PRAKTICKÉ APLIKACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY U ZEMĚDĚLSKÝCH PODNIKŮ V EU

D. Nerudová, P. David

Došlo: 30. června 2007

Abstract

NERUDOVÁ, D., DAVID, P.: *Practical aspects of value added tax in the agricultural enterprises in the EU*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2007, LV, No. 6, pp. 115–124

Tax policy represents one of the EU integration policies. The aim of the tax policy is to remove the national differences in taxation systems by withdrawing the obstacles to the competition and free movement of goods, services, people and capital on the internal market. Tax harmonization has the greatest development in the area of value added taxation, but differences still can be found. Those differences influence not only the farming business. The paper is aimed on five EU member states – Czech Republic, Poland, Rumania, Slovak Republic and Hungary. Based on the EU regulations in the area of value added tax and the practical experience during its application, it is possible to identify the critical areas and to contribute to its correction and to provide the value added tax neutrality and efficiency on the EU territory.

value added tax, registration, agricultural enterprise, European Union

Myšlenka o zavedení daně z přidané hodnoty je oproti ostatním daním poměrně mladá. Do praxe byla poprvé uvedena v roce 1968 ve Francii. Přejít na systém daně z přidané hodnoty je administrativně, časově a také politicky velmi náročný.¹ Přesto však je tento systém v současné době používán celou řadou zemí, především těch vyspělejších. Chudší země většinou na systém daně z přidané hodnoty nepřecházejí. Důvodem jsou vysoké náklady spojené s jejím zavedením, a to především ve formě administrativní náročnosti a nákladů při přechodu na nový daňový systém. I přes výše uvedené země využívající daň z přidané hodnoty ve světě neustále přibývá.

Průkopníkem v zavádění daně z přidané hodnoty v členských státech Evropské unie (dále jen EU) byla Evropská komise. Daň z přidané hodnoty byla stanovena jako jediná přípustná forma nepřímého zdanění nahrazující víceetapňové kumulativní systémy daní z obrátu v jednotlivých členských zemích.² V České

republice byla daň z přidané hodnoty zavedena až v roce 1993 v rámci celkové reformy daňového systému. Právní úprava daně z přidané hodnoty však byla od té doby mnohokrát novelizována. Nynější podoba je zakotvena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl přijat v souvislosti se vstupem České republiky do EU a nutností implementace Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)³ do tuzemského právního řádu. Právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice však jistě není konečná. V současné době jsou již připravovány další změny a úpravy týkající se především poskytování reverse charge služeb, vymezení elektronických služeb, upřesnění vztahů provozoven a zřizovatelů, vymezení ceny obvyklé pro zvláštní účely, oprav výše daně a sazeb, osvobození od daně, nároků na odpočet aj.

1 Zdroj: Kubátová (2003).

2 Zdroj: Nerudová (2005).

3 Tzv. Šestá směrnice.

Daň z přidané hodnoty je v České republice, stejně tak jako ve většině členských států EU, jedním ze stěžejních příjmů státního rozpočtu. Daň z přidané hodnoty se na celkových daňových příjmech podílí 34 %.⁴ Poslední vývoj daně z přidané hodnoty v České republice je ovlivňován zejména harmonizací daňových systémů v rámci EU.

Daňová politika se stává součástí integračních politik EU. Hlavním cílem daňové politiky EU je snaha o odstranění rozdílů v daňových systémech jednotlivých členských zemí a to zejména prostřednictvím minimalizace disproporcí v dopadech na hospodářskou soutěž a usnadnění volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu na jednotném trhu EU. V roce 1973 byl zaveden systém daně z přidané hodnoty s diferencovanými sazbami, které i nadále zůstaly v kompetenci vlád členských zemí. Primární snahou po zavedení daně z přidané hodnoty v členských zemích totiž bylo především dokončit strukturální harmonizaci a teprve následně se snažit o sbližování daňových sazeb. Cílem veškerých uvedených snah je přispět ke zlepšení fungování jednotného trhu.⁵

Dlouhodobým cílem Evropské komise je snížit jednotlivé rozdíly daňových systémů členských zemí, ať již prostřednictvím daňové harmonizace či koordinace, natolik, aby nebyly hrozbou pro bezproblémové fungování jednotného trhu, nevyvolávaly tržní deformace, a aby překážky daňového charakteru nebyly příčinou neefektivní alokace výrobních faktorů či produkce.

Daň z přidané hodnoty představuje oblast, kde harmonizace pokročila zřejmě nejvíce. Dle současných směrnic je ve velké míře dosaženo harmonizace daňového základu, který slouží k vyměření daně. Sjednoceny byly také postupy při zdaňování zboží při vývozu a dovozu a intrakomunitárních plnění. Záměrem Evropské komise je provést modernizaci daně z přidané hodnoty, zjednodušit ji, zajistit její jednotnější uplatňování a zlepšit administrativní spolupráci. I z těchto cílů je zřejmé, že uplatňování a úprava daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských zemích EU dosud nejsou jednotné. Velmi často dochází k porušování principu daňové neutrality, a to především u nových členských zemí. Nakládání se zahraničními subjekty je často až příliš přísné a formální a tak i přes existující stupeň legislativní harmonizace dochází k nerovným podmínkám hospodářské soutěže.

