

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra řízení**



**Diplomová práce**

**DPH v České republice a její harmonizace v Evropské  
unii**

**Michal Kebrdle**

**© 2020 ČZU v Praze**



# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michal Kebrdle

Ekonomika a management  
Provoz a ekonomika

Název práce

**DPH v České republice a její harmonizace v Evropské unii**

Název anglicky

**VAT in the Czech Republic and its harmonization in European Union**

---

### Cíle práce

Cílem práce je zhodnocení harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Sekundárním cílem je zhodnocení současné situace ve využívání DPH v EU a prozkoumání připravovaných změn v DPH.

### Metodika

Metodika práce vychází především se sekundárních dat z odborné literatury a zákonných norem. Data budou za použití základních statistických metod zpracována a verifikována formální analýzou.

Rámcová osnova: 1. Úvod. 2. Cíl práce a metodika. 3. Literární přehled. 4. Vlastní řešení. 5. Výsledky a diskuse. 6. Závěr. 7. Seznam použité literatury.

Harmonogram:

Cíl práce a metodika: Září 2019

Literární přehled: Listopad 2019

Vlastní řešení: Leden 2020

Návrh řešení: Březen 2020

**Doporučený rozsah práce**

60-80

**Klíčová slova**

Daň z přidané hodnoty, směrnice, Česká republika, Evropská unie, zákon

---

**Doporučené zdroje informací**

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

NERUDOVÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

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

---

**Předběžný termín obhajoby**

2019/20 LS – PEF

**Vedoucí práce**

doc. Ing. Jaromír Štůsek, CSc.

**Garantující pracoviště**

Katedra řízení

---

Elektronicky schváleno dne 20. 3. 2020

**prof. Ing. Ivana Tichá, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 20. 3. 2020

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 06. 04. 2020

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "DPH v České republice a její harmonizace v Evropské unii" jsem vypracoval(a) samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor(ka) uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 6.4.2020

---

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval doc. Ing. Jaromíru Štůskovi, Csc., za jeho čas při konzultačních hodinách, vstřícnost, užitečné rady a odborné vedení při psaní diplomové práce.

# DPH v České republice a její harmonizace v Evropské unii

## Abstrakt

Předmětem diplomové práce je daň z přidané hodnoty v České republice a její harmonizace v Evropské unii. Cílem práce je analýza a zhodnocení harmonizace daně z přidané hodnoty. Sekundárním cílem je zhodnocení současné situace ohledně DPH v rámci Evropské unie.

V úvodu teoretické části je charakterizováno finanční řízení a nastíněno jeho propojení s daněmi a obzvláště s DPH. Dále se práce soustředí na DPH a její historii. Práce v teoretické části pokračuje charakteristikou základních a dalších pojmů z oblasti DPH. V této části byl hojně využíván zákon č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Poslední kapitola teoretické části řeší výhody a nevýhody DPH.

Praktická část se potom soustředí na DPH v rámci Evropské unie a její harmonizace postupem let. Velká pasáž praktické části je věnována legislativním dokumentům Evropské unie, které byly nebo teprve budou implementovány do českého zákona. Z velké části je potom v práci rozebrán Akční plán Evropské komise směrem k jednotné oblasti DPH v Evropské unii. V závěru se potom práce věnuje současnému dění především s ohledem na „Rychlé záplaty“ neboli „Quick fixes“.

**Klíčová slova:** Daň z přidané hodnoty, směrnice, zákon, Česká republika, Evropská unie, harmonizace, Akční plán.

# VAT in the Czech Republic and its harmonization in European union

## **Abstract**

The object of thesis is value added tax in the Czech Republic and its harmonization in European Union. Objective of this thesis is to analyse and evaluate the harmonization of VAT. Another goal is to evaluate the current situation regarding VAT in European Union.

In the beginning of the theoretical part is characterized the financial management and its connection to taxes and value added tax in particular. Further is the thesis focused on VAT and its history. The thesis in the theoretical part continues with characterization of basic and other terms related to the VAT. In this part, the Act No. 235/2004 Coll. the value added tax, was used extensively. The last chapter of the theoretical part address the advantages and disadvantages of VAT in general.

The practical part is further focused on the VAT within European Union and its harmonization in the past years. Large passage of the practical part is devoted to legislation documents which have been or will be implemented in the Czech law. Huge part of the Action plan of European Commission towards the united field regarding VAT in European Union is in the thesis further examined. In the finish is the thesis devoted to the current situation especially regarding the “Quick fixes”.

**Keywords:** Value added tax, directive, Act, Czech Republic, European union, harmonization, Action plan.



# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>12</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>13</b>
2.1 Cíl práce .....	13
2.2 Metodika .....	13
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>14</b>
3.1 Finanční řízení.....	14
3.2 Charakteristika DPH .....	15
3.3 Historický vývoj DPH.....	16
3.4 Základní pojmy .....	17
3.4.1 Předmět daně.....	17
3.4.2 Daňové subjekty .....	19
3.4.2.1 Osoba povinná k dani .....	19
3.4.2.2 Skupina .....	19
3.4.2.3 Plátce daně.....	19
3.4.2.4 Identifikované osoby .....	20
3.4.2.5 Shrnutí .....	20
3.4.3 Místo plnění .....	21
3.4.3.1 Dodání zboží.....	21
3.4.3.2 Zasílání zboží.....	22
3.4.3.3 Poskytnutí služby.....	23
3.4.4 Sazby daně z přidané hodnoty .....	27
3.4.5 Daňové doklady .....	29
3.4.6 Základ daně a výpočet daně.....	31
3.4.7 Odpočet daně .....	32
3.4.8 Osvobozená plnění.....	34
3.4.9 Částečný nárok na odpočet .....	35
3.4.9.1 Nárok na odpočet v poměrové výši .....	36
3.4.9.2 Nárok na odpočet v krácené výši.....	37
3.4.10 Zvláštní režim .....	38
3.4.11 Režim přenesené daňové povinnosti.....	39
3.5 Výhody a nevýhody DPH .....	41
3.5.1 Neutralita .....	41
3.5.2 Možnost zdanit služby .....	41
3.5.3 Výhodnost pro mezinárodní obchod.....	42

3.5.4	Odolnost proti daňovým únikům .....	42
3.5.5	Spolehlivost výnosu pro stát .....	42
3.5.6	Náročnost přechodu na novou daň.....	43
3.5.7	Administrativní náročnost fungování daně .....	43
3.5.8	Obavy ze zvýšené inflace.....	44
3.5.9	Shrnutí.....	45
<b>4</b>	<b>Vlastní práce .....</b>	<b>46</b>
4.1	DPH v rámci Evropské unie.....	46
4.1.1	Porovnání kumulativního kaskádového systému a DPH .....	46
4.1.2	Požadované atributy systému.....	47
4.1.2.1	Shrnutí.....	49
4.1.3	Daňová harmonizace.....	49
4.1.3.1	Daňová harmonizace versus daňová konkurence .....	50
4.1.4	Strukturální harmonizace DPH .....	52
4.1.5	Druhy právních předpisů Evropské unie.....	54
4.1.5.1	Směrnice č. 67/227/EEC.....	55
4.1.5.2	Směrnice č. 67/228/EEC.....	55
4.1.5.3	Směrnice č. 69/463/EEC, 71/401/EEC a 72/250/EEC .....	55
4.1.5.4	Směrnice č. 77/388/EEC.....	57
4.1.5.5	Směrnice č. 2006/112/EC .....	59
4.1.5.6	Novelizace směrnice č. 2006/112/EC.....	60
4.1.5.7	Prováděcí nařízení .....	63
4.2	Stav legislativy DPH v Evropské unii v posledních letech.....	64
4.2.1	Akční plán pro DPH.....	65
4.2.1.1	Směrnice č. 2018/1713 .....	66
4.2.1.2	Směrnice č. 2020/285 .....	67
4.2.1.3	Návrh směrnice č. COM(2018) 329 .....	68
4.2.1.4	Směrnice č. 2018/2057 .....	68
4.2.2	Quick fixes (rychlé záplaty).....	69
4.2.2.1	Konsignační sklad.....	70
4.2.2.2	Přiřazování přepravy u řetězových obchodů .....	70
4.2.2.3	Ověřování DIČ prostřednictvím aplikace VIES .....	71
4.2.2.4	Prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárních dodávek.....	71
<b>5</b>	<b>Zhodnocení výsledků a doporučení .....</b>	<b>73</b>
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>75</b>

<b>7 Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>76</b>
--	-----------

## **Seznam obrázků**

Obrázek 1: Druhy plnění DPH.....	18
----------------------------------	----

## **Seznam tabulek**

Tabulka 1: Sazby daně z přidané hodnoty v roce 2019 .....	28
Tabulka 2: Osvobozená plnění .....	35
Tabulka 3: Růst maloobchodních cen (v %) v důsledku zavedení DPH .....	44
Tabulka 4: Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně.....	46
Tabulka 5: Vliv systému DPH na velikost daně v Kč .....	47
Tabulka 6: Přejít na systém daně z přidané hodnoty .....	56
Tabulka 7: Přehled vybraných směrnic novelizující šestou směrnicí.....	57

## **Seznam použitých zkratk**

DPH = daň z přidané hodnoty

EU = Evropská unie

EUR = euro

Kč = korun českých

VIIES = VAT Information Exchange System

VAT = value added tax

ZDPH = zákon o dani z přidané hodnoty

# 1 Úvod

Daně se jako takové řadí k nejvýznamnějším ekonomickým nástrojům fiskální politiky. Daň z přidané hodnoty neboli DPH potom tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. S DPH přijde člověk do kontaktu na denní bázi, přesto však o ní ví velká část populace jen velice málo. DPH patří do nepřímých daní. To znamená, že se o ní zákazník, přestože ji platí, nemusí starat, jelikož ji za něj státu odvede obchodník, u kterého si zboží nebo službu zakoupil. Nehledě na to, jak je na tom se znalostí této daně běžný občan, je nezbytné, aby se obchodníci a podnikatelé v DPH uměli orientovat.

Harmonizace nepřímých daní, a především DPH je jedním z cílů evropské integrace. Vzhledem k Akčnímu plánu Evropské komise směrem k jednotné oblasti DPH v Evropské unii z roku 2016 je toto téma v posledních letech předmětem celé řady odborných publikací a zůstává nadále aktuální. Akční plán je odpovědí na zastaralost a složitost systému, a především řeší neustávající problém daňových podvodů. Aktuální systém nicméně představuje pouze přechodný režim, který má v budoucnu nahradit konečný systém DPH.

Práce se v teoretické rovině zabývá především zákonem o DPH č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, z důvodu seznámení čtenáře s daní z přidané hodnoty. Dále se v teoretické části popisují výhody a nevýhody této daně. V praktické části potom práce přechází na DPH v rámci Evropské unie. Probíhá deskripce harmonizace DPH od svých počátků až do aktuálního dění.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Primárním cílem práce je analýza a zhodnocení harmonizace daně z přidané hodnoty. Sekundárním cílem je zhodnocení současné situace ohledně DPH v rámci Evropské unie. Dílčími cíli této práce jsou seznámení a pochopení základních a dalších pojmů v oblasti DPH.

### **2.2 Metodika**

K psaní diplomové práce byla primárně použita odborná literatura. Knihy zabývající se DPH a její harmonizací. Dále se čerpalo ze zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů a z legislativních dokumentů na úrovni Evropské unie. V některých případech byly použity internetové zdroje. Seznam použité literatury je k nalezení ve zdrojích.

Práce je rozdělena na část teoretickou (literární rešerši) a část praktickou. V teoretické části je použita analýza odborné literatury a deskripce zákona. Dále metoda deskripce, kompilace a komparace odborné literatury. V části praktické je použita metoda analýzy legislativních dokumentů Evropské unie. Dále jsou použity některé internetové zdroje zabývající se aktuální situací v rámci DPH.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Finanční řízení

Finanční řízení je subjektivní ekonomická činnost, zabývající se získáváním potřebného množství kapitálu z odlišných finančních zdrojů, alokací peněz do různých forem nepeněžního majetku a rozdělováním zisku (dividendy) s cílem maximalizace tržní hodnoty vlastního majetku firmy.<sup>1</sup>

Podnikové finance tedy chápeme jako zdroje financování podnikatelských aktivit, a to třemi hlavními způsoby:<sup>2</sup>

- peněžní prostředky (v krátkém časovém období),
- kapitál (dlouhodobý zdroj financování)
- finanční zdroje (nejširší pojetí zdrojů financování podnikatelských aktivit bez rozlišení času a účelu použití)

V rámci aktivního finančního řízení se podnik může dostat do různých rozhodovacích situací, které musí řešit v rámci cíle maximalizace tržní hodnoty vlastního majetku. Cíle musí dosáhnout s respektováním různých omezujících podmínek. Na finanční řízení a rozhodování mají vliv různé faktory, přičemž za rozhodující je třeba považovat faktor času a rizika. Mezi další důležité faktory také patří vliv daní. Tento vliv může být jednak pasivní, kdy společnost musí strpět určité negativní důsledky, které vyplývají z daňových zákonů, nebo na druhou stranu může využít výhody, které z existence daňových zákonů plynou. Nebo může být vliv aktivní, ve smyslu možnosti rozhodnout o realizaci určité varianty v návaznosti na působení daňových zákonů s cílem zvyšovat tržní hodnotu firmy.<sup>3</sup>

Co se týče daně z přidané hodnoty, musí se vzít v potaz, zdali je podnik plátcem daně nebo ne. V případě, že plátce není, bude DPH podnik zatěžovat nákladově, neboť daň bude součástí ceny nakupovaných výrobků a služeb, a naopak podnik nebude o tuto daň navyšovat svojí produkci. Existuje schéma, které dokazuje, že pokud je podnik (neplátce daně) uprostřed řetězce, konečná produkce se výrazně zdražuje. Tudíž hrozí, že bude tento podnik

---

<sup>1</sup> VALACH, Josef. *Finanční řízení podniku*. Vyd. 2. Ekopress, 1999. ISBN 80-86119-21-1.

<sup>2</sup> KALOUDA, František. *Finanční řízení podniku*. Vyd. 2. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-174-8.

<sup>3</sup> HRDÝ, Milan. *Vliv daní na finanční řízení a rozhodování podniku* [online]. In: . 2011, s. 118 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2011/03/09.pdf>

nahrazen konkurencí, pokud se nestane dobrovolným plátcem daně. V případě, že je společnost plátce daně, nespadá DPH do nákladů, ale ovlivňuje cashflow podniku. Na vstupu platí podnik daň ihned při nákupu zboží nebo služeb (kromě výjimek), přičemž nadměrný odpočet obdrží do 30 dní od vyměření daně. Je zřejmé, že dopad na cashflow nebude zanedbatelný. Důležitou roli hraje také hospodaření s pohledávkami, jejichž případná pozdní úhrada může znamenat rovněž problém s DPH.<sup>4</sup>

### 3.2 Charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty nám ve znění pozdějších předpisů upravuje zákon č. 235/2004 Sb. DPH tvoří spolu s daní z příjmu nejvýraznější část naší daňové soustavy. Před daní z přidané hodnoty byla u nás aplikována daň z obratu a dovozní daň. Ty byly nahrazeny k 1.1.1993 právě DPH.<sup>5</sup>

DPH je označována jako jediná všeobecná nepřímá daň napříč celou Evropskou unií. S pomocí judikatury soudního dvora ji můžeme pospat následovně:

- všeobecnou daň ze spotřeby aplikovanou postupně na zboží a služby až do stadia prodeje,
- daň, která je přímo úměrná ceně zboží a služeb,
- daň, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí během výroby a distribuce, která předchází konečnému prodeji jak zboží, tak služeb,
- daň vybíraná tehdy, co byla odečtena od zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze<sup>6</sup>

Úkolem DPH je zdanit přidanou hodnotu. Představuje takovou hodnotu, která zvyšuje hodnotu zboží nebo služby na každém stupni zpracování od začátku až ke koncovému spotřebiteli. Z toho je patrné, že se nedaní celý obrat.

---

<sup>4</sup> HRDÝ, Milan. *Vliv daní na finanční řízení a rozhodování podniku* [online]. In: . 2011, s. 118 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2011/03/09.pdf>

<sup>5</sup> PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.

<sup>6</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, 6.vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

### 3.3 Historický vývoj DPH

Daň z přidané hodnoty, tak jak jí známe v dnešní době, byla poprvé zavedena relativně nedávno ve Spojených státech amerických konkrétněji ve státě Michigan v roce 1953.<sup>7</sup>

Komise Evropské unie, stanovila DPH jako jednu z podmínek členství v Evropské Unii. Tato podmínka ve velké míře ovlivnila státy, které aspirovaly o členství v EU a výrazně posílila zastánce této daně v ostatních státech. V Evropské unii přijala DPH jako první Francie v roce 1967. Od tohoto roku zvítězila tato forma všeobecné daně ze spotřeby již ve více než 100 zemích světa. Od konce 60. let až do poloviny 70. let zavedlo po dohodě tuto daň dalších pět signatářů Římského paktu (Belgie, Německo, Itálie, Lucembursko a Nizozemsko). Severské země měly v této době problémy s deficitem státních rozpočtů a slibovaly si od DPH vyšší výnosy. V Dánsku nahradila daň z velkoobchodního obrátu, v Norsku a Švédsku zase DPH nahradila maloobchodní obrátovou daň. V letech 1972 až 1973 přijalo DPH Irsko a Velká Británie. Tento krok byl učiněn na základě žádosti o vstup do Evropské Unie. Krátce po nich následovalo i Rakousko. V 80. letech pokračovala tzv. druhá generace v zavedení DPH (Řecko, Portugalsko, Španělsko) a jednalo se také o krok v souvislosti se vstupem do Evropské Unie. DPH nicméně zaváděly i státy mimo Evropu. Jednalo se o Kanadu, Japonsko, Nový Zéland a Turecko.<sup>8</sup>

Koncem 80. let a začátkem 90. let zaváděly DPH postkomunistické státy, které valnou většinou zrušily do té doby fungující obrátové daně. Mezi tyto země se řadila i Česká republika, která DPH zavedla k 1.1.1993. Ze zemí, které jsou součástí OECD neztvítězila do této doby DPH pouze ve Spojených státech, kde ji nahrazují prodejní daně na úrovni států. V dalších federálních státech byla prosazena, nicméně zavedení se potýkalo s nemalými problémy a sazby DPH jsou zpravidla malé. Jedná se o Švýcarsko, Austrálii, Kanadu, Japonsko apod.).<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> MRKÝVKA, Petr, Ivana PARÍZKOVÁ a Michal RADVAN. *Finanční právo a finanční správa* 2. díl. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 354. ISBN 80-210-3579-X.

