

Univerzita Palackého v Olomouci  
Právnická fakulta

Jiří Vodák

Daň z přidané hodnoty a intrakomunitární obchod EU

Bakalářská práce

Olomouc 2012

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Daň z přidané hodnoty a intrakomunitární obchod Evropské unie vypracoval samostatně a citoval všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 24.4.2012

.....  
Jiří Vodák

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu mé bakalářské práce panu JUDr. Pavlu Matouškovi za ochotu, cenné připomínky, náměty, rady a vstřícný přístup.

## Obsah

Seznam použitých zkratk	6
Úvod	7
1 Daň z přidané hodnoty	8
1.1 Obecná charakteristika daně	8
1.2 Systém fungování daně	9
1.3 Výhody a nevýhody DPH	9
2 Vznik a vývoj DPH v evropských zemích	12
2.1 Zavádění DPH v evropských zemích	12
2.2 Volný pohyb zboží ve vztahu k DPH	13
2.3 Právní úprava DPH v České republice	14
3 Obchodní operace se zbožím v intrakomunitárním obchodu EU	15
3.1 Intrakomunitární plnění	15
3.2 Dodání zboží do jiného členského státu	16
3.2.1 Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu	17
3.2.2 Dodání zboží osobě registrované k DPH	18
3.2.3 Prokázání uskutečnění dodání zboží	19
3.2.4 Daňový doklad při dodání zboží do jiného členského státu	20
3.3 Pořízení zboží z jiného členského státu	21
3.3.1 Daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu	22
3.4 Zvláštní obchodní operace se zbožím	23
3.4.1 Zasílání zboží	23
3.4.2 Dodání a pořízení nových dopravních prostředků	24
3.4.3 Přemístění obchodního majetku	24
3.4.4 Třístranné obchody	25
3.5 Dodací doložky Incoterms	25

3.6	Daňové podvody při intrakomunitárním plnění.....	26
4	Harmonizace DPH.....	28
5	Intrastat.....	31
5.1	Právní úprava Intrastatu.....	31
5.2	Předmět a principy fungování Intrastatu.....	33
5.3	Způsob vykazování dat pro Intrastat.....	33
5.4	Souhrnné hlášení.....	35
	Závěr.....	36
	Seznam použitých zdrojů a literatury.....	37
	Shrnutí.....	40

## **Seznam použitých zkratk**

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
Komise	Evropská komise
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
Rada	Rada Evropské unie
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

## Úvod

Jako téma své bakalářské práce jsem si zvolil Daň z přidané hodnoty a intrakomunitární obchod Evropské unie. Ve své práci shrnuji nejdůležitější poznatky této problematiky a dělím ji do několika kapitol a následně podkapitol, zejména podle významu a důležitosti, která jim podle mého názoru náleží.

Daň z přidané hodnoty je poměrně nově zavedená daň, to však nikterak nesnižuje její význam. Její důležitost neustále roste a to nejen na úrovni jednotlivých států, ale i v rámci Evropské unie. Jedná se o daň nepřímou a výnosy z DPH tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu.

Cílem této práce je systematicky analyzovat daň z přidané hodnoty, nejen z pohledu právního řádu České republiky, ale i ze strany Evropské unie. Důležitou součástí této práce bude tvořit i problematika statistického sledování zboží mezi členskými státy EU. Zaměřím se tedy hlavně na obchodní operace obchodu se zbožím v rámci Evropské unie a na jejich provázanost s uplatňováním DPH.

V první části této bakalářské práci se nejprve budu zabývat obecnou problematikou daně z přidané hodnoty. Je nutné nastínit důvody jejího vzniku a charakterizovat ji. Zabývám se systémem fungování DPH a vymezuji důvody pro její zavedení. Následuje část práce věnovaná vzniku a vývoji DPH v evropských zemích. Je nutné se zmínit o důležitých pojmech jako je evropská integrace, volný pohyb zboží nebo jednotný vnitřní trh. Jádrem celé práce by měla být kapitola věnovaná obchodním operacím se zbožím mezi členskými státy EU.

Další významnou součástí této práce bude proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Jedná se o problematiku v dnešní době velice aktuální. Vstupem do EU se Česká republika zapojila do harmonizačního procesu, který je součástí vzniku a fungování jednotného vnitřního trhu. Proto vymezuji cíle a harmonizační záměry tohoto unijního postupu

Na závěr navazuje kapitola pojednávající o statistice Intrastat. Zabývám se i právní úpravou statistiky Intrastat v České republice, potažmo v Evropské unii. Snažím se o vysvětlení souvislosti statistického sledování zboží v rámci EU a uplatňování daně z přidané hodnoty.

# 1 Daň z přidané hodnoty

## 1.1 Obecná charakteristika daně

Daň z přidané hodnoty je ve své podstatě daní nepřímou a zároveň daní ze spotřeby. Plátcem této daně je osoba odlišná od osoby, na kterou daň ekonomicky dopadá. DPH se ukládá nepřímo na prodeje výrobců a obchodníků, kteří daň připočítají k ceně. Daň z přidané hodnoty tedy zatěžuje konečného spotřebitele. DPH pokládáme za všeobecnou daň ze spotřeby označovanou též jako daň z prodeje. Její všeobecnost spatřujeme v tom, že postihuje všechny soukromé výdaje a všechny prodeje (až na určité výjimky).<sup>1</sup>

Význam DPH v současné době neustále roste, neboť je základním a nejdůležitějším prvkem nepřímého zdanění, a to nejen v České republice, ale i v ostatních členských státech Evropské unie. V oblasti nepřímých daní bývá tato daň doplňována vlastními spotřebními daněmi označovanými jako akcízy. DPH však kromě toho představuje výnosný a zároveň spolehlivý fiskální nástroj. Její výnosy tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu České republiky.<sup>2</sup>

Typickými vlastnostmi daně z přidané hodnoty jsou její univerzalita a neutralita. DPH postihuje všechny podnikatelské činnosti, a tak ji platí všichni spotřebitelé při nákupu většiny zboží a služeb v České republice. Neutralita spočívá ve stejném zdanění všech podnikatelských subjektů mimo podnikatelů s malým obrátem. Za další významnou vlastnost této daně se považuje její transparentnost spočívající ve zdaňování výrobků a služeb na všech stupních po dobu jejich cesty ke konečnému spotřebiteli.<sup>3</sup>

DPH je zdaňován veškerý prodej zboží a služeb v každé fázi jejich výroby a distribuce. Daň zatěžuje konečného spotřebitele, odváděna je postupně prostřednictvím zaregistrovaných plátců daně.<sup>4</sup>

V tomto ohledu se liší od vlastních spotřebních daní označovaných jako tzv. akcízy. I když spotřební daně jsou stejně jako DPH součástí prodejní ceny zboží, odlišují se od ní svou selektivitou. Akcízy považujeme za selektivní daně, neboť dopadají pouze na vybrané zboží.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. BECK, 2009, s. 170.

<sup>2</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 156 - 160.

<sup>3</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 156 - 160.

<sup>4</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. BECK, 2009, s. 170.

<sup>5</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 29.



## 1.2 Systém fungování daně

Jak už z názvu samotné daně vyplývá, zdaňuje se jen přidaná hodnota. DPH se vybírá postupně a po částech jen z té hodnoty, která byla v dané fázi přidána k ceně nakoupeného zboží či služeb. Daň zaplacená konečným spotřebitelem odpovídá výši ceny bez daně a použité sazbě. Mechanismus daně odstraňuje duplicitu, na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již znovu nevaluje.<sup>6</sup>

Systém daně z přidané hodnoty vyžaduje existenci dvou povinných osob – plátce a poplatníka. Na poplatníka daň přímo doléhá a v konečném důsledku ji zaplatí. Neodvádí ji ovšem přímo správci daně (jako je tomu např. u daně z nemovitosti), ale prostřednictvím plátce daně. Povinností plátce daně je daň odvést správci daně.<sup>7</sup>

Princip DPH spočívá na tzv. odpočtu daně, a sice odpočtu daně na výstupu a daně na vstupu. Výstupem se označuje cena utržená při určité obchodní transakci, vstupem naopak cena nakoupeného zboží. Jednoduše řečeno výstupy představují prodeje, zatímco vstupy tvoří nákupy pro následnou produkci. Při uplatnění DPH se odečte daň na vstupu od daně na výstupu. Výsledkem je tedy rozdíl daní. Toto saldo se může pohybovat v hodnotách kladných i záporných. Kladný rozdíl se nazývá vlastní daňová povinnost a plátce je povinen odvést tuto sumu správci daně. Pokud má saldo zápornou hodnotu, nastává případ zcela opačný. Daňový subjekt uplatňuje nárok vůči státu a jedná se o tzv. nadměrný odpočet.<sup>8</sup>

## 1.3 Výhody a nevýhody DPH

Další důvod pro zavádění DPH v mnoha zemích (kromě již zmíněné neutrality a odstranění duplicitnosti zdanění) představuje možnost zdanění služeb. Efektivní a rovné zdanění služeb do vzniku této daně žádná jiná daň neumožňovala. DPH nerozlišuje konečnou spotřebu nebo tzv. výrobní službu, cena je stejná pro plátce i neplátce. Zdanění služeb umožnilo rozšířit daňovou základnu, a tak zvýšit výnosy daně.<sup>9</sup>

Mezi další výhody daně patří stabilita výnosů pro stát, neboť umožňuje dosáhnout vyšších výnosů ze zdanění spotřeby. Spotřební zdanění je jedním z nejvýznamnějších zdrojů

---

<sup>6</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1.VOX, 2010, s. 257.

