

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Aplikace zákona o dani z přidané hodnoty na vybrané oblasti stavebnictví, převodů
a nájmu nemovitostí

The application of the Czech VAT Code to selected sections of civil engineering, transfers
and rent of real property

Student: Silvie Pavlásková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora

Ostrava 2008

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 25. dubna 2008

Podpis

Obsah

Úvod

1	Teorie všeobecných daní ze spotřeby	4
1. 1	Vymezení daní	4
1. 2	Funkce daní	5
1. 3	Klasifikace daní	6
1. 4	Nepřímé daně a jejich rozdělení	9
1. 4. 1	Selektivní spotřební daně	9
1. 4. 2	Všeobecné spotřební daně	10
1. 5	Daňová soustava v České republice	14
2	Postavení práva Evropských společenství v kontextu harmonizace daně z přidané hodnoty	22
2. 1	Daňová harmonizace a koordinace	22
2. 2	Soudní dvůr Evropských společenství	24
2. 3	Primární a sekundární právo Evropských společenství	32
2. 4	Směrnice Evropských společenství	34
2. 5	Přímý a nepřímý účinek směrnic Evropských společenství	37
2. 6	Harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty	39
3	Porovnání vybraných situací týkajících se nemovitostí z pohledu tuzemského a evropského práva	42
3. 1	Nárok na odpočet daně při výstavbě rodinného domu	44
3. 2	Oprava sazby daně	54
3. 3	Nájem nebytových prostor	58
	Závěr	64
	Seznam použité literatury	67
	Seznam zkratk a symbolů	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

Úvod

Život člověka je úzce spojen s různými typy nemovitostí. Každý z nás je denně využívá k bydlení či k provozování podnikatelské činnosti. S nemovitostmi je spojena řada činností - od výstavby přes pronájem až po jejich převod. Všechny tyto aktivity se promítají i v oblasti všeobecných daní ze spotřeby.

Daň z přidané hodnoty je na evropském kontinentě známa a používána již více než půl století a lidé si už zvykli, že tato daň je skryta v cenách zboží a služeb, které nakupují a možná ani nepřemýšlejí nad tím, že například v oblasti výstavby, nájmu a převodů nemovitostí se uplatňují různé sazby daně, případně osvobození od daně, závislé mnohdy na takových faktorech, jako je velikost podlahové plochy nebo délka nájmu.

Soudní dvůr Evropských společenství je nepochybně velice důležitou institucí, mimo jiné tím, že se primárně angažuje v oblasti výkladu práva Evropských společenství. Je to především proto, že jeho rozsudky a stanoviska generálních advokátů jsou veřejně přístupné a do jisté míry také závazné pro členské státy – z toho vyplývá, že pokud by národní soud řešil obdobný problém jako Soudní dvůr Evropských společenství, pak by měl k danému problému přistupovat tak, aby výsledný rozsudek nebyl v rozporu s právem Evropských společenství.

Nabízí se tedy příležitost prostudovat rozsudky Soudního dvora Evropských společenství pro případ, že by se v České republice vyskytl na úseku nemovitostí obdobný problém. Z tohoto důvodu budou vybrány alespoň tři rozsudky Soudního dvora Evropských společenství, týkající se výstavby, převodů a nájmu nemovitostí, v rámci kterých byly například řešeny tyto otázky: Pokud si manželé nechají postavit rodinný dům, v němž bude jedna místnost určena k vykonávání podnikatelské činnosti jednoho z manželů – existuje právní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u výstavby tohoto domu? Je možné provést opravu výše daně nebo sazby daně u stavebních prací nebo nájmu, pokud to vnitrostátní právo, na rozdíl od práva Evropských společenství, neumožňuje? A zajímavé může být také daňové posouzení jednání společnosti, která je vlastníkem budovy, a umožňuje jiným společnostem nájem nebytových prostor, avšak nemá s nimi sjednanou typickou nájemní smlouvu.

V těchto oblastech byly Soudnímu dvoru Evropských společenství předloženy žádosti národních soudů členských států o rozhodnutí o předběžných otázkách. I když se v České republice podobné situace zcela určitě vyskytují, nejsou zatím známy konkrétní případy sporů, které by byly řešeny Soudním dvorem Evropských společenství na základě aktivního jednání tuzemských daňových subjektů nebo správce daně.

Cílem diplomové práce je aplikovat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, na výše zmíněné situace a porovnat, jak je tato oblast výstavby, převodů a nájmu nemovitostí harmonizována se Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také Směrnice 2006), kterou byla Česká republika povinna implementovat do vlastního právního řádu. Pokud budou zjištěny odlišnosti, pak budou řešeny případné výhody pro daňový subjekt – tj. aplikace eurokonformního případně přímého účinku Směrnice 2006.

V první kapitole bude definováno, co je to daň, jaké jsou její funkce, z jakých hledisek je možné ji klasifikovat a bližší seznámení s jednotlivými komponenty daně z přidané hodnoty. Následně bude popsána daňová soustava v České republice a stručný přehled daní v ní obsažených.

Druhá kapitola se zaměří na daňovou harmonizaci a koordinaci, pravomoci a složení Soudního dvora Evropských společenství a také na primární a sekundární právo Evropských společenství, kde je jako na významný nástroj pro harmonizaci daně z přidané hodnoty kladen důraz na směrnice.

Ve třetí, závěrečné kapitole, budou popsány soudní spory, které byly řešeny v minulých letech Soudním dvorem Evropských společenství. Následuje jejich analýza z pohledu českých daňových a jiných zákonů a Směrnice 2006 s komparací daného problému z hlediska aplikace zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice 2006.

V této práci budou převážně použity pramenné materiály, judikatura bude čerpána z databáze Soudního dvora Evropských společenství.

Veškeré právní předpisy, které jsou uvedeny v této práci, vycházejí z právního stavu platného k 1. lednu 2008.

1 Teorie všeobecných daní ze spotřeby

1.1 Vymezení daní

Existuje velké množství definic pojmu daň, které se od sebe více či méně liší. Nejvíce je používána ta, která definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou platbu, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickým subjektům. Je to platba neúčelová a neekvivalentní, která se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. Z této definice vyplývá, že daň představuje transfer finančních prostředků zejména od soukromého sektoru k veřejnému.

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní veřejný projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejných rozpočtů, z nichž se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě.

Daň je právními normami stanovené a vymezené právo státu na určité plnění osobou, tedy poplatníkem daně, přičemž toto právo na plnění vůči konkrétní osobě uplatňuje pověřený státní orgán. Jde-li o daň, jedná se o nucený, právním předpisem uložený závazek plnění ve prospěch státu.

Předmětem daně jsou právními normami určená jednání a konání osob. Může se jednat např. o pobírání příjmů, darování věci, o převod nemovitostí apod. Tento právní důvod daně je dán zvláštním zákonem, na jehož základě se také závazek určité osoby vůči státu zakládá.

Za nejdůležitější příjmy veřejných rozpočtů se, vyjma daní, dále považují poplatky a půjčky. Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Je účelový, dobrovolný a nepravidelný. Je návratný ve smyslu obdržení protihodnoty ve formě veřejné služby. Půjčka je úvěrovým příjmem veřejných rozpočtů. Je to návratná, nepovinná a nepravidelná platba.

1.2 Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru, kterými jsou:

- funkce alokační,
- funkce redistribuční,
- funkce stabilizační.

Alokační funkce se zaměřuje na oblast umístování veřejných výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Uplatňuje se tedy v případě tržních selhání, mezi které lze např. zařadit existenci veřejných statků, externalit, nedokonalé konkurence apod. Vláda potřebuje ke splnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý veřejný sektor by vedl k alokování i těch peněžních prostředků, které je možno efektivněji a méně nákladněji umísťovat za pomoci trhu.

Redistribuci (přerozdělení) důchodů ovlivňuje vláda prostřednictvím daní a transferových plateb. V ekonomice, ve které by neexistovala vláda, vlastnictví zdrojů, dovedností a zručností by vedlo k trvalému rozdělení důchodů a bohatství, které by směřovalo k prudkému zvýšení rozdílů mezi obyvatelstvem, život v přepychu jedné skupiny obyvatel a obrovskou bídu druhých. Vláda odnímáním části důchodů poplatníků a poskytováním transferových plateb upravuje prvotní distribuci.

Stabilizační funkce má význam při zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice z důvodu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Tato role fiskální politiky je však velmi sporná. Její odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tím důvodem, který způsobuje nestabilitu. Je však nepochybné, že daňový systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele.

V daňové literatuře je často označována jako nejdůležitější funkce daní tzv. *fiskální funkce*. Je chápána jako získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou financovány veřejné výdaje. Tato funkce je historicky nejstarší a je obsažena ve všech třech výše uvedených funkcích. U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí, ve kterých trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů, u funkce redistribuční jde

o získání financí pro nízkopříjmové obyvatele. Při plnění stabilizační funkce řídí vláda výši daňových příjmů v závislosti na hospodářském cyklu.

1.3 Klasifikace daní

Každá soustava daní představuje větší počet daní, které se svou povahou a podstatou navzájem odlišují, i když by ve svém souhrnu měly vytvářet harmonický a účelně sladěný celek. Daně lze klasifikovat podle nejrůznějších kritérií, z nichž každé je v určité situaci a pro určitý účel významné.

Klasifikace daní podle jejich vazby na důchod poplatníka

Třídění daní podle tohoto kritéria je na:

- *přímé,*
- *nepřímé.*

Přímé daně jsou takto nazývány proto, že jdou bezprostředně k tíži poplatníka na základě jeho důchodu nebo majetku za předpokladu, že výše těchto daní jde na úkor důchodu osoby, které jsou uloženy. Tato osoba se jim nemůže vyhnout a nesmí jejich část přenést na další ekonomické subjekty.

Přímé daně se dále dělí na:

- *důchodové,*
- *majetkové.*

Důchodové daně, označované také jako daně z příjmů, zdaňují příjmy fyzických a právnických osob. Předmět daně je upraven odlišně pro fyzické osoby a zvláště pro právnické osoby. U prvně jmenovaného dochází k rozdělení základu daně v České republice (dále také ČR) do pěti již zmíněných samostatných skupin - příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. U daně z příjmů právnických osob jsou předmětem daně obecně výnosy z celé činnosti a nakládání s veškerým majetkem.

Majetkové daně zdaňují některé reálné hodnoty, které představují stav k určitému okamžiku. Pravidelně placenou daní je např. daň z nemovitostí, nepravidelně placenou je např. daň z převodu nemovitostí. Majetkové daně snižují koncentraci majetku, a tím zčásti odstraňují nerovnosti mezi jednotlivými subjekty, neboť lidé s větším majetkem mají zpravidla vyšší základ daně a platí vyšší majetkové daně. Nevýhodou je ovšem skutečnost, že rozdělení majetku mezi různé vlastníky není rovnoměrné.

Nepřímé daně jsou vybírány a placeny v cenách zboží, služeb, převodů a nájmu; rozhodujícím okamžikem zdanění je většinou samotný akt nákupu nebo spotřeby příslušné komodity. Daně nezohledňují důchodovou ani majetkovou situaci osoby, protože jsou vyměřeny ve stejné výši nezávisle na příjmu či bohatství. Blíže upraveno v kapitole 1. 4.

Klasifikace daní podle subjektu daně

Základním kritériem pro toto třídění je vymezení ekonomického subjektu, který je povinen daň zaplatit. Může to být:

- *jednotlivec*, tedy fyzická osoba, která se vyznačuje jménem, bydlištěm a určitým jedinečným znakem (v České republice to je rodné číslo),
- *domácnost*, v případech, kdy je nositelem daňových povinností jeden člen rodiny, který daň odvádí za domácnost jako celek,
- *oba manželé* tehdy, pokud je zavedeno společné jmění manželů. Všechny příjmy manželů se sečtou a vydělí dvěma, což při existenci progresivních daňových sazeb může znamenat snížení celkové daňové povinnosti,
- *všichni členové domácnosti*, kdy se jedná o složitější variantu předchozího vymezení subjektu daně, která znamená sumarizaci příjmů všech členů domácnosti a vydělení buď počtem osob výdělečně činných nebo počtem osob patřících do domácnosti, případně jiným způsobem, kdy se jednotlivým členům domácnosti přiřazují koeficienty,
- *firma, korporace*, tedy uměle vytvořená právnická osoba založená za určitým cílem, která pro vnější okolí vystupuje jako jedna organizace, má svůj název, právní formou, je zapsána v obchodním nebo jiném rejstříku a je jí přiděleno identifikační číslo.

Klasifikace daní podle objektu daně

Hlediskem pro tento typ třídění daní je definování předmětu, na který se daň váže. *Důchodové daně* jsou uvaleny na důchod (příjem) poplatníka jak v peněžní, tak i v naturální podobě, jímž může být mzda, renta, zisk, úrok. *Výnosové daně* - jejich výše se obvykle odhaduje podle vnějších reálných znaků výdělečné činnosti (druh podnikání, počet zaměstnanců apod.). *Majetkové daně* se používají pro zdanění nemovitosti i movitého majetku, a to v souvislosti s jeho držbou či nabytím. *Daň z hlavy (subjektové)* - tyto daně by poplatník platil z důvodu samotné své existence. *Obratové daně* jsou uvaleny buď na hrubý obrat u každého výrobce, který se podílí na zpracování každého výrobku, nebo na čistý obrat, případně obrat docílený u posledního zpracovatele. *Spotřební daně* postihují buď veškerou spotřebu nebo spotřebu (výrobu) vybraných skupin výrobků. *Daň z obchodních operací* postihuje většinou spekulativní finanční transakce.

Klasifikace daní podle jejich respektování příjmových poměrů poplatníka

Při tomto členění daní se zohledňuje platební schopnost (kapacita) poplatníka. Rozlišujeme:

- *daně osobní*, které respektují důchodovou situaci poplatníka, protože jsou vyměřovány na základě jeho osobního příjmu nebo příjmů z podnikání; odrážejí tak schopnost poplatníka tyto daně odvádět,
- *daně in rem* (daň na věc), jež poplatník odvádí z titulu nabytí nebo vlastnictví určitého majetku, nákupu či spotřeby zboží a služeb, jejich výše není závislá na jeho příjmech.

Klasifikace daní podle stanovení hodnoty daně vůči daňovému základu

Pomocí tohoto kritéria můžeme daně třídit podle rozdílného postupu výpočtu výše daně z daňového základu:

- *jednotkové (specifické)*, které jsou stanoveny podle počtu jednotek daňového základu nebo množstevních jednotek zdaňovaného znaku v daňovém základu; typickým reprezentantem těchto daní jsou akcízy,

- *ad valorem (k hodnotě)*, jež jsou stanoveny podle ceny zdaňovaného základu, jejich výše se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách, nejčastěji procentem; zástupcem těchto daní je daň z přidané hodnoty.

Další členění daní může být podle stupně jejich progresu, časového kritéria vybírání daní, podle subjektu, jež platí nebo podle okruhu jejich platnosti a stupně závaznosti.

1. 4 Nepřímé daně a jejich rozdělení

Daně nepřímé jsou daně, které nedopadají na jejich nositele přímo formou daní, ale nepřímo, tedy tak, že jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb, které poplatník nakoupí. Subjekt, který nepřímé daně odvádí (plátce), není totožný se subjektem, který je nese (poplatníkem). Plátce tak tuto daň přenáší, zcela legálně, prostřednictvím ceny na poplatníka. U plátce je nepřímá daň pouze průběžnou položkou, nijak neovlivňující jeho majetkové poměry.

Základní třídění nepřímých daní je na:

- selektivní daně, tzv. akcízy,
- daně všeobecné, nebo-li daně z prodeje.

1. 4. 1 Selektivní spotřební daně

Spotřební daně, nebo-li akcízy, jsou nepřímé daně ukládané podle zákona na vybrané druhy výrobků. Výrobci a obchodníci sice daň odvedou do státního rozpočtu, ale předpokládá se, že o částku daně zvýší své ceny. Tímto mechanismem má daň dopadnout na spotřebitele, neboť cílem daňové politiky státu je snížit spotřebu „nevhodných“ výrobků, jako je např. alkohol, tabákové výrobky atd. Ve skutečnosti však spotřební daně znamenají možnost získat z několika druhů výrobků relativně značný daňový výnos. To je umožněno nízkou elasticitou poptávky u těchto výrobků, což znamená, že spotřebitelé nejsou od spotřeby odrazeni ani při značně vysoké ceně. Předností spotřebních daní jsou relativně nízké administrativní náklady, neboť daň odvádí poměrně málo plátců a identifikace předmětu daně je snadná.

Důvodem pro zavedení spotřebních daní tak, jak je známe dnes, byla již zmíněná potřeba regulovat spotřebu některého zboží a služeb. Zpočátku byla nepřímá daň uvalena na spotřebu benzínu a alkoholických nápojů. Argumentem pro zavedení daně z benzínu byla kompenzace přímých výhod ze státních výdajů na stavbu dálnic, u daně z alkoholických nápojů byla snaha vést občany ke snížení jeho konzumace. Ve 30. letech 20. století se však nepřímé daně rozšířily v podstatě na veškeré poskytované statky na trhu, přičemž určitá skupina výrobků byla vyjmuta ze standardního zdaňování běžnými sazbami a na tyto výrobky byla uvalena daň vyšší.

V daňových systémech existuje určitá skupina výrobků, která podléhá všeobecné spotřební dani a navíc je podrobena i selektivní spotřební dani. Tyto výrobky se odlišují od ostatních také vyšším daňovým zatížením, protože částka odpovídající příslušnému akcízu vstupuje do základu pro výpočet všeobecné spotřební daně, čímž se ekonomický dopad spotřebních daní zvyšuje. Akcízy spolu s daní z přidané hodnoty (dále také DPH) zdaňují spotřebu vybraných výrobků bez ohledu na to, zda jde o výrobky vyrobené v tuzemsku nebo o výrobky dovezené. Při výpočtu celkové daňové povinnosti dovezeného výrobku se vychází ze součtu akcízu a DPH vypočtené z celní hodnoty zboží zvýšené o přímé obchodní náklady v zahraničí, clo a akcíz. Podobný princip platí i při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie.

1. 4. 2 Všeobecné spotřební daně

Účelem zavedení *daně z prodeje*, kam spadá také daň z obratu a DPH, je postihnout, až na určité výjimky, všechny výdaje spotřebitelů. Jsou vždy ukládány tak, že daň tvoří určitou procentní část ceny prodaného zboží, tedy je tvořena ad valorem. Tato daň má všeobecný charakter v tom smyslu, že obecně postihuje všechny prodeje, i když jsou ze zdanění vyloučeny prodeje vybraných druhů zboží nebo služeb.

