

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANČÍ

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Srovnání daně z přidané hodnoty v České republice s vybranou zemí Evropské unie

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila Křížová

Autor:

Bc. Trhlík Zbyněk

2005

OBSAH

Úvod	1
1. Historie DPH	3
1.1. Historie DPH a Evropské unie	3
1.2. Historie DPH v České republice	8
1.3. DPH jako nepostradatelný zdroj příjmů i ve světě	10
2. Současná legislativní úprava DPH v ČR	17
2.1. Sazby DPH	17
2.2. Subjekty daně	20
2.2.1. Osoby povinné k dani	20
2.2.2. Ekonomická činnost	21
2.2.3. Veřejnoprávní subjekty	21
2.2.4. Osoby osvobozené od uplatňování daně	21
2.3. Obrat	22
2.4. Plátce daně	22
2.5. Přihláška k registraci	24
2.5.1. Zrušení registrace	24
2.6. Osoby identifikované k dani	24
2.7. Územní působnost	25
2.8. Předmět daně	26
2.9. Místo plnění	27
2.9.1. Místo plnění u služeb	27
2.10. Obchod mezi plátcí a neplátcí DPH	28
2.11. Poskytování služeb mezi členskými státy	29
2.12. Daňový zástupce	30
2.13. Přiznání k DPH při obchodu s jiným členským státem	30

3. DPH ve vybrané zemi Evropské unie – Německý systém DPH	35
3.1. Subjekty daně	35
3.2. Předmět daně	37
3.3. Vyměřovací základ daně	37
3.4. Registrace	38
3.5. Sazby a výpočet daně	39
3.6. Fakturace	40
3.7. Daňová přiznání	41
3.8. Výjimky v systému	43
3.9. Nárokování a vrácení DPH českým subjektům	44
4. Rakouský systém DPH	44
4.1. Subjekty daně	44
4.2. Předmět daně	45
4.3. Vyměřovací základ daně	45
4.4. Sazby a výpočet daně	46
4.5. Fakturace	46
4.6. Daňová přiznání	47
4.7. Výjimky v systému	48
5. Analýza a srovnání legislativních úprav DPH v daných zemích	49
6. Směrnice EU k dani z přidané hodnoty	51
7. Závěr	54
8. Přehled použité literatury	55
9. Abstract	56

Úvod

Diplomová práce „Srovnání daně z přidané hodnoty v České republice s vybranou zemí Evropské unie“ by měla čtenáři přinést výklad problematiky daně z přidané hodnoty a daňové harmonizace, která po vstupu České Republiky začala být velmi aktuální i pro české daňové subjekty, neboť její výsledky se promítají i do české legislativy.

Cílem této práce je poskytnutí čtenáři pohled na změny legislativních úprav DPH v České republice a porovnání s legislativou vybrané země EU. Popis současného stavu je podán na pozadí historického přehledu jednotlivých změn a procesů harmonizace. Snahou je vedle nezbytnosti harmonizace také naznačit její úskalí a složitost vyplývající z difference daňových systémů členských zemí.

Jednotlivé kapitoly jsou věnovány historickému vývoji, legislativě, vzrůstajícímu vlivu judikatury Evropského soudního dvora v procesu harmonizace a v neposlední řadě také problematice jednotné formě podnikání mezi členskými státy EU. Představovány jsou jednotlivé systémy daně z přidané hodnoty.

Doufám, že tato práce přispěje čtenáři ke snadnější orientaci v problematice daňové harmonizace a jednotlivých systémů daně z přidané hodnoty členských zemí Evropské unie. Každý si poté může vytvořit vlastní názor na to, zda je daňová harmonizace pro hladké fungování jednotného evropského trhu potřeba.

1. Historie DPH

1.1. Historie DPH a Evropská unie

Daň z přidané hodnoty je z historického pohledu poměrně mladou daní. Její masivní rozšíření je spojeno s posledním třicetiletím 20. století. Nevznikla však z ničeho nic. Je součástí systematického vývoje. Je pouhým prvkem, jedním článkem v řetězu dlouhém několik tisíc let, který se vine od vzniku prvních mocensko-správních celků starověku až do dnešních dnů a který bude jistě pokračovat.

Hnací silou tohoto vývoje byla a je reakce na aktuální potřeby a podmínky daných epoch. Tak se generovali starověcí a středověcí prapředci DPH z řad různých poplatků a dávek na způsob cel, které platili obchodníci při přechodu hranic správních celků nebo při prodeji na tržištích. V novověku pak nejdříve v souvislosti s rozvojem manufaktur a později s vědeckotechnickou revolucí a vznikem průmyslové velkovýroby stejným způsobem vhodně reagovaly na nové rozměry hospodářství prodejní a obrátové daně. A od nich je již malinký krůček k DPH.

DPH vděčí za svůj rozvoj především dvěma mohutným hnutím v druhé polovině 20. století: technickému pokroku a politické integraci v Evropě. Technický pokrok představovaný zvláště prudce se rozvíjející oblastí informačních technologií umožnil realizaci technické stránky konstrukce DPH. Proces evropské integrace po druhé světové válce pak zajistil její ekonomickou patřičnost a potřebnost.

Se vznikem Evropských společenství (ES), tedy Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO) v roce 1951 v Paříži, Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) a Evropského hospodářského společenství (EHS) v březnu 1957 v Římě, a vizemi jednotného trhu, celní, měnové a hospodářské unie vznikají i nové potřeby příjmové. Zpočátku jsou veškeré výdaje ES hrazeny z příspěvků jednotlivých členských států, které jsou každoročně schvalovány a jejich výše se odvíjí od HNP států.

Od počátku fungování tohoto systému se však objevují myšlenky o nezávislosti rozpočtu ES na členských příspěvcích a potřeby pravidelného řádu a schéma. Tyto myšlenky jsou realizovány po zřízení společné Komise ES. V roce 1970 v Lucemburku je rozhodnuto, že počínající rokem 1971 budou členské příspěvky nahrazeny vlastními zdroji. Rozpočet ES tedy bude nezávislý na národních rozpočtech, i když bude financován hodnotami vytvořenými

v členských státech. Mezi vlastní zdroje byly zařazeny takzvané „tradiční“ vlastní zdroje, což jsou celní výnosy a zemědělské vyrovnávací dávky, a dále příspěvek odvozený z DPH.

Zvolení těchto vlastních zdrojů a tedy i DPH nebylo nikterak náhodné či ekonomicky neopodstatněné, protože nešlo pouze o financování nové nadnárodní organizace, nýbrž i o řešení otázek spojených s fungováním vnitřního trhu nově vzniklého ekonomického celku. Hledání takového zdanění spotřeby, které by nenarušovalo efektivní a konkurenceschopné fungování ekonomik jednotlivých členských států, bylo jednou z nich.

Požadavky kladené na zdanění v oblasti spotřeby ideálně splňoval právě koncept DPH. Není proto divu, že členské státy společenství jednomyslně zvolily daň z přidané hodnoty jedním z atributů ES a zároveň povinnou podmínkou pro členství tamtéž.

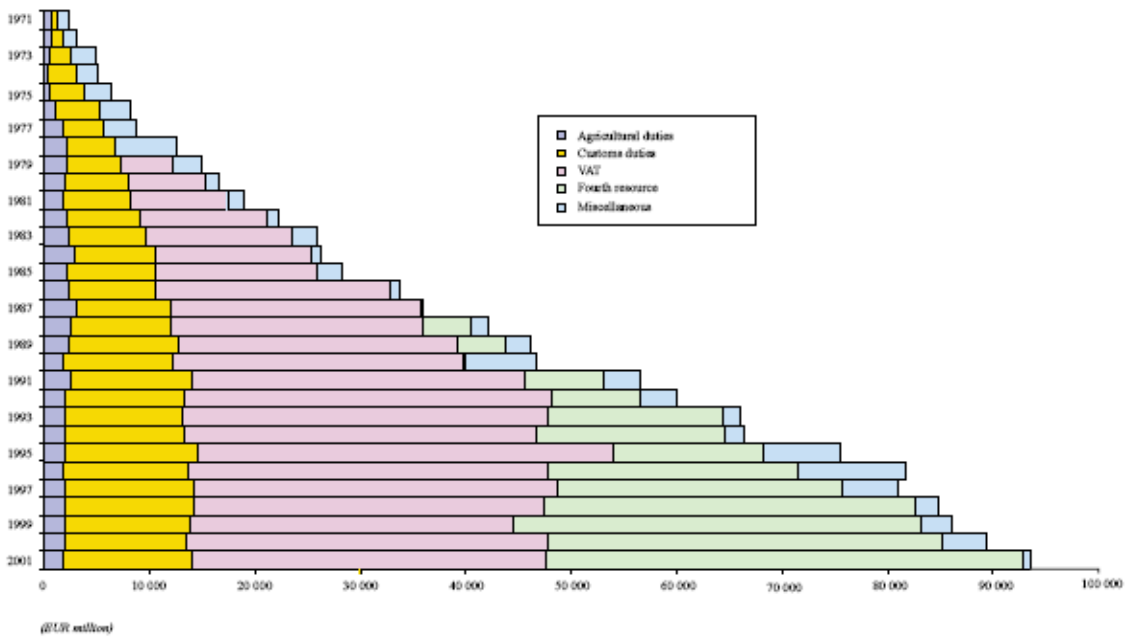
První zemí, která na svém území zavedla DPH, byla v roce 1954 Francie. Tehdy byla tato daň považována za pouhou další obratovou daň ze spotřeby a nevzbuzovala přílišnou pozornost okolních zemí. To se změnilo v roce 1962, kdy Komise publikovala dvě zprávy, v nichž doporučovala ostatním členským zemím její přijetí. Na základě návrhů Komise přijala 11. dubna 1967 Rada dvě direktivy harmonizující právní řády členských zemí v oblasti obratových daní, které položily základy pro společný systém DPH. V roce 1969 byla přijata direktiva třetí, jejímž přínosem bylo zavedení DPH v členských zemích.

Bylo dohodnuto, že od počátku sedmdesátých let bude uplatněna ve všech zbývajících členských zemích jako nejvhodnější systém nepřímých daní. Nahradila tak dříve užívané daně obratové a prodejní, které oproti DPH neumožňovaly odpočet na vstupu (takzvaný netto princip) a stimulovaly ekonomické subjekty k fúzím, neboť jejich prostřednictvím se nově vzniklé subjekty částečně vyhýbaly dani, a krátily tak daňové výnosy členských států (nebyly vertikálně neutrální). DPH je však nejen vertikálně neutrální, to znamená, že daňový výnos je stejný v případě zdanění subjektu, který je výsledkem fúze, i v případě zdanění subjektů před fúzí, ale i neutrální z hlediska domácího a dováženého zboží, protože oboje je zdaňováno stejnou sazbou.

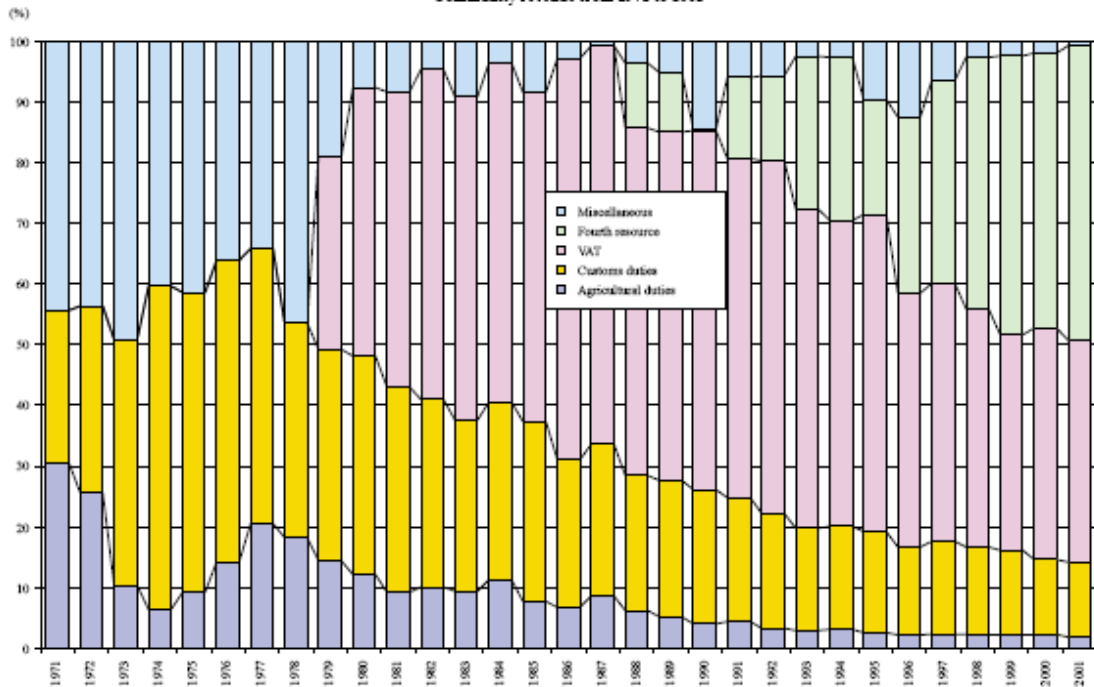
Pak přišel již zmiňovaný rok 1970 a změny na příjmové straně rozpočtu ES. Příspěvek generovaný z DPH byl však ve skutečnosti zaveden až v roce 1980. K prodlení došlo z důvodu potřebné harmonizace základu, protože v každém státě podléhal DPH jiný spotřební

koš zboží a služeb a bylo třeba tyto koše sjednotit, a stejně nutného sjednocení způsobu výběru. Pro příspěvek byl určen 50% vyměřovací základ, na nějž byla aplikována 1% sazba. Ihned po skutečném zavedení se stal nejvýznamnějším zdrojem financování ES, jak je patrné z grafů na následující straně.

Community revenue from 1971 to 2001



Community revenue from 1971 to 2001



Zdroj: The Community Budget: The Facts in Figurek, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 2000
www.europa.eu.int

V souvislosti s poklesem výnosu z cel (došlo k jejich odbourávání se vznikem GATT – General Agreement on Tariffs and Trade), se zvyšující se soběstačností ES v produkci zemědělských výrobků a se stagnujícím příjmem z DPH způsobeným poklesem podílu HNP odpovídajícímu spotřebitelským výdajům v ES, došlo ke snížení vlastních prostředků tolik důležitých právě v okamžiku, kdy byla přijata opatření týkající se nových společných politik a schylovalo se k rozšíření společenství o nové členy.

