



Munich Personal RePEc Archive

Status of harmonization of VAT in the European Union

Szarowska, Irena

Silesian University - School of Business Administration

2009

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19935/>

MPRA Paper No. 19935, posted 15 Jan 2010 07:52 UTC

Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Irena Szarowska

Silesian University, School of Business Administration
Univerzitní nam. 1934/3, 733 40 Karvina, Czech Republic
Tel.: +420 596 398 215, e-mail: szarowska@opf.slu.cz

Abstrakt

Článek se věnuje harmonizaci daně z přidané hodnoty (DPH) v Evropské unii. Sumarizuje teoretická východiska harmonizačního procesu, zmiňuje základní legislativní normy. Dále analyzuje skutečný stav harmonizace v oblasti DPH a komparuje vývoj v členských zemích. Zkoumá, zda byla naplněna směrnice č. 92/77/EEC, jejímž záměrem bylo do konce roku 2005 aplikovat v členských zemích pouze jednu sazbu základní a jednu až dvě sazby snížené. Přes původní záměr je na počátku roku 2009 v Evropské unii uplatňováno pět sazeb DPH (základní, snížená, super snížená, mezisazba, sazba nulová). Daň z přidané hodnoty tak představuje oblast, kde harmonizace sice výrazně pokročila, ale přesto zde existují značné rozdíly v uplatňování a úpravě DPH v jednotlivých členských zemích.

Abstract

The article is focused on value added tax harmonization. It summarizes theoretical basis of harmonization process, refers to basic law. It also analyzes a real level of value added tax harmonization in the European Union and compares development in member states. In the beginning of year 2009 five value added tax rates (standard, reduced, super reduced, parking, zero rate) are applied in the member states in spite of intention the directive 92/77/EEC to apply only one standard rate and one or two reduced rates till the end 2005. Though tax harmonization has considerable development in the field of value added taxation, significant differences still survive among EU members.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, harmonizace, základní sazba, redukováná / snížená sazba, mezisazba, nulová sazba

Key words

Value added tax, harmonization, standard rate, reduced rate, parking rate, zero rate

JEL Classification: E62, H25, H71, F15

Acknowledgements: Research behind this paper was supported by the Czech Science Foundation within the project GAČR 402/08/0067 “Financial Integration of the New EU Member States with Eurozone“.

Úvod

Právo vybírat daně bylo již v dávné historii výsostným právem každého státu, přičemž i v dnešní době je chápáno jako jeden ze symbolů národní suverenity státu. S postupující globalizací a internacionalizací se však stále častěji diskutuje o omezení některých kompetencí a daňové harmonizaci v rámci Evropské unie. Evropská unie (EU) zahrnuje v současnosti 27 členských zemí. Jak deklaruje, její fungování je spojeno s jednotným vnitřním trhem, který je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém jsou zajištěny čtyři svobody, tj. volný pohyb zboží,

osob, služeb a kapitálu¹. Daňová politika představuje jednu z integračních politik EU a hlavním cílem daňové politiky EU² je snaha o odstranění rozdílů v daňových systémech jednotlivých členských zemí, a to zejména prostřednictvím minimalizace disparit v dopadech na hospodářskou soutěž a usnadnění volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu na jednotném trhu EU. V současnosti jsou dány mantinely pro jednotlivé typy daní takto: (1) osobní důchodové daně zůstávají v kompetenci národních vlád, (2) nepřímé daně tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, stojí v centru pozornosti a snah o jejich harmonizaci, (3) firemní daně mají napomáhat k volnému pohybu kapitálu a nemají způsobovat škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi, (4) sociální a penzijní systémy mají eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států a nemají být překážkou svobodného usazování a investování v kterékoliv z členských zemí Evropské unie.

Oblast nepřímých daní je předmětem intenzivních jednání členských států již od samého počátku evropské integrace. Svědčí o tom například tři články věnované nepřímým daním v původní smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství. Proces harmonizace nepřímých daní se týká zejména daně z přidané hodnoty, která je podmínkou úspěšného fungování společného trhu.

Cílem článku je sumarizovat teoretická východiska harmonizačního procesu daně z přidané hodnoty (value added tax – VAT) v Evropské unii, upozornit na základní legislativní normy. Záměrem je analyzovat skutečnou úroveň harmonizace v oblasti DPH a zjistit, zda byl splněn záměr směrnice č. 92/77/EEC (ve znění pozdějších předpisů), která státy zavazovala, že do konce roku 2005 budou aplikovat sazbu základní a jednu až dvě sazby snížené.

1 Teorie a východiska

Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze³:

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- harmonizace daňové sazby.

V daňové teorii je celková harmonizace definována jako výsledek harmonizace strukturální (tzn. harmonizace struktury daňového systému) a harmonizace daňových sazeb. S ohledem na aktuální vývoj v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako:

- přímou,
- nepřímou⁴.

Přímou harmonizací se rozumí klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo - tedy prostřednictvím daňových směrnic. Nepřímá harmonizace je chápána jako snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva - např. obchodního. Cílem daňové harmonizace není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale přiblížení a sladění jednotlivých soustav.