Daně z prodeje mohou být:

- jednorázové,
- vícetázové.

Jednorázové daně se ukládají na výrobek jen v jedné fázi jejich výroby a distribuce, jejich základem je hrubý obrat.

Vícenásobné daně se ukládají na všech stupních výroby a prodeje výrobku. Daň z obratu má duplicitní účinek, protože obraty zdaněné u jednoho výrobce nebo obchodníka, jsou částí ceny jiného, u něhož jsou opět zdaněny. Pokud se vybírají bez možnosti odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, která byla zaplacená v nakoupeném materiálu nebo polotovaru, jedná se o *daň z obratu*. Pokud existuje možnost odpočtu daně na vstupu, jde o *daň z přidané hodnoty*. Tato daň odstraňuje vícenásobné zdanění, a to tak, že daň již jednou zaplacená v ceně výrobních vstupů se už znovu neuvaluje, zdaňuje se tedy přidaná hodnota. Jedná se o hodnotu zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, které se pak jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku. Ekonomicky odpovídá přidaná hodnota součtu důchodů z použitých faktorů výroby, jimiž jsou: mzdy, zisky, renty a úroky. Daň z přidané hodnoty má tu výhodu, že její podíl v konečné ceně pro spotřebitele je stejný ve všech výrobcích a službách zatížených stejnou sazbou daně.

Podle toho, na kterém stupni zpracování se daň platí, lze rozlišit:

- daň výrobkovou,
- daň z velkoobchodního obratu,
- daň z maloobchodního obratu.

O *daň výrobkovou* se jedná v případě vyskladnění výrobku od výrobce do velkoobchodu. V případě uvalení daně při přechodu výrobku z velkoobchodu do maloobchodu se jedná o *velkoobchodní daň z obratu*, a pokud je zdaňována fáze prodeje výrobku z maloobchodu konečnému spotřebiteli, jedná se o *daň z maloobchodního obratu*.

Daň z přidané hodnoty

Francouzský ekonom Roland Laudré vyslovil myšlenku o dani z přidané hodnoty v roce 1954, o třináct let později byla tato daň poprvé zavedena ve Francii, později také v Dánsku, Německu a dalších evropských zemích. Zavedení DPH je také jednou z podmínek členství v Evropské unii.

Jak již bylo řečeno, daň z přidané hodnoty nezatěžuje majetek ani důchod plátce daně. Na rozdíl od daně z obratu se vybírá postupně a po částech jen z té hodnoty, která byla v příslušném stupni přidaná k ceně nakoupeného zboží nebo služby. Plátce daně

použije jako základ pro výpočet daně cenu zboží nebo služby, za kterou ji skutečně prodá kupujícímu, ale bez daně. Zároveň mu vzniká nárok na odpočet daně, kterou použil pro své podnikání. Vzniklé saldo daně, které je rozdílem daně na výstupu a na vstupu, je plátcem daně povinen uvést v daňovém přiznání a poté, v zákonem stanovených intervalech, odvést do státního rozpočtu.

Mezi některé výhody daně z přidané hodnoty patří:

- neutralita,
- snadná použitelnost v mezinárodním obchodě,
- transparentnost,
- nedochází k dvojímu zdanění,
- spolehlivý a výnosný způsob získání daňových příjmů.

Neutralita daně z přidané hodnoty znamená, že jsou zdaňovány státní podniky, obchodníci, družstva či soukromí podnikatelé stejně. Totéž platí i pro tuzemskou výrobu a dovoz. Způsob výpočtu DPH umožňuje, aby konečný podíl daně na ceně zboží nebo služby odpovídal zákonné sazbě, a proto neznevýhodňuje komodity s vyšším počtem stupňů zpracování nebo s různými podíly spotřebitelské ceny na ceně velkoobchodní nebo výrobní.

Snadná použitelnost v mezinárodním obchodě vyplývá z faktu, že dovezené zboží je zdaňováno ve stejné výši jako tuzemské zboží. Cílem je vytvoření rovných podmínek konkurence na zahraničních trzích, protože jednotlivé země mají různé sazby DPH.

Transparentnost DPH vylučuje nahodilosti, tedy teoreticky je zdaněn každý prodej, a proto je daň uvalena na výrobky i služby na všech stupních od jejich výroby až po dodání konečnému spotřebiteli.

Ke *dvojímu zdanění* nedochází, neboť každý plátcem si může od své daňové povinnosti odečíst daň deklarovanou na předchozích stupních.

Spolehlivost a výnosnost příjmů z DPH vyplývá z velmi širokého základu daně. DPH slouží také k dosažení lepšího devizového kurzu, tedy jako nástroj obchodní a platební bilance.

Mezi nevýhody daně z přidané hodnoty patří: administrativní náročnost při uplatňování v praxi, obava ze zvýšení inflace, nevhodnost pro rozvojové země.

Způsoby výpočtu daně z přidané hodnoty

Při *součtové metodě* se provede úhrn mezd, rent, zisků, salda úroků a amortizace u jednotlivých ekonomických subjektů. Tato metoda je na výpočet velice jednoduchá, ale nelze ji v praxi použít, neboť nelze spočítat, jakou výší se jednotlivé výrobní faktory (práce, půda a kapitál) podílejí na hodnotě každého výrobku.

Účetní metoda spočívá v tom, že se sečtou výše firemních vstupů a výstupů, z nich se spočítá přidaná hodnota a nakonec se na přidanou hodnotu uvalí daň. Tato metoda se rovněž nepoužívá.

$$(\text{výstup firmy} - \text{firemní vstup}) \cdot \text{sazba daně}$$

Nepřímá rozdílová metoda, která se běžně používá v praxi, vychází z odvodu salda DPH, které vzniká jako rozdíl mezi DPH, která je zaplácena ve fakturách dodavatelům (daň na vstupu) a celkovou daňovou povinností plátce. Tato vychází z prodejních cen jeho výrobků a aktuálních sazeb daně.

$$\text{daň na výstupu} - \text{daň na firemní vstup}$$

Daň z přidané hodnoty není uvalována na drobné¹ podnikatele, malé firmy a výrobce z důvodu administrativní náročnosti, neboť by náklady na výběr a správu daně a také administrativní zatížení samotných plátců převýšilo daňový výnos. Proto právní úprava DPH umožňuje osvobodit podnikatelský subjekt od placení daně, jestliže jeho roční obrat nedosáhne určité hranice, ale také umožňuje dobrovolnou registraci jako plátce daně.

Většina zemí, pokud mají zavedeno více sazeb DPH, uplatňuje nižší sazbu daně u zboží a služeb, které slouží k uspokojení základních životních potřeb (např. potraviny) a naopak vyšší sazbu daně u zboží a služeb relativně méně nezbytných (např. pořízení automobilu). Avšak nevýhodou zavedení více sazeb je významný nárůst administrativní náročnosti na správu dvou a více sazeb daně a také větší prostor pro daňové úniky. Větší

¹ Kritériem znaku „drobný“ je zejména výše obratu, do kterého se tyto osoby nemusí stát plátcí daně.

počet sazeb vede k nutnosti rozdělit zboží a služby do několika skupin, což může být v praxi poměrně obtížné.

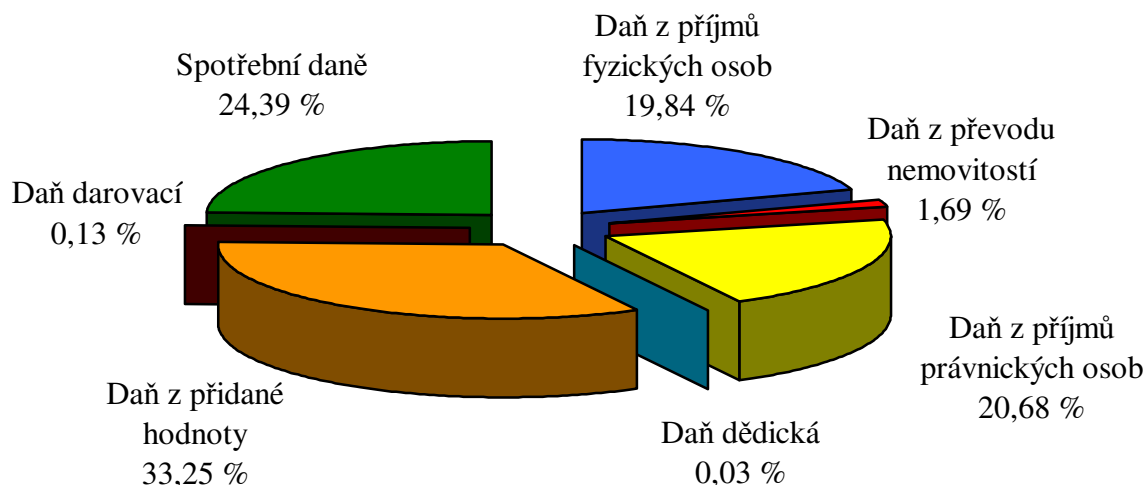
1. 5 Daňová soustava v České republice

Vymezení pojmu „daň“ nelze najít v žádném právním předpise České republiky. Povinnost platit daň je zakotvena v Listině základních práv a svobod², a to v článku 11 odst. 5, která je součástí ústavního pořádku České republiky.

Základním právním předpisem, který uváděl výčet daní, jež výlučně mohly existovat na území České republiky, byl zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Tento zákon již neexistuje, byl v roce 2003 bez náhrady zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Nicméně, tytéž daně jsou i v současnosti nadále uplatňovány v českém daňovém systému – viz Příloha č. 1.

Podíl jednotlivých daňových příjmů na celkových daňových výnosech státního rozpočtu České republiky za rok 2006 ukazuje graf 1. 5.

Graf 1. 5 Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech státního rozpočtu za rok 2006



Zdroj: *Výsledky hospodaření státního rozpočtu* [online]. [cit. 2007-09-27]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2006_C_II_pdf.pdf; vlastní úprava.

² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb.

Z grafu 1. 5 je patrné, že daň z přidané hodnoty tvoří téměř jednu třetinu veškerých daňových příjmů státního rozpočtu, což je způsobeno skutečností, že touto daní je zatížena většina nakupovaných výrobků a služeb. Neméně důležité jsou příjmy ze spotřebních daní a také z daní z příjmů fyzických a právnických osob, které se na daňových příjmech státního rozpočtu podílejí zhruba z jedné pětiny. Daň z převodu nemovitostí, darovací a dědická nepředstavují výrazný zdroj daňových příjmů státního rozpočtu.

Dále budou stručně popsány jednotlivé typy daní, předmět daně a základ daně. Vzhledem k zaměření práce je vhodné si zákon o dani z přidané hodnoty blíže představit, další daňové zákony jsou poté popsány jen stručně.

Zákon o dani z přidané hodnoty³ z roku 2004 s sebou přinesl zlom v pojetí DPH v České republice, neboť bylo třeba sladit systém DPH s požadavky Evropských společenství. Jako mnoho jiných zákonů, i zákon o dani z přidané hodnoty byl do současnosti čtrnáctkrát novelizován.

Předmětem daně z přidané hodnoty je:

- dodání zboží, převod nebo přechod nemovitosti,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie nebo pořízení zboží právnickou osobou, která nebyla založena za účelem podnikání.

U výše uvedených předmětů daně musí být zároveň splněny podmínky, že se tak uskutečňuje za úplaty, osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Předmětem daně je také dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a také soustavné využití hmotného či nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba (i ta, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání), která samostatně uskutečňuje ekonomické

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

činnosti. Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč, se stává **plátcem** od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila výše uvedený obrat. Nejpozději do 15-ti dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit, je tato osoba povinna podat přihlášku k registraci. Osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je osvobozena od povinnosti registrovat se jako plátce a není oprávněna podat přihlášku k registraci.

Osoby osvobozené od uplatňování daně jsou osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. Další podmínkou je, že jejich obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. **Obratem** se rozumí výnosy za uskutečněná plnění kromě těch, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně (např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání). Do obratu se také zahrnují výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně, které nejsou příležitostnou činností.

Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží (pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží) je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud je zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, místem plnění je místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Místem plnění při dovozu zboží je území členského státu, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje na území Evropského společenství. Při převodu nemovitostí je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází.

Za **místo plnění při poskytnutí služby** se považuje místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání, popř. místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Pokud však osoba poskytuje službu prostřednictvím provozovny, považuje se za místo plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za místo plnění při

poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru je místo, kde se nemovitost nachází.

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. **Převodem nemovitosti** se rozumí převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při které dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. Převod nemovitosti, která se nezapisuje do katastru nemovitostí, se považuje za dodání zboží. **Poskytnutím služby** se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží. **Zasíláním zboží** se rozumí dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu plátcem, který zboží dodává. Výjimkou tvoří dodání nových dopravních prostředků, dodání zboží s montáží nebo instalací osobou, která zboží dodává, jestliže je zboží dodáno pro osobu, pro kterou pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v tomto státu. **Dovozem zboží** se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství.

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Do základu daně se také zahrnuje clo, spotřební a ekologické daně, dotace k ceně a při poskytnutí služby také materiál přímo související s poskytovanou službou. Do základu daně patří při dodání staveb i stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

V České republice existují dvě sazby daně. **Základní sazba daně** se uplatňuje ve výši 19 % na veškeré zboží a služby kromě výjimek uvedených uvnitř zákona (např. oblast stavebnictví) a v příloze č. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty – viz Příloha č. 2 a Příloha č. 3 práce. Tyto výjimky jsou uvedeny v přílohách č. 2 a 3 této diplomové práce. **Snížená sazba daně** se uplatňuje ve výši 9 %.

Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko. Plátce nemá nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, ačkoliv ho používá v rámci ekonomické činnosti.

Nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží může uplatnit osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a neuskutečňuje v tuzemsku v období, za které žádá o vrácení daně, plnění. Období pro uplatnění vrácení daně musí zahrnovat nejméně tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce (může být kratší, pokud se jedná o zbývající období kalendářního roku), ale ne více než jeden kalendářní rok.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč. Pokud plátce za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce, jehož obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl 2 000 000 Kč, je oprávněn si zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc a tuto změnu ohlásit správci daně.

Daňovou povinností se rozumí vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. **Vlastní daňovou povinností** se rozumí daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období. **Nadměrným odpočtem** se rozumí daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období.

Plátce je povinen do 25-ti dnů po skončení zdaňovacího období podat **daňové přiznání** na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. **Správou** daně z přidané hodnoty a ostatních daní (vyjma spotřebních a ekologických daní) vykonávají územní finanční orgány.

Zákon o spotřebních daních⁴ upravuje podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků spotřebními daněmi. Je zde také uveden způsob značení a prodeje tabákových výrobků a způsob značení některých minerálních olejů. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Tento zákon upravuje spotřební daně v souladu s příslušnými předpisy Evropských společenství. Správu spotřebních daní vykonává celní správa.

- Předmětem *daně z minerálních olejů* jsou benziny, oleje, ropné a odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a také jakékoli směsi vyrobené z výše uvedených surovin. Základem daně je množství minerálních olejů v 1 000 litrech, u těžkých ropných olejů a u zkapalněných ropných plynů množství v tunách čisté hmotnosti.
- Předmětem *daně z lihu* je líh, základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech.
- Předmětem *daně z piva* je výrobek obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu nebo směsi z tohoto výrobku s nealkoholickými nápoji obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu. Základem daně z piva je množství piva vyjádřeného v hektolitrech.
- Předmětem *daně z vína a meziproductů* jsou vína, fermentované nápoje a meziproducty, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, nejvýše však 22 % objemových alkoholu. Základem daně je množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech.
- Předmětem *daně z tabákových výrobků* jsou cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Základem daně pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech, u procentní části je to cena pro konečného spotřebitele. Základem daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech.

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů⁵ upravuje změny více zákonů (jako např. zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty a mnoho dalších), nově zavádí také daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv a elektřiny (tzv. ekologické daně).

⁴ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

⁵ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

- Předmětem *daně ze zemního plynu a některých dalších plynů* je plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů, pro výrobu tepla. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla.
- Předmětem *daně z pevných paliv* je např.: černé a hnědé uhlí, brikety, koks a další pevná paliva. Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku.
- Předmětem *daně z elektřiny* je elektřina, základem daně je množství elektřiny v MWh.

*Zákon o daních z příjmů*⁶ je rozdělen na dvě části, první tvoří *daň z příjmů fyzických osob*, jejíž předmětem jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku, z pronájmu a z ostatních příjmů. Základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období zároveň dva nebo více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. U *daně z příjmů právnických osob* jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření a nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji u těch poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

*Zákon o dani z nemovitostí*⁷ je také členěn do dvou částí, první je daň z pozemků a druhou je daň ze staveb. Předmětem *daně z pozemků* jsou pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí. Základem daně u pozemků orné půdy, vinic, zahrad a dalších je součin ceny půdy za 1 m² a skutečné výměry pozemku v m². U pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním chovem ryb je základem daně buď cena pozemku nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a zákonem stanovené částky. Předmětem *daně ze staveb* jsou stavby na území ČR, na které byl vydán kolaudační souhlas; stavby, které jsou způsobilé k užívání; byty a nebytové prostory. Základem této daně je zastavěná plocha v m² u staveb a výměra podlahové plochy v m² u bytů i u nebytových prostor.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Zákon o dani silniční⁸ upravuje zdaňování silničních motorových vozidel a jejich přípojných vozidel, která jsou zaregistrována a provozována v České republice a jsou zároveň používána k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Předmětem daně jsou také vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice. Základem daně je zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů nebo součet největších povolených hmotností na nápravu v tunách a počet náprav u návěsů. U ostatních vozidel je to největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí.⁹ Předmětem daně dědické je nabytí nejen movitých a nemovitých věcí, ale také cenných papírů, peněžních prostředků, majetkových práv apod. děděním. Základem této daně je cena majetku nabytého každým dědicem snižená např. o prokázané dluhy zůstavitele. U daně darovací je předmětem daně bezúplatné nabytí majetku, kterým mohou být nemovitosti a movitý majetek, případně jiný majetkový prospěch, na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Základem darovací daně je cena majetku snižená o zákonem stanovené položky. Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem a další skutečnosti stanovené tímto zákonem. Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitost nebo také cena bezúplatně zřízeného věcného břemene.

