

# Daň z přidané hodnoty v EU

Jan Jedlička, Tomáš Kozelský

EU Office České spořitelny

## EU OFFICE

Česká spořitelna, a.s.

Olbrachtova 1929/62

140 00 Praha 4

tel.: +420 956 718 012

fax: +420 224 641 301

[EU\\_office@csas.cz](mailto:EU_office@csas.cz)

<http://www.csas.cz/eu>

Jan Jedlička

+420 956 718 014

[jjedlicka@csas.cz](mailto:jjedlicka@csas.cz)

Iva Dlouhá

+420 956 718 015

[idlouha@csas.cz](mailto:idlouha@csas.cz)

Helena Chamerová

+420 956 718 012

[hchamerova@csas.cz](mailto:hchamerova@csas.cz)

Tomáš Kozelský

+420 956 718 013

[tkozelsky@csas.cz](mailto:tkozelsky@csas.cz)

## Úvod

Kabinet premiéra Petra Nečase má za sebou další bouřlivý rok a nepoložily ho ani četné vládní krize. Ta poslední prosincová byla vyvolána mimo jiné i návrhem na zvýšení daně z přidané hodnoty, kdy základní i snížená sazba byly s účinností od letošního roku shodně zvýšeny o 1 procentní bod na 21 %, respektive 15 %. Zapomeňme nyní na vlastní schvalovací proceduru, kdy se podnikatelé i spotřebitelé výši nové daně z přidané hodnoty dozvěděli necelé dva týdny před jejím zavedením a podívejme se na samotnou výši daně. Je česká DPH i po jejím zvýšení v evropském kontextu nadprůměrně vysoká?

Stále hladší fungování jednotného vnitřního trhu v EU si vyžaduje harmonizaci řady ekonomicko-podnikatelských oblastí. Stanovení jednotných nebo aspoň koordinovaných pravidel tak neunikla ani oblast zdanění, která byla tradičně považována za výsostné území národních států. V souvislosti s daňovou harmonizací můžeme v EU sledovat dva hlavní proudy:

- harmonizace přímých daní
- harmonizace nepřímých daní.

### Harmonizace přímých daní

Oblast přímého zdanění, tedy zejména daní ze zisku korporací či daní z mezd zaměstnanců, je evropským harmonizačním trendem dotčena jen okrajově. Spolupráce mezi členskými státy se projevuje zejména při poskytování daňových informací, zamezování dvojího zdanění, danění úroků či licenčních poplatků nebo v boji proti daňovým rájům. Na evropské úrovni pak již několik let probíhá neplodná diskuse o přijetí směrnice upravující společný daňový základ podnikatelů (sazba by zůstala v pravomoci členských států), kterou řada států nadále silně odmítá.

### Harmonizace nepřímých daní

Oblast nepřímých daní je upravována společnými celoevropskými pravidly mnohem více a prakticky již od počátků ekonomické integrace Evropy. Důvodem je snaha odstranit maximum překážek pro volný pohyb zboží a služeb mezi členskými státy. Harmonizace je na vysokém stupni jak v oblasti selektivních nepřímých daní uvalených na vybrané komodity (tzv. spotřební daně neboli akcízy), tak i u všeobecné nepřímé daně, která má v EU podobu daně z přidané hodnoty. Analýza této daně, její geneze, právní úpravy a hlavně aktuální výše sazeb v jednotlivých členských zemích je předmětem tohoto příspěvku.

## Legislativní ukotvení DPH v EU

### Nejdůležitější přijaté směrnice upravující DPH v EU

Název směrnice	Rok vydání	Stručný obsah
První směrnice 67/227/EHS	1967	definice DPH a zdůvodnění nutnosti přejít na systém DPH k 1. 1. 1970
Druhá směrnice 67/228/EHS	1967	definice předmětu zdanění, osob podléhajících dani, sazeb daně, ostatních základních pojmů
Šestá směrnice 77/388/EHS	1977	dřívější základní směrnice: sjednocení výkladu základních pojmů: základ daně, teritoriální dosah, zahrnuté osoby, místo zdanitelného plnění, sazby daně + zavedení odvodu z národních výnosů DPH do společného rozpočtu EU
Osmá směrnice 79/1072/EHS	1979	vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v EU
Desátá směrnice 84/386/EHS	1984	úprava místa zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí
Třináctá směrnice 86/560/EHS	1986	vrácení DPH osobám povinným k dani na území ES
Směrnice 91/680/EHS	1991	zrušení daňových hranic uvnitř ES
Směrnice 92/77/EHS	1992	stanovení minimálních sazeb daně od 1. 1. 1993
Směrnice 2006/112/ES	2006	současná základní směrnice upravující DPH platná od 1. 1. 2007, kodifikace dosavadních právních úprav DPH v EU

