

Univerzita Karlova v Praze
Fakulta sociálních věd
Institut ekonomických studií

Bakalářská práce

2007/2008

Veronika Holá

Univerzita Karlova v Praze
Fakulta sociálních věd
Institut ekonomických studií

Bakalářská práce
Harmonizace daně z přidané hodnoty
v Evropské unii

Autorka: Veronika Holá

Konzultant: Prof. Ing. Luděk Urban, CSc., Jean Monnet Professor

Akademický rok: 2007/2008

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a použila pouze uvedené prameny a literaturu.

V Praze dne 21.5.2008

Veronika Holá

Mé poděkování patří Prof. Ing. Luďkovi Urbanovi, CSc. za odborné vedení mé práce a všechen čas, který mi věnoval.

Abstrakt

Cílem této bakalářské práce je přiblížit čtenáři vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie. Chceme ukázat, jakým způsobem byl současný systém utvářen a jak jeho úpravy ovlivnily fungování vnitřního trhu. V první části práce se zabýváme důvody pro zavedení daně z přidané hodnoty ve státech Společenství a prvními kroky vedoucími ke sblížení systémů jednotlivých zemí. Dále rozebíráme příčiny vytvoření přechodného systému (a jeho přednosti a slabiny) a uvádíme důvody, proč nebylo možné zavést systém definitivní. V šesté a sedmé kapitole se pak soustředíme na aktuální, v současnosti často diskutovaná témata, kterými jsou snížené sazby, rozsáhlé daňové uniky či zdaňování služeb poskytovaných mezi členskými státy. Věnujeme se rovněž nejdůležitějším úpravám společného systému daně z přidané hodnoty v poslední době.

Abstract

This thesis examines the development of the value-added tax harmonization in the European Union. Our aim is to describe how the present system was formed and how the modifications of the system influenced the functioning of the internal market. In the first part of the thesis we concentrate mainly on reasons for the introduction of the value-added tax in the member states and on the first steps to harmonize their VAT systems. Then we analyse the founding of the transitional system (and its advantages and imperfections) and the reasons why it was not possible to launch the definitive system. In the fifth and sixth chapter we focus on the actual themes, we mention the latest discussions and amendments. We cover topics as reduced rates, combating fraud and the way value-added tax is collected on services provided between member states.

Obsah

OBSAH	5
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	7
SEZNAM TABULEK	7
SEZNAM GRAFŮ	7
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	8
1 ÚVOD.....	9
2 DPH JAKO VŠEOBECNÁ DAŇ ZE SPOTŘEBY V EHS	11
2.1 SBLIŽOVÁNÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ V EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍCH	11
2.2 SYSTÉMY NEPŘÍMÉHO ZDANĚNÍ V ZEMÍCH EHS V DOBĚ PODPISU ŘÍMSKÝCH SMLUV	13
2.3 VÝHODY DPH OPROTI JINÝM MOŽNOSTEM ZDANĚNÍ	13
2.4 ZAVEDENÍ DPH	14
2.5 MÍSTO UKLÁDÁNÍ DPH.....	16
2.5.1 <i>Dva způsoby zdaňování</i>	16
2.5.2 <i>Princip země určení (destination principle)</i>	16
2.5.3 <i>Princip země původu (origin principle)</i>	16
2.5.4 <i>Srovnání obou principů</i>	17
2.5.5 <i>Místo ukládání DPH do konce roku 1992</i>	17
3 VÝVOJ HARMONIZACE DPH OD ROKU 1977 DO KONCE ROKU 1992	18
3.1 ŠESTÁ SMĚRNICE.....	18
3.2 DPH JAKO JEDEN Z VLASTNÍCH ZDROJŮ SPOLEČNÉHO ROZPOČTU	19
3.3 PŘEKÁŽKY BRÁNÍCÍ DALŠÍMU SBLIŽOVÁNÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ	22
3.3.1 <i>Bílá kniha dokončení vnitřního trhu</i>	22
3.3.2 <i>Odstranění fiskálních hranic</i>	22
3.3.3 <i>Rozdíly v počtu a výši sazeb</i>	23
3.3.4 <i>Návrh Komise na zavedení clearingů</i>	25
3.4 OPATŘENÍ VEDOUcí KE ZRUŠENÍ VNITŘNÍCH HRANIC	26
4 ZAVEDENÍ PŘECHODNÉHO SYSTÉMU.....	28
4.1 DODÁVKY SUBJEKTŮ PODLÉHAJÍCÍCH DPH	28
4.1.1 <i>VIES (VAT Information Exchange System)</i>	28
4.1.2 <i>Intrastat</i>	29
4.2 SLUŽBY	30
4.3 NÁKUPY SOUKROMÝCH OSOB	30
4.4 OMEZENÍ DOLNÍ HRANICE VÝŠKY SAZEB.....	30
5 VÝVOJ PŘECHODNÉHO SYSTÉMU A PROBLÉMY S NÍM SPOJENÉ.....	34

5.1 NÁVRH KOMISE Z ROKU 1996	34
5.2 NEBEZPEČÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	35
5.3 CO SE ZMĚNILO DO ROKU 2000	37
5.3.1 Osvobození od daně.....	38
5.3.2 Telekomunikační služby.....	40
5.3.4 Pracovně náročné služby.....	41
6 REVIZE A MODERNIZACE, NOVÁ STRATEGIE V HARMONIZACI DPH.....	42
6.1 PRAGMATICKÝ PROGRAM Z ROKU 2000	42
6.2 REVIZE PRAGMATICKÉHO PROGRAMU Z ROKU 2003.....	45
6.2.1 Dodání zboží.....	45
6.2.2 Zjednodušení povinností spojených s přiznáváním DPH.....	46
6.3 OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ DAŇOVÝM PODVODŮ.....	47
6.3.1 Reverse-charge mechanismus.....	48
6.3.2 Koordinovaný postup na úrovni Společenství	49
7 VÝŠE A MNOŽSTVÍ SAZEB	53
7.1 VÝVOJ STANDARDNÍCH SAZEB	53
7.2 JE NUTNÉ STANDARDNÍ SAZBY SKUTEČNĚ OMEZOVAT?	55
7.3 VÝVOJ SNÍŽENÝCH SAZEB	57
7.4 DÁNSKÁ STUDIE SNÍŽENÝCH SAZEB DPH V EVROPSKÉ UNII	58
7.5 PRIORITY EVROPSKÉ KOMISE STANOVENÉ NA ZÁKLADĚ STUDIE SNÍŽENÝCH SAZEB DPH.....	62
8 ZÁVĚR	64
SEZNAM LITERATURY	66
TIŠTĚNÉ ZDROJE.....	66
INTERNETOVÉ ZDROJE (DOSTUPNÉ V OBDOBÍ ÚNOR AŽ KVĚTEN 2008)	68

Seznam tabulek a grafů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby DPH v členských státech k 31. březnu 1985.....	24
Tabulka 2: Srovnání principu země určení s principem země původu s mezinárodním odpočtem bez clearingů.....	26
Tabulka 3: Vývoj standardních sazeb DPH od roku 1987 do roku 1996.....	31
Tabulka 4: Vývoj snížených sazeb DPH od roku 1987 do roku 1996.....	32
Tabulka 5: Vývoj standardních sazeb DPH od roku 1995 do roku 2008.	53
Tabulka 6: Vývoj snížených sazeb DPH v členských státech Evropské unie od roku 1995 do roku 2008.	58

Seznam grafů

Graf 1: Podíl jednotlivých zdrojů na evropském rozpočtu do roku 1970 do roku 2008.....	20
Graf 2: Zjednodušená verze podvodu založeného na cirkulaci zboží mezi členskými státy.....	36
Graf 3: Podíl transakcí zdaňovaných standardní sazbou ku všem transakcím podléhajícím DPH v členských státech v roce 2000.....	38
Graf 4: Výše standardních sazeb DPH v členských státech Evropské unie k 1.1.2008.....	55

Seznam použitých zkratk

B2B	Business to business, dodávky zboží mezi subjekty podléhající DPH
B2C	Business to consumer, dodávky zboží soukromým osobám
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
ECU	European Currency Unit
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
HND	Hrubý národní důchod
IMF	Mezinárodní měnový fond (International Monetary Fund)
NTBs	Non-tariff trade barriers, necelní bariéry
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SEA	Jednotný evropský akt (Single European Act)
TAXUD	Vrchní daňové a celní ředitelství (Taxation and Customs Union)
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System

1 Úvod

Je tomu již více než padesát let od doby, kdy byla ve Francii představena daň z přidané hodnoty. Zatímco však v roce 1954 byla daň z přidané hodnoty úplnou novinkou, aplikují ji dnes jako všeobecnou daň ze spotřeby téměř všechny vyspělé státy světa. Země Evropského hospodářského společenství zavedly DPH na počátku sedmdesátých let, s přístupem nových států do Společenství se DPH stala jednou z podmínek jejich členství.

Cílem této práce je zrekapitulovat vývoj společného systému daně z přidané hodnoty v zemích Společenství, poukázat na nejdůležitější momenty, které tento vývoj ovlivnily, a zaměřit se na současnou podobu DPH v Evropě. Nemáme v úmyslu zabývat se detailními úpravami daně z přidané hodnoty v jednotlivých státech, chceme spíše ukázat, jaký vliv měly úpravy společného systému DPH na fungování vnitřního trhu. Stejně tak považujeme za důležité vysvětlit, z jakých důvodů se systém vyvinul do jeho dnešní podoby. Zaměříme se na jeho přednosti a největší slabiny. Nechceme popisovat všechny možné režimy aplikace DPH, jde nám v první řadě o ucelený rámec vývoje daně z přidané hodnoty v Evropě.

Protože se nezabýváme daní z přidané hodnoty jako typem daně, ale zajímá nás proč a jakým způsobem se nynější systém utvářel, pracujeme především s oficiálními prameny Evropské unie. Využíváme studie Evropské komise i studie Evropskou komisí zadané. Používáme primární i sekundární prameny práva dostupné na internetových stránkách Unie. Dalšími zdroji literatury jsou publikace zabývající se evropskou integrací a některé učebnice daňové teorie.

Tématem první části práce je samotné zavedení daně z přidané hodnoty v členských zemích Společenství. Zde uvádíme, proč byla právě daň z přidané hodnoty zvolena jedinou možnou všeobecnou daní ze spotřeby, kterou mohly státy uplatňovat. Dále se zabýváme prvními krůčky v harmonizaci, tedy v procesu sbližování, systémů DPH ve státech Společenství. Třetí kapitola se věnuje vývoji do roku 1992, stěžejním pramenem literatury pro tuto kapitolu je Bílá kniha dokončení vnitřního trhu z roku 1985. V následujících dvou kapitolách, tedy v kapitole 4 a 5, popisujeme přechodný systém zavedený k 1.1.1993. V Kapitolách 6 a 7 se poté zabýváme aktuálními tématy, popisujeme změny společného systému DPH v nedávné době. K tomu využíváme především internetové zdroje a studie zadané Evropskou komisí, neboť nejnovější témata zatím nebyla v sekundární literatuře

podrobně zpracována. Zaměřujeme se na daňové úniky, zdanění služeb v místě spotřeby a na množství a výši sazeb (standardních i jiných) uplatňovaných ve státech Evropské unie.

2 DPH jako všeobecná daň ze spotřeby v EHS

2.1 Sbližování daňových systémů v Evropských společenstvích

Ještě než se přesuneme k samotnému zavedení a harmonizaci DPH, podívejme se nyní na to, odkud se snahy o sblížení nepřímých daní v Evropě vzaly a proč se zaměřujeme právě na DPH, která je všeobecnou daní z obrátu.

První zmínky o sblížení daňových systémů v Evropských společenstvích nalezneme ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství, která byla šesti zakládajícími státy 25.3.1957¹ v Římě. Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství si klade za cíl „vytvořením společného trhu a postupným odstraňováním rozdílů mezi hospodářskými politikami členských států podporovat harmonický rozvoj hospodářských činností ve Společenství, nepřetržitý a vyvážený růst, vyšší stabilitu, rychlejší zvyšování životní úrovně a užší kontakty mezi členskými státy“ (EURLEX, Smlouva o založení EHS, 1957, článek 2).

Společný trh Společenství, prostor bez vnitřních hranic, je založen především na volném pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. Článek 3 Římské smlouvy uvádí taková opatření, která mají přispět k postupnému odstraňování omezení ve vnitrouijním obchodě. Nás bude z pohledu daňové politiky nejvíce zajímat volný pohyb zboží, na který se proto omezíme. Jedná se o „odstranění cel a množstevních omezení dovozu a vývozu zboží mezi členskými státy, jakož i všech opatření s rovnocenným účinkem“ a o „vytvoření společného celního sazebníku a společné obchodní politiky vůči třetím zemím“ (EURLEX, Smlouva o založení EHS, 1957, článek 3). Stejně tak měla být odstraněna „veškerá množstevní omezení dovozu, jakož i veškerá opatření s rovnocenným účinkem“ (EURLEX, Smlouva o založení EHS, 1957, článek 30). Může se zdát, že tato opatření nemají s daněmi nic společného, ty se však skrývají pod výrazem „opatření s rovnocenným účinkem“, neboť mohou mít stejný účinek jako cla, budou-li uvalovány např. jen na dovážené zboží či budou-li domácí výrobky oproti výrobkům z ostatních členských států nějakým způsobem daňově zvýhodněny.

¹ Smlouva vstupuje v platnost k 1.1.1958.

Základem společného postupu v otázkách nepřímých daní se stávají články 95-98² a 100-102. Sbližování přímých daní nebylo možné v Římské smlouvě ukotvit, protože by to znamenalo přílišný zásah do suverenity jednotlivých zemí. Ani my se nebudeme v naší práci přímým daním věnovat. Budeme se zabývat pouze všeobecnými nepřímými daněmi. Ustanovení v kapitole 2 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství jsou sice věnována i daním spotřebním (akcízům), ale z pohledu společného trhu je pro jeho bezproblémové fungování důležitější sbližování všeobecných nepřímých daní. To proto, že daň z přidané hodnoty ovlivňuje veškeré obchodované zboží a služby, neboť je součástí jejich prodejní ceny.³

V 50. letech, kdy se Evropského hospodářského společenství vytvářelo, se daňové systémy evropských zemí podstatně odlišovaly. Rozcházely se celé daňové struktury, daňová zatížení a jejich rozložení mezi daně přímé a nepřímé. Příčiny toho stavu byly nejenom historické, ale také sociální a ekonomické. S nárůstem intenzity evropského obchodu velké rozdíly nutily k úvahám o odstranění bariér obchodu, se vznikem společností působících v několika evropských státech najednou docházelo stále více ke střetům jednotlivých daňových systémů a narůstala potřeba spolupráce států za účelem omezení daňových úniků. Na druhé straně je ale třeba si uvědomit, že státy se nerady vzdávají svých zažitých systémů a možnosti ovlivňovat své ekonomiky fiskálními nástroji (Moussis, 2007). Proto bylo již zpočátku zřejmé, že sbližování nepřímých daní bude dlouhodobý proces a bude nutné stanovit jeho priority. Pro potřeby fungování společného trhu bylo především nutné zajistit stejné podmínky pro zboží obchodované mezi státy. Rozdílné daňové základy a sazby totiž deformují volbu spotřebitelů i producentů. To je důvod, proč se Římská smlouva v kapitole 2 věnuje daním nepřímým. Články 95 a 96 ukládají členským státům zacházet s domácími výrobky z daňového hlediska stejně jako s výrobky z jiných členských států. Státy se navíc zavázaly zrušit veškeré stávající předpisy, které by umožňovaly nepřímou ochranu domácích výrobků či diskriminaci zboží s ostatních členských zemí (EURLEX, Smlouva o založení EHS, 1957, články 95-96).

² Článek 99 byl do smlouvy doplněn s účinností od 1.7.1987 na základě podpisu Jednotného evropského aktu (SEA).

³ Na rozdíl od DPH je spotřební daň daní selektivní, neovlivňuje tedy ceny všeho obchodovaného zboží, ale jen vybraných výrobků.

2.2 Systémy nepřímého zdanění v zemích EHS v době podpisu Římských smluv

V době podpisu Římských smluv byly rozdíly mezi všeobecnými i selektivními (spotřebními) nepřímými daněmi v jednotlivých státech značné a především rozdíly mezi všeobecnými nepřímými daněmi tvořily zásadní překážku fungování společného trhu. Jediná Francie uplatňovala systém daně z přidané hodnoty,⁴ ostatních pět států využívalo kaskádovitý systém daně z obratu (cumulative multi-stage cascade system)⁵ (El-Agraa, 2004).

Kaskádovitý systém daně z obratu je typem duplicitní daně, která je uvalena na všechny fáze výroby i na prodej komodity bez možnosti plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně zaplacenou v nakoupeném materiálu či polotovaru. Počet duplicit se tedy odvíjí od počtu zpracovatelských a distribučních fází, kterými komodita prošla. Každý zpracovatel či distributor je tak povinen vypočítat daň z hodnoty, která již byla částečně zdaněna, často již několikrát. Výsledná daň se odvíjí od počtu transakcí, není ji tedy možné přesně určit. Kaskádovitý systém daně z obratu proto motivuje k vertikální integraci, neboť ta snižuje počet transakcí a výši placené daně (Široký, 2003). Může také dojít k nestejnému daňovému zatížení nejen různých, ale i stejných druhů výrobků, což představuje nevýhodu při mezinárodním obchodě (Široký, 2007).

2.3 Výhody DPH oproti jiným možnostem zdanění

Systém daně z přidané hodnoty odstraňuje duplicitu, protože dani podléhá jen nová přidaná hodnota, výrobní vstupy se již znovu nezdaňují. To je velká výhoda oproti kumulativním daním z obratu. Výrobci tak nejsou nuceni k vertikální integraci a daňové zatížení je nezávislé na počtu zpracovatelských fází, daň z přidané hodnoty je tedy neutrální (Moussis, 2007). To znamená, že konečný výrobek nese stejné daňové zatížení bez ohledu na to, zda je vyroben v jedné vertikálně integrované firmě či prošel jednotlivými zpracovatelskými fázemi v několika podnicích (Široký, 2003).

⁴ Francie zavedla DPH v roce 1954 jako TVA, Taxe sur la Valeur Ajoutée (El-Agraa, 2004), o její zavedení se zasloužil ekonom Roland Laudré (Široký, 2003).

⁵ V případě Belgie a Itálie se však nejednalo o čistě kaskádovité systémy daně z obratu, ale o smíšené systémy (El-Agraa, 2004).

DPH je také neutrální vůči vnitrouninímu obchodu, dovážené zboží je zdaňováno ve stejné výši jako zboží domácí, export zdaňován není.⁶ To vytváří rovné podmínky na evropských trzích. Na rozdíl od kaskádovitého systému daně z obratu je při aplikaci DPH také možné přesně určit daň, kterou je obchodované zboží zatíženo, a proto může při přechodu hranic dojít k jejímu přesnému vyrovnání (Moussis, 2007).

Systém daně z přidané hodnoty je systémem velice transparentním a odolným vůči daňovým únikům.⁷ To je dáno tím, že každý článek výrobního řetězce, který si chce odečíst daň zaplacenou na vstupu, si musí její výši kontrolovat u svého dodavatele.

Jedná se o daň všeobecnou, protože předmětem zdanění je nejen zboží, ale i služby. Důvodem zahrnutí služeb do předmětu daně z přidané hodnoty je to, že v některých případech je poskytování služeb blízkým substitutem zboží, a také to, že ve vyspělých státech roste podíl výdajů, které připadají na služby (Nerudová, 2005). DPH tak pokrývá veškeré výrobní a distribuční stupně včetně poskytování služeb. To je spolu se zdaněním na každém stupni výroby a s relativně malou možností daňových úniků důvodem, proč se DPH stala podstatnou částí daňových výnosů státních rozpočtů.