⁸ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

⁹ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

2 Postavení práva Evropských společenství v kontextu harmonizace daně z přidané hodnoty

V rámci Evropských společenství dochází k harmonizaci daně z přidané hodnoty zejména prostřednictvím směrnic a nařízení. Z právního hlediska je daňová harmonizace zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Článek 93 této smlouvy uvádí, že: „Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...“.

2.1 Daňová harmonizace a koordinace

Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných zásad zúčastněných zemí. Daňovou harmonizaci lze chápat nejen jako proces, tedy prostředek k dosažení daného cíle, ale také jako výsledek harmonizačního procesu. Harmonizace se může týkat konstrukce daní, jejich inkasa, kontroly nebo povinnosti plátců.

Harmonizační proces obvykle probíhá ve třech základních fázích:

- vymezení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

Harmonizační proces nemusí projít všemi výše popsanými fázemi, může např. skončit pouze harmonizací základu daně a daňové sazby mohou zůstat odlišné.

Daňovou harmonizaci je možné rozdělit podle metod k ní používaných, odstupňovaných účinností prosazovaných cílů na:

- transpozici, kdy do národního právního předpisu je formálně zapracován (bez praktického účinku) obsah záměru normy Evropských společenství,

- implementaci, kdy do národního legislativního předpisu je vložen nejen formální záměr normy Evropských společenství, ale také jeho vnitrostátní aplikace a vymáhání,
- komunitarizaci vnitrostátního práva, tedy přímé náhradě národního právního předpisu právní normou Evropských společenství.

Pozitivní harmonizace je proces přibližování daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím implementace nařízení, směrnic a jiných legislativních nástrojů, které používá Evropská komise. Cílem pozitivní harmonizace je zavedení stejných pravidel, která by platila ve všech členských státech a tedy k zajištění fungujícího jednotného trhu.

Negativní harmonizace je výsledkem provádění opatření Soudního dvora Evropských společenství prostřednictvím jeho judikatury, která je zaměřena na národní daňové systémy. Nejedná se tedy o implementaci směrnic či nařízení. Negativní harmonizace nevytváří totožná pravidla pro všechny členské státy, a proto ji není možné považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu. Výsledkem negativní harmonizace nemůže být stav, kdy budou ve všech členských státech platit stejná pravidla, protože v judikatuře Soudního dvora Evropských společenství není stanoven způsob změny daňových ustanovení.

Judikatura Soudního dvora Evropských společenství je zvláštním nástrojem pro sbližování daňových systémů států EU a je směřována pouze do národních legislativ formou rozsudků žalob subjektů vnitrostátního práva.

I přesto, že je obecně uznávaná nutnost daňové spolupráce, která může pomoci při řešení některých problémů, jako např. zdanění elektronických obchodů, vyskytují se poměrně silné tlaky zastánců daňové konkurence. Podle nich daňová koordinace, případně harmonizace, musí mít své hranice, při jejichž překročení se celý systém stává neefektivní se zbytečně vynaloženými prostředky. Tito zastánci považují za přínos volnou soutěž daňových systémů, díky níž se zvýší ekonomické stimuly jednotlivých daní a také budou uspořeny prostředky veřejných rozpočtů.

Daňová koordinace představuje vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění, jejichž cílem je omezení arbitrážních obchodů. V procesu koordinace jsou

uzavírány dohody a doporučení se záměrem zastavit praní špinavých peněz nebo omezit škodlivou daňovou konkurenci. Snahou je stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Za typický výsledek daňové koordinace se mohou považovat např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

2.2 Soudní dvůr Evropských společenství

Evropská společenství

Evropská unie představuje vývojovou etapu v rámci integračního vývoje Evropy po 2. světové válce. Evropská společenství vyjadřují souhrnné označení:

- Evropského společenství uhlí oceli (ESUO), založeného v roce 1951,
- Evropského atomového společenství (EURATOM), založeného v roce 1957 a
- Evropského hospodářského společenství, taktéž založeného v roce 1957.

Návrh smlouvy o Evropské unii vypracoval Evropský parlament v roce 1984, o rok později připravila Evropská komise na základě rozhodnutí Evropské rady program na dokončení jednotného vnitřního trhu, založeného na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Politiky Společenství byly rozšířeny o oblast sociální, regionální a životního prostředí. Koncem 80. let členské země svolaly mezivládní konferenci, jejímž výsledkem byla Smlouva o Evropské unii, která byla podepsána v Maastrichtu v únoru 1992. Po ratifikaci členskými zeměmi smlouva nabyla účinnosti 1. listopadu 1993. Smlouva o Evropské unii významně prohlubuje integrační proces v ekonomické oblasti (novým cílem je vytvoření hospodářské a měnové unie) a doplňuje jej o spolupráci v politické oblasti.

Evropská unie je spojením dvou odlišných modelů mezinárodní spolupráce:

- integračního modelu Evropských společenství s nadstátními prvky, který je rozvíjen na základě sdílené suverenity, a
- modelu založeného na mezivládní spolupráci, který vychází z respektování státní suverenity členských zemí.

Tyto modely zahrnují tři oblasti, které jsou nazývány jako pilíře EU:

První pilíř zahrnuje Evropská společenství, která vznikla z původního Evropského hospodářského společenství na základě Smlouvy o založení Evropských společenství. Z toho důvodu první pilíř obsahuje všechny společné (nadmárodní) a komunitární politiky přijaté Evropským společenstvím uhlí a oceli, Evropským hospodářským společenstvím a Evropským společenstvím pro atomovou energii od roku 1952. Jedná se především o společnou obchodní, zemědělskou, měnovou a dopravní politiku, problematiku celní unie, jednotného trhu, hospodářské a měnové unie, rozvojovou pomoc, regionální, sociální a energetickou politiku, vědecký výzkum a politiku životního prostředí.

Druhý pilíř zahrnuje společnou zahraniční a bezpečnostní politiku. Je reakcí na rostoucí spolupráci zahraničních politik členských zemí EU a na vznik Evropské bezpečnostní a obranné politiky.

Třetí pilíř se týká spolupráce v oblasti justice a vnitřních věcí. V roce 1999 vstoupila v platnost Amsterodamská smlouva, která zavedla „prostor svobody, bezpečnosti a práva“ a převedla některé záležitosti ze třetího pilíře do prvního. Do kompetencí prvního pilíře od roku 1999 patří zejména problematika víz, azylu a imigrace, která vyžaduje úzkou spolupráci mezi policií, celními orgány a soudy členských zemí.

Evropská unie má znaky mezinárodní organizace. Sdružuje nezávislé státy, které jsou členy různých mezinárodních organizací. Každý členský stát Evropské unie má svou diplomatickou službu, armádu, policii, soudnictví, daňový systém, školství. Nadstátním orgánům svěřuje pouze ty oblasti státní suverenity, k jejichž převedení se zaručil mezinárodní smlouvou.

Evropská společenství se liší od Evropské unie tím, že mají právní subjektivitu. Jejím projevem je především způsobilost uzavírat mezinárodní smlouvy s jinými subjekty mezinárodního práva, tedy se státy nebo s jinými mezinárodními organizacemi, jakož i eventuální odpovědnost podle mezinárodního práva. Mají také vlastní právní řád, pro který se používá termín „*acquis communautaire*“. Právo Evropských společenství je nadřazeno národnímu právu členských zemí.

Soudní dvůr Evropských společenství

Nezbytností fungování nezávislého právního systému (komunitárního práva) je i jeho institucionální zajištění. Nejedná se pouze o legislativní procedury, které vytvářejí komunitární právní normy, ale také o řešení problémů vztahujících se k dělbě pravomocí mezi Společenstvími a členskými státy, o legalitu těchto procedur, o řešení sporů mezi Společenstvími a členskými státy i mezi Společenstvími a jednotlivci týkajících se respektování komunitárního práva. Dalším významným problémem, který je nutné často řešit, je jednotná aplikace komunitárního práva v členských státech. Tyto problémy může řešit pouze zvláštní soud, který je vnitřním orgánem komunitárního systému. Mezinárodní soudy ani soudy členských států nemohou být použity, protože jejich pravomoci neodpovídají komunitární potřebě, kterou je plnění uvedených funkcí ve zcela specifických oblastech.

Soudy Evropských společenství (dále Společenství) mají tyto tři základní funkce:

1. řeší spory mezi jednotlivci a Společenstvími, mezi Společenstvími a členskými státy a rovněž mezi členskými státy navzájem,
2. mají funkci ústavního soudu, který vyplývá ze skutečnosti, že Společenství vytváří vlastní právo,
3. zajišťují jednotnou aplikaci a výklad práva Společenství národními soudy.

Soudní dvůr Evropských společenství je soudním orgánem dále Společenství, který je složen ze:

- Soudního dvora,
- Soudu prvního stupně, a
- Soudu pro veřejnou službu.

Hlavním posláním Soudního dvora Evropských společenství je přezkum legality aktů Společenství a zajištění jednotného výkladu a provádění práva Společenství. Soudní dvůr spolupracuje také s vnitrostátním soudem, který je v oblasti práva Společenství soudem obecným. Jakýkoli vnitrostátní soud, který má rozhodnout spor týkající se práva Společenství, může a někdy musí předložit Soudnímu dvoru předběžné otázky. Z tohoto

důvodu poté Soudní dvůr poskytne svůj výklad pravidla práva Společenství nebo provede kontrolu jeho legality.

Vnitrostátní správa a soudy jsou povinny provádět v plném rozsahu právo Společenství a chránit práva přiznaná občanům právem Společenství. Přitom se použijí jen ty předpisy, které nejsou v rozporu s normami Společenství. Pokud by členský stát porušil právo Společenství, tak mu může plynout povinnost náhrady škody.

Složení Soudního dvora

Soudní dvůr se skládá z 27 soudců a 8 generálních advokátů. Jsou vybírání z právníků, kteří jsou naprosto nezávislí a musí také splňovat požadavky nezbytné k výkonu nejvyšších soudních funkcí ve svých zemích nebo jsou obecně uznávanými znalci práva. Funkční období soudců i generálních advokátů je šestileté s možností opakovaného jmenování.

Předseda Soudního dvora řídí soudní činnost, správu Soudního dvora a předsedá zasedání a poradám největších soudních kolegií. Je volen z řad soudců Soudního dvora na dobu tří let, s možností opakovaného zvolení.

Generální advokáti mají stejné postavení jako soudci. Nejprve posuzují projednávanou věc z hlediska právního i skutkového, poté vypracují stanovisko k jejímu řešení, které prezentují při ústním jednání. Stanovisko je vysoce odborným právním rozbohem, v jehož závěru je návrh rozhodnutí. Tímto stanoviskem nejsou soudci vázáni, avšak v každém případě je pro ně významnou pomůckou, která usnadňuje rozhodování. Generální advokát posuzuje věc pouze z právního hlediska bez ohledu na strany a s použitím teoretických argumentů. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr je orgánem jednoinstančním, generální advokát v podstatě zastupuje první ze dvou instancí, aby každá závažná věc byla posouzena dvakrát.

Pravomoci Soudního dvora

Soudní dvůr má přesně definované pravomoci, které vykonává v rámci řízení o předběžné otázce a v rámci řízení o různých druzích žalob.

Řízení o předběžné otázce

Na Soudní dvůr se mohou, a v některých případech i musí, obrátit vnitrostátní soudy pro upřesnění výkladu práva Společenství, pro zajištění účinného a jednotného uplatňování právních předpisů. Například vnitrostátní soudy mohou požádat o přezkoumání, zda jejich právní předpisy jsou v souladu s právem Společenství. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se může rovněž týkat přezkumu platnosti aktu práva Společenství. Soudní dvůr odpovídá rozsudkem nebo odůvodněným usnesením. Vnitrostátní soud, kterému je rozsudek určen, je povinen řídit se daným výkladem při rozhodování o sporu, který projednává. Rozsudkem Soudního dvora jsou vázány vnitrostátní soudy, které by projednávaly tutéž otázku.

Žaloba pro nesplnění povinnosti

Slouží Soudnímu dvoru ke kontrolování plnění povinností členských států, které jsou jim uloženy na základě práva Společenství. Než je věc předložena Soudnímu dvoru, zahájí Evropská komise předběžné řízení, jehož účelem je dát členskému státu příležitost odpovědět na to, co je mu vytýkáno. Pokud toto řízení nepřivede členský stát ke splnění dané povinnosti, může být podána žaloba pro porušení práva Společenství k Soudnímu dvoru. Tato žaloba může být podána buď Evropskou komisí nebo některým členským státem. Pokud Soudní dvůr dojde k názoru, že bylo porušeno právo Společenství, členský stát je povinen ustát ve svém protiprávním jednání.

Žaloba na neplatnost aktu Společenství

Žalobou na neplatnost se žalobce domáhá zrušení aktu orgánu (nařízení, směrnice, rozhodnutí). Soudní dvůr rozhoduje o žalobách podaných členskými státy proti Evropskému parlamentu, Radě Evropské unie nebo podané některým orgánem Společenství proti jinému orgánu Společenství.

Žaloba na nečinnost

Díky této žalobě může Soudní dvůr a Soud prvního stupně kontrolovat činnost, resp. nečinnost orgánů Společenství. Nejprve je orgán vyzván, aby jednal a pokud tak neučiní, je tato žaloba podána.

Opravný prostředek

Soudnímu dvoru může být předložen opravný prostředek proti rozsudkům a usnesením vyhlášeným Soudem prvního stupně omezený na právní otázky. Soudní dvůr může zrušit rozhodnutí Soudu prvního stupně, pokud je opravný prostředek přípustný a opodstatněný. Soudní dvůr může vydat rozhodnutí ve věci nebo je povinen vrátit věc zpět Soudu prvního stupně, který je vázán rozhodnutím vydaným v rámci opravného prostředku.

Přezkum

V mimořádných případech mohou být předmětem přezkumu Soudního dvora rozhodnutí Soudu prvního stupně o žalobách podaných proti rozhodnutím Soudu pro veřejnou službu Evropské unie.

Řízení před Soudním dvorem

Řízení ve věci před Soudem se skládá z části písemné a části ústní, která probíhá veřejně. Je však nutné odlišit řízení o předběžné otázce od řízení o ostatních žalobách, které jsou nazývané žaloby přímé.

Předběžná otázka

Otázky, které se týkají výkladu nebo platnosti ustanovení práva Společenství předkládá Soudnímu dvoru vnitrostátní soud nejčastěji formou soudního rozhodnutí, které bylo vydáno na základě vnitrostátních procesních předpisů. Po překladu žádosti do všech jazyků Společenství je soudní kanceláří oznámena účastníkům řízení a také všem členským státům a orgánům, dále je zveřejněno sdělení v Úředním věstníku o účastnících řízení a obsahu otázek. Účastníci řízení, členské státy a orgány Společenství mají dva měsíce na to, aby předložili Soudnímu dvoru svá písemná vyjádření.

Přímé žaloby

Soudní řízení je zahájeno na základě žaloby zaslané kanceláří Soudního dvora. Vedoucí soudní kanceláře zveřejní sdělení o žalobě v Úředním věstníku EU, v němž jsou upřesněny žalobní důvody a návrhová žádání žalobce. Žaloba je doručena druhému účastníkovi řízení, který má jeden měsíc pro předložení žalobní odpovědi. Žalobce má právo

na repliku (procesní úkon, jímž se žalobce vyjadřuje k odpovědi žalovaného), žalovaný na dupliku (obrana žalovaného proti žalobcově replice), v obou případech činí lhůta jeden měsíc.

Přípravná opatření a zpráva k jednání

Po skončení písemné části řízení jsou účastníci všech druhů řízení vyzváni vyjádřit se ve lhůtě jednoho měsíce, zda a proč žádají konání jednání. Soudní dvůr na základě vyslechnutí generálního advokáta a zprávy soudce zpravodaje rozhodne, zda věc vyžaduje provedení dokazování, kterému kolegiu je vhodné věc přidělit a zda je nutné, aby se konalo jednání. Soudce zpravodaj ve zprávě k jednání shrne skutečnosti a tvrzení účastníků řízení. Tato zpráva je zveřejněna v jednacím jazyce při jednání.

Veřejné zasedání a stanovisko generálního advokáta

Na veřejném zasedání před kolegiem a generálním advokátem jsou přednášeny projevy, v rámci nichž mohou soudci a generální advokát klást účastníkům řízení otázky. Za několik týdnů na veřejném zasedání generální advokát pronese před Soudním dvorem své stanovisko a zcela nezávisle navrhuje Soudnímu dvoru, jak by měl být vznesený problém vyřešen. Tímto je ústní část řízení skončena. Má-li Soudní dvůr za to, že věc neobsahuje žádnou novou právní otázku, může po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout, že věc bude projednána bez stanoviska.

Rozsudky

Porada soudců se koná na základě návrhu rozsudku vypracovaného soudcem zpravodajem. Rozhodnutí Soudního dvora jsou přijímána většinou. Rozsudky podepisují ti soudci, kteří se účastnili porady a jejich výrok je vyhlášen na veřejném zasedání. Rozsudky a stanoviska generálních advokátů jsou k dispozici na internetových stránkách Soudního dvora, následně jsou zveřejňovány ve Sbírce rozhodnutí Soudního dvora a Soudu prvního stupně.

Soud prvního stupně

Složení Soudu prvního stupně

Soud prvního stupně je složen nejméně z jednoho soudce z každého členského státu (v roce 2007 to bylo 27 soudců), kteří jsou jmenováni společnou dohodou vlád členských států na období šesti let s možností opakovaného jmenování. Soudci volí ze svého středu předsedu na dobu tří let a také jmenují vedoucího soudní kanceláře na šest let. Soudci mají povinnost vykonávat své funkce zcela nestranně a nezávisle. Na rozdíl od Soudního dvora neexistují u Soudu prvního stupně stálí generální advokáti. Tato funkce však může být výjimečně svěřena některému soudci.

Pravomoci Soudu prvního stupně

Soud prvního stupně má právo rozhodovat o:

- přímých žalobách podaných fyzickými nebo právnickými osobami, které směřují proti aktům orgánů Společenství, nebo na nečinnost těchto orgánů,
- žalobách podaných členskými státy proti Evropské komisi,
- žalobách podaných členskými státy proti Radě Evropské unie pokud jde o akty přijaté v oblasti státních podpor, ochranných obchodních opatření (dumpingu) a aktů, jimiž Rada Evropské unie vykonává prováděcí pravomoci,
- žalobách, které směřují k náhradě škody způsobené orgány nebo jejich zaměstnanci,
- žalobách opírajících se o smlouvy uzavřené Společenstvími, které výslovně stanoví pravomoc Soudu prvního stupně,
- žalobách v oblasti ochranné známky Společenství.