¹ Široký, J. *Daně v Evropské unii*, s. 21.

² Daňová politika patří mezi politiky se sdílenými kompetencemi. Členské země mohou vydávat vlastní legislativu jen tehdy, pokud zde již neexistuje společná evropská úprava, případně jako doplněk k ní. Daňová praxe je víceméně sumou fakticky nezávislých daňových politik jednotlivých členských zemí EU.

³ Harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi - může např. skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné.

⁴ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 15 – 18.

Největší překážku ustanovení jednotného vnitřního trhu představovaly dva rozdílné systémy nepřímého zdanění, které fungovaly v členských státech. V Evropě byl nejvíce rozšířen tzv. kumulativní kaskádový typ daně z obratu⁵. Jediným státem, který uplatňoval obratovou daň na principu daně z přidané hodnoty, byla Francie, která uvalovala daň pouze na přidanou hodnotu produkce v každém výrobním stupni. Spolu s těmito systémy zdaňování všechny země ještě aplikovaly selektivní daně – akcízy⁶. Prvotním úkolem tedy bylo zavést jednotný způsob nepřímého zdanění, neboť bez něho by nebyl možný vznik jednotného vnitřního trhu. Tento krok byl učiněn v roce 1967, kdy Komise tzv. 1. směrnicí doporučila všem členským zemím implementovat daň z přidané hodnoty jako jediný možný systém nepřímého zdanění. Tento krok je považován za naplnění výše zmiňované strukturální harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. Druhá fáze harmonizace v daňové teorii označovaná jako harmonizace daňových sazeb, je velice složitá. Důvodem je existence několika faktů:

- harmonizace sazeb je chápána členskými zeměmi jako zasahování do národní suverenity,
- daňové sazby mohou být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tudíž nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- harmonizace sazeb může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů (prosazování směrnic naráží na pravidlo jednomyslnosti při schvalovacím procesu, kdy je směrnice mnohdy zablokována jedním či dvěma státy),
- národní tradice, kterých se země jen těžko vzdávají.

Druhá fáze tedy byla založena na harmonizaci legislativy daně z přidané hodnoty včetně přiblížení sazeb DPH v jednotlivých členských zemích. Obě fáze byly prováděny v úzké součinnosti se zavedením společného trhu.

Historie vývoje daně z přidané hodnoty a její harmonizace v Evropské unii

Daň z přidané hodnoty (DPH) je jednou z nepřímých daní, která musí být podle práva ES uplatňována v každém členském státě Evropské unie. DPH se uplatňuje na dodávky zboží a služeb v rámci území každého členského státu. Jelikož u DPH neexistuje v ES shoda pro přímou úpravu ve formě nařízení, probíhá sjednocování především prostřednictvím směrnic. Výsledkem harmonizačního procesu by měl být soulad daňových systémů členských států ES, přičemž způsob, jakým k tomuto cíli jednotlivé země dospějí, je jen na nich. Členské státy si tedy samy určují, jak bude vypadat konečný právní předpis. Harmonizace DPH probíhá na základě hlavního dokumentu ES, kterým je Smlouva o založení ES. Pravidla vyměňování a výběru DPH jsou v pravomoci členských států, nicméně tyto jejich pravomoci jsou v intencích článku 93⁷, který říká: *Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže*.⁸ Smlouva o ES zdůrazňuje požadavek tzv. daňové neutrality, vyjádřený v článku 90⁹ a následujících. Článek 90 uvádí: *Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy*

⁵ Jedná se o daň, která je uvalována na hrubou (nikoliv přidanou) hodnotu produkce v každém výrobním stupni u široké škály produktů. Problémem je, že tento způsob zdaňování nezaručuje daňovou neutralitu, neboť umožňuje ovlivnit výrobci výši daně, vstupující do ceny výrobku prostřednictvím počtu produkčních stupňů. Tento systém nepřímého zdanění tedy v konečném efektu způsoboval to, že výrobci snižovali produkční stupně vertikálními a horizontálními integracemi tak, aby snížili daňové zatížení svých výrobků. Na trhu se tedy obchodovaly identické produkty za různé ceny - nikoliv z důvodů nákladových ale především daňových.

⁶ Akcízy jsou daně uvalované u vybraných produktů na jednom stupni produkce.

⁷ Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie. Úřední věstník Evropské unie C 115/94.

⁸ Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie. Úřední věstník Evropské unie C 115/94.

⁹ Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie. Úřední věstník Evropské unie C 115/94.

*nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům*¹⁰. Členským státům je tak zakázáno daňově diskriminovat výrobky z jiných členských států¹¹.

