

3 DAŇOVÁ POLITIKA V OBLASTI NEPŘÍMÝCH DANÍ

Hlavním nástrojem daňové politiky v oblasti nepřímého zdanění byla daňová harmonizace. Daňová politika Evropské unie od počátku velmi úzce souvisela s myšlenkou jednotného vnitřního trhu, neboť jeho vytvoření spočívalo zejména v odstranění bariér obchodu, které představovaly především rozdílné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby.

V Evropě byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění, proto Evropská komise musela zvážit, jaký systém pro harmonizaci nepřímého zdanění zvolí. Francie jako jediná uplatňovala systém DPH (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce), všechny ostatní členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn. počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Kromě výše uvedených daňových systémů ještě všechny země uplatňovaly selektivní daně – daně uvalované pouze na vybrané produkty (akcízy, spotřební daně). Zdaňování v kumulativním kaskádovém systému daně z obratu lze ilustrovat na následující tabulce:

Tabulka 4 Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně*

	Cena před zdaněním v Kč	Daň 19% v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500,00	95,00	95,00
pila	1 000,00	190,00	190,00
výrobce parket	1 500,00	285,00	285,00
velkoobchod	2 000,00	380,00	380,00
maloobchod	2 500,00	475,00	475,00

*V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

Zdroj: vlastní zpracování

Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu se v každém výrobním či distribučním stupni jako daň odvádí určité procento z hodnoty produktu (na rozdíl od DPH, kdy se sledují plnění na vstupu a výstupu). Ačkoliv je tedy systém z administrativního hlediska jednodušší, má jeden vážný nedostatek. **Kumulativní kaskádový systém daně z obratu způsobuje deformace tržního prostředí**, neboť vzhledem ke skutečnosti, že **daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce**, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výši daňového zatížení.

Systém DPH na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obratu nenutí výrobce či distributory k integraci, neboť v každém produkčním či distribučním stupni je státu odváděna stejně vysoká daň. Podívejme se nyní na příklad z tabulky 4 v systému DPH:

Tabulka 5 Vliv systému daně z přidané hodnoty na velikost daně* v Kč

	Cena bez daně v Kč	Daň 19% v Kč	Výpočet v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500,00	95,00		95,00
pila	1 000,00	190,00	190 – 95	95,00
výrobce parket	1 500,00	285,00	285 – 190	95,00
velkoobchod	2 000,00	380,00	380 – 285	95,00
maloobchod	2 500,00	475,00	475 – 380	95,00

* V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, v systému DPH je daňové zatížení zcela nezávislé na délce výrobního či distribučního řetězce.

Z hlediska daňové teorie se DPH řadí do kategorie všeobecných daní ze spotřeby. Záměrem je zdanit veškeré soukromé výdaje, proto je předmětem daně nejen na zboží, ale i služby. Daň z přidané hodnoty se vztahuje i na služby, protože v některých případech je poskytování služeb blízkým substitutem zboží (např. nákup sekačky na trávu je substitutem služby poskytované zahradnictvími – posekání trávníku – nebo zakoupení pračky substitutem služby, kterou poskytují prádelny a čistírny). Dále jsou služby předmětem DPH z toho důvodu, že **ve vyspělých ekonomikách s růstem celkových příjmů občanů roste podíl výdajů připadajících na služby**¹²² (tzn. občané s vyššími příjmy utratí za služby více než občané s nižšími příjmy).