TEORETICKÁ A METODOLOGICKÁ VÝCHODISKA

Daň z přidané hodnoty představuje všeobecnou daň ze spotřeby, tzn., že je jí podrobena veškeré zboží a služby. Mechanismus fungování daně je velmi jednoduchý. Pokud plátce daně uskutečňuje ekonomickou činnost a odvádí daň na výstupu, má právo, v případě že splnil zákonem stanovené podmínky, uplatnit nárok na odpočet daně. Daň z přidané hodnoty představuje daň nepřímou, je tedy odváděna plátcem,⁶ ale placena poplatníkem⁷ v ceně výrobku či služby. Daň je uložena na tokovou veličinu, konkrétně na přidanou hodnotu. Daň z přidané hodnoty je také daň in rem stanovovaná ad valorem. Daň in rem se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka a daň ad valorem je stanovena podle ceny zdaňovaného základu. Její výše se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách, nejčastěji procentem.⁸ Je vybírána v každém stadiu ekonomické aktivity z hodnoty, která byla v jeho rámci přidána. Není však součástí nákladů, a to s výjimkou nákladů konečného spotřebitele. Tato daň je přímo úměrná ceně výrobku nebo služby, protože je počítána jako její procentuální část.

U každé transakce v procesu výroby nebo služby je tato daň počítána z aktuální ceny výrobku, ale je snížena o částku, která byla ze stejného titulu stanovena z transakce předcházející. Platí se tedy jen ze skutečné hodnoty přidané v daném stadiu. Výslednou výši daně pak zaplatí konečný spotřebitel. Plátcem je ovšem ten, kdo výrobek prodává (nebo poskytuje službu) spotřebiteli, protože daň z přidané hodnoty je součástí spotřebitelské ceny. Vzhledem k poměrně složité administrativě jsou u daně z přidané hodnoty plátcí daně pouze větší subjekty, jejichž obrat překračuje zákonem dané minimum.⁹

Každý stát má svoji individuální daňovou strukturu, tedy i podíl přímých a nepřímých daní. Od poloviny 80. let min. století sílí v zemích EU názor, že vhodnější je přesouvat daňovou zátěž z příjmů na spotřebu (tedy daň z přidané hodnoty). Nepřímé zdanění má ovšem také i své slabé stránky.

Mezi nejčastější argumenty preference zdanění spotřeby před zdaněním příjmů patří zejména nízká náchylnost nepřímých daní k únikům, která je dána mechanismem stanovování daňové povinnosti jednotlivých subjektů. Daň z přidané hodnoty je trans-

4 Údaj dle CDS za rok 2006, kdy inkaso daně z přidané hodnoty v České republice bylo 217784 mil. Kč a inkaso daní celkem 633614 mil. Kč.

5 Zdroj: Široký (2007).

6 U plátce nedochází ke snižování důchodu.

7 Daň je v podstatě přenesena na jiný subjekt.

8 Zdroj: Široký (2003).

9 Zdroj: Hamerníková, Kubátová (1999).

parentní z hlediska možnosti stanovit daňové zatížení výrobku v jakékoli fázi jeho výroby. Přesto se v některých zemích ukazuje slabá odolnost této daně vůči únikům, kdy se neoprávněně využívá nároku na odpčet daně při vývozu.¹⁰ Daň z přidané hodnoty splňuje základní požadavek kladený na daňový systém – je neutrální. Umožňuje totiž vyloučit výrobní vstupy při zdanění spotřeby, nezvýhodňuje výrobky s nízkým počtem stupňů zpracování, a tak nepřispívá k tlaku na vertikální integraci jako daň z obratu.¹¹ Plátce daně zatíží daní z přidané hodnoty jen tu část hodnoty, kterou k výrobku nebo službě sám přidal. K takzvanému dvojímu zdanění však v některých případech přece jen dochází. Daní z přidané hodnoty lze oproti daní z obratu efektivněji zdanit většinu služeb. Je také příznivá z hlediska mezinárodního obchodu, protože její mechanismus umožňuje nezdaňovat export, a tak odstraňovat existující distorze. Tato daň na rozdíl od přímého progresivního zdanění nedeformuje trh práce, přímo neovlivňuje množství úspor a je méně náročná na nezbytnou administrativu. V neposlední řadě je třeba také zmínit značnou spolehlivost výnosů daně z přidané hodnoty pro stát.

Negativní vlastnosti daně z přidané hodnoty jsou spojeny zejména s procesem jejího zavádění, kdy existují reálné obavy ze zvýšení inflace, ze značné administrativní náročnosti a z vyvolaných nákladů zdanění. Další negativní charakteristikou daně z přidané hodnoty je regresivní působení a vznik distorzí. Regresivní dopad vzhledem k důchodům poplatníků má především jednosazbová daň z přidané hodnoty, neboť sklon ke spotřebě s růstem důchodu klesá. Spravedlivější zdanění spotřeby při zachování principu platební schopnosti proto vyžaduje diferencované sazby.¹⁰

Harmonizace daně z přidané hodnoty v EU vychází ze Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS). Směrnice zavedla obecná pravidla pro určení předmětu daně, její teritoriální dosah, okruh subjektů, odpovědnost, výjimky ze zdanění a řadu dalších podrobností. Uvedená pravidla jsou označována za jednotný základ pro vyměňování daně z přidané hodnoty. Pravidla pro základ daně i sazby však byla několikrát revidována a měněna. Harmonizovaným základem daně z přidané hodnoty je každý prodej zboží a služeb s výjimkou finančních a právních služeb a kapitálových statků, u nichž lze základ daně určit jen velmi obtížně nebo kde není jasné, co je vlastně základem daně (např.

nové produkty finančního trhu). Od daně je osvobozena zdravotní péče, vzdělání a jiné statky, které jsou pod ochranou státu.

