



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

HARMONIZACE NEPŘÍMÝCH DANÍ V EVROPSKÉ UNII

INDIRECT TAX HARMONIZATION IN THE EUROPEAN UNION

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. HANA KOŽNAROVÁ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

JUDr. Ing. JAN KOPŘIVA

BRNO 2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kožnarová Hana, Bc.

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Harmonizace nepřímých daní v Evropské Unii

v anglickém jazyce:

Indirect Tax Harmonization in the European Union

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, 225 s. ISBN 80-902752-2-2.

MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

SZAROWSKÁ, I. *Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii*. Acta Academica Karviniensis, 2009, č. 1, s. 232-243. ISSN 1212 - 415X. Dostupné z: <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/19935/1/Stav_harmonizace_DPH_v_EU.pdf>.

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

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/12.

L.S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkanka

V Brně, dne 23.3.2012

Abstrakt

Diplomová práce „Harmonizace nepřímých daní v Evropské unii“ se zabývá problematikou harmonizace nepřímých daní, která souvisí se vstupem České republiky do Evropské unie. Analyzuje harmonizační změny se zaměřením na daň z přidané hodnoty a jejich dopady na podnikatelské subjekty. Cílem této práce je na vzorku respondentů s využitím dotazníku zjistit, jak se na tento problém dívají podniky, kterých se harmonizace nepřímých daní přímo týká.

Abstract

The diploma thesis „Indirect Tax Harmonization in the European Union“ deals with the indirect tax harmonization issues, which are related to accession the Czech Republic to the EU. It analyses changes in harmonization with the focus on value added tax and its impact on businesses. The aim of this thesis is on a sample of respondents using a questionnaire to find out how the businesses look at this problem, which the harmonization of indirect taxes directly concerned.

Klíčová slova

Daňová harmonizace, nepřímé daně, daňový systém, daň z přidané hodnoty.

Key words

Tax harmonization, indirect taxes, tax system, value added tax.

Bibliografická citace:

KOŽNAROVÁ, H. Problematika harmonizace nepřímých daní v Evropské unii. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 104 s. Vedoucí diplomové práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 21. května 2012

.....

Poděkování

Děkuji vedoucímu diplomové práce panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi za konzultace, metodické vedení, rady a připomínky, které mi pomohly při tvorbě této diplomové práce. Děkuji také všem zaměstnancům oslovených podniků za jejich vstřícný přístup a čas při vyplňování dotazníků.

OBSAH

1 ÚVOD A CÍL PRÁCE	9
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	11
2.1 DAŇOVÁ KOORDINACE	13
2.2 DAŇOVÁ HARMONIZACE	14
2.3 DAŇOVÁ KONKURENCE	16
2.4 POZITIVNÍ A NEGATIVNÍ STRÁNKY DAŇOVÉ HARMONIZACE	19
2.4.1 <i>Pozitivní stránky harmonizace</i>	19
2.4.2 <i>Negativní stránky harmonizace</i>	20
2.5 PRÁVNÍ RÁMEC HARMONIZAČNÍCH PROCESŮ V EU	21
2.6 HARMONIZAČNÍ PROCES NEPŘÍMÝCH DANÍ.....	24
2.7 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ ZDANĚNÍ V RŮZNÝCH ZEMÍCH.....	27
2.8 SROVNÁNÍ DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ STÁTŮ POMOCÍ UKAZATELE DAŇOVÉ KVÓTY	29
3 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČR.....	31
3.1 HISTORICKÉ MILNÍKY	31
3.2 FUNKCE A KLASIFIKACE DANÍ	33
3.3 CHARAKTERISTIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	37
3.3.1 <i>Předmět daně</i>	40
3.3.2 <i>Osoby povinné k dani a plátcí daně</i>	41
3.3.3 <i>Principy zdaňování</i>	42
3.3.4 <i>Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty</i>	44
4 HARMONIZAČNÍ PROCESY V ČR.....	47
4.1 SMĚRNICE EU K HARMONIZACI DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	48
4.2 CHYBY PŘI REALIZACI HARMONIZAČNÍHO PROCESU DANÍ V ČR	49
5 DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ A JEHO VÝSLEDKY	50
5.1 KLASIFIKACE PODNIKŮ.....	51
5.2 ZKUŠENOSTI PODNIKŮ SE ZMĚNOU PRÁVNÍ ÚPRAVY PO VSTUPU DO EVROPSKÉ UNIE.....	53
5.3 VHODNOST STÁVAJÍCÍ ÚPRAVY DPH PRO MAXIMÁLNÍ VYUŽITÍ VÝHOD JEDNOTNÉHO TRHU	56

5.4 NÁZOR NA PROHLUBOVÁNÍ HARMONIZACE NEPŘÍMÝCH DANÍ	57
5.5 REAKCE NA OTÁZKU SNÍŽENÍ KONKURENCE MEZI STÁTY V DŮSLEDKU CELKOVÉ DAŇOVÉ HARMONIZACE	58
5.6 SJEDNOCENÍ SAZEB DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY A JEJICH VÝŠE	59
5.7 SKUPINOVÁ REGISTRACE PLÁTCŮ	63
5.8 KONCEPT JEDNOHO SPRÁVNÍHO MÍSTA PRO PLATBU DPH V PŘESHRAŇIČNÍM STYKU	64
5.9 INTRAKOMUNITÁRNÍ OBCHOD	67
5.10 VYUŽÍVÁNÍ ELEKTRONICKÉHO SYSTÉMU VIES	71
5.11 PROBLÉMY S NÁROKEM NA ODPOČET DPH	74
5.12 DALŠÍ PROBLÉMY S DPH.....	75
5.13 NÁVRHY A OPATŘENÍ	76
5.14 NÁVRHY NA ZMĚNU PRO KONKRÉTNÍ PODNIK	83
6 ZÁVĚR.....	87
7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	91
8 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ.....	95
9 SEZNAM PŘÍLOH	96

1 Úvod a cíl práce

Cílem diplomové práce je přiblížit problematiku harmonizace nepřímých daní související se vstupem České republiky do Evropské unie a analyzovat změny v harmonizaci dopadající na podnikatelské subjekty v průběhu minulých let. Úkolem této práce je na vzorku respondentů s pomocí dotazníku zjistit, jak se na tento problém dívají podniky, kterých se harmonizace nepřímých daní přímo týká. Závěrem autor hodnotí situaci a předkládá návrhy na změnu v dosavadním stavu.

Problematika daňové harmonizace se stala po vstupu ČR do Evropské unie velmi aktuálním tématem, neboť postupné promítání evropských směrnic do české daňové legislativy ovlivňuje všechny daňové subjekty. I přes úskalí spočívající v rozdílnosti a složitosti daňových systémů jednotlivých států se daňová harmonizace jeví nezbytnou. Evropská unie jako celek nemůže fungovat bez společného základu, který by umožňoval hladké fungování jednotného evropského trhu.

Sbližování daňových systémů jednotlivých zemí není jednoduchou záležitostí. Evropskou unii v současnosti tvoří 27 členských států a každý z nich má vlastní daňový systém, který je třeba harmonizovat s legislativou EU. Harmonizace předpokládá podřízení představ každého státu společným cílům vytvořených Evropskou unií. Celá daňová sféra je velmi citlivou oblastí. Po neúspěšných snahách o celkovou harmonizaci došlo k přehodnocení postupu a k zaměření se na harmonizaci dílčí, převážně nepřímých daní.

Tato práce je rozdělena do dvou částí. V první části jsou nastíněny teoretické základy problematiky harmonizace. Definice pojmu, vztah daňové koordinace, harmonizace a konkurence, identifikovány faktory hovořící pro a proti daňové harmonizaci. Pozornost je věnována právnímu rámci harmonizačních procesů ze strany EU. Jelikož jsou podmínky v každém členském státě odlišné, byly identifikovány obecné faktory, které mají vliv na zdanění ve všech zemích. Následující kapitoly jsou věnovány také českému daňovému systému. Zaměřují se na jeho strukturu, funkce a klasifikaci daní. Hlavní část je věnována univerzální dani ze spotřeby, dani z přidané hodnoty. Text

neopomíná její charakteristiku a principy jejího uplatnění. Čtvrtá kapitola přibližuje harmonizační procesy v České republice z hlediska jejich cílů, chyb při jejich realizaci.

Praktická část je věnována výsledkům dotazníkového šetření. Zjišťovány byly zkušenosti podnikatelských subjektů se změnou právní úpravy daně z přidané hodnoty po vstupu do Evropské unie, názor na prohlubování harmonizace v nepřímých daních, zda by uvítali sjednocení sazeb DPH, s jakými problémy se setkali v souvislosti s rozsahem působnosti daně z přidané hodnoty a podobně. Závěrem jsou zhodnoceny zjištěné závěry a navrženy způsoby, jak zjednodušit či zlepšit dosavadní stav.

Pro práci byly využity metody jako analýza pro popis harmonizačního procesu, komparace pro srovnání daňové harmonizace, koordinace a konkurence, syntéza pro zpracování informací získaných z dotazníkového šetření a další.

Informace byly čerpány z odborných knih, zákonů a internetových stránek odborných institucí, které se zaměřují na problematiku daňové harmonizace v rámci Evropské unie v oblasti nepřímých daní a výklad daně z přidané hodnoty. Dotazníkového šetření se zúčastnili vybrané podnikatelské subjekty se sídlem na území ČR, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Tato práce byla vypracována podle právního stavu k 31. 3. 2012.

2 Teoretická východiska práce

Pojem daňová harmonizace je v odborné veřejnosti definován poměrně jednotně. Podle Nerudové je daňová harmonizace definována takto:

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.¹

Podle Kubátové harmonizace nemusí nutně znamenat stejné daně ve všech členských státech a stejnou metodiku stanovení jejich základu a sazeb. Cílem je jejich sladění či přiblížení, nejen z politických důvodů. Harmonizace v Evropské unii má umožnit, aby daně nebyly překážkou uplatňování čtyř základních svobod – volného pohybu osob, kapitálu, zboží a služeb mezi členskými zeměmi. Definice podle Kubátové zní následovně:

Daňová harmonizace znamená přibližování a přizpůsobování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.²

Podle serveru Businessdictionary.com, což je výkladový slovník anglických ekonomických pojmů, daňová harmonizace znamená:

The process of making taxes similar across a geographic region by increasing taxes in lower-tax areas to match the higher-tax areas.³

V překladu, harmonizace je proces sbližování daní napříč zeměpisnými oblastmi, kdy dojde ke zvýšení daní v oblasti s nižšími daněmi tak, aby odpovídaly oblastem s vyššími daněmi.

¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 15.

² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 141.

³ WebFinance Inc. *BusinessDictionary.com*. [online] 2012 [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <<http://www.businessdictionary.com/definition/tax-harmonization.html>>.

Globalizace ekonomiky rušící postupně hranice mezi státy, ruší či oslabuje i hranice daňové. Otázkou je, zda tato skutečnost není překážkou efektivního zdaňování osob a zejména podniků. Řešení není jednoduché. Někteří odborníci je vidí ve společném úsilí států o vzájemnou spolupráci v koordinaci a harmonizaci daní. Jiní doporučují nechat vše na tržní alokaci, čili připustit konkurenci v daňových systémech. Tradiční daňové systémy přestávají existovat a mění se v moderní. Rozhodující okolnosti vzniku těchto tradičních daňových systémů, jak je uvádí V. Tanzi, přestávají v dnešní době platit. Tradiční daňové systémy se vyznačovaly následujícími znaky: ⁴

- Státy od sebe byly teritoriálně oddělené.
- Hraniční kontroly mohly účinně působit.
- Kapitál se přes hranice prakticky nepohyboval.
- Pohyb zboží ze státu do státu byl omezen vysokými tarify a kontrolou na hranicích.
- Kapitálový pohyb byl zakázán nebo přísně kontrolován.
- Lidé pracovali pouze ve své zemi a nemohli být zaměstnání jinde.
- Firmy podnikaly v zemi vlastníků a ne přes hranice v jiných zemích.
- Žádná daňová konkurence se nemohla rozvinout.

V dnešní době mohou jednotlivci pracovat v kterékoli zemi, společnosti realizovat investice v různých zemích světa, vykazovat příjmy ze zahraničí, apod. Z malých národních společností se stávají nadnárodní korporace, které zabezpečují významnou část růstu světového obchodu. Proto přichází v úvahu otázka, zda jít cestou daňové koordinace a harmonizace nebo dát příležitost daňové konkurenci.

Obě možnosti řešení v sobě skrývají potenciální výhody, taktéž i jistá nebezpečí. Následující tabulka heslovitě shrnuje přínosy a nebezpečí těchto přístupů. Bližší informace o daňové koordinaci, harmonizaci a konkurenci jsou obsaženy v následujících kapitolách.

⁴ TANZI, V. *Globalization of Tax Competition and the Future of Tax Systems*, 1996, IMF Working Paper.

Tab. 2.1: Přínosy a nebezpečí daňové koordinace, harmonizace a konkurence

	Daňová harmonizace a koordinace	Daňová konkurence
Přínosy	<ul style="list-style-type: none"> • Omezení daňových úniků • Usnadňuje volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb 	<ul style="list-style-type: none"> • Úspory ve veřejných financích • Ekonomický stimul
Nebezpečí	<ul style="list-style-type: none"> • Nenuť vlády šetřit • Zavádí „policejní stát“ (požadavek informovanosti) • Vliv lobby 	<ul style="list-style-type: none"> • Ohrožení veřejných projektů a programů • Růst veřejných dluhů • Dopad daní na práci • Spolupráce proti daňovým únikům je nutná

Zdroj: Podle KUBÁTOVÁ, K.: *Daně – konkurence nebo harmonizace?*, in: *Daňová konkurence*, sborník textů, CEP 29/2004.

2.1 Daňová koordinace

Prvním stupněm mezinárodního sblížení daňových systémů je daňová koordinace. **Daňová koordinace** spočívá ve vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění tak, aby byly omezeny arbitrážní obchody. Lze ji považovat za předstupeň daňové harmonizace. V praxi se jedná o tzv. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daňová koordinace představuje širší oblast přizpůsobování než daňová harmonizace. Zahrnuje jakékoli přizpůsobení daňového systému jednoho státu druhému. Nikdy ovšem nepovede k jednotnosti obou daňových systémů. Cílem daňové koordinace je snaha o transparentnost a výměnu informací v oblasti daní, zamezení praní špinavých peněz i omezení škodlivé daňové konkurence. Koordinace se netýká jen členských států EU, ale i mezinárodních organizací jako OECD, MMF a dalších. Nerudová rozlišuje dva základní typy daňové koordinace:⁵

- Smluvní daňová koordinace

Státy se zavazují chovat způsobem stanoveným ve smlouvě. V praxi se jedná o uzavírání bilaterálních smluv mezi státy ve formě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Příkladem smluvní daňové koordinace v EU je vytvoření Společných pravidel pro zdaňování korporací, nebo mimo EU například přijetí modelové smlouvy OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) či OSN (Organizace spojených národů).

⁵ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 19.

- Spontánní daňová koordinace

Je jednostranná a nezahrnuje vyjednávání s jinými státy. Většinou je výsledkem daňové soutěže. Spontánní daňovou koordinaci v EU lze spatřovat například ve snižování nominálních národních sazeb daně z korporátních příjmů, způsobené tlakem daňové konkurence v korporativním zdaňování.

2.2 Daňová harmonizace

Harmonizace daní v rámci Evropské unie přináší řadu úskalí plynoucích z difference daňových systémů členských zemí. Ve společné harmonizaci těchto států se nabízí tři úrovně řešení:⁶

1. Rozdílné daně ve všech zemích

V takovémto případě buď harmonizace neexistuje a každý stát si reguluje daňový systém podle svého, nebo je tzv. mírná, kdy mezi státy platí smlouvy o zamezení dvojího zdanění a existuje spolupráce na administrativní úrovni.

2. Některé daně společné, některé daně národní

S tímto je spojen pojem dílčí harmonizace. Každý stát přijme jednotnou úpravu daňové legislativy navrženou EU, ale je mu ponechán prostor pro svoji národní úpravu těch daní, které směrnice Evropské unie neupravují.

3. Stejně daně ve všech zemích

V případě, že každá země stanovuje daňové základy rozdílně, musí dojít k nominální harmonizaci, tj. sjednotit metodiku stanovení základu daně. Existují-li stejné daňové základy ve všech státech, ale rozdílné daňové sazby, je nutné jít cestou harmonizace sazeb daně. V případě, že struktura daňového systému i daňové sazby jsou harmonizovány, hovoříme o celkové harmonizaci. Celkovou harmonizaci chápeme jako celkovou harmonizaci všech ustanovení daňového systému. Dílčí harmonizace představuje pouze harmonizaci vybraných (dílčích) ustanovení.

⁶NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 15-16.

Harmonizační proces nelze uskutečnit jediným úkonem, jedná se o dlouhodobý plánovaný proces rozdělený do několika fází: ⁷

- volba daně, která bude předmětem harmonizace;
- harmonizace daňového základu, tj. sjednotit metodiku konstrukce;
- harmonizace sazby daně.

Existují různé pohledy na klasifikaci procesu harmonizace. Při pohledu na harmonizaci jako prostředku k dosažení jednotného trhu rozlišujeme harmonizaci pozitivní a negativní. Princip **pozitivní harmonizace** spočívá na implementaci směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů Evropské komise do národního práva státu. Výsledkem jsou stejná pravidla pro všechny členské státy. Problém je ale spatřován ve schvalování těchto právních norem, neboť vyžadují jednomyslné přijetí všemi zeměmi, což se v současnosti jeví jako velmi obtížné. **Negativní harmonizace** je v rukou Evropského soudního dvora (dále ESD). Ten rozhoduje v oblastech daňových soudních sporů a na základě daňové judikatury ESD se činí opatření v národních daňových systémech země, která je účastníkem daného sporu. ESD stanoví změnit daňové ustanovení pouze v daném státě, tzn. že pro ostatní členské státy nemusí platit stejná pravidla. Negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako prostředek pro dosažení harmonizace. Nestanovuje shodné postupy pro její dosažení.

Přímá harmonizace zahrnuje klasický harmonizační proces, který harmonizuje daňová ustanovení přímo, tzn. prostřednictvím daňových směrnic. Opakem je **nepřímá harmonizace**. Ta se vyznačuje snahou o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení skrz jiné oblasti práva, např. obchodním právem. Nejvíce se používá v oblasti zdaňování společností.

Teritoriální hledisko vymezuje harmonizaci vertikální a horizontální. **Vertikální harmonizaci** by bylo možné uplatnit např. v USA prostřednictvím harmonizace národního daňového systému s federálním daňovým systémem, a u jiných států, které se vyznačují daňovými systémy řízenými různými stupni státní samosprávy. V Evropské unii probíhá **horizontální harmonizace**. Daňové systémy členských států

⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 141-142.

jsou obecně řízeny stejným stupněm státní samosprávy. Probíhající harmonizace se zaměřuje na odstraňování rozdílů mezi jednotlivými národními daňovými ustanoveními.⁸

Aby byl proces harmonizace co nejučinnější, musí být dodrženy následující principy harmonizace:⁹

- Naplnění obecných daňových zásad, které lze vyjádřit zejména pojmy přiměřená výnosnost, daňová spravedlnost, jednoduchost a efektivnost správy daní. Daně by měli vynášet jen tolik, kolik je nutné pro zabezpečení politiky státu. Nesmí být vytvářeny neodůvodnitelné individuální rozdíly mezi daňovými poplatníky v daňové zátěži. Konstrukce daní a proces správy daní by měl směřovat k jednoduchosti tak, aby nezatěžoval daňové subjekty víc než je nutné a aby výběr daní byl efektivní.
- Dlouhodobá stabilizace daňových kvót na úrovni minimální potřeby, neboť rozsah veřejných potřeb se v dlouhodobém horizontu jeví jako relativně konstantní. Tím se předejde vzniku opakovaných deficitů státních rozpočtů a přispěje se k vyšší právní jistotě ekonomických subjektů.
- Koordinace harmonizačních kroků s národohospodářskými a sociálními cíli aktuální úrovně růstu ekonomiky státu, jeho konkurenceschopnosti, úrovně zaměstnanosti, ochrany životního prostředí atd., protože daně jsou nástrojem ovlivňování rozvoje podnikání a hospodářského růstu státu.

2.3 Daňová konkurence

Daňová konkurence je situace, kdy existují odlišné daňové systémy a odlišné daňové sazby, jejichž prostřednictvím se státy snaží přilákat do země nové daňové základy a nové investory.

⁸ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 17-18.

⁹ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

Daňová konkurence vytváří zodpovědnou daňovou politiku s nižším daňovým zatížením subjektů a vytváří příznivé podmínky pro vyšší ekonomický růst. Bez daňové soutěže se vlády mohou chovat stejně jako monopol a uvalovat nadměrné daně. Daňová konkurence je prospěšná, neboť nutí státy ke snižování daňových sazeb a tlačí na snižování vládních výdajů. Volný pohyb kapitálu umožňuje poplatníkům přesouvat kapitál do zemí s nižšími daňovými sazbami. Nižší daně v rámci daňové konkurence ovšem nemusí vést k poklesu sumy vybraných daní, naopak mohou vést ke zvýšení daňových základů. V celkovém efektu pak nedochází k poklesu příjmů státního rozpočtu ani k tvorbě nebo zvyšování deficitu státního rozpočtu.¹⁰

Hlavním důvodem hovořícím proti daňové konkurenci je její restriktivní vliv na veřejný sektor. Zvyšuje daňové zatížení nemobilních faktorů (práce) a snižuje daňové zatížení vysoce mobilních faktorů (kapitálu). Vede k nevhodné struktuře vládních výdajů, protože vláda poskytuje nejrůznější pobídky, subvence a podpory, aby přilákala do země kapitál. Tímto deformuje optimální alokaci kapitálu a služeb. Daňová konkurence je negativně vnímána i politickými stranami, které zdůrazňují úlohu redistribučních programů, pro neefektivní poskytování veřejných služeb.

Růst kapitálové mobility na jednotném trhu nutí členské státy snižovat daňové zatížení tak, aby mohli nabízet atraktivní daňové podmínky. Předpokládáme-li stabilní úroveň veřejných výdajů i příjmů státních rozpočtů, může tato skutečnost vytvářet tlaky na příjmové stránky státních rozpočtů. Nižší výběr daně z kapitálu musí být kompenzován vyšším daňovým zatížením ostatních faktorů. Tato skutečnost označovaná jako „race to the bottom“ - závod ke dnu, může v extrémním případě vést až k úplnému odstranění daně z kapitálu. Obavy ze „závodu ve snižování daní z kapitálu“ se staly podnětem pro boj se škodlivou daňovou konkurencí jak na poli OECD, tak v Evropské unii.¹¹

¹⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 21.

¹¹ NERUDOVA, D., KAPOUNEK, S. *Empirická analýza vlivu kapitálové mobility na daňové zatížení v Evropské unii*. In Sborník z mezinárodní vědecké konference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance. VŠE. Praha: [online] 2006 [cit. 11. 1. 2012]. Dostupný z WWW: <http://kvf.vse.cz/storage/1168942453_sb_nerudova_kapounek.pdf>.

Při dnešní postupující globalizaci trhů dochází k tzv. **škodlivé daňové soutěži**. Jednotlivé země mezi sebou soutěží o mobilní faktory – hlavně kapitál. V rámci konkurence snižují jejich daňové zatížení, aby přilákali zahraniční investory. Aby si stát udržel daňové příjmy na stejné úrovni, kompenzuje to růstem zdanění práce. Investoři samozřejmě umisťují své prostředky, tam kde z nich budou odvádět nižší daň. Princip platební schopnosti znamená, že poplatníci mají platit daň podle jejich schopnosti platit. Vzhledem ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění část příjmu vydělanou v zahraničí zdaní podle zahraniční (nižší) sazby. V domácím státě tak odvádí jen daň z příjmů na jeho území. Takže rozdíl daně podle zahraniční (nižší) sazby a domácí (vyšší) sazby do rozpočtu domácího státu vůbec nepříjde, přestože ekonomický subjekt využívá veřejných služeb svého státu v plné míře. Což může vést v konečném důsledku k „ožebračování“ státu.

V problematice daňové soutěže pozorujeme určité negativní vlivy na ekonomiky států. Z obecného pohledu se jedná o tyto negativní stránky:¹²

- vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci;
- vede k nevhodné struktuře vládních výdajů – státy poskytují pobídky místo vlastních investic do veřejných služeb;
- vede k neefektivnímu poskytování veřejných služeb;
- může vést k „ožebračování“ států;
- může deformovat toky finančních a reálných investic;
- neumožňuje efektivní alokaci zdrojů;
- neumožňuje plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje;
- může docházet k ovlivňování světových cen velkými a silnými státy.

V odpověď na otázku čím se liší daňová harmonizace od daňové konkurence, byla sestavena následující tabulka, která přináší srovnání těchto veličin podle zvolených kritérií.

¹² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 25.

Tab. 2.2: Hodnocení daňové soutěže a daňové harmonizace podle zvolených kritérií

Zvolené kritérium	Daňová soutěž	Daňová harmonizace
Fiskální autonomie	Ano	Ne
Stabilita příjmů státních rozpočtů	Ano (Ne - v zemích kde je odliv kapitálu)	Ne – daňová sazba odráží specifika členského státu
Efektivnost veřejných výdajů	Ano	Ne
Růst konkurenceschopnosti subjektů na trhu	Ne – odlišný daňový systém každého členského státu EU	Ano
Nevhodná struktura vládních výdajů	Ano	Ne
Nadměrné zdaňování nemobilních faktorů	Ano	Ne
Plné využívání výhod jednotného trhu	Ne	Ano
Efektivní alokace zdrojů	Ne	Ano
Asymetrické informace	Ano	Ne
Diference mezi nominální a efektivní sazbou daně	Ano	Ne
Daňové sazby	Nižší	Vyšší
Ekonomický růst	Vyšší	Nižší

Zdroj: Podle NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 25.

2.4 Pozitivní a negativní stránky daňové harmonizace¹³

Obecně můžeme najít hned několik faktorů hovořících pro nebo proti harmonizaci daní v EU. Považuji za důležité zmínit následující pozitivní a negativní efekty daňové harmonizace na ekonomiky států.