<sup>8</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>9</sup> Tamtéž



### 3.4 Základní pojmy

S ohledem na náročnost systému DPH je nezbytné seznámení a objasnění základních pojmů, které se v souvislosti s tímto systémem vyskytují. K výkladu základních pojmů slouží zákon o dani z přidané hodnoty a judikatura soudního dvoru. Tato kapitola slouží jako základ k prvnímu seznámení s daní z přidané hodnoty. Zákon o DPH poskytuje velké množství informací, které se každý rok mění a upravují. Proto se tato kapitola zaměřuje na relativně stálé pojmy, které časem zůstávají neměnné.

#### 3.4.1 Předmět daně

Předmětem daně je v obecné rovině podle zákona č. 235/2004 Sb., zdanitelné plnění, které bylo realizováno za úplatu osobou povinnou k dani v rámci výkonu její ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a které není osvobozeno od daně.

Paragraf 2 ZDPH formuluje předmět daně následovně:

- *„dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,*
- *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,*
- *pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,*
- *pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani*
- *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku<sup>10</sup>*

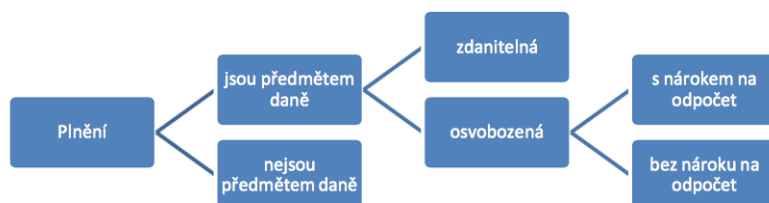
Jiným označením pro předmět daně je tzv. „plnění“. Plnění zdanitelná nebo osvobozená od daně mohou být tehdy, pokud je zmíněné plnění předmětem zdanění. U osvobozeného plnění je nutno rozlišovat, jestli je toho plnění s nebo bez nároku na odpočet.

---

<sup>10</sup> § 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Jinými slovy může být předmět daně označován za plnění, ke kterému dochází v rámci ekonomické činnosti a na území daného státu.<sup>11</sup>

**Obrázek 1: Druhy plnění DPH**



Zdroj: Vančurová, Láchová (2018)

ZDPH dále v § 2a zmiňuje co naopak předmětem daně není. V první řadě se v prvním odstavci jedná o pořízení z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží by bylo od daně osvobozeno podle § 68 odst. 1 až 10. Jako příklad toho osvobození lze uvést pořízení letadla z Německa. Dodání toho zboží není předmětem daně a tím pádem není uplatněna daň na výstupu.<sup>12</sup> Dále se v prvním odstavci říká, že: „Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, nebo s použitím přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo s použitím zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.“<sup>13</sup> Například, je-li koupen ojetý osobní automobil z Belgie, u kterého byl prodávajícím při dodání aplikován zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, není nákup zmíněného auta pro plátce daně pořízením zboží z jiného členského státu a plátce tedy není povinen daň přiznat.<sup>14</sup>

ZDPH dále ve druhém a třetím odstavci probírá do detailů další situace a aspekty kdy se daná transakce nezahrnuje do předmětu daně.

<sup>11</sup> VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR. 2018. V Praze. Vyd. 14. VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2

<sup>12</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>13</sup> § 2a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

### 3.4.2 Daňové subjekty

Daňové subjekty jsou pro účely DPH formulovány v hlavě II., která definuje čtyři základní skupiny daňových subjektů.

#### 3.4.2.1 Osoba povinná k dani

Jako první je definován v § 5 pojem osoby povinné k dani, který říká, že: *„Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“* Druhý odstavec naopak formuluje, kdo osobou povinnou k dani není. Prvním případem je člen skupiny, druhým potom zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu. Ekonomická činnost je dále formulována ve třetím odstavci jako činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu.<sup>15</sup>

#### 3.4.2.2 Skupina

Dále je v § 5a,b,c formulován pojem „Skupina“. Skupinou se pro účely zákona o DPH rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a . Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny.<sup>16</sup>

#### 3.4.2.3 Plátce daně

Pojmem plátce daně se zabývá § 6, který říká: *„Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1000000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“* Osoba povinná k dani se stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle ZDPH plátcem dříve. Dále se plátcem se může stát osoba

---

<sup>15</sup> § 5 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>16</sup> § 5 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

povinná k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, nebo chce uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, a to na základě dobrovolné registrace.<sup>17</sup>

Obratem se pro účely ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobně povinné k dani náleží za uskutečnění plnění s místem plnění v tuzemsku, jedná-li se o úplaty za:

- zdanitelné plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, pokud nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.<sup>18</sup>

#### 3.4.2.4 Identifikované osoby

Identifikovanou osobou se podle ZDPH myslí osoba, povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.<sup>19</sup>

Od 1.1.2013 platí, že pokud osoba povinná k dani, která není plátcem, uskuteční pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně (např. pořízení zboží, jehož hodnota bez daně překročila částku 326 000 Kč a další důvody zmíněné v § 2 a § 2a), nestává se plátcem, ale pouze identifikovanou osobou. Hlavním záměrem této novely bylo zejména snížení nadbytečné administrativní zátěže z hlediska podmínek, ze jakých se osoby povinné k dani stávají plátcem nebo nově osoby povinné k dani a právnické osoby nepovinné k dani identifikovanými osobami, a to nejen pro podnikatelskou sféru, ale i pro správce daně.<sup>20</sup>

#### 3.4.2.5 Shrnutí

Ve dvou předchozích kapitolách byly charakterizovány s pomocí zákona č. 235/2004 Sb., nezbytné základní pojmy, které jsou potřebné k pochopení budoucí problematiky této práce. Nejdříve bylo určeno to nejdůležitější, co je a co není předmětem daně. Dále byly definovány čtyři základní skupiny daňových subjektů. Rozlišují se Osoby nepovinné k dani,

---

<sup>17</sup> § 6 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>18</sup> § 4a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>19</sup> § 6g zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>20</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

kam patří například běžný občan, který nevykonává ekonomickou činnost. Na druhé straně jsou osoby povinné k dani, které naopak vykonávají ekonomickou činnost. Pro osobu nepovinnou k dani zde vše končí, osoby povinné k dani se naopak můžou stát plátcí daně, nebo se spojí do skupiny, nebo se neplátce stane identifikovanou osobou. Rozdíl mezi těmito možnostmi ční v míře uplatnění DPH.

### **3.4.3 Místo plnění**

Jeden z nejdůležitějších úkolů při aplikaci DPH je určení místa zdanění, tj. místo, kde má být daň přiznána a odvedena. Pro správné určení místa plnění je nezbytné prozkoumat právní status jednotlivých transakcí. V první řadě je důležité posoudit, jedná-li se o dodání zboží nebo poskytnutí služby. V řadě druhé je potřebné posoudit povahu dodání zboží, např. jedná-li se o dodání s nebo bez instalace a montáže. ZDPH upravuje velké množství variant určení místa plnění, a právě v následujících kapitolách se práce těmito možnostmi zabývá.

#### **3.4.3.1 Dodání zboží**

Za podmínky, že je dodání zboží provedeno bez odeslání nebo přepravy, je místo plnění tam, kde se zboží nachází v době, kdy je dodání uskutečněno. Například při dodání zboží s místem plnění „rampa provozovny plátce“, pokud je toto místo v tuzemsku, potom je místo plnění v tuzemsku a jedná se o zdanitelné plnění. Jinak se samozřejmě posuzuje dodání zboží do jiného členského státu a vývoz zboží do třetí země, které mají zvláštní podmínky s ohledem na uplatnění daně. U těchto dvou situací by také bylo místo plnění v tuzemsku, nicméně daň by se neuplatňovala, protože dodání zboží do jiného členského státu a vývoz zboží do třetí země je od daně osvobozeno podle § 64 nebo § 66.<sup>21</sup>

Ve zákoně je stanoveno, že při dodání zboží, kdy je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo případně třetí osobou, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná. To ovšem neplatí za předpokladu, kdy odeslání nebo přeprava začíná ve třetí zemi. V takovém případě se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat nebo zaplatit při dovozu zboží. Pokud je však zboží dodáno s instalací nebo montáží je místo plnění tam, kde je zboží instalováno a montováno.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>22</sup> § 7 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Za předpokladu že je zboží dodáno na palubě lodi, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie, místo plnění je tam kde byla zahájena přeprava osob. Zpáteční přeprava je považována za přepravu samostatnou. Pokud se dodává nemovitá věc, je místem plnění místo, kde se nachází pozemek. Pokud se dodává plyn, elektřina, teplo nebo chlad obchodníkovi soustavami nebo sítěmi, potom je místo plnění tam, kde má zmíněný obchodník sídlo nebo provozovnu, které je toto zboží dodáno.<sup>23</sup>

### 3.4.3.2 Zasílání zboží

Zasíláním zboží se podle § 8 chápe dodání zboží mezi členskými státy osobou povinnou k dani, nebo jí zmocněnou osobou, osobě, pro kterou není dodání zboží předmětem daně a nejedná se o:

- nový dopravní prostředek
- zboží s instalací nebo montáží
- použité zboží, umělecké dílo, sběratelský předmět nebo starožitnost, u kterých bylo dodání předmětem zvláštního režimu<sup>24</sup>

Podle prvního odstavce je místo plnění při zasílání zboží tam, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Existují nicméně dvě výjimky, kdy je tomu naopak. Pokud zasílané zboží není předmětem spotřební daně, anebo pokud celková hodnota zboží, které osoba povinná k dani zaslala do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, nepřekročila bez daně v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 1 140 000 Kč.<sup>25 26</sup>

V prvním případě, pokud uskutečňuje plátce daně registrovaný v České republice zasílání zboží do Rakouska, pro kterou není toto pořízení předmětem daně (např. občan), pak je místem plnění Rakousko a český plátce daně se musí v této zemi zaregistrovat a uplatňuje daň podle rakouských předpisů. V priznání k DPH v České republice vykazuje tuto transakci na řádku 24 a nevykazuje ho v souhrnném hlášení. V druhém případě, pokud plátce z České republiky dodá zboží formou zasílání zboží do Belgie, která má stanovený limit 35 000 EUR a hodnota zasílaného zboží je za kalendářní rok 24 000 EUR, pak je místo

---

<sup>23</sup> Tamtéž

<sup>24</sup> § 8 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>25</sup> § 8 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>26</sup> tento limit si upravuje každá členská země podle sebe

plnění v začátku odeslání a plátce uplatňuje daň podle zákona v České republice. Příjemce zboží tedy uhradí hodnotu zboží v částce včetně daně platné v ČR.<sup>27</sup>

### 3.4.3.3 Poskytnutí služby

Místem plnění pro poskytnutí služby se zabývá § 9 ZDPH. Toto ustanovení platí od roku 2010. Základní pravidlo říká, že místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má osoba, které byla služba poskytnuta, tj. příjemce služby, sídlo, případně provozovnu (předpoklad, že je umístěna jinde, než je sídlo nebo místo podnikání), je-li služba poskytnuta právě této provozovně. Naopak, místo plnění je při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je tam, kde má osoba poskytující tuto službu sídlo, případně provozovnu.<sup>28</sup>

K obecným ustanovením ohledně místa plnění při poskytnutí služeb patří několik zvláštních pravidel, která upravují místa plnění pro určité případy. Rozsudky Evropského soudního dvora C-166/05 Heger a C-108/00 SPI řeší přednosti zvláštních pravidel a rozsudky C-168/84 Berkholz, C-190/95 ARO Lease a C-390/96 Lease PJan se zabývají provozovnou a určují minimální náležitosti organizační složky, aby mohla být považována za provozovnu.<sup>29</sup>

Podle § 9a je místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi a která je plátce, s výjimkou poskytování služby osvobozené od daně, se považuje tuzemsko, pokud ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku.<sup>30</sup>

§ 10 dále říká, že místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci je tam, kde se nemovitá věc nachází. Patří sem služby znalce, odhadce, realitní kanceláře, ubytovací služby a služby architekta.<sup>31</sup>

Službou vztahující se k nemovité věci se rozumí služba, která má dostatečnou přímou souvislost s danou nemovitostí podle přímo použitelného prováděcího nařízení Rady

---

<sup>27</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>28</sup> § 9 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>29</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>30</sup> § 9a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>31</sup> § 10 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Evropské Unie č. 282/2011 zde dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH.<sup>32</sup>

Místem plnění při poskytnutí přepravy osob je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. Pokud tedy dopravce, plátce daně uskutečňuje zájezdovou i linkovou přepravu osob z tuzemska do Norska, místem plnění je úsek v tuzemsku, v Německu, v Dánsku, a v Norsku. Nepravidelná i pravidelná přeprava osob s třetími zeměmi je na území v tuzemsku osvobozena od daně a podle právní úpravy jiných členských států rovněž tak i úseky v těchto členských státech.<sup>33</sup>

§10b ZDPH říká: „*Místem plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy je místo konání kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, pokud jde o službu spočívající v oprávnění ke vstupu na takovou akci, včetně služby přímo související s tímto oprávněním, nebo službu vztahující se k takové akci, včetně přímo související služby, jakož i poskytnutí služby organizátora takové akce, osobě nepovinné k dani.*“<sup>34</sup>

Například tuzemská osoba, která je plátce daně, organizuje seminář na Slovensku pro konkrétní slovenskou firmu, neregistrovanou na Slovensku k dani, ale osobu povinnou k dani. Místem plnění při poskytované službě formou semináře, na který není možný oprávněný vstup, je Slovensko. Při fakturaci za zorganizovaný seminář nebude nicméně uplatněna tuzemská daň ani slovenská daň, protože dojde k přesunu povinnosti přiznat daň na osobu povinnou k dani na Slovensku a tato osoba se musí na Slovensku registrovat k dani a slovenskou daň přiznat.<sup>35</sup>

§10c dále definuje místo plnění při poskytnutí stravovací služby, které je tam, kde je služba skutečně poskytnuta. Pokud je ovšem poskytnuta na palubě lodi, letadla nebo vlaku během úseku přepravy osob uskutečněného na území Evropské unie, je místo plnění tam, kde byla přeprava osob zahájena. Případná zpáteční cesta je považována za samostatnou přepravu.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Tamtéž

<sup>33</sup> GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2019: výklad s příklady*. 15. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2244-8.

<sup>34</sup> § 10b zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>35</sup> GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2019: výklad s příklady*. 15. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2244-8.

<sup>36</sup> § 10c zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů



§ 10d upravuje místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku. Hlavní rozdíl je mezi krátkodobým nájmem, tj. nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodi 90 dní a dlouhodobým nájmem. Uvedeme si jeden příklad na krátkodobý pronájem: Půjčovna aut, plátce daně, pronajme na dobu 25 dní automobil ukrajinské firmě, osobě povinné k dani. Automobil je předán k užívání v sídle pronajímatele. Místem plnění je tedy tuzemsko a plnění podléhá dani na výstupu. Další příklad je zaměřen na dlouhodobý pronájem osobě nepovinné k dani, pokud se pronajímá loď. Plátce pronajme motorový člun na Lipně tuzemským turistům na dobu 100 dnů. Místem plnění je tuzemsko a pronájem je zdanitelným plněním. V neposlední řadě může nastat situace, kdy ke spotřebě dochází ve třetí zemi. V tom případě je místo plnění ve třetí zemi.<sup>37</sup>

Dále zní v § 10e: „*Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, je místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění.*“<sup>38</sup> Poskytne-li tedy zprostředkovatel, který je plátcem daně se sídlem v tuzemsku, zprostředkovatelskou službu českému občanovi (osobě nepovinné k dani), která bude spočívat b zajištění krátkodobého nájmu dopravního prostředku v Řecku, a to jménem a na účet této osoby nepovinné k dani, místo plnění bude pro zprostředkovatele v Řecku, kde bude místo plnění pro zajišťovací službu.<sup>39</sup>

§ 10f zase definuje místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani, které je tam, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. V případě přepravy zboží mezi členskými státy je však toto místo tam, kde byla přeprava zahájena. V případě přepravy zboží pro osoby povinné k dani se již od 1.1.2010 postupuje podle základního pravidla uvedeného v § 9 v 1. odstavci. V podstatě to znamená, že pro přenesení místa plnění mimo tuzemsko je dostačující, aby plátce poskytl přepravu osobě povinné k dani se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování*. 5. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-0798-8.