Daň z přidané hodnoty má nejvhodnější vlastnosti nutné k zachování neutrality v mezinárodním obchodě, a proto je od roku 1997 v zemích EU jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby. Nezbytnost daně z přidané hodnoty zdůvodňuje Směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (67/227/EHS).¹² Technika výběru daně umožňuje nejen zjistit zaplacenou daň na všech úrovních zpracování, ale umožňuje také refundaci této daně.

Od zavedení jednotného trhu v roce 1993 platí v zemích EU přechodný režim – princip země spotřeby. Odpadly tak formality na vnitřních státních hranicích a administrativní daní je vykonávána stejným úřadem bez ohledu na to, zda jde o dovoz nebo o domácí plnění (úřad daňový, nebo celní). Byl vytvořen zvláštní systém kontroly, kdy každému subjektu v EU, který se podílí na zahraničním obchodu s dalšími členskými zeměmi, bylo přiděleno zvláštní identifikační číslo. Tato čísla jsou uvedena při realizované obchodní činnosti na dokumentech obchodních partnerů. Plátcům daně z přidané hodnoty jsou nuceni k detailní evidenci všech plateb a refundací a finanční (daňové) úřady členských států musí celý systém pružně řídit a administrativně zabezpečit. Daň pak platí kupující strana (plátce daně z přidané hodnoty) ve své zemi podle sazby platné v této zemi. Jedná se o zásadu země určení, která měla původně být pouze přechodnou záležitostí. Nicméně tento systém se velmi osvědčil, a tak Komise již neuvažuje o původně plánovaném zavedení principu země původu.

Exporty do třetích zemí jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny. Zásada země původu tak platí pouze pro prodej finálním spotřebitelům, a proto je zaplacená daň z přidané hodnoty platná v tom státě a lze se zbožím disponovat po celém území EU v neomezeném množství. Výjimkami jsou například dodávky zboží ze zásilkových domů, které se zdaňují sazbou země určení a jsou jejím příjmem, nebo koupě automobilů, motorových člunů a letadel, pokud nejsou starší více než šest měsíců. Ty jsou zdaňovány v zemi kupujícího (přesněji v zemi registrace) bez ohledu na zemi původu.

V letech 1991–1992 byla vydána dvě nařízení EU ke vzájemné výměně informací. První z nich, Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 638/2004 ze dne 31. března 2004, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, zavedlo

10 Zdroj: Kubátová (2003).

11 Zdroj: Šíroky (2003).

12 Tzv. První směrnice.

tzv. Intrastat, tedy systém sběru dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi členskými státy Evropské unie. Povinnost vykazovat data prostřednictvím statistického hlášení Intrastat se týká v České republice fyzických i právnických osob, které překročí asimilační (osvobozující) práh a jsou registrovány k dani z přidané hodnoty podle Vyhlášky č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 563/2006 Sb. Asimilační práh představuje součet fakturovaných částek do a ze zahraničí za jeden kalendářní rok. Pro dovoz je tento práh stanoven na 2 000 000 Kč a pro vývoz na 4 000 000 Kč.

Dovozci a vývozci, pokud jim dosud nenastala povinnost podávat tato statistická hlášení, si musí sami průběžně sledovat, zda a od kdy se stávají zpravodajskou jednotkou. Jedná se o informace o zemi původu nebo určení, množství zboží a jeho hodnotě dle klasifikace Jednotného celního sazebníku, o dodacích lhůtách a způsobu dopravy. Ostatní subjekty, které nedosáhnou této hranice, poskytují požadované informace v daňovém přiznání. Vyplňování údajů ve statistickém hlášení Intrastat částečně vychází z integrovaného tarifu EU zvaného TARIC, což je globální databáze Evropské komise, dle které je jednoznačně určeno sazební zařazení zboží a celní sazby jako jsou cla, přídavná cla, spotřební daně apod. Mimo jiné jsou obsahem TARICu také doplňková opatření pro dovoz a vývoz zboží ze a do třetích zemí.

Druhé Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 638/2004 ze dne 31. března 2004, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy zavedlo systém VIES (VAT Information Exchange System) umožňující výměnu vybraných informací, například registračních čísel subjektů a objem přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění. Tento přechodný režim je administrativně velmi náročný, nicméně stále není dosaženo stavu, kdy by obchod uvnitř jednoho trhu, ale mezi dvěma členskými státy, byl zdaňován stejně. Rozdíly jsou patrné již v podmínkách samotné registrace plátců daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských zemích. S tím úzce souvisí problematika nároku na odpočet daně před registrací, a to v případech založení či nezaložení provozovny v dané členské zemi EU. Společné znaky jednotlivých diferencí v uvedené oblasti je možné sledovat především u novějších členů EU.