<sup>7</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 143-144.

<sup>8</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1.VOX, 2010, s. 259.

<sup>9</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 157.

pro veřejné rozpočty a právě DPH tvoří výnosově nejsilnější prvek nepřímého zdanění. Zavedení daně z přidané hodnoty časově souhlasí s poklesem významu důchodových daní.<sup>10</sup>

DPH hraje významnou roli i na poli mezinárodního obchodu, neboť umožňuje vývoz zboží bez daně. Jak už jsem se zmínil, tak používáním daní obrátových dochází k nerovnému daňovému zatížení stejného nebo i různého druhu zboží. Proto jsou daně z obrátu nevhodné pro použití v oblasti mezinárodního obchodu. S touto problematikou úzce souvisí i proces harmonizace daní v členských zemích EU. Harmonizací daní se zabývám ve čtvrté kapitole této práce.<sup>11</sup>

DPH také poskytuje lepší ochranu před daňovými úniky, a to zvláště u tuzemského plnění. Daň vytváří systém, v němž každý má zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. Plátce má možnost odečíst daň, kterou zaplatil při nákupu zboží nebo služby, pokud ji nepoužil výhradně k osobní potřebě. K daňovým únikům dochází především při tzv. dodání zboží do jiného členského státu EU, kdy subjekt neoprávněně využívá nároku na odpočet daně.<sup>12</sup>

Zavedení daně z přidané hodnoty ovšem nepřináší jen samá pozitiva. Je nutné se zmínit i o nevýhodách, které tato daň skýtá. DPH se efektivně uplatňuje v zemích s vyspělou tržní ekonomikou a dalo by se říci, že není vhodná pro zaostalé země. Je administrativně náročná pro registrované plátce i pro stát, neboť počet plátců daně je vysoký a administrativa daně náročná.<sup>13</sup>

Se složitou administrativou souvisí i další protiargument, a to náročnost procesu přechodu na tuto novou daň. Většina států přešla na DPH a nahradila daně obrátové. Princip fungování těchto daní se však vyznačuje významnými odlišnostmi, o nichž bylo pojednáno výše. Základem přechodu na DPH je především, aby stát jasně a srozumitelně vysvětlil fungování daně nejen potenciálním plátcům daně, ale i všem občanům dané země. Je nutné počítat s určitým opožděním efektivity po dobu, než se s daní seznámí státní správa i podnikatelská sféra.<sup>14</sup>

Proti zavedení DPH se často uplatňuje argument zvýšení inflace. Tento názor se opírá o fakt zvýšení daňového výnosu oproti dani z obrátu a o hrozbu zvýšení spotřebitelských cen.

---

<sup>10</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2003, s. 224.

<sup>11</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2003, s. 223 – 224.

<sup>12</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 158.

<sup>13</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2003, s. 225.

<sup>14</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 158.

Výzkumy však jednoznačně neprokázaly tento důsledek daně z přidané hodnoty, inflace může být vyvolána spíše zvýšením daňového výnosu než samotným zavedením daně.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2003, s. 226.

## 2 Vznik a vývoj DPH v evropských zemích

### 2.1 Zavádění DPH v evropských zemích

Na počátku této kapitoly je nutné učinit zmínku o počátcích evropské integrace a také o vzniku daně z přidané hodnoty a jejím postupném zavedení v členských zemích ES.

Prvotním základem evropské integrace se stala Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli ze dne 18.4.1951. Tato dohoda upravovala spolupráci pouze v oblasti výroby a distribuce uhlí a oceli a její platnost vypršela v roce 2002. Další dvě smlouvy byly uzavřeny 25.3.1957. Jedná se o Smlouvu o založení Evropského společenství pro atomovou energii (EURATOM) a Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Tyto dohody jsou označovány jako tzv. Římské smlouvy dle místa podpisu. Dne 7.2.1992 byla podepsána Smlouva o Evropské unii (tzv. Maastrichtská smlouva), která zavedla pilířovitou strukturu EU a souvisí s budováním hospodářské, měnové a politické unie.<sup>16</sup>

V rámci evropských zemí byla DPH poprvé zavedena roku 1954 ve Francii. Od počátku 60. let se začalo uvažovat o jejím zavedení i v jiných státech ES. V rámci ES došlo k dohodě, na základě které DPH zaujala hlavní post v rámci nepřímého zdanění. Členské státy zrušily kumulativní daňové systémy nepřímého zdanění a zavedly DPH. DPH nahradila daně obrátové a daně dovozní. Do té doby vůdčí postavení v oblasti nepřímých daní zaujímala daň obrátová, její uplatňování však skýtalo několik nevýhod. Předně neumožňovala plátcům daně odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru. Dalším nedostatkem byla duplicitnost obrátové daně. Aplikací obrátové daně by docházelo k opakovanému zdaňování. Tyto duplicity závisely na počtu předchozích výrobců, zpracovatelů a prodejců. Především duplicitnost daně z obrátu vylučovala její zavedení v rámci mezistátních obchodních transakcí. Jejím používáním by docházelo k nestejnému zatížení různých, ale i stejných druhů zboží.<sup>17</sup>

Daň z přidané hodnoty se stala jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech členských zemích a největší vliv na její zavedení měla směrnice Rady 67/227/EHS (označovaná jako První směrnice). DPH umožnila stejné daňové zatížení stejných druhů zboží v kterékoliv členské zemi, výše daně není závislá na počtu zpracovatelů a prodejců ani na délce výrobního

---

<sup>16</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006, s. 18.

<sup>17</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 114 -115.

a distribučního řetězce. Tím došlo k významnému zjednodušení nepřímých daní členských zemí.<sup>18</sup>

Do poloviny 70. let zavedly DPH všechny ostatní země, které podepsaly Římské smlouvy (Německo, Itálie, Lucembursko, Belgie, Nizozemí). Zavedení DPH se stalo jednou z podmínek přijetí do ES. Na přelomu dekad systém DPH přijaly i severské země a na počátku 70. let Irsko, Velká Británie a Rakousko. V následujícím desetiletí se DPH objevuje nejen v dalších zemích vstupujících do Společenství (Španělsko, Portugalsko, Řecko), ale i v Kanadě, Japonsku či na Novém Zélandu. Přelomem se stává počátek 90. let, kdy na DPH přicházejí postkomunistické země (mezi nimi i ČR) a nahrazují dosavadní daně obrátové.<sup>19</sup>

## 2.2 Volný pohyb zboží ve vztahu k DPH

Volný pohyb zboží představuje jednu ze čtyř základních svobod Evropských společenství a zároveň je součástí jednotného vnitřního trhu.<sup>20</sup> Jak uvádí Smlouva o ES ve svém článku 14, *vnitřní trh zahrnuje prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu*. K těmto čtyřem svobodám je nutné přičíst ještě nerušenou hospodářskou soutěž. K efektivnímu fungování volného pohybu zboží je zapotřebí existence celní unie. Jedná se o oblast několika států, které na základě mezinárodní smlouvy mezi sebou odstranily cla, dávky s obdobným účinkem a kvantitativní omezení pohybu zboží. Nutným předpokladem (tzv. vnějším aspektem) celní unie je vytvoření jednotného celního tarifu ve vztahu k třetím zemím.<sup>21</sup>

V případě volného pohybu zboží jako jedné z fundamentálních svobod Evropských společenství tvoří celní unii samotná Evropská unie. Formulaci volného pohybu zboží podává článek 28 Smlouvy o fungování Evropské unie: *Unie zahrnuje celní unii, která pokrývá veškerý obchod zbožím a která zahrnuje jak zákaz vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy, tak i přijetí společného celního sazebníku ve vztahu ke třetím zemím*.

Problematika DPH v Evropské unii úzce souvisí se zásadou volného pohybu zboží. Jak už jsem uvedl výše, hlavním předpokladem k jednoduchému a efektivnímu zdanění zboží v EU se stalo zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Všechny členské státy přešly

<sup>18</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 29.

<sup>19</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2003, s. 221 – 223.

<sup>20</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 30.

