

Masarykova univerzita  
Ekonomicko-správní fakulta

Studijní obor: Finance a právo



# **HARMONIZACE DPH V EU**

## **VAT HARMONISATION IN THE EU**

**Bakalářská práce**

Vedoucí bakalářské práce:  
prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

Autor:  
Kamila Rozehnalová

Brno, 2013



Jméno a příjmení autora:	Kamila Rozehnalová
Název bakalářské práce:	Harmonizace DPH v EU
Název práce v angličtině:	Vat Harmonisation in the EU
Katedra:	Financí
Vedoucí bakalářské práce:	prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.
Rok obhajoby:	2013

### **Anotace:**

Bakalářská práce s názvem „Harmonizace DPH v EU“ si klade za cíl, jak již název napovídá, posoudit úroveň harmonizace daně z přidané hodnoty. Práce je rozdělena do několika částí. První z nich je zaměřena zejména na vysvětlení nejdůležitějších pojmů a rovněž uvádí důvody pro daňovou harmonizaci v EU. Druhá část nabízí analýzu pravomoci EU v oblasti daní. Třetí část potom objasňuje výsledky harmonizace DPH, zatímco závěrečná část pojednává o situaci v několika vybraných zemích.

### **Annotation:**

The Bachelor Thesis titled "The VAT Harmonisation in the EU" aims, as its name suggests, to assess the level of VAT harmonisation. The thesis is divided into four distinct parts. The first one attempts to explain the key terms while it also submits reasons for tax harmonisation in the EU. The second part offers an analysis of the EU competence in the field of taxation. The third part goes on to clarify the results of VAT harmonisation while the final part treats the situation in several selected countries.

### **Klíčová slova:**

Evropská integrace, harmonizace, DPH, pravomoc EU, výsledky harmonizace DPH.

### **Key words:**

European integration, harmonisation, VAT, EU competence, the results of VAT harmonisation.

## **Prohlášení**

„Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Harmonizace DPH v EU zpracovala sama pod vedením prof. JUDr. Vladimíra Týče, CSc. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použila k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.“

V Brně dne 13. května 2013

---

Vlastnoruční podpis autora

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala prof. JUDr. Vladimíru Týčovi, CSc. za věnovaný čas, odborné vedení a podnětné připomínky, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce. Dále děkuji své rodině za podporu a přátelům za cenné rady.

# Obsah

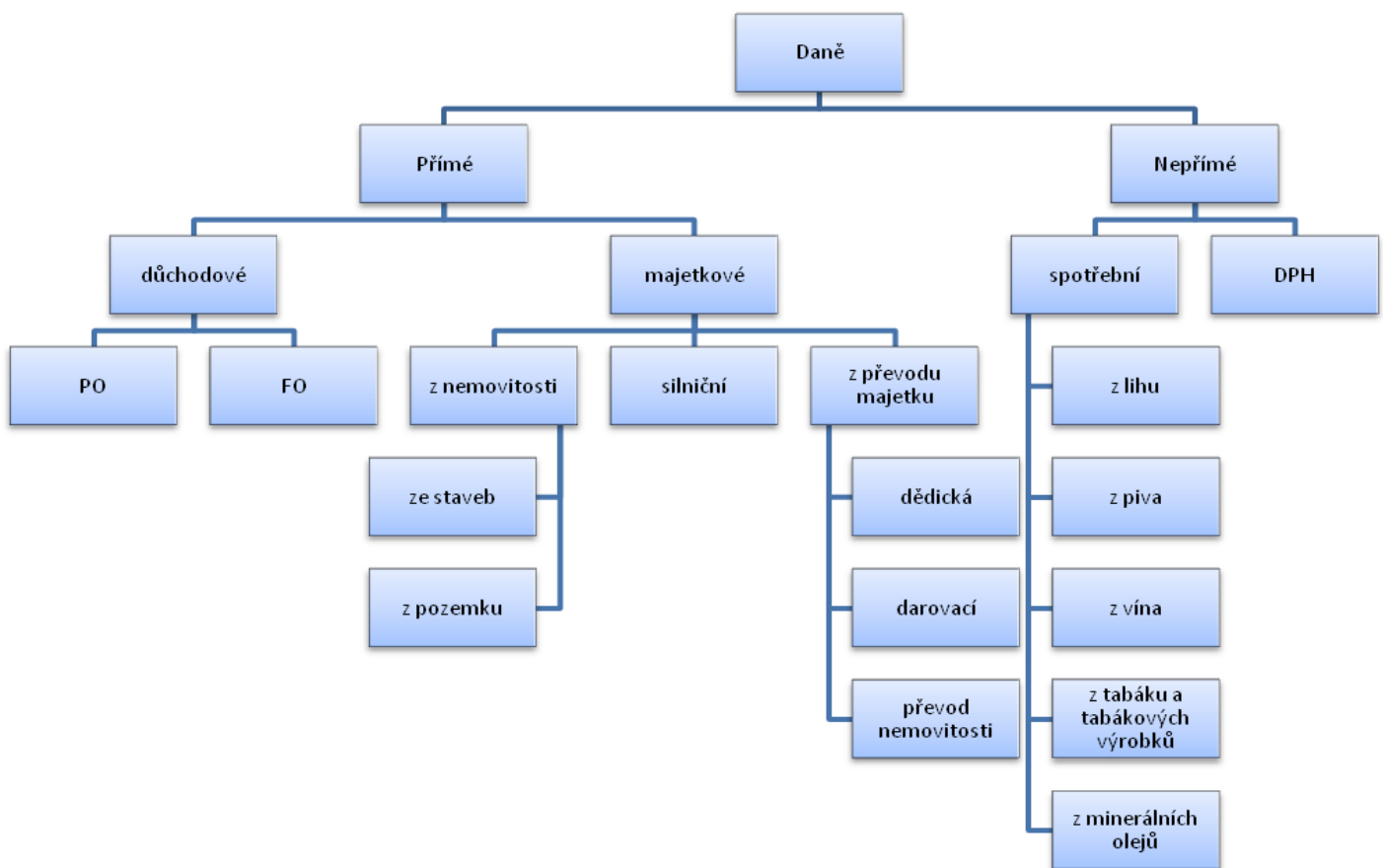
Úvod .....	- 8 -
1. Důvody harmonizace daní v EU - smysl daňové politiky .....	- 10 -
1.1 Evropská integrace .....	- 10 -
1.2 „Harmonizace“ .....	- 11 -
1.3 Formy mezinárodní daňové spolupráce .....	- 11 -
1.3.1 Daňová koordinace .....	- 12 -
1.3.2 Daňová aproximace .....	- 13 -
1.3.3 Daňová harmonizace .....	- 13 -
1.4 Boj daňové koordinace a daňové konkurence .....	- 13 -
2. Pravomoc EU v oblasti daní .....	- 15 -
2.1. Právní systém EU .....	- 15 -
2.1.1. Sekundární právo EU .....	- 16 -
2.1.2. Pravomoc EU k vydávání aktů sekundárního práva .....	- 16 -
2.2. Zavedení DPH jako unifikovaného systému nepřímého zdanění .....	- 18 -
2.3. Snaha o harmonizaci legislativy DPH v členských zemích .....	- 19 -
2.3.1. Směrnice v oblasti daňové harmonizace .....	- 19 -
2.4. „Brzda“ harmonizace v podobě jednomyslného rozhodování členských států... -	20 -
3. Výsledky harmonizace DPH .....	- 21 -
3.1 Směrnice k harmonizaci daně z přidané hodnoty .....	- 21 -
3.1.1 První směrnice 67/227/EHS .....	- 21 -
3.1.2 Druhá směrnice 67/228/EHS .....	- 22 -
3.1.3 Třetí, čtvrtá a pátá směrnice .....	- 22 -
3.1.4 Šestá směrnice 77/388/EHS .....	- 22 -
3.1.5 Osmá, Třináctá a Desátá směrnice .....	- 23 -
3.1.6 Další významné směrnice .....	- 23 -

3.2	Šestá směrnice v aktuálním znění .....	- 24 -
3.3	Směrnice Rady 2006/112/ES .....	- 24 -
3.3.1	Účel a oblast působnosti (hlava I) .....	- 25 -
3.3.2	Územní působnost (hlava II) .....	- 25 -
3.3.3	Osoby povinné k dani (hlava III) .....	- 26 -
3.3.4	Zdanitelná plnění (hlava IV) .....	- 26 -
3.3.5	Místo zdanitelného plnění (hlava V) .....	- 27 -
3.3.6	Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti (hlava VI).....	- 28 -
3.3.7	Základ daně (hlava VII) .....	- 29 -
3.3.8	Sazby (hlava VIII) .....	- 29 -
3.3.9	Osvobození od daně (hlava IX).....	- 31 -
3.3.10	Odpočet daně (hlava X).....	- 33 -
3.3.11	Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani (hlava XI)	- 35 -
3.3.12	Zvláštní režimy (hlava XII).....	- 37 -
3.3.13	Odchytky (hlava XIII).....	- 39 -
3.3.14	Různá ustanovení (hlava XIV).....	- 40 -
3.3.15	Závěrečná ustanovení (hlava XV).....	- 40 -
4.	Současná situace v oblasti DPH v různých zemích EU .....	- 42 -
4.1	Česká republika .....	- 42 -
4.2	Francie .....	- 43 -
4.3	Velká Británie .....	- 43 -
4.4	Řecko.....	- 44 -
	Závěr.....	- 46 -
	Seznam použitých zdrojů: .....	- 48 -
	Seznam příloh:.....	- 49 -

## Úvod

S daněmi se setkáváme každý den – když si jdeme koupit do obchodu jídlo nebo oblečení, když podnikáme, když pracujeme a dostáváme tedy výplatu sníženou o daň, když dědíme nebo dostaneme něco darem, když si koupíme například cigarety nebo alkohol, v případě že kupujeme nebo prodáváme nemovitost a v mnoha dalších případech. Vlastně i v těch, které jsou osvobozeny od daně, protože někdo se musel zasadit o toto osvobození a subjekty se potom museli naučit toto pravidlo používat. Už tedy tímto do první věty a samozřejmě i celkově do této problematiky zapadají.

V České republice konkrétně se daňový systém člení na daně přímé a nepřímé. Do první skupiny patří daň z příjmu fyzických osob (DPFO), daň z příjmu právnických osob (DPPO), daň z nemovitostí, daň silniční a daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. V druhé skupině potom nalezneme daň z přidané hodnoty a spotřební daň. Přesné členění můžeme vidět na obrázku:



Zdroj: <http://www.ap-levova.estranky.cz/clanky/danova-soustava/schema-danove-soustavy.html>



Česká republika vstoupila dne 1. května 2004 do Evropské unie<sup>1</sup>, což je hospodářské a politické společenství 27 evropských zemí. Další informace k historii a vývoji lze nalézt v kapitole 2.1 této bakalářské práce. Zde bych však ráda zmínila, že z počáteční čistě hospodářsky orientované spolupráce se zrodilo společenství, které spolupracuje v celé řadě politických oblastí. Jednotný trh je pak hlavním ekonomickým cílem. Umožňuje volný pohyb většiny zboží, služeb, kapitálu a osob.<sup>2</sup> Osobně bych si dovolila vyjádřit názor, že cílem EU je vlastně sblížení jednotlivých členských zemí v nejrůznějších oblastech. Měl by tak vzniknout jednotný celek, kde budou nastolena pokud možno stejná pravidla. Tohoto cíle však není jednoduché dosáhnout vzhledem k tradicím a mnohdy rozdílným názorům, které v jednotlivých státech panují.

Na první pohled se může zdát, že text uvedený výše je poněkud nesourodý, protože nejprve jsem se zabývala daněmi a doplnila jsem i schéma daňového systému České republiky, poté jsem přešla na Evropskou unii. Nyní bych však ráda osvětlila, jak se tato dvě témata proplétají. Česká republika je totiž členem Evropské unie a EU má za cíl (jak bylo zmíněno výše) odstraňovat co nejvíce rozdíly v jednotlivých členských zemích. Do této harmonizační snahy patří také oblast daní včetně daně z přidané hodnoty. A právě tuto problematiku budu dále ve své bakalářské práci rozebírat.

---

<sup>1</sup> Evropská unie (EU) a Evropská společenství (ES) jsou pojmy obecně velmi rozšířené a panuje o nich plošné povědomí. Vzhledem k tomu a také vzhledem k „historickým“ definicím v několika směrnicích apod. budou tyto dva pojmy v mé bakalářské práci v některých případech vzájemně zaměňovány.