Z výše uvedených důvodů je tento text zaměřen na pět členských zemí EU, které do Společenství vstoupily většinou současně v roce 2004. Jedná se o Českou republiku, Polsko, Slovensko, Maďarsko a Rumunsko, které se stalo členem unie až v roce 2007. Na základě analýzy nařízení v rámci EU a praktických poznatků z jejich aplikace v jednotlivých zemích je

možné vymezit kritické oblasti v dané problematice ovlivňující činnost zemědělských podniků, a tím přispět k nápravě dané situace a zajistit platnost principu neutrality daně z přidané hodnoty a její efektivní existence na území Evropské unie.

Při zpracování tématu bylo využito empirického výzkumu dané problematiky v rámci jednotlivých uvedených zemí EU. Metoda analýzy je uplatněna při identifikaci vlastností zkoumaných jevů, metoda syntézy pak v závěrečných částech textu k formulaci konstrukcí sjednocujícího charakteru. Nezbytné bylo také použití metody deskripce k popisu současného stavu předmětných směrnic EU a dalších skutečností a jevů tak, aby mohly být vytvořeny podstatné souvislosti na základě zpracování a vyhodnocení příslušných údajů. Mimo jiné bylo dále využito metod indukce a dedukce, jejichž aplikace umožnila zevšeobecnit zjištěné skutečnosti a formulovat obecně platné principy, včetně jejich předpokládaných důsledků.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Cílem Šesté směrnice je mimo jiné zrušit zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy EU a zajistit fungování společného systému daní z obratu nediskriminujícího zboží ani služby podle původu. Pravidla pro odpočet daně by měla být harmonizována do té míry, že výše odpočtu daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem. Členské státy by měly moci uplatňovat zvláštní režim zahrnující paušální vyrovnání pro daň z přidané hodnoty na vstupu pro zemědělce, na něž se nevztahuje základní režim. Jestliže by použití běžného režimu daně z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu vedlo k obtížím, mohou členské státy v případě zemědělců použít režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně z přidané hodnoty zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělci, na něž se vztahuje právě režim daňového paušálu. Za sazbu paušální náhrady je považována procentní sazba, kterou stanoví jednotlivé členské státy Evropské unie. Jejich účelem je nahradit zemědělci podléhajícím daňovému paušálu stanovenou sazbou daň z přidané hodnoty na vstupu. Členské státy tedy v případě potřeby stanoví sazby paušální náhrady a oznámí je Komisi před jejich uplatněním. Sazby jsou založeny na makroekonomických statistických údajích, které se týkají výlučně zemědělců podléhajících daňovému paušálu, za předešlé tři roky. Tento režim však nesmí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je celková daň z přidané hodnoty na vstupu. Členské státy mají možnost snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu. Sazbu lze zaokrouhlit směrem nahoru nebo dolů na nejbližší polovinu procentního bodu. Členské státy mohou sta-

novit pro lesnictví, pro různá pododvětví zemědělství a pro rybářství rozdílné sazby paušální náhrady. Sazba paušální náhrady se uplatňuje na ceny bez daně dodaných zemědělských produktů a poskytnutých zemědělských služeb zemědělci podléhajícími daňovému paušálu osobám povinným k dani. Tato náhrada vylučuje všechny jiné formy odpočtu. Každý zemědělec podléhající daňovému paušálu se může rozhodnout v souladu s pravidly a podmínkami stanovenými daným členským státem pro použití běžného režimu daně z přidané hodnoty, popřípadě pro použití zjednodušeného režimu.

Na základě ustanovení Směrnice Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (79/1072/EHS)¹³ je třeba zabránit tomu, aby byla osoba povinná k dani usazená v některém členském státě povinna odvést daň, která jí byla fakturována v souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služeb v jiném členském státě, nebo která byla odvedena za dovoz do jiného členského státu, a tak podléhala dvojímu zdanění. Dále mají být odstraňovány rozdíly mezi předpisy platnými v současnosti v členských státech, které v některých případech způsobují odklon obchodů a narušují hospodářskou soutěž. Uvedená pravidla nesmí vést k rozdílnému zacházení s osobami povinnými k dani podle členského státu, v němž jsou usazeny. Každý členský stát má vrátit osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za daných podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro stanovená plnění podle tzv. šesté směrnice anebo pro služby uvedené v této směrnici. Osoba povinná k dani, která v tuzemsku nedodala žádné zboží ani neposkytla služby, aby získala nárok na vrácení daně, musí jednak podat příslušným orgánům žádost podle příslušného vzoru a přiložit prvopisy faktur nebo dovozních dokladů, dále prokázat potvrzením vydaným příslušnými orgány státu, v němž je usazena, že v tomto státě podléhá dani z přidané hodnoty, doložit písemným prohlášením, že po dobu uvedenou nedodala žádné zboží ani neposkytla služby v tuzemsku a zavázal se vrátit jakoukoli neoprávněně získanou částku. Osoba povinná k dani nemusí předkládat nové potvrzení po dobu jednoho roku ode dne vydání prvního potvrzení příslušnými orgány státu, v němž je usazena. Členské státy nesmějí uložit osobám povinným