Proti rozhodnutím Soudu prvního stupně lze ve lhůtě dvou měsíců podat k Soudnímu dvoru opravný prostředek, který je omezen na právní otázky.

Soud pro veřejnou službu

Soud je v rámci soudních orgánů Společenství specializovaným soudem ve věcech sporů z oblasti veřejné služby Evropské unie, tedy pro rozhodování v prvním stupni o sporech mezi Společenstvími a jejich zaměstnanci. Tyto spory se týkají nejen otázek

služebního nebo pracovního poměru, např. v oblasti odměňování, služebního postupu nebo disciplinárních opatření, ale rovněž systému sociálního zabezpečení, jako nemoc, stáří, invalidita, pracovní úrazy, rodinné přídavky atd. Vzhledem k tématu diplomové práce nebude Soud pro veřejnou službu více popisován.

2.3 Primární a sekundární právo Evropských společenství

Právo Evropských společenství je základem institucionálního systému Společenství. Určuje postupy přijímání rozhodnutí institucí Společenství a upravuje jejich vzájemné vztahy. Právní řád Společenství tvoří uzavřený systém právní ochrany pro případ sporů týkajících se práva Společenství a pro jeho prosazování a také určuje vztah mezi Společenstvím a členskými státy.

Primární právo Evropských společenství

Toto právo tvoří veškeré mezinárodní smlouvy sjednané členskými státy. Jedná se zejména o čtyři zakládající smlouvy (Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli, Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii, Smlouva o Evropské unii), smlouvy, které mění a doplňují zakládací smlouvy Společenství a EU a také přílohy připojené k těmto smlouvám.

Zakládací smlouvy, včetně smluv, které je doplňují a mění, obsahují základní ustanovení o cílech, organizaci a způsobu fungování Evropských společenství a částečně i o materiálním právu. Tím jsou rámcově stanoveny podmínky fungování Společenství, které jsou následně plněny v zájmu Společenství jeho institucemi, které k tomu mají legislativní a administrativní pravomoci.

Sekundární právo Evropských společenství

Sekundární právo Společenství představují normativní právní akty, vydávané institucemi EU při naplňování cílů Společenství. Náleží zde nařízení, rozhodnutí, směrnice, stanoviska a doporučení.

Nařízení je komunitárním aktem, který má obecnou působnost, je závazný v celém svém rozsahu a je také přímo aplikovatelný ve všech členských státech EU. Pokud jsou

nařízení v rozporu s právními předpisy některého členského státu, vždy mají přednost nařízení Společenství, nikoli ustanovení vnitrostátního práva, které mu odporuje. Nařízení se používají tam, kde je nutné společným rozhodnutím dosáhnout jednoty v obsahu i formě zákona.

Obecná působnost nařízení znamená, že závazně dopadá na objektivně vymezené skutkové situace a způsobuje právní následky pro obecně i abstraktně definované osoby. Jinak řečeno, nařízení je aktem normativní povahy.

Závaznost v celém svém rozsahu označuje, že není možné, aby pravidla nařízení Společenství byla v členských státech aplikována selektivním nebo neúplným způsobem. Také není povoleno, aby členské státy cokoliv z režimu úpravy nařízení vyjímaly a podrobovaly odlišné úpravě, pokud není stanoveno jinak. Prostřednictvím nařízení se ve všech členských státech EU zavádí povinná jednotná úprava situací a vztahů, které jsou předmětem jejich úpravy.

Přímá aplikovatelnost znamená, že nařízení nevyžaduje ke své vnitrostátní aplikovatelnosti přenesení nebo promítnutí svého obsahu do vnitrostátního předpisu.

Rozhodnutí, která přijímají orgány EU jsou také závaznými právními akty, ale vztahují se jen na subjekty, kterým jsou adresovány. Těmito subjekty mohou být, na rozdíl od směrnice, nejen členské státy, ale i firmy či jednotlivci. Rozhodnutí se od nařízení liší tím, že nemají obecnou platnost, a na rozdíl od směrnic nemusí být převáděna do národního práva. Rozhodnutí jsou platná přímo, ale pouze na vybrané subjekty. Evropská komise prostřednictvím rozhodnutí provádí například dohled nad ochranou hospodářské soutěže v EU.

Směrnice je právní nástroj, který sleduje dosažení určitého cíle. Má zajistit praktickou realizaci harmonizace, avšak rozhodnutí o způsobu její aplikace je v kompetenci jednotlivých členských států. Blíže viz kapitola 2. 6.

Stanoviska a doporučení mají váhu pouze politickou, nejsou právně závazná tak jako nařízení, rozhodnutí či směrnice. Stanoviska a doporučení v EU někdy předcházejí přijetí závazných právních aktů, neboť Evropská komise často nejprve zkouší regulovat určitou oblast cestou dobrovolných doporučení a pouze v případě nutnosti používá nařízení nebo směrnice.

2. 4 Směrnice Evropských společenství

Směrnice je, až na výjimky, bezprostředně neaplikovatelný komunitární akt, který je zpravidla určen členskými státy EU. Směrnice je, vyjma určitých situací, závazná, pokud jde o výsledek, jehož dosažení požaduje, s tím, že členské státy mají omezenou volnost výběru forem a prostředků k dosažení tohoto výsledku. Směrnice zavazují zúčastněné státy k provedení určitých změn ve svém právním řádu ke stanovenému datu tak, aby si právo jednotlivých států neodporovalo a poskytovalo srovnatelnou úroveň ochrany. To, co může omezovat přípustnost naprosto podrobné specifikace tohoto výsledku směrnicí je *princip subsidiarity*. Podle něj Společenství vyvíjí činnost pouze tehdy, jestliže cíle této činnosti nemohou být lépe dosaženy členskými státy.

Dosažení směrnicí požadovaného výsledku z hlediska formálně-právního (tedy formálního promítnutí obsahu směrnice do vnitrostátního práva) se označuje pojmem *transpozice*. Pojem *implementace* označuje dosažení směrnicí požadovaného výsledku jak z hlediska formálně-právního, tak z hlediska aplikačně-praktického. Z toho vyplývá, že forma implementace směrnic u každého státu může být odlišná – může to být novelizací stávajících zákonů, přijetím zvláštního zákona nebo vydáním vyhlášky.

O náležité transpozici a implementaci směrnice se hovoří tehdy, pokud:

- členský stát včas přijme potřebné transpoziční opatření, tedy opatření, kterým dochází k promítnutí obsahu směrnice do vnitrostátního práva,
- transpoziční opatření správně promítá obsah směrnice,
- transpoziční opatření má náležitou formu,
- je zajištěna náležitá aplikace, dodržování a efektivní vymahatelnost transpozičního opatření.

O náležité implementaci směrnice se hovoří tehdy, je-li spolu s přijetím formálně i obsahově náležitého transpozičního opatření zajištěna také:

- náležitá aplikace transpozičního opatření,
- dodržování povinností vyplývajících z transpozičního opatření,
- efektivní vymahatelnost práv vyplývajících z transpozičního opatření.

Adresáti směrnic

Adresáty směrnic jsou v užším smyslu jen ty subjekty, které jsou adresáty transpoziční a implementační povinnosti, tedy členské státy a orgány Společenství (v oblasti ochrany osobních údajů fyzických osob při zpracování a volném pohybu těchto údajů). V širším smyslu jsou to:

- členské státy a jejich orgány,
- adresáti práv a povinností, které směrnice Společenství bezprostředně zakládá (nestátní subjekty), jimž tato práva vznikají vůči členskému státu,
- adresáti práv a povinností, jejichž založení směrnice předvídá,
- orgány Společenství jako adresáti transpoziční a implementační povinnosti,
- orgány Společenství jako adresáti doplňkových práv a povinností.

Právní základ pro přijetí směrnic

Každá směrnice, jako sekundární komunitární akt, může být institucemi Společenství navržena a přijata jen na základě určitých článků Společenství, tedy primárního pramene komunitárního práva. Tyto články se nazývají *právní základ* pro přijetí směrnic a tento je důležitý z několika hledisek:

- určuje proces přijímání směrnic,
- určuje, jakým rozhodovacím postupem má být směrnice přijata,
- zda je možné odchýlit se při transpozici směrnic od úpravy v ní obsažené.

Volba právního základu je založena na objektivních, soudně přezkoumatelných faktorech, zejména na účelu a obsahu dané směrnice.

Třídění směrnic

Směrnice lze třídit podle nejrůznějších kritérií, např.: podle oblasti úpravy, zda mají či nemají typizovanou strukturu a nebo podle stanovené lhůty pro transpozici směrnic. Za rozhodná kritéria lze považovat:

Právní základ, na jehož základě byla směrnice přijata, určuje, zda má být směrnice přijata Radou Evropské unie jednomyslně nebo kvalifikovanou většinou nebo také za jakých podmínek je možné se při transpozici směrnice odchýlit od úpravy v ní obsažené.

Zda směrnice umožňuje při transpozici odchýlení od úpravy v ní obsažené. Podle tohoto kritéria lze členit směrnice na ty, které při jejich transformaci samy připouštějí možnost odchýlit se nebo nikoli.

Zda směrnice nebrání přesahující transpozici, tedy zda členský stát dobrovolně, bez zásahu směrnice, rozšiřuje působnost úpravy, které směrnice obsahuje.

Podle *míry detailnosti úpravy obsažené ve směrnici*, lze rozlišit směrnice na rámcové, které určují jen rámec úpravy s tím, že naplnění tohoto rámce konkrétním obsahem je ponecháno členskými státy. Detailní směrnice upravují podrobně otázky, které spadají do předmětu jejich úpravy. Většinou jsou směrnice vytvořeny tak, že část otázek je upravena jen rámcově a jiné mnohem konkrétněji.

Používaných metod harmonizace je několik, např. metoda totální harmonizace, minimální harmonizace či harmonizace založené na vzájemném uznávání národních úprav. Obvykle směrnice vycházejí z kombinací různých metod harmonizace. Použitá metoda harmonizace totiž ovlivňuje podmínky přípustnosti odchýlné úpravy od směrnice při její transpozici.

Zda směrnice směřuje k založení subjektivních práv jednotlivců, kdy předmětem úpravy jsou vztahy, kde jedním ze subjektů je jednotlivec a jejichž obsahem jsou konkrétní práva jednotlivců. Směrnice může směřovat i k založení subjektivních práv jednotlivců i tehdy, kdy předmětem její úpravy jsou vztahy mezi Komisí Evropských společenství a členskými státy EU. Avšak pouze za předpokladu, že úprava těchto vztahů slouží k ochraně zájmu jednotlivců.

Zda směrnice splňuje předpoklady vzniku bezprostředního účinku, kterou se rozumí její schopnost být, za určitých podmínek, bezprostředně aplikovatelnou v členských státech.

V případě, že členský stát nezpracuje příslušnou směrnici do svého právního řádu včas, porušuje tím právo Společenství. Možnými následky nenáležité transpozice a implementace směrnice Společenství jsou:

- bezprostřední účinek směrnic,
- nepřímý účinek směrnic,
- odpovědnost členského státu za nenáležitou transpozici a implementaci směrnice,
- řízení pro porušení smlouvy Společenství,
- posunutí začátku běhu promlčecí lhůty.

2. 5 Přímý a nepřímý účinek směrnic Evropských společenství

Přímý účinek směrnic Evropských společenství

Bezprostřední účinek nenáležitě transponované směrnice bývá charakterizován buď jako její vlastnost spočívající ve schopnosti bezprostředně založit jednotlivci subjektivní práva, která jsou uplatnitelná před orgány členských států aplikujícími právo, nebo jako její vlastnost projevující se v tom, že jednotlivci se mohou směrnice, resp. jejího ustanovení dovolat před orgány členských států, které je musí bezprostředně aplikovat. Směrnice nebo její ustanovení mohou mít bezprostřední účinek, i když samy o sobě nezakládají subjektivní práva jednotlivců.

Nepřímý účinek směrnic Evropských společenství

Nepřímý účinek směrnic je označení pro povinnost orgánů, které aplikují právo v členských státech EU, vykládat vnitrostátní právo v nejvyšší možné míře v souladu s netransponovanou či nesprávně transponovanou směrnicí. Právním základem pro tyto směrnice jsou články 10 a 249 Smlouvy Evropských společenství, v nichž je stanoven závazek členského státu dosáhnout výsledku požadovaného směrnicí a povinnost členského státu (v mezích jeho soudní pravomoci i povinnosti soudů) učinit veškerá vhodná opatření k plnění závazků vyplývajících ze Smlouvy Evropských společenství.

Předpoklady nepřímého účinku

Předpokladem nepřímého účinku je situace, kdy vnitrostátní předpis je při použití vnitrostátních metod výkladu schopen různých výkladů, a že jeden z těchto výkladů je v souladu s netransponovanou či nesprávně transponovanou směrnicí.

Dalším předpokladem nepřímého účinku je, že použití vnitrostátních pravidel upravujících hierarchii mezi jednotlivými metodami výkladu, nevede k určení jako rozhodného toho z různých možných výkladů, který je v souladu s netransponovanou či nesprávně transponovanou směrnicí.

Objekt nepřímého účinku

Otázka objektu nepřímého účinku, tedy které národní předpisy musí soudy vykládat v souladu s netransponovanou či nesprávně transponovanou směrnicí musí být v souladu s nenáležitě transponovanou směrnicí vykládány veškeré národní předpisy, u kterých to připadá do úvahy. A to bez ohledu na to, zda se jedná nebo nejedná o předpisy, které byly specificky přijaty k transpozici směrnice a bez ohledu na to, zda-li se jedná nebo nejedná o přepisy, které byly přijaty až po uplynutí lhůty k transpozici směrnice.

Časová mez nepřímého účinku

Na problematiku, odkdy vzniká povinnost orgánů aplikujících právo v členských státech k eurokonformnímu výkladu národního práva existují tři názory:

1. Povinnost vykládat národní právo vzniká okamžikem, kdy směrnice nabyla účinnosti, ne tedy marným uplynutím lhůty k její transpozici.
2. Pokud k transpozici dojde před uplynutím transpoziční lhůty, dochází ke vzniku povinnosti vykládat národní právo v souladu se směrnicí již v okamžiku transpozice směrnice.
3. Povinnost vykládat národní právo v souladu se směrnicí vzniká až okamžikem marného uplynutí transpoziční lhůty.

Je ovšem důležité podotknout, že i když komunitární právo jednoznačně nezakotvuje povinnost eurokonformního výkladu ještě před uplynutím lhůty k transpozici,

neznamená to, že by bránilo možnosti vykládat národní právo eurokonformně již od okamžiku nabytí účinnosti směrnice.

Věcné omezení nepřímého účinku

Povinnost vykládat národní právo v nejvyšší možné míře v souladu s netransponovanou či nesprávně transponovanou směrnicí je povinností, která má několik omezení:

- povinnost eurokonformního výkladu nemůže jít až tak daleko, že by vedla k porušení obecných komunitárních právních zásad, hlavně zásady právní jistoty a neretroaktivity,
- povinnost eurokonformního výkladu nejde až tak daleko, že by zahrnovala i povinnost vykládat vnitrostátní právo protiprávně,
- je otázkou, zda není nepřímý účinek netransponovaných či nesprávně transponovaných směrnic věcně omezen tím, že nesmí vyústit v uložení povinnosti jednotlivci vůči členskému státu.

Prostřednictvím směrnic byl například vytvořen jednotný trh Společenství, který zajišťuje svobodu pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu.

2.6 Harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty

K harmonizaci daně z přidané hodnoty slouží směrnice Evropských společenství, kdy v první fázi bylo důležité zavést DPH jako jednotný systém nepřímého zdanění ve všech členských zemích, dalším krokem byla harmonizace legislativy DPH spolu s přiblížením daňových sazeb. Na základě rozhodnutí o nahrazení daně z obratu daní z přidané hodnoty vytvořila Evropská komise v 60. letech řadu směrnic.

V roce 1967 byla přijata tzv. *první Směrnice Rady 67/227/EHS*, která zavazovala členské státy nahradit do 1. ledna 1970 jejich současné systémy daní z obratu jednotným systémem DPH na principu všeobecné daně ze spotřeby. Bylo rozhodnuto, že DPH bude uvalována na veškeré zboží a služby a bude stanovena procentem z prodejní ceny. Sazby daně a případné výjimky ze zdanění byly zcela ponechány v kompetenci jednotlivých členských států.

Druhá Směrnice Rady 67/228/EHS přesně určila předmět daně, kterým se stal prodej zboží a poskytování služeb na území členského státu uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Směrnice dále stanovila plátce daně, místo plnění, prodej zboží a poskytování služeb. Tato směrnice umožnila členským zemím přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům, dále ustanovení, jímž se stanovuje speciální režim pro malé podniky a v neposlední řadě také dovoluje zavést pro sektor zemědělství speciální režim. V kompetenci členských zemí byla ponechána výše základní sazby daně stejně tak jako možnost zatížit vybrané zboží nebo služby zvýšenou či sníženou sazbou daně. Směrnice, která mimo jiné výrazně omezila možnost aplikace nulové sazby daně také stanovuje, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí.

Změna systému zdanění nedělala větší problémy zemím, jako např. Německu nebo Nizozemí, naopak v Belgii se lidé obávali tlaku na příjmové stránky národních rozpočtů. V Itálii byla daň z přidané hodnoty součástí daňové reformy, což vyvolalo obavy, zda nebude zamítnuta z politických důvodů. Tyto uvedené skutečnosti byly důvodem pro přijetí tzv. **třetí Směrnice Rady 69/463/EHS**, která prodlužovala dobu povinnosti implementace daně z přidané hodnoty pro Belgii do konce roku 1972. Následující směrnice, tedy tzv. **čtvrtá Směrnice Rady 71/401/EHS** a **pátá Směrnice Rady 72/250/EHS** prodlužovaly časový limit pro přechod na DPH pro Itálii až do konce roku 1973.

Harmonizace struktury systému nepřímého zdanění byla dokončena implementací první a druhé směrnice. V důsledku toho, že směrnice umožňovaly celou řadu výjimek a odlišností (zejména v oblasti zemědělství, přeshraničního poskytování služeb nebo možnosti odpočtu daně při dovozu), nebyl zaveden jednotný systém zdaňování, a proto existovaly systémy s národními odlišnostmi.