Řešení měl přinést summit v červnu 1984 ve Fontainebleau. Bylo rozhodnuto, že dojde ke změně třetího „vlastního“ zdroje, DPH. Místo původního jednoho procenta byl strop příspěvku stanoven na 1,4%. DPH tedy získala ještě na větším významu a měla bezkonkurenčně nejvyšší relativní podíl na zdrojích. Ale tento pokus o řešení rozpočtové krize byl neúspěšný: aby byl rozpočet ES roku 1986 vyrovnaný, musely být některé výdaje v oblasti zemědělství přesunuty na další rok.

Vyrovnanost rozpočtu byla dále řešena až v únoru 1988 v Bruselu zavedením dalšího zdroje financování, příspěvku generovaného z HNP členských států. V oblasti příspěvku DPH došlo ke změně vyměřovacího základu, který byl zvýšen na 55% HNP členských zemí. Tedy další zvětšení jeho výnosu. To se ovšem dotýkalo především zemí s velkým podílem spotřeby na HNP a malými úsporami a vedlo k rozpoutání diskuse o snižování podílu tohoto zdroje a zároveň o rovnoměrnějším rozložení zátěže placených příspěvků mezi členské státy.

Proto v Edinburghu v prosinci 1992 dochází opět k přehodnocení zdrojů financování nyní již EU v souvislosti s uskutečňováním maastrichtských cílů a kromě jiného je dohodnuto, že pro příspěvek z DPH bude platit existující režim do roku 1995 a poté bude procento snižováno každoročně o 0,08% z 1,4% na 1% do roku 1999. Během stejné doby bude pro členské země též postupně redukován základ pro výpočet příspěvku každoročně o 1% až na 50% HNP členských států v roce 1999 (s výjimkou Portugalska, Irska, Španělska a Řecka, pro něž toto snížení platilo jednorázově pro rok 1995).

Velkým přínosem bylo přijetí šesté směrnice (77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně). Tento předpis stanovil obecná pravidla pro určení předmětu daně, její teritoriální dosah, okruh subjektů, odpovědnost, výjimky ze zdanění a řadu dalších podrobností. Nutno dodat, že tato pravidla bývají označována jako jednotný základ pro

vyměřování DPH. Uvedená směrnice nahradila druhou směrnicí z roku 1967. Další její ustanovení se týkají zemědělců a malých podniků. Podrobně jsou rovněž upraveny výjimky ze zdanění. I nadále zůstává v kompetenci členských států stanovit si výši daňové sazby. Roku 1992 však byla přijata směrnice 92/77/EHS, která výše zmíněnou pravomoc členských států do jisté míry omezila v tom smyslu, že členské státy uplatňují základní sazbu, která nesmí být nižší než 15% a v případě snížené sazby platí spodní hranice 5%.

Rok 2004 byl ve znamení historických událostí, jež vedly k podstatným změnám na evropské scéně. Evropská unie se k 1. květnu 2004 rozšířila z patnácti členských států na dvacet pět, čímž bylo překonáno poválečné rozdělení našeho kontinentu. Součástí přistupujících zemí byla také Česká Republika.

Samozřejmě, že DPH není výsadou pouze členů Evropské unie, ale pro své nepopíratelné přednosti ji zavádějí i jiné státy, které se pro její administrativní náročnost rekrutují především z vyspělých či rychle se rozvíjejících ekonomik. Nicméně naprosto zřetelný vztah mezi zavedením DPH a členstvím v EU je neoddiskutovatelným faktem, který měl za následek zavedení DPH v Irsku a Velké Británii na počátku sedmdesátých let, v Řecku, Španělsku a Portugalsku v letech osmdesátých, a v neposlední řadě také ve všech postkomunistických státech, které právě v roce 2004 přistoupily, v letech devadesátých. Pouze severské země zavedly DPH poměrně brzy před vstupem do EU, protože v ní viděly možné východisko z deficitních rozpočtů a krizí států blahobytu.

1.2. Historie DPH v České republice

Česká republika zavedla DPH jako součást a jeden z hlavních nosných pilířů rozsáhlé daňové reformy ke dni vzniku republiky k 1. 1. 1993. Tím nahradila poslední pozůstatky značně roztržitých obrátových daní (jen základní sazební obsahoval přes 1500 různých sazeb daně), včetně negativní obrátové daně, centrálně plánované ekonomiky.

Reforma odrážela hned několik cílů, jichž vládní autority chtěli dosáhnout. V prvním případě šlo o snížení složené daňové kvóty, čehož bylo úspěšně dosaženo, neboť ta v roce 1990 činila zhruba 48% až 53% HDP, zatímco v roce 1993 pouze 43,6%. Dalším záměrem bylo přesunutí daňového břemene na celou společnost a také efektivnější správu daní, protože vybírání nepřímých daní je v zásadě jednodušší, než vybírání daní z příjmů.

Byly aplikovány dvě sazby DPH: základní 23% a snížená 5%, jež byla uvalena na potraviny, léky, dodávky energií a většinu služeb. Toto rozdělení odpovídalo historické kontinuitě, kdy služby nepodléhaly obrátovým daním a potraviny byly dotovány zápornou obrátovou daní. Rovněž byl zaveden relativně vysoký práh povinnosti registrace k DPH, který činil 6 miliónů Kč ročního obrátu, za účelem zajištění hladkého přechodu k uplatňování DPH.

Výběr daně byl svěřen celním orgánům při dovozu zboží a při nepravidelné mezinárodní autobusové přepravě a daňově správě v ostatních případech podléhajících dani. Výnos daně byl příjmem státního rozpočtu.

Právní úpravy v následujících letech naznačili několik změn daňového systému. Jejich podnětem byly praktické zkušenosti se správou daní a přibližování se k EU a následném vstupu ČR do EU. K výraznějším změnám lze zařadit snížení prahu pro povinnou registraci na 3 milióny Kč ročního obrátu pro posílení daňové spravedlnosti, snížení základní sazby z 23 na 22% a zúžení seznamu plnění podléhajících snížené sazbě (energie kromě dodávek tepla byly přesunuty do seznamu plnění podléhajících základní sazbě).

Od 1. 5. 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jednalo se o nový zákon, kterým bylo dosaženo slučitelnosti právní úpravy pro uplatňování této daně v ČR s předpisy platnými v Evropské unii, až na některé výjimky, které si Česká republika vyjednala v přístupové smlouvě a některé drobné nepřesnosti, které vznikly nepřesným překladem nebo interpretací příslušných předpisů ES. Hlavním cílem tohoto zákona je provést změny, které mají odstranit některé dílčí odlišnosti uplatňování daně z přidané hodnoty oproti závazným směrnici, doporučením nebo obvyklé praxi v zemích Evropské unie a sladit tak legislativní úpravu platnou pro Českou republiku s předpisy EU. Jde zejména o soulad s Šestou směrnicí ES, 31977LO388 ze dne 17. května 1997.

Tato euronovela zákona o DPH měla vliv na ekonomiku ČR především v přesunu některých služeb a zboží ze snížené do základní sazby, snížení základní sazby z 22% na 19% a snížení limitu pro povinnou registraci osob povinných k dani jako plátců DPH, a to z 3 mil. Kč na 1 mil. Kč.

1.3. DPH jako nepostradatelný zdroj příjmů i ve světě

Daň z přidané hodnoty je součástí daňových systémů ve všech zemích OECD. Nejvyšší (25%) není jen ve Skandinávii, ale i v jiných zemích. Je významným příjmem státních rozpočtů. Výnosy z nepřímých daní jsou důležitým zdrojem státních rozpočtů ve všech vyspělých zemích světa. Samotná výše sazby daně z přidané hodnoty byla a je v jednotlivých členských zemích OECD velmi rozdílná, neboť každý stát sleduje jinou sociální politiku, a má tedy jinou představu o příjmech a výdajích ze státního rozpočtu, rovněž i o výši sazby daně z přidané hodnoty. Jedno však mají všechny země společné: pro státní pokladnu jsou příjmy z této daně nepostradatelné.

Jednoznačně můžeme říci, že daň z přidané hodnoty je ve světě nejvyšší v členských zemích Evropské unie, kde na základě směrnice Rady z roku 1992 je stanovena spodní hranice pro výši základní sazby DPH 15% a snížené sazby 5%. Členské země Evropské unie mohou v současné době uplatnit jednu nebo dvě zvýhodněné sazby na vybrané zboží či služby.

Přestože legislativa zřizující DPH je stanovena na národní úrovni, kdy každá členská země se snaží hájit své ekonomické a sociální zájmy, jsou jednotlivé zákony členských zemí závislé na určitých parametrech, které jsou pevně dány ve směrnicích Evropské unie. V EU je daň z přidané hodnoty zavedena ve všech zemích. Její základní sazba se pohybuje od 15% (Lucembursko a Kypr) do 25% (Dánsko a Švédsko).

Nejdříve byla daň z přidané hodnoty zavedena v Německu a Francii (již v roce 1968), následovalo Nizozemí (1969) a Lucembursko s Norskem (1970). Poslední členskou zemí OECD, kde byla DPH zavedena, je Austrálie (v roce 2000).

Z členských zemí OECD je v současné době základní sazba daně nejnižší v Japonsku (5,0%), v Kanadě (7,0%) a ve Švýcarsku (7,6%). Naopak nejvyšší sazba daně je ve Skandinávii – v Dánsku, Norsku a Švédsku, a to 25%.

Ostatní země světa

Daň z přidané hodnoty mají zavedenou všechny státy v Jižní Americe. Pro státní rozpočty jednotlivých zemí je naprosto nepostradatelná, neboť tvoří nejvyšší příjmovou položku. Dlouhodobým problémem v Jižní Americe je nízká platební morálka daňových poplatníků. Přístup soukromých podniků při placení daní je velmi laxní. DPH je zatížena krácením daní nejméně, a je proto pro státní pokladnu nesmírně důležitá. V zemích Jižní Ameriky je daň z přidané hodnoty poměrně vysoká (Brazílie 25%, Argentina 21%)

Pro všechny asijské země jsou charakteristické nízké daně se současně nízkou sociální ochranou občanů (v některých zemích neexistuje žádná). V Japonsku, Taiwanu a Singapuru činí sazba daně z přidané hodnoty 5%, v Thajsku 7%, v Jižní Koreji, Kambodži, na Filipínách a ve Vietnamu 10%. Nejvyšší základní sazba daně z přidané hodnoty tak je v Číně 17%. Ve všech zemích však existuje celá řada výjimek, kdy není DPH placena vůbec.

V Africe funguje systém daně z přidané hodnoty nejlépe v Jihoafrické republice, kde sazba daně činí 14% a v Maroku (20%). Překvapivě je DPH zavedena i v Saudské Arábii (5%). Pro srovnání s jinými zeměmi jsou na následující straně uvedeny daňové sazby v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1: Základní obraz o současných sazbách daně z přidané hodnoty, situace k 1. lednu 2005 (v %)

Údaje o dani z přidané hodnoty v členských zemích OECD

Země	Od roku	1976	1990	2000	2006	Snížené sazby 2006	Povinnost k platbě (vyšší obrat než) v národní měně	Povinnost k platbě (vyšší obrat než) v EUR	Období (v letech)
Japonsko	1989	-	3	5	5	-	JPY 10 miliónů	2 410	2
Kanada	1991	-	-	7	7	-	CAD 30 000	22 036	1
Švýcarsko	1995	-	-	7.5	7.6	2.4 a 3.6	CHF 75 000	48 049	1
Austrálie	2000	-	-	10	10	-	AUD 50 000	30 331	1
Korea	1977	-	10	10	10	-	-	-	-
Nový Zéland	1986	-	12.5	12.5	12.5	-	NZD 40 000	20 179	1
Lucembursko	1970	10	12	15	15	3.0, 6.0, 12.0	EUR 10 000	10 000	5
Mexiko	1980	-	10	15	15	-	-	-	-
Německo	1968	11	14	16	16	7	EUR 17 500	17 500	5
Španělsko	1986	-	12	16	16	4.0 a 7.0	-	-	-
Velká Británie	1973	8	15	17.5	17.5	5	GBP 58 000	84 732	1
Turecko	1985	-	10	17	18	1.0 a 8.0	-	-	-
Řecko	1987	-	18	18	19	4.0 a 8.0	EUR 9 000	9 000	5
Slovensko	1993	-	-	23	19	-	SKK 1.5 miliónu	40 178	1
Česko	1993	-	-	22	19	5	CZK 1 milión	35 373	1
Nizozemí	1969	18	18.5	17.5	19	6	EUR 1 883	1 883	1
Portugalsko	1986	-	17	17	19	5.0 a 12.0	EUR 9 975	9 975	5
Francie	1968	20	18.6	20.6	19.6	2.0 a 5.5	EUR 76 300	76 300	2
Rakousko	1973	18	20	20	20	10.0 a 12.0	EUR 22 000	22 000	5
Itálie	1973	12	19	20	20	4.0 a 10.0	-	-	-
Maďarsko	1988	-	25	25	20	5 a 15	HUF 2 milióny	7 683	2
Belgie	1971	18	19	21	21	6 a 12.0	EUR 5 580	5 580	1
Irsko	1972	20	23	21	21	4.8 a 13.5	EUR 51 000	51 000	1
Finsko	1994	-	-	22	22	8.0 a 17.0	EUR 8 500	8 500	1
Polsko	1993	-	-	22	22	7	PLN 43 800	11 439	3
Island	1989	-	22	24.5	24.5	14	ISK 220 000	2 410	2
Dánsko	1967	15	22	25	25	-	DKK 50 000	6 704	1
Švédsko	1969	17.65	23.46	25	25	6.0 a 12.0	-	-	-
Norsko	1970	20	20	23	25	7.0 a 11.0	NOK 50 000	6 418	2

Pramen: OECD, *Taxation, Part IV. Value Added Taxes (2005)*

Belgie:

- základní sazba nastavena na 21% se vztahuje na všechny druhy zboží a služeb, jež nespádají do preferenčního režimu
- 12% sazba se vztahuje zejména na placenou TV, dotované bydlení, určité produkty na ochranu rostlin
- snížená 6% sazba je aplikována na potraviny (s výjimkou některých ryb), farmaceutické výrobky, ortopedická zařízení a služby s nimi spojené apod.
- „super-snížená“ sazba 1% pro zlato jako investiční instrument

Lékařská péče je v Belgii od placení DPH zcela osvobozena (v souladu s uváděnou směrnicí 77/388/EHS).