Zdroj: Jan Široký – Daně v Evropské unii, webové stránky DG TAXUD EK

Zavedení systému daní z přidané hodnoty v Evropské unii je komplexním a stále inovovaným projektem, který je upraven prostřednictvím evropské legislativy. Základním kamenem je Smlouva o fungování Evropské unie, která v článku 113 vymezuje legislativní postup při harmonizaci daňových předpisů. Na základě tohoto článku jsou přijímány směrnice (v méně důležitých oblastech i přímo platící nařízení), které musí být implementovány každým členským státem do své národní legislativy.

První směrnice byly přijaty již v 60. letech minulého století. Od té doby byla přijata řada dalších směrnic, které jsou kromě standardního označení každé evropské směrnice značeny i řadovými číslovkami, které jsou součástí jejich oficiálního názvu.

### Klíčová směrnice 2006/112/ES

Aktuální základní právní úprava daně z přidané hodnoty v EU. Vstoupila v platnost 1. 1. 2007 s tím, že v ní obsažená pravidla musely členské státy implementovat do 1. 1. 2008. Při svém přijetí směrnice zrušila a do svého textu vtělila dosavadní normy upravující DPH, zejména několikrát novelizovanou šestou směrnicí z roku 1977. O převratném vývoji v regulaci DPH svědčí i to, že tato základní směrnice (77/388/EHS) byla od své platnosti již desetkrát novelizována.

Pramenem harmonizace DPH jsou ale i judikatury Evropského soudního dvoru a některá přijatá nařízení; například Nařízení Rady (ES) 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

## Aktuální sazby DPH v EU

Počet sazeb DPH a jejich výše se v jednotlivých státech Evropské unie liší, nicméně některá pravidla se musí dodržovat. Minimální – a stále platné – hranice daňových sazeb zavedla již směrnice 92/77/EHS z října 1992, která vstoupila v platnost od ledna 1993, a následně i směrnice 2006/112/ES z listopadu 2006.

Podle těchto norem nesmí být základní sazba nižší než 15 % a členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které však nesmí být nižší než 5 %.

Směrnice také povoluje členským státům přechodné období, ve kterém mohou využívat nižší než 5% sníženou sazbu daně. Směrnice obsahuje i řadu výjimek, které si členské státy při vyjednávání vybojovaly.

V praxi uplatňované sazby DPH můžeme rozdělit na:

- základní sazbu (standard rate)
- sníženou sazbu (reduced rate)
- super sníženou sazbu (super-reduced rate)
- mezisazbu“ (parking rate)
- nulovou sazbu (zero rate)

Standardně jsou používány dvě až tři sazby. Výjimkou jsou Dánsko, které má jednotnou sazbu 25 % (neznamená to však, že všechno podléhá této sazbě, některé zboží a služby jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny) a Lucembursko, které má čtyři sazby DPH (supersníženou, dvě snížené a základní). Možnosti mít supersníženou daň (tzn. nižší než 5 %) využívá pět států Evropské unie (už zmiňované Lucembursko, Francie, Irsko, Itálie a Španělsko). V některých státech (Belgie, Irsko, Lucembursko, Rakousko a Portugalsko) je taky uplatňována „mezisazba“ (parking rate), která plní funkci opatření zmírňující přechod ze snížené sazby DPH na sazbu základní. Výše této „mezisazby“ se v těchto státech pohybuje od 12 % do 13,5 %. Kromě již výše zmiňovaných sazeb existuje i osvobození od DPH u některých služeb či zboží. Tato nulová sazba je dána historickým vývojem a je uplatňována dočasně u některých členských států EU (např. Irsko, Malta, Spojené království), ve kterých ji měly stanovenou i před rokem 1991.

Základní sazba se k lednu 2013 pohybuje od její možné minimální úrovně 15 % (a této možnosti výše základní sazby využívá Lucembursko) až do 27 % (Maďarsko), průměr za všechny státy Evropské unie převyšuje o něco málo 21 %.

### Sazby DPH členských států k lednu 2013

	supersnížená sazba	snížená sazba	základní sazba	mezi-sazba
Belgie	-	6/12 %	21 %	12 %
Bulharsko	-	9 %	20 %	-
<b>Česká republika</b>	-	<b>15 %</b>	<b>21 %</b>	-
Dánsko	-	-	25 %	-
Německo	-	7 %	19 %	-
Estonsko	-	9 %	20 %	-
Řecko	-	6,5/13 %	23 %	-
Španělsko	4 %	10 %	21 %	-
Francie	2,1 %	5,5/7 %	19,6 %	-
Irsko	4,8 %	9/13,5 %	23 %	13,5 %
Itálie	4 %	10 %	21 %	-
Kypr	-	5/8 %	18 %	-
Lotyšsko	-	12 %	21 %	-
Litva	-	5/9 %	21 %	-
Lucembursko	3 %	6/12 %	15 %	12 %

Maďarsko	-	5/18 %	27 %	-
Malta	-	5/7 %	18 %	-
Nizozemsko	-	6 %	21 %	-
Rakousko	-	10 %	20 %	12 %
Polsko	-	5/8 %	23 %	-
Portugalsko	-	6/13 %	23 %	13 %
Rumunsko	-	5/9 %	24 %	-
Slovinsko	-	8,5 %	20 %	-
Slovensko	-	10 %	20 %	-
Finsko	-	10/14 %	24 %	-
Švédsko	-	6/12 %	25 %	-
Spojení království	-	5 %	20 %	-

Zdroj: Evropská komise, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, \* Kypr má v plánu 14. ledna 2013 zvýšit základní sazbu o jeden procentní bod na 18 %

Česká republika má dvě sazby DPH – sníženou ve výši 15 % a základní 21 %. Tyto sazby jsou platné od 1. 1. 2013. Svým podpisem toto navýšení schválil 21. prosince 2012 prezident České republiky Václav Klaus v rámci daňového balíčku, který prošel o dva dny dříve Poslaneckou sněmovnou. Tento balíček obsahoval, mj. zvýšení obou sazeb daně z přidané hodnoty o jeden procentní bod ze 14 % na 15 % u snížené sazby a z 20 % na 21 % u sazby základní. Snížená sazba je uplatňována např. u potravin, léků, knih, časopisů, novin, hromadné osobní dopravy, vodného, stočného. V rámci zvýšení sazeb však došlo vzhledem k námitkám EU k přesunutí některých zdravotnických potřeb a dětských plen ze snížené do základní sazby. Nynější sazby mají platit v následujících třech letech. V roce 2016, pokud nebude přijata další novela zákona o DPH, by mělo dojít ke sjednocení obou sazeb na 17,5 %.

Dvě sazby kromě České republiky využívají i sousední státy Slovensko (10 %, 20 %), Německo (7 %, 19 %) a Rakousko (10 %, 20 %). V Polsku mají dvě snížené sazby: 8% na vybrané potraviny, některé zdravotnické zboží, noviny aj. a 5% na knihy a periodika (kromě novin, které už jsou v 8% sazbě).

Česká republika i okolní státy patří výši základní sazby k těm, které jsou těsně pod průměrem za EU. Asi moc nepřekvapí, že jedny z nejvyšších základních sazeb k lednu 2013 jsou ve státech s největší daňovou kvótou (poměr daňového inkasa k HDP) v Dánsku (s už dříve zmiňovanou jednotnou sazbou 25 %) a Švédsku (25 %, dvě snížené sazby 6 % např. na časopisy a tuzemské noviny, hromadnou dopravu a 12 % např. na potraviny a služby spojené s turistickým ruchem).

Pomyslné „vítězství“ za nejvyšší základní sazbu DPH však nemá další severní stát, i když ve Finsku je také vysoká (23 %), ale Maďarsko s 27% sazbou. Vedle této standardní sazby jsou v Maďarsku uplatňovány ještě další dvě snížené ve výši 5 % a 18 %.

## Vývoj sazeb DPH v EU

Vedle nejvyšší základní sazby se Maďarsko může „pyšnit“ i dalším nej, a to největším růstem této sazby od ekonomické krize v roce 2008. V tomto roce zde byla ještě standardní sazba DPH na 20 % a pak skokově vzrostla na 25 % v roce 2009 a o další dva procentní body v roce 2012. Nutno však podotknout, že sazbu ve výši 20 % mělo Maďarsko jen v letech 2006 až 2008, v letech 2000 až 2005 tato sazba byla 25 %, takže v rámci ekonomické krize se jen vrátila na svou původní výši. Od roku 2000 nejčastěji měnili základní sazbu DPH v Portugalsku a Irsku, v obou státech to bylo pětkrát. Mohlo by se zdát, že změny v základní sazbě probíhají často, nicméně opak je pravdou. I když příjem z DPH je pro státní pokladny velmi cenný a jeho zvýšení může být jednou ze snadných a rychlých možností, jak stát navýšit svůj daňový výnos, neděje se tak často.

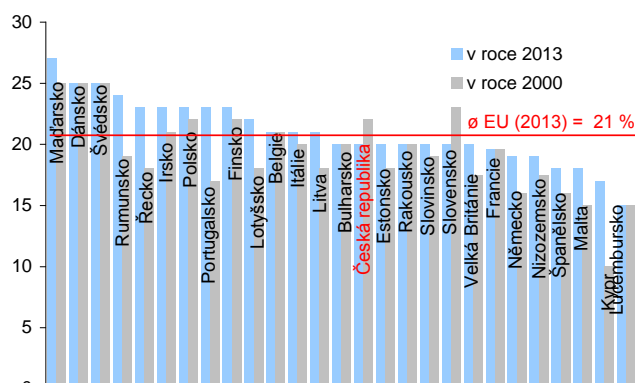
V sedmi členských státech EU (Belgie, Bulharsko, Dánsko, Francie, Lucembursko, Rakousko a Švédsko) ke kroku změn u základní sazby DPH minimálně od roku 2000 nepřistoupily. Na zbylých 20 státech tak v průměru připadají zhruba 2 změny za období 2000–2013 v rámci této sazby. Největší počet změn přinesly roky 2009 a 2010. Státy tak většinou reagovaly na právě probíhající ekonomickou krizi. V roce 2009 zvýšily státy Estonsko, Irsko, Lotyšsko, Litva a Maďarsko své základní sazby DPH. Opačnou cestou a to snížením se vydalo Spojené království (dokonce o 2,5 procentního bodu ze 17,5 % na 15 %), aby se však přidalo v roce 2010 k dalším sedmi členským státům Evropské unie, které zvyšovaly své základní sazby DPH. V Británii se vrátili k 17,5 % a další rok dokonce navýšili o další 2,5 procentního bodu na 20 %. Irsko v roce 2010 opět snížilo svou standardní sazbu na hodnotu z roku 2008 (21 %).

### Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice

V České republice došlo od roku 2000 do 2013 ke třem změnám v rámci standardní sazby DPH, ta poslední se udála 1. ledna 2013. Trend zvyšování základní sazby DPH není jen doménou České republiky (i když naplánována změna na rok 2016 má obě sazby daně z přidané hodnoty sjednotit ve výši 17,5 %, což vlastně základní sazbu sníží), ale postupné navyšování standardní sazby je patrné i za celou Evropskou unii.

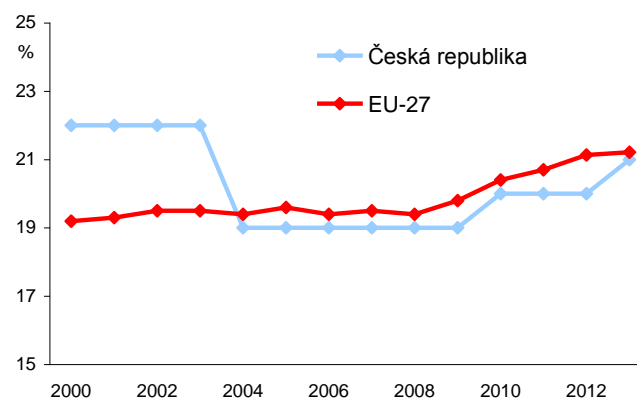
V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena 1. ledna 1993. Do 31. prosince 1992 se na zboží uplatňovala daň z obrátu. Zajímavostí je, že nově zavedená základní sazba DPH (23 %) z roku 1993 byla nejvyšší a snížená sazba (5 %) nejnižší za dobu trvání samostatné České republiky. Daň od té doby prošla řadou změn, ať už se to týkalo výše jednotlivých sazeb či určení zboží a služeb, do které z těchto sazeb budou náležet. Standardní sazba se od té doby změnila 4krát a nejvyšší změna byla provedena k 1. květnu 2004, kdy byla snížena z 22 % na 19 %, což taky představovalo její nejnižší úroveň, poté už jen rostla až na dnešní úroveň 21 %. Snížená sazba zůstávala až do roku 2008 na stejné úrovni jako při zavedení. Následně prošla čtyřmi navýšeními (dvakrát dokonce o čtyři procentní body) až na 15 %, což ji řadí mezi jednu z nejvyšších v rámci členských států Evropské unie.

### Vývoj základních sazeb DPH v Evropské unii



Zdroj: Evropská komise, DG TAXUD

### Vývoj základní sazby DPH v ČR a v průměru EU



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování, vždy k začátku daného roku

<b>Platnost</b>	<b>Snížená sazba</b>	<b>Základní sazba</b>
01. 01. 1993 – 31. 12. 1994	5%	23%
01. 01. 1995 – 30. 04. 2004	5%	22%
01. 05. 2004 – 31. 12. 2007	5%	19%
01. 01. 2008 – 31. 12. 2009	9%	19%
01. 01. 2010 – 31. 12. 2011	10%	20%
01. 01. 2012 – 31. 12. 2012	14%	20%
01. 01. 2013 –	15%	21%

*Zdroj: VAT rates applied in the Members States of the EU*



## Význam DPH v soustavě daňových systémů a závěrečné shrnutí

V mnoha zemích Evropské unie je trend zvyšování nepřímých daní, zvláště v posledních letech po propuknutí ekonomické krize, velmi patrný. Tento u členských vlád populární krok je dán do jisté míry i tím, že zvýšení nepřímých daní nemusí mít na domácí ekonomiku takový negativní vliv, jako může představovat zvýšení daní přímých. Daň z přidané hodnoty si tak „ukrajuje“ stále větší koláč z celkového zdanění u mnoha států. U některých z nich je to více jak 25 % z celkového zdanění. Jen od roku 2000 do roku 2010 se zvýšil vážený průměr za Evropskou unii o jeden procentní bod (v České republice o více jak dva procentní body). Vzhledem k tomu, že nejnovější data jsou za rok 2010, kdy docházelo k četnému navyšování sazeb DPH, můžeme usuzovat, že tento poměr se bude i nadále zvyšovat.

### Nepřímé daně (DPH) v % celkového zdanění

	2000	2010
Belgie	15,9	16,2
Bulharsko	26,4	33,7
<b>Česká republika</b>	<b>18,4</b>	<b>20,6</b>
Dánsko	19,4	20,7
Německo	16,6	19,1
Estonsko	27,2	25,7
Irsko	23,1	22,9
Řecko	20,9	23,2
Španělsko	18,1	17,2
Francie	16,9	16,5
Itálie	15,6	14,7
Kypr	18,2	25,8
Lotyšsko	23,9	24,3
Litva	25,2	29,3
Lucembursko	14,3	16,4
Maďarsko	22,3	23,0
Malta	21,0	23,3
Nizozemsko	17,3	18,7
Rakousko	18,8	18,9
Polsko	21,3	24,5
Portugalsko	24,6	24,8
Rumunsko	21,4	28,6
Slovinsko	23,1	22,4
Slovensko	20,4	22,6
Finsko	17,4	20,1
Švédsko	16,7	21,3
Spojené království	17,9	18,5
<b>EU-27 (vážený průměr)</b>	<b>17,3</b>	<b>18,3</b>

Zdroj: Eurostat, *Taxation Trends in the EU, 2012*

### Závěrečné shrnutí

Kolem zvýšení daně z přidané hodnoty v Česku se vedly a vedou bouřlivé debaty, přeci jen je to vysoce aktuální téma. Pokud abstrahujeme od správnosti či nesprávnosti tohoto kroku, jak si vlastně vede „naše“ DPH ve srovnání s ostatními členskými státy? Základní sazba daně je dnes v České republice nižší než za jejího zavádění v roce 1993 a její výše se dnes řadí k průměru Evropské unie, snížená sazba však patří k těm nejvyšším. Samozřejmě taky záleží na určení služeb a zboží, do které sazby budou patřit, ale k určitému plusu můžeme počítat i to, že s dvěma sazbami patří náš systém k těm jednodušším, a pokud se uskuteční sjednocení obou sazeb (plánuje se 17,5 % od roku 2016) a jiný stát se k tomuto kroku nepřidá, budeme společně s Dánskem (25 %) jedinými státy s jednotnou sazbou daně z přidané hodnoty.