

Harmonizace nepřímých daní v EU

2024

NVS okruh 23

Daňová diskriminace

- zdanění se dosud provádí **ve státě určení** (akvizice)
- zákaz diskriminace = dovážené zboží nesmí být znevýhodněno daňově
- diskriminace **přímá a nepřímá** (*týká se většinou spotřebních daní, ne DPH*)

Daňová harmonizace

- daňová různost = **daňová konkurence** (přímé daně)
- řešení: daňová koordinace (soft law), **daňová harmonizace** (určení daně, základ, sazby aj.)
- neochota členských států: **fiskální nezávislost absolutně nezbytná** pro každý stát
- v cílech EU daně nezmíněny
- daňová harmonizace = nutné zlo, aby fungoval vnitřní trh, zatím jen daně nepřímé
- **právní základ: čl. 113 SFEU**

Daňová harmonizace

- metoda harmonizace: **směrnice**
- přijímání **jednomyslně**, bez spolurozhodování Evropského parlamentu
- **nepřímé daně: čl. 113** (zvláštní ustanovení) – *týká se fungování vnitřního trhu a soutěže*

Daň z přidané hodnoty

- bývalá daň z obratu, obecná spotřební daň
- 1967 zavedena v EHS
- „Šestá“ směrnice harmonizuje:
 - dodání zboží, přechod vlastnického práva
 - místo zdanitelného plnění
 - základ daně
 - sazby (snížená, základní, min. sazby)
 - osvobození od daně atd.

Sníženou sazbu možno uplatnit jen u položek obsažených v seznamu směrnice. Četné výjimky.
Nedávné změny - viz dále.

[Směrnice Rady 2006/112/ES – společný systém EU daně z přidané hodnoty \(DPH\)](#) ve znění změn a doplňků

DPH v Evropě – 1 (bez dočasných výjimek)

| Stát | Standardní(%) | Snížená (%) |
|-------------------------------------|---------------|--------------|
| Belgie | 21 | 6, 12 |
| Bulharsko | 20 | 9 |
| Česká republika | 21 | 10, 15 |
| Dánsko | 25 | - |
| Estonsko | 20 | 9 |
| Finsko | 24 | 10, 14 |
| Francie | 20 | 2,1, 5,5, 10 |
| Chorvatsko | 25 | 5, 13 |
| Irsko | 23 | 4,8, 9, 13,5 |
| Island | 24 | 11 |
| Itálie | 22 | 4, 5, 10 |
| Kypr | 19 | 5, 9 |
| Lichtenštejnsko (nečlen) | 8 | 2,5, 3,8 |
| Litva | 21 | 5, 9 |
| Lotyšsko | 21 | 5, 12 |
| Lucembursko | 16 | 7, 13, 3 |

DPH v Evropě - 2

| Stát | Standardní(%) | Snížená (%) |
|--------------------------------|---------------|--------------|
| Maďarsko | 27 | 5, 18 |
| Malta | 18 | 5, 7 |
| Německo | 19 | 7 |
| Nizozemsko | 21 | 9 |
| Norsko (nečlen) | 25 | 8, 11,11, 15 |
| Polsko | 23 | 5, 8 |
| Portugalsko | 23 | 6, 13 |
| Rakousko | 20 | 10, 13 |
| Rumunsko | 19 | 5, 9 |
| Řecko | 24 | 13, 6 |
| Slovensko | 20 | 10 |
| Slovinsko | 22 | 5, 9,5 |
| Španělsko | 21 | 4, 10 |
| Švédsko | 25 | 6, 12 |
| Švýcarsko (nečlen) | 8 | 2,5, 3,8 |
| Velká Británie (nečlen) | 20 | 5 |

DPH v obchodu uvnitř EU

- Intrakomunitární (intraunijní) **transakce** (= vývoz) a **akvizice** (= dovoz)
- 1991: směrnice o „zrušení“ fiskálních hranic

DOSAVADNÍ STAV:

- zdanění v zemi dodání (kromě osobního dovozu)
- cíl: daňová neutralita

DPH – pokrizový vývoj 2009 – nově snížená sazba

Směrnice [2009/47/ES](#) - nově snížená sazba také u dalších položek:

služby místního významu:

- drobné opravy kol, obuvi, oblečení, ložního prádla;
- mytí oken;
- domácí a pečovatelské služby;
- holiči;
- další drobné opravy;
- **restaurace a objednávání jídel;**
- **knihy na jakýchkoli nosičích.**

Individuální výjimky: Portugalsko – mýtné na lisabonských mostech, Kypr – zkapalněný plyn, Malta – nulová sazba pro potraviny a léčiva.

