

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Vybrané aspekty DPH v EU

Selected aspects of VAT in EU

Linda Pánková

Plzeň 2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Linda PÁNKOVÁ**
Osobní číslo: **K15N0115P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Vybrané aspekty DPH v EU**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Zpracujte teoretickou základnu k problematice DPH.
2. Představte aktuální právní předpisy upravující DPH ve vybraných zemích.
3. Analyzujte a porovnejte dopady zatížení daní z přidané hodnoty na veřejné rozpočty i domácnosti na příkladu konkrétních zemí.
4. Zhodnoťte řešenou problematiku a podložte své závěry konkrétními daty.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- **DUŠEK, Jiří.** *DPH 2016: zákon s přehledy. 13. vyd. Praha: Grada, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0033-0*
- **KUBÁTOVÁ, Květa.** *Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3*
- **JURČÍK, Radek.** *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7418-176-4*
- **ŠIROKÝ, Jan.** *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0*

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **21. října 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2017**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 21. října 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Vybrané aspekty DPH v EU“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....
podpis autora

Poděkování

Poděkování patří především Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za odborné vedení a cenné připomínky v průběhu zpracování této diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	6
1. Cíle práce a metodika	8
2. Daně a daňové systémy	9
2.1 Základní vymezení daně a daňového systému	9
2.2 Faktory ovlivňující daňové systémy	10
2.3 Hodnocení daňového systému.....	11
2.3.1 Daňová kvóta	12
2.3.2 Implicitní daňové sazby	14
2.4 Harmonizační proces a globalizace.....	15
3. Daň z přidané hodnoty.....	18
3.1 Základní vymezení a charakteristika DPH.....	18
3.2 Harmonizační proces DPH v EU	19
3.3 Role DPH ve veřejném rozpočtu a dopad na domácnosti.....	22
3.4 Modernizace systému DPH.....	25
4. DPH ve vybraných státech EU	28
4.1 DPH v České republice	28
4.2 DPH v Dánsku.....	37
4.3 DPH v Německu	43
4.4 DPH ve Španělsku.....	49
4.5 DPH v Maďarsku	56
4.6 Komparace	63
5. Shrnutí	73
Závěr	75
Seznam tabulek	77
Seznam obrázků.....	78
Seznam použitých zkratk	80
Seznam použitých zdrojů.....	81

Úvod

Daň z přidané hodnoty (DPH) se řadí mezi nepřímé daně. Tato daň je placena nepřímo, tj. plátce daně a poplatník nejsou jednou osobou. Nepřímé daně představují stav, kdy jsou daně odváděny plátcem, avšak na účet poplatníka, který zaplatil daň zahrnutou v ceně zboží. Ačkoliv si to každý neuvědomuje, daňová zátěž postihuje konečné spotřebitele při běžném obchodě. Pojmem obchod se rozumí směna zboží nebo služeb za úplatu, týká se každého jedince, který prostřednictvím nákupu odvádí část svých finančních prostředků do veřejného rozpočtu téměř denně. Proto jsou nepřímé daně nazývané také daněmi ze spotřeby.

Ve všech zemích mají daně identickou základní funkci, a to zajistit dostatek finančních prostředků do veřejného rozpočtu. Inkaso daně z přidané hodnoty představuje stěžejní příjem, jelikož tvoří největší část daňových příjmů ve většině státech. Jedná se o poměrně stabilní a dobře předvídatelný zdroj příjmů, který je z pohledu daňových úniků efektivnější a neodrazuje poplatníky od práce, jako je tomu například u přímých daní. Toto jsou hlavní důvody, proč dochází ke zvyšování podílu nepřímých daní, a to nejen v období hospodářské krize. Také se objevují diskuse, zda je vhodnější větší podíl přímých či nepřímých daní. Jedná se o nerozřešenou otázku, kterou se ekonomové zabývají již po celé desetiletí. Většina ekonomů je toho názoru, že by zdanění práce a spotřeby mělo být přibližně vyrovnané s mírnou převahou nepřímých daní.

Tato diplomová práce se zabývá především analýzou dopadu daně z přidané hodnoty na veřejné rozpočty a konečné spotřebitele, kterými jsou domácnosti. Zkoumána je výše daňového zatížení, velikost příjmů do veřejného rozpočtu, efektivita a finanční náročnost výběru této daně v pěti státech Evropské unie (EU). Vybranými zeměmi jsou, kromě České republiky, Dánsko, Německo, Španělsko a Maďarsko.

Daň z přidané hodnoty byla jako první na území Evropy zavedena ve Francii v roce 1968. Francii poté následovalo Dánsko, Německo a další. Ačkoliv je daň z přidané hodnoty jednou z nejmladších daní, její harmonizace je na velmi vysoké úrovni. K tomu přispívá povinnost členských zemí zavést systém DPH a sladit své daňové zákony se směrnicemi tak, aby nebyly v rozporu s legislativou EU. Problematiku daně z přidané hodnoty upravuje Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice určuje pravidla pro výpočet a upřesňuje, které druhy zboží a služeb dani podléhají. V této směrnici jsou také

stanoveny minimální výše aplikovaných sazeb a jsou specifikovány položky, které jednotlivým sazbám podléhají. Pomocí harmonizace nepřímých daní se Evropská unie snaží v rámci členských zemí sjednotit podmínky pro jednotný vnitřní trh. Jelikož rozdílné systémy nepřímých daní v jednotlivých státech Evropské unie představují překážky a bariéry obchodu, je alespoň částečná harmonizace nezbytná pro fungování jednotného vnitřního trhu.

1. Cíle práce a metodika

Hlavním cílem práce je provést deskripci systémů daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie a analyzovat daňové dopady se zaměřením na veřejné rozpočty a konečné spotřebitele.

K naplnění hlavního cíle je nutné stanovit též dílčí cíle práce, kterými jsou:

- zpracování teoretické základny k problematice DPH,
- deskripce systému DPH včetně aktuální právní úpravy v pěti státech EU,
- analýza dopadu daně z přidané hodnoty ve zvolených státech,
- komparace analyzovaných dat.

Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. V první části diplomové práce je nejprve provedena rešerše dostupných literárních i internetových zdrojů. Rešerše zdrojů přispěla ke zpracování teoretické základny týkající se problematiky daňových systémů a dani z přidané hodnoty. Pomocí metody deskripce jsou definovány základní termíny, které se týkají DPH a vyskytují se v praktické části práce.

Ve druhé části je provedena podrobná analýza struktury daňových systémů vybraných států Evropské unie, právní úprava daně z přidané hodnoty, velikost daňového břemene a konečný dopad DPH na veřejné rozpočty i rozpočty domácností. Následně je provedena komparace analyzovaných dat jednotlivých zemí, která přispěla ke zhodnocení řešené problematiky daně z přidané hodnoty. Poslední kapitola představuje shrnutí získaných poznatků prostřednictvím syntetické metody.

V praktické části vychází autorka především z informací Eurostatu a OECD. Z důvodu dostupnosti informací a dat, potřebných ke zpracování zvoleného tématu, je ve většině případech analyzováno období do roku 2014.

2. Daně a daňové systémy

2.1 Základní vymezení daně a daňového systému

Daně jako povinný, právními normami stanovený, odvod sloužící k naplňování veřejných rozpočtů, je nezbytností státní autority v ekonomice každé země. Daň je nejčastěji popisována jako povinná, nedobrovolná, finančně nenávratná, neekvivalentní a zákonem stanovená částka v peněžních jednotkách, plynoucí ze soukromého sektoru do veřejného sektoru. Jedná se o platbu v pravidelných intervalech, nebo o platbu podle přesně a jasně stanovených situací. Daň je také charakterizována jako státem ustanovená platební povinnost sloužící k financování veřejných prostředků, tedy financování veřejné správy a funkcí státu prostřednictvím veřejného rozpočtu. Daně jsou součástí souboru nepřímých nástrojů hospodářské politiky, které jsou používány k přerozdělení nově vytvořeného produktu. [58] [32]

Jak je uvedeno v Listině základních práv a svobod, daně není možné uložit nižší právní normou než zákonem. V oblasti daňové legislativy se objevují i nižší právní normy, jedná se například o vyhlášky, ty však pouze upravují znění zákona. [33]

Provázanou soustavu všech platných právních předpisů, které v daném státě upravují konkrétní daně, představuje daňový systém. Daně již svou existencí ovlivňují veškeré ekonomické subjekty, nejen jednotlivce, právnické osoby, ale celé národní hospodářství. Kdyby daně neexistovaly, měly by jednotlivé subjekty větší disponibilní prostředky, ale žádný stát se nemůže obejít bez existence daní, pokud má splňovat své úkoly. [33]

Pečlivě a dobře navržený daňový systém má významný pozitivní dopad na ekonomiku země. Dobrý daňový systém vyváří dostatečné příjmy pro financování kvalitativně vyšší úrovně veřejných služeb a sociálních transferů, poskytuje pobídky pro větší zaměstnanost, konkurenceschopnost a přispívá ke spravedlivému rozdělení příjmů. Vyvažování rozdílů při přerozdělování příjmů by mělo být učiněno takovým způsobem, aby docházelo ke zvyšování efektivní poptávky a sociální rovnováhy. Diskuse o politice v této oblasti jsou zaměřeny na identifikaci vhodných způsobů, jak přesunout daňové zatížení práce na jiné typy daní, které mají menší vliv na zaměstnanost a ekonomický růst, například na spotřební daně nebo na daně ekologické. [60]

Daňovou soustavou je zabezpečeno plnění jednotlivých funkcí daní, protože každá daň se chová jinak, a také odlišně splňuje požadavky, které jsou na daňovou soustavu

kladeny. Mezi nejzákladnější požadavky, které by měla daňová soustava splňovat, patří jednoduchost, zajištění efektivního zdanění, spravedlnost a stabilita při dostatečné pružnosti. Daňový systém by měl být jednoduchý, přesně definovaný, nediskriminační, transparentní a neměl by bránit hospodářskému rozvoji ekonomiky dané země. Splnění uvedených požadavků má významný vliv na hospodářský růst. [33]

2.2 Faktory ovlivňující daňové systémy

Na výši celkového daňového zatížení v konkrétní zemi, daňový mix a na ostatní rysy daňového systému má vliv mnoho faktorů. Tyto faktory je možné dle Kubátové rozdělit do následujících kategorií:

- faktory kulturně-historické,
- faktory politické,
- faktory administrativně-institucionální,
- globalizace,
- technický pokrok,
- a faktory ekonomické. [35]

Velmi významné jsou faktory kulturně-historické. Historie země a tradice mají na daňovou soustavu velký vliv, mimo jiné způsobují zpomalení procesu sjednocení. Každý stát má svůj postup zdanění, tradici provozu státního zařízení vybírajícího daně a daňovou morálku. Daňové soustavy se vyvíjely mnoho století, než dosáhly dnešní podoby. Nejprve měly velký význam majetkové daně (daně z pozemků a usedlostí), po čase tyto daně byly nahrazeny zdaněním spotřeby a zdaněním příjmů. Dnešní daňové systémy se zakládají na zdanění tří předmětů, kterými jsou příjmy, majetek a spotřeba. Příkladem vlivu kultury na daňový systém dané země může být obrana proti daňovým únikům. Ve státech, kde jsou časté daňové úniky, jsou zvyšovány nepřímé daně z toho důvodu, že u nepřímých daní jsou úniky obtížnější. [34] [40]

Jelikož jsou daně vybírány na základě zákona, projevují se na daňovém zatížení jednotlivých zemí také politické faktory. Daně jsou prosazovány prostřednictvím politického systému, navrhuje je vláda a následně schvaluje parlament. V určitém období ovlivňují svými požadavky daňový systém jednotlivé vládní strany (pravicové nebo levicové). Kromě vlivu vládních stran podléhají daně také politickému cyklu. Jiné návrhy jsou prosazovány před volbami a jiné po volbách. Politika daného státu jako

tvůrce daňového systému musí brát v úvahu platební schopnost poplatníků, rozložení daňové zátěže, dopad daně a zároveň zajistit dostatečný výnos státního rozpočtu. V konečné fázi na změny v daňových zákonech a na jejich efektivním provedení mají vliv úředníci a odborníci. Na vyslovení odborníků politici často spoléhají. [34]

Stále intenzivněji se v daňovém prostředí projevuje globalizace. V dnešní době musí každá země brát ohled na mezinárodní podmínky a členské státy mají povinnost sladit své daňové soustavy s legislativou Evropské unie. Příkladem je povinné začlenění daně z přidané hodnoty do daňového systému. Rozvoj výpočetní techniky, který byl spojen se zavedením DPH, značně usnadnil její fungování. Lepší technika umožňuje také účinnější nástroje pro výběr a kontrolu daní a pomáhá bránit daňovým únikům. [35]

V poslední řadě ovlivňuje daňovou soustavu struktura a vývoj ekonomiky. Daňové výnosy a jejich složení je závislé především na struktuře pracovních sil, hospodářském rozvoji, míře inflace, úrovně zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu nebo na odvětvové a geografické struktuře. V zemích, kde je značný podíl korporací, je zároveň větší část zaměstnaných osob než samostatně podnikajících. Vláda v takových zemích více spoléhá na daň z příjmu fyzických osob a podíl spotřebních daní směřuje k nižší hodnotě. Naopak ve státech s převažujícím počtem podnikatelů je tendence k většímu podílu daní ze spotřeby a DPH. [24]

2.3 Hodnocení daňového systému

Z vládní perspektivy jsou daně nástrojem pro hospodaření a hlavním zdrojem příjmů. Daně mohou být efektivní při odrazování od určité činnosti, která má negativní dopad na společnost jako celek. Dobře navržený daňový systém by neměl narušovat obchodní rozhodování a neměl by podporovat podniky, aby dávaly přednost daňovým otázkám před ostatními kritérii investic. [61]

Hodnocení vládní politiky se mnohdy zakládá na rozboru strukturálních změn a na vývoji daňového systému. Pro hodnocení daňové soustavy jsou používány dvě výchozí sady indikátorů, mikroindikátory a makroindikátory. Z daňových mikroekonomických ukazatelů se nejvíce používají implicitní daňové sazby a průměrné a mezní daňové sazby z výnosů plynoucích z kapitálu a práce. Nejvyužívanějším makroekonomickým ukazatelem pro hodnocení daňové politiky země je daňová kvóta. [40]

2.3.1 Daňová kvóta

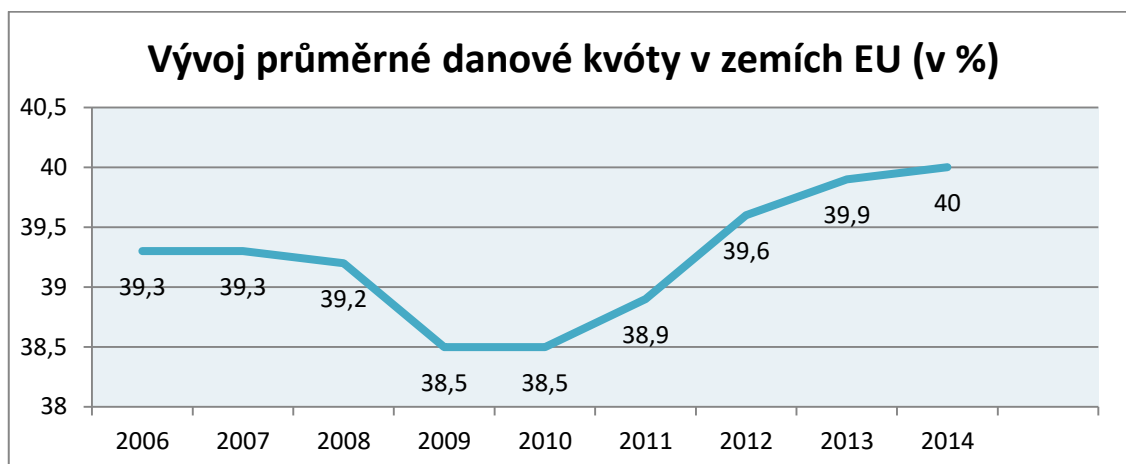
Daňová kvóta může být jednoduchá nebo složená. Jednoduchá daňová kvóta vyjadřuje poměr celkových daňových výnosů a cel k hrubému domácímu produktu (HDP) daného státu v běžných cenách. Představuje část, která je z každé jednotky nově vytvořené hodnoty odvedena formou daně. Tento ukazatel umožňuje mezinárodní srovnání daňové zátěže států v prostoru i čase. [34]

Složená daňová kvóta kromě příjmů z daní a cel zahrnuje také povinné pojistné na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a povinného pojistného na zdravotní pojištění. [33]

Evropská unie je obecně považována za oblast s vysokou průměrnou mírou daňového zatížení. Vyšší zdanění v EU, ve srovnání s ostatními vyspělými mimoevropskými zeměmi, je způsobeno zejména vysokou úlohou státu v ekonomice a náročnou sociální politikou zahrnující sociální dávky, podporu v nezaměstnanosti, státní penze apod. Sociální politika v Evropské unii je na vyšší úrovni, a proto nemohou být daně ve stejné výši jako v USA, Kanadě nebo Austrálii. Navíc oproti mimoevropským státům, kde je legislativa stálější, dochází ve státech EU k neustálým změnám, ať už v daňových sazbách, ve způsobu výpočtu daňové povinnosti nebo v udělování výjimek. Je důležité, aby byl daňový systém přehledný a jednoduchý. Právě neustálé změny k tomu nepřispívají. [32]

Jak je patrné z obrázku č. 1, průměrné daňové zatížení členských států Evropské unie se od roku 2005 snižovalo až do roku 2009, kdy dosáhlo své nejnižší úrovně, kterou si udrželo i v následujícím roce. Od roku 2010 docházelo k výraznému zvyšování daňové kvóty až do roku 2014, ve kterém dosáhla průměrná daňová kvóta Evropské unie nejvyšší hodnoty – 40 %. V roce 2014 bylo v EU z nově vytvořené hodnoty odvedeno průměrně 40 % formou daně.

Obr. č. 1: Vývoj průměrné daňové kvóty v EU, 2006-2014 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016 dle Eurostatu [21]

V praxi je růst daňové kvóty spojen se skutečností, že se zvyšováním nahromaděného národního bohatství roste objem amortizace (část hrubého domácího produktu) a s vysokou spotřebou jsou zvyšovány požadavky na udržení daného stavu a na rozvoj dosažené úrovně zejména v oblasti technického progresu a inflace. V takových podmínkách vzniká tlak na zvyšování veřejných výdajů, který se projevuje růstem daňového zatížení. [31]

Daňové zatížení v jednotlivých členských státech Evropské unie se vyvíjelo obdobně jako průměr v rámci EU, avšak jak je patrné z tabulky č. 1, úroveň daňové kvóty se v zemích Evropské unie velmi liší. Odlišnost kvóty v členských státech EU je dána tím, že daňová politika je stále v rukách vlád jednotlivých zemí, a to se odráží také ve struktuře daňové kvóty v tzv. daňovém mixu. Nelze konstatovat, že daňové zatížení odpovídá hospodářské úrovni státu. Vysokou daňovou kvótu je možné najít v obou případech – v zemích s vysokým podílem HDP na obyvatele, i v méně vyspělé ekonomice a naopak. Není možné vyvodit jednoznačný závěr o pozitivním vlivu snižování ani zvyšování velikosti daňového zatížení na ekonomický rozvoj. [34]

Tab. č. 1: Daňová kvóta ve vybraných státech EU

Stát	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Rumunsko	29.0	29.6	28.3	27.0	26.9	28.1	27.9	27.4	27.7	:
Litva	30.4	30.4	30.9	30.6	28.7	27.6	27.3	27.4	28.0	:
Slovensko	29.4	29.3	29.1	28.9	28.2	28.7	28.4	30.3	31.2	:
Polsko	34.6	35.5	35.2	32.3	32.0	32.5	32.8	32.8	33.0	:
Česká republika	33.9	34.4	33.1	32.1	32.6	33.7	34.2	34.8	34.1	:
Spojené království	36.5	36.2	37.7	34.9	35.5	35.9	35.2	34.9	34.4	:
Maďarsko	36.7	39.7	39.7	39.2	37.5	36.9	38.6	38.2	38.4	:
Norsko	42.9	42.2	41.5	41.2	42.0	42.1	41.5	39.9	38.9	:
Řecko	32.7	33.5	33.7	32.9	34.2	36.1	38.5	38.3	39.0	39.6
Německo	38.8	38.8	39.2	39.6	38.2	38.7	39.3	39.4	39.5	:
Itálie	40.4	41.7	41.5	42.0	41.7	41.7	43.8	43.8	43.5	43.5
Švédsko	46.8	45.8	44.9	45.1	44.1	43.5	43.5	43.9	43.5	44.2
Rakousko	41.5	41.5	42.4	42.0	41.8	41.9	42.5	43.3	43.8	:
Finsko	42.3	41.6	41.3	41.1	40.9	42.2	42.8	43.9	44.0	:
Francie	44.9	44.3	44.3	43.9	44.1	45.2	46.5	47.4	47.7	:
Belgie	45.5	45.2	45.8	45.2	45.5	46.2	47.3	48.3	48.0	47.5
Dánsko	47.8	47.7	46.1	46.5	46.6	46.6	47.2	48.1	50.8	:

Zdroj: vlastní zpracování, 2016 dle Eurostatu [21]

2.3.2 Implicitní daňové sazby

Implicitní daňové sazby (ITR) jsou používány k účelu analýzy daňových dopadů na jednotlivé segmenty tržního mechanismu. Tyto sazby měří průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů či aktivit. Podle jejich funkce dochází k měření dopadu daní na spotřebu, práci a kapitál. Implicitní daňové sazby se vypočítají jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní (tj. spotřebě, nákladům práce nebo kapitálovým příjmům). [42] [58]

Implicitní daňová sazba ze spotřeby udává poměr mezi příjmem ze spotřebních daní a celkovými konečnými výdaji domácností na spotřebu na území daného státu. V čitateli zlomku tohoto ukazatele je suma daní zahrnující kromě DPH a spotřební daně také energetické daně, clo, poplatky za lázeňský a rekreační pobyt, odvod výtěžku z provozování loterií nebo daň z emisních povolenek. Implicitní daňová sazba umožňuje lepší přehled o zdanění spotřeby v různých zemích. Při srovnávání implicitních sazeb si může například investor vytvořit představu o tom, jak vysoké

daňové pobídky poskytuje daná země. Výhodou implicitních daňových sazeb je, že umožňují popsat reálné zdanění jednotlivých typů ekonomických činností v takové míře, která je vhodná pro mezinárodní srovnání, a zároveň není potřeba důkladně analyzovat daňové zákony jednotlivých států. V případě, že je některý typ ekonomické činnosti od daně osvobozen, daň není uhrazena a není zahrnuta v systému národních účtů ani ve výpočtu efektivní sazby daně. [42]

2.4 Harmonizační proces a globalizace

Globalizace poskytuje daňovým subjektům větší možnosti pro transfery daňových základů do států s nižším zdaněním a vyhýbání se placení daní. Uvnitř seskupení, jakým je Evropská unie, je možný volný pohyb lidí, kapitálu, zboží i služeb. V případě, kdy je kapitál plně pohyblivý a liší se daňové sazby jednotlivých států, mají nadnárodní podniky možnost uplatnit řadu strategií k optimalizaci svého zdanění. Přesun daňových základů je v regionálním seskupení mnohem jednodušší. K nejrozšířenějším metodám optimalizace patří vnitropodnikové ocenění s cílem přemístit zisky na území s nižšími daněmi, tvorba finančních center v daňových rájích a financování investic půjčkami v rámci skupiny. Poptávka poplatníků po snížení daňového břemena a optimalizaci daňové povinnosti vede ke konkurenci mezi zeměmi. Státy se snaží přilákat mobilní daňové základy zvyšováním atraktivity daňového systému pro poplatníky. Lepší podmínky vytvářejí prostřednictvím výhodnějších daňových režimů, snižováním sazeb či různými formy preferencí při přijatelné úrovni veřejných služeb. [34] [38]

Oproti tomu při škodlivé daňové konkurenci dochází k přesunu daňových základů, které tvoří obraty firem, důchody, dividendy nebo úroky, díky preferenčním režimům a utajením informací o příjmech poplatníků. Škodlivá daňová konkurence podporuje daňové úniky. [38]

Dle Kubátové jsou přínosem konkurence úspory ve veřejných financích a ekonomický stimul. Nicméně daňová soutěž panující mezi členskými státy má více negativních stránek. V případě, že se vláda rozhodne snížit daně za účelem konkurence ostatním státům, může dojít ke snížení daňového břemene poplatníků, který vyvolá přísun kapitálu do země. Avšak bude nutné snížit veřejné výdaje a poklesne efektivita poskytování veřejných služeb. Snížení daně z kapitálu způsobí tlak na jiné daně, zejména na daně vybírané od zaměstnavatelů a zaměstnanců. Nižší daňové zatížení

kapitálu je kompenzováno vyšším zdaněním práce. Bojem proti škodlivé daňové konkurenci je harmonizace a koordinace daňových systémů jednotlivých zemí. [35]

Daňová konkurence a harmonizace je celosvětovým problémem. Řešením se nezabývají pouze Evropská unie, ale také Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). V roce 1998 tato organizace sepsala komplexní zprávu (Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue) zabývající se problémem daňové soutěže. Ve studii jsou charakterizovány faktory typické pro daňové ráje a režimy způsobující škodlivou daňovou konkurenci. Faktorem škodlivého preferenčního daňového režimu dle zprávy OECD je například nedostatek transparentnosti, neefektivní výměna informací nebo velmi nízká efektivní sazba daně. Při snaze omezit daňovou soutěž vychází Evropská komise z výše uvedené zprávy, a to zejména v otázkách identifikace škodlivé konkurence. [45]

Globalizační tendence nutí vlády jednotlivých zemí navzájem kooperovat při řešení otázek daňové problematiky. Dle Širokého je možné spolupráci v daňové oblasti rozdělit podle hloubky zdanění na tři stupně:

- „daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- a daňovou harmonizaci.“ [59]

Daňová koordinace představuje první krok mezinárodního sblížení daňových systémů. Cílem koordinace je zajistit prostřednictvím dohod a doporučení vzájemnou výměnu informací mezi státy, zabránit praní špinavých peněz a omezit škodlivou daňovou konkurenci. [59]

Daňová harmonizace je proces sblížování a přizpůsobování daňových systémů na základě společných pravidel účastněných zemí. Prvním krokem harmonizace je určení daně, následně probíhá harmonizace daňového základu a v poslední fázi harmonizace daňové sazby. Harmonizace neznamená stejné daně a stejné vymezení základu a sazeb, jedná se pouze o přiblížení či sladění. Spolupráce členských zemí Evropské unie není omezena pouze na sladění vlastních daní, ale zaměřuje se také na harmonizaci daňové správy a na efektivnost daňové administrativy. Zároveň je kladen důraz na informovanost mezi státy, mezi daňovými orgány i ostatními institucemi, především bankami. [34]

K harmonizaci daní v Evropské unii slouží nástroje sekundární legislativy, kterými jsou nařízení a směrnice ES. Jak je uvedeno v článku 93-94 Smlouvy o Evropském společenství, cílem je zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování. [34] [35]

Harmonizace je chápána jako prostředek, kterým lze dosáhnout jednotného trhu a je možné ji rozdělit na harmonizaci pozitivní a negativní. Pozitivní sbližování daňových systémů vzniká implementací směrnic, nařízení a dalších právních nástrojů Evropské komise. Pozitivní harmonizace je nejlepším způsobem zajištění jednotného fungujícího trhu. Avšak je její zajištění v současné době komplikované, jelikož přijetí těchto právních opatření vyžaduje jednomyslnost, tj. všeobecný souhlas všech členských zemí Evropské unie. Jednomyslné rozhodování je „brzdou“ procesu sbližování daňových soustav členských států. Součástí EU je v současné době 28 zemí a je velmi obtížné najít shodu. Na rozdíl od pozitivní harmonizace, negativní harmonizaci není možné považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť nedochází ke sjednocování daňových soustav. Jedná se o nařízení Evropského soudního dvora, který v národních fiskálních systémech vytváří opatření prostřednictvím daňové judikatury. Daňová judikatura se týká pouze členské země, která je účastníkem daného případu a nemůže tak dojít vytvoření jednotného trhu. Evropský soudní dvůr nemůže v otázkách harmonizace nahradit Evropskou komisi ani Evropskou radu. [34]

Po implementaci směrnice však nedochází k absolutnímu sjednocení právních předpisů ve všech členských zemích. Směrnice pouze předepisuje státům požadovaný výsledek, ale způsob implementace je v rukou jednotlivých vlád. V některých zemích následně vznikají nové zákony, jinde se směrnice promítne do novel stávajících zákonů nebo vyhlášek. Celý postup je složen z transpozice a implementace. Transpozicí se rozumí změna legislativního předpisu zaměřená na dosažení cíle a účelu směrnice. Implementace je příprava a proces začlenění právních předpisů se zaměřením na soulad s legislativou EU a dalších právních opatření nezbytných k zajištění řádného přenesení práva Evropské unie do legislativy daného státu. Implementace zastupuje reálné dosažení cíle směrnice. Při implementaci dochází k zajištění respektování obsahu směrnice a užívání prostřednictvím národní legislativy. [57]

3. Daň z přidané hodnoty

3.1 Základní vymezení a charakteristika DPH

DPH je v současné době primátem v oblasti nepřímých daní ve většině státech. Z hlediska daňové teorie se jedná se o všeobecnou daň ze spotřeby. Hlavním subjektem na poli nepřímých daní je plátce daně, který je povinen uhradit daň, přestože není osobou, na kterou je uvaleno daňové břemeno. Daňové zatížení dopadá nepřímo na obraty či prodeje obchodníků a výrobců a následně se přesouvá prostřednictvím ceny na osobu konečného spotřebitele. Obchodník nebo výrobce zdaní rozdíl ceny mezi výstupy a vstupy, jedná se o zdanění hrubé marže, která představuje nově přidanou hodnotu. Daň je zahrnuta v cenách zboží, služeb, pronájmů a převodů. [64]

Z makroekonomického hlediska je přidaná hodnota firmy tvořena součtem rent, mezd, zisků, salda úroků a amortizace u jednotlivých ekonomických subjektů. Veškeré země, které v dnešní době používají daň z přidané hodnoty, aplikují nepřímou rozdílovou metodu. Nepřímá rozdílová metoda identifikuje přidanou hodnotu jako rozdíl mezi vstupy a výstupy. Plátce odvádí hodnotu ve výši rozdílu daně na vstupu, daně zaplacené ve fakturách dodavatelům a celkovou daňovou povinností, která vychází z prodejních cen výrobků či služeb a sazbou daně. Principem DPH je zdanit přidanou hodnotu na každém stupni řetězce. [46]

Jelikož je daň z přidané hodnoty ukládána na každém stupni zpracování a hradí ji všichni při nákupu téměř veškerého zboží a služeb, je nazývána daní univerzální. Z tohoto pohledu neřeší daň z přidané hodnoty řadu otázek typu spravedlnosti či principu zdaňování dle platební kapacity. [40] [45]

Hlavními výhodou daně z přidané hodnoty je zejména:

- možnost uplatnění principu neutrality,
- vhodnost pro mezinárodní obchod,
- nižší pravděpodobnost daňových úniků,
- nebo dostatečný daňový výnos státního rozpočtu. [65]

Principy daně z přidané hodnoty jsou postaveny na možnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Možnost uplatnění nároku na odpočet je označováno jako princip neutrality. V takovém případě je DPH pro plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, neutrální, tj. DPH je jen průběžnou položkou a nezůstává v nákladech.