2.4.1 Pozitivní stránky harmonizace

- Harmonizace přináší zefektivnění správy daní a účinnější kontrolu.
- Harmonizace umožňuje vyšší transparentnost daní a spolu s účinnější kontrolou brání poplatníkům se daňové povinnosti vyhýbat.

¹³ Podle MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

- Harmonizace daní přináší zjednodušení administrativy, což může mít pozitivní vliv na straně státu ve zlevnění výběru daní (přímé administrativní náklady zdanění) a na straně poplatníků v úspoře nákladů na výkaznictví a čas (nepřímé administrativní – vyvolané náklady zdanění).

2.4.2 Negativní stránky harmonizace

- Harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám. Kvůli sníženému konkurenčnímu tlaku vlády raději stanoví vyšší daňové sazby. Nedochozí k vytváření tlaku na výdajovou stránku rozpočtů.
- Harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky. Vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál. Například při rozdílných sazbách daně z přidané hodnoty dvou sousedních států bude docházet k odlivu kupujících, neboť obyvatelé země s vyšší daní budou využívat nákupu levnějšího zboží v sousedním státě i za cenu vyšších nákladů na dopravu. Stejně tak zahraniční kupující nebudou jezdit k nim.
- Harmonizace nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru.
- Harmonizace zasahuje do národní suverenity členských států. Možnost rozhodování vlád o vývoji daní v rámci národního daňového systému může být omezena.
- Harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí, které aplikují vyšší sazby daně a u nichž výnos z harmonizované daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu.
- Harmonizace způsobuje ztrátu fiskální autonomie členských států. Zavedení jednotné měny EUR v členských státech EU omezí účinnost národní politiky členských států, kterým pro autonomní regulaci zůstanou jen omezené fiskální nástroje a ty budou harmonizací ještě dále omezovány.

2.5 Právní rámec harmonizačních procesů v EU

Daňová politika je jednou z integračních politik EU. Hlavním cílem daňové politiky EU je odstranění rozdílů v daňových systémech jednotlivých členských zemí. Tato myšlenka lze uskutečnit snahou o minimalizaci disproporcí v dopadech na hospodářskou soutěž a usnadnění volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu na jednotném trhu EU. Situace je taková, že úprava osobních důchodových daní je nadále z velké části v kompetenci národních vlád. V centru pozornosti stojí nepřímé daně, jež se snaží EU harmonizovat, protože bezpochyby přímo ovlivňují hladké fungování jednotného trhu. Firemní daně jsou upraveny tak, aby napomáhali k volnému pohybu kapitálu a nezpůsobovali škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi. Harmonizace sociálních a penzijních systémů je založena na eliminaci diskriminace obyvatel členských států a zvyšování možnosti svobodného usazování a investování v kterémkoli státě EU.¹⁴

Harmonizační tendence se začaly rozvíjet již v 60. letech minulého století současně s rozvojem myšlenky vytvořit evropské společenství států. Právně je harmonizace daňového systému zakotvena v rámci primárního práva Evropských společenství. V zakládajících smlouvách Evropského společenství lze najít prvotní daňová ustanovení předpokládající spolupráci členských států v daňové oblasti. **Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství** podepsaná v roce 1957 v Římě obsahuje, mimo jiné, i kapitolu „Daňová ustanovení“. Zatímco nepřímým daním jsou ve smlouvě věnovány čtyři články, pouze jeden se dotýká daní přímých (článek 98, který zakazoval zvýhodnění vývozu do členských zemí formou úlev na přímých daních a recipročně). Ustanovení článků 95 až 98 směřují k nepřímým daním. Článek 95 zakazoval uvalovat na dovážené výrobky vyšší zdanění, než jakému jsou podrobeny podobné výrobky domácí. Podle článku 96 při vývozu komodit do členských zemí nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny. Článek 97 omezoval nevýhody plynoucí z používání kaskádovitě daně z obratu. V průběhu doby byla tato smlouva několikrát novelizována a doplňována.

¹⁴ SZAROWSKÁ, I. *Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii*. [online] 2009. [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/19935/1/Stav_harmonizace_DPH_v_EU.pdf>.

Mezi základní dokumenty EU patří také **Smlouva o Evropské unii**. Její původní text je dán Maastrichtskou smlouvou s účinností od 1. 11. 1993. Touto smlouvou bylo Evropské hospodářské společenství přejmenováno na Evropské společenství a článek 99 nahrazen novým zněním. Maastrichtská smlouva byla zásadně novelizována Amsterodamskou smlouvou (účinnost od 1. 1. 1999) a smlouvou z Nice (účinnost od 1. 1. 2003). Amsterodamská smlouva přečíslovala původní smlouvu a zrušila původní článek 97. Jeho vyřazení je pochopitelné, jelikož v té době už všechny členské státy uplatňovaly jediný typ nepřímé daně, a to daň z přidané hodnoty.¹⁵

Poslední novelizace Smlouvy o fungování Evropské unie z roku 2007 byla provedena podpisem Lisabonské smlouvy. V platnost vstoupila koncem roku 2009. Konsolidované znění smlouvy o Evropské unii v článku 113 uvádí, že:

*Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.*¹⁶

Harmonizace přímých daní není přímo zakotvena v žádném článku, ale podle článku 115 Smlouvy o fungování Evropské unie obecně platí, že:

*Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření a fungování vnitřního trhu.*¹⁷

¹⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 19-24.

¹⁶ Euroskop.cz. *Konsolidované znění smlouvy o Evropské unii*. [online] 2012. [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/gallery/54/16335-smlouva_o_eu.pdf>.

¹⁷ Euroskop.cz. *Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie*. [online] 2012. [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/gallery/54/16334-fungovani_eu.pdf>.

Na počátku harmonizačních tendencí byla v popředí snaha o celkovou harmonizaci, tj. provedení strukturální harmonizace i harmonizace daňových sazeb. Implementace harmonizačních opatření ale částečně selhala, a proto bylo od tohoto ambiciózního plánu upuštěno. Cílem se stala dílčí harmonizace, tzn. harmonizace ustanovení, která omezovala hladké fungování jednotného vnitřního trhu. Daňová politika se zaměřuje na tři hlavní cíle – stabilita daňové kapacity členských zemí, bezproblémové fungování jednotného trhu a podpora růstu zaměstnanosti.

Evropská unie používá k harmonizaci daní nástroje sekundárního práva, nařízení a směrnice (direktivy). Nařízení je právním nástrojem s obecnou platností a je závazné pro všechny členské státy. Směrnice má zajistit realizaci harmonizace v praxi. Členským státům je ponechán prostor pro zvolení způsobu aplikace a začlenění do národního práva. Za základní směrnice a nařízení upravující harmonizaci daní jsou považovány následující:¹⁸

- **Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS** ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Směrnice upravuje obecný postup při uplatňování daně z přidané hodnoty. Byla přijata v návaznosti na první a druhou směrnici Rady z roku 1967, které se taktéž týkaly daně z přidané hodnoty. Hlavním cílem této směrnice, ve vazbě na základní integrační cíle Evropského společenství, bylo přispět k odstranění omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu uvnitř Společenství. Docílit, aby systém daně z přidané hodnoty nebyl diskriminační s ohledem na původ zboží a služeb, a aby společný trh nenarušoval konkurenci a vedl k dosažení reálného vnitřního trhu.
- **Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS** ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Upravuje vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území členského státu Evropských společenství.

¹⁸ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

- **Třináctá směrnice Rady č. 86/560/ES** ze dne 17. listopadu 1986, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Znovu upravuje vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území členského státu EU.
- **Nařízení Rady č. 92/218/EHS** ze dne 27. ledna 1992, o vzájemné spolupráci při správě daní v oblasti nepřímého zdanění (DPH). Bylo nahrazeno Nařízením Rady č. 1798/2003/ES ze dne 7. října 2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení má zkoordinovat opatření, která mají zamezit vyhýbání se daňovým povinnostem a nařít boj proti daňovým únikům překračujícím hranice států Unie.

V obecné rovině je v rámci EU pro prosazení harmonizačních cílů používáno několik metod odstupňovaných účinností prosazovaných cílů, a to:¹⁹

- **Transpozice**, kdy do národní právní normy je formálně přenesen obsah záměru EU, ale bez praktické aplikace, tedy bez účinku na subjekty v praxi.
- **Implementace**, kdy do národního předpisu je formálně vložen záměr EU dle příslušné směrnice a je i vnitrostátně aplikován, tzn. v praxi užíván a vymáhán.
- **Komunitarizace** vnitrostátního práva nahrazením vnitrostátního právního předpisu předpisem z právního systému Evropské Unie.

2.6 Harmonizační proces nepřímých daní

Oblast nepřímých daní byla předmětem intenzivních jednání členských států EU už od samého počátku evropské integrace. S dalším propojováním národních ekonomik bylo nutné sjednotit nepřímé daně a snažit se o odstraňování bariér mezinárodního obchodu. Pokud by zůstalo zachováno více forem nepřímých daní, musel by se při vzájemném obchodu uplatňovat složitý evropský systém vzájemných refundací a kontrola takového systému by byla velmi komplikovaná. V první fázi harmonizace nepřímých daní šlo o zavedení DPH ve všech členských státech. Ve druhé fázi o vytvoření legislativy DPH a přiblížení daňových sazeb.

¹⁹ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

Systémy nepřímých daní v zemích EU byly od počátku různorodé. V 60. letech fungovaly v Evropě dva systémy nepřímého zdanění. Daň z přidané hodnoty byla poprvé zavedena ve Francii již v roce 1967. Ostatních pět původních členů EHS v té době používalo **kumulativní kaskádový systém daně z obratu**. Tato daň byla uvalována na hrubou hodnotu produkce za každý produkční stupeň. Tzn. výsledná daň byla tak velká, kolika produkčními stupni produkce prošla. Kromě toho ještě všechny země uplatňovaly selektivní daně, tj. daně uvalované pouze na vybrané produkty (akcízy, spotřební daně).

Odlišnosti v praktickém uplatnění kumulativního kaskádového systému daně z obratu a daně z přidané hodnoty si ukážeme na příkladu. Výroba dřevěného stolu není jednoduchou záležitostí. Od materiálu až po prodej hotového výrobku zákazníkovi musí projít několika produkčními (distribučními) stupni. Dřevařský podnik pokácí stromy, pila stromy rozřeže na prkna a trámy, výrobce nábytku vymyslí design a provede činnosti od sestavení po konečný výrobek. Své výrobky dodá do velkoobchodu, kam si přijede maloobchodník pro zásoby do své prodejny. Na každém stupni vidíme určitou přidanou hodnotu, která podléhá zdanění. V následujících tabulkách jsou porovnány výsledky použití kumulativního kaskádového systému daně z obratu a daně z přidané hodnoty. Budeme předpokládat pro oba způsoby aktuální sazbu daně 20 % a pro zjednodušení se předpokládá na každém produkčním nebo distribučním stupni zisková marže 500 Kč.

Tab. 2.3: Použití kumulativního kaskádového systému daně a výsledná daň

	Cena před zdaněním [Kč]	Daň 20 % [Kč]	Odvedená daň [Kč]
Dřevařský podnik	500	100	100
Pila	1 000	200	200
Výrobce nábytku	1 500	300	300
Velkoobchod	2 000	400	400
Maloobchod	2 500	500	500

Zdroj: Podle NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008. str. 32.

Tab. 2.4: Použití systému daně z přidané hodnoty a výsledná daň

	Cena před zdaněním [Kč]	Daň 20 % [Kč]	Výpočet [Kč]	Odvedená daň [Kč]
Dřevařský podnik	500	100		100
Pila	1 000	200	200 - 100	100
Výrobce nábytku	1 500	300	300 - 200	100
Velkoobchod	2 000	400	400 - 300	100
Maloobchod	2 500	500	500 - 400	100

Zdroj: Podle NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008. str. 32.

Při porovnání výsledné daně dojdeme k závěru, že více motivační pro výrobce či distributora je jistě daň z přidané hodnoty. Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu je v každém výrobním nebo distribučním stupni odváděno určité procento z hodnoty produktu, na rozdíl od DPH, kde se sledují plnění na vstupu a výstupu a na každém produkčním (distribučním) stupni je odváděna stejně velká daň, což výrobce nenutí k integraci. Velkým plusem kumulativního kaskádového systému daně z obratu byla jistě větší administrativní jednoduchost oproti DPH, která se vyznačuje neustálými novelami zákona, jež způsobují značnou nesrozumitelnost. Jedním z důvodů odklonu od uplatňování kumulativního kaskádového systému bylo jeho deformační působení na tržní prostředí. Zapříčiňoval, že daňové zatížení rostlo přímo úměrně s délkou výrobního (distribučního) řetězce. DPH je v tomto směru dokonalejší, protože na každém stupni je odváděna stejná daň.²⁰

Po druhé světové válce došlo k odklonu od kaskádovité daně a byla zavedena **daň z obratu**. Tato daň byla uplatňována až do roku 1992. Tento způsob zdanění byl založen na rozdílu mezi prodejní cenou stanovenou podnikům a požadovanou cenou zboží. Tento rozdíl představoval daň. Byla odváděna z prodeje nebo vnitropodnikového použití zboží. Plátcí daně byly hlavně podnikatelské subjekty, ale zemědělské podniky byly od daně osvobozeny. Zdanitelným obratem byla prodejní cena zboží a vznikla vyhotovením faktury nebo jiného dokladu o prodeji. Sazby daně a zboží podléhající

²⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008. str. 31 - 32.

dani byly stanoveny v Sazebníku daně z obratu ve vazbě na dříve užívanou Jednotnou klasifikaci průmyslových oborů a výrobků. *Sazebník daně z obratu měl v roce 1989 celkem 1506 položek, z toho 428 bylo záporných, sazby daně se pohybovaly od + 88 % až do - 291 %.*²¹ Na některé komodity byla uvalena záporná daň z obratu, která např. dotovala ceny potravin. Podnikatelé, kteří nebyli zapsáni do Obchodního rejstříku, plátcí této daně nebyli a stejně jako občané a další subjekty, nakupovali za ceny včetně daně bez možnosti uplatnění odpočtu. Na rozdíl od dnešní daně z přidané hodnoty tato daň z obratu nezatěžovala služby.²²

2.7 Faktory ovlivňující zdanění v různých zemích

Přestože jsou členské státy součástí Evropské unie jako jednotného společenství, neznamená to, že se svým vstupem vzdali svých národních zásad a specifík. Každý stát má svůj daňový systém, který odpovídá politickým, ekonomickým, sociálním i kulturně historickým podmínkám země. Harmonizace si ukládá za cíl tyto rozdíly minimalizovat. Obecně lze identifikovat několik následujících faktorů, které mají vliv na strukturu daňového systému.²³

- Faktory ekonomické

Na daňový systém má vliv struktura ekonomiky a její vývoj. Závisí například na odvětvové a geografické struktuře, struktuře pracovních sil, hospodářském růstu, míře inflace, míře zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu a dalších. Odvětvová struktura ovlivňuje míru koncentrace ekonomiky, a tím i poměr korporací (právnických osob) a samostatně podnikajících fyzických osob. Tím je ovlivněn i poměr daní vybraných od jednotlivců a od společností. Jestliže je v zemi více korporací, tak je větší i relativní podíl zaměstnanců než samostatně podnikajících osob. V takovém případě může vláda více spoléhat na daň z příjmu fyzických osob, protože zaměstnancům je srážena daň ze mzdy u zdroje a nemohou

²¹ PEKAŘ, J. *Daň z příjmu oslaví 160. narozeniny*. www.penize.cz [online] 2008. [cit. 20. 2. 2012] Dostupné z: <<http://www.penize.cz/dane/42829-dan-z-prijmu-oslavi-160-narozeniny>>.

²² Sagit.cz Daňový poradce. *Daň z obratu*. [online] 2004. [cit. 20. 2. 2012] Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_042.htm>.

²³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a.s., 2005. s. 45-46.

základ své daně ovlivnit zatajením příjmů a zahrnováním různých nákladů jako je tomu u podnikatelů. V zemích s větším podílem samostatně podnikajících osob je naopak tendence k velkému podílu DPH a spotřebních daní na celkové sumě vybraných daní.

- Politické faktory

Daňová opatření jsou prosazována přes politický systém, protože každá daň je stanovena zákonem a schvalována parlamentem. Daňový systém podléhá vlivu vládnoucí strany, která prosazuje své požadavky a skutečné ekonomické důvody tak mohou být v pozadí. Politikové totiž prosazují jiné návrhy před volbami, a jiné po volbách.

- Kulturněhistorické faktory

Každá země se v historii vyvíjela jinak a má své vžitě způsoby zdanění, svou daňovou morálku, tradici fungování státního aparátu apod.

- Administrativní a institucionální faktory

Na zákonem ukládané daně působí vláda, parlament, byrokracie (odborníci). Vláda a parlament ovlivňují obsah a schvalování nových daňových ustanovení. Jsou to ale odborníci, kteří dávají podnět ke změnám a politici se často na jejich rozhodnutí spoléhají. Odborníci setrvávají ve svém oboru mnohem déle než politici ve své funkci. Dalším faktorem je ústavněprávní uspořádání státu, které se projevuje ve struktuře daní a daňových výnosů na různých úrovních státní správy.

- Technický pokrok

Na daňové systémy má vliv rozvoj techniky v oblasti IT, přístup k internetu bez omezení, internetový obchod, Internet banking, lepší programové vybavení pro zpracovávání daňových přiznání, vedení účetnictví apod. Technický rozvoj ale také poskytuje účinnější nástroje k výběru daní a proti daňovým únikům.

- Globalizace

V současné době musí každá vláda při budování svého daňového systému zohlednit mezinárodní tendence k integraci a globalizaci ekonomických činností. Proto reformy daňových systémů již neprobíhají jako individuální akty vlád, ale jako vlny, které se při větší či menší míře vzájemné

koordinace přelévají ze země do země. Přijímání novel zákonů nemusí být odrazem skutečné vnitřní potřeby, ale jen důsledkem mezinárodního tlaku.

2.8 Srovnání daňového zatížení států pomocí ukazatele daňové kvóty

Způsobem, jak srovnávat daňové zatížení jednotlivých států, je využít vypovídací schopnost ukazatele tzv. **daňové kvóty**. Daňová kvóta vyčísluje podíl vybraných daní celkem na hrubém domácím produktu státu (dále HDP). Udává se jako procento. Podle „rozsahu“ čitatele se rozlišuje daňová kvóta jednoduchá a složená (souhrnná). Výsledek říká, kolik z každé koruny nově vytvořené hodnoty domácího produktu se vybere jako daň. Přehled procentního podílu celkových daňových příjmů na HDP ve vybraných 21 členských zemích Evropské unie obsahuje následující tabulka.

Vypovídací schopnost ukazatele daňové kvóty je však jistým způsobem omezena. Ukazatel daňové kvóty závisí na tom, jak přesně je vyčíslen daňový výnos a hrubý domácí produkt. Výsledky pak mohou být zavádějící. K tomu přispívají hlavně tyto příčiny:

- Odhad HDP je podhodnocen z důvodu existence tzv. šedé ekonomiky.
- Daňová kvóta nezahrnuje daně nevybrané z důvodu daňových úlev, tzv. daňové výdaje.
- Daňová kvóta nezahrnuje vládní záruky za půjčky.
- V daňové kvótě se neprojevují vládní regulace, které však nepřímo zatěžují subjekty.
- Daňová kvóta obsahuje daně od poplatníků, kteří pobírají sociální dávky a daň uhrazují z nich.

Přesto je daňová kvóta odborníky uznávána jako nejlepší ukazatel mezinárodního i časového srovnávání daňového zatížení států. Na její velikost totiž nemá vliv ani velikost ekonomiky, ani rozdílná výše inflace ve srovnávaných státech. Mezi další běžně používaná kritéria pro hodnocení daňových systémů lze použít např. porovnání

struktury daňových systémů podle druhů daní, které uvalují na poplatníky, použití efektivní daňové sazby apod.

Tab. 2.5: Podíl celkových daňových příjmů na HDP ve vybraných 21 členských státech EU v letech 2003 – 2010 (v %)

Členský stát	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Belgie	44,3	44,5	44,6	44,2	43,6	44,1	43,2	43,8
Česká republika	37,3	37,8	37,5	37,0	37,3	36,0	34,7	34,9
Dánsko	48,0	49,0	50,8	49,6	48,9	48,1	48,1	48,2
Estonsko	30,8	30,6	30,6	30,7	31,4	31,7	35,9	34,0
Finsko	44,1	43,5	43,9	43,8	43,0	42,9	42,6	42,1
Francie	43,3	43,6	44,1	44,4	43,7	43,5	42,4	42,9
Irsko	28,3	29,8	30,3	31,7	31,0	29,1	27,8	28,0
Itálie	41,7	41,0	40,8	42,3	43,4	43,3	43,4	43,0
Lucembursko	38,1	37,3	37,6	35,9	35,6	35,5	37,6	36,7
Maďarsko	37,9	37,7	37,3	37,3	40,3	40,1	39,9	37,6
Německo	35,8	35,0	35,0	35,6	36,0	36,4	37,3	36,3
Nizozemí	36,9	37,2	38,4	39,1	38,7	39,1	38,2	..
Polsko	32,6	31,7	33,0	34,0	34,8	34,2	31,8	..
Portugalsko	31,6	30,4	31,2	31,9	32,5	32,5	30,6	31,3
Rakousko	43,5	43,0	42,1	41,5	41,8	42,8	42,7	42,0
Řecko	32,0	31,2	31,9	31,2	31,8	31,5	30,0	30,9
Slovensko	33,1	31,7	31,5	29,4	29,4	29,4	29,0	28,4
Slovinsko	38,0	38,1	38,6	38,3	37,7	37,0	37,4	37,7
Španělsko	34,2	34,6	35,7	36,6	37,2	33,3	30,6	31,7
Švédsko	47,8	48,1	48,9	48,3	47,4	46,4	46,7	45,8
Velká Británie	34,3	34,8	35,7	36,4	36,0	35,7	34,3	35,0

Zdroj: Zpracováno podle OECD (2011), *Revenue statistics: Comparative tables*, OECD Tax. [online] 30. 11. 2011. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2>.

3 Daňový systém v ČR

Tato kapitola je pro komplexnost pohledu věnována charakteristice českého daňového systému. Přináší čtenáři představu o tom, jakým daním jsou u nás vystaveny podnikatelské subjekty a fyzické osoby.

Základním stavebním kamenem daňového systému je pojem daň. Kubátová daň definuje jako:

Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti). Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.²⁴

Daň je neúčelová, neboť peněžní prostředky zaplacené za určitou daň nefinancují konkrétní vládní projekt, ale stanou se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu. Teprve z tohoto rozpočtu se přidělují prostředky na vládní projekty a financují se další veřejné potřeby. Vzhledem k tomu, že poplatník daň zaplatí a nedostane za to žádnou odpovídající protihodnotu, lze daně považovat za neekvivalentní.

3.1 Historické milníky

Historický vývoj daňových teorií sahá až do starověku (Aristoteles) a středověku (Tomáš Akvinský). Názory na daně vyslovovali i merkantilisté a další myslitelé, kteří přispívali k proměně středověkých názorů v názory novověké. Prvními intelektuály, jejichž myšlení lze považovat za ucelený ekonomický systém, na jehož základě vysvětlovali i povahu a funkce daní, byli v 18. století francouzští fyziokraté (F. Quesnay) a hlavně angličtí klasičtí, tzv. političtí ekonomové, kteří jsou považováni za zakladatele ekonomie jako vědy – Adam Smith a David Ricardo.²⁵

²⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 13.

²⁵ Tamtéž, s. 29.

Nejvýrazněji se promítly do dnešního nazírání na daně myšlenky představitele anglické politické ekonomie Adama Smitha (1723–1790), autora knihy „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“. Jeho čtyři daňové kánony vyjadřují základní zásady uznávané daňovou teorií po desetiletí:

- Zásada spravedlnosti;
- Zásada určitosti;
- Zásada pohodlnosti placení;
- Zásada úspornosti (efektivnosti).

Současní autoři se liší spíše v podrobnostech v rozpracování jednotlivých bodů, než v názorech na body samotné. Jako příklad uvádím soustavu pěti požadavků na tzv. „dobré daně“ podle Kubátové:²⁶

- Efektivnost;
- Pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly);
- Spravedlnost;
- Správné působení na makroekonomické agregáty;
- Právní perfektnost a politická průhlednost.

V české daňové historii došlo ke dvěma zásadním přelomům. Prvním přelomem bylo zavedení nového daňového systému v roce 1993. Znamenalo to obrovský krok k moderním daňovým systémům vyspělého světa. O 10 let později po dlouhých přípravách vstoupila ČR dne 1. května 2004 do EU. Tím se výrazně změnilo podnikatelské prostředí v ČR a členství v tomto společenství zasáhlo téměř všechny oblasti fungování státu a ovlivňuje veškeré činnosti našeho života.

²⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 38.

3.2 Funkce a klasifikace daní

Funkce daní je odvozena z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Za nejdůležitější funkci daní je považována tzv. **fiskální funkce**. Spočívá v získávání finančních prostředků do státního rozpočtu a dalších veřejných rozpočtů. Tyto prostředky se potom používají pro financování veřejných výdajů státu.

Funkce alokační znamená, že část vytvořených zdrojů je používána na produkci veřejných statků, které jsou poskytovány buď zcela zdarma, nebo za ceny nižší, než jsou vynaložené náklady na jejich produkci.

Funkce redistribuční je prováděna skrz státní aparát, který prostřednictvím daní odebírá část vytvářených důchodů jejich vlastníkům a pomocí plateb různého druhu (transferů) vyrovnává tyto rozdíly. Bez tohoto vlivu by působení ekonomiky vedlo k výrazným rozdílům v dělení bohatství a celková úroveň státu by byla velmi nízká. Způsob rozdělování a určení místa použití těchto zdrojů je předmětem nekončící politické diskuse.