Základní směrnicí, která upravuje harmonizaci nepřímých daní je tzv. **šestá Směrnice Rady 77/388/EHS**, která stanovuje základ daně, okruhy subjektů, sazby daně, a mnoho dalšího. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady, které byly obsaženy v první a druhé směrnici, a to zejména oblast zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění.

V roce 1991 byla přijata **Směrnice Rady 91/860/EHS**, která podstatně ovlivnila systém DPH uplatňovaný v rámci Evropských společenství. Mezi důležité změny patří:

- zboží nakoupené soukromými osobami se zdaňuje pouze v zemi nákupu, čímž dochází ke zrušení režimu vracení DPH osobám z jiných států Evropských společenství. Tato skutečnost se nevztahuje na nákup nového dopravního prostředku,
- systém importu a exportu v rámci Evropských společenství byl nahrazen systémem tzv. intrakomunitární akvizice, tedy intrakomunitárního plnění,
- systém exportu a importu je uplatňován pouze se třetími zeměmi.

V roce 1993 nabyla účinnosti **Směrnice Rady 92/77/EHS**, ve které byla stanovena minimální hranice pro standardní sazbu DPH 15 % a pro sníženou sazbu 5 %. Dále bylo také stanoveno, že členské státy mohou používat pouze dvě snížené sazby daně. V roce 2006 bylo rozhodnuto, aby z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti byla nahrazena směrnice 77/388/EHS novou směrnicí, jíž je **Směrnice Rady 2006/112/ES** o společném systému daně z přidané hodnoty, která se s účinností od 1. 1. 2007 stává základním dokumentem harmonizace DPH.

Jednou z priorit Evropské komise v oblasti harmonizace nepřímých daní patřil přechod z principu země určení na princip země původu. *Princip zdanění podle země určení* znamená, že zboží nespotřebované nebo vyrobené v tuzemsku nepodléhá DPH (při vývozu je daň vrácena), a zboží je zdaněno až v zemi konečné spotřeby.

Pro přechod na *princip země původu* je však nezbytné zavedení jednotné daňové sazby, neboť v opačném případě by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně podle místa původu. Z výše uvedených důvodů tento přechod doposud nebyl učiněn a stále je používán princip země určení. Ačkoli se podle původních záměrů Evropské komise mělo jednat pouze o přechodný stav, dosavadní fungování tohoto systému se velmi osvědčilo. Důvodem je skutečnost, že uplatňování principu země určení umožňuje členským státům možnost volby daňové sazby – členské státy si mohou vybrat takovou sazbu daně, která nebude způsobovat deformace trhu, či přesuny společností poskytujících služby.

3 Porovnání vybraných situací týkajících se nemovitostí z pohledu tuzemského a evropského práva

V oblasti pojmosloví týkající se nemovitostí se v českých právních předpisech vyskytuje celá řada pojmů, které jsou různě definovány:

Věci jsou dle § 119 občanského zákoníku¹⁰ movité nebo nemovité. **Nemovitostmi** jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Součástí věci je dle § 120 občanského zákoníku vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. **Stavba** není součástí pozemku.

Stavbou se dle § 2 odst. 3 zákona o územním plánování a stavebním řádu¹¹ rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Budovou se dle § 2 písm. a) zákona o vlastnictví bytů¹² (dále jen ZVB) rozumí trvalá stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek uzavřena obvodovými stěnami a střešními konstrukcemi s nejméně dvěma prostorově uzavřenými samostatnými užitkovými prostory, s výjimkou hal. Podle § 3 písm. a) vyhlášky o technických požadavcích na výstavbu¹³ (dále jen VTPV) se budovou rozumí nadzemní stavba prostorově soustředěná a navenek převážně uzavřená obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Dle § 27 písm. k) katastrálního zákona¹⁴ se budovou rozumí nadzemní stavba, která je prostorově soustředěna a navenek uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.

Domem s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví se dle § 2 písm. d) ZVB rozumí taková budova, která je ve spoluvlastnictví podle tohoto zákona.

¹⁰ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

¹¹ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

¹² Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).

¹³ Vyhláška č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu.

¹⁴ Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon).

Bytem se dle § 2 písm. b) ZVB rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení. Dle § 3 písm. h) VTPV je byt soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení a je k tomuto účelu užívání určen. Bytem se dle § 4 odst. 1 písm. za) zákona o dani z přidané hodnoty rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení.

Bytový dům je dle § 4 odst.1 písm. za) zákona o dani z přidané hodnoty bytovým domem stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. **Rodinným domem** stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena, a v níž jsou nejvýše 3 samostatné byty, nejvýše 2 nadzemní a 1 podzemní podlaží a podkroví. Další definice **bytu pro sociální bydlení, rodinného domu pro sociální bydlení a bytového domu pro sociální bydlení** jsou v § 48a odst. 5 až 7 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nebytovým prostorem se dle § 2 písm. c) ZVB rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení. Dle § 1 zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor¹⁵ se nebytovým prostorem rozumí místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny k jinému účelu než k bydlení, a jimiž jsou zejména prostory určené k provozování výroby, obchodu, služeb, výzkumu, administrativní činnosti, umělecké, výchovné a vzdělávací činnosti, dále archivy, garáže, skladové prostory a části veřejně přístupných prostorů budov; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu, prádelny, sušárny, kočárkárny a půdy, a také byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům.

Podlahovou plochou nebytového prostoru nebo rozestavěného nebytového prostoru se dle § 2 písm. j) ZVB rozumí podlahová plocha všech místností nebytového prostoru nebo rozestavěného nebytového prostoru včetně ploch určených výhradně k užívání s nebytovým prostorem, popřípadě s rozestavěným nebytovým prostorem.

¹⁵ Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

Z výše uvedených definic je patrné, že pro stejné pojmy existují v různých právních předpisech různé definice, a nelze se tedy spoléhat pouze na znalost jedné z nich. Je nezbytné se pro danou situaci řídit správným předpisem. V zákoně o dani z přidané hodnoty je několik pojmů z oblasti stavebnictví vysvětleno – pokud zákon o dani z přidané hodnoty některý pojem neupravuje, pak je nutné řídit se Směrnicí 2006, případně rozsudkem Soudního dvora Evropských společenství, které mají přednost před vnitrostátní právní úpravou, tzn. platí zde zásada nepřímého účinku.

V této kapitole budou nastíněny nejprve spory, které byly předloženy Soudnímu dvoru Evropských společenství národními soudy (německým, nizozemským a belgickým), dále budou uvedeny předběžné otázky, po nichž následuje odpověď Soudního dvora Evropských společenství. Poté bude na spor nahlíženo z pohledu platného zákona o dani z přidané hodnoty a případně dalších platných zákonů v rámci dané předběžné otázky. Následuje použití vybraných ustanovení ze Směrnice 2006 na řešení daného problému. Na závěr bude porovnána daná oblast z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice 2006 – v případě nesrovnalostí bude uvedeno, kterým z těchto předpisů by se měl daňový subjekt řídit, aby to pro něj bylo výhodné. V těch částech práce, v nichž bude popisována situace z pohledu českých zákonů, bude postupováno tak, jako by se jednalo o český daňový subjekt a tedy jak by byl daný problém řešen podle českého práva.

3.1 Nárok na odpočet daně při výstavbě rodinného domu

Soudní spor ve věci **C-25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach versus HE** se týkal rozhodnutí o předběžné otázce mezi manželi HE a německým finančním úřadem. Podstatou sporu je, zda a v jakém rozsahu může pan HE uplatnit nárok na odpočet DPH u obytného domu, který má se svou manželkou ve spoluvlastnictví a užívá v něm jednu místnost sám k výkonu podnikatelské činnosti.

Pan HE nabyt v průběhu roku 1990 pozemek do podílového spoluvlastnictví se svou manželkou. Podíl pana HE činil 25 % pozemku a paní HE vlastnila 75 % pozemku. Následně si manželé na tomto pozemku nechali postavit obytný dům s tím, že vlastnické podíly zůstaly stejné jako u pozemku. Všechny faktury související s výstavbou domu byly adresovány manželům HE, aniž by v nich byl proveden rozdíl v závislosti na podílech každého z nich. Pan HE používal jednu místnost domu jako kancelář k výkonu vedlejší

podnikatelské činnosti specializovaného autora současně vedle svého hlavního pracovního poměru. Na základě faktur vztahujících se k výstavbě domu uplatnil pan HE v daňových přiznáních za léta 1991-1993 poměrný odpočet daně odpovídající poměru mezi rozlohou kanceláře a celkovou obytnou rozlohou domu, což činilo 12 %. Německý finanční úřad však tento odpočet odmítl z důvodu, že objednatelem a příjemcem výstavby bylo společenství tvořené manžely HE a nikoliv samostatně panem HE.

Finanční soud částečně vyhověl v prvním stupni žalobě podané panem HE a potvrdil, že pan HE byl z hlediska občanského práva objednatelem a příjemcem stavebních prací týkajících se kanceláře v rozsahu jedné čtvrtiny. Vzhledem k tomu, že podíl paní HE činil tři čtvrtiny domu, přiznal finanční soud panu HE nárok na odpočet DPH na vstupu týkající se kanceláře v rozsahu jedné čtvrtiny z 12 % celkové výše daně na vstupu. Soud považoval za nedůležitý fakt, že faktury byly adresovány oběma manželům bez dalšího rozlišení. Proti tomuto rozsudku podal opravný prostředek pan HE i finanční úřad. Nejvyšší finanční soud uvedl, že podle německého práva platí, že jestliže byla objednávka učiněna společně více osobami jednajícími nikoliv jako samostatný právní subjekt (osobní nebo kapitálová společnost), nýbrž jako pouhé faktické společenství, je každý člen tohoto společenství příjemcem plnění odpovídajícího podílu, jenž mu přísluší. Uvedl také, že podle zjištění finančního soudu vykonával podnikatelskou činnost v kanceláři domu pouze pan HE. Nárok na odpočet má každý z podnikatelů, který pořídil majetek k tomu, aby jej využíval při výkonu podnikatelské činnosti v rozsahu svého podílu ve společenství. Podle německého občanského zákoníku se práva a povinnosti mezi členy společenství dělí na polovinu. Z tohoto důvodu nejvyšší finanční soud rozhodl, že odpočet ve prospěch jednoho z uvedených členů používajícího majetek k výkonu podnikatelské činnosti může dosáhnout pouze poloviny celkové výše daně na vstupu.

Nejvyšší finanční soud položil Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

1. Považuje se osoba, která pořídí nebo postaví dům za účelem bydlení s tím, že ho bude obývat, za osobu povinnou k dani v souvislosti s pořízením nebo výstavbou tohoto domu, pokud má v úmyslu užívat jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu vedlejší samostatné výdělečné činnosti?
2. Pokud společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, v rámci něhož není vykonávána podnikatelská činnost, objedná investiční

majetek, je třeba mít za to, že se jedná o pořízení osobou, která není povinna k dani, která tedy nemá nárok na odpočet DPH na vstupu zatěžující pořízení, nebo je třeba mít za to, že příjemci plnění jsou všichni spoluvlastníci?

3. Pokud manželé pořídí investiční majetek do podílového spoluvlastnictví a tento majetek užívá k podnikatelské činnosti pro svůj podnik pouze jeden spoluvlastník, může nárok na odpočet uplatnit

a) tento spoluvlastník pouze v rozsahu části daně na vstupu odpovídající jeho podílu nabyvatele, nebo

b) může vlastník v souladu s článkem 17 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen Směrnice 77) odečíst výši daně na vstupu odpovídající části majetku v domě, který používá k podnikatelské činnosti?

4. Musí být faktura ve smyslu článku 22 odst. 3 Směrnice 77 pro výkon práva na odpočet podle článku 18 vystavena pouze na jméno tohoto spoluvlastníka/manžela (a uvádět částí ceny a daně odpovídající jeho podílu) nebo stačí taková faktura, která byla vystavena na spoluvlastníky/manžele, aniž by obsahovala takovýto rozpis?

Názor Soudního dvora na první otázku je, že osoba, která si pořídí nebo nechá postavit dům za účelem bydlení s rodinou, jedná v postavení osoby povinné k dani, a má tedy nárok na odpočet podle článku 17 Směrnice 77 v rozsahu, v němž užívá jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu hospodářské činnosti, i když vedlejší, ve smyslu článků 2 a 4 a přidělí-li tuto část domu do vlastnictví svého podniku.

Na druhou otázku Soudní dvůr odpověděl, že pokud společenství založené sňatkem, které nepožívá právní subjektivitu a nevykonává hospodářskou činnost ve smyslu Směrnice 77, objedná investiční majetek, musí být spoluvlastníci tvořící toto společenství považováni pro účely použití uvedené směrnice za příjemce plnění.

Odpovědí Soudního dvora na třetí otázku je, že pokud manželé ve společenství založené svým sňatkem pořídí investiční majetek, jehož část je užívána k podnikatelské činnosti výlučně jedním z manželů spoluvlastníků, má tento manžel nárok na odpočet

celkové výše DPH na vstupu, která zatížila část majetku, kterou užívá pro potřeby svého podniku, jestliže odečtená částka nepřekračuje hranice podílu, jehož je osoba povinná k dani majitelem ve spoluvlastnictví předmětného majetku.

Na poslední čtvrtou otázku soudní dvůr odpověděl, že podle článků 18 a 22 není vyžadováno k výkonu práva na odpočet za okolností, jakými jsou okolnosti dotčené v původním řízení, aby měla osoba povinná k dani fakturu vystavenou na své jméno a uvádějící části ceny a DPH odpovídající svému podílu ve spoluvlastnictví. Za tímto účelem je dostatečná faktura vystavená bez dalšího rozlišení na oba manžele ve spoluvlastnictví, aniž by obsahovala takovýto rozpis.

První předběžná otázka z pohledu českých zákonů

Podle rozsudku Soudního dvora si pan a paní HE nechali postavit obytný dům, ve kterém bydlí a v němž také pan HE samostatně vykonává ekonomickou činnost. V zákoně o dani z přidané hodnoty se pojem „obytný dům“ nevyskytuje, je zde v § 4 odst. 1 písm. za) definován bytový dům, kterým se rozumí stavba pro bydlení, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k němu určena. Z výše uvedené definice vyplývá, že se nejedná o bytový dům, ale že si manželé HE nechali postavit rodinný dům. Ten je definován jako stavba pro bydlení, v níž více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena a v níž jsou nejvýše 3 samostatné byty, nejvýše 2 nadzemní a 1 podzemní podlaží a podkroví.

Dle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani také fyzická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Mezi ekonomické činnosti patří dle § 5 odst. 2 soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a také např. činnost literární, mezi něž by se mohla zařadit činnost specializovaného autora, kterou vykonává pan HE. V zákoně není stanoveno, že by osobou povinnou k dani mohla být jen osoba, která vykonává ekonomickou činnost jako svou hlavní činnost a nikoli jako činnost vedlejší. Protože pan HE vykonával svou činnost v letech 1991-1993, tedy soustavně, je zcela určitě osobou povinnou k dani.

První předběžná otázka z pohledu Směrnice 2006

Podle Čl. 9 odst. 1 Směrnice 2006 se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně, tedy nikoliv jako zaměstnanec, ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomická činnost je definována velmi podobně jako v zákoně o dani z přidané hodnoty – je to veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání a využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Členské státy dle Čl. 12 odst. 1 mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční výše uvedená plnění. Z těchto definic plyne, že i když pan HE vykonává činnost specializovaného autora, je osobou povinnou k dani bez ohledu na to, zda jde o ekonomickou činnost vedlejší nebo hlavní.

V rozsudku Soudního dvora je zmiňován článek 17 odst. 2 Směrnice 77, z něhož vyplývalo, že pokud použije osoba povinná k dani zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně daň, která je splatná nebo byla odvedena v případě předmětného zboží. A naopak, není-li zboží použito pro potřeby hospodářských činností osoby povinné k dani a tato osoba je použije k soukromé spotřebě, nárok na odpočet jí nevznikne. Ve Směrnici 2006 byl sice tento článek bez náhrady zrušen, avšak dle Čl. 173 odst. 1 je osobě povinné k dani umožněno odečíst podíl daně připadající na hodnotu odpočitatelného plnění. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud je investiční majetek používán jak k ekonomické činnosti, tak k soukromým účelům, má tato osoba z hlediska DPH právo zvolit, zda přidělí celý tento majetek do vlastnictví svého podniku nebo za si jej ponechá v celém rozsahu v soukromém vlastnictví a nebo, jako v případě pana HE, jej začlení do svého podniku jen v rozsahu, v jakém jej skutečně používá k ekonomické činnosti.

Druhá předběžná otázka z pohledu českých zákonů

Občanský zákoník v části druhé upravuje spoluvlastnictví a společné jmění. V § 136 odst. 2 uvádí, že společné jmění může vzniknout jen mezi manžely a dle § 143 odst. 1 ho tvoří majetek nabytý některým z manželů nebo jimi oběma za trvání manželství (kromě výjimek upravených v zákoně) a také závazky, které jednomu nebo oběma manželům vznikly za trvání manželství, opět kromě zákonem stanovených výjimek.

Manželé se dle § 143a odst. 1 mohou domluvit na tom, že rozsah jejich společného jmění může být širší nebo naopak užší, než je jejich společné jmění. Takto mohou manželé změnit rozsah majetku a závazků nabytých či vzniklých v budoucnosti, ale také těch, které již tvoří jejich společné jmění. Podle § 143 a odst. 2 musí mít tato smlouva formu notářského zápisu. Pokud je dle § 143a odst. 1 předmětem smlouvy nemovitost, která již náleží do společného jmění manželů nebo do výlučného majetku jednoho z nich, nabývá smlouva účinnosti vkladem do katastru nemovitostí. Dle § 146 majetek ve společném jmění manželů nebo jeho část může jeden z manželů použít k podnikání se souhlasem druhého manžela. Souhlas je třeba udělit při prvním použití majetku ve společném jmění manželů nebo jeho části. Pro další právní úkony související s podnikáním už není nutný souhlas druhého manžela.