Neutralita zajišťuje, aby konečný podíl daně odpovídal sazbě stanovené zákonem a aby nedocházelo žádným způsobem k diskriminaci zboží s větším počtem stupňů zpracování. [35] [49]

S rostoucí intenzitou mezinárodních obchodů roste význam omezení vlivu daně na ekonomické chování daňových subjektů. DPH umožňuje vývoz bez daně, který zajišťuje dovozcům do určité země shodné podmínky. Tato daň má nejlepší vlastnosti, které jsou potřebné k zajištění neutrality při mezinárodním obchodě. [35]

Další jmenovanou výhodou daně z přidané hodnoty je její odolnost vůči daňovým únikům. Ochranu proti daňovým únikům zajišťuje evidence daně a existence daňových dokladů, k nimž mají přístup finanční úřady. Přesto v některých státech k podvodům dochází. [35]

DPH je významnou částí fiskálních příjmů státního rozpočtu i rozpočtu Evropské unie. Systém této daně představuje v Evropské unii významný a rostoucí zdroj příjmů. Jeho prostřednictvím se vybral v roce 2014 bezmála 1 bilion Eur, to představuje 7 % unijního HDP. Na DPH je také založen jeden z vlastních zdrojů samotné Evropské unie. Tento příjem je stanoven jako 0,30 % jednotné sazby z harmonizovaného vyměřovacího základu daně z přidané hodnoty jednotlivých členských zemí. Vyměřovací základ je pro takové účely limitován hranicí 50 % hrubého domácího produktu každé země. [43] [51]

Přestože má daň z přidané hodnoty mnoho výhod, má tato daň také své nevýhody. Zdanění spotřeby je ze své podstaty regresivní a to znamená, že je daňové zatížení z hlediska podílu na příjmech větší pro rodiny s nižšími příjmy. DPH je regresivní daní, protože nízkopříjmové rodiny utrací větší část svých příjmů, a proto je vyšší spotřební daň zatěžují více ve srovnání s daní z příjmu. Mezi další nevýhody DPH patří její přímý dopad na inflaci a vysoké náklady. Zdanění spotřeby je neodmyslitelně nákladné (jak správa, tak i náklady spojené s dodržováním předpisů této daně). DPH má tedy dvě hlavní nevýhody, kterými jsou větší dopad na nízkopříjmové rodiny a vysoké náklady na správu daně. Náklady na správu jsou mnohem vyšší než je tomu například u daně z příjmu. [56]

3.2 Harmonizační proces DPH v EU

Prvním evropským státem, který začlenil DPH do své daňové soustavy, byla Francie v roce 1954, ostatní státy používaly odlišné systémy nepřímých daní, především kaskádovitý systém daně z obrátu. Od doby kdy byla daň z přidané hodnoty uložena na

všech hlavních sektorech Francie bylo jisté, že výnosy této daně představují podstatnou část příjmů francouzské ekonomiky. Systém DPH se ukázal být účinný a předchází problémům, které by za normálních okolností vznikly při použití daně z obratu. [53]

V následujících letech se daň z přidané hodnoty kvůli své jednoduchosti a srozumitelnosti rozšířila do dalších evropských zemí, které byly zároveň členskými státy Evropského hospodářského společenství. K rozvoji této koncepce významně přispěla první směrnice č. **67/227/EHS** o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. První směrnice si jako cíl stanovila zavést DPH plošně pro celé společenství do roku 1970. Popisuje důvody proč je nutný přechod na daň z přidané hodnoty, definici daně a termín, do kdy musí státy nový systém implementovat. Jelikož v některých členských státech nebyl takto rychlý přestup z obratové daně na nový systém možný, byla jim udělena výjimka. Výjimka ustanovila přechodnou dobu, do které musí státy přejít na systém daně z přidané hodnoty a vztahovala se na především nově přijaté členské země. Za tyto země můžeme jmenovat například Řecko či Itálii. Ve stejném roce byla vydána i druhá směrnice č. **67/228/EHS**. Druhou směrnicí je přesně definován předmět daně, místo plnění, plátce daně a další základní pojmy. Dle druhé směrnice je předmětem daně prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. [57] [64]

Obratová daň má na rozdíl od DPH při zdanění na všech stupních zpracování kumulativní účinek. Právě duplicitnost je největším nedostatkem této daně. Zdaněné obraty jednoho obchodníka či výrobce jsou součástí ceny druhého, u něhož jsou následně znovu podrobeny dani. Počet duplicit závisí na počtu distributorů a zpracovatelů. Konečným následkem vícenásobného částečného zdanění může být nerovné daňové zatížení různých nebo dokonce i stejných druhů zboží nebo služeb. [59]

Vícenásobné zdanění vede také k nárůstu spotřební daně a cenové hladiny, což může zvyšovat počet daňových úniků a může být škodlivý pro ekonomický růst, jelikož deformuje hospodářskou soutěž. Systém DPH se s těmito problémy vyrovnal poměrně efektivně. Daň zdaňuje přidanou hodnotu a v žádné fázi zpracování není výskyt kaskády, břemeno daně z přidané hodnoty nesou vždy koneční spotřebitelé. Tento systém zahrnuje absolutní transparentnost v každé etapě zdanění a tím je tento systém zcela srozumitelný a jednoduchý. [6]

Důvodem plošného zavedení daně z přidané hodnoty pro celé Evropské hospodářské společenství byla potřeba odstranit překážky volného pohybu zboží a vytvořit jednotné podmínky pro hospodářský trh. Od roku 1954, kdy DPH přijala Francie, implementovalo formu všeobecné nepřímé daně do svých daňových systémů již více než sto států celého světa. [64]

Harmonizace daně z přidané hodnoty probíhala v několika etapách, aby byla v rámci obchodu v ES zajištěna transparentnost. Již v roce 1970 bylo přijato rozhodnutí financovat rozpočet Evropského hospodářského společenství z vlastních zdrojů. Součástí příjmů měly být i platby založené na podílu z DPH. [24]

Nejdůležitějším pramenem komunitárního práva v oblasti daně z přidané hodnoty je směrnice Rady **77/388/EHS** ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění příslušných novelizací tzv. Šestá směrnice. Tato směrnice se vztahuje na všechny členské státy Evropské unie a povinností každé členské země je její text zahrnout do své národní legislativy. Proces implementace je obtížný a konečné sladění národního zákonodárství je zejména u nových členských států obvykle dlouhodobý proces. [57]

V roce 1987 byl Komisí navržen přechod na tzv. zásadu místa původu, podle které by si obchodníci mohli již vybrané daně v zemi původu z transakcí mezi členskými státy odečíst běžným způsobem jako daň odvedenou na vstupu. Komise posléze navrhla vytvořit clearingový systém, který by vybranou daň v zemích původu poukázal do zemí spotřeby. Tyto návrhy byly však nepřijatelné pro členské země, které si zvolily zásadu místa určení pro transakce mezi obchodníky přihlášenými k DPH a tím vytvořily základ přechodného systému, který vstoupil v platnost rokem 1993 (upraven směrnicemi 91/680/EHS a 92/111/EHS). [24]

Daň z přidané hodnoty byla v Evropském společenství řízena již zmíněnou Šestou směrnicí až do roku 2006. K tomuto roku prošla směrnice 32 novelizacemi a právě velké množstvím novelizací a změn bylo důvodem k jejímu přepracování, zejména kvůli přehlednosti a srozumitelnosti dokumentu. Od 1. ledna 2007 došlo k jejímu nahrazení novou směrnicí č. **2006/112/ES** o společném systému daně z přidané hodnoty. Vytvořená směrnice kodifikuje všechny změny v jediném právním aktu a představuje nový pramen harmonizace DPH. [57]

Jelikož daňová problematika vyžaduje podrobnou úpravu, aby byl daňový subjekt seznámen se všemi povinnostmi a právy a aby bylo zamezeno daňovým únikům je směrnice velmi obsáhlá, s počtem 413 článků nepochybně nepatří mezi nejstručnější. Mezi nejdůležitější novinky, které zavedla směrnice č. 2006/112/ES, patří stanovení hranic základní a snížené sazby. Základní sazba by měla být stanovena na minimální úrovni 15 % a snížené sazby nesmějí být nižší než 5 %, avšak pro řadu zemí byla udělena výjimka, která povoluje výši sazeb mimo určené hranice. Cílem stanovení hranic sazeb daně z přidané hodnoty je odstranit odchylky, které vedou ke strukturálním nerovnováhám v Evropské unii a k narušení hospodářské soutěže. Významné jsou také přílohy, ve kterých jsou uvedeny položky, které je možné zařadit do nižší sazby daně. [7]

V následující tabulce č. 2 jsou shrnuty nejdůležitější směrnice upravující daň z přidané hodnoty a jejich stručný obsah.

Tab. č. 2: Přehled nejdůležitějších směrnic upravujících DPH

Název směrnice	Rok vydání	Stručný obsah
První směrnice 67/227/EHS	1967	definice DPH, důvod nutnosti implementace
Druhá směrnice 67/228/EHS	1967	definice základních pojmů
Šestá směrnice 77/338/EHS	1977	sjednocení výkladu základních pojmů
Osmá směrnice 79/1072/EHS	1979	zavedení vrácení daně osobám neusazeným v EU
Třináctá směrnice 86/560/EHS	1986	zavedení vrácení daně osobám na území ES
Směrnice 91/680/EHS	1991	zrušení daňových hranic uvnitř společenství
Směrnice 92/77/EHS	1992	stanovení minimální hranice sazeb DPH
Směrnice 2006/112/ES	2006	kodifikace dosavadní legislativy upravující DPH

Zdroj: vlastní zpracování, 2016 dle [32]

3.3 Role DPH ve veřejném rozpočtu a dopad na domácnosti

Příjmy a výdaje státu, jeho územních celků a případně dalších veřejných institucí jsou nazývány veřejnými financemi. Systém veřejných financí je tvořen veřejnými rozpočty, tj. rozpočty vlád a veřejné správy. Jedná se o systémy finančních fondů hospodařící s povinnými odvody přijatými od domácností a podniků. Příjmy a výdaje státního rozpočtu tvoří rozhodující část veřejných financí. [62]

Rozpočtové soustavy jednotlivých zemí Evropské unie se mohou lišit. V České republice je rozpočtová soustava veřejných financí rozdělena na rozpočet státu,

rozpočty krajů, rozpočty územních samospráv a rozpočty příspěvkových organizací. Přičemž příspěvkové organizace hospodaří nejen s peněžními prostředky získanými vlastní činností, ale i s prostředky získanými formou příspěvků od státu či od územních samosprávných celků. [62]

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.1, daň z přidané hodnoty tvoří významný příjem veřejných financí. Daň z přidané hodnoty je z hlediska příjmů veřejných financí daní sdílenou. Vybraná částka na DPH neplyne pouze do jednoho rozpočtu. V České republice je příjem DPH dle zákona č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení daní od 1. ledna 2016 rozdělen následovně:

- Rozpočet EU (ve výši 0,3 % z harmonizovaného základu DPH),
- rozpočty obcí (ve výši 20,83 % z celkového hrubého výnosu DPH),
- rozpočty krajů (ve výši 8,92 % z celkového hrubého výnosu DPH),
- rozpočet státu (nerozdělená část výnosu z DPH). [50]

V roce 2016 došlo ke zvýšení podílu krajů na celostátním hrubém výnosu DPH z původních 7,86 % na 8,92 %. Toto navýšení pro kraje se projeví ve snížení příjmu státního rozpočtu přibližně o 3,7 mld. Kč.

DPH nepředstavuje pro veřejný rozpočet pouze příjem, ale také náklady. Teorie rozlišuje dva druhy nákladů spojených s daněmi. Jedná se o administrativní náklady (přímé a nepřímé) a ztrátu mrtvé váhy (tzv. nadměrné břemeno). V případné přímých administrativních nákladů se jedná o náklady spojené s výběrem daní včetně nákladů obětované příležitosti, evidencí daňových poplatníků, provozem finančních úřadů, účinnou kontrolou v této oblasti, se soudním vymáháním atd. Přímé administrativní náklady je možné poměrně jednoduše vyčíslit, protože jejich položky jsou evidovány v příslušných státních institucích. Zmíněné náklady celkově tvoří jen zanedbatelné procento z vybraných daní. Oproti tomu nepřímé náklady jsou těžce zjistitelné a bývají často ze strany státní správy podceňovány. Nepřímé náklady, ve srovnání s přímými, dopadají na soukromý sektor a zahrnují především čas a peníze občanů vynaložené na seznámení se s daňovými zákony, vyplnění přiznání, platby daňovým poradcům a řadu dalších nákladů včetně nákladů na účetní evidenci. [36]

Jako ukazatel efektivity se používá **relativní náklad na výběr daně**, který představuje, kolik jednotek domácí měny je obětováno na výběr 100 jednotek daní. Podle tohoto

ukazatele patří mezi nejméně efektivní daňové správy Slovensko, Česká republika a Německo. Na výběr 100 jednotek daní utratí v těchto zemích více než 1,3 jednotky. Oproti tomu v severských zemích, Švédsku či Norsku, jsou náklady spojené s výběrem daně velice nízké – vybrat na daních 100 jednotek vyjde tyto země na pouhých 0,4 jednotek. [41]

Daňové náklady mají za následek snižování celkového efektu ekonomiky. Tomuto snižování efektivnosti lze předcházet administrativní jednoduchostí a nižším zkrácením, které je způsobené nadměrným daňovým břemenem. V efektivnějším výběru daní existují velké příležitosti, a to zejména pro nové členské státy Evropské unie.

Jak již bylo zmíněno, daň z přidané hodnoty je částka, která plyne od soukromého sektoru k sektoru veřejnému. Tvoří příjem veřejných rozpočtů a daňové břemeno dopadá na domácnosti. Daňové břemeno představuje sumu, o kterou se sníží přebytek spotřebitele a přebytek výrobce v důsledku zavedení daně. Oproti tomu nadměrné daňové břemeno představuje mrtvou ztrátu a je negativním jevem téměř každé země. Mrtvá ztráta vzniká v důsledku poklesu poptávky po zdaňovaném zboží, ve srovnání se situací bez daně je část komodity nerealizována. Mrtvá ztráta způsobuje rozdíl mezi celkovým daňovým břemenem a výnosem daní. [58]

U DPH je možné při znalostech o spotřebě odhadnout očekávaný příjem splatné daně a podílem skutečně vybraných daní v jednotlivých státech na tomto případném výběru zjistit výpadek z příjmů daně z přidané hodnoty, jedná se o mezeru ve výběru daně z přidané hodnoty. Tento ukazatel udává účinnost vymáhání daně a poukazuje na veliké rozdíly ve výběru mezi státy. Zatímco v Rumunsku nebo na Slovensku je někde „po cestě“ ztraceno až 40 % realizovatelných státních příjmů DPH, v polovině zemí EU představuje tento podíl přibližně 16 % příjmů. Mezera DPH je v Evropské unii stabilní, ale výrazně se liší úroveň mezi členskými zeměmi. Boj s celoevropskými podvody a úniky vyžaduje celoevropské řešení. Z toho důvodu je toto téma zahrnuto v návrhu Evropské komise na modernizaci daně z přidané hodnoty, které bylo předloženo na summitu EU počátkem roku 2016. Komise identifikovala klíčové akce a přijala řadu opatření na pomoc členským státům za tímto účelem. Daňovým reformám v oblasti daně z přidané hodnoty se blíže věnuje následující kapitola. [11] [51]

3.4 Modernizace systému DPH

Evropská komise dospěla k názoru, že je nutné aktualizovat stávající předpisy daně z přidané hodnoty tak, aby lépe prospívaly jednotnému trhu, simplifikovaly obchodování mezi členskými zeměmi a držely krok se současnou globalizovanou digitální ekonomikou. K tomuto závěru také přispěl již zmíněný fakt výpadku příjmu z DPH, který v roce 2014 v Evropské unii dosahoval hodnoty téměř 160 bilionů Eur, jedná se o souhrn rozdílů mezi očekávanou částkou příjmů z DPH a částkou skutečně vybranou ve všech členských zemích. Průměr Evropské unie v roce 2014 představoval 14 %, ale ztráty se v jednotlivých státech výrazně liší. V roce 2015 podle odhadů Evropské komise činila mezera výběru DPH dokonce cca 168 bilionů Eur. Jedná se o částku, která převyšuje výši ročního rozpočtu EU. [17]

Systém této daně není jednotný a znamená příliš velkou byrokratickou zátěž především pro internetové společnosti a malé a střední podniky. Modernizace systému by měla, ve spolupráci s programem na zlepšování právní úpravy, vylepšit spolupráci mezi daňovými správami, posílit výkonnost evropských daňových správ a upevnit dobrovolné dodržování. [10] [51]

Evropská komise předložila akční plán modernizace systému daně z přidané hodnoty dne 7. dubna 2016. Záměrem tohoto plánu je systém DPH zjednodušit, učinit jej vstřícnějším k podnikům a odolnějším proti daňovým podvodům. Zahrnuje zásady pro budoucí jednotný systém, plány přezkoumání snížených sazeb DPH, krátkodobá opatření pro boj proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, principy elektronického obchodu i oznámení souboru opatření o DPH, který by měl přinést úlevy především pro malé a střední podniky. V ústředí stojí návrh přejít na zásadu země určení při přeshraničních dodávkách zboží. Podle této zásady by musel vývozce odvést DPH ve státě, do něhož zboží dodává. V první fázi by návrh platil pouze pro dodávky mezi podniky (B2B). [24]

Hlavními body nového plánu jsou:

- budoucí konečný systém daně z přidané hodnoty v EU pro přeshraniční obchod, který redukuje příležitosti k podvodu,
- bezprostřední opatření proti podvodům s DPH dle stávajících pravidel,
- více autonomie pro členské země při vlastním uplatňování sazeb,
- podpora malých a středních podniků a elektronického obchodování. [9]

Dle nových pravidel by se i nadále uplatňoval princip země určení, jak je tomu nyní. Avšak metoda výběru daně by se postupně změnila tak, aby byl výsledný systém odolnější proti daňovým podvodům. Současně by vznikl celounijní webový portál, který by členskými státy zabezpečoval spolehlivější výběr příjmů a podnikům jednoduchý systém výběru DPH. [8]

V současné době se musí členské země, pokud uplatňují nulovou či sníženou sazbu daně, řídit předem stanoveným seznamem zboží a služeb. Komise by chtěla zmodernizovat pravidla pro uplatňování sazeb a do budoucna poskytnout členským zemím více flexibility. V návrhu jsou uvedeny dvě možnosti. První z možností je zachování základní 15% sazby a seznamu zboží a služeb, na který je základní sazba aplikována, avšak tento seznam na základě dat poskytnutých členskými státy je třeba pravidelně revidovat. Druhou možností je seznam odstranit. Zrušení seznamu by ovšem znamenalo nutnost zavést záruky, jak předcházet podvodům a vyhnout se nekalé daňové soutěži. Podle obou eventualit by zůstala zachována aktuálně používaná snížená i nulová sazba. [8]

Pravidla stanovená Evropskou unií pro DPH byla dohodnuta mezi všemi členskými státy před vzestupem internetu, boomu v on-line prodeji a přeshraničním internetovém obchodě. Současný systém daně z přidané hodnoty u elektronického obchodování mezi více členskými státy je komplikovaný a pro členské státy i podniky nákladný. Firmám v EU z něj plyne konkurenční indispozice, jelikož obchodníci ze třetích zemí mohou do Evropské unie dovážet zboží bez DPH v případě hodnoty nižší než 22 EUR. Vyjma toho je z důvodu složitosti systému pro členské státy obtížné zabezpečit dodržování jeho pravidel. Společnosti se sídlem mimo EU mohou podvodně označit drahé zboží, jako jsou například mobilní telefony a tablety, pořizovací cenou nižší než 22 EUR, na zboží pak nedopadá daňová povinnost. [20]

Komise proto prezentuje koncem roku 2016 legislativní návrh na zjednodušení a modernizaci daně z přidané hodnoty pro přeshraniční elektronické obchodování. Nová pravidla umožňují společnostem, které prodávají zboží online, postarat se o všechny své povinnosti ohledně DPH v EU přes digitální internetový portál ("one stop shop") a mělo by dojít k odstranění stávajícího osvobození od DPH při dovozu drobných zásilek ze zemí mimo EU. [20]

Cílem akčního plánu Evropské komise je vyvolat debatu s členskými státy Evropské unie s Evropským parlamentem. Dohoda o dalším postupu by umožnila komisi, aby předložila legislativní návrhy týkající se každé z otázek vznesených v akčním plánu. Následně by v roce 2017 Evropská komise představila balíček opatření sloužící ke zjednodušení DPH. Smyslem bude podpořit rozvoj malých a středních podniků a zjednodušit jim obchodování s podniky z jiných členských zemí. Stejně tak je na rok 2017 plánovaný konkrétní návrh na zvýšení správní spolupráce, včetně sítě Eurofisc, která napomáhá bojovat proti organizovaným podvodům. V roce 2017 Evropská komise předloží konečný návrh systému daně z přidané hodnoty pro přeshraniční obchod spolu s reformou sazeb DPH. [19] [51]

4. DPH ve vybraných státech EU

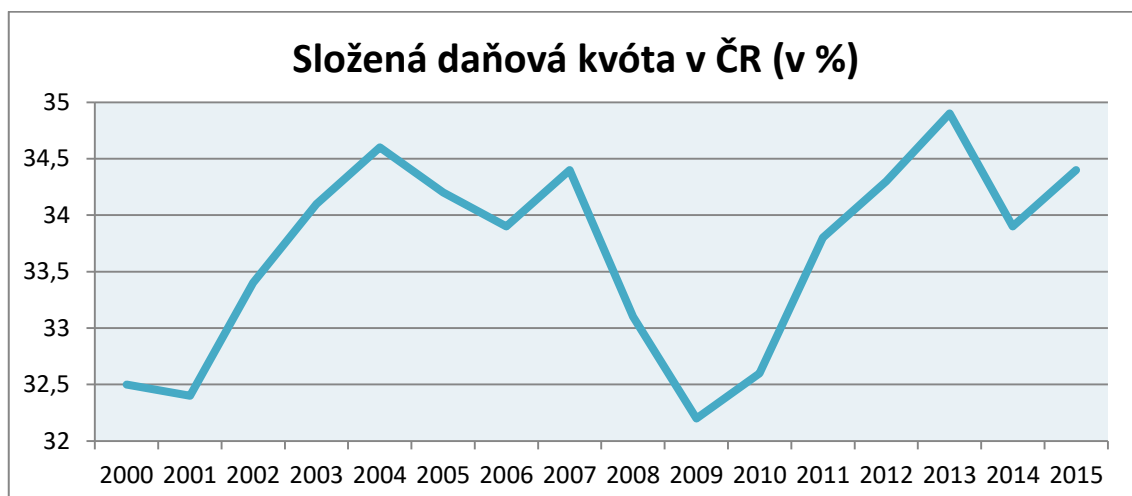
V této kapitole je analyzována daň z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie, konkrétně v České republice, Dánsku, Německu, Španělsku a Maďarsku. Provedena je deskripce historického vývoje této daně, její aktuální právní úprava a konečný dopad na veřejný rozpočet i domácnosti.

V případě veřejného rozpočtu je kromě nákladů spojených s výběrem daní analyzován příjem plynoucí z DPH a efektivita výběru. Jelikož jsou nositeli daňového břemene koneční spotřebitelé, tj. domácnosti, je u každé země zkoumáno celkové daňové zatížení, daňové zatížení spotřeby, výše sazeb DPH a produkty či služby, na které se jednotlivé sazby vztahují. Ke zjištění celkového zatížení je použita složená daňová kvóta, která zahrnuje také příspěvky na sociální zabezpečení a tím eliminuje rozdíly způsobené odlišnou strukturou daňového mixu ve vybraných státech. Analyzován je také dopad daně z přidané hodnoty na rozpočty domácností. Výše daňového dopadu na konečné spotřebitele je měřena formou velikosti podílu daňové povinnosti domácností na mediánu příjmu v každé ze zvolených zemí.

4.1 DPH v České republice

Daňový systém České republiky je velmi podobný daňovým systémům vyspělých evropských zemí. Celkové daňové zatížení, vyjádřené poměrem daňových příjmů státního rozpočtu k hrubému domácímu produktu, se v ČR pohybuje od roku 2006 kolem hodnoty 34 %. Jak zmiňuje kapitola 3.3.1, průměrná daňová kvóta v EU dosahovala v roce 2014 hodnoty 40 %, celková daňová zátěž v ČR se pohybuje pod úrovní Evropské unie. Na daňové kvótě České republiky se z největší části nepodílejí jednotlivé daně, ale sociální odvody. Následující obrázek č. 2 znázorňuje vývoj daňové kvóty v letech 2000 až 2015.

Obr. č. 2: Vývoj složené daňové kvóty v České republice, 2000-2015 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování 2017, dle [23]

Největší podíl na celkových daňových příjmech mají nepřímé daně, přímé daně jsou naopak nižší ve srovnání s průměrem zemí Evropské unie. Nižší příjem z přímých daní je v České republice kompenzován vyšším podílem zdravotního a sociálního pojištění, které patří mezi nejvyšší v EU. [16]

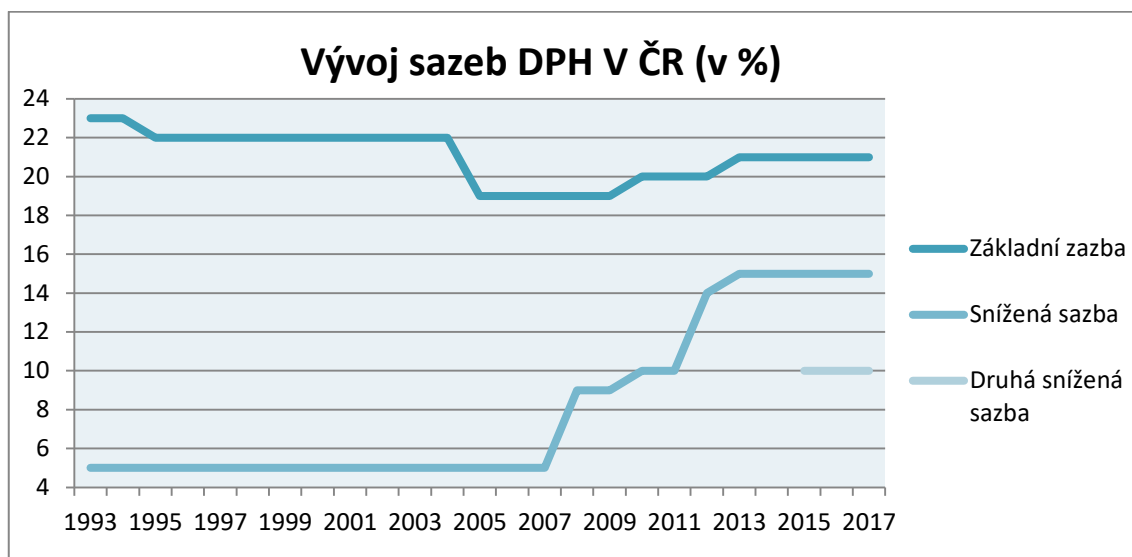
Kromě nedaňových příjmů (plateb sociálního a zdravotního pojištění), které představují největší příjem státního rozpočtu, jsou pro státní rozpočet důležité nepřímé daně, a to především daň z přidané hodnoty. Tato daň v roce 2015 představovala dvě pětiny celkových daňových příjmů veřejného rozpočtu, čímž se dle dat Evropské komise řadí Česká republika k evropskému mainstreamu, jehož trendem je zvyšování významnosti nepřímých daní. [41]

V ČR začala daň z přidané hodnoty platit od roku 1993, kdy byla předmětem daňové reformy a nahradila daň z obrátu. Výsledkem daňové reformy v roce 1993 byl posun od zdanění práce ke zdanění spotřeby. Touto změnou došlo k rovnoměrnějšímu rozložení daňového zatížení a k efektivnější správě daní. Změna nastala se zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl přijat Českou národní radou. Zákon, přestože měl svá specifika, vycházel ze směrnice EU. Zavedení DPH přineslo rozšíření zdaňovaných položek na většinu služeb. Plátcem daně se staly osoby, jejichž obrát byl v roce 1991 nebo od 1. 1. 1992 do 30. 9. 1992 vyšší než 6 milionů Kčs. Základní sazba byla dle prvního zákona o DPH nejvyšší za celou dobu trvání, na úrovni 23 %, snížená 5% sazba byla naopak nejnižší.

