

## ZMĚNY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V PROCESU HARMONIZACE S PŘEDPISY EU

A. Votavová

**Došlo: 22. června 2004**

### Abstract

VOTAVOVÁ, A.: *Changes of the value added tax in the tax-harmonization process with EC directives.*  
Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2005, LIII, No. 3, pp. 205-212

The aim of this article is to bring near the topical process of the assimilation the Czech law of value added tax to the EC-directives. The attention will be paid to the development of the harmonization this law in 1993 – 2003 and I will describe and analyse the choice sections of the value added tax law (with the effective date from 1. 5. 2004). I will explain the changes by tax rates.

value added tax law, taxation rate, tax-harmonization, value added tax

V 90. letech zesílila mezinárodní integrace v rámci širších regionálních seskupení jako v Evropské unii. Uvnitř těchto seskupení směřujících k jednotnému trhu bylo nutné přijmout určitá společná pravidla nebránící volnému pohybu kapitálu, zboží, služeb a pracovních sil. Pravidla bylo třeba stanovit i v oblasti zdanění. Zde proto nabyla svého významu harmonizace daňových systémů a jednotlivých daní. Zástupci EU tvrdí, že harmonizace neznamena zcela stejné daně, ale jen vzájemné přiblížení a přizpůsobení národních daní společným cílům. V harmonizaci daní jsou zřetelné tři kroky:

- určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace základu daně,
- harmonizace sazby daně.

Daňové reformy následujícího období nebudou již individuálními reformami, nýbrž legislativy jednotlivých zemí budou chápány v širším kontextu zmenšujícího se světa.

Harmonizace se týká především nepřímých daní (daně z přidané hodnoty a spotřebních daní). Ve svém příspěvku jsem zaměřila pozornost na daň z přidané hodnoty, kde proběhl proces harmonizace v rámci Evropské unie v největším rozsahu.

Zároveň je zřejmé, že také Česká republika musela v rámci vstupních opatření provést takové změny v zákoně o dani z přidané hodnoty, které budou ve své podstatě plně v souladu s právem Evropské unie.

Cílem mého příspěvku je provést analýzu změn v uplatňování sazeb daně z přidané hodnoty, kde se proces harmonizace daní se zeměmi Evropské unie projevil podle mého názoru významnou měrou. Novelu zákona o DPH, které vstoupily v účinnost k 1. 10. 2003, 1. 1. 2004 a především nový zákon k 1. 5. 2004, jsou toho důkazem. Zároveň chci provést srovnání, zda úpravy v českém zákoně jsou již v souladu se směrnicemi EU, které danou problematiku řeší. Závěrem chci navrhnout opatření, která by se ještě měla promítnout do případných novel zákona o dani z přidané hodnoty, aby bylo docíleno plného souladu s legislativou Evropské unie.

### MATERIÁL A METODY

Materiálem, který mi posloužil k tvorbě tohoto příspěvku, je zejména zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který pro velké množství předcházejících novel, ale i nynějších změn plně nahradil původní zákon o dani z přidané hodnoty č. 588/1992 Sb. Důležitým srovnávacím materiálem je i směrnice 175/1977 EU – Šestá směrnice rady ze dne 17. května 1977,

o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS). Pro tvorbu tabulek jsem dále čerpala informace z odborných časopisů.

Při psaní tohoto příspěvku využiji kombinace několika metod. V určité části bude využita metoda deskripce, zejména při popisu vývoje daně z přidané hodnoty v procesu harmonizace s předpisy EU, dále pak metoda analýzy stávajících ustanovení zákona o DPH týkajícího se sazeb daně. V této souvislosti bude použita i metoda srovnání českých předpisů a direktiv Evropské unie v této oblasti. Na závěr provedu zhodnocení současného stavu harmonizace a navrhu doporučení změn, které jsou z mého pohledu důležité pro sladění uplatňování sazeb daně z přidané hodnoty. Při tvorbě tohoto příspěvku budu postupovat od seznámení s vývojem DPH v procesu přizpůsobování předpisů EU, přes aktuální postup harmonizace daně až k rozboru otázek týkajících se sazeb daně z přidané hodnoty. V příspěvku je pracováno s legislativou platnou k 1. 5. 2004.