<sup>38</sup> § 10e zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>39</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>40</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

Místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani je tam, kde je tato služba skutečně poskytnuta.<sup>41</sup>

§ 10h uvádí případy, kdy je místo plnění při poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani do třetí země tam, kde je místo příjemce služby. Patří sem například převod a postoupení autorského práva, patentu, licence nebo ochranné známky.<sup>42</sup>

Podle § 10i 1. odstavce je místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o:

- telekomunikační službu,
- službu rozhlasového a televizního vysílání, nebo
- elektronicky poskytovanou službu<sup>43</sup>

Druhý odstavec dále detailně definuje jednotlivé služby. Třetí, čtvrtý a pátý odstavec byl doplněn v rámci důležité změny, a to vzhledem ke změně směrnice o DPH v souvislosti s přijetím směrnice Rady Evropské unie 2017/2455, čl. 1, s účinností od 1.1.2019. Třetí odstavec říká, za jakých podmínek je možná výjimka ze zvláštního pravidla při stanovení místa plnění. Tato výjimka je možná u poskytovatelů těchto služeb, kteří jsou usazeni jen v jednom členském státě a kteří poskytují tyto služby do jiných členských států, tj. místo příjemce je v jiném členském státě, než jsou poskytovatelé usazeni, a přitom hodnota těchto služeb nepřesáhne hodnotu 10 000 EUR v daném ani předcházejícím kalendářním roce. Výše limitu přepočítaná na českou měnu kurzem zveřejněném Evropskou centrální bankou v den přijetí směrnice činí 256 530 Kč. V čtvrtém odstavci je stanoveno, že se ustanovení prvního odstavce použije na poskytnutí služby, kterou byla překročena hodnota stanovená ve třetím odstavci, tj. 10 000 EUR. Podle pátého odstavce se může osoba poskytující službu podle odstavce tři rozhodnout, že se místo plnění určí podle prvního odstavce.<sup>44</sup>

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je podle § 11 tam, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Další odstavce detailně

---

<sup>41</sup> § 10g zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>42</sup> § 10h zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> § 10i zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>44</sup> GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. DPH a účtování. 5. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-0798-8.

popisují různé změny, které prošly novelou od 1.4.2019. Nadále však zůstává zachována zásada vyplývající z judikatury Soudního dvora EU, konkrétně rozsudku ve spojených věcech C-536/08 a C539/08 která určuje, že jestliže je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku pouze z důvodu, že pořizovatel pro účely dané transakce použil daňové identifikační číslo vydané v tuzemsku, přičemž zboží nebylo do tuzemska skutečně odesláno ani přepraveno, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží v tuzemsku.<sup>45</sup>

§ 12 definuje v prvním a druhém odstavci místo plnění při dovozu zboží. V prvním odstavci říká: „*Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie.*“ Ve druhém odstavci dále pokračuje: „*Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření, pokud je toto zboží při vstupu na území Evropské unie dočasně uskladněno, nebo propuštěno do celního režimu vnějšího tranzitu, uskladnění v celním skladu nebo svobodného pásma, dočasné použití s úplným osvobozením od cla, nebo aktivního zušlechťovacího styku.*“<sup>46</sup> Například plátce daně registrovaný v České republice uskuteční dovoz zboží, kdy zboží vstoupí na území EU v Irsku, je propuštěno do režimu vnějšího tranzitu a tento režim bude ukončen v tuzemsku s tím, že zboží bude propuštěno do režimu volný oběh.<sup>47</sup>

#### **3.4.4 Sazby daně z přidané hodnoty**

Sazby daně upravuje § 47, 48 a 49 zákona č. 235/2004 Sb. První odstavec § 47 říká, že u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 %, nebo druhá snížená sazba daně ve výši 10 %.<sup>48</sup>

Přestože je systém dvou a více sazeb nesrovnatelně složitější, málo která země používá v dnešní době sazbu jen jednu. Důvody pro dvě sazby jsou čistě praktické, například služby, které dani unikají snadněji, mívají nižší sazbu. Je to z toho důvodu, že poskytovatelé služeb tolerují spíše nižší sazbu a jsou ochotnější daň platit. Je přirozené, že s růstem sazeb, roste i jejich snaha po daňovém úniku. Podstatnějším důvodem je nicméně snaha o snížení

---

<sup>45</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>46</sup> § 12 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>47</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>48</sup> § 47 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

regresivnosti dopadu daně. Proto jsou na zboží a služby základní potřeby uplatňovány nižší sazby. Existují i státy, kde se uvalují vyšší sazby pro luxusní statky.<sup>49</sup>

V následující tabulce je zobrazen přehled sazeb vybraných zemí OECD. Můžeme si všimnout, že rozdíl mezi základními sazbami je značný. V zemích Evropské unie se nicméně příliš nízké sazby už nevyskytují. Celkově se rozdíly mezi zeměmi snižují v důsledku harmonizačních snah.<sup>50</sup>

**Tabulka 1: Sazby daně z přidané hodnoty v roce 2019**

Země	Základní sazba	Snížené sazby	Specifické regionální sazby
Austrálie	10	0	-
Rakousko	20	10/13	19
Belgie	21	0/6/12	-
Kanada	5	0	13/14/15
ČR	21	10/15	-
Dánsko	25	0	-
Finsko	24	0/10/14	-
Francie	20	2,1/5,5/10	0,9/2,1/10/13 & 1,05/1,75/2,1/8,5
Německo	19	7	-
Řecko	24	6/13	4/9/16
Maďarsko	27	5/18	-
Itálie	22	4/5/10	-
Japonsko	8	-	-
Korea	10	0	-
Lucembursko	17	3/8/14	-
Mexiko	16	0	-
Nizozemsko	21	6	-
Nový Zéland	15	0	-
Norsko	25	0/12/15	-
Polsko	23	5/8	-
Portugalsko	23	6/13	4/9/18 & 5/12/22

<sup>49</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>50</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

Slovensko	20	10	-
Španělsko	21	4/10	0/2,75/3/7/9,5/13,5/20 & 0,5/10
Švédsko	25	0/6/12	-
Švýcarsko	7,7	0/2,5/3,7	-
Turecko	18	1/8	-
Velká Británie	20	0/5	-

Zdroj: VAT/GST rates. *OECD.org* [online]. [cit. 2020-01-19]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/general/searchresults/?q=VAT%20rates&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8>

Česká republika se řadí se svojí základní sazbou 21 % mezi průměrné země OECD. Přestože směrnice EU říká, že nesmí být více než jedna snížená sazba a nesmí mít pod 5 %, z tabulky je patrné, že tomu tak není. Některé země si jako např. Francie vyžádaly výjimky. Mezi tyto výjimky se řadí tzv. super snížené sazby nebo tzv. parking rate. Parking rate je sazba menší než základní a větší než snížená. Používá se na zboží a služby u nichž se předpokládá pozdější přemístění do sazby základní.<sup>51</sup>

Od roku 1977 platí ohledně sazeb následující pravidla:

- základní sazba je jen jedna, minimálně 15 %,
- mohou existovat nanejvýš dvě snížené sazby a to minimálně 5 % a jen na zboží schválené direktivně,
- každé dva roky bude provedena revize snížených sazeb,
- zvýšené sazby povoleny nejsou<sup>52</sup>

### 3.4.5 Daňové doklady

Za daňový doklad se podle ZDPH § 26 považuje ten, který splňuje podmínky v zákoně o DPH. Může mít listinnou nebo elektronickou podobu. Subjekt, který fakturu vystavuje v elektronické podobě, musí mít schválení od subjektu, pro kterého se plnění uskutečňuje. Za správnost údajů daňovém dokladu, vždy odpovídá subjekt, který plnění uskutečňuje.<sup>53</sup>

<sup>51</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>52</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>53</sup> § 26 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon dále v § 27 a 28 popisuje pravidla pro vystavování daňových dokladů obecně a vystavování dokladů specificky v tuzemsku, tj. České republice.

§ 29 určuje v prvním odstavci potřebné základní náležitosti daňového dokladu, které jsou následující:

- označení subjektu, který uskutečňuje plnění a pro kterého se plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, a pro kterou se plnění uskutečňuje,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně,
- výši daně.<sup>54</sup>

Dále musí být na dokladu odkaz na ustanovení ZDPH, nebo ustanovení předpisu Evropské unie, anebo jiné tvrzení, říkající, že je plnění od daně osvobozeno. Dále musí být na dokladu napsáno „vystaveno zákazníkem“, pokud je osoba, pro kterou je plnění uskutečňováno, zmocněna k vystavení daňového dokladu. „daň odvede zákazník“ zas musí doklad obsahovat, musí-li daň přiznat ten subjekt, pro kterého je plnění uskutečněno.<sup>55</sup>

Podle § 30 existuje možnost vystavení zjednodušeného dokladu, pokud nepřekročila celková částka plnění 10 000 Kč. Nicméně ho nejde použít při následujících okolnostech:

- *dodání do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet,*
- *zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku,*
- *uskutečnění plnění, u něhož je povinná přiznat daň osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo*

---

<sup>54</sup> § 29 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>55</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

- *prodeje zboží, které je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků, za jiné než pevné ceny pro konečného spotřebitele.*<sup>56</sup>

Na rozdíl od klasického dokladu nemusí zjednodušený doklad obsahovat označení ani identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, základ daně ani výši daně.<sup>57</sup>

Kromě zjednodušeného daňového dokladu existují i zvláštní daňové doklady. Jedná se o splátkový kalendář, platební kalendář a souhrnný daňový doklad. U souhrnného daňového dokladu došlo k podstatné změně díky novele č. 80/2019 Sb. Jedná se o změnu v možnostech rozšíření vystavení souhrnného dokladu. Důvodem pro rozšíření byla snaha snížit administrativní zatížení pro plátce při vystavování vztahujících se k samostatným plnění, které plátce vystavuje pro stejnou osobu.<sup>58</sup>

#### **3.4.6 Základ daně a výpočet daně**

Základem daně je podle ZDPH § 36 vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za zmíněné zdanitelné plnění.<sup>59</sup>

Zákon dále popisuje, co je základem daně a jak se tento základ daně vypočte u různých možnostech transakcí. Vzhledem k rozsáhlé problematice se práce přesune k výpočtu daně.

Daň je možné vypočítat dvěma způsoby, výpočtem „shora“ a výpočtem „zdola“.

Výpočet „shora“ výrazně změnila novela č. 80/2019. Podle § 37 písm. b) se daň vypočte jako rozdíl mezi částkou včetně daně a částkou, která se vypočítá jako podíl částky (základu daně) a koeficientu 1,21 v případě základní sazby, 1,15 v případě první snížené a 1,10 v případě druhé snížené sazby daně. Před novelou se musel vypočítat nejdříve koeficient. Ten se vypočítal jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby nebo číslo 15 v případě první snížené sazby daně nebo číslo 10 v případě druhé snížené sazby

<sup>56</sup> § 30 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>57</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>58</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>59</sup> § 30 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

daně a ve jmenovateli součet údajů v čitateli a čísla 100, vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa. Následně se vypočet součin částky včetně DPH a koeficientu.<sup>60</sup>

#### **Příklad výpočtu „shora“ před novelou:**

Cena včetně DPH je 242 000 Kč.

DPH 21 % = 242 000 x 0,1736 = 42 011,2 Kč.

#### **Příklad výpočtu „shora“ po novele:**

Cena včetně DPH je 242 000 Kč.

DPH 21 % = 242 000 – 242 000/1,21 = 242 000 – 200 000 = 42 000 Kč.

Výpočet zdola vymezený v § 37 písm. a) zůstává od novely z. 1.4. 2019 stejný. Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Zmíněná novela má za následek sjednocení částek vypočtené daně bez ohledu na zvolenou metodu výpočtu. Nově tedy již nedochází k různým výsledkům.<sup>61</sup>

#### **Příklad výpočtu „zdola“:**

Cena bez DPH 200 000 Kč.

DPH 21 % = 200 000 x 0,21 = 42 000 Kč.

### **3.4.7 Odpočet daně**

Jedním ze základních principů ZDPH je právo plátce uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Tím se rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání. Aby si mohl plátce odpočet uplatnit, musí dodržet několik ustanovení ZDPH, tj. věcné, časové a formální pravidla ve vazbě na daňový doklad.

Podle § 72 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování následujících plnění:

- zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,

---

<sup>60</sup> Výpočet DPH a zaokrouhlování od 1. 10. 2019. *Finanční správa*[online]. Praha, 2019 [cit. 2020-03-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2019/vypocet-dph-a-zaokrouhlovani-od-2019-10-01-10101>

<sup>61</sup> Tamtéž



- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- několika dalších plnění uvedených v § 54, 13 a 14.<sup>62</sup>

Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění myslí daň uplatněná podle ZDPH na následující plnění:

- na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
- na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo
- několika dalších plnění podle § 13.<sup>63</sup>

Výčet podmínek, které musí plátce splnit pro uplatnění odpočtu dále pokračuje § 73. V první řadě musí mít plátce pro uskutečněné zdanitelné plnění daňový doklad. Při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku musí daň přiznat a mít daňový doklad nebo svůj nárok obhájit jinak. Daň musí plátce dále přiznat také při dovozu zboží, a i v tomto případě musí mít daňový doklad.<sup>64</sup>

Nejdříve může plátce uplatnit svůj nárok ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla povinnost zaplatit daň a plátce má daňový doklad. Pozor se nicméně musí dát na možnost uplatnit nárok nejpozději do 3 let od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok vznikl. Například, je-li je plátcí dodáno zboží dne 20. 7. 2019, lhůta začíná běžet od 1. 8. 2019 a trvá 3 roky.<sup>65</sup>

Princip fungování nároku na odpočet je uveden v následujícím příkladu. Jeden plátce si od druhého plátce nakoupí zboží se základem daně 10 000 Kč a daní v základní sazbě 21 %, tedy 2100 Kč, dohromady 12 100 Kč. Zboží následně prodá za 15 000 Kč bez daně. Kupující jako náš plátce musí zaplatit daň, tj. 3 150 Kč. Nehraje roli, jestli zboží prodal osobě osvobozené od daně, občanovi, nebo jinému plátcí. Náš plátce obdržel za zboží 18 150 Kč. Na finanční úřad musí odvést 3 150 Kč. Po odečtení nákladu má tedy 2 900 Kč.

---

<sup>62</sup> § 72 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>63</sup> Tamtéž

<sup>64</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>65</sup> Tamtéž

V této chvíli by však zaplatil DPH 2x. Na daň na vstupu, při koupi zboží za se základem 10 000 Kč, může tedy za určitých podmínek uplatnit nárok na odpočet. Státu nakonec odvede DPH ve výši 1 050 Kč. 10 050 Kč je 21 % z přidané hodnoty našeho plátce.

### 3.4.8 Osvobozená plnění

Zákon o přidané hodnotě definuje dvojí osvobození, osvobozená plnění s nárokem a osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Rozdíl je v tom, zda má plátce DPH uskutečňující osvobozená plnění nárok na odpočet DPH na vstupu, či nikoliv. V tabulce 2 je zobrazen přehled plnění s nárokem a bez nároku na odpočet podle § 51 a 63.

V § 51 odstavec 2 je určeno kdy je plátce daně povinen přiznat daň při pořízení zboží osvobozeného bez nároku na odpočet.

Uvedeme si krátký příklad. Plátce daně přijal 30.4.2019 zálohu na dodání pozemku v hodnotě 1 000 000 Kč. Dodání pozemku je od daně osvobozeno podle § 51 odstavce 1. Tuto částku byl povinen přiznat v daňovém přiznání za měsíc duben 2019. V květnu potom byla uzavřena kupní smlouva na částku 1 500 000 Kč a dne 20.5. 2019 došlo k předání pozemku. K 20.5. se považuje plnění za uskutečněné, a proto zbývající částku ve výši 500 000 Kč, která byla doplacena po tomto datu, byl povinen vykázat plátce, který převádí pozemek, v daňovém přiznání za měsíc květen 2019.<sup>66</sup>

V § 63 odstavec 2 je určeno zdaňovací období u osvobozeného plnění s nárokem na odpočet.

Plátce uskutečnil 25.4.2019 dodání zboží letadla, na nějž se vztahuje osvobození podle § 69. Ve stejný den také došlo k dodání zboží. K tomuto dni přizná plátce dodání zboží. Plnění tedy padne do přiznání za měsíc duben 2019 a vykáže ho na řádku 50 daňového přiznání. bude tak platit i v případě, že plátce přijal předem v březnu 2019 zálohu. Tuto zálohu plátce nevykazuje.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

<sup>67</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

**Tabulka 2: Osvobozená plnění<sup>68</sup>**

Bez nároku na odpočet	S nárokem na odpočet
Základní poštovní služby a dodání poštovních známek	Dodání zboží do jiného členského státu
Rozhlasové a televizní vysílání	Pořízení zboží z jiného členského státu
Finanční činnosti	Vývoz zboží
Penzijní činnosti	Poskytnutí služby do třetí země
Pojišťovací činnosti	Osvobození ve zvláštních případech
Dodání vybraných nemovitých věcí	Přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží
Nájem vybraných nemovitých věcí	Přeprava osob
Výchova a vzdělání	Dovoz zboží
Zdravotnické služby a dodání zdravotního zboží	Dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla dovoz pohonných hmot cestujícím
Sociální pomoc	
Provozování loterií a jiných podobných her	
Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet	
Dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet	

Zdroj: § 51 a 63 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zpracování vlastní

### 3.4.9 Částečný nárok na odpočet

Zákon o dani z přidané hodnoty rozlišuje dva způsoby uplatnění částečného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet v krácené výši a nárok na odpočet v poměrové výši.

<sup>68</sup> § 51 a 63 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

### 3.4.9.1 Nárok na odpočet v poměrové výši

Nárok na odpočet v poměrové výši ustanovuje § 75 odstavec první a nastává v případech, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi souvisejícími.<sup>69</sup>

Taková situace může nastat například, když si obec pořídí traktor, který bude používat v rámci své ekonomické činnosti jako je lesní práce a také k jiné činnosti, jako třeba údržba zeleně v obci. Vzhledem k tomu že veřejná správa není předmětem DPH, použije se zde poměrný nárok na odpočet. Jiným typickým příkladem je, když si plátce daně koupí nemovitost, kde bude bydlet, ale také v ní bude provádět svojí ekonomickou činnost.<sup>70</sup>

Podle § 75, si může plátce, kromě u pořízení dlouhodobého majetku, vybrat, jestli uplatní odpočet daně přímo v poměrové výši, nebo uplatní nárok na odpočet v plné výši a pak průběžně zdaňovat případy, kdy dojde k použití tohoto plnění pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. V situaci, kdy plátce nemůže v okamžiku odpočtu daně stanovit skutečnou míru poměrového koeficientu, stanoví ji kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku zjistí plátce skutečný podíl. Pokud se liší o více než 10procentních bodů, výše daně se opraví. Jestliže částka opravy je kladná, je plátce oprávněn výši uplatněného odpočtu opravit, pokud je však záporná, má povinnost výši uplatněného odpočtu opravit.<sup>71</sup>

Příklad: Plátce si v květnu 2019 koupil auto, které chce používat v rámci své ekonomické činnosti, kde má nárok na odpočet, ale i v rámci soukromých účelů. DPH z pořízení auta byla 150 000 Kč. Jelikož se jedná o auto, které patří do dlouhodobého majetku, musí plátce uplatnit nárok na odpočet jen v poměrné výši. Podle svého kvalifikovaného odhadu bude auto použito pro ekonomickou činnost v 80 %. Plátce tak při pořízení auta uplatnil nárok na odpočet ve výši 120 000 Kč, tj. 80 % ze 150 000 Kč.