První směrnici, která se týkala DPH¹², byla tzv. první směrnice č. 67/227/EEC. Tato směrnice zavedla DPH ve všech zemích Evropských společenství a definovala daň z přidané hodnoty jako všeobecnou daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny a stanovila cíl zavést daň z přidané hodnoty ve všech členských zemích Evropského společenství k 1. 1. 1970. Tento krok je považován za naplnění tzv. strukturální harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. Hlavními důvody pro zavedení daně z přidané hodnoty bylo¹³:

- vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh,
- používání právních předpisů o obratových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu,
- vyloučení faktorů, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže, jak na úrovni členských států, tak na úrovni Evropského společenství,
- dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy,
- zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce a rovněž poskytování služeb,
- zjištění, že použití daně z přidané hodnoty u obdobného zboží v každé zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce,
- zjištění, že použitím daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC se zaměřila na přesnou definici určitých daňových pojmů, mezi něž patří např. předmět daně, místo plnění, plátce daně, atd. Směrnice ponechává zemím EU právo přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům, dále ustanovení, jímž se vymezení speciální režim pro malé podniky. Dovoluje zavést pro sektor zemědělství speciální režim. V kompetenci členských zemí ponechala směrnice rozhodnutí o velikosti standardní sazby daně i možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně. Omezuje však možnost aplikace nulové sazby daně. Druhá směrnice také stanovila, že by se mělo zavést zdaňování stejnou sazbou daně jak u zboží domácího, tak u zboží dováženého.

řetí směrnice č. 69/463/EEC prodlužovala dobu povinnosti implementace DPH pro Belgie do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC prodlužovala spolu s pátou směrnicí č. 72/250/EEC časový limit pro Itálii až do konce roku 1973.

Nejdůležitější směrnicí v oblasti harmonizace nepřímých daní je tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC, která je v podstatě považována za směrnici základní. Stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně, atd. Šestá směrnice přispěla k odstranění odlišných ustanovení národních systémů v oblasti DPH zejména tím, že zavádí konkrétní jednotná pravidla DPH a dává členským státům menší prostor pro vlastní odchýlnou národní úpravu daně. Od roku 1977 prošla šestá směrnice řadou novelizací a do současnosti byla novelizována více než 30 krát¹⁴.

¹⁰ Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie. Úřední věstník Evropské unie C 115/94.

¹¹ Týč, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*, s. 251.

¹² Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 36 – 43.

¹³ Kopřiva, J. *Harmonizace evropské daňové politiky v oblasti nepřímých daní*, s. 4.

¹⁴ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 39.

Dalšími navazujícími směrnicemi a dokumenty jsou například:

- Osmá směrnice č. 79/1072/EEC, respektive třináctá směrnice č. 86/560/EEC, které se zabývají vrácením DPH osobám mimo území členských států Evropských společenství.
- Desátá směrnice č. 84/386/EEC, která se věnuje místu zdanitelného plnění pronájmu movitých věcí.
- Třináctá směrnice Rady č. 85/650/ES, o harmonizaci zákonů členských států, vztahujících se k dani z obratu pro refundaci daní z přidané hodnoty osobám s daňovou povinností, které nejsou usazeny na území Společenství.
- Směrnice č. 91/680/EEC, která zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství.
- Směrnice č. 92/77/EEC, která stanovila s účinností od 1. 1. 1993 minimální sazby daně z přidané hodnoty (15 % pro základní sazbu a 5 % pro sníženou sazbu).
- Směrnice č. 79/799/EEC o vzájemné informační pomoci.
- Směrnice č. 91/680/EEC, která podstatným způsobem ovlivnila režim vzájemné interakce systému daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy a to tím, že touto směrnicí byly zrušeny daňové hranice mezi členskými státy, kdy nákup soukromých osob je zdaňován výhradně zemí původu (kromě dopravních prostředků starších méně než 6 měsíců) a systém dovozů a vývozů mezi členskými státy navzájem je nahrazen intrakomunitárním plněním.
- Směrnice č. 92/77/EEC, která upravila daňové pásmo pro standardní sazbu DPH na 15 – 25 % a daňové pásmo pro sníženou sazbu na minimální sazbu 5 %.

Do konce roku 2006 byla DPH v ES fakticky regulována Šestou směrnicí č. 77/388/EHS. Vzhledem k velkému počtu novelizací se situace v oblasti harmonizace HDP stala nepřehlednou, a tak byla šestá směrnice přepracována a nahrazena novou směrnicí. Vytvořená Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast) se stala od 1. ledna 2007 novým pramenem harmonizace této daně. Mezi nejvýznamnější změny, které Recast zavedl, bylo stanovení minimální hodnoty základní sazby daně do roku 2010 na 15 %. O výši základní sazby daně po roce 2010 rozhodne Rada Evropské unie. Minimální hodnota snížené sazby daně byla stanovena na 5 %. Horní hranice sazeb stanovena nebyla, takže je na členských státech, jak vysokou sazbu daně stanoví. Důležité jsou také přílohy nové směrnice, které vymezují položky, které mohou být zařazeny do snížené sazby daně. I tato směrnice s 413 články však již byla novelizována a taktéž byly přijaty nové směrnice. Velmi důležitou je směrnice č. 2008/8/EC, která s účinností od 1. ledna 2010 zavádí nová pravidla pro určování místa poskytování služeb. Směrnice č. 2008/9/EC s účinností od 1. 4. 2010 stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

Cílem harmonizace daně z přidané hodnoty je zajistit co možná největší míru daňové neutrality v komunitárním měřítku a odstranit diskriminaci dovozů a vývozů zboží mezi členskými státy a ze států nečlenských. Harmonizační strategie v oblasti DPH je v tomto cíli orientována především na harmonizaci výpočtu daňového základu a na redukci počtu výjimek při oceňování daňového základu. Druhá část harmonizační strategie v oblasti DPH spočívá v duální daňové sazbě (základní a snížené).