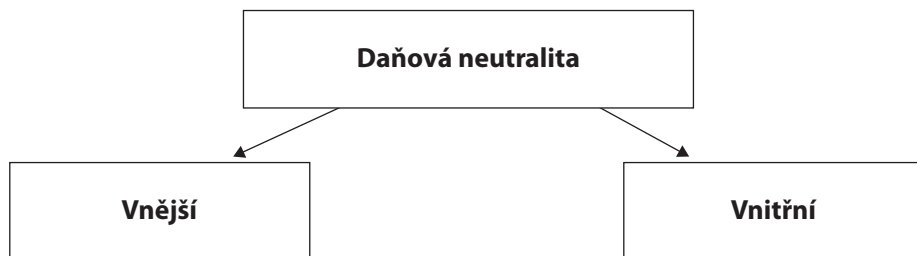
Dalším požadavkem, který zvolený systém nepřímého zdanění musí splňovat, je měřitelnost – daň **musí být měřitelná, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné** (tedy aby dopadlo na všechny stejně). **To vše ovšem nemohl kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který existoval v 60. letech v členských státech Evropských společenství, zajistit.**¹²³ Daň musí být stanovena přesnou částkou ve formě procenta z prodejní ceny tak, aby bylo možno zachovat soulad mezi výdaji individuálních spotřebitelů a daňovým zatížením. U identických produktů je také nutné stanovit daň ve stejné výši (prodejní cena identických produktů by neměla být ovlivňována rozdílnými daňovými sazbami).

¹²² Např. člověk s vyššími příjmy raději nakoupí službu (posekání trávníku), než aby kupoval zboží (sekačku na trávu).

¹²³ V kumulativním kaskádovém systému nelze výslednou daň přesně stanovit, neboť závisí na počtu subjektů, které vstupují do produkčního cyklu.

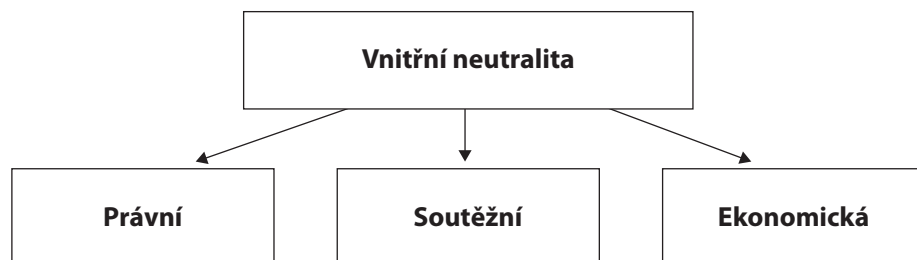
Dalším atributem DPH je její **nepřímý výběr**. Daň je plně přesouvána na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb. **Aplikace DPH na rozdíl od kaskádového systému daně z obratu nenarušuje soutěž na trhu**, je tzv. neutrální. Velikost daňové povinnosti v tomto případě **nemůže být ovlivněna rozsahem vertikální či horizontální integrace**.¹²⁴

Daňovou neutralitu DPH lze dále rozdělit následovně:



Vnější neutralita je spojena s mezinárodními aspekty daně z obratu. Vnější neutralita je zaručena v případě, že daň uvalovaná na dovozy nepřesahuje částku daně, jež je uvalována na domácí zboží stejného druhu; částka vrácené daně u exportu se musí rovnat dani, která na něj byla uvalena.

Vnitřní neutralita (spojená s neutralitou vnitřního trhu) je zaručena v případě, kdy jsou exporty od daně osvobozeny a na importy je uvalována daň ve stejné výši jako na domácí produkci. Vnitřní neutralitu lze dále rozdělit takto:



Právní neutralita daně je zaručena, pokud existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka, tedy pokud je daň měřitelná. Výše daně z obratu musí být stanovena procentem z prodejní ceny, protože jen tak lze zaručit, že daňové zatížení bude rovnoměrné. V souvislosti s tím je nutné zdůraznit, že **při aplikaci kumulativního kaskádového systému daně z obratu nemůže být právní neutralita nikdy dosažena**, neboť vertikální a horizontální integrací může docházet k redukcí daně. Navíc daňové zatížení nelze přesně určit, neboť identické

¹²⁴ Viz tabulka 5.

zboží může pocházet od různých producentů s odlišnými stupni integrace, a tudíž jeho daňové zatížení může být různé.

Soutěžní neutralita je zaručena, pokud daňové zatížení není závislé na míře vertikální či horizontální integrace. Pokud je daň stanovena procentem z prodejní ceny, podniky nemají důvod k tzv. daňovým integracím, a nedochází tedy k deformacím hospodářské soutěže.