Manželé HE nabyli pozemek v době trvání manželství. Manžel měl podíl ve výši jedné čtvrtiny a manželka ve výši tří čtvrtin. Spoluvlastnický podíl na rodinném domě byl stejný jako u pozemku. Z toho vyplývá, že rozsah majetku na společném jmění byl změněn. Pan a paní HE společně nevykonávají ekonomickou činnost. Jelikož si oba manželé společně pořídili dům a pan HE chce jednu místnost používat k ekonomické činnosti, může tak činit po souhlasu manželky. Nárok na odpočet DPH na vstupu může být přiznán manželům jednotlivě v rozsahu, v němž mají postavení osoby povinné k dani. Zákon o dani z přidané hodnoty neupravuje situace týkající se společného jmění manželů - na pana HE je pohlíženo jako na osobu povinnou k dani, a protože manželka nevykonává ekonomickou činnost, nebere se její vztah k nemovitosti z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty v úvahu.

Druhá předběžná otázka z pohledu Směrnice 2006

Směrnice 2006 neupravuje zmiňované společenství založené sňatkem ani podílové spoluvlastnictví, ale z předchozího odstavce je zřejmé, že manželé HE společně neprovozují ekonomickou činnost a netvoří tedy společenství, které by mělo samostatnou právní subjektivitu nebo jinou způsobilost k právním úkonům. Proto toto společenství nelze považovat za osobu povinnou k dani. Manželé HE při pořízení pozemku a při výstavbě jednali společně a tedy jako spoluvlastníci rodinného domu jsou považováni za příjemce dodání tohoto majetku. Nárok na odpočet daně tedy mají v rozsahu, v jakém mají postavení osoby povinné k dani.

Třetí předběžná otázka z pohledu českých zákonů

Jak již bylo uvedeno výše, pokud si manželé ve společném jmění pořídí investiční majetek a jeden z manželů ho bude chtít používat ke své ekonomické činnosti, měl by k tomu mít souhlas druhého z manželů. Protože paní HE neprovozuje žádnou ekonomickou činnost, není tedy její činnost předmětem DPH, a proto není ani osobou povinnou k dani ani osobou osvobozenou od daně. Z tohoto důvodu si paní HE nemůže odečíst celou ani část DPH zaplacenou na vstupu. Jelikož dle § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty pan HE použil přijaté zdanitelné plnění jak pro uskutečňování své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Poměr se odvíjí od celkové podlahové plochy domu. Pan HE používá 12 % celkové podlahové plochy domu pro svou ekonomickou činnost, to je méně, než kolik činí jeho spoluvlastnický podíl na domu (25 %).

Činnost specializovaného autora je zdanitelným plněním, a tedy nepatří mezi osvobozená plnění s nárokem na odpočet ani mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu. Nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 má pan HE, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pan HE má dle § 72 odst. 2 písm. a) nárok na uplatnění odpočtu daně v plné výši u těch přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Jedná se o jednu z možností nároku na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která jsou uvedena v § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Protože pan HE přijatá zdanitelná plnění (výstavba rodinného domu) použil jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Třetí předběžná otázka z pohledu Směrnice 2006

V předběžné otázce je zmiňován Čl. 17 odst. 2 písm. a) Směrnice 77, který však byl ze Směrnice 2006 vypuštěn. Jak již bylo uvedeno výše, nárok na odpočet daně může uplatnit pouze osoba povinná k dani, kterou je pan HE. Paní HE nevykonává ekonomickou činnost, není osobou povinnou k dani a nemůže si tedy uplatnit odpočet daně na vstupu. Směrnice 2006 v Čl. 168 uvádí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných

plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok v členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, mimo jiné částku DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, která jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.

V případě zboží a služeb, které dle Čl. 173 odst. 1 osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Odpočitatelný podíl se stanoví pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.

Pan HE má nárok na odpočet celkové výše DPH na vstupu, která zatížila část majetku, kterou používá k ekonomické činnosti, pokud odečtená částka nepřekračuje hranice podílu, jehož je jako osoba povinná k dani majitelem ve spoluvlastnictví daného majetku.

Čtvrtá předběžná otázka z pohledu českých zákonů

Podle § 26 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce (v tomto případě je to stavební firma), který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, je povinen na vyžádání za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani (pan HE) nebo právnickou osobu, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání, vystavit daňový doklad, a to nejpozději do 15-ti dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně a do 15-ti dnů ode dne přijetí platby, pokud k přijetí platby došlo před uskutečněním zdanitelného plnění a plátcí vznikla k datu přijetí platby povinnost přiznat daň na výstupu. To je situace pana HE, kterému stavební firma, která uskutečňuje zdanitelné plnění, vystavila fakturu, neboli běžný daňový doklad, za výstavbu rodinného domu.

Dle § 28 odst. 2 běžný daňový doklad musí obsahovat identifikační údaje plátce, který uskutečňuje plnění (stavební firma) a příjemce (manželé HE), jemuž je plnění určeno; dále daňové identifikační číslo plátce a příjemce jen tehdy, pokud je příjemcem plnění také plátce DPH. Dalšími nezbytnými náležitostmi jsou evidenční číslo daňového dokladu; rozsah a předmět plnění; datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí platby v závislosti na tom, která skutečnost nastane dříve. Také je povinnost uvést jednotkovou

cenu bez daně; případně slevu pokud byla poskytnuta; základ daně; sazbu daně; zaokrouhlenou výši daně a datum vystavení daňového dokladu. Stavební firma (a samozřejmě kterýkoliv jiný plátc), může dle § 28 odst. 4 vystavit i zjednodušený daňový doklad, ovšem jen tehdy, pokud zdanitelné plnění včetně daně nepřesáhne 10 000 Kč. Při výstavbě rodinného domu dodržení této částky zcela určitě není možné, proto byl panu HE s největší pravděpodobností vystaven běžný daňový doklad. Jak bylo uvedeno výše, zákon o dani z přidané hodnoty neupravuje společné jmění manželů. Proto pro stavební firmu není důležitý spoluvlastnický podíl jednotlivých manželů na celkové stavbě. Tato povinnost není upravena v zákoně o dani z přidané hodnoty. Zadavateli výstavby byli manželé HE, proto i daňový doklad byl adresován na pana a paní HE.

Čtvrtá předběžná otázka z pohledu Směrnice 2006

V předběžné otázce je zmiňován Čl. 22 odst. 3 Směrnice 77, který však byl také ze Směrnice 2006 vypuštěn. Každá osoba povinná k dani (v tomto případě stavební firma) musí dle Čl. 220 odst. 1 zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu mimo jiné v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani.

Členské státy dle Čl. 224 odst. 2, na jejichž území je zboží dodáno nebo služba poskytnuta, stanoví podrobnosti a podmínky pro uvedené předchozí dohody a postupy přijímání faktur mezi osobou povinnou k dani a pořizovatelem. Podle Čl. 224 odst. 3 členské státy mohou uložit osobám povinným k dani, které dodávají zboží nebo poskytují služby na jejich území, další podmínky pro vystavování faktur pořizovatelem nebo příjemcem. Mohou zejména požadovat, aby tyto faktury byly vystavovány jménem osoby povinné k dani a na její účet.

Na fakturách se dle Čl. 226 uvádějí pro účely DPH povinně tyto údaje: datum vystavení; pořadové číslo, které jednoznačně určuje fakturu; identifikační číslo pro DPH, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu; identifikační číslo pro DPH pořizovatele nebo příjemce, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést daň, anebo dodání zboží. Dále je nutné uvést plné jméno a adresu osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce; množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby; den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba

pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury; základ daně; jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně; uplatněnou sazbu daně; výši daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který Směrnice 2006 tento údaj nepřipouští. Je nezbytné vyznačit v případě osvobození od daně nebo je-li pořizovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést daň, odkaz na použitelné ustanovení Směrnice 2006 nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je osvobozeno od daně nebo předmětem postupu přenesení daňové povinnosti; další podmínky jsou stanoveny např. pro případ dodání nových dopravních prostředků, cestovní kanceláře, umělecká díla apod.

Členské státy dle Čl. 238 mohou za podmínek jimi určených stanovit, že faktury za zboží dodané nebo za služby poskytnuté na jejich území nemusí obsahovat některé z náležitostí stanovených výše, pokud je částka faktury nízká, nebo obchodní nebo správní praxe v daném hospodářském odvětví nebo technické podmínky, za nichž jsou faktury vystavovány, činí dodržení všech požadavků uvedených výše obtížným. Faktury však musí v každém případě obsahovat: datum vystavení; identifikaci osoby povinné k dani; identifikaci druhu dodaného zboží nebo poskytnuté služby a výši daně, která má být odvedena, nebo údaje potřebné k jejímu výpočtu. Směrnice 2006 tedy neuvádí pro získání nároku na odpočet daně povinnost uvádět na faktuře rozpis základu daně a daně, který by odpovídal podílu jednotlivých spoluvlastníků na celkovém plnění.

Porovnání oblasti výstavby z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice 2006

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb se dle § 48 zákona o dani z přidané hodnoty uplatní snížená sazba daně. V tomto zákoně je od 1. 1. 2008 nově upravena oblast sociálního bydlení, a to v § 48a, který přesně definuje například pojem rodinný dům pro sociální bydlení. Dle § 48a odst. 1 se při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby, uplatní snížená sazba daně.

Snížená sazba daně se dle Čl. 98 odst. 2 Směrnice 2006 mimo jiné uplatní u dodání, výstavby, renovace a přestavby bytů v rámci sociální politiky. Dle Čl. 123 mohla Česká

republika uplatňovat sníženou sazbu daně (která nemohla být nižší než 5 %) do 31. prosince 2007 také u provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů.

Česká republika využila možnosti uplatňovat do konce roku 2007 sníženou sazbu daně u stavebních prací určených pro bydlení. Proto, aby i nadále zůstala oblast výstavby nových domů (bytů) pro bydlení ve snížené sazbě daně, muselo být nově definováno sociální bydlení, u něhož je možné uplatňovat sníženou sazbu daně, i když tato byla v České republice zvýšena z 5 % na 9 %. V této oblasti je zákon o dani z přidané hodnoty plně harmonizován se Směrnicí 2006, avšak díky tomu, že do oblasti sociálního bydlení spadá zhruba 90 % nově postavených domů a bytů, je možné, že Česká republika bude prověřována Evropskou komisí. Důvodem je skutečnost, že orgány Evropské unie za sociální bydlení pokládají takové bydlení, které je dotované státem nebo obcí a je určeno lidem, kteří si z nejrůznějších důvodů nemohou dovolit zaplatit tržní nájem nebo si nemohou vlastní bydlení koupit; v České republice je v této oblasti zahrnuto i bydlení, které podle eurokomisaře pro daně a cla László Kovácsa, za sociální být považováno nemůže. Pokud by se případ dostal až k Soudnímu dvoru Evropských společenství, není jisté, jak by daný spor dopadl, neboť žádný členský stát zatím nebyl žalován kvůli vlastní sociální politice a snížené sazbě DPH.

3.2 Oprava sazby daně

Soudní spor ve věci **C-342/87 Genius Holding BV versus Staatssecretaris van Financiën** se týkal opravy nesprávně fakturované daně dvěma subdodavateli hlavnímu dodavateli.

Genius Holding BV je nizozemskou osobou povinnou k dani, která se zabývá montážemi a strojním obráběním. Na plnění závazků vůči odběrateli Geniconu Montage BV se podíleli dva subdodavatelé - Vissers Pijpleiding en Montage BV a Montagebedrijf J. van Mierlo. V období od 1. června do 31. prosince 1982 včetně, byla dlužná daň společností Genius Holding BV opravena na základě toho, že (na rozdíl od platné legislativy) byla od daně z obratu odečtena fakturovaná daň oběma subdodavateli.

Kontrolní pracovník pro daň z obratu zamítl námitku Genius Holdingu BV, který učinil výše uvedenou opravu, a proto společnost přednesla žalobu u regionálního odvolacího soudu, který podpořil sporné rozhodnutí.

V odvolání nejvyšší soud Hoge Raad bral v úvahu fakt, že podle předpisů nizozemského práva byl umožněn odpočet pouze za situace, pokud zmíněná daň byla na faktuře skutečně splatná. Avšak v souladu s jinou aplikací zákonů platných v Nizozemsku k dotyčné činnosti (na základě povolení pro zjednodušení postupu při vybírání daně dle Čl. 27 Směrnice 77), subdodavatel nebyl povinen zaplatit DPH u služeb poskytnutých hlavnímu dodavateli. Daň byla splatná pouze z konečné částky, která byla fakturována osobě uvedené na objednávce. Z toho vyplývá, že odvolatel nemohl provést odpočet DPH na základě toho, že mu byla subdodavatelem fakturována daň na rozdíl od výše uvedených předpisů.

Protože vznikla pochybnost, zda jsou tyto předpisy slučitelné se Směrnicí 77, Hoge Raad přerušil soudní řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1. Je podle Směrnice 77 správné provést odpočet daně, která je splatná, jen proto, že je uvedena na faktuře?
2. Pokud ano, lze uznat podle Směrnice 77 členským státům vyloučení buď zcela nebo v určitých specifických případech nárok na odpočet této daně dle podmínek uvedených na faktuře?

Pro zodpovězení první předběžné otázky, by mělo být poukázáno na Čl. 17 odst. 2 písm. a) Směrnice 77, podle něhož je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.

Odvolatel v soudním řízení a Evropská komise zastávali názor, že ustanovení musí být interpretováno jako záměr, že jakákoliv daň uvedená na faktuře může být odečtena.

Mělo se za to, že výklad smyslu ustanovení je takový, že pouze daň odpovídající dodání zboží nebo služeb, jež může být odečtena, je v rozporu se záměrem systému odpočtů, které jsou navrženy k zajištění neutrality s ohledem na fiskální zátěž všech

ekonomických aktivit bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto aktivity samy podléhají DPH. Protože podle Čl. 21 odst. 1 písm. c) Směrnice 77 každá osoba, která uvádí DPH na faktuře nebo jiném dokumentu sloužícím jako faktura, je povinna platit daň i přesto, že to není z právního hlediska její povinností. Vyloučením práva na odpočet v těchto případech znamená zdanění činností v rozporu s principem neutrality DPH.

Navíc by výklad vedl obchodníky k tomu, aby požadovali ověření, zda fakturovaná DPH je z právního hlediska splatná, aby byla vybrána správná sazba daně a použito povolené osvobození. Proto bude překážkou efektivního použití v obchodním styku.

Podle Čl. 18 odst. 1 písm. a) Směrnice 77 pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani při odpočtu daně vlastnit fakturu vystavenou v souladu s Čl. 22 odst. 3, který stanoví povinnost uvést na faktuře zřetelně cenu bez daně a odpovídající daň ke každé sazbě stejně jako slevy. V souladu s těmito ustanoveními je uvedení daně, která odpovídá dodání zboží a služeb, základní součástí faktury, na níž závisí uplatnění práva na odpočet. Sleduje tím, že právo nemůže být uplatněno na daň, která neodpovídá dané transakci buď proto, že je vyšší, než je daň splatná nebo proto, že transakce ve věci není předmětem DPH.

Kromě toho, v Čl. 20 odst. 1 písm. a) je uvedeno, že se původní odpočet opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. To vyplývá z ustanovení, že pokud původní odpočet neodpovídá velikosti splatné daně, musí být provedena oprava dokonce i když odpovídá částce daně uvedené na faktuře nebo jinému dokumentu sloužícímu jako faktura.

Výše uvedený Čl. 17 odst. 2 písm. a) slouží k předcházení daňovým únikům, které by byly snadněji provedeny, pokud by každá fakturovaná daň mohla být odečtena.

S přihlédnutím k tvrzení uvedenému odvolatelem a Evropskou komisí, bylo zjištěno, že skutečnost omezující užívání práva odpočtu DPH odpovídala dodání zboží a služeb a tím nebyla narušena neutralita DPH. Mělo by být zdůrazněno, že proto, aby se zajistila aplikace tohoto principu, je na členských státech, aby ve svých právních řádech poskytl možnost opravy jakékoli daně nesprávně fakturované, pokud osoba, která vystavila fakturu prokáže, že jednala v dobré víře.

Odpověď na první otázku by proto měla být, že právo odpočtu poskytnuté ve Směrnici 77 se netýká daně, která je splatná jen proto, že je uvedena na faktuře.

S ohledem na odpověď na první otázku není nutná odpověď na druhou otázku uvedenou Soudním dvorem Evropských společenství.

První předběžná otázka z pohledu českých zákonů

Pokud plátce dle § 49 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty zjistí po vyměření daně z daňového přiznání, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění v tomto daňovém přiznání uplatnil jinou, než platnou sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně a zvýšil tím daňovou povinnost, nelze opravu sazby daně a výše daně provést. Dle § 72 odst. 6 pro nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých plnění osvobozených od daně, u kterých byla plátcem, který uskutečnil toto plnění, uplatněna daň na výstupu a nelze provést opravu výše daně podle § 49 odst. 2, platí odstavce 1 až 5, týkající se nároku na odpočet daně, obdobně.

První předběžná otázka z pohledu Směrnice 2006

Jak již bylo uvedeno výše, v rozsudku jsou uvedeny Čl. 17 odst. 2 písm. a), Čl. 18 odst. 1 písm. a) a Čl. 21 odst. 1 písm. c) Směrnice 77, které však byly ze Směrnice 2006 vyňaty. Článek 20 odst. 1 písm. a) Směrnice 77 svým obsahem odpovídá Čl. 184 Směrnice 2006, ve kterém je stanoveno, že se počáteční odpočet daně opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

Porovnání opravy sazby daně a výše daně z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice 2006

Ve druhém rozsudku sice nebyl řešen spor týkající se možnosti opravy sazby daně a výše daně v oblasti nemovitostí, neboť žádný takový nebyl pro tuto oblast nalezen, avšak právě zde může dojít k podobné situaci. Tato může nastat např. u převodu staveb, bytů a nebytových prostor, kdy se dle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jedná o osvobozené plnění po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. V případě, že by bylo nesprávně fakturováno a plátce by po vyměření daně z daňového přiznání zjistil, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění uplatnil jinou než platnou

sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně a zvýšil tím daňovou povinnost, nemůže dle § 49 odst. 2 provést opravu sazby daně a výše daně.

Pro příjemce zdanitelného plnění – neplátce by tento postup, kdy by byla chybně uvedena DPH, představoval nevýhodu, spočívající ve vyšší ceně za toto plnění, přičemž plátce, který plnění nesprávně fakturoval, nemá možnost dle § 49 odst. 2 opravu DPH provést.