I přes převažující výhody DPH je na místě připomenout také některé nevýhody. Těmi jsou značná administrativní náročnost, tím větší, čím méně je daň všeobecná a čím více je výjimek a různých sazeb. Pro správnou evidenci DPH je nutné vést přesné účetnictví. Od DPH jsou z těchto důvodů osvobozeny podnikatelské subjekty, jejichž roční obrat je menší než částka pro daný stát směrnici určená.⁸

2.4 Zavedení DPH

O zavedení DPH bylo rozhodnuto na počátku 60. let na základě doporučení mimořádných pracovních skupin⁹ ustanovených Evropskou komisí. Ty měly za úkol posoudit vlastnosti stávajících daňových systémů v souvislosti se vznikem společného trhu a podat zprávu, jakým způsobem v této oblasti postupovat (El-Agraa, 2004)

⁶ To je v praxi realizováno fiktivní nulovou sazbou při vývozu s možností refundace předběžně zaplacené daně (Široký, 2003). Platí až od roku 1993 s dokončením vnitřního trhu.

⁷ Nyní neuvažujeme nové typy daňových úniků, které se rozvinuly počátkem 90. let.

⁸ Pro Českou republiku je to podle Směrnice č. 2006/112/EC roční obrat 35000 EUR převedených kurzem ke dni vstupu ČR do EU, tedy k 1.5.2004. Zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje tento práh ve výši 1 mil. Kč za nejbližších dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

⁹ Neumark Committee (1963) a Tinbergen Study (1953).

Bylo rozhodnuto o zavedení DPH ve všech členských státech. Kdyby si totiž jednotlivé členské státy zachovaly svoje systémy nepřímého zdanění, vyžádalo by si provádění společného obchodu zavedení složitějšího systému refundací. Takový systém by byl nejen nesmírně složitý, ale také obtížně kontrolovatelný (Široký, 2007). Zavedení DPH mělo probíhat postupně. Nejprve měl být kumulativní vícestupňový systém daně z obrátu nahrazen systémem nekumulativním. Ten měl být poté nahrazen systémem daně z přidané hodnoty.

Harmonizace systémů DPH probíhá především prostřednictvím směrnic. Ty patří spolu s nařízenými a regulacemi mezi závazné právní akty sekundárního práva Evropského společenství. Směrnice předepisují výsledek, kterého má být dosaženo. Způsob dosažení tohoto cíle však zůstává v kompetenci členských států (Týč, 2006). První směrnice¹⁰ týkající se daně z přidané hodnoty z 11. dubna 1967 definovala DPH jako všeobecnou daň ze spotřeby a zavazovala členské státy k jejímu zavedení k 1. lednu 1970 (European Parliament, European Parliament Fact Sheets, VAT). Daňové sazby, stejně tak jako výjimky, byly prozatím ponechány v kompetenci jednotlivých zemí.

Německo a Nizozemí přešly na systém daně z přidané hodnoty v letech 1968 a 1969, Lucembursko v roce 1970. Pro Belgie a Itálii však znamenala změna systému značné problémy spojené s obavami o příjmové stránky jejich rozpočtů, a proto byla přijata Třetí směrnice¹¹, která pro tyto dvě země prodlužovala termín pro přechod na systém daně z přidané hodnoty do konce roku 1972. Pro Itálii však musela být lhůta ještě o jeden rok prodloužena. Itálie tedy zavedla DPH jako poslední ze zakládajících členských zemí v roce 1973 (Nerudová, 2005). Později, s přístupem dalších států, se systém daně z přidané hodnoty stal jednou z podmínek členství v EHS.

Definice předmětu daně byla součástí Druhé směrnice¹², která byla přijata bezprostředně po První směrnici. Předmětem daně se stal prodej zboží a služeb uskutečněný plátcem daně za úplaty a dovoz zboží. Dále bylo vymezeno místo plnění plátce, území státu, prodej zboží a poskytování služeb a osoba podléhající dani. Bylo omezeno použití nulové sazby daně a byly definovány speciální systémy zdanění pro malé zemědělské subjekty.

¹⁰ 67/227/EEC.

¹¹ 69/463/EEC

¹² 67/228/EEC.

První a Druhá směrnice tedy znamenaly základ strukturální harmonizace všeobecné daně ze spotřeby. Stále se ale jednalo o dosti rozdílné systémy, každý stát uplatňoval mnoho výjimek, systémy se i nadále hodně odlišovaly.

2.5 Místo ukládání DPH

2.5.1 Dva způsoby zdaňování

Systém daně z přidané hodnoty připouští dva způsoby zdaňování. Jedná se o princip země určení a princip země původu. V případě stejných daňových základů, sazeb, pravidel a vyrovnaného obchodu budou výnosy z DPH stejné jak za použití principu země původu, tak za použití principu země určení (El-Agraa, 2004). Je zřejmé, že dodržení takto striktních podmínek je v praxi nemožné.

Spolu se zavedením DPH ve všech členských zemích a harmonizací předmětu daně bylo na místě také rozhodnout, který z těchto principů bude Evropské společenství aplikovat.

2.5.2 Princip země určení (destination principle)

Podle principu země určení je zboží zdaňováno v zemi konečné spotřeby, tedy ve státě, kde se nachází příjemce zdanitelného plnění. Proto jsou exporty od daně osvobozeny a importy zdaněny sazbou, která je v cílové zemi uplatňována. Daň je vybrána při dovozu buď celním úřadem, nebo je do daně na výstupu zahrnuta plátcem, který zboží či službu přijímá (Široký, 2007). Výnos z daně zůstává v zemi konečné spotřeby (El-Agraa, 2004).

Tento princip nenarušuje alokaci zdrojů mezi zeměmi a zboží v rámci daného státu soutěží na základě stejných daňových podmínek (Jovanovič, 1997).

2.5.3 Princip země původu (origin principle)

Podle principu země původu jsou naopak exporty zdaněny, importy však nikoliv. Uplatňují se tedy sazby země původu. Každá ze zemí získává výnos z daně odpovídající její přidané hodnotě (El-Agraa, 2004, Hitiris, 2003).

V případě rozdílných daňových sazeb narušuje tento princip alokační neutralitu, tedy umístění zdrojů mezi členské státy. Jestliže je totiž daňová sazba v zemi exportu nižší než v zemi importu, je dovezené zboží oproti domácímu zboží daňově zvýhodněno. Výše daňových sazeb bude tedy ovlivňovat umístění výroby mezi státy (Jovanovič, 1997).

2.5.4 Srovnání obou principů

Jovanovič uvádí příklad dvou států, státu A a státu B. Předpokládejme, že stát A uvaluje 25% daň pouze na automobily, zatímco stát B uvaluje 10% daň na všechny výrobky.

Pokud oba státy uplatňují princip země určení, potom není umístění výroby v žádném ze států výši sazby ovlivněna. Ovlivněna bude ale spotřeba. Relativní spotřebitelské ceny budou narušeny, protože automobily budou relativně dražší než např. oblečení v zemi A než v zemi B. Následkem toho bude v zemi A poptáváno méně automobilů a více oblečení, než by tomu bylo za neexistence narušujících daní. Opačná tendence převládne v zemi B. Množství obchodovaných automobilů a oblečení mezi těmito dvěma státy bude tedy ovlivněn jejich rozdílným zdaněním v státě A a B.

Budou-li naopak oba státy uplatňovat princip země původu, relativní spotřebitelské ceny budou stejné v obou státech. V tomto případě však bude ovlivněna alokace zdrojů. Země A bude podněcována k výrobě oblečení, zatímco země B k produkci automobilů.

Pokud tedy státy neuplatňují stejné daňové sazby na všechny výrobky, je výběr principu ukládání daně vždy jakýmsi kompromisem. Princip země určení totiž maximalizuje produkci, ale za jeho použití není obchod optimalizován. Na druhé straně dochází za použití principu země původu k maximálnímu využití obchodu, ale alokace výroby je narušována (Rodson, 1987 v Jovanovič, 1997).

2.5.5 Místo ukládání DPH do konce roku 1992

Do konce roku 1992, kdy byly zrušeny hraniční kontroly, byl v Evropských společenstvích uplatňován princip země určení a na hranicích docházelo k daňovému vyrovnání. To znamená, že na hranicích bylo zboží od daně vyvážejícího státu osvobozeno a byla na něj uvalena daň ve výši uplatňované v zemi určení (spotřeby). V souvislosti s dokončením jednotného vnitřního trhu a odstraněním vnitřních hranic do konce roku 1992 bylo nutné najít jiný způsob, který by zajišťoval stejné zacházení s prodeji a nákupy v rámci jednoho členského státu stejně tak jako s prodeji a nákupy překračující hranice, ale obešel se bez hraničních kontrol. Tím, jakým způsobem byl tento problém vyřešen se budeme zabývat v rámci následujících dvou kapitol.

3 Vývoj harmonizace DPH od roku 1977 do konce roku 1992

3.1 Šestá směrnice

Klíčovou směrnicí v dalším sblížování DPH byla Šestá směrnice¹³ z 17. května 1977, která měla sladit rozdílné národní systémy, zejména zdaňování dovozu a vracení daně při vývozu mezi členskými státy. Tím byla stanovena konkrétnější pravidla, na základě kterých byly odstraněny nejrozdílnější úpravy umožňující nezdanění zboží či naopak jeho dvojitě zdanění. Přesto nebyly mnohé další výjimky, speciální režimy a přechodná ustanovení odstraněny, neboť nebylo možné dojít ke shodě v mnoha důležitých otázkách (Moussis, 2004). Stejně tak nebyly stanoveny žádné hranice pro výši sazeb.

Předmětem daně z přidané hodnoty bylo definováno dodání zboží¹⁴ nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku¹⁵ osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a dovoz zboží. Dovozením zboží se rozumí vstup zboží do tuzemska. Bylo vymezeno také území působnosti, osoby povinné k dani a zdanitelné plnění.

Šestá směrnice dále definovala osvobození od daně v tuzemsku. Jednalo se o osvobození určitých činností ve veřejném zájmu jako např. poskytování nemocniční a lékařské péče, dodávání lidských orgánů a krve, poskytování služeb a dodání zboží úzce souvisejících se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, poskytování služeb a dodání zboží úzce souvisejícího, která uskutečňují neziskové organizace apod. Přesně bylo vymezeno také osvobození daně při dovozu.

Popsány byly dále zvláštní režimy. Malým podnikům bylo umožněno používat zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně, byl stanoven společný režim daňového paušálu pro zemědělce a zvláštní režim pro cestovní kanceláře (EURLEX, Šestá směrnice č. 77/388/EEC).

¹³ 77/388/EEC.

¹⁴ Poskytováním služeb se podle Šesté směrnice rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží definovaným v článku 5 o dodání zboží.

¹⁵ V Šesté směrnici je pod výrazem „tuzemsko“ označeno území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.

Šestá směrnice byla mnohokrát novelizována a z velké části pozměněna, v současné době je nahrazena Směrnicí č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty.

Na Šestou směrnici navazovaly další směrnice z let 1979 a 1984, které nelze opomenout. Upravovaly např. vrácení daně osobám mimo území členského státu¹⁶ a místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí¹⁷.

3.2 DPH jako jeden z vlastních zdrojů společného rozpočtu

Významnou změnou ve financování Evropských společenství bylo nahrazení příspěvků jednotlivých členských států výnosy z vlastních zdrojů. Mezi vlastní zdroje patří dávky uvalené v rámci společné zemědělské politiky, dávky vybírané od producentů cukru, cla uvalená na zboží vstupující do Evropských společenství a určité procento daně z přidané hodnoty odvedené z harmonizovaného vyměřovacího základu DPH jednotlivých členských států (Baldwin, Wyplosz, 2006). Vyměřená část DPH byla do společného evropského rozpočtu odvedena poprvé v roce 1979, kdy tvořila 48 % celkových příjmů. Význam DPH pak nadále stoupal, v roce 1986 to bylo již 66 % příjmů (European Commission, 2007a). Důvodem pro zavedení DPH jako třetího zdroje byly klesající výnosy z cel a zemědělských dávek a to jednak z důvodu snižujících se cel, jednak s reformou společné zemědělské politiky (Baldwin, Wyplosz, 2006).

Podíl DPH na celkovém rozpočtu začal klesat až po roce 1988, kdy byl rozpočet poprvé dorovnán příspěvky členských států z hrubého národního důchodu. Daň z přidané hodnoty jako jeden ze zdrojů evropského rozpočtu je totiž problematická proto, že příspěvky založené na této dani se obecně považují za regresivní, což znevýhodňuje chudší státy, kde bývá podíl spotřeby na HNP větší. DPH tedy není spravedlivá vůči chudším státům (El-Agraa, 2004). Příspěvek hrubého národního důchodu pak umožňoval získání dalších potřebných zdrojů.

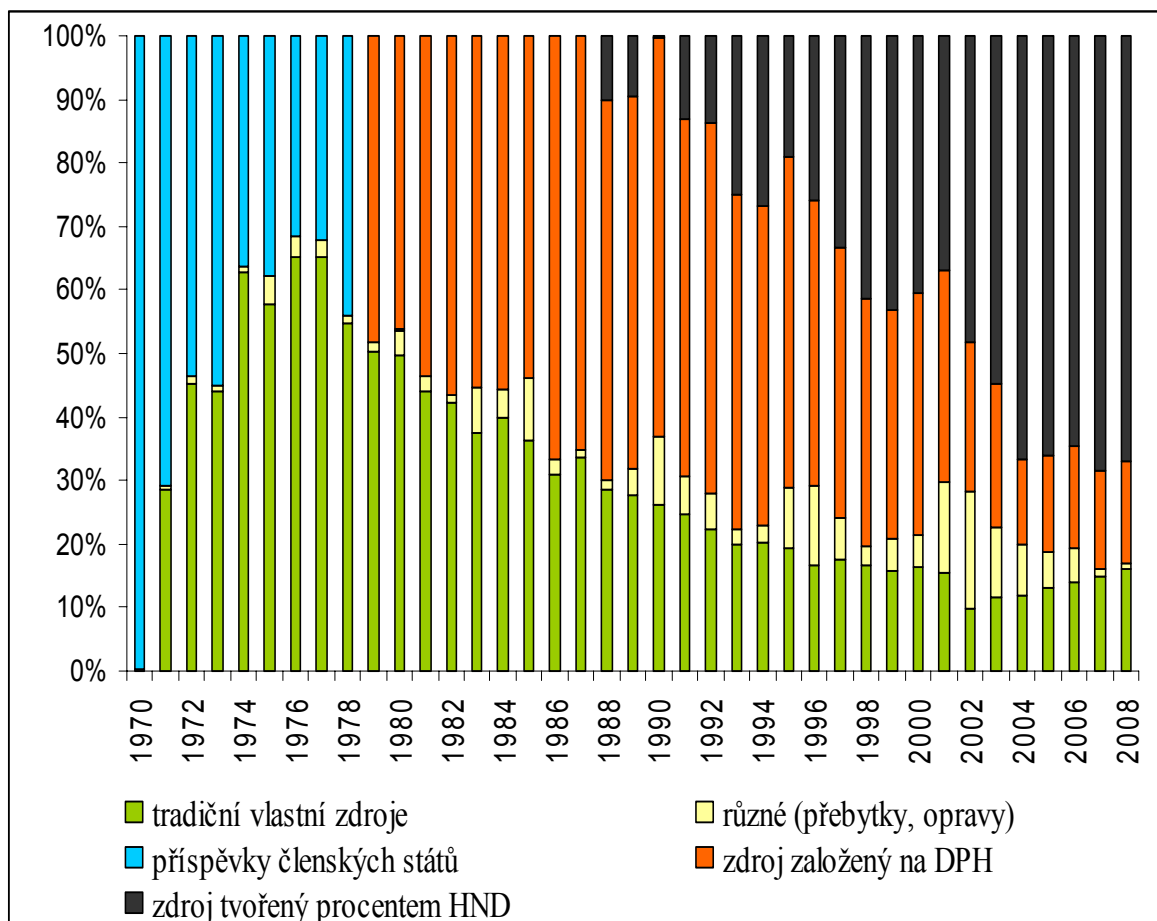
Vývoj evropského rozpočtu z hlediska zdrojů od roku 1970 do roku 2008 ukazuje Graf 1. Zdroj založený na dani z přidané hodnoty je vyznačen červeně. Z grafu je evidentní, že podíl tradičních vlastních zdrojů (dávky uvalené v rámci společné zemědělské politiky, dávky vybírané od producentů cukru, cla) od roku 1977 klesal, v roce

¹⁶Osmá směrnice č. 79/1072/EEC.

¹⁷Desátá směrnice č. 84/386/EEC.

1979 začal hrát dominantní roli zdroj založený na DPH. Jeho úlohu začal od roku 1988 přebírat zdroj založený na hrubém národním důchodu (HND), který nyní tvoří 67 % všech příjmů. Podíl zdroje založeného na dani z přidané hodnoty se v posledních letech pohybuje kolem 15 %.

Graf 1: Podíl jednotlivých zdrojů na evropském rozpočtu od roku 1970 do roku 2008.



Zdroje: European Commission (2007a): EU budget 2006 (final report), Annex II.

European Commission: Budget in figures 2007.

European Commission: EU budget 2008.

Dohoda o harmonizovaném vyměřovacím základu, z kterého je do evropského rozpočtu odváděno dané procento daně z přidané hodnoty, je ukotvena ve výše zmiňované Šesté směrnici. Bohužel se ale právě způsob výpočtu tohoto základu ukázal být značně problematickým. A to proto, že zohledňuje odlišnosti aplikace společného systému DPH v členských zemích, které jsou plně výjimka a osvobození (König, 2004).

Při výpočtu harmonizovaného vyměřovacího základu je nejprve spočteno čisté inkaso¹⁸, z něj se poté jako podíl celkových čistých příjmů z DPH a váženého průměru sazeb uplatňovaných v daném členském státě vypočítá prozatímní základna. Váha každé ze sazeb odpovídá podílu hodnoty transakcí zdaněných příslušnou sazbou na souhrnné hodnotě všech transakcí. Harmonizovaný základ je poté získán kompenzacemi prozatímní základny zohledňujícími odlišnosti v systémech DPH v jednotlivých členských zemích (König, 2004).

Původně bylo stanoveno, že odvedený podíl harmonizovaného základu DPH nesmí překročit jedno procento. V roce 1984 byl tento podíl zvýšen na 1,4 %, ¹⁹ pak opět snížen na 1 % v roce 1988 a na 0,5 % v roce 2002 (El-Agraa, 2004).

Při popisu dalšího vývoje uvidíme, že je stále uplatňováno několik druhů sazeb (standardní, snížená, super-snížená, nulová) a výjimek (osvobození od daně), které jsou napříč státy uvalovány na lišící se skupiny výrobku a služeb. Přechodné doby pro uplatňování výjimek jsou prodlužovány a takto rozličný systém může být nyní aplikován až do konce roku 2010. Do té doby nelze očekávat zjednodušení výpočtu harmonizovaného základu.

DPH jako zdroj společného evropského rozpočtu je, jak již bylo zmíněno, považována za regresivní, což znevýhodňuje chudší státy, kde bývá podíl spotřeby na HNP větší. Pokud je navíc v zemích Evropských společenství uplatňován princip země určení, je možné najít další prvek nespravedlnosti příspěvků DPH. To proto, že státům v pozici čistých exportéru se nezvyšuje jejich vyměřovací základ pro odvod části DPH (Begg a Grimwade v König, 2004). Zboží se totiž stává předmětem daně až v zemi spotřeby a tato daň proto bude v této zemi započítána do jejího vyměřovacího základu pro odvod části DPH.

¹⁸ Čisté inkaso se od skutečného liší o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo pocházejí z činnosti, která dani nepodléhá.

