POSTAVENÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ZEMÍCH OECD

STATUS OF VALUE ADDED TAX IN OECD COUNTRIES

Šárka Sobotovičová

Abstrakt: *Cílem tohoto příspěvku bylo zhodnotit vzájemnou závislost vybraných ukazatelů daně z přidané hodnoty (koeficient výkonnosti daně z přidané hodnoty, podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP, podíl výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech a základní sazba daně) v rámci zemí OECD. Ve výzkumu jsou využita statistická data OECD, jejichž závislost je zkoumána pomocí korelace. U zkoumaných veličin byla zjištěna silná závislost mezi základní sazbou daně a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP. Statisticky významná je také závislost mezi podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech. Ve vztahu k výkonnosti DPH nebyla zjištěna významná závislost na zkoumaných faktorech.*

Klíčová slova: *daň z přidané hodnoty, koeficient výkonnosti, základní sazba, podíl DPH na celkových daňových výnosech.*

Abstract: *The aim of the paper is evaluation of the interdependence of selected value added tax indicators in OECD countries (VAT revenue ratio, VAT as a percentage of GDP, share of VAT on total tax revenues and standard VAT rates). OECD statistical data are used in the research and dependence of variables is investigated. Based on the correlation, there was detected a strong correlation between the standard VAT rate and VAT as a share of GDP. Statistically significant is also the dependence between VAT as a share of GDP and the proportion of VAT on total tax revenues. No significant dependence on the factors examined in relation to the VAT performance was found.*

Keywords: *VAT, VAT revenue ratio, standard rate, VAT as percentage of total taxation.*

JEL klasifikace: *H25, H71.*

1 ÚVOD

Jak uvádí Charlet a Owens (2010) je daň z přidané hodnoty zavedena ve více než 150 zemích světa. Tyto země uplatňují daň na základě evropského modelu nebo jiný typ univerzální daně ze spotřeby. První skupina zemí, z nichž mnohé jsou členy EU, obecně uplatňuje kromě základní sazby daně také jednu či více snížených sazeb a větší množství výjimek. Druhá skupina zemí má mnohem širší základnu pro standardní sazbu nebo dává přednost systému s jednou sazbou daně.

Pokračující globalizace obchodu klade stále větší tlak na mezinárodní aspekty systému DPH, jelikož rozdílné systémy DPH uplatňované v jednotlivých státech působí řadu problémů jak podnikům, tak i daňovým správám. Absence jednotných pravidel pro mezinárodní dodávky zboží snižuje schopnost vlád vybírat daně a vytváří nejistotu pro podniky. Proto je věnována velká pozornost zlepšení a zefektivnění systému daně z přidané hodnoty také v členských zemích OECD, jelikož DPH je uplatňována ve 34 členských zemích a jedinou zemí, která DPH dosud nezavedla je USA (OECD, 2016).

Daň z přidané hodnoty má ve většině států významné postavení z hlediska daňových výnosů proto jsou sazby daně z přidané hodnoty předmětem mnoha zkoumání. Vývojem sazeb daně a jejich změn v rámci Evropské unie se ve svých příspěvcích zabývali například Sobotovičová a Janoušková (2011), Andrejovská a Mihóková (2015) nebo Široký a Kovářová (2011).

Mnohé studie, mezi nimiž je možno zmínit například Copenhagen economic study (2007), ukazují, že systém DPH se širokým základem a nejlépe s jednou sazbou daně by se velmi blížil ideální, čistě spotřební dani a vedl by k omezení administrativních nákladů. Nicméně stále existuje mnoho rozdílných přístupů k uplatnění počtu sazeb daně z přidané hodnoty. Jak uvádí Široký (2008), k diferenciaci sazeb daně došlo v naprosté většině zemí pod vlivem sociálně politických tlaků. Nižší sazba daně je proto ukládána na výrobky a služby, které zajišťují základní životní potřeby. Široký rozptyl sazeb daně však vede k porušení zásady neutrality daně, deformaci cenových relací, vznikají distribuční efekty a zvyšuje se distorzita. Jak uvádí Bánociová,

Novikmecová a Zlaczká (2014) existence více sazeb DPH s řadou výjimek vytváří také možnosti daňových úniků.