2 Diskuse a výsledky

Sazby daně z přidané hodnoty v Evropské unii

V průběhu snah o daňovou harmonizaci se ukázalo, že harmonizace sazeb je členskými zeměmi chápána jako zasahování do jejich národní suverenity, které se nechtějí vzdát. Nicméně, jak již bylo uvedeno, schválená směrnice č. 92/77/EEC (ve znění pozdějších předpisů) státy zavazovala, že do konce roku 2005 budou členské státy používat sazbu základní (v rozmezí 15 – 25 %) a

jednu až dvě sazby snížené (minimálně 5 %). Navíc dovolovala přechodné období, po které členské státy směly aplikovat v oblasti snížené sazby daně sazbu nižší než 5 %¹⁵. Současně však mohou být některé služby či zboží od DPH osvobozeny. Nulová sazba DPH na některé druhy zboží a služeb včetně potravin v některých starých členských zemích je důsledkem historického vývoje a Evropská komise se snaží o odbourání těchto výjimek. Staré členské země mají právo uplatňovat nulovou sazbu tam, kde ji měly zavedenou před rokem 1991, ale pouze dočasně.

V daňových systémech členských zemí je nyní možné nalézt následující sazby:

- základní sazba (Standard rate) - v rámci EU této sazbě podléhá většina zboží a služeb, v ČR je tato sazba 19%,
- snížená sazba (Reduced rate) – konkrétní položky jsou rozdílné pro jednotlivé země¹⁶, v ČR je tato sazba 9 %,
- super snížená sazba (Super-reduced rate) - se pohybuje mezi 2,1% a 4,8 % a uplatňuje ji 7 států, v ČR tato sazba neexistuje,
- mezisazba (Parking rate) - představuje přechodné opatření v zemích EU, které má zmírnit šok z přechodu z nižší sazby DPH na sazbu standardní. Belgie, Lucembursko, Portugalsko a Rakousko uplatňují 12 % sazbu, Irsko 13,5 %, v ČR není zavedena,
- nulová sazba (Zero rate) - v ČR tato sazba není uplatňována.

Níže uvedená tabulka zachycuje všechny druhy sazeb DPH v členských zemích EU, kromě sazby nulové¹⁷, k 1. lednu 2009.

Tabulka 1: Výše sazeb DPH v jednotlivých státech Evropské unie (v %, k 1. 1. 2009)

Členský stát	Zkratka	Super snížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba	Mezisazba
Belgie	BE	-	6 / 12	21	12
Bulharsko	BG		7	20	
Česká Republika	CZ	-	9	19	-
Dánsko	DK	-	-	25	-
Německo	DE	-	7	19	-
Estonsko	EE	-	5	18	-
Řecko	EL	4,5	9	19	-

¹⁵ Jednalo se především o státy, které aplikovaly na určité zboží nulovou sazbu daně. Přechodné období bylo třeba pro přeřazení tohoto zboží do snížené sazby (zboží bylo nejprve zařazeno např. do 3 % mezisazby, teprve po určité době do snížené sazby – např. 7 %, aby nedocházelo k cenovým šokům na trhu).

¹⁶ Seznam zboží a služeb, které mohou podléhat snížené sazbě DPH, obsahuje příloha H. Jsou zde zařazeny potraviny, dodávky vody, lékařské výrobky, zdravotnické prostředky, včetně dětských sedaček, přeprava cestujících a jejich zavazadel, knihy, brožury, letáky a podobné tiskařské výrobky, noviny, periodika vyjma materiálů plně nebo podstatně určených k reklamě, vstupné na kulturní události, zpřístupnění příjmu vysílacích služeb, služby spisovatelů, skladatelů a umělců, dodání, výstavba, opravy a technické zhodnocení budov, které jsou součástí sociální politiky, dodávky zboží a služeb obvykle k použití v zemědělské výrobě vyjma investičního majetku, služby ubytovací, vstupné na sportovní události, používání sportovních zařízení, zboží a služby dodané charitativními organizacemi, pohřebnictví a související služby, lékařská a dentální péče, pokud není osvobozena od daně, úprava odpadních vod a svoz odpadu a úklid ulic.