<sup>2</sup> Jak funguje EU [online]. [cit. 2013-05-06].

Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/about-eu/index\\_cs.htm](http://europa.eu/about-eu/index_cs.htm)>

# 1. Důvody harmonizace daní v EU - smysl daňové politiky

## 1.1 Evropská integrace

Pojem evropská integrace zahrnuje vznik a vývoj Evropských společenství a později Evropské unie.

Evropskou integraci je možno definovat jako proces postupného sblížení evropských zemí a národů v tom smyslu, že členské země spojují své zdroje a velké množství rozhodnutí činí společně (pomocí orgánů EU – Evropského parlamentu, Rady, Komise,...).<sup>3</sup> Toto sblížení přesahuje obvyklou mezinárodní spolupráci. Konkrétní cíle evropské integrace se formovaly postupně a dle tohoto vývoje vznikaly také různé organizace s rozličným zaměřením a úkoly. Integrace si klade cíle ekonomické, politické a vojensko-bezpečnostní.<sup>4</sup>

Počátek evropské integrace se datuje do období po druhé světové válce, kdy bylo nutné znovu nastartovat hospodářství v Evropě, které bylo těžce zasažené válkou, a zároveň existovaly také výrazné snahy o dosažení mírové budoucnosti.

Dnešní Evropská unie tedy vznikla v červenci roku 1952 jako **Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO)** se šesti zakládajícími členy – Belgií, Francií, Itálií, Lucemburskem, Nizozemskem a Spolkovou republikou Německo. Smlouva o vzniku ESUO byla podepsána již 18. dubna 1951, ale v platnost vstoupila až o rok později. Hlavní idea spočívala v zabránění jednotlivým zemím, aby volně nakládaly se zdroji nezbytnými pro vedení světových válek – s uhlím a ocelí.

ESUO dosáhlo úspěchu, a proto došlo k rozhodnutí rozšířit spolupráci i na další odvětví, odstranit tak překážky obchodu a vytvořit společný trh. Zakládající šestice tedy vytvořila v roce 1958 **Evropské hospodářské společenství (EHS)** a **Evropské společenství pro atomovou energii (Euratom)**. V roce 1967 došlo ke sloučení institucí těchto tří společenství. Postupem času se k tehdejším **Evropským společenstvím (ES)** a dnešní **Evropské unii (EU)** připojovaly další státy Evropy.

---

<sup>3</sup> Evropská integrace [online]. [cit. 2013-04-16].

Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/abc/eurojargon/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/eurojargon/index_cs.htm)>

<sup>4</sup> Integrace [online]. [cit. 2013-04-30].

Dostupné z WWW: <<https://www.euroskop.cz/286/sekce/ch-j/>>

Lisabonská smlouva vstoupila v platnost 1. prosince 2009. Jedná se o smlouvu doplňující a nikoli ustavující. Upravuje Smlouvu o Evropské unii (Maastrichtská smlouva) a Smlouvu o založení Evropského společenství (Římská smlouva). Zakládá nový institucionální rámec s cílem dosažení vyššího stupně demokratičnosti, transparentnosti a efektivity.<sup>5</sup>

## **1.2 „Harmonizace“**

Pojem harmonizace dle oficiálních stránek Evropské unie je vysvětlen tak, že se jedná o sladění právních předpisů různých států, a to nejčastěji za účelem odstranění překážek, které brání volnému pohybu pracovních sil, zboží, služeb a kapitálu. Evropská unie zde hraje významnou roli v tom, že zajišťuje, aby právní předpisy v jednotlivých členských zemích ukládaly svým občanům obdobné povinnosti a také aby v každé ze členských zemí platily alespoň jisté minimální povinnosti.<sup>6</sup>

„Harmonizace“ také znamená koordinaci technických předpisů jednotlivých zemí, aby bylo možné volně obchodovat s výrobky a službami na celém území EU. Na rozdíl od obecně rozšířeného mýtu neznamena harmonizace nesmyslné stanovování norem pro všechno možné, od zakřivení okurek po barvu mrkve. Často jde jednoduše o to, že si členské státy vzájemně uznávají předpisy o bezpečnosti výrobků.<sup>7</sup>

## **1.3 Formy mezinárodní daňové spolupráce**

Mezinárodní spolupráci v oblasti daní můžeme rozdělit do tří různých úrovní (viz obr. níže), které se od sebe liší dle stupně sladění daňových systémů.

---

<sup>5</sup> Proces evropské integrace [online]. [cit. 2013-04-30].

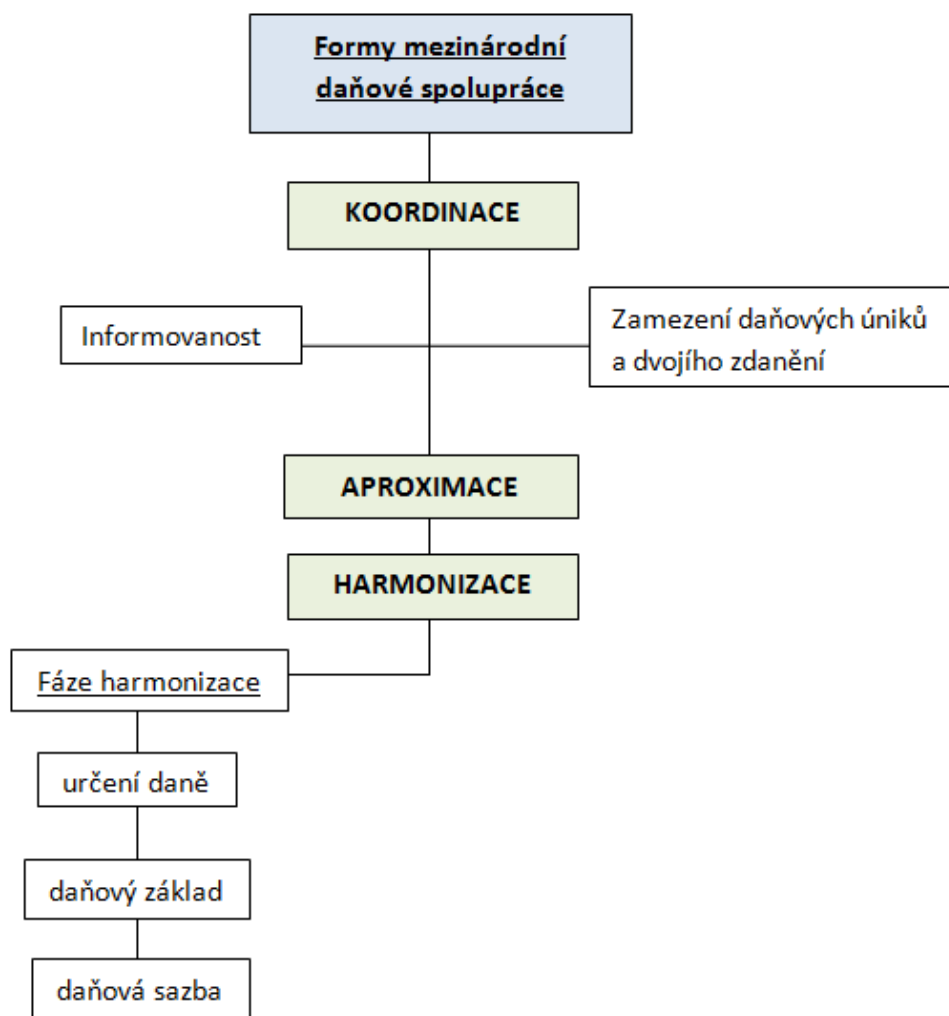
Dostupné z WWW: <[http://www.ecb.int/ecb/educational/facts/euint/html/ei\\_001.cs.html](http://www.ecb.int/ecb/educational/facts/euint/html/ei_001.cs.html) >

<sup>6</sup> Eurožargon - harmonizace [online]. [cit. 2013-04-05].

Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/abc/eurojargon/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/eurojargon/index_cs.htm) >

<sup>7</sup> Eurožargon - harmonizace [online]. [cit. 2013-04-05].

Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/abc/eurojargon/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/eurojargon/index_cs.htm) >



Zdroj: ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 30. ISBN 978-80-7201-881-9.

### 1.3.1 Daňová koordinace

Prvním krokem je daňová koordinace, kdy dochází k uzavírání rozličných dohod, které mají za cíl zamezit tzv. praní špinavých peněz, omezit škodlivou daňovou konkurenci, umožnit výměnu informací a nastolit určitou transparentnost. Lze sem zařadit například velice časté smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

### **1.3.2 Daňová aproximace**

Pod pojmem aproximace si pak můžeme představit vzájemné přibližování daňových systémů. Jedná se tedy o určitý druh spolupráce v oblasti daní, kdy účelem ale není sladění jednotlivých systémů.

### **1.3.3 Daňová harmonizace**

Tento pojem znamená přizpůsobování a postupné sladění národních daňových systémů a také jednotlivých daní a to tak, že tyto země dodržují společná pravidla. Harmonizace pak může zahrnovat jak konstrukci daní, tak také administrativní část jako je inkasování daně nebo například daňová kontrola.

Samotný proces je složen ze tří fází: 1) určení daně, kterou je třeba harmonizovat, 2) harmonizace daňového základu a 3) harmonizace daňové sazby.<sup>8</sup>

## **1.4 Boj daňové koordinace a daňové konkurence**

Vzhledem k tomu, že ve 20. století postupně začíná propukát globalizace a dochází k přeměně regionálních trhů na trh celosvětový, přestávají platit staré důvody pro odlišnosti mezi jednotlivými daňovými systémy. Vznikají nadnárodní společnosti, přesouvá se obrovské množství kapitálu a při těchto transakcích se střetávají různé daňové systémy, které byly v jednotlivých zemích vybudovány na základě tradice, specifických přírodních a politických podmínek, náboženství atd. V situaci, kdy nadnárodní korporace mají dceřiné společnosti v různých zemích, kdy tuzemci pracují v zahraničí a kdy mezi státy putuje stále větší množství různých komodit, je nutné, aby vlády jednotlivých zemí začaly spolupracovat v oblasti daní. To je nezbytné už jen z důvodu zabránění daňovým únikům.<sup>9</sup>

Všechna tato fakta pak platí mnohonásobně, pokud se země rozhodnou zapojit do integračního seskupení, jakým je i Evropská unie.<sup>10</sup>

Přesto existuje mnoho odpůrců sblížení daňových systémů a tedy zastánců daňové konkurence, podle nichž je sladění účelné jen do určité míry a při překročení této míry

---

<sup>8</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012, s. 30 – 31. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>9</sup> Tamtéž s. 29.

<sup>10</sup> Tamtéž s. 29.

dochází k neefektivnostem celého systému. Jsou proti přílišným vládním zásahům a podporují volnou soutěž daňových systémů, která podle nich může být velmi přínosná, protože znamená úsporu veřejných prostředků a může působit jako ekonomický stimul.<sup>11</sup>

Daňovou konkurenci ale nemůžeme chápat jako naprostý opak daňové harmonizace, protože dokonce i Evropská komise (dále jen Komise) připouští určitá pozitiva plynoucí z rozdílné výše daňové kvóty, která je stanovena v jednotlivých členských zemích Evropské unie.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 31. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>12</sup> Tamtéž s. 31.

## 2. Pravomoc EU v oblasti daní

### 2.1. Právní systém EU

Evropská unie je velice specifickou mezinárodní organizací a to hlavně proto, že jí členské státy přiznaly pravomoc vytvářet právní normy. Takovéto právní normy jsou navíc závazné nejen pro zmíněné státy, ale také pro subjekty uvnitř těchto států. EU tedy tvoří svůj vlastní právní systém.

Právo Evropské unie je možné členit z několika hledisek. Osobně bych ráda zmínila členění dle strukturálního přístupu, jehož hlediskem je způsob (nebo také subjekt) tvorby norem. Dle tohoto hlediska tedy členění vypadá takto:

- Právo primární
- Právo sekundární
- Mezinárodní smlouvy
- Obecné zásady
- Judikatura ESD<sup>13</sup>

Primární právo je tvořeno přímo členskými státy, právo sekundární je potom tvořeno orgány EU a to na základě zmocnění právě primárním právem. Podrobněji viz kapitola 2.1.2.

Mezinárodními smlouvami jsou zde myšleny takové smlouvy, které uzavírá EU s nečlenskými státy.

Další zmíněnou skupinou jsou obecné zásady, což jsou vlastně normy nevytvářené nikým, protože jde o zobecňování existujících pravidel.

Poslední kategorií je judikatura ESD, která je důležitá pro sjednocování výkladu a také aplikace práva Evropské unie ve členských zemích.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> TÝČ, V.: Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 6. vydání. Praha: Leges, 2010, s. 75 - 76.