Dánsko:

- základní sazba je ve výši 25%, sníženou sazbu neuplatňuje
- 0% sazba na export a noviny

Lékařská, dentistická a nemocniční péče jsou zcela osvobozeny.

Německo:

- základní sazba 16%¹
- snížená sazba 7% je aplikována zejména na potraviny, zboží a služby ve veřejném zájmu, zdravotnické služby (včetně lázeňských), služby poskytované zubními technikami a místní dopravu

Na základě § 4 zákona o DPH (Umsatzsteuergesetz) je od daně osvobozeno poskytování lékařské a nemocniční péče.

Řecko:

- základní sazba činí 18%
- snížená sazba 8% je používána na potraviny, vstupy do zemědělské výroby, dopravní služby, elektrickou energii apod.
- „super-snížená“ sazba 4% je používána zejména na knihy a noviny

Nemocniční a lékařské služby jsou od placení daně zcela osvobozeny.

¹ Před 1. dubnem 1998 činila základní sazba daně 17%.

Španělsko:

- základní sazba 16% používaná v případech, kdy se neuplatní snížená sazba
- snížená sazba 7% se použije na potraviny, vodu, zdravotnickou techniku a nástroje apod.
- „super-snížená“ sazba ve výši 4% v případě chleba, mléka, ovoce a zeleniny, léků či dotovaného bydlení

Zdravotnické a sociální služby jsou z placení daně zcela vyňaty.

Francie:

- základní sazba 19.6%
- snížená sazba 5.5% v případě zemědělské produkce, knih a většiny potravin
- minimální sazba daně ve výši 2.0% pro zdravotnické výrobky a noviny

Zdravotnické služby jsou z placení daně zcela vyňaty.

Irsko:

- základní sazba 21% na většinu zboží a služeb
- snížená 13.5% pro zemědělské výrobky, sociální bydlení atd.
- „super-snížená“ sazba 4.4% pro koně a dobytek
- 0% pro potraviny a nápoje pro lidskou spotřebu, knihy, léky

Zdravotnické služby jsou z placení daně zcela vyňaty.

Itálie:

- základní sazba činí 20%
- snížená sazba daně 10% se používá na některé potraviny, vodu, plyn, elektřinu apod.
- „super-snížená“ sazba 4% je používána mj. na léky a některé základní potraviny.

Zdravotnické a nemocniční služby jsou z placení daně vyjmuty.

Lucembursko:

- základní sazba 15%
- snížená sazba 12%
- snížená sazba 6%
- „super-snížená“ sazba 3%

Zdravotnické a nemocniční služby jsou z placení DPH vyjmuty.

Nizozemí:

- základní sazba daně činí 19%
- snížená sazba 6% je používána obecně na zboží a služby, jež mohou být označeny jako nezbytné (vyjmenované v Příloze I k zákonu o DPH) – jde zejména potraviny a léky, dále např. pomůcky pro zrakově postižené, protézy

Zdravotnické služby jsou od placení daně zcela osvobozeny.

Rakousko:

- základní sazba daně činí 20% (v oblasti Jungholz a Mittelberg 16%)
- snížená sazba je 10% a aplikuje se mj. v případě zařízení, poskytujících nemocniční nebo pečovatelské služby či lázeňských domů
- zvláštní snížená sazba v případě vína, prodávaného farmáři, činí 12%

Poskytování lékařské, dentistické a psychologické péče je od placení daně zcela osvobozeno. Stejně tak je vyjmuta také poskytování lidských orgánů, krve a mateřského mléka.

Portugalsko:

- základní sazba činí 19% a je používána na všechny druhy zboží a služeb, jež nejsou podrobeny nižší sazbě nebo nejsou od daňové povinnosti osvobozeny
- střední sazbě 12% podléhají určité druhy potravin a restaurační služby
- snížená sazba 5% je používána na nezbytné potraviny, léky, dodávku vody a elektřiny

Lékařské a obecně zdravotnické služby jsou z placení daně vyjmuty.

Finsko:

- základní sazba 22%
- snížená sazba 17% je používána pro potraviny a krmivo pro zvířata
- snížená sazba 8%² se aplikuje na léky, knihy, osobní dopravu apod.

Zdravotnické a nemocniční služby jsou z placení daně zcela vyjmuty.

² Původní snížené sazby 12% a 6% byly s platností od 1. ledna 1998 nahrazeny sazbou 8%.

Švédsko:

- základní sazba 25%
- snížená sazba 12% pro osobní dopravu, ubytování, potraviny
- snížená sazba 6% pro noviny, divadlo, kino aj. kulturní aktivity

Dále jsou osvobozeny lidské orgány a krev, farmaceutické výrobky na předpis aj.

Spojené Království:

- základní sazba činí 17.5%
- snížená sazba 5% je aplikována v případě instalace prostředků k úspoře energie
- 0% sazbou jsou zdaněny potraviny, knihy, noviny, voda a kanalizace pro domácnosti, léky a zdravotnické prostředky pro handicapované apod.

Zdravotnické služby jsou z placení DPH zcela vyjmuty.

2. Současná legislativní úprava DPH v ČR

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Platíme ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb. DPH je v podstatě všeobecná daň ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota poskytovaného zboží a služeb. Daň se vybírá v každém článku výroby, distribuce a dodávky. Daň z přidané hodnoty je stanovena procentem z ceny. Plátcí daně mohou snížit svou daňovou povinnost o částku, kterou zaplatili oni sami ostatním plátcům DPH při koupi zboží. Nejdůležitější na dani z přidané hodnoty je, že konečným plátcem této daně jsou spotřebitelé – tedy občané každého státu.

Právní základ české DPH je vymezen v zákonu č. 588/1992 Sb. O dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl již několikrát novelizován, dočkal se velmi výrazných změn a to počínaje datem 1. května 2004, zákonem č. 235/2004 Sb. (platným od 1. 4. 2004), kdy Česká republika vstoupila do Evropského společenství. Ten jak jistě víme, pádným způsobem ovlivnil ekonomické prostředí ČR. Tím však veškeré úskalí nekončí, poněvadž s účinností od 1. ledna 2005 máme k dispozici rozsáhlou novelu zákona, která obsahuje více než 200 změn – napravuje některá předchozí pochybení, přináší však i další novinky v systému fungování DPH.

Výnos DPH v ČR je podobně jako v Německu i Rakousku určen třemi úrovněmi veřejných financí. Podle zákona č. 243/2000 Sb., který ošetřuje oblast rozpočtového určení výnosů daní, náleží 20,59% celostátního hrubého výnosu DPH obcím. Dle zákona č. 483/2001 Sb., který novelizuje posledně zmíněný zákon, připadá 3,1% celostátního hrubého výnosu DPH krajům. Zbýlé procento náleží centrální úrovni.

2.1. Sazby DPH

Od 1. 5. 2004 jsou zboží a služby zdaňovány základní sazbou DPH 19%. Některé druhy zboží a služeb (zejména potraviny, léky apod.) jsou zdaňovány sníženou sazbou DPH 5%.

Sazby daně u zdanitelných plnění jsou nadále stanoveny v § 47, podle něhož je základní sazba stanovena ve výši 19% a snížená sazba ve výši 5%. U zboží je výchozí sazbou sazba daně

základní, tj. 19% a pouze u zboží, které je uvedeno v příloze č. 1 k zákonu, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně. Pro teplo a chlad je uplatňována snížená sazba daně na základě výjimky pro přechodné období do konce roku 2007 uvedené v přístupové smlouvě.

V příloze č.1, ve které novelou zákona nebyla provedena žádná změna, je uveden přehled výrobků, pro které platí snížená sazba daně. U služeb je stejně jako u zboží výchozí sazbou daně základní, tj. 19% a pouze u služeb, které jsou uvedeny v příloze č. 2 k zákonu, která je novelou zákona uvedena v úplném znění, se uplatňuje snížená sazba daně. Je samozřejmé, že rozsah zboží a služeb se sníženou sazbou se bude postupně po uplynutí tzv. přechodného období omezovat.

Seznam služeb, které jsou zařazeny do snížené, 5%, sazby daně z přidané hodnoty:

- průmyslové služby a práce na zdravotnických prostředcích-přístrojích a zařízeních včetně zdravotnických prostředků - ortopedických pomůcek, zařazené v SKP 33,
- opravy zdravotnických prostředků-invalidních vozíků, zařazené v SKP 35.43.92,
- shromažďování, úprava a rozvod vody zařazené v SKP 41, odvádění a čištění odpadních vod a ostatní služby zařazené v SKP 90.01,
- pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících, jejich zavazadel a dopravních prostředků 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,
- vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 61, které 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,
- ex - 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,
- kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová, divadelní a jiná kulturní a zábavná představení, poplatky za vysílání rozhlasu

a televize, umělecké a ostatní zábavné služby zařazené v SKP 92.3, které zahrnují činnosti spisovatelů, skladatelů, malířů, sochařů, herců, interpretů estrádních, kabaretních a podobných samostatných umělců,

- pohřebnictví a související služby, zařazené v SKP 93.03, které zahrnují provoz pohřebních ústavů, hřbitovů a krematorií.

Seznam zboží se sníženou sazbou DPH:

- potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem); živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva; voda ,
- 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,
- dětské pleny,
- knihy, brožury a noviny, 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,
- 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,
- dětské sedačky do automobilů,
- zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí, jež není zdravotnickým prostředkem podle zvláštních právních předpisů,
- průmyslové služby a práce na zdravotnických prostředcích-přístrojích a zařízeních včetně zdravotnických prostředků – ortopedických pomůcek, zařazené v SKP 33,
- opravy zdravotnických prostředků-invalidních vozíků, zařazené v SKP 35.43.92,
- pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících, jejich zavazadel a dopravních prostředků 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,
- vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 61, které 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,
- pohřebnictví a související služby, zařazené v SKP 93.03, které zahrnují provoz pohřebních ústavů, hřbitovů a krematorií,
- shromažďování a úprava vody ,
- kulturní činnost, vstupné, poplatky za vysílání rozhlasu a televize (upozornění: koncesionářské poplatky ČT a ČRo jsou však osvobozeny dle § 53),
- umělecké a ostatní služby,
- časopisy a ostatní periodika, kde reklama přesahuje 50% plochy,
- do 31.12.2004 ubytovací služby, poté přerážení do základní sazby.

Zdroj: *Ministerstvo financí (2005)*

2.2. Subjekty daně

2.2.1. Osoby povinné k dani

V § 5 odst. 1 zákona jsou definovány osoby povinné k dani, kterou je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je také právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobami povinnými k dani tak jsou tuzemské podnikatelské subjekty, dále tuzemské tzv. neziskové organizace provádějící ekonomickou činnost a dále všechny ostatní subjekty provádějící ekonomickou činnost. Specifické postavení mezi daňovými subjekty mají i veřejnoprávní subjekty (např. kraje, obce), které se mohou také stát osobami povinnými k dani. Okruh osob povinných k dani není limitován ani geograficky, protože osobou povinnou k dani jsou i osoby registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Evropské unie a zahraniční osoby povinné k dani (osoby mimo Evropské společenství).

2.2.2. Ekonomická činnost

Atribut osoby povinné k dani získává subjekt vykonáváním ekonomické činnosti, která je tedy rozhodujícím kritériem. Dle § 5 odst.2 zákona se ekonomickou činností fakticky rozumí podnikání (soustavná činnost, prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku), dále pak činnost, která splňuje všechny znaky podnikání vyjma toho, že je prováděna podnikatelem (činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako např. nezávislé činnosti lékařů, právníků, daňových poradců apod.), a ostatní vymezené činnosti (využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využívá soustavně).

2.2.3. Veřejnoprávní subjekty

Veřejnoprávní subjekty při výkonu veřejné správy a tzv. neziskové organizace při výkonu hlavní činnosti, kterou je činnost, pro kterou je organizace svým zřizovatelem založena nebo zřízena, nevykonávají ekonomickou činnost a nepovažují se za osoby povinné k dani. To může být změněno v okamžiku, kdy veřejnoprávní subjekt či nezisková organizace vykonává ekonomickou činnost nebo kdy veřejnoprávní orgán, podle rozhodnutí příslušného orgánu (Úřad pro ochranu hospodářské soutěže), výrazně narušuje hospodářskou soutěž, či kdy veřejnoprávní subjekt vykonává činnosti uvedené v příloze č. 3 zákona (např. dodání vody, plynu, pořádání výstav). Zde spatřuji další zásadní rozdíl oproti původnímu zákonu, protože osobou povinnou k dani (v původním zákoně osobou podléhající dani) se může stát i subjekt, který nevykonává podnikatelskou činnost a který není jako takový k této činnosti založen. Pro řadu veřejnoprávních subjektů byla novela zákona o DPH ve věci možné registrace k DPH poměrně velmi překvapivá. Ministerstvo financí proto postupně na svých internetových stránkách vydává detailnější vysvětlení a stanoviska k této problematice.

2.2.4. Osoby osvobozené od uplatňování daně

Samotný výkon ekonomické činnosti však nemusí nutně vést ke vzniku registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty a to s ohledem na ustanovení § 6 zákona, které osvobozuje osobu povinnou k dani od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předchozích, po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1.000.000,- Kč. Nicméně dle § 95 odst. 7 může i ta osoba povinná k dani, která nedosáhla registračního limitu, podat dobrovolně

příhlášku k registraci a plátcem se stává ode dne účinností uvedeného na osvědčení o registraci. Avšak v případě, že osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nemůže dobrovolně podat přihlášku k registraci, dle § 95 odst. 8. Důvodem tohoto ustanovení je skutečnost, že plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nejsou zdanitelnými plněními, a proto jejich uskutečňování nemůže vzniknout registrační povinnost k DPH ani ze zákona ani dobrovolně.

