



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra práva

Bakalářská práce

Úprava nepřímých daní v unijním právu

Vypracovala: Michaela Kohoutová

Vedoucí práce: Ing. Martina Krásnická

České Budějovice 2015

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela KOHOUTOVÁ**
Osobní číslo: **E12128**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Úprava nepřímých daní v unijním právu**
Zadávací katedra: **Katedra práva**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem bakalářské práce je analýza právní úpravy nepřímých daní v rámci EU a jejich členských států.

Rámcová osnova:

- I. Úvod.
- II. Literární rešerše.
- III. Právní úprava nepřímých daní v ČR.
- IV. Právní úprava nepřímých daní v unijním právu.
- V. Komparace nepřímých daní v rámci členských států EU.

- o Summary + Keywords v AJ.
- o Seznam zdrojů.
- o Seznam obrázků, tabulek a grafů.
- o Seznam příloh.
- o Přílohy.

Rozsah grafických prací: **dle potřeby**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: Daňové systémy všech 28 členských států EU, Legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, Odras ekonomické krize v daňové politice EU, Zdanění finančního sektoru.* **6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-807-2019-250.**

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru.* **12. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-808-7480-236.**

Zdanění.EUROPA: Přehledy právních předpisů EU [online]. [cit. 2014-01-25]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/index_en.htm.

EUROPA.EU: Evropská unie [online]. [cit. 2014-01-27]. Dostupné z: http://europa.eu/index_cs.htm.

Finance.cz: Daně v EU [online]. [cit. 2014-01-27]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/>.

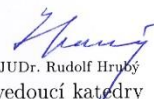
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Martina Krásnická**
Katedra práva

Datum zadání bakalářské práce: **4. listopadu 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2015**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


JUDr. Rudolf Hrubý
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 4. listopadu 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 17. dubna 2015

.....
Michaela Kohoutová

Prohlášení

Ráda bych poděkovala paní Ing. Martině Krásnické za její cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce.

Obsah

| | |
|--|----|
| Obsah | 1 |
| Úvod..... | 4 |
| 1. Evropská unie a daně | 5 |
| 1.1. Evropský integrační proces | 5 |
| 1.2. Významné změny primárního práva | 5 |
| 1.3. Orgány Evropské unie..... | 6 |
| 1.4. Počátky daňových ustanovení v EU..... | 7 |
| 1.5. Koordinace daňových systémů | 7 |
| 1.6. Daňová harmonizace | 8 |
| 1.6.1. Nástroje daňové harmonizace | 9 |
| 1.6.2. Postupy harmonizace daní | 10 |
| 1.7. Daňová ustanovení v Lisabonské smlouvě | 11 |
| 1.7.1. Článek 110 | 11 |
| 1.7.2. Článek 111 | 12 |
| 1.1.1. Článek 112 | 12 |
| 1.1.1. Článek 113 | 13 |
| 1.2. Charakteristika daňových systémů zemí EU a jejich harmonizace | 14 |
| 1.3. Daně jako příjem rozpočtu Evropské unie | 18 |
| 1.4. Opatření v oblasti přímých daní..... | 19 |
| 1.5. Cíle daňové harmonizace | 20 |
| 1.6. Daňový systém České republiky | 20 |
| 1.7. Nepřímé daně v České republice..... | 21 |
| 1.7.1. Daň z přidané hodnoty | 21 |
| 1.7.2. Daně spotřební | 23 |
| 1.7.3. Cla..... | 24 |
| 1.7.4. Daně z energií | 24 |

| | | |
|--------|--|----|
| 1.7.5. | Daň silniční | 24 |
| 1.7.6. | Ostatní daňové příjmy..... | 25 |
| 2. | Metodika | 26 |
| 3. | Harmonizační proces daně z přidané hodnoty | 27 |
| 3.1. | Zavedení systému daně z přidané hodnoty | 27 |
| 3.2. | Společný systém daně z přidané hodnoty | 29 |
| 3.3. | Daňové sazby | 29 |
| 4. | Harmonizační proces spotřebních daní..... | 34 |
| 4.1. | Výběr spotřebních daní | 34 |
| 4.2. | Harmonizace základu daně | 34 |
| 4.3. | Alkohol a alkoholické nápoje..... | 35 |
| 4.3.1. | Spotřební daň z piva | 35 |
| 4.3.2. | Spotřební daň z vína | 35 |
| 4.3.3. | Spotřební daň z meziproductů | 35 |
| 4.3.4. | Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů | 36 |
| 4.4. | Tabák a tabákové výrobky | 36 |
| 4.5. | Energetické produkty a elektrická energie | 37 |
| 5. | Komparace daně z přidané hodnoty ve vybraných státech..... | 39 |
| 5.1. | Slovensko | 39 |
| 5.2. | Polsko | 40 |
| 5.3. | Česká republika..... | 41 |
| 5.4. | Komparace | 42 |
| 6. | Aplikace DPH..... | 46 |
| 6.1. | Komunitární plnění | 46 |
| 6.1.1. | Dodání zboží osobě registrované k DPH..... | 46 |
| 6.1.2. | Dodání zboží osobě neregistrované k DPH | 46 |
| 6.1.3. | Pořízení zboží z jiného členského státu | 47 |

| | |
|--|----|
| 6.2. Zboží mimo EU | 47 |
| 6.2.1. Vývoz zboží mimo EU | 47 |
| 6.2.2. Dovoz zboží ze třetí země..... | 47 |
| 6.2.3. Osvobození od DPH při dovozu | 48 |
| 6.3. Poskytování služeb..... | 48 |
| 6.3.1. V rámci Evropské unie | 48 |
| 6.3.2. Vývoz služeb ve vztahu ke třetím zemím..... | 48 |
| 6.3.3. Dovoz služeb ve vztahu ke třetím zemím..... | 49 |
| Závěr | 50 |
| Zdroje..... | 52 |
| Seznam tabulek..... | 54 |
| Seznam grafů | 54 |
| Seznam schémat..... | 54 |
| Summary..... | 55 |
| Seznam zkratk | 56 |

Úvod

Tématem této bakalářské práce je právní úprava nepřímých daní v unijním právu, jelikož jsou pro nás velice důležité a setkáváme se s nimi téměř každý den. A protože je Česká republika členem Evropské unie letos již dvanáctým rokem, je pro nás důležitý i vývoj právní úpravy právě těchto daní v souvislosti sbližování daňových systémů zemí všech členských zemí a s tím spojené vytváření jednotného vnitřního trhu.

Hlavním cílem této práce je analýza právní úpravy nepřímých daní v rámci Evropské unie. Dalším cílem je komparace daně z přidané hodnoty ve vybraných státech EU a zmapování aplikace DPH při fakturování s ostatními zeměmi, neboli dodání zboží a poskytování služeb v rámci Evropské unie i mimo ni.

Po formální stránce je práce rozdělena na část teoretickou a praktickou. Teoretická část seznamuje čtenáře s počátky evropské integrace jako takové, s počátky daňových ustanovení, koordinací a harmonizací daňových systémů členských států EU. Dále jsou v ní vysvětlené základní pojmy důležité pro pochopení kontextu. Bude k tomu využita tematicky zaměřená literatura a zejména legislativa týkající se harmonizace nepřímých daní. Praktická část podá souhrnný přehled vývoje právní úpravy nepřímých daní. Pozornost je zaměřena především na harmonizaci daně z přidané hodnoty, jelikož se jedná o nejdůležitější daň jak pro samostatnou Evropskou unii, tak i pro jednotlivé členské státy. Tato harmonizace je doposud nejméně úspěšná. Dále je pozornost zaměřena na harmonizaci daní spotřebních, při níž největším problémem byly odlišné národní tradice a historie členských států. Následně jsou porovnány daně z přidané hodnoty ve třech vybraných státech Evropské unie a v poslední řadě je analyzována její aplikace při dodání zboží a poskytování služeb mezi státy EU a při obchodování se třetími zeměmi.

1. Evropská unie a daně

Ode dne 1. července 2013 tvoří Evropskou unii 28 zemí: Belgie, Bulharsko, Česká republika, Chorvatsko, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko a Velká Británie.

Součástí evropské integrace je i omezování daňových úniků, úplné zamezení dvojího zdanění a daňová harmonizace. Těmito tématy se zabývají články jedné ze zakládajících smluv Evropských společenství. Daňová politika se skládá z přímých daní, které zůstávají ve výhradní kompetenci členských států, a z daní nepřímých, ovlivňujících volný pohyb zboží a služeb.

1.1. Evropský integrační proces

Základem pro evropskou integraci jsou Základní dokumenty Evropské unie, jimiž jsou smlouvy primárního práva:

Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO)

- tzv. Pařížská smlouva, která byla podepsána dne 18. 4. 1951 a její platnost vypršela v roce 2002;

Smlouva o zřízení Evropského společenství pro atomovou energii (EUROATOM)

- podepsána současně s EHS dne 25. 3. 1957 v Itálii;

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS)

- jejím cílem bylo vytvořit společný trh s volným pohybem zboží, osob, služeb a kapitálu, zlepšování životních a pracovních podmínek a ekonomický pokrok. (Hrubý & Krásnická, 2012)

1.2. Významné změny primárního práva

Smlouvy primárního práva byly několikrát novelizovány, došlo však i k jejich důležitým změnám.

Slučovací smlouva – podepsána 8. 4. 1965 s platností do 1. 7. 1967; jejím cílem bylo zvolit jednu Komisi a jednu Radu pro všechna tři společenství;

Jednotný evropský akt (JEA) – podepsán 28. 2. 1986, vstoupil v platnost 1. 7. 1987; nejdůležitějším cílem bylo vytvoření jednotného trhu do roku 1992;

Maastrichtská smlouva (tzv. Smlouva o Evropské unii) – podepsána 7. 2. 1992, vstoupila v platnost 1. 11. 1993; klíčovým prvkem této smlouvy bylo rozdělení agendy Evropské unie na nadnárodní (I. pilíř – Evropská společenství) a mezivládní agendu (II. pilíř – Společná zahraniční a bezpečnostní politika a III. pilíř – Policejní a justiční spolupráce);

Amsterodamská smlouva – podepsána 2. 10. 1997, vstoupila v platnost 1. 5. 1999; tato smlouva zpřehlednila primární právo a upravila příliš obecnou úpravu obsaženou v některých oblastech ve Smlouvě Maastrichtské, neupravila však reformu institucí;

Smlouva z Nice – podepsána 26. 2. 2001, vstoupila v platnost 1. 2. 2003; zahájila institucionální reformu nutnou k rozšíření EU o další země;

Lisabonská smlouva – podepsána 13. 12. 2007, vstoupila v platnost 1. 12. 2009; tato smlouva přinesla institucionální změny a nové způsoby rozhodování, u kterých budou zvýšené nároky na vnitřní koordinaci politiky EU, např. EU má právní subjektivitu, pilířová struktura je formálně zrušena, členský stát může formálně vystoupit z EU, Lisabonská základních práv se stane součástí primárního práva EU atd. (Hrubý & Krásnická, 2012)

1.3. Orgány Evropské unie

Na základě Lisabonské smlouvy Evropská unie podporuje udržitelný rozvoj Evropy neboli vyvážený hospodářský růst, vyváženou cenovou stabilitu a vysoce konkurenceschopné tržní hospodářství, který vede k plné zaměstnanosti, vysokému stupni ochrany a ke zlepšování kvality životního prostředí.

Opatření v oblasti daní mohou k výše uvedenému cíli napomoci k eliminaci cel a vyššímu omezení exportu a importu zboží mezi členskými státy, ke zrušení překážek volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, k zaručení sbližování právních předpisů členských států a k podpoře fungování společného trhu.

Právě z důvodu naplnění poslání má EU vlastní orgány:

- odpovědné za uskutečňování cílů a úkolů: Evropský parlament, Evropská rada, Rada, Evropská komise, Soudní dvůr Evropské unie, Evropská centrální banka a Účetní dvůr,
- mající poradní funkci: Hospodářský a sociální výbor a Výbor regionů.

Tyto orgány jsou klíčové v oblasti formulování a směřování daňové politiky a následně k dosažení jejich cílů. (Široký, 2013)

1.4. Počátky daňových ustanovení v EU

Daňová politika Evropské unie zajišťuje, aby hospodářská soutěž nebyla narušována rozdíly mezi daňovými systémy a sazbami nepřímých daní v členských zemích EU. První zmínka předpokládající spolupráci členských zemí i v daňové oblasti se objevila ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25. 3. 1957. Konkrétně se jednalo o články 95 až 98, případně i o článek 99, který měl účinnost až od 1. 7. 1987 v souvislosti s dohodou o jednotném trhu.

Dne 29. 5. 1956 ministři zahraničních věcí Belgie, Spolkové republiky Německo, Francie, Itálie, Lucemburska a Nizozemska v Benátkách podepsali Závěrečný akt Mezivládní konference o společném trhu a Euroatomu. Mezivládní konference pokračovala ve své práci v Bruselu a nakonec se sešla v Římě dne 25. 3. 1957, kde schválila i daňové ustanovení. (Široký, 2012)

Podepsání Lisabonské smlouvy dne 13. 12. 2007 s platností od 1. 12. 2009 zásadně nepoznamenalo základní daňová ustanovení. Ve Smlouvě o fungování Evropské unie došlo pouze k přečíslování jednotlivých článků.