Po skončení kalendářního roku 2019 zjistí plátce, že skutečný podíl byl pouze 65 % pro ekonomickou činnost. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozdíl větší než 10 % a navíc je záporný, musí plátce opravit uplatněnou výši odpočtu daně. V přiznání za poslední

---

<sup>69</sup> § 75 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>70</sup> NIRGIN, Jiří. *Odpočet DPH v poměrné výši*. Portál.pohoda [online]. Praha, 2012 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpocet-dph-v-pomerne-vysi/>

<sup>71</sup> § 75 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

zdaňovací období tedy vrátí část daně ve výši 22 500 Kč, tj.  $(150\,000 \times 65) - 120\,000$ . Koeficient dále musí plátce vypočítat pro následující 4 roku na základě § 78.<sup>72</sup>

### 3.4.9.2 Nárok na odpočet v krácené výši

V případě, že použije plátce přijaté zdanitelné plnění výhradně v rámci svých ekonomických činností jak pro činnost s nárokem na odpočet, tak i pro činnost osvobozené bez nároku na odpočet daně na vstupu, je povinen krátit daň na vstupu.

§ 76 ZDPH říká: „*Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.*“<sup>73</sup>

Ze zmíněného paragrafu vyplývá, že se ustanovení použije v případě, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění, u kterých si nárokuje odpočet daně, tak i pro plnění, u kterých nárok na odpočet nemá. Nárok na odpočet pak uplatní pouze v krácené výši v rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet.

Taková situace může nastat například, když plátce daně provede opravu fasády na budově, kterou má v obchodním majetku a kterou používá výhradně pro ekonomickou činnost. Budovu nicméně používá jak pro svou vlastní podnikatelskou činnost, kde má vlastní provozovnu, tak i pro plnění, které jsou osvobozena od daně, protože se jedná z části o pronájem podle § 56 ZDPH neplátců daně. Musí tedy krátit nárok koeficientem.<sup>74</sup>

Podle § 76 odstavce 2 se vypočítá krácený nárok na odpočet. Je to součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet v krácené výši a koeficientu. Koeficient se vypočte jako procentní podíl. V čitateli je součet základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně popsanych v

---

<sup>72</sup> NIRGIN, Jiří. *Odpočet DPH v poměrné výši*. Portál.pohoda [online]. Praha, 2012 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpocet-dph-v-pomerne-vysi/>

<sup>73</sup> § 76 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>74</sup> NIRGIN, Jiří. *Odpočet DPH v krácené výši*. Portál.pohoda [online]. Praha, 2012 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpocet-dph-v-kracene-vysi/>

§ 72. Ve jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.<sup>75</sup>

Příklad: Navážeme na předešlý příklad, kde jsme si popsali situaci při opravě fasády. Oprava stála v základu daně 200 000 Kč a 40 000 byla daň. V tomto období má plátce daně 80 % zálohový koeficient. Používá tedy tuto budovu z 80 % pro ekonomickou činnost s nárokem na odpočet. Nárok na odpočet se vypočítá jako 40 000 x 80 %, plátce tedy uplatní nárok na odpočet v hodnotě 32 000 Kč.<sup>76</sup>

### 3.4.10 Zvláštní režim

Zvláštní režim je praktikován ve 3 případech. ZDPH ustanovuje paragrafech 89, 90 a 91 zvláštní režim pro:

- cestovní službu,
- obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi,
- investiční zlato.

Zvláštní režim musí u cestovní služby použít poskytovatel služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem. Například, když si cestovní kancelář nakoupí služby v České republice a na Slovensku a zorganizuje několikadenní zájezd. Když ale cestovní agentura zprostředkovává tento zájezd pro zákazníky od cestovní kanceláře, tak tento režim neuplatní, protože nejedná vlastním jménem. Rozdíl spočívá v tom, že u standardního režimu DPH, se základ daně stanoví jako u poskytnutí služby (úplata za uskutečněné plnění + daň v dané sazbě). U zvláštního režimu se do základu daně vezme pouze přírážka (marže) snížená o DPH z přírážky, která se vypočítá jako celkově obdržená částka od zákazníka mínus suma částek, které plátce poskytující cestovní službu uhradil za služby cestovního ruchu.<sup>77</sup>

Příklad na výpočet základu daně a DPH: Cestovní kancelář prodala vlastním jménem lyžařský zájezd do Itálie. Cena jednoho zájezdu byla 21 500 Kč. Zájezd zahrnoval nakoupenou službu ubytování a stravování v ceně 8 500 Kč, vlastní autobusovou dopravu za 3 300 Kč a nakoupený skipas v ceně 7 200 Kč. Zájezd zakoupilo 20 zákazníků.

---

<sup>75</sup> § 76 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>76</sup> NIRGIN, Jiří. *Odpočet DPH v krácené výši*. Portál.pohoda [online]. Praha, 2012 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpocet-dph-v-kracene-vysi/>

<sup>77</sup> BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

Řešení:

Přirážka = (prodejní cena – nakoupené služby – vlastní služby) x počet zákazníků

Přirážka = (21 500 – 7 200 – 3 300) x 20 = 50 000 Kč

DPH = 50 000 x 21/121 = 8 677,69 Kč    Základ daně = 50 000 – 8 678 = 41 322,31Kč

Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi může ale nemusí použít obchodník, pokud je zboží dodáno na území Evropské unie osobou nepovinnou k dani (prostý občan) nebo neplátcem daně.

Příklad na prodej ojetého auta ve zvláštním režimu: Obchodník koupil osobní auto od neplátce za 200 000 Kč. Vozidlo nechal opravit za 40 000 Kč. Následně prodal automobil za 300 000 Kč. Celková přirážka je 100 000 Kč Při výpočtu „shora“ je daň z přirážky 17 355,37 Kč. Obchodník vystaví daňový doklad, na kterém nesmí být uvedena samostatně DPH.

#### 3.4.11 Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti upravuje § 92 ZDPH. Funguje tak, že povinnost přiznat a odvést daň nemá dodavatel plnění ale odběratel. Při koupi zboží nebo služby nezaplatí odběratel DPH, ale místo toho ji odvede rovnou finančnímu úřadu. Dodavatel tedy na daňový doklad např. fakturu neuvede výši DPH, ale napíše “výši daně je povinen doplnit a přiznat odběratel“. Přenesená daňová povinnost nicméně platí pro vybrané druhy zdanitelného plnění mezi plátcí DPH a nemůže být použita při prodeji zboží nebo služby koncovému zákazníkovi.<sup>78</sup>

Existují dva druhy přenesení daňové povinnosti. Jedním je trvalý režim a druhým je dočasný režim. Trvalý režim je stanoven pro:

- dodání zboží, které je uvedeno v příloze č.5 ZDPH (jedná se o různé druhy odpadu a dodání zlata,
- dodání nemovité věci od plátce DPH plátcí DPH, pokud se uplatní daň podle § 56 odstavce 5,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle § 92e) ZDPH,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

---

<sup>78</sup> § 92 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti se použije při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č.6 zákona o DPH. Patří sem např. poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání obilovin a technických plodin, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů atd.<sup>79</sup>

Evropská unie již v říjnu 2018 povolila plošné použití přenesení daňové povinnosti pro všechna jednotlivá plnění přesahující limit 17 500 EUR, tj. cca 450 000 Kč. Vláda ČR již chtěla zavést toto plošné použití od července 2020, nicméně zavedení s největší pravděpodobností nebude ani do konce roku 2021.

Důvod pro zavedení přenesené daňové povinnosti je předveden v nadcházejícím jednoduchém příkladu karuselového (kolotoč) podvodu.

Příklad: Pan Jarmil se rozhodl vydělat nepoctivým způsobem na odpočtu DPH. Proto vytvořil v daňovém ráji (kvůli utajení vlastníka) firmu Z, která založila dvě české společnosti s ručením omezeným. Jedná se o firmu A a firmu B. Jednateli těchto společností se stali uplacení občani. Pan Jarmil ihned zaregistroval obě společnosti jako plátce DPH. Firma A fakturovala firmě B poradenství se základem daně 1 milion Kč. Při sazbě 21 % je výše DPH 210 000 Kč. Zmíněnou fakturu firma B neuhradila, ale nárokovala si odpočet daně na finančním úřadě v plné částce daně, tj. 210 000 Kč. Pakliže neodhalil správce daně podvodné jednání, musel v souladu s českým zákonem o DPH vyplatit firmě B nárok na odpočet. Po převodu částky z účtu firmy B do daňového ráje se obě firmy staly “mrtvými brouky”.<sup>80</sup>

Vzhledem k zpřísněnému režimu registrace plátců a zavedením kontrolního hlášení se již tak jednoduše podvádět nedá. Nicméně díky důkladnějším zakrytí propojenosti firem se ovšem staly kličky a finty podvodníků složitějšími a více propracovanými. Výjimkou není zapojení klidně i desítek nastrčených společností. V principu se nic nemění, ale firmu A a B doplnila ještě firma C, která je nastrčena v jiném členském státě EU. Firma B prodá zboží firmě C do jiného státu např. Rakousko, a aby firma C nemusela platit daň v Rakousku, prodá zboží zpátky firmě A. Z pohledu firmy C se jedná o osvobození od daně dodáním zboží do jiného členského státu. DPH by měla tedy zaplatit firma A, k čemu ale již nedojde.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> DĚRGEL, Martin. *Plošný reverse charge by měl platit od července 2020*. Portál.pohoda[online]. Praha [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/plosny-reverse-charge-bude-platit-od-leta-2020/>

<sup>80</sup> DĚRGEL, Martin. *Plošný reverse charge by měl platit od července 2020*. Portál.pohoda[online]. Praha [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/plosny-reverse-charge-bude-platit-od-leta-2020/>

<sup>81</sup> Tamtéž



### 3.5 Výhody a nevýhody DPH

DPH má jako každá jiná daň své výhody a nevýhody. Oproti klasickým obratovým daním existují dokonce některé nevýhody, které ve výjimečných případech zapříčinily, že daň z přidané hodnoty zavedena nebyla. Nejvýznamnějšími argumenty „pro“ a „proti“ DPH se zabývají následující kapitoly.

#### 3.5.1 Neutralita

Vzhledem k volbě spotřebitelů a výrobců je daň neutrálnější a umožňuje zdanit spotřebu domácností s vyloučením výrobních inputů. Technika daně dovoluje, aby finální podíl daně v ceně zboží nebo služby byl shodný se zákonně danou sazbou, a nediskriminoval žádným způsobem komodity s vyšším počtem stupňů zpracování nebo s různými podíly spotřebitelské ceny na ceně velkoobchodní nebo výrobní. Refundace daně na vstupu dále znemožňuje možnost dalšího zdanění obratu již zdaněného neboli opětné zdanění inputů. Nicméně, ne vždy se zdaří dvojí zdanění odstranit. Bývá tomu např. když se plátci nepodaří doložit zdanění na vstupu.<sup>82</sup>

#### 3.5.2 Možnost zdanit služby

DPH velmi zvyšuje úspěšnost zdanění služeb, u kterých existuje větší možnost daňových úniků. Jednorázové daně z obratu totiž potřebují rozlišování uživatelů služeb podle toho, zda se jedná o konečnou spotřebu nebo naopak o výrobní službu, což má za následek usnadnění daňových úniků. U DPH je cena stejná jak pro plátce, tak pro neplátce a pro poskytovatele služeb se neobjevuje problém rozdílu mezi konečnou a výrobní spotřebou. Jako příklad je možné uvést prodej jízdenek hromadné dopravy, kdy prodejce nemusí ověřovat, zda se jedná o služební či soukromou cestu, aby je musel odlišit cenou s daní nebo bez daně.<sup>83</sup>

Zahrnutí služeb do zdanění umožňuje rozšíření daňové základny, a to má za následek zvýšení daňového výnosu nebo možnost použití nižší sazby než u jednorázových daní

---

<sup>82</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>83</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

z obratu. Najdou se i takové služby, kde DPH selhává. Jedná se primárně o služby finanční, kde je nesnadná už pouhá identifikace předané hodnoty. Tyto služby tudíž obvykle nejsou předmětem daně.<sup>84</sup>

### 3.5.3 Výhodnost pro mezinárodní obchod

Vzhledem k rostoucí intenzitě mezinárodního obchodu, zejména v posledních desetiletí, roste význam omezení daňových distorzí u DPH. Technika DPH umožňuje vývoz bez daně, tudíž jsou tyto distorze odstraněny v nejvyšší možné míře. V tomto ohledu je tudíž žádoucí zavedení DPH v zemích, které intenzivně obchodují se zeměmi s touto daní. U daních z obratu, jednofázových či vícefázových, je nemožné přesně určit částku daně v konkrétní zakázce na hranici státu. U kaskádovitě daně nelze například určit skutečnou sazbu daně u vyváženého zboží, když mohou být u stejného výrobku odlišné počty zpracovatelů.<sup>85</sup>

### 3.5.4 Odolnost proti daňovým únikům

U výhod DPH nesmíme opomenout důležitou pozitivní vlastnost v podobě poskytování lepší ochrany proti daňovým únikům. Systém refundací daně na základě evidence o dani zaplacené ze vstupů snižuje daňové úniky, neboť je plátce daně postaven do řetězu, v němž každý požaduje potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. Vzhledem k existenci daňových dokladů, ke kterým má přístup finanční úřad, může nastat potenciální daňová kontrola, která může najít nesrovnalosti mezi vstupy a zdanitelnými výstupy. I přesto se nicméně v některých zemích projevuje slabá odolnost této daně vůči únikům, kdy se neoprávněně využívá nároku na odpočet daně při vývozu.<sup>86</sup>

### 3.5.5 Spolehlivost výnosu pro stát

Všeobecně převládá názor, že DPH umožňuje dosáhnout vyšších výnosů ze zdanění spotřeby. Právě z tohoto důvodu byla daň v mnoha zemích zavedena, nebo o ní uvažují. DPH

---

<sup>84</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>85</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>86</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

rozšiřuje zdanění spotřeby o služby, snižuje distorze ve výběru spotřebitelů a je do v porovnání s jinými daněmi do určité míry odolná vůči daňovým únikům. To vše ji potenciálně zařazuje mezi výnosově silné nepřímé daně. Porovnání ukazuje, že v roce 1975 byl relativní výnos všeobecné daně ze spotřeby nesrovnatelně vyšší v zemích s již zavedenou daní z přidané hodnoty než v ostatních zemích. Nevážený průměr podílu DPH na hrubém domácím produktu byl 6 %, kdežto nevážený průměr podílu prodejních daní byl pouze 2,9 %. V dalších letech rostla tato kvóta rychleji v zemích s DPH než v zemích s daněmi z obratu.<sup>87</sup>

### 3.5.6 Náročnost přechodu na novou daň

Přechod na DPH je proces velice administrativně, ale i politicky náročný. Proto je prosazení DPH ve státech, které jsou ekonomicky stabilní zapotřebí silného politického nátlaku. Přeci jenom se jedná o velkou změnu, která je i velice finančně vysoká. V první řadě je zapotřebí překonat přirozený odpor veřejnosti, provedení registraci subjektů daně a vyškolení v jejím používání. Další překážkou je technická stránka započtení inputů u již dříve zakoupených výrobních zařízení. V případě kontinuálních nabídek, například u rozvodu elektřiny, dochází k problémům s kontraktními cenami u dříve uzavřených smluv.<sup>88</sup>

### 3.5.7 Administrativní náročnost fungování daně

DPH vyžaduje velmi náročnou administrativu jak pro plátce, tak pro stát. Tato administrativní nákladnost je následkem dvou činitelů: prvním z nich je množství plátců a druhým je velká náročnost účtování. Nutné říci, že množství plátců je větší než u jednorázových obrátových daní. Legislativa tudíž umožňuje úlevy menším firmám, které jsou od daně přímo osvobozeny, nebo je jim dovoleno používat jednodušších postupů, jako například možnost delšího zdaňovacího období, tj. ne měsíční plátce, ale čtvrtletní nebo možnost využití jednodušších dokladů. V dnešní době existuje zhruba 240 000 plátců DPH v České republice, tj. přibližně jedna čtvrtina všech podnikatelských subjektů.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup>MESSERE, Ken. *Tax policy in OECD countries: Choices and conflicts*. 1. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993. ISBN 978-9070125646.

<sup>88</sup>KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>89</sup>KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

### 3.5.8 Obavy ze zvýšené inflace

Najdou se odpůrci této daně, kteří zastávají názor, že zavedení DPH může vést k vyšší inflaci. Tento argument vychází z faktu, že zvýšení výnosu daně oproti stávající dani z obrátu vede ke zvýšení spotřebitelských cen. V mnoha zemích probíhaly po zavedení DPH průzkumy „ex ante“ i „ex post“, zaměřené na problém inflace. Efekt růstu cen v důsledku zavedení daně je složen z jednorázového efektu růstu cen a z inflačního růstu vyvolaného daní. Nicméně je velice problematické oddělit od sebe efekt růstu cen v důsledku daně a efektu růstu cen v důsledku jiných makroekonomických faktorů. Tyto průzkumy v souhrnu naznačují, že nelze učinit jednoznačné závěry. V následující tabulce je uveden růst maloobchodních cen v České republice a v zemích Evropské unie po zavedení daně z přidané hodnoty.<sup>90</sup>

**Tabulka 3: Růst maloobchodních cen (v %) v důsledku zavedení DPH**

Země	Růst MO cen celkem	Růst MO cen vlivem DPH
Belgie	2,6	nepatrně
Dánsko	8,0	4,0
Francie	2,1	1,0
SRN	1,5	0,6
Irsko	5,5	nepatrně
Itálie	6,3	2,0
Lucembursko	3,5	nepatrně
Nizozemsko	6,1	1,4
Velká Británie	4,9	0,7
Česká republika	20,8	10

Zdroj: TAIT, Alan. Value Added Tax: International Practice and Problems. 1. London: International Monetary Fund, 1988. ISBN 978-1557750129, ČSÚ

<sup>90</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

Z tabulky je patrné, že v České republice došlo po zavedení daně v roce 1993 k celkovému růstu spotřebitelských cen 20,8 %. Polovina se přitom připisuje jednorázovému zvýšení cen v důsledku daně a považuje se za neinflační cenový růst. 10 % inflace je přisuzována dalším činitelům, mezi které patří také inflační působení daně z přidané hodnoty. V dalším roce byla inflace opět desetiprocentní.