Ekonomická neutralita je definována v úzké souvislosti s efektivní alokací výrobních zdrojů. Daňové sazby by tedy měly ovlivňovat tržní mechanismus co nejméně, aby mohlo docházet k efektivní alokaci zdrojů.

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu nezaručuje vnější ani soutěžní neutralitu. V případě, že je při exportu vracena vyšší částka než částka uvalené daně, bude zvýhodňován producent s delším výrobním řetězcem (porušení vnější neutrality). Výše uvedený systém může deformovat hospodářskou soutěž, neboť může docházet k protekcionismu (tedy ochraně domácí ekonomiky a diskriminování zahraničního zboží formou uvalování vyšší daně než na domácí produkty) a fiskálnímu dumpingu.

Charakteristiku kumulativního kaskádového systému daně z obratu lze shrnout následovně:

- přináší státu vyšší daňový výnos (i s nízkými sazbami daně lze dosáhnout relativně vysokého daňového výnosu – srov. tabulky 4 a 5);
- daňové sazby jsou výrazně nižší, neboť jsou uvalovány na hrubou hodnotu produkce;
- zdaňování služeb je problematické;
- systém je méně administrativně náročný jak pro poplatníky, tak pro stát;
- systém nezaručuje soutěžní neutralitu – daňové zatížení roste s délkou produkčního a distribučního řetězce;
- nelze určit skutečnou výšku daně při dovozu, a proto ani není možné zaručit vnější neutralitu.

Charakteristiku systému DPH lze shrnout následovně:

- v systému lze zaručit daňovou neutralitu;
- daňové sazby jsou výrazně vyšší, neboť jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu;
- systém je administrativně náročnější jak pro poplatníky, tak pro stát;
- zdaňování služeb je bezproblémové;
- lze přesně určit výšku daně.

Všechny tyto skutečnosti vedly k tomu, že se Evropská komise rozhodla v rámci daňové politiky využít pro oblast nepřímého zdanění harmonizace, ale také nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty.¹²⁵

¹²⁵ Viz tzv. ABC zpráva (ABC report) a Neumarkova zpráva (Neumark report), jež byly výsledkem činnosti několika pracovních skupin, jejichž úkolem bylo posoudit možnosti harmonizace nepřímého zdanění v rámci Evropských společenství.

Systém DPH zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění umožňuje dva principy zdaňování. Prvním z nich je **princip země určení**¹²⁶. Tento systém vyžaduje ekonomickou spolupráci, neboť bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže – jednak z důvodu dvojího zdanění (zejména v situaci, kdy by bylo dováženo zboží ze země, která používá princip země původu – v zemi dovozu by tedy bylo zboží na základě principu určení zdaněno podruhé) a jednak z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti (v situaci, kdy země aplikují rozdílné daňové sazby). Z toho důvodu většina zemí (na základě GATT¹²⁷), které aplikují princip země určení, osvobozuje export od daně a naopak zdaňuje dovoz, aby zabránily dvojímu zdanění.

Druhým principem je **princip země původu**, na jehož základě jsou produkty a služby zdaněny v zemi původu. Tento princip ovšem předpokládá jednotné daňové sazby, neboť jejich rozdíly mohou deformovat hospodářskou soutěž.

Taktéž systém spotřebních daní (akcízů), který je uplatňován v Evropských společenstvích, umožňuje zdaňování buď na principu země původu, nebo na principu země určení, stejně jako v případě systému DPH.

3.1 Strukturální harmonizace daně z přidané hodnoty

V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích tedy byla daňová politika charakteristická především zavedením jednotného systému nepřímého zdanění. Pokud by k harmonizaci tohoto systému nedošlo, nebyl by možný vznik společného trhu, neboť na základě rozdílných systémů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých zemí docházelo k deformacím hospodářské soutěže.