Daňovými otázkami se zabývají kromě základních smluv EU i přístupové smlouvy. Ty nově přistupujícím státům zaručují přechodné výjimky mezi národní daňovou legislativou a přijatými usneseními Evropských společenství. (Široký, 2013)

1.5. Koordinace daňových systémů

Ve druhé polovině 20. století došlo ke změně od regionálních trhů k trhu celosvětovému, zvýšil se pohyb mezinárodního obchodu, vznikaly nadnárodní společnosti a docházelo k přesunům kapitálu. V souvislosti s těmito pohyby docházelo ke střetávání růz-

ných daňových systémů. Státy s vlastními daňovými systémy musely při zvyšování objemu mezinárodního obchodu reagovat na daňové systémy obchodních partnerů.

Mají-li mezinárodní korporace dceřiné společnosti v různých zemích, putuje-li mezi státy více komodit, nebo jestliže stále více daňových rezidentů jedné země pracuje v zahraničí, musí nutně docházet ke spolupráci vlád v daňové oblasti. Spolupráce je důležitá především kvůli omezení daňových úniků a ovlivnění daňových příjmů národních vlád – může být prvním krokem ke sblížení daňových systémů jednotlivých zemí. První krok ke sladění daňových systémů představuje daňová koordinace, jejímž cílem je snaha o stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Dalším krokem je daňová harmonizace. (Široký, 2013)

1.6. Daňová harmonizace

Daňovou harmonizací se rozumí přizpůsobování a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní s dodržováním společných pravidel. Harmonizace daní v Evropské unii představuje sblížení daňových systémů členských států Evropské unie na základě stanovení společných pravidel. Má zajistit, aby daně nebyly překážkou volného pohybu zboží, služeb, lidí a kapitálu mezi členskými státy.

Počátky harmonizace daní v rámci Evropského společenství byly zřetelné již v průběhu 50. let dvacátého století. Původně se jednalo o harmonizaci daní včetně harmonizace sazeb, dnes se v rámci Evropské unie mluví spíše o postupném sblížení daňových soustav jednotlivých členských států v souvislosti s odstraňováním překážek fungování jednotného vnitřního trhu.

Základ pro úpravu daní nalezneme již ve Smlouvě o zřízení Evropského společenství z roku 1957. V této smlouvě se přímých daní týká pouze článek 98, který zakazoval výhody exportu do členských zemí úlevami na přímých daních. Dále jsou ve smlouvě věnovány čtyři články daním nepřímým. Článek 95 zakazoval členským státům zatěžovat dovážené výrobky jinými daněmi, než vlády uplatňují na produkty tuzemské. Článek 96 určoval množství vrácených peněz z daně při vývozu výrobků do členských zemí, nesměl přesáhnout hodnotu původně vybrané daně. Článek 97 se týkal kaskádovitě daně z obratu a nevýhod z jejího používání a článek 99 nařizoval Radě ministrů přijetí opatření pro harmonizaci legislativy týkající se nepřímých daní v potřebné míře

pro fungování jednotného trhu, které doporučí Komise po konzultaci s Evropským parlamentem.

Smlouvy o založení Evropských společenství byly několikrát novelizovány a několikrát se doplňovaly. Změny se samozřejmě týkaly i některých daňových ustanovení ze zakládající Římské smlouvy. Nejpodstatnější změny byly tyto:

- přijetí Smlouvy o Evropské unii v Maastrichtu, kterou se změnil název z Evropského hospodářského společenství na Evropské společenství, a nahradila článek 99 novým zněním;
- Amsterdamská smlouva, pozměňující číslování původní smlouvy a rušící původní článek 97. Došlo tak k vyřazení článku bez náhrady, neboť v roce 1997 již několik let všechny členské státy uplatňovaly jediný typ nepřímé všeobecné daně – daň z přidané hodnoty.

Daňová harmonizace ve Smlouvě o založení Evropského společenství je obsažena i v článcích 94 až 97, které obsahují sblížování právních předpisů a stanovují potřebnou harmonizaci daní, a v článku 174 nepřímou se zabývajícím harmonizací akcízů, tedy spotřebních daní z energií. (Široký 2013)

1.6.1. Nástroje daňové harmonizace

Základ práva Evropských společenství tvoří primární a sekundární prameny. Primární prameny představují zakládající smlouvy ES, přístupové smlouvy a další smlouvy vytvořené během jejich existence. Mezi nástroje sekundárního práva řadíme hlavní nástroje harmonizace daní – nařízení a směrnice ES, rozhodnutí, stanoviska a doporučení. Nařízení je závazné pro všechny členské státy. Jedná se o právní nástroj obecné platnosti s přímou účinností, tzn., že se dnem nabytí účinnosti stává součástí práva členských států a je ihned vymahatelný. Směrnice je nejpoužívanější nástroj pro harmonizaci daní, sledující dosažení určitého cíle. Je normativním právním aktem, který zavazuje členské státy k jeho implementaci do národních úprav. Směrnice jsou pro členské země závazné co do výsledku, kterého má být dosaženo, ale ponechávají na příslušných vnitrostátních orgánech, aby rozhodly, jak by měly být začleněny do vnitrostátních právních řádů před stanoveným datem. Doporučení a stanoviska jsou nezávazné právní akty Evropské unie. Členské státy je nemusí nutně dodržovat, neboť mají pouze přesvědčivou hodnotu. (Erdős, 2012)

Dalším nástrojem ovlivňující daňovou politiku EU jsou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, týkající se zejména důchodových daní, a rovněž i judikáty Evropského soudního dvora v daňových otázkách ovlivňujících oblast přímého zdanění. (Nerudová, 2014)

1.6.2. Postupy harmonizace daní

Mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů se dělí na:

- daňovou koordinaci – vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů, typickým výsledkem této spolupráce jsou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění;
- daňovou aproximaci – výsledkem takovéto spolupráce může být pouze přiblížení daňových soustav k sobě navzájem;
- daňovou harmonizaci – harmonizace probíhá vždy ve třech fázích:
 - určení daně, kterou je nutno harmonizovat
 - harmonizace daňového základu
 - harmonizace daňové sazby.

Z výše uvedeného členění a na základě výsledku sladování lze harmonizaci daní členit na několik typů: zde jsou uvedeny dvě základní členění.

Harmonizace se podle toho, jakými prostředky k harmonizaci daní v Evropské unii dochází, dělí na harmonizaci:

- Pozitivní, která je výsledkem aktivit Komise a Rady EU a zavádění jejich legislativních nástrojů v oblasti daňových otázek (nařízení, směrnice apod.). Výsledkem této harmonizace jsou stejná pravidla pro všechny členské státy (jedná se o nejučinnější způsob harmonizace daňové problematiky).
- Negativní, která vychází z činnosti Evropského soudního dvora v oblasti daňové problematiky. Do daňových systémů členských zemí jsou následně zaváděna různá opatření na základě judikatury Evropského soudního dvora. Při tomto způsobu nedochází k vytváření společných pravidel a navíc se jedná o zdoluhavý proces.

Další členění je podle oblastí práva, která jsou využívána při sbližování národních daňových soustav:

- Přímá harmonizace, která využívá standardních postupů práva, jde tedy o harmonizaci podle konkrétních nařízení a směrnic;
- Nepřímá harmonizace snažící se dosáhnout sblížení daňových sazeb např. prostřednictvím práva obchodního a jeho ustanovení v oblasti účetnictví (např. povinnost účtování dle IFRS). (Nerudová, 2014)

1.7. Daňová ustanovení v Lisabonské smlouvě

Daňová ustanovení jsou obsažena v člancích 110–114. Níže jsou popsány zejména daně nepřímé.

1.7.1. Článek 110

Tento článek (bývalý článek 90 Smlouvy o ES) je určen jak pro členské státy, tak i pro orgány EU. Působí přímo i na jednotlivce a zakládá individuální práva. Daná ustanovení musí být správně implementována v členských státech a jejich případné porušení je důvodem pro nastoupení odpovědnosti členského státu, který škodu způsobil, podle příslušných vnitrostátních předpisů nebo bezprostředně podle práva EU.

„Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.“

Státy v rámci EU mají pravomoc daně stanovit a vybírat, avšak tento článek zakazuje diskriminaci vnitrostátního zdanění dovezeného zboží z jiných členských států. Důvodem je dodržování zákazu cel a poplatků s rovnocenným účinkem a stanovených pravidel pro poskytování státních podpor členskými státy. Zakázaná diskriminace se týká daní a dávek zatěžujících zboží vyváženého či dováženého z nebo do jiného státu EU a zboží dováženého ze třetích zemí na vnitřní trh EU. Dále je zakázáno uvalovat vyšší daně na dovážené výrobky z jiných členských států než na obdobné výrobky domácí. Není však zakázáno používat vyšší daně pro domácí výrobky než pro výrobky dovážené. Zakázány jsou také veškeré způsoby nepřímé daňové ochrany proti dovezeným výrobkům, které jsou konkurencí vůči domácím výrobkům. Slevy na daních a osvobození

od daně jsou přípustné, pokud nejsou diskriminační dle tohoto článku. (Syllová, Pitrová, Paldusová & kolektiv, 2010)

1.7.2. Článek 111

„Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navracení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.“

Článek 111 (bývalý článek 91 Smlouvy o ES) stanoví, že při vývozu výrobků mezi členskými státy EU je zakázáno, aby refundace vnitřních daní byla vyšší než samotné vnitřní daně, které byly na výrobky uvaleny. Pokud by došlo k porušení, členské státy by si mohly kompenzovat ztrátu vzniklou neposkytováním státních podpor na vyvážené zboží. Výše refundace daní vyvážených výrobků by měla být určena pomocí vnitrostátních daní, které přímo či nepřímo postihují vyvážené zboží.

Tento článek rovněž zakazuje, aby při opětovném vývozu dovezeného zboží byla refundace spotřební daně vyšší než skutečná výše spotřební daně uvalená na zboží před jeho vývozem a aby dovážené zboží bylo zatíženo vyšší spotřební daní, než je zatěžováno zboží vnitrostátní. (Syllová, Pitrová, Paldusová & kolektiv, 2010)

1.1.1. Článek 112

„Osvobození od daně a navracení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.“

Článek 112 (bývalý článek 92 Smlouvy o ES) určuje zákaz navracení daní a osvobození od nich při exportu v rámci vnitřního trhu a blíže specifikuje ustanovení v článcích 111 a 110. Dále není povoleno používat vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států. Těmi se rozumí uložení vyrovnávacího cla, aby se vyrovnala podpora poskytnutá na zhotovení, výrobu či přepravu dováženého výrobku. Z tohoto zákazu jsou umožněny výjimky, avšak za přísně stanovených podmínek. Vzhledem k hospodářské situaci členských států ustanovení připouští jednorázově povolovat osvobození od daně, navracení daní při exportu do jiných členských států s výjimkou vyrovnávacích poplatků a nepří-

mých daní. Povolení schvaluje Rada a připouští se pouze pro přímé daně a jen na omezenou dobu. (Syllová, Pitrová, Paldusová & kolektiv, 2010)

1.1.1. Článek 113

„Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.“

Text tohoto článku vychází ze článku 93 Smlouvy o založení Evropského společenství, který byl upraven pro potřeby daňové harmonizace právních předpisů nepřímých daní a byl do Smlouvy EHS vložen při přijetí Jednotného evropského aktu. Článek je také shodný s ustanovením ve Smlouvě o Ústavě. Unie má tímto článkem stanovenou pravomoc pro přijímání právních aktů souvisejících s harmonizací nepřímých daní. Členské státy mají v rámci daňové harmonizace právních předpisů možnost upravovat předmět daně, stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti, stanovení minimální výše daně nebo rozpětí daňových sazeb, vrácení daně, osvobození od daně a kontroly daně. Nástrojem daňové harmonizace jsou směrnice Rady týkající se především míry zdanění neboli stanovení minimální výše daně či rozpětí daňových sazeb. Za nástroj jsou považovány i judikáty Soudního dvora vznikající na základě žalob subjektů práva členského státu, týkající se legislativy členských států a zároveň poskytují výklad práva EU společného pro všechny členské státy.

Přizpůsobování a sladování daňových systémů i jednotlivých nepřímých daní členských států je hlavním důvodem pro přijímání harmonizačních opatření na principu dodržování společných pravidel. Cílem sladování nepřímých daní je zajištění fungování vnitřního trhu EU a zabránění narušení hospodářské soutěže.

Článek specifikuje nutnost dodržení zásady proporcionality u přijímaných opatření ve vztahu k vytvoření a fungování vnitřního trhu i zabránění narušení hospodářské soutěže. Úprava spotřebních daní se řídí harmonizačními směrnici, které mimo jiné upravují společný systém daně z přidané hodnoty, sblížení sazeb spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, z cigaret a jiných tabákových výrobků a zdanění energetických produktů a elektřiny.

Podle směrnice 2008/118/ES členské státy mohou vybírat nepřímé daně ze zboží podléhajícího spotřební dani v případě, že tyto daně splňují pravidla EU platná pro spotřební daně nebo pro DPH, jestliže se jedná o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně. Neplatí to však pro ustanovení ohledně osvobození od daně.

Směrnice 2006/112/ES popisuje společný systém daně z přidané hodnoty, který je založen na tom, že se na zboží a služby uvaluje všeobecná daň ze spotřeby v přesně stanoveném poměru k ceně a nebere se zřetel na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu. Každé plnění podléhá dani z přidané hodnoty zjištěné z ceny zboží či služby dle platných sazeb po odpočtu daně, která byla přímo uvalena na nákladové prvky tvořící cenu. Systém daně z přidané hodnoty by měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži i přes to, že osvobození od daně a sazby daní nejsou úplně harmonizovány. Znamená to, že ve všech členských státech nesou obdobné zboží a služby stejné daňové zatížení.

Harmonizace přímých daní není v tomto ani v předchozích člancích v daňových pravomocích.