k dani žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná. Žádost o vrácení daně se musí vztahovat na fakturované pořízení zboží nebo služeb nebo na dovoz uskutečněný v průběhu nejméně tří měsíců a nejvýše jednoho kalendářního roku. Může se však vztahovat i na dobu kratší než tři měsíce, pokud tato doba představuje zbytek kalendářního roku. Žádosti se mohou týkat i faktur a dovozních dokladů, na které se nevztahovaly předchozí žádosti, a které se týkají operací uskutečněných během daného kalendářního roku. Předkládají se příslušným orgánům ve lhůtě šesti měsíců od konce kalendářního roku, v němž vznikla daňová povinnost. Pokud se žádost vztahuje na období kratší než jeden rok, avšak delší než tři měsíce, musí se jednat nejméně o částku odpovídající ekvivalentu 200 EUR v národní měně. Pokud se žádost vztahuje na období kalendářního roku nebo zbytku kalendářního roku, musí se jednat nejméně o částku odpovídající ekvivalentu 25 EUR v národní měně. Členské státy mohou částku vyplývající z přepočtu na národní měnu zaoкругlit dolů nebo nahoru až o 10 %.

Příslušné orgány opatří razítkem každou fakturu nebo dovozní doklad, aby nemohly být použity pro další žádosti, a vrátí je ve lhůtě jednoho měsíce osobě povinné k dani. Rozhodnutí o žádosti o vrácení daně má být oznámeno do šesti měsíců ode dne, kdy byla žádost spolu s veškerými doklady podána příslušnému orgánu. Daň se vrací před koncem uvedené lhůty na žádost žadatele v členském státě, kde o vrácení požádal, nebo v členském státě, v němž je usazen. V tom případě ale hradí bankovní poplatky za převod žadatel. V případě zamítnutí žádosti musí být tato skutečnost patřičně odůvodněna. Lze se proti němu odvolat k příslušným orgánům dotyčného členského státu formami a ve lhůtách, které jsou stanoveny pro žádosti o vrácení daně předkládané osobou povinnou k dani usazenou v tomto státě. Není-li osoba povinná k dani usazena ve Společenství, mohou členské státy vrácení daně odmítnout nebo je vázat na splnění dalších podmínek. Daň jí ale nelze vracet za podmínek výhodnějších, než jsou podmínky pro osoby povinné k dani usazené ve Společenství.

Dani z přidané hodnoty v České republice podléhá dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží, poskytnutí i přijetí služeb a převod či přechod nemovitostí. Zahraniční zemědělské podniky se musejí v České republice registrovat k dani z přidané hodnoty, jestliže zde uskutečňují ekonomické aktivity podléhající této dani a obrat jejich transakcí přesáhne 1 000 000 CZK za posledních 12 kalendářních

13 Tzv. Osmá směrnice.

měsíců, což je v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, kde je České republice stanoven práh 5 000 EUR. V určitých případech zahraniční zemědělské podniky, které neprovozují ekonomickou činnost na území České republiky, mohou být stále povinny k registraci k dani z přidané hodnoty a placení této daně v České republice, nebo stanovit osobu k zastupování v této věci.

Všechny zahraniční zemědělské podniky musejí být identifikovány k dani z přidané hodnoty v Maďarsku, jestliže zde uskutečňují obchodní činnost, podléhají dani z přidané hodnoty v Maďarsku a mají právo na odpočet daně. V případě dodání zboží osobou založenou v jiném členském státě musí být přiděleno identifikační číslo, jestliže čistý úhrn prodeje přesáhne obrát 35 000 EUR za rok. Zahraniční osoby, které nejsou založeny v Maďarsku a pouze provádějí transakce, v rámci kterých je daň z přidané hodnoty splatná druhou stranou obchodu, se na základě maďarského práva nemusejí k dani z přidané hodnoty registrovat.

Dani z přidané hodnoty v Polsku podléhají fyzické a právnické osoby vykonávající ekonomickou činnost na jeho území. Jestliže jednotka založená mimo Polsko nabízí služby na území Polska, daň bude placena kupujícím služby (reverse charge mechanismus). Nicméně zahraniční jednotka se může registrovat k DPH v Polsku a platit tyto služby dle základního principu. Povinnost registrace k dani vzniká překročením obrátu 35 000 EUR vyjádřených v místní měně za předchozí zdaňovací období.

Zahraniční zemědělské subjekty mají v Rumunsku povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, jestliže zde nabízejí zboží nebo služby, které jsou před-

mětem místní úpravy daně z přidané hodnoty kromě případu, kdy osoba podléhající placení daně je příjemcem zboží či služby. Také zahraniční osoby provozující intrakomunitární nabídku nebo získávání zboží v Rumunsku zde mají povinnost registrace k dani z přidané hodnoty. Registrační limit v Rumunsku je 200 000 RON. Existuje zde také možnost dobrovolné registrace.