2.3. Obrat

Obratem se dle § 6 odst. 2 rozumí u osob, které vedou účetnictví, výnosy za zdanitelná plnění, u ostatních osob příjmy za uskutečněná plnění, a to s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Euronovela DPH přináší změny, kdy se do obratu zahrnují i následující plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně: výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, pokud nejsou příležitostnou činností, nebo příjmy z finančních a pojišťovacích činností, jestliže nejsou příležitostnou nebo doplňkovou činností.

Naopak do obratu se nezahrnují:

- výnosy nebo příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku,
- plnění osvobozená o daně bez nároku na odpočet daně s výjimkou dvou výše uvedených.

2.4. Plátce daně

Osoba povinná k dani se překročením obratu stanoveného dle § 6 odst. 2 zákona stává plátcem daně dle § 94 odst. 1 zákona a musí do 15 dnů po překročení registračního limitu podat přihlášku k registraci k DPH svému místně příslušnému správci daně a plátcem daně se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen obrat. Registrační limit, tj. obrat, jehož dosažením se osoba povinná k dani musí zaregistrovat k DPH, je stanoven v § 6 odst. 1 zákona ve výši 1.000.000,- Kč za nejbližších 12

předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících. Z ustanovení § 94 odst. 1 zákona vyplývá, že registrační limit se týká pouze osoby povinné k dani, která má v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Překročením registračního limitu se tedy může stát plátcem DPH pouze osoba povinná k dani – daňový rezident ČR. Ostatní osoby povinné k dani – daňoví nerezidenti se mohou stát plátcem daně v České republice při splnění některé z jiných podmínek než je registrační limit

Plátcem DPH se může osoba povinná k dani vedle dosažení registračního limitu stát po splnění dalších podmínek dle § 94 odst. 2–11 zákona o DPH:

- uskutečněním zdanitelného plnění na základě smlouvy o sdružení (§ 94 odst. 2),
- nabytím majetku v rámci privatizace (§ 94 odst. 3),
- přeměnou společnosti nebo družstva (§94 odst. 4),
- jako osoba oprávněná po zemřelém (§ 94 odst. 5),
- pořízením zboží z jiného členského státu (§ 94 odst. 6), pokud hodnota majetku bez daně převyšuje částku 10.000 EUR (od 1. ledna 2005 částku 326.000 Kč),
- zasíláním zboží, které je předmětem spotřební daně (§ 94 odst. 7),
- přijetím služeb poskytnutých v režimu reverse-charge (§ 94 odst. 8),
- dodáním zboží s montáží nebo instalací (§94 odst. 9),
- osoba registrovaná k dani v jiném členském státě uskutečněním plnění v tuzemsku, kdy je povinna přiznat daň v tuzemsku (§ 94 odst. 11)

Osoby, které pořídí zboží z jiného členského státu, nebo pořídí zboží, které je předmětem spotřební daně, formou zasílání zboží, nebo pořídí zboží s instalací nebo montáží a nebo přijmou služby v režimu reverse-charge, se plátcí DPH stávají ihned a mají povinnost zaplatit daň již z dodávky, kterou byla založena povinnost stát se plátcem daně.

2.5. Přihláška k registraci

Pokud osoba povinná k dani nepodá přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení registračního limitu a nesplní svoji registrační povinnost vůbec, tak se po zjištění této skutečnosti správcem daně nestává plátcem daně zpětně, ale stává se plátcem daně dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci. Správce daně může aplikovat ustanovení § 98 týkající se náhrady za nesplnění zákonné registrační povinnosti. Tato náhrada za nesplnění registrační povinnosti činí u osob povinných k dani 10 % z celkových příjmů nebo výnosů počítaných od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně. Domnívám se, že toto ustanovení je velmi tvrdé, neboť zákon neumožňuje správci daně uložit sankci menší jak 10 % (chybí slovo „až“ 10 %) a kdy sankce se stanovuje ze všech dosažených příjmů (výnosů), tzn. i těch, které dani z přidané hodnoty vůbec nepodléhají (např. výnosové kursové rozdíly apod.). Nicméně sankce za nesplnění registrační povinnosti je v novele DPH od 1. ledna 2005 změkčena ustanovením, že náhrada se počítá ve výši až 10 % a to z celkových příjmů či výnosů za zdanitelná plnění. Správci daně tak byla dána možnost sankcionovat až do výše 10 % a sankce se stanoví pouze na základě výnosů či příjmů, které jsou zdanitelným plněním dle zákona o DPH.

2.5.1. Zrušení registrace

O zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, pokud jeho obrat nepřesáhne za nejbližších 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč.

2.6. Osoby identifikované k dani

Zcela novým pojmem v euronovele DPH je institut osoby identifikované k dani. Touto osobou je buď právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, k 1.1.2005 automaticky i veřejnoprávní subjekty, a neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku, anebo osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (např. soukromí lékaři). Těmto osobám vznikne povinnost zaregistrovat se jako osoba identifikovaná k dani, pokud pořídí zboží z jiného členského státu

a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšší částku 10.000 EUR (od 1. ledna 2005 částku 326.000 Kč). Do této částky se započítává i hodnota zboží dodaného formou zasílání zboží podle § 18 a hodnota zboží, které bylo nakoupeno v jiném členském státě a přemístěno do tuzemska. Stejně tak jim vznikne povinnost se registrovat, pokud je těmto osobám zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně. Tato osoba je povinna podat přihlášku k přidělení daňového identifikačního čísla nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy hodnota pořízeného zboží překročila uvedený limit nebo jí bylo dodáno zboží, které je předmětem spotřební daně (pozn.: limit registrace do 15 dnů v případě zasílání zboží, které je předmětem daně, je zrušen novelou DPH k 1. lednu 2005, přihlášku je nutno podat nejpozději v den dodání zboží). Osoba identifikovaná k dani je povinna přiznat a zaplatit daň ze zboží, v důsledku jehož pořízení se stala osobou identifikovanou k dani. Osobou identifikovanou k dani musí zůstat v roce identifikace a v roce následujícím.

Tyto osoby by za normálních podmínek pořizovaly zboží z jiných členských států v ceně včetně daně a při dodání do tuzemska by jim zde nevznikala povinnost přiznat daň – nedocházelo by k přechýlení daňové povinnosti do tuzemska. Protože nákupy těchto osob mohou být dosti rozsáhlé, byl zaveden tento institut, a při překročení limitu 10.000 EUR (od 1. ledna 2005 již jen vyjádření české měny a to 326.000 Kč) se tato osoba stane osobou identifikovanou k dani. Může pak nakupovat zboží v ostatních členských státech bez daně a daň z pořízeného zboží bude odvádět v tuzemsku jako ostatní plátcí daně. Ovšem pro všechny ostatní případy má stále postavení neplátce daně, takže si současně neuplatní nárok na odpočet daně z tohoto pořízeného zboží.

2.7. Územní působnost

Mezi základní ustanovení zákona patří i definice územní působnosti (§ 3), která jednoznačně určuje, jaké vztahy budou platit v tuzemsku na území České republiky, v rámci EU, tj. v jiných členských zemích, a pro tzv. třetí země, tj. území mimo území Evropského společenství. Tímto jsou stanoveny základní podmínky pro rozhodování v situaci, kdy např. dochází k přenosu daňové povinnosti z plátce EU na jiného plátce v jiném členském státě EU. Z území Evropského společenství jsou pro účely zákona o DPH vyloučena některá území jednotlivých členských států (např. ze Španělského království Kanárské ostrovy).

2.8. Předmět daně

Předmět daně (§ 2 zákona) byl rozšířen o intrakomunitární plnění, tj. pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani. Základní vymezení předmětu daně lze charakterizovat následovně:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu s výjimkou případů v § 2 odst. 2.
- dovoz zboží.

Chci zdůraznit, že i v pojetí osvobozených plnění došlo euronovelou DPH k významné změně. Zatímco dle původního znění zákona byla zdanitelným plněním i plnění osvobozená od daně, tak současné znění zákona nepovažuje plnění osvobozená od daně za plnění zdanitelná, tzn., nejde o plnění, která jsou předmětem daně. Toto ustanovení získává podle mého názoru na významu především tehdy, kdy si plátce uskutečňující nějaké plnění není jist, zda jde o plnění osvobozené od daně nebo ne, a proto „pro jistotu“ toto plnění zdaní sníženou nebo základní sazbou. Zatímco dle původního znění zákona došlo k odvodu daňové povinnosti a příjemce tohoto plnění si při splnění zákonných podmínek mohl toto DPH nárokovat od státu a plátci tak v zásadě neučinili zásadní chybu, tak dle současného znění zákona není tento postup přípustný a je v rozporu se zákonem. Příjemce takto chybně zdaněného plnění nemá na základě ustanovení § 72 možnost si DPH nárokovat zpět, protože nárok na odpočet daně lze uplatnit pouze u zdanitelných plnění, a poskytovatel plnění nemůže dle § 49 odst. 2 zákona toto chybné zvýšení daňové povinnosti opravit. Novelou zákona od 1. ledna 2005 bylo toto ustanovení zákona revidováno ve prospěch plátce nárokujícího DPH.

2.9. Místo plnění

Při uskutečnění výše uvedených zdanitelných plnění je pro správné určení daňové povinnosti nutno odpovědět na dvě základní otázky:

- „Kde je místo plnění?“
- „Kdo je povinen přiznat a odvést daň z přidané hodnoty z tohoto plnění?“

Korektní identifikace odpovědí na tyto otázky bude klíčovým ukazatelem určujícím, podle legislativní úpravy, kterého státu Evropské unie bude DPH u konkrétního plnění upraveno a kdo bude povinen částku daně přiznat a odvést.

Předmětem DPH je pouze takové plnění, které se uskutečnilo v tuzemsku, tzn. kde místo plnění je v tuzemsku. Ať už se takové plnění fyzicky odehrálo v tuzemsku nebo zákon stanovil místo plnění v tuzemsku právní fikcí. Může dojít i k situaci, kdy je plnění fyzicky uskutečněno v tuzemsku, avšak pro účely zákona bude místo plnění v jiném členském státě nebo ve třetí zemi. Zdanitelná plnění s místem plnění mimo Českou republiku český zákon o DPH nepostihuje, tzn., jsou upravena legislativou toho státu, kde je místo plnění.

Primárně je za místo plnění u dodání zboží považováno místo, kde se zboží nachází v okamžiku dodání (§ 7 odst. 1) nebo při zahájení přepravy (§ 7 odst. 2). Je také důležité, zda jde o pořízení zboží v rámci dodávek mezi státy Evropské unie, kde se místo plnění může přesunout na místo, kde je přeprava ukončena (§11 odst. 1), nebo zda je zboží dodáváno s instalací nebo montáží (§ 7 odst. 3) či zda jde o pořízení zboží formou zasílání zboží (§ 8 odst. 1). Místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází (§ 7 odst. 6).

2.9.1. Místo plnění u služeb

U služeb je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo, místo podnikání, pobytu, případně místo, kde se obvykle zdržuje či případně kde má umístěnou provozovnu (§ 9 zákona). Toto poměrně jednoduché ustanovení má však celou řadu výjimek, kdy místo plnění je odlišné od obecného ustanovení vždy, tj. bez ohledu na osobu poskytovatele nebo příjemce, nebo kdy místo plnění je odlišné od obecného ustanovení v závislosti na osobě poskytovatele nebo příjemce.

Místo plnění v případě služby vztahující se k nemovitosti je tam, kde se nemovitost nachází (§10 odst. 1). U přepravních služeb mezi členskými státy je místo plnění tam, kde se přeprava začíná realizovat resp. místo - stát kde bylo osobě, v jejíž prospěch se přeprava uskutečňuje, přiděleno DIČ (§10 odst. 2, 5). V případě kulturních, sportovních, uměleckých a dalších služeb, případně služeb oceňování nebo práce na movité věci je místo plnění tam, kde je služba skutečně provedena (§ 10 odst. 4). V případě reklamních, poradenských, telekomunikačních, elektronických a dalších služeb poskytnutých českým plátcem daně osobám, které u nás nemají sídlo nebo místo podnikání a jsou registrovány k dani v jiném členském státě, je místo plnění tam, kde má příjemce služby sídlo nebo provozovnu (§10 odst. 6). Jsem přesvědčen, že s určením místa plnění především u služeb měla a má řada plátců daně celou řadu problémů, a proto Ministerstvo financí postupně zveřejňuje svá stanoviska k této problematice.

2.10. Obchod mezi plátcí a neplátcí DPH

Vedle místa plnění je významné, zda je obchod realizován mezi plátcí nebo zda je některý z účastníků obchodu neplátcem. Je-li kupující zboží v druhém členském státě plátcem DPH a sdělí dodavateli své DIČ, má prodávající právo osvobodit dodání zboží od daně a daň má povinnost priznat a odvést kupující ve svém státě. Tento základní princip se označuje jako „reverse-charge“. Pokud ovšem kupující není plátcem DPH, nemůže při klasickém způsobu dodání zboží dojít k přemístění místa zdanění a daň odvede prodávající ve svém státě. Ve většině případů je tedy základním pravidlem, že v případě poskytnutí služby plátcem DPH z jiného členského státu či dodáním zboží mezi členskými státy musí DPH priznat a odvést ten subjekt, který tuto službu přijímá či zboží pořizuje (tj. odběratel), pokud je plátcem DPH a kterému tudíž bylo přiděleno daňové registrační číslo k DPH (VAT Identification Number). Pokud tedy např. německý plátcem DPH poskytne službu českému plátcem DPH s místem plnění v tuzemsku, přesouvá se povinnost priznat a uhradit DPH na českého plátce. Německý plátcem tak na výstupu nebude uplatňovat německé DPH a naopak český plátcem bude muset z přijatého plnění priznat české DPH, pokud český plátcem splní všechny podmínky pro odpočet DPH stanovené českou legislativou, může v okamžiku priznání daňové povinnosti si zároveň stejnou částku DPH nárokovat. Priznání a nárok daně se vzájemně negují a nedojde vůbec k přesunu finančních prostředků.