Funkce stabilizační vyjadřuje účel použití vybraných peněžních prostředků. Zdroje získané prostřednictvím daní mohou být použity pro řešení rozdílů a nestability v tržním mechanismu státu. Daně jsou jedním z makroekonomických nástrojů řízení ekonomiky.²⁷

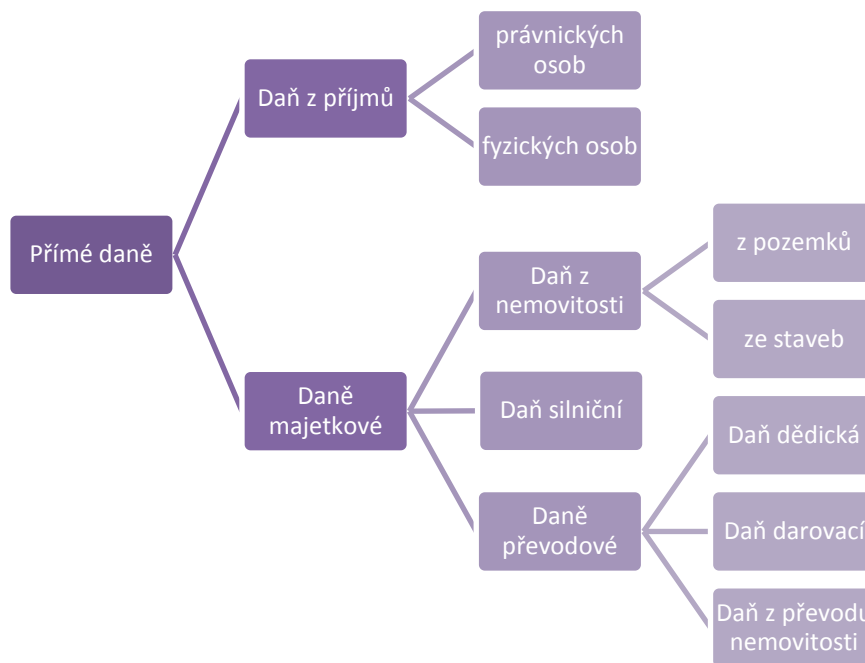
Daně můžeme klasifikovat z různých hledisek. Nejčastěji uváděné je rozdělení daní z hlediska vazby na důchod poplatníka na přímé a nepřímé. Podle tohoto hlediska byla vytvořena i dvě následující schémata struktury daňového systému České republiky.

Daně přímé platí poplatník ze svého důchodu a nemůže je přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodů a daně majetkové. Nejvýznamnějšími zástupci jsou daně z příjmů právnických a fyzických osob. Následující obrázek ukazuje přímé daně, které

²⁷ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii – Daňová soustava ČR*. 1.vyd. Olomouc: [online] 2006. str. 9. [cit. 15. 1. 2012] Dostupné z: <http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_da.pdf>.

jsou uplatňovány v českém daňovém systému. Tato problematika je velmi rozsáhlá a hovořit o ní není předmětem zájmu této diplomové práce. Proto se dále podrobněji seznámíme s problematikou nepřímých daní.

Obr. 3.1: Přímé daně v České republice



Zdroj: Podle PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii – Daňová soustava ČR*. 1.vyd. Olomouc: [online] 2006. str. 23. [cit. 15. 1. 2012] Dostupné z: <http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_da.pdf>.

Daně nepřímé jsou takové daně, jejichž objektem je spotřeba a které lze přenést na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny na jiný subjekt, tzn. že subjekt, který daň odvádí ji neplatí z vlastního důchodu. Tímto mechanismem daň dopadá na konečného spotřebitele. O poměru, v němž se daň rozdělí mezi výrobce, obchodníka a spotřebitele rozhodují elasticity poptávky a nabídky. Proto některé daně mohou dopadat téměř celé na spotřebitele (např. daň z tabáku) a jiné ne. Mezi daněmi za spotřeby rozlišujeme dvě základní skupiny:²⁸

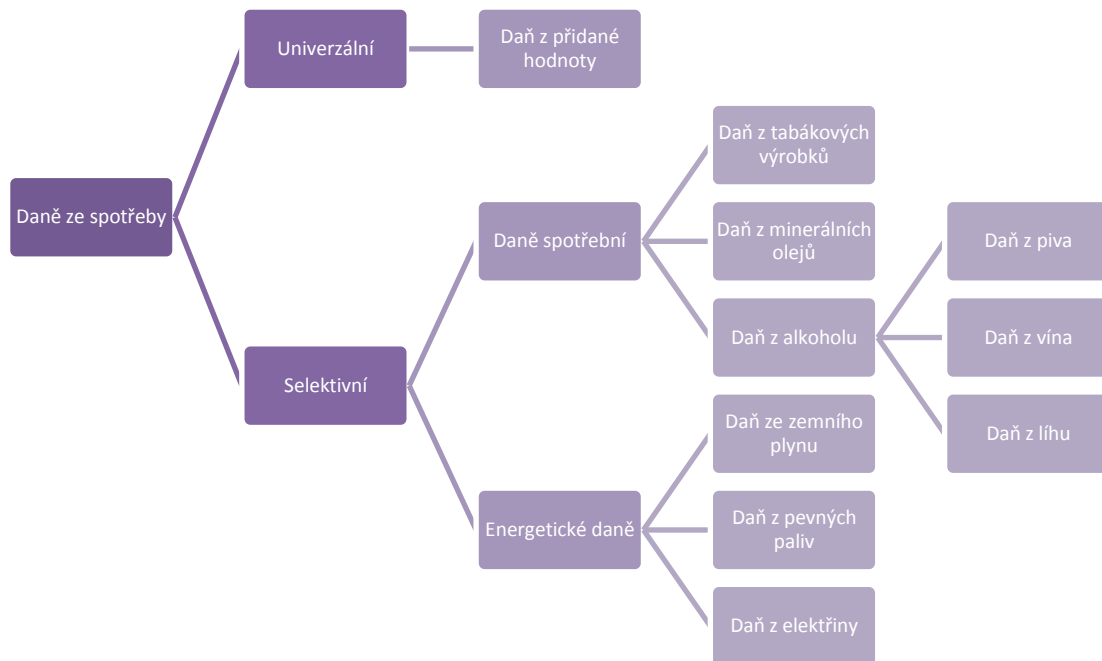
- Daně všeobecné, čili daně z prodejů (obratů), včetně DPH

²⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. s. 63 - 64.

- Daně selektivní, čili vlastní spotřební daně (akcízy).

Na následujícím obrázku můžeme vidět strukturu nepřímých daní v českém daňovém systému, v členění na daně univerzální a selektivní.

Obr. 3.2: Nepřímé daně v České republice



Zdroj: Podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: 1. VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Podle Kubátové mohou být daně z prodeje jednorázové nebo vícerázové. Všeobecné daně mohou být ukládány na každém stupni zpracování (vícerázově), kdy jsou daní zatíženy obraty všech firem, které se podílejí na výrobě nebo prodeji. Nebo se uloží jen jednou na přínos (přidanou hodnotu) subjektu k hodnotě zboží na daném stupni zpracování (jednorázově). V každé firmě, která se podílí na výrobě tohoto zboží, se zdaňuje právě její přidaná hodnota ke zboží. Daň z přidané hodnoty je daní vícerázovou, neduplicitní, protože dani podléhá pouze hodnota přidaná na každém stupni zpracování.

Všeobecné daně ze spotřeby jsou vždy ukládány ad valorem, tzn. že daň tvoří určité procento z ceny prodaného zboží.

V závislosti na tom, jak se identifikuje přidaná hodnota pro určení daně, se rozlišují dvě metody:

- Přímá rozdílová metoda – Daň je určována až po vypočtení přidané hodnoty jako rozdílu mezi vstupy a výstupy za zdaňovací období.
- Nepřímá rozdílová metoda – Od daně z celkových výstupů je odečtena daň z celkových vstupů za určité období. Nejvíce využívána.

Daně spotřební (nebo také akcízy) mají selektivní charakter. Postihují pouze některá vybraná zboží, např. tabák, alkoholické nápoje, cigarety apod. Mají odrazovat lidi od spotřeby těchto statků, protože jejich spotřeba má značné zdravotní důsledky a škody na životním prostředí. Bohužel se ale ve spotřebě těchto statků ukazuje, že ani zvýšení jejich cen neodrazuje subjekty od spotřeby. Poptávka po nich se jeví jako stabilní. Jsou jednotkové čili specifické. Základem daně je množství vyjádřené ve fyzických jednotkách (kusy, litry, tuny). Akcízy se ukládají vždy jednorázově na výrobním stupni nebo při dovozu u dovozce; není zde systém odpočtu daně na vstupu jako u DPH. Daně ze spotřeby působí jako daně in rem („na věc“). Při jejich nepřímém ukládání nelze zohlednit majetkovou, důchodovou ani sociální situaci poplatníka. Tímto se liší od daní osobních, které jsou ukládány mimo jiné s ohledem na schopnost poplatníků platit daň.²⁹

Selektivní spotřební daně jsou v zemích EU harmonizovány, neboť se promítají do cen a mohou se stát překážkou volného obchodu mezi státy EU. Pozornost je věnována hlavně vyrovnání výše jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami daně. V oblasti spotřebních daní totiž může docházet k daňové konkurenci. Zejména mezi sousedními státy, které uplatňují rozdílné výše daňových sazeb.³⁰

²⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. s. 191 – 195.

³⁰ DAVID, P. *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. Brno: CERM, 2007. str. 58. ISBN 978-80-7204-522-8.

3.3 Charakteristika daně z přidané hodnoty

Soudní dvůr Evropské unie ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako:³¹

- obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně od vzniku přes stupně výroby až do fáze prodeje;
- daň, která je přímoúměrná ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby;
- daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.

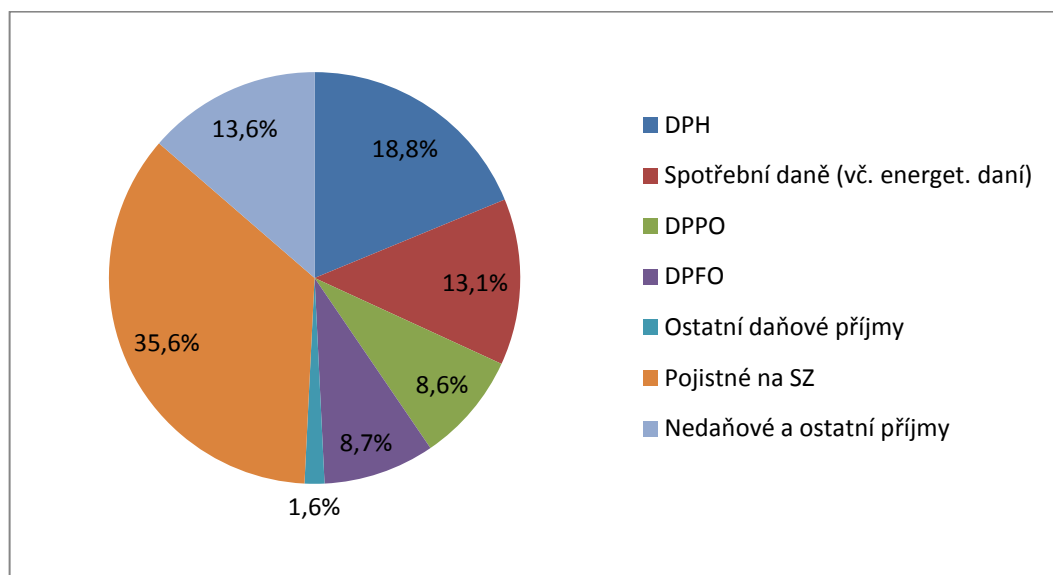
Z pohledu státního rozpočtu je daň z přidané hodnoty (dále DPH) velmi oblíbená. Příjmy z odvodu DPH do něj plynou průběžně, protože plátcí jsou povinni pravidelně každý měsíc nebo čtvrtletí podávat daňová přiznání a odvádět daň. Za rok 2010 činily celkové příjmy do státního rozpočtu 1 000,4 mld. Kč, celkové výdaje 1 156,8 mld. Kč a výsledný schodek činil 156,4 mld. Kč.³² Podíl jednotlivých složek na celkových příjmech státního rozpočtu ukazuje následující graf.

Pokud pomineme pojistné na sociální zabezpečení jako největší příjmovou položku, pak z pohledu daní přináší největší výnos DPH a spotřební daně. Teprve potom následuje daň z příjmů fyzických a právnických osob. Dlouhodobě se v ČR projevuje tendence klesajících výnosů z daní z příjmů a rostoucí důraz na daně nepřímé jako jeden z hlavních zdrojů příjmů. Vzhledem k tomu, že v minulých letech měla na veřejné finance velký vliv finanční a hospodářská krize, došlo k propadu přímých daní a daní souvisejících s nemovitostmi. Podíl příjmů z DPH na celkových příjmech se pravděpodobně zvýšil i v mnoha dalších členských státech.

³¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii : Daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizační směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde, 2010. s. 117

³² MFČR. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2010. C. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu*. [online] 2011. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <http://mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2010_C_pdf.pdf>.

Graf 3.1: Struktura příjmové stránky státního rozpočtu České republiky za rok 2010



Zdroj: Zpracováno podle MFČR. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2010. C. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu.* [online] 2011. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <http://mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2010_C_pdf.pdf>.

Právní úprava je zakotvena v zákoně č. 235 / 2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon vymezuje důležité pojmy a zásady vztahující se k DPH a postupy uplatňování v praxi. Novela ze dne 6. 12. 2011, tzv. sazbová novela zákona o DPH č. 370/2011 Sb., s účinností od 1. 1. 2012 zvyšuje sníženou sazbu DPH z 10 % na 14 %.³³ Pro rok 2013 chystá ministerstvo financí další změnu DPH. Novela částečně kopíruje návrh technické novely, která byla vypracována v roce 2011, ale nebyla ministerstvem do schvalovacího procesu postoupena. Implementuje další požadavky evropských předpisů a řeší problémy související s aplikací již platného zákona. Upravuje možnost využití tzv. „hotovostního účetnictví“ (tj. systém, kdy je DPH uplatňována až na základě zaplacení), registrace daňových subjektů, úpravu pravidel vystavování daňových dokladů, zrovnoprávnění vystavování dokladů v listinné a elektronické formě a další.³⁴ Obsahuje

³³ BĚHOUNEK, P. *Novela DPH č. 370/2011 Sb. od 1. 1. 2012 resp. 1. 1. 2013.* [online] 8. 12. 2011. [cit. 12. 1. 2012] Dostupné z: <<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/>>.

³⁴ TOMAN, P. , KREMPA A. *MF připravuje novelu zákona o DPH s účinností od roku 2013.* [online] 2. 3. 2012. [cit. 10. 3. 2012] Dostupné z: <<http://cfoworld.cz/legislativa/mf-pripravuje-novelu-zakona-o-dph-s-ucinnosti-od-roku-2013-1539>>.

sjednocení sazeb na 17,5 % s účinností od 1. 1. 2013. Tuto novelu navrhla vláda v souvislosti s důchodovou reformou jako způsob řešení financování jejího náběhu.

Dne 5. 3. 2012 byl do připomínkového řízení předložen návrh novelizace zákona o DPH, který reaguje na změny v předpisech EU k 1. 1. 2013. Jeho schválení přinese například změnu právní úpravy daňových dokladů, zrovnoprávnění daňových dokladů v listinné a elektronické formě, nové vymezení místa poskytnutí služby pro účely uplatnění společného systému DPH v případě nájmu dopravních prostředků podle směrnice 2008/8/ES, zapracování směrnice 2010/45/EU a další.³⁵

Historický vývoj sazby DPH začíná jejím zavedením v rámci samostatné České republiky dne 1. 1. 1993. Během uplynulého dvacetiletí docházelo ke změnám v základní i snížené sazbě. Konkrétní hodnoty daně až do roku 2012 ukazuje následující tabulka. Do tabulky je zahrnuta i plánovaná 17,5% sazba na rok 2013.

Tab. 3.1: Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2013

Období	Základní sazba (v %)	Snížená sazba (v %)
1993 - 1994	23	5
1995 - 2004	22 (od 1. 5. snížena na 19 %)	5
2004 - 2007	19	5
2008 - 2009	19	9
2010 - 2011	20	10
2012	20	14
2013	sjednocení sazeb na 17,5 %	

Zdroj: Zpracováno podle Daňový portál pro všechny. *Vývoj sazeb DPH v ČR*. [online] 27. 3. 2010. [cit. 23. 4. 2012] Dostupné z: <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.

³⁵ BĚHOUNEK, P. *Novela DPH od 1. 1. 2013* [online] 20. 3. 2012. [cit. 23. 4. 2012] Dostupné z: <<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2013/>>.

3.3.1 Předmět daně

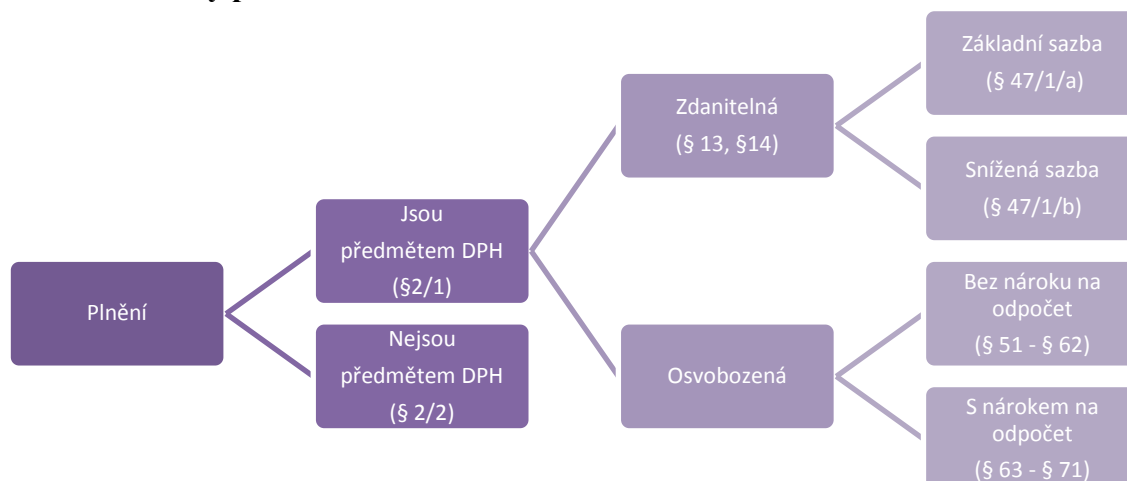
Předmětem daně z přidané hodnoty je:³⁶

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku;
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku;
- c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani;
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Zbožím jsou především movité věci. Za zboží se ale považuje i teplo, chlad, elektrická energie, voda a plyn. Do zboží se zpravidla nezahrnují peníze a cenné papíry. Dodání zboží je zejména převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, obvykle za úplatu. Podobně je to s převodem nemovitostí. Obecně se vše co je předmětem daně nazývá plněním. Předmět daně z přidané hodnoty pak zahrnuje plnění zdanitelná a osvobozená, jinak plnění není předmětem daně. Zákon rozlišuje osvobozená plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet. Taxativní výčet obsahují § 51 – § 71g zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Hlava I. § 2. [online] 2012. [cit. 20. 3. 2012] Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/cast1h1.aspx>>.

Obr. 3.3: Druhy plnění DPH



Zdroj: Podle DUŠEK, J. *DPH 2012. Zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. 256 s., s. 87. ISBN 978-80-247-4080-5.

3.3.2 Osoby povinné k dani a plátcí daně

Současná právní úprava jako daňové subjekty označuje osoby povinné k dani a osoby osvobozené od uplatňování daně. **Osoba povinná k dani** je osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost.³⁷ Zákon rovněž umožňuje osobám kapitálově či jinak spojeným a povinným k dani, vystupovat jako skupina podle § 5a zákona o DPH. Stanovuje, že každá osoba může být členem pouze jedné takovéto skupiny. Skupina pak vystupuje jako jedna osoba povinná k dani. Cílem tohoto ustanovení zákona je snížit administrativní náročnost a nákladnost pro plátce DPH i stát.

Dále zákon definuje institut **osvobození osoby povinné k dani** od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců.³⁸ Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet nebo

³⁷ Více § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších novel.

³⁸ Marková, H. *Daňové zákony 2010*. 18.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.

bez nároku na odpočet daně, pokud nejde o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně.³⁹

Plátce daně je osoba povinná k dani, která je registrovaná k dani z přidané hodnoty v České republice. Pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí vybranou daň od poplatníků správci daně.

Daňová povinnost za zdanitelné období je rozdílem mezi sumou daně na výstupu a tzv. odpočtem daně. Tzn. plátce má možnost odečíst tu část, kterou uhradil svým dodavatelům (daň na vstupu). Je-li výsledek kladný, jedná se o vlastní daňovou povinnost v této částce, je-li záporný jde o tzv. nadměrný odpočet a plátce má nárok na jeho vyplacení. Plátce – dodavatel je povinen vystavit daňový doklad, kterým se daň na vstupu prokazuje a je na něm uveden základ daně a další podstatné náležitosti.⁴⁰

3.3.3 Principy zdaňování

System daně z přidané hodnoty zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění umožňuje dva principy zdaňování.⁴¹

- Princip země určení (princip země spotřeby, „Destination principle“)

Daň je vybírána až ve státě příjemce zdanitelného plnění. Z hlediska dodávajícího subjektu jde tedy o osvobozené plnění. Ve státě určení se daň vybere buď celním úřadem při dovozu, nebo ji je povinen zahrnout do daně na výstupu plátce, který zboží či službu přijímá (tzv. odložená platba). Tento systém nelze uplatnit bez ekonomické spolupráce států, neboť bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže. Jednak z důvodu dvojího zdanění (zboží dovezené ze země, která uplatňuje princip země původu, by bylo v zemi dovozu zdaněné podruhé na základě principu určení) a jednak z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti (když země aplikují rozdílné daňové sazby). Proto

³⁹ Více § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších novel.

⁴⁰ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. Praha : C.H. Beck, 2009. s. 176.

⁴¹ NERUDOVI, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a.s., 2008, s. 35 – 36.

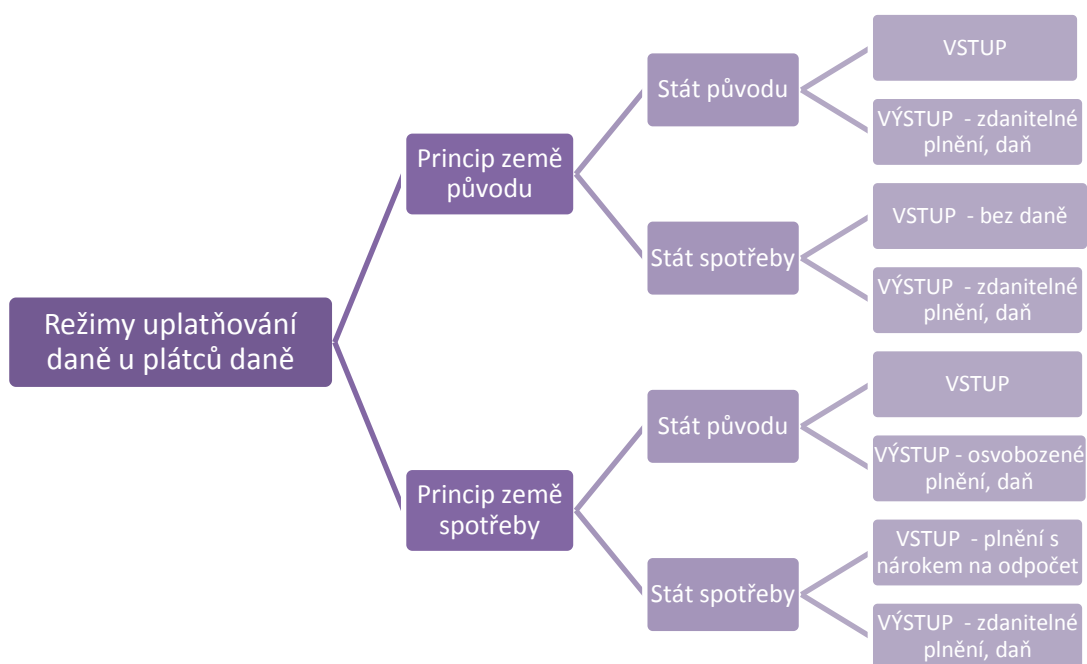
většina zemí aplikujících princip země určení na základě GATT (Všeobecná dohoda o clech a obchodu), osvobozuje vývoz od daně a zdaňuje dovoz, aby se zabránilo dvojímu zdanění.

- Princip země původu („Origin principle“)

Podle tohoto principu se daň vybere už v zemi, ze které se dodává či poskytuje zdaňovaná komodita. Předpokladem jsou ovšem jednotné daňové sazby, jinak by docházelo k deformaci hospodářské soutěže.

V praxi převažuje uplatňování principu země spotřeby. Princip země původu je v modifikované formě uplatňován pouze v turistickém ruchu. Použití principu země původu a země spotřeby přehledně ukazuje následující schéma.

Obr. 3.4: Schéma použití principu země původu a země spotřeby



Zdroj: Podle ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: Daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. s. 119.

3.3.4 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty

Výhody:

- Neutralita – DPH nezávisí na počtu zpracovatelských stupňů, kterými produkt projde. Podíl daně v konečné spotřebitelské ceně je ve všech výrobcích a službách stejný se stejnou sazbou.
- Možnost zdanit služby – Hlavně ty, u nichž je ponechán prostor pro daňové úniky.
- Výhodnost pro mezinárodní obchod – Všichni účastníci mezinárodního obchodu pak mají stejné podmínky.
- Odolnost proti daňovým únikům.
- Spolehlivost výnosů pro stát - DPH je jednou z nejvýnosnějších daní.