### **3.5.9 Shrnutí**

Argumenty „pro“ a „proti“ jsou nadále diskutovány a názory ekonomů a politiků určitě nejsou v tomhle ohledu jednotné. Názory se mění i stát od státu, kde záleží i na využití ostatních faktorů. Nicméně, když došlo ve státě k zavedení, už se nestalo, že by země od daně z přidané hodnoty odstoupila. Je patrné, že DPH si počátkem tisíciletí vydobyla své pevné místo mezi ostatními daněmi. K tomu zajisté pomohlo, že největší argument proti zavedení, tj. složitost daně už není v dnešním světě elektronických médií tolik důležitý.

## 4 Vlastní práce

### 4.1 DPH v rámci Evropské unie

V Evropě fungovaly dva systémy nepřímého zdanění. Z toho důvodu musela Evropská komise rozhodnout, jaký systém pro harmonizaci nepřímého zdanění vybrat. Francie byla jedinou zemí, která aplikovala systém DPH. Ostatní země aplikovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn. počet produkčních úrovní ovlivňuje velikost daně). Kromě zmíněných daňových systémů aplikovaly země ještě selektivní daně. Jednalo se o daně, které byly uvalované pouze na vybrané produkty (akcízy, spotřební daně).<sup>91</sup>

#### 4.1.1 Porovnání kumulativního kaskádového systému a DPH

Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu se v každé výrobní nebo distribuční úrovni jako daň vybírá určité procento z hodnoty produktu (na rozdíl od DPH, kde se sledují plnění na vstupu a výstupu). Přestože je tedy systém z administrativního úhlu pohledu jednodušší, má jeden závažný nedostatek – způsobuje deformace tržního prostředí, protože vzhledem ke skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního nebo distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace a tím pádem jejich prostřednictvím dokáží ovlivnit výši daňového zatížení. Zdanění v kumulativním kaskádovém systému lze ilustrovat na následující tabulce.<sup>92</sup>

**Tabulka 4: Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně**

	Cena před zdaněním v Kč	Daň 21 % v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500	105	105
pila	1 000	210	210
výrobce parket	1 500	315	315
velkoobchod	2 000	420	420
maloobchod	2 500	525	525

Zdroj: NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*.

<sup>91</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>92</sup> Tamtéž

V systému DPH je daňové zatížení plně nezávislé na délce výrobního či distribučního řetězce a na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obratu, nenutí výrobce či distributory k integraci, jelikož v každé produkční či distribuční úrovni je státu odváděna stejná daň. Zdanění v DPH systému znázorňuje následující tabulka.<sup>93</sup>

**Tabulka 5: Vliv systému DPH na velikost daně v Kč**

	Cena bez daně v Kč	Daň 21 % v Kč	Výpočet v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500	105		105
pila	1 000	210	210-105	105
výrobce parket	1 500	315	315-210	105
velkoobchod	2 000	420	420-315	105
maloobchod	2 500	525	525-420	105

Zdroj: NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

#### 4.1.2 Požadované atributy systému

Záměrem je zdanit všechny soukromé výdaje, a proto je předmětem daně nejen zboží, ale i služby. DPH se vztahuje i na služby, jelikož v některých situacích je poskytování služeb blízkým substitutem zboží (např. nákup sekačky na trávu je substitutem služby poskytované zahradnictvími – posekání trávníku). Dále jsou služby předmětem daně kvůli tomu že ve vyspělých ekonomikách s růstem celkových příjmů občanů roste podíl výdajů připadajících na služby (občané s vyššími příjmy utratí za služby více než občané s příjmy nižšími).<sup>94</sup>

Další nezbytností, který zvolený systém nepřímého zdanění musí splňovat je měřitelnost. jinými slovy, daň musí být měřitelná, aby bylo daňové zatížení rovnoměrné. Tento požadavek nemohl kumulativní kaskádový systém daně z obratu zajistit. U identických produktů je nezbytné stanovit daň ve stejné výši (prodejní cena identických produktů by neměla být ovlivňována rozdílnými daňovými sazbami).<sup>95</sup>

<sup>93</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>94</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>95</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

Výhodou DPH je její nepřímý výběr. Daň je plně přesouvána na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb. Aplikace DPH na rozdíl od kaskádového systému daně z obratu nenarušuje soutěž na trhu, je tzv. neutrální. Velikost daňové povinnosti nemůže být v tomto případě ovlivněna rozsahem vertikální či horizontální integrace, viz tabulka č. 4.<sup>96</sup>

Dalším důležitým atributem je daňová neutralita, která se v první řadě dělí na vnitřní a vnější. Vnější neutralita je spojena s mezinárodními aspekty daně z obratu. Je zaručena v případě, že daň uvalovaná na dovoz nepřesahuje částku daně, která je uvalována na domácí zboží stejného druhu a částka vrácené daně u exportu musí být stejná jako daň, která na něj byla uvalena. Vnitřní neutralita je zaručena v případě, kdy jsou exporty od daně osvobozeny a na importy je uvalena daň ve stejné výši jako na domácí produkci. Vnitřní neutralitu ještě dále dělíme na právní, soutěžní a ekonomickou. Právní neutralita je zajištěna, jestliže existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka, tedy pokud je daň měřitelná. Při aplikaci kumulativního kaskádového systému daně z obratu nemůže být právní neutralita naplněna, jelikož vertikální a horizontální integrace může zapříčinit redukcí daně. Soutěžní neutralita je zajištěna, pokud daňové vytižení není závislé na stupni vertikální a horizontální integrace. V případě, že je daň stanovena procentem z prodeje ceny, podniky nemají příčinu k tzv. daňovým integracím a nedochází tedy k deformacím hospodářské soutěže. V případě ekonomické neutrality, která je formulována v úzké souvislosti s efektivní alokací výrobních zdrojů, by daňové sazby měly ovlivňovat tržní mechanismus co nejméně, aby docházelo k efektivní alokaci zdrojů.<sup>97</sup>

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu nezaručuje vnější ani soutěžní neutralitu. Když je u exportu vrácena vyšší částka než částka uvalené daně, je zvýhodňován producent s delším výrobním řetězcem, což znamená porušení vnější neutrality. Zmíněný systém může deformovat hospodářskou soutěž, protože může dojít k protekcionismu, tj. ochrana domácí ekonomiky, nebo k diskriminování zahraničního zboží, a to tím způsobem, že se uvalí vyšší daň než na domácí produkty. V neposlední řadě může také dojít k fiskálnímu dampingu.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>97</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3

<sup>98</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.



#### 4.1.2.1 Shrnutí

Z tabulek č. 4 a 5 je patrné, že kumulativní kaskádový systém daně z obratu přináší vyšší daňový výnos než DPH. Daňové sazby jsou výrazně nižší, protože jsou uvalovány na hrubou hodnotu produkce. Nicméně zdanění služeb je velice problematické. Systém je ale méně administrativně náročný ať už pro stát nebo poplatníky. Dále nezaručuje soutěžní neutralitu, tj. daňové zatížení roste s délkou produkčního a distribučního řetězce. U kumulativního kaskádového systému nejde určit skutečnou výši daně při dovozu, a tudíž není možné zaručit vnější neutralitu.

U systému DPH naopak lze zaručit daňovou neutralitu. Daňové sazby jsou zřetelně vyšší, protože jsou uvalovány jen na přidanou hodnotu. Na rozdíl od kumulativního systému je zdanění služeb bezproblémové a lze přesně určit výšku daně. Je nutné dodat, že systém DPH je podstatně složitější a administrativně náročnější.

Všechny zmíněné charakteristiky vedly nakonec k tomu, že Evropská komise ustanovila v rámci daňové politiky využití pouze systému daně z přidané hodnoty v oblasti nepřímého zdanění, který definitivně nahradil kumulativní kaskádový systém.

#### 4.1.3 Daňová harmonizace

Hlavním cílem daňové harmonizace je snaha o odstranění daňových překážek, které brání volnému pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy Evropské unie. Daňová harmonizace představuje stav, kdy daňoví poplatníci z různých členských států čelí stejným nebo alespoň podobným daňovým sazbám bez ohledu na fakt, kde dochází k nákupu zboží nebo služeb. Daňová harmonizace dále pomáhá k posílení vnitřního trhu a z toho plyne i větší poutavost pro investory a ekonomicky aktivní osoby. Daňové harmonizace lze dosáhnout dvěma způsoby:<sup>99</sup>

- Explicitní harmonizace nastane ve chvíli, kdy členské země přijmou stanovení minimálních sazeb nebo pokud se dohodnou na stejné sazbě. S touto přímou formou harmonizace, nemůžou daňoví poplatníci těžit z lepší daňové politiky v jiném členském státě a jednotlivé vlády jsou izolovány od tržní disciplíny.<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> MITCHELL, Dan. Tax competition and fiscal reform: Rewarding pro-growth tax policy[online]. 2004, , 16 [cit. 2020-03-29]. Dostupné z:

<https://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/papers/russiaconference/mitchell.pdf>

<sup>100</sup> Tamtéž

- Implicitní harmonizace nastane ve chvíli, kdy vlády zdaní příjmy, které si občané vydělali v jiných jurisdikcích. U této strategie tzv. celosvětového zdanění je zapotřebí, aby jednotlivé vlády shromažďovaly finanční informace o nerezidentských investorech a tyto informace dále podávaly správcům daně v jiných členských státech.<sup>101</sup>

Obě zmíněné strategie daňové harmonizace mají srovnatelné kontraproduktivní ekonomické následky. Daňová soutěž je oslabována, a to způsobuje vyšší daňové sazby. To v důsledku znamená, že dochází k překážkám v rozdělování kapitálu a pracovní síly a celkově zpomaluje hospodářskou výkonnost.<sup>102</sup>

Daňovou harmonizaci jde charakterizovat jako proces sblížení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě respektování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se týká daňového základu, sazby daně a daňové administrativy.<sup>103</sup>

Prostředky, kterými lze dojít k jednotnému trhu, lze členit na pozitivní a negativní. Zatímco pozitivní harmonizace se opírá o implementaci směrnic, nařízení nebo jiných legislativních nástrojů, negativní harmonizace je výsledkem činnosti Soudního dvora EU. To znamená, že se v národních daňových systémech zavádějí opatření na bázi judikatury Soudního dvora EU. Z toho plynou nejednotná pravidla pro členské země, a tudíž tedy nelze negativní harmonizaci považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu.<sup>104</sup>

#### 4.1.3.1 Daňová harmonizace versus daňová konkurence

S implementací harmonizačních opatření se začaly projevovat i úskalí daňové konkurence. S ohledem na toto úskalí vznikají názorové střety odborníků, zda se jedná o správnou cestu. Proti daňové harmonizaci svědčí částečná ztráta fiskální autonomie státu. Fiskální politika je všeobecně považována za jeden ze symbolů národní suverenity. Právě z toho důvodu by mělo být užívání nástrojů fiskální politiky maximálně autonomní, především u daní a vládních výdajů. Další negativní stránkou daňové harmonizace je zásah do nastavení daňových sazeb v členských zemích, kde DPH představuje velkou část příjmů do státního rozpočtu. Tudíž by harmonizace v tomto případě měla za následek deficit příjmu

<sup>101</sup> Tamtéž

<sup>102</sup> Tamtéž

<sup>103</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>104</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

státních rozpočtů. Dalším přinejmenším diskutabilním negativem je zánik tzv. spontánní harmonizace. Spontánní harmonizace vzniká za situace, kdy obyvatelé jedné země navštěvují sousední země, kvůli menším sazbám DPH. V sousedících členských státech poté dochází ke spontánnímu sblížení daňových sazeb. Nicméně se jedná o efekt spíše lokálního charakteru a jak jeho existence je spíše spekulativní.<sup>105</sup> Na druhou stranu, podle zastánců harmonizace může mít daňová konkurence za následek vyšší nezaměstnanost. Nastane-li totiž situace, kdy bude pro podnikatele a zaměstnance výhodnější podnikat a pracovat v jiném členském státě, kde budou mít lepší podmínky, může dojít k vyšší míře nezaměstnanosti především u zaměstnanců, kde je migrace složitější. Dalším výrazným argumentem pro daňovou harmonizaci je fakt, že nejednotnost daňového zatížení může mít za příčinu nerovné postavení podniků v rámci vnitřního trhu EU.<sup>106</sup>

Mezi potenciální výhody daňové harmonizace lze řadit:

- restrikce daňových podvodů a dopadů škodlivé konkurence,
- zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu,
- efektivní alokace zdrojů,
- veřejné projekty a programy,
- zdokonalení společně sdílených principů,

Mezi potenciální výhody daňové konkurence lze řadit:

- nižší daňové zatížení podnikatelských subjektů,
- fiskální autonomie státu,
- úspory ve veřejných rozpočtech,
- ekonomický stimul soutěže.<sup>107</sup>

Řada odborníků na daně zastává názor, že daňová harmonizace může mít za následek neefektivnost celé ekonomiky. Dan Mitchell je toho názoru, že daňová harmonizace s sebou nese nižší hospodářský růst a potažmo méně příležitostí, zatímco daňová konkurence

---

<sup>105</sup> Tamtéž

<sup>106</sup> BŘICHÁČEK, Tomáš. Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie. *Centrum pro studium demokracie a kultury* [online]. 2007 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z:

<https://old.cdk.cz/rp/clanky/347/danova-harmonizace-versus-svoboda-a-demokracie/>

<sup>107</sup> ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii* 7. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

zákonodárce nabádá k přijetí rozhodnutí, která podporují ekonomiku snížením sazby daně a represivního zacházení s kapitálem.<sup>108</sup>

Nicméně nakonec je nutné zmínit, že daňovou harmonizaci nelze vnímat jako přesný opak daňové konkurence. I Evropská komise připustila, že existují i výhody, které může poskytnout daňová konkurence. V závěru je ale daňová harmonizace velmi silným argumentem a mnohé společnosti kalkulují své obchodní plány právě podle té jurisdikce, která má příznivější daňové zatížení<sup>109</sup>

#### 4.1.4 Strukturální harmonizace DPH

V prvním stupni harmonizace byla daňová politika charakterizována především snahou o vytvoření jednotného systému nepřímého zdanění. Kdyby totiž k této harmonizaci nedošlo, nebylo by možné zavedení společného trhu. Vzhledem k rozdílnému systému by docházelo na vnitřních trzích státu k deformacím hospodářské soutěže. Jako příklad deformace lze uvést situaci, kdy by země se systémem DPH exportovala zboží do zemí s kumulativním kaskádovým systémem daně z obratu. Při dovozu zboží nelze určit přesnou výši daně, neboť záleží na počtu ve výrobním či distribučním řetězci a kvůli tomu dochází k porušení vnější daňové neutrality.<sup>110</sup>

Integrace systému nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích. V první měl být nahrazen víceúrovňový kumulativní systém systémem nekumulativním a následně nekumulativní měl být nahrazen systémem DPH. Poslední fází mělo být zrušení intrakomunitárních hranic. Všechny fáze této harmonizace byly prováděny v úzké spolupráci se vznikem jednotného trhu. To by bez zavedení systému nepřímého zdanění nebylo možné.<sup>111</sup>

Harmonizace daně vychází ze 6. direktivy z roku 1977. Od této doby se pravidla pro základ daně a sazby několikrát měnily. Za příklad je možné uvést zprvu navrhované horní

---

<sup>108</sup> MITCHELL, Dan. Tax competition and fiscal reform: Rewarding pro-growth tax policy[online]. 2004, , 16 [cit. 2020-03-29]. Dostupné z:

<https://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/papers/russiaconference/mitchell.pdf>

<sup>109</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

<sup>110</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>111</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

limity pro základní i sníženou sazbu, které nakonec přijaty nebyly. Harmonizovaných základem daně je každý prodej zboží a služeb s výjimkou finančních a právních služeb a kapitálových statků, u kterých jde zjistit základ daně jen velice obtížně (například u nových produktů finančního trhu).<sup>112</sup>

Vývoz do jiné členské země byl od daně osvobozen před rokem 1993 při zachování nároku na odpočet na vstupu, což znamená v podstatě nulovou sazbu daně. Daň byla uvalována na dovozy v zemi určení se sazbou platnou v této zemi (princip země určení). Prvotním záměrem harmonizace bylo tzv. zdanění podle principu země původu zboží tak, aby byly úplně odstraněny formality na hranicích. Zprvu byla snaha o zdanění zboží bez ohledu na místo konečné spotřeby nicméně tento předpoklad počítal s jednotnou sazbou daně nebo kompenzačním mechanismem k přerozdělování daňových výnosů mezi jednotlivými zeměmi. Od zavedení jednotného trhu v roce 1993 platí v zemích EU přechodný režim. Díky tomu byly odstraněny formality na vnitřních hranicích a administrativní spadá pod stejný úřad, který zajišťuje domácí plnění. Dále byl zaveden zvláštní systém kontroly, kdy bylo každému podniku v EU, který se podílí na přeshraničním obchodu přiděleno zvláštní daňový identifikační číslo. Daň platí odběratel ve své zemi, podle dané sazby.<sup>113</sup>

V letech 1991-1992 byly vydány dvě nařízení ES ke vzájemné výměně informací. První nařízení zavedlo tzv. Intrastat systém, podle něhož jsou všechny společnosti, které převáží ročně zboží za více než 10 mil. Kč povinny poskytovat informace o pohybu zboží. Do Intrastatu se uvádějí informace jako je původ zboží, země odkud bylo zboží dovezeno, váha zboží, dodací podmínky a způsob dopravy. Zboží je přiřazeno do skupiny, která má svůj vlastní kód nomenklatury. Tato povinnost vznikla jako náhrada za celní kontrolu, která tyto informace zajišťovala do té doby sama. Společnosti, které nepřesáhnou požadovanou hranici 10 mil Kč poskytují požadované informace v pravidelném daňovém přiznání. Druhé nařízení zavedlo tzv. kontrolu VIES (VAT information exchange system), umožňující výměnu informací, jako například registračních čísel společností a objem přijatých a

---

<sup>112</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>113</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

poskytnutých zdanitelných plnění. V dnešní době se VIES používá převážně pro kontrolu platnosti identifikačních čísel daňových subjektů.<sup>114</sup>

Přechodný režim funguje s výhradami bez větších problémů, nicméně je administrativně náročný a stále dosud není dosaženo stavu, kdy by byl obchod uvnitř země a uvnitř jednotného trhu zdaňován stejně.<sup>115</sup>

#### 4.1.5 Druhy právních předpisů Evropské unie

Evropská unie používá vlastní soubor právních norem. To znamená, že každé opatření, jež EU přijme, vychází ze smluv, které členské země demokraticky schválily. Právní předpisy EU přispívají k dosažení cílů stanovených ve smlouvách EU a k zavádění jednotlivých politik Unie do praxe. Existují dva hlavní typy právních předpisů EU – primární a sekundární právo.<sup>116</sup>

Všechna opatření, která orgány EU přijmou, jsou založena na smlouvách. Tyto závazné dohody mezi členskými státy Unie stanovují cíle EU, pravidla pro fungování jejích orgánů, způsoby přijímání rozhodnutí a vztah mezi EU a jejími členy. Smlouvy jsou výchozím prvkem právních předpisů EU a někdy se jim říká primární právo. Soubor právních předpisů, které vycházejí ze zásad a cílů smluv, se označuje jako sekundární právo. Patří sem nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska.