2.11. Poskytování služeb mezi členskými státy

Pokud český plátce poskytne službu např. německému plátcovi na nemovitosti nacházející se v České republice, je místo plnění v ČR a český plátce má povinnost z této služby přiznat české DPH. Pokud český plátce poskytne německému plátcovi DPH službu na nemovitosti nacházející se v Německu, je místo plnění v Německu a povinnost přiznat DPH má německý plátce. Pokud však český plátce poskytne službu na nemovitosti v Německu německému neplátcovi DPH, nastává dle mého názoru pro českého plátce daně zcela nová a nesnadná situace, kdy místo plnění je sice v Německu, ale osobou povinnou přiznat a odvést DPH je český plátce DPH. Jemu tak vznikne povinnost přiznat DPH v Německu dle německé legislativy. Domnívám se, že většina českých plátců DPH není a ani nemůže být s legislativou v oblasti DPH platnou v jednotlivých členských státech dostatečně obeznámena, což se sebou přinese českému plátcovi DPH především celou řadu administrativních problémů. Český plátce tak bude muset hledat odpovědi na otázku, kde, v jaké lhůtě a jakým způsobem má německé DPH přiznat a uhradit.

Velice zajímavá situace podle mého názoru nastane u těch českých plátců, kterým vznikne povinnost přiznat DPH v různých členských státech Evropské unie. Již na první pohled je zřejmé, že český plátce bude muset vynaložit velké úsilí, čas i finanční prostředky na zjištění, jak se DPH přiznává a hradí v těchto jednotlivých členských státech. Nutno podotknout, že jednotlivé členské státy bohužel stále ještě nemají jednotné termíny pro odvod DPH a že stále neexistuje jednotné daňové přiznání, které by se sice lišilo v jazykových mutacích, ale mělo by stejnou formu a stejné pokyny pro jeho vyplnění ve všech členských státech EU. Bohužel řešení těchto důležitých problémů v praxi není vůbec snadné a pouze budoucnost ukáže, jak se čeští plátcové DPH s těmito problémy vypořádali a jaká jsou jejich doporučení. Dokonce ani Ministerstvo financí ČR jako nejvyšší finanční orgán daňové správy většinou neumí a ani nemůže ve většině případů českým plátcům pomoci při hledání odpovědi na otázky týkající se DPH upraveného jinou než českou legislativou.

2.12. Daňový zástupce

Vzhledem k předpokládaným potížím při přiznání DPH, uvedených v předchozím odstavci, byl do euronovely DPH vložen nový institut tzn. daňového zástupce, který měl de facto podat pomocnou ruku plátcí DPH při řešení zmiňovaných administrativních problémů při přiznání daně. Český plátcí DPH, kterému vznikla povinnost přiznat a odvést DPH např. podle německého práva, by tak mohl využít služeb např. německé účetní či daňové či advokátní kanceláře mající institut daňového zástupce, která by mu byla nápomocna (samozřejmě za úplatu) při vypořádání se se zmiňovanými problémy českého plátcí DPH. Byť by tuto možnost asi český plátcí DPH uvítal, musel by nejprve uzavřít s daňovým zástupcem nějakou smlouvu, na základě které by veškerá práva a povinnosti z titulu přiznat a uhradit daň přešla na daňového zástupce. Vzhledem k jisté rizikovosti této operace pro všechny zúčastněné subjekty, tj. pro plátcí, daňového zástupce i pro finanční instituce reprezentující daný stát ve výběru daně, byl však institut daňového zástupce zrušen novelou euronovely DPH s platností od 1. ledna 2005.

2.13. Přiznání DPH při obchodu s jiným členským státem

Pokud se vrátím k situaci, kdy českému plátcí je poskytnuta služba plátcem z jiného členského státu s místem plnění v České republice a kdy tedy český plátcí musí přiznat z této služby české DPH, narazíme i zde na několik administrativních komplikací. Rád bych zdůraznil především to ustanovení euronovely DPH, které určuje, ke kterému datu má plátcí povinnost přiznat DPH z přijaté služby. Na rozdíl od pořízení zboží z jiného členského státu, kdy povinnost přiznat daň vzniká dnem vystavení daňového dokladu nebo 15. dnem měsíce následujícího po měsíci, kdy bylo zboží pořízeno (tj. v případě, kdy ještě není k dispozici daňový doklad), vzniká u poskytnutí služby povinnost přiznat daň dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tj. dnem poskytnutí služby či dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve. Pokud tedy služba s místem plnění v ČR je poskytnuta českému plátcí plátcem z jiného členského státu např. koncem měsíce srpna a daňový doklad český plátcí obdrží až v listopadu, tak i v takovém případě vznikla českému plátcí DPH povinnost přiznat daň nejpozději v daňovém přiznání za srpen. Právě zde narážím na možnou komplikaci, kdy v okamžiku vzniku povinnosti přiznat DPH český plátcí ještě nemusí vědět přesnou částku úplaty za poskytnutou službu, nemusí ani vědět konkrétní datum poskytnutí

služby, což je důležité pro určení měnového kurzu a tím i pro správné stanovení základu daně. Český plátce tak v některých případech přiznává DPH z předpokládané částky v předpokládaném datu, což logicky povede k možným odchylkám od skutečného základu daně a skutečné daňové povinnosti a následně i ke vzniku eventuální povinnosti podat dodatečné daňové přiznání.

S ohledem na účetnictví tohoto českého plátce tak dojde k zajímavé situaci, kdy v účetnictví chybí doklad o poskytnuté službě, ale už se musí účtovat o daňové povinnosti z poskytnutí této služby. Dochází tak opět k rozporu mezi účetní a daňovou legislativou, kdy stav zachycený v účetnictví nemusí odpovídat skutečnosti. Lze tak podle mého názoru polemizovat, zda tento postup není v rozporu se základním požadavkem na účetnictví, tj. s požadavkem na věrné, úplné, pravdivé a správné zobrazení finanční situace účetní

Vrácení daně osobám registrovaným k DPH v jiném členském státě mimo ČR

Žádost na vrácení daně musí být podána písemně na FÚ pro Prahu 1 na tiskopise předepsaném Ministerstvem financí nebo na tiskopise odpovídajícímu evropskému vzoru (viz příloha Směrnice Rady č. 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979) vytištěném v některém z úředních jazyků EU.

Nárok na vrácení daně dle § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 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 kalendářním roce, ve kterém o vrácení daně žádá, ekonomickou činnost (kromě výjimek stanovených tímto zákonem).

Tato žádost musí:

- být vyplněna v českém jazyce,
- být doložena daňovými doklady nebo doklady o prodeji zboží nebo poskytnutí služby, které byly vystaveny plátcem,
- být doložena potvrzením, že žadatel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,
- být doložena písemným prohlášením, že v období, za které žádá o vrácení daně, splňuje podmínky dle § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

- obsahovat částku vrácené daně.

Daň bude vrácena při splnění podmínek uvedených v § 82 a pokud částka vrácené daně činí

- a. nejméně 7 000 Kč za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než 3 měsíce, nebo
- b. nejméně 1 000 Kč za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než 3 měsíce, je-li to zbytek kalendářního roku.

Žádost o vrácení daně lze podat nejpozději do 30.června následujícího kalendářního roku, jinak nárok zaniká

Samovyměření daně - DPH při obchodu mezi státy EU (acquisition tax)

Samovyměření daně z přidané hodnoty je novým prvkem, který si vynutil přeshraniční obchod v rámci Evropské unie. Dovozece zboží a služeb, který vyměřuje daň na výstupu, si sám vyměří daň na vstupu. Tu pak uplatní jako odpočet při vyúčtování s finančním úřadem.

Daň z přidané hodnoty současnosti funguje na principu daně na vstupu a na výstupu. Pokud firma - plátce prodá zboží nebo službu, uskuteční zdanitelné plnění a má povinnost odvést DPH na výstupu (až na výjimky, kdy se jedná o plnění osvobozená). Naopak z nakoupeného zboží a služeb má téměř vždy nárok na odpočet daně na vstupu. Celková daňová povinnost firmy se tedy stanovuje jako rozdíl mezi daní na výstupu a na vstupu.

Samovyměření daně přináší do takto popsaného systému uplatňování DPH nový prvek, kdy daň na výstupu odvede a zaplatí příjemce zboží nebo služby (český plátce) a nikoliv dodavatel resp. poskytovatel z jiného členského státu. Tento princip je spojen pouze s plněními mezi členskými státy EU, dodání zboží v rámci ČR je standardně zdaněno na výstupu dodavatelem (pro úplnost je třeba dodat, že samovyměření daně se užívá i v některých případech uskutečnění plnění osobou ze země mimo EU s místem plnění v ČR).

Samovyměření daně se užívá nejen při pořízení zboží či služby českým plátcem z jiného členského státu, ale též v opačném případě, kdy český plátce poskytuje zboží či služby firmám v jiných státech EU. Zde tedy česká firma naopak na výstupu daň neuplatňuje (uskutečněné plnění s nárokem na odpočet) a příjemce v jiném členském státu si daň samovyměří.

Samovyměření daně se používá v drtivé většině případů pořízení zboží z jiného členského státu a u určitých vyjmenovaných služeb. Mezi zákonem vyjmenované služby, u nichž se používá princip samovyměření, patří například finanční, pojišťovací, přepravní, poradenské, telekomunikační či elektronické služby.

Dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží

Podle nového zákona o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v platnost a účinnost dnem vstupu České republiky do Evropské unie, tj. 1.5.2004, je ve vztahu k pořizovatelům zboží z členských států Evropské unie dnešní pojem "vývoz zboží" nahrazen termínem "dodání zboží do jiného členského státu", neboli tzv. "intra-komunitární plnění".

Při dodání zboží do třetích zemí mimo území Evropské unie je zachována stávající právní úprava vývozu zboží. Obecně lze tedy načrtnout tři základní situace uplatňování DPH při dodání zboží mimo území ČR:

- **Dodání zboží do jiného členského státu osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě**

ČR (členský stát EU)-plátce DPH → Stát pořizovatele - členský stát EU – *osoba registrovaná k DPH*

Při dodání zboží plátcí DPH jiného členského státu se jedná o osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH. Český plátce tak bude dodávat zboží za ceny bez daně a tyto transakce deklaruje ve svém přiznání k DPH jako "intra-komunitární plnění". O jednotlivých intra-komunitárních plnění informuje ve svém souhrnném hlášení. Pořizovatel zboží, který je plátcí DPH v jiné členské zemi, je pak povinen toto zboží řádně přiznat a zdanit ve své zemi v rámci podávaného přiznání k DPH.

- **Dodání zboží do jiného členského státu osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě**

ČR (členský stát EU) - plátce DPH → Stát pořizovatele - členský stát EU - ***osoba neregistrovaná k DPH***

Při dodání zboží neplátcí DPH jiného členského státu se jedná o běžné zdanitelné plnění, tj. transakce podléhá zdanění v zemi dodavatele zboží. Český plátce tak bude dodávat zboží přímo za ceny s DPH a tyto transakce řádně přizná a zdaní v rámci svého přiznání k DPH.

- **Vývoz zboží**

ČR (členský stát EU) - plátce DPH → Stát pořizovatele - tzv.3.země mimo EU - ***plátce či neplátce DPH***

Při dodání zboží do nečlenského státu EU se jedná o osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH bez ohledu na to, zda-li je pořizovatel zboží ve své firmě registrován k DPH či naopak. Transakce pak podléhá zdanění v zemi pořizovatele zboží. Český plátce bude dodávat zboží za ceny bez daně a transakce deklaruje ve svém přiznání k DPH jako vývoz zboží. Nárok na osvobození bude dále prokázán na základě potvrzené celní deklarace.

Pořizovatel zboží sídlící v zemi mimo EU, plátce či neplátce DPH, je pak toto zboží povinen řádně zdanit ve své zemi při přechodu státní hranice v závislosti na tamější právní úpravě.

3. Daň z přidané hodnoty ve vybrané zemi Evropské unie

Německý systém DPH (Umsatzsteuer – Mehrwertsteuer)

Právní základ německé DPH spočívá v zákoně o obratových daních z roku 1982, který byl několikrát novelizován. Daňové určení této daně je rozloženo mezi federální vládu (52,2%), zemské vlády (45,7%) a municipality (2,1%).

3.1. Subjekty daně

Daň je placena obchodníky provádějícími transakce a akvizice podléhající dani a osobami, které jsou povinné platit clo při dovozu. Každý, kdo v Německu realizuje zmíněné aktivity, a nezáleží na tom, zda má své sídlo v Německu, musí být v Německu registrován a musí deklarovat své příjmy pro daňové účely. Pouze v těch případech, kdy obchodníci, kteří nemají v Německu své sídlo, poskytují plnění, za něž jsou DPH povinni vypočítávat a odvádět svým místním daňovým autoritám recipienti (obchodníci nebo právnické osoby řízené veřejným právem), nemusí být tito poskytovatelé registrováni pro účely DPH. Mohou se dobrovolně rozhodnout, zda se nechají zaregistrovat.

Pokud se pro registraci rozhodnou, musí podat žádost: v případě obchodníků z členských zemí k příslušné daňové autoritě, v případě obchodníků vně EU na Berlin Finanzamt Neukölln-Nord a v případě, že mají v Německu pobočku, na jí příslušnou místní daňovou autoritu. Obratem jim je zaslán formulář, do kterého vyplní svá osobní data a všechny informace vztahující se k jejich podnikání. Ten včas vyplněný a podepsaný pošlou zpět na daňový úřad. Poté obdrží své DPH číslo (USt-IdNr.) poštou.

Následně je třeba poslat psanou žádost, pro níž neexistuje standardizovaná forma, na Bundesamt für Finanzen. Žádost musí obsahovat jméno žadatele a jeho sídlo, jeho DPH číslo, pod kterým jsou vedeni u příslušného německého daňového úřadu, a sídlo tohoto daňového úřadu. Tato žádost může být také podána k obchodníkovu místně příslušnému daňovému úřadu.

Není činěn rozdíl mezi obchodníky sídlícími v Německu a ostatními, v Německu nesídlícími. Neexistuje ani minimální lhůta pro registraci k DPH.