Právní akty pro harmonizaci nepřímých daní přijímá Rada jednomyslně zvláštním legislativním postupem po konzultaci s Evropským parlamentem a s Hospodářským a sociálním výborem. (Syllová, Pitrová, Paldusová & kolektiv, 2010)

1.2. Charakteristika daňových systémů zemí EU a jejich harmonizace

Státy zakládající Evropské hospodářské společenství měly v době podepsání Římských smluv a až do poloviny 60. let minulého století různorodé a nesouměřitelné daňové systémy, zejména u daní uvalovaných na spotřebu. Francie uplatňovala jako jediný stát systém daně z přidané hodnoty, ostatní zakládající státy (Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko) využívaly složitý systém daně z obratu. Daň z obratu je tvořena kumulativním způsobem, kdy výrobce zatíží svůj produkt sazbou daně z obratu, ale není mu uhrazována daň z obratu plynoucí z jeho vstupů.

Členské státy si těchto rozdílů daňových systémů byly vědomy. Následovalo tak desetileté období stagnace v oblasti harmonizačních tendencí i celé finanční politiky.

Důležitým rokem se stal rok 1967, kdy vyšlo rozhodnutí, že bude povinně zaveden systém daně z přidané hodnoty ve všech členských zemích. Tato změna nastala k 1. 1. 1973, přičemž pro nově přijaté státy platila přechodná doba, ve které musí na tento systém přejít. Tento proces se výrazně posunul v roce 1977, kdy došlo ke schválení jednotného vymezení daňové základny pro výpočet daně z přidané hodnoty.

Bílá kniha Dokončení vnitřního trhu z roku 1985 zajistila, aby daňové systémy členských zemí poskytly podnikatelům výhody a prosperitu plynoucí z členství, podporovaly zaměstnanost a zároveň aby nešlo poskytovat prostor pro nelegální daňové transakce, vyhýbání se placení daní a daňové podvody.

Další pokusy přistoupit k užší daňové koordinaci přineslo zavedení jednotného vnitřního trhu, ke kterému došlo dne 1. 1. 1993. Je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu (tzv. čtyři svobody). S ním související přijatá daňová opatření se nakonec týkala pouze nepřímého zdanění a snaha o existenci maximálně dvou sazeb daně z přidané hodnoty nebyla v praxi uskutečněna.

Vstupem dalších deseti států do EU v roce 2004 (Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko), Bulharska a Rumunsko 1. 1. 2007 a Chorvatska 1. 7. 2013 se rozšířila územní plocha EU, ale došlo i k rozšíření potenciálu podnikatelských subjektů, a tím i k nárůstu jejich vzájemných vztahů. Tyto státy se v přístupových smlouvách zavázaly ke změnám v daňové legislativě, které jejich daňové systémy přiblíží daňovým soustavám původních 15 členských zemí. Hlavním důvodem byl všeobecný souhlas všech členských zemí, který je vyžadován u většiny otázek týkajících se daní.

Spolupráce, koordinace a harmonizace daní musí reagovat na rostoucí vliv elektronických služeb v mezinárodním obchodě, vysoké zdanění práce, nepříznivý demografický vývoj a snahu o rozsáhlé daňové úniky především na dani z přidané hodnoty. (Široký, 2013)

Za daně se při srovnávání daňových systémů jednotlivých zemí považují všechny odvoody daňového charakteru, uvedené v klasifikaci daní dle metodiky OECD.

Tabulka 1: Klasifikace daní dle metodiky OECD

| | |
|-------------|--|
| 1000 | Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů |
| 1100 | Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců |
| 1110 | Z příjmů a ze zisků |
| 1120 | Z kapitálových výnosů |
| 1200 | Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností |
| 1210 | Z příjmů a ze zisků |
| 1220 | Z kapitálových výnosů |
| 1300 | Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200 |
| 2000 | Příspěvky na sociální zabezpečení |
| 2100 | Zaměstnanci |
| 2200 | Zaměstnavatelé |
| 2300 | Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná |
| 2400 | Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300 |
| 3000 | Daně z mezd a pracovních sil |
| 4000 | Daně majetkové |
| 4100 | Pravidelné daně z nemovitého majetku |
| 4110 | Domácnosti |
| 4120 | Ostatní |
| 4200 | Pravidelné daně z čistého jmění |
| 4210 | Jednotlivci |
| 4220 | Společnosti |
| 4300 | Daně z nemovitosti dědické a darovací |
| 4310 | Daně z nemovitostí a dědické |
| 4320 | Daně darovací |
| 4400 | Daně z finančních a kapitálových transakcí |
| 4500 | Ostatní pravidelné daně z majetku |

| | | |
|-------------|------|--|
| | 4510 | Z čistého jmění |
| | 4520 | Ostatní nepravidelné |
| | 4600 | Ostatní pravidelné daně z majetku |
| 5000 | | Daně ze zboží a služeb |
| | 5100 | Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží |
| | 5110 | Daně všeobecné |
| | 5111 | Daň z přidané hodnoty |
| | 5112 | Daně prodejní (obratové) |
| | 5113 | Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb |
| | 5120 | Daně ze speciálních zboží a služeb |
| | 5121 | Spotřební daně |
| | 5122 | Zisky z fiskálních monopolů |
| | 5123 | Cla a dovozní daně |
| | 5124 | Vývozní daně |
| | 5125 | Daně z investičního zboží |
| | 5126 | Daně ze speciálních služeb |
| | 5127 | Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí |
| | 5128 | Ostatní daně ze speciálních zboží a služeb |
| | 5130 | Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120 |
| | 5200 | Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností |
| | 5210 | Pravidelné daně |
| | 5211 | Placené domácnostmi z motorových vozidel |
| | 5212 | Placené ostatními subjekty z motorových vozidel |
| | 5213 | Ostatní pravidelné daně |
| | 5220 | Nepravidelné daně |
| | 5300 | Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200 |

| | |
|-------------|--|
| 6000 | Ostatní daně |
| 6100 | Placené výhradně podniky |
| 6200 | Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné |

Zdroj: Široký, 2013

1.3. Daně jako příjem rozpočtu Evropské unie

Daně nepřímo zasahují do příjmové stránky rozpočtu EU: prostřednictvím odvodu z národních výnosů daně z přidané hodnoty. V Evropské unii neexistuje žádná „evropská“ daň, jejíž výnos by plynul do rozpočtu EU. To znamená, že reálné daňové příjmy v rozpočtu EU chybí.

Původní Evropské společenství uhlí a oceli bylo financováno poplatky evropských podniků uhelného a ocelářského průmyslu. Ke zvýšení finančních nároků došlo vznikem dalších společenství, Evropského hospodářského společenství a Euroatomu. Tato Evropská společenství byla nejprve financována příspěvkem členských zemí podle jejich velikosti, avšak možnost nahrazení těchto příspěvků vlastními zdroji byla zmíněna již v Římských smlouvách.

Rozhodnutím Rady o nahrazení finančních příspěvků členských států vlastními zdroji Společenství z roku 1970 byl ustanoven systém vlastních zdrojů, který zahrnuje:

- zemědělské dávky (dávky uvalené v rámci společné zemědělské politiky na zemědělské produkty dovážené do Evropského společenství ze třetích zemí a dávky vybírané od producentů cukru),
- výnos z cla (uvalen na komodity vstupující na vnitřní trh),
- procento z národního výnosu daně z přidané hodnoty,
- příspěvek z hrubého národního produktu (od roku 2002 je příspěvek odváděn z hrubého domácího důchodu).

Při zvolení daně z přidané hodnoty jako zdroje rozpočtu Evropských společenství došlo k zohlednění jejich výhod: poměrně nízkých inkasních nákladů, možného dostatečně výnosného zdroje a také faktu, že se jednalo o jedinou daň, na které se členské státy shodly a že může být používána pro účely financování rozpočtu. Ve zmíněném rozhodnutí z roku 1970 byla dále stanovena velikost odvodu z výnosu daně z přidané hodnoty do rozpočtu EU jako určité procento DPH – ne více než 1 % odvedené

z harmonizovaného vyměřovacího základu DPH jednotlivých členských států. 1 % bylo uplatňováno v letech 1979–1985 a v roce 1986 došlo ke zvýšení vyměřovacího základu na 1,4 %. Bruselská dohoda v roce 1988 omezila velikost odvodu DPH na maximální výši harmonizovaného vyměřovacího základu: 55 % hrubého národního produktu členského státu. Důvodem bylo poukázání na negativa DPH jako zdroje Evropských společností po přistoupení Španělska a Portugalska. V roce 1992 byla velikost odvodů z DPH opět snížena z 1,4 % na 1,0 % a zároveň klesla velikost odvodu z DPH na 50 % hrubého národního produktu. Rozhodnutím Rady z roku 2000 byla maximální sazba uplatňována na zdroj z DPH pro roky 2002 a 2003 snížena na 0,75 % a od roku 2004 měla mít hodnotu 0,5 % při zachování omezení základu DPH na 50 % hrubého národního produktu. Toto vymezení platilo do roku 2006.

Ve finanční perspektivě 2007–2013 byla jednotná sazba určena na hodnotu 0,3 % s výjimkou Rakouska, Německa, Nizozemska a Švédska. Tyto státy měly sazby nižší. (Široký, 2013)

Víceletý finanční rámec na období 2014–2020 ponechává jednotnou sazbu 0,3 % uvalenou na harmonizovaný základ daně z přidané hodnoty jednotlivých členských států. Zároveň každý členský stát odvádí 1 % svého hrubého národního důchodu EU do společného rozpočtu, tento zdroj se stal největším zdrojem příjmů rozpočtu EU. (Kozelský & Majchráková, 2013)

1.4. Opatření v oblasti přímých daní

Evropská komise vydala dne 19. prosince 2006 Sdělení Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru, které má zajistit, aby vnitrostátní daňové systémy mezi sebou působily soudržně a aby odpovídaly právu EU. Členské státy přijaly opatření proto, aby zabránily daňovým únikům (vyhýbání se daňovým povinnostem), dvojímu zdanění a ochraně daňového základu. Jedná se o koordinaci systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu. Komise také přijala další sdělení týkající se odpočtu přeshraničních ztrát a zdanění při obchodu. U těchto sdělení by společný postup měl být výhodnější jak pro členské státy, tak pro Evropskou unii jako celek. (Europa.eu, 2007)

1.5. Cíle daňové harmonizace

Hlavním cílem harmonizace daní je zrušit překážky volné soutěže. Prvním krokem byly daně nepřímé, jelikož odlišené daně z obratu narušovaly fungování jednotného trhu. Harmonizace přímých daní začala později. Cílem harmonizace daní jsou také:

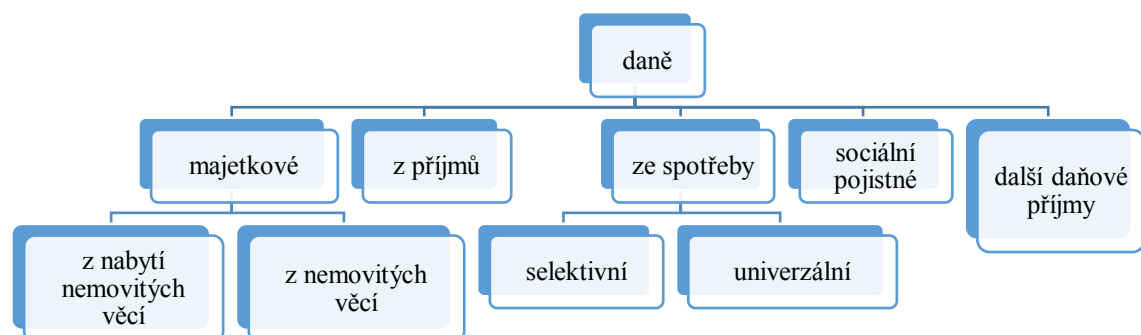
- rovné podmínky hospodářské soutěže v členských státech,
- zákaz diskriminace
- vytvoření integrovaného vnitřního trhu (Erdős, 2012) a
- stát se nejkonkurenceschopnější a nejdynamičtější ekonomikou, která je schopna zajistit trvale udržitelný rozvoj, plnou zaměstnanost a pracovní síly a sociální soudržnost. (Lupu, 2014)

1.6. Daňový systém České republiky

Daňový systém se dříve dělil do dvou skupin a to na daně přímé a nepřímé. Přímé daně se vypočtou z předmětu daně poplatníka, který je povinen sám daň odvést. Daně nepřímé vybírá a odvádí jiná osoba než poplatník, který často není vůbec znám. V dnešní době existují ale také další daně v širším slova smyslu, jedná se například o pojistné sociálního pojištění.

Následující schéma zobrazuje přehled daní, které se v současnosti používají v daňovém systému České republiky.

Schéma 1: Daňový systém České republiky



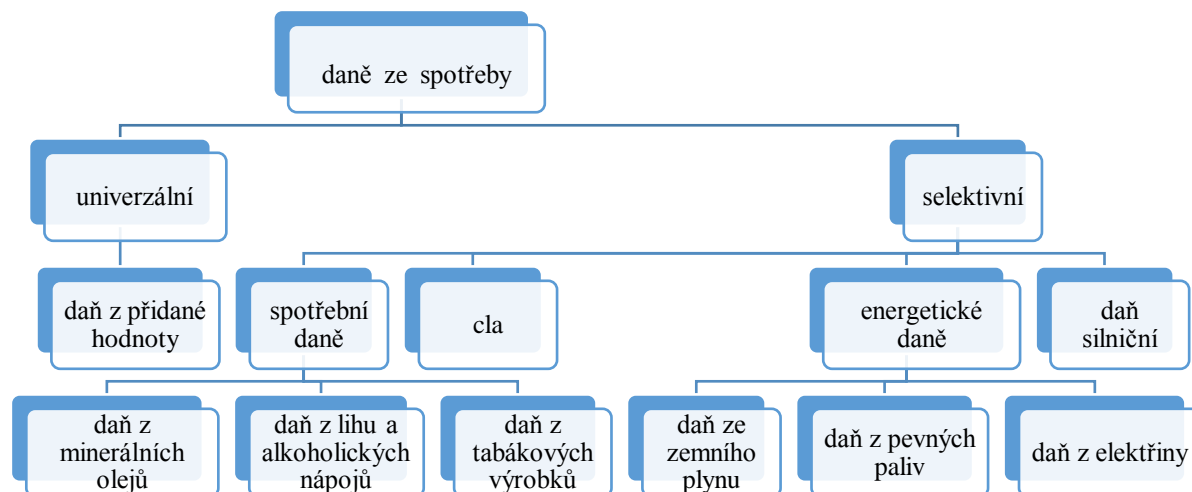
Zdroj: Vančurová & Láchová, 2014 (vlastní zpracování)

Dále bude věnována pozornost pouze daním nepřímým.