Tento zákon o dani z přidané hodnoty platil beze změn dva roky. Jeho novela vstoupila v platnost roku 1995, trh se zákonem řídil až do 30. 4. 2004. Celkem byl původní zákon o DPH novelizován desetkrát. Docházelo převážně k rozšiřování počtu položek zboží a služeb se sníženou sazbou daně a ke změnám výše sazeb. [63]

Největší změnou prošel zákon po vstupu České republiky do Evropské unie. Česká republika se 1. 5. 2004 stala součástí EU a vstup do tohoto společenství měl podstatný vliv nejen na legislativu, ale i na praktickou stránku DPH. Dosavadní zákon nebyl plně v souladu se Šestou směrnicí EU, která představuje základní dokument o harmonizaci daně v členských zemích. Proto vstoupil v platnost nový zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který převedl do základní sazby celou řadu služeb a zboží s výjimkami uvedenými v příloze zákona. Došlo ke zdražení mobilních služeb, právních služeb, ale také základních věcí, jako jsou například hygienické potřeby. Zdražení se promítlo také ve stavebnictví a převodu nemovitostí. Naopak zlevnily potraviny, dětské pleny, noviny či pomůcky pro nemocné, jelikož se na ně vztahovala nižší sazba. Rok 2008 přinesl další změny v zákoně o DPH. Jak je patrné z obrázku č. 3, základní sazba sice zůstala od roku 2009 na úrovni 19 %, ale snížená sazba stoupla na 9 % a rostla až do roku 2014. Zvyšování sazeb daně z přidané hodnoty je jednou z rychlých cest, jak stát může navýšit příjem do veřejného rozpočtu. Touto cestou se vydala i Česká republika, kde v době ekonomické krize došlo k navýšení jak základní, tak snížené sazby DPH. Plánovaná změna na rok 2016 měla sjednotit základní a sníženou sazbu ve výši 17,5 %. K realizaci tohoto plánu nedošlo a v České republice byla roku 2015 zavedena druhá snížená sazba na úrovni 10 %. Obrázek č. 3 zachycuje vývoj sazeb od počátku zavedení DPH do roku 2017. [32] [63]

Obr. č. 3: Vývoj sazeb DPH v ČR, 1993-2017 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [18]

V České republice se uplatňují tři sazby daně. Základní sazba je na úrovni 21 %. Tato základní sazba je uplatňována na veškeré zboží a služby, pokud zákon nestanoví jinak. [65]

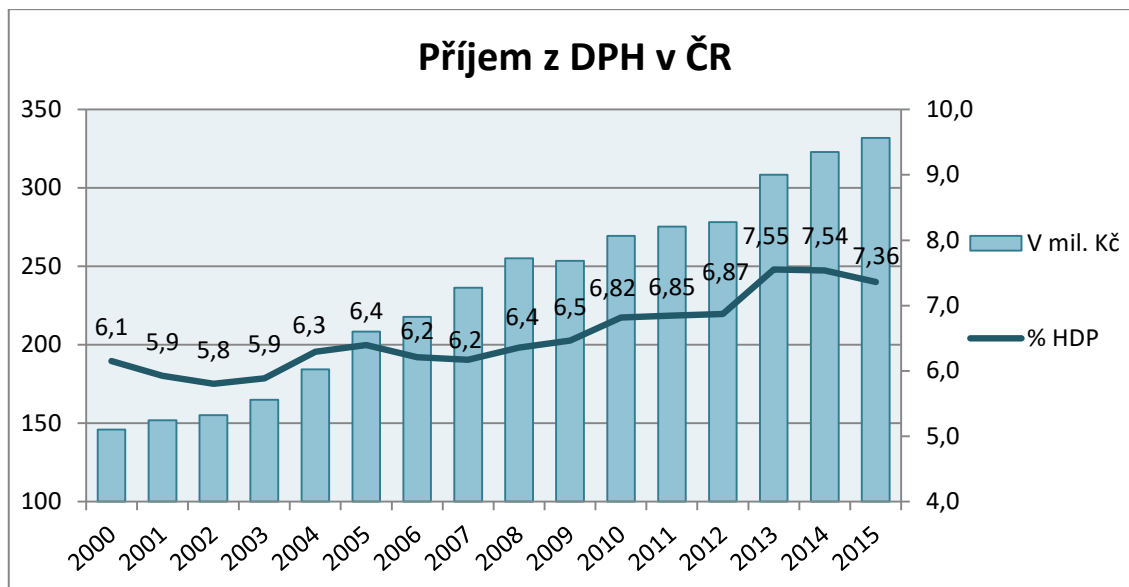
První snížená sazba ve výši 15 %, které podléhají zboží a služby uvedené v příloze č. 3, se uplatňuje například na teplo a chlad, potraviny, nealkoholické nápoje, vodné a stočné, městskou dopravu a ubytovací služby. Od 1. prosince 2016 této sazbě podléhá také podávání nápojů s místem plnění v tuzemsku a stravovací služby, které byly přesunuty ze základní 21% sazby.

Druhá snížená sazba daně z přidané hodnoty, kterou přivedla v platnost sazbová novela účinná od roku 2015, je ve výši 10 %. Vybrané zboží podléhající druhé snížené sazbě je definováno v příloze č. 3 zákona o DPH. Jedná se zejména o léky, nenahraditelnou dětskou výživu, knihy a veterinární léčiva. Tento seznam zboží byl dále rozšířen řádnou novelou o některé výrobky se sníženým obsahem lepku a o výrobky bez fenylaminu určené především pro osoby s celiakií a fenylketonurií. [26] [44]

Daň z přidané hodnoty představuje důležitý zdroj příjmů státního rozpočtu. Dle Maaytové tvoří příjem z DPH v České republice přibližně 40 % celkového daňového výnosu včetně cel. V loňském roce, tj. v roce 2016, bylo na dani vybráno přes 245 miliard korun. Jak je patrné z obr. č. 4, tato hodnota představuje nejvyšší vybranou částku za předchozí roky. Zároveň číslce uvedené nad sloupci v grafu znázorňují podíl

na hrubém domácím produktu v procentech, který je důležitý zejména pro mezinárodní srovnání. [40]

Obr. č. 4: Příjem z DPH v ČR, 2000-2015



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [37]

Jak je zřejmé z obrázku č. 4, příjem z DPH za rok 2015 dosahoval 331,8 mil. Kč. Ve srovnání s předchozím rokem došlo k nárůstu o 8,9 mil. Kč. Po pěti letech (2008 - 2012), kdy se nedařilo naplnit plánovaný rozpočet v oblasti příjmů z daně z přidané hodnoty, je rok 2015 třetím rokem v pořadí, kdy došlo k naplnění stanovených příjmů státního rozpočtu v této oblasti. Daňové správě České republiky se daří vybírat stále více finančních prostředků do veřejného rozpočtu na daních i bez zvyšování jejich sazeb. Naopak zvyšování sazeb daně z přidané hodnoty v období 2010 – 2012 se projevilo poklesem růstu spotřeby a je možné, že se jedná také o jeden z faktorů, který vedl k menší míře růstu HDP. [32]

Výběr daní v České republice zabezpečovala samostatná daňová správa, která vznikla v roce 2011. Třístupňová soustava daňové správy byla tvořena Generálním finančním ředitelstvím, osmi finančními ředitelstvími a 199 finančními úřady. S ohledem na potřebu modernizace daňové správy a potřebu širší daňové reformy zpracovalo Ministerstvo financí ČR návrh zákona o Finanční správě České republiky. Zákon byl Parlamentem ČR schválen s účinností od 1. ledna 2013. Stávající soustava územních finančních orgánů byla od roku 2013 nahrazena orgány Finanční správy, které tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, 14 finančních úřadů a Specializovaný finanční úřad. [28]

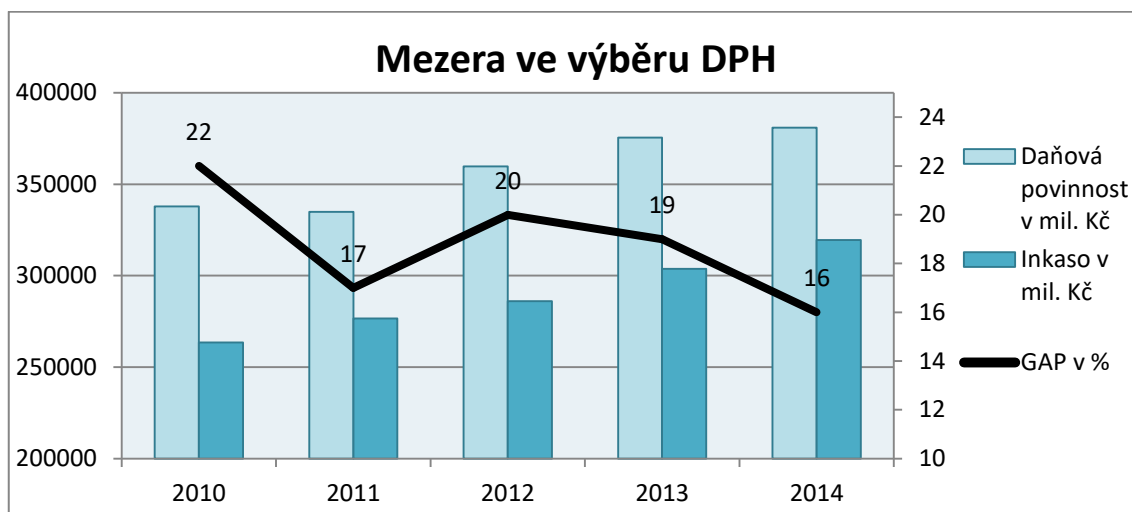
Finanční správa také kromě výběru daní provádí daňové kontroly a poskytuje služby široké daňové veřejnosti se snahou o zvýšení úrovně dobrovolného plnění daňových povinností.

Jedním z nejvýznamnějších nástrojů proti daňovým únikům, který příznivě ovlivnil příjem z DPH, je režim přenesení daňové povinnosti, a to především ve stavebnictví, které bylo do tohoto režimu zahrnuto v roce 2012. K dalšímu rozšíření komodit, které podléhají tomuto režimu, došlo v roce 2015. [25]

Další nárůst částky, který přinesla daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu v roce 2016, je přisuzován novinkám platným od 1. ledna 2016. Jedná se především o zavádění opatření proti daňovým únikům, například o elektronickou evidenci tržeb, povinnost podávat daňové přiznání elektronicky, zprovoznění registru nespolehlivých plátců nebo zavedení kontrolního hlášení k DPH. Kontrolní hlášení je podáváno také elektronicky a obsahuje základní informace o přijatých a vydaných daňových dokladech. Tato opatření jsou zaváděna jako účinný prostředek k odhalování daňových podvodů, zamezují neoprávněné vyplácení nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty ze strany státu a přispívají k narovnání tržního prostředí České republiky. [27]

Jak dokládají statistiky Evropské komise, výběr DPH v České republice se v mezinárodním srovnání neustále zlepšuje. Dochází ke zmenšování mezery ve výběru daně, tzv. VAT GAP klesla mezi roky 2013 a 2014 z 19 % na 16 %, tím se Česká republika výrazně přiblížila průměru Evropské unie, který představoval 14 % v roce 2014. Obrázek č. 5 zachycuje vývoj mezery ve výběru daně z přidané hodnoty jako rozdíl mezi skutečným a předpokládaným příjmem z této daně v letech 2010 až 2014. Mezera ve výběru daně je uvedena jako procento z celkové daňové povinnosti plynoucí z DPH. [66]

Obr. č. 5: Mezera ve výběru DPH v ČR, 2010-2014

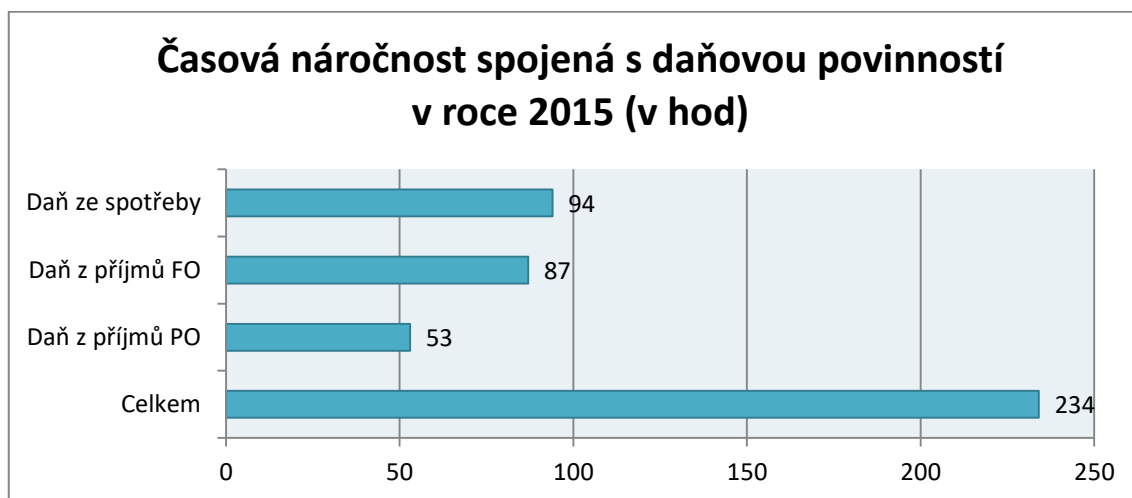


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [15]

Z informací Evropské komise je zřejmé, že správa daně z přidané hodnoty v České republice patří mezi nejdražší v rámci Evropské unie. Finanční prostředky věnovány na výběr daní nejsou příliš efektivně vynaloženy. Dle dat OECD náklady na výběr daně jsou relativně vysoké, v roce 2014 stál výběr 100 Kč na daních finanční správu celkem 1,31 Kč. V žebříčku EU je ČR umístěna na čtvrtém místě za Polskem, Slovenskem a Německem. [47]

Další neefektivitu dokládají informace v dokumentu „Paying Taxes 2017“. Jedná se o studii světové banky, která ve spolupráci se společností PricewaterhouseCoopers (PwC) zkoumá na vzorku středně velké firmy čas nutný ke splnění daňových povinností. Jedná se zejména o výši daňového zatížení společnosti, kolik daňových plateb musí za rok provést a jak jsou platby časově náročné. Hodnota tohoto ukazatele je v České republice vysoká, v posledních letech nedochází k výraznějšímu zlepšení. Naměřené hodnoty časové náročnosti spojené s daňovou povinností u vybraných daní v roce 2015 znázorňuje následující obr. č. 3. [53]

Obr. č. 6: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v ČR, 2015 (v hod)

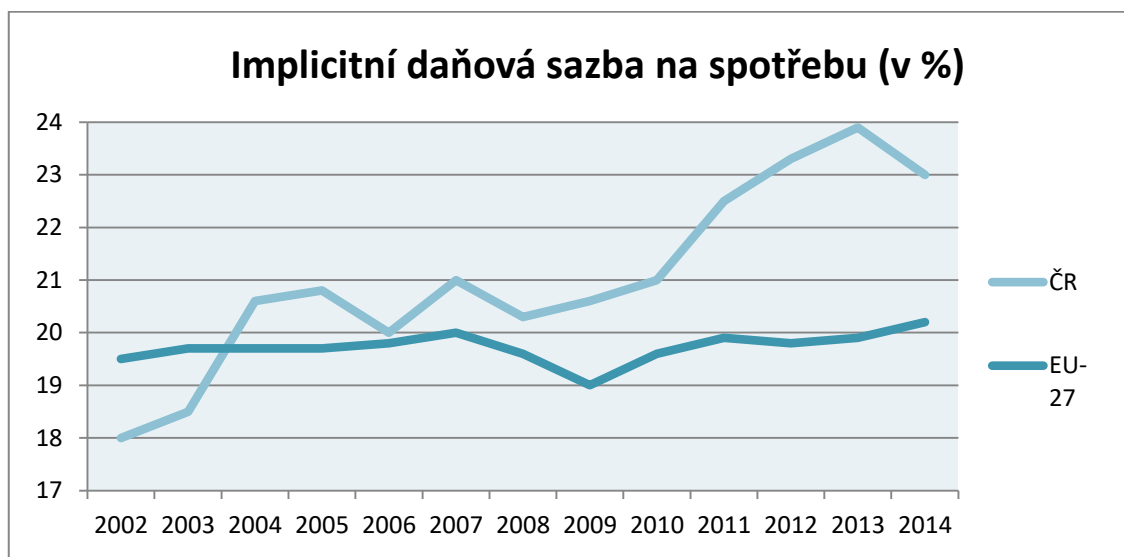


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [53]

Průměr evropských zemí představoval 164 hodin v roce 2015. Vypořádat se s daňovými povinnostmi v České republice trvá středně velké firmě dle průzkumu téměř dvojnásobně déle, než ukazuje evropský průměr. Ke zlepšení náročnosti, spojené s daňovou povinností, by mělo přispět daňové priznání, které je od roku 2016 podáváno pouze elektronicky. Elektronický výběr daně z přidané hodnoty má zefektivnit administraci jak na straně poplatníka, tak na straně správce daně. [12]

K měření dopadu spotřebních daní na spotřebu používá Eurostat tzv. implicitní daňové sazby, které znázorňují průměrné efektivní daňové zatížení spotřeby domácností měřené podle příjmu do veřejného rozpočtu. ITR je vypočítána jako podíl daňových výnosů ze spotřeby a celkové spotřeby. Dle Eurostatu byla implicitní daňová sazba v České republice v roce 2014 na úrovni 23 %, z toho daň z přidané hodnoty tvořila přibližně 15 %. Jak je patrné z níže uvedeného grafu, ITR nejvíce vzrostla v roce 2004 po revizi spotřebních daní při vstupu do EU, poté sazba udržovala svou hodnotu nad úrovní 20 %, a to až do roku 2012, kdy došlo k dalšímu nárůstu. Vyšší daňové zatížení spotřeby v období 2012-2013 bylo způsobené postupným zvyšováním sazeb DPH. Obrázek č. 6 udává vývoj hodnoty implicitní daňové sazby na spotřebu v letech 2002 až 2014. Do grafu byl zahrnutý i průměr 27 evropských zemí tvořících EU, který poskytuje informace, jak se ukazatel vyvíjel v Evropské unii. [16] [42]

Obr. č. 7: Implicitní daňová sazba na spotřebu v ČR, 2002-2014 (v %)

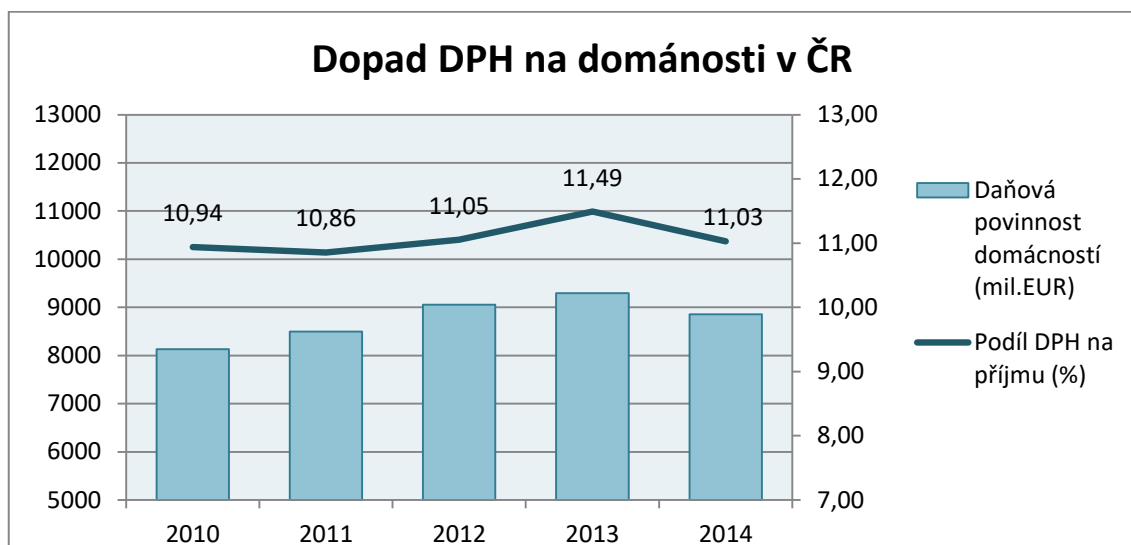


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Ve srovnání s Evropskou unií se ITR na spotřebu v ČR pohybuje od vstupu do EU nad průměrem. Průměrná hodnota daňového zatížení spotřeby v zemích EU v roce 2014 dosahuje hodnoty 20 %, z toho DPH představuje přibližně 13 %. Podíl daně z přidané hodnoty na ITR je tedy v České republice o dva procentní body vyšší, než je evropský průměr.

Mírný růst daňového zatížení spotřeby v období 2010 až 2013 je také patrný v rozpočtu domácností. V tomto období došlo ke zvýšení podílu DPH na příjmu domácností o 0,55 %. Stejně tak je parný pokles v roce 2014 na 11,03 %. Dopad daně z přidané hodnoty na rozpočty domácností je znázorněn v následujícím grafu. V obrázku č. 8 je zanesen podíl daňové povinnosti plynoucí z DPH, který připadá na domácnosti v České republice. Zároveň je uvedeno jakou část tvoří tato daňová povinnost na disponibilním příjmu.

Obr. č. 8: Dopad DPH na domácnosti v ČR, 2010-2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Daňová povinnost z DPH připadající na jednoho obyvatele České republiky je, dle vlastních výpočtů, nižší než udává průměr 27 zemí Evropské unie. V roce 2014 představovala celková daňová zátěž domácností v přepočtu na obyvatele 840,5 EUR. Průměr EU udává daňovou zátěž spotřeby domácností ve výši 1452,69 EUR.

Nižší daňová povinnost plynoucí ze spotřeby je však dána celkovou velikostí spotřeby, která je ovlivněna velikostí disponibilního příjmu domácností. Po přepočtení průměrné daňové povinnosti na podíl na disponibilním příjmu bylo zjištěno, že rozpočty domácností v České republice jsou daní z přidané hodnoty zatíženy více, než udává průměr zemí Evropské unie, který v roce 2014 dosahuje úrovně 8,99 %.

4.2 DPH v Dánsku

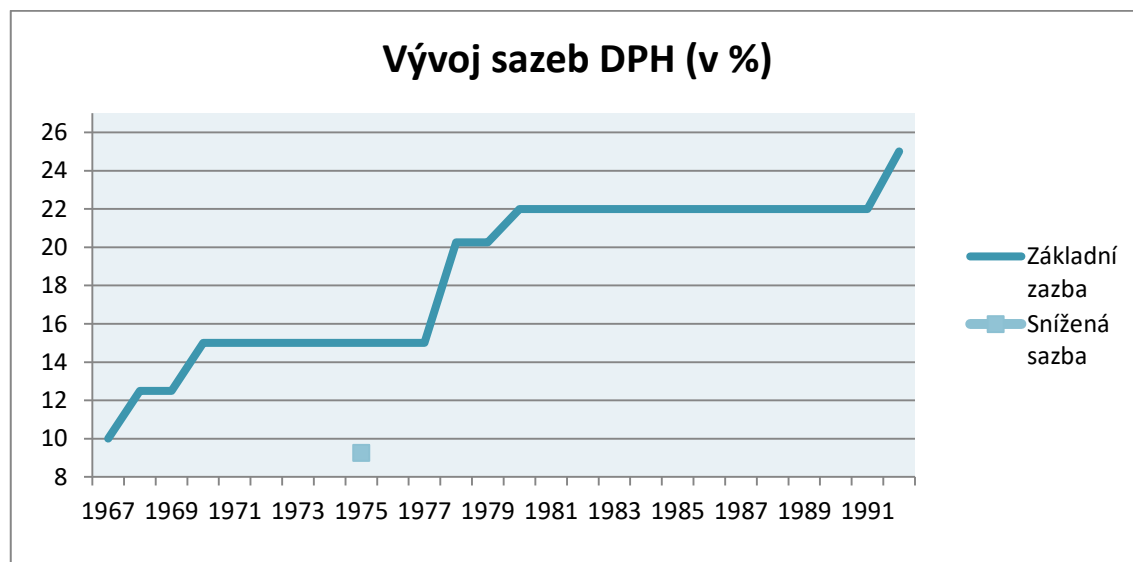
Dánsko je jednou z prvních zemí, které zavedlo systém daně z přidané hodnoty. První zákon o DPH nabyt účinnosti dne 3. července 1967 a nahradil tradiční daň z obrátu. Od té doby legislativa upravující daň z přidané hodnoty prošla řadou změn. Nejdůležitější byly úpravy, jejímž cílem byl soulad zákona se směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. [52]

V současné době se daň z přidané hodnoty v Dánsku řídí zákonem o DPH (zvaný Momsloven), který vstoupil v platnost 1. července 1994.