Existuje zde i možnost obchodníků jmenovat své reprezentanty pro daňové účely. Tato možnost je využívána pouze, když zde osoba reprezentovaná poskytuje plnění nepodléhající dani a nemůže si odpočítávat daň na vstupu. Takové osoby nemusí mít své sídlo, úřadovny, vedení či pobočky v Německu. Reprezentantem může být pouze člen daňové či daňově-poradenské profese, zasilatel asistující při vnitřním celním odbavení nebo jiný obchodní podnikatel asistující při vnitřním celním odbavení. Přičemž pro poslední dva jmenované musí platit, že mají své sídlo v Německu. Protože je volba reprezentanta nepovinná, jeho nejmenování není nijak sankcionováno. Reprezentanta mohou jmenovat jak obchodníci ze zemí EU, tak obchodníci ze zemí mimo EU, přičemž mezi nimi není činěn žádný rozdíl.

Reprezentanti musí splňovat pod speciálním DPH číslem všechny povinnosti ve vztahu k DPH a k místně příslušné daňové autoritě za všechny zahraniční obchodníky, které reprezentují. Mají stejná práva jako obchodníci, které reprezentují, a mohou například podat závaznou přihlášku k DPH v Německu. Též není vyžadována bankovní záruka, protože daňovými reprezentanty mohou být pouze subjekty, které nemají žádné závazky vůči daňovým autoritám.

Osobám jmenovaným za reprezentanty musí být dána síla právního zástupce osobou, kterou reprezentují, před tím, než je provedena jakákoli transakce nepodléhající dani. Pokud je tak učiněno v jiném než německém jazyce, může být daňovými autoritami v odůvodněných případech požadován certifikovaný překlad.

Daňový reprezentant musí žádat o separované daňové a DPH číslo. Daňové číslo obdrží od jemu příslušného daňového úřadu a DPH číslo obdrží z Bundesamt für Finanzen. Toto číslo zaštiťuje všechny reprezentované zahraniční obchodníky. Dále je reprezentant povinen splňovat všechna obecná účetní pravidla. Vést a udržovat odděleně účty dohodnutých proti-plnění za transakce nepodléhající dani pro každou osobu, jíž reprezentuje a jejíž jméno a sídlo musí být na účtu zřetelně identifikováno.

Daňový reprezentant by neměl být jmenován, když reprezentovaná osoba provádí v Německu transakce nepodléhající dani i transakce podléhající dani. Obdobně se postupuje, když reprezentovaná osoba poskytuje zdanitelné plnění, za které musí platit DPH recipient.

Reprezentant by též neměl být jmenován, když ve stejné době reprezentovaná osoba nárokovala oprávněně vrácení daně na vstupu, či realizovala intrakomunitární plnění prostřednictvím trojstranného obchodu, které podléhá dani. A totéž se vztahuje na reprezentované osoby poskytující zdanitelná plnění v rámci trojstranných transakcí uvnitř EU, za něž platí DPH finální spotřebitel.

Doba platnosti jmenování reprezentanta končí v okamžiku, kdy reprezentovaná osoba odejme reprezentantovi sílu právního zástupce či příslušný daňový úřad zamítne jmenování reprezentanta. Nastává i v případě, kdy reprezentovaná osoba zpočátku jmenuje reprezentanta, ale poté poskytuje zdanitelná plnění v Německu, nebo je oprávněna ve zdaňovacím období k odpočtu daně na vstupu. O tom je reprezentant povinen informovat daňový úřad. Transakce provedené do konce daného období musí být zaznamenány reprezentantem v daňovém přiznání za kalendářní rok a zahrnuty v souhrnných rekapitulujících přehledech za relevantní období. Osoba reprezentovaná, zahraniční obchodník, se povinně registruje pod svým daňovým číslem, nebo žádá o vlastní DPH číslo.

3.2. Předmět daně

Předmětem daně je:

- prodej zboží a služeb za protiplnění obchodníkem v Německu v rámci jeho podnikání (daň je účtována na každém stupni produkce a prodeje),
- intrakomunitární plnění realizovaná v Německu za protiplnění,
- import zboží do Německa nebo do oblastí Jungholz a Mittelberg (v Rakousku).

3.3. Vyměřovací základ daně

Daň je vypočítávána:

- v případě prodeje zboží a služeb a v případě intrakomunitárního plnění z relevantního protiplnění,
- v případě importu zboží z celní hodnoty, importních poplatků (vyjma importní obrátové daně), provize zprostředkovatele a nákladů na dopravu do první destinace v Německu,

- v případě bezplatného plnění, které je považováno za plnění s protiplněním, z nákupní ceny včetně vedlejších nákladů, jednicových nebo výrobních nákladů (vyjma obrátové daně),
- v případě jiného bezplatného plnění, které spočívá v užití zboží, z nákladů vhodných pro plnou nebo částečnou dedukci daně na vstupu,
- v případě ostatních bezplatných plnění z nákladů.

3.4. Registrace

V Německu je možné se registrovat k DPH pouze tehdy, vznikla-li k registraci zákonná povinnost. Dobrovolná registrace není možná. Od povinnosti platit daň z obrátu může být malý podnikatel osvobozen (na základě žádosti u finančního úřadu), pokud v roce založení podniku pravděpodobně nedosáhne obrátu vyššího než 17500 EUR resp. Pokud v minulém roce nedosáhl vyššího obrátu než 17500 EUR a v průběžném roce obchodní činnosti pravděpodobně nepřekročí obrát 50000 EUR. Firma, která splňuje tyto podmínky, nesmí na svých fakturách uvádět daň z obrátu a nemůže ani uplatnit daň na vstupu. Pokud firma překročí výše stanovené obráty, musí toto nahlásit finančnímu úřadu a přihlásit se k dani. Přihlášení je závazné na 5 let.

K povinné registraci jsou zapotřebí následující dokumenty a informace:

- celé jméno a adresa české společnosti,
- popis obchodní činnosti společnosti,
- důvod pro DPH registraci v Německu (přesný popis činnosti, která vedla k povinnosti se registrovat),
- potvrzení o daňové rezidenci české společnosti a její daňové registraci, ze kterého je zřejmé, že se jedná o zdanitelnou osobu,
- výpis z českého obchodního rejstříku společnosti s německým překladem,
- odhadovaný roční obrát v Německu,
- začátek obchodní činnosti v Německu.

3.5. Sazby a výpočet daně

Na danou vyměřovací základnu je aplikována příslušná sazba, jejíž standardní výše činí 16% (od roku 2007 se předpokládá zvýšení na 19%) a redukováná výše 7%. Položky z přílohy H šesté direktivy, konkrétně některé potraviny, dodávky vody, lékařské přístroje pro tělesně postižené, osobní doprava (lodní a místní veřejná doprava), knihy, časopisy a periodika, produkce radií, tvorba spisovatelů a skladatelů, sociální bydlení, zemědělské vstupy, sociální služby či lékařská péče jsou zdaněny 7% sazbou. Některé položky jako užívání sportovního vybavení, zubařská péče a některé zábavní produkce jsou zcela, nebo částečně vyjmuty ze zdanění. Ostatní jsou zdaněny standardní sazbou.

Německo nevyužilo iniciativy z roku 2000 na experimentální uplatnění redukových sazeb na manuálně náročné práce a zdaňuje je standardní sazbou.

Na základě žádosti mohou daňové úřady povolit některým obchodníkům (například těm, jejichž obrat za předešlý rok nepřesáhl 125000 EUR, nebo kteří jsou vyjmuti z povinnosti udržovat záznamy a provádět roční inventarizaci zásob, atd.) vypočítávat jejich daňovou povinnost na základě obdrženého protiplnění, nikoli dohodnutého. Pokud se však vyjmutí z povinnosti udržovat záznamy a provádět roční inventarizaci zásob vztahuje u obchodníka jen k jednotlivým operacím, zatímco celkový obrat obchodníka za všechny operace přesáhne 125000 EUR, je obchodník povinen vztáhnout výpočet na základě dohodnutého protiplnění na všechny své operace.

Pokud obchodník změní metodu výpočtu DPH, transakce nesmí být duplicitně počítány a nesmí dojít k jejich nezdanění. Od vypočtené daně mají subjekty právo odečíst daň placenou na vstupu. Pro určité skupiny obchodníků, jejichž obrat za předešlý kalendářní rok nepřesáhl 61356 EUR platí, že mají právo vypočítávat odpočet daně na vstupu na základě paušální sazby ve vztahu k určitému procentu jejich obratu. Pokud však je tohoto práva užito, částka takto vypočtené splatné DPH se nesmí podstatně vzdálit od částky, k níž by obchodník došel, kdyby danou metodu nepoužil.

Daň zaplacená na vstupu v rámci výdajů na zábavu, které nemohou být odpočítány pro účely daně z příjmů, nebo v rámci soukromých nákladů na domácnost, nemůže být odpočítána. Daň na vstupu nemůže být odpočítávána v souvislosti se zaměstnaneckými cestovními náklady,

zahrnují-li životní náklady nebo dopravní náklady zaměstnaneckých vozů. To samé platí pro náklady vznikající při změně bydlení.

Pouze 50% odpočet daně na vstupu je možný v případě nákupu nebo výroby, dovozu, intrakomunitárního plnění, nájmu nebo provozu vozidla užívaného obchodníkem pro soukromé účely, nebo jiné nepodnikatelské potřeby.

3.6. Fakturace

Každá obchodník je oprávněn vydávat faktury při prodeji zboží a služeb. V případě, že plnění jsou poskytována ve prospěch jiného obchodníka či pro právní osobu, faktura musí být vystavena, pokud byla protistranou požadována. Poskytuje-li obchodník intrakomunitární plnění nepodléhající dani, je povinen vždy vystavovat faktury, v nichž označí plnění za vyjmutá ze zdanění. Faktury s různou mírou informací o splatné dani musí být též vystaveny, jedná-li se o plnění provedená v Německu, jako je dálkový prodej zákazníkům bez DPH čísla určité služby provedené zprostředkovateli, zvláště pak obchodními zástupci, přeprava uvnitř EU zahrnující doprovodné služby, práce na movitém hmotném majetku a jeho ohodnocení či prodej nových automobilů uvnitř EU určitým zákazníkům (zde musí být ještě doloženo, že se jedná o nové vozidlo). Pokud obchodník poskytuje plnění, za něž je povinen odvádět DPH recipient, musí být též vystavena faktura, kde je třeba zřetelně označit fakt, že DPH platí recipient.

Faktura musí obsahovat jméno a sídlo prodejce, jméno a sídlo kupujícího, množství a obvyklý popis zboží či povahu a rozsah poskytnutých služeb, datum plnění, protiplnění, částku DPH vypočtenou z protiplnění, jež musí být zřetelně odlišena, popřípadě informaci o tom, že se jedná o transakci nepodléhající dani. U faktur vydaných po 30. červnu 2002 prodejce musí uvést též své daňové číslo. Jedná-li se o trojstranné obchody uvnitř EU, je třeba, aby faktura obsahovala identifikaci tohoto faktu a dále daňovou povinnost konečného recipienta.

Faktury za reprezentovanou osobou provedené transakce může vystavovat jak osoba reprezentovaná, tak jmenovaný reprezentant. V každém případě musí obsahovat dodatečné informace o skutečnosti, že byl jmenován reprezentant, jméno a sídlo reprezentanta a konečně DPH číslo reprezentanta.

Od 1. ledna 2002 bylo povoleno používání elektronického fakturování. Elektronické faktury musí kromě výše zmíněných náležitostí obsahovat i kvalifikovaný elektronický podpis prodejce, který musí být akreditován. Pokud je vše splněno, elektronická faktura je pokládána za fakturu. To znamená, že na jejím základě může být odpočtena daň na vstupu.

V Německu není žádné pravidlo, které by určovalo lhůtu pro vystavení faktury po provedeném plnění.

Povinnosti vztahující se na oblast fakturace neplatí pouze pro případ, kdy recipient je soukromá osoba.

3.7. Daňová přiznání

Daňová přiznání a zálohy jsou prováděna na měsíční či čtvrtletní bázi s tím, že na konci roku je provedeno závěrečné vyúčtování. Obchodníci podléhající dani jsou povinni předávat prozatímní daňová přiznání, souhrnné rekapitulující přehledy a roční daňová přiznání.

Prozatímní daňová přiznání vyplňují za příslušné období prostřednictvím oficiálního formuláře, v němž si sami vypočtou zálohu. Tu musí zaplatit do desátého dne měsíce následujícího po konci příslušného období zašitěného prozatímním přiznáním. Přesáhne-li částka DPH obchodníka za předešlý rok 6136 EUR, je obdobím pro prozatímní daňové přiznání kalendářní měsíc. Pokud tato částka nepřevýší 512 EUR, má daňový úřad právo odejmout obchodníkovi povinnost podávat prozatímní přiznání. Pokud přebytek ve prospěch obchodníka za předešlý rok činí více než 6136 EUR, může se tento obchodník během vymezené lhůty rozhodnout, zda zvolí pro prozatímní přiznání měsíční či čtvrtletní periodu. Začíná-li obchodník podnikat, je povinen podávat měsíční prozatímní daňová přiznání v roce, kdy začal podnikat, i v následném.

Dále obchodníci předávají daňovým autoritám souhrnné rekapitulující přehledy. Tyto přehledy jsou povinni odevzdat do desátého dne měsíce následujícího po skončení kalendářního čtvrtletí. Souhrnné rekapitulující přehledy jsou předávány pouze tehdy, když obchodníci realizují intrakomunitární plnění. V případech, kdy jsou obchodníci zproštěni povinnosti podávat měsíční prozatímní přiznání a platit zálohy, mohou podávat souhrnný

rekapitulující přehled za kalendářní rok, pokud objem jimi poskytovaných plnění za předešlý rok nepřesáhl 200000 EUR a je pravděpodobné, že k tomu nedojde ani v tomto roce, pokud objem intrakomunitárních plnění nepřesáhl v minulém roce 15000 EUR a je pravděpodobné, že tohoto objemu nedosáhne ani letos, a konečně pokud se výše jmenovaná intrakomunitární plnění netýkají zásilek nových automobilů zákazníkům s DPH číslem.