Z výše uvedených pracuje tato práce nejvíce s nařízeními a směrnicemi. Nařízení jsou právní akty, které se uplatňují automaticky, jednotně ve všech zemích EU, a to okamžitě, kdy vejdou v platnost. Nařízení se nemusejí provádět do vnitrostátního práva a jsou závazná v celém rozsahu pro všechny země Evropské unie. Směrnice na druhé straně vyžadují, aby jednotlivé státy dosáhly určitého cíle, ale již nechávají na členech, jak jich dosáhnou. K dosažení cílů stanovených ve směrnici musí členské státy přijmout opatření, aby mohly tuto směrnici začlenit do svého vnitrostátního práva. Lhůta pro toto začlenění bývá obvykle do dvou let.<sup>117</sup>

---

<sup>114</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>115</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>116</sup> Druhy právních předpisů. Oficiální internetová stránka Evropské unie [online]. [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_cs)

<sup>117</sup> Druhy právních předpisů. Oficiální internetová stránka Evropské unie [online]. [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_cs)

#### 4.1.5.1 Směrnice č. 67/227/EEC

První směrnice byla přijata v roce 1967. Tato směrnice přikazovala členským zemím nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systémy. Implementace systému zaručovala neutralitu. Sazby daně a výjimky ve zdanění byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých států. V preambuli směrnice č. 67/227/EEC je zafixována harmonizace nepřímého zdanění jako nástroj k dosažení jednotného vnitřního trhu takto:

*„Hlavním cílem Smlouvy o evropských společenstvích je v rámci ekonomické unie vznik jednotného trhu se zdravou konkurencí a s vlastnostmi charakteristickými pro domácí trh. Dosažení tohoto cíle předpokládá implementaci takového systému daní z obratu, jež nebude deformovat soutěžní podmínky na trhu. Nebo na tomto trhu bránit volnému pohybu zboží a služeb.“<sup>118</sup>*

#### 4.1.5.2 Směrnice č. 67/228/EEC

Druhá směrnice definovala dopodrobna předmět daně. Předmětem daně je prodej zboží a poskytování služeb uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Kromě definice předmětu daně, definuje směrnice místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Kromě toho ponechává tato směrnice zemím právo pro zavedení speciálního nařízení, které by řešilo boj proti daňovým únikům, nařízení, které by ustanovilo speciální režim pro malé podniky a v neposlední řadě i nařízení, které by ustanovilo režim pro sektor zemědělství. Stejně jako první směrnice, ponechává v kompetenci zemí velikost standardní sazby daně a možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené nebo snížené sazby daně. Nicméně směrnice výrazně omezuje možnost aplikovat nulovou sazbu daně. Dále ustanovuje, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí.<sup>119</sup>

#### 4.1.5.3 Směrnice č. 69/463/EEC, 71/401/EEC a 72/250/EEC

Přestože zavedly některé země systém DPH velice brzo (např. Dánsko již v roce 1967, Německo v roce 1968 a Nizozemsko v roce 1969), v některých zemích (např. Belgie) s sebou změna nesla nemalé problémy. Některé členské státy se obávaly toho, že by zavedení

---

<sup>118</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>119</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

tohoto systému mohlo způsobit tlak na příjmové stránky rozpočtů členských zemí. Zmíněná Belgie např. vybírala daň z obrátu formou kolkových známek. Z tohoto důvodu v Belgii převládaly obavy, že změna systému způsobí přerušení toku prostředků do státního rozpočtu. To vedlo k přijetí tzv. třetí směrnice č. 69/463/EEC, která umožňovala prodloužení povinnosti zavedení implementace DPH pro Belgii do konce roku 1972. V Itálii byla zas DPH navržena jako nutná část daňové reformy, to ale vedlo k obavám, zda nebude zamítnuta z politických důvodů. Dvě následující směrnice tzv. čtvrtá č. 71/401/EEC a pátá č. 72/250/EEC prodlužovaly časový limit právě pro Itálii až do roku 1973. Následující tabulka zachycuje přechod jednotlivých zemí na systém DPH:<sup>120</sup>

**Tabulka 6: Přechod zemí na systém daně z přidané hodnoty**

Rok	Stát	Poznámka
1967	Francie	Přizpůsobení vybraných ustanovení první a druhé směrnici ještě před vstupem do EU.
	Dánsko	
1968	Německo	-
1969	Nizozemsko	-
1971	Belgie	-
1973	Itálie	-
	Velká Británie	-
1986	Španělsko	-
	Portugalsko	-
1987	Řecko	-
1995	Rakousko	Systém DPH byl zaveden před vstupem, musel být ale upraven aby se shodoval se šestou směrnicí.
	Finsko	
	Švédsko	
2004	Česká republika	Systém DPH byl zaveden před vstupem, musel být ale upraven, aby se shodoval se šestou směrnicí.
	Slovensko	
	Maďarsko	
	Polsko	
	Slovinsko	

<sup>120</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.



2008	Rumunsko	Systém DPH byl zaveden před vstupem, musel být ale upraven aby se shodoval se šestou směrnicí.
	Bulharsko	
2013	Slovinsko	Systém DPH byl zaveden před vstupem, musel být ale upraven, aby se shodoval se šestou směrnicí.

Zdroj: NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

Strukturální harmonizace systému nepřímého zdanění byla završena implementací první a druhé směrnice. Výsledkem nicméně nebyl jednotný systém vzhledem ke všem možným výjimkám a odlišnostím zejména v zemědělství, přeshraničním poskytování služeb nebo možnosti odpočtu daně při dovozu. Místo jednotného systému byly zavedeny systémy s národními odlišnostmi.<sup>121</sup>

#### 4.1.5.4 Směrnice č. 77/388/EEC

Za nejdůležitější směrnici v oblasti harmonizace je považována šestá směrnice č. 77/388/EEC. Tato směrnice je považována za základní směrnici, poněvadž stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně atd. Za cíl si zmíněná směrnice kladla harmonizaci rozdílných národních systémů za předpokladu dodržení zásad první a druhé směrnice. Šestá směrnice bylo do přijetí svého recastu novelizována více než třicetkrát. V následující tabulce jsou zmíněny vybrané novelizace:

**Tabulka 7: Přehled vybraných směrnic novelizujících šestou směrnici**

Směrnice č.	Popis
79/1072//EEC	Řeší vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.
78/583/EEC	Prodlužuje konečný termín pro implementaci šesté směrnice do 1.1.1979.
80/583/EEC	Francouzské zámořské državy jsou vyjmuty ze šesté směrnice.
83/181/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží při konečném dovozu.

<sup>121</sup> NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

83/684/EEC	Prodlužuje Řecku lhůtu pro implementaci evrop. směrnic až do 1.1.1987.
84/386/EEC	Mění 6. směrnici v oblasti uplatnění DPH u nájmu movitého hm. majetku.
85/346/EEC	Vyjímá ze zdanění dočasné přemístění zboží do jiného čl. státu.
Směrnice č.	Popis
85/434/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží při konečném dovozu.
86/560/EEC	Řeší vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným ve společenství.
88/331/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží při konečném dovozu.
89/219/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží při konečném dovozu.
89/465/EEC	Ruší přechodná období poskytovaná členskými státy v čl. 28, 6. směrnice.
91/680/EEC	Mění ustanovení 6. směrnice s ohledem na zrušení fiskálních hranic.
92/77/EEC	Řeší minimální sazby DPH.
92/111/EEC	Směrnice přijata s ohledem na zjednodušení společného systému DPH.
94/5/EC	Obsahuje zvláštní úpravu vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.
95/7/EC	Zavádí nová zjednodušení v oblasti působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti v jejich uplatňování.
96/42/EC	Umožňuje dočasně uplatňovat sníženou sazbu na dodání zemědělských produktů z oblasti zahradnictví a na palivové dřevo.
98/80/EC	Zavádí zvláštní režim pro investiční zlato.
1999/49/EC	Prodlužuje platnost min. sazeb zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC.
1999/59/EC	Řeší DPH v případě telekomunikačních služeb.
1999/85/EC	Zavádí možnost pokusného uplatnění sazby snížené DPH na služby s vysokým podílem lidské práce.
2000/65/EC	Mění 6. směrnici v otázce určování daňového dlužníka u DPH.
2001/4/EC	Prodlužuje platnost min. sazeb zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31.12.2005.
2001/115/EC	Mění 6. směrnici s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k DPH.

2002/38/EC	Dočasně mění 6. směrnici v oblasti DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité služby poskytované v elektronické formě.
2003/92/EC	Stanovuje pravidla pro určení místa dodání u plynu a el. energie.
2004/7/EC	Mění 6. směrnici v oblasti přijímání výjimek ze společného systému DPH.
2004/66/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o 10 nových zemí.
2005/92/EC	Mění šestou směrnici z důvodu prodloužení doby uplatňování minimální základní sazby DPH až do konce roku 2010.
2006/18/EC	Řeší možnost uplatňovat sníženou sazbu daně u zemního plynu, elektřiny a dálkového vytápění.
2006/69/EC	Týká se zjednodušení postupu při vyměřování DPH.
2006/98/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o dvě nové země.

Zdroj: NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že situace v oblasti harmonizace DPH se kvůli četným novelizacím stala velmi komplikovanou a nepřehlednou. Proto v roce 2006 Evropská komise rozhodla, že bude šestá směrnice přepracována a nahrazena novou směrnicí, do které bude vepsána i ustanovení první směrnice č. 67/227/EEC. S účinností od 1.1.2007 tedy vstoupila v platnost směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28.11.2006 o společném systému DPH.<sup>122</sup>

#### 4.1.5.5 Směrnice č. 2006/112/EC

Směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28.11.2006 s účinností od 1.1.2007 je ve své podstatě pouze přepis (recast). Odkazy na první směrnici a šestou směrnici se považují za odkazy na tuto novou směrnici. Text směrnice uzákoňuje prohlášení implementující jednotný systém DPH, jež se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb nakoupených a prodaných ke spotřebě na území Evropských společenství. V neposlední řadě také směrnice v článku č. 398 ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty.<sup>123</sup> Jedná se o poradní orgán, který nemá

<sup>122</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

<sup>123</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

žádné legislativní pravomoci, ze své podstaty ale může poskytovat pomoc při výkladu směrnice.<sup>124</sup>

Z podrobnějšího pohledu má hlavní směrnice o DPH 15 hlav a 11 příloh. První, Hlava I („Účel a oblast působnosti“) definuje pozitivní a negativní vymezení předmětu DPH. Druhá hlava („Územní působnost“) zase definuje pojem „Společenství“ a „území Společenství“. Dále Hlava II vylučuje z teritoriální působnosti některé území států EU jako je například Campione d'Italia nebo Kanárské ostrovy. Třetí hlava („Osoby povinné k dani“) definuje osobu povinnou k dani a co je ekonomická činnost. Povinnostmi osob povinných k dani se dále zabývá hlava XI. Ve své podstatě říká, že každá osoba povinná k dani, uskutečňující zdanitelná plnění, je povinná odvést daň. Nicméně také definuje výjimky, za kterých daň odvede zákazník. Hlavy IV až X definují právě zmíněná zdanitelná plnění, místo zdanění, základ daně, sazby a v neposlední řadě odpočet daně. Zvláštní režim dále formuluje hlava XII a vytyčuje postupy, jejichž cílem je redukce administrativní zátěže vybraným daňovým subjektům, jako například zemědělcům nebo malým podnikům. Hlava XIII („Odchyly“) potom umožňuje členským státům provedení odchylek od standardních pravidel o DPH. Hlavy XIV a XV obsahují různá a závěrečná ustanovení. Přílohy obsahují seznamy a kategorie týkající se snížených sazeb a dále vymezení možných osob povinných k dani včetně odchylek pro osvobození od daně.<sup>125</sup>

#### **4.1.5.6 Novelizace směrnice č. 2006/112/EC**

Směrnice č. 2006/112/EC byla od svého přijetí mnohokrát novelizována a doplňována. Ještě předtím, než vstoupila v platnost, byla přijata směrnice č. 2006/138/EC, která mění dobu použitelnosti úpravy DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. Dále byly v roce 2008 přijaty další dvě důležité směrnice. S účinností od 1. ledna 2010 byla směrnicí č. 2008/8/EC zavedená nová pravidla pro určování místa poskytování služeb. Na základě této směrnice, se zdaňuje poskytování služeb tam, kde se nachází zákazník. Do této doby se poskytování služeb danilo ve státě, kde se nachází poskytovatel služby. Co se týče poskytování služeb koncovému spotřebiteli, tak se i nadále považovalo za místo poskytnutí služby místo, kde se nachází poskytovatel služby.

---

<sup>124</sup> VAT Committee [online]. [cit. 2020-03-30]. Dostupné z:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-committee\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en)

<sup>125</sup> Směrnice Rady. In: . Evropská unie: codexis, 2007, ročník 2006, 2006/112/ES.

Nicméně směrnice zavádí výjimky u speciálních služeb, jako jsou restaurační a hostinské služby, dále služby kulturní, vědecké, sportovní a vzdělávací, pronájem dopravních prostředků a telekomunikace, vysílání a elektronické služby, které jsou poskytovány konečnému spotřebiteli. Druhou zmíněnou směrnicí v roce 2008 byla směrnice č. 2008/117/EC, která řešila daňové úniky v souvislosti s intrakomunitárními plněními. Například stanovuje, že při poskytování služeb, které trvají déle než jeden rok a nejsou v tomto období vyúčtovány, se tyto služby považují za uskutečněné uplynutím každého kalendářního roku, pokud jejich poskytování neskončí dřív. Povinnost odvést daň má v tomto případě příjemce služby. Směrnice také řeší podmínky pro podávání souhrnných hlášení osob povinných k dani a rozšiřuje tuto povinnost i na služby.<sup>126</sup>

Další snaha o boj s daňovými úniky spojenými s dovozem vyústila v přijetí směrnice č. 2009/69/EC, která upřesňuje soubor minimálních podmínek, jež jsou nezbytné pro osvobození při dovozu. Směrnice č. 2009/132/EC zase vymezuje oblast působnosti čl. 143 písmeno b) a c) směrnice č. 2006/112/EC, týkající se osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.<sup>127</sup>

Směrnice č. 2009/162/EC zase upřesňuje pravidla, která se týkají místa dodání u plynu a elektrické energie. Říká, že zvláštní režim se vztahuje i na dovoz a dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu nacházející se na území Společenství nebo prostřednictvím sítě, která je k takové soustavě připojena.<sup>128</sup>

S daňovými úniky dále bojuje směrnice č. 2010/23/EU, která umožňuje členským státům dočasně používat mechanismu přenesení daňové povinnosti u poskytování některých služeb s vysokým rizikem podvodů, především v případě převodu povolenek na emise skleníkových plynů.<sup>129</sup>

Směrnice č. 2010/45/EU ukládá státům do 31. prosince 2012 implementovat do národních daňových zákonů o DPH zjednodušená pravidla fakturace. Směrnice umožňuje členským státům zavést například účtování daně v hotovostním režimu, tedy umožňuje, aby dodavatel nebo poskytovatel odvedl daň příslušnému orgánu až po přijetí platby za dodání

---

<sup>126</sup> NERUDOVI, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>127</sup> NERUDOVI, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>128</sup> Tamtéž

<sup>129</sup> Tamtéž

zboží nebo poskytnutí služby. Této směrnici jde především o podporu malých a středních podniků, které se potýkají s problémy při daňových odvodech.<sup>130</sup>