Dánsko neuplatňuje žádné snížené sazby daně z přidané hodnoty, pouze základní daňovou sazbu 25 %. Dále se některé položky řadí do zvláštní sazby 0 %. Tato skutečnost neplatila vždy. V roce 1975 mělo Dánsko v účinnosti také sníženou sazbu ve

výši 9,5 %. Vývoj základní i snížené sazby od zavedení daně z přidané hodnoty demonstruje následující obrázek. V roce zavedení byla sazba této daně na nejnižší úrovni 10 %, od té doby vykazuje rostoucí tendenci až do roku 1992. Od tohoto roku nedošlo k žádným změnám v sazbách, základní sazba DPH je v Dánsku na úrovni 25 % již od roku 1992. [52]

Obr. č. 9: Vývoj sazby DPH v Dánsku, 1967-1992 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [18]

Dánsko má sice druhou nejvyšší sazbu daně v rámci Evropské unie, ale mnoho služeb i zboží dani z přidané hodnoty nepodléhá, nebo je uplatňována nulová sazba. Ze zdanění jsou vyloučeny například lékařské služby, služby pohřebního ústavu a krematoria, doprava (při splnění určitých podmínek) nebo vstupné na vybrané kulturní akce (přehlídky, kina, divadla...). [18]

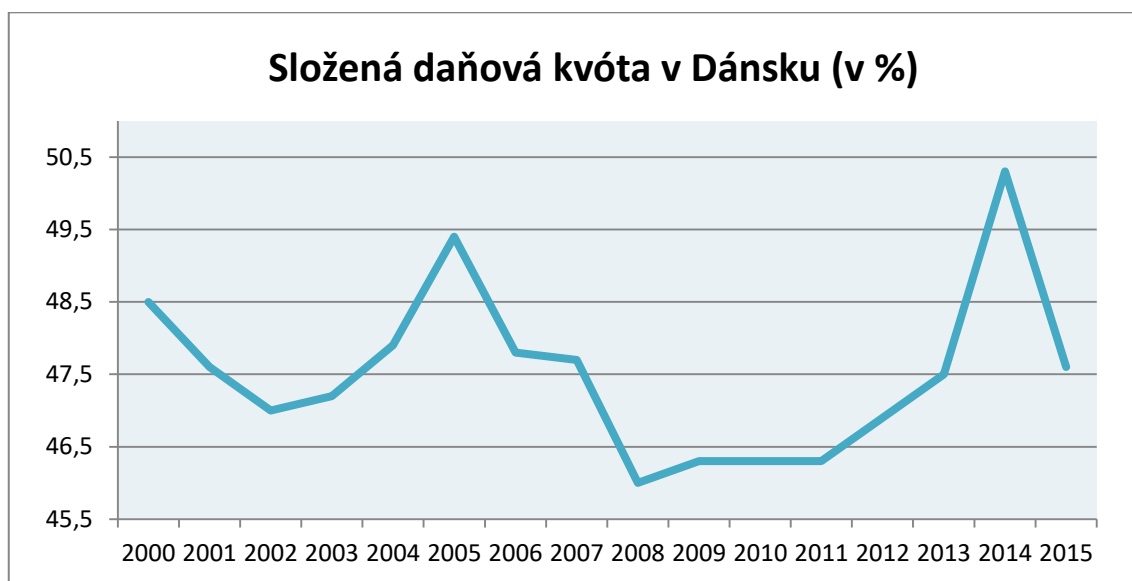
Základní sazba je uplatňována na veškeré zboží a služby, které podléhají dani z přidané hodnoty a nespádají do 0% sazby. Zvláštní nulovou sazbou jsou zdaněny noviny, tj. denní nebo periodické publikace, které splňují specifické požadavky týkající se obsahu a jsou vydávány častěji než jednou v měsíci. [18]

Celkové daňové zatížení v Dánsku je nejvyšší ze všech členských zemí Evropské unie. Hlavním důvodem jsou vysoké sociální jistoty, které dánská vláda zajišťuje svým občanům a které jsou hrazeny právě z daní. Ve srovnání se zeměmi, kde jsou daně nižší, v Dánsku občané obdrží pomoc v případě nezaměstnanosti či hospitalizace. Dále je z veřejného sektoru financováno například školné, knihovny, média a řada dalších

služeb. Vysoké daně v Dánsku jsou částečně kompenzovány nižšími odvody na zdravotní a sociální pojištění. [55]

Nejvyšší úroveň zdanění byla v roce 1993, následně však proběhlo několik reforem, jejichž cílem bylo vždy snížení daňového zatížení. Pokles daňové kvóty je patrný až do roku 2008, v tomto roce začalo daňové zatížení opět růst. Tento trend si daňová kvóta udržela až do roku 2014, kdy vybrané daně a ostatní povinné odvody představovaly 50,3 % HDP. V roce 2015 došlo k poklesu celkového daňového zatížení a pokles se očekává i v roce 2016, přesto daňová kvóta Dánska značně přesahuje průměr EU i hodnoty ostatních členských států. Následující obrázek znázorňuje vývoj daňové kvóty v období od roku 2000 do roku 2015. V roce 2016 se očekává pokles daňové zátěže na hodnotu 46,4 % a v roce 2017 dokonce až na úroveň 45,5 % hrubého domácího produktu. [23]

Obr. č. 10: Složená daňová kvóta v Dánsku, 2000-2015 (v %)

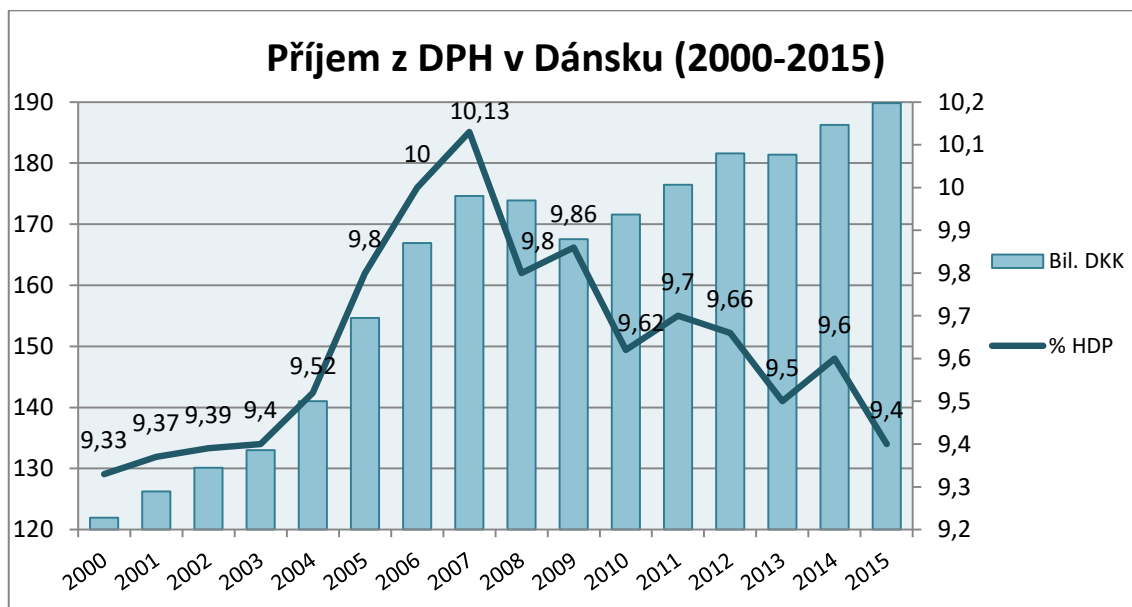


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [21]

Na daňovém zatížení se nejvíce podílí přímé daně. Dánsko má největší podíl přímých daní na celkových příjmech mezi státy Evropské unie. Evropská komise doporučila větší zaměření na majetkové daně tak, aby se snížilo zatížení příjmů společností i fyzických osob. Avšak doposud nedošlo k žádnému výraznému posunu v daňovém zatížení od práce směrem k jiným typům daní. V roce 2014 přímé daně tvořily 67,4 % celkových daňových příjmů. Daň z přidané hodnoty nepředstavuje na zdanění tak velký podíl. V roce 2015 příjem z DPH tvořil 9,4 % HDP z celkového daňového výnosu 47,6 % HDP, ve srovnání s příjmem plynoucím z daně z příjmu, jejíž podíl na hrubém

domácím produktu představoval 29,1 %. Obrázek č. 11 zachycuje příjem z DPH v Dánských korunách od roku 2000 do roku 2015, včetně procentního podílu na HDP. [13] [22]

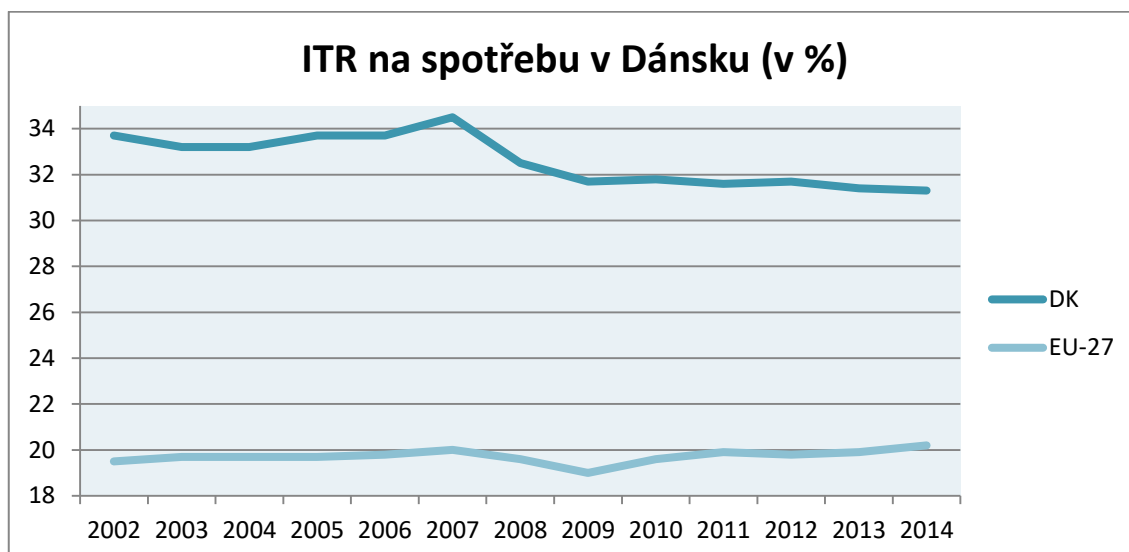
Obr. č. 11: Příjmy z DPH v Dánsku, 2000-2015



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [48]

Daňové zatížení spotřeby je v Dánsku mnohem vyšší, než ukazuje průměr zemí EU. Výše ukazatele implicitní daňové sazby na spotřebu od roku 2007 má sice klesající tendenci, ale hodnota se pohybuje stále o více než 10 % nad průměrem ostatních členských zemí Evropské unie. Hodnota ITR v roce 2014 byla nejvyšší ze všech členských států, dosahovala výše 31,3 %, z toho daň z přidané hodnoty tvořila přibližně 20,5 %. Vývoj daňového zatížení spotřeby domácností v Dánsku a srovnání výše tohoto ukazatele s průměrem Evropské unie v letech 2002 až 2014 demonstruje následující obrázek č. 12.

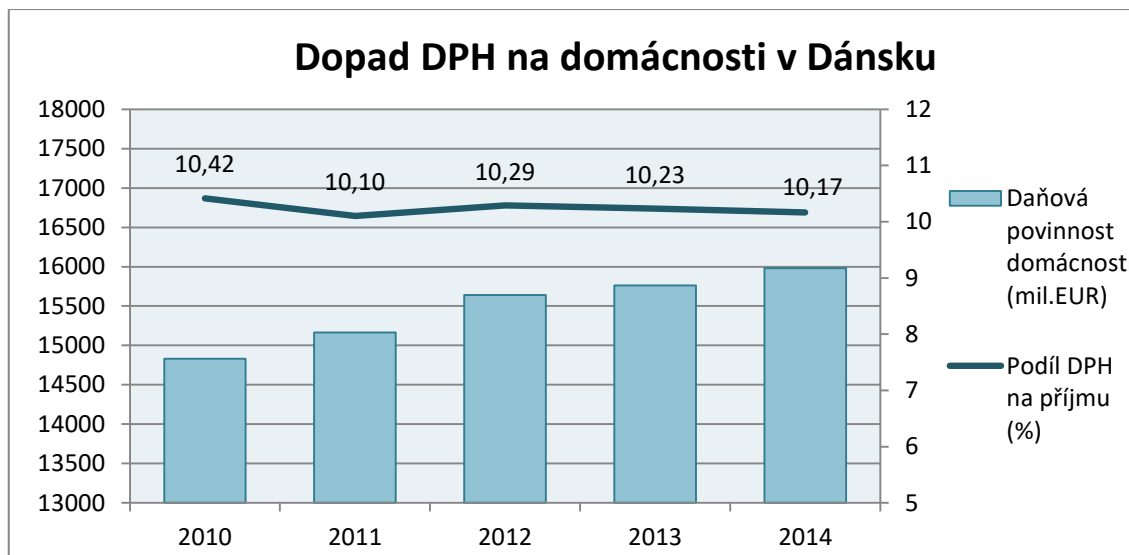
Obr. č. 12: ITR na spotřebu v Dánsku, 2002-2014 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Dopad daně z přidané hodnoty na příjmy domácností a celkovou daňovou povinnost uvádí následující obrázek č. 13. Z obrázku je patrný mírný pokles podílu DPH na disponibilních příjmech domácností od roku 2012. Ve srovnání s průměrem Evropské unie jsou domácnosti v Dánsku zatíženy daní z přidané hodnoty více, konkrétně o 1,17 % disponibilního příjmu v roce 2014.

Obr. č. 13: Dopad DPH na domácnosti v Dánsku, 2010-2014



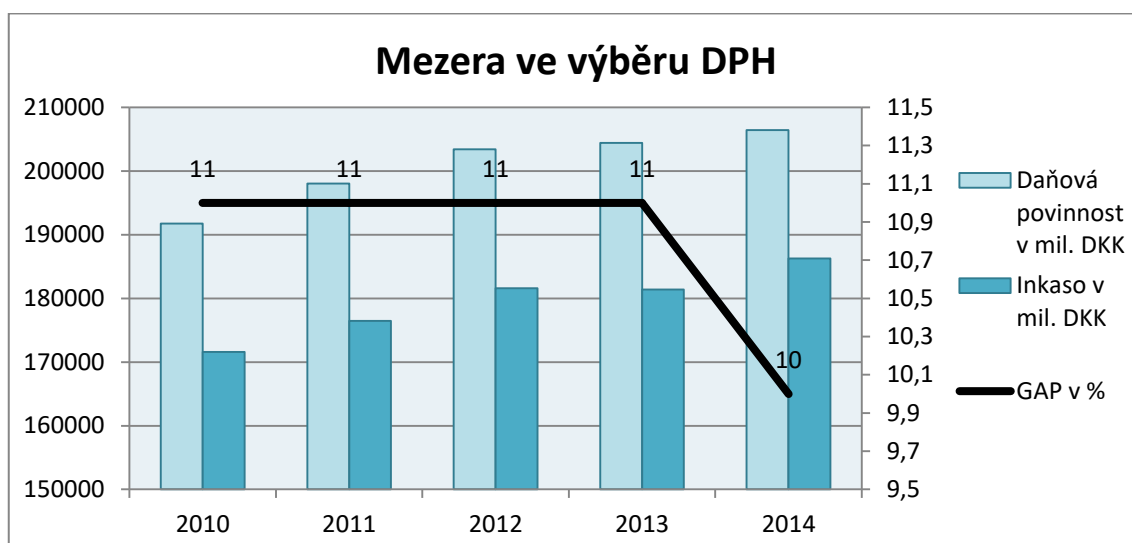
Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Správa daní a tvorba nových daňových zákonů je v rukou „daňového“ ministerstva, které funguje společně s přidruženými vládními agenturami, včetně dánské celní i daňové správy (SKAT).

Daně jsou hlavním zdrojem příjmů veřejného rozpočtu a SKAT má na starost jejich spravedlivý a efektivní výběr. Určuje pravidla a termíny výběru daní. [54]

Efektivita výběru daní je v Dánsku na velmi vysoké úrovni. Mezera ve výběru daně z přidané hodnoty v letech 2010 až 2013 stagnovala na 11 %, poté v následujícím roce 2014 došlo k poklesu na 10 % a mezera se snížila i v roce 2015 na úroveň 9,8 %. Srovnání výše skutečných a celkové daňové povinnosti ve sledovaném období je znázorněno na obr. č. 14. Důvodem zvýšení efektivity výběru je pravděpodobně rozšíření působnosti „reverse charge“. [13]

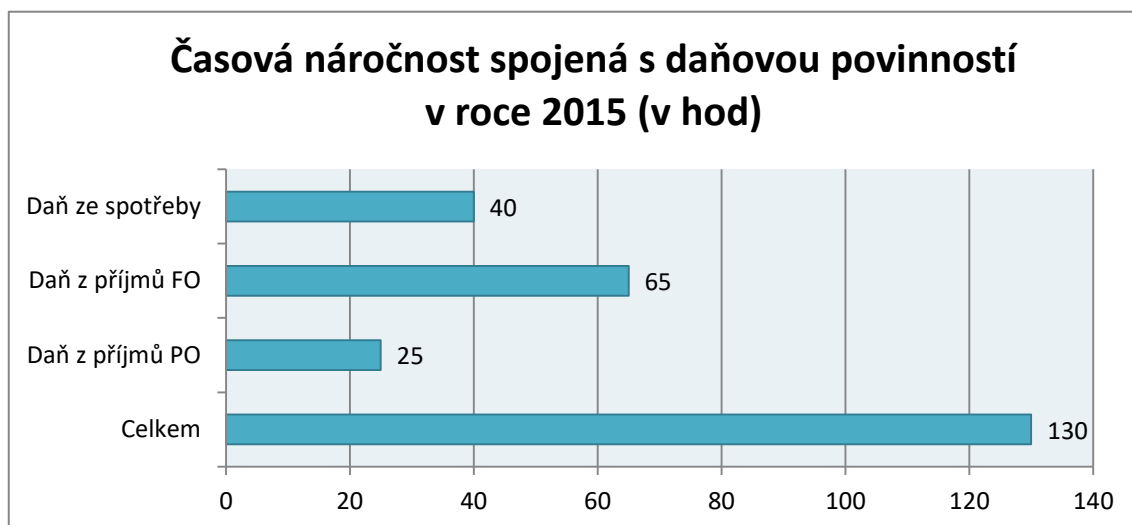
Obr. č. 14: Mezera ve výběru DPH v Dánsku, 2010-2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [15]

Na velmi dobré úrovni je výkonnost a fungování finančních úřadů. To potvrzuje i studie Světové banky ve spolupráci se společností PwC, která označuje daňový systém Dánska za srozumitelný a jednoduchý. S tím souvisí časová náročnost spojená s daňovou povinností vyobrazená na obrázku č. 15 a nízké náklady vynaložené státem na výběr daní. Daňové povinnosti zabírají firmám v Dánsku i ostatních zemích Skandinávie mnohem méně času, než je tomu například v České republice. Celý daňový systém je vzájemně propojený a mnoho činností je možné vyřídit prostřednictvím internetu. [53]

Obr. č. 15: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v Dánsku, 2015 (v hod)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [53]

Středně velké dánské firmě trvá splnit své daňové povinnosti průměrně 130 hodin (měsíčně), to je o 34 hodin méně než ukazuje průměr evropských států.

Stejně tak náklady vynaložené státem na výběr daní jsou nízké. Dle dat OECD muselo Dánsko v roce 2013 na výběr 100 jednotek daní vynaložit 0,48 DKK. Hodnota tohoto ukazatele má od roku 2005 klesající tendenci. Nízkými náklady se Dánsko řadí mezi země s vyšší efektivností výběru daní. [47]

4.3 DPH v Německu

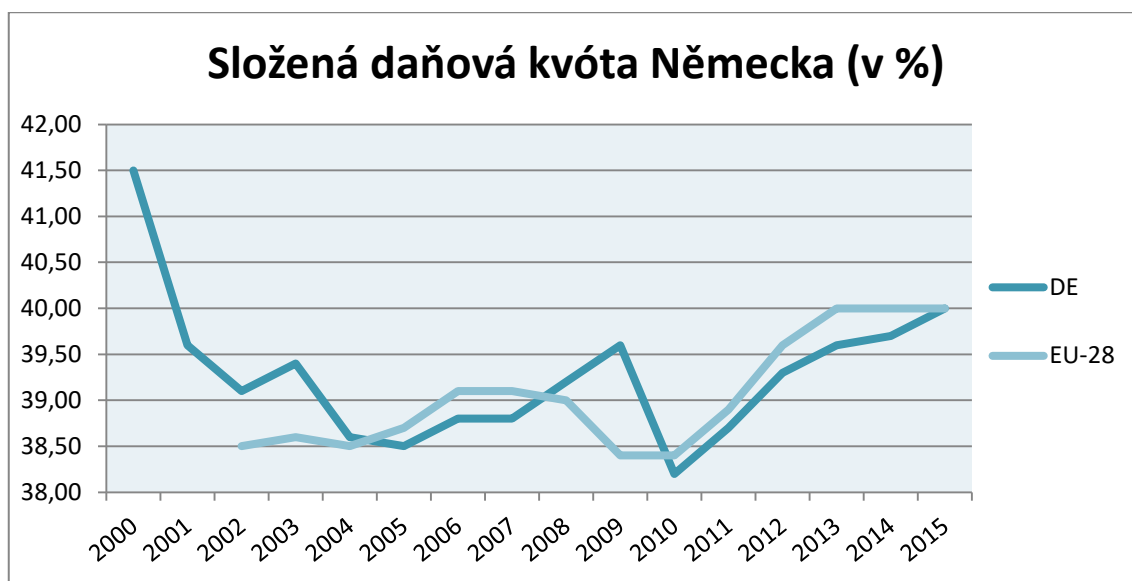
Spolková republika Německo patří mezi zakládající členy Evropské unie, je členem tohoto společenství od roku 1958. Německo se skládá ze 16 spolkových zemí, z nichž každá má vlastní zemskou vládu a vlastní zemský sněm. Daňový systém Německa je zrcadlovým obrazem dánského daňového systému. V Německu převládá podíl příspěvků na sociální zabezpečení ve srovnání s relativně nízkým podílem daní, zejména daní z příjmů.

Spolková republika Německo má tři úrovně správy – těmi jsou: stát, spolkové země a obce. Každá z uvedených úrovní nese zodpovědnost za plnění daných úkolů. Úkoly by nebylo možné plnit bez veřejných příjmů, proto příjmy z daní jsou sdíleny mezi rozpočty těchto správ. Výnosy z daní přísluší jednotlivým správám, v tomto případě se jedná o tzv. oddělený systém, případně jsou daně vybrány centrálně a následně jsou rozděleny dle stanoveného poměru. Legislativní rámec stanovuje stát jako hlavní

zákonodárce. Spolkové země i obce mají možnost rozhodovat o výši určitých typů daní použitím municipálních koeficientů.

Celkové daňové zatížení obyvatel je na úrovni průměru Evropské unie. Z obrázku č. 16 je patrný také přibližně stejný vývoj. Nejvyšší celkový daňový příjem vůči hrubému domácímu produktu vykazuje Německo v roce 2000, kdy byla hodnota tohoto ukazatele na úrovni 41,5 %. V posledním sledovaném roce dosahuje hodnota daňové kvóty průměru EU, tj. 40 %.

Obr. č. 16: Vývoj složené daňové kvóty v Německu, 2002-2015



Zdroj: vlastní zpracování 2017, dle [23]

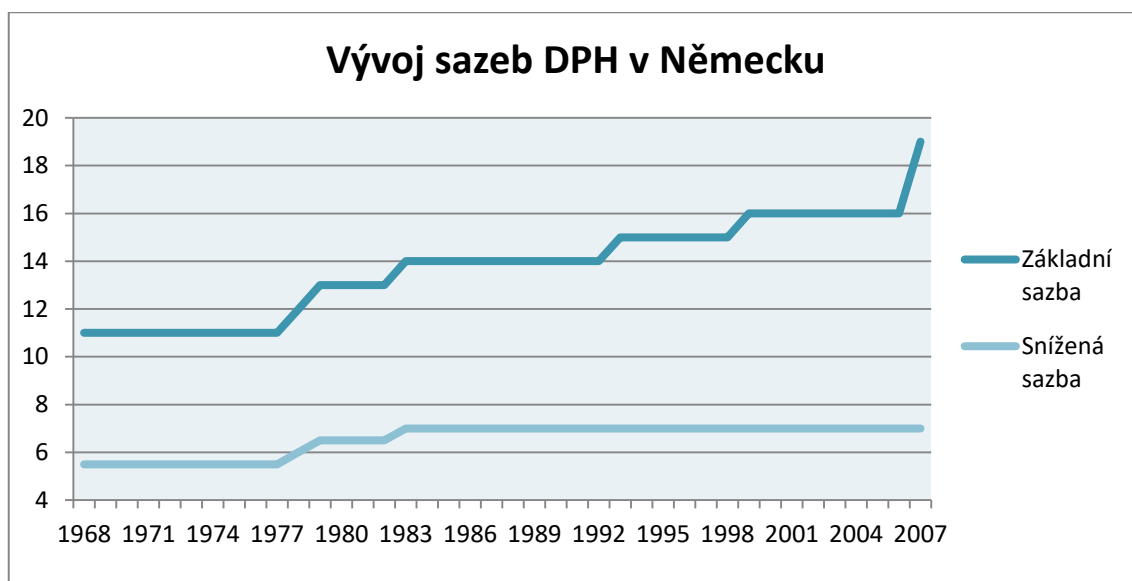
Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, německý daňový systém je charakteristický vyšším podílem příjmu z příspěvků na sociální zabezpečení. Oproti tomu příjem z nepřímých daní je nižší, než ukazuje průměr zemí EU. Struktura německého daňového systému je velmi podobná struktuře daní v České republice. V roce 2015 představovaly sociální příspěvky 16,5 % HDP. Příjem do státního rozpočtu z daně z příjmu byl ve výši 11,8 % k hrubému domácímu produktu a daň z přidané hodnoty tvořila pouze 7 % HDP. [22]

Německo je jednou z prvních evropských zemí, které uvedly v platnost systém daně z přidané hodnoty. DPH nahradilo daň z obrátu již v roce 1968, rok poté, co byla tato daň zavedena v Dánsku. Oficiální německý termín pro DPH je Mehrwertsteuer (MwSt). Právní úpravu zajišťuje zákon o DPH, který vstoupil v platnost dne 21. února 2005 a je

součástí Spolkové sbírky zákonů 2005. Zákon o dani z přidané hodnoty je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES. [29] [30]

System daně z přidané hodnoty je stejný jako v ostatních státech Evropské unie. Zdanění podléhá konečná spotřeba zboží a služeb. Míra zdanění je ovlivněna výší sazby. V Německu jsou uplatňovány dvě sazby daně z přidané hodnoty. Jedná se o základní a sníženou sazbu. Vývoj obou sazeb od roku zavedení systému DPH znázorňuje následující obrázek č. 17.

Obr. č. 17: Vývoj sazeb DPH v Německu, 1968-2006 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [18]

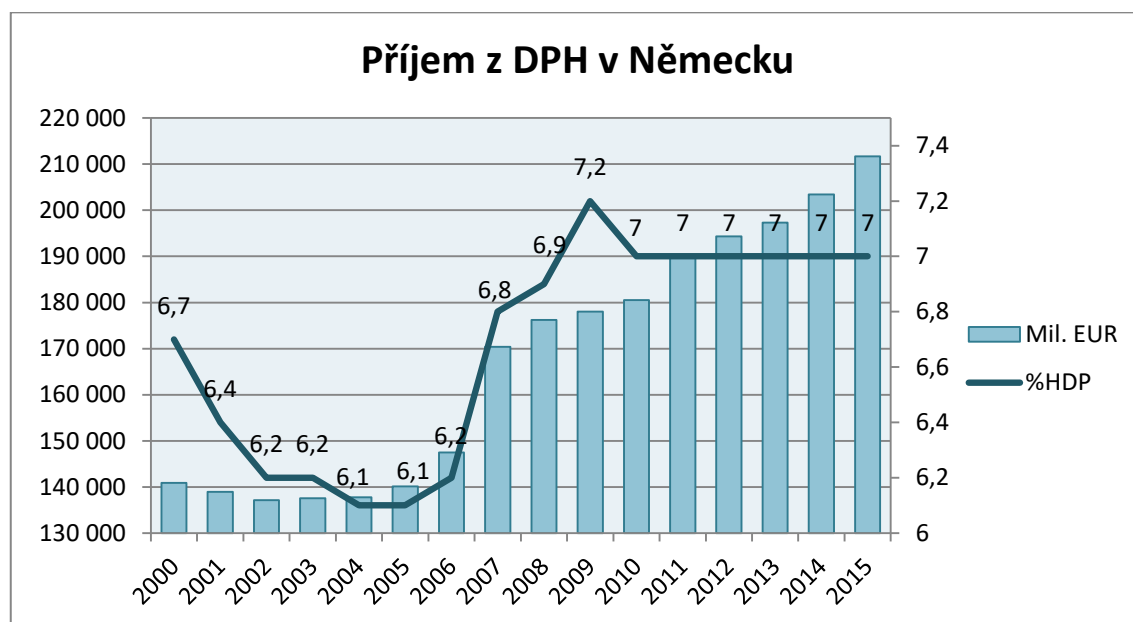
Základní sazba je od roku 2007 na úrovni 19 %. Této obecné sazbě podléhá většina zboží a služeb. Snížená sazba daně již od roku 1983 činí 7 %. Snížená sazba se vztahuje především na potravinářské a zemědělské produkty, knihy, časopisy, noviny a vybrané umělecké předměty, místní dopravu apod.

Zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje rozsáhlý seznam zboží a služeb, které dani nepodléhají. Od DPH jsou v Německu osvobozeny například: kulturní služby poskytované veřejnosti, vybrané lékařské služby, dlouhodobé pronájmy nemovitostí, finanční služby nebo dodání zboží uvnitř společností.

Výnos z DPH v roce 2015 představoval 22,5 % celkových daňových příjmů, tj. 211,7 bil. Eur. Příjem plynoucí z daně z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu vykazuje rostoucí tendenci od roku 2004. Vybraná částka v roce 2015 je nejvyšší ze všech sledovaných období, avšak pokud bereme v úvahu hodnotu k HDP, nejvyššího

příjmu dosáhlo Německo v roce 2009 a od roku 2010 je příjem konstantní, na úrovni 7 %. Vývoj i podíl příjmu na hrubém domácím produktu v období 2000 až 2015 je znázorněn na obrázku č. 18.

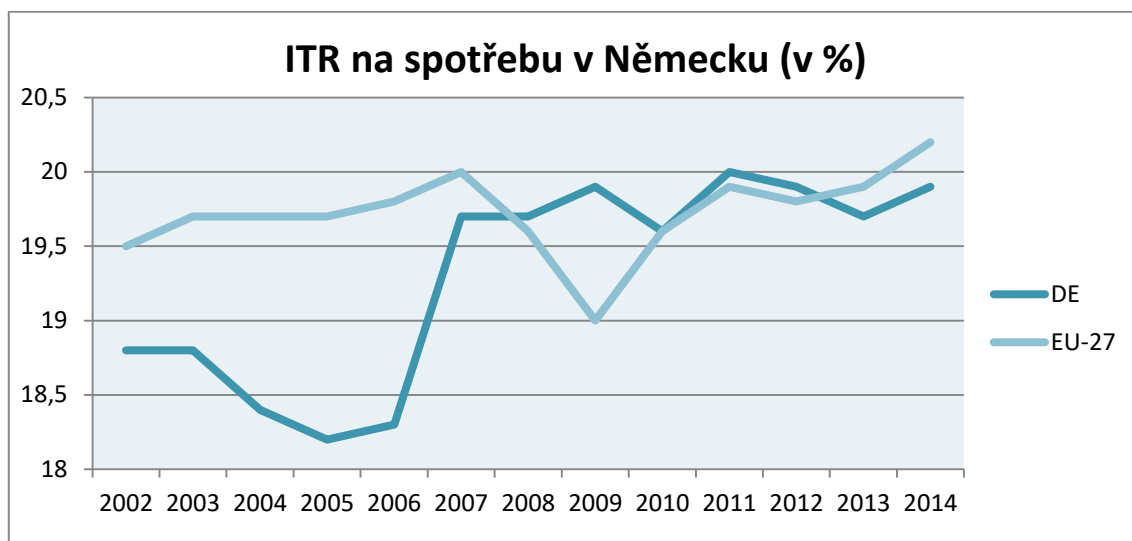
Obr. č. 18: Příjem z DPH v Německu, 2000-2015



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [48]

Efektivní daňové zatížení spotřeby domácností, vyjádřené implicitní daňovou sazbou na spotřebu, se v Německu pohybuje od roku 2013 pod průměrem Evropské unie. Dle dat Eurostatu dosahoval v roce 2014 poměr mezi daňovými příjmy ze spotřeby a konečnými náklady domácností na spotřebu na území Německa hodnoty 19,9 %. Vývoj ITR na spotřebu v porovnání s průměrem EU zachycuje následující obrázek.