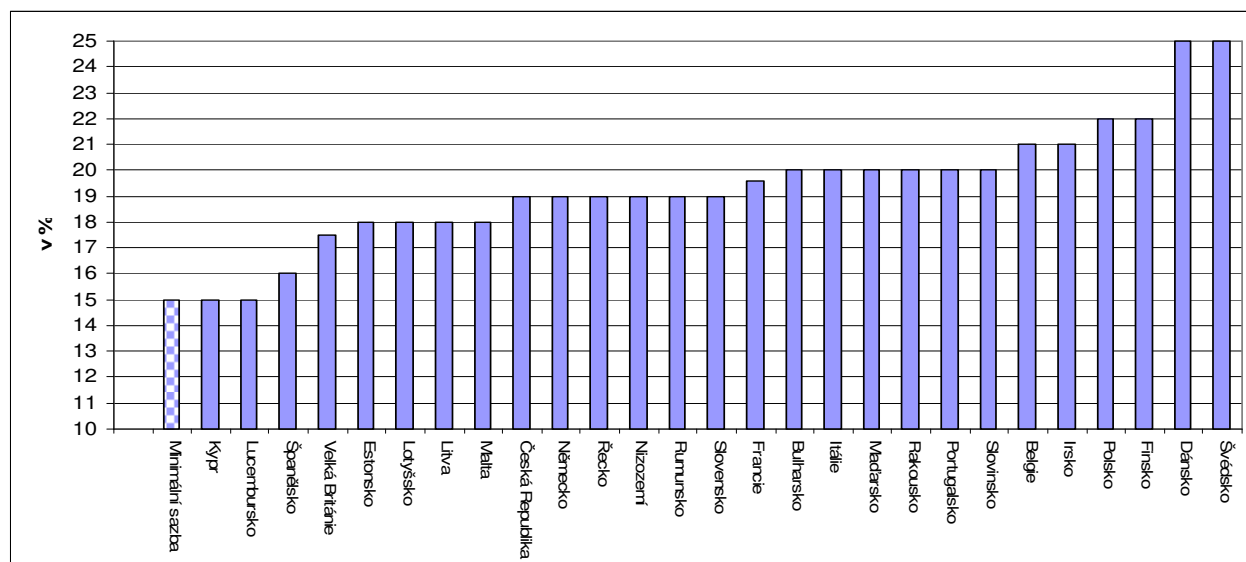
¹⁷ Od platby DPH jsou v například v Dánsku osvobozeny prodej a pronájem nemovitostí, dodávky plynu, vody, elektřiny a topení, výhry v loteriích... Na Kypru je nulová sazba daně z přidané hodnoty uplatněna na základní potraviny, knihy, časopisy, léky, dětské oblečení a obuv. V Litvě se DPH neplatí za humanitární a dobročinnou pomoc, zboží a finanční prostředky získané od vlád zahraničních států nebo mezinárodních organizací, ani za dovoz nezdaněných osobních předmětů. Dále se DPH v současné době neplatí za léky a lékařská zařízení, výuku a studia, vydavatelství a distribuce novin a knih, nájem domu, bankovní a pojišťovací služby. Ve Velké Británii je nulová sazba na základní potraviny, léky, zdravotní a ochranné pomůcky, knihy, noviny a časopisy, dětskou obuv a oblečení.

Španělsko	ES	4	7	16	-
Francie	FR	2,1	5,5	19,6	-
Irsko	IE	4,8	13,5	21	13,5
Itálie	IT	4	10	20	
Kypr	CY	-	5 / 8	15	-
Lotyšsko	LV	-	10	21	-
Litva	LT	-	5 / 9	19	-
Lucembursko	LU	3	6 / 12	15	12
Maďarsko	HU	-	5	20	-
Malta	MT	-	5	18	-
Nizozemí	NL	-	6	19	-
Rakousko	AT	-	10	20	12
Polsko	PL	3	7	22	-
Portugalsko	PT	-	5 / 12	20	12
Rumunsko	RO		9	19	
Slovinsko	SI	-	8,5	20	-
Slovensko	SK	-	10	19	-
Finsko	FI	-	8 / 17	22	-
Švédsko	SE	-	6 / 12	25	-
Velká Británie	UK	-	5	15	-

Zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, 2009
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en

Je patrné, že v oblasti základních sazeb daně z přidané hodnoty po účinnosti směrnice č.92/77/EEC všechny členské země Evropských společenství plně respektovaly 15 % minimální hranici základní sazby daně. Tuto minimální výši sazby však uplatňují pouze tři členské státy, a to Lucembursko, Kypr a Velká Británie. Nejvyšší možnou výši základní sazby DPH, tedy 25 %, si zvolilo Dánsko a Švédsko.