Nevýhody:

- Náročnost při přechodu na novou daň.
- Administrativní nákladnost fungování daně – Jak pro správce daně (přímé administrativní náklady zdanění), tak pro poplatníka (nepřímé administrativní / vyvolané náklady zdanění). Složitost pravidel o DPH vytváří administrativní zátěž pro podniky, které vedou potřebnou agendu. Podle „Zelené knihy o budoucnosti DPH“ *agenda spojená s DPH představuje téměř 60 % celkové zátěže měřené ve třinácti prioritních oblastech stanovených v rámci programu zlepšování právní úpravy*. Podle podniků je v důsledku toho EU méně atraktivní pro investování.⁴²
- Obavy ze zvýšení inflace – Podle Kubátové došlo v ČR po zavedení DPH k růstu spotřebitelských cen o 20,8 %.⁴³

Vcelku zajímavé je srovnání vývoje sazeb DPH v jednotlivých členských státech Evropské unie. Pro současný rok 2012 byl sestaven přehled daňových sazeb ve všech členských zemích, viz následující tabulka. Srovnání sazeb za roky 2008 až 2011 lze nalézt v příloze této práce.

⁴² Více ZELENÁ KNIHA : o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH [online] Brusel, 2010. [cit. 9. 3. 2012] Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zelena_kniha_DPH_EK_KM_com%282010%29695_20101201.cs1.pdf>.

⁴³ Více KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. s.197 - 202.

Tab. 3.2: Základní charakteristiky daně z přidané hodnoty v Evropské unii k 31. 1. 2012

Členský stát Evropské unie	Národní název daně	Počet sazeb	Sazby daně		
			Super snížená (v %)	Snížená (v %)	Základní (v %)
Belgie	Belasting over de Toegevoegde; Taxe sur la valeur ajoutée	3	-	6; 12	21
Bulharsko	Dank vrchu dabavenata stojnost	2	-	9	20
Česká republika	Daň z přidané hodnoty	2	-	14	20
Dánsko	Merværdiafgiftsloven (Momsloven)	1	-	-	25
Estonsko	Käibemaksuseadus	2	-	9	20
Finsko	Arvonlisävero	3	-	9; 13	23
Francie	Taxe sur la valeur ajoutée	3	2,1	7	19,6
Irsko	Value Added Tax	3	4,8	13,5	23
Itálie	Impolsa sul Valore Aggiunto	3	4	10	23
Kypr	Foros Prostithemenis Aksias	3	-	5; 8	15
Litva	Pridetines Verte Mokestis	2	-	5; 9	21
Lotyšsko	Pievienotās vērtības nodoklis	2	-	12	22
Lucembursko	Taxe sur la valeur ajoutée	4	3	6; 12	15
Maďarsko	Általános forgalmi adó	3	-	5; 18	27
Malta	Taxxa Fuq il-Valur Mizjud; Value Added Tax	3	-	5; 7	18
Německo	Umsatzsteuer	2	-	7	19
Nizozemí	Belasting over de Toegevoegde	2	-	6	19
Polsko	Podatek od towarow i usług	3	-	5; 8	23
Portugalsko	Imposto Sobre o Valor Acrescentado	3	-	6; 13	23
Rakousko	Umsatzsteuer	2	-	10	20
Rumunsko	Taxa pe valoarea adaugata	3	-	5; 9	24
Řecko	Foros Prostithemenis Aksias	3	-	6,5; 13	23
Slovensko	Daň z přidané hodnoty	2	-	10	20
Slovinsko	Davka za dodano všednost	2	-	8,5	20
Španělsko	Impuesto sobre el Valor Añadido	3	4	8	18
Švédsko	Mervärdesskatt (Moms)	3	-	6; 12	25
Velká Británie	Value Added Tax	2	-	5	20

Zdroj: Podle TFM Group. *International VAT and IPT Services. EU VAT Rates 2012*. [online] 2012 [cit. 8. 3. 2012] Dostupné z: <<http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>>.

Pro rok 2012 stále zůstává Dánsko s jedinou sazbou daně (25 %). Nejvíce sazeb aplikuje Lucembursko (4 sazby). Mezi státy s nejvyšší základní sazbou daně patří Maďarsko (27 %), Švédsko (25 %) a Rumunsko (24 %). Naopak nejnižší uplatňují na Kypru a v Lucembursku (15 %). Super sníženou sazbu, tedy sazbu nižší než 5 %, uplatňuje v roce 2012 pět států – Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko a Španělsko.

4 Harmonizační procesy v ČR

V oblasti harmonizace daní v České republice byly stanoveny už před vstupem do EU jako priority harmonizace daní, v souladu s obecnými principy harmonizace, tyto cíle:⁴⁴

- Snížení počtu druhů zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě DPH.
- Snížení prahu pro povinnou registraci k DPH.
- Zrušení bezcelních obchodů v příhraničních oblastech ČR (kromě mezinárodních letišť).
- Zdaňování určitých druhů služeb ze zahraničí dle zvyklostí EU.
- Vyřešení povinnosti registrace k DPH u subjektů založených ve veřejném zájmu.
- Zvýšení sazeb spotřebních daní u cigaret a minerálních olejů.
- Zajištění existence daňových skladů pro výrobky podléhající spotřební dani.
- Optimalizace systému zdaňování při slučování nebo dělení společností, zdaňování mateřských a dceřiných společností u přímých daní s ohledem na odstranění dvojího zdanění.
- Transformace stávající silniční daně, dotýkající se pouze podnikatelských subjektů, na všeobecnou daň z motorových vozidel při zohlednění naplňování ekologických norem upravujících provoz těchto motorových vozidel.
- Změna obecného předmětu zdaňování z dosavadního zdaňování práce ke zdaňování spotřeby.
- Zavedení ekologicky orientovaných daní.
- Zefektivnění správy daní a poplatků spolu se zapojením do systému výměny informací v rámci EU.
- Zintenzivnění spolupráce daňových administrativ členských zemí EU.
- Stabilizace daňové kvóty.

Naplňování těchto cílů není jednoduchým procesem. Nelze je uskutečnit jediným vývojovým skokem, ale plánovaně v potřebném časovém horizontu. Proto byla EU nucena povolit novým členským zemím odklady zavádění harmonizačních opatření

⁴⁴ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

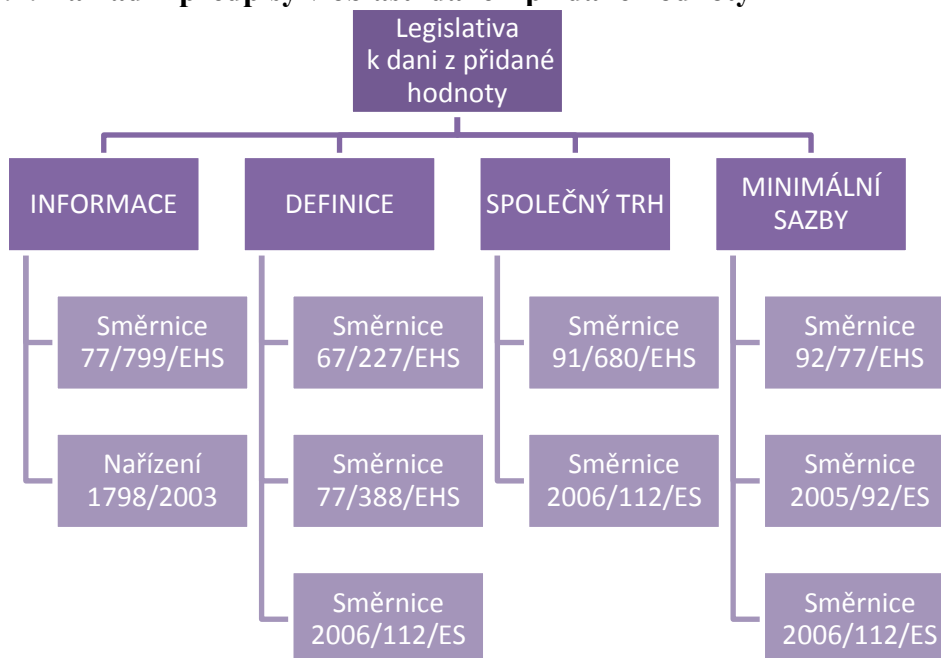
v některých oblastech a časově omezené výjimky v úpravě národních předpisů proti předpisům EU.

Zlomem v historii DPH byl rok 1993. Před rokem 1993 byl od daně osvobozen vývoz do jiné členské země s nárokem na odpočet daně na vstupu, což vlastně znamená nulovou sazbu daně. Daň byla uvalována na dovozy v zemi určení podle sazby platné v dané zemi – tzv. princip země určení. Harmonizace stanovila za cíl zdanění podle principu země původu zboží. To s sebou přineslo částečné odstranění formalit na hranicích.

4.1 Směrnice EU k harmonizaci daně z přidané hodnoty

Každý členský stát má povinnost tyto předpisy promítnout do svého národního práva a v praxi uplatňovat. Vývoj platných směrnic v členských zemích EU k harmonizaci DPH je obsahem přílohy této práce. Za základní předpisy jsou obecně považovány předpisy zmíněné na obrázku 5.

Obr. 4.1: Základní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty



Zdroj: Podle ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*: 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. s. 119.

4.2 Chyby při realizaci harmonizačního procesu daní v ČR⁴⁵

Probíhající proces harmonizace daní v České republice ukázal určité chyby, které harmonizaci zbytečně komplikují, plánované výsledky oslabují a zpomalují celkový proces. Jako základní chyby se jeví:

- Nedostatečná informovanost veřejnosti a podnikatelských subjektů o smyslu harmonizace a o důsledcích její aplikace na daňový systém. Veřejnost je odbyvána tvrzením „tak to musí být, jinak to v EU nejde“.
- Zjednodušování provádění harmonizace právních předpisů EU a národních předpisů ČR. Vkládání ustanovení stanovených EU do národních předpisů bez sledování celkového smyslu a logických vazeb upravovaného předpisu. Výsledkem je komplikovanost předpisů, jejich vnitřní nesourodost a neuspořádanost.
- Nadřazování odborné právní mluvy v předpisech EU, zkrácené formálním doslovným překladem do češtiny, nad potřebu srozumitelnosti textu pro běžné uživatele. Výsledkem je značná nesrozumitelnost právních předpisů.
- Podřízení průběhu harmonizace v ČR politickým zájmům. Politické strany u moci využívaly veřejnosti příjemné prvky harmonizace k ovlivnění jejich sympatií ke straně a nepopulární harmonizační kroky byly utajovány a jejich řešení odkládáno na poslední chvíli. Což se negativně projevilo na pozdním projednání harmonizovaných právních předpisů, tvorbě zákonů obsahujících protimluvy, nejasnosti, chyby a neprovázanost v jednotlivých ustanoveních. To vedlo k častým opravám a novelizacím přijatých předpisů. Výsledkem je ohrožená právní jistota veřejnosti ve vydávané právní předpisy.
- Zneužití harmonizace daňových předpisů státem, který nepopulární ustanovení v národním zájmu prezentuje jako diktovaný požadavek ze strany EU. Výsledkem je v důsledku nedostatečné informovanosti nedůvěra k tvrzením vlády ČR, ale i růst nedůvěry vůči EU.

⁴⁵ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. Daně a finance 7-8 / 2005.

5 Dotazníkové šetření a jeho výsledky

Praktické zaměření této práce spočívá v dotazníkovém šetření provedeném na souboru podnikatelských subjektů a jeho vyhodnocení. Současně jsou v této části identifikovány hlavní podmínky a faktory, které se týkají podnikatelů v souvislosti s registrací k dani, uplatňování daně z přidané hodnoty v ČR, podmínkami členských států a tzv. intrakomunitární obchod. Pozornost je zaměřena na dopady harmonizačního procesu na podnikatelské subjekty v České republice.

Celkový vzorek respondentů zahrnuje 170 podnikatelských subjektů. Hlavním problémem byla zájem podniků zúčastnit se šetření a vyplnit dotazník, který musel být vyvážen velkým počtem oslovených subjektů. Důraz byl kladen na to, aby dotazník vyplňoval pracovník firmy, který má s DPH zkušenosti a řeší problémy s ní spojené. Následující otázky směřovaly na každou podnikatelskou jednotku splňující povinný limit pro registraci k DPH a ostatní jednotky, které se registrovaly dobrovolně. Povinný limit pro registraci činí 1 mil. Kč dosaženého obrátu za předchozích dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Co se týká ostatních států, vyšší limit má jen Malta a například Slovensko; Maďarsko a Rakousko mají limit stejný.⁴⁶ Dobrovolná registrace je pro podnikatele výhodná, neboť pak má nárok na vrácení daně, neboli může uplatnit odečet daně na vstupu.

Dalším kritériem jejich výběru je sídlo firmy na území České republiky a provozování samostatné ekonomické činnosti. Tzn. musí se jednat o osobu povinnou k dani z přidané hodnoty. Pro přehlednou klasifikaci dotazovaných subjektů byl zjišťován počet zaměstnanců, které firma zaměstnává, a odvětví její činnosti. Pro reálné závěry byly oslovovány právnické subjekty, které vykazují dlouhou historii úspěšného fungování a mohou posuzovat i situaci před vstupem do EU. Při výběru respondentů byly využity následující informační zdroje:

- webové stránky podnikatelských subjektů
- portál Firmy.cz

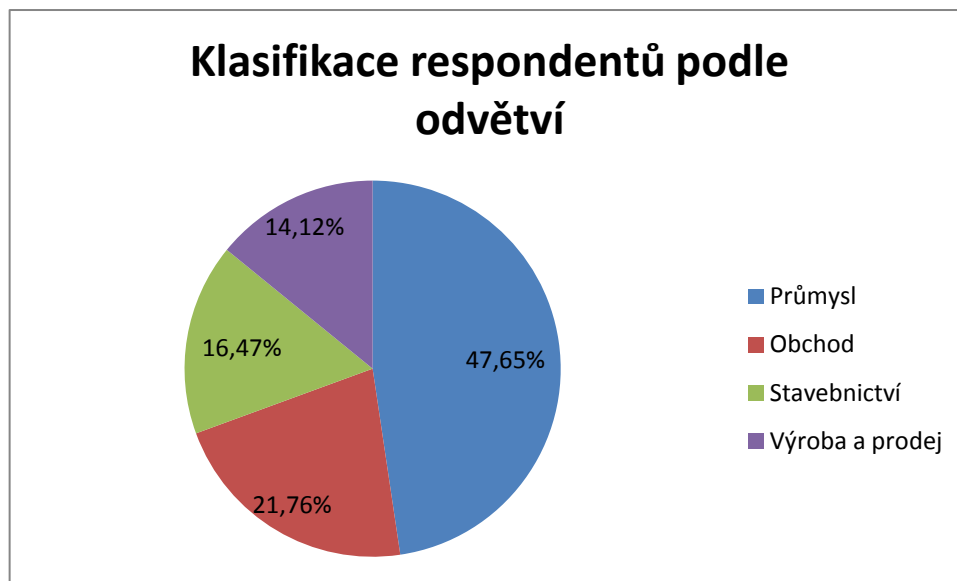
⁴⁶ Limity pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty v dalších členských státech EU jsou dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/272437-kdy-se-musim-ve-svete-registrovat-k-dph-/?Mailc=enDivLogin=1>.

- Obchodní rejstřík prostřednictvím portálu Justice.cz
- Centrální registr produktů a firem - Axis4.info Hospodářské komory České republiky

5.1 Klasifikace podniků

Za účelem přehlednosti šetření byla provedena klasifikace jednak dle předmětu činnosti, tzn. podle hospodářských odvětví, a jednak podle počtu zaměstnanců. Pro potřeby šetření byly dotazované firmy rozřazeny do 4 kategorií – průmysl, stavebnictví, obchod a výroba a prodej. Dotazník zodpovědělo 81 firem působících v průmyslu, 37 firem v odvětví obchod, 28 firem ve stavebnictví, 24 firem v segmentu výroba a prodej.

Graf 5.1: Klasifikace respondentů podle odvětví



Zdroj: Vlastní šetření

Největší část respondentů působí v odvětví průmyslu. Jedná se většinou o velké podniky zpracovatelského, textilního, hutního, strojírenského průmyslu, zaměstnávající mnoho pracovníků, a své výrobky vyvážející i do zahraničí. Tudiž se s daní z přidané hodnoty v kontextu intrakomunitárního obchodu setkávají velmi často. Jejich názor na tuto problematiku je pro tuto práci přínosem.

DPH ve stavebnictví je velkým tématem, vzhledem k nedávné novele zákona, která řeší režim přenesené daňové povinnosti – tzv. revers charge s účinností od 1. 1. 2012. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, je tento režim specifický. Obvykle platí, že povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu má poskytovatel plnění, jako plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil. Přenesená daňová povinnost přenáší povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu na příjemce plnění. V praxi to funguje tak, že plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde neuvede DPH. To doplní příjemce plnění, který je povinen zaplatit daň na výstupu. Tento režim je povinen použít pouze plátce, který poskytne stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcovi pro jeho ekonomickou činnost.⁴⁷

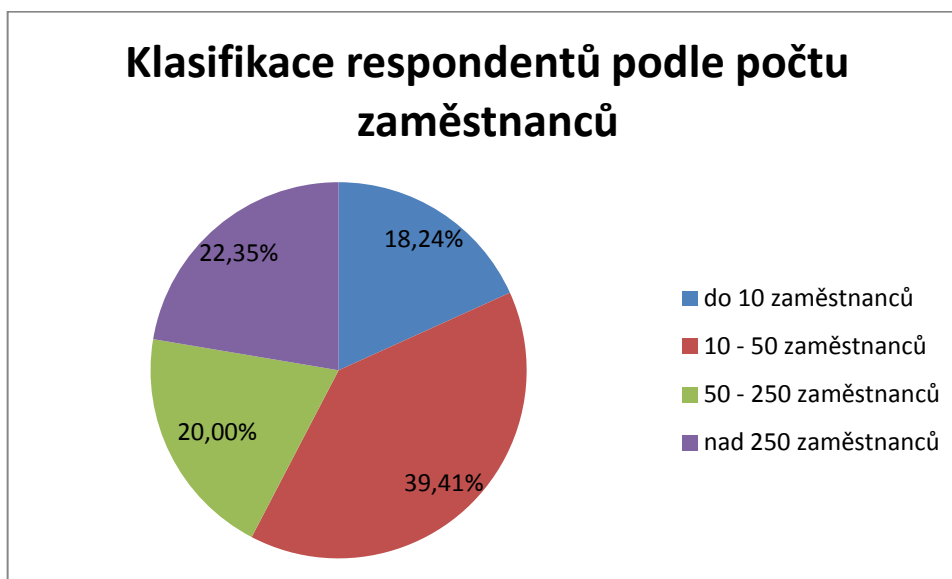
Kategorie pro řazení do skupin podle počtu zaměstnanců vycházejí ze zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání. Ten jasně vymezuje pojem malého a středního podnikatele a sjednocuje terminologii s normami platnými v Evropské unii. Zařazení do skupin je podmíněno dosažením určitého počtu zaměstnanců, výše aktiv a čistého obrátu. Podmínkou je i nezávislost, kdy žádná jiná osoba nemá alespoň 25% podíl na základním kapitálu podnikatelské jednotky. Pro účely této práce byl zohledňován pouze počet zaměstnanců. Subjekty byly rozřazeny do těchto skupin:

- do 10 zaměstnanců – drobní podnikatelé
- 10 – 50 zaměstnanců – malí podnikatelé
- 50 – 250 zaměstnanců – střední podnikatelé
- nad 250 zaměstnanců – velké podniky

Z následujícího grafu vyplývá složení vzorku respondentů podle počtu zaměstnanců. Více než polovinu všech dotazovaných tvoří malí podnikatelé do 50 zaměstnanců. 22 % podniků zaměstnává více než 250 pracovníků převážně v odvětvích průmyslu a stavebnictví. Jedna pětina všech respondentů jsou firmy s 50 až 250 zaměstnanci.

⁴⁷ Více v § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nebo na webu České daňové správy. Dostupné na: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/index.html>>.

Graf 5.2: Klasifikace respondentů podle počtu zaměstnanců



Zdroj: Vlastní šetření

5.2 Zkušenosti podniků se změnou právní úpravy po vstupu do Evropské Unie

Myšlenka vstupu České republiky do EU ovlivňovala českou ekonomiku a její subjekty už od počátku. K navázání prvních diplomatických styků s EU došlo už v roce 1988. V roce 1995 vstoupila v platnost Evropská dohoda zakládající přidružení mezi ČR a ES. Oficiální žádost o členství v Evropské unii byla předložena 23. ledna 1996. Po úspěšném završení předvstupních rozhovorů došlo 16. 4. 2003 v Aténách k podpisu Smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii. Referenda o vstupu ČR do EU se zúčastnilo 55,21 % oprávněných voličů a pro vstup se vyslovilo 77,33 % hlasujících. Nabytím účinnosti této smlouvy dne 1. května 2004 se stalo členství oficiálním.⁴⁸

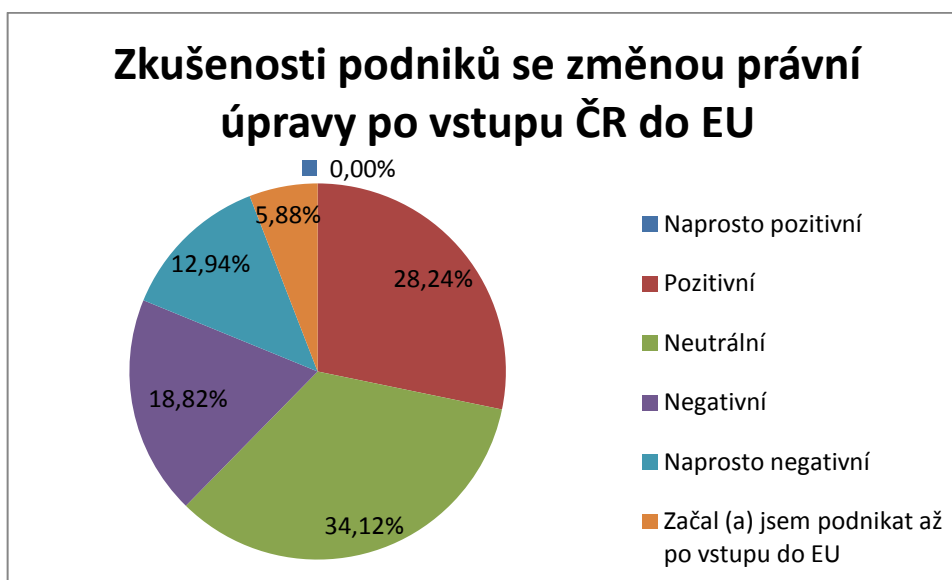
Pro plnohodnotný vstup do EU v roce 2004 bylo požadováno, aby příslušné daňové zákony, předpisy a instituce byly již důvěryhodně a efektivně implementované,

⁴⁸ Více na Euroskop.cz. *Historie vstupu ČR do EU*. [online] 4. 8. 2006 [cit. 12. 3. 2012] Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/214/sekce/od-navazani-diplomatickych-styku-po-prvni-kolo-jednani-v-rijnu-1998/>>.

tj. v praxi zavedené a vynutitelné. Jako země ucházející se o členství musela ČR upravit své daňové předpisy tak, aby odpovídaly předpisům ES.

V průběhu této doby byly na podnikatelské subjekty kladeny vysoké nároky a s vývojem nového daňového systému po roce 1993 docházelo (a stále dochází) k neustálým změnám v daňové oblasti. Během času byly vydávány nové a nové evropské předpisy a směrnice přímo ovlivňující podnikatelské subjekty všech členských zemí. Přehled přijímaných opatření v oblasti daně z přidané hodnoty v časové přímce přináší příloha 3 na konci této práce.

Graf 5.3: Zkušenosti podniků se změnou právní úpravy po vstupu ČR do EU



Zdroj: Vlastní šetření

V rámci provedeného dotazníkového šetření byla zjišťována spokojenost s vývojem právní úpravy po vstupu ČR do Evropské unie. Jak vyplývá z předcházejícího grafu, převážně 34 % podniků má k legislativním změnám uplynulých desetiletí neutrální vztah. Naprostě pozitivní zkušenosti neuvedl žádný podnik, ale 28 % kladných ohlasů vykazuje, že jsou tyto subjekty spokojeny nebo nemají námítky. Naprostě negativní postoj zastává 13 % dotazovaných. Důvody jsou neustálé změny legislativy, které firmy nutí vynakládat dodatečné náklady a čas na získávání aktuálních informací, využívání

služeb daňového poradce či náklady na školení vlastních pracovníků. Pro malé firmy s několika zaměstnanci mohou být tyto vyvolané (nepřímé administrativní) náklady zdanění neúnosné.

V posledních letech se projevuje tendence k minimalizaci těchto vyvolaných nákladů. Ze studie „**Paying Taxes 2012**“ společnosti PwC a Světové banky vyplynulo, že výsledky EU jsou ve všech třech hodnocených kategoriích nižší než světový průměr. Tato studie analyzuje a srovnává daňové systémy ve 183 zemích světa a hodnotí je z hlediska jejich celkové výhodnosti. Byla hodnocena průměrná daňová sazba, průměrný čas potřebný pro splnění daňových povinností a průměrný počet plateb za rok. V tabulce níže je uvedeno srovnání výsledků EU se světovým průměrem. Česká republika se umístila na 117. příčce. Český podnikatel věnuje za rok průměrně 557 hodin veškerým daňovým záležitostem, z toho čas věnovaný agendě spojené s DPH činí 160 hodin ročně (průměr EU je 68 hod./rok). Provede průměrně 17 plateb za rok a jeho hospodářský výsledek je zdaněn průměrnou sazbou 49,1 %.⁴⁹

Tab. 5.1: Výsledky studie „Paying Taxes 2012“ pro EU a ČR

Kategorie	Evropská unie	Světový průměr	Česká republika
Průměrná daňová sazba	43,4 %	44,8 %	49,1 %
Průměrný čas na splnění daňových povinností	207 hod./rok	277 hod./rok	557 hod./rok
Průměrný počet plateb	17	28,5	17

Zdroj: Zpracováno podle *Paying Taxes 2012. The Global Picture*. [online] Dostupné z: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml>>.

