

40

Working Paper



**SILESIAN  
UNIVERSITY**  
SCHOOL OF BUSINESS  
ADMINISTRATION IN KARVINA

Institute of Interdisciplinary Research



**Working Papers in Interdisciplinary  
Economics and Business Research**

Uplatnění DPH v zemích OECD

Šárka Sobotovičová

July 2017

## **Working Papers in Interdisciplinary Economics and Business Research**

Silesian University in Opava  
School of Business Administration in Karviná  
Institute of Interdisciplinary Research  
Univerzitní nám. 1934/3  
733 40 Karviná  
Czech Republic  
<http://www.iivopf.cz/>  
email: [iiv@opf.slu.cz](mailto:iiv@opf.slu.cz)  
+420 596 398 237

### *Citation*

SOBOTOVIČOVÁ, Š., 2017. Uplatnění DPH v zemích OECD. *Working Paper in Interdisciplinary Economics and Business Research no. 40*. Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karviná.

## **Abstrakt**

Šárka Sobotovičová: **Uplatnění DPH v zemích OECD**

*Příspěvek se zabývá vzájemnou závislostí vybraných ukazatelů daně z přidané hodnoty v zemích OECD (koeficient výkonnosti, DPH jako procento z HDP, podíl DPH na celkových daňových výnosech a základní sazby daně). Metodicky se výzkum opírá zejména o statistická data OECD. Na základě korelace byla zjištěna silná závislost mezi základní sazbou daně a DPH jako podílu na HDP. Statisticky významná je také závislost mezi DPH jako podílu na HDP a podílu DPH na celkových daňových výnosech. Ve vztahu k výkonnosti DPH nebyla zjištěna významná závislost na zkoumaných faktorech.*

*Klíčová slova*

DPH, koeficient výkonnosti, základní sazba, podíl DPH na daňových výnosech

*JEL: H25, H71*

## **Abstract**

Šárka Sobotovičová: **Application of VAT in OECD countries**

*The paper deals with 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). Methodologically, the research is based on OECD statistical data. 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: H25, H71*

### *Contacts*

**Šárka Sobotovičová**, Department of Finance and Accounting, School of Business Administration, Silesian University, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná, Czechia, e-mail: sobotovicova@opf.slu.cz.

### *Acknowledgement*

Publication of this paper was supported by the Ministry of Education, Youth and Sports Czech Republic within the Institutional Support for Long-term Development of a Research Organization in 2017. The support is gratefully acknowledged.

## Úvod

Jak uvádí Charlet a Owens (2010) je daň z přidané hodnoty zavedena ve více než 150 zemích světa. Tyto země uplatňují tuto daň na základě evropského modelu nebo jiný typ této daně. 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.

DPH 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), Cnossen (1993), nebo Široký a Kovářová (2011).