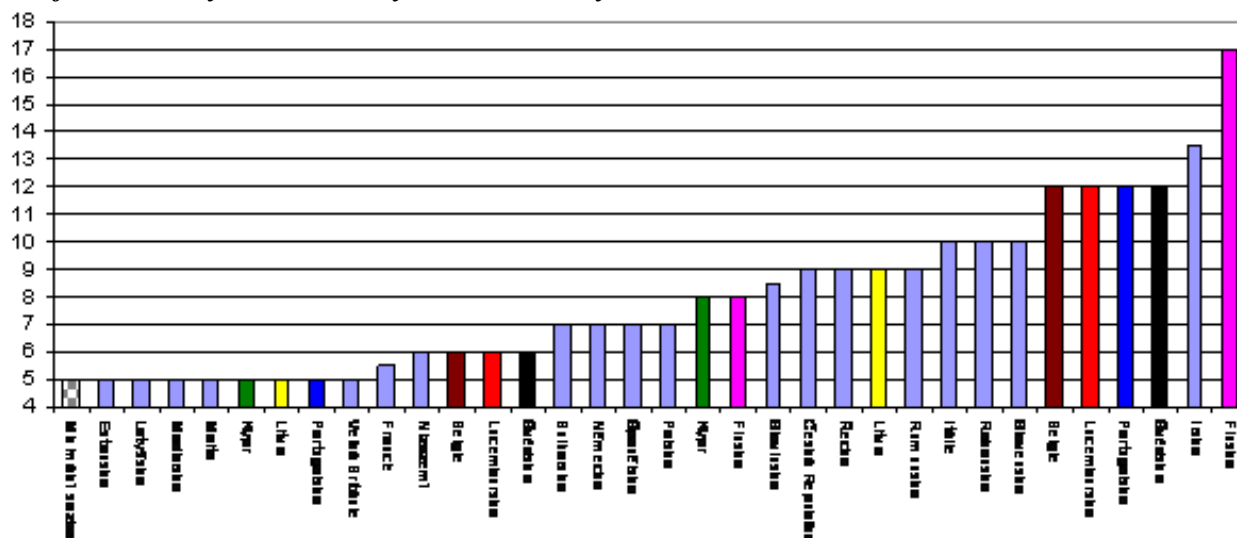
Graf 1: Hodnoty základní sazby DPH v členských zemích EU v roce 2008



Zdroj: vlastní zpracování dat

Všechny členské státy EU mají kromě základní sazby DPH také sníženou sazbu DPH. Jedinou výjimkou je Dánsko, které si sníženou sazbu DPH nezvolilo, používá tak pouze standardní sazbu na zboží a služby ve výši 25 %. Dolní hranice snížené sazby DPH je stanovena na 5 %. K státům, jež aplikují nejnižší výši snížené sazby DPH, se řadí Estonsko, Lotyšsko, Maďarsko, Malta a Velká Británie. Nejvyšší sníženou sazbu má naopak Finsko (17 %).

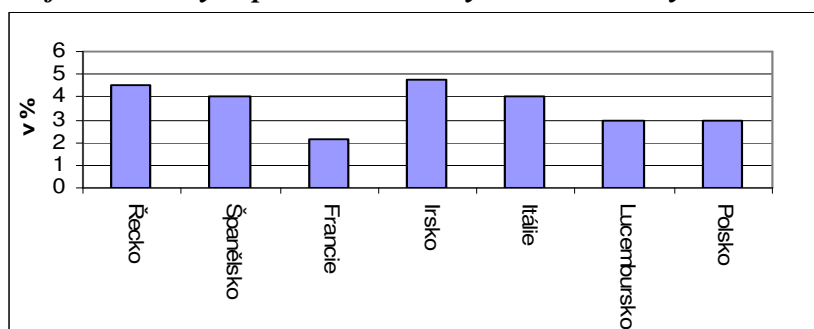
Graf 2: Hodnoty snížené sazby DPH v členských zemích EU v roce 2008 v %



Zdroj: vlastní zpracování dat

V sedmi státech EU existuje rovněž tzv. super snížená sazba DPH, která se pohybuje pod hranicí 5 %. Uplatňuje se například na toto zboží: určité druhy potravin, léků, zdravotnické potřeby pro tělesně a duševně postižené, noviny, časopisy, hotely a poplatky za televizi. Nejvyšší super sníženou sazbu DPH uplatňuje Irsko (4,8 %), naopak nejnižší super sníženou sazbu DPH 2,1 % používá Francie.

Graf 3: Hodnoty super snížené sazby DPH v členských zemích EU v roce 2008



Zdroj: vlastní zpracování dat

Nulová sazba na vybrané zboží a služby je uplatňována například v následujících zemích: Velká Británie, Irsko, Itálie, Malta, Finsko, Dánsko. Navíc se lze v některých zemích setkat i s výjimkami, kde se výše DPH platí podle geografické polohy. Např. v Řecku mají specifickou sníženou sazbu DPH ostrovy Lesbos, Chios, Samos, souostroví Dodekanésy a Kyklady a některé malé ostrovy v Egejském moři, kde jsou sazby DPH sniženy o 30 %, v Portugalsku platí kontinentální sazby a kromě toho snížené sazby pro ostrovy Azory a Madeira, ve Španělsku se DPH nevybírá na Kanárských ostrovech, v Ceutě a Melile. Na Kanárských ostrovech se namísto DPH vybírá 4,5 % všeobecná kanárská nepřímá daň.