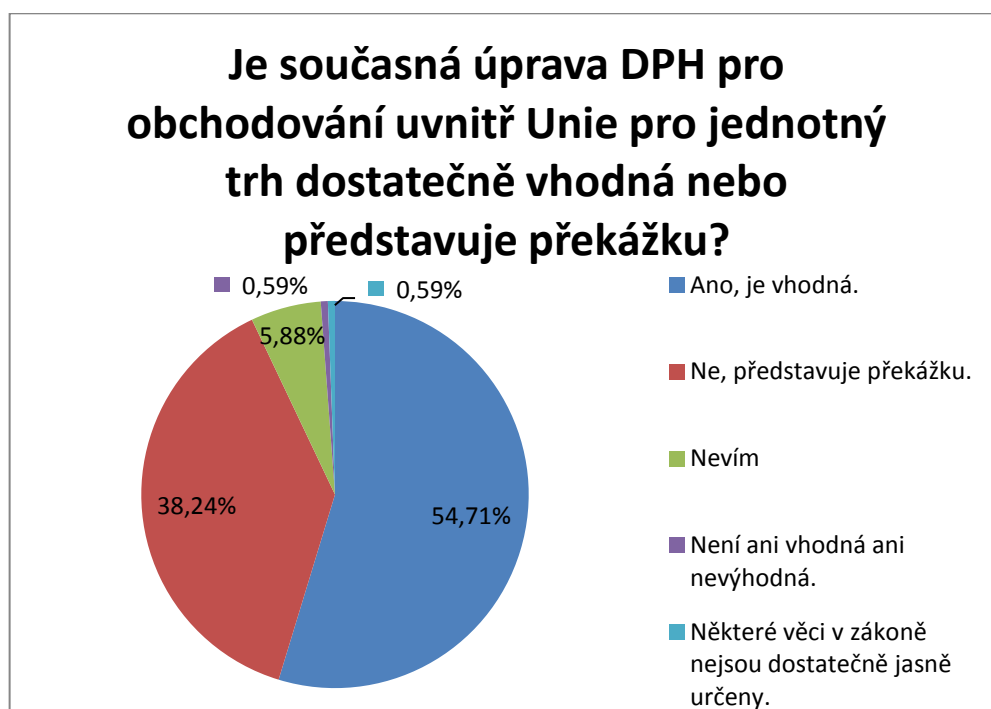
Informační bariéra je stále více minimalizována neomezeným zdrojem informací, jakým je internet. Zde lze např. na webových stránkách daňových správ jednotlivých států zjistit nebo se dotazovat na požadovanou informaci. Pro podnikatelské subjekty je velmi důležité mít informace o podmínkách uplatňování i změnách DPH ve státě, ze kterého pochází jejich obchodní partner. Portál EUR-Lex.Europa.eu nabízí přehled právních předpisů EU a snadno lze najít i další portály zaměřené na daňovou problematiku.

⁴⁹ Více informací i pro další členské státy v *Paying Taxes 2012. The Global Picture*. [online] Dostupné z: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml>>.

5.3 Vhodnost stávající úpravy DPH pro maximální využití výhod jednotného trhu

Podniky byly dotazovány, zda současnou právní úpravu vnímají jako pozitivní krok k rozvoji evropského prostoru, který jim umožňuje snadno podnikat v kterémkoli státě, či se cítí být omezováni. Více než polovina dotazovaných si myslí, že je vhodná.

Graf 5.4: Je současná úprava DPH pro obchodování uvnitř Unie pro jednotný trh dostatečně vhodná nebo představuje překážku?



Zdroj: Vlastní šetření

Jednotný trh EU má v současné době více než 500 milionů spotřebitelů. Většina států používá jednotnou měnu – euro. Základní pilíře, na kterých stojí myšlenka jednotného trhu, jsou čtyři základní svobody – svoboda pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Podnikatelům se tak otevírá široký prostor pro umístění svých produktů. Současně však musí překonávat překážky bránící jednotnému trhu a soutěžit o zákazníky nižšími cenami, širokou škálou služeb, marketingovými aktivitami apod. Další výhodou plynoucí podnikům z jednotného trhu je možnost docílit úspor z rozsahu výroby, větší

přístup k finančním prostředkům pro rozvoj a inovace a další. Volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu stimuluje hospodářskou soutěž, mezinárodní obchod a zlepšuje účinnost využívání omezených zdrojů.

5.4 Názor na prohlubování harmonizace nepřímých daní

Jak bylo uvedeno výše, proces harmonizace je složitou záležitostí. Jeho implementace probíhá ve třech částech. Volba daně, harmonizace daňového základu a sazby daně. Pozornost Evropské unie je věnována hlavně harmonizaci nepřímých daní. Osobní důchodové daně je v kompetenci národních vlád, úprava daně z příjmů právnických osob má napomáhat volnému pohybu kapitálu a nezpůsobovat škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi.

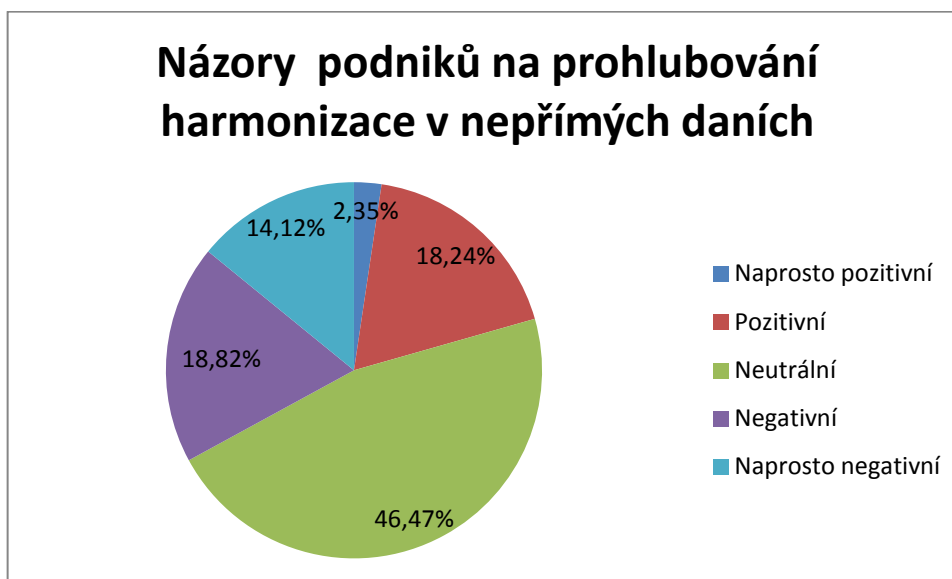
V současné době je EU stále ve fázi sjednocování legislativy. Dílčí harmonizace probíhá v oblasti nepřímých daní. Každý stát přijme jednotnou úpravu daňové legislativy navrženou EU a zapracuje ji do své národní legislativy. U těch daní, které směrnice neupravují, je státu ponechán prostor pro svoji národní úpravu. Celková harmonizace požaduje ještě sjednocení daňových sazeb. Harmonizace sazeb DPH se ubírá směrem stanovení pásem, ve kterých se pohybují základní a snížená sazba DPH.

Dále můžeme identifikovat tzv. mírnou harmonizaci mezi členskými státy EU a třetími zeměmi. Spočívá v uzavírání smluv o zamezení mezinárodního dvojího zdanění a spolupráce na administrativní úrovni. Podle informací k 1. 4. 2012 má Česká republika platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění se 78 zeměmi světa v oboru daní z příjmu a z majetku.⁵⁰

Názory oslovených podniků se nejvíce shodují na neutrálním postoji k postupující harmonizaci. Negativní postoj vyjádřilo 33 % respondentů a pozitivní 20,5 % respondentů.

⁵⁰ Komplettní seznam států a úplné znění smluv dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravni-prostredi/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho/1000487/6205/>.

Graf 5.5: Názory podniků na prohlubování harmonizace v nepřímých daních



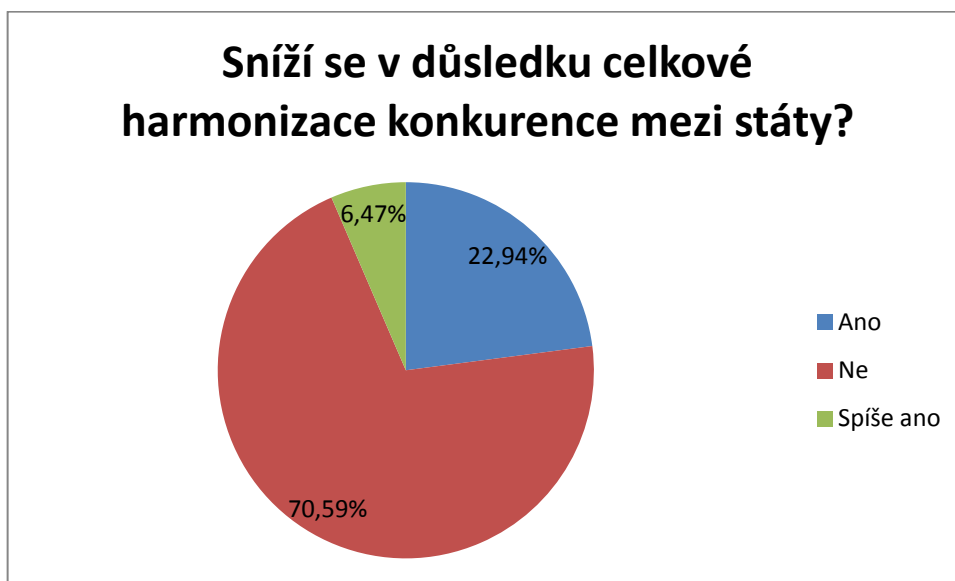
Zdroj: Vlastní šetření

5.5 Reakce na otázku snížení konkurence mezi státy v důsledku celkové daňové harmonizace

Celková daňová harmonizace znamená sjednocení metodiky konstrukce daně i výše daňových sazeb. V praxi to znamená, že každá země EU stanovuje daňové základy stejným postupem a všude je stejná sazba daně. A co daňová konkurence? Právě odlišnosti mezi daňovými systémy států ovlivňují atraktivitu státu pro investory a odliv investic podnikatelských subjektů do zahraničí. Daňová konkurence nutí státy ke snižování daňových sazeb a vytváří tak příznivé podmínky pro vyšší ekonomický růst. Celková harmonizace naopak povede k omezení této „neviditelné ruky trhu“, která zabezpečuje optimální alokaci a nižší daňové sazby.

Z odpovědí respondentů na tuto otázku jednoznačně vyplynulo ne. 70 % dotazovaných si myslí, že i když by byly v Evropské unii všude stejné daňové podmínky, konkurenci mezi státy to neohrozí. Pokud firma zvažuje investici do zahraničí, uvažuje zdanění jako jeden z mnoha faktorů, které budou mít na konečnou investici vliv.

Graf 5.6: Sníží se konkurence mezi státy v důsledku celkové daňové harmonizace?

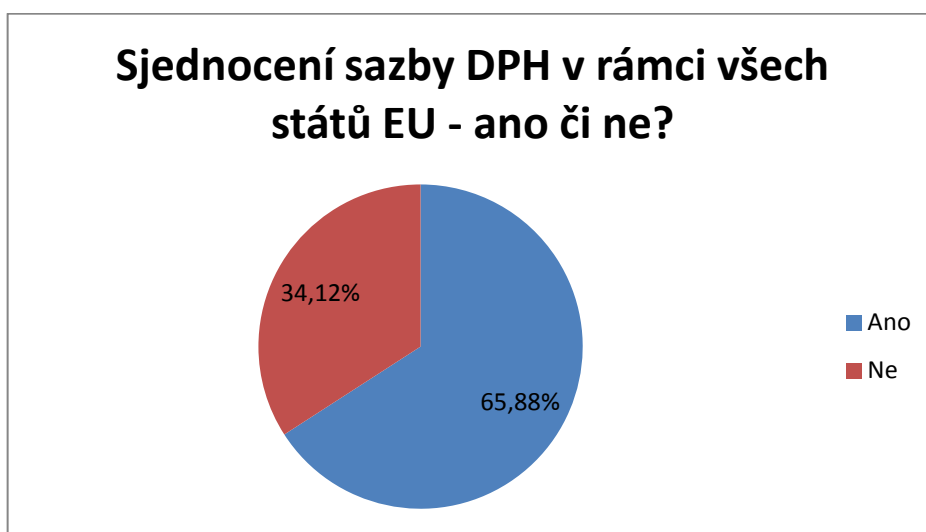


Zdroj: Vlastní šetření

5.6 Sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty a jejich výše

V návaznosti na předchozí otázku lze diskutovat, zda by podnikatelské subjekty uvítali sjednocení daňové sazby ve všech státech Evropské unie, jako poslední krok celkové daňové harmonizace. 66 % dotazovaných by tento krok uvítalo.

Graf 5.7: Sjednocení sazby DPH v EU – ano či ne?



Zdroj: Vlastní šetření

Řešení Evropská komise spatřuje v redukci sazeb na dvě, pro které by byly stanoveny limity. Během času v daňových systémech členských zemí EU byly uplatňovány následující sazby:

- Základní sazba (Standard rate)
- Snížená sazba (Reduced rate)
- Super snížená sazba (Super-reduced rate)
- Mezisazba (Parking rate)
- Nulová sazba (Zero rate)

Podle směrnice č. 92/77/EEC (ve znění pozdějších předpisů) byly státy zavázány, že do konce roku 2005 budou používat sazbu základní (v rozmezí 15 - 25 %) a jednu až dvě sazby snížené (v minimální výši 5 %). Současně bylo stanoveno přechodné období, kdy některé státy směly aplikovat v rámci snížené sazby daně sazbu nižší než 5 %. Tato výjimka byla přijata kvůli státům, které aplikovaly na určité zboží nulovou sazbu daně. Aby se zabránilo cenovým šokům na trhu, bylo zboží nejprve zařazeno např. do 3% mezisazby a po stanovené době přeřazeno do sazby snížené.

Všechny členské státy mají kromě základní sazby DPH také sníženou sazbu DPH. Jedinou výjimkou je Dánsko, které sníženou sazbu nepoužívá, má pouze základní sazbu na zboží a služby ve výši 25 %. Svou sazbu drží dlouhodobě na stejné úrovni, což může být pro podnikatele příznivé.

Dne 7. 12. 2010 přijala Rada EU směrnici, kterou se prodlužuje uplatňování minimální základní sazby DPH ve výši 15 % až do roku 2015. Minimální základní sazba DPH, která měla končit 31. 12. 2010, je tak zachována na další období dostatečně dlouhé, aby bylo možné pokračovat ve strategii pro zjednodušení a modernizace stávajících právních předpisů EU v oblasti DPH.

V některých zemích existují produkty zatížené **nulovou sazbou daně**. V praxi to funguje tak, že obchodník neúčtuje daň svému zákazníkovi, ale může požádat o refundaci daně zaplacené v ceně nakoupených vstupů. Na nejvíce položek je nulová sazba DPH uvalena ve Velké Británii. Jde např. o knihy a brožury, některé potraviny

a nápoje, léky a hygienické pomůcky, zdravotnické vybavení jako invalidní vozíky, berle apod. Z ostatních zemí, které uplatňují tuto sazbu lze jmenovat např. Belgie, Švédsko, Finsko, Dánsko, Irsko, Kypr, Malta, Polsko.

Proti nulové dani stojí tzv. **osvobození od daně bez nároku na odpočet**. Při poskytování takové služby nemá prodávající nárok na zpětný odpočet daně zaplacené na vstupech. Od daně jsou osvobozeny takové služby, u nichž by vymáhání daně bylo v praxi velmi obtížné. Osvobozeny jsou také činnosti, na které má stát monopol a tento monopol není přítěží pro podobnou aktivitu v soukromém sektoru. Podle § 51 zákona o DPH se jedná například o poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchova a vzdělávání apod. To, že některé zboží je od DPH osvobozeno, ale nemusí nutně znamenat, že cena, za kterou je prodáváno konečnému spotřebiteli, tuto daň neobsahuje. Naproti tomu při použití nulové sazby má stát jistotu, že na předchozích stupních žádná DPH zaplacená nebyla.

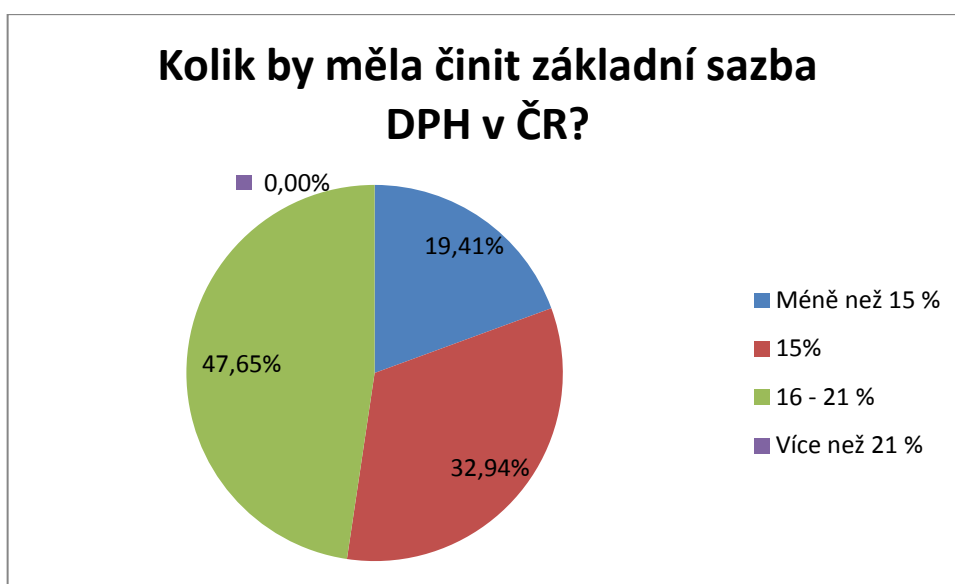
V Česku lze za obchodní transakce zdaněné nulovou sazbou považovat ty, které podle zákona o DPH nejsou předmětem daně. Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, jestliže dodání zboží by bylo v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68. Dále pořízení zboží, které je uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném nebo předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč. Dále pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem jiného členského státu, pokud je toto dodání předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě odeslání.

Hlavním argumentem proti uplatňování více sazeb DPH je geometrický nárůst administrativní náročnosti na správu daně. Větší počet sazeb vede k rozdělování výrobků a služeb do daňových skupin, přičemž následné zařazování jednotlivých druhů

zboží a služeb do těchto daňových skupin může být obtížné. Velká diference sazeb otevírá prostor daňovým únikům.

Kromě výše řešených problémů existuje ještě další, a to výše daňových sazeb aplikovaných členskými státy. Proto byla respondentům položena otázka, kolik by měla činit výše základní sazby DPH v ČR.

Graf 5.8: Kolik by měla činit základní sazba DPH v ČR?

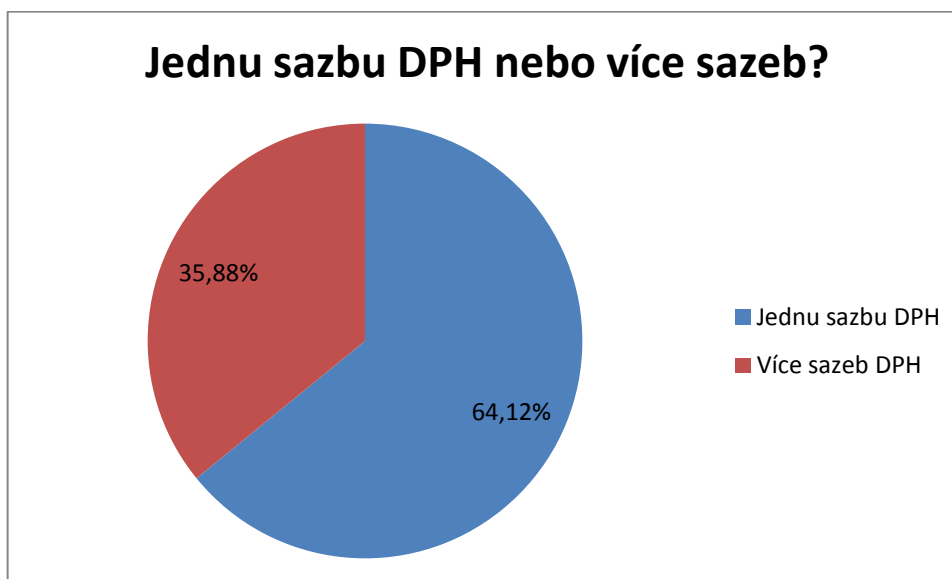


Zdroj: Vlastní šetření

Tato otázka nesměřovala ani tak na podnik jako celek, spíše na osobu, která dotazník vyplňovala. Základní sazbou jsou totiž zdaňovány statky potřebné každému člověku. Jelikož částku daně platí konečný spotřebitel jako poplatník, je jeho názor důležitý. Z vyhodnocených odpovědí vyplynulo, že základní sazba DPH v České republice se má pohybovat mezi 16 – 21 %. 19 % osob by upřednostnilo základní sazbu nižší než 15 %, 33 % osob by si přálo právě základní sazbu ve výši 15 %.

Jako další bod se nabízí otázka, zda v ČR setrvat u uplatňování dvou sazeb DPH nebo obě sazby sjednotit. Souvisí to s plánovanou sazbou 17,5 % platnou od 1. 1. 2013. Více než polovina dotazovaných je pro jednu sazbu DPH.

Graf 5.9: Jednu sazbu nebo více sazeb DPH v České republice?



Zdroj: Vlastní šetření

5.7 Skupinová registrace plátců

Zákon umožňuje využít institutu tzv. skupinové registrace plátců.⁵¹ Skupinová registrace je pouze pro podniky, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu na území ČR a podají si přihlášku ke skupinové registraci. Skupina plátců může sdružovat pouze osoby kapitálově nebo jinak propojené. Kapitálově propojená osoba je osoba s více než 40% podílem na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby. Ze všech členů skupiny je vybrán jeden zastupující člen, který zastupuje skupinu navenek. Potom co finanční úřad skupinu zaregistruje, je jí přiděleno speciální DIČ a dále vystupuje jako samostatná osoba povinná k dani z přidané hodnoty.

Ze vzorku dotazovaných podniků využívá skupinovou registraci pouze 6,5 % respondentů. Jedná se o velké firmy, většinou dceřiné podniky velkých mateřských společností, nebo podniky v příbuzných odvětvích, na jejichž vedení se podílí stejná osoba. Využívají tak výhod, které registrace přináší. Neboť plnění mezi členy skupiny nejsou předmětem DPH, pouze se evidují. S tím souvisí snížení administrativní zátěže.

⁵¹ Zakotveno v § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Nevýhodou je ovšem odpovědnost za povinnosti skupiny společně a nerozdílně a administrativní náročnost registrace.

Graf 5.10: Využíváte skupinovou registraci plátců, jak umožňuje zákon o DPH?



Zdroj: Vlastní šetření

5.8 Koncept jednoho správního místa pro platbu DPH v přeshraničním styku

O konceptu jednoho správního místa v oblasti DPH se mluví už od roku 2003. Od července 2003 se totiž vztahuje na poskytovatele elektronických služeb ze třetích zemí, kteří nabízejí své služby spotřebitelům v EU. Systém umožňuje obchodníkům ze třetích zemí zvolit si jediné místo a prostřednictvím elektronického portálu podávat jedno prohlášení a jednu platbu DPH. Daň je pak automaticky elektronicky převedena na místo splatnosti.

13. 1. 2012 přijala Evropská komise návrh na vytvoření jednoho správního místa pro platbu v přeshraničním styku pro všechny elektronicky poskytované služby, který začne platit od roku 2015. Koncepce bude použita nejprve pro elektronický obchod a služby

rozhlasového a televizního vysílání a telekomunikační služby.⁵² Jedno správní místo podnikům umožní přiznávat a platit DPH v členském státě, kde mají sídlo, místo země, kde sídlí jejich zákazníci. Během tohoto roku mají členské státy schválit a zpracovat toto opatření do národních legislativ. Očekává se, že do roku 2015 tak bude vytvořen elektronický informační kanál umožňující výměnu informací mezi daňovými orgány 27 států a bude zajištěna jeho funkčnost. V budoucnu hodlá Komise usilovat o rozšíření jednoho správního místa i na jiné služby a dodávání zboží.

Pro zavedení jednotného správního místa se vyslovilo 68 % dotazovaných. Uvítaly by zavedení jednoho správního místa i pro ostatní služby a dodávání zboží uvnitř EU. Firmy pak nebudou nuceny jednat se zahraničními daňovými správami v cizích jazycích, což je pro ně nákladné.

Graf 5.11: Jednotné správní místo – ano či ne?



Zdroj: Vlastní šetření

Krokem ke snížení administrativní zátěže daňových subjektů v České republice je projekt vytvoření **jednoho inkasního místa** (dále JIM) pro příjmy veřejných rozpočtů. Tuto oblast upravuje zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením

⁵² Více Prováděcí nařízení Rady EU/282/2011 Dostupné z <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com_2012_2_en.pdf>.

jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů ze dne 20. prosince 2011, který vstoupí v účinnost k 1. lednu 2015. Předpokládá se ale úprava účinnosti na 1. ledna 2014. Záměrem JIM je vytvořit jedno místo pro výběr daní, cla a pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Všechna administrativa a kompetence s tím spojené mají být zastřešeny finanční úřady. Takže pro splnění daňových a odvodových povinností nebudou daňoví poplatníci jednat s několika úřady a vyplňovat množství formulářů, ale všechny záležitosti vyřídí na jednom místě u jediného úřadu. Plánovaná opatření sníží administrativní zátěž jak u státní správy, tak u daňového poplatníka.

Podnikatelský subjekt pravděpodobně bude od roku 2014 za zaměstnance odvádět tzv. odvod z úhrnu mezd na veřejná pojištění prostřednictvím elektronicky podávaného měsíčního hlášení. U výběru sociálního a zdravotního pojištění se předpokládají změny jako například:

- přiznávání daní i pojistného na sociální a zdravotní pojištění na jednom formuláři;
- placení na jeden účet;
- kontrola všech odvodů najednou a z jednoho místa;
- sjednocení procesních pravidel (např. lhůty pro podávání, pravidla pro doručování, odvolací lhůty).