<sup>21</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006, s. 135.

na systém daně z přidané hodnoty, což bylo jedním z předpokladů vzniku společného vnitřního trhu.<sup>22</sup>

### 2.3 Právní úprava DPH v České republice

Vstupem do EU byla Česká republika nucena přijmout novou právní úpravu daně z přidané hodnoty. Stal se jí zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Většina ustanovení nového zákona nabyla účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení ČR k EU v platnost. Zákon obsahuje právní úpravu tuzemských obchodních případů a oblasti správy DPH, ale obsahuje i specifická pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty v rámci EU a ve vztahu k třetím zemím.<sup>23</sup>

Nový zákon byl od svého vzniku mnohokrát novelizován. I nyní lze konstatovat, že tento stav není konečný. Časté novelizace probíhají hlavně kvůli novým směrnicím Evropské unie. Zákonodárci také často mění sazbu daně z přidané hodnoty. Ačkoli od 1.1.2012 platí v ČR základní sazba 20% a snížená 14%, od počátku roku 2013 vláda opět počítá se změnou. Změna sazeb DPH v České republice v dnešní době nesouvisí s evropskou integrací, ale hlavně s ekonomickou situací.

---

<sup>22</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 36 – 38.

<sup>23</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 3.

## 3 Obchodní operace se zbožím v intrakomunitárním obchodu EU

### 3.1 Intrakomunitární plnění

Intrakomunitárním plněním se nazývají transakce týkající se zboží a realizované na území EU. Termín intrakomunitární plnění však není legálním pojmem, není používán právními předpisy, ale je užíván odbornou veřejností. Tímto pojmem se obecně rozumí dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu.<sup>24</sup>

Problematika dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu byla zavedena zákonem o DPH dnem vstupu ČR do EU, tedy 1. května 2004. V této souvislosti došlo ke zrušení celních hranic mezi ČR a ostatními členskými státy Evropského společenství. Bylo odstraněno zdaňování dovozu zboží mezi zeměmi ES a změnil se způsob uplatňování DPH u tzv. intrakomunitárních plněních.<sup>25</sup>

DPH je daní povinnou ve všech členských státech. EU zajišťuje, aby volnému pohybu zboží nebránily právní předpisy a aby existovala pravidla pro uplatnění daně. Musí být jasně stanoveno, ve kterém z členských států bude DPH u každého plnění vybráno.<sup>26</sup> Při uplatnění daně se rozlišují tři druhy územní působnosti:

- tuzemsko
- území ES – stanovuje směrnice Rady č. 2006/112/ES
- třetí země

Územní působnost je důležitá pro následné uskutečnění plnění. Rozlišujeme tuzemské plnění, kdy dodavatel i pořizovatel jsou tuzemskými osobami, intrakomunitární plnění probíhající mezi osobami uvnitř EU a plnění do třetích zemí (resp. ze třetích zemí).<sup>27</sup>

Pro určení, který stát je státem plnění, existují dva základní principy uplatnění daně – princip země původu a princip země určení. V prvním případě dochází ke zdanění zboží a služeb ve státě, ze kterého je zboží dodáváno nebo služba poskytována. Jedná se o uplatnění daně snadnější, předpokladem ovšem jsou jednotné daňové sazby v členských státech. Nevýhoda tohoto modelu spočívá v rozdílných daňových sazbách a tím v komplikaci uznání

<sup>24</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 10.

<sup>25</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 11.

<sup>26</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1. VOX, 2010, s. 276.

<sup>27</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. BECK, 2009, s. 172 - 173.

nároku na odpočet daně. Proto se tento model využívá především u plnění, které se uskutečňuje vůči konečnému spotřebiteli.<sup>28</sup> Princip země určení vyžaduje spolupráci členských států. V tomto případě je daň vybrána ve státě, kam je zboží dodáno nebo služba poskytována. Spolupráce států spočívá hlavně v zabránění dvojího zdanění a k předcházení narušení hospodářské soutěže.<sup>29</sup>

### **3.2 Dodání zboží do jiného členského státu**

ZDPH definuje v § 13 odst. 1 dodání zboží obecně jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Odstavec druhý tohoto ustanovení podává výklad pojmu dodání zboží do jiného členského státu. Jde tedy o dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo připraveno do jiného členského státu.

V případě dodání zboží do jiného členského státu EU mohou nastat dvě odlišné situace, podle toho, kdo je pořizovatelem zboží. V prvním případě pořizuje zboží plátce daně registrovaný k DPH v jiném členském státě EU. Český plátce jako dodavatel přepravuje nebo odesílá zboží z ČR do jiného státu EU a je oprávněn uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet DPH. Pro uplatnění osvobození musí být splněny podmínky stanovené ustanovením § 64 ZDPH. Dodavatel v tomto případě také vystaví pořizovateli daňový doklad. V opačné situaci český plátce DPH dodává zboží do jiného členského státu osobě neregistrované k DPH v tomto jiném členském státě. Český dodavatel je povinen přiznat daň na výstupu, při dodání zboží uplatní český plátce platnou sazbu DPH. Takové dodání zboží je předmětem daně v tuzemsku (výjimku tvoří dodání nových dopravních prostředků). Nelze uplatnit osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Není totiž splněna klíčová podmínka osvobození a to dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v tomto jiném členském státě.<sup>30</sup>

Pro vznik daňové povinnosti je také důležité správné určení místa plnění. Právní úpravu problematiky obsahuje § 7 ZDPH a zákon v něm rozlišuje několik možných alternativ. Pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, pak je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava uskutečňuje. V případě českého plátce jako dodavatele je místem plnění území ČR. Přepravu zboží do jiné členské země uskutečňuje pořizovatel zboží nebo jím zmocněná osoba. Toto dodání zboží je předmětem daně v tuzemsku. V případě dodání zboží uskutečněného přepravou nebo odesláním je místem

<sup>28</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1. VOX, 2010, s. 277 - 278.

<sup>29</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 116.

<sup>30</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 17 - 20.



plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava zboží začíná. Při dodání zboží, jehož přeprava nebo odeslání začíná v tuzemsku, do jiného členského státu je místem plnění tuzemsko a dodání zboží je předmětem české DPH. Odeslání nebo přepravu zboží zajišťuje dodavatel, pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba.

Zákon rozlišuje ještě jednu specifickou situaci, a to dodání zboží realizované společně s instalací nebo montáží. Místem plnění v tomto případě je místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Samotnou instalaci nebo montáž musí provádět dodavatel, popř. jím zmocněná osoba. Český dodavatel provádějící instalaci nebo montáž zboží na území jiného členského státu uskutečňuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Toto plnění není předmětem české DPH a český dodavatel nemá povinnost přiznat daň.<sup>31</sup>

Lze tedy shrnout, že v případě dodání zboží bez přepravy (odeslání) zboží nebo s přepravou (odesláním) českým plátcem osobě registrované k DPH v jiné členské zemi, bude plnění vždy předmětem tuzemské DPH. Dodavatel bude moci při splnění zákonem stanovených podmínek uplatnit osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Při dodání zboží s instalací nebo montáží osvobození uplatnit nemůže, neboť není splněna skutečnost místa plnění v tuzemsku.

### **3.2.1 Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu**

Pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu musí být splněny podmínky, které ukládá zákon v ustanoveních § 64 a § 13 ZDPH. Jedná se o to, aby zboží bylo:

- dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě a zároveň
- skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.<sup>32</sup>

Dalším předpokladem, který vyplývá ze samotné povahy věci, je, aby i dodavatel byl registrovaným plátcem daně. Pokud pořizovatel i dodavatel jsou registrováni k DPH a zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno na území jiného členského státu, pak dochází k osvobození plnění s nárokem na odpočet daně. Pro osvobození musí být splněn ještě požadavek zdanění zboží v členské zemi. Pořizovatel musí pořízení zboží přiznat a zdanit příslušnou sazbou DPH.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 114 - 116.

<sup>32</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 102.

<sup>33</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 19.

### 3.2.2 Dodání zboží osobě registrované k DPH

Prvním předpokladem k osvobození při dodání zboží do jiného členského státu je, aby pořizovatelem byla osoba registrovaná v tomto jiném členském státě. V případě českého plátce jako dodavatele to znamená, že by měl ověřit, zda jeho obchodní partner splňuje podmínku své registrace k dani v jiném členském státě.<sup>34</sup> Pokud dodavatel uplatňuje osvobození od daně, musí prokázat, že zboží bylo dodáno osobě s platným daňovým identifikačním číslem získaným v jiném členském státě. Český plátce by měl v každém konkrétním případě dodání zboží do EU ověřit daňové identifikační číslo (DIČ) svého obchodního partnera. K tomuto účelu slouží unijní registr plátců DPH, který je dostupný na internetových stránkách nebo prostřednictvím finančního orgánu.<sup>35</sup> Plátcům DPH (stejně tak i osoby identifikované k dani) musí poskytnout svoje DIČ svému dodavateli z jiného státu členského státu EU pro účely uplatnění nároku na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Daňové identifikační číslo se skládá z dvoumístného alfabetského kódu (např. pro Českou republiku je to kód CZ), který je uváděn před samotným kódem daňového subjektu. Kód daňového subjektu se označuje také jako daňový identifikátor. Přidělení DIČ je nezbytnou součástí daňové registrace.<sup>36</sup>

Jedná se o datový systém Evropské unie VIES (VAT Information Exchange System). Pro ověření zda subjekt s určitým DIČ existuje a je plátcem DPH stačí zadat kód příslušné země a daňový identifikátor.<sup>37</sup> Systém VIES skýtá ovšem určité nedostatky. Slouží pouze k ověření platnosti DIČ. Registr neuvádí jiné skutečnosti jako jsou názvy daňových subjektů nebo sídla těchto subjektů. Na základě systému VIES lze ověřit, zda v příslušné členské zemi existuje konkrétní DIČ. Dalším výrazným problémem se zdá být doplňování nových informací do systému. Aktualizace registru probíhá s určitým časovým prodlením a systém tak může obsahovat nepravdivé údaje o platnosti DIČ. Může nastat situace, kdy dodavatel ověří DIČ svého obchodního partnera a unijní registr potvrdí platnost čísla. Ovšem následně se ukáže, že registrace pořizovatele k DPH byla zrušena. Pokud zboží bylo dodáno do jiné země EU neplátcem daně, pak došlo k chybě a místo osvobození od daně měl dodavatel zdanit zboží podle aktuální sazby daně. K řešení případných problémů se doporučuje vytisknout potvrzení o platnosti konkrétního DIČ. Zákon nevyžaduje ověřování DIČ pořizovatele zboží

<sup>34</sup> KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2005, s. 173.