<sup>14</sup> Tamtéž s. 76.

### 2.1.1. Sekundární právo EU

Jedná se o akty orgánů EU, které jsou vydávány na základě zřizovacích smluv. Konkrétně článek 288 Smlouvy o fungování EU přesně vymezuje možné druhy aktů a to následovně:

- Nařízení
- Směrnice
- Rozhodnutí
- Doporučení
- Stanoviska<sup>15</sup>

Článek 288 SFEU obsahuje vymezení jednotlivých druhů aktů a jejich definice:

„Pro výkon pravomocí Unie přijímají orgány nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska.

Nařízení má obecnou působnost. Je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

Směrnice je závazná pro každý stát, kterému je určena, ale jenom pokud jde o výsledek, kterého má být dosaženo, protože volba formy a prostředků k dosažení daného stavu je ponechána vnitrostátním orgánům.

Rozhodnutí je závazné také v celém rozsahu, ale pokud jsou v něm uvedeni ti, kterým je určeno, potom je závazné jen pro ně.

Nakonec doporučení a stanoviska – ta nejsou závazná“.<sup>16</sup>

### 2.1.2. Pravomoc EU k vydávání aktů sekundárního práva

Orgány Evropské unie mohou vydávat akty sekundárního práva na základě tzv. svěřené pravomoci, která je jim poskytnuta členskými státy, ale pouze k dosažení jasně daných cílů – nesmí být tedy použita za žádným odlišným účelem.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> TÝČ, V.: Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 6. vydání. Praha: Leges, 2010, s. 79.

<sup>16</sup> Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012. Cit. 27. 4. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/>

<sup>17</sup> TÝČ, V.: Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 6. vydání. Praha: Leges, 2010, s. 81.



Podrobně je vše popsáno a stanoveno ve Smlouvě o fungování EU, konkrétně ve druhé kapitole s názvem „PRÁVNÍ AKTY UNIE, POSTUPY JEJICH PŘIJÍMÁNÍ A JINÁ USTANOVENÍ“. Tato kapitola se dále dělí na dva oddíly, kdy první z nich („Právní akty Unie“) se zabývá jednotlivými možnými druhy aktů. Jedná se o článek 288 až 292. Druhý oddíl („Postupy přijímání aktů a jiná ustanovení“) potom řeší celý proces od podání návrhů až po přijetí nebo nepřijetí daných aktů. Toto nalezneme v člancích 293 až 299.

Tato smlouva tedy umožňuje orgánům Evropské unie vůbec vydávat nějaké další akty a tím je dán klíč například k možnosti daňové harmonizace.

Pokud se zaměříme na pravomoc konkrétně v případě harmonizace nepřímých daní, ta je dána článkem 113 Smlouvy o fungování EU. Tento článek říká, že Rada zvláštním legislativním postupem 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 jaké je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.<sup>18</sup>

Z textu tohoto článku lze tedy vyčíst tři velice zajímavé a důležité znaky harmonizace oblasti nepřímých daní:

- Rada musí jednat jednomyslně. To znamená, že každý členský stát má právo veta ohledně návrhu směrnice Komise. Oblast daňového práva je jednou z mála oblastí, kde je jednomyslnost stále ještě takto zachovávána.
- Evropský parlament (dále jen EP) má obvykle pravomoc spolurozhodovat. V této oblasti mu však tato pravomoc přiznána není. Je zde stanovena pouze povinnost konzultovat, Rada však není vázána doporučeními EP.
- Rada může přijímat pouze směrnice, které jsou nutné pro vytvoření a fungování vnitřního trhu. Díky tomuto pravidlu může stát, který nesouhlasí s návrhem směrnice, vyvolat politickou debatu týkající se nezbytnosti daného návrhu.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. Úř. věst. C 326, 26.10.2012. Cit. 27. 4. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/>

<sup>19</sup> TÝČ, Vladimír. Harmonization of Indirect Taxes in the European Union. International Journal of Law and Management, Bingley (GB): Emerald, 2008, roč. 50/2008, č. 2, s. 87-92. ISSN 1754-243X.

## 2.2. Zavedení DPH jako unifikovaného systému nepřímého zdanění

Nepřímé daně můžeme obecně označit jako daně ze spotřeby. Specifikem u této skupiny daní je, že ústředním subjektem je plátce daně povinný daň uhradit, ale zároveň není osobou, na kterou dopadá daňové zatížení, protože může převést toto daňové břemeno prostřednictvím ceny na konečného spotřebitele.<sup>20</sup>

Naprostou suverénní roli v této oblasti sehraává v současné době daň z přidané hodnoty. Nebylo tomu tak ale vždy. Dříve bylo její místo obsazeno daní z obratu nebo daní dovozní. Prvním státem, který vůbec použil daň z přidané hodnoty, byl Michigan v USA a to roku 1953.<sup>21</sup>

V zakládajících státech EHS existovaly až do poloviny 60. let minulého století nesourodé a někdy až zcela odlišné daňové systémy, a to zejména pokud jde o daně uvalované na spotřebu.

Pouze ve Francii se uplatňoval režim daně z přidané hodnoty. V ostatních státech, kterými byla Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko, se používal systém daně z obratu. Tato situace nemohla zaručit daňovou neutralitu, protože daň z obratu spočívá v tom, že výrobce na produkt aplikuje daňovou sazbu, ale na druhé straně mu není odpočítávána daň na jeho vstupech.<sup>22</sup>

Členské státy si tohoto nesouladu v daňových systémech byly samozřejmě vědomy, a proto vytváření předpokladů pro společnou daňovou harmonizaci nalezneme už i v „zakladatelských smlouvách“. Tento fakt byl ovšem zastřen desetiletou stagnací v této oblasti. Průlomovým a zásadním se tedy stal až rok 1967, ve kterém došlo k rozhodnutí o povinném zavedení daně z přidané hodnoty a to pro všechny členské země, čehož se nakonec docílilo k začátku roku 1973. Nově přistupující státy měly dále možnost využít výjimku, která jim stanovovala tzv. přechodnou dobu, ve které musí dojít k zavedení daně z přidané hodnoty.<sup>23</sup>

Další výrazný posun pak nastal v roce 1977, kdy bylo schváleno jednotné vymezení daňové základny k výpočtu DPH. Následujícím významným mezníkem byl jednotný vnitřní trh, k jehož zavedení došlo k 1. 1. 1993. Jedná se o prostor bez jakýchkoliv vnitřních hranic,

---

<sup>20</sup> BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kolektiv. Finanční právo. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 157.

<sup>21</sup> Tamtéž s. 169.

<sup>22</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 33. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>23</sup> Tamtéž s. 33.

v němž je zajišťován volný pohyb zboží, osob, služeb a také kapitálu. V souvislosti s jednotným vnitřním trhem byla přijata určitá daňová opatření, která se původně měla týkat i přímých daní a také závazku k existenci nanejvýš dvou sazeb DPH, což nebylo v praxi naplněno.<sup>24</sup>

V letech 2004 a 2007 přistupovaly do Evropské unie další státy, které se zavázaly k tomu, že provedou ve svých daňových legislativách určité kroky, které povedou k přiblížení jejich daňových soustav k systémům původních patnácti členských zemí.<sup>25</sup>

## **2.3. Snaha o harmonizaci legislativy DPH v členských zemích**

### **2.3.1. Směrnice v oblasti daňové harmonizace**

Směrnice slouží jako nástroj harmonizace. Pokud dojde ke schválení nějaké směrnice, členské státy jsou poté povinny tuto směrnici implementovat do svých národních právních řádů a to v určitém pevně stanoveném termínu.<sup>26</sup>

To však neznamená, že po přijetí směrnice dojde k absolutnímu sjednocení legislativy ve všech členských státech. Je tomu tak proto, že směrnice státům vlastně ukládá požadovaný výsledek, ale již nesdílí způsob implementace do právních řádů jednotlivých členských zemí. To znamená, že v některém státě mohou přijmout nový zákon, jinde novelizují stávající anebo lze vydat například vyhlášku.<sup>27</sup>

Celý proces se skládá z transpozice a implementace. Pojem transpozice znamená postup vnitrostátních orgánů daného členského státu, které přijmou formálně právní opatření („provedení směrnice“) a tím uvedou právní řád do souladu s požadavky dané směrnice, avšak není zde okamžitý praktický účinek. Implementaci lze definovat tak, že státy zajistí, aby obsah směrnice byl respektován, užíván a také vymáhán a to pomocí národní legislativy. Představuje tedy reálné dosažení cíle směrnic a zaručuje jednotlivcům vymahatelnost vůči členskému státu.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 33 – 34. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>25</sup> Tamtéž s. 34.

<sup>26</sup> Tamtéž s. 53.

<sup>27</sup> Tamtéž s. 53.

<sup>28</sup> Tamtéž s. 53.

## **2.4. „Brzda“ harmonizace v podobě jednomyslného rozhodování členských států**

Budoucí vývoj v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty bude poněkud komplikovaný. To je způsobeno tím, že Evropská unie má již nyní 27 členů a lze očekávat další rozšiřování. Rostoucí počet členských států je komplikací z toho důvodu, že v oblasti harmonizace daní je zapotřebí všeobecného souhlasu všech členů, a proto se předpokládá ztížení celého procesu harmonizace v oblasti daní.

## 3. Výsledky harmonizace DPH

### 3.1 Směrnice k harmonizaci daně z přidané hodnoty

Harmonizaci jako takovou můžeme rozdělit na dvě fáze. V první z nich bylo hlavním cílem zavést daň z přidané hodnoty a to jako jednotný systém ve všech členských státech co se týče nepřímého zdanění. V druhé fázi pak byla vytyčeným cílem harmonizace legislativy daně z přidané hodnoty, což zahrnovalo také přiblížení sazeb daně. Obě výše zmíněné fáze byly realizovány v úzké návaznosti na cíl zavedení společného trhu.<sup>29</sup>

V 60. letech Komise připravila množství směrnic, k čemuž došlo primárně z důvodu rozhodnutí, že daň z přidané hodnoty nahradí původní daň z obratu.

#### 3.1.1 První směrnice 67/227/EHS

Nejdůležitějším přínosem bylo uvedení hlavních důvodů, proč je nutné zavedení daně z přidané hodnoty:

- Zavedení společného trhu, kde bude existovat poctivá hospodářská soutěž;
- používání právních předpisů o obratových daních, které nebrání volnému pohybu zboží a služeb a zároveň nenarušují podmínky hospodářské soutěže;
- eliminace faktorů narušujících podmínky hospodářské soutěže a to jak v jednotlivých členských státech, tak v rámci Evropského společenství;
- dosažení výsledku zrušení danění při importu a vracení daně při exportu při obchodování mezi členskými státy;
- shoda, že systémem daně z přidané hodnoty je možné dosáhnout největší neutrality a jednoduchosti;
- zjištění, že používání DPH u podobného zboží v různých zemích nese stejné daňové zatížení a to bez ohledu na rozsah výrobního a také distribučního řetězce;
- používáním daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodování se zjistí výše daňové zátěže u zboží a lze přesně vyrovnat tuto částku.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 137. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>30</sup> Tamtéž s. 134.

Dále zde nalezneme definici daně z přidané hodnoty: „DPH je obrátová všeobecná daň ze spotřeby stanovená procentem z prodejní ceny.“ Směrnice si také kladla za cíl zavedení této daně od začátku roku 1970, což se později ukázalo jako nereálné.

### **3.1.2 Druhá směrnice 67/228/EHS**

Tento dokument vymezil předmět daně z přidané hodnoty a definoval některé pojmy, jako jsou místo zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytnutí služby, státní území, osoba podléhající dani.

Směrnice stanovila, že DPH má být použita na dovoz zboží a dále na dodání zboží a poskytování služeb za úplatu a to na území daného členského státu osobou podléhající dani.

Druhá směrnice dále také umožnila zavádění různých výší sazeb daně, umožnila státům přijímat zvláštní ustanovení, aby zabránily daňovým podvodům, zavedla speciální režimy pro zdaňování malých podniků a subjektů působících v zemědělství.

V roce 1977 byla nahrazena Šestou směrnicí.<sup>31</sup>

### **3.1.3 Třetí, čtvrtá a pátá směrnice**

Třetí směrnice 69/463/EHS prodloužila časový limit pro zavedení daně z příjmu Belgie a to do konce roku 1972.