Předpokládají se i změny v dalších oblastech, zejména se jedná o:

- zrušení některých daňových úlev u daní z příjmů fyzických a právnických osob;
- rozšíření odpočtů na dary v rámci daní z příjmů;
- pojistné placené zaměstnavatelem bude nahrazeno jednotným odvodem z úhrnu mezd;
- sjednocení pravidel pro výpočet sociálního a zdravotního pojistného pro zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné;
- osvobození dividend od daně z příjmu;
- prodloužení časového testu při prodeji cenných papírů pro fyzické osoby nepodnikatele z půl roku na tři roky;
- zavedení jedné sazby u daně dědické a darovací;

- snížení povinného limitu pro registraci k DPH z 1 mil. Kč na 750 tis. Kč;
- nahrazení stávajících odvodů z loterií novým odvodem přímo do veřejných rozpočtů.⁵³

Studie proveditelnosti, jež byla pro ministerstvo financí zpracována firmou Deloitte Advisory s.r.o., označila jedno inkasní místo za realizovatelné. Údajně má ušetřit přes 2 800 pracovních míst a výrazně snížit administrativní zátěž podnikatelů. Snížení zátěže o 20 % stávajícího objemu, by znamenalo snížení administrativních nákladů asi o 4 miliardy korun ročně. To by převýšilo očekávané náklady na jeho zřízení v přibližné výši 2,9 mld. Kč.⁵⁴

5.9 Intrakomunitární obchod

Vstup ČR do EU s sebou přinesl změnu režimu DPH u obchodních transakcí probíhajících uvnitř unie. Směrnice EU zapracované do českého daňového práva definují konkrétní změny. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nahrazuje termín „vývoz zboží“ uvnitř unie pojmem „dodání zboží do jiného členského státu“ nebo tzv. „intrakomunitárním plněním“. „Vývoz zboží“ je nadále používán pouze v souvislosti s obchodem mimo EU do třetích zemí.

V praxi se podniky obecně setkávají při dodání zboží mimo ČR s dvěma situacemi. Jejich obchodní partner je či není ve své zemi registrován k dani z přidané hodnoty. Intrakomunitární dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě je podle §64 zákona o DPH od daně osvobozeno s nárokem na odpočet. Znamená to, že plátce bude zboží dodávat do jiného členského státu za ceny bez daně. Dále má povinnost všechna uskutečněná dodání uvést v souhrnném hlášení jako dodání zboží do jiného členského státu. Kupující, který je osobou registrovanou k dani v jiném členském

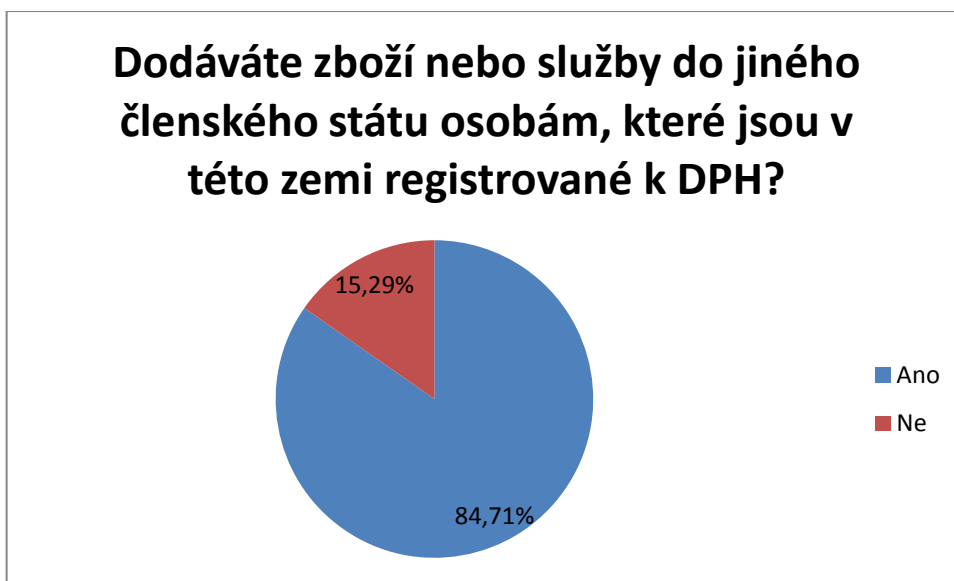
⁵³ Změny v odvodech z loterií nabyly účinnosti k 1. lednu 2012. Více zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů ze dne 20. prosince 2011.

⁵⁴ Celkové hodnocení projektu a návrhy řešení přináší *Studie proveditelnosti Jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM)*. [online] Ze dne 7. 10. 2011. Dostupné na: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/JIM_Studie_proveditelnosti_FINAL.pdf>.

státě, je povinen zboží přiznat a zdanit ve svém státě, tzn. podá přiznání k DPH příslušnému úřadu.

Na dotaz, zda dotazované podniky dodávají zboží do jiných států EU osobám, které jsou registrované k DPH, odpovědělo 85 % respondentů ano. Mohou tedy uplatňovat osvobození s nárokem na odpočet daně. Zbýlých 15 % zahraničním zákazníkům své výrobky nebo zboží neprodává.

Graf 5.12: Dodáváte zboží nebo služby do jiného členského státu osobám, které jsou v této zemi registrované k DPH?



Zdroj: Vlastní šetření

V druhém případě česká firma dodává zboží osobě v jiném členském státě, která není registrovaná k dani. Zboží je dodáváno za cenu včetně DPH podle platné sazby v tuzemsku. Stejný postup se používá, i když dodávané zboží není předmětem daně podle práva jiného členského státu.

Co se týká vývozu do třetích zemí, pak na faktu, zda je obchodní partner plátce či neplátce DPH, osvobození od daně nezávisí. Vývoz zboží je totiž považován za osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH v obou případech. Daň je odvedena v zemi pořizovatele zboží. Český dodavatel bude dodávat zboží za ceny bez daně a vykáže je v daňovém přiznání. Jako doklad slouží potvrzená celní deklarace.

Členské země jsou součástí jednotného celního území EU, kde platí společný celní sazebník (TARIC), jednotná klasifikace zboží apod. Intrakomunitární obchod nepodléhá celnímu dohledu a mezi členskými státy nejsou celní hranice. Ve vzájemném obchodu se neuplatňují žádná cla ani množstevní omezení. Dovozece však platí DPH a u vybraných položek i spotřební daň. Vývozci a dovozci mají povinnost pravidelně vyplňovat statistické formuláře pro sledování intrakomunitárního obchodu (INTRASTAT). Stanoví tak vyhláška č. 201/2005 Sb., O statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů a obchodu mezi Českou republikou a ostatními zeměmi Evropského společenství.

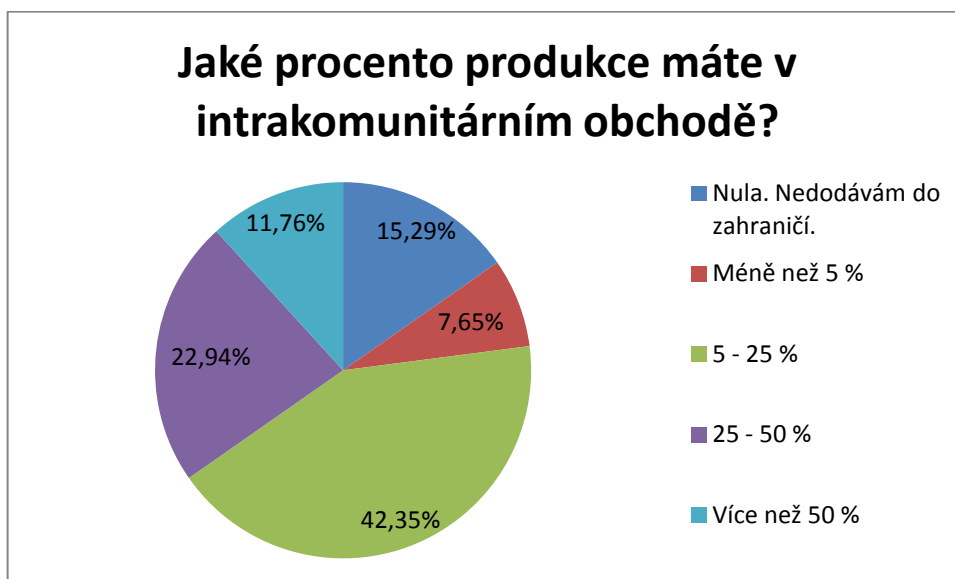
Zpravodajskou jednotkou pro Intrastat jsou osoby a firmy registrované jako plátcí DPH při splnění určitých podmínek. Dosáhli limitu povinnosti podávat informace 8 000 000 Kč v průběhu kalendářního roku. Tento limit platí od 1. 1. 2009 v obou směrech, tzn. všechna přijetí a odeslání zboží od 1. ledna kalendářního roku podle účetní evidence. Systém Intrastat slouží jako národní stupeň sběru statistických dat o intrakomunitárním obchodu pro Eurostat, který je statistickým orgánem Evropské unie.

Výše zmíněné problémy musí řešit podniky, které dodávají zboží do zahraničí. V dotazovaném vzorku převážná většina své výroby či zboží vyváží za hranice. Podniky byly požádány, aby svou produkci vyváženou do členských zemí EU, zařadily do následujících kategorií:

- Nula, nedodávám do zahraničí;
- Méně než 5 %;
- 5 – 25 %;
- 25 – 50 %;
- Více než 50 %;

42 % respondentů uvedlo procentní podíl zahraničního obchodu v rámci unie v rozmezí 5 – 25 % na celkové produkci. Firmy obchodující pouze na území České republiky zaujímají 15,29 % z celkového počtu dotazovaných subjektů.

Graf 5.13: Jaké procento produkce máte v intrakomunitárním obchodě?



Zdroj: Vlastní šetření

Každé dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě EU musí uvést plátce měsíčně v souhrnném hlášení, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce zboží nebo služby. Souhrnné hlášení lze podat od 1. 1. 2010 pouze elektronickou formou, a to vyplnit online přímo na stránkách MFČR, kde je vytvořen přednastavený formulář s průvodcem.⁵⁵ Souhrnné hlášení musí obsahovat, kterému místně příslušnému finančnímu úřadu je podáváno, identifikační údaje plátce, položky a celková hodnota plnění poskytnutých zahraničním odběratelům. Vyplněný formulář lze jednoduše odeslat formou datové zprávy nebo prostřednictvím datové schránky. Firma si může kontrolní opis zadaných dat vytisknout k archivaci.

Od 1. ledna 2010 je postup pro vrácení DPH v EU nahrazen novým elektronickým řízením a tím je možné zajistit rychlejší náhrady žadatelům. Předchozí papírový postup byl pomalý, těžkopádný a nákladný. Novinkou je, že osobám povinným k dani budou připsány úroky z prodlení, pokud členský stát pozdě vrátí daň.

⁵⁵ Souhrnné hlášení lze vyplnit online na stránkách MFČR. Dostupné z: <https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces;jsessionid=25EB77876BD67218F66E4B830975AAAE.ajp13sqli11?CPodani=90333628>.

5.10 Využívání elektronického systému VIES

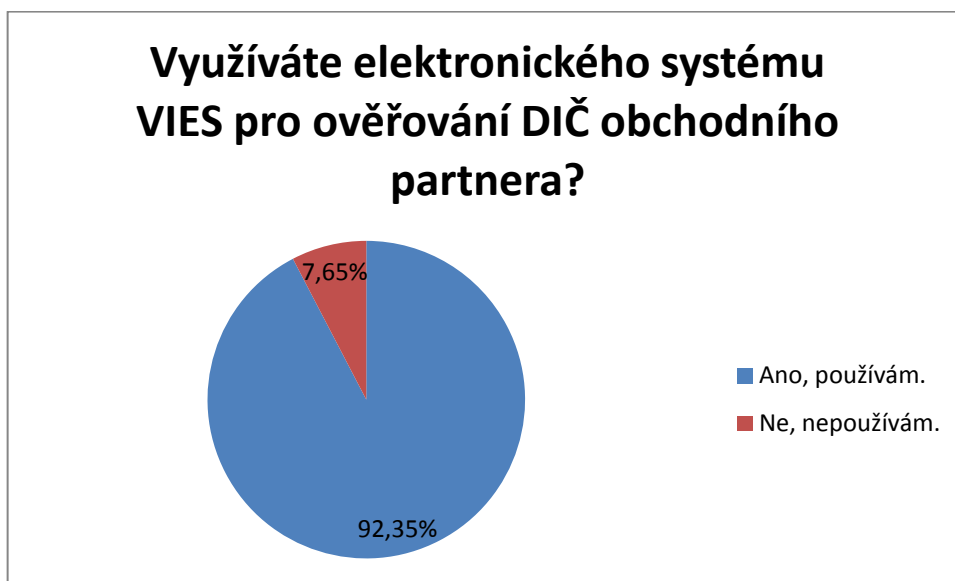
V rámci Evropské unie byl zaveden systém VIES (VAT Information Exchange System). Jde o elektronický systém, který umožňuje přenos informací týkajících se registrace k DPH, tzv. ověřování platnosti daňového identifikačního čísla (dále jen DIČ) k DPH. Prostřednictvím tohoto systému jsou zároveň daňovými správami jednotlivých členských zemí elektronicky přenášeny informace o intrakomunitárních dodáních zboží a lze si ověřit identifikační údaje osob registrovaných k DPH uvnitř Unie. Daňové správy shromažďují informace o registraci k DPH a souhrnná hlášení v národních databázích, které jsou provázány se systémem VIES. Údaje jsou poskytovány v reálném čase. Ověření DIČ lze provést na stránkách Evropské komise výběrem příslušného členského státu, který DIČ pro účely DPH vydal a vložením ověřovaného DIČ.⁵⁶ Je-li zadáno DIČ plátce, systém potvrdí, že se jedná o platnou identifikaci a zobrazí název subjektu a jeho sídlo. V opačném případě vyhodnotí číslo jako neplatné.

Evropská komise zřídila tento systém pro plátce DPH uskutečňující intrakomunitární plnění jako další prostředek ověřování DIČ jejich obchodních partnerů. Informace jsou získávány z databází členských států, které nejsou kontrolovány ze strany Evropské komise. Tudíž za aktuálnost a přesnost informací nese odpovědnost každý z členských států. Účelem systému VIES není jen ověřování, jde hlavně o výměnu a přenos informací za souhrnných hlášení mezi státy EU. Zjištěná data jsou ovšem citlivými údaji o podnikatelském subjektu, která je zakázáno použít k jinému účelu než výše uvedenému.

Zkušenosti dotazovaných subjektů s tímto systémem jsou převážně pozitivní. Ovšem stanou se případy, kdy se firma dostala do problémů, kvůli časovému nesouladu mezi zadáním do systému a dnem, kdy se subjekt stal plátcem. Systém vyhodnotil DIČ v den ověřování jako platné i přesto, že se subjekt stal plátcem DPH až po tomto datu. Firma tak byla vyzvána finančním úřadem k dodanění částek. Z vybraného souboru uvedlo 92 % respondentů, že tento systém zná a běžně ho v podnikové praxi používá. Zbýlých 8 % se systémem nepracuje z různých důvodů.

⁵⁶ DIČ lze ověřit na stránkách Evropské komise. Dostupné na webové adrese: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html>.

Graf 5.14: Využíváte elektronického systému VIES pro ověřování DIČ obchodního partnera?



Zdroj: Vlastní šetření

Povinnost členských států přidělovat podnikatelským subjektům daňové identifikační číslo je zakotvena ve směrnici 2006/112/ES. Každé toto číslo je unikátní, přesně identifikuje osobu v rámci intrakomunitárního obchodu. Daňové identifikační číslo je složeno z dvoumístného písmenného prefixu přiděleného každému státu. Každý subjekt jednoho státu tedy bude mít tuto předponu stejnou. Další část je tvořena 8 – 12 znaky, obvykle číselná kombinace, která je pro každý subjekt registrovaný v daném státě odlišná. Plátce používá DIČ při vystavování faktur, jednání se správcem daně, při podávání daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Formální struktura DIČ v jednotlivých členských zemích je pro úplnost výkladu uvedena v následující tabulce.

Tab. 5.2: Daňová identifikační čísla členských států

Členský stát EU	Kód země	Formát DIČ	Počet znaků	Poznámky
Belgie	BE	123456789	9	Pouze číslice
Bulharsko	BG	123456789 1234567890	9 nebo 10	Pouze číslice
Česká republika	CZ	1234567890	10 nebo 12	Pouze číslice
Dánsko	DK	12345678	8	Pouze číslice
Estonsko	EE	12456789	9	Pouze číslice
Finsko	FI	1345678	8	Pouze číslice
Francie	FT	1245678901 X1123456789 1X12345789 XX123456789	11	Obsahuje buď jen číslice nebo na prvním nebo druhém místě písmeno, s výjimkou písmen „I“ a „O“.
Irsko	IE	1234567X 1X34567X	8	Obsahuje jedno nebo dvě písmena, a to na posledním místě nebo na druhém a posledním místě.
Itálie	IT	12345678901	11	Pouze číslice
Kypr	CY	12345678X	9	Obsahuje na posledním místě jedno písmeno.
Litva	LT	123456789 123456789012	9 nebo 12	Pouze číslice
Lotyšsko	LV	12345678901	11	Pouze číslice
Lucembursko	LU	12345678	8	Pouze číslice
Maďarsko	HU	12345678	8	Pouze číslice
Malta	MT	12345678	8	Pouze číslice
Německo	DE	123456789	9	Pouze číslice
Nizozemsko	NL	123456789B01	12	Prvních devět znaků jsou číslice, poslední tři znaky jsou vždy v rozsahu B01 až B99.
Polsko	PL	1234567890	10	Pouze číslice
Portugalsko	PT	123456789	9	Pouze číslice
Rakousko	AT	U12345678	9	První znak je vždy U, zbývajících osm jsou číslice.
Rumunsko	RO	1234567890	10 a méně	Pouze číslice. Vzhledem k proměnlivé délce DIČ je i číslice „0“ na prvním popřípadě dalších místech DIČ rozhodující, např. RO 019 a RO 0019 představují dvě rozdílná DIČ.
Řecko	EL	123456789	9	Pouze číslice
Slovensko	SK	1234567890	10	Pouze číslice
Slovinsko	SI	12345678	8	Pouze číslice
Španělsko	ES	X12345678 12345678X X1234567X	9	Obsahuje jedno nebo dvě písmena, a to na prvním nebo posledním místě.
Švédsko	SE	123456789012	12	Pouze číslice
Velká Británie	GB	123456789 nebo 123456789012 nebo GD123 nebo HA123	9 nebo 12 nebo 5	Pouze číslice nebo na prvním a druhém místě písmena GD nebo HA: <ul style="list-style-type: none"> - v případě 12 číslic poslední tři představují identifikaci organizační složky pořizovatele zboží; - písmena GD a tři následující číslice představují identifikaci vládní instituce; - písmena HA a tři následující číslice představují identifikaci zdravotnické organizace.

Zdroj: Podle DUŠEK, J. *DPH 2012. Zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: 2012. s. 238.

5.11 Problémy s nárokem na odpočet DPH

V dotazníku byla nabídnuta podnikům možnost volně vyjádřit, s jakými problémy s nárokem na odpočet DPH se v každodenní praxi setkali a co by chtěli změnit. Nejčastější odpovědí se ukázal problém s náležitostmi na daňových dokladech.

Každý plátc DPH je povinen vést evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění podle § 100 zákona. Má povinnosti všechny tyto listiny archivovat po 10 let. Po skončení zdaňovacího období (měsíc nebo čtvrtletí) podává do 25. dne následujícího měsíce daňové přiznání k DPH na místně příslušný finanční úřad. V daňovém přiznání uplatňuje subjekt nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění. Nárok na odpočet lze uplatnit za zdaňovací období, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo, a firma k němu obdržela daňový doklad. Pokud firma dostane daňový doklad až po skončení zdaňovacího období, ale k uskutečnění případu už v tomto období došlo, může uplatnit odpočet až v den, kdy dostala doklad. Pro uplatnění nároku je tedy rozhodující datum fyzického přijetí dokladu, nikoliv datum uskutečnění zdanitelného plnění jako tomu bylo dříve. Uplatnit nárok lze obecně ve lhůtě 3 roky od data zdanitelného plnění. Několik dotazovaných vyjádřilo nesouhlas s vrácením částky DPH až za 30 dnů po podání daňového přiznání.

Problematické se dotazovaným společnostem jeví zajistit veškeré náležitosti daňového dokladu od dodavatelů z EU. Získat potvrzení o doručení zboží do jiného státu EU je spojeno s časovou náročností, jazykovou bariérou a nejistotou v souvislosti s platností daňového identifikačního čísla. Ze systému VIES totiž není možné zjistit, zda ověřované DIČ patří skutečné firmě, která doklad poskytla. Stejně tak neexistuje databáze změn plátců DPH. Např. při ukončení registrace k DPH je změna promítnuta do systému s časovým zpožděním, přičemž během této doby obchodní partner nemá jak zjistit, že firma přestala být plátcem DPH.

Negativní dopady na podnikatelské subjekty mají neustálé změny legislativy. Zahraniční obchod firmy je ztížen nejen změnami domácího práva ale také zahraničních legislativních změn, což můžeme považovat pro firmu za velmi demotivující a náročné na sledování. Několik respondentů vyjádřilo názor, že by uvítali vrácení celníků

a hraničních kontrol, jako tomu bylo před vstupem do Evropské unie. Administrativa se podle jejich názoru stala mnohem složitější.

Rozdílné sazby mezi členskými státy způsobují problémy při používání ekonomických softwarů. Firmám tak vznikají vícenáklady na čas pro kontrolu a opravy chyb zanesených v systému, či ruční zadávání dat bez využití automaticky přednastavených prvků. Navíc software je nutné neustále aktualizovat, aby odpovídal měnícím se daňovým podmínkám.

V souvislosti se zavedením nového systému přenesené daňové povinnosti, tzv. „reverse charge“ podle § 92 zákona se firmy potýkají s nejasnostmi v praktickém uplatnění. Odpovědnost za uplatnění odpočtu je přenesena na příjemce plnění. Poměrně složitý je i systém uplatnění a odpočtu DPH v případě zálohových plateb.

5.12 Další problémy s DPH

Jako další problémy s DPH respondenti uváděli hlavně časté změny legislativy a s tím spojený problém se v ní orientovat. Přestože se Evropská unie snaží směrnicemi sjednocovat úpravu v jednotlivých členských zemích, v praxi je to doprovázeno velkou nepřehledností a nejasným výkladem zákonů v závislosti na členském státě.

Dále mají společnosti postupem času vyplňovat čím dál větší množství výkazů. Od povinnosti zveřejňovat účetní závěrky a výroční zprávy do Sbírký listin v Obchodním rejstříku, informační povinnosti spojené se zaměstnáváním zaměstnanců, vést účetnictví, podávat měsíční hlášení o sražených a odvedených zálohách na daň z příjmů zaměstnanců, až po souhrnná hlášení o zahraničním obchodě a statistické výkazy pro Intrastat.

5.13 Návrhy a opatření

Názory dotazovaných podnikatelských subjektů přinesly několik námětů ke změnám v současné situaci. V této části jsou shrnuty postřehy, které by podnikům usnadnily existenci.

Z dotazníkového šetření vyplynulo, že více než 30 % podniků má na uplatňování DPH v České Republice během doby členství v EU negativní názor. Státní aparát by se měl snažit tuto negativitu ve smýšlení minimalizovat. Transakce tuzemské i zahraniční spojené s uplatňováním DPH jsou v praktickém použití často problematické a způsobují firmám vedle běžných problémů další nesnáze vyžadující čas a náklady. Proto je třeba jednoznačně a srozumitelně definovat, jak v praxi postupovat. První krok ke změně pochází z legislativního základu daně z přidané hodnoty. Ustanovení paragrafů zákona jsou pro veřejnost nesrozumitelná. Orientace v zákoně, který odkazuje na další a další paragrafy, odstavce a písmena, je velmi obtížná. Odborná právní mluva v předpisech EU je zkreslována doslovným překladem do češtiny. Zaměstnancům finančního oddělení podniku nezbyvá než sáhnout po odborné literatuře či absolvovat daňový kurz. Snazší existenci podnikům umožní pouze zjednodušení a větší srozumitelnost zákona.

Složitost současného systému pravidel o DPH je nutno zjednodušovat prostřednictvím zaměření se na hlavní prvky systému, jako jsou povinnosti, odpočty a sazby. Zásadní zjednodušení lze vidět v minimalizaci výjimek z pravidel a jejich jednoznačné definici. Je třeba provést revizi položek osvobozených od daně a položek zařazených do snížené sazby. Malé podniky jsou stávající složitostí zákona postaveny do obtížné pozice, nemohou si vždy dovolit daňové poradce pro zvládnutí stále složitějších a měnících se pravidel.

Podle studie Paying Taxes 2012 stráví česká firma průměrně 557 hodin ročně nad plněním daňových povinností, což je skoro dvojnásobek světového průměru. Jakým způsobem lze tento čas zkrátit a zefektivnit činnosti spojené s přiznáváním daní? Jednak se nabízí úprava daňových požadavků, které firmy musí splňovat, jednak stanovení intervalů a způsobu jejich plnění.

V současné době se s rozvojem internetu pomalu přechází k vyplňování daňových přiznání a podávání online. Uživatel má k dispozici s pomocí nápovědy a průvodce v krátkém čase vyplnit konkrétní formulář a doručit ho finančnímu úřadu. Velké procento fyzických osob stále využívá papírovou verzi formuláře a osobně ho podává na místně příslušném finančním úřadu. Je to způsobeno nedostatečnou informovaností veřejnosti o možnostech online přiznání. Což lze omezit různými nástroji marketingové komunikace, např. informačními brožurami či letáky.