PŘÍKLAD

K deformaci hospodářské soutěže by docházelo např. tehdy, kdyby země aplikující systém DPH dovážela zboží ze země aplikující kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Při dovozu zboží z této země nelze určit přesnou výši daně, neboť záleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním řetězci¹²⁸, a tak dochází k porušení vnější daňové neutrality.

Snaha o harmonizaci nepřímých daní je tedy patrná od samého počátku procesu ekonomické integrace Evropských společenství. Francie byla jedinou zemí, která v dané době užívala systém DPH. Všechny ostatní země aplikovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Harmonizace systémů nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích: V počáteční fázi měl být nahrazen vícestupňový

¹²⁶ Zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby.

¹²⁷ Všeobecná dohoda o clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade).

¹²⁸ Viz kapitola *Daňová politika v oblasti nepřímých daní*.

kumulativní systém daně z obratu systémem nekumulativním a následně měl být celý nekumulativní systém daně z obratu nahrazen systémem daně z přidané hodnoty. Poslední fáze představovala zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic. **Všechny kroky v této oblasti byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu¹²⁹, což by bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění nebylo možné.**

V roce 1967 byla přijata tzv. **první směrnice č. 67/227/EEC**, která zavazovala členské země nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem DPH na principu všeobecné daně ze spotřeby, která je uvalována na veškeré zboží a služby a stanovuje se procentem z prodejní ceny, a tudíž nezáleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním procesu.¹³⁰ Implementace systému DPH tedy zaručovala neutralitu. Sazby daně, stejně jako výjimky ze zdanění byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států. V preambuli výše uvedené směrnice je zakotvena harmonizace nepřímého zdanění jako nástroj k dosažení jednotného vnitřního trhu následovně:

„(...) hlavním cílem Smlouvy o evropských společenstvích je v rámci ekonomické unie vznik jednotného trhu se zdravou konkurencí a s vlastnostmi charakteristickými pro domácí trh. Dosažení tohoto cíle předpokládá implementaci takového systému daní z obratu, jež nebude deformovat soutěžní podmínky na trhu nebo na tomto trhu bránit volnému pohybu zboží a služeb (...).“

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala předmět daně. Předmětem daně jsou prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Směrnice dále definuje místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Druhá směrnice ponechává členským zemím právo přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům, dále ustanovení, jímž se stanovuje speciální režim pro malé podniky¹³¹, a v neposlední řadě také tato směrnice dovoluje zavést speciální režim pro sektor zemědělství („plně odpovídající národním požadavkům a možnostem“). Velikost standardní sazby daně, stejně jako možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně byly taktéž ponechány v kompetenci členských zemí. Směrnice ovšem výrazně omezuje možnost aplikace nulové sazby daně. Současně dále stanovuje, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí.

Ačkoliv některé země přešly na systém DPH promptně¹³² (např. Německo v roce 1968, Nizozemsko v roce 1969), v některých státech (např. Belgie) s sebou nesla změna systému zdanění a její implementace velké problémy. Členské země se obávaly zejména skutečnosti, že by zavedení nového systému nepřímého zdanění

¹²⁹ Vznik a hladké fungování jednotného trhu představovaly primární cíle evropské integrace.

¹³⁰ Viz čl. 2 směrnice.

¹³¹ Jedná se o takové podniky, kterým by klasický systém DPH způsoboval problémy (státy tedy mohou pro malé podniky zjednodušit systém DPH).

¹³² Dánsko např. přešlo na systém DPH již v roce 1967, tedy ještě před vstupem do Evropských společenství.

mohlo způsobit tlak na příjmové stránky rozpočtů členských zemí. Belgie např. vybírala daň z obrátu formou kolkových známek, proto zde panovaly vážné obavy, že změna systému způsobí přerušení toku prostředků do státního rozpočtu. V Itálii byla DPH navržena jako součást nutné daňové reformy, což vzbudilo obavy, zda nebude zamítnuta z politických důvodů. Výše uvedené vedlo k přijetí tzv. **třetí směrnice č. 69/463/EEC**, která prodlužovala dobu povinnosti implementace DPH pro Belgii (ačkoliv Belgie nakonec přešla na systém DPH již v roce 1971) do konce roku 1972. V tomto roce přešlo na systém DPH Irsko (taktéž ještě před vstupem do Evropských společenství).