1.7. Nepřímé daně v České republice

Nepřímé daně jsou daně, jejichž objektem je spotřeba. Dělí se na selektivní a univerzální. Uplatňující nepřímé daně v současné době v České republice jsou znázorněny v následujícím schématu.

Schéma 2: Nepřímé daně v České republice



Zdroj: Vančurová & Láchová, 2014 (vlastní zpracování)

V Evropské unii právě nepřímé daně podléhají nejhlubší harmonizaci a ta je tak nejpracovanější ze všech daňových harmonizací. Je tomu tak proto, že nepřímé daně jsou součástí cen zboží a služeb a jejich výběr úzce souvisí s přechodem přes hranice států. Při harmonizaci jsou stanovena nejen společná pravidla pro výběr těchto daní a komunikace mezi správami zemí, ale i minimální základní sazby. Poslední dobou se podíl nepřímých daní zvyšuje, což se projevuje zaváděním nových selektivních daní ze spotřeby a také tím, že se DPH stala integrální součástí daňových příjmů vyspělých států.

1.7.1. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který zapracovává příslušné předpisy Evropské unie do legislativy. Jedná se o nejsložitější a nejdůležitější nepřímou daň daňového systému. Za její odvedení jsou zodpovědní prodejci, avšak platí ji kupující v cenách zboží.

Předmět DPH

Zákon o dani z přidané hodnoty v § 2 definuje, co je předmětem daně:

- „*dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*
- *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*
- *pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právníckou osobou nepovinnou k dani,*
- *pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*
- *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“*

Plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozené, se nazývá plnění zdanitelné. (Zákon o dani z přidané hodnoty, 2004)

Plátce DPH

Registrace k dani z přidané hodnoty se týká osob povinných k dani. Plátcem se lze stát dobrovolně či povinně. Povinně se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat přesáhne registrační limit 1 000 000 Kč za 12 měsíců po sobě jdoucích. Výjimku mají osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Plátcem se osoba povinná k dani může stát také nabytím majetku privatizací nebo prodejem podniku, členstvím ve sdružení, v němž je některý z členů plátcem DPH, pokračováním v činnosti po zemřelém plátcí atd. (Zákon o dani z přidané hodnoty, 2004)

Plátcem se osoba povinná k dani stává od prvního dne druhého měsíce po měsíci, v němž byl překročen registrační limit. Plátce DPH musí vést evidenci k DPH. Musí být kdykoliv schopen prokázat svou daňovou povinnost nebo nárok na odpočet. Registrace k DPH je výhodná, jestliže je podnikatel v obchodním styku převážně s plátcí. Ti si mohou odečíst daň na vstupu a cena nákupu se jim potom sníží o zaplacené DPH. Po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného limitu, musí být do 15 dnů podaná přihláška k registraci.

Druhou možností je registrace dobrovolná. Plátcem se pak osoba povinná k dani stává dnem účinnosti, který je uveden na rozhodnutí o registraci. (Internet Info, s.r.o., 2014)

Základ daně

Základem daně je cena za zdanitelné plnění bez DPH. Tato částka slouží pro výpočet daně v závislosti na příslušné sazbě. Jedná se o prodejní cenu výrobků nebo služeb bez daně. Podle zákona o dani z přidané hodnoty jsou do základu daně dále zahrnována cla, dávky nebo poplatky, spotřební daň, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv, dotace k ceně, vedlejší výdaje, zejména náklady na balení, přepravu, pojištění, provize atd. Základ daně se pak snižuje o slevu na dani poskytnutou při dodání. (Finance media a.s., 2014)

Sazby daně

Sazby daně z přidané hodnoty uvádí zákon o DPH v § 47. Základní sazba daně se uplatňuje u zboží, služeb a převodu nemovitosti a dále se uplatní při dodání, pořízení a dovozu zboží z jiného členského státu (jako souboru zboží), pokud alespoň jeden druh zboží podléhá základní sazbě daně, pokud zákon nestanoví jinak. (Zákon o dani z přidané hodnoty, 2004)

Snížená sazba DPH ve výši 10 % se uplatňuje na nezbytně nutnou dětskou výživu, léky a knihy a druhá snížená sazba ve výši 15 % se uplatňuje na služby a zboží uvedené v seznamu příloh k zákonu o DPH. Jedná se například o:

- „*potravin, nealkoholické nápoje, vodné a stočné, knihy, palivové dřev, teplo, časopisy a noviny, léky,*
- *opravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, úklidové práce v domácnostech, domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené,*
- *kulturní, umělecké a sportovní činnosti,*
- *dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností,*
- *převod a dodání bytového či rodinného domu a bytu a práce spojené s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací apod.“* (Finance media a.s., 2014)

1.7.2. Daně spotřební

Daně spotřební, selektivní nebo také výběrové jsou daněmi ze spotřeby, pod které spadá pět komodit. Spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Tyto daně upravuje zákon

č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, které se zpravidla se vybírají ve státě spotřeby a jejich předmětem je výroba a dovoz. Spotřební daň se určí vynásobením základu daně sazbou daně stanovenou pro příslušný výrobek, pokud zákon nestanoví jinak. Sazby jsou pevné a diferencované. Základem spotřebních daní je počet fyzických jednotek vyrobeného či dovezeného zboží. Plátcí jsou výrobci a provozovatelé tzv. daňových skladů, poplatníky jsou kupující, neboť daň je obsažena v ceně výrobku. Správcem těchto daní jsou celní úřady a celní ředitelství příslušné v místě pobytu či sídla plátce daně. (Česká agentura na podporu obchodu CzechTrade, 2013)

1.7.3. Cla

Clo jako specifická daň ze spotřeby je zvláštním neúvěrovým rozpočtovým příjmem. Jedná se o povinnou platbu spojenou s přechodem zboží přes hranice Evropské unie. Evropská unie funguje na principu celní unie, proto clo podléhá pouze dovoz zboží ze států mimo ni. V souvislosti s odstraňováním překážek pro volný pohyb zboží význam cel v mezinárodním měřítku postupně klesá. (Vančurová & Láchová, 2014)

1.7.4. Daně z energií

Povinnost zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv vznikla České republice v souladu s podmínkami členství v Evropské unii k 1. lednu 2008.

Tyto daně k ochraně životního prostředí jsou uvalovány na dodávky energií konečnému spotřebiteli. Ekologické daně neboli daně z energií byly zapracovány do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, v němž došlo k plné zapracovanosti směrnice Rady 2003/96/ES. (Česká agentura na podporu obchodu CzechTrade, 2013)

1.7.5. Daň silniční

Silniční daň vychází ze zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, a jejím předmětem jsou silniční motorová vozidla. U osobních automobilů se platí pouze v případě používání k výdělečné činnosti. Prostřednictvím této daně poplatníci přispívají na výstavbu a údržbu silnic a dálnic. Také se jedná o daň uloženou na statek, který při užívání zatěžuje životní prostředí. Je uložena poplatníkům, zpravidla provozovatelům motorových vozidel, kteří ji hradí v určitých intervalech. Nevybírání se tedy v ceně zboží. Sazba daně je pevná a diferencovaná – osobní automobily se posuzují podle zdvihového objemu motoru a užitková vozidla podle hmotnosti a počtu náprav. (Vančurová & Láchová, 2014)

1.7.6. Ostatní daňové příjmy

Ostatní daňové příjmy spadají spíše do kategorie nepřímých daní, ale nelze je takto jednoznačně rozlišit. Většina z nich má spíše doplňkový charakter, ale nalezneme mezi nimi i nejvydatnější typ daní v ČR. Specifické postavení má pojistné na sociální pojištění, které pokud plyne do veřejného rozpočtu nebo státních fondů, splňuje všechny základní znaky daně. V České republice toto splňují pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Přestože pojistné na veřejné zdravotní pojištění plyne zdravotním pojišťovnám, má také charakter veřejného příjmu. Pro většinu evropských daňových systémů je charakteristický velký význam právě pojistného sociálního pojištění. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění hradí zaměstnavatelé za své zaměstnance tak, že se třetina pojistného sráží z měsíčního hrubého příjmu zaměstnance a zbývající část hradí zaměstnavatel. Jedná se o uznaný daňový náklad v základu daně z příjmů zaměstnavatele. Hrubá mzda očištěná o některé příjmy je tedy vyměřovacím základem daně z příjmů fyzických osob. Toto pojistné odvádějí i osoby samostatně výdělečně činné. Pojistné na nemocenské pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na důchodové pojištění spadá pod jednu platbu – pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Státu ji odvádí zaměstnavatel, a to jak část sraženou zaměstnanci ze mzdy, tak i část, kterou hradil sám. (Vančurová, Láchová, 2014)

2. Metodika

Při psaní bakalářské práce byl použit následující metodický postup:

1. Prostudování odborné literatury a právních předpisů
2. Analýza právní úpravy daně z přidané hodnoty v Evropské unii
3. Analýza harmonizačního procesu spotřebních daní v Evropské unii
4. Porovnání daně z přidané hodnoty ve třech vybraných členských státech
5. Zmapování aplikace daně z přidané hodnoty při obchodování s ostatními zeměmi

Analýza právní úpravy daně z přidané hodnoty zahrnuje základní legislativu, zavedení společného systému daně z přidané hodnoty a harmonizaci daňových sazeb. Důležitou součástí tvoří tabulky zobrazující vývoj základních a snížených sazeb DPH v členských státech Evropské unie v letech 2004–2014 a tabulka vykazující aktuální sazby DPH.

Při harmonizačním procesu spotřebních daní je věnována pozornost jejich výběru a harmonizaci základu daně. Dále jsou podrobně rozebrány dílčí části spotřebních daní – alkohol a alkoholické nápoje, tabák a tabákové výrobky, energetické produkty a elektrická energie. V tabulkách jsou zobrazeny minimální sazby daně z pohonných hmot, paliv pro topné účely a elektrické energie a paliv pro průmyslové nebo komerční účely.

Data ke komparaci daně z přidané byla zpracována zejména ze zpráv Evropské komise vydaných ke dni 1. 1. 2015. Pro porovnání byly zvoleny následující faktory: data zavedení DPH, uplatňované sazby DPH na vybrané druhy zboží a registrační limity k DPH pro rok 2015. V tabulkách lze vidět vývoj sazeb DPH v jednotlivých státech a pro porovnání aktuálně uplatňujících sazeb DPH byl zvolen sloupcový graf.

Zmapování aplikace daně z přidané hodnoty bylo rozděleno do tří kategorií: komunitární plnění, plnění (zboží) mimo Evropskou unii a poskytování služeb. Při komunitárním plnění je vyobrazen rozdíl při dodání zboží osobě registrované a neregistrované k DPH a dále je popsána aplikace DPH při pořízení zboží z jiného členského státu. U plnění mimo Evropskou unii je vyobrazena situace při dovozu a vývozu zboží ze třetích zemí a poskytování služeb je rozebráno také v rámci EU a ve vztahu ke třetím zemím.

3. Harmonizační proces daně z přidané hodnoty

Při tvorbě a následném zajištění životaschopnosti společného vnitřního trhu podstoupily členské země částečnou harmonizaci daňových systémů, která spočívala především v odstranění bariér bránících obchodu evropských zemí. Začal tak dlouhý a náročný proces sbližování daňových systémů, zejména pak daňových sazeb a způsobu výběru daní.

3.1. Zavedení systému daně z přidané hodnoty

Do 60. let 20. století nebyl systém nepřímého zdanění pomocí daně z přidané hodnoty v Evropě standardní. Využívala jej jen Francie. Ostatní členské státy uplatňovaly systém tzv. daně z obratu. Tento systém byl ovšem složitější a tak byla v roce 1967 zavedena první směrnice č. 67/227/EEC prikazující členským státům zavést jednotný systém daně z přidané hodnoty na principu daně ze všeobecné spotřeby. Daň je uvalována napříč všemi produkty a službami a její výše je určována procenty z prodejní ceny. Zaručena tak byla daňová neutralita, ale výši sazeb si prozatím členské země určovaly samy.

Tzv. druhá směrnice č. 67/228/EEC určila předmět daně, plátce daně, místo plnění, prodej zboží a poskytování služeb. Předmět daně je prodej zboží a poskytování služeb na území členských států uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. V kompetencích členských států nadále zůstalo např. přijímání speciálních opatření zabráňujících daňovým únikům a ustanovení určující speciální režim pro malé podniky.

Z důvodu výskytu komplikací při přechodu na nový systém nepřímého zdanění byly přijaty třetí, čtvrtá a pátá směrnice. Třetí směrnice č. 69/463/EEC prodloužila Belgii časový limit pro zavedení nového daňového systému do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC tento limit pro Itálii ještě o rok prodloužily.