Pro podniky, které jsou povinny podávat daňová přiznání k mnoha různým daním (daně z příjmů, silniční daň, výkazy pro OSSZ a zdravotní pojišťovny, DPH, trojdaň, daň z nemovitosti), by bylo výhodné využít softwarového balíčku, který by zahrnoval interaktivní formuláře a návody pro všechny daňové povinnosti podnikatelských subjektů. Tento software vydávaný Ministerstvem financí by byl poskytován podnikatelským subjektům zdarma a pravidelně aktualizován. Software by pak mohli začlenit do firemního informačního systému propojujícího účetní agendu a daně. Bezplatné používání lze považovat za způsob, jak podpořit rozvoj podnikání a zaměstnanosti v České republice. Neboť kompletní daňové balíčky jsou dostupné za přiměřený obnos a další aktualizace a rozšíření si musí firma dokoupit. Ministerstvo financí tak zpřístupní jednotný systém přiznávání daní pro všechny subjekty. Současně centralizace úprav a aktualizací přinese jednotné informace o daňových změnách pro všechny subjekty.

Více než polovina dotázaných subjektů si myslí, že současná úprava DPH pro obchodování uvnitř Unie je pro jednotný trh dostatečně vhodná a nepředstavuje překážku. Domácím podnikatelským subjektům se po vstupu do EU otevřel široký trh pro umístění jejich produktů. Firmy vzniklé před vstupem tak mohly využít zrušení cel při dodání do jiného členského státu, velkou poptávku po specifických či nových druzích produktů, možnost podnikat ve státech s nižšími daňovými sazbami apod. Vybudovali si silné odběratelské zázemí a stále se rozvíjejí. Dnešní doba přeje integracím podnikatelských subjektů do větších celků, které se sdružují s cílem maximalizovat zisk a pokrýt co největší část trhu. Volný pohyb osob, zboží, služeb

a kapitálu stimuluje hospodářskou soutěž, mezinárodní obchod a zlepšuje účinnost využití omezených zdrojů.

Harmonizace v daňové oblasti se neustále prohlubuje. Velká pozornost je věnována harmonizaci nepřímých daní, protože se v dlouhodobém horizontu projevují jako hlavní složka daňových příjmů státního rozpočtu. Odklon od přímého zdanění k nepřímému je spojen s velkou pozorností věnovanou zdaňování spotřeby, tzn. daňový poplatník nejenže uhradí daň z příjmu, ještě je povinen v ceně každého nákupu uhradit procento daně z přidané hodnoty či spotřební daně. Otázkou je, jak velký důchod mu zůstane po zaplacení všech daňových závazků. O tom vypovídá mimo jiné životní úroveň obyvatelstva. Obecně platí čím vyspělejší země, tím vyšší životní úroveň obyvatel. Podle toho jsou také řešeny sazby daně a předmět daně v jednotlivých státech. V České republice je názor podniků na prohlubování harmonizace v nepřímých daních vcelku neutrální.

Očekávat, že dojde ke snížení konkurence mezi státy v důsledku celkové daňové harmonizace, je podle podniků irelevantní. Nelze totiž očekávat, že v celé Evropské unii dojde ke sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty na jedno konkrétní procento a sjednocení metodiky stanovení daně. Neumožňují to nejen specifické ekonomické podmínky každého státu, ale i rozdílná vyspělost země a náročnost příjmové stránky státního rozpočtu. Navíc rozvoj země a mobilita kapitálu nezávisí pouze na zdanění. Podnik plánující investici do zahraničí uvažuje zdanění jako jeden z mnoha faktorů, které budou mít na konečnou investici vliv. Přístup EU k harmonizaci sazeb formou stanovení pásem a minimálních hodnot sazeb DPH je adekvátní. Na druhou stranu 66 % dotázaných podniků by sjednocení sazeb ve všech členských státech uvítalo. Jedna sazba DPH by totiž přinesla pokles administrativní náročnosti na správu daně a menší náročnost pro podniky.

Evropská komise se snaží hledat „definitivní systém“ uplatňování DPH. Ideální systém DPH ale neexistuje. Systém se širokým základem a jedinou sazbou daně by se snad přibližoval ideální, čistě spotřební dani. Stanovení konkrétní sazby je ovšem v pravomoci jednotlivých států. Výsledná diskuze o výši sazeb se mnohdy jeví jako

politická hra, kdy je např. v podmínkách ČR diskutováno, zda mít pouze jednu sazbu 17,5 % či dvě, kdy snížená sazba bude velmi vysoká. Základní sazba DPH se uplatňuje zhruba na dvě třetiny celkové spotřeby a zbývající třetina podléhá různým osvobozením od daně nebo sníženým sazbám. V případě sjednocení obou sazeb v jednu lze očekávat i zvýšení cen produktů, které dříve patřily do snížené sazby. Pro konečného spotřebitele to znamená zvýšení životních nákladů, neboť snížená sazba zahrnuje např. potraviny, léky, jízdenky atd. Z tohoto pohledu je sjednocení sazeb vnímáno jako negativní krok dopadající na obyvatelstvo postižené rigidní mzdovou politikou. Dopady sjednocení sazeb na podniky můžeme identifikovat ve snížení množství účetní agendy při rozlišování účetních případů podle sazeb. Na všechny operace bude použita jediná sazba, která je z hlediska kalkulací v účetnictví jednoduchá.

Co se týká jednotné sazby DPH v České republice, jeví se tento krok jako dlouhodobě neudržitelný. Jednotná sazba sice vypadá jednoduše z hlediska kalkulace a z pohledu správce daně, ovšem jde jen o jednoduchost z hlediska účetnictví. Daňová teorie je velmi bohatá v teoretických poznatcích, to ale neznamená, že jejich uplatnění v praxi je správná věc. Částku daně vždy platí poplatník, jako konečný spotřebitel, je třeba zohlednit jeho platební schopnost. Těžko můžeme Českou republiku považovat za společnost, kde je z hlediska zájmu a prospěchu společnosti vše rovnocenné, že by to mělo být i stejně zdaněno. Snížená sazba byla prostředkem, jakým se tyto hrany mezi obyvatelstvem obrušovaly, neboť se do ní zahrnují základní věci potřebné k životu (potraviny, nápoje, knihy, zdravotní pomůcky a léky, veřejná doprava apod.). Obecně můžeme v Evropě vyzorovat trend jedné sazby základní a převážně dvou sazeb snížených. Ve Velké Británii najdeme dokonce zboží s nulovou sazbou. Nyní lze očekávat zdanění potravin 17,5 % sazbou daně na rozdíl od 10% sazby, na kterou jsme byli zvyklí ještě před rokem. Tento krok uvítají hlavně podnikatelské subjekty jako plátcí DPH, ale od poplatníka lze očekávat určitou nevůli, neboť silně dopadá na chudší sociální vrstvy. Nelze však upřít krok směrem ke snižování administrativní zátěže podniků.

S ohledem na sociální rozvrstvení v ČR by bylo schůdné, vydat se cestou zavedení další snížené sazby. Do této sazby by byly zařazeny vybrané potraviny a léky, případně další

statky, které zdaňovány nebyly. Tímto by byl učiněn vstřícný krok slabším sociálním vrstvám a další sazby lze lépe přizpůsobit ekonomické situaci. Tzn. dani by podléhala široká základna a sazby by zůstaly na stejné úrovni. Podle výsledků dotazníku uvedla skoro polovina dotazovaných, že základní sazba DPH by se měla pohybovat v rozmezí 16 – 21 %. Snížené sazby lze udržovat v pásmu 5 až 15 %.

Podle odezvy dotazovaných subjektů se za čtyři roky od zavedení možnosti skupinové registrace k DPH tento institut využívá pouze v malé míře. Omezujícím faktorem je kapitálová propojenost a termín podání přihlášky k registraci do 31. října každého roku. Lhůta pro rozhodnutí finančního úřadu je 30 dní. Účinnost registrace nastává prvním dnem roku následujícího po podání přihlášky. Zrušení skupiny nebo ukončení členství člena skupiny nelze provést k libovolnému dni. S ohledem na pravidla pro uplatňování nároku na odpočet daně zákon ukončuje skupinovou registraci k poslednímu dni kalendářního roku. Tzn. členství se zakládá minimálně na jeden kalendářní rok od data registrace. Tento omezující faktor je problematický. Pro člena, který přestal splňovat podmínky na počátku roku, trvá členství až do konce roku, kdy nabývá odhlášení účinnosti. Problémem v praxi jsou administrativní náklady při obesílání obchodních partnerů s informací o změně DIČ a vzniku skupiny.

Je třeba řešit i lepší identifikaci členů skupiny v českém systému, kde lze ověřit DIČ – Registr plátců DPH. Zavedením skupinové registrace k DPH se původní registrace člena ukončuje k datu vydání speciálního daňového identifikačního čísla pro skupinu. V systému se tato změna ukáže jako ukončení registrace k DPH. Jestliže tento člen není zastupujícím členem, je obtížné zjistit, že je stále plátcem DPH, protože je členem skupiny. Podnik se často musí spolehnout na jeho ujištění. Stačí podnikům zpřístupnit databázi těchto propojených osob, kde lze pod podmínkou identifikace (zřízení účtu a heslo) vyhledat požadovaný dotaz. Výhodou ověřování v českém systému je zobrazení data registrace k dani a kým byl subjekt registrován. V systému VIES se zobrazuje pouze, zda je číslo platné či neplatné bez těchto podrobností.

Další kladný krok v průběhu daňové harmonizace spatřuji v právní úpravě vystavování dokladů. Zákon umožňuje vystavovat daňové doklady i v elektronické formě. Každý

doklad, který je opatřen ověřeným elektronickým podpisem, uznávanou elektronickou značkou nebo předán elektronickou výměnou informací je považován za plnohodnotný daňový doklad. Otázka doručení daňového dokladu není v zákoně taxativně vyjádřena. Doklad může být doručen papírově (osobně, papírově) či elektronicky (emailem, zpřístupněním na webu). Doručení emailem je zrovnoprávněno s papírovým doručením a má stejnou váhu. Pokud budou obě strany transakce držet shodné doklady, nelze zpochybňovat způsob doručení dokladu emailem.

Plátce má povinnost podat souhrnné hlášení měsíčně do 25 dnů. Jelikož je plátce povinen podávat každý měsíc nebo čtvrtletí daňová přiznání, snížit jeho administrativní náklady lze spojením těchto povinností dohromady. Pokud má subjekt měsíční zdaňovací období, podával by souhrnné hlášení měsíčně, pokud čtvrtletní, pak každé čtvrtletí. Plátce by byl povinen ve stejném termínu podat souhrnné hlášení a daňové přiznání. V současné době se tento přístup uplatňuje pouze při poskytování služeb s místem plnění v jiném státě osobě z EU. Plátce, který dodává zboží plátcům do jiného členského státu, podléhá termínu podání do 25 dnů každého měsíce. Při elektronickém podání lze uvažovat o jediném interaktivním formuláři, který bude zahrnovat formuláře daňového přiznání i formulář souhrnného hlášení. Uživatel pouze zvolí, zda splňuje podmínky pro jeho vyplnění či ne. Plátcům, kteří nedodávají své produkty do zahraničí, touto úpravou nebudou zasaženi.

Další informační povinnost je spojena s vykazováním dat pro Intrastat. Tato povinnost vzniká pouze osobám registrovaným nebo identifikovaným v České republice k DPH, které překračují osvobozující hodnotový práh pro odeslání a přijetí zboží ve výši 8 mil. Kč. Firmy vyplňují měsíční výkazy elektronicky prostřednictvím aplikací InstatDesk, InstatOnline (omezení do 500 položek za měsíc v jednom směru). Tento software je firmám k dispozici zdarma, stačí nainstalovat. Kladně lze hodnotit jednotnou strukturu a požadavky shodné pro všechny povinné subjekty, automaticky přednastavené formuláře, uživatelsky příznivé prostředí a jednoduchost odesílání.

Vzhledem k tomu, že praxe ukázala určité problémy se systémem VIES, navrhuji věnovat pozornost způsobu jejich odstranění. Problémy spojené s časovým nesouladem

promítnutí změn DIČ zahraničních subjektů do systému lze řešit samostatným oddílem v tomto systému, kde budou tyto změny daňových identifikačních čísel evidovány a evidovány také probíhající řízení o jejich udělování či odebrání. Při zadání ověřovaného čísla se pak uživateli zobrazí i podrobnosti kdy a kým bylo uděleno, případně odebráno. Tyto podrobnosti jsou evidovány u daňových správ členských zemí, které jsou propojené a poskytují informace pro tento systém. Je to otázkou naprogramování této webové aplikace.

Jedno správní místo v mezinárodním obchodě je krokem ke zjednodušení stávajícího systému DPH v Evropské unii. Pokud bude mít podnik možnost vybrat si, s kterou daňovou správou bude jednat, výrazně to omezí jeho administrativní náklady. Navíc usnadní rozšiřování začínajících podniků do zahraničí, což přispěje k hospodářskému růstu země a vytváření pracovních míst. Trendem ekonomik se stává široké spektrum nabízených služeb a technologií. Krok EU ke zdaňování služeb sazbou DPH je správným. Zavedení jednoho správního místa v přeshraničním obchodě přineslo podnikům usnadnění při plnění daňových povinností. Ovšem je otázkou, proč se neuplatňuje i při dodávání zboží. Princip jednoho správního místa při dodávání zboží založený na již fungujícím systému pro služby mnohonásobně omezí potíže českých firem dodávajících do zahraničí. Mohou jednat s domácím správcem daně a všechny transakce firmy (domácí i zahraniční) budou zdaněny v jednom místě pro celou Evropu. Vybrané daně budou určitým alokačním mechanismem rozděleny mezi členské státy, ke kterým se vybraná daň vztahuje. Docílila by se tím minimalizace nákladů firem na dodržování předpisů jiného státu, zmenšil prostor pro podvodná jednání daňových subjektů. Pro zavedení jednotného správního místa se vyslovilo 68 % všech dotazovaných podniků.

Na všechny daňové subjekty v ČR je cílen projekt, který v praxi začne fungovat od roku 2014, jedno inkasní místo (JIM). Subjekt bude jednat s jedním finančním úřadem o všech záležitostech kolem výběru daní, cla, pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Významnou změnou je snížení povinného limitu pro registraci k DPH na 750 tis. Kč. Lze očekávat, že tento snížený limit bude splňovat více subjektů, tudíž jim nastane povinnost registrace k dani a stanou se plátcí. Podle statistik Generálního

finančního ředitelství se tato změna dotkne přibližně 16 tis. podnikatelů. V důsledku toho se očekává příliv prostředků do státního rozpočtu. Kladný vliv lze spatřovat v jasné identifikaci správce daně, kterému subjekt podléhá, centralizaci daňových povinností a snížení nákladů na čas a jednání s několika různými institucemi.

Původní cíl harmonizace byl přechod z principu země určení na zemi původu. Obecně se při dodání do jiného členského státu používá princip země určení tak, že zboží je odesláno s nulovou sazbou daně a v cílové zemi ho odběratel „dodaní“ a odvede daň. U principu země původu je daň vybírána už ve státě, odkud se zboží nebo služba dodává. Použije se sazba daně platná v zemi původu. Tento princip ale vyžaduje zavedení jednotné sazby, protože jinak by se prodávalo zboží s různými sazbami daně, podle toho, odkud by pocházelo. Lze tedy očekávat, že dokud Evropská unie nedospěje ke konečnému cíli celkové harmonizace – sjednocení sazeb – nelze přejít na princip země původu. Navíc všeobecně panuje mezi vládami členských států neochota, proto v krátkodobém horizontu neočekáváme změnu stávajícího principu.

5.14 Návrhy na změnu pro konkrétní podnik

Při analýze dopadů harmonizace nepřímých daní se nyní zaměříme na konkrétní podnik. Z dotazovaných subjektů byl vybrán podnik NOVASERVIS spol. s r.o. se sídlem v Brně. Je předním výrobcem vodovodních baterií (METALIA) a vodovodních doplňků (NOVATORRE) nejen v České republice, ale i ve střední a východní Evropě. NOVASERVIS působí na našem trhu už od roku 1990, kdy se společnost začala specializovat v oblasti vybavení koupelen. V roce 1995 se NOVASERVIS spojil se společností METAL Znojmo a.s., která byla uznávaným výrobcem mosazných koupelnových doplňků značky NOVATORRE v České republice. Roku 1998 bylo vytvořeno exportní oddělení. Během svého vývoje změnila několikrát vlastníka, ale přesto ji lze považovat za jeden z nejdéle fungujících výrobních podniků na Znojemsku. Ve znojemském závodě jsou od roku 2000 vyráběny vodovodní baterie METALIA. V roce 2006 proběhla transformace společnosti na akciovou společnost, fúzí společností NOVASERVIS, spol. s r. o., METAL Znojmo a.s. a KBC Venture a.s.. V posledních letech rozšířila nabízený sortiment o instalační materiál, sprchový a zahradní program,

WC sedátka a další sortiment. Svě zákazníky si udržuje atraktivním designem produktů, rychlými a kvalitními službami, včetně záručního a pozáručního servisu. Společnost je držitelem certifikace ISO 9001. V roce 2010 došlo k rozšíření sortimentu instalačního materiálu, topných koupelnových žebříků a nových řad vodovodních baterií. Rok 2011 byl ovlivněn spoluprací s polským výrobcem a na český trh byly uvedeny, vedle nových sérií koupelnových doplňků NOVATORRE 11 a 12, i vodovodní baterie a instalatérský program FERRO. V současné době zaměstnává 168 zaměstnanců. Společnost je registrovaným plátcem DPH.

Ve výrobním závodě je zaveden automatizovaný systém vychystávání objednávek prostřednictvím systému čteček čárových kódů, které jsou propojeny s objednávkovým a fakturačním systémem. Během roku 2007 společnost investovala do rozšíření kapacity automatizovaného skladovacího systému Kardex, který se používá pro skladování součástí, polotovarů a hotových výrobků v průběhu výrobního procesu. Růst poptávky zapříčinil zvýšené nároky na skladovací prostory, tudíž v posledních letech byla společnost nucena rozšiřovat skladovací prostory ve výrobním areálu ve Znojmě. Společnost má své internetové stránky včetně internetového obchodu.⁵⁷ Společnost inzeruje v odborných časopisech, využívá reklamy v rozhlasu a pravidelně se účastní českých i zahraničních veletrhů. Zákazníci mají také k dispozici dvě maloobchodní prodejny v Brně a ve Znojmě. Zahraniční obchod zabezpečuje specializované exportní oddělení.

Zkušenosti se změnou právní úpravy po vstupu ČR do EU hodnotí tato společnost jako neutrální. Některé věci se zjednodušily a některé zkomplikovaly. Pozitivní se podniku jeví cesta ke snížení administrativy spojené s Intrastatem a souhrnným hlášením. Společnost během dvacetiletého fungování zasáhly změny českého práva způsobené harmonizačními snahami Evropské unie a může tak nejlépe tyto změny zhodnotit. Podnik uvedl, že v intrakomunitárním obchodě má 5 – 25 % celkové produkce. Tzn. že dříve byla jeho administrativní zátěž v souvislosti s informačními povinnostmi velmi vysoká. S přechodem k elektronickému podání bylo fungování této společnosti usnadněno.

⁵⁷ Internetové stránky a elektronický obchod dostupné z: <<http://www.novaservis.cz/>>.

Společnost je povinná vést evidenci pro účely DPH, která musí obsahovat všechny údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti k DPH. Evidence sleduje uskutečněná plnění osvobozená od daně, nebo která nejsou předmětem daně, pořízení zboží z jiného členského státu v členění na jednotlivé státy atd. Podnik používá komplexní účetní program, který ulehčuje tuto evidenci a umožňuje kdykoli získat výstupy podle potřeby. K podávání daňového přiznání využívá společnost na webu České daňové správy přístupné online formuláře.

Z pohledu společnosti NOVASERVIS spol. s r.o. představuje současná úprava DPH pro jednotný trh překážku, neboť způsobuje podnikatelským subjektům vysoké administrativní náklady. Společnost je povinná měsíčně podávat daňové přiznání, měsíčně podávat souhrnné hlášení, vyplňovat výkazy pro Intrastat. Výhodou pro firmu je jejich elektronické podávání. Výkazy pro Intrastat se vyplňují prostřednictvím příslušné aplikace.

V souvislosti s povinností žádat odpočet DPH jen za plnění, ke kterým podnik dostal daňový doklad do konce zdaňovacího období, se společnost setkává s problémy tomuto požadavku dostát. Při poskytování plnění zahraničním subjektům z EU bylo problematické zajistit náležitosti a opravy papírových daňových dokladů, tím byly kladeny zvýšené nároky na čas. Zjednodušení je spatřováno v doručování dokladů elektronicky, které mají nyní stejnou váhu jako papírové. V současné době firma v převážné většině případů využívá pouze tento způsob.

Společnost vykazuje rozsáhlé obchodní vztahy s mnoha zahraničními subjekty. Po fúzi splynutím s ZQS Czech s.r.o., kterou vlastní polský podnik FERRO SA., se společností NOVASERVIS spol. s r.o. otevřel přístup na nové trhy Evropy, jako Bulharsko, Francie, Polsko, Rumunsko, Rusko, Slovensko, Ukrajina apod. S tím souvisí problematika uplatňování DPH při intrakomunitárních plněních i plněních do třetích zemí. Bez systému VIES by tyto transakce byly velmi složité. Společnost nevyužívá výhod skupinové registrace k dani z přidané hodnoty.

Společnost by uvítala sjednocení sazby DPH v rámci všech států EU. Odstranila by se jí tím náročnost na rozlišování podle sazeb a evidenci. Vzhledem k situaci uvnitř Evropské unie nelze tento vývoj očekávat. V České republice ovšem jednotná sazba zavedena bude. Jednotná sazba DPH uplatňovaná v roce 2013 přinese firmě zjednodušení v tuzemských transakcích. Ušetří se čas a náklady na evidenci podle jednotlivých sazeb.

Pokud bude v budoucnu realizováno jednotné správní místo i na poskytování zboží, tato společnost si může zvolit správce daně v ČR, který bude přerozdělovat vybranou daň na místo určení. Podniku se omezí povinnost sledovat změny předpisů státu, kde je usazen obchodní partner. V roce 2014 bude podnik jednat ve věci daňových a odvodových povinností s jedním finančním úřadem. Současně bude muset přizpůsobit mzdovou agendu, neboť se upouští od systému superhrubé mzdy. Tato změna firmě sice přinese jisté zjednodušení, ale i jisté náklady na přizpůsobení se.

6 Závěr

Tato diplomová práce se zabývá problematikou harmonizace daně z přidané hodnoty v kontextu vstupu České republiky do Evropské unie. V první části se čtenář seznámil s teoretickými aspekty daňové harmonizace a harmonizačních tendencí v uplynulých letech. Daňová harmonizace je definována jako proces sbližování daňových soustav a jednotlivých daní států na základě dodržování společných pravidel. Komparace daňové harmonizace a daňové konkurence přinesla významné poznatky. Dále byly identifikovány pozitivní a negativní stránky harmonizace, se kterými se EU musí potýkat. Další kapitola je věnována analýze právního rámce harmonizačních procesů v EU a důležitým směrniciím přijímaným v průběhu let, jako základním kamenům celé daňové harmonizace. Harmonizační proces nepřímých daní poukazuje na vývoj daně z přidané hodnoty v evropském měřítku od kumulativního kaskádového systému daně z obratu používaného v 60. letech po daň z přidané hodnoty, jak ji známe dnes. Následuje analýza faktorů, které harmonizaci v rámci všech států znesnadňují. Neboť každý členský stát má specifický daňový systém, který odpovídá politickým, ekonomickým, sociálním i kulturně historickým podmínkám země. Porovnání daňového zatížení členských států pomocí ukazatele daňové kvóty se věnuje kapitola 2.8.

Pro úplnost výkladu byla zpracována kapitola 3 – Daňový systém v ČR. V souladu s cílem práce byla nejprve provedena charakteristika zákonné úpravy této daně v České republice, a to vymezením předmětu daně, daňových subjektů a principů zdaňování. V závěru kapitoly byly předneseny určité výhody a nevýhody této daně. Práce obsahuje i přehled sazeb daně z přidané hodnoty uplatňovaných v letech 2008 až 2012. Kapitola 4 - Harmonizační procesy v ČR přináší výčet cílů, které byly stanoveny před vstupem do EU, a během času se měli realizovat. A také chyby, které proces harmonizace zbytečně komplikují.

Ačkoli je problematika daně z přidané hodnoty velmi obsáhlá, tato práce se zaměřila na praktické dopady daně a daňové povinnosti podnikatelských subjektů. Pomocí dotazníku byly zjišťovány názory 170 podnikatelských subjektů se sídlem na území ČR. Firmy mohly vyjádřit svůj názor na postupující harmonizaci daně z přidané hodnoty,

počet sazeb, problémy v intrakomunitárním obchodě a další. Na základě těchto podnětů byly vyzorovány určité možnosti ke změně v dosavadním stavu.

Z dotazníkového šetření vyplynulo, že více než 30 % podniků má negativní zkušenosti se změnou právní úpravy po vstupu ČR do EU. Praktické používání daně z přidané hodnoty je problematické z několika důvodů. Nesrozumitelnost legislativy, obtížná orientace v zákonech, neustálé změny a novely, velké množství výjimek z pravidel, zkreslený výklad odborné právní mluvy v předpisech EU apod. Složitost současného systému je třeba zjednodušovat prostřednictvím zaměření se na hlavní prvky systému, jako jsou povinnosti, odpočty a sazby. Je třeba provést revizi položek osvobozených od daně, zařazených do snížené sazby, revizi výjimek z pravidel. Zefektivnit činnosti spojené s přiznáváním daní lze prostřednictvím online systému pro daňová přiznání. Bezplatný software integrující daňová přiznání pro všechny daně a s tím spojené povinnosti do jednoho komplexního balíčku, je způsob jak podpořit rozvoj podnikání a zaměstnanosti v ČR. Současně centralizace úprav a aktualizací přinese jednotné informace o daňových změnách pro všechny subjekty.

Více než polovina dotázaných subjektů si myslí, že současná úprava DPH pro obchodování uvnitř Unie je pro jednotný trh dostatečně vhodná a nepředstavuje překážku. Dnešní doba přeje integracím podnikatelských subjektů do větších celků, které se sdružují s cílem maximalizovat zisk a pokrýt co největší část trhu.