Dvě následující směrnice, tedy tzv. **čtvrtá č. 71/401/EEC** a **pátá č. 72/250/EEC**, prodlužovaly časový limit právě pro Itálii až do konce roku 1973.

Přechod jednotlivých zemí na systém DPH zachycuje následující tabulka.

Tabulka 6 Přechod zemí na systém daně z přidané hodnoty

Rok	Stát	Poznámka
1967	Francie Dánsko	přizpůsobení vybraných ustanovení první a druhé směrnici ještě před vstupem do EU
1968	Německo	XXX
1969	Nizozemsko	XXX
1970	Lucembursko	XXX
1971	Belgie	XXX
1972	Irsko	ještě před vstupem do EU
1973	Itálie	XXX
	Velká Británie	XXX
1986	Španělsko	XXX
1986	Portugalsko	XXX
1987	Řecko	XXX
1995	Rakousko Finsko Švédsko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)
2004	Česká republika Slovenská republika Maďarsko Polsko Slovinsko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)
2008	Rumunsko Bulharsko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)
2013	Chorvatsko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)

Zdroj: vlastní zpracování

Strukturální harmonizace (tzn. harmonizace struktury systému nepřímého zdanění) byla dokončena implementací první a druhé směrnice. Jednalo se o úvodní krok v harmonizačním procesu. Výsledkem tohoto kroku ovšem v žádném případě nebyl jednotný systém, neboť směrnice umožňovaly celou řadu výjimek a odlišností (zejména v oblasti zemědělství, přeshraničního poskytování služeb nebo možnosti odpočtu daně při dovozu). Namísto jednotného systému tedy existovaly systémy s národními odlišnostmi.

Snad nejdůležitější směrnicí v oblasti harmonizace nepřímých daní je tzv. **šestá směrnice č. 77/388/EEC**, která je v podstatě považována za základní směrnici, neboť stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy – v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici –, a to zejména zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. O tom, že je tato směrnice opravdu základní, svědčí skutečnost, že až do přijetí recastu byla novelizována více než třicetkrát.

Tabulka 7 Přehled směrnic novelizujících šestou směrnici

Směrnice č.	Popis
79/1072/EEC	Upravuje vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.
78/583/EEC	Prodlužuje konečný termín pro implementaci šesté směrnice do 1. 1. 1979.
80/368/EEC	Vyjímá zámořské državy Francie z působnosti šesté směrnice.
83/181/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
83/648/EEC	Prodlužuje Řecku termín pro implementaci evropských směrnic až do 1. 1. 1987.
84/386/EEC	Mění šestou směrnici v oblasti uplatnění DPH u nájmu movitého hmotného majetku.
85/346/EEC	Dočasné přemístění zboží do jiného členského státu vyjímá ze zdanění.
85/434/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
86/560/EEC	Upravuje vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným na území společenství.
88/331/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
89/219/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
89/465/EEC	Ruší přechodná období poskytovaná členskými státy v čl. 28 šesté směrnice.
91/680/EEC	Mění ustanovení šesté směrnice s ohledem na zrušení fiskálních hranic.
92/77/EEC	Upravuje minimální sazby DPH.
92/1111/EEC	Přijata s ohledem na zjednodušení společného systému DPH.
93/329/EEC	Úmluva o dočasném použití jako celním režimu.
94/4/EC	Zvyšuje úroveň úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství.
94/5/EC	Obsahuje zvláštní úpravu vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.