¹⁹ Strop odvodů z vyměřovacího základu byl zvýšen z důvodu blížícího přijetí chudších států Španělska a Portugalska.

3.3 Překážky bránící dalšímu sblížení daňových systémů

3.3.1 Bílá kniha dokončení vnitřního trhu

Jednotný evropský akt znamenal reformu části Římských smluv. Definoval jednotný trh jako oblast bez vnitřních hranic v níž je zajištěn volný pohyb zboží, osob a kapitálu a stanovoval termín pro dokončení jednotného vnitřního trhu do konce roku 1992 (EURLEX, Single European Act, 1987, článek 13). Aby bylo možné jednotný trh do konce roku 1992 skutečně dokončit, bylo nutné odstranit přetrvávající překážky bránící volnému obchodu. Na ty se zaměřila Evropská komise v Bílé knize dokončení vnitřního trhu z roku 1985.

Komise v Bílé knize rozlišuje překážky trojího druhu:

1. fyzické (hmotné) překážky (physical barriers),
2. technické překážky (technical barriers),
3. fiskální překážky (fiscal barriers).

Mezi fyzické překážky patřily hraniční kontroly a formality s nimi spojené. Tedy nejen kontroly zboží celním úřadem z důvodu rozdílných systémů nepřímých daní, ale i kontroly pasů či zavazadel soukromých osob.

Technickými překážkami byly pak rozdílné sanitární, hygienické či ekologické normy mezi členskými státy, které způsobovaly, že se výrobci raději omezovali na národní trhy, protože proniknutí na trhy dalších členských zemí by pro ně znamenalo další dodatečné náklady. Pak ovšem nemohly využívat výnosů z rozsahu.

Fiskální překážky tvořily především rozdílné daňové systémy v členských zemích. Komise usoudila, že pro přechod k jednotnému vnitřnímu trhu je nutná další spolupráce v této oblasti: „Jediný závěr, který může být z této analýzy vyvozen je ten, že nemůže dojít k odstranění hraničních kontrol, a tedy ani hranic, pokud budou nadále přetrvávat podstatné daňové, a s nimi související cenové, rozdíly mezi členskými státy.“ (Commission of the European Communities, White Paper, 1985, str. 46, překlad autorka).

3.3.2 Odstranění fiskálních hranic

Pokud měly být fiskální hranice mezi členskými státy zrušeny, muselo dojít k přemístění kontroly daně z celních úřadů na hranicích do vnitrozemí. To znamenalo najít nové řešení, jak by vlády mohly kontrolovat výběr daně, která jim náležela. To dosud totiž činily pouze prostřednictvím hraničních kontrol.

Komise navrhla zavedení výběru daně podle principu země původu, podle kterého by exporty byly zdaněny, importy však nikoli. Potom by mohly být hranice zrušeny a daň by byla vybírána ve vnitrozemí jednotlivými správci daně. Výběr daně ve vnitrozemí přitom neměl být úplnou novinkou, protože mezi Belgií, Nizozemím a Lucemburskem tento režim (deferred payment system) bez větších obtíží fungoval už od zavedení DPH. Daňové systémy jednotlivých členských zemí byly ale natolik odlišné, že bez další harmonizace by princip země původu narušoval alokaci zdrojů mezi členskými státy (Commission of the European Communities, White Paper, 1985).

Hlavní překážky viděla Komise v nestejném předmětu daně, počtu a velikosti sazeb. A to z toho důvodu, že vzhledem k velkému množství výjimek (např. pro potraviny nebo použité zboží), speciálním režimům (pro malé podnikatelské subjekty a zemědělce) a díky nulovým sazbám (na jídlo, dětské oblečení a knihy v Irsku a Velké Británii) se značně lišilo množství zboží a služeb podléhajících dani z přidané hodnoty. „Zatímco bylo zdaňováno 90 % soukromé spotřeby ve většině členských států, bylo to jen 35 % soukromé spotřeby v Irsku a 44 % ve Velké Británii.“ (Commission of the European Communities, White Paper, 1985, str.51, překlad autorka)

Možnost osvobození některých podnikatelských subjektů od daně z přidané hodnoty na základě velikosti ročního obrátu či osvobození některých kulturních, vzdělávacích nebo zdravotnických služeb je problematické z toho důvodu, že narušuje neutralitu daně. Pokud se totiž v distribučním řetězci střídají plátcí daně s neplátcí, mění se celková daňová povinnost i efektivní daň²⁰ (Široký, 2003).

3.3.3 Rozdíly v počtu a výši sazeb

Značné rozdíly panovaly také v počtu sazeb a jejich výšce. Byly uplatňovány standardní, snížené, ale i zvýšené sazby. Komise v Bílé knize dokončení vnitřního trhu z roku 1985 doporučila využití pouze dvou typů sazeb, sazby standardní v rozmezí 14-19 % či 15-20 % a jedné sazby snížené. Výši a množství sazeb k 31. březnu 1985 ilustruje následující Tabulka 1. Pokud je v tabulce příslušná sazba daně vynechána, znamená to, že nebyla k tomuto datu v daném státě uplatňována.

²⁰ To zda nakonec celková daňová povinnost a efektivní daň vzrůstá či klesá závisí na délce distribučního řetězce a na množství a pořadí plátců a neplátců v tomto řetězci.

Tabulka 1: Sazby DPH v členských státech²¹ k 31. březnu 1985

Země	snížené sazby	standardní sazby	zvýšené sazby	DPH jako % HDP
Belgie	6 a 17	19	25	7,67
Dánsko	-	22	-	9,84
Německo	7	14	-	6,34
Francie	5,5 a 7	18,6	33,3	9,19
Irsko	10	23	-	8,22
Itálie	2 a 9	18	38	5,48
Lucembursko	3 a 6	12	-	6,04
Nizozemí	5	19	-	6,83
Velká Británie	-	15	-	5,22

poznámky:
Belgie navíc zdaňovala některé produkty dalšími osmi procenty
Irsko a Velká Británie navíc uplatňovaly nulové sazby

Zdroj: Commission of The European Communities, White Paper, 1985, str. 51.

Z Tabulky 2 je zřejmé, nakolik byly sazby v členských státech rozličné. Standardní sazby se pohybovaly mezi 12 a 23 %, rozpětí snížených sazeb bylo ještě širší. Irsko a Velká Británie uplatňovaly také nulové sazby. Ty jsou ekvivalentem k pojmu osvobození s nárokem na odpočet daně na vstupu. Belgie, Francie a Itálie uplatňovaly oproti jiným státům také sazby zvýšené. Ty byly určeny luxusnímu zboží.

Ve většině zemí byly (a stále jsou) určité výrobky zajišťující tzv. základní životní potřeby zdaňovány nižšími sazbami. Ty vznikly ze sociálně politických důvodů, protože DPH nezohledňuje příjmovou situaci poplatníka. Jejich zavádění ale narušuje neutralitu daně, směnné relace a vede ke vzniku substitučních efektů. Kromě toho spotřebovávají tyto daňově zvýhodněné výrobky nejenom sociálně slabší, ale i majetnější vrstvy obyvatelstva (Široký, 2003).

Komise v Bílé knize usilovala o sblížení sazeb či alespoň o zamezení rozrůstání jejich počtu a rozšiřování rozmezí, v kterém se pohybovaly. Co se rozmezí týče, navrhovala Komise rozpětí 14-19 % nebo 15-20 % pro standardní a 4-9 % pro sníženou sazbu. Nešlo o snahu daňové sazby unifikovat, ale dosáhnout takového rozmezí, které by neovlivňovalo rozhodnutí podniků o umístění výroby ani obchodní toky mezi členskými zeměmi. Komise se odvolávala především na zkušenost ze Spojených států amerických, kde se maloobchodní sazby daně mezi státy také liší, ale protože rozdíly mezi sousedními

²¹ Řecko k březnu 1985 nezavedlo DPH.

státy nejsou větší než pět procent, nezpůsobují závažnější narušení alokace zdrojů a daňové ztráty (Commission of the European Communities, White Paper, 1985).

Ukázalo se ale, že takový návrh není pro Radu zastupující členské státy přijatelný. Nejvíce protestovaly státy s velmi vysokými (Dánsko) či hodně nízkými sazbami (Lucembursko), námitky měly také státy, jejichž daňový výnos byl tvořen především nepřímými daněmi (Irsko). Další státy argumentovaly neopodstatněným zásahem do fiskální suverenity státu (Hitiris, 2003). Z těchto důvodů nebyly návrhy Komise určující minimální a maximální hranice sazeb odsouhlaseny.

Státy se nakonec shodly pouze na dolních hranicích pro standardní i sníženou sazbu s účinností od 1.1.1993. Této dohody bylo dosaženo v souvislosti se schválením tzv. prozatímního přechodného systému (The Single Market Transitional System), kterým se budeme zabývat v následující kapitole.

3.3.4 Návrh Komise na zavedení clearingů

Jedním z původních účelů hranic bylo zajistit, aby mohl každý členský stát vybírat výnos z nepřímých daní, na který měl právo. Pokud by ale došlo k zrušení hraničních kontrol a k Komisí doporučenému přechodu na princip země původu, znamenalo by to přesun výnosu daně ve prospěch země původu, tedy k přesunu výnosu DPH ze zemí v pozici čistých dovozců do zemí v pozici čistých vývozců. Pokud měly být hraniční kontroly zrušeny, muselo proto dojít také k zavedení clearingového mechanismu (Community Clearing House System). Clearingový (zúčtovací) mechanismus měl při aplikaci principu země původu zajistit přerozdělení výnosu daně vybrané v zemi původu ve prospěch země spotřeby²². Tabulka 2 srovnává princip země určení s principem země původu s mezinárodním odpočtem daně na vstupu bez clearingů. Je zřejmé, že zavedení principu země původu bez zúčtovacího mechanismu by znamenalo takový přesun výnosu daně, který by pro státy v pozici čistých dovozců nebyl přijatelný.

²² Pro konečného spotřebitele zůstává cena stejná.

Tabulka 2: Srovnání principu země určení s principem země původu s mezinárodním odpočtem bez clearingů.

	princip země určení	princip země původu bez clearingů
Vytvořená hodnota v Dánsku	1000	1000
DPH v Dánsku (22%)	0	220
DPH v Německu (14%)	140	0
Přidaná hodnota v Německu	100	100
Celková vytvořená hodnota	1100	1100
DPH v Německu (14%)	154	154
Odpočet daně na vstupu	-140	-220
Prodejní cena v Německu	1254	1254
Výnos z DPH v Dánsku	0	220
Výnos z DPH v Německu	154	-80

Zdroj: Bernd, 2007

Byly předloženy dvě směrnice, které doporučovaly dva možné způsoby zúčtování mezi členskými státy. Návrh směrnice z roku 1987 se zaměřil na zúčtovací mechanismus, podle kterého mělo docházet k vyrovnávání podle každého dodání zboží či služby. Návrh směrnice z roku 1989 měl naopak navracet peníze podle dostupných dat o obchodu.

Ani jeden z těchto z těchto návrhů však nebyl přijat. Výhrady se vztahovaly nejen k administrativní náročnosti prvního z návrhů clearingů, ale chyběly i stimuly k pečlivé kontrole navracené daně na vstupu mezi státy. Druhý z návrhů, tedy zúčtovací mechanismus, který měl navracet peníze podle dostupných dat o obchodu, nebudil důvěru. Rada rozhodla 9. října 1989 jednomyslně o tom, že nejsou splněny podmínky pro přechod k principu země původu, a je proto nezbytné pokračovat po určité období v uplatňování principu země určení (Moussis, 2004).

3.4 Opatření vedoucí ke zrušení vnitřních hranic

Komise sice na základě rozboru předmětu daně a sazeb dospěla k názoru, že další sblížení daňových systémů je z rozpočtového hlediska pro většinu států zvládnutelné a dojde-li k dalšímu sblížení předmětu daně a sazeb, bylo by možné přejít na princip země původu. Protože ale žádný z původních návrhů Komise nebyl Radou přijat, byla vypracována alternativa v podobě přechodného systému, který na základě směrnic z roku 1991-92 vstoupil v platnost počátkem roku 1993 a měl původně fungovat jenom do konce roku 1996 (European Parliament, European Parliament fact sheets, VAT). Režim založený na principu země původu, při jehož aplikaci by prodejce uplatňoval DPH ve výši lokální

sazby a kupující by byl oprávněn uplatnit odpočet této daně ve svém tuzemském daňovém přiznání, zůstal tedy nadále cílem a po odstranění všech překážek bránících jeho implementaci měl nahradit přechodný systém.

Fiskální hranice mezi jednotlivými státy byly zrušeny Směrnicí č. 91/680/EEC a systém dovozů a vývozů v rámci členských států byl nahrazen systémem tzv. intrakomunitární akvizice (intrakomunitárním plněním).

4 Zavedení přechodného systému

Přechodný systém je založen na principu zdanění zboží a služeb ve státě, ve kterém dochází k jejich konečné spotřebě. Režim země určení v členských zemích tedy zůstal z důvodů uvedených v předcházející kapitole zachován. V souvislosti s dokončením vnitřního trhu ale došlo k přemístění kontroly daně z celních úřadů na hranicích do vnitrozemí. To znamenalo zavedení nového režimu kontroly výběru daně.

Přechodný systém začal fungovat na základě směrnic schválených v letech 1991-1992. Změněn byl způsob výběru daně u dodávek subjektů podléhajících DPH i soukromých osob překračujících hranice. Standardní i snížené sazby byly omezeny dolní hranicí, sazby na luxusní zboží byly zrušeny úplně (Moussis, 2004).

4.1 Dodávky subjektů podléhajících DPH

Po zrušení hraničních kontrol a zavedení přechodného systému²³ putují dodávky subjektů podléhajících DPH v rámci Společenství osvobozené od daně²⁴ (intra-Community supply), daň je po převzetí v jiném členském státě zahrnuta do ceny zboží ve výši dané legislativou tohoto státu (intra-Community acquisition) (International VAT Association, 2007). Exporty jsou osvobozeny od daně, ale vývozce musí informovat finanční autoritu v zemi, od které vyváží. Příjemce poté podá daňové hlášení a zaplatí daň podle místní sazby.

Vzhledem k tomu, že zboží koluje mezi členskými státy nezdaněné dokud nedojde k jeho převzetí, hrozí zde nebezpečí daňových úniků. Z tohoto důvodu byla v letech 1991 a 1992 vydána dvě nařízení, která měla napomoci snížit riziko daňových podvodů pomocí vzájemné výměny dat mezi státy, neboť získávání mnohých informací dříve zajišťovaly celní kontroly, které přestaly existovat. Byly zavedeny systémy VIES a Intrastat.

4.1.1 VIES (VAT Information Exchange System)

Systém VIES umožňuje výměnu informací mezi členskými státy o uskutečněných dodávkách zboží. Správce daně v tuzemsku kontrolující daň přiznanou na výstupu v rámci

²³ Směrnice č.91/680/EEC.

²⁴ Jsou zdaňovány nulovou sazbou, tedy s nárokem na odpočet daně na vstupu.

vnitrouijní dodávky se tak může přesvědčit o správnosti vykazovaných údajů díky informacím od správce daně v zemi vývozce. Obdobně si může správce daně v zemi vývozce zkontrolovat, zda došlo skutečně k dodání zboží osvobozeného od daně (Brejcha, 2004). Osoby registrované k DPH jsou povinny čtvrtletně podávat zprávy o jejich dovozech a vývozech (El-Agraa, 2004).

VIES slouží také k ověření daňového identifikačního čísla (DIČ), které je přidělováno pro účely DPH. Díky tomuto systému je tedy možné zjistit, zda dané identifikační daňové číslo skutečně existuje a zda je dodavatel či příjemce zboží osobou registrovanou k DPH (Taxation and Customs Union, VIES VAT number validation).

4.1.2 Intrastat

Intrastat je systém sběru dat, která jsou určena pro statistiku obchodu se zbožím mezi státy Evropské unie. Je povinný pro všechny členské státy, liší se však v oblasti sběru některých údajů.²⁵

Se zavedením systému Intrastat vznikla všem subjektům převážejícím ročně zboží přesahující daný hodnotový práh povinnost poskytovat informace o pohybu a hodnotě tohoto zboží. Měsíční hlášení pro Intrastat tak obsahuje data o odeslaném či přijatém zboží v rámci členských států a také údaje o dodacích lhůtách a způsobu dopravy. Subjekty, které nepřekročí stanovený limit vyplňují požadované údaje pouze do svých daňových přiznání.

V České republice vykazují data pro Intrastat osoby povinné k DPH, které překročí osvobozující hodnotový práh. Tento práh se liší pro odeslání zboží a pro přijetí zboží. Podle Českého statistického úřadu jsou tyto prahy nyní stanoveny ve výši čtyř miliónů korun pro odeslání a dvou miliónů korun pro přijetí zboží. Překročení těchto prahů si sleduje každý subjekt sám, a vznikne-li povinnost vykazovat údaje do Intrastatu, začne předávat příslušnému celnímu orgánu výkazy pro Intrastat. Údaje je poté nutné vykazovat i za měsíce, v kterých nedošlo k žádné transakci. Jedná se o tzv. negativní hlášení.

Povinnost předávat výkazy trvá vždy do konce kalendářního roku, ve kterém byl osvobozující práh překročen, a dále po celý následující kalendářní rok. Pokud v tomto následujícím kalendářním roce není žádný z osvobozujících prahů překročen, je s posledním výkazem v prosinci tohoto roku ukončena povinnost předávat data celnímu úřadu.

²⁵ Rozdílné jsou např. formy výkazů či výše osvobozujících prahů.

V případě, že se jedná o jednorázové či příležitostné odeslání nebo přijetí zboží a je předpokládáno, že do konce roku již k žádnému odeslání či přijetí zboží nedojde, stačí odevzdat výkaz nesoucí označení „příležitostný“ (Český statistický úřad, Příručka V7 týkající se statistiky INTRASTAT-CZ, 2007).

4.2 Služby

DPH u služeb je po zavedení přechodného systému placeno většinou v místě podnikání dodavatele. Vzhledem k velikému množství výjimek to je pouze základním pravidlem. Např. u služeb vztahujících se k nemovitostem je místo plnění určeno umístěním nemovitosti. U služeb spojených s pořádáním kulturních či sportovních představení je to místo poskytnutí služby. U přepravních služeb pak místo, kde se doprava uskutečňuje (Vančurová, 2006).

4.3 Nákupy soukromých osob

Nákup soukromých osob je zdaňován výhradně v zemi nákupu, to znamená, že pokud se jedná o osobní spotřebu, je uplatňován princip země původu. Výjimky tvoří nové dopravní prostředky (auta, lodě, letadla), internetové obchody (překročí-li jejich tržby danou hranici) a právnické osoby osvobozené od daně (nemocnice, banky, veřejné orgány, překročí-li jejich nákupy určenou částku) (European Parliament, European Parliament Fact sheets, VAT).

4.4 Omezení dolní hranice výšky sazeb

Ačkoli se Komise po dlouhých diskuzích nakonec rozhodla prosazovat systém s dvěma sazbami DPH, se sazbou sníženou v rozmezí 4-9 % a se sazbou zvýšenou v rozmezí 14-20 %, nebyla ani tato možnost pro Radu přijatelná. Státy byly nakonec ochotné sjednotit se na dolní hranici těchto sazeb, avšak nebyly ochotny vzdát se svých výjimek.

Minimální sazby daně z přidané hodnoty byly stanoveny²⁶ s účinností od roku 1993. Standardní sazba měla činit minimálně 15 % a jedna až dvě snížené sazby neměly být nižší než 5 % (Hitiris, 2003) Snížené sazby mohly být aplikovány na určité zboží a služby

²⁶ Směrnice č. 92/77/EEC.

sociální a kulturní povahy jako např. na potraviny, léky, lékařskou péči, přepravu osob, knihy, noviny, vstupy do divadel apod.²⁷ Některým státům bylo povoleno ponechat si na přechodnou dobu i nižší nebo nulovou sazbu,²⁸ ale mohly to být pouze takové sazby, které státy uplatňovaly k 1.1.1991. Nové výjimky nesměly být zaváděny. Zvýšené sazby na luxusní zboží byly zrušeny úplně (EURLEX, Směrnice č.2006/112/EC).

Tabulka 3 shrnuje vývoj standardních sazeb DPH v členských státech od roku 1987 do roku 1996. Finsko, Švédsko a Rakousko vstoupili do Evropské unie k 1.1.1995. Finsko do roku 1994 neaplikovalo DPH. Sazby jsou uvedeny v procentech a zvýrazněné políčko znamená, že sazba byla v daném roce nižší než 15 %.

Tabulka 3: Vývoj standardních sazeb²⁹ DPH od roku 1987 do roku 1996.

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Belgie	19	19	19	19	19	19,5	19,5	20,5	20,5	21
Dánsko	22	22	22	22	22	25	25	25	25	25
Německo	14	14	14	14	14	14	15	15	15	15
Řecko	18	16	16	18	18	18	18	18	18	18
Spanělsko	12	12	12	12	12	13	15	15	16	16
Francie	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6
Irsko	25	25	25	23	21	21	21	21	21	21
Itálie	18	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Lucembursko	12	12	12	12	12	15	15	15	15	15
Nizozemí	20	20	18,5	18,5	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Velká Británie	15	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Portugalsko	16	17	17	17	17	16	16	16	17	17
Finsko	-	-	-	-	-	-	-	22	22	22
Švédsko	23,45	23,45	23,45	25	25	25	25	25	25	25
Rakousko	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20

Zdroj: European Commission, 2008.

Je zřejmé, že všechny státy uplatňovaly od roku 1993 sazby vyšší, tedy splňovaly tuto minimální hranici. I tak bylo stále rozpětí velice široké, sazby se pohybovaly mezi 15 a 25 %, rozmezí bylo 10 %, tedy dvakrát větší než navrhovala Komise v Bílé knize z roku

²⁷ Seznam zboží, na které mohou být snížené sazby aplikovány je uveden v příloze Šesté směrnice.

²⁸ Tato přechodná doba je nyní směrnicí č. 2006/112/EC prodloužena do konce roku 2010.

²⁹ Sazby jsou ve všech tabulkách bakalářské práce uváděny v procentech.

1985. Průměrná standardní sazba v členských zemích činila 17,47 % v roce 1987, v roce 1994 to bylo 19,18 % a v roce 1996 19,31 % (i s třemi novými státy).

Mnohem pestřejší byl vývoj snížených sazeb. Jejich počet a výši ukazuje Tabulka 4. Pokud je v políčku uveden výraz „ne“, znamená to, že sníženou sazbu daný stát neuplatňoval. Je-li políčko zvýrazněné, znamená to, že daný stát uplatňoval v daném roce jednu nebo více sazeb nižších než 5 %. U Finska jsou údaje opět vynechány, protože do roku 1994 nebyla daň z přidané hodnoty aplikována.

Francie zpočátku uplatňovala snížených sazeb dokonce pět, Irsko pak mezi lety 1987 a 1993 měnilo své snížené sazby každý rok. Velká Británie a Irsko uplatňovaly také nulové sazby, které jsou ekvivalentem k osvobození od daně s nárokem na odpočet. Většina států využila možnosti ponechat si na přechodnou dobu i sazbu nižší než 5 %. Belgie zrušila svoji třetí zvýšenou sazbu až v roce 2000.

Tabulka 4: Vývoj snížených sazeb DPH od roku 1987 do roku 1996.

	1987	1988	1989	1990
Belgie	1 \ 6	1 \ 6	1 \ 6	1 \ 6
Dánsko	Ne	ne	ne	ne
Německo	7	7	7	7
Řecko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6
Spanělsko	6	6	6	6
Francie	2,1 \ 4 \ 5,5 \ 7 \ 13	2,1 \ 4 \ 5,5 \ 7 \ 13	2,1 \ 5,5 \ 13	2,1 \ 5,5 \ 13
Irsko	1,7 \ 10	1,4 \ 5 \ 10	2 \ 5 \ 10	2,3 \ 10
Itálie	2 \ 9	2 \ 9	4 \ 9	4 \ 9
Lucembursko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6
Nizozemí	6	6	6	6
Velká Británie	Ne	ne	ne	ne
Portugalsko	8	8	8	8
Finsko	-	-	-	-
Švédsko	12,87 \ 3, 95	12,87 \ 3, 95	12,87 \ 3, 95	13, 64 \ 4, 17
Rakousko	10	10	10	10

Tabulka 4- pokračování

	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Belgie	1 \ 6	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12
Dánsko	ne	ne	ne	ne	Ne	ne
Německo	7	7	7	7	7	7
Řecko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6
Spanělsko	6	6	3 \ 6	3 \ 6	4 \ 7	4 \ 7
Francie	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5
Irsko	2,3 \ 10 \ 12,5	2,7 \ 10 \ 12,5	2,5 \ 12,5	2,5 \ 12,5	2,5 \ 12,5	2,8 \ 12,5
Itálie	4 \ 9 \ 12	4 \ 9	4 \ 9	4 \ 9	4 \ 10	4 \ 10
Lucembursko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6
Nizozemí	6	6	6	6	6	6
Velká Británie	ne	ne	ne	ne	8	8
Portugalsko	8	5	5	5	5	5 \ 12
Finsko	-	-	-	12 \ 5	17 \ 12 \ 6	17 \ 12 \ 6
Švédsko	13, 64 \ 4, 17	18	21 \ 12	21 \ 12	21 \ 12	6 \ 12
Rakousko	10	10	10	10	10	10

Zdroj: European Commission, 2008.

Státy uplatňovaly snížené sazby na různé druhy zboží, to znamená, že se nelišily pouze sazby, ale také skupiny zboží, které byly sníženými sazbami zdaňovány. Seznam skupin produktů a služeb, na které mohou být snížené sazby aplikovány je uveden v příloze novelizované Šesté směrnice³⁰. Jedná se např. o potraviny, dodávky vody, farmaceutické výrobky, lékařské vybavení, přepravu osob, dodání knih, vstupy do divadel či na jiná zábavná představení, renovaci a výstavbu bytů v rámci sociální politiky. Po přechodnou dobu byly státy oprávněny aplikovat snížené sazby i na restaurační služby, dětské ošacení a obuv a na bydlení (EURLEX, Šestá směrnice č. 2006/112/EC). Na snížené sazby se podrobněji zaměříme v kapitole 7, kde rozebereme důvody jejich zavádění a podíváme se na to, jakým způsobem ovlivňují fungování vnitřního trhu.

³⁰ Nyní Směrnice č. 2006/112/EC, příloha III.

5 Vývoj přechodného systému a problémy s ním spojené

Přechodný systém měl původně fungovat pouze do roku 1996, kdy měl být nahrazen definitivním systémem, což by znamenalo nahrazení principu země určení principem země původu. Proto Evropská komise i nadále usilovala o další sbližování daňových systémů členských zemí, aby mohl být tento cíl splněn. V rámci tohoto sbližování mělo jít především o zjednodušení společného systému daně z přidané hodnoty, neboť největším problémem přechodného systému se ukázala být právě jeho složitost. Rozsah, ve kterém bylo státům dovoleno uplatňovat lišící se národní úpravy, předurčoval nejen přetrvání překážek bránících volnému pohybu zboží a služeb mezi státy, ale i rozměr daňových úniků. Systém vycházel ze Šesté směrnice z roku 1977, která byla plná zlehčení, osvobození, speciálních schémat a v mnoha oblastech nechávala možnost volby (Commission of the European Communities, 2000). Navíc došlo k rozmachu služeb a k rozvoji internetových obchodů, které nebyly z hlediska DPH Šestou směrnicí vůbec ošetřeny (European Parliament, European Parliament Fact sheets, VAT). Se zrušením hraničních kontrol došlo k přesunu výběru daně z hranic do vnitrozemí, byl zaveden systém monitorující zboží pohybující se mezi členskými státy, ale z pohledu spletnosti jednotlivých státních norem nedošlo kromě omezení výšky a množství sazeb k žádnému výraznému zjednodušení.

5.1 Návrh Komise z roku 1996

V roce 1996 přišla Komise s plánem počítajícím s postupným přechodem na princip země původu a zavedením definitivního systému. Na rozdíl od návrhů z konce 80. let k tomuto přechodu nemělo dojít naráz, ale postupně. To proto, že stávající systém bylo nutno nejprve modernizovat a jednotně aplikovat (European Parliament, European Parliament Fact sheets, VAT). Návrh Komise z roku 1996³¹ se lišil od návrhu z roku 1987 dále tím, že k zdanění subjektů podléhajících DPH by docházelo v místě, kde je daný podnikatelský subjekt usazen („tax domicile“). Daň by poté byla pomocí zúčtovacího mechanismu založeném na oficiálních statistikách (a „new macroeconomic approach“)

³¹ Dokumenty Komise COM(96)542 a COM(96)438 nebyly publikovány, proto jsou použity jiné zdroje zmiňující se o daném tématu.

přičtena státu, ve kterém došlo ke konečné spotřebě (Commission of the European Communities, 2000, Taxation and Customs union, Bill, 2004).

Pokud by měla být veškerá ekonomická aktivita podnikatelského subjektu působícího v rámci Evropské unie zdaněna v jedné zemi, v zemi usazení, musely by být daňové systémy dále harmonizovány a sazby daně DPH by se musely nadále sblížovat, aby nedocházelo k porušení alokační neutrality. Tento návrh tedy byl velmi podobný tomu z roku 1987 a vyžadoval také značný stupeň harmonizace systémů daně z přidané hodnoty v jednotlivých zemích (Cnossen, 2002). Rada ani tento návrh nepřijala.

Přechodný systém byl původně koncipován jen jako dočasný, táhnoucí se dohady okolo definitivního systému však dávaly tušit, že přechodný systém bude muset fungovat mnohem delší dobu, než se původně očekávalo. Mezitím se začaly projevovat některé jeho nedostatky. Ty byly způsobené jednak výběrem daně ve vnitrozemí, jednak značným rozvojem služeb a to především takových, které se rozvinuly s příchodem nových informačních technologií a s kterými původní Šestá směrnice nepočítala.

5.2 Nebezpečí daňových úniků

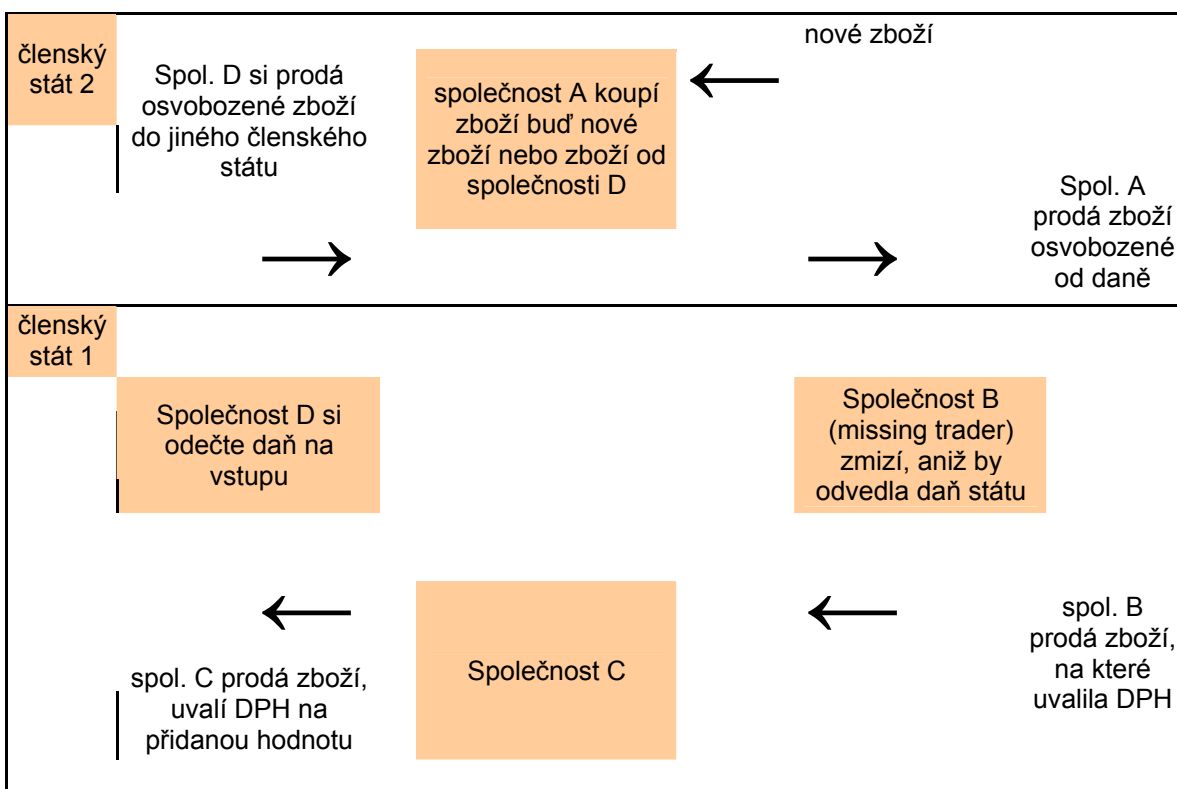
Složitost evropského systému daně z přidané hodnoty vyžaduje značnou spolupráci mezi jednotlivými členskými státy za účelem omezení daňových úniků. Zboží mezi státy je dodávané osvobozené od daně, to znamená, že koluje nezdaněné dokud nedojde k jeho akvizici. Příjemce poté podá daňové hlášení a zaplatí daň podle místní sazby ve státě, do kterého bylo zboží dovezeno. Tento nový režim výběru daně s sebou přinesl také nové formy daňových podvodů a úniků, které umožnily právě od daně z přidané hodnoty osvobozené vnitrokunitární dodávky. V převážné většině se jedná o modifikované verze dvou základních typů podvodů, kterými jsou:

1. podvody založené na zakládání falešných podniků (missing trader fraud, VAT missing trader intra-Community fraud),
2. podvody založené na neustálé cirkulaci zboží mezi členskými státy (carousel fraud) (UK Statistics Authority, 2003).

V prvním případě získají podvodníci daňové identifikační číslo ve státě dovozu, aby mohli převzít nezdaněné zboží z jiného členského státu. Zboží však po převzetí nevykáží, ale i s uvalenou daní ihned prodají, daň vybranou od kupujících si ponechají a naplánují např. úpadek firmy. Vše proběhne velice rychle, dřív než daňová autorita získá informace z jiného státu a začne celou událost prověřovat. Takovýto podvod může být dále rozvinut,

zboží může projít celým řetězcem obchodníků a pak být opět vyvezeno do jiné členské země nebo do třetích zemí, aby se pak mohlo opět vrátit do států Evropské unie (UK Statistics Authority, 2003). Tento podvod založený na neustálé cirkulaci zboží mezi členskými státy (nebo i třetími státy) je tedy pouze rozvinutějším případem prvního typu. Následující Graf 2 ukazuje, jakým způsobem k těmto podvodům dochází.

Graf 2: Zjednodušená verze podvodu založeného na cirkulaci zboží mezi členskými státy EU.



Zdroj: United Kingdom Parliament, European Union Committee, 2007.

Společnost A nakoupí zboží buď úplně nové zboží nebo zboží od společnosti D (takové, které už bylo předtím k podvodu použito). Toto zboží osvobozené od DPH prodá společnost A společnosti B (missing trader) do členského státu 1. Společnost B uvalí daň na toto zboží, prodá ho společnosti C, ale místo, aby odvedla vybranou DPH daňové autoritě, zmizí, aniž by odevzdala daňové přiznání či podala výkaz pro Intrastat. Celý podvod však může dále pokračovat. Společnost C může být společnost do celé akce zasvěcená, ale může se i zcela nevědomky stát součástí celého řetězce. Funguje jako mezičlánek, nakoupí zboží od společnosti B a prodá společnosti D, na zboží uvalí DPH, odečte si daň na vstupu. Společnost D pak vyveze osvobozené zboží do jiného členského státu a požaduje po finanční autoritě navrácení daně zaplacené na vstupu. Protože však daň

nezaplatila společnost B, narůstá daňová ztráta členského státu 1 (United Kingdom Parliament, European Union Committee, 2007).

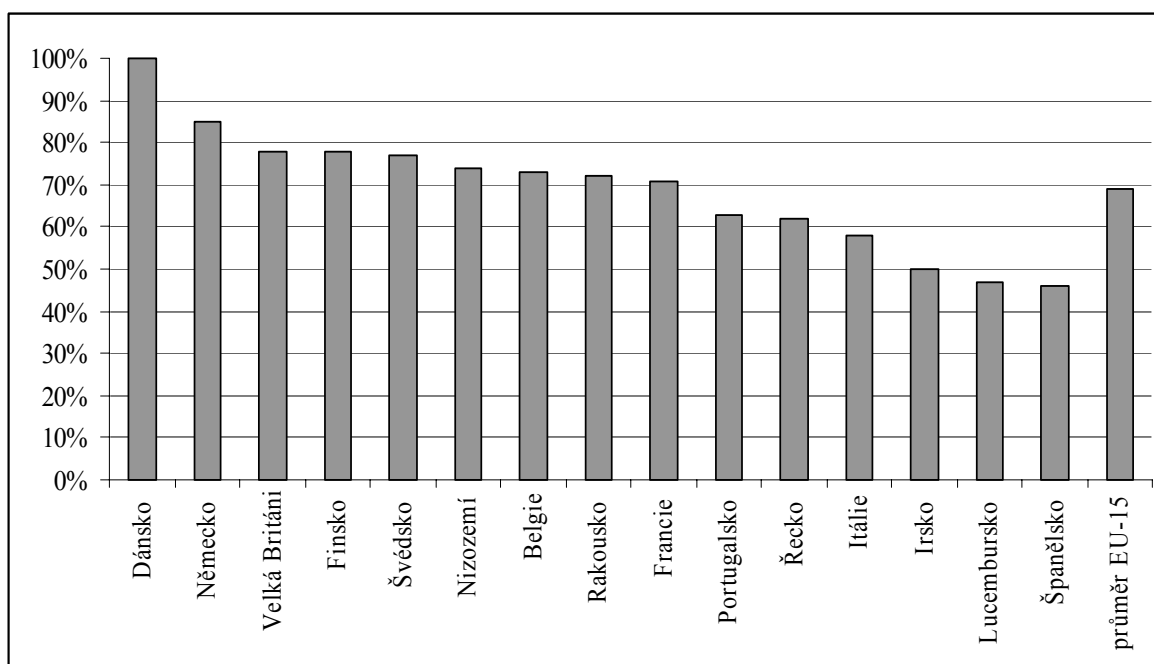
Tento druh podvodů provádějí dobře organizované skupiny, nejčastěji je používáno zboží, které je malé a lehké (tedy snadno transportovatelné) a především drahé. Příkladem jsou mobilní telefony nebo počítačové čipy. Některé prodeje ale zřejmě probíhají pouze „na papíře“ a ke skutečnému transportu zboží nedochází (United Kingdom Parliament, European Union Committee, 2007). První podvody byly identifikované na počátku devadesátých let, později začaly dosahovat mnohem větších rozměrů.

5.3 Co se změnilo do roku 2000

Jen velmi málo se změnilo do roku 2000. Definitivní systém byl v nedohlednu, počet výjimek a osvobození se nesnižoval a dále narušoval soutěžní podmínky jednotného vnitřního trhu. V roce 2000 tvořil počet transakcí zdaňovaných standardní sazbou DPH průměrně 69 % všech transakcí podléhajících této dani.³² Ve Španělsku, Lucembursku a Irsku se pohyboval tento podíl dokonce pod 50 %. Nejvíce transakcí podléhajících DPH zdaňovalo standardní sazbou Dánsko, Německo, Velká Británie a Finsko (European Commission, 2004). Srovnání s evropským průměrem ukazuje Graf 3.

³² Nejsou tedy zahrnuty transakce subjektů od daně z přidané hodnoty osvobozených.

Graf 1: Podíl transakcí zdaňovaných standardní sazbou DPH ku všem transakcím podléhajícím DPH v členských státech v roce 2000.



Zdroj: European Commission, 2004.

Je patrné, že i když měly být snižené, super-snižené, nulové a přechodné (parking rates) sazby podle Šesté směrnice spíše výjimečné, ukázalo se, že jsou i nadále hojně využívány ve všech státech kromě Dánska. Státem s největším podílem transakcí zdaňovaných sníženou sazbou bylo v roce 2000 Španělsko (44 %), největšího podílu transakcí zdaňovaných nulovou sazbou pak dosahovala Velká Británie (20 %) a Irsko (12 %) (European Commission, 2004).

Mezi překážky bránící bezproblémovému fungování vnitřního trhu patří kromě zdaňování rozdílných skupin výrobků sníženými sazbami také osvobození od daně. Vývoji sazeb, standardních i snížených, se budeme podrobně věnovat v 7. kapitole. Podívejme se nyní na to, jakým způsobem ovlivňuje možnost osvobození některých subjektů od DPH fungování vnitřního trhu.

5.3.1 Osvobození od daně

Osvobození je ekvivalentem k nulové sazbě bez nároku na odpočet. Konečný výrobek/služba tedy není ve skutečnosti plně osvobozen od daně, protože v konečné ceně se projeví daň přenesená z předchozích stupňů distribučního řetězce. Výrobek by nenesl žádnou daň pouze v případě, že by se v distribučním řetězci vyskytovaly pouze subjekty osvobozené od daně nebo subjekty zdaňované nulovou sazbou.

Potíž tkví v tom, že jakmile se začnou v distribučním řetězci střídat subjekty od daně osvobozené se subjekty dani podléhajícími, bude konečná daň určena nejen počtem distribučních stupňů, ale také pořadím daných subjektů. Tím dojde k porušení neutrality daně s přidané hodnoty, neboť konečná daň a tím i cena výrobku bude záviset na tom, zda subjekty, které se na výrobě podílely, byly plátcí či neplátcí DPH. Stejně tak bude záležet na tom, kolik jich bylo a v jakém pořadí se v distribučním řetězci vystřídaly (Široký, 2003). To bude ovlivňovat chování ekonomických subjektů na vnitřním trhu. Daňové výhody mohou znamenat neoprávněnou výhodu pro spotřebitele a tím pádem i pro výrobce téhož zboží či služeb.

Většina členských států osvobozuje od DPH kulturní, zdravotnické a vzdělávací služby, veřejné orgány, veřejná televizní vysílání, veřejné poštovní služby a nájem nemovitosti.³³ Speciální schémata zdanění mohou být uplatňována na malé podniky a zemědělce (EURLEX, Šestá směrnice č. 2006/112/EC).

Protože osvobození těchto služeb či subjektů narušuje samotnou logiku a funkčnost daně z přidané hodnoty a navyšuje náklady spojené s administrací (El-Agraa, 2004), je nutno se ptát, zda má toto osvobození u všech skupin služeb či subjektů smysl.

Jsou-li od DPH osvobozeny kulturní služby (jako např. vstupné do muzeí, divadel nebo na koncerty), jsou daňově zvýhodněny oproti jiným formám zábavy (jako je cestování nebo četba), které zdaňovány jsou. Stejně tak je zvýhodněno i veřejné televizní vysílání oproti vysílání komerčnímu a veřejné poštovní služby oproti soukromým doručovatelským firmám. To ukazuje na to, že by bylo v zájmu spravedlivější soutěže na vnitřní trhu vhodné tyto služby zdaňovat (Cnossen, 2002).

Poněkud komplikovanější je situace u zdravotnických a vzdělávacích služeb, které by měly zůstat dostupné pro všechny sociální skupiny obyvatelstva. Osvobození od daně u zdravotnických služeb vede k tomu, že v rámci jednoho zařízení funguje prádelna, je organizován úklid a je připravováno jídlo, vše „pod jednou střechou“. To proto, aby byly ušetřeny náklady spojené s DPH z těchto služeb. Přitom by tyto služby mohly být zajišťovány i subjekty působící mimo zdravotnická zařízení (Cnossen, 2002). To by přineslo větší konkurenci, omezilo plýtvání a pravděpodobně by došlo i zvýšení kvality těchto služeb. Sporným bodem zůstává to, že zdanění by přineslo náklady širokým vrstvám

³³ Osvobozovány jsou také finanční a pojišťovací služby. Jedná se však o velmi komplexní téma a jeho analýza nepatří k cílům této práce. Proto se nebudeme finančními a pojišťovacími službami zabývat.

obyvatelstva, zdanění nulovou sazbou by zase představovalo pokles daňových výnosů státních rozpočtů.

Osvobozeny od daně z přidané hodnoty jsou také veřejné orgány. Jestliže ty si stejně jako zdravotnická a vzdělávací zařízení nemohou odečíst daň na vstupu, budou soukromí poskytovatelé služeb opět znevýhodněni. Z tohoto důvodu bylo místním správám v Lucembursku, Nizozemí, Velké Británii a Francii umožněno odečítat si daň na vstupu (Cnossen, 2002).

Náklady spojené s vykazováním a administrativou daně z přidané hodnoty (compliance costs) jsou značné. Literatura uvádí, že činí kolem 2 % u firem s obratem nižším než 60 tisíc EUR a 0,3 % u firem s obratem pod 1 mil. EUR (Sandford et al, 1989 v Cnossen, 2002 a v El-Agraa, 2004). Protože v soutěžním prostředí nemohou malé podniky tyto náklady přenést na spotřebitele, působí administrativa s DPH spojená na menší podniky regresivně. Z tohoto důvodu mohou být osvobozeny od DPH, nepřesáhnou-li výši obratu stanoveného Šestou směrnicí a národními předpisy. Aby ale i malé podniky platily alespoň nějakou daň, bývají na ně uplatňována speciální schémata jako např. paušální daň v Německu a Itálii, ale i složitější režimy zdanění v jiných zemích. Takováto schémata ovšem opět přinášejí náklady, tím větší, čím je výpočet složitější. Což je v rozporu s jejich zavedením. Proto Cnossen navrhuje osvobodit malé podniky od DPH a žádné další schémata na ně neuvalovat, jako to udělalo Rakousko, které všechny takové režimy zrušilo (Cnossen, 2002). Podobně by patrně mělo být řešeno uvalování daně z přidané hodnoty na zemědělskou výrobu, kde by malé podniky měly být od DPH osvobozeny a velké zdaněny jak je tomu v Dánsku, Švédsku a Velké Británii (Cnossen, 2002).

Osvobození od daně z přidané hodnoty vede nejen k deformaci cen, ale snižuje také efektivitu výběru daně a navyšuje náklady spojené s jejím vykazováním a administrací (El-Agraa, 2004). Z těchto by možnost osvobození od daně v evropských státech zasluhovala revizi. Aby ale mohla být Šestá směrnice pozměněna, je potřeba jednomyslnosti Rady. A zde se opět setkáváme s tím samým problémem, který provázal daňovou harmonizaci celá 80. a 90. léta, neboť je-li potřeba, aby s novými úpravami souhlasily všechny členské státy, je nesmírně těžké je prosadit.

5.3.2 Telekomunikační služby

V rámci přechodného systému byla daň z přidané hodnoty ze služeb placena v místě umístění firmy poskytovatele. Pokud byla kupujícím soukromá osoba, mohla se vyhnout

DPH tím, že zakoupila službu od poskytovatele mimo Společenství. S rozvojem telekomunikačních technologií začali poskytovatelé z třetích zemí využívat daňovou výhodu oproti evropským společnostem podléhajících DPH (European Parliament, 2001). Z tohoto důvodu začaly být telekomunikační služby zdaňovány v zemi spotřeby. Telekomunikační služby se ale ukázaly být jenom „špičkou ledovce“, neboť s rozvojem internetu a elektronických služeb docházelo k narušení soutěže na vnitřním trhu způsobené zdaňováním služeb v místě umístění poskytovatele v mnohem větším rozsahu. Za služby poskytované přes internet je totiž považován i software nebo elektronické dokumenty, které mohou být staženy z kteréhokoli místa na světě. Takové stažené ze zemí Evropské unie pak DPH podléhají, ostatní ne. To s sebou přinášelo i otázku, jakým způsobem vyřešit zdanění elektronické verze knih či časopisů, které jsou obdobou produktů papírových, ale zdaňovány jsou naprosto odlišnými sazbami. V případě Velké Británie, která na knihy uplatňuje sazbu nulovou, činí tento rozdíl 17,5 %. Ke zdanění služeb se vrátíme v podkapitole 6.2.1.

5.3.4 Pracovně náročné služby

V roce 1999 přijala Evropská rada směrnici³⁴ umožňující aplikaci snížené sazby na některé pracovně náročné služby (labour-intensive services). Těmi jsou opravy jízdních kol, bot, kožených výrobků a ošacení, renovace a opravy soukromých obydlí, mytí oken a soukromých příbytků, domácí ošetrovatelské služby (péče o děti, seniory, nemocné nebo postižené) a kadeřnické služby. Snížená sazba měla být na tyto služby používána jako experiment na tři roky v devíti členských státech, které projevíly zájem se tohoto experimentu zúčastnit. Měla podpořit poptávku po těchto službách a zvýšit zaměstnanost a omezit rozsah šedé ekonomiky. Státy, které se rozhodly experimentu zúčastnit, byly povinny vypracovat posudek, zda snížení sazby mělo na zaměstnanost předpokládaný dopad a zda se daří potlačit šedou ekonomiku. Výsledky experimentu jsou součástí následující kapitoly.

³⁴ Směrnice č. 1999/85/EC.

6 Revize a modernizace, nová strategie v harmonizaci DPH

Všechny návrhy na přechod k principu země původu byly Evropskou radou zamítnuty. Proto došlo ze strany Komise ke změně postoje. Přechod k principu země původu zůstal sice nadále dlouhodobým cílem, ale mezi priority bylo zařazeno především zdokonalení přechodného systému, neboť za dané situace se nedal brzký přechod ke zdaňování v zemi původu očekávat. Přechodný systém měl být upravován takovým způsobem, aby v krátkém období pomohl zlepšit fungování vnitřního trhu a aby zároveň do budoucna zůstal realizovatelný záměr přechodu k principu země původu (European Parliament, European Parliament fact sheets, VAT).

6.1 Pragmatický program z roku 2000

V roce 2000 představila Komise pragmatický program³⁵, kterým byly stanoveny čtyři přednostní cíle: zjednodušení a modernizace současných pravidel, jejich jednodušší aplikace a užší administrativní spolupráce mezi členskými státy (Commission of the European Communities, 2000). Tím měl být vytvořen podnět k zlepšení současného systému v co nejkratším čase.

Jednotnější aplikace představovala stále stejný cíl stanovený již před zavedením přechodného systému. Šlo především o odstranění přetrvávajících výjimek narušujících fungování vnitřního trhu, rozsah snížených sazeb³⁶ a osvobození od daně.

Zjednodušení pravidel mělo ulehčit podnikatelským subjektům při vykazování vnitrokomunitárních dodávek. K tomu měla sloužit možnost provádět povinná daňová hlášení elektronicky³⁷ a nově vytvořená pravidla pro elektronické faktury³⁸ z roku 2001.

Modernizací byla myšlena především aktualizace takových oblastí jako jsou poštovní služby či elektronické obchody (Commission of the European Communities, 2000).

³⁵ A Strategy to improve the operation of the VAT System within the context of the Internal Market. COM(2000)348.

³⁶ Vývojem sazeb se budeme zabývat v kapitole 7.

³⁷ Směrnice 2002/38/EC.

³⁸ Směrnice 2001/115/EC.

Pošty byly v 70. letech, kdy byla přijata Šestá směrnice, v monopolním postavení a poskytovaly služby, pro které neexistovala konkurence. Dnes mají ale státní poskytovatelé poštovních služeb výhodu proti soukromým společnostem, protože ty nejsou osvobozeny od daně. Toto znevýhodnění způsobuje tržní deformace, proto je žádoucí zdanit i tyto služby. Protože by ale zdanění standardní sazbou vedlo k výraznému zvýšení ceny poštovních služeb, navrhla Komise zdanění soukromých osob sazbou sníženou, služby poskytované podnikatelským subjektům by potom byly zdaněny sazbou standardní, podnikatelé by si mohli odečíst daň na vstupu (Taxation and Customs Union, Bill, 2004). K takové úpravě ale prozatím nedošlo a veřejné poštovní služby jsou i v roce 2008 nadále osvobozeny od daně.

V 90. letech došlo k prudkému nárůstu elektronických transakcí, ty by měly být zdaňovány tam, kde dochází ke konečné spotřebě. S tímto pravidlem je ale spojená obtížnost jeho aplikace, protože mnohé z těchto služeb jsou poskytovány v digitální podobě (např. televizní vysílání). Směrnice z roku 2002³⁹ upravila zdaňování poskytovatelů těchto služeb z třetích zemí. Pokud tito poskytují službu podnikatelským subjektům v Evropské unii, odvedou DPH po samo-vyměření tyto evropské firmy. Pokud ale neevropské firmy službu dále poskytují v rámci Společenství je jim nově umožněno zaregistrovat se pouze v jednom členském státě a odvádět daňová přiznání jen v této zemi („one-stop shop“). Daň je ale vyměřována podle státu konečné spotřeby a daňový výnos je poté tomuto státu zaplacen (Commission of the European Communities, 2003a).

V roce 2003 byla Radou schválena i směrnice⁴⁰ upravující zdanění plynu a elektřiny. Důvodem byla jejich liberalizace a naléhavá potřeba právní normy upravující jejich zdanění. Podle ní jsou dodávky obchodníků (dodavatelů plynu/elektřiny) zdaňovány v místě usazení, ale dodávky ke konečnému spotřebiteli v místě určení. Tím je zajištěno zdanění v místě konečné spotřeby.

V roce 2002 byla o rok prodloužena doba, ve které mohly být aplikovány snížené sazby na pracovně náročné služby (EURLEX, směrnice č.2002/92/EC). Ty měly podpořit růst zaměstnanosti a omezit rozsah šedé ekonomiky. Aby ale vzrostla zaměstnanost, muselo by se snížení daně z přidané hodnoty plně projevit v ceně služby. Pak by vzrostla poptávka po těchto službách, a pokud by byli přijímáni na práci noví zaměstnanci, tak i k růstu zaměstnanosti. Tento mechanismus ale funguje jen v některých případech, protože

³⁹ Směrnice č. 2002/38/EC.

⁴⁰ Směrnice č. 2003/92/EC.

pokles DPH se nemusí plně projevit v konečné ceně služby. Pak se pouze zvýší marže a snížení daně funguje jako dotace danému odvětví. Stejně tak mohou podniky pokrýt vyšší poptávku zaměstnáváním současných zaměstnanců na přesčasy nebo zvýšením produktivity jinak než novou pracovní silou. Potom se samozřejmě zaměstnanost nezvyšuje. To, zda dojde k omezení šedé ekonomiky, pak velmi záleží na tom, jaký je v daném státu rozdíl mezi sazbou standardní a sníženou (Taxation and Customs Union, Copenhagen Economics, 2007). Zpráva Evropské komise z roku 2003 shrnující výsledky experimentu zjistila, že v daných zemích většinou nedošlo k snížení konečné ceny o částku danou snížením sazby DPH. V některých případech odmítli poskytovatelé služeb sazbu snížit, protože považovali vyměření za příliš složité. K snížení konečných cen došlo pouze u služeb zabývajících se opravami příbytků. Ukázalo se ale, že tito poskytovatelé pak zvyšovali ceny více než o inflaci, takže zlevnění těchto služeb mělo jen krátkodobý účinek. Je těžké měřit, nakolik poklesl rozsah šedé ekonomiky, členské státy neposkytly Komisi věrohodná měření, jednalo se spíše o odhady. Komise neshledala, že by experiment se sníženými sazbami na lokálně nabízené služby narušoval soutěž na vnitřním trhu, a doporučila další sledování zaměstnanosti (Commission of the European Communities, 2003b). Později došlo k dalšímu prodloužení tohoto experimentu a použití snížené sazby bylo povoleno i dalším státům.⁴¹

V další fázi pragmatického programu (jejíž časový horizont by se odvozoval od toho, nakolik by bylo úspěšné prosazení předchozích pravidel) se chtěla Komise zaměřit také na zdanění veřejných orgánů, speciální schémata pro malé podniky, pravidla zdanění služeb a systematizaci daňových sazeb. Šestá směrnice z roku 1977 měla být aktualizována a přepracována (Commission of the European Communities, 2000).

Po letech neúspěšných diskuzí znamenal dle našeho názoru tento pragmatický program posun vpřed, neboť harmonizace daňových úprav postupně a po malých krocích měla mnohem větší šanci na úspěch než radikální návrhy plné ožehavých změn. Komise si nicméně uvědomovala, že k dosažení spravedlivějších podmínek na evropských trzích je potřeba takových úprav podstatně víc. V roce 2003 svůj program z roku 2000 aktualizovala.

⁴¹ Směrnice č. 2006/774/EC a směrnice č. 2007/50/EC.

6.2 Revize pragmatického programu z roku 2003

V revizi pragmatického programu z roku 2003⁴² zdůraznila Komise opět princip zdanění v místě konečné spotřeby a potřebu zjednodušení administrativních povinností podnikatelských subjektů. Byl zhodnocen i vývoj mezi lety 2000 a 2003, kdy bylo přijato devět návrhů Komise týkajících se DPH (European Parliament, European Parliament fact sheets, VAT).

Nejvýznamnější změny systému DPH v Evropské unii po roce 2003 rozebereme ve zbylé části této kapitoly. Na vývoj sazeb DPH se zaměříme v samostatné kapitole (konkrétně v sedmé), neboť se jedná o rozsáhlé a velmi aktuální téma.

6.2.1 Dodání zboží

Daň z přidané hodnoty je daň ze spotřeby, jejíž výnos zůstává v zemi, kde se spotřeba uskutečňuje. Toto pravidlo však neplatí při dodání zboží na dálku (distance selling), které je zdaňováno v zemi umístění firmy. Důvodem je zjednodušení pro podnikatelské subjekty, pro které by byl princip země určení znamenal nadměrnou administrativní zátěž. Po roce 2000 v rámci globalizace a s technickými změnami došlo k nárůstu objemu těchto obchodů a firmy si vybíraly pro své sídlo stát s nejnižšími sazbami. Protože zboží bylo dodáváno na dálku, ale se sazbou země původu, bylo daňově zvýhodněno oproti zboží dodávanému ze států uplatňujících vyšší sazby daně. Komise proto navrhovala zdanění dodávek zboží na dálku podle principu země určení (Commission of the European Communities, 2003a). Pak by výnos DPH z dodání zboží na dálku patřil státu, ve kterém se spotřeba uskutečňuje, a podniky by si nevybíraly místo svého usazení podle sazby daně.

Dalo se očekávat, že proti této změně bude protestovat především Lucembursko se standardní sazbou rovnou 15 %, tedy nejnižší v celém společenství. Právě výše lucemburské sazby přilákala do tohoto malého státu firmy jako Skype anebo Amazon.com a navrhovaná úprava by Lucembursko připravila o velkou část výnosu z DPH (jak uvádí článek serveru EurActiv.com z 13.2.2008, jednalo by se o ztrátu okolo 200 mil. EUR ročně). Protože se Lucembursko nehodlalo svých výnosů vzdát a bylo rozhodnuto vetovat veškeré pro ni nevýhodné úpravy, táhly se diskuze okolo nové

⁴² Review and update of VAT strategy priorities. COM(2003)614.

směrnice až do února 2008. I když byla směrnice⁴³ upravující zdanění služeb v místě konečné spotřeby počátkem letošního roku nakonec schválena, jsou ústupky vůči Lucembursku nemalé. Lucembursko získalo odklad a může telekomunikační a elektronické služby zdaňovat podle principu země původu až od roku 2015. Ale i potom si bude oprávněno do konce roku 2017 ponechat 30 % daňového výnosu, mezi roky 2017 a 2019 to bude 15 %. Zbylou část si rozdělí státy podle konečné spotřeby (Euractiv.com, Ministers approve sensitive VAT reform. 13.2.2008). Tímto způsobem dosáhlo Lucembursko hladšího přechodu, než kdyby došlo ke změně z roku na rok.

Zdanění služeb v místě spotřeby znamená odklon od dlouhodobého cíle přechodu na princip země původu. Jelikož ale schválení definitivního režimu Radou není v dohledné době pravděpodobné, bylo přijetí nové úpravy evidentně správnou možností zajišťující spravedlivější podmínky na evropských trzích služeb. Sazby DPH nyní budou při výběru dodavatelů služeb z různých států irelevantní.

6.2.2 Zjednodušení povinností spojených s přiznáním DPH

Pokud je zboží v rámci Evropské unie dodáváno a přebíráno podnikatelskými subjekty podléhajícími DPH (B2B, business to business), platí daň z přidané hodnoty příjemce zboží v místě spotřeby, dodavatel v tomto státě nepodléhá žádným daňovým povinnostem (reverse charge mechanism).

Jedná-li se ale o dodávky zboží soukromým osobám (B2C, business to consumer), musí se dodavatel z jiného členského státu pro účely DPH zaregistrovat v místě převzetí dodávky konečným spotřebitelem. Pro takového dodavatele to představuje vysoké náklady především proto, že povinnosti související s přiznáním DPH se mezi členskými státy značně liší. To dodavatele odrazuje expandovat na další trhy. Průzkum Komise ukázal, že 26 % obchodníků považuje systém DPH a povinnosti s ním spojené za překážku vnitřního trhu. Náklady na správu DPH se umístily v dotaznících podniků na čtvrtém místě, vyšší náklady představovaly pro firmy už jen povinnosti spojené se zaměstnanci, přizpůsobení produktů předpisům a ekologické normy (Commission of the European Communities, 2003a).

Z tohoto důvodu Komise doporučila rozšíření systému one-stop shop, tedy možnosti zaregistrovat se k DPH pouze v jednom z členských států, i na další aktivity, neboť systém one-stop shop se prozatím vztahoval pouze na obchodníky z třetích zemí

⁴³ Směrnice č. 2008/8/EC.

(Commission of the European Communities, 2003a). Protože ale při použití režimu one-stop shop musí být všem členským státům poskytovány informace spojené s povinnostmi souvisejícími s výběrem daně i s jeho přerozdělením do států konečné spotřeby, požadovala Rada podrobné posouzení možnosti takový elektronický systém zavést. Po dlouhých diskuzích byl režim one-stop shop Radou schválen a jeho úprava je obsažena ve směrnici⁴⁴ z 12. února letošního roku (Euractiv.com, Ministers approve sensitive VAT reform. 13.2.2008). Směrnice obsahuje i sankci v podobě platby úroku, pokud nebudou členské státy navracet peníze včas. Nově zavedený režim uleví podnikatelům a zjednoduší obchod mezi členskými státy.

6.3 Opatření k zamezení daňovým podvodům

Pragmatický program z roku 2000, stejně tak jako jeho revize z roku 2003, vybízel k užší administrativní spolupráci mezi členskými státy. Důvodem byl nárůst závažných daňových úniků způsobených zbožím cirkulujícím mezi zeměmi Společenství. Podvody založené na cirkulaci nezdaněného zboží mezi členskými státy (carousel fraud) organizované na nadnárodní úrovni nabyly po roce 2000 značného rozsahu (Commission of the European Communities, 2003a). Ztráty jsou odhadovány na 60-100 miliard EUR ročně v EU (International VAT Association, 2007). Organizované skupiny využívají skuliny v současné úpravě přechodného systému, jak jsme si ukázali na Grafu 2 v kapitole 5. To nejen připravuje státní kasy o výnosy z DPH, ale také narušuje soutěž ve prospěch organizovaných podvodníků. Základní vlastnost daně z přidané hodnoty, tedy její aplikace na každý stupeň výrobního řetězce, je za použití přechodného systému, který umožňuje osvobození vývozu a opravňuje k odpočtu daně na vstupu při vývozu, její největší slabinou. Systém kontroly daně samotnými subjekty řetězce a odvod přidané hodnoty z každého stupně výroby do státní kasy (fractionated payments) je osvobozením od daně narušen (International VAT Association, 2007). K osvobození při vývozu do jiného státu stačí ověření daňového identifikačního čísla příjemce zboží v systému VIES.

Řešením by samozřejmě byl přechod na princip země původu. Potom by nebylo zboží vyvážené z jednoho členského státu do druhého od daně z přidané hodnoty osvobozováno a tím by zmizela možnost tohoto typu daňových úniků (missing trader,

⁴⁴ Směrnice č. 2008/9/EC.

carousel fraud). Zdaňování podle principu země původu by bylo pro podniky také mnohem jednodušší a mnohem méně administrativně náročné (Commission of the European Communities, 2008a). Bez použití zúčtovacího střediska by ale byla narušena další ze základních vlastností daně z přidané hodnoty, která je především daní ze spotřeby. Bez clearingového centra by totiž výnosy daně nekončily v zemi konečné spotřeby. Právě podoba a nejistota podoby a fungování clearingového centra společně s nutností mnohem větší harmonizace daňových sazeb vedla k opakovanému zamítnutí principu země původu.

Za stávajícího režimu bude muset být nalezen jiný způsob, jak zabránit daňovým únikům. Ten by měl být v každém případě založen na užší administrativní spolupráci vedoucí k rychlejšímu odhalení rozsáhlých podvodných skupin. To je ovšem velmi nákladné a je zřejmé, že vysoce organizované skupiny budou vždy o několik kroků napřed. Navíc to neřeší samotný problém. Protože Evropská Unie po dlouhou dobu nezvolila žádný koordinovaný postup, snažily se jednotlivé země bojovat o své daňové výnosy samy. Velká Británie⁴⁵, Německo⁴⁶ i Rakousko žádaly o výjimku ze současného systému, aby mohly aplikovat reverse-charge mechanismus (International VAT Association, 2007).

6.3.1 Reverse-charge mechanismus

Při použití reverse-charge mechanismu neodvádí daň prodávající, ale kupující. Prodávající pouze na faktuře upřesní, že aplikuje zmíněný mechanismus. To znamená, že daň z přidané hodnoty odvede až poslední článek řetězce (retail level), což naruší celou logiku daně z přidané hodnoty, neboť podstata DPH spočívá právě v odvádění daně na každém stupni výrobního řetězce. Tím má stát zajištěny alespoň nějaké příjmy i v případě, kdy některý z článků nezaplatí. Systém se navíc „kontroluje sám“, protože když si chce subjekt odečíst daň na vstupu, musí mít od předchozího článku řetězce potvrzení o dani ze vstupů zaplacené. Plátce je tedy součástí řetězce, v kterém má každý článek zájem na potvrzení o zaplacení daně (International VAT Association, 2007).

Německo a Rakousko žádaly zavedení reverse-charge mechanismu na všechny transakce přesahující určitý limit, Velká Británie pouze na ty výrobky, které se nejčastěji stávají součástí podvodů (high value & low weight goods). Komise namítala proti zavedení reverse-charge mechanismu na všechny transakce převyšující stanovený limit. Německo

⁴⁵ Ztráty Velké Británie se za roky 2005/06 pohybovaly okolo 4,75 biliónů liber (United Kingdom Parliament, European Union Committee, 2007). Ztráty jsou počítány na základě rozdílu teoretických a skutečných výnosů z DPH (International VAT Association, 2007).

⁴⁶ Německo odhaduje ztráty na 18 biliónů EUR ročně (International VAT Association, 2007).

a Rakousko nemohly reverse-charge mechanismus zavést (Commission of the European Communities, 2006b). Velká Británie získala 16. dubna 2007 povolení aplikovat reverse charge mechanismus na mobilní telefony a čipové karty (EURLEX, Council decision 2007/250/EC).

V posledních letech dosáhly daňové ztráty takových rozměrů, že členské státy jednaly nejen samy za sebe, ale začaly volat po řešení na úrovni Společenství. Podvody začaly ovlivňovat statistiky obchodu i salda běžných účtů. (International VAT Association, 2007). Komise proto v roce 2006 zahájila debatu a možnostech zamezení daňových úniků na úrovni EU. Komise předložila otázky zahrnující nejen zavedení reverse-charge mechanismu, ale také případné zdaňování intrakomunitárních dodávek (Commission of the European Communities, 2006a). V roce 2007 byla vytvořena expertní skupina zabývající se daňovými podvody (Anti Tax Fraud Strategy expert group) (Commission of the European Communities, 2007b).

6.3.2 Koordinovaný postup na úrovni Společenství

Z diskuzí mezi Komisí a Radou vyplynulo, že je nutné pečlivě zvážit možnosti vedoucí k budoucímu zamezení podvodů týkajících se DPH. Rada nezaujala jednoznačné stanovisko ani k reverse-charge mechanismu ani k zdaňování intrakomunitárních dodávek (Commission of the European Communities, 2007b). Evropská komise stanovila čtyři základní témata, která měla být v nejbližší době rozpracována.

Prvním tématem byl nový systém rychlejší a kvalitnější výměny informací mezi členskými státy. Systém předávání dat z roku 1993 byl již zastaralý a státy volaly po jeho modernizaci. Současně si Komise byla vědoma toho, že nový systém nesmí být pro podniky administrativně náročnější než ten současný, neboť ten se lišil napříč členskými státy, vyžadoval speciální formy hlášení a zvyšoval náklady firem. To znamená, že další požadavky na předávání informací neměly vyústit v nárůst povinností podniků, ale spíše ve zjednodušení, sjednocení a zkvalitnění předávaných informací.

Druhým tématem bylo vytvoření podnětů k důslednější kontrole zboží a služeb překračující hranice mezi evropskými státy. Kontrola těchto obchodů je totiž velice nákladná a Komise proto chtěla vytvořit systém, ve kterém by státy sdílely náklady a odpovědnost. Každé včasné odhalení podvodu v jednom členském státě, může totiž pomoci rychlému odhalení zbývajících částí skupiny falešných obchodníků v druhém členském státě. Takový postup měl být vytvořen na úrovni Společenství.

Třetím důležitým tématem byla nutnost aktualizace stavu obchodníka, co se registrace k DPH týče. Pokud totiž nejsou databáze jednotlivých států obnovovány a zůstávají v nich delší dobu informace o již neexistujících subjektech, nahrává to podvodníkům. Obchodníci se totiž mohou osvobodit své zboží od DPH pokud dodávají zboží subjektům zaregistrovaným k DPH v některém dalším členském státě, což kontrolují prostřednictvím systému VIES, který potvrdí, zda je dané daňové identifikační číslo platné. Komise také navrhla hlídat nově zaregistrované subjekty po určitou dobu podrobněji než ty fungující již delší dobu.

Za čtvrté Komise zdůraznila také nutnost vytvoření nové legislativní normy umožňující získání ztracených výnosů DPH při odhalení podvodných skupin (Commission of the European Communities, 2007b).

Témata zpracovaná Komisí v roce 2007 se stala předlohou návrhu směrnice a regulace z 17.3.2008, jejichž součástí je právě častější předávání informací a důslednější a jednodušší spolupráce mezi státy (Commission of the European Communities, 2008b). Návrhy nebyly do ukončení této bakalářské práce schváleny.

Všechna zmíněná témata se týkala zlepšení současného přechodného systému, tedy nepožadovala zrušení osvobození intrakomunitárních dodávek od daně z přidané hodnoty. Zavedení patřičných opatření podle předložených témat by organizovaným podvodným skupinám ztížilo jejich činnost, podvody by ale nadále zůstávaly velmi lukrativní. Rada proto žádala Komisi také o vyjádření svého stanoviska týkající se trvalého řešení podvodů typu missing trader a carousel fraud. Výsledky zveřejnila Evropská komise v únoru letošního roku. Zabývá se možností zdanění vnitrokomunitárních dodávek i případným zavedením reverse-charge mechanismu (Commission of the European Communities, 2008a). Podívejme se nyní na oba dva případy podrobněji.

Zdanění vnitrokomunitárních dodávek by podle Komise znamenalo uvalování 15% sazby DPH na vyvážené zboží. V místě dodání (spotřeby) by potom na toto zboží byla dále uvalena DPH, která by dorovnávala rozdíl mezi sazbou uplatňovanou ve státě spotřeby a 15 %.⁴⁷ Protože DPH náleží zemi spotřeby, musel by být zaveden zúčtovací mechanismus. Ten by měl být podle tohoto návrhu založen na vzájemném vyrovnávání výnosů DPH na základě hlášení daňovým autoritám (microeconomic bilateral clearing based on recapitulative statements). Státy by byly vždy povinny odvést ostatním státům

⁴⁷ Další komplikace by vznikaly v případech, kdy dané zboží (či služba) by bylo zdaňováno jinou sazbou než standardní. Sazbami se budeme podrobně věnovat v následující kapitole.

daň na základě hlášení, i kdyby ji samy nebyly schopny od obchodníků vybrat. S tím by samozřejmě byla spojena nutnost zlepšení kvality daných hlášení. Zavedení zúčtovacího střediska a náklady s ním spojené by také pravděpodobně byly nemalé, Komise je ale bez dalšího rozpracování návrhu nemohla odhadnout. Návrh zúčtovacího mechanismu bez souhlasu Rady nezpracovávala, protože se obávala, že clearingové středisko nebude politicky průchodné. (Commission of the European Communities, 2008a). Obavy Komise ohledně zavedení zúčtovacího mechanismu jsou oprávněné, protože takový systém byl důvodem zamítnutí návrhů z let 1987, 1987 i 1996.

K reverse-charge mechanismu se Komise postavila méně vstřícně než ke zdaňování vnitrokomunitárních dodávek. Reverse-charge mechanismus by odstranil podvody typu missing fraud trader a carousel fraud, na druhou stranu je zde ale riziko vzniku jiných daňových úniků. Důsledné kontrole by podléhaly především poslední články distribučních řetězců (retail level). Musel by být také zaveden nový způsob kontroly informací od dodavatelů a příjemců zboží. To by přineslo administrativní náklady pro podniky i správce daně. Reverse-charge mechanismus by také představoval odklon od současné strategie v harmonizace DPH. „Komise zastává názor, že zásadní změna systému DPH způsobená povinným zavedením reverse-charge mechanismu by významně ovlivnila sblížení systému daně z přidané hodnoty, jeho ucelenost i možnosti budoucího vývoje“ (Commission of the European Communities, 2008a, str. 9, překlad autorka). Komise navíc striktně odmítla možnost zavedení reverse-charge mechanismu na dobrovolné bázi, protože potom by byl evropský systém DPH nesmírně složitý a nákladný. Navíc by se organizované skupiny soustředily na státy, které tento systém ještě nezavedly. „Reverse-charge mechanismus by měl být buď zaveden povinně pro všechny státy anebo jako koncept ignorován“ (Commission of the European Communities, 2008a, str. 10, překlad autorka).

Komise tedy předala své materiály a stanoviska Radě a ponechala na ní rozhodnutí, která možnost, či zda obě, budou v nejbližší době podrobně analyzovány. Bude-li některá z nich v budoucnu zavedena, povede to v každém případě k další podstatné změně přechodného systému. Protože se jedná o nemalé změny, bude rozhodnutí opět záviset především na politických vyjednáváních a bude muset být jistým kompromisem, aby mohlo vůbec ke schválení budoucích návrhů dojít. Domníváme se, že zavedení reverse-charge mechanismu na některá odvětví či jen v některých zemích je řešením polovičatým. Na úrovni Evropské unie musí dojít ke komplexnímu řešení, které nejen omezí určité typy daňových úniků, ale bude také motivovat státy k důslednější spolupráci než dosud, aby byly včas podchyceny i jiné typy podvodů než missing trader a carousel fraud. Obáváme

se, že clearingový mechanismus nemá stejně jako v minulosti mnoho šancí být Radou schválen. Nebezpečí reverse-charge mechanismu vidíme pak v dalších nákladech pro podniky působící ve více státech Unie. Více informací a detailnější návrhy přinesou až odborné studie, které však budou zadány a zveřejněny až po dopsání této práce.

7 Výše a množství sazeb

7.1 Vývoj standardních sazeb

Komise navrhla v roce 1995 a poté znovu v roce 1998 zavedení maximální hranice 25 % pro standardní sazbu. Chtěla tím zabránit budoucímu růstu rozpětí, neboť to se už tak pohybovalo mezi 15 a 25 %. Oba návrhy však byly Radou zamítnuty. Důvodem odmítnutí byla mimo jiné i jejich neslučitelnost s přijetím Paktu stability a růstu v roce 1997, který měl zlepšit fiskální disciplínu členských států a vyžadoval rozpočtový deficit pod 3 % HDP a veřejný dluh pod 60 % HDP (European Parliament, 2001). Další harmonizace sazeb je evropskými zeměmi chápána jako zasahování do národní suverenity. Daňové systémy jednotlivých zemí jsou spojeny nejen s tradicemi a rozdílnými preferencemi, ale také s příjmovou stránkou rozpočtů. Zatímco se severské státy spoléhají především na daně přímé, tvoří nepřímé daně velký podíl na celkových daňových výnosech např. v Portugalsku nebo Řecku (European Commission, 2007b). Se zavedením jednotné měny dále ztratily státy Eurozóny možnost ovlivňovat své ekonomiky monetárními nástroji. Zbyly jim fiskální politiky, které měly být dále omezeny, s tím státy nechtěly souhlasit.

Tabulka 5 ukazuje vývoj standardních sazeb v členských státech od roku 1995 do roku 2008. Nejsou zde uvedeny sazby zemí, které vstoupily do EU k 1.5.2004. Ty jsou uvedeny v souhrnném Grafu 4 k 1.1.2008.

Tabulka 5: Vývoj standardních sazeb DPH od roku 1995 do roku 2008.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Belgie	20,5	21	21	21	21	21	21
Dánsko	25	25	25	25	25	25	25
Německo	15	15	15	16	16	16	16
Řecko	18	18	18	18	18	18	18
Spanělsko	16	16	16	16	16	16	16
Francie	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6
Irsko	21	21	21	21	21	20	21
Itálie	19	19	20	20	20	20	20
Lucembursko	15	15	15	15	15	15	15
Nizozemí	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19
Velká Británie	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Portugalsko	17	17	17	17	17	17	17
Finsko	22	22	22	22	22	22	22
Švédsko	25	25	25	25	25	25	25
Rakousko	20	20	20	20	20	20	20

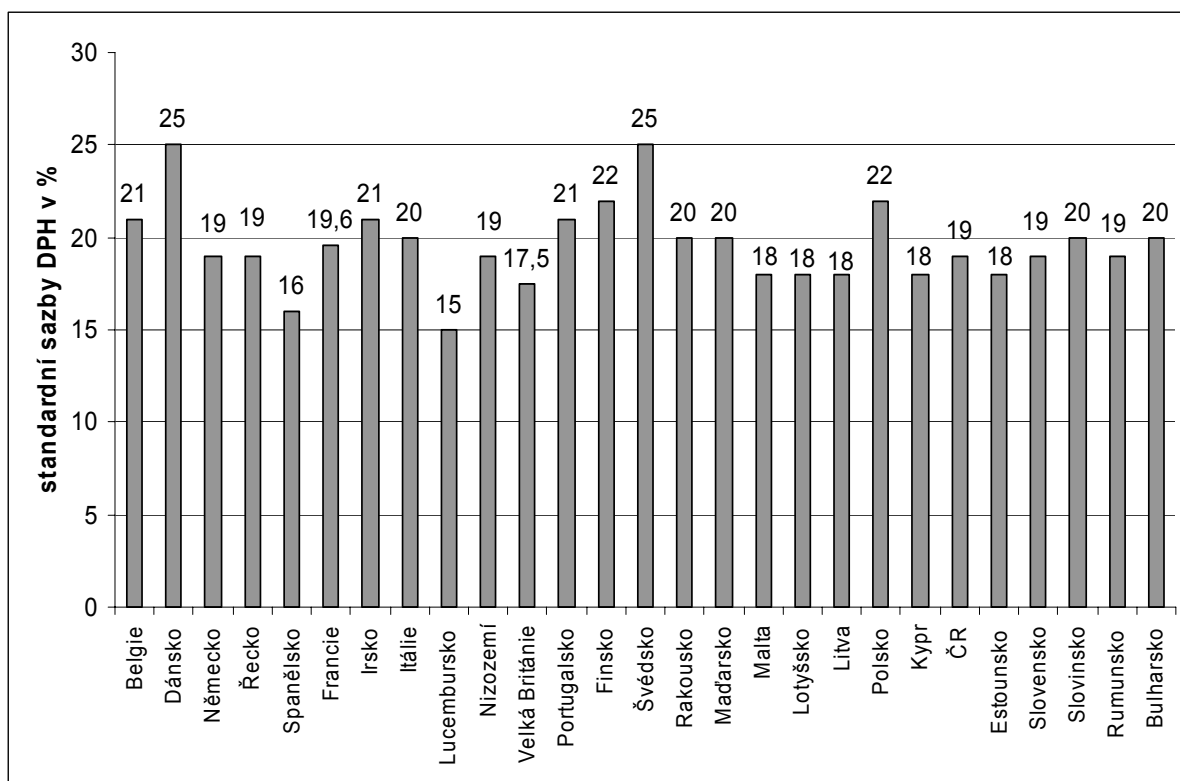
Tabulka 5 – pokračování.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Belgie	21	21	21	21	21	21	21
Dánsko	25	25	25	25	25	25	25
Německo	16	16	16	16	16	19	19
Řecko	18	18	18	19	19	19	19
Spanělsko	16	16	16	16	16	16	16
Francie	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Irsko	21	21	21	21	21	21	21
Itálie	20	20	20	20	20	20	20
Lucembursko	15	15	15	15	15	15	15
Nizozemí	19	19	19	19	19	19	19
Velká Británie	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Portugalsko	19	19	19	21	21	21	21
Finsko	22	22	22	22	22	22	22
Švédsko	25	25	25	25	25	25	25
Rakousko	20	20	20	20	20	20	20

Zdroj: European Commission, 2008

Z tabulky je zřejmé, že jediným státem, který v od roku 1995 standardní sazbu DPH snížil, byla Francie, která uplatňuje od roku 2000 sazbu 19,6 %, tedy o jedno procento nižší než v předchozích letech. Ostatní státy si buď své sazby ponechaly anebo je zvýšily. Nejvíce navýšilo svoji standardní sazbu Německo, které nyní uplatňuje sazbu 19 %, zatímco v roce 1995 to bylo pouze 15 %. Své sazby neměnily Lucembursko ani Dánsko a Švédsko. Jejich sazby jsou z pohledu celého Společenství extrémní. Lucembursko uplatňuje sazbu vůbec nejnižší, 15 %. Dánsko a Švédsko naopak nejvyšší, 25 %. Průměrná sazba činila 19,14 %, v roce 1995 a 20,01 % pro patnáct původních členů v roce 2008. Pro všechny členské státy činí průměrná standardní sazba v roce 2008 19,6 %. Výši standardních sazeb ve všech členských zemích k 1.1.2008 ukazuje Graf 4.

Graf 2: Výše standardních sazeb DPH v členských státech Evropské unie k 1.1.2008.



Zdroj: European Commission, 2008

7.2 Je nutné standardní sazby skutečně omezovat?

O sblížení standardních sazeb usilovala Komise v souvislosti s přechodem na princip země původu, protože v případě velkých rozdílů mezi sazbami členských států by docházelo k porušení alokační neutrality a podnikatelské subjekty by pro své usazení volily země s nízkými sazbami. Protože je při rozhodování o daňových otázkách vyžadována jednomyslnost Rady, nedá se v počtu 27 států v dohledné době očekávat, že by byl současný přechodný režim nahrazen systémem definitivním. Není proto prioritou sblížení sazeb z tohoto důvodu. V rámci přechodného systému ale mohou soukromé osoby nakupovat v členských státech pro svoji spotřebu. Potom nese zboží daň toho státu, ve kterém soukromé osoby zboží nakoupily. Sporným bodem zůstává, nakolik je rozsah osob překračujících hranice za účelem nákupu v sousedních zemích uplatňujících nižší sazbu DPH (cross-border shopping) významný, aby bylo nutné sblížením sazeb tento jev omezit.

Studie ukazují, že rozsah těchto nákupů v příhraničních oblastech osobami ze států uplatňujících vyšší DPH se vzdáleností od hranic rapidně klesá (Bode, Krieger-Boden and Lammers, 1994 v Cnossen, 2002) a že mnohem významnější podnětem

k přeshraničním nákupům jsou spíše rozdíly ve výši spotřebních daní než rozdíly v sazbách daně z přidané hodnoty (Fitz, Johnston and Williams, 1995 v Cnossen, 2002). Přesto dánská studie uvádí, že v roce 2006 byl rozsah přeshraničních nákupů mezi Německem a Dánskem odhadován okolo 2 % celkové dánské spotřeby (Taxation and Customs Union, Copenhagen Economics, 2007). V roce 2006 uplatňovalo Německo standardní sazbu ve výši 16 %, zatímco Dánsko ve výši 25 %. Rozdíl mezi sazbami byl snížen, když Německo v roce 2007 zvýšilo svoji standardní sazbu na 19 %. Se snížením rozdílu mezi sazbami je odhadován pokles přeshraničních nákupů o 10 % (Taxation and Customs Union, Copenhagen Economics, 2007).

K největším objemům přeshraničních nákupů dochází mezi sousedními státy, jejichž sazby DPH se liší natolik, že je tento rozdíl v konečné ceně nezanedbatelný. Přitom je rozsah těchto nákupů větší, pokud mezi státy neexistují žádné přírodní hranice (moře, hory) a příhraniční oblasti jsou hustě osídleny. Tento jev se tedy týká ve velké míře nejenom hranice mezi Německem a Dánskem, ale i o oblasti Beneluxu. Při těchto přeshraničních nákupech jde především o zboží, které je drahé a je ho možné vcelku jednoduše a bez rizika poškození či zkažení přepravovat. Jedná se tedy především o elektroniku, oblečení anebo filmy a hudbu na CD. Jídlo a nábytek naopak patří mezi zboží, pro které soukromé osoby přes hranice příliš často necestují. Mnohem méně je známo o tom, nakolik cestují lidé z příhraničních oblastí do ciziny z důvodů nižších sazeb DPH uvalované na služby. Otázkou mimo jiné zůstává, nakolik je rozdíl v konečné ceně způsoben mzdovými náklady a nakolik rozdílem v sazbě daně z přidané hodnoty. Obecně je ale možné uvažovat, že v oblastech jako je stomatologie či pohostinství může být objem nakoupených služeb podstatný (Taxation and Customs Union, Copenhagen Economics, 2007).

Fungování vnitřního trhu mnohem více ovlivňují sazby snížené. V jednotlivých členských státech se liší rozsah skupin zboží a služeb zdaňovaný jednotlivými sazbami DPH. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby na zboží a služby vymezené v příloze III novelizované Šesté směrnice.⁴⁸ To znamená, že stát sice může aplikovat sníženou sazbu pouze na dodání zboží či poskytnutí služby určené v příloze III, ale jestli nakonec toto zboží či služby osvobodí, je zcela v jeho kompetenci. Podívejme se nyní na vývoj snížených sazeb podrobněji.

⁴⁸Článek 98 směrnice č. 2006/112/EC.

7.3 Vývoj snížených sazeb

Snížené sazby jsou využívány k zdanění produktů a služeb označovaných jako nezbytné. Základní skupiny takového zboží a služeb jsou, jak již bylo zmíněno, stanoveny v příloze novelizované Šesté směrnice. Po roce 1993 neměly státy uplatňovat více než dvě snížené sazby, ale protože výjimky pro přechodné období byly prodlouženy⁴⁹, ponechávají si státy nadále i sazby nižší než 5 %, které bývají označovány jako super-snížené (super reduced rates). Některé státy navíc nadále požívají sazby nulové (např. Velká Británie a Irsko na potraviny nebo Finsko a Švédsko na noviny), některé další subjekty jsou potom od daně osvobozeny. Osvobození od zdanění nulovou sazbou se liší tím, že daný subjekt nemá nárok na odpočet daně na vstupu a tato daň je přenesena do konečné ceny zboží či výrobku. Jedinými výrobky (službami) nenesoucími ve své konečné ceně DPH jsou tedy ty, které jsou zdaněny nulovou sazbou (s nárokem na odpočet).

Skupiny výrobků a služeb, na které se dané sazby v členských zemích vztahují se velmi odlišují. Některé státy chtějí podpořit zaměstnanost, jiné podporují určité produkty či zboží související s nárůstem zdraví či vzdělanosti obyvatel. Velkou roli hrají národní preference. A tak se lze setkat s tím, že v Belgii je nižší sazbou zdaňováno mýdlo, v Irsku svíčky a v Nizozemí květiny (Cnossen, 2002).

Rozlišení sazeb je z administrativního hlediska nesmírně náročné. U daných výrobků/služeb musí být také posouzeno, do jaké skupiny skutečně spadají a zda na ně může být snížená sazba aplikována, což přináší také definiční problémy. Např. Irsko má definováno 2500 podskupin výrobků a služeb, na které je poté uvalována jedna ze tří sazeb DPH, nulová, 13,5 % nebo 21,5 % (Taxation and Customs Union, Copenhagen Economics, 2007). Další náklady mnohočetných sazeb souvisí se samotným vykazováním daně, především pro podniky, které vyrábějí několik výrobků, které však jsou každý zdaňován jinou sazbou. Vývoj snížených sazeb v patnácti členských státech od roku 1995 do roku 2008 ilustruje Tabulka 6.

⁴⁹ Tyto výjimky mohou platit do té doby, dokud nebude přijat definitivní systém. Jedná se ovšem o takové úpravy, které v daných státech platili již před rokem 1991, nové nesmějí být zaváděny.

Tabulka 6: Vývoj snížených sazeb DPH v členských státech Evropské unie od roku 1995 do roku 2008.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Belgie	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	1 \ 6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12
Dánsko	ne	ne	Ne	Ne	ne	ne	ne
Německo	7	7	7	7	7	7	7
Řecko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	4 \ 8	4 \ 8	4 \ 8
Spanělsko	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7
Francie	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5
Irsko	2,5 \ 12,5	2,8 \ 12,5	3,3 \ 12,5	3,6 \ 12,5	4 \ 12,5	4,2 \ 12,5	4,3 \ 12,5
Itálie	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10
Lucembursko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6
Nizozemí	6	6	6	6	6	6	6
Velká Británie	8	8	5	5	5	5	5
Portugalsko	5	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12
Finsko	17 \ 12 \ 6	17 \ 12 \ 6	17 \ 12 \ 6	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8
Švédsko	21 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12
Rakousko	10	10	10	10	10	10	10

Tabulka 6-pokračování.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Belgie	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12
Dánsko	ne	ne	Ne	Ne	ne	ne	ne
Německo	7	7	7	7	7	7	7
Řecko	4 \ 8	4 \ 8	4 \ 8	4,5 \ 9	4,5 \ 9	4,5 \ 9	4,5 \ 9
Spanělsko	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7	4 \ 7
Francie	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5	2,1 \ 5,5
Irsko	4,3 \ 12,5	4,3 \ 13,5	4,4 \ 13,5	4,8 \ 13,5	4,8 \ 13,5	4,8 \ 13,5	4,8 \ 13,5
Itálie	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10	4 \ 10
Lucembursko	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6	3 \ 6
Nizozemí	6	6	6	6	6	6	6
Velká Británie	5	5	5	5	5	5	5
Portugalsko	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12	5 \ 12
Finsko	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8	17 \ 8
Švédsko	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12	6 \ 12
Rakousko	10	10	10	10	10	10	10

Zdroj: European Commission, 2008

7.4 Dánská studie snížených sazeb DPH v Evropské unii

V roce 2007 byla uveřejněna dánská studie⁵⁰, která se zaměřila na opodstatnění snížených sazeb v zemích Evropské unie. Ta potvrdila, že současný systém je velmi složitý a že existují obecné důvody pro sjednocení sazeb DPH pro zachování ekonomické

⁵⁰ COPENHAGEN ECONOMICS. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union.

efektivitu, pro snížení značných administrativních nákladů a pro bezproblémové fungování vnitřního trhu. Na druhé straně ovšem zdůraznila, že existují výjimky. Tedy, že jsou zde případy zboží a služeb, u kterých je snížení sazby DPH žádoucí. Tvůrci studie přezkoumali empirickou i teoretickou podstatu čtyř základních argumentů pro snížené sazby.

V prvním případě studie zjistila, že existují pádné důvody pro snížení sazeb u těch služeb, které mohou být nejen zakoupeny, ale poměrně snadno vykonány i soukromými osobami samotnými (do-it-yourself). To je případ lokálně nabízených služeb či pohostinství. Vysoká sazba DPH činí tyto služby drahými a proto si je lidé poskytnou raději sami (Místo toho, aby šli do restaurace si připraví večeři doma nebo se místo zavolání opraváře pokusí opravit drobné poruchy sami). Lidé potom stráví více času těmito aktivitami, místo aby ho trávili např. s rodinou nebo ve své práci, ve které jsou mnohem výkonnější než v např. v opravách jízdních kol. Snížené sazby vedou v těchto případech k zvýšení blahobytu i HDP a není přitom narušeno fungování vnitřního trhu, protože se jedná většinou o lokálně nabízené služby. Stejně tak může snížení sazeb u tohoto druhu služeb omezit rozsah šedé ekonomiky. Kromě drobných oprav a restauračních služeb je možné do této kategorie služeb zařadit také úklidové práce, mytí oken, zahrádkaření nebo kadeřnické služby.

Za druhé je zde silný teoretický argument rozšíření snížených sazeb do odvětví zaměstnávajících mnoho málo kvalifikovaných pracovníků (low-skilled workers), protože snížení sazeb DPH by mělo podpořit poptávku po těchto pracovnících a zvýšit tím pádem jejich mzdy, které by pak měly být atraktivnější než podpory v nezaměstnanosti. Tento argument je ale platný pouze pro trhy s rigidními a nepřizpůsobivými trhy práce těchto málo kvalifikovaných pracovníků. Pokud nebudou trhy práce málo kvalifikovaných pracovníků rigidnější a méně přizpůsobivé oproti trhům kvalifikovaných pracovníků, povede snížení sazby DPH sice ke snížení nezaměstnanosti na trhu nekvalifikovaných pracovníků, ale k růstu nezaměstnanosti pracovníků kvalifikovaných.

Třetím případem je snížení sazeb na zboží a služby, které spotřebovávají především domácnosti s nízkými příjmy. To napravuje rozdělení příjmů mezi chudší a bohatší vrstvy obyvatelstva. Zdanění nižší sazbou z tohoto důvodu je ale možné pouze ve státech, kde je podstatný a v čase stabilní rozdíl mezi spotřebou skupin s nižšími a vyššími příjmy. Pokud budou produkty zdaněné sníženou sazbou spotřebovávány pouze domácnostmi s nízkými příjmy, bude taková úprava jistě cílená správně. Pokud ale budou produkty zdaněné sníženou sazbou spotřebovávány stejnou měrou všemi vrstvami obyvatelstva, nedojde k žádnému rozdělení příjmů a taková úprava nebude mít žádný smysl. Studie uvádí, že

ve skutečnosti jediným odvětvím, které připadá v úvahu, je potravinářství. To s sebou ale přináší další potíže spojené s odlišením jednotlivých podskupin potravin např. na zdravé a nezdravé jídlo, což předpokládá nemalé náklady na správu a administrativu takového systému. Snížené sazby na potraviny také mohou narušovat fungování vnitřního trhu, neboť při velkých rozdílech v cenách mezi státy způsobených rozdílnými sazbami DPH bude mnohem více osob jezdit nakupovat jídlo za hranice. Není též jasné, zda je snížení sazby DPH na potraviny tím nejlepším řešením podpory chudších rodin, neboť dobře navržený systém sociálních dávek by mohl být v tomto případě mnohem lepším modelem.

Za čtvrté je potom racionální snížit sazby na takové zboží či služby, které jsou spotřebovávány méně než by bylo ze společenského hlediska žádoucí. Pokud by byly sníženy sazby na knihy, noviny nebo na kulturní služby (např. koncerty, vstupy do muzeí), byly by tak knihy nebo kulturní služby dostupnější pro chudší domácnosti. Sporné je ovšem snížení sazby daně z přidané hodnoty u knih, jejichž elektronické ekvivalenty jsou zdaňovány sazbou standardní. Jsou-li proto knihy a noviny zdaňovány sazbou sníženou, měly by být i jejich elektronické verze, protože se jedná o velmi blízké substituty. Sníženou sazbou by mohly být zvýhodněny i např. přístroje šetřící energii, jejichž používání je také ze společenského hlediska žádoucí.

Studie se také zaměřila na snížené sazby na pracovně náročné služby. Výsledky se liší od závěrů Evropské Komise, která neobjevila žádný pozitivní vliv na zaměstnanost u těchto druhů služeb (Taxation and Customs Union, Commission of the European Communities, 2003b). Dánská studie ale argumentuje tím, že pokud bylo zdanění pracovně náročných služeb plánováno pouze na přechodnou dobu, předpokládaly firmy brzké ukončení tohoto experimentu a nemotivovalo je to proto k investicím do výrobních možností. Hlavním nedostatkem tedy mělo být zavedení experimentu pouze na krátké období, neboť někteří poskytovatelé služeb z tohoto důvodu ani neprojevíli zájem se experimentu zúčastnit. To, jak výrazně ovlivní snížení sazby produkci a zaměstnanost, záleží v první řadě na cenové elasticitě poptávky. Jestliže je poptávka cenově neelastická, se snížením sazby se spotřebovávané množství změní pouze nepatrně, produkce ani zaměstnanost se nezmění. To je případ poptávky po potravinách, kdy budou uspořené náklady vydány spíše na luxusnější zboží. Naopak cenově elastická je poptávka např. po knihách či elektronickém vybavení. Na základě výzkumu dánské studie patří poptávka po pracovně náročných službách právě k těm elastickým a snížení sazby daně z přidané hodnoty zvýší poptávku po těchto službách a zaměstnanost v tomto odvětví. (Taxation and

Customs Union, Copenhagen Economics, 2007). Trvání experimentu je nyní stanoveno do konce roku 2010.

Dánská studie tedy zdůraznila, že snížené sazby jsou relevantní pouze v těch případech, kdy jsou splněny všechny podmínky k tomu, aby mohly sloužit jako nástroj ke zvýšení zaměstnanosti, k daňovému zvýhodnění chudších domácností či k zvýšení poptávky po zboží/službách, které jsou ze společenského hlediska žádoucí. V každém případě je ale nutné posoudit, zda v daném státě jsou opravdu podmínky vhodné pro zavedení takového opatření (zda je zde např. opravdu stabilní rozdíl mezi spotřebou bohatých a chudých či zda najdeme v daném státě skutečně rigidní a nepřizpůsobivé trhy práce nekvalifikovaných pracovníků). Dalším důležitým aspektem je to, zda snížení sazby nebude negativně ovlivňovat fungování vnitřního trhu. Protože i když je snížení sazby na pohostinství jako substitutu k uvaření večeře doma (do it yourself) racionální, může v některých hraničních oblastech podněcovat k cestováním za těmito (levnějšími) službami do sousední země uplatňující nižší sazbu (cross-border shopping). Musí být zváženy také náklady spojené se správou a administrací snížených sazeb, především pro malé podnikatelské subjekty je vykazování daně velmi nákladné, pokud vyrábí několik produktů, každý v jiné daňové sazbě. Stejně tak není možné opomenout, že snížení sazby na určité výrobky či služby způsobí pokles výnosů DPH, které, pokud nemá být rozpočet deficitní, musí být získány někde jinde (ať už zvýšením standardní sazby nebo jiných daní), což by mohlo v konečném důsledku mohlo i vynulovat zamýšlený efekt. Stejně tak je nutno se ptát, zda je snížení sazby tím nejlepším a nejlevnějším prostředkem zvýhodňujícím daná odvětví či skupiny obyvatelstva a jestli by nebylo lepší podporovat je systémem dobře mířených dotací či sociálních dávek. Anebo jak uvádí Cnossen spíše systémem daní z příjmu, které mohou být k příjmové situaci jednotlivců mnohem citlivější (Cnossen, 2002).

Je evidentní, že posouzení snížených sazeb musí být velmi komplexní a u určitých skupin výrobků může být takový úsudek rozporuplný, neboť nemusí být dostupná všechna relevantní data nebo se mohou údaje v čase velmi rychle měnit (např. rozsah šedé ekonomiky lze pouze odhadovat, schémata spotřeby chudších a bohatších obyvatel jsou v čase nestabilní). Na druhou stranu ale existují výrobky či služby, u kterých zdanění sníženou sazbou odporuje soutěži. Např. knihy zdaňované sníženou sazbou jsou oproti jejich elektronickým verzím daňově zvýhodněny. Dánská studie tedy poskytla Evropské komisi vodítka k jejím budoucím návrhům.

7.5 Priority Evropské komise stanovené na základě studie snížených sazeb DPH

Evropská komise zahájila na základě výsledků dánské studie snížených sazeb diskuzi o budoucím zjednodušení nynějšího systému, který „postrádá jednoznačnou logiku, je z hlediska vnitřního trhu a evropského obchodu neefektivní a vznikl pouze jako výsledek dřívějších politických vyjednávání“ (Commission of the European Communities, 2007a, překlad autorka). Nově navržené schéma by mělo zohledňovat výsledky dánské studie, ale kromě toho i zaručovat stejné podmínky pro všechny členské státy, neboť nyní jsou zvýhodněny státy, které přistoupily před rokem 1995. Ty si mohou své výjimky a odchylky ponechat po dobu fungování přechodného režimu. Státům, které přistoupily v roce 2004, vypršela většina jejich výjimek koncem loňského roku nebo vyprší do konce roku letošního. Proto Komise navrhla prodloužit těmto státům takové výjimky, které nejsou v rozporu s řádným fungováním vnitřního trhu. Tento návrh byl Radou v roce 2007 schválen a i novým státům Společenství bylo umožněno prodloužení snížených sazeb v odvětví pohostinství nebo bydlení. Stejně tak mohou dané státy dále aplikovat nulové či supersnížené sazby na potraviny, knihy a léčiva (EURLEX, Směrnice č. 2007/25/EC).

Komise dále zdůraznila nutnost vytvoření jasných definic skupin výrobků či služeb, které mohou být nižšími sazbami zdaňovány. To by mělo nejen usnadnit činnost podnikatelských subjektů prodávajících své zboží ve více členských státech, ale také omezit dohady ohledně správného zařazení výrobku (Commission of the European Communities, 2007a). Debaty ohledně zařazení výrobků vznikají především proto, že zařazení výrobku do skupiny s nižší sazbou DPH znamená často značný rozdíl v daňovém zatížení (např. ve Švédsku činí standardní sazba 25 %, zatímco snížená 6 nebo 12 %). Příkladem z nedávné doby je zdanění dětských plen. Ty nejsou v příloze Šesté směrnice uvedeny, nejde tedy o výrobek, u něhož by mohla být sazba snížena. Na druhou stranu jsou zde ale jmenovány plenky pro dospělé a to ve skupině farmaceutických produktů.

Jedná se v podstatě o stejné zboží, pouze pro věkově odlišné skupiny obyvatel. V případě dětských plenek jde o nezbytný výrobek, poptávka po něm je určena množstvím dětí spíše než cenou tohoto výrobku. To znamená že snížení sazby a tím konečné ceny výrobku neovlivní poptávku po dětských plenách. Cena plen navíc neovlivňuje rozhodnutí rodičů, zda si potomka pořídit anebo ne. Na druhou stranu ale představují plenky nemalé výdaje rodin s malými dětmi. Některé státy zdaňují plenky sníženou sazbou, protože je považují pouze za jinou verzi plenek pro dospělé. Irsko a Británie mají dohodu s EU

a zdaňují je sazbou nulovou. Dánská studie v tomto případě navrhuje zdanění plenek všeho druhu sazbou standardní a zavedení přímých podpor např. formou lékařského předpisu (Taxation and Customs Union, Copenhagen Economics, 2007).

Komise předložila k diskusi koncept možného návrhu, který by měl být v konečné verzi zveřejněn v roce 2009. Uvažuje rozlišení dvou snížených sazeb. Jedné velmi nízké pohybující se mezi 0 a 5 %, do které by spadalo zboží a služby považované jako velmi nezbytné, jednalo by se tedy určitě o potraviny. Další možné skupiny výrobků jako lékařské ošetření nebo sociální bydlení však ponechala Komise s otazníkem. Druhá snížená sazba by měla být vyšší, mezi 10 a 12 %. Zahrnovala by zboží a služby preferované ze společenského hlediska (kulturní, vzdělávací služby, veřejná doprava apod.) nebo takové podporující zaměstnanost či ekologii. Další otazník ponechala Komise nad tím, zdali by celý systém snížených sazeb měl být povinný anebo jestli by státům měla být ponechána volnost volby v tom, zda sníženou sazbu na danou skupinu striktně limitovaných skupin zboží a služeb uplatní (Commission of the European Communities, 2007a).

Snížené sazby jsou politicky velmi citlivým tématem. Diskuze o novém systému snížených sazeb v Evropské unii proto nebude jednoduchá. Některé státy jako Německo jsou zásadně proti rozšiřování sazeb do dalších odvětví. Jiné státy jako Francie, Maďarsko, Polsko, Španělsko a Portugalsko by uvítaly snížení sazeb na pohostinství nebo na dětské pleny. Velká Británie je pevně rozhodnuta vetovat jakýkoli návrh, který by měl omezit množství položek od daně osvobozených či zdaňovaných sníženou sazbou (Euractiv.com, Commission seeks unified VAT rates, 13.7.2007). Návrh Komise učinit systém snížených sazeb povinný pro všechny členské země se proto zdá neuskutečnitelný. Takový návrh nemá žádnou šanci být Radou jednomyslně přijat. Mnohem racionálnější je úmysl vytvořit jasně definované skupiny zboží a služeb, na které by státy mohly snížené sazby uplatňovat, přičemž by byly jasně definované ty skupiny, které by mohly být zdaňovány sazbou sníženou a které supersníženou. Dle našeho názoru by měly být skupiny zboží a služeb vytvořeny na základě výsledků dánské studie, ze systému by mělo být vyloučeno zboží/služby narušující fungování vnitřního trhu. Některé sporné body by zasloužily další výzkum, neboť např. přínos snížené sazby na pohostinství není úplně jasný. Stejně tak zde zůstává možnost podpory některých odvětví či skupin obyvatel jinými způsoby než snížením sazby daně z přidané hodnoty.

8 Závěr

System daně z přidané hodnoty v Evropské unii by měl být takový, aby co nejméně ovlivňoval rozhodnutí spotřebitelů o nákupu zboží a služeb. Stejně tak by měl v co nejmenším rozsahu ovlivňovat rozhodnutí výrobců zboží či poskytovatelů služeb o umístění jejich firem. System by neměl být složitý, protože to samo od sebe odrazuje podnikatelské subjekty od vstupu na trhy jiných členských států. Neměl by být také administrativně náročný, protože to zvyšuje náklady firem, především těch malých, co se výše obrátu týče. V neposlední řadě by pak měl být systémem transparentním a odolným vůči nejrůznějším formám daňových úniků.

K takovému „ideálnímu“ systému má současný režim hodně daleko. Přechodný systém měl původně fungovat pouze do roku 1996, funguje však dodnes. Když v 80. letech chyběla Evropě politická vůle k přechodu na princip země původu, zdál se přechodný systém elegantním řešením, jak odsunout výběr daně z přidané hodnoty z hraničních přechodů, aniž by bylo nutné národní systémy DPH výrazně měnit. S přesunem výběru DPH z hranic do vnitrozemí ale bohužel došlo i k odsunu jakýchkoliv snah o další sblížení systémů jednotlivých členských zemí. Definitivní systém založený na principu země původu je přijatelný pouze za předpokladu zavedení clearingového mechanismu, který by navracel výnos DPH do zemí spotřeby. Na podobě takového zúčtovacího střediska se státy nebyly schopné shodnout, stejně tak jako se nebyly ochotné dohodnout na sblížení sazeb DPH, bez něhož není zdaňování podle principu země původu možné. Mezitím začal přechodný systém zastarávat, začala se ukazovat jeho složitost a ve větší míře objevovat daňové úniky.

Protože byla (a je) k rozhodnutím o daňových otázkách vyžadována jednomyslnost Rady, nedalo se předpokládat (navíc s narůstajícím počtem členských států), že by byl přechod na princip země původu politicky průchodný. Koncept zdaňování podle principu země původu by býval byl tou nejlepší možností, s odsouváním jeho zavedení se ale stával čím dál méně reálným a současný systém těžko udržitelným. Komise tedy dle našeho názoru udělala v roce 2000 krok správným směrem, když se rozhodla prosazovat přednostně zjednodušení a racionalizaci současného systému a koncept definitivního systému označila jako dlouhodobý cíl. Současné úsilí o další sblížení daňových systémů DPH představuje další krok k odstranění přetrvávajících překážek bránících volnému pohybu zboží a služeb, jde ale vždy o kompromisy vyplývající ze složitých politických

vyjednávání. Tedy pokud se už státy na nějakém návrhu shodnou. Další otázkou je, za jakou cenu, protože jak jsme mohli vidět, podařilo se např. Lucembursku oplátkou za hlas pro zdaňování služeb v zemi spotřeby získat nemalé úlevy na desetiletí dopředu. Kompromisní systém navíc většinou problémy neřeší, spíše je odsouvá do budoucna. Jako příklad zde můžeme uvést zavedení reverse-charge mechanismu na mobilní telefony a počítačové čipy ve Velké Británii. Je přece jen otázkou času, než se organizované skupiny specializují na jiný typ zboží. Příčinu daňových úniků, tedy možnost cirkulace nezdaněného zboží mezi státy, to neodstraňuje. Příklad daňových úniků však ukazuje na to, že když už některé problémy přerostou do velkých rozměrů, volají samy státy po řešení na úrovni Evropské unie, což může být impulsem k novým (či obnoveným) diskuzím.

Evropská komise vynaložila v poslední době ohromné úsilí směřující ke zlepšení současného systému. Svědčí o tom nejen množství studií, ale i předložených návrhů. Za současné situace, kdy má každý stát právo veta a chybí politická vůle se dohodnout, se ale zdá velmi nepravděpodobné, že by byl problematický přechodný systém v nejbližší budoucnosti výrazně přepracován. Na druhou stranu se DPH dostává v posledních letech do popředí zájmu. To je způsobeno nejen problémy, které s sebou přechodný systém přinesl, ale také faktem, že daň z přidané hodnoty byla zavedena ve většině vyspělých států a rozrůstá se počet prací DPH věnovaných. V nejbližších letech by měly být Komisi předloženy návrhy týkající se snížených sazeb a daňových úniků. Bude tedy nesmírně zajímavé sledovat, jakým směrem se budou vyjednávání ubírat.

Seznam literatury

Tištěné zdroje

1. BALDWIN, R., WYPLOSZ, Ch. *The Economics of European Integration*. Berkshire. McGraw Hill, 2006.
2. BERND, Genser. *Coordinating VATs between EU Member States*. CESifo Working Paper No. 648 (1). January 2002.
3. BERND, Genser. *Přednášky k předmětu Finanzpolitik in der Europäischen Union*. Universität Konstanz. 2007.
4. BREJCHA, Petr. *DPH v Evropském společenství: nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. Century CZ, 2004.
5. CNOSSEN, Sijbren. *Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Option*. CESifo Working Paper No.758, August 2002.
6. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2008a). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud*. COM(2008)109 final. Brusel. 22.2.2008.
7. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2008b). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transaction. Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EC) No 1798/2003 to combat tax evasion connected with intra-Community transactions*. COM(2008)147 final. Brusel. 17.3.2008.
8. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2007a). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates*. COM(2007)370 final. Brusel. 5.7.2007.
9. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2007b). *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU*. COM(2007)758 final. 2007.
10. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2006a). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and European*

- Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the figur against fiscal fraud.* COM(2006)254 final. 31.5.2006.
11. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2006b). *Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC.* COM(2006)404 final. Brusel. 19.7.2006.
 12. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *A strategy to improve the operation of the VAT System within the context of the Internal Market.* COM(2000)348 final. Brusel. 7.6.2000.
 13. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Review and update of VAT strategy priorities.* COM(3003)614 final. Brusel. 20.10.2003. (2003a).
 14. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Experimental application of a reduced rate of VAT on the certain labour-intensive services.* COM(2003)309 final. Brusel. 2.6.2003. (2003b).
 15. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *White Paper: Completing the Internal Market.* Brusel, 1985.
 16. EL-AGRAA, Ali M. *The European Union: Economics and Policie.* Harlow GB: Financial Times Prentice Hall, 2004.
 17. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community.* DOC/2412/2008. 2008.
 18. EUROPEAN COMMISSION (2007a). *EU Budget 2006: Final report.* Luxemburg. 2007. 978-92-79-05376-4.
 19. EUROPEAN COMMISSION (2007b). *Taxation trends in the European Union: Main results.* Luxemburg. 2007. 978-92-79-05557-7.
 20. EUROPEAN COMMISSION. *Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004.* DOC/TAXUD E4/2006/DOC/3201. 2006.
 21. EUROPEAN COMMISSION. *Vat indicators.* Working naper No 2/2004. DOC TAXUD/2004/2004-EN.2004.
 22. EUROPEAN PARLIAMENT. *Tax Co-ordination in the EU- The latest positron.* Working Paper. ECON 128 EN. 2001.
 23. GALOČÍK, Svatopluk, PAIKERT, Oto. *DPH 2008: výklad s příklady.* Grada Publishing a. s., 2008. 978-80-247-2398-3.
 24. HARROP, Jeffrey. *The Political Economy of Integration in the European Community.* Aldershot: Edward Elgar, GB 1992.

25. HITIRIS, Theo. *European Union Economics*. Harlow GB Financial Times: Prentice Hall, 2003.
26. JOVANOVIČ, Miroslav N. *European Economic Integration: Limits and prospects*. London: Routledge, 1997.
27. KÖNIG, P., LACINA, L. a kol. *Rozpočet a politiky Evropské unie*. Praha: C.H.Beck, 2004. 80-7179-846-0.
28. KUBÁTOVÁ Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006.
29. URBAN, L. *Materiály k předmětu Vnitřní trh Evropské unie*. IES FSV UK. 2008.
30. MOUSSIS, Nicholas. *Access to European Union: law, economics, policie*. Belgie: Rixensart 2007.
31. MOUSSIS, Nicholas. *Access to European Union: law, economics, policie*. Belgie: Rixensart 2004.
32. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a. s., 2005.
33. PELKMANS, Jacques. *European Integration: methods and economic analysis*. Financial Times Prentice Hall, 2001.
34. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Linde, Praha 2007.
35. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C.H. Beck, 2003.
36. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy, 5.aktualizované vydání*, Linde, Praha, 2006. 80-7201-631-8
37. VANČUROVÁ, Alena, Váchová, Lenka. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. Praha: 1.VOX a. s., 2006.

Internetové zdroje (dostupné v období únor až květen 2008)

1. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD.
Příručka V7 týkající se statistiky INTRASTAT-CZ pro vykazování zahraničního obchodu mezi Českou republikou a členskými státy Evropského společenství.
www.czso.cz
2. EURACTIV.COM
Ministers approve sensitive VAT reform. 13.2.2008.
Commission seeks unified VAT rates. 13.7.2007.

www.euractiv.com/en/taxation.

3. EURLEX, Portál umožňující přístup k právu Evropské unie.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957). Směrnice č. 68/221/EHS. Směrnice č. 91/680/EHS. Směrnice č. 77/388/EHS. Směrnice č. 2006/112/ES. Směrnice č. 2006/774/ES. Směrnice č. 79/1072/EHC. Směrnice č. 84/386/EEC. Single European Act (1987). Směrnice č. 2008/8/EC. Směrnice č. 1999/85/EC. Směrnice č. 2002/92/EC. Směrnice č. 2006/774/EC. Směrnice č. 2007/50/EC. Směrnice č. 2007/25/EC. Směrnice č. 2002/38/EC. Směrnice č. 2001/115/EC. Směrnice 2003/92/EC. Směrnice č. 2002/93/EC. Směrnice č. 2008/9/EC. Council Decision 2007/250/EC.

www.eur-lex.europa.eu

4. EUROPEAN COMMISSION.

EU budget in figures. EU budget 2008. Budget in figures 2007.

<http://ec.europa.eu/budget>

5. EUROPEAN PARLIAMENT

European Parliament fact sheets. 4.17.2. Value Added Tax (VAT)

www.europarl.europa.eu/facts/4_17_2_en.htm

6. THE GUARDIAN.

UK fights to keep lower VAT. 6.7.2007. www.guardian.co.uk.

7. INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION.

Combating Fraud in the EU: The Way Forward. Brusel. 2007.

www.iva-online.org

8. SCADplus. Přehled evropské legislativy. *Harmonisation of turnover taxes. Common system of value added tax. Special schemes. Exemption and refund of VAT. Směrnice č. 69/463/EEC.* www.europa.eu.int/scadplus

9. TAXATION AND CUSTOMS UNION.

KOVÁCS, László. *Tax harmonisation versus tax competition in Europe.* Speech/05/624. Vídeň 20.10.2005. www.ec.europa.eu/taxation_customs

COPENHAGEN ECONOMICS. *Study on reduced VAT rates applied to goods and services in the Member States of the European Union.* Červen 2007.

STEPHEN BILL (Head of the VAT and other turnover taxes unit): *The new VAT Strategy: A pragmatic Approach.* 1.5.2004.

VIES VAT number validation.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm

10. UK STATISTICS AUTHORITY

Vat missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts. 2003

11. UNITED KINGDOM PARLIAMENT

EUROPEAN UNION COMMITTEE: *Stopping Carousel: Missing Trader in the EU*. 20th Report of session 2006-7. Published by the Authority of the House of Lords. London. 2007.

www.parliament.the-stationery-office.co.uk