Čtvrtou směrnicí 71/401/EHS a pátou směrnicí 72/250/EHS se potom pro Itálii prodlužuje termín do konce roku 1973.<sup>32</sup>

### **3.1.4 Šestá směrnice 77/388/EHS**

Jedná se o zcela přelomovou směrnici, jejímž cílem byla další harmonizace úpravy daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech, dosažení financování Evropských společenství vlastními zdroji a zrušení zdanění dovozu.

---

<sup>31</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 138. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>32</sup> Tamtéž s. 138.

Tato směrnice byla zrušena ke konci roku 2006 a k tomuto okamžiku měla 32 novelizací, což samo o sobě svědčí o její důležitosti v procesu harmonizace. Obsahově ji (z hlediska věcného) převzala nová směrnice pod označením 2006/112/EC, kterou se budu podrobně zabývat v kapitole 4.2.<sup>33</sup>

### **3.1.5 Osmá, Třináctá a Desátá směrnice**

Mezi další důležité směrnice lze zařadit Osmou směrnicí 79/1072/EHS, resp. směrnicí Třináctou 86/560/EHS zabývající se vrácením daně z přidané hodnoty těm osobám povinným k dani, které nejsou usazeny v Evropské unii nebo také osobám povinným k dani na území Evropských společenství. Desátá směrnice 84/386/EHS vymezuje místo zdanitelného plnění, co se týče pronájmu věcí movitých.<sup>34</sup>

### **3.1.6 Další významné směrnice**

Směrnice 91/680/EHS ruší daňové hranice v rámci Evropských společenství. Důsledkem tedy je, že při nákupech soukromými osobami jsou tyto nákupy daněny v zemi původu (s výjimkou nových dopravních prostředků). Dále byl zaveden systém intrakomunitárního plnění mezi členskými zeměmi místo původního systému dovozů a vývozů.

Směrnice 92/77/EHS se zabývala daňovými sazbami a to jak jejich počtem, tak i výší. Nakonec se dospělo k závěru, že budou existovat dvě sazby – základní a snížená. Co se týče výše jednotlivých sazeb, byla situace velice složitá. Výsledkem je stanovení pásem, ve kterých se jednotlivé sazby mohou pohybovat. Komise navrhla v roce 1989 pásmo pro základní sazbu 14 až 20 % a pro sazbu sníženou 4 až 9 %. Od roku 1993 potom platí minimální hranice – pro základní sazbu je to 15 % a pro sníženou 5%.

Obsah těchto dvou směrnic následně převzala nová směrnice s označením 2006/112/ES.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Tamtéž s. 138 - 139.

<sup>34</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 139. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>35</sup> Tamtéž s. 139 - 140.

### **3.2 Šestá směrnice v aktuálním znění**

Prvním krokem k zavedení harmonizované daně z přidané hodnoty bylo přijetí První a Druhé směrnice, které sice zavedly daň z přidané hodnoty ve všech členských státech ES, ale reálně šlo vlastně o samostatné národní systémy daně z přidané hodnoty. Lišily se například podmínkami pro osvobození od daně, rozdílnými pravidly pro zdaňování zemědělství a služeb nebo vrácením daně při dovozech. Nesourodost jednotlivých národních systémů mezi sebou pak měla mnohdy za následek nepříjemnosti jako je dvojitý zdanění či naopak nezdaňování zboží nebo častěji služeb.<sup>36</sup>

Předchůdkyní směrnice Rady 2006/112/ES byla výše zmiňovaná Šestá směrnice 77/388/EHS, která zavedla již poměrně velmi konkrétní pravidla v oblasti daně z přidané hodnoty a zúžila prostor členských států pro odchylné národní úpravy. Dalším cílem bylo také zajistit financování ES tzv. třetím vlastním zdrojem, který vychází z výnosů daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských zemích. Směrnice také sjednotila výklad některých důležitých pojmů, jako jsou předmět daně, zdanitelné plnění, místo zdanitelného plnění a osoby povinné k dani.<sup>37</sup>

U šesté směrnice došlo k mnoha novelizacím a několika podstatným změnám. Roku 2006 bylo rozhodnuto, že dojde k přepracování a jejímu nahrazení směrnicí novou a to zejména z důvodu srozumitelnosti a přehlednosti dokumentu. Nahradila ji tedy směrnice 2006/112/ES.

### **3.3 Směrnice Rady 2006/112/ES**

V této sekci bych se ráda podrobně zabývala tím, co Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty obsahuje a upravuje. Všechny informace a také odkazy na jednotlivé články, oddíly, kapitoly a hlavy se týkají právě této směrnice, a proto nebudou v celé kapitole 3.3 této práce dále citovány.

---

<sup>36</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 141. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>37</sup> Tamtéž s. 141.



### **3.3.1 Účel a oblast působnosti (hlava I)**

Tato směrnice zavádí společný systém daně z přidané hodnoty (DPH). Tento systém respektuje zásadu všeobecného zdanění zboží a služeb v přesném poměru k jejich ceně. Výpočet se provádí dle platných sazeb pro dané zboží či služby a to po odpočítání daně, kterou v sobě již cena obsahuje v podobě nákladových prvků. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo poskytnutí služeb za úplatu a to osobami povinnými k dani v rámci členského státu, dovoz zboží, pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu a to za přesně definovaných podmínek a situací.

Směrnice dále v článku třetím stanoví, za jakých podmínek se nejedná o předmět daně z přidané hodnoty. Také zde můžeme najít seznam podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné nepovažovat dané plnění za předmět DPH.

Článek čtvrtý se zabývá dalšími typy plnění, která opět nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Jako příklad bych zde uvedla pořízení použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností (to vše opět jen při splnění daných podmínek).

Shrnutí: Tato hlava obsahuje mimo důležité informace, že směrnicí dochází k zavedení společného systému DPH a jak tento systém funguje, také definici toho, co je považováno za předmět daně z přidané hodnoty a co se za něj naopak nepovažuje. V této sekci nalezneme jednoznačné definice bez uvedení jakýchkoliv možných odchylek.

### **3.3.2 Územní působnost (hlava II)**

V této části směrnice nalezneme například to, že pod pojmem „Společenství“ a „území Společenství“ si vlastně můžeme představit souhrn území všech členských států, „členský stát“ a „území členského státu“ je území každého členského státu Společenství a to s výjimkami uvedenými v článku 6, s čímž souvisí také pojem „třetí území“, která opět najdeme ve článku šestém. „Třetí zemí“ jsou všechny státy nebo všechna území, na něž se nevztahuje Smlouva.

Shrnutí: Zde nalezneme vymezení územních pojmů, které považuji za velice důležitý základ pro systém DPH z toho důvodu, že ve směrnici se velice často vyskytuje vymezení týkající se

Společenství a vymezení pro třetí země apod., tudíž je nutné vědět, co si pod těmito pojmy přesně představit. Stejně jako v hlavě první, ani zde není prostor pro odchýlení se od definic pro členské státy.

### **3.3.3 Osoby povinné k dani (hlava III)**

Osoby povinné k dani jsou všechny osoby, které na jakémkoli místě vykonávají samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. "Ekonomickou činností" se rozumí jakákoliv činnost výrobců, obchodníků nebo osob poskytujících služby; naopak se za ni nepovažuje využívání majetku (hmotného i nehmotného) s cílem získat z něj pravidelný příjem. Do této kategorie patří i osoby, které příležitostně dodávají nové dopravní prostředky za směrnici přesně specifikovaných podmínek.

Dále tato hlava obsahuje různé možnosti pro členské státy, jak stanovit osoby povinné k dani a vysvětlení s tím souvisejících pojmů.

V článku třináct je obsažena důležitá informace – státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby. Dále jsou zde vypsány situace, kdy tyto subjekty již jsou považovány za osoby povinné k dani.

Shrnutí: Co se týče osob povinných k dani, tak zde již směrnice není tak nekompromisní jako v předchozích dvou hlavách, protože sice obsahuje vymezení osob povinných k dani spolu s definováním ekonomické činnosti a také pravidla pro posuzování států, krajů a jiných veřejnoprávních subjektů jako osob (ne)povinných k dani, ale zároveň je zde ponechán prostor pro členské státy v člácích 11 a 12 pro určitou odchýlnou úpravu.

### **3.3.4 Zdanitelná plnění (hlava IV)**

Tato hlava se člení na čtyři kapitoly, z nichž každá se věnuje vymezení pojmu „zdanitelné plnění“ v rozličných sférách – dodání zboží, pořízení zboží uvnitř Společenství, poskytnutí služby a dovoz zboží.

Kapitola první (dodání zboží) sděluje v úvodu základní definici, že „dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Následně vymezuje, co dále se

řadí mezi dodání zboží a také to, co je možné považovat za hmotný majetek. Obsahuje i vysvětlení některých dalších pojmů či specifických situací.

Kapitola druhá (pořízení zboží uvnitř Společenství) v úvodu vymezuje tento pojem a potom rozvíjí některé konkrétní příklady, kdy se bude také jednat o pořízení zboží uvnitř Společenství.

Kapitola třetí (poskytnutí služby) obsahuje definici: „Poskytnutím služby se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží“ a také vymezení pojmu „telekomunikační služby“. Dále zde nalezneme, v jakých druzích plnění může spočívat poskytnutí služeb a co znamená „poskytnutí služby za úplatu“.

Kapitola čtvrtá (dovoz zboží) obsahuje pouze jeden článek s definicí.

Shrnutí: Všechny čtyři kapitoly této hlavy obsahují poměrně přesné definice a vymezení. Není zde tedy ponechán větší prostor pro členské státy. Pouze několik výjimek nalezneme v kapitole první a třetí. První z nich představuje volnost v tom, že členské státy mají umožněno rozhodnout, zda některé vyjmenované položky budou nebo nebudou považovat za dodání zboží, za hmotný majetek nebo za dodání zboží za úplatu. V kapitole třetí jsou odchylky umožněny jen z důvodu ochrany hospodářské soutěže a jen po konzultaci s výborem pro DPH.

### **3.3.5 Místo zdanitelného plnění (hlava V)**

Pátá hlava je poněkud rozsáhlejší. Obsahuje sice jen čtyři kapitoly, ale ty se dále ještě člení na oddíly a případně i pododdíly.

Kapitola první s názvem „**Místo dodání zboží**“ obsahuje čtyři oddíly, z nichž se každý týká určitého typu dodání zboží – bez přepravy, s přepravou, na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku, prostřednictvím distribučních soustav. Jediným oddílem, kde je připuštěna určitá odchylka členských států, je oddíl druhý týkající se místa dodání zboží s přepravou. Tato odchylka stanoví snížení prahové hodnoty zboží ze 100 000 EUR na 35 000 EUR z důvodu možnosti vážného narušení hospodářské soutěže. Je ovšem nutné splnit určité náležitosti a informační povinnost.

Kapitola druhá (**Místo pořízení zboží uvnitř Společenství**) a kapitola čtvrtá (**Místo dovozu zboží**) se dále nečlení a stanoví přesná pravidla bez ponechání volnosti jednotlivým zemím.

Kapitola třetí – **Místo poskytnutí služby** – je naopak nejčlenitější, zahrnuje dva oddíly, z nichž první sděluje pevně dané obecné pravidlo, druhý pak obsahuje zvláštní ustanovení a dále se ještě člení na šest pododdílů. Zabývají se různými druhy služeb a většinou jsou zcela harmonizovány. Výjimkou je článek 51 „Poskytnutí přepravní služby“, který dává členským státům možnost rozhodnout, zda budou či nebudou uplatňovat daň na přepravu zboží přes vody netvořící součást území Společenství. Jedinou další možnost volby lze nalézt v pododdílu šestém v článku 58 a to pouze z důvodu zamezení dvojího zdanění, nezdanění či narušení hospodářské soutěže.

Shrnutí: Tato hlava je celkově velmi harmonizovaná a neopouští příliš mnoho možností volby či odchýlení se pro členské státy EU. Je zde sice upraveno poměrně velké množství specifických situací, ale vždy je zároveň uvedeno, jak se v těchto případech stanoví místo zdanitelného plnění (až na výše zmíněné výjimky, kde členské státy mohou a nemusí postupovat odlišně).

### **3.3.6 Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti (hlava VI)**

Následující hlava se člení na čtyři kapitoly – obecná ustanovení, dodání zboží a poskytnutí služby, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží.

V první z těchto kapitol nalezneme definici: „Uskutečnění zdanitelného plnění znamená situaci, kdy jsou naplněny právní podmínky vzniku daňové povinnosti a daňovou povinností potom chápeme povinnost odvodu daně, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena“.

Kapitola druhá, třetí a čtvrtá potom uvádí pravidla pro konkrétní oblasti uvedené výše v názvech kapitol.