Směrnice č.	Popis
94/76/EC	Zavádí přechodná opatření pro nově vstupující státy – Rakousko, Finsko a Švédsko.
95/7/EC	Zavádí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty v oblasti působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování.
96/42/EC	Umožňuje dočasně uplatňovat sníženou sazbu daně na dodání zemědělských produktů z oblasti zahradnictví a na palivové dřevo.
96/95/EC	Prodlužuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 1998.
98/80/EC	Zavádí zvláštní režim pro investiční zlato.
1999/49/EC	Prodlužuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 2000.
1999/59/EC	Upravuje DPH v případě telekomunikačních služeb.
1999/85/EC	Zavádí možnost pokusného uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce.
2000/17/EC	Zavádí přechodná ustanovení pro Rakousko a Portugalsko.
2000/65/EC	Mění šestou směrnici v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty.
2001/4/EC	Prodlužuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 2005.
2001/115/EC	Mění šestou směrnici s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k DPH.
2002/38/EC	Dočasně mění šestou směrnici v oblasti DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité služby poskytované v elektronické formě.
2002/93/EC	Prodlužuje možnost uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce zavedené směrnicí č. 1999/85/EC.
2003/92/EC	Stanovuje pravidla pro určení místa dodání u plynu a el. Energie.
2004/7/EC	Mění šestou směrnici v oblasti přijímání výjimek ze společného systému DPH.
2004/15/EC	Rozšiřuje možnost aplikovat sníženou sazbu daně na služby s vysokým podílem lidské práce.
2004/66/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o 10 nových zemí.
2005/92/EC	Mění šestou směrnici z důvodu prodloužení doby uplatňování minimální základní sazby DPH až do konce roku 2010.
2006/18/EC	Týká se možnosti uplatňovat sníženou sazbu daně u zemního plynu, elektřiny a dálkového vytápění.
2006/58/EC	Prodlužuje platnost směrnice 2002/38/EC až do 31. 12. 2006.
2006/69/EC	Týká se zjednodušení postupu při vyměřování DPH.
2006/98/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o dvě nové země.

Zdroj: vlastní zpracování

Jak naznačuje výše uvedená tabulka, situace v oblasti harmonizace DPH se kvůli četným novelizacím stala velmi komplikovanou a nepřehlednou. V roce 2006 Evropská komise rozhodla, že z výše uvedených důvodů bude šestá směrnice přepracována a nahrazena novou směrnicí, do které budou zapracována i ustanovení první směrnice č. 67/227/EEC. S účinností od 1. 1. 2007 tedy vstoupila v platnost **směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**. Jedná se v podstatě pouze o přepis, tato směrnice nepřináší žádné věcné změny. Odkazy na první směrnici č. 67/227/EEC a šestou směrnicí č. 77/338/EEC se považují za odkazy na tuto novou směrnici.¹³³ Na konci směrnice je uveden seznam směrnic, které se touto směrnicí zrušují. Směrnice taktéž obsahuje v příloze tabulku souvztažností, které tvoří můstek mezi šestou směrnicí a směrnicí č. 2006/112/EC. Text směrnice kodifikuje ustanovení implementující jednotný systém DPH, jež se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb nakoupených a prodaných ke spotřebě na území Evropských společenství. Směrnice dále ustanovuje i Výbor pro daň z přidané hodnoty.¹³⁴

Směrnice 2006/112/EC byla od svého přijetí již také doplňována a novelizována. Ještě před jejím vstupem v platnost byla přijata **směrnice č. 2006/138/EC**, jež mění dobu použitelnosti úpravy DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby (prodlužuje ji až do konce roku 2008).

V únoru 2008 byly přijaty další dvě významné směrnice, které doplňují směrnici 2006/112/EC. S účinností od 1. ledna 2010 byla **směrnicí č. 2008/8/EC** zavedena nová pravidla pro určování místa poskytování služeb. Na základě těchto pravidel se bude poskytování služeb mezi obchodníky zdaňovat tam, kde se nachází zákazník (namísto toho, aby se zdaňovalo ve státě, kde se nachází poskytovatel služby). V případě poskytování služeb konečným spotřebitelům bude i nadále považováno za místo poskytnutí služby místo, kde se nachází poskytovatel. Pravidla zavádějí výjimky u speciálních služeb, jako jsou hostinské a restaurační služby, pronájem dopravních prostředků, kulturní, sportovní, vědecké a vzdělávací služby, telekomunikace, vysílání a elektronické služby, jež jsou poskytovány konečným spotřebitelům.