Systém výjimek a rozdílné pokrytí jednotlivými sazbami způsobuje výrazné rozdíly ve zdanění jednotlivých komodit uvnitř Evropské unie. Známé jsou rozdíly ve zdanění např. automobilů či

elektroniky, které využívají obyvatelé zejména příhraničních oblastí při nákupech. Zásadní rozdíly však existují i u komodit denní spotřeby. Jako příklad lze uvést zdanění novin:

- ve Finsku a Dánsku je uplatňována nulová sazba,
- Francie, Itálie uplatňují super sníženou sazbu (2 a 4 %),
- velké množství zemí aplikuje sníženou sazbu – příkladem je i ČR s 9 %, ale např. Irsko má sníženou sazbu 13,5 %,
- naopak v Maďarsku je uplatňována standardní sazba (20 %).

Daň z přidané hodnoty v České republice

Daň z přidané hodnoty byla v ČR zavedena 1. ledna 1993 se základní sazbou 23 % a sníženou sazbou 5 %. Úroveň sazeb byla v souladu s tzv. Šestou směrnicí, která je základním právním dokumentem pro harmonizaci DPH v členských státech Evropské unie. Avšak na některé druhy zboží nebo služeb byly aplikovány sazby odlišně od ustanovení Šesté směrnice, např. místo základní sazby podle směrnice byla přiřazena sazba snížená. Proto v době od zavedení DPH do 1. května 2004, kdy se ČR stala členem EU a kdy nabyl účinnosti nový zákon o DPH, docházelo k různým změnám sazeb, tj. především ke změně snížené sazby na základní nebo opačně, které byly zdůvodňovány např. nutností harmonizovat českou DPH se Šestou směrnicí¹⁸. Osvobozená plnění se na zdaněná plnění často neměnila, protože v této oblasti český zákon o DPH více méně od začátku Šesté směrnice vyhovoval¹⁹.

Česká republika je ve Směrnici č. 2006/112/ES (Recastu) několikrát výslovně zmíněná a platí pro ni také některé zvláštní režimy a odchylky. První odchylka je ve stanovení limitu obratu pro povinnou registraci plátce DPH. Zatímco původní členské státy mohou stanovit toto osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat byl menší než 5 000 EUR, je pro ČR stanoven limit až na 35 000 EUR (1.000.000 Kč). Druhá výjimka je trvalého charakteru a týká se osvobození od DPH u mezinárodní přepravy osob, dokud stejné osvobození uplatňuje některý z členských států.

Co se týče hodnocení České republiky z hlediska harmonizace, řadíme se mezi tzv. „hodné“ země, neboť používáme pouze dvě sazby DPH. V roce 2004 byla snížená sazba z 22 % na 19 % a zároveň byla část zboží a služeb přesunuta ze snížené do standardní sazby (kadeřnictví, restaurační služby, farmaceutické výrobky). V rámci daňové reformy z roku 2007 se od 1. 1. 2008 zvýšila snížená sazba²⁰ DPH z 5 % na 9 %. Nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se novelizuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je nově založeno právo na tzv. skupinovou registraci plátců²¹.

¹⁸ Zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁹ KLAZAR, S., SLINTÁKOVÁ, B., SVÁTKOVÁ, S., ZELENÝ, M. Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR. *Acta Oeconomica Pragensia*, 2007, roč. 15, č. 1, s. 45–55.

²⁰ Příloha č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty: Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě a Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb.: Seznam služeb podléhajícího snížené sazbě. Snížené sazbě daně podléhá zboží, které odpovídá současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části přílohy.

²¹ Skupina se podle nového § 95a odst. 2 ZDPH stává plátcem od 1. ledna následujícího roku, pokud je přihláška k registraci skupiny podána nejpozději do 31. října běžného roku. První skupiny plátců mohou být místně příslušnými správci daně registrovány s účinností od 1.1.2009. Společná registrace skupiny firem je výhodná např. pro skupiny s objemnými vnitřními obchodními vztahy, které jsou po skupinové registraci z DPH vyloučeny. Skupinová registrace je taktéž možná v Rakousku, Belgii, Kypru (v procesu schvalování je Lotyšsko), přičemž v každé z nich existují specificky upravené podmínky registrace týkající se např. velikosti kapitálově propojených osob.

Předpokládaný další vývoj harmonizace

V současné době je DPH v Evropské unii vybírána na základě principu země určení. Podle něj se daň vybere až v členském státě, ve kterém se nachází příjemce plnění a použije se tedy sazba platná pro zemi, ve které bylo zboží spotřebováno. Evropské instituce však usilují o zavedení nového principu, a to principu země původu. Podle tohoto principu by byla DPH vybírána už ve státě, odkud se zboží dodává nebo se poskytuje služba. V tomto případě by se tedy pro výpočet daně použila sazba platná pro zemi původu. Problémem tohoto řešení je ale to, že by přechod na princip země původu znamenal také zavedení jednotné sazby daně pro všechny členské státy, a k takovému kroku prozatím neexistuje ze strany vlád jednotlivých zemí ochota.

Tak jako pro jiné oblasti regulované evropským právem, je i pro daňovou oblast charakteristické nepřeborné množství výjimek z pravidel, které si pro sebe vymínily členské státy v průběhu legislativního procesu či následně, např. neaktuálněji se jedná o přesunutí restauračních služeb, kadeřnictví atd. ze základní sazby do sazby snížené. Neochota členských států vzdát se některých svých benefitů pramení mimo jiné z neochoty podřízovat svou daňovou politiku nařízením Evropské komise, jelikož ve všech zemích je výnos DPH podstatným příjmem veřejných rozpočtů a omezila by se tak jejich fiskální autonomie.