Shrnutí: Kapitola první, třetí i čtvrtá definují vše přesně a neuvádí možnost odchylky pro členské státy. Pouze v kapitole druhé nalezneme určitou volnost, protože je zde stanovena možnost pro členské státy stanovit ve specifických případech vznik daňové povinnosti odlišně od základního pravidla.

### **3.3.7 Základ daně (hlava VII)**

První z pěti kapitol této hlavy obsahuje jasně danou definici obvyklé ceny.

Druhá kapitola se věnuje základu daně u dodání zboží a poskytnutí služby. Zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění. Z této definice jsou však vyňaty následující čtyři články (článek 74 až 77), kde jsou stanoveny specifické případy. Články 78 a 79 vyjmenovávají, které položky základ daně zahrnuje a které nikoliv.

V článku 80, 81 a 82 jsou potom uvedeny varianty odchylek pro členské státy. Směrnice například dává členským státům určité možnosti v rámci snahy zabránit daňovým únikům. Je možné přijmout opatření u dodání zboží nebo poskytování služeb osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy.

Kapitola třetí se věnuje pořízení zboží uvnitř Společenství. Kapitola čtvrtá potom dovozu zboží, kdy základ daně tvoří celní hodnota určená na základě platných předpisů Společenství. Obě tyto kapitoly jsou striktně dány.

V poslední kapitole nalezneme různá ustanovení týkající se například zrušení či vypovězení zaplacení ceny, určování směnného kurzu a umožnění členským státům přijmout jedno ze dvou uvedených opatření u nákladů na vratné obaly.

Shrnutí: Z pěti kapitol jsou zde tři zcela přesně určené. V kapitole páté je potom umožněn pouze výběr ze dvou uvedených opatření. Jedinou kapitolou, která tedy připouští nějaké rozsáhlejší možnosti pro členské státy, zůstává kapitola druhá v článcích 80 až 82. Většina z nich je umožněna pouze z důvodu zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Jedna možnost se týká zahrnování investičního zlata do základu daně, což dle mého názoru není oblast využívaná ve většině obchodů a setkáme se s ní spíše výjimečně.

### **3.3.8 Sazby (hlava VIII)**

Sazby jsou řešeny v pěti kapitolách s tím, že kapitola druhá se dále dělí do tří oddílů.

V první kapitole s názvem „Uplatnění sazeb“ se říká, že u zdanitelného plnění se používá sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění s tím, že ve vyjmenovaných

případech se použije sazba platná v okamžiku vzniku daňové povinnosti. Důležitá je zde informace obsažená v článku 95: „Členské státy mohou při změně sazeb přijmout veškerá vhodná přechodná opatření“.

Kapitola druhá pojednává o struktuře a výši sazeb. První oddíl se zabývá sazbou základní, druhý sazbami sníženými a třetí zvláštními ustanoveními. Základní sazba je stejná pro dodání zboží i poskytnutí služeb. Co se týče snížené sazby, mohou členské státy uplatňovat tuto sazbu pouze jednu nebo stanovit rovnou dvě. Lze je použít jen na kategorie uvedené v příloze III této směrnice a nesmějí být nižší než 5%. Oba typy sazeb se stanoví jako procentní podíl ze základu daně. V oddílu třetím jsou stanoveny případy, kdy dále mohou členské státy použít sníženou sazbu a jsou zde také dva články věnující se konkrétním zemím – Rakousku a Portugalsku, kde jsou stanoveny jiné sazby pro jejich určité oblasti. Konkrétní výše sazeb lze nalézt ve dvou přílohách této práce, kde vidíme sazby všech členských států seřazené v tabulce, z nichž první je za rok 2010 a druhá za rok 2013. Je možné tedy i porovnat vývoj během tří let.

Poslední tři kapitoly této hlavy se potom zabývají různými dočasnými, přechodnými či zvláštními ustanoveními ohledně sazeb.

Kapitola 3 „Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce“ obsahuje hned v úvodu platnost do konce roku 2010, a proto ji vůbec nebudu brát v potaz.

Kapitola 4 s názvem „Zvláštní ustanovení použitelná do zavedení konečného režimu“ se skládá ze čtrnácti článků. Jsou zde uvedeny rozličné situace, za kterých je možné uplatňovat starší pravidla ohledně daně, než jaká zavádí směrnice. Příkladem je článek 114, ve kterém se říká, že členské státy, které byly k 1. lednu 1993 povinny zvýšit svou základní sazbu uplatňovanou k 1. lednu 1991 o více než 2 %, mohou u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III, uplatňovat sníženou sazbu nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99. Tato kapitola také obsahuje články, které se soustředí vždy na konkrétní stát a mu povolenou výjimku. Řecko například může ve vybraných oblastech uplatňovat sazby až o 30 % nižší než odpovídající sazby v pevninské části Řecka.

Pátá kapitola je zaměřená na dočasná ustanovení. Nalezneme zde v jednotlivých člancích ustanovení vždy opravdu konkrétně pro jednotlivé státy. Ani jeden z článků však již není aktuální. České republice je zde věnován článek 123.

Shrnutí: V této hlavě již situace není tak jednoduchá a harmonizace zde není ani zdaleka kompletní. Je zde mnoho článků umožňující výjimky a odchylky pro členské státy a dále také články umožňující úpravy vždy pro konkrétní stát. Chápu, že výše sazby jsou jedním z nejdůležitějších bodů a každý stát si chce zachovat svá pravidla, ale na druhou stranu mi tato hlava přijde poměrně zbytečně rozsáhlá a překombinovaná s příliš velkým počtem rozličných úprav. Kvůli tomu jistě může docházet k problémům a nejasnostem. Zároveň je ale pravda, že jsou zde často stanoveny termíny platnosti a díky tomu již celá kapitola třetí a pátá nejsou v platnosti. Po zavedení konečného režimu dojde k dalšímu sblížení, protože odpadne celá kapitola čtvrtá. Potom bude situace ohledně sazeb mnohem přehlednější.

### **3.3.9 Osvobození od daně (hlava IX)**

Tato hlava je velice rozsáhlá. Obsahuje celkem 36 článků, které jsou rozčleněny do deseti kapitol. Některé z kapitol jsou ještě dále členěny do několika oddílů.

První kapitola má název obecná ustanovení a stanoví základní pravidlo.

V druhé je řešeno osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu. Tento typ osvobození je zde vyjmenován pod sedmnácti písmeny a řadí se sem například poskytnutí služeb veřejnými poštami<sup>38</sup> (kromě přepravy cestujících a telekomunikačních služeb) nebo dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka. Členské státy navíc mohou v jednotlivých případech vázat osvobození od daně jiných než veřejnoprávních subjektů na konkrétně vyjmenované podmínky. Jedná se například o podmínku, že daný subjekt nesmí sledovat zisk jako cíl své činnosti. V článku 133 navíc nalezneme určitou výjimku pro členské státy, které uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na plnění podle čl. 132 odst. 1 písm. m) a n).

Třetí kapitola obsahuje ostatní případy osvobození od daně. Stanoví nejprve dvanáct plnění, která členské státy osvobodí od daně, poté v následujícím článku ještě další dvě. Článek 137 umožňuje členským státům rozhodnout, zda poskytnou osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě vyjmenovaných čtyř plnění.

Ve čtvrté kapitole lze nalézt osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř společenství a tato kapitola se dále člení na tři oddíly. První z nich se týká osvobození od daně vztahující se na dodání zboží, kde je pevně stanoveno, která plnění členské státy osvobodí od daně a na

---

<sup>38</sup> Blíže viz judikát v příloze č. 3.

kteřá se naopak osvobození od daně nevztahuje. Není zde ponechán prostor pro vlastní rozhodnutí členských států. Druhý oddíl se zabývá osvobozením od daně při pořízení zboží uvnitř Společenství, kde ve článku 140 je nejprve stanoveno, která plnění zde členské státy osvobodí od daně a v článku 141 se potom sděluje, že každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění nevybírání daně při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40 a to při splnění jasně daných podmínek. Oddíl třetí týkající se osvobození od daně vztahující se na poskytnutí některých přepravních služeb obsahuje pouze jeden článek, ve kterém se říká, že toto osvobození se týká některých konkrétních území.

Kapitola pátá se zabývá osvobozením od daně při dovozu a kapitola 6 pak při vývozu. Pokud se zaměříme na dovoz, je zde striktně vyjmenován seznam plnění, které členské státy osvobodí od daně a dále v článku 145 jsou stanovena určitá prováděcí pravidla. Co se týče vývozu, opět je uveden seznam plnění osvobozených od daně s určitou konkretizací pro jeden typ těchto plnění, kde je jediná volnost pro členské státy dána tím, že mohou snížit limit hodnoty dodání oproti směrnici.

V sedmé kapitole nalezneme osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu, kde opět vidíme plnění, u kterých je určeno, že je mají členské státy osvobodit od daně. Dále zde však nalezneme v článku 149 zvláštní pravidla pro Portugalsko.

Osmá kapitola obsahuje osvobození od daně vztahující se na některá plnění považovaná za vývoz s opět striktním výčtem pro členské státy. Nejprve jsem si nebyla zcela jistá, co si pod pojmem „plnění považovaná za vývoz“ představit, proto jsem se kapitolou zabývala v tomto smyslu podrobněji a zjistila, že se jedná například o dodání zboží a poskytnutí služeb v rámci diplomatických a konzulárních vztahů. Ráda bych ještě zmínila článek 152, který mě zaujal tím, že je zde určena povinnost členských států osvobodit od daně dodání zlata centrálním bankám.

V kapitole číslo devět jsou uvedena osvobození od daně vztahující se na služby poskytnuté zprostředkovatelem s pouze jedním článkem definujícím konkrétní pravidla.

Poslední kapitola této hlavy se zabývá osvobozením od daně vztahující se na plnění související s mezinárodním obchodem. Dělí se na tři oddíly. V oddílu prvním jsou řešeny celní sklady, jiné než celní sklady a podobné režimy. Články v tomto oddílu jsou postaveny zcela odlišně, protože kromě pevně daných definic některých pojmů zde všechny články



stanoví, co členské státy mohou, tedy je zde ponechána možnost volby. Například články 156, 157 a 159 až 161 vyjmenovávají plnění, která členské státy mohou (a tedy nemusí) osvobodit od daně. Oddíl dvě obsahuje plnění osvobozená od daně za účelem vývozu nebo v rámci obchodu mezi členskými státy. V článku 164 je řečeno, že členské státy mohou po konzultaci s výborem pro DPH osvobodit od daně vyjmenovaná plnění při splnění podmínek uvedených v tomto článku. V článku následujícím je uvedena možnost stanovit společnou maximální částku pro plnění osvobozená dle článku 164. Oddíl třetí pak obsahuje už jen společné ustanovení k oddílům 1 a 2.

Shrnutí: Tato hlava je postavena tak, že nejprve v kapitole první stanoví obecné pravidlo a potom v jednotlivých dalších kapitolách řeší osvobození konkrétních kategorií a skupin plnění. Vidíme, že kapitoly první, čtvrtá, pátá, osmá a devátá jsou zcela harmonizovány a není zde ponechán prostor pro žádné odchylky. Kapitoly druhá, třetí, šestá a sedmá jsou potom téměř harmonizovány s určitým minimálním počtem výjimek uvedených výše. Kapitola desátá je naopak konstruována zcela opačně, protože kromě definic pojmů, které jsou pevně dány, zde nalezneme jen samé možnosti pro členské státy. Dle mého názoru je tato volnost dána proto, že kapitola desátá se týká mezinárodního obchodu, a není proto nutný takový stupeň harmonizace jako v případě obchodu mezi členy EU. Na druhou stranu jsou zde většinou vlastně vyjmenované možnosti, mezi kterými si mohou členské státy vybrat, nebo stanoveny alespoň určité mantinely, tudíž zde panují alespoň nějaká pravidla.

### **3.3.10 Odpočet daně (hlava X)**

Tato hlava se člení do pěti kapitol.

Kapitola 1 „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ určuje, že nárok na odpočet daně vzniká momentem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Další články rozebírají situaci konkrétněji.

Kapitola druhá nese název „Poměrný odpočet daně“ uvádí nejprve vlastně definici poměrného odpočtu: „V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění“. V prvním článku této kapitoly je také řečeno, že členské státy mohou přijmout určitá opatření, která jsou vyjmenována v této směrnici. Článek 174 stanoví přesný postup, jak se

vypočítá odpočitatelný podíl. Zároveň je zde však opět umožněna odchylka: „Členské státy mohou do jmenovatele zahrnout celkovou výši dotací jiných než těch, které jsou přímo spojeny s cenou dodání zboží nebo poskytnutí služby podle článku 73“. Poslední ne zcela harmonizovaná část této kapitoly říká, že členské státy mají možnost použít vlastních předpisů u prozatímního ročního podílu při splnění uvedených podmínek.