Pokud by plátce daně uplatnil u svého plnění vůči jinému plátcí DPH daň na výstupu místo osvobození od DPH, je z hlediska posuzování nároku na odpočet daně u tohoto druhého plátce tato situace ošetřena ve výše zmíněném § 72 odst. 6.

3.3 Nájem nebytových prostor

Soudní spor **ve věci C-284/03 Belgický stát versus Temco Europe SA** se týkal rozhodnutí o předběžné otázce ve věci povinnosti společnosti Temco Europe SA doplatit daň z přidané hodnoty ve výši 5 531 639 BEF, v jaké tato společnost údajně nesprávně uplatnila odpočet DPH a také povinnost zaplatit pokutu včetně zákonných úroků ve výši 553 000 BEF.

Temco Europe SA se zabývá úklidem a údržbou budov a je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty. Vlastní několik budov, z nichž jednu si nechala na přelomu let 1993 a 1994 upravit a odečetla si DPH na vstupu, která jí byla fakturována za provedení těchto úprav. V dané budově společnost nemá sídlo. Dne 1. února 1994 Temco Europe SA uzavřela smlouvu o převodu se třemi společnostmi náležejícími do stejné skupiny se společným obchodním vedením, v níž jim umožňuje vykonávat v přiděleném prostoru jejich činnost. Strany se dohodly na tom, že nepoužijí článek 1709 belgického občanského zákoníku¹⁶. Nabyvatelky mají smlouvu uzavřenou na dobu trvání jejich činnosti, platí veškeré náklady spojené s jejich činností a také nájemné odvozené podle výměry obývané plochy (3 500 BEF za kanceláře, 1 000 BEF za sklad) a zvyšuje se o 0,4 % z nabyvatelčina obrátu bez DPH a o 5 000 BEF za každého zaměstnance. Nabyvatelky jsou povinny využívat místnosti výlučně ke své činnosti a dodržovat vnitřní řád, v němž jsou mimo jiné stanovena pravidla pro vstup do budovy či neomezené právo vstupu osob oprávněných

¹⁶ V něm je stanoveno, že „Nájem věcí je smlouvou, kterou se jedna strana zavazuje, že umožní druhé straně užívat věc po určitou dobu a za určitou cenu, kterou se jí tato strana zavazuje zaplatit.“

společností Temco Europe SA. Temco Europe SA může po nabyvatelkách požadovat opuštění daných prostorů kdykoli a bez výpovědní lhůty.

Belgický správce DPH sepsal 30. září 1996 protokol, v němž uvedl, že budova není střežena, uživatelé k ní mají klíč, takže uvedené omezení vstupu do budovy ve vnitřním řádu je jen formální záležitostí. Dále dvě nabyvatelky přemístily do dané budovy sídla svých společností. Ve smlouvě také není žádné omezení činností nabyvatelky ani užívání místností a konečně neexistuje kontrola podílu nájemného odvíjejícího se od obrátu.

Na základě zjištěných skutečností došel správce DPH k názoru, že smlouvy zakládaly nájem nemovitostí osvobozený od DPH na základě článku 44 odst. 3, 2^o zákoníku o DPH¹⁷, kterým se provádí článek 13 B písm. b) Směrnice 77, a proto je odpočet DPH za úpravu budovy neopodstatněný. Z tohoto důvodu požadoval po společnosti Temco Europe SA úhradu DPH ve výši 5 531 639 BEF, výše uvedenou daňovou pokutu a úrok, což však Temco Europe SA odmítla a podala proti tomuto rozhodnutí odpor u soudu první instance v Bruselu. Ten ho však rozsudkem ze dne 29. listopadu 2000 zrušil. Předkládající soud byl toho názoru, že se jedná o smlouvy, které jsou v rozporu s dobrými mravy nápadně nevýhodné a simulované, neboť jsou zjevně sepsány tak, aby se vyhnuly institutu „nájmů nemovitého majetku“. Také se domnívá, že je důležité zohlednit existující skutkový stav a neomezovat se pouze na formální znění smluv.

Belgický stát podal odvolání k odvolacímu soudu v Bruselu, který položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda má být článek 13 B písm. b) Směrnice 77 vykládán tak, že transakce, kterými společnost poskytne propojeným společnostem, současně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoliv bez výpovědní lhůty vypovědět, právo užívání téže budovy za náhradu stanovenou především podle užívané plochy, jsou „nájmem nemovitého majetku“.

Soudní dvůr rozhodl tak, že transakcí „nájem nemovitého majetku“ jsou ve smyslu článku 13 B písm. b) Směrnice 77 transakce, kterými společnost poskytne společnostem, jež jsou s ní propojeny současně jednotlivými smlouvami, které lze kdykoli bez výpovědní lhůty vypovědět, právo dočasného užívání téže budovy za úplatu stanovenou především podle užívané plochy a pokud je předmětem těchto smluv, vzhledem ke způsobu jejich

¹⁷ Zákoník daně z přidané hodnoty stanoví, že od DPH je osvobozen zejména „pacht, nájem a převod nájmu přirozených věcí nemovitých, jakož i užívání takovýchto věcí za podmínek čl. 19“.

naplňování, především pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu odvíjející se od uplynutí času, a nikoli služba, kterou lze kvantifikovat jinak.

Předběžná otázka z pohledu českých zákonů

V zákoně o dani z přidané hodnoty je vysvětlena celá řada pojmů, avšak „nájem nebytových prostor“ zde definován není. Pouze v § 4 odst. 3 písm. h) je uvedeno, že nájmem věci je i podnájem. Proto je třeba hledat odpověď v § 720 občanském zákoníku - v něm je uvedeno, že nájem a podnájem nebytových prostor se řídí zvláštním zákonem. Tímto zákonem je zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor, který je vůči občanskému zákoníku zákonem speciálním. Dle § 1 se za nebytové prostory pro účely zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor považují místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny k jinému účelu než k bydlení, a jimiž jsou zejména prostory určené k provozování výroby, obchodu, služeb a dalších činností, a také byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům. Také v § 10 je uvedeno, že pokud je nájem uzavřen na dobu neurčitou, jsou pronajímatel i nájemce oprávněni vypovědět smlouvu písemně bez udání důvodu, pokud není dohodnuto jinak. Pokud má být smlouva posuzovaná jako nájemní, měla by dle § 3 obsahovat typické znaky nájmu, jako např. předmět a účel nájmu, výši nájemného a úhrady za plnění poskytovaná v souvislosti s užíváním nebytového prostoru. Jde-li o nájem sjednaný k účelu podnikání, musí nájemní smlouva obsahovat také údaj o předmětu podnikání v provozovně umístěné v pronajatém nebytovém prostoru. Výpovědní lhůta dle § 12 činí tři měsíce, pokud nebylo sjednáno jinak.

Společnost Temco Europe SA se ve smlouvě s nabyvatelkami dohodla na tom, že může kdykoli a bez výpovědní lhůty vyžadovat, aby opustily přenechaný prostor. Tím, že nabývající společnosti tuto smlouvu podepsaly, vyslovily souhlas s danými podmínkami, a proto je tato smlouva i podle českého právního řádu považována za smlouvu o nájmu nebytových prostor, neboť splňuje ustanovení zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor. O službu se nejedná proto, že nemovitost u ní není hlavním cílem zkoumání i přesto, že k jejímu poskytnutí je nemovitost nezbytná. U služby v rámci jednoho plnění může být poskytováno mnoho dalších souvisejících plnění.

Temco Europe SA je v Belgii osobou povinnou k dani. Tou by byla i v České republice, neboť dle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou

k dani rovněž právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a její obrat dle § 94 odst. 1 za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč. Ekonomickými činnostmi se dle § 5 odst. 2 mimo jiné rozumí také soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Tuto podmínku Temco Europe SA splňuje, protože poskytuje služby v oblasti údržby a správy budov za úplatu a s nabyvatelkami se dohodla na nájmu nebytových prostor po dobu trvání jejich činnosti, tedy předpokládá se, že nabyvatelky budou provozovat svou činnost soustavně.

Pokud by dle § 6 odst. 1 obrat Temca Europe SA nepřesáhl za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč (což je ekvivalent 35 000 EUR podle Čl. 287 odst. 7 Směrnice 2006), pak by byla osobou osvobozenou od uplatňování daně. Dle § 6 odst. 2 se do obratu zahrnují mimo jiné výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu nebytových prostor, které nejsou příležitostnou činností. Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je dle § 51 odst. 1 písm. e) osvobozen od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. To by znamenalo, že Temco Europe SA by u nájmu *neuplatňovala DPH*, a také by neměla nárok na odpočet DPH u žádných vstupů, které s poskytováním nájmu souvisí. Toto osvobození by se dle § 56 odst. 4 nevztahovalo na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, pokud by doba nájmu nepřesahovala 48 hodin nepřetržitě. Avšak to není případ společnosti Temco Europe SA. Podle § 101 odst. 1 musí být osvobozený nájem uveden v daňovém přiznání, které by Temco Europe SA byla povinna podat do 25-ti dnů po skončení zdaňovacího období správci daně, a to i v případě, že by jí nevznikla daňová povinnost (pokud zákon nestanoví jinak).

Temco Europe SA by se dle § 56 odst. 5 mohla rozhodnout, že u nájmu nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností *bude uplatňovat DPH*. To by znamenalo, že by u nájemného uplatnila základní sazbu daně a uplatnila by si také odpočet daně u plnění přijatých na vstupu, které souvisejí s poskytováním nájmu. Temco Europe SA by se dokonce mohla rozhodnout, že *vůči některým nájemcům by uplatňovala režim osvobozeného nájmu a vůči jiným by naopak uplatňovala DPH*. Uplatňování daně u tohoto nájmu by však musela oznámit správci daně nejpozději do 30-ti dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy.

Předběžná otázka z pohledu Směrnice 2006

Podle rozsudku Soudního dvora je Temco Europe SA v Belgii osobou povinnou k dani. Podle Čl. 9 odst. 1 Směrnice 2006 se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a mimo jiné se za ekonomickou činnost považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

Belgický soud zmiňoval Čl. 13 B písm. b) Směrnice 77, ten svým obsahem osvobození nájmu odpovídá Čl. 135 odst. 1 písm. l) Směrnice 2006. Nájem není ve Směrnici 2006 definován, avšak z jiných článků by se mohly použít definice pro dodání zboží. Dodáním zboží se dle Čl. 14 odst. 1 rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem. Členské státy mohou dle Čl. 15 odst. 2 písm. a) a b) za hmotný majetek pokládat také určitá práva k nemovitostem a nebo také věcná práva, která poskytují držitelům užívací právo k nemovitosti. Členské státy jsou dle Čl. 135 odst. 1 písm. l) povinny osvobodit od daně nejrůznější plnění, mezi nimi také pacht nebo nájem nemovitosti, a v tomto případě mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění pachtu nebo nájmu nemovitosti. To znamená, že se Temco Europe SA může rozhodnout, zda u nájmu nemovitosti bude nebo nebude uplatňovat DPH.

Porovnání nájmu nemovitostí z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice 2006

Dle § 4 odst. 3 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty se nájmem věci rozumí i podnájem věci. Za ekonomickou činnost se dle § 5 odst. 2 také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Dle § 6 odst. 2 se do obratu zahrnují také výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je dle § 56 odst. 4 osvobozen od daně bez nároku na odpočet. Osvobození od daně se nevztahuje na krátkodobý nájem (nejdéle na 48 hodin nepřetržitě) stavby, bytů a nebytových prostor. Dle § 56 odst. 5 se plátce může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomických

činností bude uplatňovat daň. Jestliže se osoba povinná k dani dle § 95 odst. 8 rozhodne uplatňovat daň u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, může podat přihlášku k registraci kdykoliv.

Za ekonomickou činnost se dle Čl. 9 odst. 1 Směrnice 2006 považuje také využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získání pravidelného příjmu z něj. Dle Čl. 15 odst. 2 mohou členské státy pokládat za hmotný majetek také určitá práva k nemovitostem a věcná práva, která poskytují držiteli uživatelské právo k nemovitosti. Členské státy osvobodí dle Čl. 135 odst. 1 písm. l) pacht nebo nájem nemovitosti. Členské státy mohou dle Čl. 135 odst. 2 stanovit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně podle výše uvedené věty. Také dle Čl. 137 odst. 1 písm. d) mohou členské státy poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění také u pachtu nebo nájmu nemovitostí.

Česká republika osvobodila nájem nemovitostí od daně, jak je to vyžadováno ve Směrnici 2006 a využila také možnosti dát plátcům možnost volby, zda bude u nájmu nemovitostí uplatňovat DPH. Zákon o dani z přidané hodnoty, na rozdíl od Směrnice 2006, upravuje zahrnutí výnosů nebo příjmů z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor do obratu.

Závěr

Vstupem České republiky 1. května 2004 do Evropské unie došlo v oblasti daně z přidané hodnoty k významné změně. Vstoupil v platnost nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který měl zabezpečit plnou harmonizaci této oblasti v České republice se Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Zákon o dani z přidané hodnoty je převážně s touto směrnicí harmonizován, některá jeho ustanovení však s ní plně v souladu nejsou. Čeští zákonodárci průběžně tento zákon novelizují a od 1. ledna 2009 by mělo dojít k další významné novele, která podle návrhu napравuje ta ustanovení, která jsou v dosud platném znění zákona o dani z přidané hodnoty v rozporu se Směrnicí 2006.

V první kapitole, která obecně pojednává o daních, jsou zahrnuty teoretické poznatky získané z poměrně rozsáhlé literatury zaměřené na tuto problematiku – jde zejména o vymezení daní, jejich funkce a klasifikace podle mnoha kritérií. Poté následuje charakteristika a členění nepřímých daní. V další části kapitoly, která je zaměřena na daňovou soustavu v České republice, jsou stručně zmíněny základní charakteristiky všech daní, které jsou v České republice platné, včetně ekologických daní, které jsou nově zavedeny od 1. ledna 2008. Vzhledem k tématu práce byla větší pozornost věnována dani z přidané hodnoty. Při charakteristice daní bylo čerpáno z platných daňových zákonů.

Druhá kapitola je zaměřena na daňovou harmonizaci, při níž dochází ke sjednocení daňových systémů členských států Evropských společenství prostřednictvím nařízení a směrnic. Při hledání těchto informací bylo využito služeb Eurocentra v Ostravě, které poskytlo „návod“ k vyhledávání na internetových stránkách obsahující judikaturu Soudního dvora Evropských společenství a zapůjčilo dvě monografie k dané tematice. Jak již bylo zmíněno v úvodu, Soudní dvůr Evropských společenství se také angažuje v oblasti výkladu komunitárního práva, proto je mu, z důvodu následného použití jeho rozsudků v další části práce, věnována významná část kapitoly. Na závěr je uveden vývoj v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty, která v závislosti na rozšiřování Evropských společenství trvá již několik desítek let.

Závěrečná kapitola je věnována komparaci tří rozsudků Soudního dvora Evropských společenství, které byly vyhledány z rozsáhlé databáze přístupné na internetu, se zákonem o dani z přidané hodnoty. V úvodu jsou vysvětleny pojmy, které se týkají

nemovitostí, a jež jsou uvedeny v mnoha právních předpisech. Bylo zjištěno, že v závislosti na účelu oblasti použití jsou stejné pojmy definovány různě. Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty je nutné používat definice pojmů, které jsou v něm uvedeny. V případě, že tyto pojmy neobsahuje, platí zásada nepřímého účinku, který znamená, že musí být použit význam pojmu tak, jak je upraven a chápán Směrnicí 2006 nebo judikaturou Soudního dvora Evropských společenství.

První soudní spor, který byl řešen v rámci této kapitoly, byl zaměřen na výstavbu rodinného domu manželi, kteří vlastní rozdílné podíly na domě, v němž byla jedna místnost vymezena k vykonávání podnikatelské činnosti. Ve všech předběžných otázkách, které se týkaly: existence osoby povinné k dani v souvislosti s výstavbou, podílového spoluvlastnictví domu a možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty, rozsahu možného uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a povinnosti uvádět na faktuře spoluvlastnický podíl v souvislosti s daní z přidané hodnoty – bylo zjištěno, že zákon o dani z přidané hodnoty je v souladu se Směrnicí 2006. Je vhodné zmínit, že Směrnice 2006 nevymezuje pro účely daně z přidané hodnoty přímo ani nepřímo termín sociální bydlení – toto vymezení nelze najít ani v judikatuře Soudního dvora Evropských společenství. Jak již bylo uvedeno dříve, vzhledem k velice liberální definici pojmu sociálního bydlení v České republice je možné, že bude předmětem zkoumání a prověřování Evropskou komisí.

Druhý soudní spor, který se zabýval opravou sazby daně a výše daně, se sice přímo netýkal nemovitostí (neboť takový rozsudek nebyl nalezen), avšak závěry, které z něj plynou, by se mohly aplikovat například i na převod nebo nájem nemovitostí. S tímto rozsudkem, vzhledem k tomu, že je více než 20 let starý, nebylo snadné pracovat, neboť nebyl k dispozici v českém jazyce. Jeho podstatou byla skutečnost, že dodavatel, kterému byla nesprávně fakturována daň z přidané hodnoty jinými subdodavateli, provedl opravu odpočtu navzdory platným právním předpisům. Předběžná otázka se týkala toho, zda bylo možné provést odpočet daně jen proto, že byla na fakturách od subdodavatelů tato daň uvedena. Z rozsudku Soudního dvora Evropských společenství vyplynulo, že se má odpočet daně opravit, pokud je vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Pokud původní odpočet neodpovídá velikosti splatné daně, musí být provedena oprava i přesto, že je daň z přidané hodnoty na faktuře uvedena. Naproti tomu v zákoně o dani z přidané hodnoty je stanovena povinnost provést opravu sazby daně a výše daně

pouze tehdy, pokud plátce snížil svou daňovou povinnost. V případě, že by nesprávným uvedením jiné než platné snížené nebo základní sazby daně nebo osvobození od daně zvýšil plátce svou daňovou povinnost, nemá na opravu sazby daně a výše daně nárok. V této oblasti není zákon o dani z přidané hodnoty harmonizován s právem Evropských společenství. Pro příjemce plnění - neplátce daně z přidané hodnoty je tento postup nevýhodný, neboť by u daného plnění musel zaplatit vyšší cenu. Avšak pokud by se stejný případ stal příjemci plnění - plátcem daně z přidané hodnoty, mohl by si uplatnit nárok na odpočet daně. Při absenci možnosti opravy sazby daně a výše daně může dojít ze strany některých daňových subjektů k vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Proto je ve vládním návrhu novely zákona o dani z přidané hodnoty k datu 1. ledna 2009 zapracováno ustanovení, které již opravu sazby daně a výše daně umožňuje.