Směrnice č. 2008/9/EC s účinností taktéž od 1. ledna 2010 stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v daném členském státě, ale v jiném členském státě. Dosavadní praxe je velmi zdlouhavá a nákladná, proto bude nahrazena elektronickým systémem, který by měl jednak zvýšit právní jistotu a jednak urychlit vrácení daně. Nový systém totiž zakotvuje, že v případě, že se členský stát opozdí s vrácením daně, bude muset subjektu zaplatit úrok z prodlení.

V souvislosti s bojem proti daňovým únikům spojeným s intrakomunitárními plněními byla přijata **směrnice č. 2008/117/EC**. Ta např. stanovuje, že při poskytování služeb, které trvají déle než jeden rok a nejsou v tomto období vyúčtovány, se tyto služby považují za uskutečněné uplynutím každého kalendářního roku, pokud

¹³³ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: LINDE, 2013.

¹³⁴ Tamtéž.

jejich poskytování neskončí dříve. V tomto případě má povinnost odvést daň příjemce služby¹³⁵. Směrnice dále upřesňuje podmínky pro podávání souhrnných hlášení osob povinných k dani a rozšiřuje tuto povinnost i na služby.

V této souvislosti bylo ještě přijato **nařízení č. 143/2008**¹³⁶, které zavádí nástroje správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení DPH.

Další snaha o boj s daňovými úniky spojenými s dovozem vyústila v přijetí **směrnice č. 2009/69/EC**, která upřesňuje soubor minimálních podmínek, jež jsou nutné pro osvobození při dovozu, a dále **směrnice č. 2009/132/EC**, která vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/EC, týkající se osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.

Směrnice č. 2009/162/EC upřesňuje pravidla týkající se místa dodání u plynu a elektrické energie. Stanovuje například, že zvláštní režim se vztahuje i na dovoz a dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu nacházející se na území Společenství nebo prostřednictvím jakékoliv sítě k takové soustavě připojené.

Dále byla v souvislosti s pokračujícím bojem proti daňovým únikům přijata **směrnice č. 2010/23/EU**, která umožňuje členským státům dočasně používat mechanismu přenesení daňové povinnosti u poskytování některých služeb s vysokým rizikem podvodů, a to především v případě převodu povolenek na emise skleníkových plynů.

Směrnice č. 2010/45/EU ukládá členským státům do 31. prosince 2012 implementovat do národních daňových zákonů o DPH zjednodušená pravidla fakturace. Směrnice umožňuje členským státům zavést např. účtování daně v hotovostním režimu – tzn. umožňuje, aby dodavatel nebo poskytovatel odvedl daň příslušnému orgánu až po přijetí platby za dodání zboží či poskytnutí služby.¹³⁷

3.1.1 Sdělení Komise k budoucnosti DPH

Evropská komise 6. prosince 2011 publikovala sdělení o budoucí podobě systému DPH, které stanovovalo základní charakteristiky nového systému DPH v Evropské unii. Uvádělo výčet akcí, které bylo v následujícím období potřeba provést, aby se systém DPH zjednodušil, zefektivnil a stal se robustnější. Konkrétně se jednalo o následující akce:

- přijetí **směrnice č. 2013/42/EU**, která poskytuje členským státům právní základ pro rychlý reakční mechanismus, aby byly schopny provádět mimořádná opatření v případě, že se potýkají s vážným případem náhlého a masivního podvodu s DPH;

¹³⁵ Tzn. poskytování služeb dle čl. 196 směrnice 2006/112/EC.

¹³⁶ Jedná se o doplnění nařízení č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti DPH.

¹³⁷ Jde především o podporu malých a středních podniků, které se potýkají s problémy při daňových odvodech.