Na druhou stranu jak uvádí Kubátová (2006), má jedna sazba DPH regresivní dopad vzhledem k důchodům, jelikož sklon ke spotřebě s růstem důchodu klesá a diferencované sazby daně mohou zajistit uplatnění vyšší spravedlnosti zdanění podle principu platební schopnosti. Stanovením dopadu změn DPH na daňové zatížení vybraných domácností daní z přidané hodnoty se ve svém výzkumu zabývali Střílková a Široký (2015). Na základě výzkumu byl potvrzen regresivní charakter DPH, jelikož bylo ověřeno, že domácnosti s vyšším čistým příjmem vynakládají výrazně vyšší výdaje na nákup zboží a služeb podléhajících snížené sazbě DPH než domácnosti s nižšími příjmy.

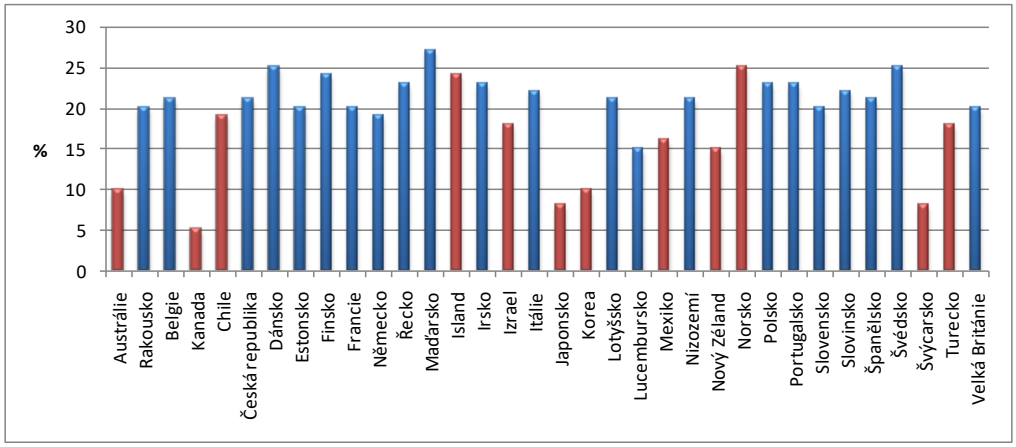
Vlivem uplatnění snížené sazby daně pro určité druhy výrobků či služeb se zabývají mnohé studie. Například daňovou neutralitu v souvislosti se shodnou sazbou daně pro elektronické a tištěné knihy ve své studii zkoumá Linklater (2014). Analýzou dopadu převodu některých služeb s vysokým podílem lidské práce ze základní do snížené sazby DPH v ČR se zabývali Randová, Krajňák a Friedrich (2013). Ačkoliv v mnoha zemích, které uplatňují DPH, existuje více sazeb daně a množství výjimek, jedná se o faktory snižující efektivitu daně z přidané hodnoty a vytvářející prostor pro daňové úniky (OECD, 2016).

2 METODOLOGIE A DATA

2.1 Vybrané ukazatele DPH

Jak je zřejmé z obrázku 1, ve výši základních sazeb DPH existují mezi členskými zeměmi OECD velké rozdíly. Základní sazba se pohybuje v rozmezí od 5 % (Kanada), do 27 % (Maďarsko). Nevážený průměr základní sazby ve všech zemích OECD je 19,2 %. Průměrná výše základní sazby daně v členských zemích OECD, které jsou současně i členy EU, je 21,6 % a ve státech OECD mimo EU je to pouze 14,7 %.

Obrázek 1: Základní sazby DPH v zemích OECD v roce 2014 (%)



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD (2016)

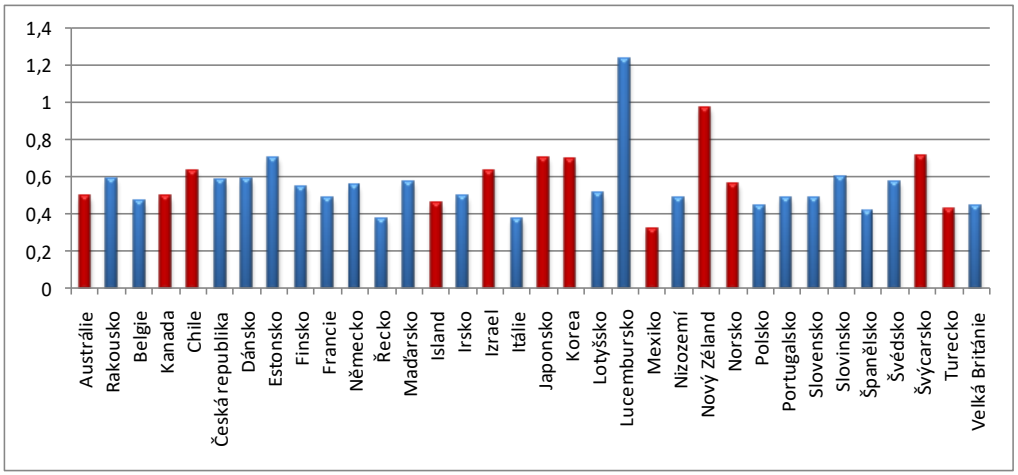
Každá země má specifický mix sazeb, výjimek a osvobození, které jsou uplatňovány z důvodů historických, ekonomických, sociálních a politických. Jednou z možností, jak zajistit vyšší výnosy z DPH bez zvyšování základní sazby daně je zlepšení výkonnosti daně. To zahrnuje rozšíření daňového základu, omezenější používání snížených sazeb a osvobození od daně, efektivnější daňovou správu a lepší dodržování zákona. Teoreticky je daň z přidané hodnoty nejefektivnější, když je uložena paušálně na veškeré zboží a služby a je uplatněna jedna sazba daně (OECD, 2016).

Proto se OECD mimo jiné ve svých analýzách zabývá také měřením výkonnosti DPH. Jedním z nástrojů, který je považován za vhodný indikátor výkonnosti DPH je VAT Revenue Ratio (VRR). Tento koeficient vyjadřuje vztah mezi teoretickým výnosem DPH a skutečným inkasem DPH. Teoretický výnos představuje výnos, který by byl dosažen při uplatnění základní sazby na celý potenciální daňový základ za současného splnění podmínky, že bude veškerá daň skutečně vybrána daňovou správou (OECD, 2016). Optimální hodnota VRR je rovna jedné a jedná se o teoretickou situaci, že všechny výdaje na konečnou spotřebu podléhají DPH v základní sazbě a veškerá daň je vybrána. Nízká hodnota koeficientu výkonnosti signalizuje, že základní sazbě daně podléhá jen malá část daňového základu nebo významné selhání státu ve výběru splatné daně. Hodnoty koeficientu výkonnosti VRR v členských státech OECD jsou uvedeny v obrázku 2.

Hodnota koeficientu výkonnosti se pohybuje v rozmezí od 0,32 v Mexiku do 1,32 v Lucembursku. Z hlediska výkonnosti DPH má Lucembursko specifické postavení a koeficient VRR se od konce 90. let neustále zvyšuje

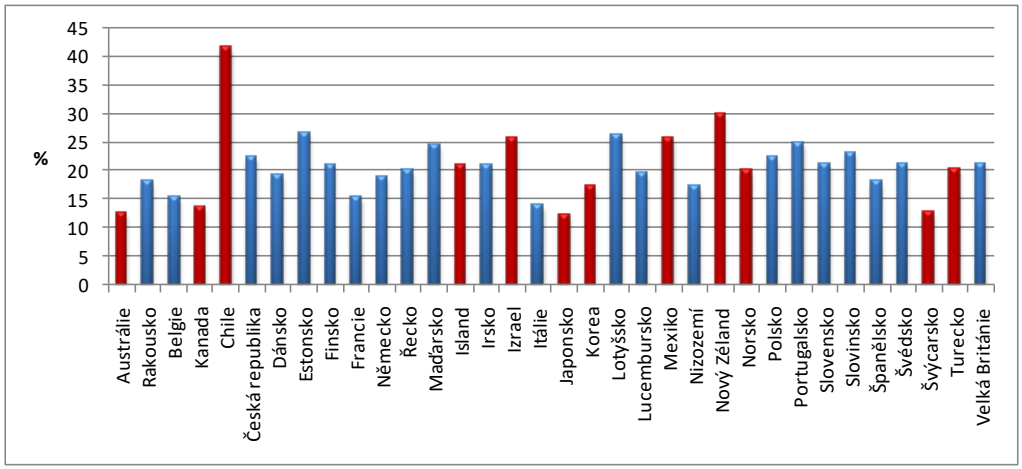
v souvislosti s pravidly uplatňování DPH v rámci EU. Tato výše je ovlivněna zejména liberalizací finančních služeb a rozmachem společností E-commerce a zrcadlí postavení Lucemburska jako mezinárodního finančního centra (OECD, 2016). Kromě Lucemburska má ještě vysoký koeficient výkonnosti Nový Zéland (0.97), který je státem uplatňujícím širokou základnu pro základní sazbu daně s omezenými výjimkami a omezeným použitím nulové sazby. Nízká hodnota VRR v Mexiku je pravděpodobně způsobena kombinací několika faktorů, jako je rozsah osvobození od DPH, rozsáhlé uplatňování nulové sazby pro domácnosti a vysoká daňová mezera z hlediska DPH (OECD, 2016). Průměrná hodnota koeficientu výkonnosti v zemích OECD je 0,56 a 19 zemí má VRR nižší než je průměrná hodnota. Země OECD, které jsou současně členy EU, mají průměrnou hodnotu nižší (0,54) než země OECD mimo EU (0,59). To potvrzuje, že režimy DPH, s mnoha sníženými sazbami daně a osvobozeními od daně mají za následek významné snížení výkonnosti DPH ve srovnání s plně efektivním režimem.

Obrázek 2: Koeficienty výkonnosti v zemích OECD v roce 2014



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD (2016)

Obrázek 3: Podíl výnosů DPH na celkových daňových výnosech v zemích OECD v roce 2014 (%)



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD (2016)

Výnosy z daní ze spotřeby, především v podobě výnosů DPH, se po roce 2000 stabilizovaly v daňovém mixu zemí OECD. Podíl výnosů z DPH na celkových daňových výnosech se v jednotlivých státech liší, a to od 12,2 % v Japonsku až po 41,6 % v Chile, jak je vidět v obrázku 3. Průměrný podíl výnosů DPH na celkových daňových výnosech v zemích OECD je 20,7 %. Přičemž průměrný podíl v zemích OECD, které jsou současně členy EU, je mírně nižší (20,5 %) a u zemí mimo EU je to 21 %. Z těchto údajů je patrné, že rozdíl mezi zeměmi EU a zeměmi mimo EU v rámci OECD není výrazný, ačkoliv mezi jednotlivými zeměmi výrazné rozdíly existují (viz Japonsko a Chile – téměř 30 procentních bodů). V rámci zemí EU nejsou rozdíly tak markantní, nejnižší podíl DPH je v Itálii (13,8 %) a nejvyšší v Estonsku (26,4 %), z čehož je patrné, že rozdíl je méně než 13 procentních bodů.

2.2 Cíl a metody

Cílem tohoto příspěvku bylo zhodnotit vzájemnou závislost vybraných ukazatelů daně z přidané hodnoty v rámci zemí OECD. Ve výzkumu jsou použita sekundární statistická data publikovaná OECD (2016). Vybrané ukazatele byly porovnány za rok 2014, jelikož novější data nebyla pro všechny ukazatele dostupná. Ke statistickým výpočtům byla použita korelace, která byla zpracována v programu SPSS, grafy byly zpracovány v programu Excel.

Pro zkoumání byly vybrány ukazatele, které významným způsobem charakterizují daň z přidané hodnoty a její postavení v rámci daňových systémů v jednotlivých zemích, a to podíl výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech a podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP. Dále byl využit koeficient výkonnosti DPH, který je využíván OECD pro komparaci schopnosti jednotlivých zemí účinně zajistit potenciální daňový základ pro DPH. Kromě toho byla do porovnání zahrnuta také základní sazba daně z přidané hodnoty, jejíž výše je v jednotlivých zemích OECD výrazně diferencovaná (rozdíl mezi nejnižší a nejvyšší je 22 %).

3 VÝSLEDKY

V korelační matici (tab. 1) jsou prezentovány výsledky závislosti ukazatelů: koeficient výkonnosti (VRR), podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP (DPH/HDP), podíl výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech (DPH/DANĚ) a základní sazby daně (ZS).

Tabulka2: Korelační matice vybraných ukazatelů

	Korelace	VRR	DPH/HDP	DPH/daně	ZS
VRR	Pearsonův koef.	1			
	Signifikace				
	Počet	35			
DPH/HDP	Pearsonův koef.	0,22	1		
	Signifikace	0,20			
	Počet	35	35		
DPH/DANÉ	Pearsonův koef.	0,15	0,57	1	
	Signifikace	0,38	0		
	Počet	35	35	35	
ZS	Pearsonův koef.	- 0,31	0,74	0,34	1
	Signifikace	0,66	0	0,44	
	Počet	35	35	35	35

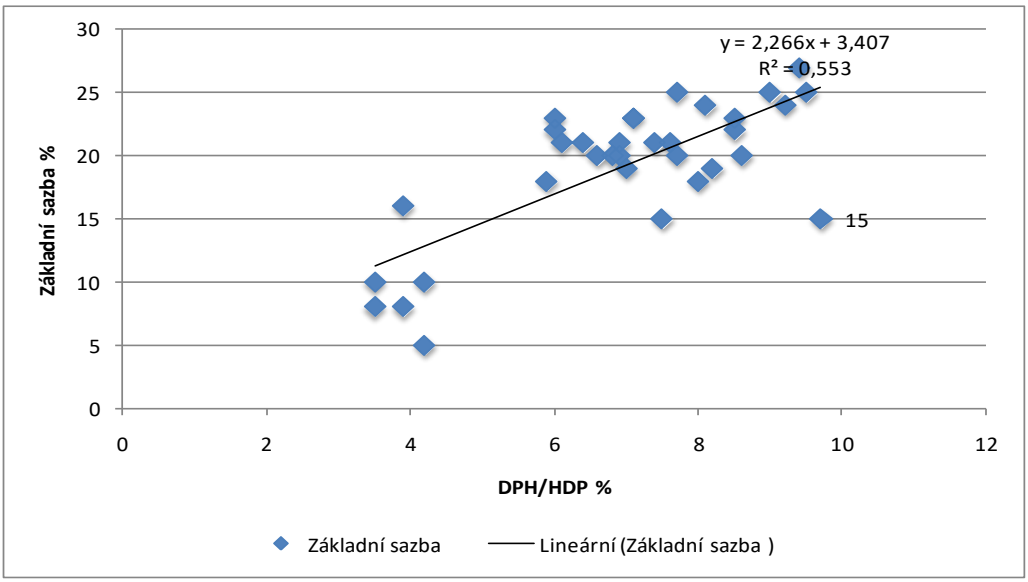
Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD (2016)

Velmi silná závislost se prokázala mezi základní sazbou daně a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP. Statisticky významná je také silná závislost mezi podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech. Střední korelace je mezi základní sazbou daně a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech, zatímco mezi základní sazbou

daně a koeficientem výkonnosti je střední negativní korelace. V obou případech je také signifikace 0, což signalizuje, že koeficient je statisticky významný.

Na obrázku 4 je graficky znázorněna korelace mezi základní sazbou daně a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP. Zde je výjimkou Nový Zéland, který má poměrně nízkou sazbu daně (ve výši 15 %) a vysoký podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP (9,7 %), který je nejvyšší ze všech zemí OECD. Toto může být vysvětleno skutečností, že zde neexistují snížené sazby daně a je uplatňováno jen velmi málo výjimek. Podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP je v 6 státech (Austrálie, Kanada, Japonsko, Korea, Mexiko a Švýcarsko) nižší než 5 %. Ve všech těchto státech je základní sazba nižší, než je průměr v zemích OECD (s výjimkou Mexika základní sazba nepřevyšuje 5 %) a nejsou členskými státy Evropské unie.

Obrázek 4: Korelace mezi základní sazbou DPH a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP v zemích OECD (%)

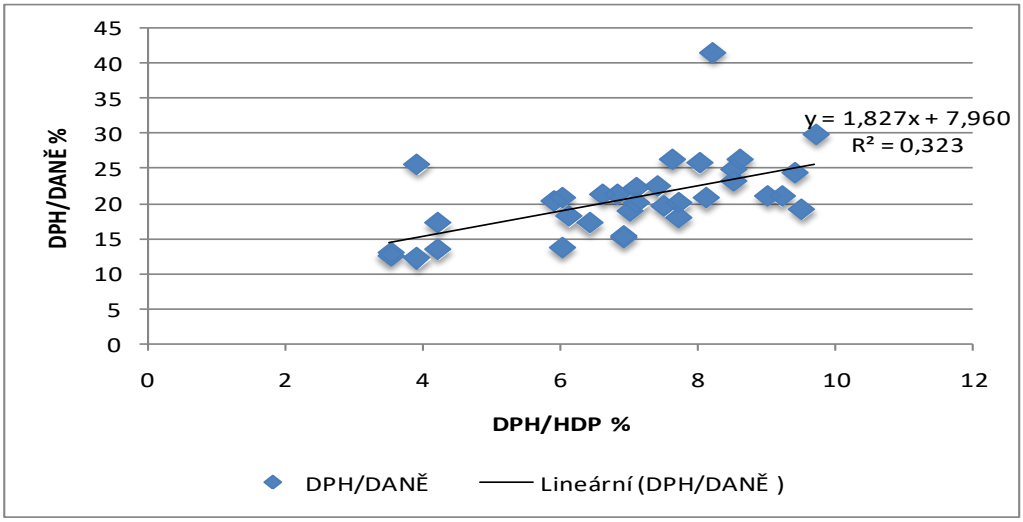


Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD (2016)

Silná závislost je také mezi podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP a podílem výnosů DPH na celkových daňových výnosech (obr. 5). Odlehlým bodem je zejména Chile z důvodu vysokého podílu výnosů DPH na daňových výnosech, jak je již uvedeno výše. A dále také Mexiko, které má šestý nejvyšší podíl výnosů DPH na celkových daňových výnosech a spolu s Japonskem druhý nejnižší podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP. V souvislosti s koeficientem výkonnosti, který má Mexiko nejnižší ze všech

zemí OECD je zde další prostor pro zvýšení výnosů DPH. Co se týká České republiky, ta se v obou zkoumaných veličinách pohybuje mírně nad průměrem zemí OECD.

Obrázek 5: Korelace mezi podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP a podílem výnosů DPH na celkových daňových výnosech v zemích OECD (%)



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD (2016)

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Přístupy ke stanovení daňového mixu se soustřeďují zejména na vzájemný poměr přímých a nepřímých daní. V některých zemích převládá názor, že by se mělo preferovat vyšší zdanění spotřeby, což umožní nižší daně z příjmů. Co se týká daně z přidané hodnoty, tak její podíl na daňových výnosech ve většině států se od doby jejího zavedení zvyšuje a průměr v zemích OECD v roce 2014 byl 20,7 %.

Při srovnání zemí v rámci OECD, které jsou současně členskými státy EU, se zeměmi mimo EU bylo zjištěno, že země mimo EU mají nižší průměrnou základní sazbu daně (14,67 %) ale vyšší podíl výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech a také vyšší výkonnost DPH. Země, které jsou současně členy EU, mají vysokou průměrnou základní sazbu (21,64 %) a vysoký podíl výnosů daně z přidané hodnoty na HDP.

Na základě komparativní analýzy bylo zjištěno, že výkonnost DPH v zemích OECD vykazuje nízkou závislost na zkoumaných faktorech. Obecně je možno říci, že výkonnost DPH závisí na třech hlavních faktorech, kterými jsou

strukturální rysy daně, efektivní daňové správě a míře dodržování daňových předpisů (OECD, 2016).

Velmi silná pozitivní závislost byla zjištěna mezi podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP a základní sazbou daně a silná korelace mezi podílem výnosů daně z přidané hodnoty na HDP a podílem výnosů daně z přidané hodnoty na celkových daňových výnosech. Jediná negativní závislost byla zjištěna mezi základní sazbou daně a koeficientem výkonnosti DPH.

AFILACE

Tento příspěvek vznikl za podpory Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR v rámci Institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace v roce 2017.

POUŽITÉ ZDROJE

[1] ANDREJOVSKÁ, A. a MIHÓKOVÁ, L. *Developments of VAT Rates in EU Countries in the Context of Harmonization and Fiscal Consolidation*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 63(2): 487–498.

[2] BÁNOCIOVÁ, A., NOVIKMECOVÁ, M. a ZLACKÁ, V. *Effectiveness of tax audit and VAT tax collection in Slovakia*. In: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha, Duben 2014. VŠE v Praze, 1–6.

[3] CHARLET A. a OWENS, J. *An International Perspective on VAT*. Tax Notes International 12/2010. p. 943 – 954. dostupné z www.oecd.org/dataoecd/47/45/46073502.pdf [vid 2011-08-23]

[4] COPENHAGEN ECONOMY. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. 2007. [online]. [2014-04-12]. dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf

[5] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2006.

[6] LINKLATER, E. *Neutrality of VAT Rates Under European Law: All Books are Created Equal, but Some are More Equal than Others?* Publishing Research Quarterly, 30(3): 300–312.

[7] OECD, 2016. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD, Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/cct-2016-en

[8] RANDOVÁ K., KRAJŇÁK, M. a FRIEDRICH, V. *Impact of Reduced VAT Rate on the Behavior of the Labour Intensive Services Suppliers*. International journal of mathematical models and methods in applied sciences 7(5): 508-518.

[9] SOBOTOVIČOVÁ, Š. a JANOUŠKOVÁ, J. *Zdanění spotřeby v České republice a Evropské unii*. In Sborník a [CD-ROM] XIV. ročníku mezinárodní odborné konference "Daně - teorie a praxe 2011". Brno, 2011.

[10] STŘÍLKOVÁ, R. a ŠIROKÝ, J. *Changes in the VAT Burden on Expenses of Selected Households in the Czech Republic (2007–2014).* DANUBE: Law and Economics Review. 2015. DOI: https://doi.org/10.1515/danb-2015-0012

[11] ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck. 2008.

[12] ŠIROKÝ, J. a KOVÁŘOVÁ, A. *Changes in VAT rates during the economic crisis.* Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 59(2): 339–246.

AUTOR

Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Katedra financí a účetnictví, Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná, e-mail: sobotovicova@opf.slu.cz.

AUTHOR

Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Department of Finance and Accounting Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karvina, Univerzitni namesti 1934/3, 733 40 Karvina, sobotovicova@opf.slu.cz