<sup>35</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 21 - 23.

<sup>36</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 140 - 141.

<sup>37</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2007, s. 48.

ani případnou archivaci tohoto potvrzení, ale povinnost ověřovat DIČ vyplývá nepřímo z definice osvobození od daně v ustanovení § 64 ZDPH.<sup>38</sup>

### 3.2.3 Prokázání uskutečnění dodání zboží

Další podmínkou osvobození při dodání zboží do jiného členského státu je, aby zboží bylo skutečně přepraveno nebo odesláno, jak stanoví ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH. Zboží musí být do jiného členského státu fakticky přepraveno a dodavatel by měl prokázat důkazními prostředky, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu.<sup>39</sup> Zákon nestanovuje způsob, jakým má dodavatel prokázat dodání zboží. Dokazování se řídí § 64 odst. 5, jež uvádí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby nebo jinými důkazními prostředky. Zákon uvádí příkladmo nejtýpější nástroje k prokázání skutečnosti přepravy. O dalších důkazních prostředcích, které má dodavatel k dispozici, rozhodují dodací podmínky sjednané v konkrétním kontraktu. Závisí to zejména na okolnosti, který subjekt obchodního vztahu zajišťuje přepravu zboží. Nejjednodušší příklad z hlediska dokazování nastává, pokud přepravu zajišťuje sám dodavatel (nebo jím zmocněná osoba). V takovém případě má dodavatel k prokázání smlouvu, z níž plyne, že přepravu uskutečňuje dodavatel. Jako důkazní prostředky může požit také dodací listy potvrzené pořizovatelem zboží při dodání zboží, vlastní daňový doklad, přepravní doklady vyhotovené samotným dodavatelem (popřípadě jím zmocněnou třetí osobou) nebo smlouvu o přepravě mezi dodavatelem a přepravcem.<sup>40</sup> Obtížnější dokazování nastává v případě, kdy přepravu zajišťuje pořizovatel (nebo jím zmocněná osoba). Dle mého názoru bude mít největší důkazní sílu smlouva uzavřená mezi dodavatelem a pořizovatelem. Podmínkou ovšem je, aby z této smlouvy bylo jednoznačně patrné, že zboží přepravuje pořizovatel. Další prostředky k prokázání skutečnosti získá dodavatel vlastní iniciativou. Například si může vyžádat od pořizovatele kopie dodacích listů nebo přepravních dokladů nebo doklad o převzetí zboží odběratelem. K prokázání uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu může dále sloužit i čestné prohlášení vystavené příjemcem zboží, a to třeba i dodatečně.<sup>41</sup>

<sup>38</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 23.

<sup>39</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 104.

<sup>40</sup> KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2005, s. 173.

<sup>41</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 23 - 25.

Druhy dokladů závisí i na způsobu přepravy. Například u silniční nákladní dopravy je důkazním dokladem nákladní list CMR, u letecké přepravy nákladní list Air Waybill (AWB).<sup>42</sup>

Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu je možné pouze v případě, pokud je zboží přepraveno nebo odesláno z tuzemska zákonem uvedenou osobou. Rozumí se jí plátce, pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba. Pakliže provádí přepravu jiná osoba, nemůže dodavatel osvobodit zboží od DPH, neboť dodavatel nebude mít k dispozici důkazní prostředky o přepravě zboží do jiného členského státu.<sup>43</sup>

Z judikátu Evropského soudního dvora C-395/02 Transport Service vyplývá: „pokud dodání zboží nespĺňuje podmínky pro osvobození od daně podle čl. 28c Šesté směrnice, je předmětem daně v zemi, odkud je zboží přepravováno nebo odesíláno. Podle stanoviska soudu je irelevantní, zda při následném prodeji zboží v zemi, kam bylo zboží přepraveno nebo odesláno, byla či nebyla DPH příslušnému státu zaplácena.“<sup>44</sup>

### 3.2.4 Daňový doklad při dodání zboží do jiného členského státu

Při dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně vzniká dodavateli povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání. Dle zákona tato povinnost vzniká dnem vystavení daňového dokladu, a to v případě, že daňový doklad byl vystaven plátcem před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však nebude do tohoto dne daňový doklad vystaven, vzniká tato povinnost k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.<sup>45</sup>

Zákon spojuje s dodáním zboží do jiného členského státu i povinnost dodavatele (plátce daně) vystavit daňový doklad pro pořizovatele zboží. Dodání zboží podle § 13 ZDPH může spadat do různých daňových režimů z pohledu DPH. Dodavatel může uskutečňovat zdanitelné plnění a uplatňovat na výstupu DPH nebo může uskutečňovat plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. V obou těchto případech je povinen vystavit daňový doklad, který musí splňovat zákonné náležitosti.<sup>46</sup> Obecně daňový doklad při dodání zboží do

<sup>42</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, s. 281.

<sup>43</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, s. 281.

<sup>44</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 104.

<sup>45</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 105.

<sup>46</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 33.

jiného členského státu se nijak zásadně neliší od běžného daňového dokladu (na rozdíl od něj se zde neuvádí sazba daně ani daň) a musí obsahovat náležitosti stanovené § 34 odst. 3 ZDPH. Poněkud odlišný daňový doklad se vystavuje při zasílání zboží do jiného členského státu. Podstatnými údaji jsou hlavně údaje o pořizovateli zboží z jiného členského státu, včetně jeho daňového identifikačního čísla a kódu příslušné země.<sup>47</sup>

Je nutné zdůraznit, že zákon požaduje, aby daňový doklad obsahoval sdělení o plnění osvobozeném od daně s odkazem na příslušné ustanovení zákona (popř. předpisu EU). Pokud se tedy na dodání zboží do jiného členského státu českým dodavatelem vztahuje osvobození od daně, pak daňový doklad musí obsahovat formuli typu: *Dodání zboží je osvobozeno od DPH podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.*<sup>48</sup>

Lhůta pro vystavení dokladu je v tomto případě stanovena na 15 dnů od data uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu. Pokud však platba předchází dodání zboží, nevzniká povinnost vystavit doklad do 15 ti dnů od přijetí platby. Daňový doklad se vystavuje až po faktickém dodání zboží do jiného členského státu. Pokud dodavatel vystaví daňový doklad před vlastním dodáním zboží, pak ke dni vystavení daňového dokladu je povinen přiznat osvobození dodání zboží do jiného členského státu, ačkoli dodání zboží nebylo ještě fyzicky uskutečněno.<sup>49</sup>

### 3.3 Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží z jiného členského státu specifikuje ZDPH v ustanovení § 16 odst. 1. Rozumí se jím nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím pořízeným od osoby registrované k DPH v jiném členském státě. Zboží odesílá nebo přepravuje z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba.

Aby se skutečně jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, musí být splněny podmínky stanovené ustanovením § 2 odst. 1 písm.c) ZDPH, tedy

- pořízení zboží za úplatu
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti
- pořízení zboží se uskutečňuje v tuzemsku

---

<sup>47</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 106.

<sup>48</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 33 - 35.

<sup>49</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 105 - 106.

Zákon ještě vyžaduje stejně jako u dodání zboží do EU, aby pořizovatel byl osobou registrovanou k DPH v ČR, a dodavatel plátcem daně v jiném členském státě. Musí též dojít ke skutečnému přemístění zboží do tuzemska z jiného členského státu.<sup>50</sup>

Obdobně jako při dodání zboží mohou nastat dva odlišné případy, podle toho, kdo je dodavatelem. Pokud dodává zboží osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě, pak je tuzemský plátcem povinen přiznat DPH při pořízení zboží. Dodavatel uplatní osvobození od daně při dodání zboží a vystaví pořizovateli daňový doklad. V druhém případě dodavatel není registrovaným plátcem DPH. Zboží je přepraveno nebo odesláno z členské země dodavatele do tuzemska, ale takové pořízení zboží nesplňuje předpoklady § 16 ZDPH a není předmětem DPH.<sup>51</sup> Pořizovatel má povinnost přiznat daň na výstupu v souvislosti s pořízením zboží a za zákonem stanovených podmínek má i nárok na odpočet daně na vstupu při pořízení tohoto zboží.