Směrnice č. 2013/42/EU ze dne 22.7.2013 řeší mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH. Tato směrnice vložila čl. 199b umožňující členským státům uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti mechanismem rychlé reakce. Česká republika tento mechanismus mohla uplatnit na základě § 92g ZDPH do 31.12.2018. Dne 6.11.2018 byla nicméně přijata novelizace čl.199b a prodloužila možnou lhůtu použití do 30.6.2022. Směrnice 2013/43/EU potom umožňuje uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti u vybraného zboží a vybraných služeb. V České republice je na základě této úpravy uplatňován zmíněný režim podle § 92f ZDPH. I tato směrnice byla v roce 2018 znovelizována a lhůta byla prodloužena do 30.6.2022.<sup>131</sup>

Dne 22.7.2013 vyšla směrnice č. 2013/61/EU, která řešila francouzské nejvzdálenější regiony, zejména Mayotte. Mayotte, stejně jako ostatní francouzské nejvzdálenější regiony, mezi které patří Guadeloupe, Francouzská Guyana, Martinik, Réunion a Svatý Martin, vyloučila z územní působnosti směrnice 2006/112/ES nezávisle na změnách statusu těchto území podle francouzského práva.<sup>132</sup>

Směrnice č. 2016/1065 ze dne 27.6.2018 mění směrnici 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy. Tyto změny přinesl do českého zákona daňový balíček 2019. Jednu ze změn předvádí následující příklad. Pokud společnost Kniha s.r.o. vydá jednoúčelový poukaz na knihu ve svém knihkupectví, tak již pouhý převod poukazu se pro účely DPH považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby a následně uplatnění poukazu se již nepovažuje za zdanitelné plnění. Podle staré úpravy se DPH přiznávala k datu přijetí úplaty za poukázku a následně při uplatnění poukázky sice došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale protože daň již byla přiznána, tak byla základem daně nula. Problematika poukazů je nicméně velice komplikovaná a dále se jím tato práce nezabývá.<sup>133</sup>

V daňovém balíčku byly dále promítnuty směrnice z roku 2017 a 2019. Směrnice č. 2017/2455 definuje povinnosti v oblasti DPH při poskytování služeb a prodeji zboží na

---

<sup>130</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

<sup>131</sup> BĚHOUNEK, Pavel. Směrnice EU o DPH. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>

<sup>132</sup> Tamtéž

<sup>133</sup> BĚHOUNEK, Pavel. DPH u poukazů 2019. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/poukazy-dph/>

dálku. Směrnice č.2018/912 o rok později odstranila časové omezení u min. základní sazby 15 %. Tentýž rok byla ještě vydaná směrnice č. 2018/1713, která umožňovala členským státům uplatnit sníženou sazbu DPH u e-knih. V roce 2018 byla vydána ještě jedna směrnice č. 2018/2057, která umožnila plošné uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti nad 17 500 EUR.<sup>134</sup>

Dne 28.2.2020 vyšly směrnice č. 2020/284 a 2020/285. První směrnice vyjde v platnost v roce 2024 a zavádí určité požadavky na poskytovatele platebních služeb. Například se zavádí povinnost poskytovatelům platebních služeb oznamovat platby do zahraničí, pokud počet plateb jednomu příjemci přesáhne za jedno čtvrtletí počet 25. Druhá směrnice řeší správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. Na základě této novelizace by mělo dojít od roku 2025 ke zjednodušení, pokud jde o povinnost osob povinných k dani registrovat se jako identifikované osoby, a dále by mohla být zvýšena hranice pro povinnou registraci plátců DPH až na 85 000 EUR, tj. cca 2 mil Kč. V tomto ohledu nicméně záleží na přístupu České republiky.<sup>135</sup>

#### **4.1.5.7 Prováděcí nařízení**

Prováděcí nařízení vzniklo na základě nutnosti soupisu určitých zásad a pravidel, které provázejí některé směrnice. Prováděcí nařízení č. 282/2011 nahradilo předešlé platné nařízení pro šestou směrnici a nabylo účinnosti 1. července 2011. Nové prováděcí nařízení se věnuje několika podstatným oblastím, kde jsou především formulovány pravidla ohledně uplatňování daně u přeshraničních služeb. Další změny obsahují například jiný výklad sídla nebo stálé provozovny. Nakonec také řeší pravidla u specifických služeb, jako například služby zprostředkovatele, přepravu cestujících či služby v oblasti kultury a nájem dopravních prostředků. Úloha prováděcího nařízení spočívá v realizaci úmyslu evropského zákonodárce v celém původně zamýšleném rozsahu.<sup>136</sup> Během let pak bylo novelizováno následujícími nařízeními Rady EU:<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> BĚHOUNEK, Pavel. Směrnice EU o DPH. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu//smernice-eu-o-dph/>

<sup>135</sup> BĚHOUNEK, Pavel. Směrnice EU o DPH. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu//smernice-eu-o-dph/>

<sup>136</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>137</sup> BĚHOUNEK, Pavel. Směrnice EU o DPH. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu//smernice-eu-o-dph/>

- Nařízení č. 967/2012 změnilo zmíněné nařízení, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani.
- Nařízení č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 změnilo předchozí nařízení v oblasti místa plnění poskytnutí služby. Do nařízení byly vloženy články 13b (týkající se definice nemovitosti), 31a (vymezení služeb souvisejících s nemovitostí) a 31b. (poskytování služeb, jimiž se příjemci dává k dispozici zařízení k vykonávání prací na nemovitosti jako je například pronájem lešení za účelem prací prováděných na určité nemovitosti).
- Nařízení č. 2017/2459, kde byl upraven čl. 24b, které vymezuje stát usazení příjemce služby
- Nařízení č. 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018, kterým se mění nařízení č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Evropské unie.
- Nařízení č. 2019/2026 ze dne 21. listopadu 2019 měnilo dodání zboží nebo poskytnutí služeb usnadněná elektronickými rozhraními a zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží.

## **4.2 Stav legislativy DPH v Evropské unii v posledních letech**

Příjmy z DPH, které putují do rozpočtu Evropské unie se pohybují okolo 7 %. Její správné vybírání a sjednocení pravidel napříč členskými státy je pro EU nesmírně důležité. Největší problémy, kterým EU v posledních letech čelí, jsou především přeshraniční podvody. Na základě toho, přichází evropský rozpočet ročně o miliardy eur. Jen v roce 2013 bylo na DPH vybráno o 170 miliard eur méně a z toho se přibližně 50 miliard eur může přičíst na vrub přeshraničním podvodům ve vnitřním trhu. V té chvíli bylo jasné, že evropská pravidla platná od roku 1993 musí nutně projít modernizací, aby se těmto ztrátám zabránilo.



Ve své podobě byl navíc systém DPH roztržštěný a zejména pro malé a střední podniky a internetové společnosti znamenal velkou administrativní zátěž.<sup>138</sup>

#### 4.2.1 Akční plán pro DPH

Evropská komise předložila v dubnu 2016 akční plán, dokument č. COM(2016) 148, kde prezentuje způsoby, jak současný systém modernizovat, tak, aby byl jednodušší, vstřícnější vůči podnikatelům a v neposlední řadě, aby byl obtížněji zneužitelný. Hlavními body Akčního plánu DPH jsou:<sup>139</sup>

- Budoucí definitivní systém DPH v EU pro přeshraniční obchod, který omezí příležitosti k podvodům.
- Okamžitá opatření proti podvodům s DPH podle současných pravidel (dočasné povolování režimu přenesení daňové povinnosti).
- Více autonomie pro členské státy při vlastním uplatňování sazeb.
- Podpora elektronického obchodování a malých a středních podniků.

Důležitým aspektem akčního plánu jsou dva způsoby určování sazeb DPH. První možností je rozšíření a příležitostní přezkum seznamu zboží a služeb, které by mohly být zařazeny do snížené sazby, tj. 15 % sazba. Druhou možností je úplné zrušení seznamu. To by bylo spojeno s odstraněním minimální sazby DPH. Objevil by se tedy prostor pro vznik nových pravidel, které by vymezily stanovení sazeb DPH a zároveň by určovaly to zboží, respektive služby, které by spadaly do sazby snížené.<sup>140</sup>

V další řadě řeší akční plán ve 4. kapitole střednědobé opatření k řešení výpadku příjmů z DPH, na který bude navazovat jednotný evropský prostor DPH. Vzhledem k tomu, že, současný, dočasný systém, funguje od roku 1993, postrádá, co se týče přeshraničního dodání zboží nebo poskytnutí služby odpovídající kontrolní mechanismy. To potom vede k přeshraničním podvodům. Ke zmíněným podvodům dojde například, když dodavatel předstírá, že zboží přepravil do jiného členského státu, ve skutečnosti je však zboží

---

<sup>138</sup> SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU- Čas přijmout rozhodnutí. In: . Evropská unie, 2016, COM(2016) 148 final.

<sup>139</sup> KAROUSOVÁ, Iveta. *EU bojuje proti podvodům s DPH. Daří se jí to?* Euroskop.cz [online]. 2018 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/31106/clanek/eu-bojuje-proti-podvodum-s-dph-dari-se-ji-to/>

<sup>140</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

spotřebováno na místě. Nebo pokud dodavatel svému zákazníkovi účtuje DPH, aniž by ho odvedl daňovým orgánům. Právě kvůli přeshraničním podvodům musí členské státy zaujmout jednotný přístup k boji. Evropská komise v akčním plánu navrhuje, aby evropský prostor DPH nakládal s přeshraničními transakcemi stejně jako s těmi domácími a oblast správy daně a prosazování by integroval prostřednictvím užší spolupráce mezi jednotlivými správami. Tento systém by zajistil patřičné zacházení s domácím a přeshraničním dodáním zboží a poskytnutím služeb v celém řetězci výroby a distribuce obnovil by základní rysy DPH v přeshraničním obchodu, tj. systém dělených plateb DPH, který má samoregulační funkci. Evropská unie si od tohoto systému slibuje snížení přeshraničních podvodů přibližně o 40 mld. eur.<sup>141</sup>

Evropská unie dále počítá se zavedením zjednodušených opatření, která budou změnu doprovázet. V plánu má například vznik jednoho správního místa, jako je tomu u telekomunikačních služeb a služeb rozhlasového a televizního vysílání. Podniky se budou muset zaregistrovat pouze v tom státě, ve kterém mají sídlo. Digitální technologie by měly dále přispět ke zjednodušení, standardizaci a modernizaci systému. Ušetřit by tak mohli v průměru 1 mld. eur.<sup>142</sup>

#### **4.2.1.1 Směrnice č. 2018/1713**

Na základě akčního plánu vyšla 6. listopadu 2018 směrnice č. 2018/1713<sup>143</sup> s ohledem na návrh Evropské komise. č. COM(2016)0758). Tato směrnice sladila na základě neutrality DPH pro elektronické a fyzické publikace. Nově se tudíž mohla uplatnit snížená sazba daně i pro elektronické publikace. Nová pravidla mají ovšem platit pouze do té doby, než je nahradí konečný systém DPH.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU- Čas přijmout rozhodnutí.* In: . Evropská unie, 2016, COM(2016) 148 final.

<sup>142</sup> *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU- Čas přijmout rozhodnutí.* In: . Evropská unie, 2016, COM(2016) 148 final.

<sup>143</sup> již zmíněno v kapitole Novelizace směrnice č. 2006/112/EC

<sup>144</sup> Daně v listopadu 2018: Snížení DPH na e-knihy schváleno Radou. *Euroskop.cz* [online]. 2018 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/32286/clanek/dane-v-listopadu-2018/>

#### 4.2.1.2 Směrnice č. 2020/285

Další přijatou směrnicí na základě akčního plánu je směrnice č. 2020/285<sup>145</sup>, která řeší uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. Tato směrnice vznikla na základě návrhu Evropské komise č. COM(2018) 21 a vyšla 18. února 2020. Do přijetí této směrnice, již unijní legislativa zahrnovala řadu ustanovení jejichž cílem bylo snížení zátěže pro malé a střední podniky, jako například systém zjednodušených postupů při vyměřování a výběru DPH nebo osvobození malých a středních podniků od odvodu a odpočtu DPH.

Dohodnutá reforma by měla dále umožnit uplatňovat osvobození od DPH na malé podniky usazené v jiných členských státech. Nová pravidla mají celkově zlepšit pojetí osvobození a tím výrazně přispět k redukci nákladů na dodržování předpisů v oblasti DPH, které jsou v nynější podobě pro malé a střední podniky velice administrativně náročné. Směrnice v článku 284 říká, že malé podniky budou způsobilé pro uplatňování zjednodušených pravidel, pokud jejich roční obrat nepřekročí prahovou hodnotu stanovenou jednotlivým členským státem, která ale nemůže překročit hodnotu 85 000 eur nebo ekvivalent v národní měně.<sup>146</sup>Dále se v článku 284 ve druhém odstavci píše, že členské státy, které zavedly osvobození podle prvního odstavce, přiznají toto osvobození také dodáním zboží a poskytnutím služeb, která na jejich území uskuteční osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě, jsou-li splněny tyto podmínky:<sup>147</sup>

- roční obrat v Unii dané osoby povinné k dani nepřekročil 100 000 eur,
- hodnota dodání a poskytnutí v členském státě, v němž daná osoba povinná k dani není usazena, nepřekročila prahovou hodnotu v tomto členském státě, tj. např. 80 000 eur.

Další důležitá změna je v článku 167a, který říká: „*Členské státy, které uplatňují volitelný režim uvedený v prvním pododstavci, stanoví pro osoby povinné k dani, které využívají tento režim na jejich území, prahovou hodnotu založenou na ročním obratu osoby povinné k dani vypočítaném podle článku 288. Tato prahová hodnota nesmí přesáhnout 2 000 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.*“<sup>148</sup> Od zmíněného ustanovení se

---

<sup>145</sup> již zmíněno v kapitole Novelizace směrnice č. 2006/112/EC

<sup>146</sup> Daně v únoru 2020: Zjednodušení pravidel DPH schválila Rada. Euroskop.cz [online]. 2018 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/34549/clanek/dane-v-unoru-2020/>

<sup>147</sup> SMĚRNICE RADY (EU) 2020/285. In: . Evropská unie, 2020, ročník 2020.

<sup>148</sup> SMĚRNICE RADY (EU) 2020/285. In: . Evropská unie, 2020, ročník 2020.

slibuje zjednodušení opatření pro podniky, které jsou považovány za malé z hospodářského hlediska, i přesto, že jejich obrat převyšuje stanovenou prahovou hodnotu potřebnou k osvobození.

Článek 288a pak určuje za jakých okolností zaniká nárok na osvobození, ale za jakých se dá prodloužit. Dále určuje, jak může daný členský stát situaci ovlivnit. Na konci legislativního dokumentu se uvádí, že členské státy musí přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se zmíněnou směrnicí do 31. prosince 2024.

Směrnice v úvodu definuje důvody, které stály za jejím vznikem. Většina z nich plyne z akčního plánu pro malé a střední podniky, které dále upravuje. Na řadě je teď její implementace do členských státních legislativ. Je nasnadě předpokládat, že směrnice povede k větší konkurenceschopnosti malých podniků v Evropské unii.

#### **4.2.1.3 Návrh směrnice č. COM(2018) 329**

V roce 2018 vydala Evropská komise dokument s názvem Návrh směrnice rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy. Tento návrh představuje další krok v aplikaci konečného systému DPH a vzniká na základě akčního plánu Evropské komise z roku 2016. Bude muset být doplněn návrhem na změnu nařízení (EU) č. 904/2010 o právní spolupráci v oblasti DPH, jelikož má pouze technickou povahu.

#### **4.2.1.4 Směrnice č. 2018/2057**

Další směrnice, která reaguje na akční plán Evropské komise je směrnice č. 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018. Tato směrnice řeší dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytování služeb nad určitou prahovou hodnotou.

Tato směrnice vznikla vzhledem k současnému rozsahu podvodů s DPH a také vzhledem k tomu, že zavedení konečného systému DPH bude trvat déle, než se zprvu čekalo. Některé členské státy v této souvislosti požádaly o povolení zavést dočasný všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti s určitou prahovou hodnotou plnění. Toto opatření by mělo pomoci řešit rozšířené kolotočové podvody. Jak už bylo v práci zmíněno, kolotočové podvody mají své kořeny zejména v současném daňovém osvobození dodání zboží uvnitř EU. Pokud by osoba povinná k dani, které je zboží dodáno nebo které jsou

poskytnuty služby, byla určena za osobu povinnou daň odvést, odstranila by se příležitost k páchání této formy daňového podvodu.<sup>149</sup>

Jediný nově vložený článek do směrnice č. 2006/112/ES říká: „*Odchylně od článku 193 může členský stát do dne 30. června 2022 zavést všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti pro jiná než přeshraniční dodání zboží a poskytování služeb, kterým stanoví, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno veškeré zboží a poskytnuty veškeré služby přesahující prahovou hodnotu 17 500 EUR na plnění.*“<sup>150</sup>

Směrnice potom definuje podmínky, za kterých je možné používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti. Mezi ty patří například povinnost prokázat, že jiná kontrolní opatření nejsou dostatečná pro boj proti kolotočovým podvodům.

#### **4.2.2 Quick fixes (rychlé záplaty)**

Další směrnice, která reaguje na akční plán je směrnice č. 2018/1910. Tato směrnice ze dne 4. prosince 2018 mění směrnici č. 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému DPH pro obchod mezi členskými státy. Této směrnici předcházela návrh Komise, který stanovil prvky konečného systému DPH pro přeshraniční mezipodnikový obchod mezi členskými státy, vycházejícího ze zásady zdanění přeshraničních dodání zboží v členském státě určení. Směrnice vznikla z důvodu podnětu Rady, která vyzvala Komisi o provedení určitých zlepšení v unijních pravidlech DPH pro přeshraniční plnění týkající se:<sup>151</sup>

- identifikačního čísla pro DPH v kontextu osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně,
- režimu call-of stock,
- plnění v řetězci,
- důkazu o přepravě pro účely osvobození od daně.

Na základě této směrnice a na základě prováděcího nařízení č. 2018/1912 se aplikují tzv. Quick fixes (rychlé záplaty), které vyjdou v platnost 1. ledna 2020 a řeší následující oblasti:<sup>152</sup>

---

<sup>149</sup> SMĚRNICE RADY (EU) 2018/2057. In: . Evropská unie, 2020, ročník 2018.