Kapitola třetí, která se týká omezení nároku na odpočet daně, obsahuje pouze dva články. Podívejme se nyní na první z nich - článek 176, kde je stanovena důležitá informace: „Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. Nikdy nelze odpočítávat daň z těch výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji a naopak jsou výdaji například na luxusní zboží, zábavu či reprezentaci.“ Druhý článek uvádí jisté možnosti postupu v konkrétních případech pro členské státy, které mohou například zcela nebo zčásti vyloučit z režimu odpočtů veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek.

Kapitola čtvrtá obsahuje pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jsou zde objasněny podmínky, které musí být splněny osobou povinnou k dani, pokud tato osoba chce uplatnit nárok na odpočet daně. Články 179 až 183 potom připouští opět rozdíly v jednotlivých členských státech, protože je zde stanoveno, že „členské státy mohou...“. Některé z nich k těmto ustanovením tedy přistoupí kladně a jiné nikoliv, a tím pádem se může situace v jednotlivých zemích lišit. Členské státy například mohou povolit, aby osoba povinná k dani uplatnila odpočet, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179.

Poslední kapitolou je kapitola 5, která se týká oprav odpočtů daně a opět umožňuje uplatnění značné volnosti členskými zeměmi. Z devíti článků této kapitoly jsou pouze tři striktně dány a zbytek opět závisí alespoň z části na rozhodnutí států nebo jim minimálně umožňuje drobné odchylky. K samotné problematice - původní odpočet daně se opravuje jen v případě, pokud je vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Další článek se zabývá tím, kdy se opravy zejména provádí a kdy se naopak neprovádí.<sup>39</sup> Nalezneme zde i specifikaci oprav v případě investičního majetku a vysvětlení situace, kdy osoba povinná k dani přejde z běžného režimu DPH do některého zvláštního režimu nebo opačně.

Shrnutí: Desátá hlava stejně jako předchozí opět umožňuje značné množství odchylek. Je pravda, že základní body jsou zde harmonizovány a volnost je dána spíše v okrajových záležitostech či velmi konkrétních případech, avšak na druhou stranu je zde těchto možností

---

<sup>39</sup> Bližší informace lze nalézt také v judikátu v příloze č. 4.

poměrně hodně. Striktně dána je pouze kapitola první. Co se týče poměrného odpočtu, zde je dána možnost přijímat daná opatření, dále možnost odlišnosti výpočtu u odpočitatelného podílu a nakonec ještě možnost použít vlastních předpisů u prozatímního ročního podílu. Kapitola třetí umožňuje rozšířit omezení nároku na odpočet oproti základnímu pravidlu. V kapitole čtvrté je první článek striktně dán, ostatní umožňují členským státům volbu. V poslední kapitole jsou opět nastolena základní pravidla, ale i zde se v mnoha případech rozhodují samotné státy.

### **3.3.11 Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani (hlava XI)**

Hlava jedenáctá je opět poměrně dlouhá a členitá, obsahuje osm kapitol.

Kapitola první - Platební povinnost – se člení na dva oddíly. Oddíl první, zabývající se osobami povinnými odvést daň správci daně, stanoví jednak základní závazná pravidla, jednak konkretizaci některých situací a jednak i určitou volnost pro členské státy. Oddíl druhý, který se nazývá „Způsoby platby“, stanoví základní pravidlo a potom možnosti pro členské státy. Důležité je to, že ani jeden z těchto oddílů není jednoznačný a dle mého názoru ani jednoduše pojatý. První obsahuje hned dvanáct článků a druhý sedm a osobně mi připadají značně komplikované a mnohdy i nejasné.

Kapitola druhá se jmenuje „identifikace“ a určuje, že každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Členské státy potom mají povinnost přijmout taková opatření, aby bylo takovýmto osobám přiděleno osobní identifikační číslo. Článek 215 stanoví pravidlo pro podobu osobního identifikačního čísla, podle níž lze určit vydávající členský stát. Řecko má však výjimku a smí používat předponu "EL".

„Fakturace“ je názvem třetí kapitoly, která se dělí hned na šest oddílů a to s následujícími názvy: „Definice“, „Pojem faktury“, „Vystavování faktur“, „Obsah faktur“, „Předání faktur elektronickými prostředky“ a „Zjednodušující opatření“. První i druhý oddíl obsahují přesně dané definice a pravidla. Oddíl třetí se zabývá vystavováním faktur a hlavně stanoví případy, kdy musí být faktura vystavena a kým. Je zde však zároveň členským státům dána možnost tento výčet rozšířit či zúžit a také mohou stanovit lhůty. Oddíl čtvrtý se pro změnu zabývá obsahem faktur. Zabývá se výčtem povinných náležitostí, který je však opět mírně narušen

umožněnou volností členských států (článek 227 a 228). Definuje například také pravidlo, že členské státy nevyžadují, aby faktury byly podepsány a určitá ustanovení ohledně měn, ve kterých jsou vyjadřovány částky. Pátý oddíl se zabývá předáváním faktur elektronickými prostředky a opět obsahuje jak pevně daná pravidla a požadavky, tak také možnosti členských států. Posledním oddílem je oddíl šestý, který stanoví možnost zjednodušujících opatření. I v tomto případě tedy záleží na rozhodnutí členských států. Jsou ovšem stanoveny jisté mantinely, protože zjednodušujících opatření lze využít jen ve vyjmenovaných případech a po konzultaci s výborem pro DPH.

Čtvrtá kapitola se věnuje účetnictví a opět obsahuje oddíly, tentokrát čtyři – „Definice“, „Obecné povinnosti“, „Konkrétní povinnosti týkající se uchovávání všech faktur“ a „Právo na přístup k fakturám uchovávaným elektronickými prostředky v jiném členském státě“. V prvním oddílu nalezneme pouze jedinou přesně danou definici. V dalším oddílu jsou opět pevně určeny obecné povinnosti. Oddíl třetí potom stanoví jisté minimální požadavky na uchovávání faktur, ale umožňuje členským státům určitou konkretizaci. Poslední oddíl je znovu pevně dán.

Kapitola pátá se zabývá přiznáním k DPH. Základní pravidlo stanovuje článek 250 a v článku 251 se potom dočteme další údaje, které je třeba uvést v přiznání k dani. Některé z článků této kapitoly zakládají jistou volnost pro členské státy. Jedná se například o stanovení lhůty pro podání přiznání k DPH, o určení zdaňovacího období a další. Také je zde výjimka konkrétně jen pro Švédsko.

Kapitola šestá zakládá povinnost podávat souhrnná hlášení. Lhůtu mají možnost stanovit jednotlivé státy, které mohou i vyžadovat některé další náležitosti k těm, které jsou pevně předepsány. Rada však může na návrh Komise jednomyslně povolit členskému státu zavedení zjednodušení pomocí zvláštních opatření uvedených v člancích 270 a 271.

Kapitola sedmá obsahuje různá ustanovení a zde nenalezneme striktně daná pravidla, ale naopak varianty pro členské státy.

Kapitola osmá je poslední kapitolou této hlavy a zabývá se povinnostmi týkajícími se některého dovozu a vývozu. V obou oddílech jsou vymezena pevná pravidla.

Shrnutí: Jak jsem již zmiňovala na začátku, tato hlava je rozsáhlá a členitá, a proto ji není možné popsat ani shrnout pouze v několika málo řádcích. Obecně bych na tomto místě však řekla, že se nejedná o hlavu, o které by bylo možné říci, že přesně harmonizuje danou

problematiku. Pokud se podíváme na sjednocené části, řadí se sem jistě kapitola 2, která obsahuje pouze jedinou výjimku pro Řecko, dále potom první dva oddíly třetí kapitoly, kapitola čtvrtá kromě oddílu 3 a celá kapitola osmá. Naopak kapitola sedmá je přesným opakem. Zbylé kapitoly či oddíly obsahují částečně sjednocená ustanovení a částečně volnost či výběr z možností pro členské státy.

### **3.3.12 Zvláštní režimy (hlava XII)**

Zvláštní režimy jsou část směrnice, která se dělí na šest kapitol. Nyní se podívejme, co jednotlivé kapitoly obsahují.

První kapitola nese pojmenování „Zvláštní režim pro malé podniky“ a člení se na tři oddíly, přičemž první z nich se zabývá zjednodušenými postupy vyměřování a výběru daně. Obsahuje pouze článek 281, který stanoví, že členské státy, které by se mohly setkat s obtížemi při uplatňování běžného režimu DPH na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, mohou za podmínek a v mezích, které samy stanoví, a po konzultaci s výborem pro DPH uplatňovat zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li za následek snížení daně. Oddíl 2 se zabývá osvobozením od daně a odstupňovanou daňovou úlevou. V článku 283 nalezneme seznam plnění vyloučených z tohoto režimu, je zde však zároveň uvedena možnost vyloučit i další plnění. Následující články jsou pak většinou věnovány možnostem, které mohou členské státy zvolit v daných konkrétních situacích. V článku 288 je potom ještě stanoveno, z čeho vlastně sestává obrat, který zde hraje důležitou roli a zbylé články stanoví ještě další pravidla. Oddíl třetí je pak věnován podávání zpráv a přezkumu.

Kapitola druhá se zabývá společným režimem daňového paušálu pro zemědělce, kde nalezneme nejprve velké množství definic různých pojmů. Články 296 a 297 připouští určitou volnost pro členské státy, zbytek je pevně dán. Tato volnost je zjednodušeně dána pravomocí uplatnit v daných situacích režim daňového paušálu a určit rozdílné sazby paušální náhrady pro různá odvětví. Pozor však na znění článku 299: „Sazby paušální náhrady nesmějí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu“. Členskými státům je také uložena povinnost přijmout veškeré předpisy nezbytné ke kontrole řádného placení paušálních náhrad zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu.

Kapitola třetí se týká zvláštního režimu pro cestovní kanceláře a všechny články jsou přesně specifikovány bez ponechání volnosti členským státům.

Kapitola čtvrtá se potom zabývá zvláštním režimem pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti. Člení se do čtyř oddílů. Oddíl první obsahuje pevně vymezené definice, ale už i zde lze nalézt výjimku – možnost nepovažovat za umělecká díla předměty uvedené v části A bodech 5, 6 a 7 přílohy IX. Oddíl druhý je věnován zvláštnímu režimu pro obchodníky povinné k dani a člení se ještě na dva pododdíly, kdy první se zabývá režimem ziskové přírážky a druhý přechodným režimem pro použité dopravní prostředky. Režim ziskové přírážky obsahuje značné množství informací, pravidel a podmínek, které jsou ve většině případů jasně stanoveny. Výjimku tvoří článek 318. Pododdíl druhý s názvem „Přechodný režim pro použité dopravní prostředky“ umožňuje členským státům při splnění podmínek uplatňovat nadále jiný režim. Dále stanovuje konkrétní pravidla a vymezuje jisté definice. Oddíl třetí „Zvláštní režim pro prodej veřejnou dražbou“ stanoví hned na začátku, že členské státy mohou uplatňovat tento zvláštní režim. Tím je tedy hned na začátku dána volnost rozhodnout se, zda tento režim budou státy uplatňovat či nikoliv. Dále už jsou pak stanovena pravidla pro případ, že členský stát tento režim uplatňovat bude. Čtvrtý oddíl obsahuje opatření za účelem zabránění narušení hospodářské soutěže a boje proti daňovým únikům.

Kapitola pátá se zabývá zvláštním režimem a to tentokrát pro investiční zlato. Člení se na pět oddílů - obecná ustanovení, osvobození od daně, volba zdanění, plnění na vázaném trhu zlata a zvláštní práva a povinnosti obchodníků s investičním zlatem. Mimo několika definic v oddíle prvním nalezneme v oddíle druhém případy, kdy je možné osvobození od daně. Vše zcela harmonizováno. Oddíl třetí až pátý potom stanoví velice konkrétní pravidla s několika málo povolenými možnostmi volby.

Šestá kapitola se zabývá zvláštním režimem pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují elektronické služby osobám nepovinným k dani. Máme zde opět rozčlenění na dva oddíly. Oddíl první obsahuje vlastně jedinou důležitou informaci – celá tato kapitola se použije do 31. prosince 2006. Tím pádem vidíme, že tato kapitola se v současnosti již nepoužívá.