Navíc obchodníci podávají roční přiznání k DPH ve standardizované podobě. To je třeba učinit do 31. května následujícího roku. Pokud daňová povinnost na základě tohoto přiznání převyšuje placené zálohy, či nebyla podávána prozatímní přiznání, musí být dluh vyrovnán do jednoho měsíce po podání ročního přiznání. Prokázané nároky na vrácení daně budou zaplacený daňovým úřadem.

Prozatímní daňová přiznání a roční přiznání mohou být podávány elektronicky, na bázi standardizovaných protokolů, či na mechanických datových nosičích, na kazetách. Aby tak však mohli činit, musí obchodníci splnit určité podmínky. Program zpracovávající data musí být schválen příslušným orgánem, obchodníci musí deklarovat jejich záměr užívat tuto formu přenosu informací (deklaraci je třeba poslat místně příslušnému daňovému úřadu ve předepsané formě) a datový provider musí získat autorizaci. Jednotlivé žádosti musí být poslány příslušnému daňovému úřadu určenému pro jejich schvalování a autorizaci. Písemnou odpověď jsou obchodníci informováni o udělení či zamítnutí jejich žádosti. Pro užívání elektronických přiznání platí stejné lhůty jako pro papírové formuláře. A i pro elektronická přiznání platí pravidlo užívání předepsaných oficiálních formulářů. Pro podávání elektronických DPH přiznání navíc existuje interní procedura, ELSTER, prostřednictvím které mohou být tyto dokumenty také posílány.

Souhrnné rekapitulující přehledy mohou být také posílány elektronicky. Obchodníci používající elektronická média pro zpracovávání účetních a daňových informací či ti, kteří si na pro stejný účel najímají počítačové firmy (za takovou firmu jsou pokládána i veřejná výpočetní střediska), mají možnost podávat souhrnné rekapitulující přehledy elektronicky. Je však třeba, aby obchodníci či počítačové firmy byly oprávněny k účasti na tomto systému. Oprávnění uděluje Bundesamt für Finanzen. Elektronická podoba tohoto dokumentu je opět považována za rovnou papírové, pokud je uděleno oprávnění a data jsou řádně zaslána na Bundesamt für Finanzen v Bonnu. Původní oficiální formulář, jenž může též nabývat elektronické podoby, musí být přiložen a vše musí být podepsáno obchodníkem. Tento systém

je teprve ve zkušebním provozu, zatím nelze tyto přehledy posílat prostřednictvím systému ELSTER.

Daňový reprezentant musí podávat daňový přehled za každý kalendářní rok pod separátním daňovým číslem. Ten obligatorně zahrnuje všechny daňové základy vztahující se ke všem reprezentovaným osobám. Individuální přehledy nejsou nutné. Reprezentant též povinně podává souhrnný rekapitulující přehled, opět všech základů daně za všechny reprezentované osoby, na Bundesamt für Finanzen do desátého dne měsíce následujícího po konci čtvrtletí. Daňová přiznání nemusejí podávat malé podniky a osoby podnikající v lesnictví a zemědělství.

3.8. Výjimky systému

V německém systému existují subjekty, na něž se opatření o DPH nevztahují, nebo jen částečně. V podstatě je lze rozdělit do dvou širších skupin: na ty, jež nemohou uplatňovat odpočet daně na vstupu, a na ty, jež tak činit mohou. Do první jmenované skupiny patří poskytovatelé určitých kulturních a sociálních služeb, jako jsou školy, divadla, instituce sociálního pojištění, lékaři, nemocnice a organizace sociální péče, a dále pojišťovny, banky, poskytovatelé poštovních služeb atd.. Do druhé skupiny náležejí především subjekty, jejichž podnikatelské aktivity jsou orientovány exportně.

Dále existují výjimky, jež jsou odvislé od výše obratu, ukotvené v článku 28 šesté direktivy v oblasti dálkového prodeje (distance sale) uvnitř společenství a intrakomunitárních plnění činěných právními osobami nepodléhajícími dani či vyjmutými osobami dani podléhajícími. Pokud jde o dálkový prodej a jeho prostřednictvím přepravované zboží nepodléhá selektivním spotřebním daním a hodnota jeho dodávky (bez daně) nepřevyší 100000 EUR během jednoho kalendářního roku, pak není za místo zdanitelného plnění považováno místo, kde končí jeho doprava či zaslání, tedy u nakupujícího, což znamená, že v takových případech je aplikován režim země původu. Pokud jde o intrakomunitární plnění a jeho hodnota nepřesáhne 12500 EUR, pak není předmětem DPH.

Vedle těchto výjimek zde existují ještě speciální úlevy pro malé podniky a pro osoby provozující zemědělství a lesnictví. Malé podniky jsou rozlišeny na základě limitů obratu. U těch podniků, jejichž obrat v předešlém kalendářním roce nepřesáhl 17500 EUR a je

nepravděpodobné, že v současném roce přesáhne 50000 EUR, je upuštěno od výběru DPH. Toto pravidlo však platí pouze pro podniky sídlící v Německu.

Pro subjekty činné v zemědělství a lesnictví je uplatňován speciální režim s paušální sazbou, jehož aplikace není odvislá od výše obrátu.

3.9. Nárokování a vrácení DPH českým subjektům

Německo vrátí DPH pouze tomu, kdo poskytuje služby, práce nebo subdodávky německému subjektu nebo s ním kooperuje. V žádném případě ale nevrací DPH z nafty a benzínu dopravním společnostem, ani ostatním subjektům, a dále nevrací DPH z ubytování, restauračního stravování, a výdajů na reprezentaci.

Minimální výše součtu DPH, který lze nárokovat, je 500 EUR a lze tak činit například u úhrad souvisejících s konferencemi, výstavami a veletrhy, marketingem, poradenstvím, jízdným, dopravními náklady, telefonem, auty (taxi), vypůjčenými auty, zastupováním, pojištěním a konečně se zbožím a materiálem v Německu nakoupeným a spotřebovaným.

4. Rakouský systém DPH (Umsatzsteuer-Mehrwertsteuer)

Rakouská DPH je právně ukotvena v zákoně o obratových daních z roku 1994. Daňové určení je obdobně jako v Německu rozděleno mezi tři úrovně veřejných financí: na federální vládu 69,05%, na provinční vlády 18,577% a na místní autority 12,373%.

4.1. Subjekty daně

Daň jsou povinni platit obchodníci realizující zdanitelná plnění a osoby povinné platit clo z importů. Každý takový obchodník je v Rakousku povinen být registrován u daňových autorit. Jedinou možnou výjimkou je uplatnění režimu zpětného účtování (reverse charge systém), kdy je povinen daň odvádět kupující a prodávající zde nemusí být registrován.

Pro registraci k DPH musí zahraniční subjekty podat písemnou žádost na příslušný úřad, Graz-Stadt Finanzamt, který jim udělí DPH číslo.

V Rakousku je třeba jmenovat svého reprezentanta pouze v jediném případě, když obchodník pochází ze státu mimo EU, s nímž nemá Rakousko podepsanu dohodu o vzájemné spolupráci, a prodává jednotlivcům – spotřebitelům. V případě, že daňové autority nejsou informovány o jmenování reprezentanta, mohou uložit pokutu, ale nesplnění povinnosti jmenovat reprezentanta není trestným činem, není tedy ani trestně stíháno.

Oprávněným daňovým reprezentantem jsou pak svěřenecké rady (Wirtschaftstreuhänder), právníci, notáři se sídlem nebo registrací v Rakousku nebo zástupci, členi rakouské asociace obchodních komor. Daňový reprezentant je povinen plnit daňové povinnosti a je také oprávněn uplatňovat práva zahraničního obchodníka. U daňového reprezentanta není vyžadována bankovní záruka. Obchodníci, kteří mají své sídlo či registrovanou kancelář v Rakousku, mohou požádat daňové autority o oprávnění působit jako daňový reprezentant za podmínky, že mohou splňovat povinnosti související s DPH. Toto oprávnění může být kdykoli odvoláno. Za poskytování oprávnění je zodpovědný Graz-Stadt Finanzamt.

4.2. Předmět daně

Předmětem daně je:

- prodej zboží a služeb za protiplnění,
- vlastní spotřeba,
- import zboží do Rakouska vyjma oblastí Jungholz a Mittelberg,
- intrakomunitární plnění.

4.3. Vyměřovací základ daně

Vyměřovacím základem je v případě:

- prodeje zboží a služeb protiplnění před zdaněním,
- vlastní spotřeby nákupní ceny včetně vedlejších nákladů nebo přímých či výrobních nákladů vyjma daně,
- importu celní hodnota plus importní poplatky (kromě importní obrátové daně) a určité další dodatky,
- intrakomunitárního plnění protiplnění (v případě importu nákupní cena plus vedlejší náklady či přímé náklady).

4.4. Sazby a výpočet daně

Je aplikována standardní sazba ve výši 20%, redukováná sazba 10% a speciální redukováná sazba 12% na prodej vína zemědělci.

Většina položek z přílohy H šesté direktivy je zdaněna 10% sazbou. Jde například o potraviny, dodávky vody, knihy, noviny a periodika, zábavní produkce, produkce rádií a televize, tvorbu skladatelů, některé zemědělské vstupy, hotelové ubytování, sociální služby, lékařskou péči či sběr domácího odpadu a pouliční úklid. Některé sociální služby jsou zdaněny nulovou sazbou a některé položky jako zubařské péče či užívání sportovního vybavení jsou zcela, nebo částečně vyjmuty ze zdanění. Ostatní položky jsou zdaněny standardní sazbou.

Rakousko stejně jako Německo nevyužilo iniciativy z roku 2000 v oblasti manuálně náročných prací, kde aplikuje standardní sazbu.

Kromě toho dle článku 28 šesté direktivy může Rakousko aplikovat redukovanou sazbu na pronájem nemovitého majetku pro bytové účely. Tato sazba však nesmí být nižší než 10%. U vozidel (vyjma vozidel pro autoškoly, taxi a pronájmy) a výdajů na zábavu nelze odpočítávat daň placenou na vstupu. U nákladů na zábavu lze odpočítat pouze 50% daně na vstupu.

4.5. Fakturace

Obchodníci poskytující zdanitelná plnění jsou oprávněni vystavovat faktury a v případě, že poskytují plnění ve prospěch jiného obchodníka a ten je požádá o vystavení faktury, musí fakturu vystavit.

DPH musí být na faktuře zřetelně oddělena. Zákony ošetřující obrátové daně neobsahují specifickou výjimku pro fakturování, přesto mohou být vystavovány zjednodušené faktury, když částka plnění nepřevyšší 150 EUR. Elektronické fakturování není uplatněno.

4.6. Daňová přiznání

Obchodníci jsou povinni podávat periodická daňová přiznání, v nichž si sami vypočtou daňovou povinnost, jež jsou povinni odvést. Určení konečné výše daně je prováděno na konci kalendářního roku prostřednictvím ročního daňového přiznání, přičemž jsou předkládána všechna periodická přiznání vztahující se k danému roku. Obchodníci také musí každé čtvrtletí podávat souhrnné rekapitulující přehledy.

Periodická ani roční daňová přiznání nemohou být podávána elektronicky, zatímco rekapitulující souhrnné přehledy ano. Lze tak činit prostřednictvím DATAKOM AUSTRIA, kam je nutno pro tento účel podat žádost.

Obchodník musí obvykle každý kalendářní měsíc podat výměr předplatného obsahující daňovou povinnost či pohledávku na oficiálním formuláři k příslušnému daňovému úřadu do patnáctého dne druhého měsíce následujícího měsíce, za něž je předplatné vypočítáváno. Od

těchto povinností je upouštěno, pokud vypočtené předplatné je v souladu ze statutárními opatřeními plně zapláceno do relevantního dne nebo není žádná předplatní povinnost v daném období pro výměr předplatného. V takových případech však, za určitých okolností (například když obchodník opomíná povinnosti při uchovávání záznamů), může být obchodníkovi nařízeno daňovým úřadem podat výměr předplatného.

Roční daňové přiznání musí být podáno do konce března příštího roku. Na požádání však může být doba pro podání tohoto přiznání prodloužena.

Pro obchodníky, jejichž obrat v předešlém kalendářním roce nepřesáhl 22000 EUR, je perioda pro podávání výměrů předplatného kalendářní čtvrtletí. Tato perioda platí i pro začínající obchodníky, pokud není pravděpodobné, že jejich obrat pro první rok bude vyšší než výše jmenovaný. Předplatné musí být zapláceno do patnáctého dne druhého měsíce následujícího období pro výměr předplatného. Toto neplatí pro zahraniční obchodníky. Malé podniky, jejichž obrat ve zdaňovacím období nepřesáhne 7500 EUR, nemusí podávat daňová přiznání.

4.7. Výjimky systému

Výjimky systému jsou v Rakousku výrazně podobné německým. I zde se objevují subjekty, které nepodléhají daňovým povinnostem vyplývajícím z opatření týkajících se DPH. Mezi nimi je i skupina, která nemůže uplatnit odpočet daně na vstupu. Do této skupiny patří instituce poskytující určité kulturní či sociální služby jako jsou školy či divadla a další subjekty jako jsou banky, pojišťovny a malé podniky. Obdobně se postupuje i při majetkových transakcích.

Daň na vstupu může odpočítávat, aniž by podléhal povinnosti platit DPH, subjekt provádějící export, zprostředkovatelskou výrobu zboží pro export či intrakomunitární plnění. Dále i zde existují výjimky, jež jsou odvislé od výše obratu, ukotvené v článku 28 šesté direktivy v oblasti dálkového prodeje uvnitř společenství a intrakomunitárních plnění činěných právními osobami nepodléhajícími dani či vyjmutými osobami dani podléhajícími. Pokud jde o dálkový prodej, jsou uplatněna naprosto stejná pravidla jako v Německu. Pokud jde o intrakomunitární plnění liší se rakouská úprava pouze ve výši prahu, který zde činí 11000 EUR. Opět je aplikován speciální režim pro zemědělce a lesníky založený na paušální dani.