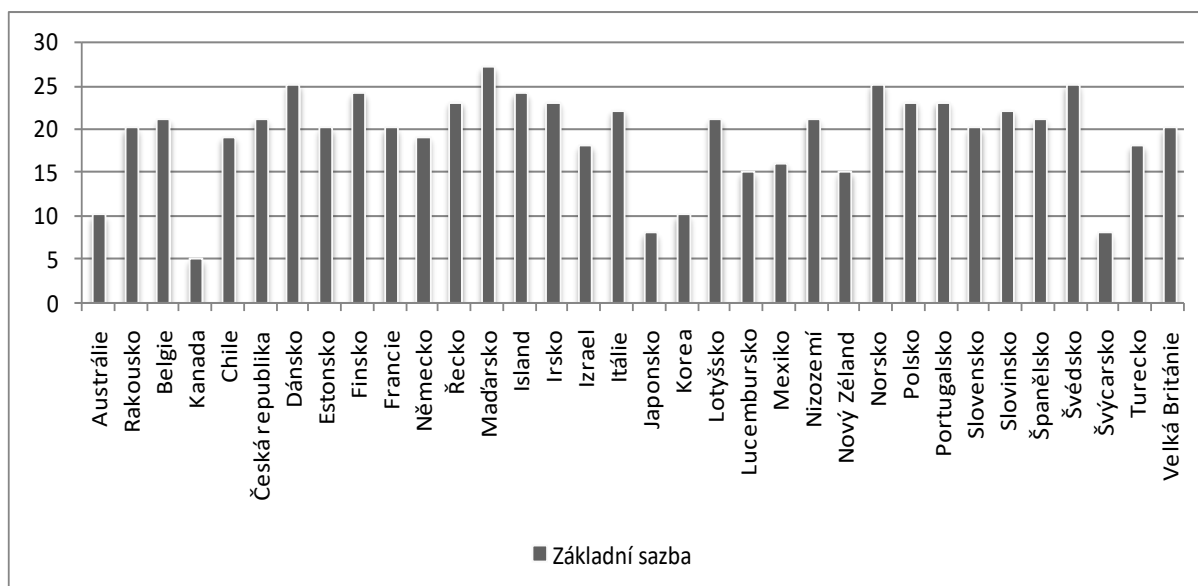
Mnohé studie, mezi nimiž je možno zmínit například Copenhagen economic study (2007), ukazují, že systém DPH se širokým základem a nejlépe s jednou sazbou daně by se velmi blížil ideální, čistě spotřební dani a vedl by k omezení administrativních nákladů. Nicméně stále existuje mnoho rozdílných přístupů 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, Novíkmecová 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 domácnostmi 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 zkoumala 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 a množství výjimek, jedná se o faktory snižující efektivitu daně a vytvářející prostor pro daňové úniky.

## 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 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 %.

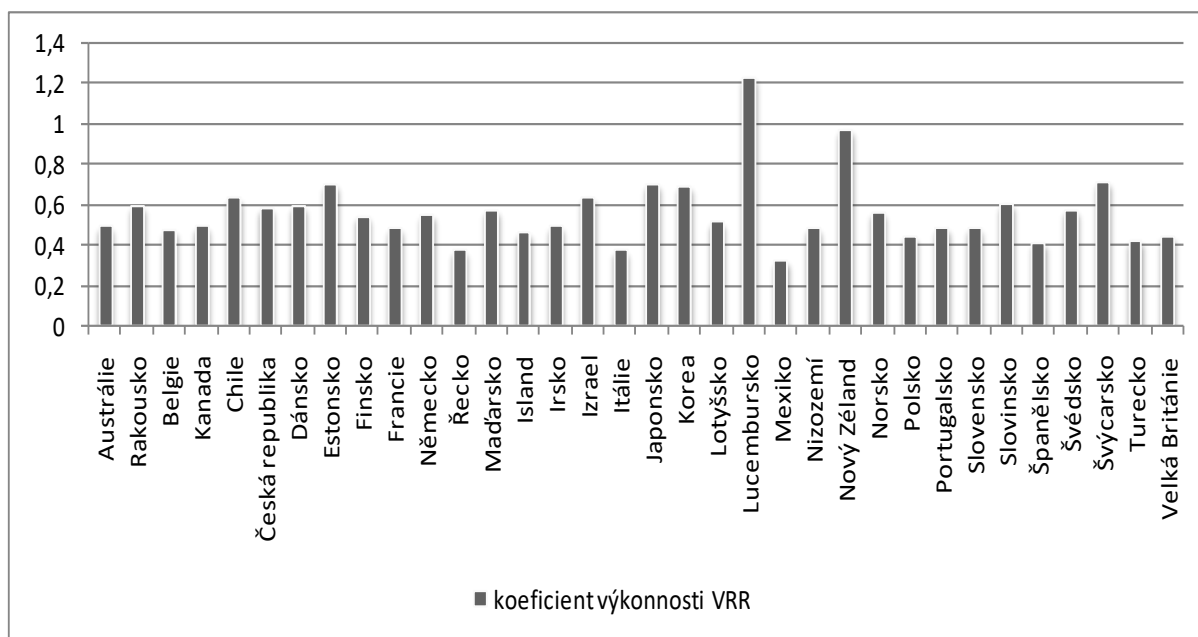


**Obr. 1: Základní sazby DPH v zemích OECD v roce 2014**

(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 neefektivnější, když je uložena paušálně na veškeré zboží a služby a je uplatněna jedna sazba daně.

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.

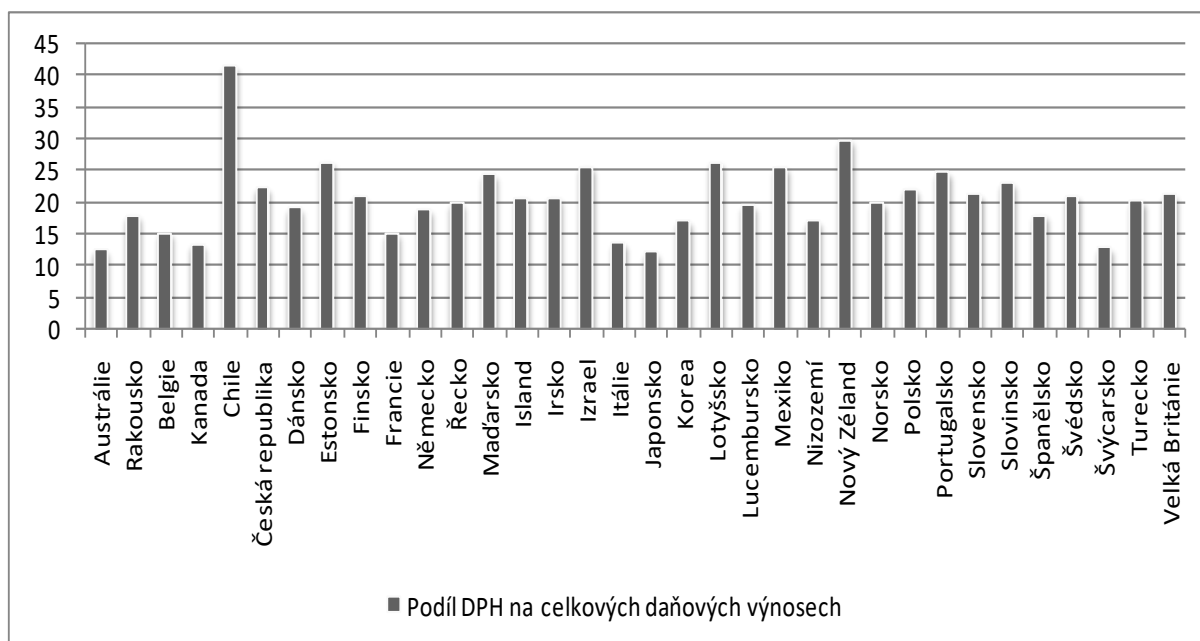


**Obr. 2: Koeficienty výkonnosti v zemích OECD v roce 2014**

(Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016)

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. 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. 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.

Příjmy z daní ze spotřeby, především v podobě příjmů z DPH, se po roce 2000 stabilizovaly v daňovém mixu zemí OECD. Podíl DPH na celkových daňových příjmech 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 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, nejnížší 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.



**Obr. 3: Podíl DPH na celkových daňových výnosech v zemích OECD v roce 2014**  
(Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016)

## 2. Výsledky a diskuse

Cílem tohoto příspěvku bylo zhodnotit vzájemnou závislost vybraných ukazatelů daně z přidané hodnoty v rámci zemí OECD. Metodicky se výzkum opírá zejména o statistická data OECD. Vybrané ukazatele byly porovnány za rok 2014, jelikož novější data nebyla pro všechny ukazatele dostupná.

V korelační matici (tab. 1) jsou prezentovány výsledky závislosti ukazatelů: koeficient výkonnosti (VRR), DPH jako procento z HDP (DPH/HDP), podíl DPH na celkových daňových příjmech (DPH/daně) a základní sazby daně (ZS).

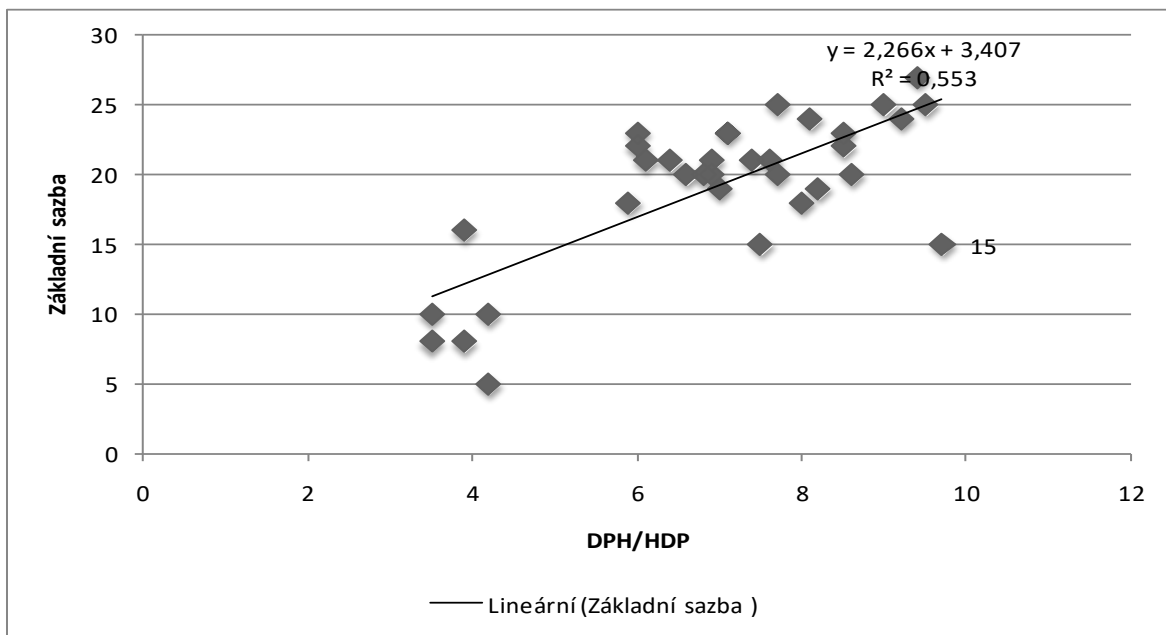
**Tab. 1: Korelační matice vybraných ukazatelů**

	VRR	DPH/HDP	DPH/daně	ZS
VRR	1			
DPH/HDP	0,22	1		
DPH/daně	0,15	<b>0,57</b>	1	
ZS	- 0,31	<b>0,74</b>	0,34	1

Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

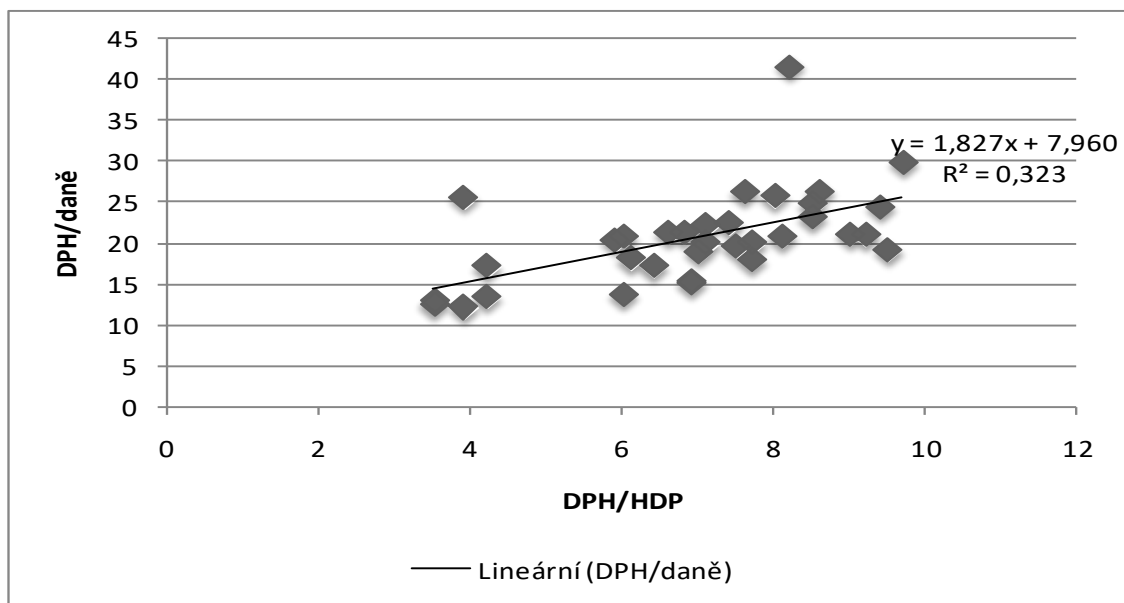
Velmi silná závislost se prokázala mezi základní sazbou daně a DPH jako podílu na HDP. Statisticky významná je také silná závislost mezi DPH jako podílu na HDP a podílu DPH na celkových daňových výnosech. Střední korelace je mezi základní sazbou daně a podílem DPH na celkových daňových výnosech, zatímco mezi základní sazbou daně a koeficientem výkonnosti je střední negativní korelace.





**Obr. 4: Korelace mezi základní sazbou a podílem DPH na HDP v zemích OECD**  
(Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016)

Na obrázku 4 je graficky znázorněna korelace mezi základní sazbou daně a DPH jako podílu na HDP. Zde je výjimkou Nový Zéland, který má poměrně nízkou sazbu daně (ve výši 15 %) a vysoký podíl DPH 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 DPH 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.



**Obr. 5: Korelace mezi podílem DPH na HDP a podílem DPH na daňových výnosech v zemích OECD**  
(Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016)

Silná závislost je také mezi DPH jako podílu na HDP a podílu DPH na celkových daňových výnosech (obr. 5). Odlehlým bodem je zejména Chile z důvodu vysokého podílu DPH na daňových výnosech, jak je již uvedeno výše.

## Závěr

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 %.

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.

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

## References

- [1] Andrejovská, A. a L. Mihóková, 2015. Developments of VAT Rates in EU Countries in the Context of Harmonization and Fiscal Consolidation. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, vol. 63, no. 2, pp. 487–498.
- [2] Bánociová, A., Novikmecová, M. a V. Zlacká, 2014. Effectiveness of tax audit and VAT tax collection in Slovakia. In: *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*. Praha: VŠE, pp. 1–6.
- [3] Charlet A. a J. Owens, 2010. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International* 12/2010. pp. 943 – 954. [online]. [2011-08-23]. Available from: [www.oecd.org/dataoecd/47/45/46073502.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/47/45/46073502.pdf).
- [4] Cnossen, S., 1993. Issues in Adopting and Designing a Value-Added Tax. In: C. Sanford, ed. *Key Issues in Tax Reform*, Bath, U.K. Fiscal Publications, pp. 73-107.
- [5] Copenhagen economy, 2007. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. [online]. [2014-04-12]. Available from: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf).
- [6] Kubátová, K., 2006. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. Praha: ASPI.
- [7] Linklater, E., 2014. Neutrality of VAT Rates Under European Law: All Books are Created Equal, but Some are More Equal than Others? *Publishing Research Quarterly*, vol.30, no. 3, pp. 300–312.
- [8] OECD, 2016. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD, Publishing, Paris. [online]. [2017-04-12]. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/cct-2016-en>.
- [9] Randová K., Krajňák, M. a V. Friedrich, 2013. Impact of Reduced VAT Rate on the Behavior of the Labour Intensive Services Suppliers. *International journal of mathematical models and methods in applied sciences*, vol. 7, no. 5, pp. 508-518.

- [10] Sobotovičová, Š. a J. Janoušková, 2011. 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.
- [11] Střílková, R. a J. Široký, 2015. Changes in the VAT Burden on Expenses of Selected Households in the Czech Republic (2007–2014). *DANUBE: Law and Economics Review*, vol. 6, no. 3, pp. 189-202.
- [12] Široký, J. a kol., 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck.
- [13] Široký, J. a A. Kovářová, 2011. Changes in VAT rates during the economic crisis. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, vol. 59, no. 2, pp. 239–246.