Shrnutí: Tato hlava opět patří k těm komplikovanějším a podrobnějším. První kapitola ponechává poměrně značné možnosti, protože již v úvodu stanoví možnost a nikoliv povinnost využít tohoto režimu. Kapitola druhá definuje režim poměrně přesně, ale i v tomto

případě je ponechána určitá volnost členským státům a to hlavně v případě, že by daný režim byl problematický. Kapitola třetí je zcela jasně dána. První dva oddíly kapitoly čtvrté připouští jen málo odchylek, třetí oddíl již na začátku dává možnost, tudíž není nutné režimu využívat a čtvrtý oddíl pak umožňuje přijímat opatření, tudíž odchylky. Kapitola pátá obsahuje jen málo možností odchýlení se. Kapitola šestá již není aktuální. Tato hlava se tedy nedá jednoznačně zařadit mezi harmonizované či neharmonizované, protože obsahuje jak části naprosto sjednocené, tak i ty, které jsou ponechány zcela na rozhodnutí členským států.

### **3.3.13 Odchylky (hlava XIII)**

Tato hlava se člení pouze na dvě kapitoly s tím, že první se zabývá odchylkami, které jsou použitelné jen do zavedení konečného režimu a druhá potom odchylkami na základě povolení.

Co se týče odchylek použitelných do zavedení konečného režimu, máme zde tři oddíly. První z nich jsou odchylky pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978 (články 370 až 374), druhý odchylky pro státy, které přistoupily ke Společenství po 1. lednu 1978 (články 375 až 390) a třetí jsou již pouze společná ustanovení pro předchozí dva oddíly, což je obsaženo v člancích 391 až 393. V prvním oddílu je většinou stanoveno, že v postupech, které tyto státy uplatňovaly k 1. 1. 1978, mohou pokračovat. Jednotlivé články v oddílu druhém se pak vždy týkají konkrétního státu. Například pro Českou republiku je zde článek 381, ve kterém je uvedeno, že ČR smí za podmínek platných v tomto členském státě ke dni jeho přistoupení pokračovat v osvobození od daně u mezinárodní přepravy osob uvedené v části B bodě 10 přílohy X, dokud stejné osvobození od daně uplatňuje některý z členských států, které byly členy Společenství k 30. dubnu 2004.

Nyní se podívejme na odchylky na základě povolení, které se nám opět dělí do dvou oddílů. Oddíl první se nazývá „Zjednodušující opatření a opatření k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“. V článku 394 se říká, že členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňovaly zvláštní opatření, jejichž cílem je zjednodušit výběr daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, mohou tato opatření zachovat s podmínkou, že je do 1. ledna 1978 oznámily Komisi. Dále však musí ještě splnit další podmínky stanovené v tomto oddílu. Oddíl druhý - Mezinárodní dohody – se týká toho, že Rada má možnost povolit členskému státu uzavření dohody obsahující odchylky od této směrnice a to buď s třetí zemí anebo s mezinárodní organizací. Nalezneme zde i postup, který je nutný pro povolení dodržet.

Shrnutí: Pokud se podíváme již jen na název této hlavy, je ihned jasné, že se na tomto místě nedá o harmonizaci vůbec mluvit, protože je celá zaměřená právě na odchylky.

### **3.3.14 Různá ustanovení (hlava XIV)**

Tato hlava je v porovnání s předchozími poměrně strohá a krátká. Obsahuje čtyři kapitoly, z nichž první je pouze prováděcí opatření, které stanovuje, že Rada na návrh Komise jednomyslně přijímá opatření nezbytná k provedení této směrnice.

Druhá kapitola se potom zabývá výborem pro DPH, který byl ve směrnici již mnohokrát zmíněn. Na tomto místě, v článku 398, se můžeme konečně dočíst určité podrobnosti. Výbor pro DPH se skládá ze zástupců členských států a Komise, přičemž předsedou tohoto výboru je zástupce Komise. Výbor pro DPH má sekretariát a musí také přijímat svůj jednací řád.

Kapitola 3 s názvem „přepočítací koeficienty“ obsahuje dva články (399 a 400) a pojednává o vzájemném přepočtu eura a národních měn.

Čtvrtá kapitola - Jiné daně, dávky a poplatky – stanoví, že tato směrnice není překážkou pro členské státy, aby si zachovaly či zavedly daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.

Shrnutí: Jedná se o směsici jinam nezařaditelných ustanovení s přesně vyznačenými hranicemi a bez ponechání volnosti členům.

### **3.3.15 Závěrečná ustanovení (hlava XV)**

Poslední hlava této směrnice „Závěrečná ustanovení“ má pouze tři kapitoly.

Kapitola první s názvem „Přechodný režim zdanění obchodu mezi členskými státy“ obsahuje velice důležité informace. Říká nám totiž, že režim zdanění obchodu mezi členskými státy podle této směrnice je přechodný a bude nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdaňování dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě původu. Článek 403 stanoví, že Rada přijme v souladu s článkem 93 Smlouvy vhodné směrnice doplňující společný systém DPH, zejména s cílem postupně omezovat nebo rušit odchylky od tohoto systému.



Kapitola druhá („Přechodná opatření použitelná v souvislosti s přistoupením k Evropské unii“) v článcích 405 až 410 obsahuje definice různých dalších pojmů a specifika některých situací.

Kapitola třetí - Provedení a vstup v platnost – pak uvádí, které předpisy se zrušují, povinnost členských států uvést své právní předpisy do souladu s některými články k určitým termínům, to, že směrnice vstupuje v platnost ke dni 1. ledna 2007 a že je určena členským státům.

Shrnutí: Tato hlava je velice specifická, obsahuje některá další důležitá sdělení v kapitole první a třetí (zde zejména to, že odchylky se budou postupně omezovat nebo rušit) a také důležitou konkretizaci situace, kdy přistupují nové členské státy. V této hlavě není připuštěno žádné odchýlení jednotlivých členských států.

## 4. Současná situace v oblasti DPH v různých zemích EU

Na tomto místě bych se ráda zaměřila na srovnání situace ohledně daně z přidané hodnoty v několika členských státech Evropské unie. Prvním z těchto států bude Česká republika, dále potom rozvinutější státy jako Francie nebo Velká Británie a nakonec se budu zabývat Řeckem, jakožto státem, který se v současné době potýká s vážnými finančními problémy.

### 4.1 Česká republika

Daňová soustava je tvořena daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi, a to včetně daní energetických, daněmi z příjmů, daní z nemovitostí, dědickou, darovací a z převodu nemovitostí, a nakonec daní silniční. V ČR jsou dále vybírány některé další odvody daňového charakteru.

Nyní bych se ráda zaměřila konkrétně na DPH:

V naší zemi byla DPH zavedena v roce 1993. Od tohoto roku do současnosti došlo k mnohým změnám. Jednou z příčin byl i vstup České republiky do EU, ke kterému došlo v roce 2004. V současnosti úprava DPH koresponduje se směrnicí Rady 2006/112/ES.

Z hlediska věcného jsou předmětem daně čtyři druhy zdanitelných plnění. Řadíme sem dodání zboží a převod nebo přechod nemovitostí, dále poskytování a přijímání služeb, pořízování zboží z jiných členských států a také dovoz zboží. Co se týče subjektivní stránky (pokud nebereme v potaz dovoz), musí být tato plnění uskutečněna osobou povinnou k dani, případně přijata osobou povinnou či identifikovanou k dani při pořízení zboží z jiného členského státu nebo služeb z členských či třetích států. Místem plnění musí být ČR a je nutné, aby se jednalo o plnění za úplatu.<sup>40</sup>

V České republice jsou v současné době uplatňovány dvě sazby – základní a snížená. První z nich je nyní stanovena ve výši 21%, druhá potom na 15%.

---

<sup>40</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 230 – 234. ISBN 978-80-7201-881-9.

## 4.2 Francie

Pro srovnání s Českou republikou jsem nejprve vybrala tuto západní velmoc. Důvodem je to, že na rozdíl od ČR patří k zakládajícím státům Evropských společenství a dále také to, že ve Francii systém DPH funguje již od roku 1968, což je o 25 let déle než v případě České republiky. To беру jako zajímavé srovnávací faktory.

Ve Francii platí podobná legislativa v oblasti DPH jako v ostatních členských státech EU, což je pochopitelné vzhledem k cíli harmonizace. Zajímavostí je zde existence super snížené sazby, která je umožněna výjimkou ze směrnice Rady 2006/112/ES.

Základní sazba dosahuje výše 19,6%, snížená potom 5,5% (základní potraviny a některá periodika) a super snížená nakonec 2,1% (certifikovaná léčiva, noviny a některé druhy divadelních představení).<sup>41</sup> Pro mě jako občana ČR je poměrně zajímavé, že ve Francii je důležitá každá desetina procenta u sazeb daní, což je zřejmé z toho, že ani jedna ze tří sazeb není celé číslo.

Osobami podléhajícími dani jsou ve Francii podnikatelé dodávající zboží, poskytující služby nebo dovážející zboží. Drobní podnikatelé s obratem nepřekračujícím 80 tisíc EUR u dodávání zboží nebo 32 tisíc EUR u poskytování služeb jsou osvobozeni od daně.<sup>42</sup>

## 4.3 Velká Británie

Dalším státem, který jsem zvolila pro srovnání je Velká Británie, která do EU vstoupila roku 1973 a systém DPH zavedla v tomtéž roce. Systém daně z přidané hodnoty zde nahradil dřívější tzv. nákupní daň. Situace ve Spojeném království byla poněkud odlišná od ostatních států, protože povaha práva a anglosaské právní kultury je poměrně specifická. Vznikla tedy potřeba stanovit určité mantinely. To zajistil Soudní dvůr Evropské unie tím, že judikoval podmínky, za kterých je možné se dovolat ustanovení směrnice daňovým subjektem. Pokud se vyskytuje rozpor mezi právem této země a evropským právem, pak není možné, aby bylo právo Velké Británie aplikováno na úkor a k tíži daňových subjektů.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 249 – 254. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>42</sup> Tamtéž s. 249 – 254.

<sup>43</sup> ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I.: Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012, s. 411 - 418.

Tuto zemi jsem pro porovnání vybrala hlavně proto, že jí je umožněna výjimka ze strany EU a to v podobě nulové sazby neboli osvobození od daně s nárokem na odpočet. Vztahuje se například na dodání dětského oblečení a obuvi, léků na předpis, vody, dále na hromadnou dopravu osob a další.<sup>44</sup> Jedná se o relativně široké spektrum zboží a služeb, což je pro mě poměrně velmi překvapivé a zajímavé.

Sazby jako takové zde existují dvě – základní ve výši 20% a snížená ve výši 5%. Snížená sazba se uplatňuje u antikoncepce, u pomůcek a služeb pro postižené osoby, na dětské autosedačky, u výrobků určených k odvykání kouření a dalších.<sup>45</sup>

Osobou podléhající k dani je zde osoba k dani registrovaná. V případě, že obrat z podnikatelských aktivit nepřekročí částku 73 000 GBP, není nutné, aby se takovýto subjekt k dani registroval.<sup>46</sup>

Dani podléhá dodání zboží nebo poskytnutí služby, které uskuteční osoba povinná k dani a to v rámci své ekonomické činnosti a samozřejmě za úplatu, přičemž místem plnění je tuzemsko. Předmětem zdanění jsou čtyři typy transakcí:

- Dodání zboží na území Velké Británie (v tuzemsku)
- Poskytnutí služby na území Velké Británie (v tuzemsku)
- Pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění ve Velké Británii
- Dovoz zboží do Velké Británie z místa mimo ES<sup>47</sup>

#### **4.4 Řecko**

Vstup do Evropské unie se uskutečnil v roce 1981 a daň z přidané hodnoty Řecko zavedlo v roce 1987, tedy o šest let později.

Co se týče DPH, tak v Řecku existuje několik sazeb.

---

<sup>44</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 351 – 355. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>45</sup> ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I.: Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012, s. 411 - 418.

<sup>46</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 351 – 355.. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>47</sup> ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I.: Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012, s. 411 - 418.

První z nich je sazba základní, která je stanovena na 23%.