V dlouhodobém horizontu se DPH jeví jako hlavní složka daňových příjmů státního rozpočtu, a tak se stalo světovým trendem přesouvat zdanění do nepřímých daní a naopak sazby přímých daní snižovat. Strategie harmonizace v oblasti DPH se orientuje v první řadě na harmonizaci výpočtu daňového základu a na snížení počtu výjimek při oceňování daňového základu. Druhá část harmonizační strategie je založena na uplatňování duální daňové sazby (základní a snížené) ve všech státech EU. Existence dvojí sazby daně ovšem může pro plátce znamenat i určitou míru komplikace v případě pochybností, kterou sazbu u zdanitelného plnění použít. Dotazník ukázal, že 66 % dotázaných podniků by sjednocení sazeb ve všech členských státech uvítalo. Jedna

sazba DPH by totiž přinesla pokles administrativní náročnosti na správu daně a menší náročnost pro podniky.

Co se týká jednotné sazby DPH v České republice, jeví se tento krok jako dlouhodobě neudržitelný. Částku daně vždy platí poplatník. V případě sjednocení obou sazeb v jednu lze očekávat i zvýšení cen produktů, které dříve patřily do snížené sazby. Pro konečného spotřebitele to znamená zvýšení životních nákladů. Těžko můžeme Českou republiku považovat za společnost, kde je z hlediska zájmu a prospěchu společnosti vše rovnocenné, že by to mělo být i stejně zdaněno. Česká republika se tak od roku 2013 stává průkopníkem v uplatňování jediné sazby. Jediný stát, který má zatím jedinou sazbu, je Dánsko. Stejně tak celkové sjednocení daňových sazeb v jednu sazbu pro celou Evropskou unii se jeví jako nereálné. Členské státy tento krok chápou jako zasahování do jejich národní suverenity, které se nechtějí vzdát. Pozitivum jednotné sazby je omezení daňových úniků při nesprávně zvolené sazbě i další možné příjmy, které by jednotná sazba přinesla do státního rozpočtu.

Podniky byly dotazovány, v jaké míře využívají skupinovou registraci k dani. Z dotazovaného vzorku respondentů je pouze 6,5 % skupinově registrovaných. V praxi se ukázaly problémy spojené s identifikací členů skupiny v systémech na ověření DIČ. Zavedením skupinové registrace k DPH se totiž původní registrace člena ukončuje k datu vydání speciálního daňového identifikačního čísla pro skupinu. V systému pak podnik vystupuje jako neplátce, což není pravda. Problém lze vyřešit lepším přístupem k informacím o registrovaných skupinách. Výhodou ověřování v Registru plátců DPH je zobrazení data registrace k dani a kým byl subjekt registrován. V celoevropském systému VIES se zobrazuje pouze, zda je číslo platné či neplatné bez těchto podrobností. S tím souvisí i problémy podniků s časovým nesouladem promítnutí změn DIČ zahraničních subjektů do systému VIES. Odstranit je lze lepší propojeností informací z daňových správ členských zemí s tímto systémem.

Kladným krokem je zrovnoprávnění doručování daňového dokladu emailem s papírovým doručením. Velká zátěž je na podniky kladena v souvislosti s povinností podávat souhrnná hlášení při intrakomunitárním obchodu a vykazováním dat pro

Intrastat. Částečné omezení této zátěže přinesl přechod na elektronické podání. Od roku 2014 se předpokládá spuštění jednoho inkasního místa (JIM). V souvislosti s diskuzemi kolem jednoho správního místa při poskytování služeb v mezinárodním obchodě se nabízí otázka, zda lze tento princip použít i na dodávání zboží. Touto otázkou by se měla EU zabývat, neboť tak lze minimalizovat náklady na dodržování předpisů jiného státu, omezit prostor pro podvodná jednání daňových subjektů atd.

Při zkoumání dopadů harmonizace na konkrétní podnik lze identifikovat určité faktory, které podniku ulehčily existenci. Jedná se zejména o elektronické podávání daňového přiznání, souhrnného hlášení a výkazů Intrastat, systém VIES. Na druhou stranu problémy společnosti NOVASERVIS s r.o. činily časté změny legislativy, složitost předpisů, administrativní náklady na plnění zákonných požadavků, informační povinnosti. Společnost jako plátce DPH uvítá sjednocení sazby DPH od roku 2013. Prostor pro změnu je spatřován v rozšíření jednoho správního místa v přeshraničním styku i na poskytování zboží či plánované jednotné inkasní místo.

Dominantními cíli v systému DPH jsou podle mého názoru větší praktičnost, zefektivnění a snížení nákladů pro podniky, jednoduchost a transparentnost systému, omezovat výpadky příjmů, k nimž dochází z důvodu nevybrané DPH a podvodů. Proto je nutné přijímat taková opatření, která umožní realizovat koncept jednoho kontaktního místa pro přeshraniční transakce, standardizovat přiznání k dani z přidané hodnoty a snadný přístup k údajům a informacím prostřednictvím centralizace a propojování daňových internetových portálů členských států.

Vývoj daně z přidané hodnoty v Evropě stále nedospěl ke svému cíli. Hlavní hnací silou jsou směrnice Evropské unie, které musí státy ve své legislativě nějakým způsobem zohledňovat. A pokud se jim podaří přijmout stabilní právní úpravu bez nedostatků a problémů, nelze vyloučit změny sazeb DPH, neboť ty reagují na vnější i vnitřní ekonomické vlivy. I do budoucna lze tedy očekávat změny reagující na stále se prohlubující globalizaci světových ekonomik.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace:

- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. Praha : C.H. Beck, 2009. s. 176.
- DAVID, P. *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. Brno: CERM, 2007. 111 s. ISBN 978-80-7204-522-8.
- DUŠEK, J. *DPH 2012. Zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. 256 s., s. 87. ISBN 978-80-247-4080-5.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia. 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- KUBÁTOVÁ, K.: *Daně – konkurence nebo harmonizace?*, in: *Daňová konkurence*, sborník textů, CEP 29/2004.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
- MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. *Daně a finance* 7-8 / 2005.
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- NERUDOVÁ, D., KAPOUNEK, S. *Empirická analýza vlivu kapitálové mobility na daňové zatížení v Evropské unii*. In *Sborník z mezinárodní vědecké konference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*. VŠE. Praha: 2006. Dostupný z WWW: <http://kvf.vse.cz/storage/1168942453_sb_nerudova_kapounek.pdf>.
- PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii – Daňová soustava ČR*. 1.vyd. Olomouc: 2006. ISBN 80-244-1298-5. Dostupné z:

<http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/uvodni_kapitoly_k_d_a.pdf>.

SZAROWSKÁ, I. *Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii*. Acta Academica Karviniensis, 2009, č. 1, s. 232-243. ISSN 1212 - 415X. Dostupné z: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/19935/1/Stav_harmonizace_DPH_v_EU.pdf>.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

TANZI, V. *Globalization of Tax Competition and the Future of Tax Systems*. IMF Working Paper WP/96/141. Washington: IMF, 1996.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: 1. VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Elektronické zdroje:

Běhounek, P. *Novela DPH č. 370/2011 Sb. od 1.1.2012 resp. 1.1.2013*. [online] 8. 12. 2011. [cit. 12. 1. 2011] Dostupné z: <<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/>>.

Běhounek, P. *Novela DPH od 1. 1. 2013* [online] 20. 3. 2012. [cit. 23. 4. 2012] Dostupné z: <<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2013/>>.

Daňový portál pro všechny. *Vývoj sazeb DPH v ČR*. [online] 27. 3. 2010. [cit. 23. 4. 2012] Dostupné z: <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.

Euroskop.cz. *Historie vstupu ČR do EU*. [online] 4. 8. 2006 [cit. 12. 1. 2011] Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/214/sekce/od-navazani-diplomatickych-styku-po-prvni-kolo-jednani-v-rijnu-1998/>>.

Euroskop.cz. *Konsolidované znění smlouvy o Evropské unii*. [online] 2012. [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/gallery/54/16335-smlouva_o_eu.pdf>.

Euroskop.cz. *Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie*. [online] 2012. [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/gallery/54/16334-fungovani_eu.pdf>.

MFČR. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2010. C. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu*. [online] 2011. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <http://mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2010_C_pdf.pdf>.

OECD (2011), *Revenue statistics: Comparative tables, OECD Tax*. [online] 30. 11. 2011. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2>.

Paying Taxes 2012. The Global Picture. [online] Dostupné z: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml>>.

PEKAŘ, J. *Daň z příjmu oslaví 160. narozeniny*. www.penize.cz [online] 2008. [cit. 20. 2. 2012] Dostupné z: <<http://www.penize.cz/dane/42829-dan-z-prijmu-oslavi-160-narozeniny>>.

Prováděcí nařízení Rady EU/282/2011. Dostupné z <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com_2012_2_en.pdf>.

Sagit.cz Daňový poradce. *Daň z obratu*. [online] 2004. [cit. 20. 2. 2012] Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_042.htm>.

Studie proveditelnosti Jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). [online] Ze dne 7. 10. 2011. Dostupné na: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/JIM_Studie_proveditelnosti_FINAL.pdf>.

TMF Group. *International VAT and IPT Services. EU VAT Rates 2012*. [online] 2012 [cit. 8. 3. 2012] Dostupné z: <<http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>>.

TOMAN, P. , KREMPA A. *MF připravuje novelu zákona o DPH s účinností od roku 2013*. [online] 2. 3. 2012. [cit. 10. 3. 2012] Dostupné z:

<<http://cfoworld.cz/legislativa/mf-pripravuje-novelu-zakona-o-dph-s-ucinnosti-od-roku-2013-1539>>.

WebFinance Inc. *BusinessDictionary.com*. [online] 2012 [cit. 10. 1. 2012] Dostupné z: <<http://www.businessdictionary.com/definition/tax-harmonization.html>>.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Hlava I. § 2. [online] Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/cast1h1.aspx>>.

ZELENÁ KNIHA : o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH [online] Brusel, 2010. [cit. 9. 3. 2012] Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zelena_kniha_DPH_EK_KM_com%282010%29695_20101201.cs1.pdf>.

8 Seznam obrázků, tabulek a grafů

Obr. 3.1: Přímé daně v České republice.....	34
Obr. 3.2: Nepřímé daně v České republice	35
Obr. 3.3: Druhy plnění DPH	41
Obr. 3.4: Schéma použití principu země původu a země spotřeby	43
Obr. 4.1: Základní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty	48
Tab. 2.1: Přínosy a nebezpečí daňové koordinace, harmonizace a konkurence.....	13
Tab. 2.2: Hodnocení daňové soutěže a daňové harmonizace podle zvolených kritérií.....	19
Tab. 2.3: Použití kumulativního kaskádového systému daně a výsledná daň.....	25
Tab. 2.4: Použití systému daně z přidané hodnoty a výsledná daň.....	26
Tab. 2.5: Podíl celkových daňových příjmů na HDP ve vybraných 21 členských státech EU v letech 2003 – 2010 (v %).....	30
Tab. 3.1: Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2013	39
Tab. 3.2: Základní charakteristiky daně z přidané hodnoty v Evropské unii k 31. 1. 2012.....	45
Tab. 5.1: Výsledky studie „Paying Taxes 2012“ pro EU a ČR.....	55
Tab. 5.2: Daňová identifikační čísla členských států.....	73
Tab. 9.1: Vývoj sazeb DPH v členských státech EU (v %, stav k 1. lednu příslušného roku)	4
Tab. 9.2: Směrnice EU k harmonizaci DPH vydávané v průběhu minulých let.....	5
Graf 3.1: Struktura příjmové stránky státního rozpočtu České republiky za rok 2010.....	38
Graf 5.1: Klasifikace respondentů podle odvětví.....	51
Graf 5.2: Klasifikace respondentů podle počtu zaměstnanců	53
Graf 5.3: Zkušenosti podniků se změnou právní úpravy po vstupu ČR do EU	54
Graf 5.4: Je současná úprava DPH pro obchodování uvnitř Unie pro jednotný trh dostatečně vhodná nebo představuje překážku?	56
Graf 5.5: Názory podniků na prohlubování harmonizace v nepřímých daních	58
Graf 5.6: Sníží se konkurence mezi státy v důsledku celkové daňové harmonizace?	59
Graf 5.7: Sjednocení sazby DPH v EU – ano či ne?.....	59
Graf 5.8: Kolik by měla činit základní sazba DPH v ČR?.....	62
Graf 5.9: Jednu sazbu nebo více sazeb DPH v České republice?	63
Graf 5.10: Využíváte skupinou registraci plátců, jak umožňuje zákon o DPH?.....	64
Graf 5.11: Jednotné správní místo – ano či ne?	65
Graf 5.12: Dodáváte zboží nebo služby do jiného členského státu osobám, které jsou v této zemi registrované k DPH?.....	68
Graf 5.13: Jaké procento produkce máte v intrakomunitárním obchodě?	70
Graf 5.14: Využíváte elektronického systému VIES pro ověřování DIČ obchodního partnera? 72	

9 Seznam příloh

Příloha 1 Dotazník	1
Příloha 2 Vývoj sazeb DPH v členských státech EU v letech 2008 - 2011	4
Příloha 3 Směrnice EU k harmonizaci daně z přidané hodnoty.....	5

Příloha 1 Dotazník

1. Uved'te, prosím, v jakém odvětví podnikáte:

- Průmysl
- Stavebnictví
- Služby
- Obchod

2. Uved'te, do které skupiny lze Váš podnik zařadit podle počtu zaměstnanců:

- do 10 zaměstnanců
- 10 - 50 zaměstnanců
- 50 - 250 zaměstnanců
- nad 250 zaměstnanců

3. Jaké jsou zkušenosti Vašeho podniku se změnou právní úpravy po vstupu České republiky do EU?

- Naprosto pozitivní
- Pozitivní
- Neutrální
- Negativní
- Naprosto negativní
- Začal(a) jsem podnikat až po vstupu do EU
- Jiná odpověď:

4. Jaký je Váš názor na prohlubování harmonizace v nepřímých daních – hlavně DPH?

- Naprosto pozitivní
- Pozitivní
- Neutrální
- Negativní
- Naprosto negativní
- Jiná odpověď:

5. Myslíte si, že pokud by nastala celková daňová harmonizace (tzn. sjednocení metodiky konstrukce daně i výše daňových sazeb), snížila by se tím konkurence mezi státy?

- Ano
- Ne
- Jiná odpověď:

6. Myslíte si, že současný režim DPH pro obchodování uvnitř Unie je pro jednotný trh dostatečně vhodný? Nebo představuje překážku, která brání maximálnímu využití výhod jednotného trhu?

- Ano, je vhodný.
- Ne, představuje překážku.
- Jiná odpověď:

7. Uvítali byste sjednocení daňové sazby v rámci všech států EU?

- Ano
- Ne
- Jiná odpověď:

8. Kolik by měla činit základní sazba DPH v České republice?

- Méně než 15 %
- 15 %
- 16 - 21 %
- Více než 21 %

9. Od roku 2013 dojde ke sjednocení základní a snížené sazby na jednu sazbu ve výši 17,5 %. Měli byste v České republice raději více sazeb DPH nebo jen jednu?

- Jednu sazbu DPH.
- Raději více sazeb DPH.

10. Využíváte skupinovou registraci plátců, jak umožňuje zákon o DPH?

- Ano
- Ne
- Jiná odpověď:

11. Jedno správní místo v rámci DPH by podnikům umožnilo přiznávat a platit DPH v členském státě, ve kterém jsou usazeni, namísto v zemi, kde je usazen jejich zákazník. Považujete tento koncept jednoho správního místa za relevantní zjednodušující opatření?

- Ano
- Ne
- Jiná odpověď:

12. Dodáváte zboží nebo služby do jiného členského státu osobám, které jsou v této zemi registrované k DPH?

- Ano
- Ne

13. V rámci Evropské unie byl zaveden online systém VIES (VAT Information Exchange System), který umožňuje ověřit platnost DIČ obchodního partnera z jiného státu. Používáte tento systém?

- Ano, používám.
- Ne, nepoužívám.

14. Jaké procento Vaší produkce máte v intrakomunitárním obchodě?

- Méně než 5 %
- 5 - 25 %
- 25 - 50 %
- Více než 50 %
- Nula. Nedodávám do zahraničí.

15. Jaké jsou podle Vás hlavní problémy s nárokem na odpočet daně?

(text):

16. S jakými dalšími problémy jste se setkali v souvislosti s rozsahem působnosti DPH?

(text):

Příloha 2 Vývoj sazeb DPH v členských státech EU v letech 2008 - 2011

Tab. 9.1: Vývoj sazeb DPH v členských státech EU (v %, stav k 1. lednu příslušného roku)

Stát	2008	2009	2010	2011
Belgie	6; 12; 21	6; 12; 21	6; 12; 21	6; 12; 21
Bulharsko	7; 20	7; 20	7; 20	7; 20
Česko	9; 19	9; 19	10*; 20*	10; 20
Dánsko	25	25	25	25
Estonsko	5; 18	5; 18	9*; 20*	9; 20
Finsko	8; 17; 22	8; 17; 22	8; 12**; 22	9*; 13*; 23*
Francie	2,1; 5,5; 19,6	2,1; 5,5; 19,6	2,1; 5,5; 19,6	2,1; 5,5; 19,6
Irsko	4,8; 13,5; 21	4,8; 13,5; 21,5*	4,8; 13,5; 21**	4,8; 13,5; 21
Itálie	4; 10; 20	4; 10; 20	4; 10; 20	4; 10; 20
Kypr	5; 8; 15	5; 8; 15	5; 8; 15	5; 8; 15
Litva	5; 9; 18	5; 9; 19*	5; 9; 21*	5; 9; 21
Lotyšsko	5; 18	10*; 21*	10; 21	12*; 22*
Lucembursko	3; 6; 12; 15	3; 6; 12; 15	3; 6; 12; 15	3; 6; 12; 15
Maďarsko	5; 20	5; 20	5; 18; 25	5; 18*; 25*
Malta	5; 18	5; 18	5; 18	5; 18
Německo	7; 19	7; 19	7; 19	7; 19
Nizozemí	6; 19	6; 19	6; 19	6; 19
Polsko	3; 7; 22	3; 7; 22	3; 7; 22	5*; 8*; 23*
Portugalsko	5; 12; 21	5; 12; 20**	5; 12; 20	6*; 13*; 23*
Rakousko	10; 12; 20	10; 12; 20	10; 12; 20	10; 12; 20
Rumunsko	9; 19	9; 19	9; 19	5; 9; 24*
Řecko	4,5; 9; 19	4,5; 9; 19	4,5; 9; 19	6,5*; 13*; 23*
Slovensko	10; 19	10; 19	10; 19	10; 20*
Slovinsko	8,5; 20	8,5; 20	8,5; 20	8,5; 20
Španělsko	4; 7; 16	4; 7; 16	4; 7; 16	4; 8*; 18*
Švédsko	6; 12; 25	6; 12; 25	6; 12; 25	6; 12; 25
Velká Británie	5; 17,5	5; 15**	5; 17,5*	5; 20*

Zdroj: <http://www.money.cz/infoservis/ocekavany-vyvoj-sazeb-dph-a-porovnani-sazeb-dph-v-clenskych-statech-eu/>

Vysvětlivky: * sazba byla v daném roce zvýšena, ** sazba byla snížena

Příloha 3 Směrnice EU k harmonizaci daně z přidané hodnoty

Tab. 9.2: Směrnice EU k harmonizaci DPH vydávané v průběhu minulých let.

Směrnice	Oblast úpravy
První směrnice č. 67/227/EEC	Zavedení DPH ve všech členských zemích ES k 1. 1. 1970.
Druhá směrnice č. 67/228/EEC	Definice pojmů, zvláštní režimy pro malé podniky a pro subjekty působící v zemědělství.
Třetí směrnice č. 69/436/EHS	Odklad zavedení DPH v Belgii do konce roku 1972.
Čtvrtá směrnice č. 71/401/EHS	Odklad zavedení DPH v Itálii.
Pátá směrnice č. 72/250/EHS	Odklad zavedení DPH v Itálii do konce roku 1973.
Šestá směrnice č. 77/388/EHS	Sjednocení pravidel pro fungování DPH, vymezení subjektů daně a teritoriální působnost.
Sedmá směrnice č. 78/583/EEC	Prodlužuje konečný termín pro implementaci šesté směrnice do 1. 1. 1979.
Směrnice č. 79/799/EEC	O vzájemné informační pomoci.
Osmá směrnice č. 79/1072/EEC	Upravuje vrácení DPH osobám mimo území členských států ES.
Směrnice č. 80/368/EEC	Výjimka z působnosti šesté směrnice pro zámořské državy Francie.
Směrnice č. 83/181/EEC	Upravuje osvobození některého zboží od DPH při konečném dovozu.
Směrnice č. 83/648/EEC	Prodlužuje Řecku lhůtu pro implementaci směrnic až do 1. 1. 1987.
Desátá směrnice č. 84/386/EEC	Místo zdanitelného plnění pronájmu movitých věcí.
Směrnice č. 85/346/EEC	Výjimka ze zdanění u dočasného přemístění zboží do jiného členského státu.
Směrnice č. 85/434/EEC	Osvobození některého zboží od DPH při konečném dovozu.
Třináctá směrnice č. 86/560/EEC	O harmonizaci zákonů členských států, vztahujících se k dani z obratu pro refundaci daní z přidané hodnoty osobám s daňovou povinností, které nejsou usazeny na území Společenství.
Směrnice č. 88/331/EEC	Osvobození některého zboží od DPH při konečném dovozu.
Směrnice č. 89/219/EEC	Osvobození některého zboží od DPH při konečném dovozu.
Směrnice č. 89/465/EEC	Zrušení přechodných období pro členské státy podle článku 28 Šesté směrnice.
Směrnice č. 91/680/EEC	Změna ustanovení Šesté směrnice v důsledku rušení daňových hranic uvnitř ES. Zrušeny daňové hranice mezi členskými státy, kdy nákup soukromých osob je zdaňován výhradně zemí původu (kromě dopravních prostředků starších méně než 6 měsíců) a systém dovozů a vývozu mezi členskými státy navzájem je nahrazen intrakomunitárním

	plněním.
Směrnice č. 92/77/EEC	Stanovila s účinností od 1. 3. 1993 minimální sazby DPH (15 % základní a 5 % snížená sazba).
Směrnice č. 92/111/EC	Zjednodušení společného systému DPH.
Směrnice č. 93/329/EEC	Úmluva o dočasném použití jako celním režimu
Směrnice č. 94/4/EC	Zvýšení úrovně úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství.
Směrnice č. 94/5/EC	Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.
Směrnice č. 94/76/EC	Přechodná opatření pro nově vstupující státy (Rakousko, Finsko, Švédsko).
Směrnice č. 95/7/EC	Nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty v oblasti osvobození od daně a podrobnosti jejich uplatňování v praxi.
Směrnice č. 96/42/EC	Dočasné uplatňování snížené sazby daně na dodání zemědělských produktů z oblasti zahradnictví a na palivové dřevo.
Směrnice č. 96/95/EC	Prodluhuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 1998.
Směrnice č. 98/80/EC	Zvláštní režim pro investiční zlato.
Směrnice č. 1999/49/EC	Prodluhuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 2000.
Směrnice č. 1999/59/EC	Úprava DPH u telekomunikačních služeb.
Směrnice č. 1999/85/EC	Možnost pokusného uplatnění snížení sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce.
Směrnice č. 2000/17/EC	Přechodná ustanovení pro Rakousko a Portugalsko.
Směrnice č. 2001/4/EC	Prodluhuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 91/77/EEC do 31. 12. 2005.
Směrnice č. 2001/115/EC	Mění šestou směrnici s cílem zjednodušit, zmodernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci v souvislosti s DPH.
Směrnice č. 2002/38/EC	Dočasná změna šesté směrnice v oblasti DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité služby poskytované v elektronické formě.
Směrnice č. 2002/93/EC	Prodluhuje možnost uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce zavedené směrnicí č. 1999/85/EC.
Směrnice č. 2003/92/EC	Pravidla pro určení místa dodání u plynu a elektrické energie.
Směrnice č. 2004/7/EC	Mění šestou směrnici v oblasti přijímání výjimek ze společného systému DPH.
Směrnice č. 2004/15/EC	Rozšiřuje možnost aplikovat sníženou sazbu daně na služby s vysokým podílem lidské práce.
Směrnice č. 2004/66/EC	Změna šesté směrnice z důvodu rozšíření EU o 10 nových zemí.
Směrnice č. 2005/92/EC	Změna šesté směrnice z důvodu prodloužení doby uplatňování minimální základní sazby DPH do konce roku 2010.

Směrnice č. 2006/18/EC	Možnost uplatňovat sníženou sazbu daně u zemního plynu, elektřiny a dálkového vytápění.
Směrnice č. 2006/58/EC	Prodlužuje platnost směrnice 2002/38/EC až do 31. 12. 2006.
Směrnice č. 2006/69/EC	Zjednodušuje postup při vyměřování DPH.
Směrnice č. 2006/98/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o 2 nové země.
Směrnice č. 2006/112/EC	O společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast).
Směrnice č. 2006/138/EC	Prodloužení použitelnosti úpravy DPH na služby rozhlasového a televizního vysílání a na elektronicky poskytované služby až do konce roku 2008.
Směrnice č. 2008/8/EC	Nová pravidla pro určování místa poskytování služeb.
Směrnice č. 2008/9/EC	Prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vracení daně, ale v jiném členském státě.
Směrnice 2009/118/ES	Výjimka pro ČR a Německo odchýlit se od článku 5 směrnice 2006/112/ES.
Směrnice 2009/132/ES	Vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
Směrnice 2010/23/EU	Změna směrnice 2006/112/ES pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některých služeb s vysokým rizikem podvodu.
Směrnice 2010/45/EU	Změna směrnice 2006/112/ES v oblasti pravidel fakturace.
Směrnice 2010/88/EU	Změna směrnice 2006/112/ES s ohledem na dobu trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu.

Zdroj: Zpracováno podle NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, s 39 - 41. A EUR-Lex. Přístup k právu Evropské unie.

Pozn.: Bližší informace ke směrnici dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/cs/consleg/latest/chap093010.htm>>.