Zákon také jednoznačně vymezuje, co není považováno za pořízení zboží z jiného členského státu. Jedná se o dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi nebo zasílání zboží.

Specifická situace nastává, pokud plátcem DPH registrovaný v jiném členském státě dodává zboží tuzemskému neplátcem. Dodavatel neuplatňuje osvobození od daně a zboží zatíží daní platnou v dané členské zemi. Pokud hodnota pořízeného zboží od osob registrovaných k DPH v jiné členské zemi překročí částku 326 000 Kč, stává se tuzemský neplátcem plátcem ze zákona (§94 odst.6).<sup>52</sup>

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy nebo odeslání. Předmětem české DPH je pouze pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku, přeprava nebo odeslání jsou ukončeny na území ČR.

### **3.3.1 Daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu**

Náležitosti takového daňového dokladu vyjmenovává § 35 odst. 1 ZDPH. Podle druhého odstavce tohoto ustanovení je pořizovatel zboží povinen doplnit daňový doklad údaji o datu uskutečnění pořízení zboží, sazbě daně a výši daně. Povinnost pořizovatele vyplývá z logiky věci, neboť jak Evropský soudní dvůr konstatoval v případě C-409/04 Teleos a další, „dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci, ačkoliv tato operace zakládá různá práva i

---

<sup>50</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 11 - 12.

<sup>51</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 43 - 45.

<sup>52</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 46.

povinnosti jak pro smluvní strany transakce, tak i pro daňové orgány dotyčných členských států.<sup>53</sup> Pořizovatel je osobou povinnou daň přiznat a zaplatit, a proto doplňuje potřebné údaje.

Datum doplnění údajů na přijatém dokladu se považuje za datum vystavení daňového dokladu. Před doplněním údajů se nejedná o daňový doklad a pořizovatel doplní patřičné údaje pro daňové účely do 15 dnů ode dne uskutečnění dodání zboží. Jestliže mu dodavatel doručí doklad po této lhůtě, pořizovatel doplní údaje do 15 dnů ode dne obdržení dokladů.<sup>54</sup>

### **3.4 Zvláštní obchodní operace se zbožím**

Mezi nejběžnější transakce při obchodování se zbožím v rámci EU patří dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu. Existují však i specifické obchodní případy, jež se odlišují od standardního dodání (resp. pořízení) zboží v rámci EU. V této kapitole se zabývám specifickými obchodními operacemi se zbožím, které upravuje ZDPH. Jedná se o:

- Přemístění obchodního majetku
- Dodání a pořízení nových dopravních prostředků
- Zasílání zboží
- Třístranný obchod

#### **3.4.1 Zasílání zboží**

Zasílání zboží podle § 18 ZDPH představuje jednu ze specifických forem dodání zboží do jiného členského státu. Od klasického dodání v rámci EU se však v mnohém odlišuje. Jednak je zboží dodáváno osobám neregistrovaným k DPH a plátce má povinnost registrovat se k dani v členském státu, kde se zasílání uskutečňuje. Navíc je vázán limitem hodnoty zboží stanoveným konkrétním členským státem a při jeho překročení je povinen se k DPH zaregistrovat v příslušné členské zemi. Hodnoty pro registraci se u jednotlivých členských zemí liší a pohybují se v rozmezí 35 000 až 100 000 EUR. ČR stanovila limit pro zasílání zboží v §94 odst. 17 na 1 140 000 Kč.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, s. 292.

<sup>54</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, s. 258 – 259.

<sup>55</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 201 - 204.

Důležité je podotknout, že překročení limitu se vztahuje na období jednoho kalendářního roku. Dalším rozdílem oproti standardnímu dodání/pořízení zboží představuje místo plnění při zasílání zboží upravené §8 ZDPH. Toto ustanovení je ve vztahu speciality k §7, v němž se stanoví obecně místo plnění při dodání zboží. Lze tedy konstatovat, že místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje.<sup>56</sup>

### **3.4.2 Dodání a pořízení nových dopravních prostředků**

Na základě této obchodní transakce se dodavatel zavazuje dodat pořizovateli nový dopravní prostředek do jiného členského státu. Vymezení pojmu „nový dopravní prostředek“ obsahuje §4 odst.3 písm.b) ZDPH a může se jednat o pozemní motorové vozidlo, loď nebo letadlo. Novost dopravního prostředku dle zákona závisí na době od uvedení do provozu nebo na stanoveném použití dopravního prostředku.

Stejně jako při klasickém dodání zboží do jiného členského státu mohou nastat různé situace dle toho, zda jsou pořizovatel i dodavatel osobami registrovanými k DPH. Pokud oba tuto podmínku splňují, uskutečňuje dodavatel plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Dodání nového dopravního prostředku se daní vždy v zemi určení, ať je pořizovatel registrován k DPH nebo není. Povinnost daň přiznat a zaplatit má osoba, která dopravní prostředek pořizuje. Přepravu nového dopravního prostředku dle zákonné úpravy zajišťuje dodavatel, pořizovatel nebo zmocněná osoba.<sup>57</sup>

### **3.4.3 Přemístění obchodního majetku**

Přemístění obchodního majetku dle §13 odst.6 ZDPH představuje dodání zboží plátcem do jiného členského státu. Legální definice říká, že se jedná o odeslání nebo přepravu majetku plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu. Účelem přemístění obchodního majetku je budoucí uskutečňování ekonomických činností plátce v jiném členském státu EU.

Pokud jeden subjekt registrovaný k DPH podniká na území více členských států, dochází k přemístění majetku poměrně často. Jde o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Aby nedocházelo ke zneužívání tohoto institutu, stanovil zákonodárce v §13

---

<sup>56</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 60 - 62.

<sup>57</sup> FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, s. 64 – 67.



odst. 7 případy, které se sice podobají přemístění obchodního majetku, ale fakticky jimi nejsou.<sup>58</sup>

#### 3.4.4 Třístranné obchody

Nejsložitějším specifickým případem při obchodování se zbožím v rámci EU se zdají být tzv. třístranné obchody. Účastníky této transakce jsou prodávající, kupující a prostřední osoba. Podmínky vymezuje §17 ZDPH. Každá z těchto osob musí být registrována k dani v jiné členské zemi EU. Od jiných výše uvedených transakcí se odlišuje třístranný obchod počtem zúčastněných subjektů a existencí prostřední osoby. Tento subjekt současně realizuje pořízení i dodání zboží. Další podmínkou je, aby předmět obchodu tvořilo dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami. Třístranný obchod můžeme chápat jako zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území ES. Zjednodušení spočívá v tom, že subjekty se nemusí registrovat k dani v různých členských státech jako je tomu např. u přemístění obchodního majetku.<sup>59</sup>

### 3.5 Dodací doložky Incoterms

Incoterms je soubor mezinárodních výkladových pravidel, jež připravuje a vydává Mezinárodní obchodní komora. Doložky Incoterms byly publikovány v letech 1953, 1967, 1980, 1990, 2000 a 2010. Vydáním nové verze pravidel starší verze nezanikají, proto je ve smlouvách nutno uvádět verzi Incoterms, aby poté nedocházelo k nedopatřením a sporům.<sup>60</sup>

Dodací doložky Incoterms úzce souvisí s problematikou místa plnění při intrakomunitárním obchodu se zbožím. Dodací doložky upravují vztah mezi smluvními stranami obchodního vztahu. Nejsou ovšem závaznou právní normou českého právního řádu ani mezinárodního nebo komunitárního práva. Závaznými se stávají za předpokladu, že se strany na nich ve smlouvě dohodnou. Doložky upravují práva a povinnosti kupujícího a prodávajícího, dále pak i způsob přepravy zboží, místo dodání zboží, kontrolu zboží apod. Určují, která ze smluvních stran uhradí náklady přepravy zboží, a kdy přechází nebezpečí ztráty a poškození zboží na kupujícího. Dodací doložky však nijak neupravují přechod

---

<sup>58</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 211 - 213.

<sup>59</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 178 - 184.