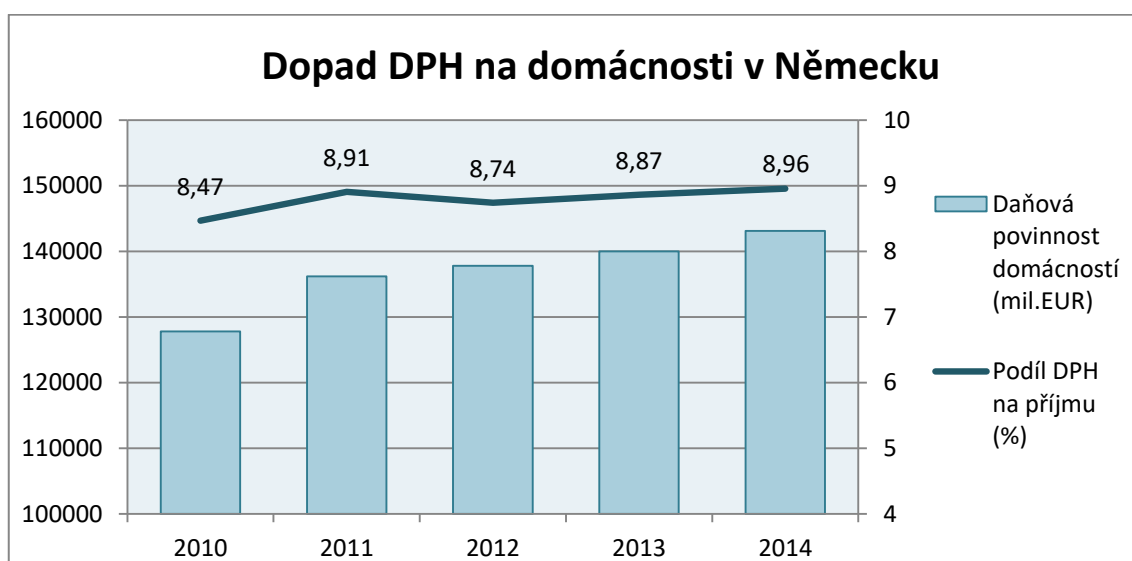
Obr. č. 19: ITR na spotřebu v Německu, 2002-2014 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Nižší hodnota daňového zatížení spotřeby v roce 2010 a následný růst v roce 2011 je patrný v dopadu daně z přidané hodnoty na domácnosti. Podíl DPH na příjmech domácností v tomto období vzrostl o 0,44 % na úroveň 8,91 %. V roce 2014 představovalo DPH 8,96 % z disponibilního příjmu domácností. Výše daňové povinnosti připadající na domácnosti v letech 2010-2014 a vývoj podílu DPH na příjmu je zobrazen na obr. č. 20. Ve srovnání s průměrem členských zemí Evropské unie je tato hodnota nižší o 0,01 %. Je tedy možné konstatovat, že dopad daně z přidané hodnoty na příjmy domácností je v rámci EU průměrný.

Obr. č. 20: Dopad DPH na domácnosti v Německu, 2010-2014

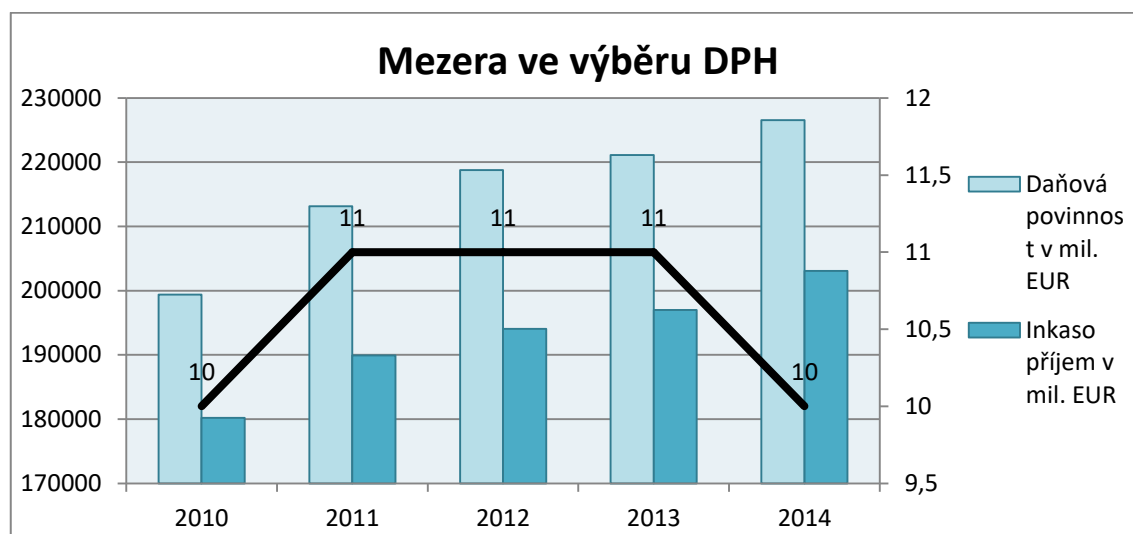


Zdroj: vlastní zpracování, 2017

V roce 2014 z celkové daňové povinnosti vztahující se k dani z přidané hodnoty představovala část připadající na domácnosti 143 114 mil. Eur, tj. 63 % celkového předpokládaného příjmu z DPH plynoucího do veřejného rozpočtu. Zbývající část tvoří například vládní nákupy nebo tvorba hrubého fixního kapitálu. [15]

Výběr daně z přidané hodnoty je v Německu efektivní. Daňové správě se daří vybrat téměř 90 % z celkové daňové povinnosti. Rozdíl ve výběru mezi výnosy a daňovou povinností se v Německu pohybuje pod průměrem členských zemí Evropské unie, který signalizuje ztrátu ve výši 14 %. Mezera ve výběru daně z přidané hodnoty v Německu nepatrně klesla o 1 % v průběhu roku 2014, po třech letech téměř proporcionalního růstu uvalené daňové povinnosti a skutečných výnosů. Pokles v roce 2014 může být způsoben zavedením vysokého penále za pozdní platbu a neuhrazenou splatnou daň a také rozšířením působnosti přenesené daňové povinnosti na mobilní telefony. Na obrázku č. 21 je patrný vývoj mezery ve výběru i výše uvalené daňové povinnosti a skutečného příjmu do veřejného rozpočtu od roku 2010 do roku 2014. [15]

Obr. č. 21: Mezera ve výběru DPH v Německu, 2010-2014



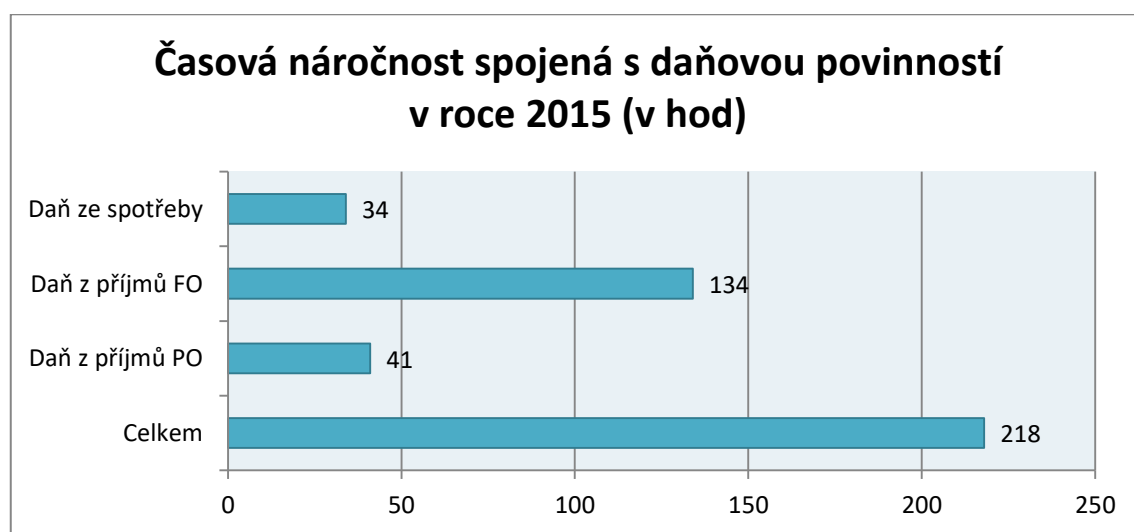
Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [15]

Přestože je výběr daní efektivní, je Německu doporučeno Evropskou komisí zlepšit výkon při správě daní. Prostor pro zlepšení byl identifikován především kvůli vysokým nákladům na výběr daní. Vybrat 100 EUR na daních, vyjde vládu na 1,35 EUR, což je o 0,38 EUR vyšší než stojí výběr průměrně v Evropské unii. [47] [60]

Další prostor pro zlepšení je patrný ze studie Světové banky a společnosti PwC, která označuje daňový systém Německa za složitý a nejednoznačný. Pro menší firmy i velké

společnosti je přínosné, pokud je daňová agenda jednoznačná. Společnostem tak zabere plnění daňové povinnosti méně času, který mohou věnovat například na rozvoj podnikatelské činnosti. Mimo to složitost daňového systému způsobuje překážku pro soukromé investice. Na obrázku č. 22 je znázorněna časová náročnost na platbu jednotlivých typů daní. [53]

Obr. č. 22: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v Německu, 2015 (v hod)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [53]

Celková časová náročnost značně přesahuje evropský průměr. Jedná se o rozdíl 54 hodin. Při zaměření na daň ze spotřeby je neefektivnost pouze nepatrná. Největší zátěž pro středně velké firmy představuje daň z příjmů fyzických osob.

4.4 DPH ve Španělsku

Španělsko je parlamentní konstituční monarchií. Tato zem je charakteristická silnou decentralizací, kromě národního parlamentu má v každé autonomní oblasti parlament se širokými pravomocemi i autonomní vládu. [4]

Daňový systém tvoří dle teritoriálního rozdělení tři základní úrovně zdanění. Jedná se o daně vyměřené centrální vládou, daně stanovené vládními autonomními oblastmi a daně určené místními úřady. Daň z přidané hodnoty spadá mezi daně vybírané centrální administrativou.

Španělsko se stalo členem Evropské unie v roce 1986, v tomto roce byla i dle požadavků Evropského hospodářského společenství zavedena daň z přidané hodnoty. Oficiální španělský termín pro daň z přidané hodnoty je Impuesto sobre el Valor

Añadido (IVA). DPH se ve Španělsku řídí především zákonem č. 37/1992 ze dne 28. prosince, o dani z přidané hodnoty (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). Od roku 1992 byly vydány pouze dekrety a nařízení, které upravují znění tohoto zákona a zajišťují jeho soulad se Šestou směrnicí Evropské unie. [2]

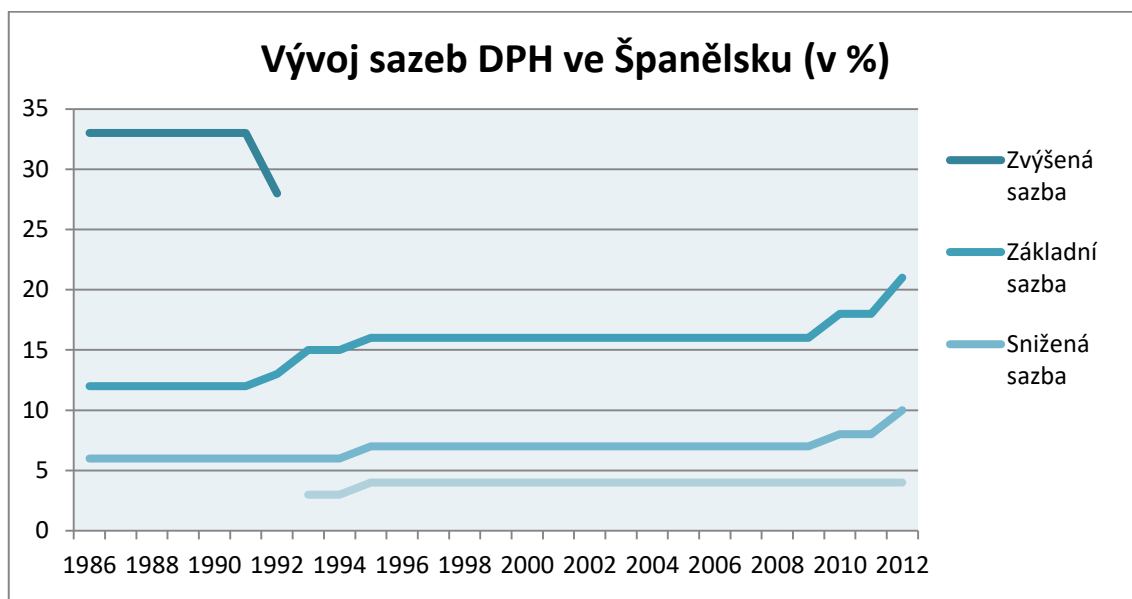
V roce 2017 jsou ve Španělsku uplatňovány tři sazby daně z přidané hodnoty. Základní sazba je od roku 2012 ve výši 21 % a vyměřuje se při prodeji většiny druhů zboží a služeb. První snížená sazba je na úrovni 10 %. Tato sazba se vztahuje například na prodej a dovoz potravin pro lidskou potravu (s výjimkou alkoholických nápojů), tuzemskou osobní dopravu, hotelové a restaurační služby či nealkoholické nápoje. Nejnižší sazba daně z přidané hodnoty je na úrovni 4 % již od roku 1995 a je uplatňována především na základní potraviny, knihy, noviny a časopisy, farmaceutické výrobky apod. [18]

V letech 1986-1992 platila ve Španělsku zvýšená sazba, která byla od svého zavedení do roku 1992 ve výši 33 %, v posledním roce došlo k jejímu snížení na 28 %.

DPH není aplikována na dodávky zboží a služeb souvisejícími s pojišťovací a finanční činností, výchovou dětí, zdravotnictvím, pronájemem nemovitostí na bydlení.

Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty ve Španělsku je znázorněn na obr. č. 23. Z grafu je také patrné, že změny v zákoně o DPH týkající se sazeb probíhaly především ve dvou etapách. První vlna změn proběhla v letech 1992-1993, kdy došlo ke zrušení zvýšené sazby a zavedena byla sazba „super snížená“. Druhé navýšení sazeb DPH se týkalo pouze základní a první snížené sazby a bylo uskutečněno během ekonomické krize v letech 2010-2012.

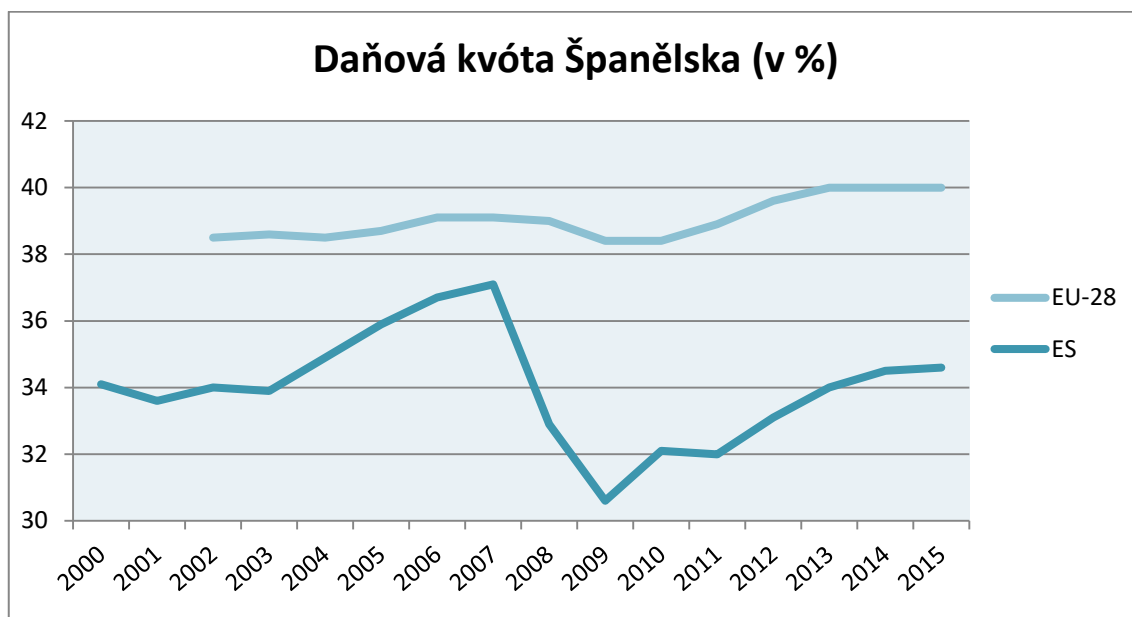
Obr. č. 23: Vývoj sazeb DPH ve Španělsku, 1986-2012



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [18]

Celkové daňové zatížení je ve Španělsku pod průměrem Evropské unie. Nejvyšší úroveň zdanění byla dosažena v roce 2007, kdy podíl daní na hrubém domácím produktu dosahoval 37,1 %. V tomto roce byla provedena rozsáhlá daňová reforma, která byla rozdělena do více zdaňovacích období a měla za následek pokles daňového břemene. Celkové daňové zatížení kleslo až na 30,6 % v roce 2009. Reforma ovlivnila především daň z příjmů právnických osob a zjednodušila výpočet daně z příjmů fyzických osob. Od roku 2009 má podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu opět rostoucí tendenci. V roce 2015 byla daňová kvóta Španělska na úrovni 34,6 %. Vývoj daňové kvóty znázorňuje následující obrázek č. 24.

Obr. č. 24: Vývoj složené daňové kvóty Španělska, 2000-2015 (v %)

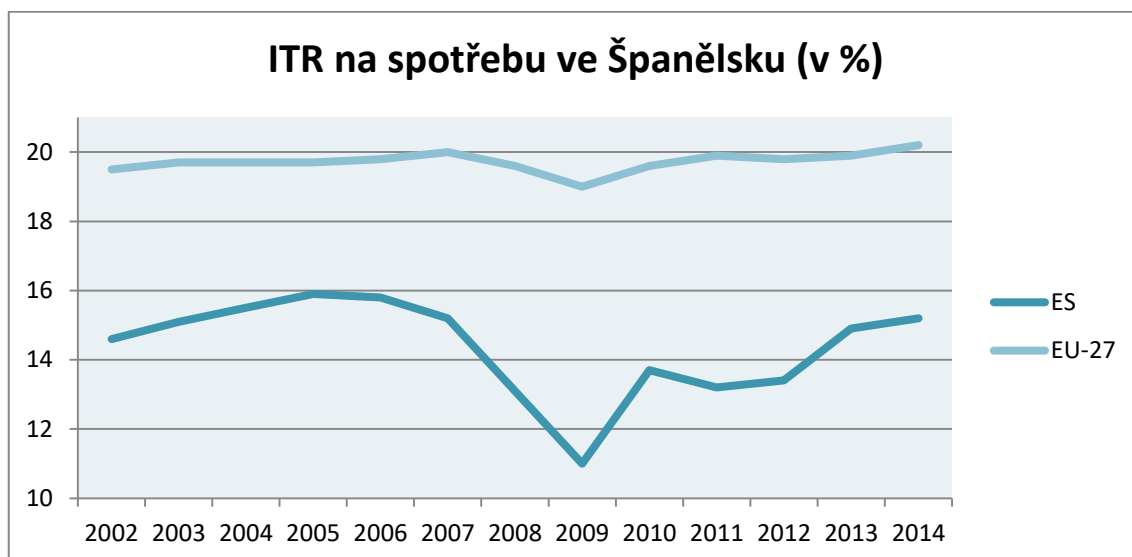


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 [23]

Na celkovém zdanění se podílí všechny tři sledované složky přibližně stejným dílem. Od roku 2010 dochází ke zvyšování podílu příjmu z přímých daní, nepřímých daní i sociálních příspěvků. Na dani z přidané hodnoty se podepsalo především zvýšení sazeb v letech 2010 a 2012. V roce 2014 představovaly nepřímé daně více než jednu třetinu daňových příjmů a očekává se, že význam nepřímých daní poroste i v následujících letech. Inkaso daní ze spotřeby v roce 2014 představovalo 12 % hrubého domácího produktu (DPH 6,5 %), sociální příspěvky 12,3 % a 10 % daň z příjmu.

Nárůst průměrného daňového zatížení spotřeby signalizuje implicitní daňová sazba na spotřebu, která má, kromě mírného poklesu v roce 2011, od roku 2009 rostoucí tendenci. V roce 2009 ITR dosahovala 11 %, to je 9 % pod průměrem zemí Evropské unie, jedná se o nejnižší zatížení mezi členskými státy. Nejnižší implicitní daňovou sazbu má Španělsko až do roku 2014. Avšak při dekompozici ITR z roku 2014 bylo zjištěno, že část připadající na DPH, přestože představuje dvě třetiny, nejnižší není. Španělsko je umístěno v rámci EU až na třetím místě za Řeckem a Itálií. Tyto státy mají efektivní daňové zatížení spotřeby daní z přidané hodnoty nižší. Vývoj implicitní daňové sazby na spotřebu v porovnání s průměrem EU zachycuje obrázek č. 25. [16]

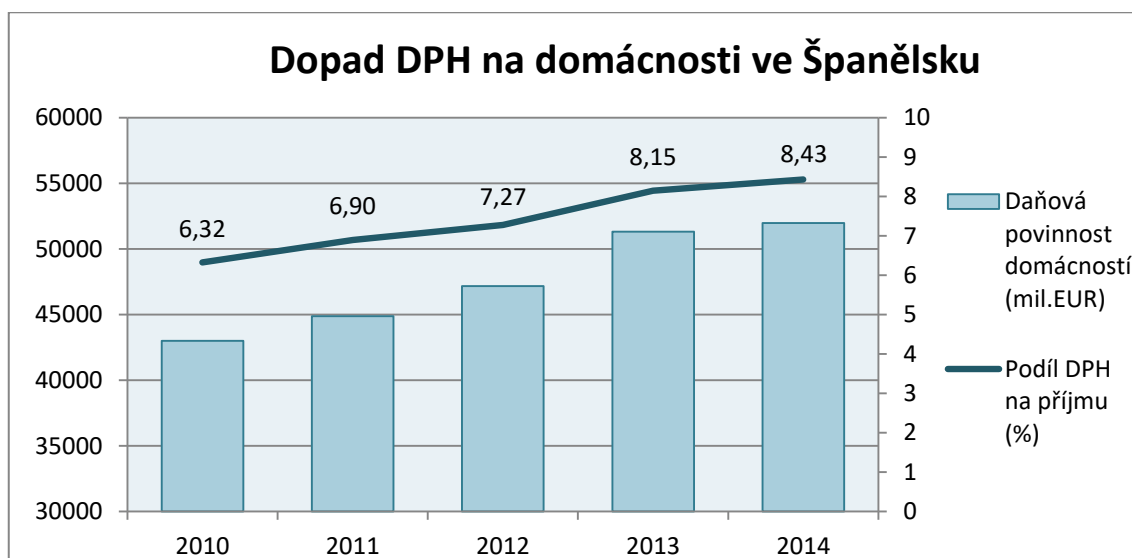
Obr. č. 25: ITR na spotřebu ve Španělsku, 2002-2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Růst daňového zatížení spotřeby se projevuje na financích jednotlivých domácností. Podíl daňové povinnosti plynoucí z DPH na mediánu disponibilního příjmu Španělska má po celé sledované období rostoucí tendenci. Přestože dochází k růstu dopadu DPH na domácnosti, ve srovnání s průměrem Evropské unie je hodnota podílu DPH na příjmech stále podprůměrná. Dopad daně z přidané hodnoty na domácnosti ve Španělsku v období 2010 až 2014 znázorňuje obr. č. 26.

Obr. č. 26: Dopad DPH na domácnosti ve Španělsku, 2010-2014

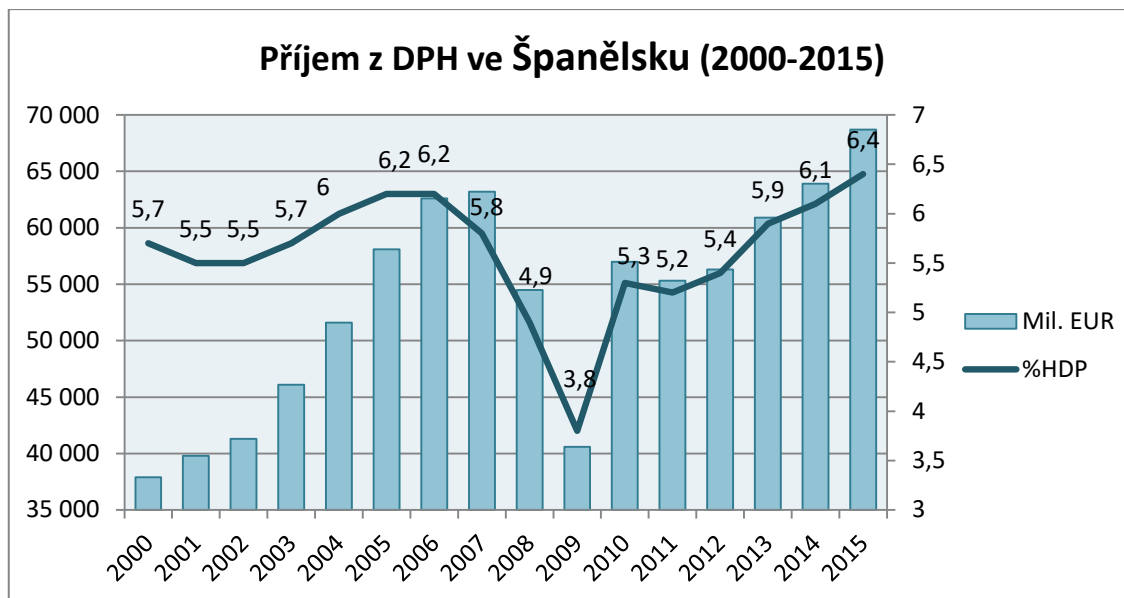


Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Pokles míry celkové daňové zátěže způsobený daňovou reformou a následné zvýšení daní v důsledku hospodářské krize je také jasně patrné na příjmu založeném na dani

z přidané hodnoty. Příjem z DPH v Eurech i podíl na hrubém domácím produktu Španělska je znázorněn na obrázku č. 27.

Obr. č. 27: Příjem z DPH ve Španělsku, 2000-2015



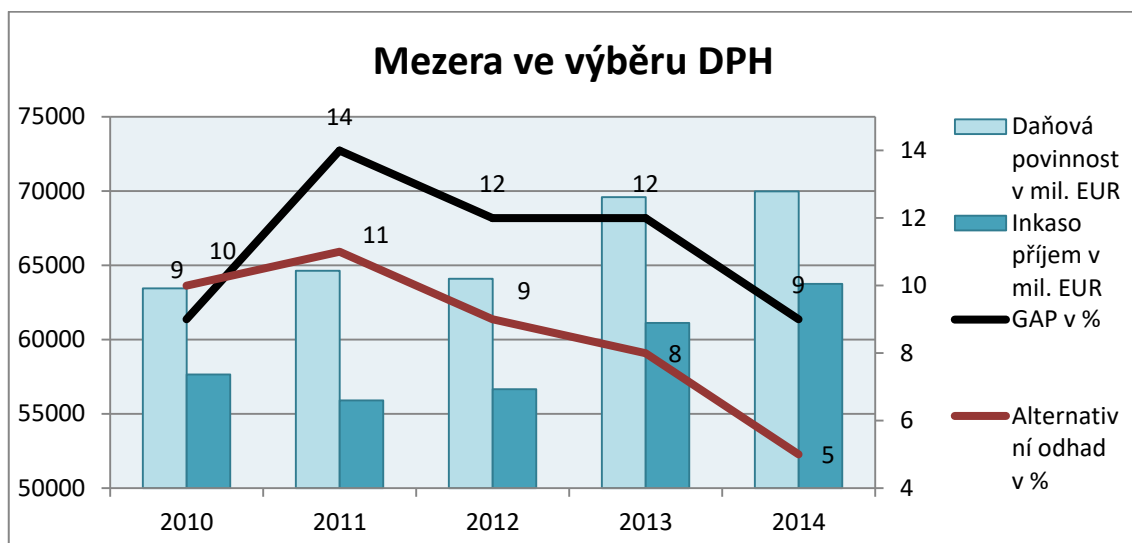
Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [48]

Většina národních a regionálních daní je vybírána úřadem Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tento úřad je zodpovědný za vybírání daní na centrální úrovni. Výběr daní je od roku 1992 v rukou daňové správy „The National Tax Agency“. Jedná se o veřejnoprávní instituci podřízenou ministerstvu financí. Daňová správa je zodpovědná za efektivní uplatňování vnitrostátního daňového a celního systému. Primárním cílem tohoto úřadu je výběr daní a podpora dobrovolného dodržování daňových povinností občanů. Daňovým poplatníkům poskytuje informační a asistenční služby, které minimalizují nepřímé náklady spojené s plněním daňové povinnosti. Mezi další aktivity patří například daňové kontroly, celní řízení nebo kontrola pašování zboží. [8]

Efektivitu výběru daně z přidané hodnoty formou rozdílu mezi daňovou povinností a příjem z DPH signalizuje obrázek č. 28.