Nejdůležitější směrnice týkající se harmonizace nepřímých daní vznikla v roce 1977. Tato šestá směrnice č. 77/388/EEC stanovila pravidla pro určení základu daně, teritoriální rozsah, okruhy subjektů, sazby daně apod. Jejím cílem byla harmonizace v souladu s první a druhou směrnicí. Tato směrnice znemožnila státům vytvářet rozdílné daňové soustavy. Prošla několika novelizacemi, jejichž výsledkem bylo uvedení financování Evropského společenství tzv. vlastními zdroji do praxe, jelikož 1 % z národních příjmů daně z přidané hodnoty bylo výnosem pro Evropské společenství. Důležité jsou i přílo-

hy této směrnice, např. příloha H zavádí seznam plnění umožňujících využívat sníženou sazbu daně a příloha K obsahuje seznam služeb s vysokým podílem lidské práce, např. čištění oken nebo domácí pečovatelské služby, rovněž s možností využití nižší sazby daně.

Dne 1.1. 2007 vstoupila v platnost směrnice 2006/112/EEC nahrazující šestou směrnicí č. 77/388/EEC.

Evropská komise v roce 2000 navrhla strategii pro zlepšení fungování DPH na jednotném trhu, která obsahovala následující kroky:

- pozastavení daňových kontrol na hranicích mezi členskými státy,
- sblížení sazeb DPH mezi jednotlivými členskými státy,
- a příprava trhů pro přechod do trvalého daňového systému.

Další dvě směrnice doplňující směrnicí 2006/112/EEC byly přijaty Evropskou unií v roce 2008 a vstoupily v platnost 1. 1. 2010. Směrnice č. 2008/8/EC se týkala pravidel pro místa poskytování služeb.

Tato směrnice stanovila, že nyní zdanění poskytování služeb mezi obchodníky probíhá na místě, kde se nachází zákazník, oproti dřívější situaci, kdy se zdaňovalo na místě poskytovatele služeb.

Poskytování služeb konečným spotřebitelům zůstává nadále zdaňováno na místě poskytovatele služeb. Směrnice č. 2008/9/EC určila pravidla pro navrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani usazeným v jiné členské zemi. Změnila systém na rychlejší i bezpečnější elektronický systém, který zároveň zavedl placení úroků z opožděně navrácených daní.

O daňových únicích pojednávaly další směrnice. Byly to směrnice č. 2008/117/EC a směrnice č. 2009/69/EC. První zmiňovaná směrnice stanovuje pravidla poskytování služeb delších než jeden rok a druhá souvisí s osvobozením daní při exportu. Později k nim přibyla směrnice č. 2010/23/EU umožňující členským zemím použití mechanismu přenesení daňové povinnosti u poskytování služeb s vysokou hrozbou podvodu.

Energetiky se týkala směrnice č. 2009/162/EC specifikující pravidla pro místo dodání elektrické energie a plynu. Směrnice č. 2010/45/EU zjednodušila pravidla fakturace národních daňových zákonů o dani z přidané hodnoty a její implementaci bylo nutné provést do 31. 12. 2012. Směrnice č. 2013/42/EU ošetřuje základní legislativu pro včas-

nou reakci na vážný podvod s DPH a dále směrnice č. 2013/43/EU povoluje využít dočasný mechanismus přenesení daňové povinnosti při dodání zboží a služeb s vysokým rizikem podvodu.

3.2. Společný systém daně z přidané hodnoty

Uzákonění společného systému daně z přidané hodnoty se nachází ve směrnici 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006. Zasahuje do výroby a distribuce zboží a služeb na území EU. Umožňuje osobám povinným k platbě daně z přidané hodnoty odečíst si z účtu DPH hodnotu daně, kterou samy zaplatily jiným osobám povinným k DPH. Tím je zajištěn neutrální dopad této daně. Na konečného spotřebitele dopadne tato daň formou procentního nárůstu ke konečné ceně.

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou následující zdanitelná plnění prováděná úplatně uvnitř EU osobou povinnou k dani:

- dodání zboží osobou povinnou k dani,
- pořízení zboží uvnitř EU,
- poskytnutí služeb osobou povinnou k dani,
- a dovoz zboží ze státu mimo EU.

Plnění probíhá za podmínek a sazeb stanovených zemí EU, ve které se uskutečňuje.

3.3. Daňové sazby

Základní sazba daně z přidané hodnoty nesmí v současné době (do konce roku 2015) klesnout pod 15 %, přičemž státy mohou využívat až dvě snížené sazby DPH. Ovšem některé země mají vyjednané výjimky jak ve výši, tak množství snížených sazeb.

Sbližování a harmonizace daňových sazeb členských zemí je od počátku důležitým cílem EU. Avšak existují rozdílné názory napříč členskými zeměmi v zájmu udržení a tvorby vlastní fiskální politiky.

Ve snaze sblížit sazby daně vytvořila Evropská komise tzv. pásma, ve kterých si státy mohly stanovit vlastní daňové sazby i jejich počet. V roce 1988 bylo rozhodnuto o používání pouze dvou sazeb daně z přidané hodnoty. Výše základní sazby se měla pohybovat v rozpětí 14–20 %, přičemž doporučená výše byla 16,5 %. Navrhované rozpětí sní-

žené sazby bylo 4–9 % a tato sazba mohla být uplatněna především na potraviny, farmaceutické výrobky, knihy apod.

Směrnice 92/77/EEC platná od roku 1993 zavedla minimální hranice sazeb na 15 % u základní a 5 % u snížené sazby daně (přechodně však i nižší) a umožnila použití dvou snížených sazeb. Následující tabulka zobrazuje vývoj základních sazeb daně z přidané hodnoty v zemích EU mezi roky 2004 a 2014.

Tabulka 2: Základní sazby DPH v členských státech EU v letech 2004–2014 (v %)

| Stát | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|----------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Belgie | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| Bulharsko | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| ČR | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 20 | 20 | 20 | 21 | 21 |
| Dánsko | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| Estonsko | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Finsko | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 23 | 23 | 23 | 24 | 24 |
| Francie | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 20 |
| Chorvatsko | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 23 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| Irsko | 21 | 21 | 21 | 21 | 21,5 | 21 | 21 | 21 | 23 | 23 | 23 |
| Itálie | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 21 | 22 | 22 | 22 |
| Kypr | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 17 | 18 | 19 |
| Litva | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 19 | 19 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| Lotyšsko | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 21 | 21 | 22 | 22 | 21 | 21 |
| Lucembursko | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 |
| Maďarsko | 25 | 25 | 20 | 20 | 20 | 25 | 25 | 25 | 25 | 27 | 27 |
| Malta | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 |
| Německo | 16 | 16 | 16 | 16 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 |
| Nizozemsko | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 21 | 21 | 21 |
| Polsko | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 23 | 23 | 23 | 23 |
| Portugalsko | 19 | 21 | 21 | 21 | 20 | 20 | 21 | 23 | 23 | 23 | 23 |
| Rakousko | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Rumunsko | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 |
| Řecko | 18 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 21 | 23 | 23 | 23 | 23 |
| Slovensko | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Slovinsko | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 22 | 22 |
| Španělsko | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 18 | 18 | 21 | 21 | 21 |
| Švédsko | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| Velká Británie | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 15 | 15 | 17,5 | 20 | 20 | 20 | 20 |

Zdroj: Nerudová, 2014 (vlastní zpracování)

Z tabulky lze vypočítat růstový trend sazeb u České republiky, Finska, Itálie, Kypru, Litvy, Řecka, Slovenska a Španělska. Ke zvýšení sazeb došlo také v Estonsku, Francii, Německu, Nizozemí, Polsku, Rumunsku a ve Slovinsku, avšak v těchto zemích došlo ke změně pouze jednou v letech 2004–2014. Neměnné sazby za toto období lze pozorovat u Belgie, Bulharska, Dánska, Lucemburska, Malty, Rakouska a Švédska. Stejnou výši sazby si udržuje i Chorvatsko od vstupu do EU dne 1. 7. 2013. V Lotyšsku, Irsku, Maďarsku, Portugalsku a ve Velké Británii byl z počátku zaznamenán růstový trend, poté trend spíše klesající a následně opět zvyšování základní sazby.

Z tabulky vyplývá, že harmonizační proces není stále u konce díky velmi rozdílným sazbám jednotlivých států. Za alespoň částečný úspěch harmonizace lze považovat, že všechny státy dodržují směrnici č. 92/77/EEC stanovující minimální sazbu 15 %.

Tabulka 3: Snížené sazby DPH v členských státech EU v letech 2004–2014 (v %)

| Stát | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|----------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|------------|
| Belgie | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 |
| Bulharsko | - | - | - | 7 | 7 | 7 | 7 | 9 | 9 | 9 | 9 |
| ČR | 5 | 5 | 5 | 5 | 9 | 9 | 9 | 10 | 14 | 15 | 15 |
| Dánsko | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Estonsko | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 9 | 9 | 9 | 9 | 9 | 9 |
| Finsko | 17/8 | 17/8 | 17/8 | 17/8 | 17/8 | 12/8 | 13/9 | 13/9 | 13/9 | 14/10 | 14/10 |
| Francie | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5/10 |
| Chorvatsko | 0 | 0 | 0/10 | 0/10 | 0/10 | 0/10 | 0/10 | 0/10 | 0/10 | 5/10 | 5/13 |
| Irsko | 4,4/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 | 4,8/13,5 |
| Itálie | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 | 4/10 |
| Kypr | 5 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/9 |
| Litva | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 |
| Lotyšsko | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 10 | 10 | 12 | 12 | 12 | 12 |
| Lucembursko | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6 | 3/6/12 |
| Maďarsko | 15 | 15 | 5 | 5 | 5 | 18 | 18 | 18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 |
| Malta | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5/7 | 5/7 | 5/7 | 5/7 |
| Německo | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 |
| Nizozemsko | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 |
| Polsko | 3/7 | 3/7 | 3/7 | 3/7 | 3/7 | 3/7 | 3/7 | 5/8 | 5/8 | 5/8 | 5/8 |
| Portugalsko | 5/12 | 5/12 | 5/12 | 5/12 | 5/12 | 5/12 | 6/13 | 6/13 | 6/13 | 6/13 | 6/13 |
| Rakousko | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| Rumunsko | 9 | 9 | 9 | 9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 |
| Řecko | 4/8 | 4,5/9 | 4,5/9 | 4,5/9 | 4,5/9 | 4,5/9 | 4,5/9 | 6,5/13 | 6,5/13 | 6,5/13 | 6,5/13 |
| Slovensko | - | - | - | 10 | 10 | 10 | 6/10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| Slovinsko | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 8,5 | 9,5 | 9,5 |
| Španělsko | 4/7 | 4/7 | 4/7 | 4/7 | 4/7 | 4/7 | 4/8 | 4/8 | 4/10 | 4/10 | 4/10 |
| Švédsko | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 |
| Velká Británie | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 |

Zdroj: Nerudová, 2014 (vlastní zpracování)

Naopak z tabulky č. 3 je patrné, že několik zemí stále nerespektuje směrnice EU pro minimální sazby daní a jejich počet. Navíc doznívá výjimka pro dočasné ponechání nižší sazby než je minimální hranice. Tého možnosti doposud využívá Irsko, Itálie, Lucembursko a Španělsko. Francie dokonce udržuje svoji minimální sazbu pod tříprocentní úrovní. Existuje však i tzv. nulová sazba, kterou nadále uplatňuje např. Velká Británie.

Tabulka 4: Aktuální sazby DPH v členských státech EU v roce 2015

| Stát | Základní sazba DPH (%) | Snížená sazba DPH (%) |
|-----------------|------------------------|-----------------------|
| Belgie | 21 | 6 / 12 |
| Bulharsko | 20 | 9 |
| Česká republika | 21 | 10 / 15 |
| Dánsko | 25 | - |
| Estonsko | 20 | 9 |
| Finsko | 24 | 10 / 14 |
| Francie | 20 | 2,1 / 5,5 / 10 |
| Chorvatsko | 25 | 5 / 13 |
| Irsko | 23 | 4,8 / 9 / 13,5 |
| Itálie | 22 | 4 / 10 |
| Kypr | 19 | 5 / 9 |
| Litva | 21 | 5 / 9 |
| Lotyšsko | 21 | 12 |
| Lucembursko | 17 | 3 / 8 / 14 |
| Maďarsko | 27 | 5 / 18 |
| Malta | 18 | 5 / 7 |
| Německo | 19 | 7 |
| Nizozemsko | 21 | 6 |
| Polsko | 23 | 5 / 8 |
| Portugalsko | 23 | 6 / 13 |
| Rakousko | 20 | 10 |
| Rumunsko | 24 | 5 / 9 |
| Řecko | 23 | 6,5 / 13 |
| Slovensko | 20 | 10 |
| Slovinsko | 22 | 9,5 |
| Španělsko | 21 | 4 / 10 |
| Švédsko | 25 | 6 / 12 |
| Velká Británie | 20 | 5 |

Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

Zemí s nejvyšší základní daňovou sazbou je Maďarsko. Maďarská vláda rozhodla v roce 2011 o zvýšení sazby DPH z 25 % na 27 % a toto prvenství si drží dodnes. Nejnížší základní sazbu mají Lucembursko (17 %) a Malta (18 %). Nejvyšší sníženou sazbu má opět Maďarsko, které uplatňuje dvě snížené sazby, přičemž jedna z nich je právě ve výši 18 %. Minimální hodnotu snížené sazby ani v současné době nedodrží všechny členské státy. Proto o šanci na dodržení sazeb ve všech zemích v následujících letech a další výrazný posun v harmonizaci daně z přidané hodnoty lze jen spekulovat a to i přes rostoucí trend ve většině států.