<sup>60</sup> *Obchodní pravidla Incoterms 2010* [online]. Incoterms 2010 [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na <<http://www.incoterms2010.cz/incoterms-2010>>.

vlastnického práva ke zboží. Pokud přechod vlastnictví neřeší smlouva, pak se předpokládá, že kupující se stává vlastníkem v době a místě dodání zboží.<sup>61</sup>

Aktuální dodací doložky Incoterms vstoupily v platnost ke dni 1.1.2011. Oproti předchozí verzi obsahují 11 doložek a člení se do dvou skupin na pravidla vhodná pro jakýkoliv způsob přepravy a pravidla pro námořní a vnitrozemskou vodní přepravu. Tyto doložky souvisí s problematikou DPH. Mohou ovlivnit stanovení místa plnění při dodání či pořízení zboží v rámci EU nebo případné osvobození od daně.<sup>62</sup> „Dodací podmínky sjednané mezi plátcem a kupujícím mají vliv na výběr důkazního prostředku, kterým plátce prokáže uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu a dále na celkovou úplatu, kterou bude prodávající požadovat od kupujícího.“<sup>63</sup>

Dodací doložky se v praxi nejčastěji uplatňují u kupních smluv. Není ovšem vyloučeno, aby se smluvní strany dohodly na těchto doložkách i v jiném typu smlouvy – např. smlouva o pronájmu, o výpůjčce, o zprostředkování, komisionářská nebo mandátní smlouva apod.<sup>64</sup>

### **3.6 Daňové podvody při intrakomunitárním plnění**

V souvislosti s vnitroujním obchodem se objevily i negativní důsledky těchto obchodních transakcí, které představují daňové úniky. Intrakomunitární obchod probíhá uvnitř jednotného daňového území EU. Došlo ke zrušení daňových hranic a zboží přechází hranice jednotlivých států bez celní kontroly. Tato situace zjednodušila obchodování mezi jednotlivými členskými zeměmi, zároveň se však některé subjekty snaží o zneužití těchto poměrů. Typickým příkladem jsou daňové podvody označované též jako kolotočové či kruhové podvody.<sup>65</sup>

Kolotočové podvody jsou podvody využívající systému daně z přidané hodnoty zavedeného ve všech členských státech EU. Zboží prochází řetězcem transakcí mezi jednotlivými státy, v němž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně jednoduchým způsobem - daň není přiznána ani zaplácena a příslušný plátce přestává existovat nebo není k nalezení. Předmětem těchto podvodů bývá zboží snadno prodejné, nejčastěji se jedná o

<sup>61</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, s. 279 – 280.

<sup>62</sup> *Obchodní pravidla Incoterms 2010* [online]. Incoterms 2010 [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na <<http://www.incoterms2010.cz/incoterms-2010>>.

<sup>63</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, s. 281.

<sup>64</sup> REINOHA, Marek. *Incoterms 2000* [online]. Školení [cit. 27. března 2012]. Dostupné na <[http://www.reinoha-consulting.cz/dokumenty/p\\_incotermsn.pdf](http://www.reinoha-consulting.cz/dokumenty/p_incotermsn.pdf)>.

<sup>65</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 146 - 148.

elektroniku nebo pohonné hmoty. Ve skutečnosti zboží nemusí být vůbec přepraveno a vše je podloženo falešnými doklady. Problematikou kolotočových podvodů se zabýval i Evropský soudní dvůr v případech C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum nebo C-484/03 Bond House.<sup>66</sup>

Na tomto místě je nutné se zmínit o Evropském úřadu pro boj proti podvodům (OLAF), jehož posláním je ochrana finančních zájmů EU, boj proti podvodům, korupci a jiným protiprávním jednáním. Mezi nejvýznamnější oprávnění této instituce patří právo vyšetřovat podezření na podvody a další nesrovnalosti, které mají dopad na rozpočet EU. Patří sem i odhalování daňových podvodů a tedy i daňových úniků u DPH. Podmínkou je, aby těmito podvody byl ovlivněn rozpočet Společenství.<sup>67</sup>

Evropský úřad pro boj proti podvodům vznikl roku 1999 a je též označován jako tzv. nezávislá vyšetřovací služba v rámci Evropské komise. OLAF nese odpovědnost za vyšetřování podvodů, a proto mu byl udělen zvláštní nezávislý status. Vyšetřování daňových podvodů je založeno na úzké spolupráci mezi OLAF a národními vyšetřovacími orgány.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> HOLUBOVÁ, Olga. *Kolotočové podvody* [online]. Daňáři online [cit. 29. března 2012]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search\\_query=\\$issue=1121](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=$issue=1121)>.

<sup>67</sup> *Evropský úřad pro boj proti podvodům* [online]. Evropská komise [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na <[http://ec.europa.eu/anti\\_fraud/about-us/mission/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/mission/index_cs.htm)>.

<sup>68</sup> *Evropský úřad pro boj proti podvodům* [online]. Ministerstvo financí České republiky [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf\\_olaf.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_olaf.html)>.

## 4 Harmonizace DPH

„Harmonizací daňových systémů se rozumí proces přizpůsobení národních daňových soustav jednotlivých členských zemí Evropské unie na základě společných pravidel EU.“<sup>69</sup> Harmonizace nepřímých daní od počátku evropské integrace zaujala hlavní místo, zatímco harmonizační proces přímých daní stagnuje. Harmonizace nepřímých daní je nezbytnou podmínkou pro fungování společného trhu. Vlastní proces harmonizace daní se skládá ze tří základních fází. Nejprve je nutné vybrat daň, která se bude harmonizovat. Dále následuje fáze harmonizace základu daně a nakonec harmonizace sazby daně.<sup>70</sup>

Na počátku harmonizačního procesu DPH stálo již shora uvedené rozhodnutí Evropské komise nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění jednotným systémem DPH. „Právně harmonizace daňového systému je zakotvena v rámci primárního práva ES v Římských dohodách z roku 1957, kde je zakázáno ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží, poskytovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká byla z něj zaplacená, subvencovat úlevami na přímých daních domácí vývozce a je uloženo připravit daňovou harmonizaci.“<sup>71</sup>

Mezi nejvýznamnější akty sekundárního práva ES patří:

*První směrnice Rady č. 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.* Tato směrnice zavazovala členské státy nahradit k 1. lednu 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem DPH.

*Druhá směrnice Rady č. 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – struktura a procesy použití společného systému daně z přidané hodnoty.* Definovala předmět DPH jako prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží.

*Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty:*

<sup>69</sup> MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU* [online]. Univerzita Palackého Olomouc [cit. 27. března 2012]. Dostupné na <[http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr.\\_Matousek.pdf](http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf)>.

<sup>70</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 113.

<sup>71</sup> MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU* [online]. Univerzita Palackého Olomouc [cit. 27. března 2012]. Dostupné na <[http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr.\\_Matousek.pdf](http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf)>.

*jednotný základ daně.* Zásadní dokument pro harmonizaci, stanovuje pravidla pro určování základu daně, okruhy subjektů, sazby daně apod. Cílem se stalo omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu uvnitř Společenství. Šestá směrnice byla zrušena k 31.12.2006 a obsah této direktivy převzala směrnice č. 2006/112/ES.

*Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, upravující vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území příslušného státu EHS.*

*Desátá směrnice Rady č. 84/386/EHS ze dne 31. července 1984, která se zabývá místem zdanitelného plnění pronájmu movitých věcí.*

*Třináctá směrnice Rady č. 86/560/ES ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, která upravuje vrácení daně plátcům, kteří nepodnikají na území EU.*

*Směrnice Rady č. 91/860/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic.* Intrakomunitární plnění nahradila systém dovozů a vývozů mezi členskými státy, nákup soukromých osob zdaňován výhradně v zemi původu.

*Směrnice Rady č. 2006/112/EHS ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.* Nahradila Šestou směrnici a byla do ní zapracována ustanovení První směrnice. Tato direktiva nabyla účinnosti 1. ledna 2007 a vznikla z důvodu nepřehlednosti a komplikovanosti Šesté směrnice a jejích novelizací. Směrnice 2006/112/ES od svého vzniku byla již také několikrát doplňována a to souvisí s neustále se zvyšujícím významem DPH.

Vlastní proces harmonizace začal v roce 1967, kdy byla přijata tzv. První směrnice. Zavazovala členské země nahradit systémy daní z obrátů jednotným systémem daně z přidané hodnoty a to do 1. ledna 1970. Toto datum se ukázalo jako nereálné, neboť některé státy přijaly novou daň až o několik let později (např. Itálie roku 1973). Tím byl ukončen první krok harmonizačního procesu označovaný jako tzv. strukturální harmonizace. Výsledkem

ovšem prozatím nebyl jednotný systém DPH ve všech členských zemích, ale vznikly systémy s národními odlišnostmi a výjimkami.<sup>72</sup>

První směrnice zavedla všeobecnou daň ze spotřeby, stanovení sazeb daně však bylo ponecháno v pravomoci členských států. Jednotlivé země se lišily i v podmínkách pro osvobození od daně, pro vrácení daně při dovozu apod. Jako největší problém se ukázaly rozdílné sazby DPH a různé počty daňových sazeb.<sup>73</sup> Po dlouhých diskuzích Evropská komise rozhodla, že se budou v ES užívat dvě sazby daně z přidané hodnoty, a to základní a snížená, Další spornou otázkou se stalo určení pásem, ve kterých by se určené daňové sazby měly pohybovat. Na konci 80. let Komise dospěla k rozmezí 14 až 20% pro základní sazbu a 4 až 9% pro sníženou. Kompromisní řešení zavedla až směrnice č. 92/77/EHS účinná od 1. ledna 1993, která stanovila minimální hranice daňových sazeb na 15% pro standardní a 5% pro jednu až dvě snížené sazby. Ani toto řešení se neobešlo bez určitých výjimek a členské státy mohly po dobu přechodného období využívat i sazby nižší než stanovila směrnice. Toto období se několikrát prodlužovalo.<sup>74</sup> V současné době upravuje sazby daně směrnice č. 2010/88/EU, která stanovuje, že od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.

Proces harmonizace daní je nezbytnou součástí pro fungování vnitřního trhu. Realizace jednotného vnitřního trhu v dnešní době výrazně zpomaluje a dle mého názoru je to důsledek finanční krize. Členské státy neprojevují v současnosti takový zájem o rozvíjení EU jako například před deseti lety. A to se projevuje i na snaze harmonizovat daně. Myslím si, že proces sladování daní bude v budoucnu probíhat velmi pomalu a dosvědčuje to i zmíněná směrnice Rady č. 2010/88/EU, která konstatuje: *Bylo by předčasné stanovit trvalou úroveň základní sazby nebo zvažovat změnu úrovně minimální sazby, dokud nebudou k dispozici výsledky konzultací o nové strategii DPH, které by měly řešit budoucí uspořádání a odpovídající úroveň harmonizace.*

---

<sup>72</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 36 – 41.

<sup>73</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2007, s. 143 – 147.

<sup>74</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 121 - 122.

## 5 Intrastat

Intrastat je systém sloužící ke sběru dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi jednotlivými členskými zeměmi EU. Vykazování údajů se zaměřuje pouze na zboží, při jehož odeslání nebo přijetí neexistuje povinnost předkládat celním orgánům celní prohlášení.<sup>75</sup> Kontrolní systém Intrastat nahrazuje dřívější kontrolu celními orgány. Vychází z měsíčního předkládání statistických hlášení o pohybu zboží v rámci intrakomunitárního plnění. Hlášení podávají nezávisle na sobě dodavatel i odběratel zboží a na vlastní odpovědnost.<sup>76</sup>

Informace získané z Intrastatu se určeným způsobem měsíčně předávají k jejich dalšímu využití do Eurostatu, který je statistickým orgánem Evropských společenství. Údaje z výkazů pro Intrastat umožňují sestavit měsíční statistiky zahraničního obchodu ČR. Takto shromážděné údaje jsou dále využívány například Ministerstvem průmyslu a obchodu pro provádění hospodářské politiky nebo Českou národní bankou při sestavování platebních bilancí.<sup>77</sup>

### 5.1 Právní úprava Intrastatu

Právní úprava Intrastatu je obsažena především v následujících právních předpisech EU<sup>78</sup>:

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 ze dne 31. března 2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 222/2009 ze dne 11. března 2009.

Nařízení Komise č. 1982/2004 ze dne 18. listopadu 2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Komise (ES) č. 1901/2000 a (EHS) č. 3590/92

---

<sup>75</sup> BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, s. 276.

<sup>76</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2007, s. 48.

<sup>77</sup> *Průručka pro Intrastat CZ 2012* [online]. Český statistický úřad, Generální ředitelství cel [cit. 28. března 2012]. Dostupné na < [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>.

<sup>78</sup> *Průručka pro Intrastat CZ 2012* [online]. Český statistický úřad, Generální ředitelství cel [cit. 28. března 2012]. Dostupné na < [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>.

Nařízení Komise (ES) č. 1915/2005 ze dne 24. listopadu 2005, kterým se mění nařízení (ES) č. 1982/2004, pokud jde o zjednodušení zaznamenávání množství a údajů o zvláštních pohybech zboží.

Nařízení Komise (EU) č. 91/2010 ze dne 2. února 2010, kterým se mění nařízení (ES) č. 1982/2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, pokud jde o seznam zboží vyňatého ze statistiky, předávání informací daňovými úřady a posuzování kvality.

Nařízení Komise (EU) č. 96/2010 ze dne 4. února 2010, kterým se mění nařízení (ES) č. 1982/2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, pokud jde o práh zjednodušení, obchod podle podnikových ukazatelů, zvláštní zboží a pohyby a o kódy povahy transakcí.

Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Nařízení Komise (ES) č. 1833/2006 ze dne 13. prosince 2006 o klasifikaci zemí a území pro statistiku zahraničního obchodu Společenství a statistiku obchodu mezi členskými státy.

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství.

Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství.

Tuzemskou právní úpravu Intrastatu obsahuje:

Vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon



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

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

## 5.2 Předmět a principy fungování Intrastatu

Ve statistice Intrastat se vykazuje veškeré zboží, které má status Společenství a pohybuje se mezi členskými státy, s výjimkou zboží osvobozeného od vykazování. Za zboží, jež má status Společenství, se považuje <sup>79</sup>:

zboží úplně získané nebo vyrobené na území Společenství

zboží ze zemí a území, které nejsou součástí celního území, propuštěné celním orgánem kteréhokoliv z členských států EU do volného oběhu

zboží vyrobené nebo získané ze shora uvedeného zboží

Principy fungování Intrastatu jsou následující <sup>80</sup>:

Odběratel i dodavatel zboží podávají hlášení nezávisle na sobě, každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění Intrastatu.

Ve všech členských zemích se vykazuje v hlášeních stejná struktura dat.

V hlášeních se nerozlišují jednotlivé zásilky chronologicky, ale jen druhově.

Při hlášení se nevychází z okamžiku fakturace, ale z okamžiku skutečného příjmu, resp. odeslání komodity.

Hlášení se týká pouze zboží, nikoliv služeb.

## 5.3 Způsob vykazování dat pro Intrastat

Povinnost vykazovat data pro Intrastat se týká osob registrovaných nebo identifikovaných v ČR k dani z přidané hodnoty. Příslušné předpisy označují takové osoby jako zpravodajské jednotky. Povinnost vykazovat údaje do systému Intrastat vzniká povinným osobám v průběhu kalendářního roku od měsíce, ve kterém došlo při odeslání nebo při přijetí zboží k dosažení prahu pro vykazování. Práh pro vykazování představuje limit hodnoty odeslaného nebo přijatého zboží. Výše prahu je stanovena na 8 000 000 Kč pro

<sup>79</sup> článek 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů

<sup>80</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 141.

odeslané a na stejnou částku pro přijaté zboží. Překročení prahu sleduje každá osoba samostatně zvlášť za odeslané zboží a zvlášť za přijaté zboží. Pokud vznikne osobě vykazovací povinnost, trvá až do konce roku, v němž prahu pro vykazování za celý rok nedosáhla (nejméně tedy ještě celý následující kalendářní rok po roce, ve kterém dosáhla prahu pro vykazování).

Výkazy se vyhotovují vždy za referenční období, zvlášť za odeslání zboží a zvlášť za jeho přijetí. Údaje je možné do výkazů uvádět jak jednotlivě, tak i souhrnně. Důležitou změnou je, že výkazy pro Intrastat jiné než jednorázové, lze celnímu úřadu předávat pouze elektronicky pomocí určených aplikací – InstatDesk nebo InstatOnline. Obě tyto aplikace lze využít i v případě zaslání jednorázového výkazu nebo i negativního hlášení. Před použitím kteréhokoliv z těchto způsobů musí zpravodajská jednotka podat místně příslušnému celnímu úřadu žádost o povolení elektronické komunikace. Vykazovací povinností se rozumí povinnost zpravodajské jednotky vyhotovovat a předávat výkazy pro Intrastat příslušnému orgánu. Jestliže neprovede zpravodajská jednotka žádné odeslání ani přijetí zboží v období kalendářního měsíce, pak je povinna vykázat tuto skutečnost v negativním hlášení a odevzdat je ve stejném termínu a stejným způsobem jako klasické hlášení.<sup>81</sup>

Jiná situace nastává, pakliže zpravodajská jednotka překročí práh pro vykazování jednorázově v jednom měsíci nebo příležitostně. Za předpokladu, že do konce kalendářního roku nedojde k žádnému jinému odeslání nebo přijetí zboží, podává subjekt tzv. jednorázový výkaz a za následující měsíce téhož kalendářního roku žádná negativní hlášení nevyhotovuje. Jestliže by tato zpravodajská jednotka v dalším období roku provedla přijetí nebo odeslání zboží, vzniká jí standardní vykazovací povinnost.

Výkazy pro Intrastat předávané elektronicky se musí odeslat celnímu úřadu nejpozději dvanáctý pracovní den měsíce následujícího po referenčním období. Elektronické výkazy se odesílají na elektronickou adresu sdělenou zpravodajské jednotce v povolení elektronické komunikace. Místně příslušným celním úřadem zpravodajské jednotky je celní úřad se stanovenou místní působností k adrese sídla nebo místa trvalého pobytu zpravodajské jednotky. Tato adresa by měla, s výjimkou některých případů u skupinové registrace k DPH, odpovídat adrese, podle které se zpravodajské jednotce určuje příslušný finanční úřad, který je správcem její DPH.<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> *Příručka pro Intrastat CZ 2012* [online]. Český statistický úřad, Generální ředitelství cel [cit. 28. března 2012]. Dostupné na < [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>.

<sup>82</sup> *Příručka pro Intrastat CZ 2012* [online]. Český statistický úřad, Generální ředitelství cel [cit. 28. března 2012]. Dostupné na < [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>.

Vykazovacím neboli referenčním obdobím se obecně rozumí kalendářní měsíc, ve kterém došlo k přijetí zboží z jiného členského státu nebo odeslání zboží do jiného členského státu. Referenčním obdobím může být i měsíc následující po měsíci odeslání nebo přijetí zboží, ovšem musí se shodovat s měsícem, v němž vznikla zpravodajské jednotce povinnost přiznat k DPH dodání zboží do jiného členského státu nebo přiznat DPH při pořízení zboží z jiného členského státu.

## 5.4 Souhrnné hlášení

Kontrolní signalizační systém nad pohybem zboží v intrakomunitárním obchodu a daňovou povinností DPH doplňují i údaje uváděné v souhrnném hlášení. Základním principem, na němž stojí systém DPH je zdanění ve státě spotřeby. V takovém případě se přenese místo plnění a tedy i zdanění do členského státu EU, kde není dodavatel registrován k DPH. Na pořizovatele se přenáší povinnost přiznat a zaplatit DPH. Jak už jsem uvedl výše, dodání a pořízení zboží v rámci EU představují jednu a tutéž hospodářskou operaci. Souhrnné hlášení umožňuje dva subjekty daného kontraktu spárovat a odhalit pro účely kontroly správci daně. Souhrnným hlášením dodavatel zboží jmenovitě konkretizuje, kdo byl v daném případě jeho odběratelem.<sup>83</sup> A tím vlastně uvádí, kdo je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň.

Právní úpravu souhrnného hlášení obsahuje § 102 ZDPH. Povinnost podávat hlášení nemá každý plátce, ale pouze osoby uvedené v druhém odstavci tohoto ustanovení. Hlášení je možné podat pouze v elektronické podobě a osoba, jež je podává, musí identifikovat nejen obchodního partnera, ale musí uvést i počet plnění a celkovou hodnotu plnění.

---

<sup>83</sup> DĚRGEL, Martin. *Souhrnné hlášení v zákoně*[online]. Účetní kavárna[cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na <<http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d33184v42582-jak-na-souhrnne-hlaseni-dph/>>.

## Závěr

Cílem této bakalářské práce je vysvětlit fungování daně z přidané hodnoty a to v rámci obchodu mezi členskými zeměmi. Práci člením do pěti hlavních kapitol. Na tomto místě bych se chtěl zmínit o poznacích, které jsem načerpal při psaní této práce.

Právní úpravu této problematiky obsahuje mnoho právních předpisů, a to jak tuzemských, tak i komunitárních. Systém DPH je dle mého názoru logický a efektivnější než systém daně z obrátu. Vstupem České republiky do EU se však stal komplikovanějším, hlavně kvůli množství právních předpisů Evropské unie upravující tuto problematiku.

Musím se zmínit i o hlavním negativu DPH, jímž jsou daňové podvody. Dodání resp. pořízení zboží v rámci EU umožňuje krácení daně, a protože se podvody uskutečňují na území více členských států, je jejich prokázání složité. Dle mého názoru nejlepším nástrojem EU proti daňovým únikům představuje kontrolní systém Intrastat. Všechny povinné subjekty vykazují stejná data a na základě jejich srovnání lze dojít k případným nedostatkům, které mohou odhalit daňové podvody. Podvádějící subjekty mohou také zneužívat komplikovanou a složitou právní úpravu. Jak už jsem se zmínil, systém daně z přidané hodnoty neupravuje pouze zákon o DPH, ale také velké množství sekundárních právních předpisů EU.

Za zhodnocení stojí i proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Ačkoli samotná EU se snaží o další kroky ve sladování této daně, rozpor vzniká na straně jednotlivých členských států. I když harmonizace DPH je na poměrně vysoké úrovni, zdá se, že se její proces jakoby zastavil. Dnešní doba označovaná také jako doba krize harmonizačnímu procesu také nepomáhá. Myslím si, že právě naopak v krizové situaci současnosti členské státy hájí především své zájmy a řeší své státní problémy. Harmonizační snaha orgánů EU bez iniciativy členských států bude velice málo efektivní. Zdá se mi, že například v České republice v současnosti výrazně klesá zájem o dění v EU. A patrně tento trend převažuje v celé Evropě. Státy v poslední době řeší nejčastěji schodky státních rozpočtů a veřejné dluhy, a proto bude dle mého názoru proces harmonizace daní odsunut do pozadí.

Za výrazný pokrok shledávám skutečnost, že kontrola pohybu zboží mezi členskými státy probíhá zásadně elektronicky. Mám tím na mysli způsob poskytování údajů do statistiky Intrastat, podávání souhrnného hlášení. V současnosti je rychlá výměna informací nezbytností a tuzemské i komunitární orgány provádějící kontrolu pracují díky novým technologiím a aplikacím efektivněji.

## Seznam použitých zdrojů a literatury

### Literatura

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. BECK, 2009, 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007, 350 s. ISBN 978-80-7273-141-1.

FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, 142 s. ISBN 978-80-251-1541-1.

GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.

KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2005, 182 s. ISBN 80-7357-101-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2003, 263 s. ISBN 80-8639-584-7.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2007, 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vydání. Praha: ANAG, 2011, 583 s. ISBN 978-80-7263-669-3.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006, 287 s. ISBN 80-7201-631-8.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1. VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

## Internetové zdroje

DĚRGEL, Martin. *Souhrnné hlášení v zákoně* [online]. Účetní kavárna [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na < <http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d33184v42582-jak-na-souhrnne-hlaseni-dph/>>.

*Evropský úřad pro boj proti podvodům* [online]. Evropská komise [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na < [http://ec.europa.eu/anti\\_fraud/about-us/mission/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/mission/index_cs.htm)>.

*Evropský úřad pro boj proti podvodům* [online]. Ministerstvo financí České republiky [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na < [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf\\_olaf.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_olaf.html)>.

HOLUBOVÁ, Olga. *Kolotočové podvody* [online]. Daňáři online [cit. 29. března 2012]. Dostupné na < [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search\\_query=\\$issue=1121](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=$issue=1121)>.

MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU* [online]. Univerzita Palackého Olomouc [cit. 27. března 2012]. Dostupné na < [http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr.\\_Matousek.pdf](http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf)>.

*Obchodní pravidla Incoterms 2010* [online]. Incoterms 2010 [cit. 22. dubna 2012]. Dostupné na < <http://www.incoterms2010.cz/incoterms-2010> >.

*Příručka pro Intrastat CZ 2012* [online]. Český statistický úřad, Generální ředitelství cel [cit. 28. března 2012]. Dostupné na < [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>.

REINOHA, Marek. *Incoterms 2000* [online]. Školení [cit. 27. března 2012]. Dostupné na < [http://www.reinoha-consulting.cz/dokumenty/p\\_incotermsn.pdf](http://www.reinoha-consulting.cz/dokumenty/p_incotermsn.pdf)>.

## **Právní předpisy**

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

Vyhláška 201/2005 Sb., statistika vývozu, dovozu a sdělování údajů o obchodu mezi ČR a ES ve znění pozdějších předpisů

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 ze dne 31. března 2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91

První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

## **Shrnutí**

Název mé bakalářské práce zní Daň z přidané hodnoty a intrakomunitární obchod Evropské unie. Cílem této bakalářské práce je vysvětlit fungování daně z přidané hodnoty a to v rámci obchodu mezi členskými zeměmi. Práci člením do pěti hlavních kapitol. První a druhá kapitola představují uvedení do problematiky daně z přidané hodnoty. Jádrem práce by měla být nejobsáhlejší kapitola třetí pojednávající o obchodních operacích mezi členskými státy. Čtvrtá kapitola se věnuje harmonizačnímu procesu DPH a konečně závěrečná kapitola pojednává o kontrolním systému Intrastat.

## **Summary**

The name of my bachelor thesis is Value added tax and intracommunitarian trade in European Union. The aim of this thesis is to explain the operation of value added tax and in trade between member countries. Thesis is divided into five main chapters. The first and second chapter presents the introduction to the issue of value added tax. The core of thesis should be the most comprehensive third chapter dealing with commercial transactions between member states. The fourth chapter deals with VAT harmonization process, and finally concluding chapter discusses the control of the Intrastat system.

### **Klíčová slova**

DPH, daň z přidané hodnoty, intrakomunitární obchod, intrakomunitární plnění, Evropská unie, daňová harmonizace

### **Keywords**

VAT, value added tax, intracommunitarian trade, intracommunitarian transaction, European union, tax harmonisation