V letech 2010 až 2014 došlo k úpravě výpočtu daňové povinnosti, tj. očekávaného příjmu z DPH. Očekávaný příjem byl přizpůsoben klesající poptávce spotřebitelů o velikost rozdílu mezi národním účetnictvím a daňovými konvencemi ve stavebnictví. K sestupné revizi mezery ve výběru DPH za celé období vedly informace poskytnuté španělskými daňovými úřady. Tato úprava je v grafu zanesena jako alternativní odhad.

Obr. č. 28: Mezera ve výběru DPH ve Španělsku, 2010-2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [15]

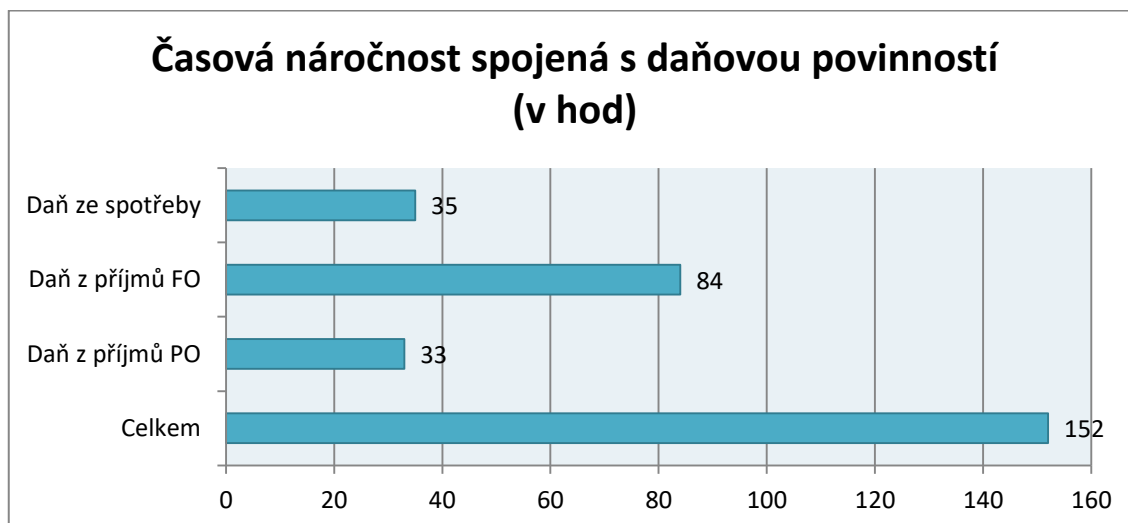
Výběr daně z přidané hodnoty je ve Španělsku na vysoké úrovni. Dle statistik Evropské unie je efektivita nadprůměrná a dochází k neustálému zlepšování. Od roku 2011 se rozdíl mezi daňovou povinností a výnosy z DPH zmenšuje a tento trend se očekává i v roce 2015.

Ačkoliv španělský finanční úřad poskytuje poplatníkům poradenské a informační služby, náklady vynaložené na správu daní tuto skutečnost neodrážejí. Vybrat 100 euro na daních stojí vládu pouze 0,65 EUR. Výběr je i z tohoto hlediska velmi efektivní. [47]

Náklady na výběr jsou nižší především z důvodu úspory části připadající na výplatu mezd zaměstnancům úřadů. Španělské úřady zaměstnávají méně lidí, než udává průměr daňových správ zemí OECD, zaměřují se na vysokou kvalifikaci, specializaci a na intenzivním využívání nových technologií. [1]

Další efektivnost signalizuje časová náročnost spojená s daňovou povinností vyobrazená na obrázku č. 29. Data vyplývající z výzkumu Světové banky a společnosti PwC označují Španělský daňový systém za srozumitelný. Tento výsledek je možné přisoudit informačním a poradenským službám, které jsou poplatníkům poskytovány. [53]

Obr. č. 29: Časová náročnost spojená s daňovou povinností ve Španělsku, 2015 (v hod)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [53]

Středně velké firmě trvá úhrnu průměrně 152 hodin vypořádat se s daňovými povinnostmi. Uvedený čas zahrnuje čas strávený placením daní a s tím související administrativou. Španělsko se v hodnocení složitosti daňového systému a náročnosti, která zatěžuje daňové poplatníky, pohybuje pod evropským průměrem.

4.5 DPH v Maďarsku

Současný maďarský daňový systém se vyvíjí od roku 1988 a vychází z tradice německy mluvících zemí. Zdanění v Maďarsku je rozděleno do dvou úrovní, centrální a místní. Celkově je daňový systém upraven zákonem XCII z roku 2003 o správě daní a poplatků. [25]

Maďarsko je členem Evropské unie od roku 2004 a je označováno za nejrychleji přizpůsobující se zemi, zejména co se týče harmonizace právních předpisů.

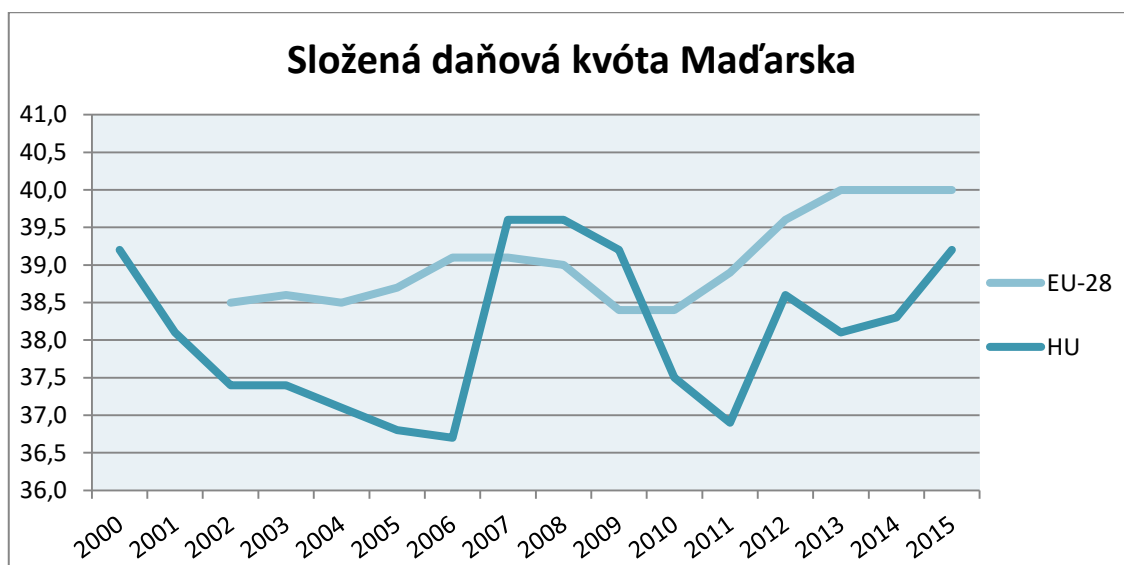
Od r. 2010 byla realizována celá řada změn daňového systému Maďarska. Cílem mělo být podle vlády podpoření ekonomického růstu Maďarska, zlepšení stavu veřejných financí a docílení poklesu rozpočtového deficitu. Daňová reforma měla podpořit místní malé a střední podniky. Tímto směrem se proto ubírala i mnohá opatření v daňové oblasti. V důsledku došlo k přesunu daňového zatížení od zdanění práce a podnikání ke zdanění spotřeby. [3]

Takto nastavený fiskální a daňový systém se vládě vyplatil a zaručil sociální jistoty obyvatel, finanční stabilitu a hospodářský růst Maďarska. Základní princip daňového

režimu, kterým je postupně snižováno zdanění práce v zájmu zajištění hospodářského růstu země, zůstal proto nezměněný. [3]

Celkové daňové břemeno se v Maďarsku pohybuje od roku 2010 pod průměrem zemí EU. Nejvyšší míry zdanění bylo dosaženo v letech 2007 a 2008, kdy podíl příjmu veřejného rozpočtu plynoucí z daní představoval 39,7 % na hrubém domácím produktu. Naopak nejnižší hodnoty daňové kvóty 36,7 % dosáhlo Maďarsko v roce 2006. Vývoj daňové kvóty Maďarska ve srovnání s průměrem Evropské unie zachycuje obr. č. 30.

Obr. č. 30: Vývoj složené daňové kvóty v Maďarsku, 2000-2015 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [23]

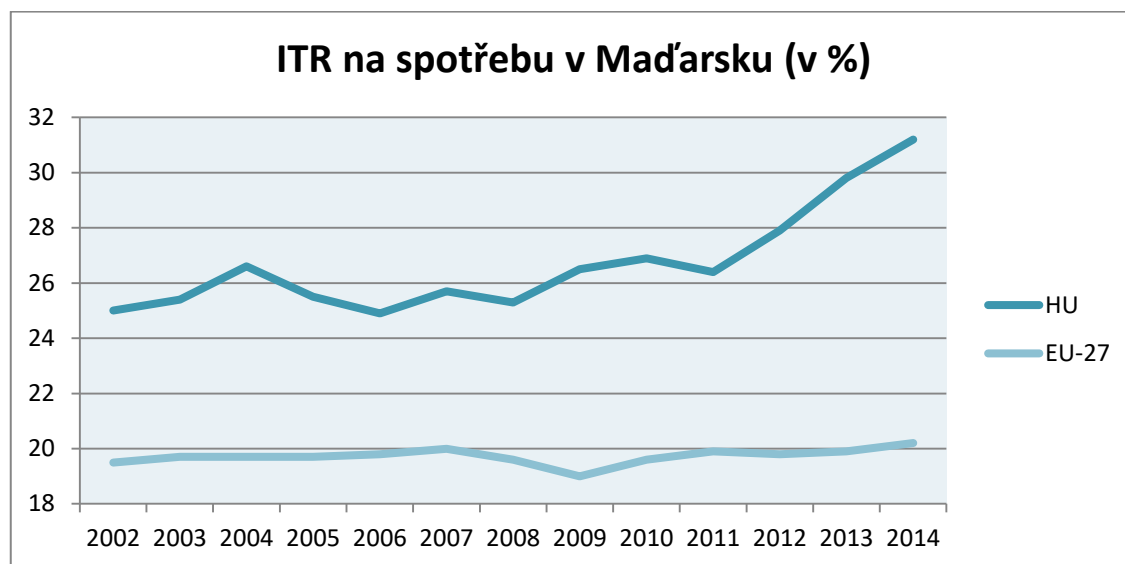
Růst daňové kvóty v roce 2011 byl ovlivněn vyšším daňovým zatížením spotřeby. V tomto roce došlo ke zvýšení nejen sazby DPH, ale také sazeb daní spotřebních. Daňová kvóta v roce 2015 představovala 39,2 %, přičemž daň z přidané hodnoty tvořila 9,7 % HDP a daň z příjmu pouze 6,8 % HDP. Větší zatížení spotřeby touto daní vykazuje pouze Chorvatsko, ve kterém daň z přidané hodnoty představuje 13 % HDP. [22]

Celkově se na daňovém zatížení největší mírou podílejí nepřímé daně. Nepřímé daně v roce 2014 představovaly 48,7 % daňového příjmu do veřejného rozpočtu Maďarska. Naopak přímé daně patří mezi nejnižší v rámci EU. [16]

Dopad spotřebních daní na spotřebu v Maďarsku je dle Eurostatu značně nad průměrem členských zemí Evropské unie. Níže uvedený obrázek č. 31 znázorňuje křivku ITR Maďarska ve srovnání s průměrnou sazbou Evropské unie. Zvýšení ITR v roce 2004 je

možné odůvodnit mírným poklesem spotřeby, která je ve jmenovateli tohoto ukazatele, a zavedením zjednodušené korporátní daně, z níž je přibližně 65 % účtováno jako příjem z DPH. Další růst dopadu daní ze spotřeby na domácnosti je možné sledovat od roku 2012, kdy došlo ke zvýšení sazeb spotřebních daní. [14]

Obr. č. 31: ITR na spotřebu v Maďarsku, 2002-2014 (v %)

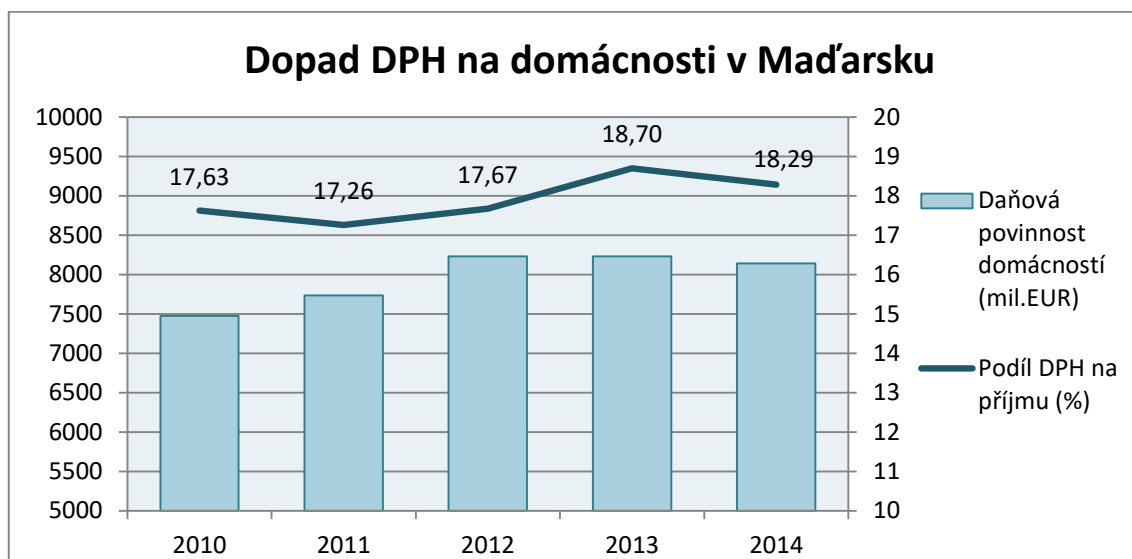


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Od roku 2011 došlo ke zvýšení ITR na spotřebu o 4,8 %. V roce 2014 dosahovalo průměrné efektivní daňové zatížení spotřeby domácností měřené implicitní daňovou sazbou hodnoty 31,2 %. Toto zatížení spotřeby je nejvyšší v rámci EU. Na výši ITR se daň z přidané hodnoty podílela přibližně z 58 %.

Dopad daně z přidané hodnoty na domácnosti je znázorněn na obr. č. 32. Nejvyšší sazba DPH v EU v kombinaci s nízkým mediánem příjmu domácností způsobuje obrovský dopad na rozpočty konečných spotřebitelů. Hodnota podílu DPH na příjmech je v rámci Evropské unie vysoce nadprůměrná. V roce 2014 se pohybovala 9,3 % nad průměrem zemí EU.

Obr. č. 32: Dopad DPH na domácnosti v Maďarsku, 2010-2014

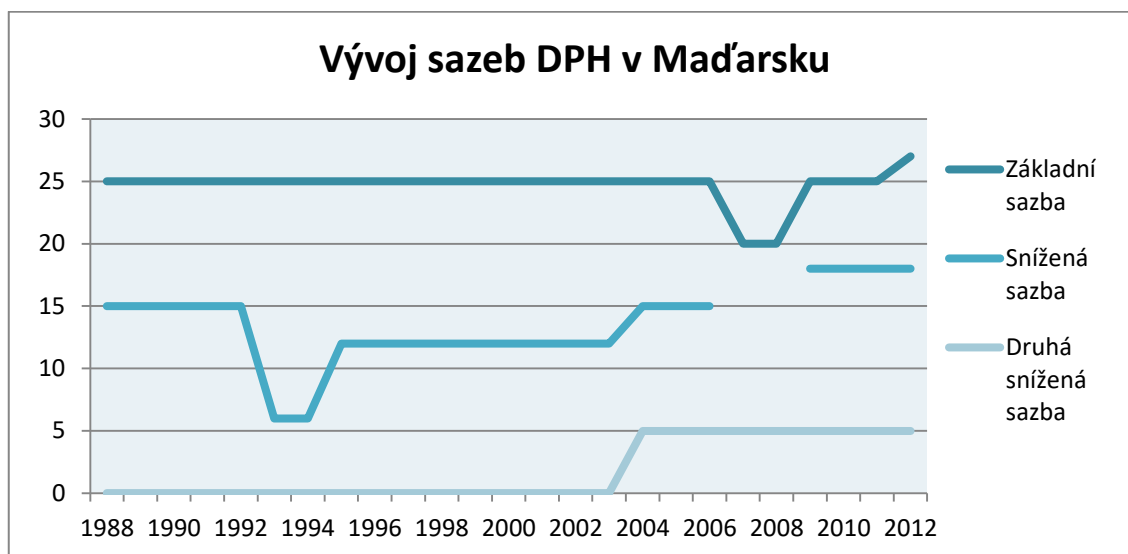


Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Daň z přidané hodnoty v Maďarsku vznikla po daňové reformě v roce 1988. Oficiální název je általános forgalmi adó (ÁFA). DPH upravuje zákon CXXVII z roku 2007, který je v souladu se Šestou směrnicí Evropské unie.

V roce 2017 uplatňuje Maďarsko tři sazby daně z přidané hodnoty, základní a dvě snížené. Vývoj sazeb od zavedení systému daně z přidané hodnoty do roku 2012 je uveden na obrázku č. 33. Základní sazba je od roku 2012 ve výši 27 % a jedná se o nejvyšší základní sazbou v Evropské unii. Základní sazba byla od zavedení systému DPH na úrovni 25 %, až v roce 2007 došlo k poklesu na 20 % a poté k následnému zvýšení zpět na 25 % v roce 2009. Snížená 18 % sazba zaznamenala mnoho změn a v období od září 2006 do roku 2008 se dokonce tato sazba neuplatňovala. Snížená sazba se vztahuje na zboží a služby uvedené v příloze III zákona o DPH. Jedná se například o základní potravinářské výrobky a hotelové služby. Druhá snížená sazba dosahuje 5 % od roku 2004, do tohoto roku byla sazbou nulovou. Druhé snížené sazbě podléhají léky, knihy, noviny a časopisy, lékařské vybavení pro postižené, vybrané potraviny, nové byty/domy a další. [5]

Obr. č. 33: Vývoj sazeb DPH v Maďarsku, 1988-2012



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [18]

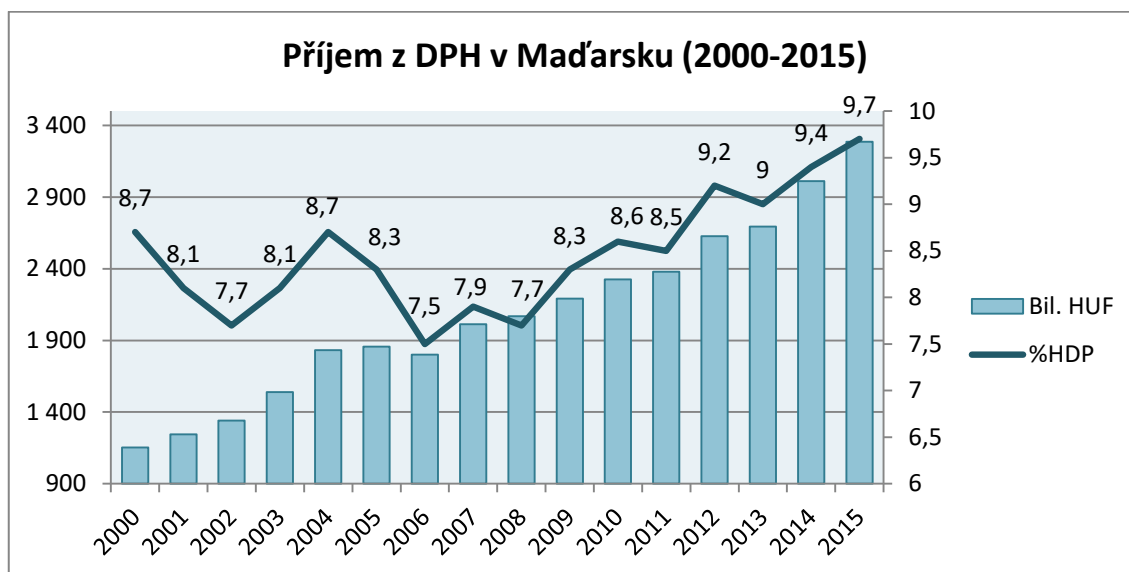
V roce 2017 došlo v rámci tzv. „vládního jarního daňového balíčku“ k přesunu některého zboží a služeb do nižších sazeb. Například se daň z přidané hodnoty snížila u čerstvého mléka, drůbeže a vajec z 27 % na 5 %, internetové a restaurační služby byly přesunuty ze základní do 19 % snížené sazby s tím, že za dva roky dojde k dalšímu přesunu do nejnižší 5 % sazby spolu s nealkoholickými nápoji.

Mezi zboží a služby, které zdanění nepodléhají, patří například lékařská péče, služby poskytované veřejnoprávní televizí a rádií, vzdělání, loterie, poštovní a finanční služby.

Z následujícího obrázku č. 34 je zřejmý rostoucí význam daně z přidané hodnoty. Rostoucí trend má jak hodnota výnosu z DPH, tak i podíl tohoto příjmu veřejného rozpočtu na hrubém domácím produktu.

Na křivce, která znázorňuje podíl inkasa daně z přidané hodnoty na HDP, jsou jasně patrné roky 2004 a 2012, kdy došlo ke zvýšení sazeb DPH. Na propadu v letech 2006-2008 se největší mírou podílelo zrušení 15 % sazby a snížení základní sazby daně z 25 % na 20 %.

Obr. č. 34: Příjem z DPH v Maďarsku, 2000-2015

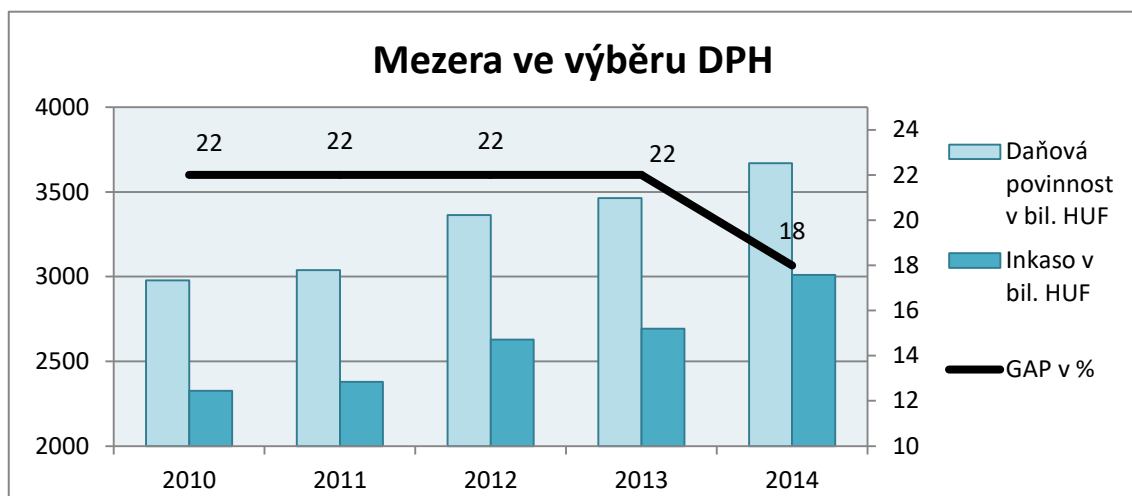


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [48]

Za správu systému DPH je odpovědné maďarské ministerstvo financí a státní finanční úřad. Finanční úřady v Maďarsku tvoří státní daňový úřad, celní orgán a registry obecních vlád. Mezi povinnosti daňových orgánů patří uchování záznamů daňových poplatníků, vyměrování daní, vybírání a vymáhání daní a jiných veřejných příspěvků, kontrolu a dohled nad dodržováním daňových povinností, vyplácení dotací a nadměrných odpočtů. [5]

Správa daně z přidané hodnoty nepatří v Maďarsku mezi ty nejefektivnější v Evropské unii. Mezera ve výběru daně z přidané hodnoty značí neefektivitu daňových orgánů a prostor pro zlepšení. Obrázek č. 35, zachycuje příjem plynoucí z DPH do veřejného rozpočtu v porovnání s daňovou povinností.

Obr. č. 35: Mezera ve výběru DPH v Maďarsku, 2010-2014



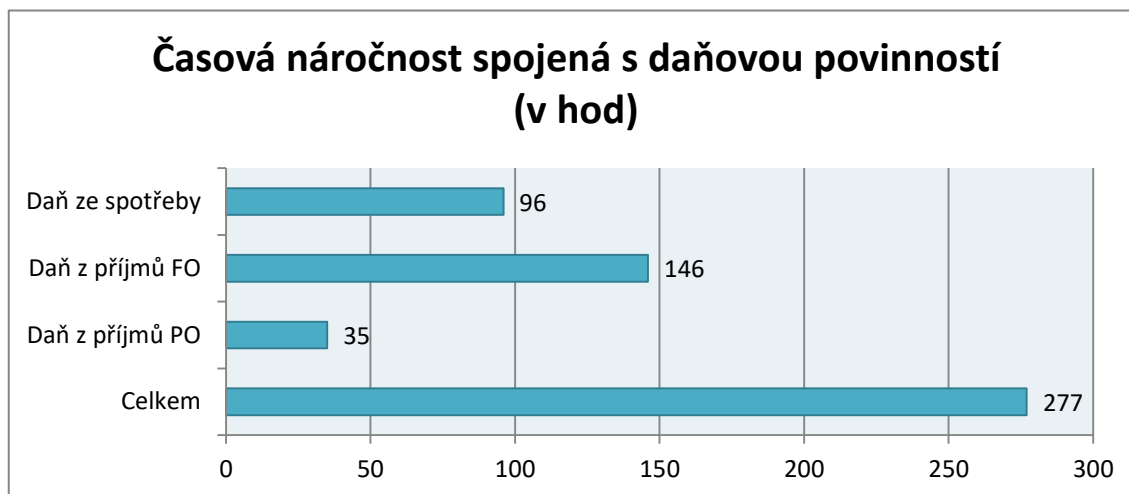
Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [15]

Po stabilní hodnotě mezery ve výběru daně z přidané hodnoty v letech 2010-2013 došlo dle týmu expertů z CASE (Center for Social and Economic Research, Warsaw) v roce 2014 k významnému zlepšení. Přesto, že došlo ke zlepšení v efektivnosti výběru, má Maďarsko i nadále poměrně vysoký výpadek z příjmu DPH. Dle tohoto kritéria je Maďarsko v pořadí 18 z 27 analyzovaných členských států EU.

V roce 2014 zavedlo Maďarsko řadu opatření v boji proti podvodům v oblasti DPH a daňových úniků. Jedním z nejdůležitějších prvků je propojení on-line registračních pokladen národního daňové a celní správy, jehož prostřednictvím je možné ověřit každou prodejní fakturu, a tím dochází ke zvýšení účinnosti daňových kontrol. Také bylo rozšířeno použití mechanismu „reverse charge“ a byla zvýšena pravomoc inspektorů v oblasti DPH. [15]

Další prostor pro zlepšení má Maďarsko v administrativě, kterou jednotlivé daně vyžadují. Zvýšená časová náročnost se týká především daně z příjmů fyzických osob a spotřebních daní. Průměrně v roce 2014 strávily středně velké firmy 277 hodin daňovou administrativou a placením daní. Časová náročnost spojená s určitým typem daně je uvedena na obrázku č. 36. [53]

Obr. č. 36: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v Maďarsku, 2015 (v hod)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [53]

V roce 2013 stál výběr 100 jednotek daní 1,15 jednotek. Ve srovnání s průměrem vynaložených nákladů na výběr daní zemí OECD, který představuje 0,85 jednotek na výběr 100 jednotek daní, je výběr daní v Maďarsku nadprůměrně nákladný. Za sledované období od roku 2007 do roku 2013 nedošlo ke zvýšení efektivity vynaložených nákladů. Maďarsko má prostor pro zlepšení i v této oblasti. [47]

4.6 Komparace

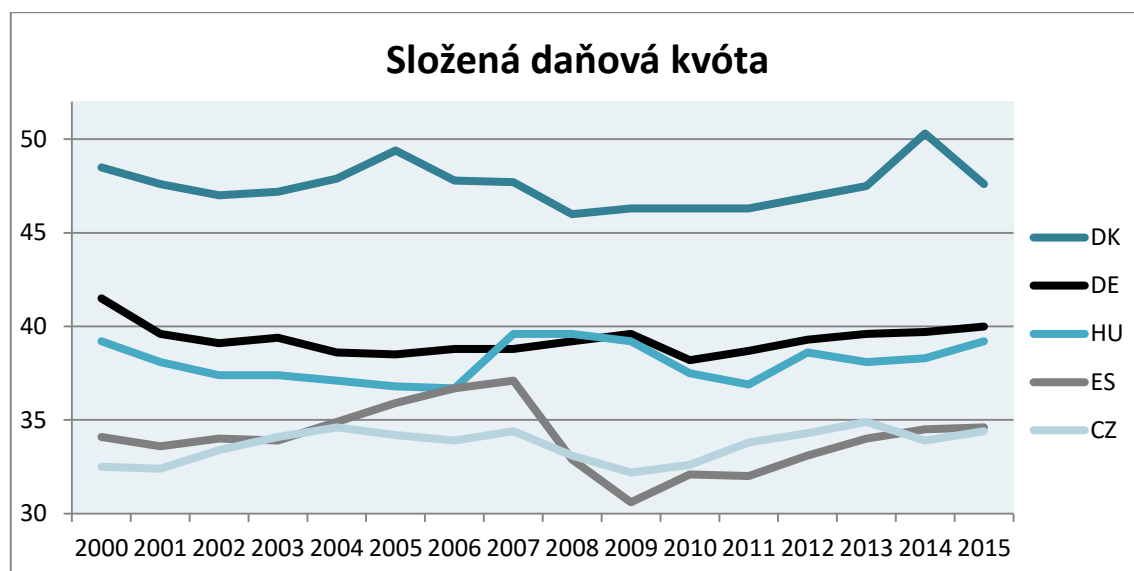
Daňové systémy členských zemí Evropské unie si jsou v hlavních znacích velmi podobné, což svědčí o vysoké úrovni harmonizace především v oblasti nepřímých daní. Harmonizace nepřímých daní byla v rámci Evropské unie v rozsáhlé míře realizována, právě z toho důvodu, že představuje nutný předpoklad pro volný pohyb zboží a služeb mezi členskými státy. Přesto je stav harmonizace z hlediska volného trhu stále nedostačující. Nedostatek spočívá především v existenci několika druhů sazeb, včetně položek, které různým sazbám podléhají a které jsou v každé zemi odlišné. Úplná harmonizace by přinesla jednotný volný trh, avšak státy by přišly o část svojí suverenity ve fiskální oblasti.

Při analýze statistických údajů vybraných členských států Evropské unie byly zjištěny rozdíly nejen v celkové daňové kvótě, ale především ve struktuře daňového mixu a v daňové správě. Struktura daňového mixu jednotlivých zemí je patrná z dekompozice příjmů plynoucích do veřejného rozpočtu v roce 2014, která je zobrazena na obrázku č. 38.

Nejvyšší podíl všech daní a příspěvků na sociální zabezpečení mezi analyzovanými státy je v Dánsku. Jak je znázorněno na obrázku č. 37, daňová kvóta Dánska se pohybuje nad kvótami ostatních států. Dánsko vykazuje nejvyšší daňové zatížení po celou sledovanou dobu. Zvolené období zachycuje daňové zatížení od roku 2000 až do roku, ke kterému jsou dostupné potřebné údaje, tj. 2015. V posledním sledovaném roce zaznamenalo Dánsko meziroční pokles o 2,7 %, přesto je stále vysoko nad úrovní daňové kvóty ostatních zemí. Daňová kvóta Maďarska a Německa se pohybuje kolem průměru zemí Evropské unie. Nejnižší podíl daní na HDP byl zjištěn v České republice a ve Španělsku.

Trend vývoje daňové kvóty je ve sledovaných státech velmi podobný, po propadu kolem roku 2009, daňové příjmy, vyjádřené procentem HDP, stoupají. Růst daňové kvóty je patrný až do roku 2015 ve všech analyzovaných státech kromě Dánska, kde v posledním sledovaném roce došlo k poklesu. Na daňové kvótě se kromě výše hrubého domácího produktu projevuje také efektivita daňové správy. Růst podílu daní na HDP nemusí být nutně způsoben zvýšením daňového zatížení, ale například zlepšením výběru daní nebo poklesu tempa růstu HDP.

Obr. č. 37: Složená daňová kvóta ve vybraných státech EU, 2000-2015 (v %)



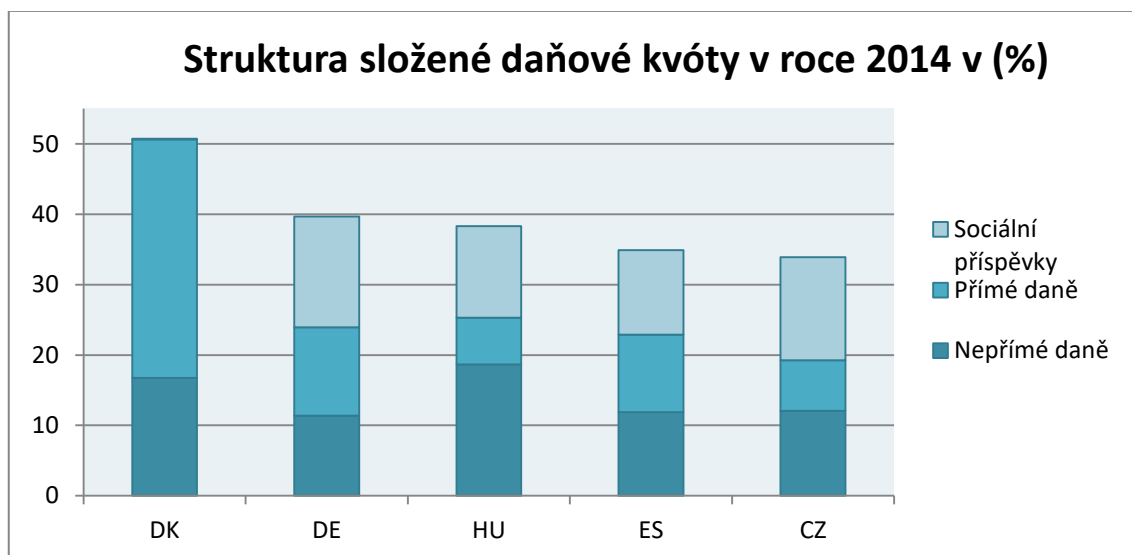
Zdroj: vlastní zpracování, 2017 [23]

Na daňové zátěži plynoucí z DPH v analyzovaných státech se odráží především struktura daňového systému. Daně ve vybraných státech jsou děleny tradičně na přímé daně a nepřímé daně. Součástí výpočtu daňové kvóty jsou také příspěvky na sociální

zabezpečení, které zahrnují zaplacené povinné i dobrovolné pojistné na sociální zabezpečení včetně pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

Struktura složené daňové kvóty v roce 2014 se v jednotlivých státech výrazně liší. Zatímco dánský daňový systém je zaměřený na příjem z přímých daní a příspěvky na sociální zabezpečení hrají bezvýznamnou roli, v České republice je tomu naopak. Česká republika patří mezi země s nejvyššími odvody pojistného na sociální zabezpečení a přímé daně patří mezi nejnižší. Pro Maďarsko je rozhodujícím daňovým zdrojem daň ze spotřeby a význam zdanění spotřeby má v této zemi od roku 2012 rostoucí tendenci. Španělsko má příjmy z jednotlivých typů daní téměř vyrovnané. Dekompozici daňové kvóty analyzovaných států v roce 2014 znázorňuje obrázek č. 38.

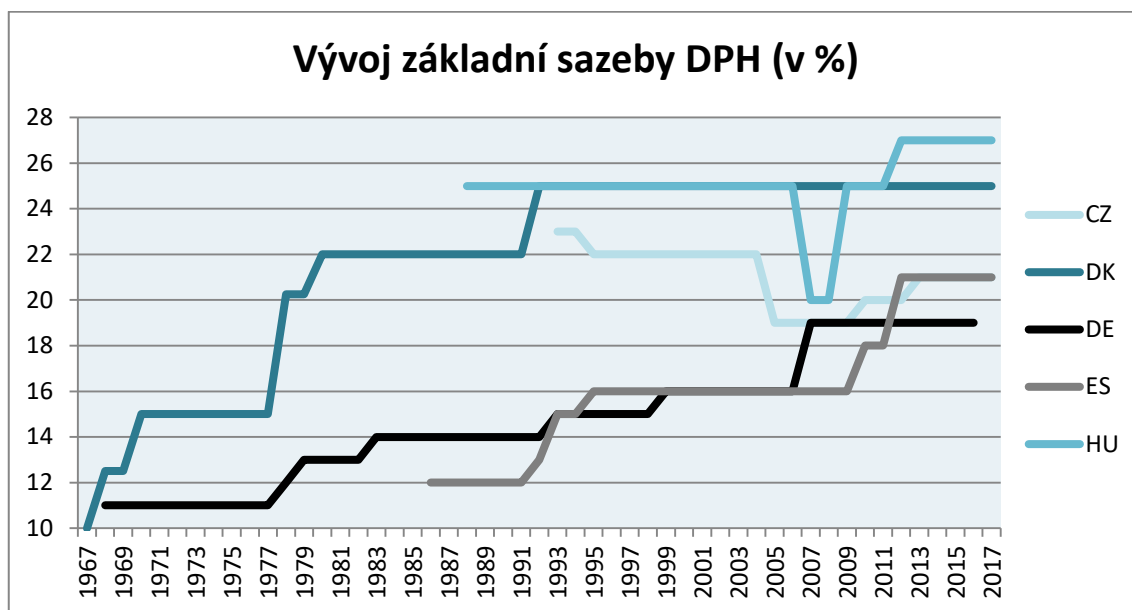
Obr. č. 38: Struktura složené daňové kvóty ve vybraných státech EU, 2014 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [22]

Ve vybraných zemích Evropské unie dochází od počátku zavedení systému DPH do roku 2013 k postupnému zvyšování základní sazby daně z přidané hodnoty. Od roku 2013 jsou základní sazby stabilní a dochází pouze ke změně jednotlivých položek, které základní sazbě podléhají. Minimální hodnotu 15 %, stanovenou Evropskou unií, splňují všechny analyzované státy. Nejnižší úroveň základní sazby je od roku 2011 v Německu, kde je většina zboží a služeb daněných 19% sazbou. Nejvyšší daňová sazba 27 % je v Maďarsku od roku 2012. Vývoj hodnoty základní sazby DPH ve vybraných státech od počátku zavedení DPH do roku 2017 je znázorněn na obr. č. 39. Z grafu je patrný trend zvyšování sazeb daně z přidané hodnoty.

Obr. č. 39: Vývoj základních sazeb DPH ve vybraných státech, 1967-2017 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [18]

Systémy daně z přidané hodnoty v jednotlivých státech se neliší pouze výší, ale také počtem sazeb DPH. Jediné Dánsko má pouze jednu sazbu. Dvě sazby DPH, základní a snížená, jsou zavedeny v Německu. Česká republika, Španělsko a Maďarsko uplatňují celkem tři sazby daně z přidané hodnoty. Uplatňování snížených sazeb DPH u vybraného zboží a služeb dle kategorií uvedených v příloze III směrnice 2006/112 / ES o dani z přidané hodnoty zachycuje tabulka č. 3. Z tabulky je patrné, že Dánsko, přestože má pouze jednu sazbu, obsáhlý seznam zboží a služeb, nepodléhá (ex) dani z přidané hodnoty a u vybraných položek je aplikována „nulová“ daňová sazba. V případě použití této sazby se jedná o osvobození od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni. Výše daňové sazby i jejich počet se u jednotlivých položek u každého státu různí.

Tab. č. 3: Vybrané položky podléhající snížené sazbě DPH, 2017 (v%)

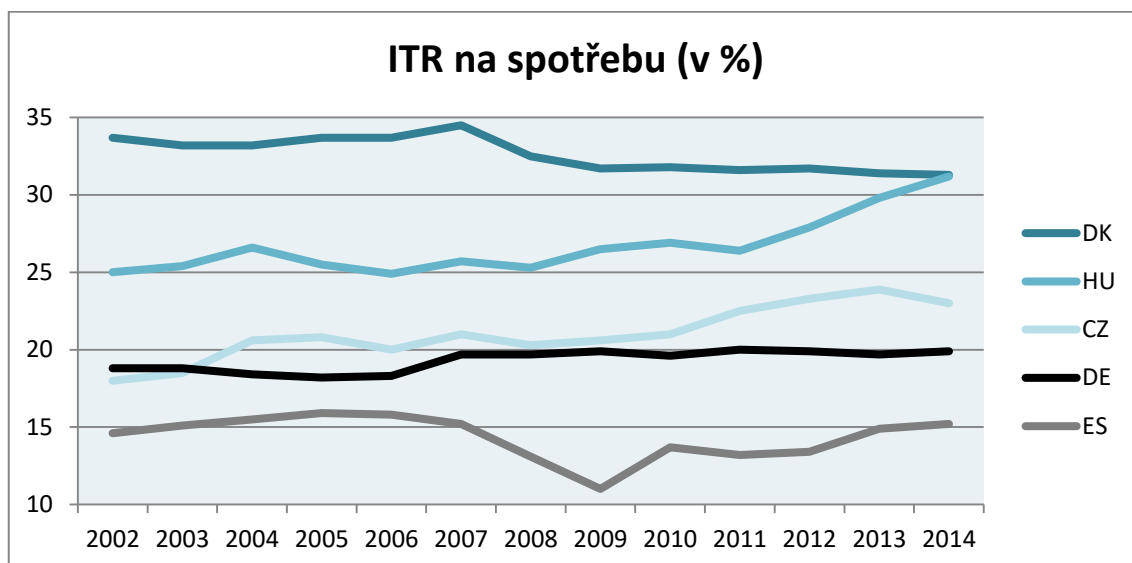
	Česká republika	Dánsko	Německo	Španělsko	Maďarsko
Potraviny	10	25	7	4	5
	15		19	10	18 27
Dodávka vody	15	25	7	10	27
Farmaceutické výrobky	10			4	5
	15	25	19	10	
Doprava	15	(ex)	7		
	0	25	19	10	27
Knihy	10			4	
	15	25	7	21	5
Noviny	10	0	7	4	
		25		21	5
Vstup na kulturní akce	15	25 (ex)	7 (ex)	21 (ex)	18

Zdroj: vlastní zpracování 2017, dle [18]

Dalším ukazatelem daňového zatížení, které podávají přesnější informace o daňovém zatížení spotřeby, je implicitní daňová sazba. Efektivní daňové zatížení spotřeby vybraných zemí Evropské unie v letech 2002 až 2014 je znázorněno na obr. č. 40.

Z grafu vyplývá, že nejnižší daňové zatížení spotřeby mezi uvedenými státy je ve Španělsku. Španělsko je také jediným státem, jehož implicitní daňová sazba na spotřebu se pohybuje hluboko pod průměrem ITR Evropské unie. Německo má daňové zatížení spotřeby téměř průměrné, v roce 2014 byla hodnota tohoto ukazatele pouze 0,3 % pod průměrem EU. Česká republika udržuje ITR od roku 2004 nad evropským průměrem. Největší poměr mezi daňovými příjmy z daní ze spotřeby a konečnými náklady domácností na spotřebu v roce 2014 byl zaznamenán v Dánsku (31,3 %) a v Maďarsku (31,2 %). Narůstající hodnoty implicitní daňové sazby na spotřebu, a to především v Maďarsku, je možné vysvětlit přesunem od přímého zdanění ke zdanění nepřímému.

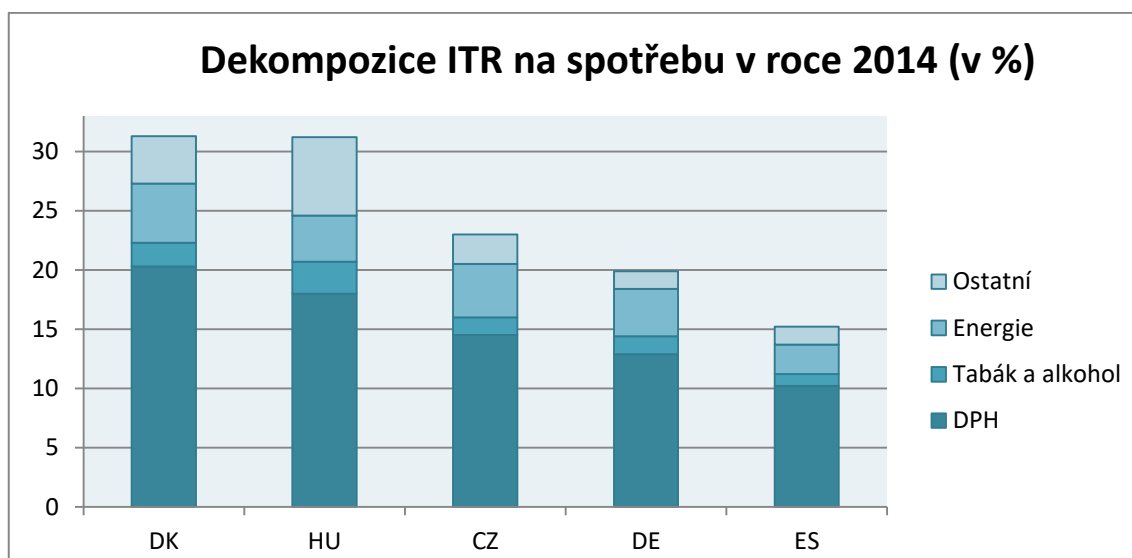
Obr. č. 40: ITR na spotřebu ve vybraných zemích EU, 2002-2014 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Struktura implicitní daňové sazby jednotlivých zemí v roce 2014 je znázorněna na následujícím obrázku č. 41. Daň z přidané hodnoty se na zatížení spotřeby podílí ve všech sledovaných státech téměř ze dvou třetin. Výše DPH odpovídá poměrně výši ITR. Nejvyšší podíl DPH vykazuje ITR v Dánsku a nejnižší podíl je ve Španělsku.

Obr. č. 41: Dekompozice ITR na spotřebu ve vybraných státech EU, 2014 (v %)

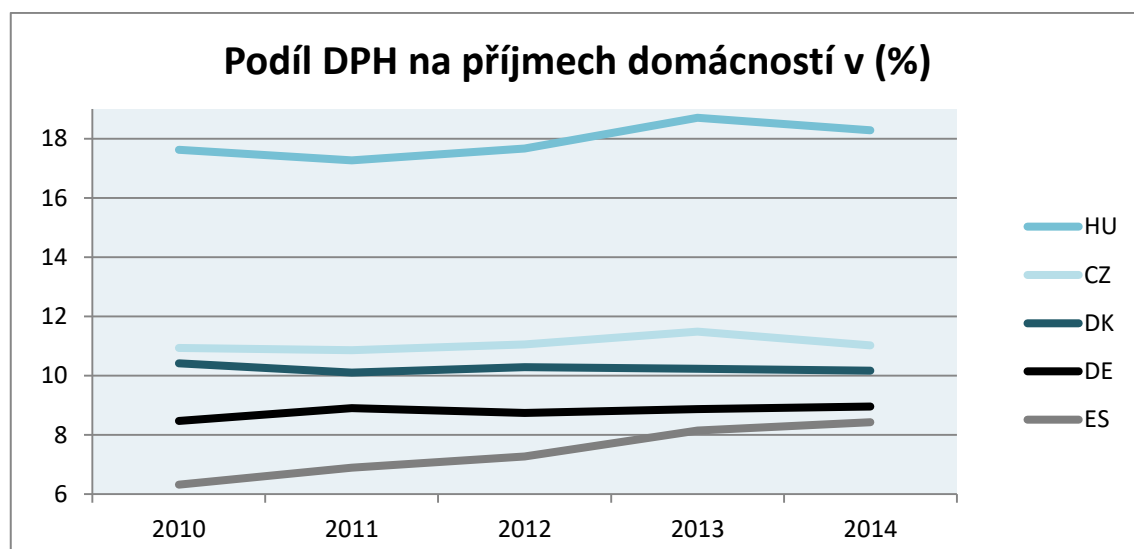


Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [16]

Přestože má Dánsko největší daňové zatížení spotřeby, dopad na rozpočty domácností zdaleka nejvyšší není. V roce 2014 DPH tvořilo přibližně 10,17 % z disponibilního příjmu domácností. Největší daňové břemeno plynoucí z DPH bylo zjištěno v Maďarsku, kde v roce 2014 domácnosti odvedly 18,29 % ze svého příjmu do veřejného rozpočtu. Naopak nejnižší dopad má daň z přidané hodnoty na domácnosti ve

Španělsku, zde DPH představovalo pouze 8,43 %. Poměrně nízký dopad na konečné spotřebitele byl také zjištěn ve Spolkové republice Německo. V Německu daň z přidané hodnoty zatěžuje domácnosti necelými devíti procenty ku příjmu. Tato hodnota z roku 2014 přibližně odpovídá průměru 27 zemí Evropské unie, který dosahoval úrovně 8,99 %. V České republice bylo daňové břemeno dopadající na domácnosti v posledním sledovaném roce dvě procenta nad průměrem EU. Vývoj podílu daně z přidané hodnoty na příjmech domácností jednotlivých zemí v období 2010 až 2014 znázorňuje následující obrázek č. 42.

Obr. č. 42: Podíl DPH na příjmech domácností ve vybraných zemích EU, 2010-2014 (v %)



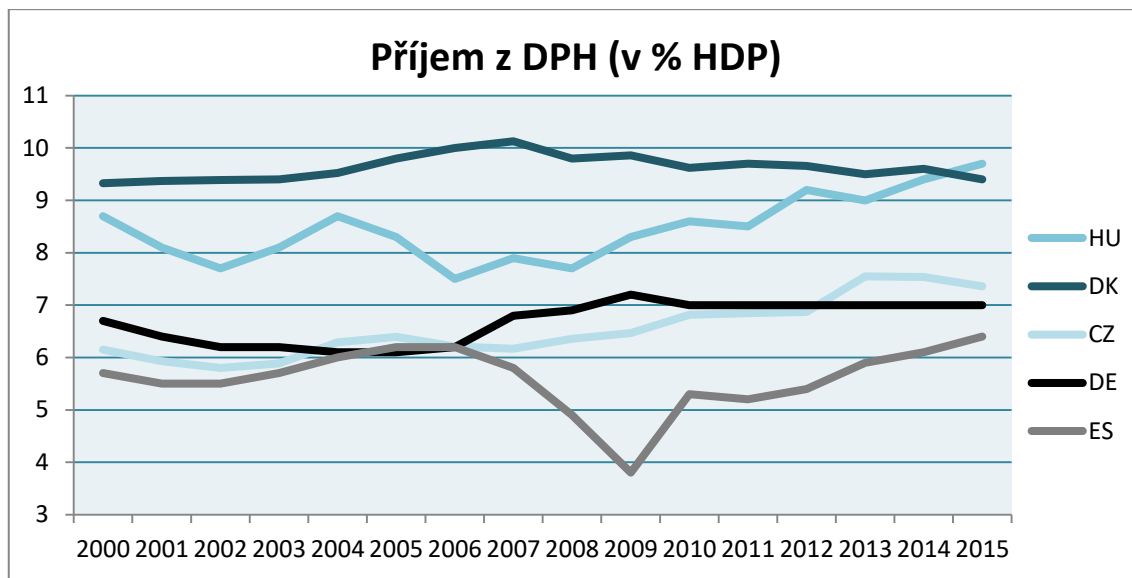
Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Příjem do veřejného rozpočtu plynoucí z DPH odpovídá výši daňového zatížení spotřeby. Největší příjem z DPH byl zjištěn v Maďarsku a Dánsku. V letech 2014 a 2015 inkaso daně z přidané hodnoty tvořilo v těchto dvou státech kolem 9,5 % hrubého domácího produktu.

Následující graf zachycuje inkaso daně z přidané hodnoty jako procento z hrubého domácího produktu za období 2000 až 2015 ve vybraných státech Evropské unie. Z obrázku č. 43 je patrné, že v období 2004-2006 byly výše příjmu plynoucí z DPH do veřejného rozpočtu ve třech z pěti vybraných států téměř na stejné úrovni. V následujícím roce se začaly hodnoty rozcházet a pokles inkasa daně z přidané hodnoty ve Španělsku způsobil, že v roce 2009 byl zjištěn největší rozdíl v příjmech plynoucích z DPH. V Dánsku výnos v tomto roce představoval 9,86 % HDP a ve

Španělsku pouze 3,8 % hrubého domácího produktu. Od roku 2010 dochází opět ke zmenšování rozdílu mezi příjmy jednotlivých států.

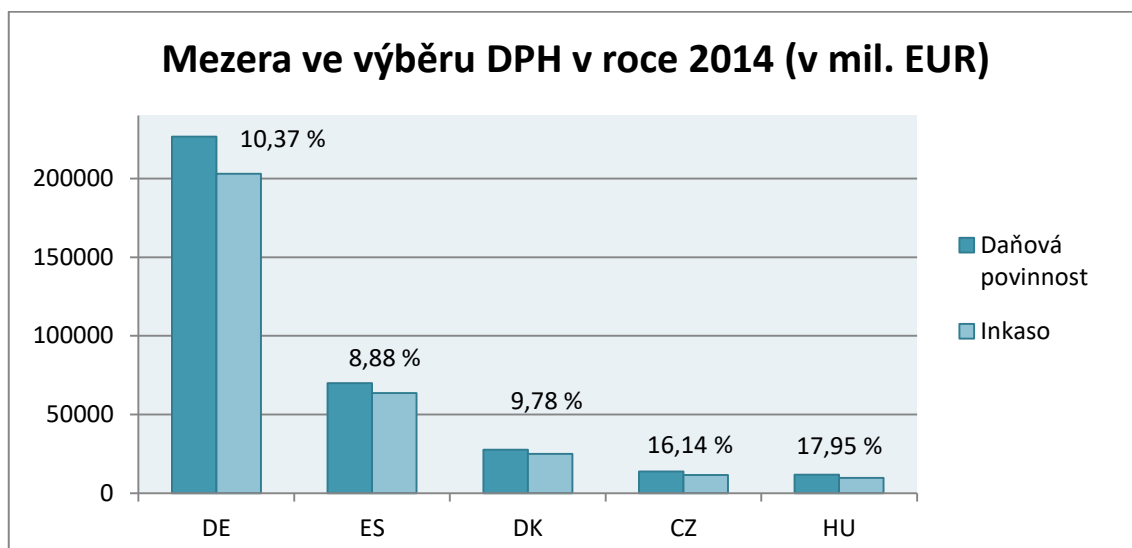
Obr. č. 43: Příjem z DPH ve vybraných státech EU, 2000-2015 (v % HDP)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [48]

Na výši inkasa z DPH se projevuje kromě velikosti daňové povinnosti také účinnost finanční správy při výběru daní. Nejvíce efektivní je, dle mezery ve výběru daně z přidané hodnoty, správa daní ve Španělsku. V roce 2014 se zde podařilo vybrat více než 91 % z celkové daňové povinnosti týkající se DPH, pokud je kalkulováno s hodnotou alternativních dat (objasněno v kapitole 4.4), je efektivita výběru daní ještě vyšší. Dalšími státy podle efektivnosti jsou Dánsko a Německo. V těchto dvou zemích je rozdíl mezi předpokládaným příjmem DPH a inkasem do veřejného rozpočtu přibližně 10 %, to je čtyři procenta pod průměrem zemí Evropské unie. Největší neefektivnost z analyzovaných států vykazuje výběr daní v Maďarsku a v České republice, avšak v obou státech je v letech 2013 a 2014 zaznamenáno výrazné zlepšení a vyšší účinnost výběru je očekávána i v následujících letech. Velikost mezery ve výběru daně z přidané hodnoty v roce 2014 je znázorněna na obr. č. 44.

Obr. č. 44: Mezera ve výběru DPH, 2014 (v mil. EUR)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [15]

Daň z přidané hodnoty nepředstavuje pouze příjem do veřejného rozpočtu, ale také výdaje. Jedná se především o náklady na výběr daně a informační činnost. Následující tabulka č. 4. zachycuje výši nákladů na výběr 100 jednotek daní v jednotlivých státech do roku 2013, jelikož novější data nejsou z důvodu náročnosti výpočtu k dispozici. Hlavními složkami nákladů na výběr daní jsou administrativní náklady, IT náklady a náklady na mzdy zaměstnanců. Z tabulky je patrné, že nejlépe vynaložené náklady jsou v Dánsku a ve Španělsku. Naopak poměrně nákladný výběr daní mají země Německo a Česká republika. V těchto zemích museli v roce 2013 vynaložit na výběr 100 jednotek daní více než 1,3 jednotek. Efektivnější vynaložení nákladů na výběr daní vykazuje Maďarsko, ale ve srovnání s průměrem členských zemí Evropské unie je výběr nadprůměrně finančně náročný.

Tab. č. 4: Náklady na výběr 100 jednotek daní ve vybraných státech EU

	2005	2007	2009	2010	2013
Německo		1,38		1,50	1,35
Česká republika	1,29	1,25	1,46	1,27	1,31
Maďarsko	0,99	1,15	1,20	1,20	1,15
Španělsko	0,74	0,65	0,97	0,97	0,67
Dánsko	0,74	0,62	0,67		0,48

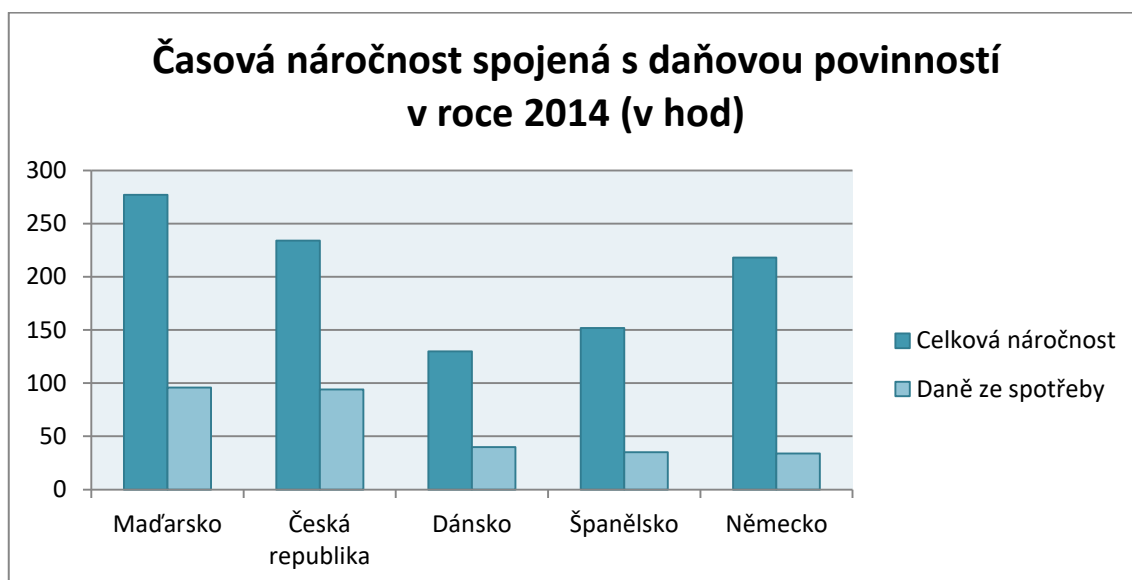
Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [47]

Kromě efektivnosti a nákladovosti výběru daní, byla také u každé země zkoumána složitost daňového systému. Vycházelo se z dat Světové banky a společnosti PwC.

Složitost daňového systému je hodnocena z pohledu časové náročnosti, kterou musí středně velké podniky vynaložit na splnění svých daňových povinností.

Zjištěné hodnoty shrnuje následující obr. č. 45. Na složitosti systému spotřebních daní se mimo jiné podílí také počet uplatňovaných sazeb.

Obr. č. 45: Časová náročnost spojená s daňovou povinností, 2014 (v hod)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017 dle [53]

Nejlepší výsledky z vybraných zemí EU vykazuje Dánsko, kde společně v roce 2014 vypořádání se s daněmi trvalo nejkratší dobu. Při zaměření na spotřební daně nejlepší výsledky naměřeny v Německu a ve Španělsku. Co se týká daní ze spotřeby i celkové daňové náročnosti, největší složitost daňového systému byla prokázána v Maďarsku.

5. Shrnutí

Hlavní indikátory dopadu daně z přidané hodnoty na domácnosti a veřejné rozpočty v analyzovaných státech Evropské unie sumarizuje následující tabulka. Data uvedená v tabulce se vztahují k roku 2014, kromě nákladů daňových správ na výběr daní, které se týkají roku 2013. V případě hodnocení účinnosti výběru DPH a daňového zatížení domácností se jedná o vlastní názor autora vyplývající z analýzy dat.

Tab. č. 5: Dopad DPH na domácnosti a veřejné rozpočty vybraných států EU, 2014

		CZ	DK	DE	ES	HU
Veřejný rozpočet	Příjem do rozpočtu (% HDP)	7,5	9,6	7	6,1	9,4
	Náklady na výběr 100 jednotek daní	1,31	0,48	1,35	0,67	1,15
	Účinnost výběru	nízká	vysoká	průměrná	vysoká	nízká
Domácnosti	Zatížení spotřeby DPH (%)	14,5	20,3	12,9	10,2	18
	Podíl DPH na příjmech (%)	11,03	10,17	8,96	8,43	18,29
	Daňové břemeno	průměrné	průměrné	nízké	nízké	vysoké

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z tabulky je patrné, že nejlépe fungující systém DPH je v Dánsku, kde i největší příjem do veřejného rozpočtu znamená nejnižší náklady na výběr daní. Nejvyšší příjem do rozpočtu státu je způsoben nejvyšším daňovým zatížením spotřeby daní z přidané hodnoty. Nejvyšší zatížení spotřeby se však díky vysokým příjmům domácností neprojevuje na indikátoru dopadu daňového břemene na domácnosti, který dosahuje v roce 2014 průměrné hodnoty.

V pořadí druhý nejvyšší příjem z DPH je v Maďarsku, to je způsobeno strukturou daňového mixu. Maďarsko má vysoký podíl nepřímých daní, a to se projevuje také v dopadu na domácnosti. Více než 18 % z příjmu domácností je odvedeno do veřejného rozpočtu formou DPH, ovšem na úrok přímých daní, které jsou v komparaci s ostatními státy nižší. Příjem z DPH by mohl být ještě vyšší, kdyby byla zvýšena účinnost výběru, která signalizuje neefektivitu systému daně z přidané hodnoty a značí prostor pro zlepšení.

Německo dosahuje téměř ve všech indikátorech průměrných hodnot. Jediné odchylky značí vysoké náklady na výběr daní, které patří k nejvyšším v rámci Evropské unie a podprůměrný dopad DPH na finance domácností. Na daňovém břemeni, které zatěžuje konečné spotřebitele, se odráží nižší daňové zatížení spotřeby, než je ve většině sledovaných státech, a také vyšší medián příjmu domácností. Ze všech vybraných států EU byl v Německu zjištěný druhý nejnižší dopad DPH na jednotlivce.

Nejnižší vliv daně z přidané hodnoty na rozpočty domácností byl zjištěn ve Španělsku. Menší dopad DPH je způsobený nízkým daňovým zatížením spotřeby. Rozdíl oproti ostatním zemím není odrazem struktury daňového mixu Španělska, ale celkově nižšími daněmi. Ačkoliv daň z přidané hodnoty představuje, v porovnání s ostatními vybranými státy EU, nejmenší příjem do veřejného rozpočtu, efektivita výběru daní je na velmi dobré úrovni, ať z pohledu mezery ve výběru či finanční náročnosti.

V České republice je patrný rostoucí význam nepřímých daní jako zdroj veřejného rozpočtu a očekává se další zvyšování příjmů z nepřímých daní i v následujících letech. Vyššího příjmu bude, dle ministra financí, docíleno efektivnějším výběrem daní, nikoliv zvyšováním daňové zátěže. Česká republika by měla pracovat na poklesu finanční náročnosti výběru daní, kromě snížení mezery ve výběru daně z přidané hodnoty, snížit také náklady na výběr této daně. Daňové břemeno, které dopadá na rozpočty domácností, je druhé nejvyšší mezi sledovanými státy, přesto je hodnota podílu daně z přidané hodnoty na příjmech domácností jen 1,7 % nad průměrem 27 členských zemí Evropské unie. Vzhledem k tomu, že je hospodářství České republiky založeno na exportu, lze doporučit, aby byl její daňový systém stabilní a přínosný pro zahraniční investory. Ke splnění tohoto by Česká republika neměla příliš často měnit daňové zákony a měla by snížit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. ČR by se v těchto krocích měla inspirovat daňovými systémy ekonomicky a hospodářsky dobře fungujících států, například Německa, které navíc představuje pro Českou republiku největšího obchodního partnera.

Závěr

Hlavním cílem práce byla analýza dopadu daně z přidané hodnoty na domácnosti a veřejné rozpočty ve vybraných státech Evropské unie, kterými jsou Česká republika, Dánsko, Německo, Španělsko a Maďarsko. V první části práce je provedena definice základních pojmů týkajících se problematiky daňového systému, včetně procesu harmonizace. Další kapitoly jsou zaměřeny konkrétně na daň z přidané hodnoty, vznik a vývoj této daně v Evropě včetně právní úpravy.

Povinné zavedení DPH ve všech členských státech Evropské unie bylo následkem harmonizačních snah, které započaly v 60. letech minulého století. K naplnění došlo již v roce 1973, ale pravidla užívání se výrazně odlišovaly. Ke sjednocení značně přispěla tzv. Šestá směrnice o DPH z roku 1977, která určila pravidla pro výpočet a upřesnila, které druhy zboží a služeb budou dani podléhat. Se sjednocením sazeb mnoho států nesohlasilo, především z důvodu zásahu do národní suverenity a ztráty důležitého nástroje fiskální politiky. Evropská komise tedy přehodnotila svůj postoj, a kromě toho, že byly stanoveny pouze hranice základní a snížené sazby, udělila také několik výjimek.

Harmonizace v oblasti daně z přidané hodnoty od dob jejího zavedení v Evropské unii již značně pokročila, stále však existují mezi jednotlivými členskými státy určité rozdíly. V praktické části diplomové práci jsou zkoumány systémy daně z přidané hodnoty v pěti vybraných státech EU. Největší rozdíly jsou na základě analýzy daňových systémů patrné ve struktuře daňového mixu v počtu i výši sazeb DPH.

Specifickou strukturu složené daňové kvóty má Dánsko a Česká republika. V Dánsku představují nejvyšší podíl přímé daně a platby na sociální pojištění jsou téměř nulové, ve srovnání s Českou republikou, kde sociální pojištění představuje hlavní příjem do veřejného rozpočtu. U všech vybraných zkoumaných zemí je patrný růst daňové kvóty, tedy i zvyšování celkové daňové zátěže.

Ve většině států, především v Maďarsku, byl potvrzen trend zvyšování nepřímých daní či přesun daňového zatížení od přímých daní k daním nepřímým. Avšak přestože dochází k postupnému zvyšování základních sazeb DPH, dopad na konečné spotřebitele je z důvodu růstu mezd téměř konstantní. Výjimku tvoří pouze Maďarsko a Španělsko, kde byly provedeny výrazné změny.

Také byl ve všech státech identifikován růst efektivnosti výběru daně z přidané hodnoty formou snižování mezery ve výběru DPH. Ke zlepšení výběru daní přispěla opatření proti daňovým podvodům rozšířením působnosti „reverse charge“ a také elektronizace v oblasti výběru daní i kontrol. Členské země Evropské unie by měly i nadále spolupracovat v boji proti daňovým únikům a podvodům.

Hlavním přínosem předložené diplomové práce bylo analyzování dopadu DPH na jednotlivce a veřejné rozpočty. Tato práce poskytuje komparaci systémů daně z přidané hodnoty v pěti členských zemích Evropské unie. Přestože některé státy mají daň vyšší, v rozpočtu konečných spotřebitelů se může tato daň projevit méně než v jiných státech, kde je daň nižší. Takovým příkladem je Dánsko. Přestože je DPH v Dánsku vysoké, jsou domácnosti touto daní zatíženi méně, než je tomu například v České republice, ve které i nižší daň způsobí výraznější dopad na končené spotřebitele.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Daňová kvóta ve vybraných státech EU	14
Tab. č. 2: Přehled nejdůležitějších směrnic upravujících DPH	22
Tab. č. 3: Vybrané položky podléhající snížené sazbě DPH, 2017 (v%)	67
Tab. č. 4: Náklady na výběr 100 jednotek daní ve vybraných státech EU	71
Tab. č. 5: Dopad DPH na domácnosti a veřejné rozpočty vybraných států EU, 2014 ...	73

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Vývoj průměrné daňové kvóty v EU, 2006-2014 (v %)	13
Obr. č. 2: Vývoj složené daňové kvóty v České republice, 2000-2015 (v %)	29
Obr. č. 3: Vývoj sazeb DPH v ČR, 1993-2017 (v %)	31
Obr. č. 4: Příjem z DPH v ČR, 2000-2015	32
Obr. č. 5: Mezera ve výběru DPH v ČR, 2010-2014	34
Obr. č. 6: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v ČR, 2015 (v hod)	35
Obr. č. 7: Implicitní daňová sazba na spotřebu v ČR, 2002-2014 (v %)	36
Obr. č. 8: Dopad DPH na domácnosti v ČR, 2010-2014	37
Obr. č. 9: Vývoj sazby DPH v Dánsku, 1967-1992 (v %)	38
Obr. č. 10: Složená daňová kvóta v Dánsku, 2000-2015 (v %)	39
Obr. č. 11: Příjmy z DPH v Dánsku, 2000-2015	40
Obr. č. 12: ITR na spotřebu v Dánsku, 2002-2014 (v %)	41
Obr. č. 13: Dopad DPH na domácnosti v Dánsku, 2010-2014	41
Obr. č. 14: Mezera ve výběru DPH v Dánsku, 2010-2014	42
Obr. č. 15: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v Dánsku, 2015 (v hod)	43
Obr. č. 16: Vývoj složené daňové kvóty v Německu, 2002-2015	44
Obr. č. 17: Vývoj sazeb DPH v Německu, 1968-2006 (v %)	45
Obr. č. 18: Příjem z DPH v Německu, 2000-2015	46
Obr. č. 19: ITR na spotřebu v Německu, 2002-2014 (v %)	47
Obr. č. 20: Dopad DPH na domácnosti v Německu, 2010-2014	47
Obr. č. 21: Mezera ve výběru DPH v Německu, 2010-2014	48
Obr. č. 22: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v Německu, 2015 (v hod)	49
Obr. č. 23: Vývoj sazeb DPH ve Španělsku, 1986-2012	51
Obr. č. 24: Vývoj složené daňové kvóty Španělska, 2000-2015 (v %)	52
Obr. č. 25: ITR na spotřebu ve Španělsku, 2002-2014	53
Obr. č. 26: Dopad DPH na domácnosti ve Španělsku, 2010-2014	53
Obr. č. 27: Příjem z DPH ve Španělsku, 2000-2015	54
Obr. č. 28: Mezera ve výběru DPH ve Španělsku, 2010-2014	55
Obr. č. 29: Časová náročnost spojená s daňovou povinností ve Španělsku, 2015 (v hod)	56
Obr. č. 30: Vývoj složené daňové kvóty v Maďarsku, 2000-2015 (v %)	57
Obr. č. 31: ITR na spotřebu v Maďarsku, 2002-2014 (v %)	58
Obr. č. 32: Dopad DPH na domácnosti v Maďarsku, 2010-2014	59
Obr. č. 33: Vývoj sazeb DPH v Maďarsku, 1988-2012	60
Obr. č. 34: Příjem z DPH v Maďarsku, 2000-2015	61
Obr. č. 35: Mezera ve výběru DPH v Maďarsku, 2010-2014	62
Obr. č. 36: Časová náročnost spojená s daňovou povinností v Maďarsku, 2015 (v hod)	63
Obr. č. 37: Složená daňová kvóta ve vybraných státech EU, 2000-2015 (v %)	64
Obr. č. 38: Struktura složené daňové kvóty ve vybraných státech EU, 2014 (v %)	65
Obr. č. 39: Vývoj základních sazeb DPH ve vybraných státech, 1967-2017 (v %)	66
Obr. č. 40: ITR na spotřebu ve vybraných zemích EU, 2002-2014 (v %)	68
Obr. č. 41: Dekompozice ITR na spotřebu ve vybraných státech EU, 2014 (v %)	68
Obr. č. 42: Podíl DPH na příjmech domácností ve vybraných zemích EU, 2010-2014 (v %)	69
Obr. č. 43: Příjem z DPH ve vybraných státech EU, 2000-2015 (v % HDP)	70

Obr. č. 44: Mezera ve výběru DPH, 2014 (v mil. EUR)	71
Obr. č. 45: Časová náročnost spojená s daňovou povinností, 2014 (v hod).....	72

Seznam použitých zkratk

CZ	Česká republika
ČR	Česká republika
DE	Německá spolková republika
DK	Dánsko
DKK	Dánská koruna
DPH	Daň z přidané hodnoty
ES	Španělsko
ES	Estonsko
EU	Evropská unie
EUR	Euro
HDP	Hrubý domácí produkt
HU	Maďarsko
ITR	Implicitní daňová sazba
KČ	Koruna česká
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
PwC	Společnost PricewaterhouseCoopers
SKAT	Dánská celní a daňová správa

Seznam použitých zdrojů

- [1] Agencia Tributaria. *Tax Agency Reports: Annual Report 2015* [online]. [cit. 3.3.2017]. Dostupné z: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2015/1_INTRODUCCION/1_INTRODUCCION.html
- [2] Agencia Tributaria. *Value Added Tax (VAT)* [online]. [cit. 3.3.2017]. Dostupné z: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_el_valor_anadido_IVA_/Impuesto_sobre_el_valor_anadido_IVA_.shtml
- [3] BusinessInfo.cz. *Souhrnná teritoriální informace Maďarsko* [online]. 2016 [cit. 6.3.2017]. Dostupné z: <http://services.czechtrade.cz/pdf/sti/madarsko-2016-05-31.pdf>
- [4] BusinessInfo.cz. *Španělsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. 2016 [cit. 3.3.2017]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spanelsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18555.html>
- [5] Deloitte. *Taxation and Investment in Hungary 2015* [online]. 2015 [cit. 6.3.2017]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryguide-2015.pdf>
- [6] EconomyWatch. *Value Added Tax (VAT)* [online]. 2010 [cit. 11.10.2016]. Dostupné z: <http://www.economywatch.com/business-and-economy/vat.html>
- [7] EUR- Lex- Europa.eu. *SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty* [online]. 2006 [cit. 6.2.2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:cs:PDF>
- [8] European Commission. *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on an action plan on VAT* [online]. 2016 [cit. 23.1.2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf
- [9] European Commission. *Action Plan on VAT* [online]. 2016 [cit. 24.1.2014]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en
- [10] European Commission. *Better regulation: why and how* [online]. 2016 [cit. 24.1.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/better-regulation-why-and-how_cs
- [11] European Commission. *Commission presses Member States on VAT revenue collection* [online]. 2015 [cit. 23.1.2017]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5592_en.htm

- [12] European Commission. *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT: Country Report Czech Republic 2016* [online]. 2016 [cit. 13.2.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_czech_en.pdf
- [13] European Commission. *COMMISSION STAFF WORKING DOKUMENT: Country Report Denmark 2016* [online]. 2016 [cit. 15.2.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_denmark_en.pdf
- [14] European Commission. *STRUCTURES OF THE TAXATION SYSTEMS IN THE EUROPEAN UNION: 1995-2004* [online]. 2016 [cit. 6.3.2017]. Dostupné z: <http://www.pedz.uni-mannheim.de/daten/edz-h/gdz/06/Structures2006.pdf>
- [15] European Commission. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report* [online]. 2016 [cit. 28.1.2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf
- [16] European Commission. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. 2016 [cit. 24.1.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf
- [17] European commission. *VAT GAP Report* [online]. 2016 [cit. 27.1.2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016_vat_gap_factsheet.pdf
- [18] European Commission. *VAT Rates applied in the Member States of the European Union* [online]. 2016 [cit. 26.1.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
- [19] European Commission. *Press Release details: Action Plan on VAT: Questions and Answers* [online]. 2016 [cit. 25.1.2017]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1024_en.htm
- [20] European Commission. *Press Release details: Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers* [online]. 2016 [cit. 25.1.2017]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm
- [21] Eurostat. *Main national accounts tax aggregates* [online]. 2016 [cit. 22.10.2016]. Dostupné z: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en
- [22] eurostat: Statistics Explained. *Breakdown of tax revenue by country and by detailed tax categories* [online]. 2016 [cit. 14.2.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/e/e0/Breakdown_of_tax_revenue_by_country_and_by_detailed_tax_categories_in_2015_%28%25_of_GDP%29.png

- [23] eurostat: Statistics Explained. *Total tax revenue by country, 1995-2015 (% of GDP)* [online]. 2016 [cit. 14.2.2017]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2015_\(%25_of_GDP\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2015_(%25_of_GDP).png)
- [24] Evropský parlament. *Fakta a čísla o Evropské unii: Nepřímé daně* [online]. 2016 [cit. 6.2.2017]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.3.html
- [25] Finanční správa. *Výroční zpráva Finanční správy za rok 2015* [online]. 2016 [cit. 2.2.2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Vyrocni_zprava_FS_2015.pdf
- [26] Finanční správa. *Informace GFR k uplatnění sazeb DPH od 1. 1. 2015* [online]. 2015 [cit. 25.1.2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/sazby-dane/2015>
- [27] Finanční správa. *Přehled nejdůležitějších změn pro občany na rok 2016* [online]. 2015 [cit. 28.1.2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/prehled-nejdulezitejsich-zmen-pro-obcany-6940>
- [28] Finanční správa. *Výroční zpráva české daňové správy 2011* [online]. 2011 [cit. 6.2.2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/vz_cds_2011.pdf
- [29] GEBAUER, Andrea. Bundesministerium der Finanzen. *The European VAT System And The German Application* [online]. 2006 [cit. 25.2.2017]. Dostupné z: <https://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/Eventos/EspecialistasPoliticaTributaria/The%20European%20VAT%20System%20and%20The%20German%20Application%20-%20Andrea%20Gebauer.pdf>
- [30] Germany Trade & Invest. *Value-added Tax (VAT)* [online]. [cit. 24.2.2017]. Dostupné z: <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/value-added-tax-vat.html>
- [31] HÁJEK, Ladislav. Daňové zatížení v zemích OECD a prostor pro jeho snižování v ČR. *Czech Journal of Economics and Finance* [online časopis]. 2002, **52**(11), s. 622-24 [cit. 14.2.2017]. ISSN 2464-7683. Dostupné z: http://journal.fsv.cuni.cz/storage/796_622_624.pdf
- [32] JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Monografie. Ostrava: Key Publishing s.r.o. 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.
- [33] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy: European Business School SE, 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.

- [34] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [35] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [36] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [37] kurzy.cz. *Daňové příjmy - DPH (Vybrané ukazatele státního rozpočtu) - ekonomika ČNB* [online]. 2016 [cit. 25.1.2017]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/cnb/ekonomika/danove-prijmy-dph/>
- [38] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [39] LexMundi. *Guide to Doing Business: Hungary* [online]. 2015 [cit. 6.3.2017]. Dostupné z: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiq-53YvMTSAhVmK8AKHdYyAHIQFggzMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.lexmundi.com%2FDocument.asp%3FDocID%3D8088&usg=AFQjCNEpsrB6vYrZcKE6x4ZidhrqCKr2Vw&sig2=0cEVqqYcc_anNDb4PlzKuA
- [40] MAAYTOVÁ, Alena, OCHRANA, František. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5561-8.
- [41] MÁCHÁČEK, Vít. Zdanění v EU - struktura a efektivita výběru daní. *Měsíčník EU aktualit* [online časopis]. 2016, **13**(151), 16 [cit. 10.9.2016]. ISSN 1801-5042. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Mesicnik_EU_aktualit/Mesicnik_EU_aktualit/Prilohy/mesicnik_2016_04.pdf
- [42] Ministerstvo financí České republiky. *Daňové trendy v zemích EU* [online]. 2007 [cit. 27.10.2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2007/2007-06-26-tiskova-zprava-5695-5695>
- [43] Ministerstvo financí České republiky. *Vlastní zdroje: Systém vlastních zdrojů Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 20.10.2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/hospodareni-eu/vlastni-zdroje>
- [44] Ministerstvo financí České republiky. *Změny v daňových zákonech v roce 2015* [online]. 2014 [cit. 25.1.2017]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>
- [45] NERUDOVOVÁ, Danuše. *Hamonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, a. s. 2005. ISBN 80-7357-142-0.

- [46] NERUDOVIÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [47] OECD. *Government at a Glance 2015* [online]. 2015 [cit. 3.2.2017]. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2015_gov_glance-2015-en
- [48] OECD.Stat. *Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables* [online]. 2017 [cit. 3.3.2017]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- [49] PÁTEK, Václav. *DPH u finančních a pojišťovacích služeb nejen pro banky a pojišťovny: právo ES v praxi*. Praha: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-001-0.
- [50] PAVLÁSEK, Vlastimil, HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance a daně v České republice*. Plzeň: NAVA, 2011. ISBN 978-80-7211-395-8.
- [51] PELTRÁM, Antonín. [elogistika.info](http://www.elogistika.info). *Návrh Komise na modernizaci DPH v EU* [online]. 2016 [cit. 24.1.2017]. Dostupné z: <http://www.elogistika.info/navrh-komise-na-modernizaci-dph-v-eu/>
- [52] PricewaterhouseCoopers. *Value Added Tax in Denmark: A Guide for Non-resident Businesses* [online]. 2016 [cit. 14.2.2017]. Dostupné z: <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2016/pwc-vat-in-denmark-2016.pdf>
- [53] PwC and the World Bank Group. *Paying Taxes 2017: In-depth analysis on tax systems in 190 economies* [online]. [cit. 13.2.2017]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017.html>
- [54] SKAT. *Tax in Denmark - An introduction to the Danish tax system for non-Danish speakers* [online]. 2016, verze 3. Edition [cit. 14.2.2017]. Dostupné z: <http://www.skat.dk/getFile.aspx?Id=130346>
- [55] SKAT. *Taxation in Denmark* [online]. [cit. 14.2.2017]. Dostupné z: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2068705&vId=0>
- [56] SULPHEY, M. M., BASHEER, Az-har. *Laws for business*. New Delhi: PHI Learning, 2011. ISBN 978-81-203-4249-1.
- [57] ŠIKORÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [58] ŠIROKÝ, Jan, KRAJŇÁK, Michal. *Základy daňové teorie. Cvičebnice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 116 s. ISBN 978-80-7478-927-4.

- [59] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [60] Tax reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal. *European Economy - Institutional Paper 008/2015*[online]. European Commission, Office for Official Publications of the European Communities. Luxembourg: 2015 [cit.3.2.2017]. ISSN: 2443-8014. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/ip008_en_2.pdf
- [61] UKEssays. *Criteria For Evaluating A Tax System* [online]. 2015 [cit. 23.10.2016]. Dostupné z: <https://www.ukessays.com/essays/economics/criteria-for-evaluating-a-tax-system-economics-essay.php>
- [62] URBAN, Jan. *Teorie národního hospodářství*. 4. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-724-9.
- [63] VESECKÝ, Zdeněk. Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát. *Podnikatel.cz* [online]. 2013 [cit. 25.1.2017]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>
- [64] ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Radim. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vyd. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-21-2.
- [65] Zákon č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty
- [66] ŽUROVEC, Michal. Ministerstvo financí České republiky. *Výběr DPH se významně zlepšuje i v mezinárodním srovnání* [online]. 2016 [cit. 28.1.2017]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/vyber-dph-se-vyznamne-zlepsuje-i-v-mezin-26067>

Abstrakt

PÁNKOVÁ, Linda. *Vybrané aspekty DPH v EU*. Plzeň, 2017. 86 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňový dopad, mezinárodní srovnání

Předložená práce se zabývá systémem daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Zaměřena je především na historický vývoj DPH, aktuální právní úpravu a dopad na veřejné rozpočty a konečné spotřebitele v pěti vybraných státech Evropské unie. Zvolenými státy jsou kromě České republiky, také Dánsko, Německo, Španělsko a Maďarsko. V případě veřejných rozpočtů je kromě nákladů spojených s výběrem daní analyzován příjem plynoucí z DPH a efektivita výběru formou mezery ve výběru daně z přidané hodnoty. Jelikož jsou nositeli daňového břemene koneční spotřebitelé, kterými jsou domácnosti, je u každé země analyzováno celkové daňové zatížení, daňové zatížení spotřeby, výše sazeb DPH a produkty či služby, ke kterým se jednotlivé sazby vztahují. Analyzován je také dopad daně z přidané hodnoty na rozpočty domácností. Výše daňového dopadu na konečné spotřebitele je měřena formou velikosti podílů daňové povinnosti domácností na mediánu příjmu v každé ze zvolených zemí.

Abstract

PÁNKOVÁ, Linda. *Selected aspects of VAT in EU*. Plzeň, 2017. 86 s. Diploma Thesis. University of West Bohemia, Faculty of Economics.

Key words: value added tax, tax burden, international comparison

This diploma thesis deals with the system of value added tax in the European Union. It is focused on the historical development of VAT, current legislation and the impact on public budgets and final consumers in five selected states of the European Union. In the thesis are evaluated VAT systems in the Czech Republic, Denmark, Germany, Spain and Hungary. With regards to the public budgets there are not only analysis of the tax administration costs associated with tax collection but also income from value added tax and efficiency of using VAT GAP. Since the tax burden is borne by final consumers, which are households, for each country is analyzed the total tax burden, the tax burden on consumption, the level of VAT rates and the products or services to which individual rates are applied. The impact of VAT on household budgets is also analyzed. The impact of the tax on the final consumers is measured by the share of household VAT liability on the median income of households in each of the selected countries.