5. Analýza a srovnání legislativních úprav DPH v daných zemích

Vstup České republiky do EU v květnu 2004 výrazně ovlivnil úroveň česko-německé-rakouské obchodní spolupráce. V důsledku zrušení celních bariér mezi Českou republikou, Rakouskem a Německem (i dalšími členskými státy) k datu vstupu již není obchodování zatíženo dřívějšími celními procedurami. Zejména v oblasti DPH je nutno rozlišit druh činností (dodání zboží nebo poskytnutí služeb) poskytovaných v jiných členských státech a dále, zda se na tyto činnosti v rámci daných podmínek vztahuje česká, či rakouská, resp. německá DPH. Tyto skutečnosti je třeba mít zjištěny ještě před započítáním vlastní obchodní transakce, aby se vyloučily případné komplikace. DPH v současných systémech aplikovaných v České republice, Německu a Rakousku vykazuje mnoho společných rysů, je to dáno především důvodem, pramenícího z členství v Evropské unii.

Obdobná je například koncepce daňového určení DPH, která výnos daně rozděluje mezi tři veřejné úrovně – centrální, zemskou (krajskou) a municipální, ačkoli podíly jednotlivých úrovní se stát od státu liší.

V každém z jmenovaných států podléhají subjekty povinné platit DPH registrační povinnosti, avšak v České Republice povinnou registraci doplňuje mimojiné registrace dobrovolná. V Německu i Rakousku mají obchodníci ze zahraničí možnost volit své zástupce. Zatímco však v Německu v případě poskytování plnění nepodléhající dani a s tím spojenou nemožností odpočtu daně, v Rakousku v případě obchodníka ze země, s níž nemá Rakousko dohodu o vzájemné spolupráci. Předmět daně je ve sledovaných systémech shodný, jedná se o tzv. intrakomunitární plnění, které jsou výsostní záležitostí členů Evropské unie. Jde o plnění realizovaná mezi obchodníky z členských států EU.

Dle naší zkušenosti většina případů, kdy je společnost povinna zaregistrovat se k DPH, vzniká tak, že dodávky jsou uskutečňovány prostřednictvím konsignančních nebo tzv. call-off skladů umístěných v jiném státě. Ošetření těchto dodávek je v Česku i v Německu odlišné, podobné je to s dopady na DPH.

Český zákon o DPH považuje přemístění zboží z členského státu EU do České republiky za pořízení zboží, které uskutečnila osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě a která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v ČR. Tato osoba se nemusí v Česku registrovat k DPH, pokud je zboží dle smlouvy určeno pro jednoho odběratele v Česku. Tento odběratel je povinen odvést a zaplatit českou DPH na základě daňového dokladu vystaveného osobou registrovanou jako plátce daně v jiném členském státě. Tento proces se běžně nazývá »call-off stock« zjednodušení.

Pokud však v průběhu přepravy zboží do Česka nemůže dodavatel z jiného členského státu zaručit, že si toto zboží odebere jediný zákazník zodpovídající zároveň i za odvod a platbu české DPH, pak se na tohoto dodavatele z jiného členského státu vztahuje povinnost registrace k české DPH a bude zodpovědný za splnění všech zákonných požadavků vyplývajících z českých předpisů o DPH (včetně podání přiznání k DPH, souhrnného hlášení a Intrastatu, je-li to potřeba).

V Německu nelze žádné podobné zjednodušení uplatnit. Pokud je zboží dopraveno do Německa, aniž by bylo předtím prodáno, dodavatel provede vnitrokomunitární transakci s následující domácí dodávkou, a to bez ohledu na to, že má jen jednoho odběratele. V důsledku tohoto lokálního dodání zboží je třeba fakturovat s německou DPH, a proto se dodavatel musí v Německu zaregistrovat jako plátce DPH a splnit veškeré povinnosti (předběžné a roční přiznání k DPH, souhrnné hlášení a, je-li potřeba, i hlášení Intrastat.)

Aplikované sazby se výrazně neliší. Německo uplatňuje jednu z nejnižších základních sazeb 16%, následuje Česká Republika 19% a Rakousko 20%. Snížené sazby u jednotlivých států jsou: Česká Republika 5%, Německo 7% a Rakousko 10 (12)%. Uplatňování snížených sazeb je vedeno obdobnými motivy – sociální, zdravotní apod., ale ČR navíc stále v některých případech uplatňuje tuto sazbu u služeb, na něž jsou v EU uplatňovány základní sazby (např. stavební práce, bytová výstavba).

6. Směrnice EU k dani z přidané hodnoty

Euronovela zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) přinesla do české daňové soustavy celou řadu nových prvků, které česká právní úprava DPH platná do 30. dubna 2004 neznala. Tyto do jisté míry radikální změny zákona o dani z přidané hodnoty jsou důsledkem harmonizace české daňové legislativy týkající se DPH s daňovou legislativou platnou v Evropské unii. Do české daňové legislativy tak byla Euronovelou DPH implementována ustanovení Šesté direktivy Rady Evropské unie ze dne 17. května 1977 (pozn. 77/388/EEC).

Tato směrnice nese název „Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně“, je v podstatě považována za základní směrnici, neboť stanovuje pravidla pro určování základ daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy – v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. O tom, že je tato směrnice opravdu základní, svědčí skutečnost, že do současnosti byla novelizována více jak třicetkrát.

Přehled několika nejdůležitějších směrnic doplňujících šestou direktivu za poslední dobu:

- **1999/49/EC** - prodlužuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31.12.2000
- **2001/4/EC** – prodlužuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31.12.2005
- **2001/115/EC** – mění šestou směrnici s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k DPH
- **2002/38/EC** – dočasně mění šestou směrnici v oblasti DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité služby poskytované v elektronické formě
- **2004/15/EC** – rozšiřuje možnost aplikovat sníženou sazbu daně na služby s vysokým podílem lidské práce
- **2004/66/EC** – mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o 10 nových zemí

Aplikaci ustanovení této unijní směrnice nelze vzhledem k odlišnostem jednotlivých přístupujících států provést jednorázově a ve 100 % měřítku. Směrnice proto obsahuje ustanovení obligatorní, tj. povinná pro všechny členské státy Evropské unie, a ustanovení doporučená, resp. existují oblasti, které Šestá direktiva neupravuje vůbec. Mezi povinná

ustanovení Šesté směrnice řadíme především ustanovení týkající se systému zdanění intrakomunitárních dodávek, tj. plnění mezi členskými státy EU, dále ustanovení týkající se vymezení předmětu daně, druhů zboží a služeb podléhajících snížené sazbě daně a dále ustanovení týkající se systému zdanění plateb.

Smyslem povinných ustanovení Šesté směrnice je ve všech členských státech Evropské unie nastolit obecné postupy, bez kterých není celý princip euro-unijního DPH realizovatelný. Takováto ustanovení musí být akceptována v národních legislativách všech členských států. Pokud k vnitrostátní implementaci z různých důvodů nedojde, vystavuje se členský stát riziku aplikace sankcí spočívajících od výzvy k odstranění nedostatků až k finanční pokutě. Chci podotknout, že ani Česká republika se při tvorbě nového zákona o dani z přidané hodnoty nevyhnula ustanovením, která jsou v rozporu s povinnými ustanoveními Šesté směrnice (např. jde o uplatnění snížené sazby místo sazby základní v případě ubytovacích služeb či oprav zdravotnických prostředků)

Upozornění na vybraná ustanovení a změny:

- **základní sazba daně** po 1. 5. 2004 je 19%, koeficient 0,1597,
- **plátci** registrovaní před 1. 5. 2004 (podle zákona 588/92 Sb.) jsou plátci i dle nového zákona – není třeba nová registrace či přeregistrace. Stávající osvědčení o registraci zůstávají v platnosti i nadále,
- **DIČ** – daňová identifikační čísla, přidělená před 1. 5. 2004, která obsahují předčíslí FÚ, pomlčku a kmenovou část, se od 1. 5. 2004 mění, a to následovně:
 1. původní DIČ: 288–5876558765
 2. nové DIČ: CZ5876558765

Daňový subjekt je povinen od 1. 5. 2004 používat DIČ v nové podobě.

- **při dodání zboží** plátcem do jiného členského státu je pro uplatnění nároku na osvobození od DPH dodavatel povinen doložit, že dodávku odeslal do jiného státu EU, a musí ověřit, že je pořizovatel v jiném členském státě registrován k DPH (bylo mu přiděleno DIČ pro účely DPH). Za tímto účelem byl v rámci Evropské unie vytvořen komunitární systém výměny informací v oblasti DPH, který prostřednictvím elektronického systému **VIES** (VAT Information Exchange System) umožňuje

správcům daně členských států Evropské unie zkontrolovat, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení umožnil prověřit, zda pořizovatel nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. V České republice byl systém VIES propojen s automatizovaným daňovým informačním systémem (ADIS), který používají FÚ jako technickou podporu výkonné a řídicí činnosti při správě daní a poplatků. Informace získáte zadarmo a okamžitě, ale systém **neukazuje komu číslo náleží**. Říká jen, že pod ním je někdo zaregistrován.

Zjištění informací ji možné na následující www adrese:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/cs/vieshome.htm

- **plátce daně je ze zákona povinen** podávat, z titulu dodání zboží (služby ne) do jiného členského státu, místně příslušnému správci daně (do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí) vedle daňového přiznání tzv. souhrnné hlášení o uskutečněných intrakomunitárních plněních
- **plátce je povinen** uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně
- **plátce má povinnost** vykazovat data pro INTRASTAT, když překročí „asimilační práh“ při přijetí (od 2 milionů) nebo odeslání (od 4 milionů) zboží.

7. Závěr

Budoucnost DPH v ČR je více než čímkoli jiným ovlivněna vstupem do Evropské unie. Česká republika je od 1. května 2004 členskou zemí Evropské unie – prostoru, kde jeden ze základů tvoří princip jednotného vnitřního trhu. To znamená nejen odbourání cel a kvantitativních omezení pohybu zboží, ale především zásadu nerušené hospodářské soutěže pro podnikatelské subjekty v rámci celého Evropského společenství a tedy také harmonizaci technických, sanitárních a dalších norem, uvolnění pohybu osob, odbourání omezení pohybu služeb či otevření veřejných zakázek pro subjekty z jiných členských států. K velkým prioritám Evropské komise v oblasti harmonizace nepřímých daní patřil přechod z principu země určení na princip země původu. Princip zdanění dle země určení znamená, že z vyváženého zboží se DPH neplatí (při vývozu je daň vrácen), a zboží je zdaněno až v zemi konečné spotřeby.

Přechod na princip země původu ovšem předpokládá zavedení jednotné daňové sazby, neboť v opačném případě by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně podle místa původu. Ze zmiňovaných důvodů tento přechod doposud nebyl učiněn a stále se užívá princip země určení. Přestože se dle původních záměrů Evropské komise mělo jednat pouze o přechodný stav, dosavadní fungování tohoto systému se velmi osvědčilo. Důvodem je skutečnost, že uplatňování výše uvedeného principu umožňuje členským státům zachovat svobodu ve volbě výše daňové sazby – členské státy mohou zvolit takovou sazbu daně, která nebude způsobovat deformace na trhu, či přesuny společností poskytujících služby.

To vše nyní platí i pro české firmy, kterým se tak otevírá řada nových příležitostí pro rozšíření jejich aktivit i za hranice našeho státu. Na druhé straně se ale nastolují i jednodušší podmínky pro působení zahraničních firem na českém trhu a tedy se zvyšuje konkurence. Euronovela zákona o dani z přidané hodnoty byla podle mého názoru jednou z nejvýznamnějších a neočekávanějších změn daňové legislativy v roce 2004. Nový zákon o DPH měl být pojat zejména jako proces daňové harmonizace české legislativy o DPH s právem EU.

Jednotný vnitřní trh ovšem neznamená, že se zcela stírají rozdíly mezi podnikáním v ČR a v jiných státech EU a že lze v jiném státě podnikat stejně jednoduše jako v jiném českém či

moravském regionu. Například podmínky pro založení firmy, přímé daně, délka pracovní doby a mnohé další záležitosti totiž podléhají příslušným předpisům jednotlivých zemí, které je samozřejmě nutno respektovat. Přijetím evropské legislativy také firmám vznikly některé nové povinnosti.

Kromě toho je třeba mít na paměti, že v rámci jednání o přistoupení ČR byla vyjednána tzv. přechodná období, kdy po dobu několika let v některých přesně vymezených oblastech nebudou uvedené principy jednotného trhu platit beze zbytku, což v oblastech přímo souvisejících s podnikáním omezuje především české podnikatele.

V současnosti již delší dobu stojí před českými zákonodárci závažný úkol sladit donedávna platící, nekompatibilní paragrafy právních řádů EU a ČR, jichž je přes zmíněnou značnou shodu v nosných principech stále dost. Neocenitelnou výhodou pro české zákonodárce v jejich nelehkém počínání jsou však unitární zkušenosti, které by jim měly výraznou měrou pomoci. Pomoci k nastolení stavu, kdy se české subjekty budou plnohodnotně podílet na fungování společného unitárního systému DPH a nebudou vůči jiným subjektům v rámci EU jakýmkoli způsobem diskriminovány. Tím bude v oblasti Daně z přidané hodnoty dosaženo rovného členství ČR v EU a zároveň budou vytvořeny podmínky pro kýžené dokončení její harmonizace v EU.

8. Přehled použité literatury

- Ambrož, J.: DPH, Edice Daně pro každého, Koršach, Praha 2004
- Pertovič, P. a kol.: Encyklopedie mezinárodního daňového plánování, Newsletter, Beroun 2002
- Vančurová A. a kol.: Daňové zákony 2004, VOX, Praha 2004
- Zákon č. 235/2004 Sb.
- DPH 2005, úplné znění zákona k 1. 5. 2005, Grada Publishing 2005
- Odborná periodika – Daňový TIP, DPH aktuálně, Verlag Dashöfer 2004,2005
- www.mfcr.cz
- www.mesec.cz
- www.csu.cz

9. Abstract

Causes fruitfulness VAT can be generally search in requirement of public finances and concretely in requirement of European early after her origin. Revenues from inverse taxes are important source of state budgets in all matue lands of earth. Unambiguously I can tell, that value added tax is in the world highest just in membership of European union. On the basis of Council Directive from the year 1992, VAT can't be lower than 15%. At present can Member countries applz one or two attractive rates on selected goods or services. Individual legislation ofmembership lands depend on definite arguments that are given in directions of European union.