Snížené sazby DPH: nově směrnice 2022/542

1. Základní pravidlo: nanejvýš **dvě snížené sazby**.
2. Nesmí být nižší než **5 %**, a uplatňují se pouze u vybraného zboží a služeb (v příloze III směrnice), a to max. u 24 položek.
3. Kromě dvou snížených sazeb mohou členské státy uplatňovat sníženou sazbu, která je **nižší než 5 %, a osvobození od daně** (nulová sazba), a to na zboží a služby zahrnuté nejvýše v sedmi z bodů přílohy III (= snížená sazba již dnes +).

Zvláštní spotřební daně (akcízy)

(jen pro zajímavost - nepovinné)

- především fiskální funkce + regulace spotřeby
- tabák, alkohol, energie (dříve jen tzv. minerální oleje)
- 1992: horizontální směrnice (obecná část)
- platí se v místě spotřeby
- obchodní přeprava: refundace jako u DPH
- osobní spotřeba: množství

Alkoholické nápoje

- pivo
 - podle stupně alkoholu na hl
 - zvýhodnění malých pivovarů
- víno
 - tiché a šumivé
 - nulová sazba
- meziprodukty
- líh, lihoviny
 - omáčky, denaturovaný líh

Tabákové výrobky, energie

- cigarety, doutníky, tabák
- cigarety: daň se vypočítává z celkové ceny (zpětně!)
- spotřební daň nejméně 60% maloobchodní ceny nejprodávanější kategorie
- elektřina
- minerální oleje

Spotřební daně – základní údaje

- povaha – stimulace spotřeby, fiskální funkce
- tabák, alkohol, energetické produkty + elektřina
- tabák: již 70. léta, ostatní až 90. léta
- 90. léta: **směrnice 92/12 - horizontální** (obecná část spotřebních daní)
- struktura daně, výroba, pohyb a skladování zboží, osvobození, ne sazby
- **obecně: platí se v místě spotřeby**, proto:
 - - oddělení vzniku daňové povinnosti a povinnosti zaplatit spotřební daň
 - - osvobozeno: přirozené ztráty během přepravy (odpaření, nevyčerpatelné zbytky)
 - - **osobní dovoz: spotřební daň se nevybírá ve státě spotřeby, ale původu**
 - - co je osobní spotřeba: množství
 - - obchodní přeprava: spotřební daň se vrací (jako DPH)
- **ekologické daně:**
 - původně minerální oleje - od 2003 i energetické produkty a elektřina
 - lze uvalit i další ekologické daně

Spotřební daně – zvláštní část (dále jen pro informaci až do konce spotřebních daní)

- **ALKOHOL:**

P I V O

- - pivo - ze sladu, nad 0,5 obj.% alkoholu (normálně 3,5 - 6%, někdy více)
- - směsi piva a nealko
- sazba: podle stupně alkoholu na hl (1.87 EUR na stupeň a hl)
- - zvýhodnění malých pivovarů - do 200 000 hl výstavu - až o polovinu, nezávislý pivovar

V Í N O

- tiché a šumivé
- Tiché: nejm. 1,2% - do 15 (18) %
- Šumivé: 1,2 až 15%, přetlak nejm. 3 bary
- normálně: víno 12%
- - minimální sazba: 0% (Francie)
- citlivý zemědělský produkt, zdraví prospěšné
- - malí výrobci do 1000 hl ročně vyňati

Spotřební daně – zvláštní část

- **ALKOHOL - pokračování:**

MEZIPRODUKTY

- 1,2 - 22% (Cassis)
- 45 EUR/hl (minimum)

LÍH, LIHOVINY („alkoholické nápoje“)

- každý hl čistého alkoholu - 550 EUR (minimum)
- - výjimky: malé lihovary, pěstitelské pálenice (nesmí být prodej)
- - cooking wine, cooking cognac - omáčky - výroba potravin
= lze osvobodit (bombóny)
- - přimíchání soli a pepře do alkoholu = omáčka, ale je to stále líh, do 5% osvobozeno
- - denaturovaný líh osvobozen (nelze konzumovat) - kosmetické přípravky

Spotřební daně – zvláštní část

TABÁKOVÉ VÝROBKY

- citlivé - už 70. léta: cigarety, doutníky, doutníčky, tabák ke kouření a žvýkací
- Cigarety: daň se vypočte z celkové ceny!
- - účel: zvýšit daňové zatížení z důvodu ochrany veřejného zdraví
- - definice cigarety: do 9 cm (100s)
- - sazby: sazba je odvozena z ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie
- **daň se dopočítává zpětně z konečné ceny (!) - proto ceny fixní. Nemá cenu dělat akce.**
- - ceny cigaret nemůže stanovit stát, stanoví výrobci (šlo by o narušení konkurence, zvýhodňovaly by se dražší značky)
- - spotř-daň minimálně 60% maloobch. ceny nejprodávanější cenové kategorie
- Tabáková nálepka (totéž u alkoholů) prokazuje, že byla zaplacená spotřební daň.

Spotřební daně – zvláštní část (jen k informaci)

- Směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků --

- **UKÁZKA**

- Článek 3
- 1. Pro účely této směrnice se za cigarety považují:
 - a) tabákové smotky, jsou-li určeny ke kouření v daném stavu a které se nepovažují za doutníky nebo doutníčky ve smyslu čl. 4 odst. 1;
 - b) tabákové smotky, které se jednoduchým neprůmyslovým postupem vkládají do dutinek z cigaretového papíru;
 - c) tabákové smotky, které se jednoduchým neprůmyslovým postupem balí do cigaretového papíru.
- 2. Tabákový smotek podle odstavce 1 se pro účely spotřební daně považuje za dvě cigarety, je-li bez filtru nebo náustku delší než 8 cm, ne však delší než 11 cm, za tři cigarety, je-li bez filtru nebo náustku delší než 11 cm, ne však delší než 14 cm, atd.
-

Daň z cigaret (jen pro informaci)

- Článek 10
- **2. Od 1. ledna 2014 činí celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě. Tato spotřební daň nesmí být nižší než 90 EUR z 1000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu.**
- Členské státy, které vybírají spotřební daň ve výši nejméně 115 EUR z 1000 kusů cigaret na základě vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny, však nemusí splňovat požadavek 60 % úrovně stanovený v prvním pododstavci.
- **Vážená průměrná maloobchodní prodejní cena** se vypočítá tak, že se **celková hodnota všech cigaret** propuštěných ke spotřebě, na základě maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní, **vydělí celkovým množstvím cigaret** propuštěných ke spotřebě. Stanoví se do 1. března každého roku na základě údajů týkajících se všech cigaret propuštěných ke spotřebě v předchozím kalendářním roce.

Spotřební daň u cigaret – balíček 20 cigaret

How it works: Sample calculation for pack of 20 cigarettes
EU legislation only sets harmonised *minimum* rates.
Member States are free to apply excise duty rates above
these minima, according to their own national needs.

| | | |
|---|----------------------|--------------------------------|
| Retail Selling Price (excluding taxes) | EUR 0.7 | cena bez daní |
| + Excise duty - <i>specific</i> : | EUR 1.0 | |
| + Excise duty - <i>ad valorem</i> : | EUR 0.8 (27% of RSP) | |
| Total excise duty: | EUR 1.8 (60% of RSP) | celkem spotřební daně |
| = Price (excluding VAT) | EUR 2.5 | cena bez DPH |
| + VAT 20% | EUR 0.5 | DPH |
| = Retail Selling Price (including all taxes) | EUR 3.0 | celková cena po zdanění |

Spotřební daně – energie

- **ELEKTRINA A ENERGETICKÉ PRODUKTY**

- = "energetická daň"
- 2003 (zdaňována od 2004)
- elektřina: navíc k minerálním olejům
- přenosové soustavy: el je zdanitelná až v okamžiku, kdy je dodána distributorem spotřebiteli
- sazba: obchodní účely 0,5 EUR/MWh, neobchodní 1 EUR.
- Ekologická opodstatněnost zdanění elektřiny není zřejmá, čistota (nejsou exhalace)
- - daňové zvýhodnění: el užívaná k výrobě el, ekologické elektrárny (sluneční, větrná, geotermální, přílivová, ne běžná vodní)
- - možnost osvobození domácností a dobročinných organizací
- - lze uplatnit nulovou sazbu: zemědělství, chov ryb, lesnictví, malí výrobci
- pozor - zvýhodnění je státní podpora!
- **Minerální oleje, pevná a plynná paliva:**
- - pevná paliva: výhodné (10% ceny)
- sazby:
- 1. pohon motorů - bezolovn. benzin = 359 EUR/1000 l, zem. plyn = 2,60/GJ
- 2. snížené: zemní plyn = 0,30 EUR
- 3. Teplo: zemní plyn, uhlí, koks = 0,15 (obch), 0.30 (neobch)/GJ

Mimo pravomoc EU

- **Není v pravomoci EU:**
- **Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (přímé daně)**
- **Austrálie 27.11.1995 5/1996 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Belgie 24.7.2000 95/2000 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Francie 1.7.2005 79/2005 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Irsko 21.4.1996 163/1996 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Itálie 26.6.1984 17/1985 Sb. [Metoda vynětí s výhradou progresse*](#)**
- **Německo 17.11.1983 18/1984 Sb. [Metoda vynětí s výhradou progresse**](#)**
- **Polsko 20.12.1993 31/1994 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Rakousko 22.3.2007 31/2007 Sb.m.s. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Řecko 23.5.1989 98/1989 Sb. [Metoda vynětí s výhradou progresse***](#)**
- **Slovensko 14.7.2003 100/2003 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Španělsko 5.6.1981 23/1982 Sb. [Metoda vynětí s výhradou progresse*](#)**
- **Švédsko 8.10.1980 9/1981 Sb. [Metoda vynětí s výhradou progresse*](#)**
- **Švýcarsko 23.10.1996 281/1996 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **USA 23.12.1993 32/1994 Sb. [Metoda zápočtu prostého](#)**
- **Velká Británie 20.12.1991 89/1992 Sb. [Metoda vynětí s výhr. progresse*](#)**

Nepřímé daně v právu EU – poslední
vývoj

(Současná reforma **DPH v
obchodu mezi členskými státy**)

Kde zdanit zboží ?

B
stát určení
zboží

z b o ž í

A
stát původu
zboží

Řeší se dva problémy:

a) nový systém zdanění **DPH v přeshraničním obchodu,**

b) nová úprava **snížených sazeb** jako důsledek bodu a).

Volný pohyb zboží vyžaduje zrušení všech překážek obchodu mezi členskými státy.

Každý členský stát má vlastní systém DPH a vlastní sazby.

Nutnost harmonizace DPH aby zdanění nebylo překážkou obchodu.

Zdanění ve ***státě původu*** nebo ve ***státě určení***?

Unifikace nebo harmonizace sazeb nemožná.

DPH: zdanění ve státě původu nebo určení?

Konečné zdanění ve státě původu znamená, že zboží nepřekračuje hranici nezdaněné.

Výhody:

- vyklučuje častou variantu podvodů – prodej nezdaněného zboží zpět v zemi původu nebo ve třetí zemi

- vyklučuje diskriminaci mezi dováženým a domácím zbožím

Nevýhoda: ovlivnění toků zboží – levné zboží ze zemí s nízkou sazbou DPH.

Zdanění v ***zemi dovozu (určení)*** znamená, že **zboží překračuje hranici nezdaněné.**

Výhoda: nezáleží na sazbě ve státě původu

Nevýhody:

- možná (i když nedovolená) diskriminace dováženého zboží

- nezdaněné zboží nedojde do místa určení – daňové podvody**

Důvody pro reformu

1. Nyní: dvě daňové operace: refundace DPH ve státě původu, uložení DPH ve státě určení – zaplatí ji konečný zákazník

Geniální řešení: jediná daňová operace pro celou transakci mezi oběma zeměmi.

2. Zboží nesmí opouštět území země původu nezdaněné.

3. Flexibilita ve stanovení snížených sazeb tím bude umožněna (velký zájem států).

Schéma reformy

| | Čí sazba DPH se použije? | Kdo uhrazuje DPH? | Jsou přeshraniční dodávky nezdaněny? |
|-------------------|--------------------------|--|---|
| Současná situace | Země určení (dovozu) | Kupující (příjemce) | Ano. |
| Navrhované řešení | | Prodávající (dodavatel) (kromě výjimek) | Ne, jedná se o jedinou transakci kdy DPH odvede dodavatel, ale ve prospěch kupujícího |

SOURCE: House of Commons Library (GB) - **BRIEFING PAPER** - Number 2683, 17 January 2019
VAT: European law on VAT rates by Antony Seely

<https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN02683/SN02683.pdf>

Nový systém DPH pro přeshraniční transakce (projekt) Základní koncepce reformy:

Characteristika nového systému:

- není rozdíl mezi domácími a unijními transakcemi,
 - není třeba prokazovat přepravení zboží z území státu dodavatele (původu).
1. DPH bude **hrazena definitivně dodavatelem v zemi původu** a nebude refundována. Zboží bude zdaněno již v okamžiku výroby a bude překračovat hranici po zdanění.
 2. DPH bude hrazená ve státě původu **podle sazeb státu určení.**
 3. DPH uhrazená ve státě původu bude **převedena státu určení, jemuž náleží.**

Nový systém snížených sazeb DPH – 1 (zatím jen záměr)

SOUČASNÝ STAV (povoleny dvě snížené sazby):

Nevyhovuje, proto obrovské množství individuálních výjimek.

Kategorie dosavadních výjimek:

- a) Dočasné výjimky pro nové členské státy.
- b) Individuální výjimky přímo udělené samotnou směrnicí o DPH (Šestá směrnice 2006/112/ES).
- c) Možnost ponechání starých výjimek z doby před přijetím směrnice (1991) (čl. 110 směrnice).
- d) Zvláštní případy (zemní plyn apod. – čl. 102).

(Viz směrnice 2022/542 výše.)

Nový systém snížených sazeb DPH – 2 (zatím jen záměr)

Počátek liberalizace již v r. 2009 (směrnice 2009/47/ES)

NYNĚJŠÍ REFORMA: FLEXIBILNĚJŠÍ SYSTÉM VÍCE SNÍŽENÝCH SAZEB

Nově bez dalšího budou povoleny:

- a) dvě různé snížené sazby mezi 5% a základní sazbou;
- b) jedna nulová sazba (= osvobození od zdanění);
- c) další snížená sazba mezi 0% a sníženými sazbami.

Nynější seznam položek, které mohou podléhat snížené sazbě, bude zrušen. Nový seznam bude naopak obsahovat položky, kde snížená sazba je vyloučena a musí být uplatněna jen sazba základní (alkohol, tabák, hazard apod.).

Všechny dosavadní individuální výjimky budou zrušeny jako zbytečné.

Závěry (až se reforma podaří)

1. **Nereálný princip země původu byl konečně definitivně zavržen ve prospěch země určení.** Výhody:
 - a) Podvody budou redukovány, protože zboží se bude pohybovat přes hranici zdaněné.
 - b) Princip země určení dovoluje liberalizaci sazeb DPH v jednotlivých státech.
2. **Snížené sazby: více než 200 individuálních výjimek bude zrušeno a nahrazeno flexibilním systémem čtyř snížených sazeb.**
3. Reforma respektuje potřeby a zájmy členských států.

ZATÍM NESCHVÁLENO – DÁLE SE JEDNÁ