Poslední soudní spor se týkal nájmu nebytových prostor, respektive posouzení, zda transakci, při níž nebyla sjednána typická nájemní smlouva (například pronajímatel mohl vyžadovat na nájemcích opuštění prostor kdykoliv a bez výpovědní lhůty a také nebylo zajištěno výlučné právo k užívání nebytových prostor), je možné posuzovat jako nájem nemovitého majetku. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropských společenství, nájem nemovitého majetku znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako by byl vlastníkem, a právo vyloučit další osoby z výkonu tohoto práva. Nájem je pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu, které se odvíjí od uplynutí času. Směrnice 2006 umožňuje osobě povinné k dani, aby si zvolila, zda bude u nájmu nemovitostí uplatňovat daň. Zákon o dani z přidané hodnoty rovněž umožňuje plátcem, aby si zvolil, zda u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor bude uplatňovat daň. V oblasti nájmu nemovitostí jako celku, je zákon o dani z přidané hodnoty, na této rozlišovací úrovni, v souladu se Směrnicí 2006.

Z výše uvedeného vyplývá, že dosud se i v oblasti výstavby, převodů a nájmu nemovitostí vyskytují ustanovení, která nejsou v platném znění zákona o dani z přidané hodnoty zcela v souladu se Směrnicí 2006. Je důležité, aby se novelou zákona o dani z přidané hodnoty odstranila veškerá ustanovení, která nejsou v souladu se Směrnicí 2006, tj. aby došlo k jejich úpravě, protože daňové subjekty by se mohly obracet na Soudní dvůr Evropských společenství s tím, že zákon o dani z přidané hodnoty neodpovídá výsledku, jehož má být Směrnicí 2006 dosaženo a Česká republika by tak byla povinna nahradit škody, které by jednotlivcům vznikly porušením práva Evropských společenství.

Seznam použité literatury

Pramenná literatura

1. BENDA, V., PITNER, L. *Zákon o DPH s komentářem*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha : Polygon, 2006. 392 s. ISBN 80-7273-135-1.
2. BREJCHA, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Praha : Century CZ, 2006. 448 s.
3. BURIAN, O. Pronájem nemovitostí z pohledu DPH – 1. část. *DPH aktuálně*. Praha, 2007, roč. 5, č. 11.
4. GRŮŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha : Linde, 2006. 323 s. ISBN 80-7201-620-2.
5. HOŘEJŠÍ, T. Studená sprcha pro Kalouska. *Euro : ekonomický týdeník*. Praha, 2007, roč. 9, č. 48.
6. JANKŮ, M. *Základy práva ES a EU*. 1. vyd. Ostrava : KEY Publishing, 2006. 209 s. ISBN 80-87071-01-8.
7. KRÁL, R. *Nariadení ES z pohledu jejich vnitrostátní aplikace a implementace*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. 128 s. ISBN 80-7179-548-8.
8. KRÁL, R. *Transpozice a implementace směrnic ES v zemích EU a ČR*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2002. 160 s. ISBN 80-7179-688-3.
9. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
10. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha : ASPI, 2005. 111 s. ISBN 80-7357-092-0.
11. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
12. OUTLÁ, V. et al. *Právo Evropské unie*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2006. 388 s. ISBN 80-86898-97-0.
13. SKÁLA, M. *Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty (2005)*. 2. přeprac. vyd. Praha : ASPI, 2005. 200 s. ISBN 80-7357-091-2.
14. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 2. akt. vyd. Praha : Linde, 2007. 256 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

15. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
16. ŠVESTKA, J., et al. *Občanský zákoník : komentář*. 10. jubilejní vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. 1465 s. ISBN 80-7179-486-4.
17. TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. aktualiz. vyd. Praha : Linde, 2006. 287 s. ISBN 80-7201-631-8.
18. ŽÁK, M. et al. *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha : Linde, 1999. 806 s. ISBN 80-7201-172-3.

Zákony a vyhlášky

1. *Ústavní zákon č. 1/1993 Sb.*
2. *Vyhláška č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu*
3. *Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon)*
4. *Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)*
5. *Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor*
6. *Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník*
7. *Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*
8. *Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční*
9. *Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí*
10. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*
11. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*
12. *Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor*
13. *Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní*
14. *Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních*
15. *Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů*
16. *Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)*

Směrnice

1. *Směrnice Rady 67/227/EHS*
2. *Směrnice Rady 67/228/EHS*
3. *Směrnice Rady 69/463/EHS*
4. *Směrnice Rady 71/401/EHS*
5. *Směrnice Rady 72/250/EHS*
6. *Směrnice Rady 77/388/EHS*
7. *Směrnice Rady 91/860/EHS*
8. *Směrnice Rady 92/77/EHS*
9. *Směrnice Rady 2006/112/ES*

Internetové zdroje

1. *Business.center* [online]. [cit. 2008-02-16]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/priloha1.aspx>>.
2. *Business.center* [online]. [cit. 2008-02-16]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/priloha2.aspx>>.
3. *Business.center.cz* [online]. [cit. 2008-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/priloha3.aspx>>.
4. *Council of Europe* [online]. [cit. 2007-11-13]. Dostupný z WWW: <http://www.coe.int/t/sk/com/about_coe/>.
5. *Česká daňová správa* [online]. [cit. 2007-09-09]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-6B2BDF49/cds/xsl/9_7619.html?year=>>.
6. *Česká daňová správa: Zákon č. 243/2000 Sb.* [online]. [cit. 2007-09-03]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-9812C552/cds/xsl/219_3587.html?year=>>.
7. *Euroskop.cz: Vše o Evropské unii* [online]. [cit. 2007-10-14]. Dostupný z WWW: <<http://www.euroskop.cz/40540/111002/clanek/pravo-evropskych-spolecenstvi/struktura-prava-es/>>.
8. *Euroskop.cz: Vše o Evropské unii* [online]. [cit. 2007-10-14]. Dostupný z WWW: <<http://www.euroskop.cz/45099//clanek/>>.
9. KUNEŠOVÁ, H. *Co bychom měli vědět o EU?* [online]. [cit. 2007-11-21]. Dostupný z WWW: <http://www.europedirect.cz/portal/soubory/dokumenty/publikace_brozura-coEU.pdf>.

10. *Právník.cz : Zákon o soustavě daní* [online]. [cit. 2007-09-21]. Dostupný z WWW: <<http://www.pravnik.cz/uplna-zneni/uz-19.html>>.
11. *Přístup k právu Evropské unie : Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně* [online]. [cit. 2008-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:CS:PDF>>.
12. *Přístup k právu Evropské unie : Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2008-03-19]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>>.
13. *Přístup k právu Evropské unie : Věc C-284/03 Belgický stát v. Temco Europe SA* [online]. [cit. 2008-02-28]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0284:CS:HTML>>.
14. *Přístup k právu Evropské unie : Věc C-25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach v. HE* [online]. [cit. 2008-03-04]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0025:CS:HTML>>.
15. *Přístup k právu Evropské unie : Věc C-342/87 Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën* [online]. [cit. 2008-04-10]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987J0342:EN:HTML>>.
16. *Sagit : Daň nepřímá* [online]. [cit. 2007-12-28]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_032.HTM>.
17. *Sagit : Zákon č. 483/2001 - anotace* [online]. [cit. 2007-12-28]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/zpravodajtxtanot.asp?cd=76&typ=r&zdroj=../_anotace/sb01483a>.
18. *Soudní dvůr Evropských společenství* [online]. [cit. 2007-11-22]. Dostupný z WWW: <http://curia.europa.eu/cs/instit/presentationfr/index_cje.htm>.
19. *Soudní dvůr Evropských společenství* [online]. [cit. 2007-12-22]. Dostupný z WWW: <http://curia.europa.eu/cs/instit/presentationfr/index_tpi.htm>.

Seznam zkratk a symbolů

ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropská společenství
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
EURATOM	Evropské atomové společenství
GJ	giga joule
MWh	mega watt hodina
SRN	Spolková republika Německo
VTPV	vyhláška o technických požadavcích na výstavbu
ZVB	zákon o vlastnictví bytů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. dubna 2008

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Foerstrova 715, Frýdek-Místek 738 01

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Členění daní
- Příloha č. 2 Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě
- Příloha č. 3 Seznam služeb podléhajících snížené sazbě
- Příloha č. 4 Schéma řízení před Soudním dvorem Evropských společenství
- Příloha č. 5 Přímé žaloby a opravné prostředky – schéma řízení
- Příloha č. 6 Seznam činností uvedených v Čl. 13 odst. 1 třetím pododstavci Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Příloha č. 1 Členění daní

Dle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní byly daně členěny následovně:

1. Daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu.
2. Daně spotřební
 - a) daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - b) daň z lihu a destilátů,
 - c) daň z piva,
 - d) daň z vína,
 - e) daň z tabáku a tabákových výrobků.
3. Daně z příjmů
 - a) daň z příjmů fyzických osob,
 - b) daň z příjmů právnických osob.
4. Daň z nemovitostí.
5. Daň silniční.
6. Daň z dědictví a darování.
7. Daň z převodu nemovitostí.
8. Daně k ochraně životního prostředí.

Zdroj: *Právník.cz* : *Zákon o soustavě daní* [online]. [cit. 2007-09-21]. Dostupný z WWW: <http://www.pravnik.cz/uplna-zneni/uz-19.html>; vlastní úprava.

Příloha č. 2 Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě

Příloha č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Číselný kód Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží	Název zboží
01-23, 25	- Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem), živá zvířata, semena a rostliny, a přísady případně krmiva; voda. Mimo zboží zařazeného do číselných kódů: 2203-2208
28-30, 40, 48, 56, 61, 62	- Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky - jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely.
Ex - 4818	- Dětské pleny.
Ex - 6111	- Dětské pleny.
Ex - 6209	- Dětské pleny.
Ex - 49	- Knihy, brožury, noviny a časopisy, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy, obrázková alba, obrázkové knihy, předlohy ke kreslení a pro děti, hudebniny tištěné či rukopisné, kartografické výrobky všech druhů včetně atlasů, nástěnných map, topografických plánů a globusů, kromě tiskovin plně nebo podstatně určených k reklamě.
01- 96	- Zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů, včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, vyjma zboží kapitoly 24.
48, 64, 66, 84, 85, 87, 90, 91	- Zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí, jež není zdravotnickým prostředkem podle zvláštních právních předpisů, a to: - Braille papír - Bílé hole pro nevidomé a částečně vidící osoby - Osobní a kuchyňské váhy s hlasovým výstupem pro nevidomé

a částečně vidící osoby

- Manipulační stroje a zařízení pro přepravu těžce zdravotně postižených osob upoutaných na vozíku
- Psací stroje a stroje na zpracování textu (slovní procesory) upravené k používání nevidomými a částečně vidícími osobami nebo osobami s amputovanou nebo ochrnutou horní končetinou
- Elektronické kalkulačky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby a elektronické počítačí stroje s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby
- Počítače speciálně upravené pro nevidomé a částečně vidící osoby s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu, a jejich jednotky a přídatná zařízení s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu
- Braillovská počítačová tiskárna pro nevidomé a částečně vidící osoby, klávesnice pro nevidomé a částečně vidící osoby a jiné výstupní a vstupní jednotky počítače pro zpracování hmatového písma
- Jednotky počítačů a přídatná zařízení k počítačům umožňující jejich ovládání osobami se sníženou jemnou motorikou nebo amputovanými končetinami
- Telefony a videotelefony konstruované pro použití neslyšícími osobami
- Zvětšovače televizního obrazu pro nevidomé a částečně vidící osoby
- Speciální akustické nebo vizuální přístroje pro neslyšící, nevidomé a částečně vidící osoby
- Ruční ovládání nožních pedálů, ruční páky, včetně řadicí páky, pro tělesně postižené osoby
- Hodinky pro nevidomé a částečně vidící osoby s hmatovým nebo hlasovým výstupem s pouzdem jiným než z drahých kovů a vibrační a světelné hodinky pro neslyšící osoby
- Vibrační a světelné budíky pro neslyšící osoby a budíky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby

- Části a součásti těchto výrobků, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému výše uvedenému druhu zboží.
- 94
- Dětské sedačky do automobilů.
- 06022090
- Stromy, zákrsky, keře a keřky, též roubované, těch druhů, které rodí jedlé ovoce a ořechy.
- 4401
- Palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo podobných tvarech; dřevěné štěpky nebo třísky; piliny a dřevěný odpad a zbytky, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů.

Číselným kódem Harmonizovaného systému se rozumí číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2004.

Pokud je před číselným kódem uvedena poznámka ex, znamená to, že snížené sazbě daně podléhá pouze zboží v této příloze výslovně uvedené.

Novinami se pro účely tohoto zákona rozumí deníky a zpravodajské periodické tiskoviny, vydávané nejméně dvakrát ročně pod stejným názvem a v úpravě pro ně typické bez pevného spojení jednotlivých listů.

Zdroj: Business.center [online]. [cit. 2008-02-16]. Dostupný z WWW: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/priloha1.aspx>; vlastní úprava.

Příloha č. 3 Seznam služeb podléhajících snížené sazbě

Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

- Opravy zdravotnických prostředků, uvedených v Příloze č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb.
- Opravy invalidních vozíků, zařazené v SKP 35.43.92.
- Shromáždění, úprava a rozvod vody zařazené v SKP 41, odvádění a čištění odpadních vod a ostatní služby zařazené v SKP 90.01.
- Ubytovací služby zařazené v SKP 55.
- Pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 60, která zahrnuje osobní železniční a silniční dopravu, ostatní pozemní osobní dopravu, podzemní dopravu a dopravu lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami a lyžařskými vleky.
- Vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 61, která zahrnuje osobní lodní dopravu cestujících a jejich zavazadel.
- Letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 62, která zahrnuje osobní leteckou přepravu cestujících a jejich zavazadel.
- Zdravotní péče, zařazená v SKP 85.1, pokud není osvobozena od daně podle § 58.
- Sociální péče, zařazená v SKP 85.32, pokud není osvobozena od daně podle § 59.
- Úklidové práce prováděné v domácnostech, zařazené v SKP 74.70.12 a 74.70.13.
- Domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany zařazené v SKP 85.3 nebo 95.0. - respitní péče.
- Kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, vyhlídkové věže, do zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad, historických objektů a obdobné.
- Umělecké a ostatní zábavné služby zařazené v SKP 92.3, které zahrnují činnosti spisovatelů, skladatelů, herců, interpretů estrádních kabaretních, malířů, sochařů, řezbářů, cizelérů, výtvarníků a podobných samostatných umělců.
- Pohřebnictví a související služby, zařazené v SKP 93.03, které zahrnují provoz pohřebních ústavů a krematorií, včetně dodání zboží přímo souvisejícího s poskytováním těchto služeb.
- Sportovní činnost zařazená v SKP 92.6.

- Ostatní rekreační činnost zařazená v SKP 92.72, 92.72.1, 92.72.11 a 92.72.12. Služby posiloven a kondičního cvičení, provoz saun, tureckých a parních lázní zařazené v SKP 93.04.

Pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003.

Pravidelnou hromadnou přepravou osob se rozumí přeprava osob v určeném dopravním spojení podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 114/1995 Sb., o vnitrozemské plavbě, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášky č. 388/2000 Sb., Ministerstva dopravy a spojů o veřejné linkové osobní dopravě, a tarifních a přepravních podmínek, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech.

Zdroj: Business.center [online]. [cit. 2008-02-16]. Dostupný z WWW: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/priloha2.aspx>; vlastní úprava.

Příloha č. 4 Schéma řízení před Soudním dvorem Evropských společenství

Přímé žaloby a opravné prostředky		Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce
Písemná část		
Žaloba		Předkládací rozhodnutí vnitrostátního soudu
<p>Doručení žaloby kanceláří žalovanému</p> <p>Sdělení o žalobě v Úředním věstníku EU</p> <p>[Předběžná opatření]</p> <p>[Vedlejší účastenství]</p> <p>Žalobní odpověď/Vyjádření k opravnému prostředku</p> <p>[Námítka nepřipustnosti]</p> <p>[Replika a duplika]</p>	<p>[Žádost o právní pomoc]</p> <p>Určení soudce zpravodaje a generálního advokáta</p>	<p>Překlad do ostatních úředních jazyků Evropské unie</p> <p>Sdělení o předběžných otázkách v Úředním věstníku EU</p> <p>Oznámení dotčeným účastníkům řízení, členským státům, orgánům Společenství, státům EHP a Kontrolnímu úřadu ESVO</p> <p>Písemná vyjádření účastníků řízení, států a orgánů</p>
<p>Soudce zpravodaj připraví předběžnou zprávu</p> <p>Všeobecná schůze soudců a generálních advokátů</p> <p>Přidělení věci kolegiu</p> <p>[Provádění dokazování]</p>		
Ústní část		
<p>[Jednání; zpráva k jednání]</p> <p>[Stanovisko generálního advokáta]</p> <p>Porada soudců</p> <p>Rozsudek</p>		

Fakultativní části řízení jsou uvedeny v závorkách.

Zdroj: *Soudní dvůr Evropských společenství* [online]. [cit. 2007-11-22]. Dostupný z WWW: http://curia.europa.eu/cs/instit/presentationfr/index_cje.htm; vlastní úprava.

**Příloha č. 6 Seznam činností uvedených v Čl. 13 odst. 1 třetím pododstavci Směrnice
Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty**

1. Telekomunikační služby,
2. dodání vody, plynu, elektřiny a páry,
3. přeprava zboží,
4. přístavní a letištní služby,
5. přeprava osob,
6. dodání nového zboží vyrobeného na prodej,
7. plnění uskutečněná orgány zemědělské intervence týkající se zemědělských produktů podle nařízení o společné organizaci trhu s těmito produkty,
8. pořádání obchodních veletrhů a výstav,
9. skladování,
10. činnost obchodních reklamních subjektů,
11. činnost cestovních kanceláří,
12. provozování prodejen pro zaměstnance, družstevních a závodních jídelen a podobných zařízení,
13. činnosti rozhlasu a televize, nejsou-li osvobozeny od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. q).

Zdroj: *Přístup k právu Evropské unie : Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2008-03-19]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>>; vlastní úprava.