Potom zde nalezneme sazbu sníženou ve výši 13%, která je uplatňována u zboží nezbytného charakteru, hromadnou přepravu osob, služby lékařů a elektřinu, což jsou dle mého názoru položky zcela pochopitelné. Dále se však uplatňuje také na restaurace a kavárny, což nevidím jako oblast, kde je nutné uplatňovat sníženou sazbu DPH. Na druhou stranu je pravda, že pro Řecko je tato oblast velmi významná z hlediska turistického ruchu, a proto zde nejspíš existuje výrazný tlak na nastavení snížené sazby i u kaváren a restaurací. Poslední sazbou je pak další snížená sazba (6,5%) uplatňující se například na noviny a časopisy, knihy, lístky do divadla a také hotelové ubytování.<sup>48</sup> U posledního případu platí to samé, co jsem zmínila u předchozí sazby.

Ještě zde existují dva regiony se sazbami nastavenými na jiné hodnoty – 16, 9 a 5 procent.

V Řecku neexistuje žádný limit, od kterého je povinná registrace k dani, tudíž osobami podléhajícími dani jsou zde všechny osoby vykonávající ekonomickou činnost v tomto státě, dále stát a státní/obecní úřady (pokud jde o činnosti, které mohou být vykonávány soukromým sektorem) a nakonec dovozci.<sup>49</sup>

DPH podléhá dodání zboží či poskytnutí služeb, dovoz zboží a pořízení zboží z jiného členského státu.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. S. 324 – 328. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>49</sup> Tamtéž s. 324 – 328.

<sup>50</sup> Tamtéž s. 324 – 328.

## **Závěr**

Na tomto místě bych ráda shrnula své poznatky z průběhu zpracování bakalářské práce a uvedla svůj vlastní názor na současný stav harmonizace – kde například spatřuji nedostatky a problémy harmonizace, v čem vidím pozitiva a čeho by bylo dobré dosáhnout v budoucím vývoji.

Od úvodu práce směrem k samotnému textu jsem postupně pronikala do daného tématu. Vymezila jsem hlavní pojmy, zmínila smysl a záměr EU včetně určitého historického vývoje, uvedla podobu daňového systému v České republice a dále rozebrala pravomoc Evropské unie v oblasti daní.

Další kapitola již byla zaměřená na konkrétní výsledky harmonizace a obsahovala hlavní směrnice v této oblasti. Nejdůležitější z nich je směrnice Rady 2006/112/ES, které jsem také věnovala největší část své bakalářské práce, protože zde lze detailně posuzovat harmonizování DPH.

Nakonec jsem ještě uvedla stávající situaci v několika členských zemích EU.

Harmonizace daní obecně je velice složitá, protože toto téma je značně důležité pro všechny členské státy a k přijetí je zde potřeba jednomyslný souhlas. Jak jsem naznačila v kapitole 2.4, bude další harmonizace stále náročnější kvůli přibývajícimu počtu států. Toto pravidlo jednomyslného přijímání nepovažuji za úplně šťastné, protože je jasné, že každý členský stát si bude chtít udržet současnou pozici a pravidla. Na druhou stranu všechny státy přistoupily do EU dobrovolně a musely počítat s tím, že přibližování je jedním z hlavních cílů, proto si myslím, že by bylo rozumnější hlasování na základě určité většiny, které by umožnilo mnohem rychlejší a rozsáhlejší harmonizaci.

Nyní se ještě vraťme ke zmíněné Šesté směrnici, kterou osobně považuji za opravdu velice rozsáhlou a mnohdy komplikovanou. Problematika daně z přidané hodnoty je zde rozebírána velmi důkladně a zaměřuje se i na mnoho specifických případů a situací. Bohužel tím v některých případech až ztrácí svou přehlednost. Výše zmíněná jednomyslnost navíc způsobila, že často jsou sice stanovena pravidla nebo určitý výčet, ale zároveň je v následujícím odstavci či článku dána volnost členským státům, které je mohou rozšířit či naopak zúžit. Jako příklad bych uvedla náležitosti, která má obsahovat faktura. Ve směrnici sice nalezneme jejich výčet, ale dále je pak stanoveno, že členské státy mohou povolit, aby tyto doklady některé povinné údaje neobsahovaly, čímž vlastně předchozí výčet není zcela

závazný a mohou vznikat (dle mého názoru) zbytečné odlišnosti v jednotlivých zemích. Chápu, že každý stát si chce zachovat svoje sazby nebo například stanovovat lhůtu pro podání daňového přiznání, osobně však nerozumím tomu, proč by ustanovení podobná výše zmíněnému příkladu nemohla být sjednocena. Považuji to za zbytečné zpomalení harmonizace.

Můj závěr tedy zní, že problematika DPH je na jednu stranu již v mnohém sjednocena, ale zároveň zde zůstává ještě značný prostor pro harmonizaci. V případě, že EU bude chtít dosáhnout ideologie plné harmonizace daně z přidané hodnoty, bude nutný ještě velmi rozsáhlý a náročný proces.

## **Seznam použitých zdrojů:**

1. ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
2. ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I.: Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012, 466 s.
3. TÝČ, V.: Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 6. vydání. Praha: Leges, 2010, 304 s.
4. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kolektiv. Finanční právo. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.
5. TÝČ, Vladimír. Harmonization of Indirect Taxes in the European Union. International Journal of Law and Management, Bingley (GB): Emerald, 2008, roč. 50/2008, č. 2, s. 87-92. ISSN 1754-243X.
6. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: EUR-lex [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/>
7. Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012. Cit. 27. 4. 2013. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/>
8. Jak funguje EU [online]. [cit. 2013-05-06].  
Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/about-eu/index\\_cs.htm](http://europa.eu/about-eu/index_cs.htm) >
9. Evropská integrace [online]. [cit. 2013-04-16].  
Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/abc/eurojargon/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/eurojargon/index_cs.htm) >
10. Integrace [online]. [cit. 2013-04-30].  
Dostupné z WWW: <<https://www.euroskop.cz/286/sekce/ch-j/> >
11. Proces evropské integrace [online]. [cit. 2013-04-30].  
Dostupné z WWW:  
<[http://www.ecb.int/ecb/educational/facts/euint/html/ei\\_001.cs.html](http://www.ecb.int/ecb/educational/facts/euint/html/ei_001.cs.html) >
12. Eurožargon - harmonizace [online]. [cit. 2013-04-05].  
Dostupné z WWW: <[http://europa.eu/abc/eurojargon/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/eurojargon/index_cs.htm) >



## Seznam příloh:

1. Příloha č. 1: Sazby DPH v zemích EU v roce 2013;

Zdroj: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/>

2. Příloha č. 2: Sazby DPH v zemích EU v roce 2010

Zdroj: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-2010/>

3. Příloha č. 3: Judikát SD 1

Věc: C-357/07 *TNT Post UK Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, [2009]. Dostupné např. z WWW:

<<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=cs&td=ALL&jur=C,T,F&num=C-357/07#>>

4. Příloha č. 4: Judikát SD 2

Věc: C-550/11 *PIGI – Pavleta Dimova ET proti Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite*, [2012]. Dostupné např. z WWW:

<<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=128006&pageIndex=0&doclang=CS&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2089154>>

## Přílohy:

### Příloha č. 1: Sazby DPH v zemích EU v roce 2013

<u>Stát</u>	<u>Základní sazba</u> <u>DPH (%)</u>	<u>Snížená sazba</u> <u>DPH (%)</u>
Belgie	21	6/12
Bulharsko	20	9
Česká republika	21	15
Dánsko	25	-
Estonsko	20	9
Finsko	24	10/14
Francie	19,6	5,5 / 7
Itálie	21	10
Irsko	23	9 / 13,5
Kypr	18	5 / 8
Lucembursko	15	6 / 12
Litva	21	5 / 9
Lotyšsko	21	12
Maďarsko	27	5 / 18
Malta	18	5 / 7
Německo	19	7
Nizozemsko	21	6
Polsko	23	5/8
Portugalsko	23	6 / 13
Rakousko	20	10
Rumunsko	24	5 / 9
Řecko	23	6,5 / 13
Slovensko	20	10
Slovinsko	20	8,5
Španělsko	21	10
Švédsko	25	6 / 12
Velká Británie	20	5

**Příloha č. 2: Sazby DPH v zemích EU v roce 2010**

<b><u>Stát</u></b>	<b><u>Základní sazba DPH (%)</u></b>	<b><u>Snížená sazba DPH (%)</u></b>
Belgie	21	6/12
Bulharsko	20	7
Česká republika	20	10
Dánsko	25	-
Estonsko	20	9
Finsko	22	8/17
Francie	19,6	2,1 / 5,5
Itálie	20	10
Irsko	21	4,8 / 13,5
Kypr	15	5 / 8
Lucembursko	15	3 / 6 / 12
Litva	21	5 / 9
Lotyšsko	21	10
Maďarsko	25	5
Malta	18	5
Německo	19	7
Nizozemsko	19	6
Polsko	22	3 / 7
Portugalsko	20	5 / 12
Rakousko	20	10 / 12
Rumunsko	19	9
Řecko	19	4,5 / 9
Slovensko	19	10
Slovinsko	20	8,5
Španělsko	16	4 / 7
Švédsko	25	6 / 12
Velká Británie	17,5	5

### **Příloha č. 3: Judikát SD 1, věc C-357/07**

**Věc:** Nárok na osvobození od daně, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

„TNT Post Ltd proti The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs“

High Court of Justice of England & Wales (Administrative Court) žádá o výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH, který stanoví osvobození od daně u plnění poskytovaných „veřejnými poštami“. Zejména je třeba objasnit, jaký význam má tento pojem v rámci liberalizovaného trhu pro poštovní služby.

V původním řízení bojují TNT Post UK Limited (TNT) proti tomu, že všechny poštovní služby Royal Mail Group Limited (Royal Mail), poskytovatelé všeobecných služeb ve Spojeném království, jsou osvobozeny od daně, zatímco služby všech ostatních poskytovatelů dani podléhají. Žalobkyně se domnívá, že na plně liberalizovaném trhu Spojeného království již neexistuje žádná „veřejná pošta“, takže pro osvobození nezbyvá prostor. Pokud se naopak na poskytovatele všeobecných služeb osvobození vztahuje, vyvstává následná otázka, zda je třeba osvobodit všechny jeho služby, či jen některé, a případně které z nich.

**Závěry:**

„Veřejnými poštami“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – jsou poskytovatelé poštovních služeb, kteří zajišťují všeobecné služby. Uplatňování osvobození od daně není podmíněno tím, že jsou poskytovateli či poskytovatelům vyhrazeny určité všeobecné služby.

Podle čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice jsou od daně osvobozena jen taková plnění veřejné pošty, která jsou tímto zařízením také jako taková poskytována, tj. všeobecné služby poskytované ve veřejném zájmu. Osvobozena nejsou naopak plnění, která jsou poskytována za individuálně sjednaných podmínek a která nepodléhají požadavkům kladeným na všeobecné služby.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. dubna 2009.

Sbírka soudních rozhodnutí: 2009 I-03025

## **Příloha č. 4: Judikát SD 2, věc C-550/11**

**Věc:** Nárok na odpočet – oprava – krádež zboží, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

„PIGI – Pavleta Dimova ET proti Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite“

Po provedení kontroly ve společnosti PIGI, příslušný orgán navrhl provedení opravy týkající se DPH, která má být zaplacená za leden 2007. Uvedená oprava byla potvrzena dodatečným platebním výměrem. Žalobkyně v původním řízení u uvedeného odboru tvrdila, že se toto zboží ztratilo v důsledku krádeže, ke které došlo v prostorách společnosti. Za účelem uznání krádeže bylo u okresního policejního orgánu podáno trestní oznámení proti neznámému pachateli.

Odbor výběru daní měl za to, že byla společnost PIGI povinna odvést za období, ve kterém bylo zboží odcizeno, částku DPH rovnající se částce DPH odečtené na vstupu. Dále připomněl podmínky, na základě nichž nemá osoba povinná k dani povinnost opravit částku daně odečtené na vstupu ze ztraceného zboží. Mezi těmito podmínkami je zejména případ vyšší moci. Měl však za to, že v projednávané věci přesto existuje důvod opravy, neboť žalobkyně v původním řízení byla povinná uhradit částku DPH rovnající se DPH odečtené na vstupu při nabytí ztraceného zboží.

Případ se dále komplikoval a vyvíjel. Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru předběžné otázky.

### **Závěry:**

Článek 185 odst. 2 Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním daňovým ustanovením, jako jsou ustanovení obsažená v člancích 79 a 80 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost), jež vyžadují, aby byla v situaci, kdy se osoba povinná k dani stala obětí krádeže zboží, jejíž pachatel nebyl zjištěn, provedena při konstatování manka zboží podléhajícího DPH oprava odpočtu této daně, který byl uskutečněn na vstupu v okamžiku nákupu tohoto zboží.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. října 2012.

Sbírka soudních rozhodnutí: dosud nezveřejněný