Příkladem pokroku v oblasti harmonizace DPH je přijetí Směrnice Rady 2009/47/ES, ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. V EU má nyní 18 členských států u některých služeb výjimku na sníženou sazbu pod stanovenou 15% hranicí. Přijatá směrnice umožňuje trvalé používání snížených sazeb daně z přidané hodnoty u některých místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce, u nichž neexistuje riziko nekalé soutěže na vnitřním trhu EU. Text směrnice byl již publikován v Úředním věstníku a vstoupí v platnost 1. června 2009.

Na základě výše zmíněné směrnice č. 2009/47/ES mohou členské státy uplatňovat trvale snížené sazby DPH u následujících služeb a komodit²²:

- Drobné opravy jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu;
- Čištění oken a úklid v domácnostech;
- Domácí pečovatelské služby;
- Holičství a kadeřnictví;
- Renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby;
- Restauraçní a cateringové služby;
- Knihy na jakémkoli fyzickém nosiči.

Kromě toho je Portugalsku dovoleno uplatňovat sníženou sazbu DPH u mýtného na mostech v lisabonské oblasti, Kypr může uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání zkapalněného ropného plynu v lahvích a Malta smí ponechat nulovou sazbu DPH u dodání potravin a léčiv.

Závěr

Daň z přidané hodnoty je jednou z nepřímých daní, která musí být podle práva Evropských společenství uplatňována v každém členském státě. DPH se uplatňuje na dodávky zboží a služeb v rámci území každého členského státu. Schválená směrnice č. 92/77/EEC (ve znění pozdějších předpisů) státy zavazovala, že do konce roku 2005 bude existovat pouze základní sazba daně v minimální výši 15 % (maximálně 25 %) a jedna až dvě snížené sazby daně s minimální hranicí 5 %. Přesto jsou v současnosti v Evropské unii uplatňovány čtyři druhy sazeb DPH (základní, snížená, super snížená, mezisazba) a sazba nulová. Sazby se pohybují v tomto rozmezí:

²² Url: <http://www.euroskop.cz/8449/12151/clanek/aktualizace-reforma-dph-u-vybranych-druhu-sluzeb/> [cit. 2009-05-27]

- standardní sazba se pohybuje od 15 % (Kypr, Lucembursko, Velká Británie) do 25 % (Švédsko, Dánsko),
- snížená sazba je uplatňována ve všech zemích kromě Dánska a její výše je od 5 do 17 %,
- super snížená sazba se pohybuje mezi 2,1 % a 4,8 % a uplatňuje ji 7 států,
- mezisazba má hodnotu 12 – 13,5 % a uplatňuje ji 5 států.

Nulová sazba na vybrané zboží a služby je uplatňována například v následujících zemích: Velká Británie, Irsko, Itálie, Malta, Finsko, Dánsko. Navíc se lze v některých zemích setkat i s výjimkami, kde se výše DPH platí podle geografické polohy.

Přes zdánlivě ukončený harmonizační proces v oblasti DPH je nutné konstatovat, že harmonizace v této oblasti sice pokročila, ale přesto nadále existují výrazné rozdíly v uplatňování a úpravě DPH v jednotlivých členských zemích. Evropská unie se na výraznější harmonizaci (především ve smyslu jednotných daňových sazeb) není schopná dohodnout již řadu let. Mezi hlavní důvody patří následující skutečnosti:

- ke změně je třeba jednomyslného souhlasu všech 27 členských států, jehož dosažení je velmi komplikované,
- harmonizace sazeb je chápána členskými zeměmi jako zasahování do národní suverenity,
- daňové sazby mohou být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tudíž nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- harmonizace sazeb může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu
- systém výjimek, jež umožňuje právo Evropské unie.

Šance na přijetí další harmonizační legislativy ale nyní zvyšuje skutečnost, že Evropská unie v takzvaném Plánu obnovy, který počítá s finanční injekcí do krizí postižené ekonomiky, uvedla jako jeden z nástrojů na oživení hospodářství a zmírnění nezaměstnanosti právě možnost nižších sazeb DPH.

Literatura

Klazar, S., Slintáková, B., Svátková, S., Zelený, M. 2007 Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR. - *Acta Oeconomica Pragensia*, 15, 1, 45–55.

Kopřiva, J. 2007 Harmonizace evropské daňové politiky v oblasti nepřímých daní. In *Mezinárodní konference Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi*. Zlín: UTB. ISBN 978-80-7318-536-7.

Nerudová, D. 2008 *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 260 p. ISBN 978-80-7357-386-7.

Široký, J. 2006 *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006. ISBN 80-7201-593-1.

Týč. V. 2006 *Základy práva Evropské unie pro economy*. Praha: Linde, 288 p. ISBN 80-7201-631-8.