4. Harmonizační proces spotřebních daní

Spotřební daně neboli akcízy také značně ovlivňují jednotný trh Evropské unie a brání volnému pohybu zboží a služeb. Z tohoto důvodu je i jim v této práci věnována zvýšená pozornost, ne však v takové míře jako daní z přidané hodnoty. Cílem harmonizace spotřebních daní je snaha předejít zvýhodňování domácích výrobců nižšími či nulovými sazbami. Ani harmonizační proces spotřebních daní netrvá tak dlouho jako harmonizační proces u daně z přidané hodnoty. Systém spotřebních daní se stal součástí jednotného trhu až 1. ledna 1993.

4.1. Výběr spotřebních daní

I u těchto daní byl zvolen systém země určení, tzn., že zboží je zdaňováno v zemi spotřeby, aby byla zajištěna daňová neutralita. Během pohybu je zboží podmíněně osvobozeno od daně, která se uvaluje až v koncové zemi při vyskladnění v tzv. daňových skladech.

4.2. Harmonizace základu daně

Od roku 1992 jsou v rámci Evropské unie přijímány směrnice k harmonizaci spotřebních daní. Minimální výše sazeb se určuje od počátku roku 1993 a harmonizaci základu daně zajišťuje jednotný celní sazebník.

Tzv. horizontální směrnice č. 92/12/EEC všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů podléhajících akcízům a dále zavádí podmíněné osvobození od daně pro výrobky pohybující se mezi členskými státy. Strukturální směrnice zabývající se strukturou spotřebních daní rozděluje spotřební daně na daně z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků (jednotlivým daním se dále věnují samostatné směrnice). Existují rovněž čtyři směrnice k aproximaci sazeb.

Horizontální směrnici č. 92/12/EEC nahradila v roce 2008 směrnice č. 2008/118/EC novelizující obecnou úpravu daní. Implementaci bylo nutné provést do 1. 1. 2010 a v platnost přešla 1. 4. téhož roku.

4.3. Alkohol a alkoholické nápoje

U spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů se nejvíce projeví problémy pramenící z historie a tradic jednotlivých členských států. Nejtěžšími změnami systémů selektivních daní prošly státy jižní Evropy, které jsou označovány za tradiční producenty vína, a producenti whisky a likérů, za které je považováno Irsko nebo Velká Británie. V roce 1992 dospěly členské státy k dohodě a výsledkem byla směrnice č. 92/83/EEC, která roztřídila produkty na:

- pivo
- víno
- meziprodukty
- alkohol a alkoholické nápoje

Směrnicí, která upravuje akcízy z alkoholu a alkoholických nápojů, je směrnice č. 92/84/EEC z roku 1992. Věnuje se úpravě piva, vína, meziproduktů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků, energetických produktů a elektrické energie.

4.3.1. Spotřební daň z piva

Pivo, nealkoholické nápoje s obsahem vyšším než 0,5 % alkoholu a směs piva jsou předmětem daně s minimální sazbou 0,748 EUR/hl piva nebo 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu konečného produktu. Uvalení nižší sazby je povoleno pivovarům s roční produkcí nižší než 200 000 hl, avšak sazba nesmí být nižší než 55 % národní sazby.

4.3.2. Spotřební daň z vína

Předmětem akcízů z vína jsou tichá a šumivá vína. Za tichá vína jsou považována vína s obsahem alkoholu 1,2 % – 15 % a 15 % – 18 %. Šumivým vínem je víno obsahující 1,2 % – 15 % alkoholu. S ohledem na producenty vína byly stanoveny nulové sazby daně 0 EUR/hl.

4.3.3. Spotřební daň z meziproduktů

Výrobky obsahující 1,2 % – 22 % alkoholu, které nelze zařadit mezi pivo a víno, jsou předmětem spotřebních daní z meziproduktů. Směrnice ukládá minimální sazbu ve výši 45 EUR/hl pro produkty obsahující více než 15 % alkoholu a výrobkům obsahujícím nižší procento alkoholu, povoluje sazbu nižší.

4.3.4. Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů

Je-li objem alkoholu větší než 22 %, vztahuje se na takovéto produkty spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů s minimální sazbou 550 EUR/hl čistého alkoholu. Jako u předchozích spotřebních daní i zde lze uplatnit výjimky, nepřesahuje-li výroba 10 hl čistého alkoholu za rok a u produktů s obsahem alkoholu do 10 %. Taková sazba potom musí být alespoň 50 % sazby daného státu

Evropská rada udělila několik výjimek v souvislosti s harmonizací spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů: aplikaci snížené sazby na tradiční rum pro Francii, na lokálně vyráběný rum a likéry na Madeiře a na likéry na Azorských ostrovech.

4.4. Tabák a tabákové výrobky

Počátek úpravy daní z tabáku a tabákových výrobků v Evropě sahá do roku 1972, kdy byla Evropskou unií přijata směrnice č. 72/464/EEC, která je soustředěná kromě tabáku především na cigarety. V roce 1979 směrnice 79/32/EEC rozdělila tabákové výrobky na cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření. Tabák ke kouření se dále rozděloval na řezaný nebo jinak vytvářený tabák ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a na ostatní tabák ke kouření.

Další směrnice č. 95/59/EEC přišla v roce 1995 a nově rozdělila tabákové výrobky na:

- cigarety
- doutníky a doutníčky
- tabák ke kouření:
 - jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret
 - ostatní tabák ke kouření

Minimální výši sazby spotřební daně z cigaret určuje směrnice č. 92/79/EEC na 57 % prodejní ceny a sazba nesmí být nižší než 64 EUR na 1000 ks cigaret.

Směrnice 92/80/EEC doplňuje minimální sazby i u dalších tabákových výrobků. Pro doutníky a doutníčky je sazba stanovena na 5 % maloobchodní ceny nebo 11 EUR z 1000 kusů či jednoho kg. Jemně řezaný tabák k ruční přípravě má přidělenou sazbu 36 % maloobchodní ceny nebo 32 EUR za kg a pro ostatní tabák ke kouření je sazba stanovena na 20 % maloobchodní ceny nebo 20 EUR za kg.

4.5. Energetické produkty a elektrická energie

Spotřebním daním se nevyhnula ani oblast energetiky. V roce 1992 byla přijata směrnice č. 92/81/EEC upravující daně z minerálních olejů sloužících ke spotřebě, k prodeji nebo jako palivo či pohonná hmota.

Danění elektrické energie a energetických výrobků prošlo změnami ve směrnici č. 2003/96/EEC, ve které se k minerálním olejům přidalo zdanění elektrické energie, zemního plynu a uhlí. Zavedení této směrnice bylo zapříčiněno trendem omezování emisí skleníkových plynů v souladu s Kjótským protokolem podepsaným v roce 1998.

V následujících tabulkách jsou uvedené minimální sazby daní z energetických produktů a elektrické energie.

Tabulka 5: Minimální sazby daně uplatitelné na pohonné hmoty

| Produkt | Základ daně | Minimální sazba |
|----------------------|--------------------|------------------------|
| Olovnatý benzín | 1000 l | 421 EUR |
| Bezolovnatý benzín | 1000 l | 359 EUR |
| Plynový olej (nafta) | 1000 l | 330 EUR |
| Petrolej | 1000 l | 330 EUR |
| Zkapalněný plyn LPG | 1000 l | 125 EUR |
| Zemní plyn | gigajoule | 2,6 EUR |

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Tabulka 6: Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrické energie

| Produkt | Základ daně | Obchodní účely | Neobchodní účely |
|--------------------|--------------------|-----------------------|-------------------------|
| Nafta (plyn. olej) | 1000 l | 21 EUR | 21 EUR |
| Těžký topný olej | 1 000 kg | 15 EUR | 15 EUR |
| Petrolej | 1 000 l | 0 EUR | 0 EUR |
| LPG | 1 000 kg | 0 EUR | 0 EUR |
| Zemní plyn | gigajoule | 0,15 EUR | 0,3 EUR |
| Uhlí a koks | gigajoule | 0,15 EUR | 0,3 EUR |
| Elektřina | MWh | 0,5 EUR | 1 EUR |

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Tabulka 7: Minimální sazby daně z paliv pro průmyslové nebo komerční účely

| Produkt | Základ daně | Minimální sazba |
|----------------|--------------------|------------------------|
| Nafta | 1000 l | 21 EUR |
| Petrolej | 1000 l | 21 EUR |
| LPG | 1 000 kg | 41 EUR |
| Zemní plyn | gigajoule | 0,3 EUR |

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Další směrnice č. 2004/74/EEC v rámci sblížení daňových sazeb elektřiny a energetických produktů umožnila České republice, Polsku, Estonsku, Lotyšsku, Litvě, Maltě, Slovensku a Slovinsku aplikaci dočasného osvobození od daně nebo snížené sazby daně a směrnice č. 2004/75/EC totéž umožnila i Kypru.

5. Komparace daně z přidané hodnoty ve vybraných státech

Pro porovnání daní z přidané hodnoty byly zvoleny následující státy: Česká republika, Slovensko a Polsko.

5.1. Slovensko

Registrační povinnost k dani z přidané hodnoty nastává, když obrat subjektu přesáhne 49 790 EUR za předchozí kalendářní rok. Předmět daně je určen dodáním zboží na Slovensku, poskytnutím služby, pořízením zboží z jiného členského státu a dovozem zboží za protihodnotu. K osvobození od DPH může dojít u činností, které jsou uvedené v zákoně o DPH; jedná se např. o zdravotní, vzdělávací, kulturní a poštovní služby.

Následující tabulka poukazuje na vývoj sazeb DPH, které byly zavedeny na Slovensku od rozpadu Československa.

Tabulka 8: Vývoj sazeb DPH na Slovensku (v %)

| Období | Snížená sazba | Základní sazba |
|------------|---------------|----------------|
| 1. 1. 1993 | 5 | 23 |
| 1. 8. 1993 | 6 | 25 |
| 1. 1. 1996 | 6 | 23 |
| 1. 7. 1999 | 10 | 23 |
| 1. 1. 2003 | 14 | 20 |
| 1. 1. 2004 | - | 19 |
| 1. 1. 2007 | 10 | 19 |
| 1. 5. 2010 | 6/10 | 19 |
| 1. 1. 2011 | 10 | 20 |

Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

Daň z přidané hodnoty se na Slovensku uplatňuje od 1. ledna 1993, kdy došlo k rozdělení Československa na Českou a Slovenskou republiku. Na základě výše uvedené tabulky lze konstatovat, že výše sazeb se několikrát změnila. Do dubna 2010 byly aplikovány vždy dvě sazby daní, s výjimkou období od 1. 1. 2004 až 31. 12. 2006, kdy platila pouze jediná 19% sazba. V květnu roku 2010 došlo dokonce k zavedení druhé snížené sazby ve výši 6 %, která měla zvýhodnit vlastní produkci potravinářských výrobků, jako např. maso, vejčička a včelí med, ale platila jen několik měsíců.

Od roku 2011 se sazby daně nezměnily, sazba základní je ve výši 20 % a sazba snížená ve výši 10 %. Ta je uvalena na farmaceutické výrobky, léky, sacharin, sanitární výrobky a pomůcky pro handicapované.

Sazba 20 % bude aplikována, dokud Komise neuveřejní údaje o tom, že schodek veřejných financí Slovenské republiky je menší než 3 %. Poté, co Komise tuto skutečnost uveřejní, v roce následujícím pak bude výše sazby činit 19 %.

5.2. Polsko

Polsko vstoupilo do Evropské unie stejně jako Česká republika a Slovensko 1. 5. 2004, Tato změna si vyžádala politické a ekonomické proměny země. Hlavním důvodem ke změnám byla nutnost vytvoření nových pracovních míst a vytvoření daňového systému, který by přilákal podnikatele ze zahraničí.

Registrovat k dani z přidané hodnoty se v Polsku musí všechny právnické i fyzické osoby, které nezávisle vykonávají ekonomické činnosti, jejichž roční obrat přesáhne 150 000 PLN.

V Polsku je daň z přidané hodnoty upravována jednak právními předpisy Evropské unie, zejména směrnicí Rady 2006/112/ES, a jednak vnitrostátními právními předpisy. Těmi jsou zákon o DPH ze dne 11. 11. 2004 a více než třicet prováděcích vyhlášek, např. vyhláška ministra financí ze dne 28. 11. 2008 týkající se vrácení daně určitým skupinám daňových poplatníků a vyhláška ministra financí zabývající se prováděním některých ustanovení zákona o DPH ze dne 24. 12. 2009. Vnitrostátní předpisy umožňují v určitém rozsahu osvobození od DPH např. pro služby vzdělávací, finanční a ochrana zdraví.

Tabulka 9: Vývoj sazeb DPH v Polsku (v %)

| Období | Snížená sazba | Základní sazba |
|------------|---------------|----------------|
| 8. 1. 1993 | 7 | 22 |
| 4. 9. 2000 | 3/7 | 22 |
| 1. 1. 2011 | 5/8 | 23 |

Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

Tabulka č. 9 ukazuje, že při zavedení DPH v Polsku byly uplatňovány pouze dvě sazby: základní (22%), která zůstala až do konce roku 2010 neměnná, a snížená sazba (7%). Ta je uvalována na výrobky související s ochranou zdraví, na potraviny, hotelové služby

a umělecké produkty. V roce 2000 došlo k zavedení druhé snížené sazby ve výši 3 %, která se uplatňuje na dodávky některých zemědělských produktů. Dne 1. 1. 2011 došlo ke zvýšení všech tří sazeb: základní sazby na 23 % a snížené sazby na 5 % a 8 %.

5.3. Česká republika

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je v plném souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES. Předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitostí, poskytnutí i přijetí služeb, pořízení a dovoz zboží z jiného členského státu EU. Je však nutné, aby místem plnění byla právě Česká republika a aby se jednalo o plnění za úplatu. Následující tabulka zobrazuje vývoj sazeb daní v České republice.

Tabulka 10: Vývoj sazeb DPH v České republice (v %)

| Období | Snížená sazba | Základní sazba |
|------------|---------------|----------------|
| 1. 1. 1993 | 5 | 23 |
| 1. 1. 1995 | 5 | 22 |
| 1. 5. 2004 | 5 | 19 |
| 1. 1. 2008 | 9 | 19 |
| 1. 1. 2010 | 10 | 20 |
| 1. 1. 2012 | 14 | 20 |
| 1. 1. 2013 | 15 | 21 |
| 1. 1. 2015 | 10/15 | 21 |

Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena v roce 1993 a do konce roku 2014 byly vždy uplatňovány pouze dvě sazby, jedna základní a jedna snížená. Dne 19. 11. 2014 byla vyhlášena sazbová novela zákona o dani z přidané hodnoty ve Sbírce zákonů s účinností od 1. 1. 2015. Tato novela zavádí druhou sníženou sazbu DPH ve výši 10 %, která se vztahuje na nezbytně nutnou dětskou výživu, léky a knihy a ruší naplánované sjednocení sazeb DPH na 17,5 %, které mělo být účinné od 1. 1. 2016. Nyní jsou tedy v České republice uplatňovány tři sazby daně: základní ve výši 21 % a dvě sazby snížené (10% a 15%).

5.4. Komparace

Všechny vybrané země, Česká republika, Slovensko i Polsko, vstoupily do Evropské unie dne 1. 5. 2004. Při vstupu se zavázaly přizpůsobit své daňové systémy nepřímých daní legislativě Evropské unie, neboť uplatňování společného systému daně z přidané hodnoty bylo základní prioritou EU. Tyto státy prošly několika ekonomickými i politickými proměnami již v 90. letech 20. století. Následující tabulka ukazuje, kdy došlo ve vybraných státech k zavedení daně z přidané hodnoty.

Tabulka 11: Datum zavedení DPH

| Stát | Den zavedení DPH |
|-----------------|-------------------------|
| Česká republika | 1. 1. 1993 |
| Slovensko | 1. 1. 1993 |
| Polsko | 8. 1. 1993 |

Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

Vybrané země zavedly daň z přidané hodnoty do svých daňových systémů již v roce 1993. Česká republika a Slovensko měnily výši sazeb daní od jejich zavedení již několikrát, oproti tomu Polsko provedlo změny pouze dvakrát. Došlo k nim v roce 2000, kdy k 22% základní sazbě a 7% snížené sazbě přibyla druhá snížená sazba ve výši 3 %. O 11 let později byly tyto sazby zvýšeny na 23 %, 8 % a 5 % a jsou platné dodnes.

Na Slovensku se od roku 2011 sazby také nezměnily. Snížená sazba ve výši 10 % je uvalena na farmaceutické výrobky, léky, sacharin, sanitární výrobky a pomůcky pro handicapované. Došlo tak ke zrušení druhé snížené sazby ve výši 6 %, která měla zvýhodnit domácí produkci. Jak již bylo řečeno, až nastane situace, kdy bude schodek veřejných financí Slovenska nižší než 3 %, základní sazba bude snížena z 20 % na 19 %.

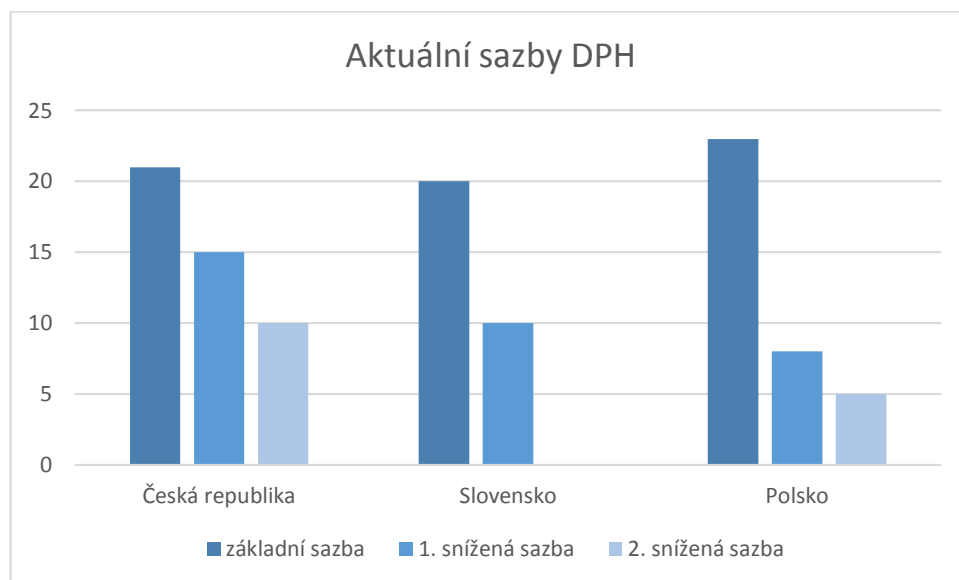
Česká republika poprvé za celou svou historii zavedla druhou sníženou sazbu a to s účinností od 1. 1. 2015. Rozhodla se ji uplatňovat na výrobky pro bezlepkovou dietu, mouky, léky a knihy především pro děti. Nyní jsou tedy platné sazby daní z roku 2013, to znamená základní sazba ve výši 21 % a sazba snížená ve výši 15 %, přičemž byla v tomto roce zavedena druhá snížená sazba ve výši 10 %.

Ve vybraných zemích však častěji docházelo ke zvyšování sazeb daní, neboť státy chtěly zvýšit příjmy státního rozpočtu. Docílit toho chtěly zvyšováním daní ze spotřeby, které jsou obsaženy v cenách zboží, daně přímé by dopadaly přímo na poplatníky. Ně-

kteří ekonomové však tvrdí, že zvýšením sazeb DPH se příjmy do státního rozpočtu nezmění vůbec nebo se zvýší jen do omezené míry, neboť tento krok může způsobit omezení spotřeby a v konečném důsledku tak může dojít ke snížení příjmů.

V následujícím grafu jsou uvedeny aktuálně platné sazby daní z přidané hodnoty ve vybraných zemích Evropské unie.

Graf 1: Sazby daní z přidané hodnoty ve vybraných státech EU v současnosti



Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

Graf č. 1 dokládá aktuální sazby DPH v komparovaných zemích. Lze spatřit pouze nepatrné rozdíly u základní sazby daně, především mezi Českou republikou a Slovenskem. Podobnosti v politice těchto tří států jsou dány velmi podobným historickým a geografickým podmínkám. Státy se ve svých politických záležitostech často inspirují a tedy i v sazbách DPH. Větší rozdíly se jeví u snížených sazeb ve vybraných státech. Výšemi sazeb je Česká republika blíže ke Slovensku, ovšem s Polskem Česká republika sdílí existenci druhé snížené sazby, kterou Slovensko přestalo uplatňovat.

V následující tabulce jsou uplatňované sazby DPH na vybrané druhy zboží. Lze vidět, že je v některé zemi na jeden druh zboží uplatňována základní sazba, ale v jiné zemi je na tentýž výrobek uvalena sazba snížená.

Tabulka 12: Uplatňované sazby DPH na vybrané druhy zboží (v %)

| Produkt | Česká republika | Slovensko | Polsko |
|--------------------|------------------------|------------------|---------------|
| Alkohol | 21 | 20 | 23 |
| Víno | 21 | 20 | 23 |
| Pivo | 21 | 20 | 23 |
| Minerální voda | 15 | 20 | 23 |
| Tabák | 21 | 20 | 23 |
| Limonáda | 15 | 20 | 23 |
| Ovocný džus | 15 | 20 | 8 |
| Zemní plyn | 21 | 20 | 23 |
| Elektřina | 21 | 20 | 23 |
| Palivové dřevo | 15 | 20 | 8 |
| Benzín | 21 | 20 | 23 |
| Nafta | 21 | 20 | 23 |
| LPG | 21 | 20 | 23 |
| Topný olej | 21 | 20 | 23 |
| Knihy | 10 | 10 | 23/5 |
| Potraviny | 10/15 | 20 | 23/8/5 |
| Farmaceut. výrobky | 10 | 10 | 8 |
| Noviny | 15 | 20 | 23/8 |

Zdroj: European Commission, 2015 (vlastní zpracování)

Z tabulky č. 12 lze vysledovat, že Slovensko sníženou sazbu využívá jen v ojedinělých případech. Naproti tomu Česká republika využívá snížené sazby téměř na všechny výrobky, které jsou pro sníženou sazbu povoleny. Polsko stojí mezi těmito dvěma státy, využívá snížené sazby více než Slovensko, ale ne do takové míry jako Česká republika. Rozdíl je vidět například v přístupu k oblasti nápojů, kde ČR využívá sníženou sazbu i na minerální vodu a limonády, Polsko nikoli.

Dalším činitelem, který ovlivňuje daň z přidané hodnoty v jednotlivých státech, je registrační limit k povinné registraci k DPH.

Tabulka 13: Registrační limit k DPH pro rok 2015

| Stát | Vlastní měna | EUR |
|-----------------|---------------------|------------|
| Česká republika | 1 000 000 Kč | 36 516 |
| Slovensko | 49 790 EUR | 49 790 |
| Polsko | 150 000 PLN | 36 769 |

Zdroj: Zákon o DPH pro Českou republiku, Slovensko a Polsko [online] po přepočtení kurzem ČNB platným ke dni 26. 3. 2015: 27, 385 (vlastní zpracování)

Na základě této tabulky lze konstatovat, že registrační limit je v ČR a Polsku velmi podobný. Slovensko má tento limit značně vyšší. Rozdíl může do jisté míry zapříčinit nedávné zavedení eura na Slovensku a pohyby v kurzech eura.

Daňová politika v oblasti DPH u komparovaných států vykazuje pouze několik zásadnějších rozdílů. Většina odlišností je jen na úrovni výše sazeb řádu jednotek procent, dále v množství produktů spadajících do snížené sazby DPH. Slovensko se od ČR a Polska výrazněji odlišuje nepřítomností druhé snížené sazby na Slovensku a omezeným využíváním první snížené sazby. Podobnosti daňových politik těchto tří států může ovlivňovat kromě společné evropské politiky, snažící se o harmonizaci daní napříč EU, také společné společenskohistorické pozadí a ekonomické úroveň.

6. Aplikace DPH

Při fakturování je potřeba si uvědomit, kam bude faktura odeslána, neboť se rozlišují tři teritoriální oblasti, u kterých jsou rozdílné aplikace DPH. Těmito oblastmi jsou tuzemsko (území České republiky), území Evropské unie (komunitární plnění v rámci EU) a tzv. třetí země (území mimo EU). Níže bude věnována pozornost obchodování v rámci EU a mimo ni.

6.1. Komunitární plnění

Při aplikaci DPH v rámci Evropské unie se používají dva principy: princip země původu a princip země spotřeby. Pokud je daň odvedena ve státě, ze kterého zboží pochází nebo ze kterého je poskytnutá služba na základě tamních pravidel a sazeb, jedná se o princip země původu. Když však dochází k odvodu daně až v místě, kde dochází ke spotřebě, je použit princip země spotřeby. U tohoto systému je zvýšené riziko daňových úniků, a proto existuje systém pro správce daní všech členských států, kteří ověřují skutečné hodnoty plnění. Tyto systémy zaručují, aby byla daň vybrána pouze jednou a důležité je pro ně určení místa plnění a subjektu, který je povinen daň přiznat a zaplatit.

6.1.1. Dodání zboží osobě registrované k DPH

V rámci dodání zboží do jiného členského státu je místem plnění stát dodavatele a uplatňuje se princip země spotřeby, tzn., že se DPH vybere v zemi příjemce, který je-li plátcem, může nárokovat odpočet ve výši přiznané daně. Pro dodavatele se jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH na vstupu. V případě, že dodávka zboží překročí limit pořízení zboží, který dosahuje v České republice výše 326 000 Kč, je nutné, aby se tato osoba registrovala jako osoba identifikovaná ke dni překročení limitu. Stává se tedy osobou povinnou k dani.

6.1.2. Dodání zboží osobě neregistrované k DPH

Při dodání zboží v rámci Evropské unie osobě, která není registrovaná k dani, se používá princip země původu. V praxi to znamená, že daňové břemeno nese kupující, ale skutečnou výši daně odvede dodavatel ve svém státě. Načítá se zde však limit plnění do jednoho státu, který činí v České republice 1 140 000 Kč. Limit se sčítá hromadně ze všech států a za celý kalendářní rok.

Shrnutí

Pokud je příjemcem osoba registrovaná k dani a to buď plátce či osoba identifikovaná, má povinnost daň přiznat a odvést. Pokud je příjemcem osoba, která není k dani povinná, tedy vykonává ekonomickou činnost, ale není registrovaná k DPH, záleží na výši plnění. Jestliže je plnění do stanoveného limitu, tak pořízení zboží není předmětem daně. Ovšem pokud se plnění dostanou nad limit, je nutná registrace identifikované osoby, která podává daňové přiznání pouze za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat a odvést daň, ale nárok na odpočet nemá.

6.1.3. Pořízení zboží z jiného členského státu

Při nákupu zboží z jiného členského státu se uplatňují dva režimy, režim země původu a režim země spotřeby. Ve většině případů se však uplatňuje režim v zemi spotřeby. Jestliže tedy plátce DPH pořídí zboží od osoby, která je registrovaná k dani, místo plnění bude v zemi plátce, který zboží nakupuje. Ten musí daň přiznat podle sazby ve svém státě a vzniká mu tak nárok na odpočet.

6.2. Zboží mimo EU

Vývoz a dovoz zboží mimo Evropskou unii má odlišené určení, než tomu je při komunitárním plnění.

6.2.1. Vývoz zboží mimo EU

Při exportu zboží do tzv. třetí země, tedy do země mimo EU, je DPH osvobozeno a neuplatní se, neboť se jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet, který lze nárokovat až při vývozu zboží z území EU. Stanovení místa plnění je stejné jako při dovozu zboží.

6.2.2. Dovoz zboží ze třetí země

Při importu zboží ze třetí země do Evropské unie vzniká daňová povinnost propuštěním zboží do tzv. celního režimu. Existují dva typy celních režimů – s podmíněným osvobozením od cla nebo bez podmíněného osvobození od cla. U celních režimů bez podmíněného osvobození od cla se DPH i clo platí ve státě, ve kterém vstoupilo zboží na území EU, zatímco u režimů s podmíněným osvobozením od cla dochází k výběru až v zemi, kde je režim ukončen. Plátcům si výši DPH zařadí do daně na výstupu ve svých daňových přiznáních a daň tak vybere příslušný finanční úřad. Neplátcům daň vybírají celní orgá-

ny. U dovozu zboží ze zemí mimo Evropskou unii se uplatňuje zejména princip země spotřeby a DPH je tak vybrána ve státě konečné spotřeby.

Základem daně při dovozu je částka bez DPH, která je dána součtem celní hodnoty, cla, souvisejících výdajů (např. na dopravu) a spotřební a energetické daně. Tuto částku si zahrne plátce, který zboží dováží, do svého daňového přiznání, nebo ji vybere celní úřad od zahraniční osoby.

6.2.3. Osvobození od DPH při dovozu

U dovozu zboží ze zemí mimo Evropskou unii jsou stanovené určité finanční hranice nebo hranice co do počtu kusů, u kterých dochází k osvobození od DPH. K osvobození dochází u zboží neobchodního typu, u zboží do hodnoty 22 Eur, u alkoholu a tabáku (u cigaret do 200 ks, u lihovin do 1 l, u vína do 2 l), u parfému do 50 g a u toaletní vody do 250 ml a u zboží, které je v tuzemsku osvobozeno bez nároku na odpočet apod.

6.3. Poskytování služeb

Při poskytování služeb se určení DPH opět liší při plnění v rámci Evropské unie a mimo ni.

6.3.1. V rámci Evropské unie

Služby poskytované v Evropské unii ovlivňují dva faktory: základní pravidlo a příjemce služby. Je nutné dodržet základní pravidlo – vymezení země plnění. Záleží také na postavení příjemce služby: zda se jedná o osobu k dani povinnou či nepovinnou. Jestliže je služba poskytována osobě povinné k dani, místem plnění bývá místo příjemce služby a v daném státě je daň odvedena. Pokud tedy český plátce provádí službu jinému plátcovi v rámci Unie, DPH se v České republice neuplatní a daň tak přizná kupující přijaté služby. Avšak pokud dojde k poskytnutí služby spotřebiteli, tedy osobě nepovinné k dani, nebo osobě, která nepředloží ve svůj prospěch důkaz o tom, že je osobou povinnou k dani, uplatní se princip země původu. Tento princip znamená, že zdanitelné plnění zajišťuje poskytovatel služby a to ve státě, kde je zaregistrován.

6.3.2. Vývoz služeb ve vztahu ke třetím zemím

U vývozu služeb mimo Evropskou unii záleží na postavení zahraniční osoby. Pokud je jí osoba povinná k dani, určení místa plnění je totožné jako u osob povinných k dani z Unie. DPH je tedy odvedena ve státě odběratele služby, ve státě poskytovatele toto

plnění není předmětem daně. Pokud se však jedná o zahraniční osobu, která k dani povinná není, daň se zpravidla přiznává a odvádí ve státě poskytovatele. Obdobně je tomu u dovozu služeb.

6.3.3. Dovoz služeb ve vztahu ke třetím zemím

Jestliže dochází k příjmu služby osobou, která je k dani povinná, stát ji může přinutit k přiznání a odvedení DPH a místo plnění by tedy bylo ve státě příjemce služby. Ovšem pokud je příjemcem spotřebitel, který není povinný daň odvádět, stát ho donutit nemůže a v Evropské unii se tedy DPH nevybere. Záleží pak na dané zemi, zda a jakým způsobem DPH vybere.

Závěr

Hlavním cílem této práce bylo provést analýzu právní úpravy nepřímých daní v rámci Evropské unie a jejích členských států. Podstatou práce bylo podat komplexní pohled na harmonizační proces nepřímých daní od samého počátku založení Evropského společenství až po současnost. Původně se ve Smlouvě o založení Evropského společenství jednalo o snahu harmonizace daní včetně jejich sazeb, ale po vyskytnutí různých překážek a problémů se proces musel pozměnit a přestoupilo se na jinou myšlenku. V posledních letech se tak jedná o postupné sblížování daní všech členských států Evropské unie s cílem hladkého fungování jednotného vnitřního trhu.

Nejdůležitější a nejvíce harmonizovanou daní je daň z přidané hodnoty. K jejímu sjednocení došlo již v 60. letech dvacátého století zavedením systému daně z přidané hodnoty. Evropská unie stanovuje minimální sazby daně z přidané hodnoty a také doporučuje její výše, přičemž státy mohou využívat dvě snížené sazby DPH. Ovšem některé země stále mají vyjednané výjimky jak ve výši, tak množství snížených sazeb. V současné době činí minimální sazby 15 % u sazby základní a 5 % u sazby snížené.

Harmonizační proces daní spotřebních zatím tak úspěšný není, neboť se projevovaly problémy pramenící z historie a tradic jednotlivých členských států. Podařilo se však sjednotit základ daně a tedy to, co spotřební daní podléhá. Evropská unie se snaží o vyrovnávání výše jednotlivých sazeb, aby nedocházelo k porušování tržního prostředí.

Pro porovnání daně z přidané hodnoty byly vybrány Česká republika, Slovensko a Polsko. Tyto státy byly zvoleny na základě podobných historických a geografických podmínek, společných hranic a totožného data přistoupení k Evropské unii. Komparace se týká data zavedení daně, výše sazeb DPH, uplatňování základní či snížené sazby na zvolené produkty a registračního limitu pro povinnost k dani. K efektivnosti systému daně z přidané hodnoty by došlo sjednocením daňových systémů všech členských států. Systémy porovnávaných států se však ztotožňují pouze v datu zavedení, ke kterému došlo již v roce 1993 a tedy 11 let před vstupem do Evropské unie. Díky dalším faktorům (výším sazeb DPH, registračním limitům k dani a uplatňování různých sazeb) bylo zjištěno, že vybrané státy sice dodržují legislativu Evropské unie, ale vzájemně se od sebe liší. Je to způsobeno přizpůsobováním ekonomické situaci v dané zemi. Z bakalářské práce tedy plyne, že se harmonizační proces daně z přidané hodnoty neustále vyvíjí a nemůže se považovat za ukončený.

Poslední část se věnuje aplikaci daně z přidané hodnoty při obchodování s ostatními členskými státy i se státy mimo Evropskou unii. Při obchodu v rámci Evropské unie se používá princip země původu a princip země spotřeby. Záleží však také na tom, zda je dodání zboží osobě registrované či neregistrované k dani. Vývoz zboží do třetí země je od daně osvobozen a DPH se neuplatní. DPH při dovozu zboží ze třetí země ovlivňují celní režimy. Při propuštění zboží do celního režimu bez podmíněného osvobození od cla, se DPH i clo zaplatí ve státě vstupu zboží na území Evropské unie. Jestliže se zboží dostane do celního režimu s podmíněným osvobozením, k výběru dojde až v zemi ukončení režimu. Poskytování služeb v rámci Evropské unie ovlivňuje základní pravidlo a příjemce služby, při vývozu a dovozu služeb ze třetích zemí záleží na postavení zahraniční osoby. Z této práce vyplývá, že aplikace daně z přidané hodnoty má jasně stanovená pravidla, a jestliže je všechny členské státy Evropské unie budou dodržovat, společně tak zamezí daňovým únikům a dvojímu zdanění. Aplikaci lze tedy považovat za ukončenou.

Zdroje

Odborná literatura

Široký J. (2013). *Daně v Evropské unii, 6. aktualizované a přepracované vydání*. Praha: Linde Praha.

Hrubý R., Krásnická M. (2012). *Introduction to the EU Law = Úvod do práva EU*. Praha: Alfa Nakladatelství.

Široký J. (2012). *Daně v Evropské unii, 5. aktualizované a předpracované vydání*. Praha: Linde Praha.

Vančurová A., Láchová L. (2014). *Daňový systém ČR 2014*. Praha 1: 1. VOX.

Nerudová D. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 4. aktualizované a doplněné vydání*. Praha: Wolters Kluwer, a.s.

Syllová J., Pítrová L., Paldusová H. a kolektiv (2010). *Lisabonská smlouva komentář*. Praha: C. H. Beck.

Erdős, E. (2012): *The Legal Sources and Steps of the European Tax Harmonization*.

Lupu N. (2014). *Taxation Policy within the European Union Framework*.

Tomáš Kozelský, Jana Majchráková (2013). *Víceletý finanční rámec EU 2014 – 2020*. Praha: EU OFFICE České spořitelny, a.s.

Elektronické zdroje

EUROPA, Přehledy právních předpisů EU (2011). *Koordinace systémů přímých daní členských států* [cit. 2014-12-15]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131058_cs.htm

EUROPA, Přehledy právních předpisů EU (2011). *Společný systém daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH)* [cit. 2014-12-15]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_cs.htm

Daňový poradce Ing. Pavel Běhounek (29. 12. 2014). *Novela zákona o DPH* [cit. 2015-01-15]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/zmeny-v-danich-pro-rok-2015/>

BusinessInfo.cz (22. 12. 2013). *Spotřební daň* [cit. 2015-01-15]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spotrebni-dan-zakladni-informace-3468.html#predmet>

BusinessInfo.cz (27. 12. 2013). *Ekologické daně* [cit. 2015-01-15]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/ekologicke-dane-3532.html>

Finance.cz (2014). *Daň z přidané hodnoty* [cit. 2014-11-13]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/dph/>

Podnikatel.cz (2014). *Plátce DPH* [cit. 2014-11-13]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/specialy/dph/platce-dph/>

Finance.cz (2014). *Základ a sazba daně* [cit. 2014-11-13]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/dph/zaklad-a-sazba-dane/>

European Commission (2015). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Legislativa

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

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se restrukturalizují rámcové předpisy Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

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

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

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

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

Seznam tabulek

| | |
|--|----|
| Tabulka 1: Klasifikace daní dle metodiky OECD | 16 |
| Tabulka 2: Základní sazby DPH v členských státech EU v letech 2004–2014 (v %) | 30 |
| Tabulka 3: Snížené sazby DPH v členských státech EU v letech 2004–2014 (v %)..... | 31 |
| Tabulka 4: Aktuální sazby DPH v členských státech EU v roce 2015..... | 32 |
| Tabulka 5: Minimální sazby daně uplatitelné na pohonné hmoty | 37 |
| Tabulka 6: Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrické energie..... | 37 |
| Tabulka 7: Minimální sazby daně z paliv pro průmyslové nebo komerční účely | 38 |
| Tabulka 8: Vývoj sazeb DPH na Slovensku (v %)..... | 39 |
| Tabulka 9: Vývoj sazeb DPH v Polsku (v %) | 40 |
| Tabulka 10: Vývoj sazeb DPH v České republice (v %)..... | 41 |
| Tabulka 11: Datum zavedení DPH | 42 |
| Tabulka 12: Uplatňované sazby DPH na vybrané druhy zboží (v %) | 44 |
| Tabulka 13: Registrační limit k DPH pro rok 2015..... | 44 |

Seznam grafů

| | |
|--|----|
| Graf 1: Sazby daní z přidané hodnoty ve vybraných státech EU v současnosti | 43 |
|--|----|

Seznam schémat

| | |
|--|----|
| Schéma 1: Daňový systém České republiky | 20 |
| Schéma 2: Nepřímé daně v České republice | 21 |

Summary

The work Harmonisation of Indirect Taxation in EU Law is divided into two parts. The first part of this paper is focused on the history of the European Union and the basic tax provisions from the beginning of the European Community to the present days of the European Union. The practical part primarily contains information about harmonisation of indirect taxation, value added tax and excise taxes. Closer attention is paid to the value added tax (VAT), because it is an important source of income for the member states, but also for the EU as a whole. This paper analyses the value added tax of the Czech Republic, Poland and Slovakia in detail and their differences. Finally, value added tax of these states are compared. Attention is paid to the applications of the value added tax when trading with other countries too.

Key words

The European Union, indirect taxes, value added tax, rates of taxation, excise taxes, harmonisation, Czech Republic, Poland, Slovakia, applications of the value added tax

Seznam zkratk

| | |
|----------------|---|
| EU | Evropská unie |
| ESUO | Evropské společenství uhlí a oceli |
| EUROATOM | Evropské společenství pro atomovou energii |
| EHS | Evropské hospodářské společenství |
| ES | Evropská společenství |
| JEA | Jednotný evropský akt |
| OECD | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj |
| IFRS | Mezinárodní standardy účetního výkaznictví |
| DPH | Daň z přidané hodnoty |
| ČR | Česká republika |