<sup>150</sup> SMĚRNICE RADY (EU) 2018/2057. In: . Evropská unie, 2020, ročník 2018.

<sup>151</sup> SMĚRNICE RADY (EU) 2018/1912. In: . Evropská unie, 2020, ročník 2018.

<sup>152</sup> LINX, Petr. *Obchod se zbožím mezi členskými státy EU ve vztahu k Quick fixes v České republice*. Moore BDR [online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://www.moore-bdr.sk/obchod-se-zbozim-mezi-clenskyymi-staty-eu-ve-vztahu-k-quick-fixes-v-ceske-republice/>

- konsignační sklady,
- přiřazování přepravy u řetězových obchodů,
- ověřování DIČ odběratele prostřednictvím aplikace VIES,
- prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání zboží.

#### 4.2.2.1 Konsignační sklad

Přesun zboží do skladu v jiném členském státě za účelem jeho následného prodeje lokálnímu odběrateli obecně vyžaduje registraci, případně identifikaci k DPH ve státě prodeje. Pro snížení administrativní zátěže je již v dnešní době možné využít zjednodušení v podobě konsignačního skladu. Důvodem je snaha předejít nadbytečné registraci či identifikaci evropského dodavatele v zemi konečného prodeje. Pravidla pro využití tohoto zjednodušení se však v jednotlivých členských státech výrazně liší. Quick fixes si tak klade za cíl sjednotit a zjednodušit postup v takových případech.<sup>153</sup>

V současné době je režim konsignačního skladu v ČR nastaven tím způsobem, že se přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska může pokládat za pořízení zboží konkrétním zákazníkem, a to již ke dni přemístění. Odběratel pak pořízení zboží samovyměňuje již při jeho naskladnění. Od 1. ledna 2020 se však celý systém zdanění u konsignačních skladů kompletně změní. Nově bude odběratel odvádět DPH, resp. deklarovat pořízení zboží z jiného členského státu až v okamžiku skutečného odběru zboží ze skladu. S tím také souvisí nové nastavení časového limitu, po který může být zboží uskladněno. Lhůta bude stanovena na 12 kalendářních měsíců, během nichž musí být zboží ze skladu odebráno, a tedy zdaněno. Tento požadavek sledování doby uskladnění může představovat důležitou administrativní změnu skladové evidence. Další podmínkou je, že nesmí dojít ke ztrátě nebo zničení uskladněného zboží. To by bylo klasifikováno jako porušení podmínek pro možnou aplikaci zjednodušení.<sup>154</sup>

#### 4.2.2.2 Přiřazování přepravy u řetězových obchodů

Současné znění zákona o DPH neobsahuje žádné ustanovení upřesňující přiřazování přepravy u řetězových transakcí, tj. transakce, kdy je zboží dodáno jiné osobě než, které se

<sup>153</sup> *Quick fixes přinesou v roce 2020 významné změny: Změna režimu DPH ve vztahu ke konsignačním skladům. Daňovky* [online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z:

<https://danovky.cz/cs/quick-fixes-prinesou-v-roce-2020-vyznamne-zmeny>

<sup>154</sup> Tamtéž

zboží fakturuje. Nynější stav nahrává jak finanční správě ve sporných případech, tak podvodníkům při nepřehledném přepravování zboží v rámci jedné přepravy.

Od 1. ledna 2020 bude přeprava v rámci řetězových transakcí přiřazena k transakci mezi dodavatelem a prostředníkem. Jedině v případě, že prostředník sdělí dodavateli své DIČ pro účely DPH, se přeprava přiřadí až k dodání tímto prostředníkem. Prostředník je ta osoba, která není prvním dodavatelem a zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo jím zmocněná osoba.

#### **4.2.2.3 Ověřování DIČ prostřednictvím aplikace VIES**

Český zákon o DPH již od přistoupení České republiky do EU v roce 2004 obsahuje podmínku, že dodavatel je oprávněn osvobodit intrakomunitární dodání zboží z České republiky pouze pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU. Z toho je tedy patrné, že ověřování DIČ odběratelů pomocí aplikace VIES je v ČR hmotně-právní podmínkou už v současnosti.<sup>155</sup>

#### **4.2.2.4 Prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárních dodávek**

V českém zákoně o DPH se prokazováním intrakomunitárních dodávek věnuje § 64 odst. 5, který říká: „*Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*“<sup>156</sup>Nicméně, podle české judikatury toto čestné prohlášení slouží pouze jako podpůrný důkazný prostředek.

Nově se bude intrakomunitární dodávka prokazovat buď dvěma dokumenty týkající se přepravy nebo jedním dokumentem týkající se přepravy a jedním jiným dokumentem. Quick fixes dále určuje dokumenty, týkající se přepravy (skupina A):

- podepsaný doklad,
- podepsaný nákladní list CMR,
- náložní listopad Faktura za leteckou dopravu,
- faktura od dopravce zboží.

A dále určuje tzv. jiné dokumenty (skupina B):

---

<sup>155</sup> LINX, Petr. *Obchod se zbožím mezi členskými státy EU ve vztahu k Quick fixes v České republice*. Moore BDR [online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://www.moore-bdr.sk/obchod-se-zbozim-mezi-clenskymi-staty-eu-ve-vztahu-k-quick-fixes-v-ceske-republice/>

<sup>156</sup> § 64 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

- pojistka,
- bankovní doklad o úhradě přepravy,
- úřední potvrzení ukončení přepravy,
- potvrzení o přijetí na sklad ve státě určení.<sup>157</sup>

Problém zmíněného dokazování je v tom, že tyto důkazy nesmí být vypracovány dodavatelem ani odběratelem a každý z těchto dvou důkazů musí vypracovat jiná osoba, která navíc není závislá na dodavateli ani odběrateli.

---

<sup>157</sup> Úskalí Quick fixes: prokazování přepravy a řetězové obchody. *Daňovky*[online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/uskali-quick-fixes-prokazovani-prepravy-a-retezove-obchody>



## 5 Zhodnocení výsledků a doporučení

Za začátek harmonizace lze považovat rok 1967, kdy byla členskými státy tehdejšího Společenství první směrnici přikázána implementace systému daně z přidané hodnoty do státní legislativy. Tuto směrnici můžeme považovat za základ daňové harmonizace, neboť bez stejného systému zdanění ve všech členských státech, by bylo dosažení harmonizace velice obtížné až nereálné. Přejít na tento systém nicméně představoval pro řadu států problémy s ním související. Z tohoto důvodu měly např. Belgie nebo Itálie výjimku a lhůta na zavedení DPH byla pro ně prodloužena.

V České republice byla DPH zavedena v roce 1993, před vstupem do Evropské unie však musela být upravena, aby se systém u nás ztotožňoval s šestou směrnicí. Právě šestá směrnice je považována v oblasti harmonizace za tu nejdůležitější. Postupem času se však stala nepřehlednou především z důvodu počtu novel, které ji upravovaly. V roce 2006 byla tedy přijata směrnice č. 2006/112/EC, která představuje její přepis.

Směrnice č. 2006/112/EC se stala základem pro dlouhou řadu úprav, resp. novelizací. Úpravy řešily určité daňové vylepšení nebo boj s daňovými podvody. Právě boj s daňovými podvody je jeden z nejpálčivějších problémů DPH. Evropská unie v boji proti nim vydala několik opatření. Jedním z nich je například mechanismus přenesené daňové povinnosti neboli reverse charge. Tento mechanismus je účinný převážně vůči kolotočovým podvodům. Od jeho vzniku v roce 1977 byl mnohokrát modernizován. Na základě jeho účinnosti požadovaly mnohé členské státy o jeho rozšíření. Posledním krokem modernizace tohoto mechanismu, je umožnění plošného reverse charge na všechna zdanitelná plnění, která přesáhnou limit 17 500 EUR (cca 450 000 Kč). Je nutné podotknout, že má tento systém platit pouze dovozené dva roky.

Právě zmíněné zavedení plošného reverse charge je jen jedno z mnoha opatření vydané na základě Akčního plánu Evropské komise z roku 2016. Právě Evropská komise si uvědomovala zastaralost systému a potřeba jeho modernizace. Akční plán je v podstatě dalším důležitým krokem v harmonizaci DPH. Cílem Akčního plánu je zavedení konečného režimu DPH. Evropská komise navrhuje, aby evropský prostor DPH nakládal s přeshraničními transakcemi stejně jako s těmi domácími a oblast správy daně a prosazování by integroval prostřednictvím užší spolupráce mezi jednotlivými správami. Do té doby se zavádí všechna možná dočasná opatření jako například zmíněné plošné zavedení reverse charge. Ovšem podobných dočasných opatření bylo v minulosti už mnoho, a je zcela

dobře možné, že EU zmítaná pořád vážnějšími problémy, přechodné období prodlouží. Vzhledem k dlouhému schvalování evropské legislativy se domnívám, že se přechodné období nejen prodlouží, ale bude trvat ještě řadu let.

Na základě Akčního plánu byla vydána směrnice č. 2020/285, která řeší uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. Od nových pravidel si EU slibuje celkové zlepšení pojetí osvobození a také výrazné snížení nákladů na dodržování předpisů v oblasti DPH, které jsou v nynější podobě pro malé a střední podniky velice administrativně náročné. Celkově by měla vzrůst konkurenceschopnost malých a středních podniků. Vzhledem k tomu, že mají členské státy lhůtu na implementaci této směrnice až do konce roku 2024, musíme si na dopady počkat. Jsem nicméně toho názoru, že směrnice dosáhne požadovaného cíle a bude představovat další pozitivní posun v harmonizaci DPH.

Práce se ke konci zabývá situací kolem tzv. Quick fixes (rychlé záplaty), které představují aktualizovaná pravidla v DPH pro přeshraniční plnění. Tyto úpravy jsou jen dalším krokem EU v harmonizaci DPH. Patří mezi ně charakteristika pravidel u konsignačních skladů, přiřazování přepravy u řetězových obchodů, ověřování DIČ odběratele prostřednictvím aplikace VIES a prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání zboží. Pro Českou republiku jsou některé podmínky nové, pravidlo ohledně ověřování DIČ odběratele prostřednictvím aplikace VIES, je však již podmínkou v současnosti. Ze zmíněných úprav jsou nové podmínky pro prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání zboží ty, které tíží společnosti nejvíce. Nově se totiž bude intrakomunitární dodávka prokazovat buď dvěma dokumenty týkající se přepravy (např. podepsaný doklad nebo podepsaný nákladní list CMR) nebo jedním dokumentem týkající se přepravy a jedním jiným dokumentem (např. pojistka). Je otázkou, jak si společnosti s tímto novým pravidlem poradí, do této doby byly v mnoha případech rády za jeden doklad. V praxi totiž není sehnání tolika dokumentů lehká záležitost a vyžaduje určitou novou administrativní zátěž. Přestože se nejedná o populární změnu, jsem toho názoru, že přispěje k boji proti daňovým podvodům v rámci vnitřního trhu.

## 6 Závěr

Harmonizace daní, a především daně z přidané hodnoty na vnitřním trhu je jedním z cílů Evropské unie. Nicméně je nutno zdůraznit, že proces harmonizace DPH je nejen zdoluhavý, ale i komplikovaný. Proces harmonizace převážně zpomaluje nastavení legislativního procesu na úrovni EU. Zdanění totiž patří do té oblasti politiky, kde se rozhodnutí přijímají jednomyslně. Během let se také kolem DPH na úrovni EU různě měnila aktivita.

Cílem diplomové práce bylo zanalyzovat a zhodnotit harmonizace daně z přidané hodnoty. Dalším cílem bylo zhodnotit současnou situaci ohledně DPH v rámci Evropské unie. Vedlejšími cíli této práce bylo seznámit čtenáře se základními a dalšími pojmy související s DPH.

Od rozhodnutí přijmout DPH jako hlavní systém nepřímého zdanění, uplynulo už mnoho let a daň si prošla dlouhou cestou plnou změn a aktualizací. Za první milník harmonizace lze považovat už zmíněné rozhodnutí pro systém DPH. Druhým milníkem byla šestá směrnice č. 77/388/EEC, která stanovuje základní pravidla, jako je určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů atd. Jestli je šestá směrnice druhým milníkem, tak směrnice č. 2006/112/EC, která představuje její přepis, musí být třetím. Jako poslední důležitý krok ve směru k harmonizaci bych určitě Akční plán Evropské komise směrem k jednotné oblasti DPH z roku 2016.

Akční plán představuje jednu z nejrozsáhlejších reforem v oblasti DPH doposud. Změny se ve zmíněném plánu dotknou právnických a fyzických osob, ale i třeba úřadů především co se týče digitalizace a mezipodnikových obchodů na vnitřním trhu. Na Akční plán navazují rychlé záplaty (Quick fixes), které jsou v současnosti v popředí dění. Quick fixes definují další úpravy k cestě k harmonizaci na vnitřním trhu.

Obecně se proces harmonizace nachází v přechodné fázi, kterou nahradí konečný systém DPH. Vzhledem k minulosti, ale nikdo nemůže stoprocentně říci, jak dlouho přechodná fáze potrvá. Evropská komise nicméně v roce 2027 plánuje zhodnocení změn vycházejících z Akčního plánu z roku 2016. Celkově se dá harmonizace DPH zhodnotit jako zatím úspěšný nicméně nedokončený projekt Evropské unie.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Literatura

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019*. 12. vydání. Praha: Anag, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování*. 5. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-0798-8.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2019: výklad s příklady*. 15. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2244-8.

KALOUDA, František. *Finanční řízení podniku*. Vyd. 2. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-174-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 7. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

MESSERE, Ken. *Tax policy in OECD countries: Choices and conflicts*. 1. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993. ISBN 978-9070125646.

MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. *Finanční právo a finanční správa* 2. díl. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 354. ISBN 80-210-3579-X.

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

VALACH, Josef. *Finanční řízení podniku*. Vyd. 2. Ekopress, 1999. ISBN 80-86119-21-1.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR*. 2018. V Praze. Vyd. 14. VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2

### Internetové zdroje

BĚHOUNEK, Pavel. *DPH u poukazů 2019*. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/poukazy-dph/>

BĚHOUNEK, Pavel. *Směrnice EU o DPH*. Pavel Běhounek daňový poradce č. 601 [online]. 2020 [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>

BŘICHÁČEK, Tomáš. *Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie*. Centrum pro studium demokracie a kultury [online]. 2007 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: <https://old.cdk.cz/rp/clanky/347/danova-harmonizace-versus-svoboda-a-demokracie/>

DĚRGEL, Martin. *Plošný reverse charge by měl platit od července 2020*. Portál.pohoda[online]. Praha [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/plosny-reverse-charge-bude-platit-od-leta-2020/>

*Daně v listopadu 2018: Snížení DPH na e-knihy schváleno Radou*. Euroskop.cz [online]. 2018 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/32286/clanek/dane-v-listopadu-2018/>

*Daně v únoru 2020: Zjednodušení pravidel DPH schválila Rada*. Euroskop.cz [online]. 2018 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/34549/clanek/dane-v-unoru-2020/>

*Druhy právních předpisů*. Oficiální internetová stránka Evropské unie [online]. [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_cs)

HRDÝ, Milan. *Vliv daní na finanční řízení a rozhodování podniku* [online]. In: . 2011, s. 118 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2011/03/09.pdf>

KAROUSOVÁ, Iveta. *EU bojuje proti podvodům s DPH. Daří se jí to?* Euroskop.cz [online]. 2018 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/31106/clanek/eu-bojuje-proti-podvodum-s-dph-dari-se-ji-to/>

LINX, Petr. *Obchod se zbožím mezi členskými státy EU ve vztahu k Quick fixes v České republice*. Moore BDR [online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://www.moore-bdr.sk/obchod-se-zbozim-mezi-clenskyymi-staty-eu-ve-vztahu-k-quick-fixes-v-ceske-republice/>

MITCHELL, Dan. *Tax competition and fiscal reform: Rewarding pro-growth tax policy*[online]. 2004, 16 [cit. 2020-03-29]. Dostupné z: <https://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/papers/russiaconference/mitchell.pdf>

NIRGIN, Jiří. *Odpočet DPH v poměrné výši*. Portál.pohoda [online]. Praha, 2012 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpocet-dph-v-pomerne-vysi/>

NIRGIN, Jiří. *Odpočet DPH v krácené výši*. Portál.pohoda [online]. Praha, 2012 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/odpocet-dph-v-kracene-vysi/>

*Úskali Quick fixes: prokazování přepravy a řetězové obchody.* Daňovky[online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/uskali-quick-fixes-prokazovani-prepravy-a-retezove-obchody>

*VAT Committee* [online]. [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-committee\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en)

*VAT/GST rates. OECD.org* [online]. [cit. 2020-01-19]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/general/searchresults/?q=VAT%20rates&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8>

*Výpočet DPH a zaokrouhlování od 1. 10. 2019.* Finanční správa[online]. Praha, 2019 [cit. 2020-03-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2019/vypocet-dph-a-zaokrouhlovani-od-2019-10-01-10101>

*Quick fixes přinesou v roce 2020 významné změny: Změna režimu DPH ve vztahu ke konsignačním skladům.* Daňovky [online]. 2019 [cit. 2020-04-01]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/quick-fixes-prinesou-v-roce-2020-vyznamne-zmeny>

## **Legislativní dokumenty**

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

*SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU-Čas přijmout rozhodnutí.* In: . Evropská unie, 2016, COM(2016) 148 final

*SMĚRNICE RADY (EU) 2018/1912.* In: Evropská unie, 2020, ročník 2018.

*SMĚRNICE RADY (EU) 2018/2057.* In: Evropská unie, 2020, ročník 2018.

*SMĚRNICE RADY (EU) 2020/285.* In: Evropská unie, 2020, ročník 2020.

*SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU: o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU-Čas přijmout rozhodnutí.* In: . Evropská unie, 2016, COM(2016) 148 final

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