Zahraniční zemědělské podniky jsou povinny se na Slovensku registrovat k dani z přidané hodnoty, jestliže zde začnou provozovat aktivity podléhající dani z přidané hodnoty. Zahraniční osoby také musejí splnit registrační požadavky, jestliže podléhají povinnosti registrace v jiném členském státě a nabízejí zboží na území Slovenska, pokud hodnota zboží dopraveného v kalendářním roce přesáhne 1 500 000 SKK. Registrace jsou zproštěny osoby nabízející pouze služby nebo zboží současně s instalací nebo montáží a příjemce zboží je povinen platit daň z přidané hodnoty na území Slovenska. Zahraniční osoby se mohou registrovat i dobrovolně.

Daň z přidané hodnoty je v rámci členských zemí EU sice formálně sladěna, ale problémem je stálá existence množství výjimek jak nových, tak i původních členů Evropské unie. S registrací k dani z přidané hodnoty úzce souvisí problematika možnosti odpočtu daně v jednotlivých uvedených zemích, kde jsou patrné značné rozdíly v této oblasti. Za jakých podmínek a v jakých případech tedy bude mít zemědělský podnik z jakéhokoliv členského státu v dalších uvedených zemích, kde založí svoji organizační složku, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty před vlastní registrací, jestliže je mu fakturována daň z přidané hodnoty na zboží a služby?

I: Nárok na odpočet DPH před registrací při vzniku provozovny¹⁴

Za vybraný stát EU je v I. schématu považována postupně Česká republika, Maďarsko, Polsko, Rumunsko a Slovensko a za jiný členský stát EU je považován jakýkoliv jiný členský stát Evropské unie než právě vybraný členský stát Evropské unie. Šipky ve schématu naznačují, že část vybavení organizační složky je dovezeno zemědělským podnikem

A z jiného členského státu Evropské unie a současně dodavatel z vybraného členského státu Evropské unie fakturuje organizační složce zemědělského podniku A ve vybraném státě daň z přidané hodnoty na zboží či služby.

V České republice je zpětná registrace k dani z přidané hodnoty možná především pouze u zahraničních

14 Vlastní zpracování.

subjektů. Tedy pobočka subjektu z jiného členského státu zapsaná v obchodním rejstříku v České republice má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v rámci pořízených aktiv před registrací od tuzemského dodavatele. Tuzemské subjekty zpětné registrace využít nemohou. Podmínky odpočtu daně na vstupu v České republice odpovídají Šesté směrnici.

V Maďarsku je při založení organizační složky subjektu z jiného členského státu automaticky přidělováno daňové identifikační číslo, je zde běžná tzv. registrace na přepážce. Zpětná registrace k dani z přidané hodnoty však v tomto státě možná není. Pokud tedy subjekt například před založením své organizační složky využije poradenských služeb maďarského subjektu, nárok na odpočet daně na vstupu mu nevznikne. Registrace k dani z přidané hodnoty v Maďarsku je povinná a není možné provádět daňový audit zpětně a tak zde nebylo možné uplatňovat vrácení daně z přidané hodnoty ani na základě Osmé směrnice, ani přes potvrzení odvolání jednoduše proto, že národní legislativa tuto skutečnost dosud upravuje jednoznačně. V současné době je v Maďarsku v této záležitosti očekáván výsledek podané stížnosti k Evropské komisi.

Polské zákony zpětnou registraci k dani z přidané hodnoty nedovolují, subjekt by se tím vystavil trestní zodpovědnosti, povinnosti uhradit splatnou daň z přidané hodnoty, navíc ještě včetně až 30% sankce z dané částky, pokud povinnost úhrady daně z přidané hodnoty zjistí správce daně. Organizační složka subjektu z jiného členského státu se tedy v první řadě musí v Polsku registrovat a platit daň z přidané hodnoty. V poslední době však došlo k jistému průlomům v této oblasti. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty před registrací byl v některých případech povolen při samotné registraci k dani z přidané hodnoty. Vrchní soud v Polsku již také rozhodl o možné zpětné registraci a odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu, nicméně stále zde existují praktické problémy, které mohou mít vliv na postup při uplatnění odpočtu.

V Rumunsku je také prioritou registrace k dani z přidané hodnoty. V okamžiku zamýšlení uskutečnit ekonomickou činnost vzniká subjektům nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud nepřekročí zákonem

stanovenou lhůtu pěti po sobě jdoucích let počínaje 1. lednem následujícího roku po roce, kdy nárok na odpočet vznikl. Zmíněný záměr uskutečňování ekonomické činnosti musí být zřejmý například vynakládáním nákladů nebo počátečních investic. Nárok na odpočet daně před registrací k dani z přidané hodnoty osoby povinné k dani je umožněno pouze při splnění určitých specifických podmínek stanovených rumunskými daňovými zákony. Povinnost přiznat daň z přidané hodnoty vzniká již při případném přemístění obchodního majetku organizační složkou subjektu z jiného členského státu na území Rumunska, kde místem plnění je právě Rumunsko. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v Rumunsku je také samozřejmostí existence daňového dokladu nebo jiného právního dokumentu prokazujícího správnost výše daně z přidané hodnoty u zboží či služeb a skutečnost, že toto zboží či služby jsou použity pro činnosti, které zakládají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Na Slovensku existuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty před registrací k této dani při vzniku stálé provozovny pouze u majetku, o kterém je účtováno v okamžiku registrace. Vrácení daně z přidané hodnoty subjektu z jiného členského státu, který má na Slovensku provozovnu není možné. Je tedy zřejmé, že takto subjektům může vzniknout ztráta daně z přidané hodnoty na vstupu vynaložené u služeb a do jisté míry i u majetku pořízeného před registrací od slovenského dodavatele.

Problematickou nároku odpočtu daně z přidané hodnoty před registrací k této dani dále vedle možnosti zřízení stálé provozovny rozšíříme také o tuto variantu bez vzniku provozovny zemědělského podniku z jiného členského státu Evropské unie na území České republiky, Maďarska, Polska, Rumunska a Slovenska. Základní otázkou opět bude, za jakých podmínek a v jakých případech bude mít zemědělský subjekt z jiného členského státu v uvedených zemích, kde nezaloží svoji organizační složku, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty před vlastní registrací, jestliže je mu fakturována daň z přidané hodnoty na zboží a služby?

II: Nárok na odpočet DPH před registrací bez vzniku provozovny¹⁵

¹⁵ Vlastní zpracování.

Za vybraný stát EU je ve II. schématu považována postupně Česká republika, Maďarsko, Polsko, Rumunsko a Slovensko, za členský stát EU je považován jakýkoliv další členský stát Evropské unie kromě právě vybraného členského státu Evropské unie a za jiný členský stát EU další členský stát Evropské unie. Šipky ve schématu naznačují, že zboží se fyzicky pohybuje pouze z vybraného členského státu do jiného státu Evropské unie, nicméně zemědělský podnik z členského státu kupuje zboží od subjektu z vybraného členského státu Evropské unie a dále subjekt členského státu prodává toto zboží subjektu povinnému k dani v jiném státě Evropské unie.

V České republice není zemědělský podnik z členského státu Evropské unie oprávněn se registrovat k dani z přidané hodnoty, protože neuskutečnil žádné plnění, u něhož by byl povinen přiznat a zaplatit daň. Nárok na odpočet pak lze uplatnit podle Osmé směrnice. Uskladnění zboží na území vybraného členského státu Evropské unie je možné zpětně uplatnit. Vrácení částky daně z přidané hodnoty lze v České republice očekávat přibližně do půl roku, nicméně tato lhůta bývá ze strany finančních úřadů prodlužována žádostmi o dodatečné informace.

Jestliže je subjekt z Maďarska, pak by při dané situaci měl vůči subjektu z členského státu Evropské unie uplatnit maďarskou daň z přidané hodnoty. Subjekt v členském státě Evropské unie prodává zboží do jiného členského státu a maďarská strana přijme žádost o vrácení daně z přidané hodnoty. Subjekt z členského státu musí vysvětlit svůj záměr, aby bylo možné dosáhnout refundace daně z přidané hodnoty. Obecně však lze oproti žádosti dle Osmé směrnice doporučit registraci, kdy se maďarské úřady nedotazují na důvody registrace. Pokud v Maďarsku není dodržena lhůta pro refundaci daně z přidané hodnoty, přicházejí v úvahu úroky z prodlení, nicméně tato možnost je většinou eliminována žádostmi o dodatečné informace ze strany finančního úřadu. Postup maďarských správců daně často není jednotný a jasný a daň z přidané hodnoty mnohdy není refundována.

V Polsku není obecně zpětná registrace k dani z přidané hodnoty možná a subjekt je vystaven mož-

nosti trestní odpovědnosti. Subjekt z členského státu je tedy povinen se k dani z přidané hodnoty v Polsku registrovat. Při registraci je třeba potvrdit záměr zahájit činnost a stát se plátcem daně z přidané hodnoty. V praxi však v této zemi je krátkodobě možné řešit zpětnou registraci, a proto je relevantní uvažovat i o případném odpočtu daně z přidané hodnoty. Především je třeba při prodeji zboží subjektem z členského státu v Polsku před registrací k dani z přidané hodnoty v Polsku podat žádost o vrácení daně dle Osmé směrnice. Existuje však riziko zamítnutí této žádosti, protože zboží bylo pořízeno pro účely ekonomické činnosti subjektu z členského státu v Polsku, a tak tento subjekt podléhá povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty. V případě úspěchu žádosti o vrácení daně často lhůty samotných plateb vrácené daně z přidané hodnoty dosahují až tří a více let při absenci úroku z prodlení.

Rumunské úřady se do jisté míry chovají v uvedených situacích velmi podobně jako v případě Polska. Zpětná registrace k dani z přidané hodnoty zde není možná a je doporučováno ji provést před započítáním ekonomické aktivity. Při registraci k dani z přidané hodnoty v Rumunsku je třeba prokázat vůli provozovat zde ekonomickou činnost. Registraci je možno provést přímo nebo prostřednictvím daňového zástupce. Jestliže subjekt z členského státu pořídí před registrací v Rumunsku zboží, vystavuje se riziku ztráty nároku na odpočet daně.

Na Slovensku je nezbytné, aby se subjekt z členského státu Evropské unie zaregistroval k dani z přidané hodnoty před započítáním veškeré činnosti na jeho území. Po registraci je zde možné požádat o uplatnění odpočtu daně u zboží zakoupeného před registrací, ovšem pouze pokud jej subjekt z členského státu vlastní i v okamžiku registrace. Pokud je zboží subjektem z členského státu prodáno před registrací k dani z přidané hodnoty, pak může být vrácení daně zamítnuto z důvodu pořízení tohoto zboží pro účely ekonomické činnosti na Slovensku. Nárok na odpočet u zboží prodaného před registrací tak může být ztracen, výsledek je však závislý na interpretaci zákona příslušného slovenského finančního úřadu.

SOUHRN

Podmínky registrace k DPH jsou v České republice, Maďarsku, Polsku, Rumunsku a na Slovensku velmi blízké a de facto odpovídají požadavkům komunitární legislativy. Existují však mnohé výjimky a také odlišné přístupy a interpretace úprav daně problematiky v jednotlivých zemích. Proto je nezbytná neustálá komunikace a vůle k aplikaci nových přístupů.

Aby bylo usnadněno fungování procedury vrácení daně z přidané hodnoty nejen zemědělským podnikům, je třeba sblížit či lépe odstranit výjimky z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v jednotlivých státech Evropské unie. Rozdíly jsou zřejmé i v prioritě rámce stanoveného EU nebo úprav v jednotlivých členských zemích. V České republice je vyřízení žádosti o vrácení daně podle Osmé směrnice

možné, v Maďarsku se doporučuje spíše registrace než uvedená žádost a v Polsku a Rumunsku je dokonce tato žádost v rozporu s podmínkami povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty.

K naplnění stanovených cílů v oblasti daně z přidané hodnoty v Evropské unii by jistě také přispělo zavedení plně elektronické procedury a efektivnějších podmínek kontroly. Výrazným nedostatkem je značná právní nejistota subjektů provozujících zemědělskou činnost a samozřejmě i ostatních podnikatelských subjektů při vracení daně z přidané hodnoty. V mnohých státech Evropské unie dochází k značnému zpoždění vracení částek daně z přidané hodnoty. Dokonce jsou tyto lhůty mnohdy dále uměle prodlužovány žádostmi místních úřadů o dodatečné informace. Vrácení daně z přidané hodnoty může v uvedených zemích trvat šest měsíců, ale také i více než tři roky. Řešení tohoto nedostatku je ale poměrně snadné zavedením a striktním dodržováním pravidla úroku z prodlení, předpokládá však dostatek politické vůle k učinění tohoto kroku.

Aby v České republice i ostatních zemích byla naplňována lisabonská strategie, nesmí být zvyšována zátěž podnikatelského sektoru. Naopak musí být vyvíjena snaha o zjednodušování pravidel a jejich aplikací, respektive o snižování administrativních nákladů zdanění. Předpokládaná novela úpravy daně z přidané hodnoty v České republice je potřebná mimo jiné i z důvodů výraznější korespondence se směrnicí o dani z přidané hodnoty.

Jak pro Českou republiku, tak i pro ostatní země EU je velmi důležité zajistit dobré podmínky pro zde podnikající zemědělské i ostatní subjekty mimo jiné tak, že budou uplatňovat takový daňový systém, který bude odpovídat obecně známým daňovým principům.

daň z přidané hodnoty, registrace, zemědělský podnik, Evropská unie

Tento text je součástí výstupů výzkumného záměru Provozně ekonomické fakulty Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně „Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu“, identifikační kód VZ: 62156 48904.

LITERATURA

- HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K.: *Veřejné finance*. Praha, Eurolex Bohemia, 1999. 402 s. ISBN 80-902752-1-4.
- KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha, ASPI, 2003. 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
- MARKOVÁ, H.: *Daňové zákony 2007*. 15. vyd. Praha, Grada Publishing, 2007. 192 s. ISBN 978-80-247-2087-6.
- NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha, ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha, Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.
- ŠIROKÝ, J.: *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha, C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
- Česká daňová zpráva. *Daňové příjmy daně z přidané hodnoty za rok 2006*. [online]. 2007, [cit. 2007-06-12]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-0F15C856/cds/xsl/219_7725.html?year=>>.
- Eur-Lex. *Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment* [online]. 2007, [cit. 2007-06-10]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML>>.
- Eur-Lex. *First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes* [online]. 2007, [cit. 2007-06-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V1&T2=1967&T3=227&RechType=RECH_naturel&Submit=Search>.
- Eur-Lex. *Regulation (EC) No 638/2004 of the European Parliament and of the Council of 31 March 2004 on Community statistics relating to the trading of goods between Member States* [online]. 2007, [cit. 2007-06-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V1&T2=2004&T3=638&RechType=RECH_naturel&Submit=Search>.
- Eur-Lex. *Council Regulation (EEC) No 1027/79 of 8 May 1979 amending Council Regulation (EEC) No 1798/75 on the importation free of Common Customs Tariff duties of educational, scientific and cultural materials* [online]. 2007, [cit. 2007-06-10]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31979R1027:EN:HTML>>.
- Eur-Lex. *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax* [online]. 2007, [cit. 2007-06-02]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:01:EN:HTML>>.

Adresa

Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., Ing. Petr David, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika