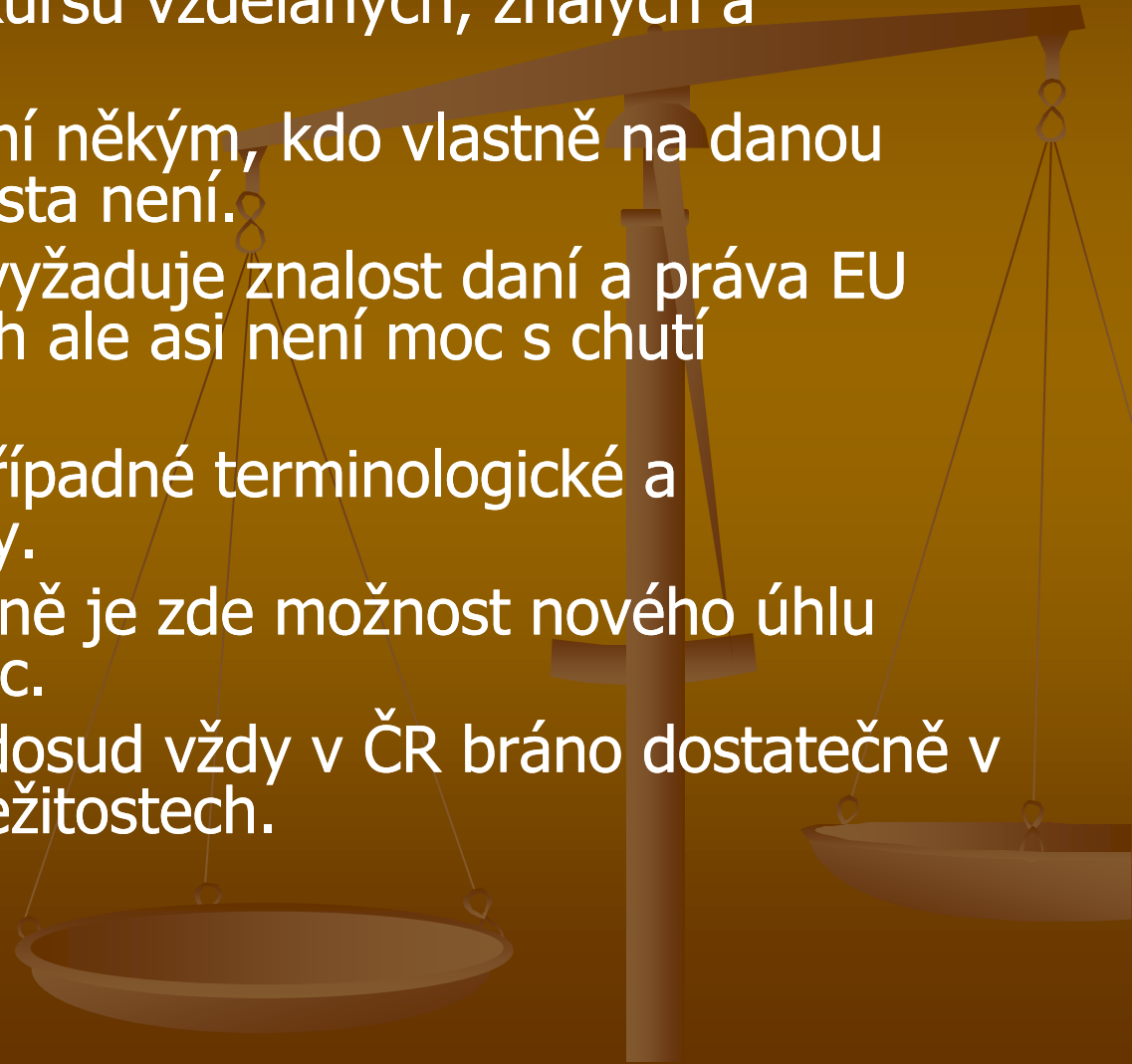


Právo Evropské unie pro daňové poradce – profesní část



Předeslání

- Přednášení v tomto kursu vzdělaných, znalých a vycvičených.
- Jedná se o přednášení někým, kdo vlastně na danou problematiku specialista není.
- Taková specializace vyžaduje znalost daní a práva EU dohromady. Takových ale asi není moc s chutí přednášet.
- Nutnost omluvy za případné terminologické a interpretační nejistoty.
- Ovšem na druhé straně je zde možnost nového úhlu pohledu na danou věc.
- Právo EU ještě není dosud vždy v ČR bráno dostatečně v potaz v takových záležitostech.



Prameny daňového práva EU a jejich používání

Dosud SES, nahrazená SFEU: ustanovení kompetenční, ustanovení o základních svobodách

Nařízení: celní právo, částečně spolupráce ve věcech daní – přímé a přednostní uplatnění

Směrnice: harmonizace některých daní nebo některých daňových aspektů - možné použití „přímé“ a „přednostní“ pouze výjimečně ve prospěch poplatníka v případě selhání státu při implementaci směrnice, obvyklé je použití „podpůrné“ jako výkladového vodítka.

- Odlišné angažmá ES/EU v oblasti přímých a nepřímých daní – bude vysvětleno.

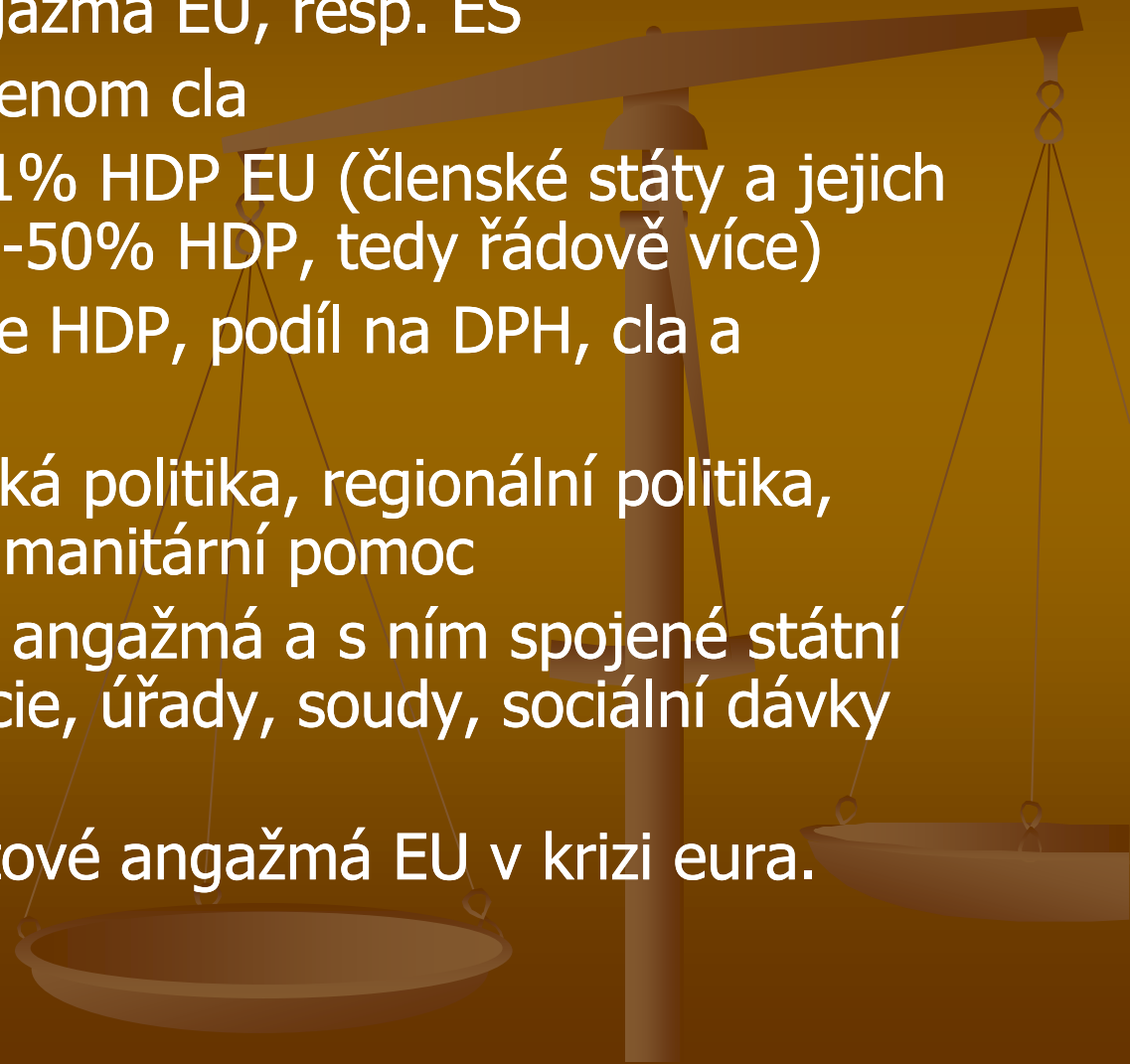
Význam práva ČR a práva EU

Každodenně se používá a bude používat nadále daňové právo ČR.

- Právo EU není žádné samostatné daňové právo (snad s dílčí výjimkou práva celního, které české právo ale doplňuje), obecně pouze usměrňuje anebo opravuje použití národního práva.
- Právo EU se používá, resp. mělo by se používat jako „kořen“, které doplňuje „pokrm“ daňového práva ČR.
- Lze (z hlediska skutečnosti) jej tedy opomíjet stejně jako jeho použití přehnat („překořenit“).
- Rostoucí pozornost jak ze strany daňových poradců, finančních orgánů a správních soudců.

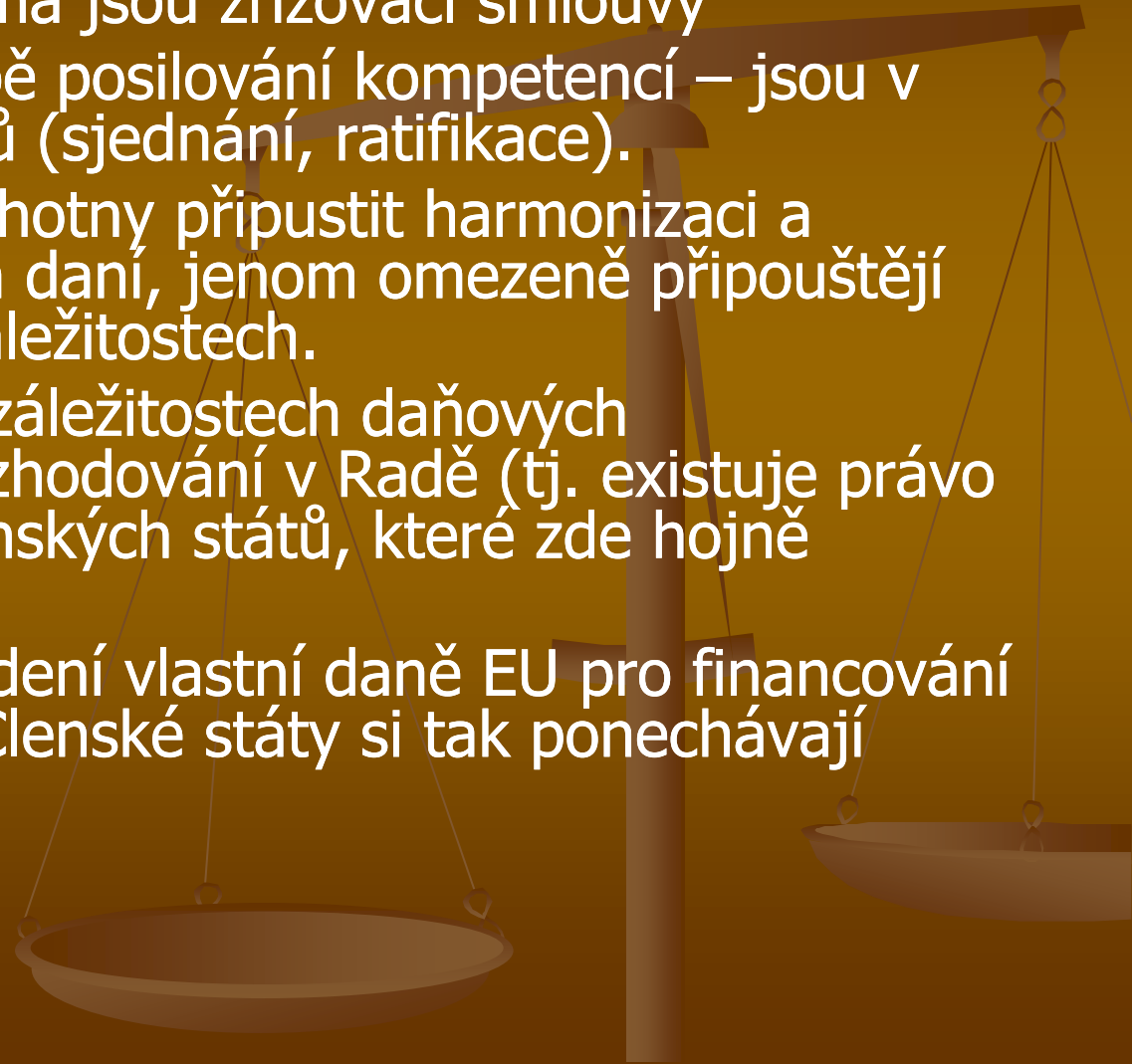
Rozpočet EU, resp. dosud ES

- Omezené fiskální angažmá EU, resp. ES
- Žádné vlastní daně, jenom cla
- Rozpočet pouze cca 1% HDP EU (členské státy a jejich samospráva okolo 35-50% HDP, tedy řádově více)
- Příjmy EU: odvody dle HDP, podíl na DPH, cla a zemědělské dávky
- Výdaje EU: zemědělská politika, regionální politika, instituce, výzkum, humanitární pomoc
- Žádné klasické státní angažmá a s ním spojené státní výdaje: armáda, policie, úřady, soudy, sociální dávky anebo služby.
- Nyní převrat: rozpočtové angažmá EU v krizi eura.



Neochota poskytnout „právo danit“

- Základem pro angažmá jsou zřizovací smlouvy
- Její změny – v podobě posilování kompetencí – jsou v rukou členských států (sjednání, ratifikace).
- Členské státy byly ochotny připustit harmonizaci a koordinaci nepřímých daní, jenom omezeně připouštějí angažmá v dalších záležitostech.
- Legislativa si žádá v záležitostech daňových jednomyslnost při rozhodování v Radě (tj. existuje právo veta jednotlivých členských států, které zde hojně používají).
- Neumožňuje se zavedení vlastní daně EU pro financování vlastního angažmá. Členské státy si tak ponechávají kontrolu nad „zdroji“.



Historické ohlédnutí za kompetencemi ke zdaňování

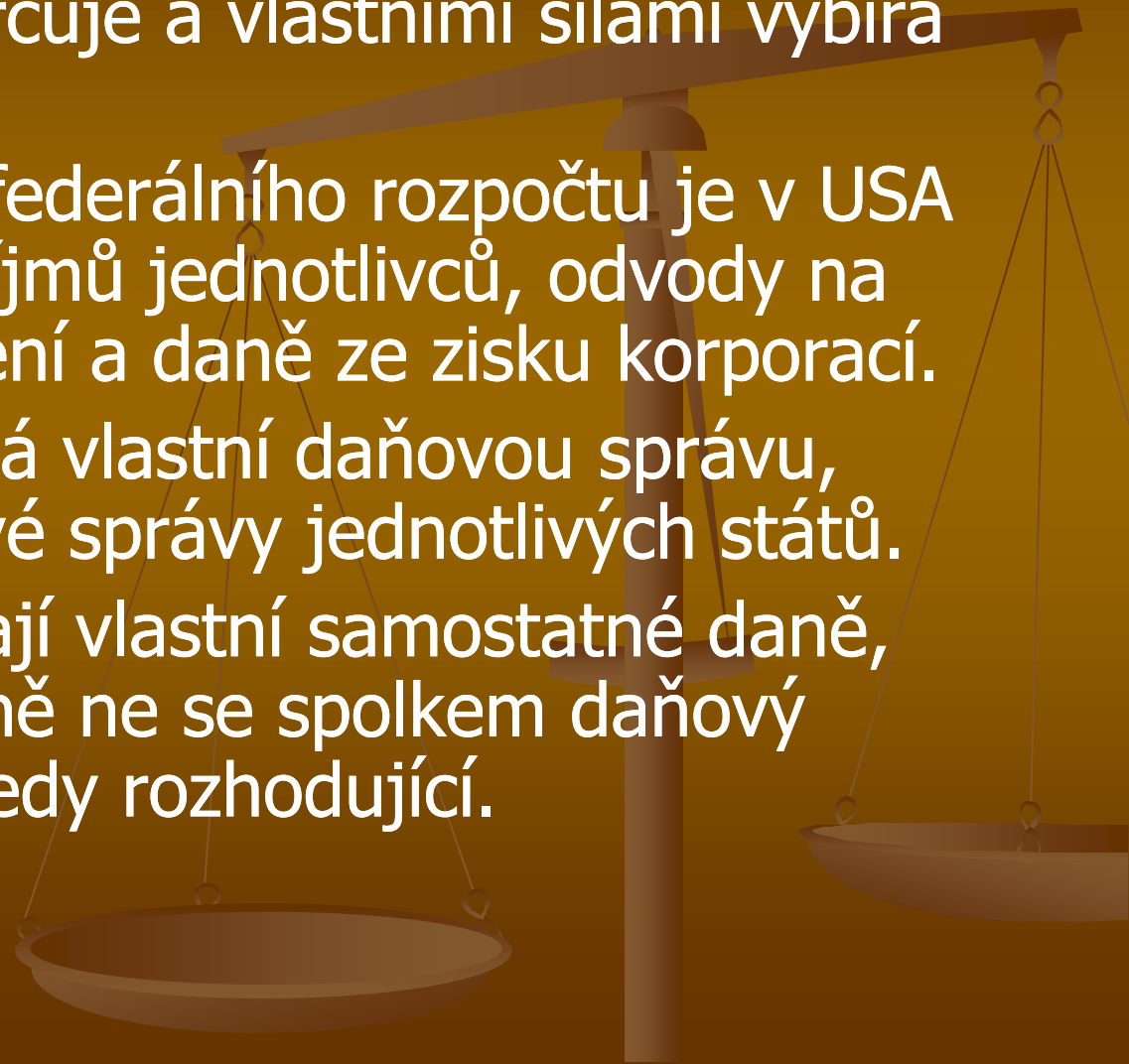
- Zdanění v tradičním státě založené na schopnosti vynutit si placení daně násilím (nezřetelný přechod mezi kořistí a daní v prostředí jejich využití pro luxus mocných a ozbrojence, co to zařídí)
- V řadě zemí „s jemnějším“ uspořádáním v řadě období se zdaňování prováděné panovníkem podmiňovalo souhlasem vlivných skupin a jejich zástupců (šlechtická shromáždění, stavovské sněmy).
- „No taxation without representation“ jako heslo americké revoluce, podobně tomu bylo ve francouzské revoluci.
- Evropská unie má jako „nadstát“ omezenou politickou legitimitu, která zjevně na daně dosahuje jen dílem.

Kontrast s USA či jinými federacemi

- USA – pouze „polosociální“ stát, používá cca 30% HDP.
- Dominance federální moci v záležitostech fiskálních (s dopady dalšími – vázání federálního financování dálnic na vzdáleně související standardy).
- Federace (federal government) ovládá 1/2, státy (state government) 1/4 (a soupeří mezi sebou o investory nízkými daněmi) a územní samospráva (local government) zbytek.
- Absence legislativní koordinace, ponechává se na volné soutěži států a jejich územní samosprávy.
- Pouze soudní ingerence pro zajištění volného mezistátního obchodu (commerce clause).
- Ostatní federace jsou ještě sevřenější (Německo apod.)

Federalismus a daně

- V USA federace určuje a vlastními silami vybírá cla z dovozu.
- Hlavním zdrojem federálního rozpočtu je v USA federální daň z příjmů jednotlivců, odvody na sociální zabezpečení a daně ze zisku korporací.
- US government má vlastní daňovou správu, odlišnou od daňové správy jednotlivých států.
- V SRN země nemají vlastní samostatné daně, rozdělují si nicméně ne se spolkem daňový výnos, spolek je tedy rozhodující.



Daňové intervence kvůli hospodářské integraci

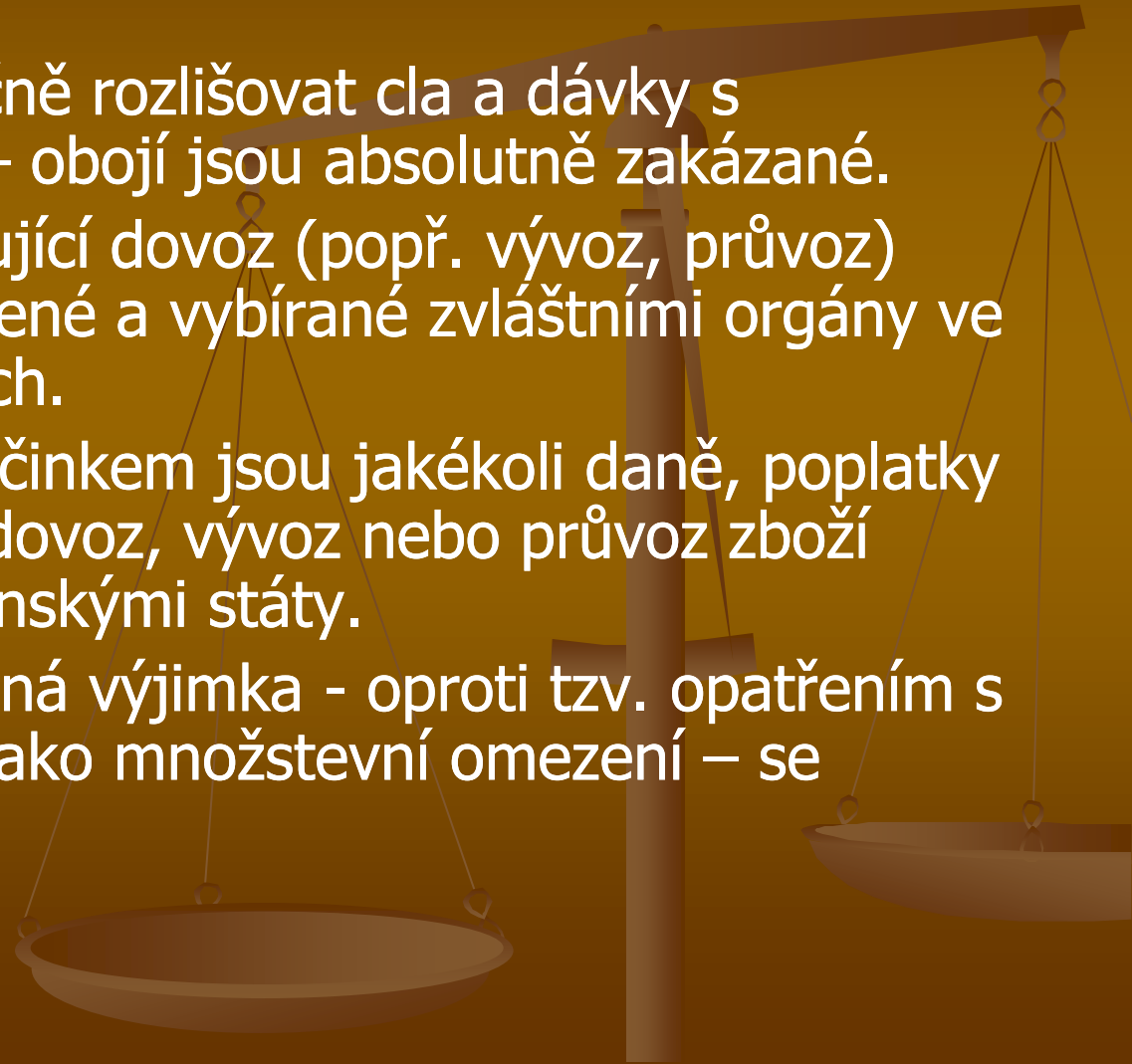
Angažmá EU v oblasti daňové slouží především uskutečnění základních hospodářských svobod

Volný oběh zboží: realizují jednotlivé dále probíraná opatření popsaná jednoznačně SFEU (SES) – zákaz cel a dávek s obdobným účinkem, zákaz daňové diskriminace, harmonizace a koordinace nepřímých daní.

Volný pohyb osob, služeb, kapitálu a plateb: dopady v oblasti daňové se dovozují ze zákazu diskriminace a nepřekážení, chybějí ovšem výslovné zmínky o daních, provádí se nicméně rovněž harmonizace a koordinace nepřímého zdanění u služeb stejně jako u zboží. Využití kapitálu stejně jako práce se nepřímými daněmi zatěžuje jenom zprostředkovaně.

Zákaz cel a dávek s obdobným účinkem

- Čl. 30 SFEU
- Není třeba jednoznačně rozlišovat cla a dávky s obdobným účinkem – obojí jsou absolutně zakázané.
- Cla jsou dávky zatěžující dovoz (popř. vývoz, průvoz) takto vyloženě označené a vybírané zvláštními orgány ve zvláštních procedurách.
- Dávky s obdobným účinkem jsou jakékoli daně, poplatky a odvody zatěžující dovoz, vývoz nebo průvoz zboží mezi jednotlivými členskými státy.
- Absolutní zákaz - žádná výjimka - oproti tzv. opatřením s obdobným účinkem jako množstevní omezení – se nepřipouští.

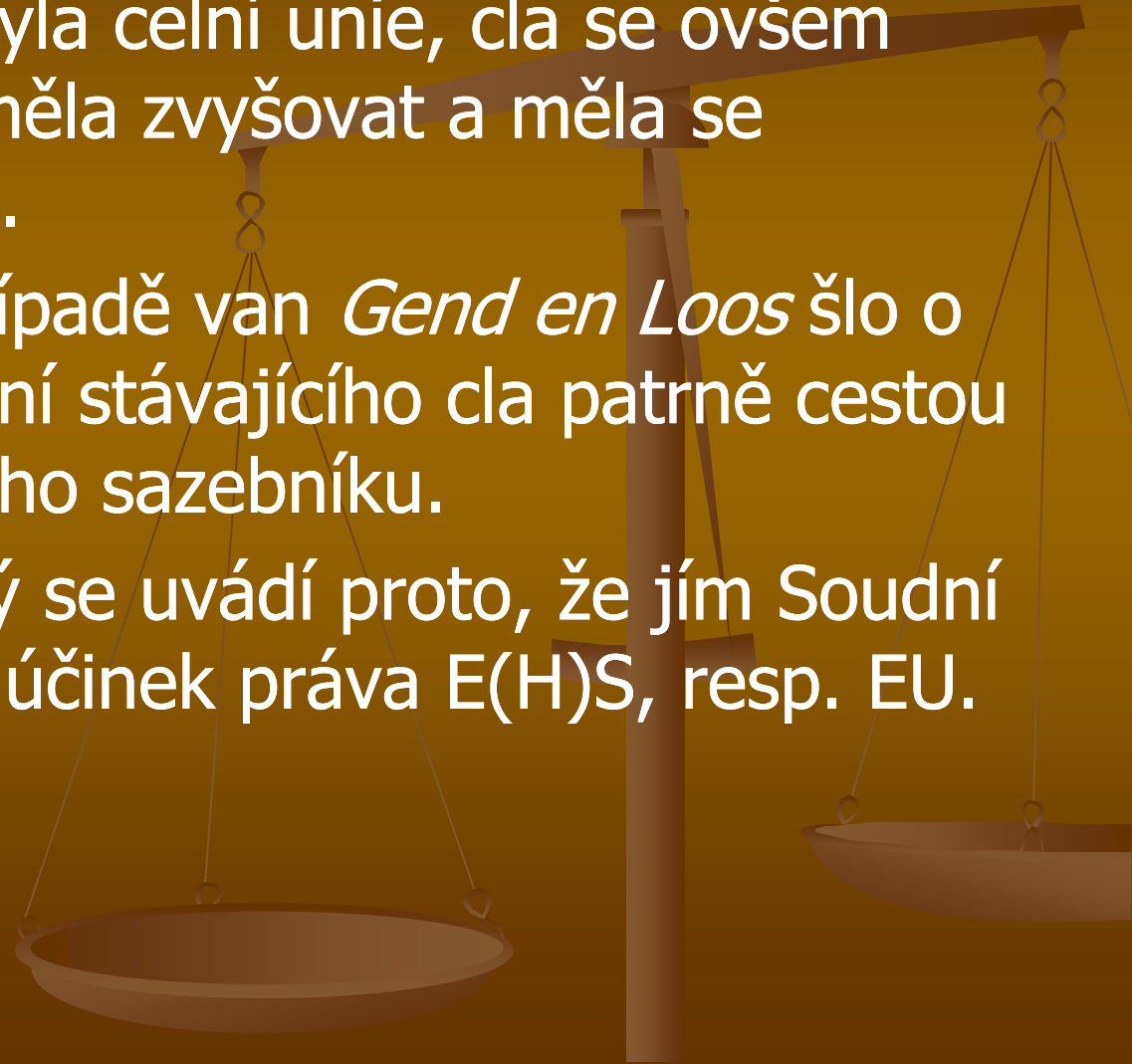


Důraznost zákazu

- Evropské (hospodářské) společenství bylo založené především jako celní unie.
- Zakázaná cla: odstraněna v 70. letech, existuje minimum případů nepovolených cel v praxi členských států (zejména na zemědělské zboží)
- Dnes není vůbec představitelné zavedení cla na pohyb zboží mezi členskými státy.

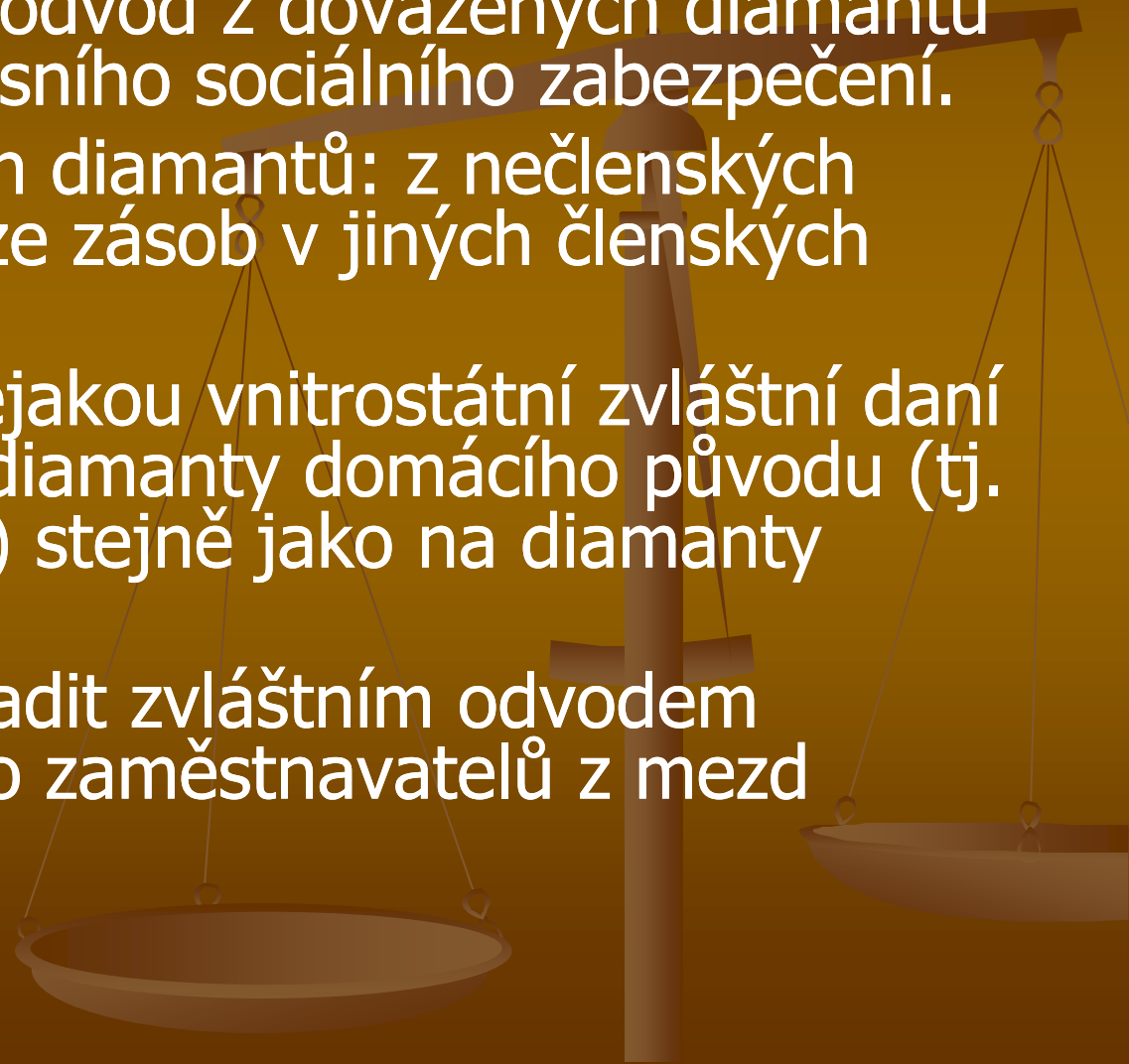
Rozsudek van Gend en Loos

- Do roku 1968 nebyla celní unie, cla se ovšem pochopitelně nesměla zvyšovat a měla se postupně snižovat.
- V učebnicovém případě van *Gend en Loos* šlo o nepřípustné zvýšení stávajícího cla patrně cestou reorganizace celního sazebníku.
- Rozsudek samotný se uvádí proto, že jím Soudní dvůr založil přímý účinek práva E(H)S, resp. EU.



Případ 2/69 *Diamantarbeiders* :

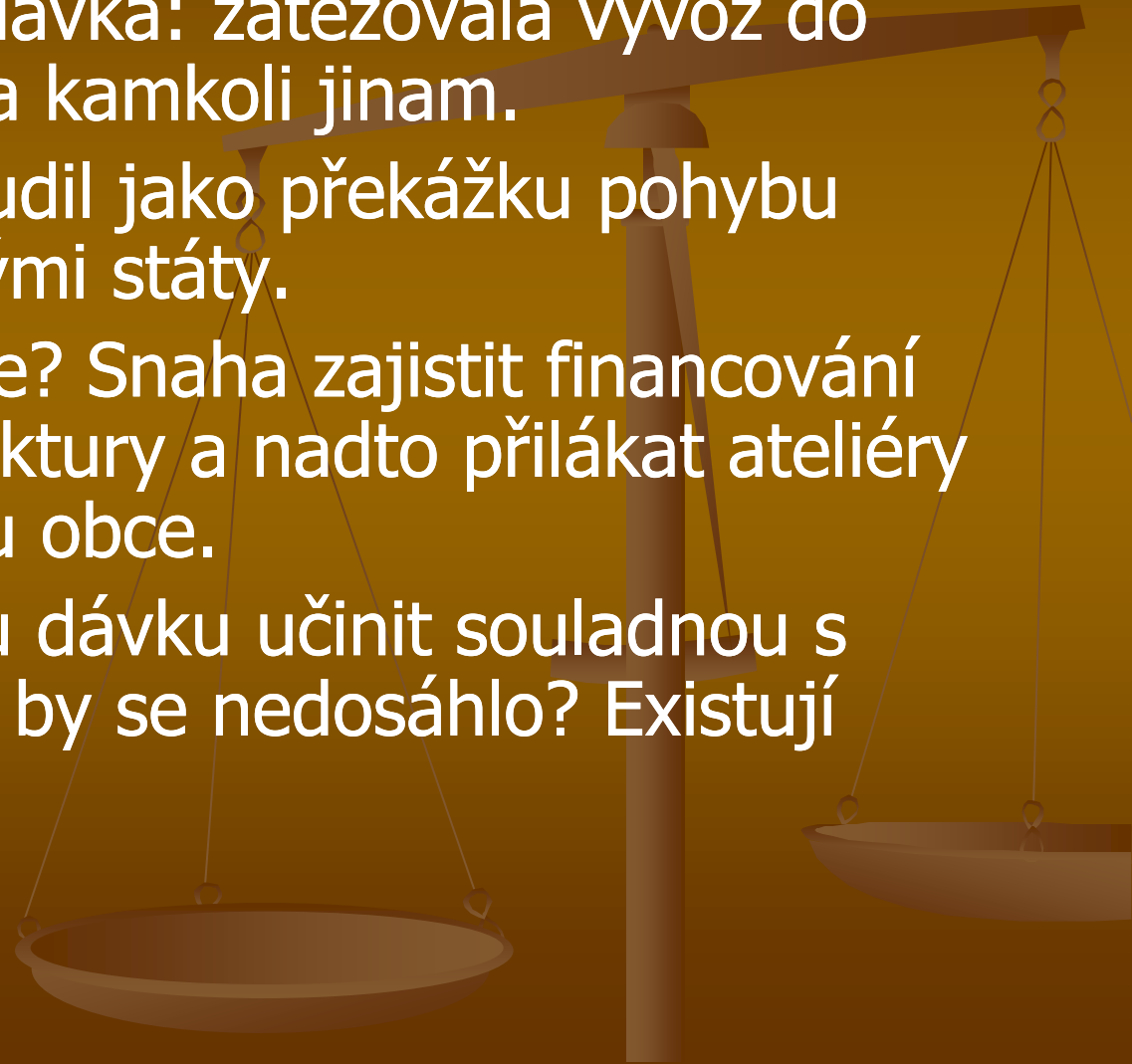
- Belgický speciální odvod z dovážených diamantů ve prospěch profesního sociálního zabezpečení.
- Odkud dovážených diamantů: z nečlenských států stejně jako ze zásob v jiných členských státech.
- Šlo by nahradit nějakou vnitrostátní zvláštní daní uplatňovanou na diamanty domácího původu (tj. z domácích zásob) stejně jako na diamanty právě dovezené?
- Určitě by šlo nahradit zvláštním odvodem zaměstnanců nebo zaměstnavatelů z mezd brusičů diamantů.



C-72/03 *Carrarský mramor*

Komunální vývozní dávka: zatěžovala vývoz do jiných částí Itálie a kamkoli jinde.

- Soudní dvůr odsoudil jako překážku pohybu zboží mezi členskými státy.
- Jaká byla motivace? Snaha zajistit financování potřebné infrastruktury a nadto přilákat ateliéry a dílny do katastru obce.
- Jak by šlo takovou dávkou učinit souladnou s právem EU? Čeho by se nedosáhlo? Existují takové dávky?



Případ 7/68 Komise proti Itálii – italské starožitnosti

Itálie dlouhodobě uplatňovala poplatek na vývoz starožitností ze svého území.

Itálie při obhajobě vývozního poplatku neúspěšně zpochybňovala pojetí starožitostní jako zboží

Pro absolutní zákaz nelze zdůvodnit čl. 30, jež je výjimkou pro kvótu či tzv. opatření s obdobným účinkem, tj. nefiskální omezení)

Jak lze chránit kulturní bohatství jako důležitý společenský zájem: zákazem (dlouhodobého, popř. též krátkodobého) vývozu určitých druhů starožitností a uměleckých děl.

První český případ: poplatek z dovozu ojetin

Před vstupem ČR široce pojatý zákaz dovozu odpadů (obecně uznaná výluka týkající se oběhu zboží), zahrnovalo autovraky, obcházel se přihlášením k provozu.

Měl tlumit poplatek z dovozu ojetin nesplňujících emisní limity ES (37e zákona o odpadech).

Po vstupu širší – až neúnosná – možnost dovozu odpadů, omezení se nesehnala prosazovala.

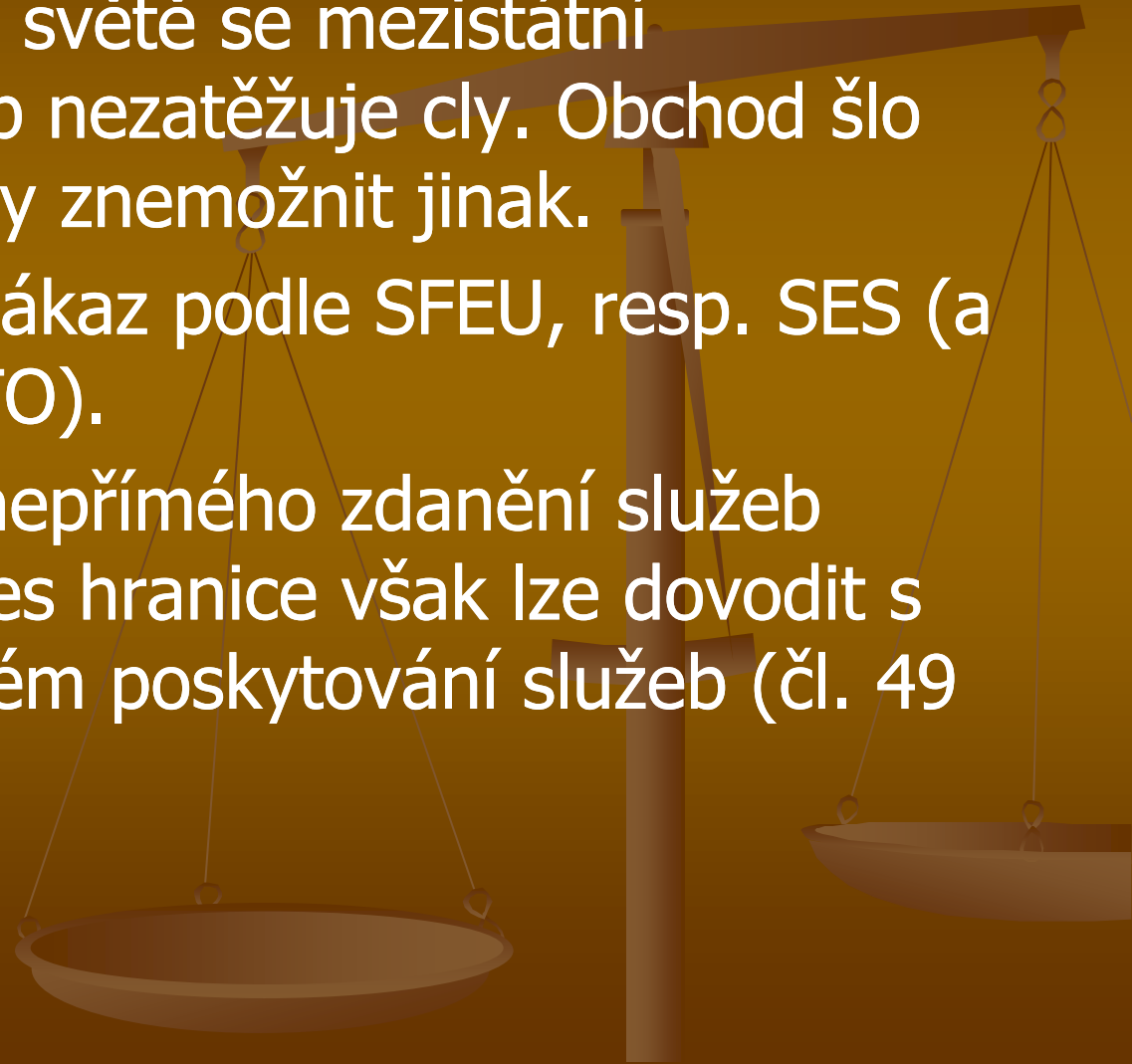
Řešeno zatím Komisí (?), zatím patrně nikdo nenamítl před některým českým správním soudem, neboť nemá potřebu.

Druhý český případ: zpoplatnění dováženého vína

- KS Brno: poplatek Vinařskému fondu na podporu domácí výroby a odbytu z výroby a dovozu vína před vstupem a po něm.
- Za období po vstupu byl v rozporu s právem EU, vezme-li se extenzivní judikatura k čl. 25 (stejná dávka pro výlučnou podporu domácí podpory je rovněž zakázanou dávkou, resp. poplatkem).
- Výraz „poplatek“ se objevuje také v Evropské dohodě zakládající přidružení. Analogicky by se judikatura dala použít.
- KS Brno „přehodil“ věc na Ministerstvo financí ČR a tím do kompetence MS Praha. Je to již dořešeno?

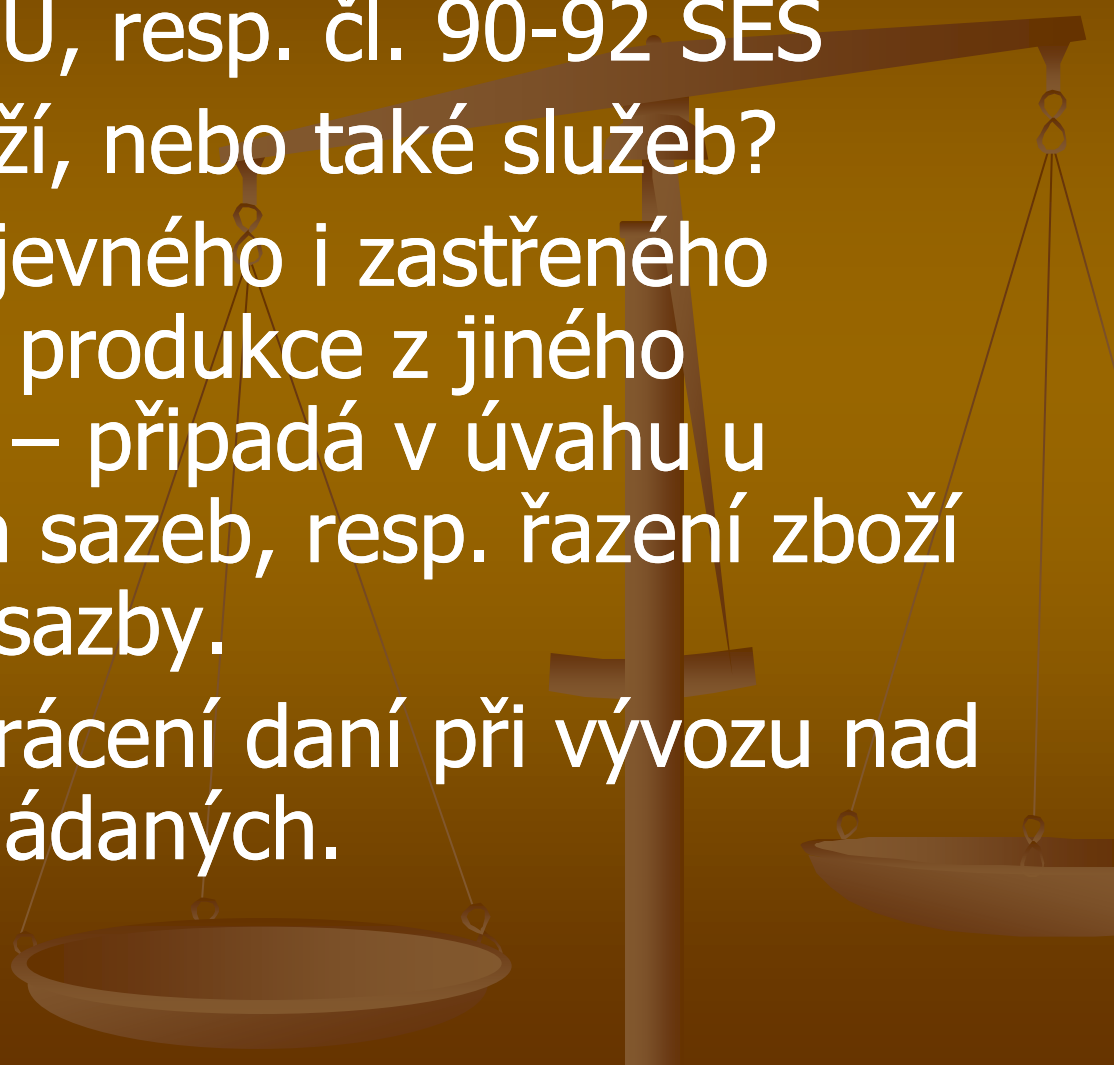
Celní a srovnatelná zátěž mezistátního poskytování služeb

- Prakticky nikde ve světě se mezistátní poskytování služeb nezatěžuje cly. Obchod šlo totiž prakticky vždy znemožnit jinak.
- Žádný specifický zákaz podle SFEU, resp. SES (a také ani GATS WTO).
- Zákaz zvláštního nepřímého zdanění služeb poskytovaných přes hranice však lze dovodit s ustanovení o volném poskytování služeb (čl. 49 a násl. SES).



Zákaz daňové diskriminace

- Čl. 110-112 SFEU, resp. čl. 90-92 SES
- Týká se jen zboží, nebo také služeb?
- Nepřípustnost zjevného i zastřenéno vyššího zdanění produkce z jiného členského státu – připadá v úvahu u diferencovaných sazeb, resp. řazení zboží mezi jednotlivé sazby.
- Nepřípustnost vrácení daní při vývozu nad rámec doma ukládaných.

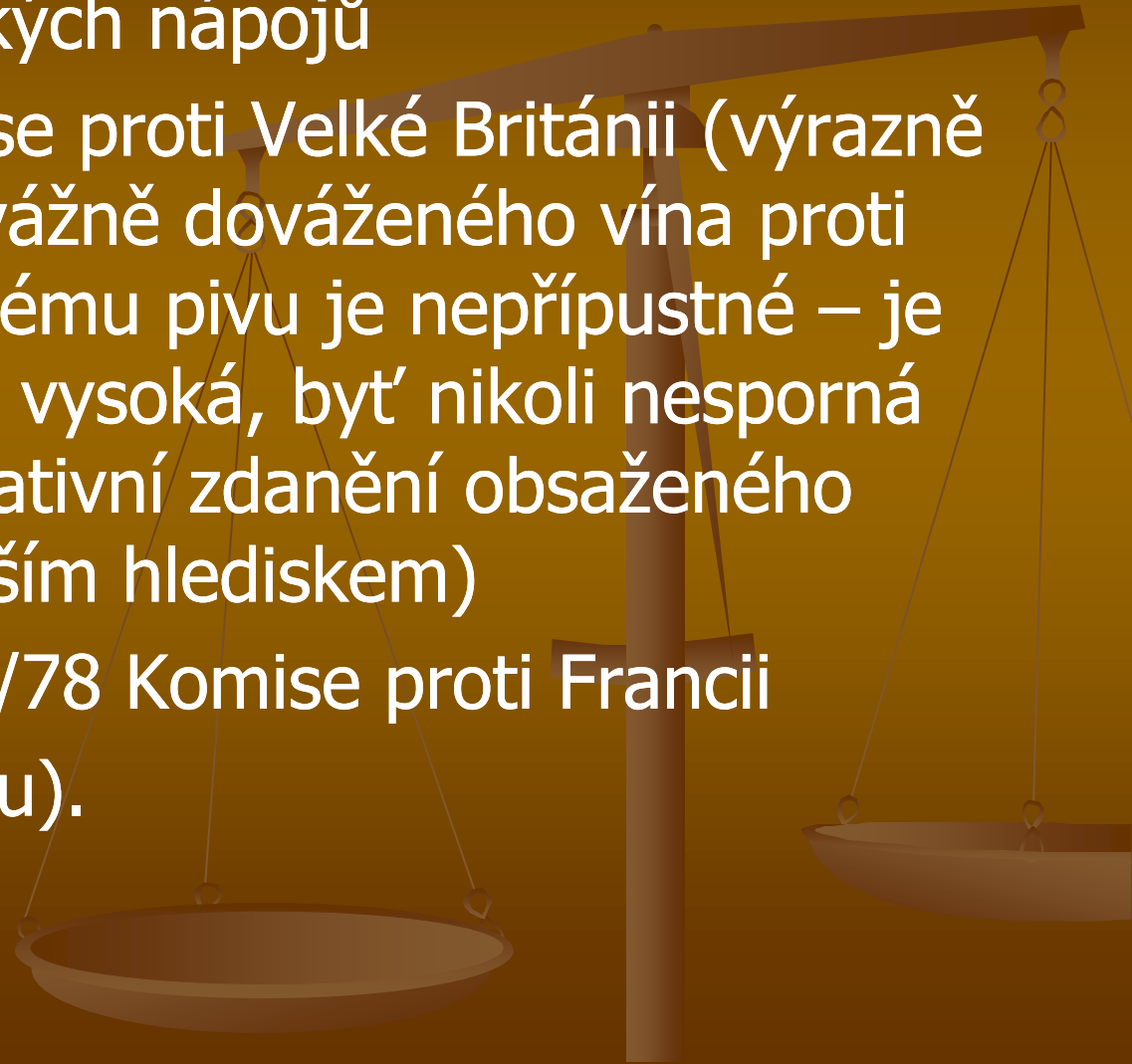


První příklad diskriminačního zdanění – alkoholické nápoje

- Zdanění alkoholických nápojů

Případ 170/78 Komise proti Velké Británii (výrazně vyšší zdanění převážně dováženého vína proti převážně tuzemskému pivu je nepřípustné – je zde totiž poměrně vysoká, byť nikoli nesporná zaměnitelnost, relativní zdanění obsaženého alkoholu je nejlepším hlediskem)

Podobný případ 168/78 Komise proti Francii (Whisky proti Koňaku).



Druhý příklad diskriminačního zdanění – automobily

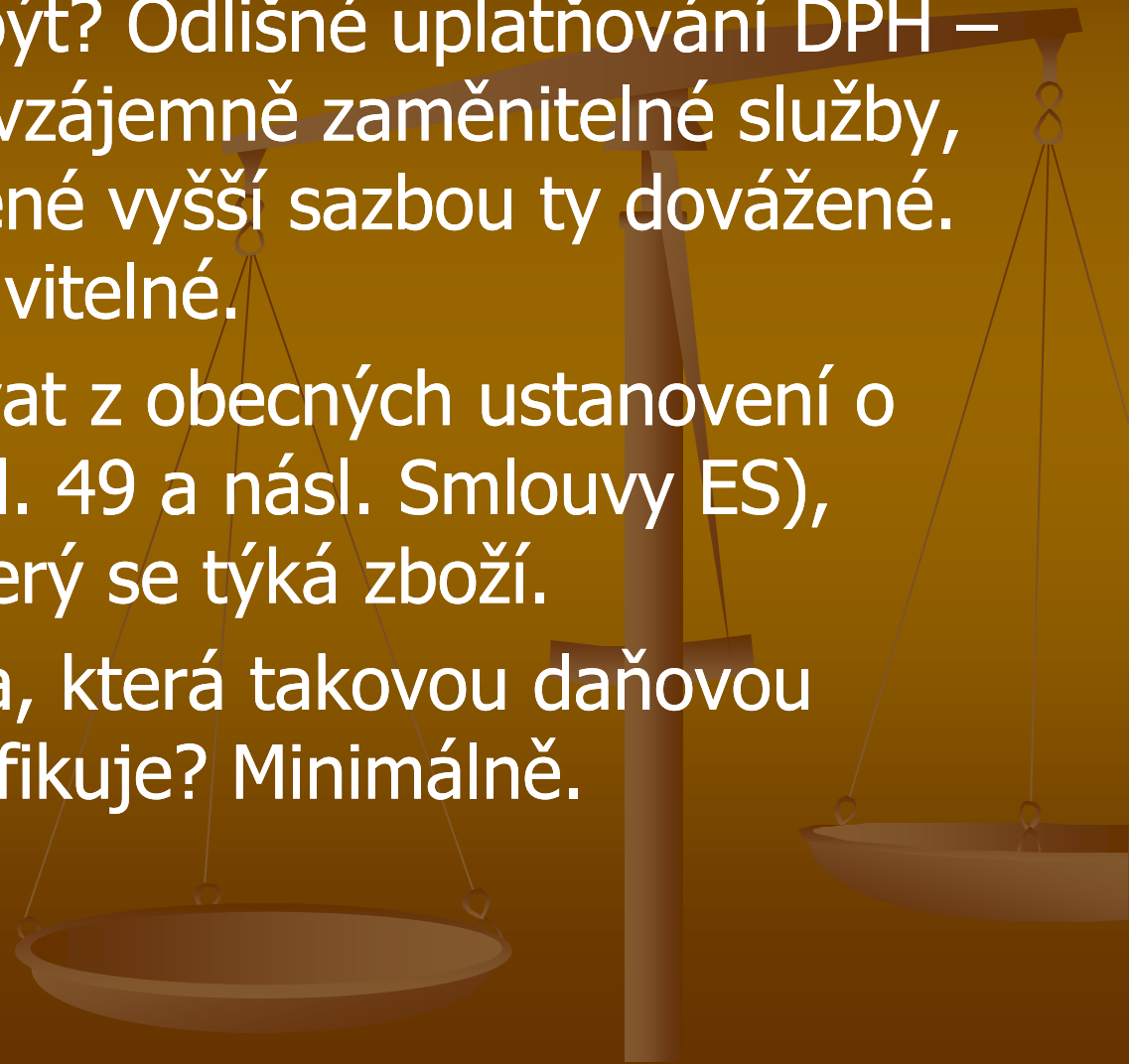
- Zpoplatnění automobilů

Případ C-47/88 Komise proti Dánsku (vysoké poplatky za registraci dovážených nových aut jsou přípustné – výši daní nelze napadat čl. 90, nepřípustné je nicméně udržování 90% poplatku u ojetých nákladních automobilů – Dánsko auta ovšem nevyrábí)

Případ 112/84 *Humblot* (progresivně vyšší zpoplatnění provozu silnějších vozů je nepřípustné, dopadá-li zvláště na dovážená auta „BMW proti Citroen“)

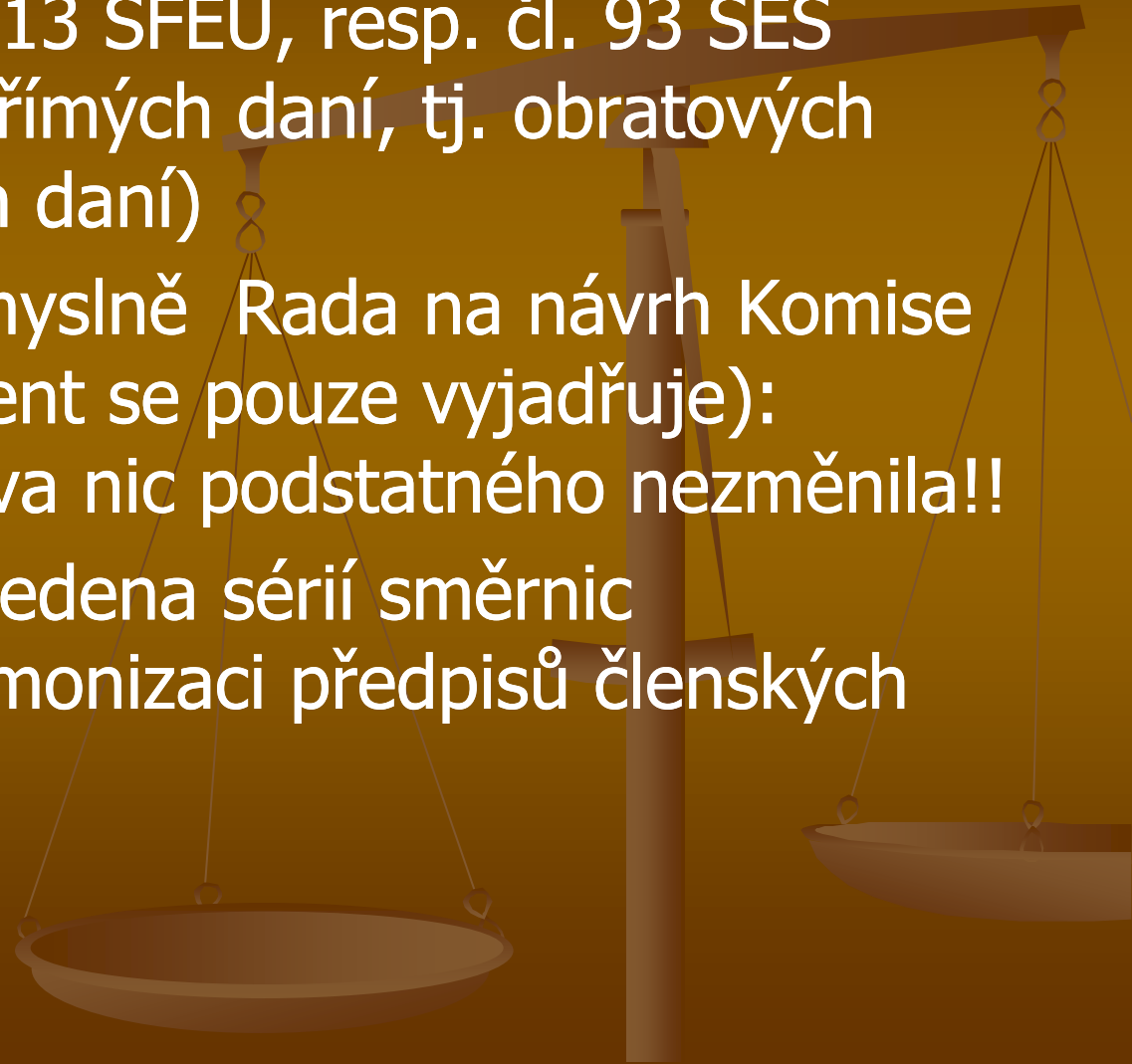
Zákaz daňové diskriminace v souvislosti s mezistátně poskytovanými službami

- Co by jím mohlo být? Odlišné uplatňování DPH – různé sazby – na vzájemně zaměnitelné služby, pokud by ty zatížené vyšší sazbou ty dovážené. Je to stěží představitelné.
- Zákaz lze dovozovat z obecných ustanovení o svobodě služeb (čl. 49 a násl. Smlouvy ES), nikoli ze čl. 90, který se týká zboží.
- Existuje judikatura, která takovou daňovou diskriminaci identifikuje? Minimálně.



Harmonizace nepřímých daní

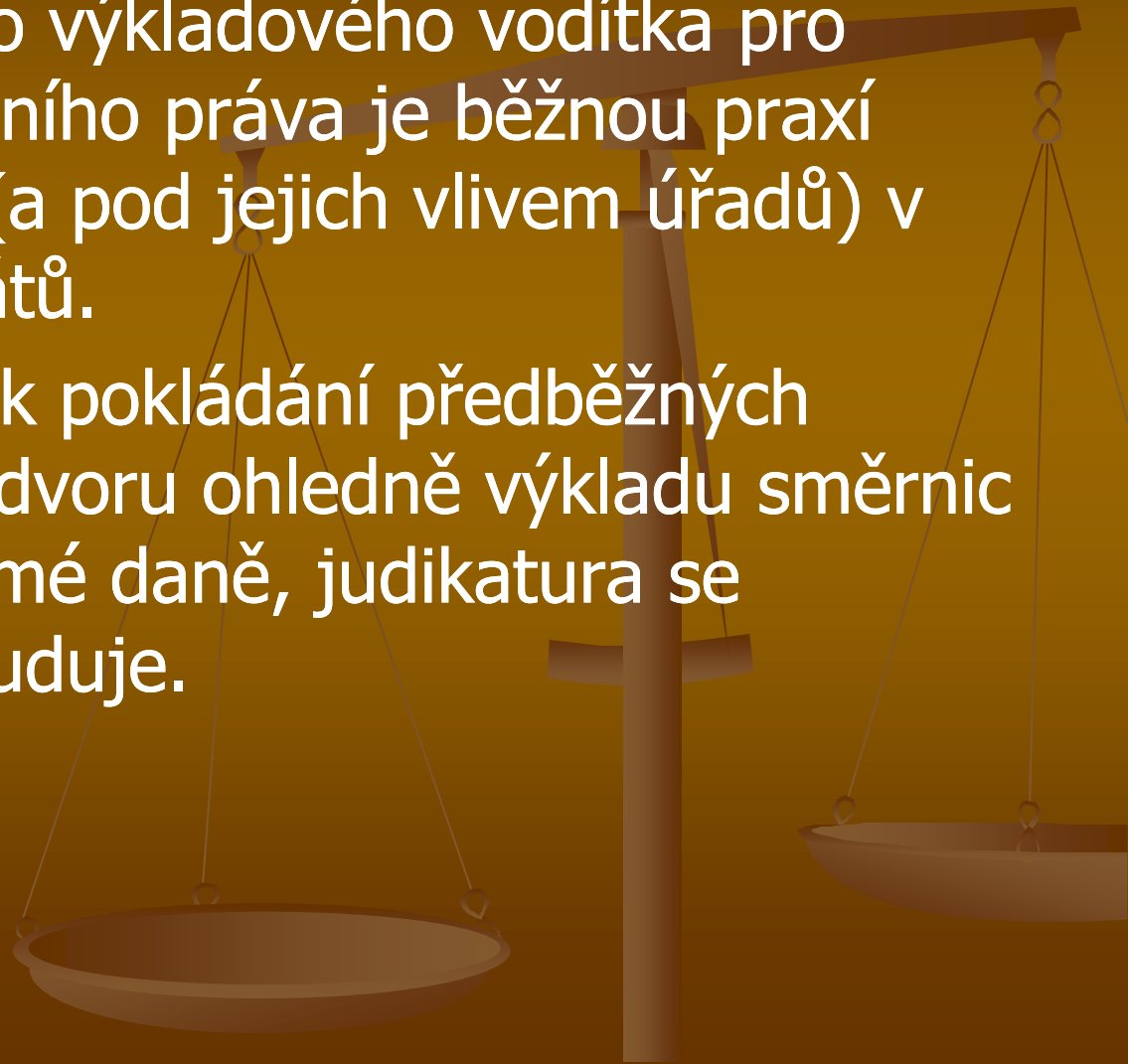
- Kompetence: čl. 113 SFEU, resp. čl. 93 SES (harmonizace nepřímých daní, tj. obrátových daní a spotřebních daní)
- Rozhoduje jednomyslně Rada na návrh Komise (Evropský parlament se pouze vyjadřuje): Lisabonská smlouva nic podstatného nezměnila!!
- Harmonizace provedena sérií směrnic (ustanovení k harmonizaci předpisů členských států)



Používání harmonizačních směrnic jako výkladového vodítka

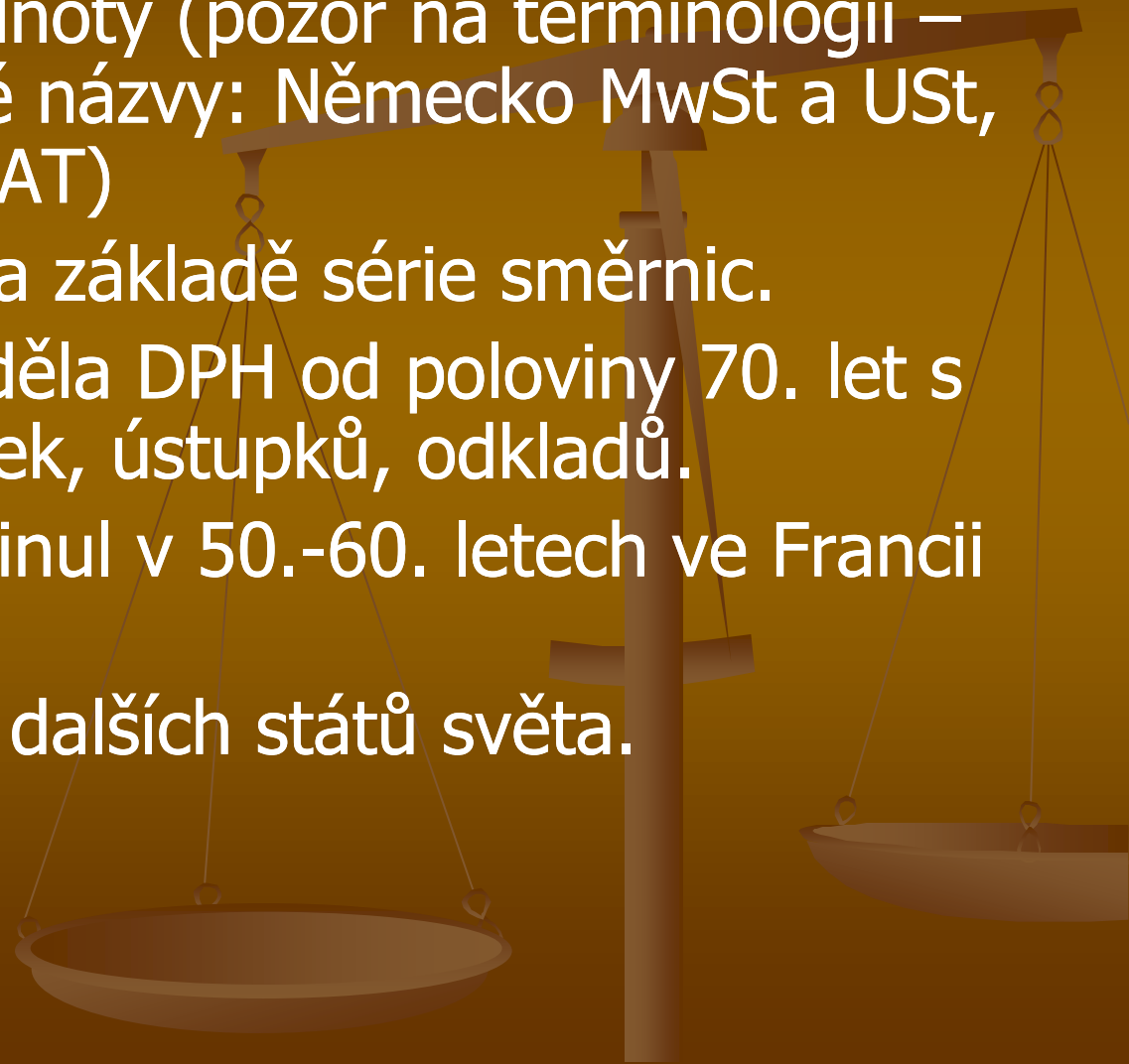
Použití směrnice jako výkladového vodítka pro vyložení vnitrostátního práva je běžnou praxí finančních soudů (a pod jejich vlivem úřadů) v řadě členských států.

Běžně se přistupuje k pokládání předběžných otázek Soudnímu dvoru ohledně výkladu směrnic upravujících nepřímé daně, judikatura se poměrně hojně studuje.



Obecné nepřímé zdanění - DPH

- Daň z přidané hodnoty (pozor na terminologii – užívají se také jiné názvy: Německo MwSt a USt, Polsko P.T.i.U. - VAT)
- Jednotný model na základě série směrnic.
- Postupně se zaváděla DPH od poloviny 70. let s celou řadou výjimek, ústupků, odkladů.
- Model DPH se vyvinul v 50.-60. letech ve Francii a v Belgii.
- DPH zavedla řada dalších států světa.

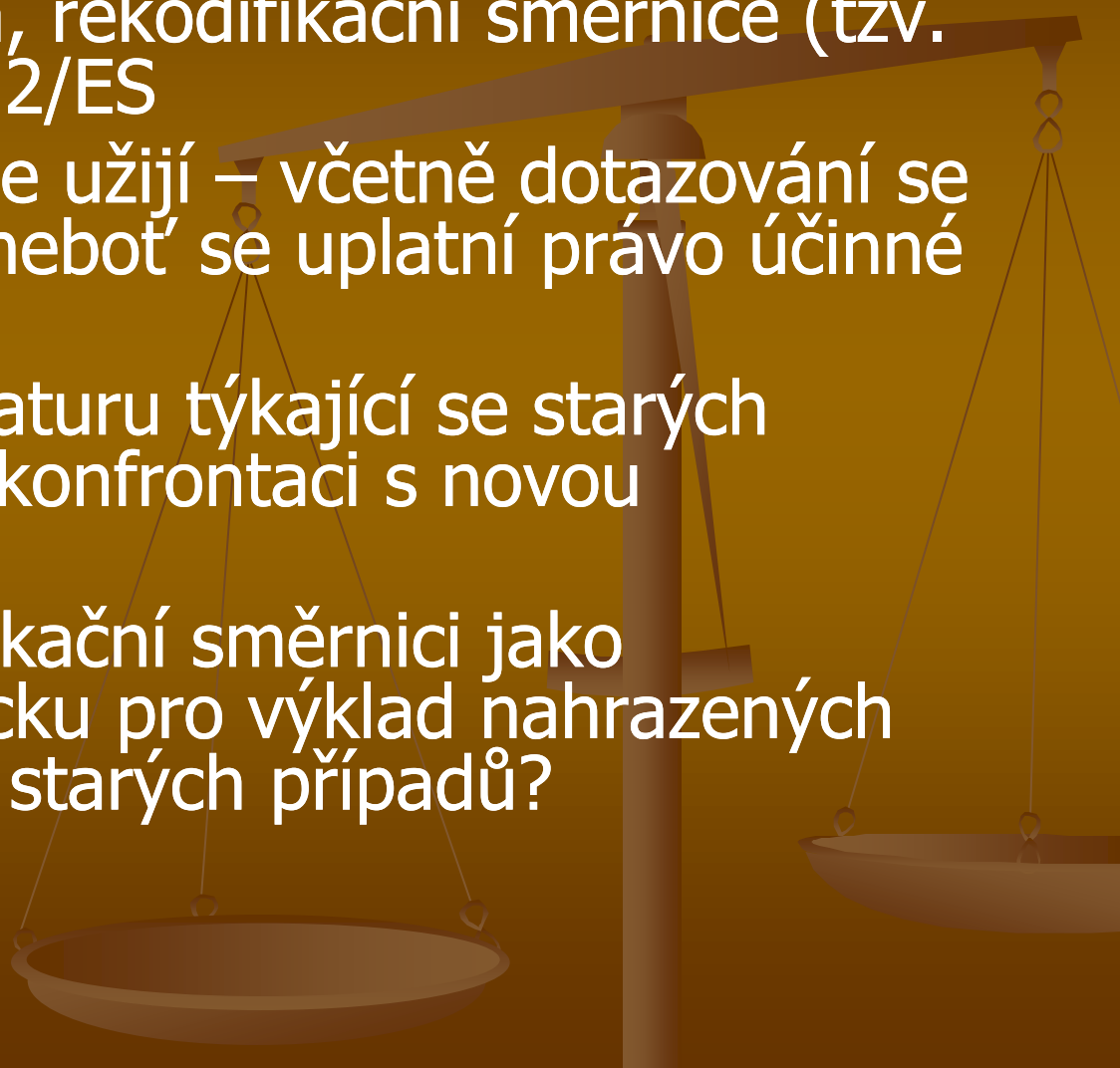


Série směrnic o DPH

- (Zcela oficiálně) číslované směrnice postupně zavedly DPH podle jednotné konstrukce, určily kompetentní stát, stanovily minimální sazby a vytvořily mechanismus zdanění, který nevyžaduje kontrolu zboží na společných hranicích.
- mezi nimi byla klíčová z hlediska výkladu standardu DPH E(H)S tzv. šestá směrnice o DPH - 77/388/EHS (vykládají dnes již stovky rozsudků Soudního dvora)

Rekodifikace

- Nyní existuje nová, rekodifikační směrnice (tzv. recast) č. 2006/112/ES
- Často se ale nadále užití – včetně dotazování se - směrnice staré, neboť se uplatní právo účinné v minulosti.
- Jak používat judikaturu týkající se starých směrní? Pouze v konfrontaci s novou legislativou.
- Lze použít rekodifikační směrnici jako výkladovou pomůcku pro výklad nahrazených směrní v případě starých případů?

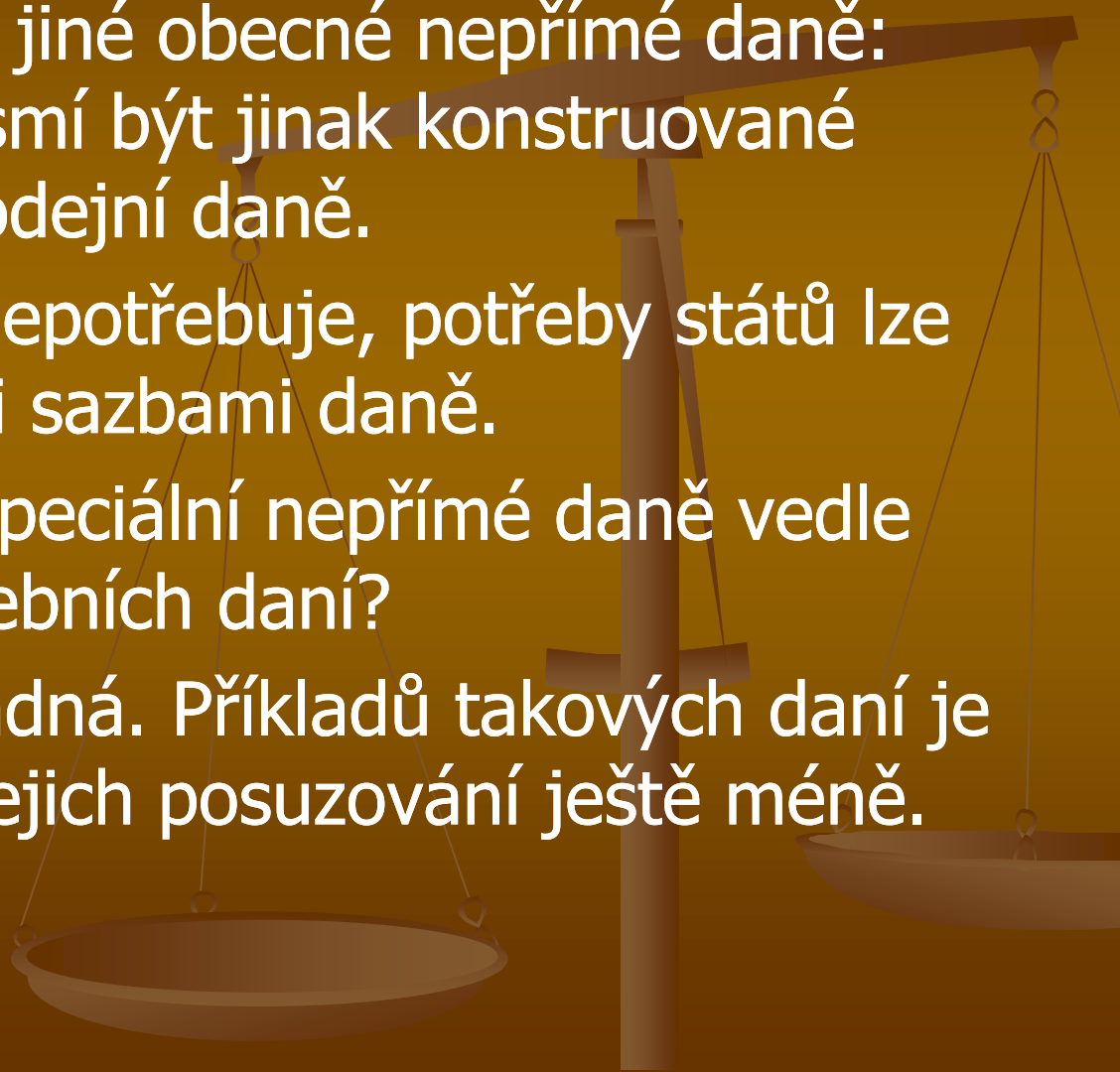


Povaha DPH ve srovnání s jinými modely

- DPH je neutrální z hlediska počtu kroků od výroby ke spotřebiteli
- Počítá a vybírá se postupně při nárůstu přidané hodnoty.
- Vývoz je osvobozen.
- Odlišuje se od prodejních daní (jednotlivé státy USA, popř. jejich územní samospráva), které se vyměřují a vybírají až při prodeji konečnému spotřebiteli a mezi registrovanými obchodníky se obchoduje bez daně.
- Před DPH existující obrátové daně nebyly neutrální z hlediska počtu transakcí, často upřednostňovaly odbyt zajišťovaný samotným výrobcem a tím neumožňovaly optimální organizaci trhů.

Vyloučení ostatních nepřímých daní, daňová soutěž mezi členskými státy

- Právo EU vylučuje jiné obecné nepřímé daně: musí být DPH, nesmí být jinak konstruované obrátové nebo prodejní daně.
- Nikdo je ostatně nepotřebuje, potřeby států lze naplňovat různými sazbami daně.
- Mohou existovat speciální nepřímé daně vedle přikázaných spotřebních daní?
- Odpověď není snadná. Příkladů takových daní je poměrně málo a jejich posuzování ještě méně.

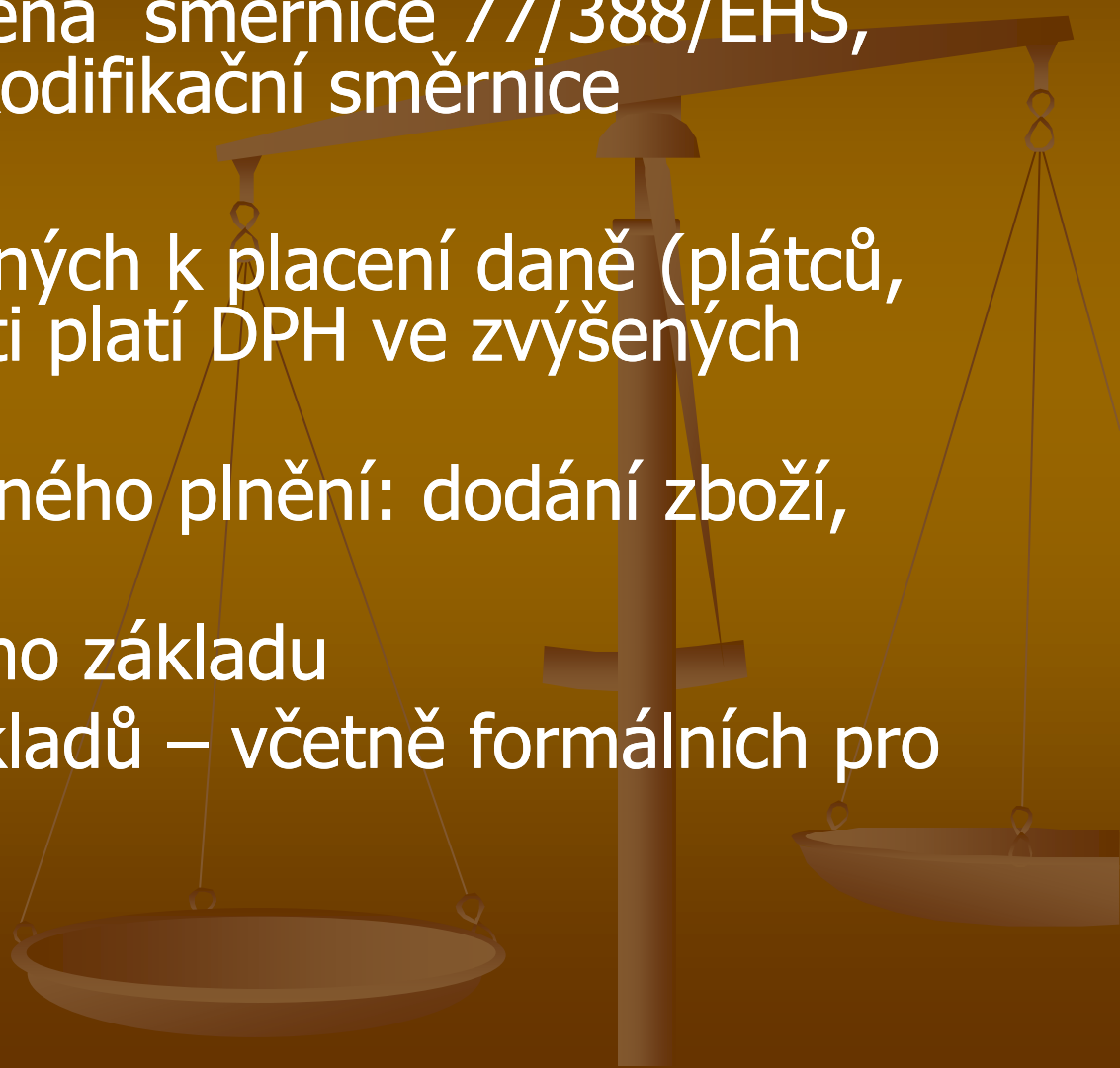


Jednotná konstrukce DPH

- Stanovovala zejména směrnice 77/388/EHS, nyní vymezuje rekodifikační směrnice

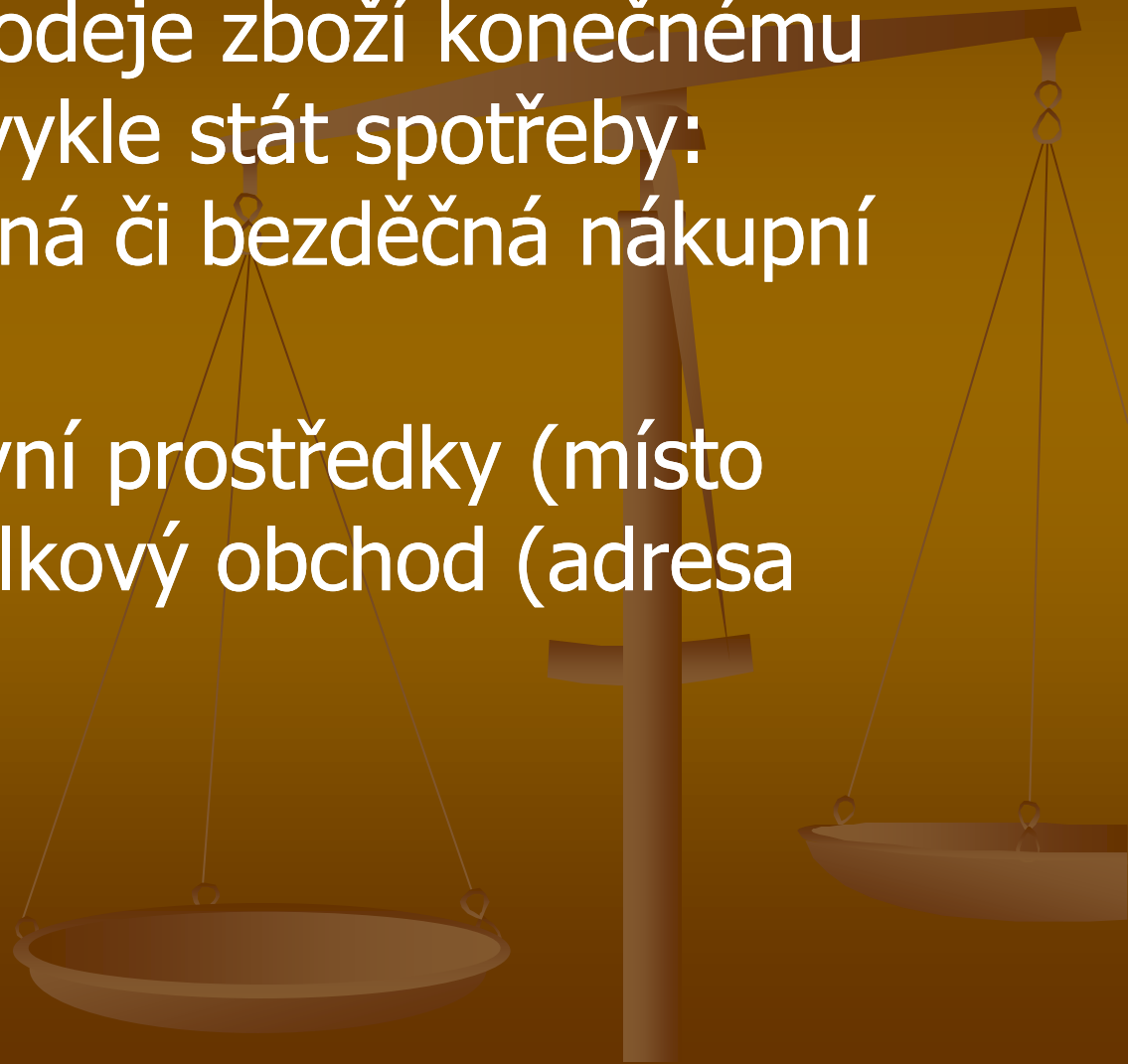
Mimo jiné se určuje:

- Určení osob povinných k placení daně (plátců, nikoli poplatníků, ti platí DPH ve zvýšených cenách zboží)
- Vymezení zdanitelného plnění: dodání zboží, poskytnutí služeb.
- Vymezení daňového základu
- Vymezení předpokladů – včetně formálních pro daňový odpočet



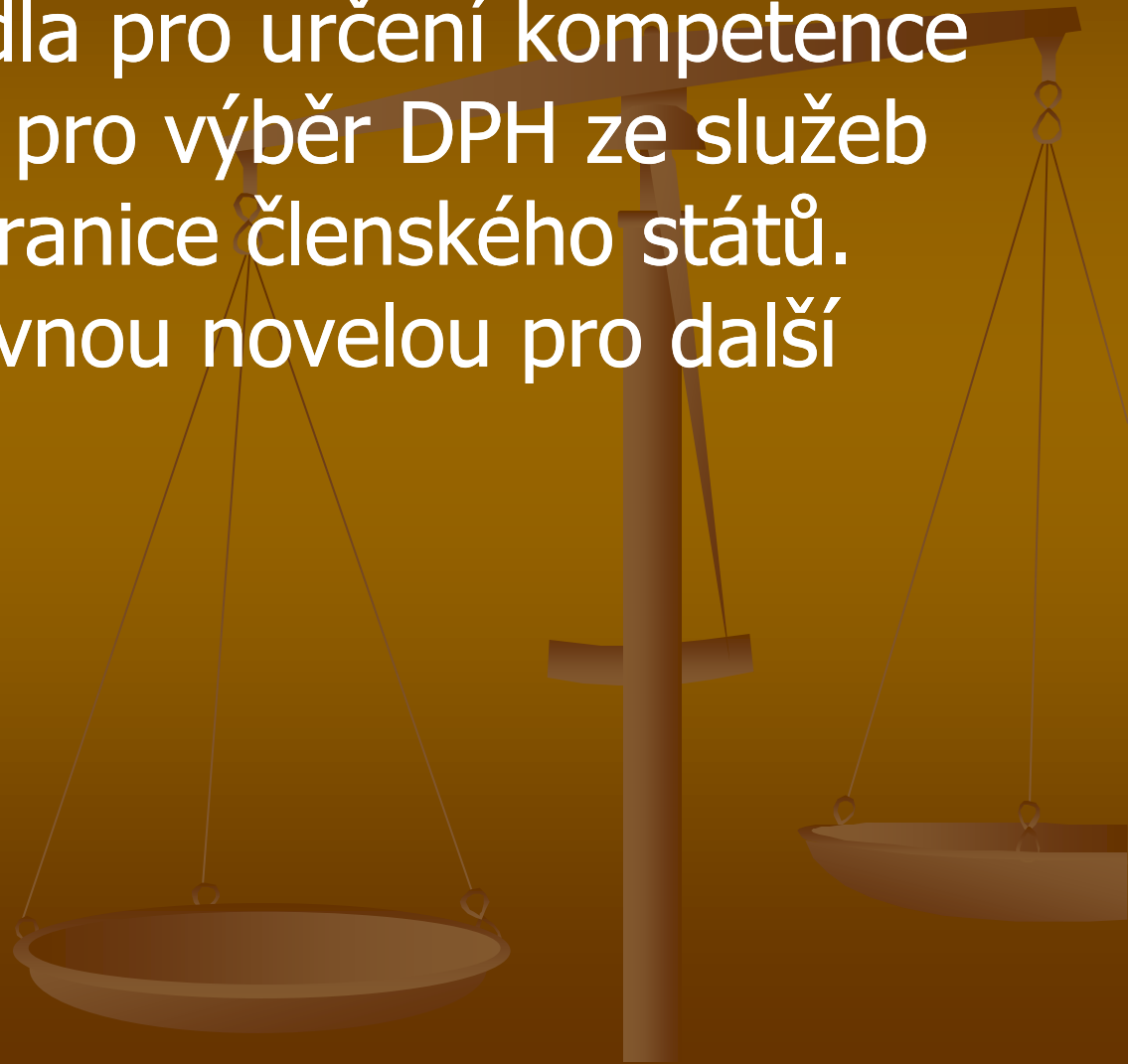
Určení kompetentního státu k výběru DPH – zboží

- Obecně: stát prodeje zboží konečnému spotřebiteli (obvykle stát spotřeby: výjimkou záměrná či bezděčná nákupní turistika)
- Výjimky: dopravní prostředky (místo registrace), zásilkový obchod (adresa objednatele)



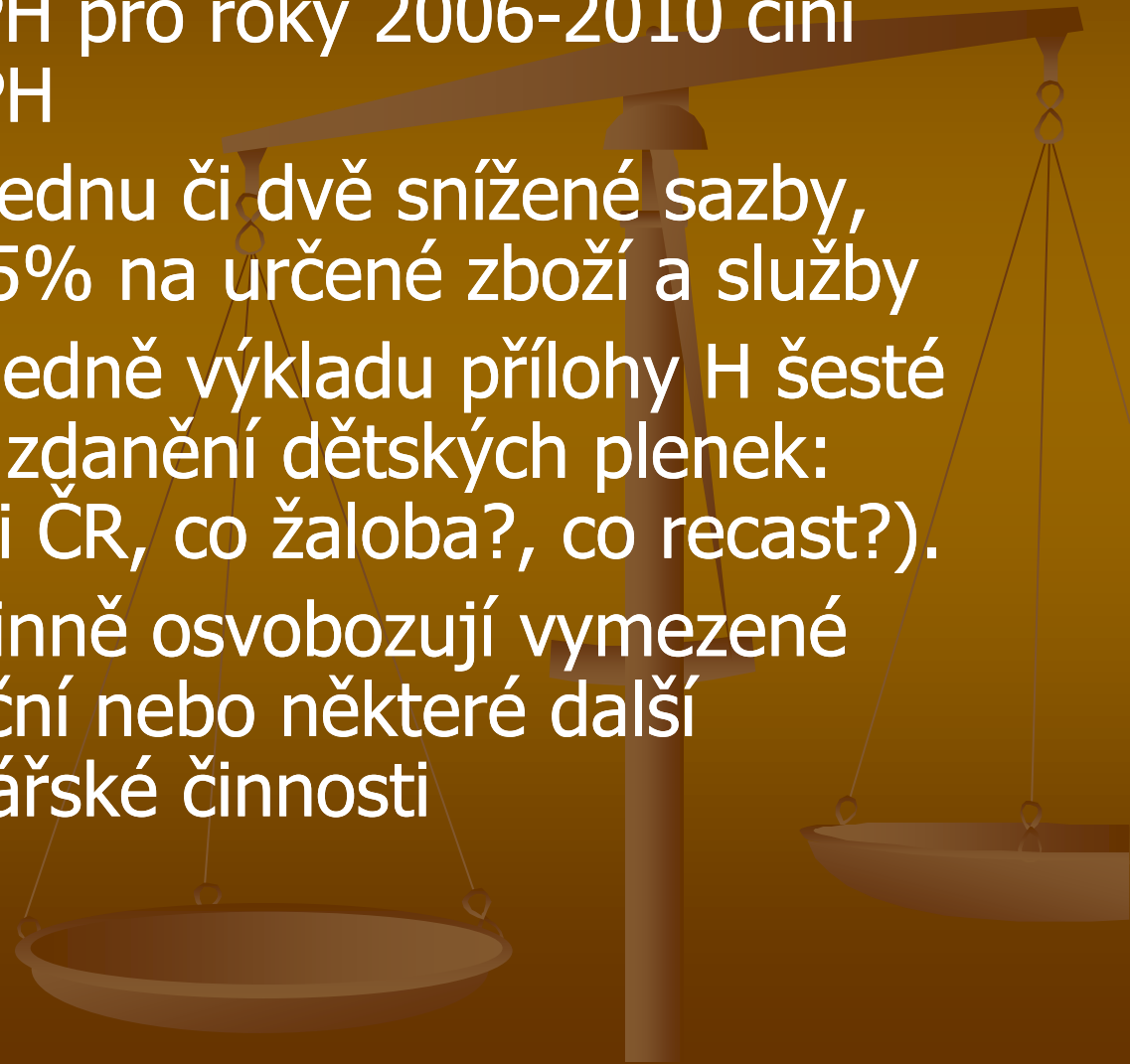
Určení státu příslušného k výběru DPH ze služeb

- Podrobná pravidla pro určení kompetence členského státu pro výběr DPH ze služeb překračujících hranice členského států. Upřesnění nedávnou novelou pro další roky.



Obecné a zvláštní sazby, osvobození

- Základní sazba DPH pro roky 2006-2010 činí nejméně 15 % DPH
- Státy mohou mít jednu či dvě snížené sazby, ovšem nikoli pod 5% na určené zboží a služby
- (nedávno spor ohledně výkladu přílohy H šesté směrnice): spor o zdanění dětských plenek: řízení Komise proti ČR, co žaloba?, co recast?).
- Od DPH státy povinně osvobozují vymezené sociální, nekomerční nebo některé další specifické hospodářské činnosti



Výběr DPH a spotřebních daní na jednotném trhu

- Od roku 1992 (pro Česko a další nové státy od 1.5.2004) žádné celní kontroly zboží převáženého mezi členskými státy (posun od „společného“ ke „vnitřnímu trhu“)
- Nemožnost výběru při dovozu a vrácení po ověření vývozu přímo na hranicích (to je koneckonců špatná terminologie: správně dodání a odeslání)
- Nutnost spolupráce finančních orgánů členských států pro zabezpečení výběru DPH (a podobně spotřebních daní) u zboží obchodovaného mezi členskými státy

Mechanismus kooperace

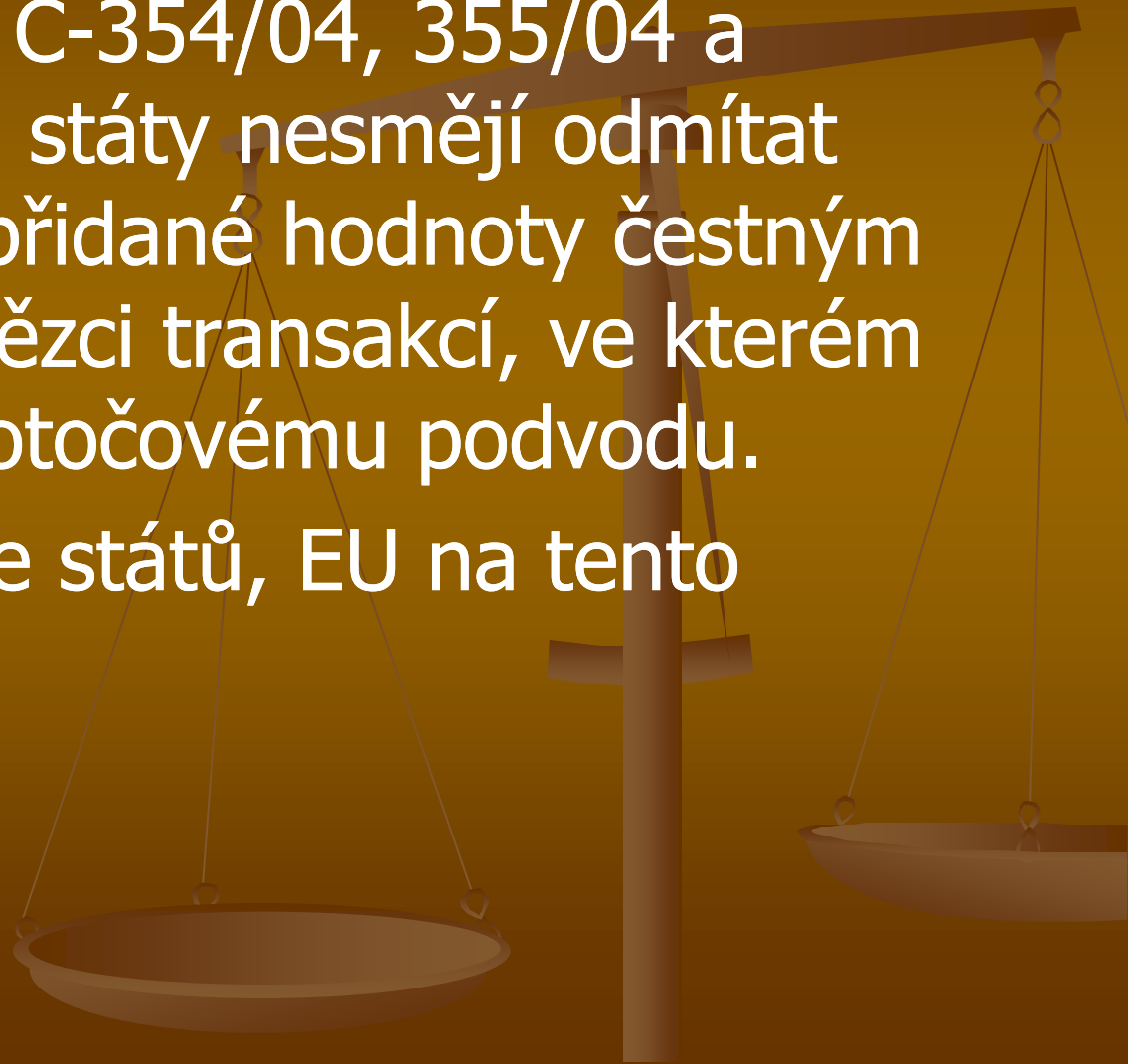
Právní rámec pro spolupráci při výběru DPH stanoví mimo jiné nařízení č. 1798/2003.

Opatření jsou:

- registrace subjektů obchodujících mezi členskými státy. Součástí administrativního rámce je přidělení jednotného daňového čísla.
- periodická hlášení subjektů podílejících se na mezistátním obchodu a
- konfrontace hlášení na základě elektronické výměny údajů mezi finančními správami.

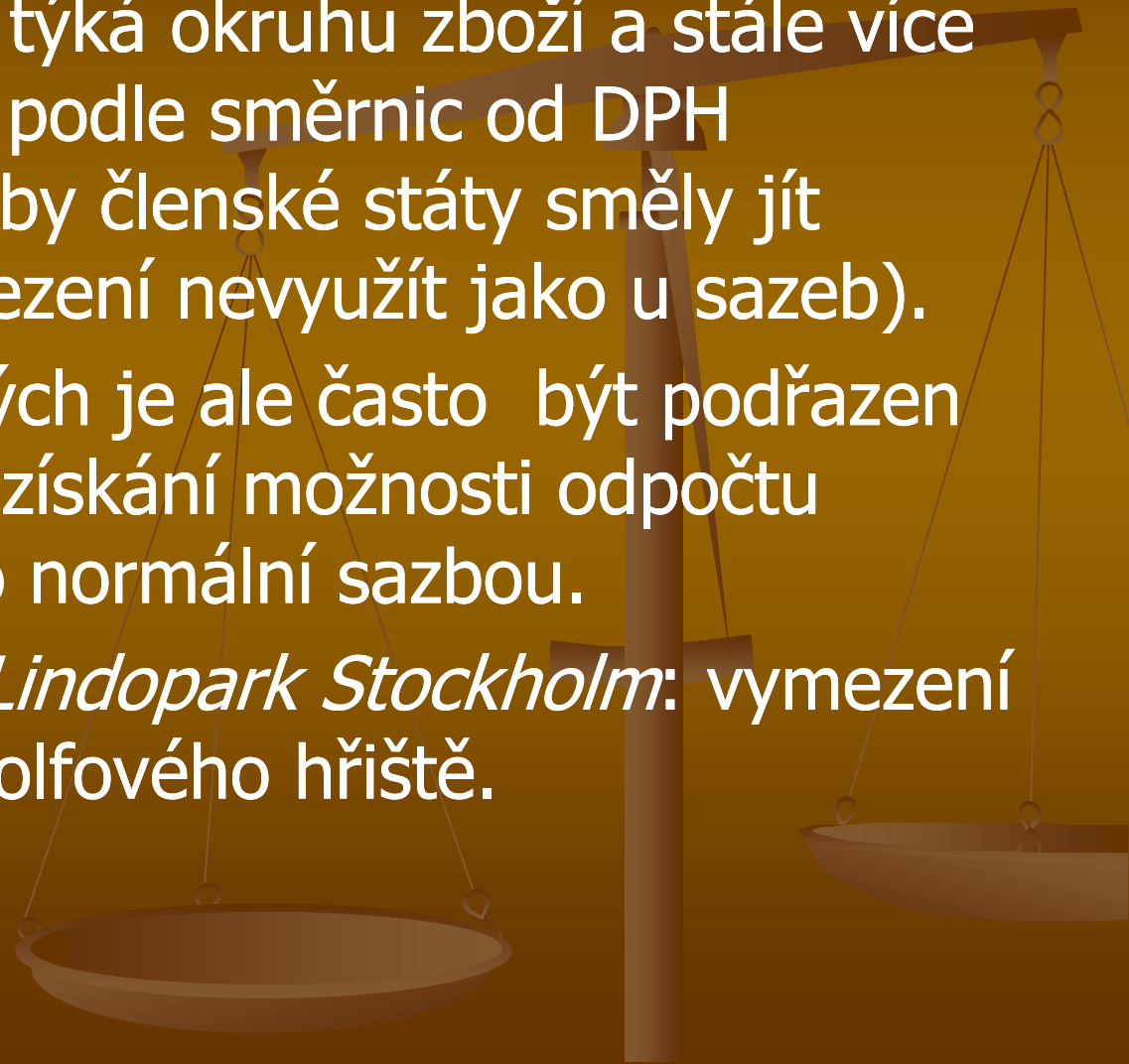
Judikatura Soudního dvora k DPH – kolotočové podvody

- Případ *Optigen*, C-354/04, 355/04 a 484/04: členské státy nesmějí odmítat vracení daně z přidané hodnoty čestným subjektům v řetězci transakcí, ve kterém dojde k tzv. kolotočovému podvodu.
- Je nějaká reakce států, EU na tento případ?



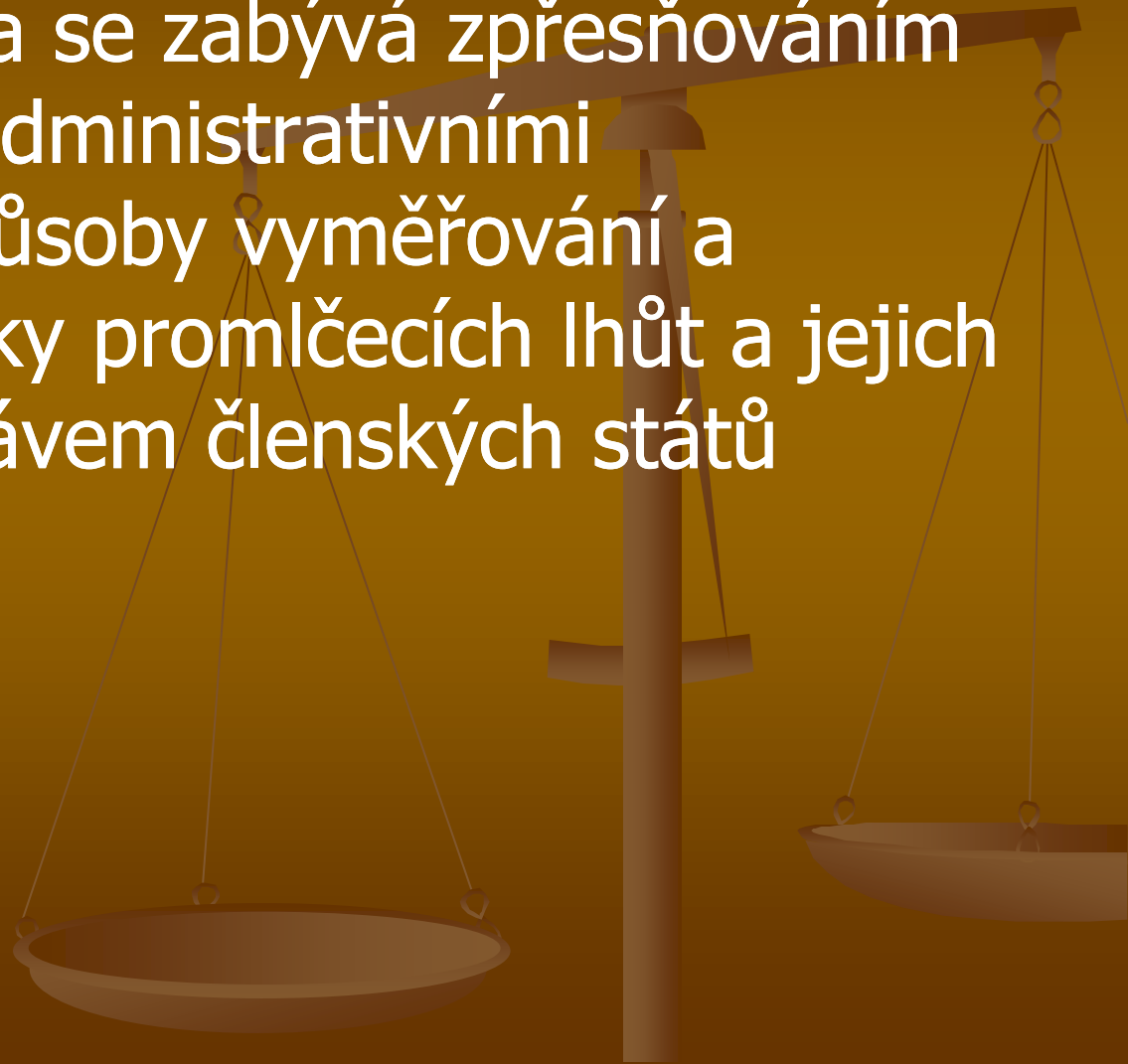
Judikatura Soudního dvora k DPH – otázka osvobození

- Řada rozsudků se týká okruhu zboží a stále více služeb, které jsou podle směrnic od DPH osvobozené (aniž by členské státy směly jít nahoru nebo vymezení nevyužít jako u sazeb).
- Zájem osvobozených je ale často být podřazen pod zdanění kvůli získání možnosti odpočtu vstupu zdaněného normální sazbou.
- Příklad C-150/99 *Lindopark Stockholm*: vymezení povahy provozu golfového hřiště.



Judikatura Soudního dvora k DPH – procedurální otázky

- Hojná judikatura se zabývá zpřesňováním základu DPH, administrativními náležitostmi, způsoby vyměňování a vymáhání (otázky promlčecích lhůt a jejich konkretizace právem členských států apod.)

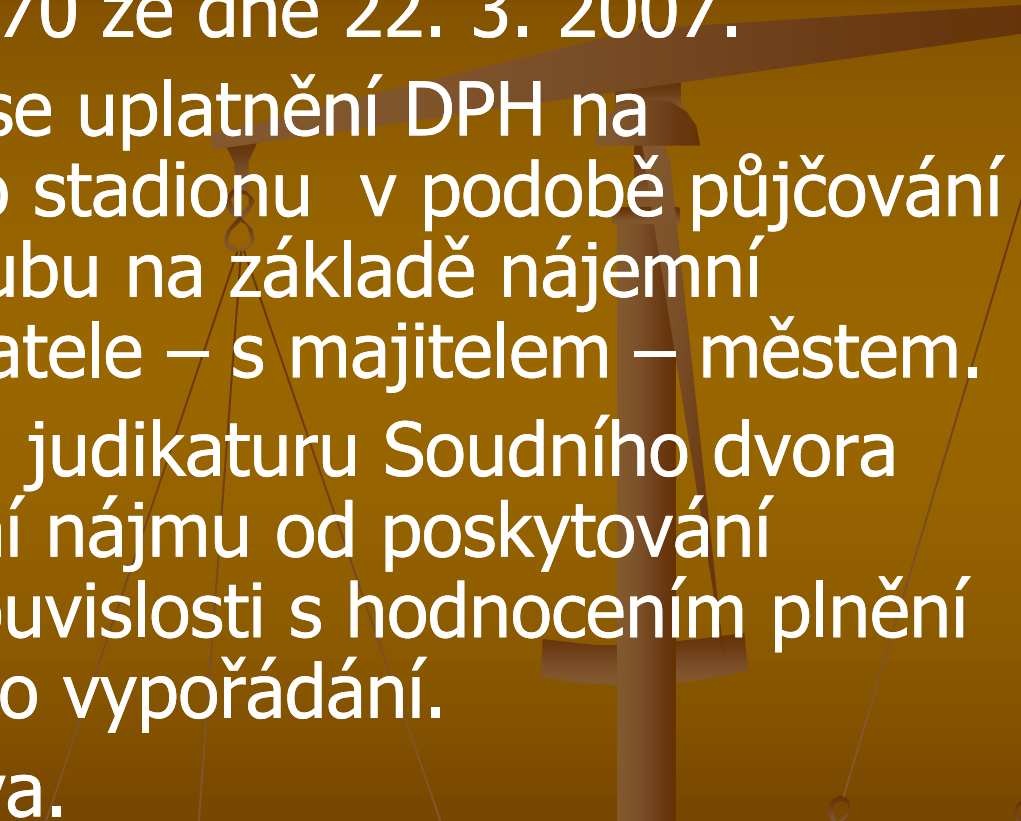


Příklady uplatnění práva EU ohledně DPH v ČR –

zprostředkování stavební práce

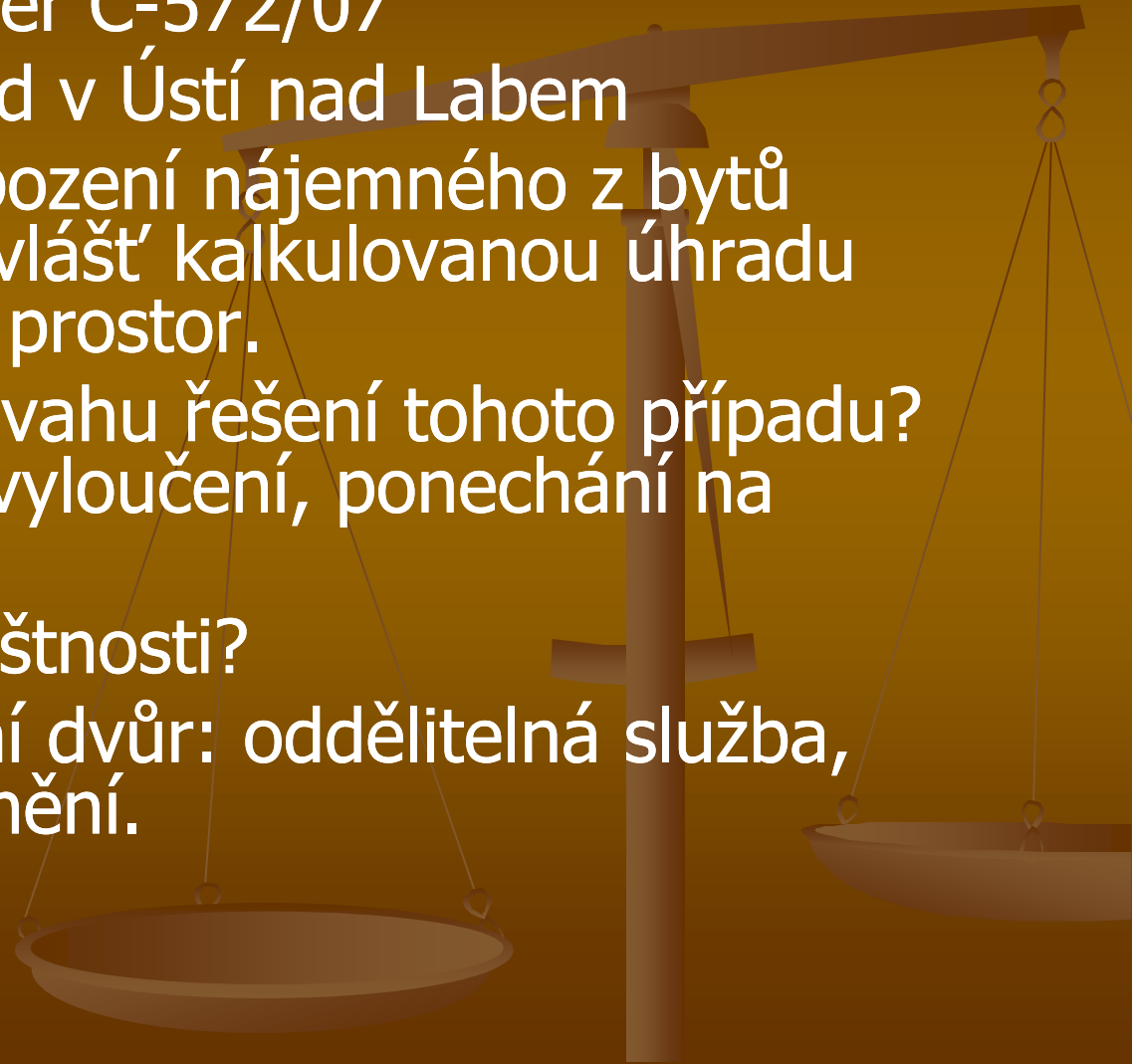
- Rozsudek NSS 2 Afs 92/2005-42
- Uplatňuje se směrnice jako vodítko pro výklad práva ČR účinného před vstupem.
- Kompetence ČR pro výběr DPH ze zprostředkování rekonstrukce na Slovensku.
- Šlo o žalobu a kasační stížnost na možnost odpočtu. Úřady a KS Brno tvrdili, že příslušnost zprostředkovatele je na Slovensku.
- Na Slovensku se uplatnila DPH podle slovenské – konformní – legislativy ze samotné stavby.
- Není zde zvláštnost ohledně zprostředkování?

Příklady uplatnění práva ES ohledně DPH v ČR – povaha půjčení kluziště

- NSS 9 Afs 5/2007-70 ze dne 22. 3. 2007.
 - Rozsudek týkající se uplatnění DPH na poskytnutí zimního stadionu v podobě půjčování mládežnickému klubu na základě nájemní smlouvy provozovatele – s majitelem – městem.
 - NSS s odkazem na judikaturu Soudního dvora zdůrazňuje odlišení nájmu od poskytování dalších služeb v souvislosti s hodnocením plnění pro účely daňového vypořádání.
 - Vráceno KS Ostrava.
- 

Předběžná otázka z ČR – DPH z úklidu společných prostor nájemního domu

- Kauza RLRE Tellmer C-572/07
- Dotaz Krajský soud v Ústí nad Labem
- Otázka, zda osvobození nájemného z bytů zahrnuje rovněž zvlášť kalkulovanou úhradu úklidu společných prostor.
- Jaká připadaly v úvahu řešení tohoto případu? Nutnost zdanění, vyloučení, ponechání na členském státě.
- Jaké jsou zde zvláštnosti?
- Jak rozhodl Soudní dvůr: oddělitelná služba, tudíž povinné zdanění.



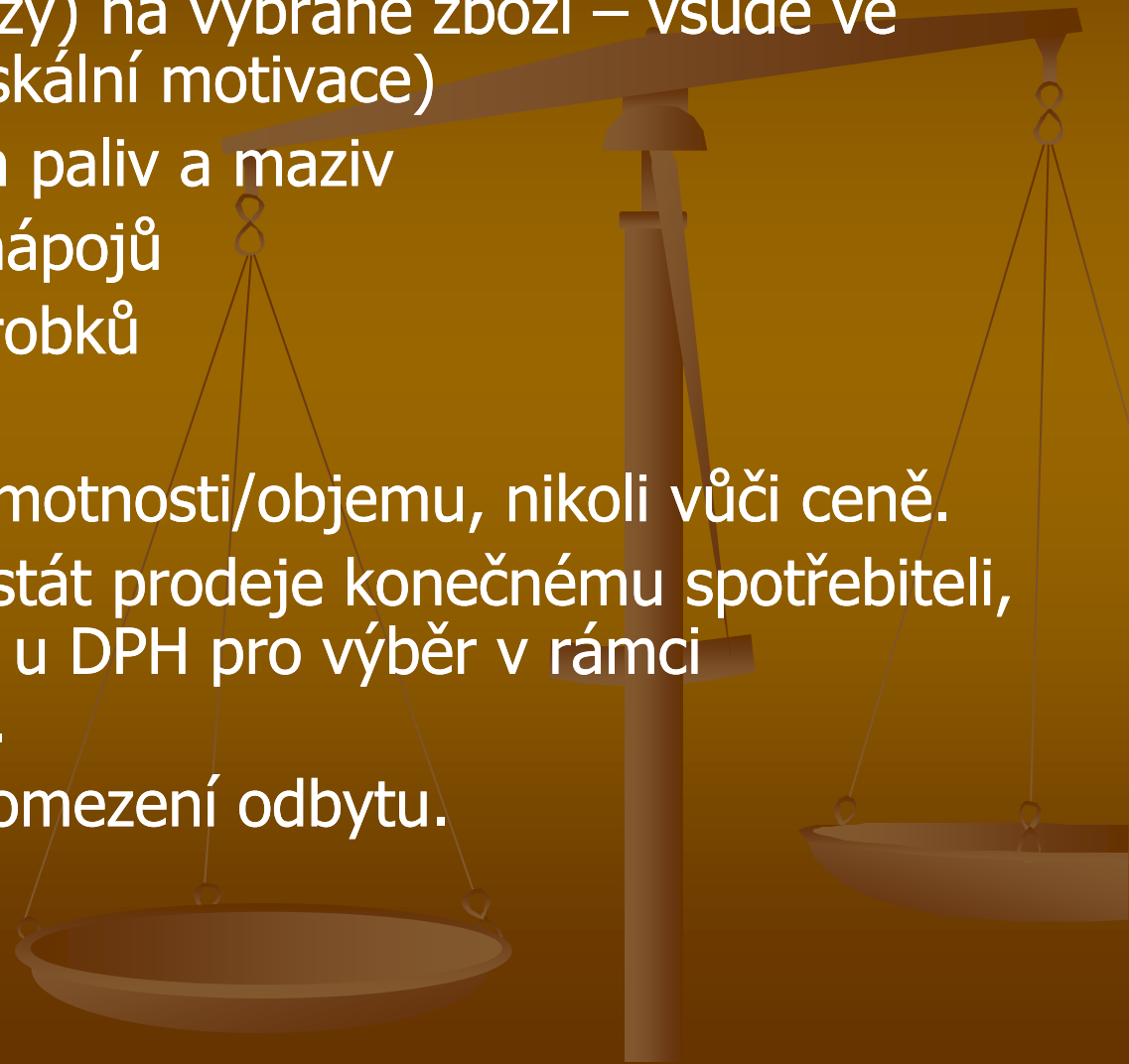
Spotřební daně - obecně

- Specifické daně (akcízy) na vybrané zboží – všude ve světě (restriktivní i fiskální motivace)
 - daň z uhlovodíkových paliv a maziv
 - daň z alkoholických nápojů
 - daň z tabákových výrobků
 - Daně z energií.

Sazba je určena vůči hmotnosti/objemu, nikoli vůči ceně.

Kompetence k výběru: stát prodeje konečnému spotřebiteli, zvláštní pravidla jako u DPH pro výběr v rámci zásilkového obchodu.

Možná jsou pořádková omezení odbytu.



Spotřební daně – všeobecná pravidla

- Obecná směrnice pro uplatnění spotřebních daní 92/12/EHS ve znění novel.
- Možné jsou spotřební daně na další druhy zboží, pokud nenarušují pohyb zboží mezi členskými státy.
- Stanoví se základní zásady: zdanění ve státě prodeje konečnému spotřebiteli, určují se pravidla pro sledované skladování apod.
- Stanoví se administrativní pravidla pro kontrolu mezistátního pohybu kontrolovaného zboží.

Spotřební daně – jednotlivá pravidla

- Tabákové výrobky: definiční a organizační pravidla určuje směrnice 95/59/ES, sazby sbližují – ve znění důležitých novel - směrnice 92/79/ES a 92/80/ES.
- Alkoholické nápoje: definiční a organizační pravidla určuje směrnice 92/83/ES, sazby sbližuje směrnice 92/84/ES (uznaná preference vína, určité úlevy pro pivo)
- Uhlovodíková (ropná) paliva a maziva: nová komplexní regulace prostřednictvím směrnice 2003/96/ES, navazuje na dosavadní směrnice, osvobozená paliva (letecký benzín, zelená, popř. železniční a rybářská nafta) se značkují podle směrnice 95/60/ES.
- Energie: směrnice 2003/96/ES.

Důsledky popsaného modelu DPH při nehlídaných hranicích

Dovoz pro osobní potřeby z jiného členského státu nepodléhá vypořádání DPH a spotřebních daní.

- Otevírá se tak prostor pro nákupní turistiku vyvolanou rozdílnými cenami, jež mají původ v daňových sazbách (15%-25% u základní sazby, ale větší rozdíly mezi státy s odlišným využíváním možnosti snížené daně 5%-19%)

Relevantní jen u větších výrobků při velkém rozdílu DPH (jsou zde však problémy, které větší nákupní turistice brání – obtíže při reklamaci, pokud na to dodavatel přímo nepamatuje apod.)

... a u spotřebních daní

- Významné u alkoholických nápojů a tabákových výrobků zatížených různě vysokými sazbami.
- Proto se stanovuje maximální objem dovozu pro osobní potřebu (ovšem velmi velkoryse) a připouští se kontroly na hranicích za účelem zabránění komerčního převozu – proto stále celní správa s určitou přítomností na vnitřních hranicích, resp. mobilní celní správa.
- Méně významné pro uhlovodíková paliva a maziva, neboť převážet v kanystrech lze z bezpečnostních důvodů jenom v omezeném rozsahu, stejně jako rozšiřování nádrží.

Přímé daně

Žádná harmonizace (EU není svěřena žádná kompetence harmonizovat a koordinovat přímé daně).

Mezi členskými státy jsou značné rozdíly v oblasti přímých daní:

Primárně: existence jednotlivých daní (popř. speciálních odvodů odvozených od příjmů)

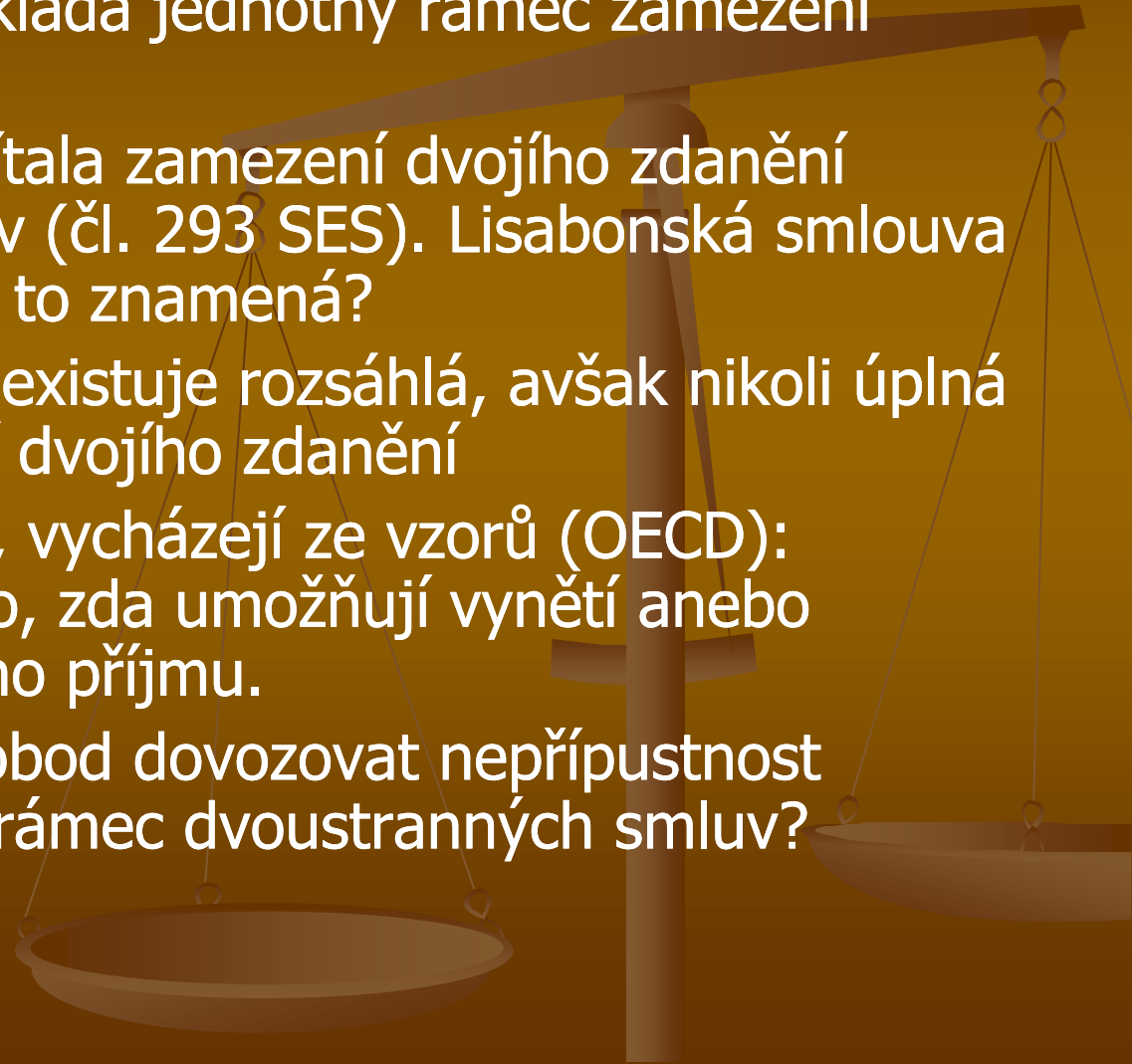
Sekundárně: určování základu daně (vymezení příjmů a uznávání nákladů), okruhy odpočitatelných položek, sazby daně apod.

Obecná zásada uplatňování přímých daní v mezinárodním měřítku

- Rozlišení obyvatel a neobyvatel neboli rezidentů a nerezidentů či tuzemců a cizozemců: považuje se za obecnou zásadu mezinárodního zdanění
- Obyvatel není totožný s občanem. Občanství se jako hledisko pro zdanění všeobecně opustilo.
- Obyvatelům se zdaňuje vše (tzv. světový příjem), cizozemcům jenom příjmy získané na území státu.
- Srovnatelně se přistupuje ke zdaňování právnických osob, ovšem s ohledem na odlišná pravidla pro určování příslušnosti.

Zamezení dvojího zdanění v EU

- Právo EU zatím nezakládá jednotný rámec zamezení dvojího zdanění
- Předpokládalo se a vítala zamezení dvojího zdanění prostřednictvím smluv (čl. 293 SES). Lisabonská smlouva klausuli vypustila. Co to znamená?
- Mezi členskými státy existuje rozsáhlá, avšak nikoli úplná síť smluv o zamezení dvojího zdanění
- Smlouvy jsou typové, vycházejí ze vzorů (OECD): rozlišují se podle toho, zda umožňují vynětí anebo započtení zahraničního příjmu.
- Lze ze základních svobod dovozovat nepřípustnost dvojího zdanění nad rámec dvoustranných smluv?



Judikatura Soudního dvora o přímém zdanění

- Soudní dvůr nahodile odstraňuje uplatňováním základních svobod tvrdost vyplývající z uplatňování nekoordinované legislativy členských států na hospodářsky činné migranty.
- Samozřejmě se potlačuje jakákoli diferenciaci jako diskriminace: která se dodnes v některých daňových aspektech objevuje.
- Soudní dvůr vykazuje jenom omezenou ochotu uznat diferenciaci jako nezbytnou pro zachování tzv. soudržnosti daňové soustavy.
- Některé zásahy ovšem vedou ke zvýhodnění migrantů oproti lidem ve srovnatelné situaci, kteří nemigrují (to jistě není fatální, vždyť daňové úniky nejsou výjimkou, migrantů není mnoho)

Vestergaard C-55/98

Daňový poradce si chtěl vykázat jako náklad výdaje za školení pořádané na Krétě. Dánské právo ovšem odmítá uznat náklady na školení v turistických místech v zahraničí, nevyžaduje-li to povaha kursu.

Soudní dvůr to odmítá jako nepřipustnou diskriminaci zahraničních poskytovatelů služeb. To samozřejmě nevyklučuje přezkum důvodnosti vynaložených nákladů.

Schumacher C-279/93

Německé právo předpokládá odlišné zdaňování mezi osobami pobývajícími a nepobývajícími v Německu. První se plně podrobují dani, druzí jen k německým příjmům. V Německu existuje společné zdanění manželů. Takové výhody nejsou dostupné ne-obyvatelům. Ne-obyvatelé jsou podrobeni běžné sazbě daně, nemohou využít společné zdanění, naopak podléhají zjednodušenému vypořádání.

Žalobce žil společně s manželkou a dětmi v Belgii, jeho žena tam byla nezaměstnaná, on pracoval v Německu.

- Je to skrytá diskriminace pracovníka? Soudní dvůr uznává, že je diskriminací není rozlišné nakládání s osobami v rozličných situacích. Mezinárodní právo připouští toto rozlišování. Toto ale neplatí, jestliže ne-obyvatel ve svém státě pobytu (skoro) žádné příjmy nemá. Pak je jeho situace srovnatelná.
- Státy argumentovaly nutností daňové konzistence a nemožností zjišťování osobních poměrů v jiném členském státě.
- To ovšem nelze uznat, neboť je zde směrnice č. 77/799/EHS o úřední pomoci ve věcech přímých daní. Soudní dvůr spatřuje v dané úpravě a praxi diskriminaci, jestliže ve státě pracujícímu ne-obyvateli se neumožňují daňová zvýhodnění jako společné zdanění manželů.

Asscher C-107/94

- Pan Asscher (Nizozemec) podnikal jako jednatel a jediný společník v obchodních společnostech v Belgii a Nizozemí. Přestěhoval se z Nizozemí do Belgie. Existuje smlouva B-NL o věcech přímého zdanění: ta stanoví, že příjem z nizozemské společnosti se zdaní v Nizozemí. Ostatní pak v Belgii.
- Odvody na sociální zabezpečení se platí povinně v Belgii.
- V Nizozemí zdanění vyšší sazbou. Nizozemí to zdůvodňuje absencí povinnosti platit odvody na sociální zabezpečení (koherence daní)
- Tato argumentace je pro Soudní dvůr nepřijatelná. Žalobce se totiž netěší nizozemskému sociálnímu zabezpečení. Ustanovení o svobodě usazování je třeba vykládat tak, že uvedenou daňovou praxi Nizozemí vylučuje, pokud zde chybí objektivní důvod. Tím nejsou dopady kritérií pro příslušnost k systémům sociálního zabezpečení ve členských státech podle nařízení č. 1408/71.

Možná východiska

Vzhledem k nevelké migraci za prací, která by vyvolávala uvedené situace, to státy asi moc nepálí.

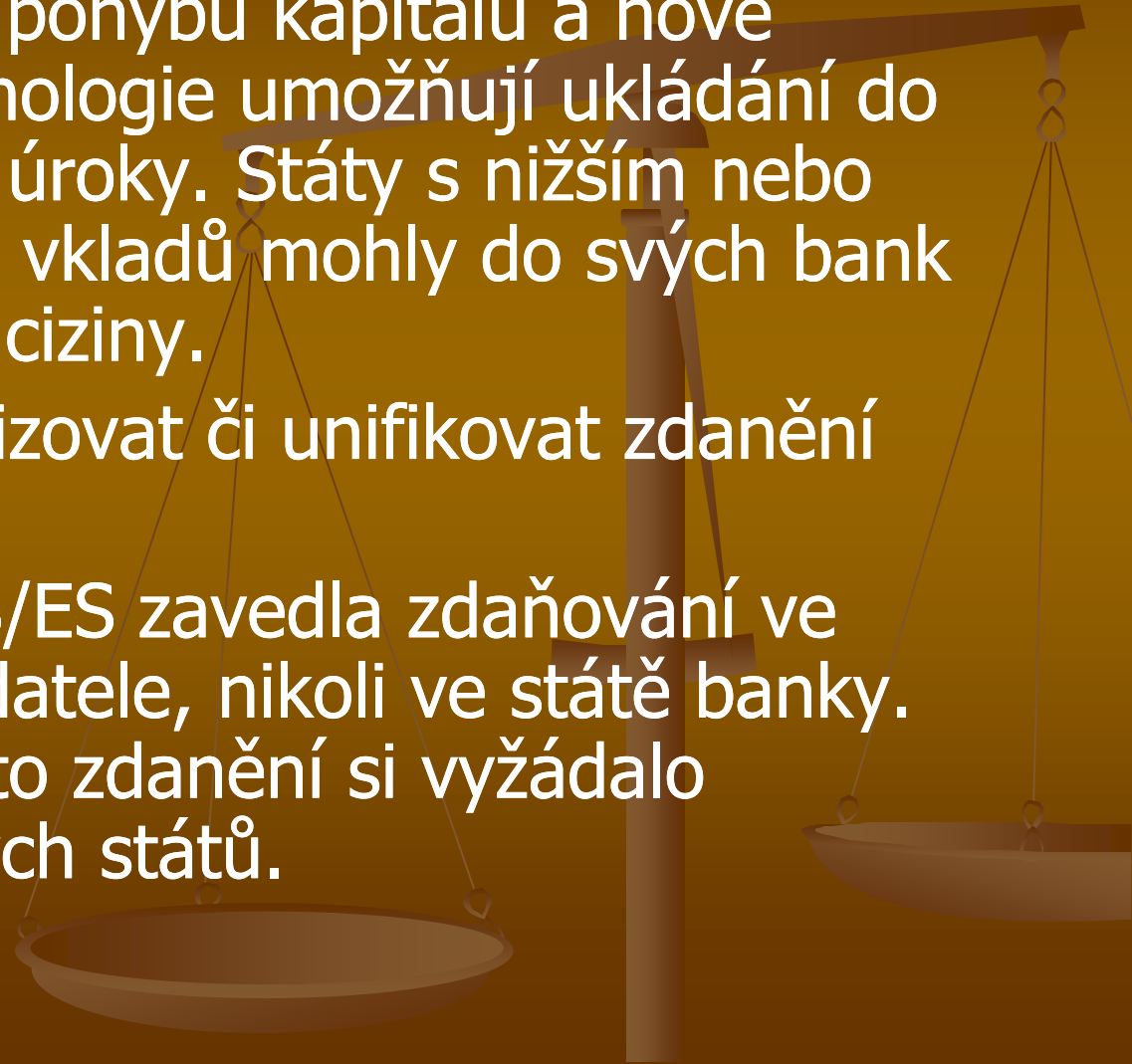
- Rovnovážné zdanění by si žádalo koordinaci a částečnou harmonizaci práva členských států (podobně jako dílčení při důchodovém zabezpečení). Bylo by to ovšem určitě administrativně mimořádně náročné.
- Samozřejmě se takovou judikaturou postupně připravuje pole pro ochotu států připustit určité harmonizační zásahy v budoucnosti.
- Podobně si Soudní dvůr počínal v minulosti např. ve věcech technických a hygienických nároků kladených na zboží.

Spolupráce členských států při výběru daní

- Daňové výměry se obecně mezi jednotlivými státy neuznávají (státy raději zdaňují samy).
- Volný pohyb osob, zejména svoboda podnikání vedou k nárůstu případů, kdy daňový dluh v jednom státě může být zapraven jedině majetkem dlužníka v jiném členském státě.
- Směrnice č. 76/308/EHS ve znění směrnice 2001/44/ES postuluje mechanismus uznávání a výkonu daňových výměrů členských států.
- Výsledky však nejsou dosud velké.
- Transpozice do českého práva zvláštním zákonem 253/2000 Sb. není úplně podařená.

Zdanění úroků z bankovních vkladů

- Zavedení volného pohybu kapitálu a nové komunikační technologie umožňují ukládání do bank s nejvyššími úroky. Státy s nižším nebo žádným zdaněním vkladů mohly do svých bank stáhnout vklady z ciziny.
- Neochota harmonizovat či unifikovat zdanění úroků z vkladů
- Směrnice 2003/38/ES zavedla zdaňování ve státě pobytu vkladatele, nikoli ve státě banky. Zabezpečení tohoto zdanění si vyžádalo spolupráci členských států.



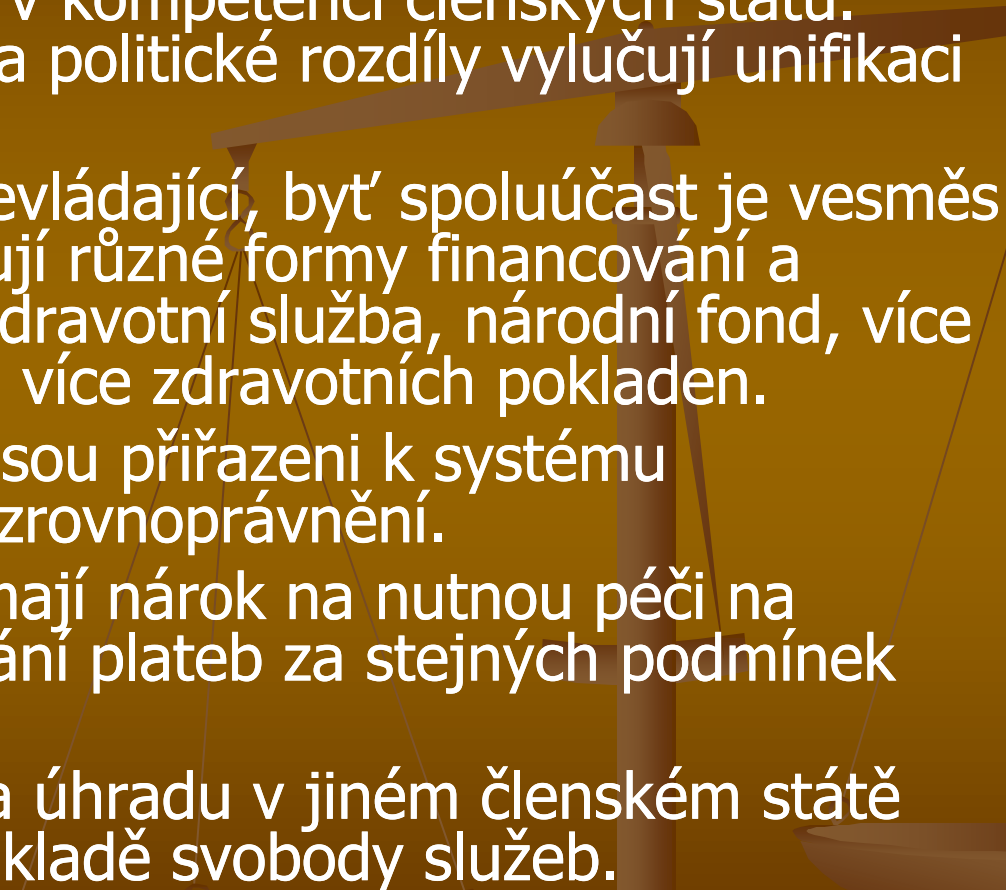
Zdanění holdingů

- Transakce mezi ovládajícími a ovládanými obchodními společnostmi mohou vést ke transferu zisku do státu nejnižšího zdanění a ke dvojímu zdanění.
- Série směrnic (90/435/EHS, 90/434/EHS, 2003/49/ES) tady tyto problémy omezuje, jestliže zakládá mimo jiné společný režim zdanění mateřské a dceřiných společností, zdanění úroků a licenčních poplatků mezi propojenými společnostmi, řeší určitými způsoby daňové aspekty fúzí, transformací a rozdělení obchodních společností.

Exkurs: sociální zabezpečení

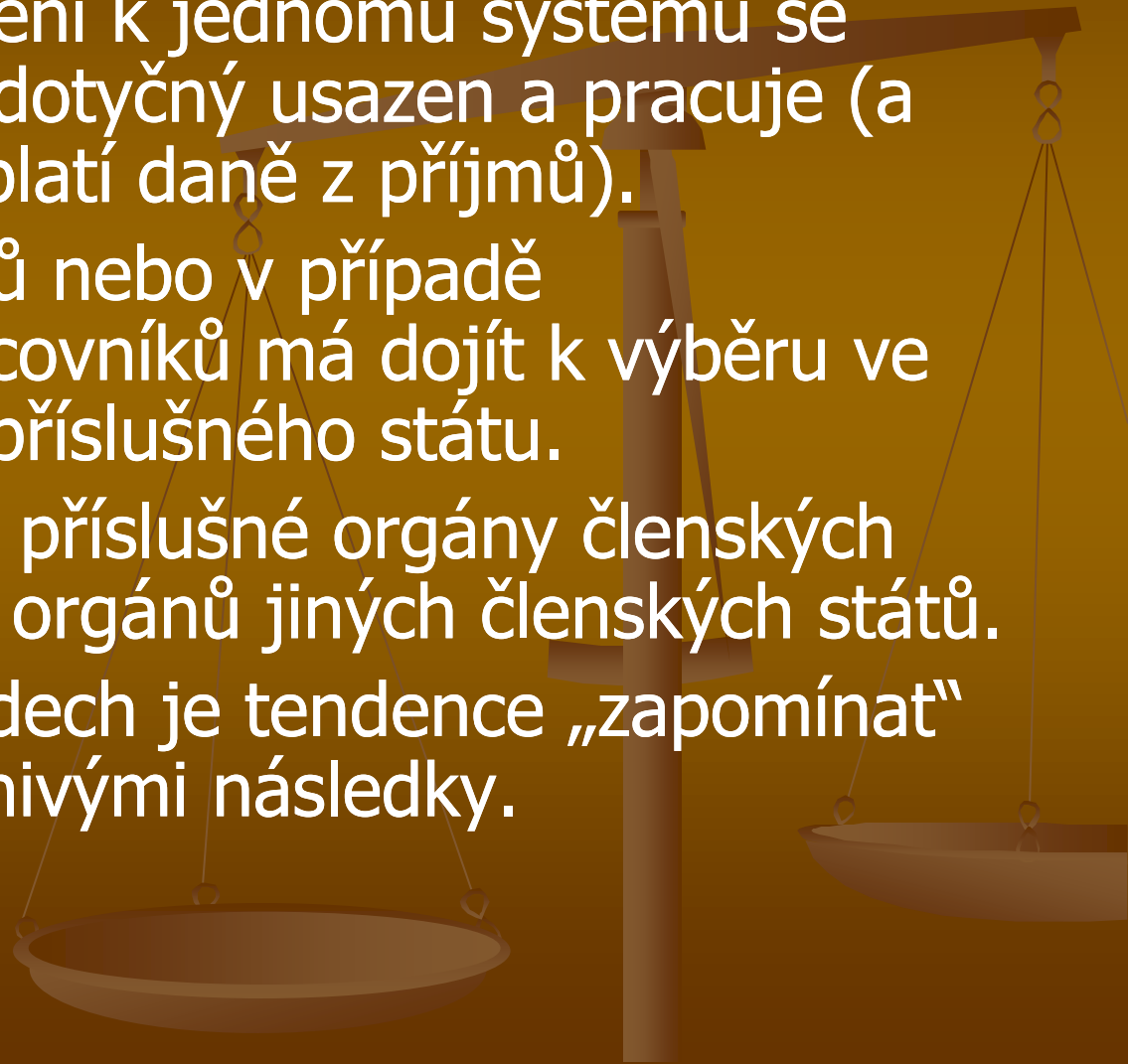
- Evropská unie není sociální unií. Nejsou ekonomické, sociální a politické předpoklady pro unifikaci.
- Sociální politiku si určují členské státy samy, je to obvykle základní politický spor.
- Právo EU (dosud nařízení 1408/71, nově nařízení 883/2004) vytváří mechanismus pro následné zabezpečení migrantů: starobní, invalidní a pozůstalostní (vdovské a sirotčí) důchody
- Nástroje – přiřazení v určitém okamžiku k jednomu státu, zápověď odebrání dávek vystěhovalců, sčítání rozhodných dob, poskytování dílčích dávek z více států zároveň.
- Je poměrně spravedlivé z hlediska migrantů stejně jako z hlediska států.

Exkurs: zdravotní zabezpečení

- Zdravotnictví zůstává v kompetenci členských států. Ekonomické, sociální a politické rozdíly vylučují unifikaci členských států.
 - Veřejné hrazení je převládající, byť spoluúčast je vesměs větší než v ČR, existují různé formy financování a organizace: národní zdravotní služba, národní fond, více veřejných pojišťoven, více zdravotních pokladen.
 - Dlouhodobí migranti jsou přiřazeni k systému hostitelského státu a zrovnoprávnění.
 - Krátkodobí migranti mají nárok na nutnou péči na základě zprostředkování plateb za stejných podmínek jako obyvatelé.
 - Prosazuje se nárok na úhradu v jiném členském státě vyhledané péče na základě svobody služeb.
- 

Odvody na sociální a zdravotní zabezpečení

- Vzhledem k přiřazení k jednomu systému se hradí tam, kde je dotyčný usazen a pracuje (a kde ostatně také platí daně z příjmů).
- V případě pendlerů nebo v případě detašovaných pracovníků má dojít k výběru ve prospěch obecně příslušného státu.
- Výběr zabezpečují příslušné orgány členských států ve prospěch orgánů jiných členských států.
- V některých případech je tendence „zapomínat“ s možnými nepříznivými následky.



Silniční daň

- Regulace prostřednictvím směrnice 1999/62/ES ve znění novel.
- Týká se větších silničních vozidel (nákladní auta, autobusy apod.).
- Silniční daň ukládá pouze stát registrace vozidla, ostatní státy nesmějí ukládat omezené zdanění (předpokládá se faktická reciprocita, to ale úplně neplatí).
- Stanoví se minimální sazba silniční daně pro jednotlivé kategorie vozidel.



Mýta

- Členské státy mohou uplatňovat na dálnicích, dalších hlavních tazích, mostech a tunelech mýta kvůli financování jejich výstavby a údržby (v řadě zemí formálně odstátněné nebo skutečně soukromé podniky).
- Způsob výběru a sazby však nesmějí diskriminovat zahraniční dopravce nebo převážené zahraniční zboží (žádné nepřiměřeně vysoké ceny za jednotlivé průjezdy při nízkých paušálních předplatných apod.).

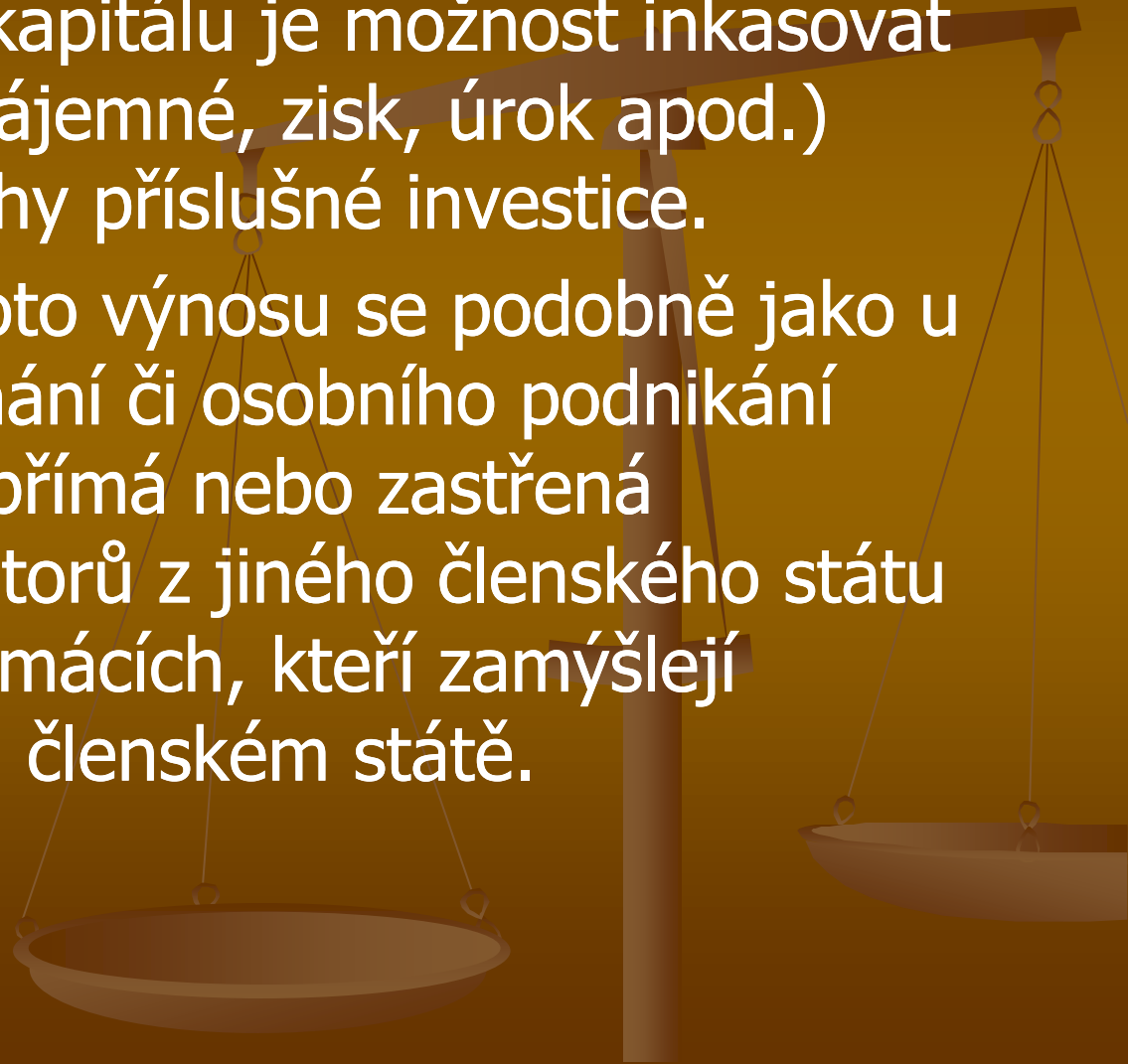
Užívání nemovitostí a jeho zdanění

Možnost nabytí nemovitosti občanem EU či právnickou osobou v jiném členském státě je zajištěna volným pohybem kapitálu, popř. volným pohybem pracovníků a svobodou usazování za účelem podnikání.

Zdanění nemovitosti, popř. jejího prodeje je záležitostí členského státu. Nepřipouští se nicméně jakákoli diskriminace zahraničního vlastníka, prodejce, kupce apod. ohledně výše sazeb nebo jednotlivých úlev.

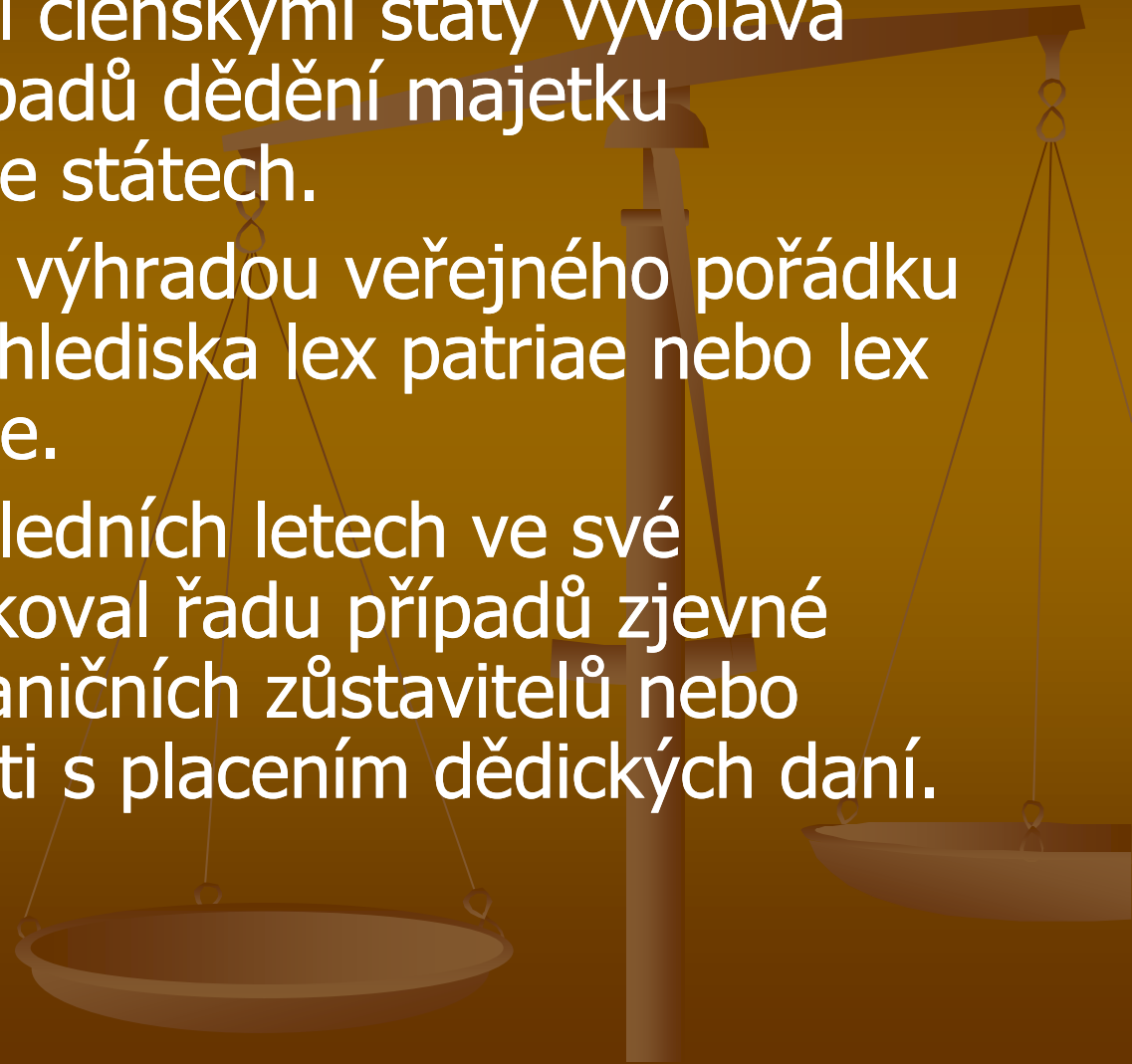
Výnos z majetku a jeho zdaňování

- Součástí volného kapitálu je možnost inkasovat výnos investice (nájemné, zisk, úrok apod.) podle právní povahy příslušné investice.
- Při zdaňování tohoto výnosu se podobně jako u příjmů ze zaměstnání či osobního podnikání zakazuje jakákoli přímá nebo zastřená diskriminace investorů z jiného členského státu nebo investorů domácích, kteří zamýšlejí investovat v jiném členském státě.



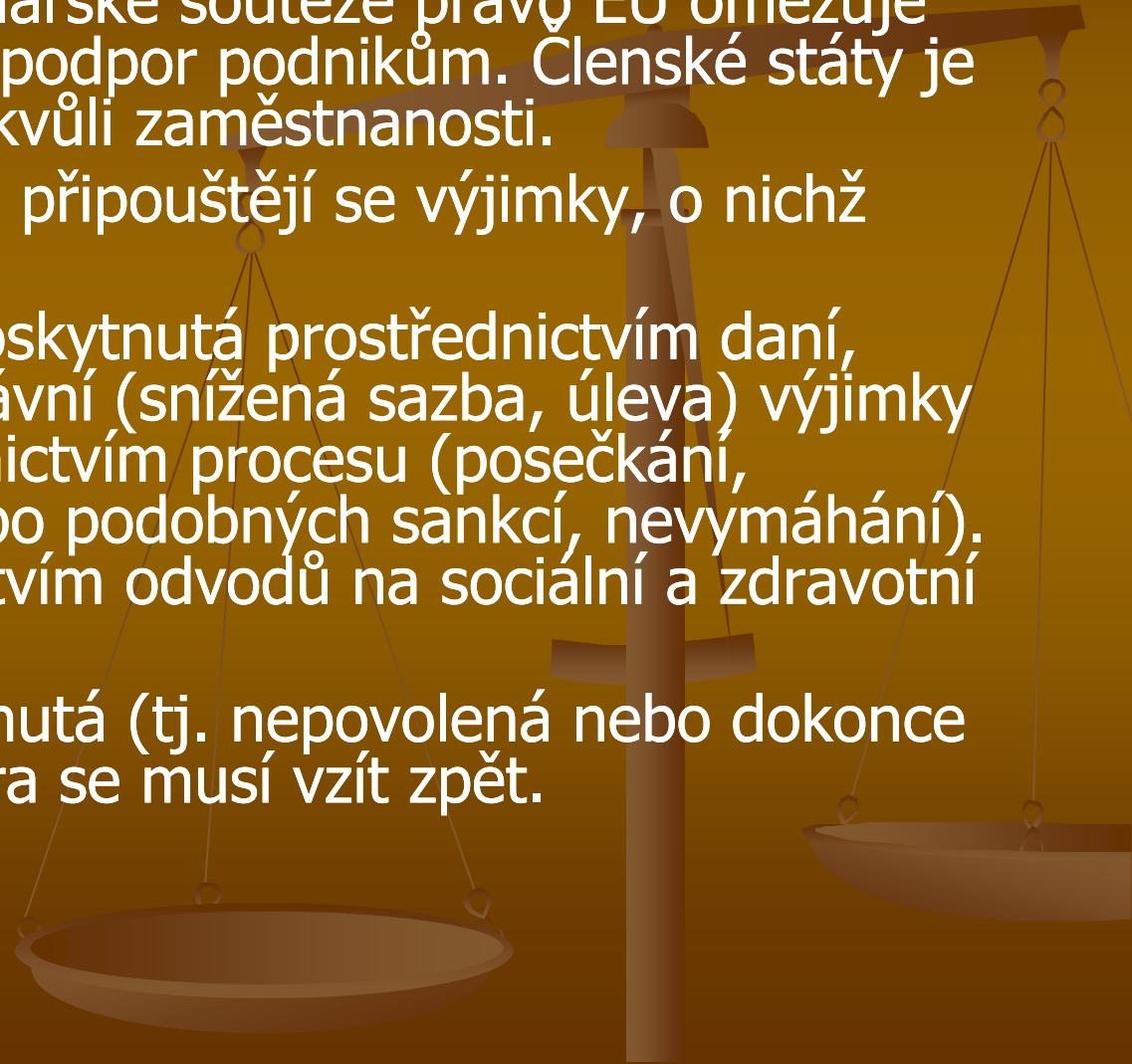
Dědění a jeho fiskální zatížení

- Migrace osob mezi členskými státy vyvolává rostoucí počet případů dědění majetku umístěného ve více státech.
- Dědické právo – s výhradou veřejného pořádku – se určuje podle hlediska *lex patriae* nebo *lex domicilii* zůstavitele.
- Soudní dvůr v posledních letech ve své judikatuře identifikoval řadu případů zjevné diskriminace zahraničních zůstavitelů nebo dědiců v souvislosti s placením dědických daní.



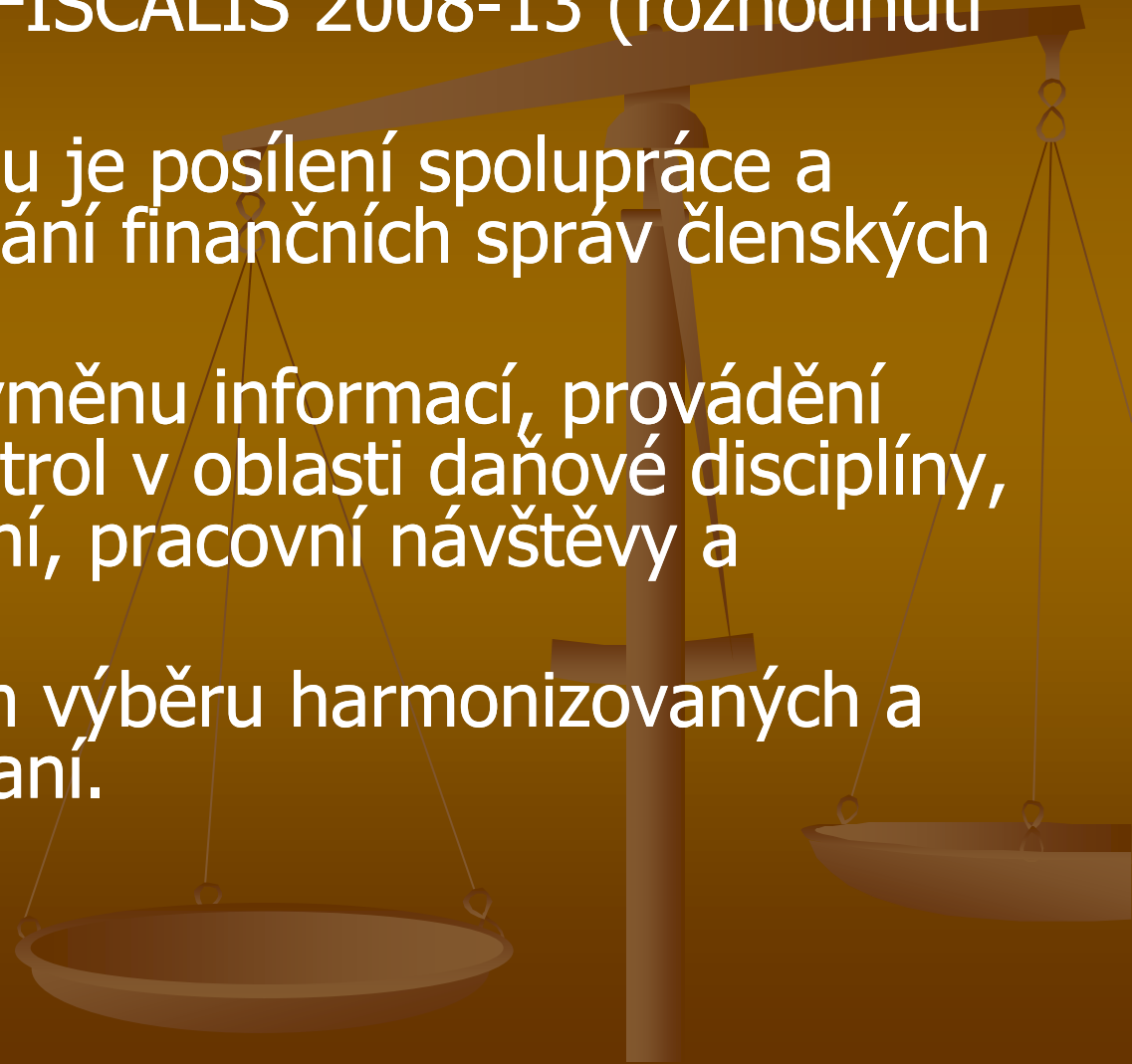
Dodatek: omezení státních podpor a důsledky pro daňové právo

- Kvůli ochraně hospodářské soutěže právo EU omezuje poskytování státních podpor podnikům. členské státy je poskytují především kvůli zaměstnanosti.
- Zákaz není absolutní, připouštějí se výjimky, o nichž rozhoduje Komise.
- Podpora může být poskytnutá prostřednictvím daní, konkrétně hmotněprávní (snížená sazba, úleva) výjimky stejně jako prostřednictvím procesu (posečkáni, odpuštění penále nebo podobných sankcí, nevymáhání). Podobně prostřednictvím odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení.
- Neoprávněně poskytnutá (tj. nepovolená nebo dokonce neoznámená) podpora se musí vzít zpět.



Spolupráce ve věcech správy daní

- Existuje program FISCALIS 2008-13 (rozhodnutí 1482/2007/ES).
- Smyslem programu je posílení spolupráce a odborného slad'ování finančních správ členských států.
- Má zajistit lepší výměnu informací, provádění vícenárodních kontrol v oblasti daňové disciplíny, odborné vzdělávání, pracovní návštěvy a kontakty.
- Týká se především výběru harmonizovaných a koordinovaných daní.



Trestní právo a daně

- Trestní právo zůstává v kompetenci členských států.
- Koordinace (vyloučení dvojího či opakovaného stíhání), spolupráce při získávání důkazů, vydávání a předávání se postupně rozvíjí na základě směsi mezistátních smluv a (donesávna) aktů 3. pilíře EU.
- Harmonizace je poměrně omezená.
- Trestní postihování daňových deliktů je v jednotlivých státech rozmanité už kvůli odlišně vedené hranici mezi soudním a správním trestáním a vůlí států daňovou kriminalitu trestat.
- Spolupráce v oblasti daňové kriminality je nevelká. Evropská unie zejména usiluje o trestní potlačování činů dotýkajících se hospodářských zájmů celku. Protože nemá vlastní daně, nevěnuje jim větší pozornost.

Promítání daňových standardů EU do oblasti soukromého práva

- Řada smluv mezi komerčními subjekty nebo smluv spotřebitelských obsahuje zvláštní ujednání o placení souvisejících daní, poplatků, odvodů vedle nebo v rámci samotné ceny.
- Strana, které se nechce platit, může zpochybňovat slučitelnost takové daně, poplatku apod. před civilním soudem.
- Kauza Viacom Outdoor C-134/03

Celní právo EU

Dosud nařízení č. 2913/92, tzv. celní kodex ES
Pro budoucnost je již přijatá rekodifikace
450/2008, začne se uplatňovat nejpozději v roce
2013.

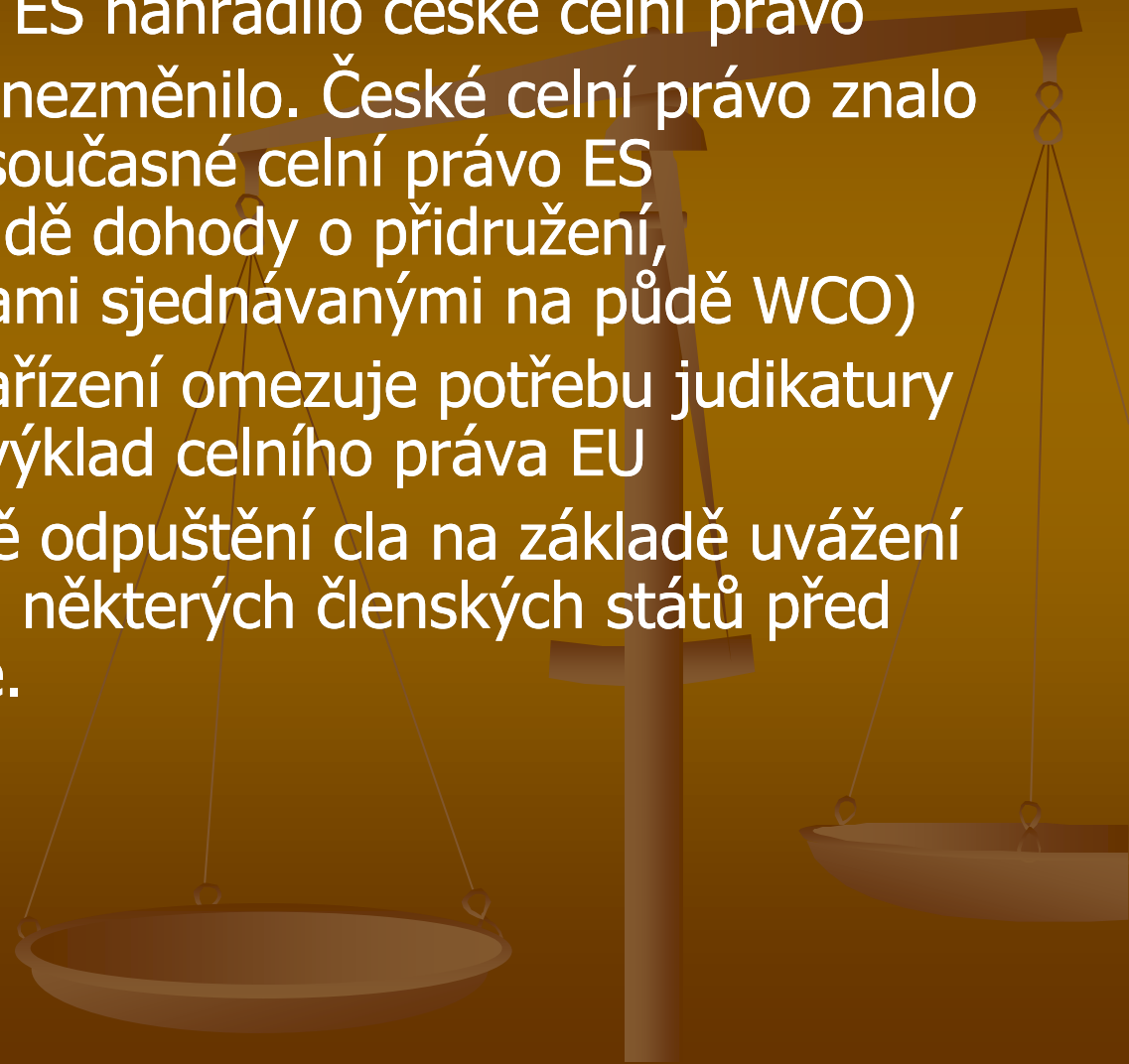
Prováděcí nařízení č. 2454/93

TARIC: elektronická databáze celních sazeb,
aktualizovaná s ohledem na. Mechanismy pro
rozdělování dovozních kvót

České právo od 1.5.2004 jenom doplňuje celní
právo EU, resp. ES o některé podpůrné instituty
a sankce (celní zákon po novele č. 187/2004)

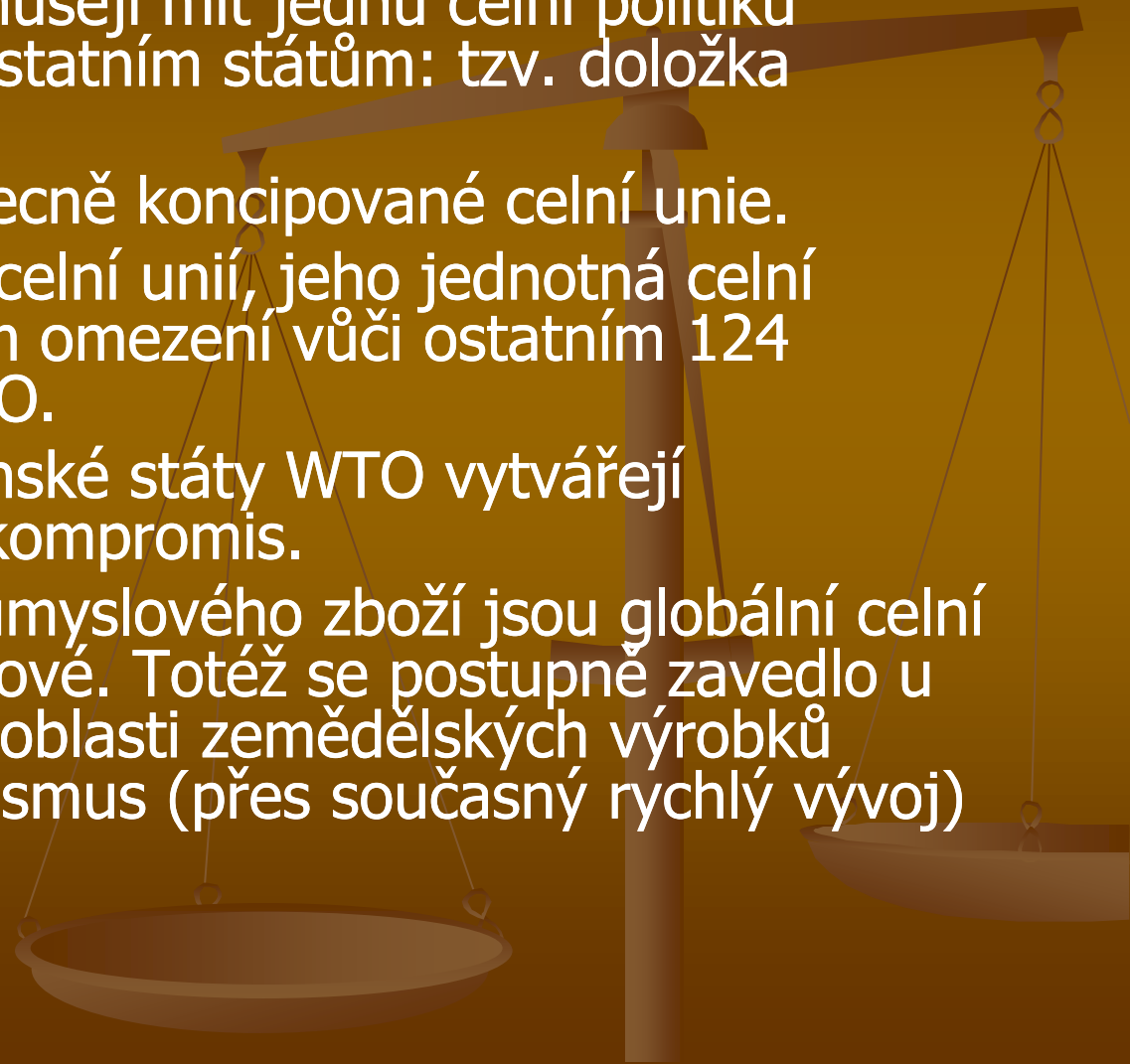
Ráz změn celního práva po vstupu

- Formálně celní právo ES nahradilo české celní právo
- Prakticky se ale moc nezměnilo. České celní právo znalo stejné instituty jako současné celní právo ES (aproximace na základě dohody o přidružení, harmonizace smlouvami sjednávanými na půdě WCO)
- Obsáhlé prováděcí nařízení omezuje potřebu judikatury Soudního dvora pro výklad celního práva EU
- Vyloučené je nicméně odpuštění cla na základě uvážení vlastní celnímu právu některých členských států před vytvořením celní unie.



Cla jako klíčová složka vnější obchodní politiky

- Členské státy WTO musejí mít jednu celní politiku navenek vůči všem ostatním státům: tzv. doložka nejvyšších výhod.
- Výjimkou jsou všeobecně koncipované celní unie.
- EU jako „nadstát“ je celní unií, jeho jednotná celní politika je předmětem omezení vůči ostatním 124 členským státům WTO.
- Ohledně výše cel členské státy WTO vytvářejí mnohostranný celní kompromis.
- V případě většiny průmyslového zboží jsou globální celní sazby nízké, ne-li nulové. Totéž se postupně zavedlo u textilních výrobků. V oblasti zemědělských výrobků přetrvává protekcionismus (přes současný rychlý vývoj)



Užití výnosu z cel

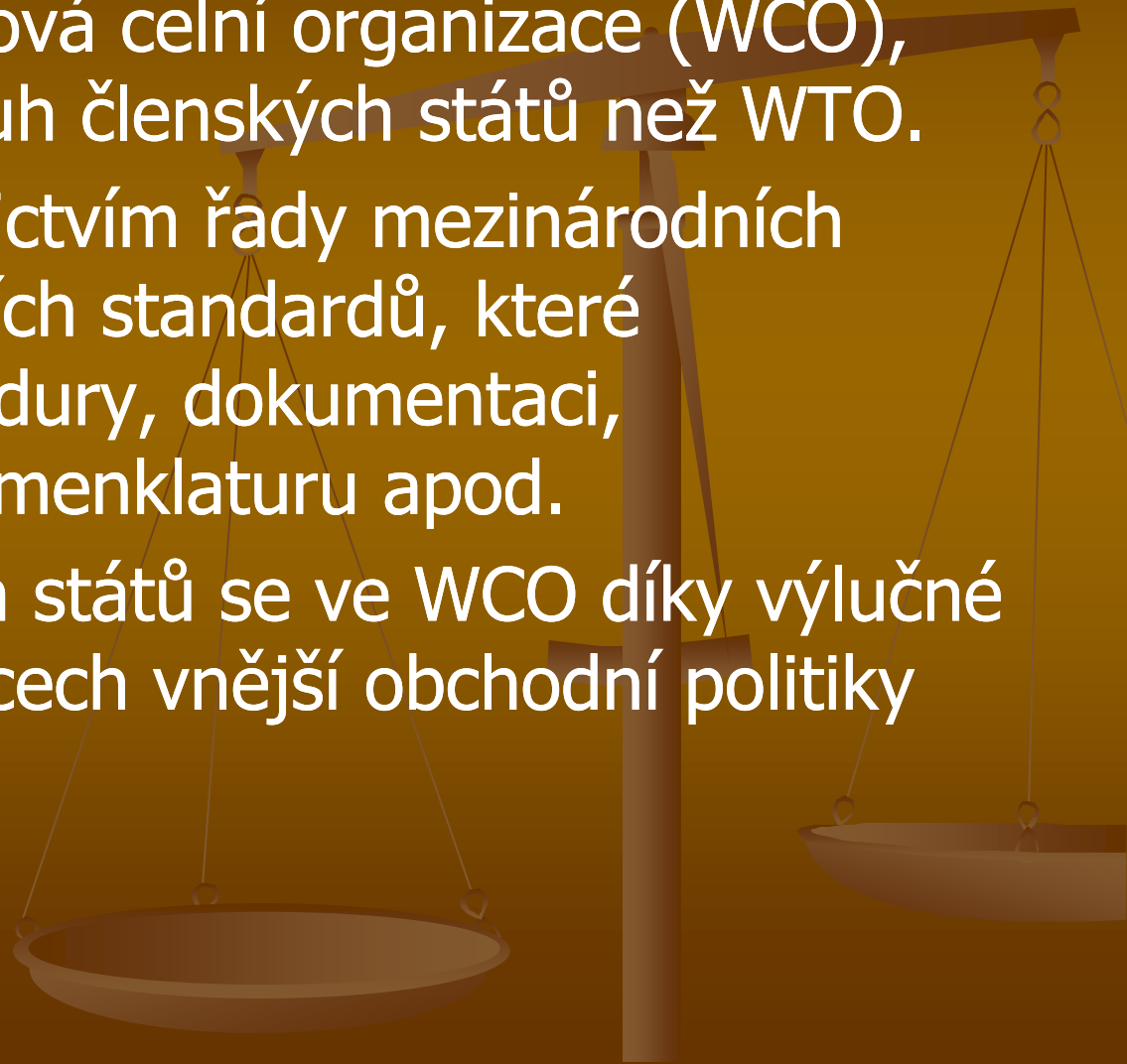
- Cla jsou příjmem ES, 25% zůstává členským státům na pokrytí nákladů celní správy (v ČR celní úřady a celní ředitelství a Generální ředitelství cel).
- Celní správy – v zastřené spolupráci s přístavy – soutěží mezi sebou o přilákání dovozu s ohledem na velikost státní marže a také ve prospěch přístavů rychlostí celního odbavování. Vyměřovat nižší cla nebo tolerovat celní úniky však kvůli zabezpečení podstaty celní unie nemohou.

Správa cel

- Území členských států EU – byť s určitými drobnými výjimkami – představuje jednotný celní prostor.
- Celní správu zabezpečují celní orgány členských států. Organizaci určují členské státy svými zákony.
- V ČR tedy celní správa pod ministerstvem financí: celní ředitelství a celní úřady. Zahrnuje letištní a vnitrozemské celnice.

Harmonizace technicko-organizačních aspektů celnictví

- Zabezpečuje Světová celní organizace (WCO), která má širší okruh členských států než WTO.
- Děje se prostřednictvím řady mezinárodních smluv a navazujících standardů, které harmonizují procedury, dokumentaci, kombinovanou nomenklaturu apod.
- Namísto členských států se ve WCO díky výlučné kompetenci ve věcech vnější obchodní politiky angažuje EU.

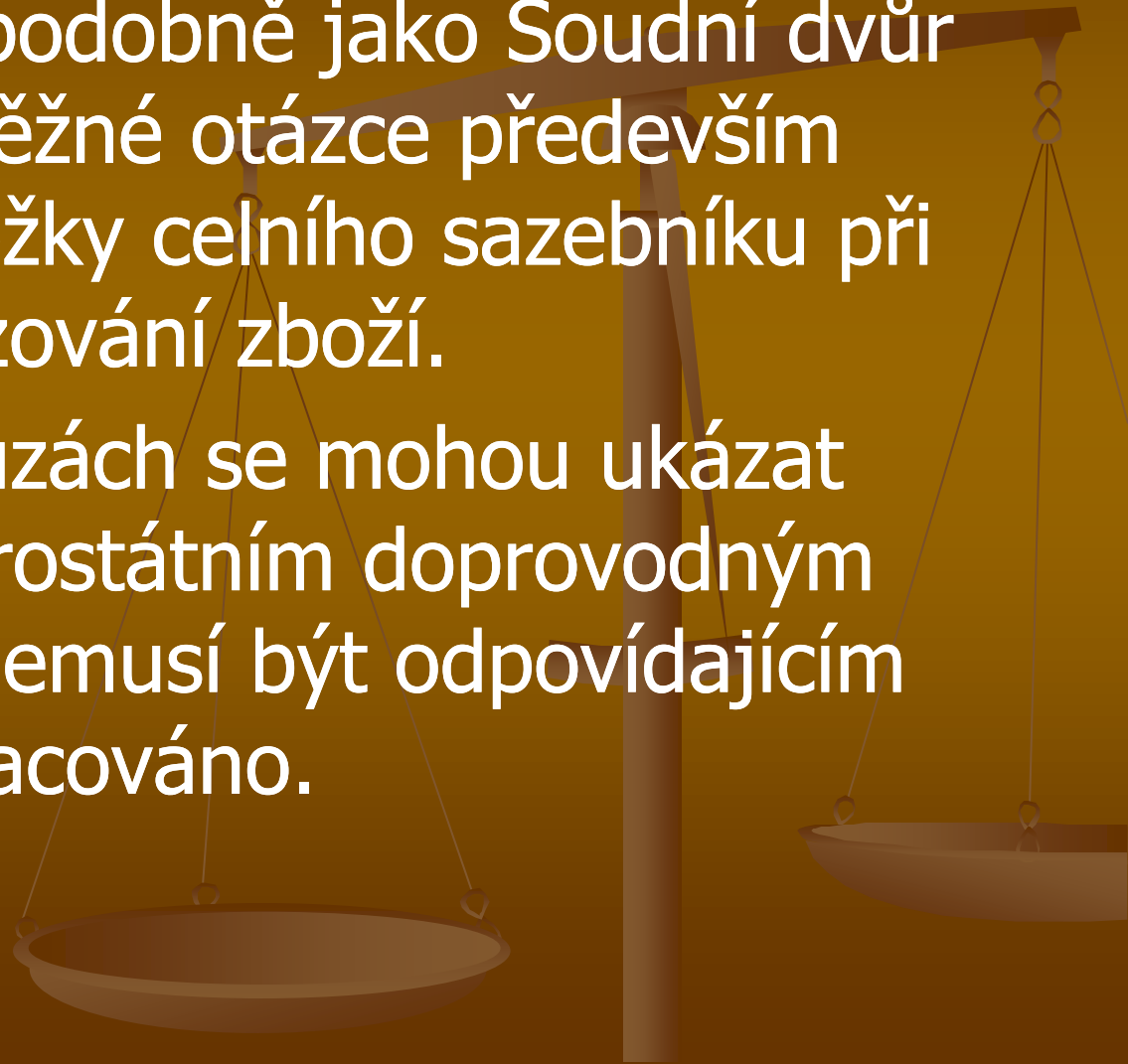


Přechodná ustanovení celního práva: nevyřešený problém

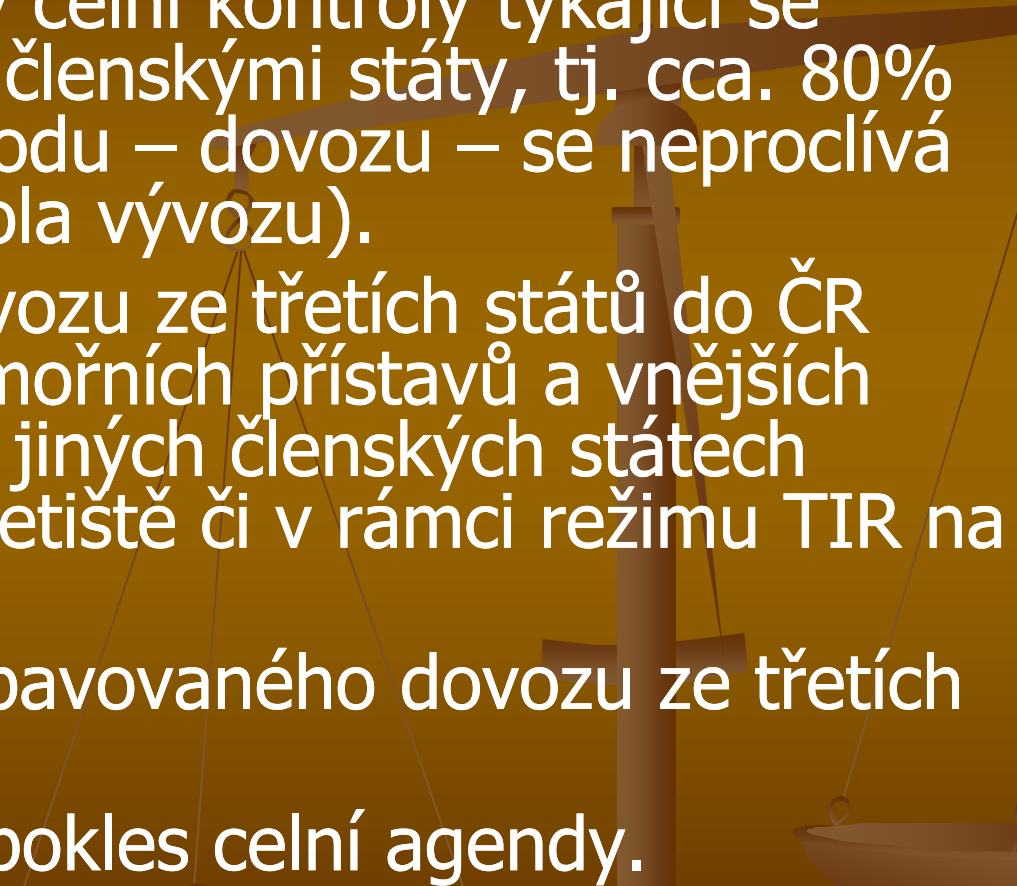
- Smlouva o přistoupení stanovila pravidla pro celní případy řešené během vstupu.
- Matoucí ustanovení příslušné přílohy Aktu o podmínkách přistoupení ohledně uplatnění celních předpisů členského států. Český zákonodárce zúžil uplatnění dosavadních českých předpisů.
- KS Hradec Králové – zpětný vývoz reklamovaného zboží nepovede k vrácení cla za dovoz před vstupem, neboť právo EU to připouští jenom při vývozu mimo EU.

Celní kauzy – EU

- Národní soudy podobně jako Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce především interpretují položky celního sazebníku při sporném podřazování zboží.
- V některých kauzách se mohou ukázat problémy s vnitrostátním doprovodným právem, které nemusí být odpovídajícím způsobem dopracováno.



Uplatnění celního práva v ČR po vstupu

- 1. 5. 2004 odpadly celní kontroly týkající se obchodu s dalšími členskými státy, tj. cca. 80% zahraničního obchodu – dovozu – se neproclívá (stejně jako kontrola vývozu).
 - Podstatná část dovozu ze třetích států do ČR jako země bez námořních přístavů a vnějších hranic se odbaví v jiných členských státech (možný dovoz na letiště či v rámci režimu TIR na české celnice).
 - Struktura v ČR odbavovaného dovozu ze třetích států (ropa apod.)
 - Výsledek: prudký pokles celní agendy.
- 

Kauza Skoma-Lux

- Celní kauza s obecnými teoretickými aspekty.
- Dovozce fortifikovaného vína z Moldavie byl pokutován za nesprávnou celní deklaraci, namítl uplatnění celního práva EU nepublikovaného v daný moment v češtině.
- Na dotaz KS Ostrava Soudní dvůr velkým senátem (C-161/06) odpověděl, že jednotlivec podřízený moci nového členského státu skutečně může namítnout opožděné zveřejnění práva EU v jazyce tohoto státu.