#### VÝSLEDKY

##### **Vývoj DPH v procesu harmonizace s předpisy EU v letech 1993–2003**

Od účinnosti první verze zákona o dani z přidané hodnoty v roce 1993 došlo do konce března 2000 jen k několika významným změnám. Daň z přidané hodnoty byla u svého zrodu založena na dvou sazbách – základní 23% a snížené 5%. Sníženou sazbou byly zatíženy potraviny, léky, dodávka energií a většina služeb. S cílem zajistit hladký přechod k uplatňování DPH byl stanoven poměrně vysoký práh pro povinnou registraci plátců daně na úrovni 6 milionů Kč ročního obratu. Později byl s cílem posílit daňovou spravedlnost snížen práh pro povinnou registraci plátce na 3 miliony Kč ročního obratu. Základní sazba DPH byla redukována z 23 % na 22 %. Zásadním zúžením seznamu plnění zatížených sníženou sazbou bylo přefazování energií, s výjimkou dodávek tepla, mezi plnění podléhající základní sazbě daně.

Další výrazná novela zákona o dani z přidané hodnoty nabyla účinnosti od 1. 4. 2000. Z vládní předlohy bylo nakonec vypuštěno další snížení registračního prahu, takže i pro rok 2000 zůstal v platnosti limit obratu pro registraci ve výši 750 000 Kč za čtvrtletí. Novela zahrnovala přefazování restauračních a ubytovacích služeb do snížené sazby, což připouští příslušná směrnice ES, dále z fiskálního hlediska okrajové, z mezinárodního hlediska však významné vrácení daně ozbrojeným silám členských států NATO při pobytu na území ČR. Změnou je i úprava předmětu daně v tom smyslu, že převod pozemků je zdanitelným plněním osvobozeným od daně. Došlo ke změnám ve výkladu některých základních pojmů jako „leasing“, „nájem“ a „kolaudace“.

Pro zahraniční subjekty, které nepodnikají na území ČR a nemají zde sídlo, byla zjednodušena možnost vrácení daně za nákupy zboží a služeb v tuzemsku jako reciproční opatření v případě, že obdobně je daň v zahraničí vrácena českým subjektům včetně možnosti vrácení daně i pro turisty.

Vzhledem k tomu, že od července 1999 prodejny typu DUTY/TAX FREE v zemích Evropské unie neexistovaly, ministerstvo financí již po 1. dubnu 2000 nevydávalo povolení k provozování těchto prodejen v případě silničních celních přechodů. Nadále byla tedy možnost získat povolení k provozu prodejen DUTY/TAX FREE pouze v prostoru mezinárodních letišť a na palubách letadel zahraničních linek. Diskutovanou otázkou byl problém vzniku nezaměstnanosti v příhraničních pásmech po zrušení těchto prodejen na našem území.

V případě podnájmu nemovitosti byl uplatněn stejný způsob, který platil pro pronájem nemovitosti, tj. včetně volby ze dvou možností. Buď je uplatněna daň na výstupu (snížená sazba daně) nebo osvobození od daně.

Novela zákona umožnila vrácení daně zdravotně postiženým osobám při nákupu osobního automobilu za stanovených podmínek v návaznosti na poskytnutí finančního příspěvku. Tím se sjednotily podmínky u osobních automobilů vyráběných v tuzemsku s dovozenými automobily, kde celní předpisy již umožňovaly osvobození od daně v návaznosti na osvobození od cla.

V dalším období, tj. v roce 2001 byly dokončeny přípravy na budoucí správu intrakomunitárních DPH, včetně stanovení jejich správce s jasnou kompetencí i pro oblast statistiky zahraničního obchodu dle standardů EU. Určité úpravy si vyžádal i výpočet koeficientu pro krácení nároku na odpočet. Novou podobu doznal i formulář pro podání daňového přiznání nejen po rozsahové, ale i obsahové stránce. Zdanitelná plnění na vstupu je třeba sledovat z pohledu plného, nulového či částečného nároku na odpočet.

V dalším období byla navrhována taková opatření, která směřovala k úpravě našeho práva dle požadavků harmonizace s právem EU, tj. zejména přesun položek se sníženou sazbou daně do základní sazby daně tak, aby zařazení bylo v plném souladu s příslušnou směrnicí ES. Sladění bylo třeba podřídit i registrační práh plátců na stav obvyklý v zemích Evropské unie. Zároveň bylo však třeba zapracovat do českého zákona o DPH všechna ustanovení, která řeší postavení České republiky jako člena Evropské unie k ostatním členským státům a pak i třetím zemím mimo území Evropského společenství.

V minulém a především v letošním roce ve vztahu k blížícímu se vstupu České republiky do Evropské unie k 1. 5. 2004 zaznamenal legislativní proces plný harmonizačních opatření zvýšenou intenzitu u záko-

na o dani z přidané hodnoty. Tento hektický a v závěru i dramatický proces schvalování novelizačních opatření s prvky harmonizace, ale i vládní reformy veřejných financí vyvrcholil doslova na poslední chvíli schválením zákona č. 235/2004 Sb., který byl nezbytnou podmínkou našeho fungování jako člena Evropské unie.

### Aktuální postup harmonizace DPH

Současná právní úprava daně z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je podle mého názoru v zásadě v souladu s předpisy Evropské unie, které upravují uplatňování této daně. Dalo by se říci, že hlavním cílem všech novel provedených především od října roku 2003 bylo provést změny, které by odstranily některé dílčí odlišnosti v uplatňování daně z přidané hodnoty oproti závazným směrnici, doporučením nebo obvyklé praxi v zemích Evropské unie a sladit plně legislativní úpravu platnou pro Českou republiku s předpisy Evropské unie.

Novým zněním zákona bylo i dosažení větší přehlednosti a systematičnosti v členění zákona, protože stávající znění prošlo od 1. 1. 1993, kdy začal výše uvedený zákon platit, více jak dvaceti novelizacemi. Proces takového počtu úprav zákona s přihlédnutím k rozsáhlým až převratným změnám v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie pak, podle mého názoru, logicky vyústil k vytvoření zákona zcela nového, kterým je právě zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Myslím si, že pro zažití původní uspořádání zákona a jeho předělových principů, bude určitou dobu trvat, než si uživatelé tohoto zákona zvyknou na nové uspořádání paragrafů a jeho „evropské“ pojetí. Uvítala bych, kdyby se další novely zákona děly méně často, spíše kvůli faktickým úpravám než úpravám kosmetickým. To však již dnes bohužel nelze předpokládat, když již schvalování nového zákona o DPH bylo doprovázeno přísliby řady úprav, které pak omylem či záměrně vypadly nebo se prostě nestihly provést. Začíná se např. ukazovat, že volba základní sazby daně ve výši 19 % nebyla šťastným řešením, takže nelze vyloučit, že se v budoucnu dočkáme třeba sazby ve výši 20 %.

Co se týče rozsahu původně platného „předstupového“ zákona o dani z přidané hodnoty, bylo jeho znění uspořádáno do 56 paragrafů. Součástí zákona byly ještě tři přílohy, řešící výjimky v uplatňování sazeb daně. Nová podoba zákona je koncipována do 113 paragrafů a má přílohy čtyři, kde u 3. a 4. přílohy proběhlo i nové obsahové vymezení. Z těchto skutečností je patrné, že harmonizační zákon je největším zásahem do úprav zákona o dani z přidané hodnoty od doby jeho schválení v roce 1992. Změny proběh-

ly jak po obsahové stránce (zejména kvůli vymezení vztahů s členskými státy EU), tak po stránce rozsahu (když byly některé odstavce nahrazeny samostatnými paragrafy včetně jiné paragrafové příslušnosti).

Je třeba říci, že novelizace zákona musela být zcela jistě provedena z důvodu sladění principů uplatňování daně v České republice jako členského státu EU (vztahy mezi členskými zeměmi a ke třetím zemím). Zároveň bylo třeba i přehadit v rámci harmonizačních opatření některé zboží a velkou část služeb do základní sazby. Zde však lze protestovat proti „horlivosti“ vlády, kdy některé přesuny nebyly nutné vůbec a jiné byly požadovány až později. Nový zákon se stal tímto způsobem i nástrojem vládní reformy veřejných financí s cenovým a sociálním dopadem.

Hospodářský a finanční dosah nového zákona směřuje ke zvýšení daňového zatížení a tedy ke zvýšení příjmů státního rozpočtu především díky přesunu některých výrobků a služeb ze snížené do základní sazby daně a snížení limitu pro povinnou registraci plátců. Dá se konstatovat, že i tento přístup odpovídá obecným tendencím harmonizace – postupu od přímého k nepřímému zdaňování. Podle mého soudu se dá předpokládat, že vedlejším důsledkem tohoto efektu bude i zvýšení cenové úrovně dotčených výrobků a služeb, jak tomu bylo i v předcházejících letech.

Nový zákon také přinesl zvýšení počtu plátců v důsledku snížení limitu pro povinnou registraci, což si vyžádá přijetí dalších pracovníků finančních orgánů a také doplnění technického vybavení. Dá se odvodit, že tato skutečnost přinese zvýšené výdaje ze státního rozpočtu i s ohledem na další požadavky evidence, hlášení a statistického vykazování v souvislosti s daní z přidané hodnoty.

### Změny v sazbách daně z přidané hodnoty

Snaze o celkovou analýzu harmonizačních vlivů u daně z přidané hodnoty se věnuji ve své doktorské disertační práci. Protože jsou změny v oblasti DPH tak různorodého charakteru a také vzhledem k požadovanému rozsahu příspěvku, budu se dále zabývat pouze problematikou uplatňování sazeb daně z přidané hodnoty.

Základní přístup k sazbám daně v Evropské unii vyplývá z § 12 Šesté směrnice. Z tohoto ustanovení pramení, že základní sazba daně nesmí být nižší než 15 % a snížené sazby daně, které mohou být uplatňovány dvě, nesmí být nižší než 5 %. V České republice je od 1. 5. 2004 stanovena základní sazba ve výši 19 % a snížená sazba ve výši 5 %. Z následujícího přehledu sazeb daně uplatňovaných v členských státech Evropské unie (Tab. č. I) vyplývá, že řada členských států uvedené podmínky nespĺňuje. V rozporu se směrnicí je také uplatňování nulové sazby daně.

I: Přehled sazeb daně uplatňovaných v členských zemích Evropské unie<sup>1</sup> (v %)

Stát	Základní sazba	Snížená sazba
Belgie	0; 6; 12	21
Česká republika	5	19
Dánsko	0; 5	25
Estonsko	5	18
Finsko	0; 8; 17	22
Francie	2,1; 5,5	19,6
Nizozemí	6	19
Irsko	0; 4,3; 13,5	21
Itálie	4; 10	20
Kypr	5	15
Litva	5; 9	18
Lotyšsko	9	18
Maďarsko	5; 15	25
Malta	0; 5	18
Lucembursko	3; 6; 12	15
Německo	7	16
Polsko	0; 3; 7	22
Portugalsko	5; 12	19
Rakousko	10; 12	20
Řecko	4; 8	18
Slovinsko	8,5	20
Slovensko	-	19
Španělsko	4; 7	16
Švédsko	6; 12	25
Velká Británie	0; 5	17,5

Ze srovnání se Šestou směrnicí plyne, že z hlediska výše sazeb Česká republika splňuje podmínky daně touto direktivou.

Závažnějším problémem z hlediska harmonizace předpisů je rozsah uplatňování snížené sazby daně. V příloze H Šesté směrnice je uvedeno zboží a služby, u nichž může být uplatňována snížená sazba daně. V této příloze jsou uvedeny zejména základní potraviny včetně vody, léčiva, lékařské vybavení a pomůcky, knihy, noviny a časopisy, kompenzační pomůcky pro tělesně postižené, bytová výstavba včetně oprav bytů, základní vstupy pro zemědělství, živé květiny a další rostliny, osobní přeprava, kulturní a sportovní činnosti, veřejné ubytování, likvidace odpadů, pohřební

služby, služby sociální péče a lékařské péče, pokud nejsou osvobozeny od daně.

Z důvodu harmonizace došlo v dosavadním pojetí sazeb daně dle českého zákona o dani z přidané hodnoty k převratné změně. Doposud platilo základní pravidlo, že zboží obecně podléhá základní sazbě daně, pouze zákonem vymezené výjimky ve snížené sazbě uvádí zvláštní příloha. Podobně tomu bylo u i služeb, kde naopak pro velkou většinu platila snížená sazba daně. Případné odlišnosti uváděla příloha na konci zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud jsme však chtěli dostat jednomu ze základních harmonizačních požadavků Šesté směrnice, bylo nutné i pro služby přijmout jako prioritní základní

<sup>1</sup> Zdroj: Tomíšek, M. Máme co jsme si vyjednali, příloha Ekonomů č. 41, 2003, s. 6  
Mašková, R.: Máme zpoždění? Ekonom č. 15, 2003, s. 57

sazbu daně a naopak přílohově uvádět ty výjimky, na které se bude vztahovat snížená sazba daně. Tuto problematiku řeší nový zákon o DPH v § 47 a následujících. Důležitým doplňkem jsou pak přílohy č. 1, 2 a 4 zákona, které obsahují výjimky k jednotlivým ustanovením zákona.

Další významná změna se týká nemovitostí z hlediska sazeb daně z přidané hodnoty. Nově se u převodu nemovitostí uplatňuje základní sazba daně, v případě, že se na převod nevztahuje osvobození dle § 56. Základní sazba se od 1. 5. 2004 vztahuje i na dodání stavby včetně nedokončené stavby, stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací, opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují.

Je třeba upřesnit, že určité výjimka se po dobu přechodného období, které máme povoleno Evropskou unií, vztahuje na bytovou výstavbu. Dle § 48 zákona se u převodu bytového domu, rodinného domu a bytu uplatní snížená sazba daně (pokud se na ně nevztahuje osvobození dle § 56).

Zároveň platí, že také u dodání bytového domu, rodinného domu a bytu jako součástí těchto domů, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní snížená sazba daně.

Důležité je ovšem vymezení bytového domu, rodinného domu a bytu pro účely správného uplatnění sazeb. Za bytový dům je označena stavba pro bydlení, v níž z úhrnu podlahových ploch všech jejích místností a prostorů připadá víc než polovina na byty. Rodinný dům je dle zákona také stavba pro bydlení, v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostorů určena pro bydlení. Rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní

podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví. Bytem se pak rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, včetně podílu na společných částech domu.

Z tohoto ustavení např. vyplývá, že samostatně stojící garáže, altány, zídky, stavby pro rekreaci, nebytový prostor s byty jsou dnes v základní sazbě daně. Obecně se výše sazby bude odvíjet od kolaudačního rozhodnutí na funkci dané stavby.

V této souvislosti je třeba podotknout, že součástí staveb pevně zabudované do stavby, které bylo dle přílohy č. 3 předvstupového znění zákona nutné zdánovat základní sazbou daně, jsou podle nového zákona brány jako součást stavby, a tím proto v rámci bytové výstavby podléhají snížené sazbě daně. Toto je např. v rozporu s direktivami EU, a proto se čeká změna v rámci příštích novel zákona o DPH.

Pokud se okrajově dotknu harmonizačních změn u zboží, zejména pak kategorie výjimek, nedošlo zde k tak velkým úpravám, jako je tomu u služeb, o kterých se zmíním v následujícím textu. Mezi výjimkami zůstaly zejména potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických), živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva, voda, knihy, brožury, noviny a časopisy. Zároveň zde byly ponechány zdravotnické prostředky a pomůcky (např. mimo sanitek) včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných. Nově jsou zde zařazeny léky, které doposud podléhaly osvobození od daně.

Jak již bylo řečeno, velké změny doznaly služby ve vztahu k uplatňování snížené sazby daně. Sazby tedy od 1. 5. 2004 obecně podléhají základní sazbě daně, pouze vybrané položky (pokud nejsou např. osvobozeny) podléhají snížené sazbě. Nejvýstižnějším přehledem služeb, které jsou zařazeny jako výjimky pod sníženou sazbou daně, je Tab. č. II.

## II: Seznam služeb podléhajících snížené sazbě<sup>2</sup>

- Průmyslové služby a práce na zdravotnických prostředcích-přístrojích a zařízeních včetně zdravotnických prostředků – ortopedických pomůcek, zařazené v SKP 33.
- Opravy zdravotnických prostředků – invalidních vozíků, zařazené v SKP 35.43.92.
- Shromažďování, úprava a rozvod vody zařazené v SKP 41, odvádění a čištění odpadních vod a ostatní služby zařazené v SKP 90.01.
- Pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících, jejich zavazadel a dopravních prostředků zařazená v SKP 60, která zahrnuje osobní železniční a silniční dopravu, ostatní pozemní osobní dopravu, podzemní dopravu a dopravu lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami.

<sup>2</sup> Pro uplatnění daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003.

Pokud je před číselným kódem uvedena poznámka ex, znamená to, že snížené sazbě daně podléhá pouze zboží v této příloze výslovně uvedené.

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



- Vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 61, které zahrnuje osobní lodní dopravu cestujících a jejich zavazadel.
- Letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel zařazená v SKP 62, která zahrnuje osobní leteckou přepravu cestujících a jejich zavazadel.
- Zdravotní péče, zařazená v SKP 85.1, pokud není osvobozena od daně podle § 58.
- Sociální péče, zařazená v SKP 85.32, pokud není osvobozena od daně podle § 59.
- Ex – Úklidové práce prováděné v domácnostech, zařazené v SKP 74.70.12 a 74.70.13.
- Domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany zařazené v SKP 85.3 nebo 95.0.
- Kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová, divadelní a jiná kulturní a zábavná představení, poplatky za vysílání rozhlasu a televize, umělecké a ostatní zábavné služby zařazené v SKP 92.3, které zahrnují činnosti spisovatelů, skladatelů, malířů, sochařů, herců, interpretů estrádních, kabaretních a podobných samostatných umělců
- Pohřebnictví a související služby, zařazené v SKP 93.03, které zahrnují provoz pohřebních ústavů, hřbitovů a krematorií.

Souhrnně by se dalo konstatovat, že mezi výjimky náleží vodné, přeprava osob, kulturní činnosti a služby z oblasti lidských potřeb. Zároveň si dovoluji podotknout, že do 31. 12. 2004 platí v rámci přechodných ustanovení snížená sazba i pro ubytovací služby.

Jako poslední věc v oblasti sazeb daně upřesňuji, že byla do zákona přidána příloha č. 4, která specifikuje umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, u kterých se při jejich dovozu uplatňuje snížená sazba daně.

## SOUHRN

Zákon o dani z přidané hodnoty tak, jak vstoupil v platnost od roku 1993, zahrnoval podstatnou měrou ustanovení, která byla v souladu se směrnicemi Evropské unie. S blížícím se vstupem naší země do Společenství bylo však nutné sladit ještě oblasti zákona, kde tomu tak nebylo. Podstatnější změny tohoto druhu byly zapracovány do zákona o DPH zhruba od října 2003. Nejvýznamnější úpravy však předpis doznal, dalo by se říci po poslední chvíli, s hraniční účinností od našeho vstupu do EU k 1. 5. 2004.

Zákon přinesl řadu stěžejních novinek, ať už vymezujících intrakomunitární vztahy z hlediska daně přidané hodnoty, tak snížení prahu pro povinnou registraci k dani či přeřazení služeb do základní sazby. Harmonizační význam tohoto zákona je proto nepopiratelný.

Bohužel se nedá říci, že podoba zákona není a nemůže být konečná – některé skutečnosti byly opomenuty, jiné byly zpracovány špatně, řadu okolností ukáže praktické používání zákona. V následujícím textu uvádím příklady věcných chyb z oblasti sazeb daně, které nejsou podle mého názoru v souladu s Šestou směrnicí a bude třeba je novelizovat.

Zákon v příloze č. 1 vymezuje zboží se sníženou sazbou daně dvěma způsoby. Jednak slovně, jednak číselným odkazem na harmonizovaný systém číselného označování zboží, který je všeobecně používán v celním sazebníku. Problém je v tom, že se slovní popis s číselným označením nekryje a zákon neuvádí, který z nich má přednost. Slovní popis uvádí zpravidla širší okruh zboží, než umožňuje Šestá směrnice a číselný popis zahrnuje ještě mnohem více zboží než popis slovní.

Například direktiva umožňuje použít sníženou sazbu daně u potravin, krmiv, živých zvířat a rostlin, které se běžně používají k přípravě stravy pro lidi nebo pro krmení zvířat. Slovní popis v zákoně již neobsahuje podmínku o používání pro lidskou výživu nebo krmení, takže se v rozporu s direktivou dostaly do snížené sazby i opice, morčata, papoušci, akvarijní rybičky, konopí, listy kolký a řada dalších zvířat a rostlin.

Číselný znak pak u položky „potraviny“ uvádí například i kapitolu 25 celního sazebníku, která obsahuje nerosty (síra, písek, kámen, cement, mramor apod.). Z této skupiny ale patří do potravin pouze kuchyňská sůl.

Další podobné nesrovnalosti se vyskytly u výrobků pro předcházení nemocím zařazené ve 40. kapitole celního sazebníku. Ta obsahuje pouze výrobky z kaučuku, jako jsou pneumatiky, duše, hadice a těsnění. Jediným druhem výrobku v celé kapitole, který může sloužit předcházení nemocem, jsou kondomy.

Díky podobně nepřesné klasifikaci výrobků pro prevenci nemocí se v základní sazbě ocitly i vitaminy

a antikoncepce. Protože je v příloze č. 1 u farmaceutických výrobků uvedeno jen použití pro humánní lékařské účely, podléhají základní sazbě daně i léky, které se používají pro léčbu zvířat.

Rozpor je i ve zdaňování mořských živočichů. Zatímco krabi, krevety a jiní plži, mlži a hlavonožci v živém stavu se zdaňují základní sazbou daně, jejich konzervovaná podoba zůstala ve snížené sazbě daně.

Řada rozporů s přílohou H Šesté směrnice se vyskytuje i u vymezení služeb v příloze č. 2. Příloha H ponechává ve snížené sazbě daně pod kategorií 15. služby poskytované podnikateli a pohřebními službami, společně s dodávkou souvisejících výrobků. V zákoně o DPH je však uvedeno „Pohřebnictví a související služby, zařazené v SKP 93.03, které zahrnují provoz pohřebních ústavů, hřbitovů a krematorií“. Již z doslovné citace obou předpisů je jasné patrný harmonizační rozkol. Nejasné je i zdaňování rakví, věnců, stuh a uren. Patří toto zboží pod pohřební služby s 5% sazbou nebo ne a zdaňuje se 19 %? Harmonizačně chybně však byly do snížené sazby v zákoně o DPH zařazeny i hřbitovní služby (obsekávání hrobů, odklizení a odvoz uschlých věnců a květín, půjčování konví na zalévání a nářadí aj.), které byly nesprávně zahrnuty pod služby pohřební.

Další nesrovnalost s přílohou H 6. direktivy spatřuji u dodávek vody odběrateli. Zatímco směrnice připouští sníženou sazbu pouze u dodávek vody, příloha č. 2 ZDPH přidává ještě shromažďování, úpravu a rozvod vody, ale také odvádění a čištění odpadních vod. Zde je jasné nepochopení toho, co se rozumí dodávkou vody, podle mě její jímání, úprava rozvod a další už nemá příloha H na mysli.

Nesprávně jsou do snížené sazby zařazeny poplatky za vysílání rozhlasu a televize, neboť podle direktivy EU vůbec nejsou předmětem daně. Totéž zároveň vyplývá z § 5 odst. 3 ZDPH, kde není činnost veřejnoprávních osob, v rámci jejich poslání, rovněž předmětem daně (což Český rozhlas a Česká televize, kterým jsou poplatky určeny, rozhodně jsou). Zároveň dodávám, že soukromá rádia a televize žádné poplatky nevybírají.

Podle mého názoru jsou v přílohách zákona o DPH složitě definovány pomůcky pro handicapované a jejich opravy. Český zákon to prozatím řeší jejich výčtem, což se jeví do budoucna jako komplikované. Proto by bylo vhodnější použít zcela jednoduchou klasifikaci podle přílohy H Šesté směrnice, kde se snížená sazba vztahuje na pomoc a zařízení běžně používané ke zmírnění nebo léčení invalidity, pro výhradní osobní používání invalidy, se zahrnutím oprav takových výrobků.

V rozporu s Šestou směrnicí – přílohou H jsou také:

- vstupné na veletrhy a sportovní události, které není uvedeno mezi kulturními činnostmi v příloze č. 2 zákona;
- používání sportovních zařízení, které rovněž není uvedeno jako výjimka v příloze č. 2 zákona;
- služby spojené s úklidem ulic, svozem odpadu a likvidací odpadu – v zákoně o DPH jsou ve snížené sazbě výslovně uvedeny pouze úklidové práce prováděné v domácnostech;
- veřejné ubytování je u nás ve snížené sazbě pouze do konce roku 2004, přitom v příloze H Šesté směrnice je uvedeno trvale ve výjimkách;
- náhradní díly ke zdravotnickým prostředkům, u nich se podle zákona vyžaduje čestné prohlášení, že náleží k určitému zdravotnickému prostředku určeného k ošetřování nemocných. Těžko lze takové ustanovení brát jako obvyklý zákonný postup.

Dá se tedy předpokládat, že nás čeká další zásah do zákona o dani z přidané hodnoty, pravděpodobně k 1. 1. 2005.

daň z přidané hodnoty, harmonizace daní, sazba daně, zákon o dani z přidané hodnoty

#### LITERATURA

- MAŠKOVÁ, R.: Máme zpoždění? Ekonom. ročník XLVIII (č. 15), 2004. s. 56-57, ISSN 1210-0714.  
Směrnice 175/1977 EU - Šestá směrnice rady ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS).

- TOMÍČEK, M.: Máme co jsme si vyjednali. Ted' začíná souboj s časem. Ekonom. ročník XLVII (č. 41), 2003. příloha s. 3 – 8, ISSN 1210-0714.  
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.  
Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

## Adresa

Ing. Andrea Votavová, Ústav účetnictví a daní, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika