

# Reforma sazeb daně z přidané hodnoty v České republice<sup>#</sup>

*Ondřej Bayer\**

## Úvod

Ohledně podoby změn daňového systému bývají sváděny poměrně nekompromisní politické bitvy. Tyto změny bývají diskutovány v mediích a probírány širokou veřejností, protože zásadní změny daňového systému se již přímo či nepřímo dotknou každého člena společnosti. V souvislosti se současným ekonomickým vývojem ve světě a hlavně v oblasti zadlužení jednotlivých ekonomik, se mnoho států uchyluje ke snížení státního dluhu pomocí příjmové stránky státního rozpočtu, která je tvořena převážně daňovými příjmy.

Daňové reformy mají většinou za cíl naplnění a/nebo zlepšení jedné ze čtyř základních funkcí daní. V současnosti se jako nejdůležitější jeví fiskální funkce daní. Bohužel daně by za ideálních podmínek měly mít i vysoký podíl funkce redistribuční a alokační, kdy se předpokládá, že stát je schopen alokovat zdroje efektivněji než trh, případně dokáže napravit tržní selhání.

Redistribuční funkce je zásadní z pohledu sociálního, kdy má za cíl převést určitou část bohatství od nejbohatších k nejchudším, a tím udržovat sociální spravedlnost ve společnosti. Podle daňové teorie existují dva druhy spravedlnosti. Horizontální spravedlnost nastává, pokud jsou dva subjekty se stejným příjmem daněny totožně. Vertikální spravedlnost předpokládá solidaritu bohatších jedinců s chudšími, kdy by bohatší subjekty měly být daněny více.

Ideální daňová reforma by měla posilovat všechny funkce daní, protože všechny jsou stejně důležité. Při vytváření reforem „ad hoc“, kdy je vláda nucena reagovat na nezvyklou situaci, může dojít k upřednostnění jedné funkce, většinou fiskální, na úkor ostatních.

Komplexní daňový systém poskytuje nepřehledné množství možností, jak udělat „ideální“ reformu.

Cílem tohoto příspěvku je analyzovat možné dopady zamýšlené úpravy daně z přidané hodnoty (DPH) v České republice na jednotlivé poplatníky.

První část je věnována DPH z pohledu nástroje státní správy, kdy jsou diskutovány výhody i nevýhody této daně z pohledu konstrukce i možností predikce budoucích daňových výnosů.

Druhá část popisuje určitá specifika DPH v České republice z pohledu poplatníka a popisuje plánované změny týkající se postupného sjednocování sazeb.

---

<sup>#</sup> Příspěvek vznikl při řešení projektu IGA VŠE F1/30/2010 *Vliv daňových a výdajových nástrojů na mikroekonomickou a makroekonomickou efektivnost.*

<sup>\*</sup> Ing. Ondřej Bayer – doktorand; Katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xbayo00@vse.cz>.

Závěrečnou část tvoří popis a metodika dat společně s analýzou dopadu plánovaného sjednocení sazeb DPH na jednotlivé skupiny domácností, kdy jsou pomocí grafické analýzy kvantifikovány a diskutovány změny průměrného zdanění spotřeby.

Samotnou analýzou sledovaných jevů se zabývalo mnoho vědeckých prací. Svátková – Klazar – Slintáková – Zelený (2007) zkoumají incidenci spotřebních daní a modeluje progresivitu spotřebních daní pomocí regresních modelů. Vančurová a Láchová (2010) popisují ve své publikaci specifika českého daňového systému. Bayer (2011) věnuje svoji práci vytváření regresních modelů daňových příjmů pomocí makroekonomických proměnných. Kubátová (2003) diskutuje principy daňové politiky a vysvětluje problematiku daňové spravedlnosti.

## **DPH pro účely reformy**

Pro účely státní správy je DPH velice významná daň. Tuto daň lze kategorizovat jako všeobecnou daň ze spotřeby. Výhodou pro účely státu je poměrně vysoká frekvence zálohových plateb od plátců a obtížnost daňových úniků spojených s touto daní. Z pohledu běžného konečného spotřebitele je nemožné se dani z přidané hodnoty vyhnout, protože většinou nemá možnost uplatnit odpočet daně na vstupu. Tento přenos daňové povinnosti bohužel působí jisté komplikace v zdanění nezbytných statků.

Většina států EU uplatňuje princip lineární a diferencované sazby u DPH. Diferenciace na několik sazeb daně by měla sloužit ke snížení daňové zátěže nízkopříjmových skupin obyvatelstva. Dále státní správa využívá tzv. možnosti osvobození předmětu daně anebo úplného vynětí.

Další výhodou DPH je relativně snazší predikovatelnost jejího budoucího vývoje. Bohužel tato výhoda má své úskalí. Bayer (2011) dokazuje relativně silnou pozitivní korelaci vývoje DPH na vývoji hrubého domácího produktu (HDP). Tento jev lze dále prokazovat na teoretické hladině, kdy při dekompozici čtyřsektorového modelu HDP je nejvýznamnější částí spotřeba, která je v drtivé většině zatížena touto daní.

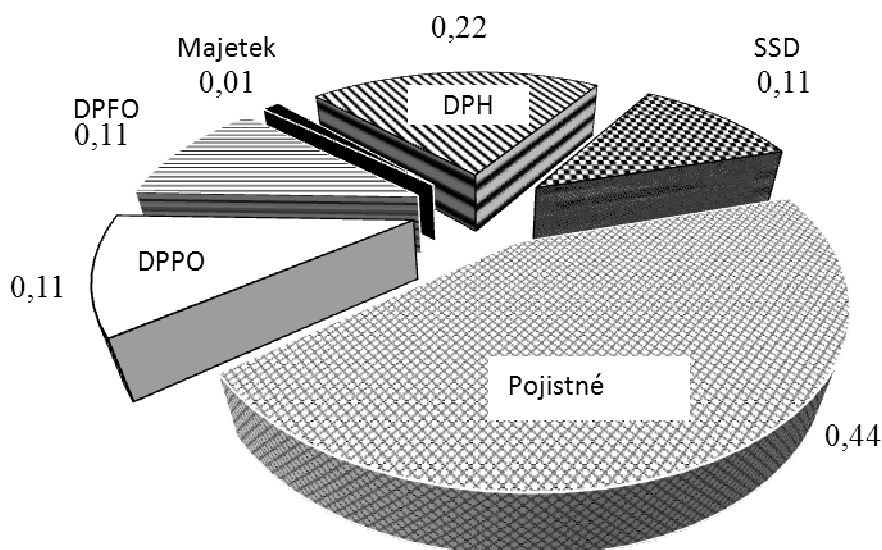
DPH je taktéž primární daní v rámci daňové koordinace a harmonizace v EU. Konečným cílem by měla být jednotná sazba a jednotný základ daně pro celou EU. Ale vzhledem k celkovým problémům v daňové koordinaci, kdy se každý členský stát snaží zajistit pro své specifické výrobky sníženou sazbu, je tento cíl nesplnitelný. Jako příklad stačí uvést sjednané dvouleté přechodné období v rámci DPH, které trvá již delší než sjednanou dobu, aniž by se tento rozpor nějak vážně řešil.

Nevýhodou DPH je relativně drahé zavádění této daně do daňového systému, protože ke správnému výběru, je třeba dobře fungující daňová a celní správa, společně s rozvojem elektronických databází v rámci zahraničních plnění.

## **DPH v ČR**

V rámci České republiky DPH tvoří 22 % daňového mixu, tudíž je druhou nejvýznamnější daní.

**Obr. 1: Daňový mix ČR**



Vysvětlivky: DPPO = daň z příjmů právnických osob, DPFO = daň z příjmů fyzických osob, Majetek = majetkové daně, DPH = daň z přidané hodnoty, SSD = spotřební daně, Pojistné = zákonné pojistné.

Zdroj: MF ČR (2010), úprava autor

V ČR se stále uplatňuje lineární a diferencovaný systém sazeb, kdy je základní sazba 20 % a snížená 10 %. Trend vývoje sazeb ukazuje postoupnou snahu o sjednocení základní a snížené sazby. Následující tabulka tento vývoj dokumentuje.

**Tab. 1: Vývoj sazeb DPH v ČR**

Období	Základní sazba	Snížená sazba
<b>1. 1. 1993 – 31. 12. 1994</b>	23 %	5 %
<b>1. 1. 1995 – 30. 4. 2004</b>	22 %	5 %
<b>1. 5. 2004 – 31. 12. 2007</b>	19 %	5 %
<b>1. 1. 2008 – 31. 12. 2009</b>	19 %	9 %
<b>od 1. 1. 2010</b>	20 %	10 %
<b>od 1. 1. 2012</b>	20 %	14 %
<b>od 1. 1. 2013</b>	17,5 %	17,5 %

Zdroj: Data Daňový portál pro všechny (2010) + úprava autor

Aktuálně se v rámci úsporných opatření vlády mluví o dalším zvyšování snížené sazby v roce 2012 na 14 %, s konečným cílem vytvořit jednotnou sazbu, která by měla být ve výši 17,5 %.

Podle Vančurové a Láchové (2010, s. 267) jsou důvody pro sníženou sazbu daně u zboží a služeb následující:

- sociální – základní životní potřeby jako potraviny, léky a zdravotnický materiál, kompenzační pomůcky pro zdravotně postižené, sociální a zdravotní služby pokud nejsou osvobozeny, pečovatelské služby o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené,
- kulturně sociální - knihy, noviny časopisy, vstupné na kulturní a sportovní akce,
- pravidelná hromadná přeprava osob.

Dále do snížené sazby daně patří následující služby:

- vodárenské služby,
- služby zabývající se komunálním odpadem,
- ubytovací služby,
- služby zabývající se rekonstrukcí a opravou staveb pro bydlení.

Další služby mohou být osvobozeny bez nároku na odpočet, tudíž nejsou zdanitelným plněním z hlediska DPH. Jedná se o následující služby: poštovní, většina finančních činností, pojišťovací činnosti, základní služby při výchově a vzdělávání dětí, určité zdravotnické služby, sociální pomoc, převod nestavebních pozemků a nemovitostí po třech letech po kolaudaci (Vančurová – Láchová, 2010).

## Metody

Vzhledem k cíli tohoto příspěvku, byla zvolena metoda, založená na simulování daňového zatížení domácností.

Hlavním datovým zdrojem byla data od ČSÚ, konkrétně statistika rodinných účtů. Tyto data popisují čistá peněžní vydání jednotlivých domácností, které jsou rozděleny do decilů domácností podle čistého peněžního příjmu na osobu.

Následující analytická metoda je založena na simulaci změny daňové povinnosti jednotlivých decilů, kdy jako výchozí báze byla vybrána data z roku 2010. Tato analýza je založena na odhadnutí jednotlivých sazeb daně pro určené spotřební položky roztríděné dle CZ-COICOP. Vzhledem k tomu, že data jsou v čistém vyjádření, byla vypočtena daň pro jednotlivé skupiny výrobků pomocí výpočtu „daně zdola“, který je vyjádřen následující rovnicí.

$$DPH = ZD \cdot \frac{s}{100}, \quad (1)$$

kde  $DPH$  = výše daně z přidané hodnoty,  
 $ZD$  = základem daně,  
 $s$  = sazba daně v procentech.

Získané odvody DPH z roku 2010 pro jednotlivé decily vytváří srovnávací bázi pro simulaci změn daňových sazeb.

Výsledkem této metody jsou poměrné ukazatele průměrného daňového zatížení spotřeby pro jednotlivé decily domácností, které jsou následně diskutovány.

Teoretickým problémem této metody je relativně problematické přiřazení správné sazby daně určitému okruhu peněžních vydání. Některé položky byly zjednodušeny, protože datová základna není natolik přesná, aby je šlo jednoznačně rozlišit, případně byla použita průměrná sazba, která vycházela z váženého aritmetického průměru.

## Pozorování a výsledky

Prvním zajímavým faktem při uvažování dopadu plánovaných změn sazeb daně z přidané hodnoty je analýza celkových výdajů domácností v procentech, kterou dokumentuje následující tabulka:

**Tab. 2: Relativní spotřeba domácností**

<b>SPOTŘEBNÍ VYDÁNÍ (CZ-COICOP) / Decil</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
<b>Celkem</b>	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
<b>01 Potraviny a nealkoholické nápoje</b>	23,0	21,5	21,9	21,5	21,7	20,2	18,6	17,9	16,7	14,0
<b>02 Alkoholické nápoje, tabák</b>	2,5	2,7	2,6	2,7	2,7	3,0	2,8	2,9	3,3	2,6
<b>03 Odívání a obuv</b>	5,1	5,1	5,0	4,5	4,8	4,8	5,0	4,9	5,1	5,4
<b>04 Bydlení, voda, energie, paliva</b>	23,3	20,2	22,0	23,8	24,0	22,5	22,1	22,0	20,2	18,7
<b>05 Bytové vybavení, zařízení domácností; opravy</b>	4,7	5,6	6,2	6,0	6,0	6,2	6,6	6,2	6,3	7,8
<b>06 Zdraví</b>	2,0	2,5	3,1	3,1	3,0	3,0	2,9	2,5	2,8	2,5
<b>07 Doprava</b>	9,5	11,3	9,6	9,1	8,6	9,3	8,6	11,9	12,0	14,5
<b>08 Pošty a telekomunikace</b>	5,1	5,0	4,7	4,4	4,9	4,4	4,6	4,6	4,5	3,9
<b>09 Rekreační a kultura</b>	8,4	10,2	9,6	9,9	9,4	10,4	10,8	10,2	10,6	11,3
<b>10 Vzdělávání</b>	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5	0,5	0,7	0,4	0,6	1,0
<b>11 Stravování a ubytování</b>	5,4	5,0	4,7	4,7	4,4	4,7	5,5	4,7	5,2	5,5
<b>12 Ostatní zboží a služby</b>	10,1	10,1	9,9	9,7	10,0	11,0	11,9	11,7	12,5	12,8

Zdroj: Data ČSÚ (2010) + úprava autor

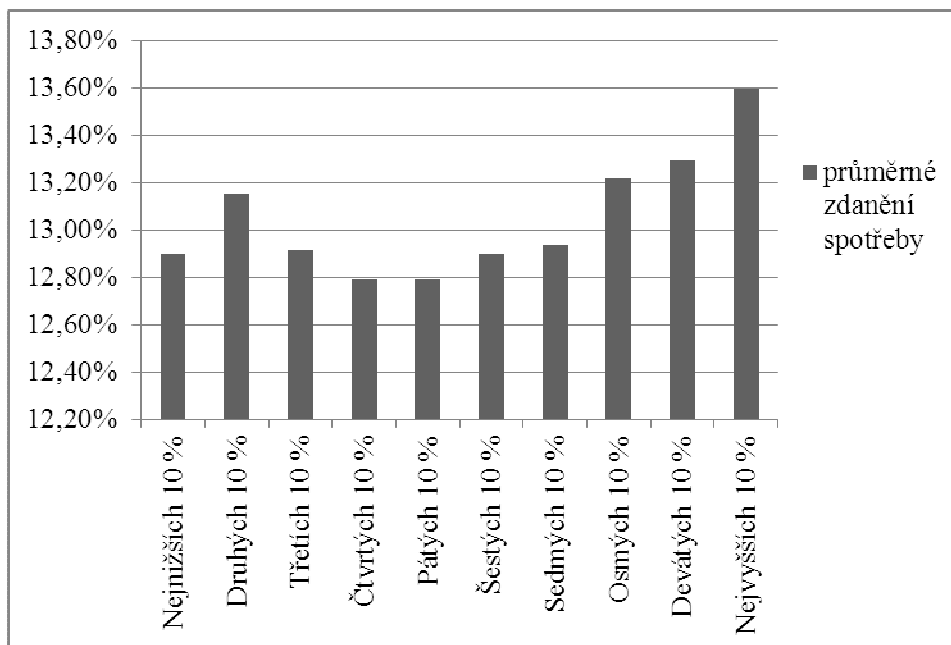
Čtvrtou nejvyšší hodnotou je hodnota spotřeby u položky doprava v rámci druhého decilu, a tudíž bude vychylovat odhadované daňové zatížení pro celý druhý decil, protože majoritní část této složky tvoří nákup a provoz motorových vozidel, které jsou zařazeny do základní sazby DPH.

Další zajímavou skutečností je lehce klesající trend v procentech výdajů na základní potraviny, které mají nejvyšší procentuální zastoupení u většiny domácností (kromě nejbohatších 10 %). Tato skutečnost je poměrně zásadní, protože zvyšování základní sazby u potravin vyvolá regresivní dopad daně.

Vývoj procentuálních výdajů na bydlení a energie vykazuje pozoruhodnou tendenci, kdy lze identifikovat několik lokálních minim, zejména relativně nízký podíl těchto výdajů u druhého decilu.

Vývoj daňového zatížení<sup>1</sup> roku 2010 analyzuje následující graf:

**Obr. 2: Průměrné daňové zatížení domácností v roce 2010**



Zdroj: Data ČSÚ (2010) + vlastní výpočet

Prvním podstatným zjištěním je vysoká hodnota daňového zatížení u druhého decilu domácností, která může být způsobena relativně vysokým podílem výdajů spojených s dopravou, případně relativně vyššími výdaji na spotřebu alkoholických a tabákových výrobků.

Relativně vysoká hodnota průměrného daňového zatížení u prvního decilu domácností je způsobena poměrně vysokými výdaji na ubytování a stravování, společně s relativně vysokou daní placenou za poštovní a telekomunikační služby.

Překvapivě nejnižší daňové zatížení vykazuje čtvrtý a pátý decil domácností, které vykazují relativně nejnižší spotřební vydání daně základní sazbou DPH, a tyto dva decily mají relativně nejnižší výdaje na provoz dopravních prostředků.

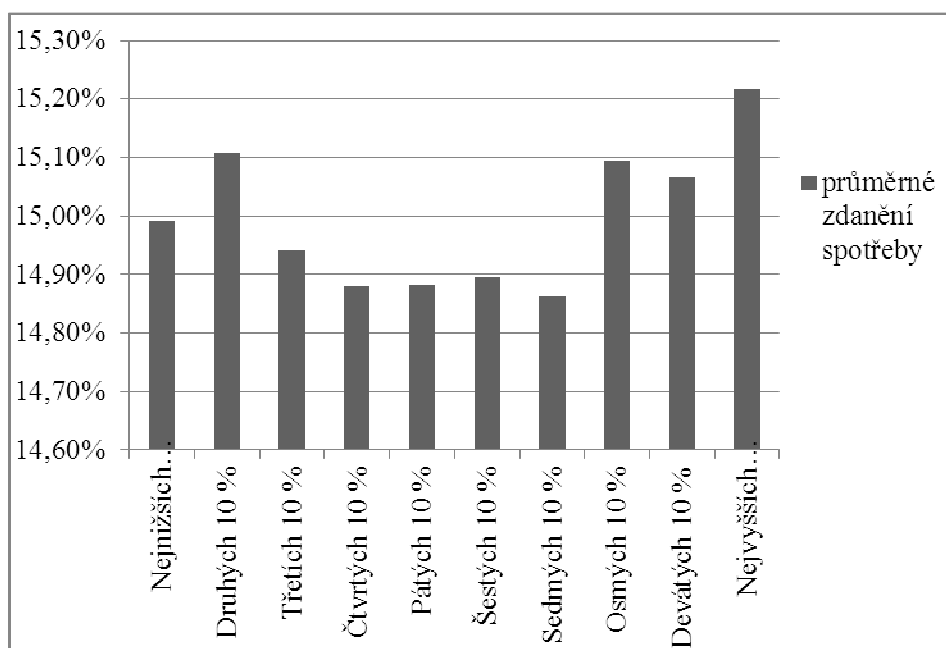
Vývoj v posledních třech decilech je způsoben přesunutím spotřeby od nezbytných statků k luxusním statkům jako například stravování a ubytování, alkoholické a tabákové produkty, případně výdaje spojené s provozem dopravních prostředků, veškeré „luxusní“ spotřební vydání jsou daně základní sazbou DPH.

Specifikem posledního decilu sledovaných domácností jsou nejvyšší výdaje na rekreaci a kulturu. Dále mají tyto domácnosti nejvyšší výdaje na obuv a odívání společně s položkou ostatní služby a vybavení bytu. Zajímavý je i nejnižší podíl výdajů na poštovní služby a telekomunikace.

<sup>1</sup> Pokud se vezme v úvahu předpoklad neměnnosti spotřebních výdajů, lze tento graf použít i k modelování dopadů DPH pro rok 2011, protože sazby byly stejné.

Dopady plánovaného zvýšení základní sazby z 10 % na 14 % lze shrnout pomocí následujícího Obr. 3.

**Obr. 3: Průměrné daňové zatížení domácností v roce 2012**



Zdroj: Data ČSÚ (2010) + vlastní výpočet

Zvýšení snížené sazby způsobuje poměrně zásadní změnu v zatížení jednotlivých decilů domácností. Domácnosti s nižším průměrným příjmem na osobu jsou touto změnou zasaženy nejvíce, protože většina spotřeby těchto domácností je tvořena zbožím a službami, které jsou daněny sníženou sazbou. Nárůst průměrného daňového zatížení spotřeby těchto domácností je markantní.

Nejnižší míru zdanění vykazuje sedmý decil domácností, který vykazuje vzhledem k relativně stejnému podílu výdajů na zboží a služby v základní i snížené sazbě DPH, nejmenší změnu průměrného daňového zatížení v spotřebě.

Nejbohatší domácnosti jsou touto změnou postiženy minimálně, protože většina jejich spotřeby je již daněna základní sazbou.

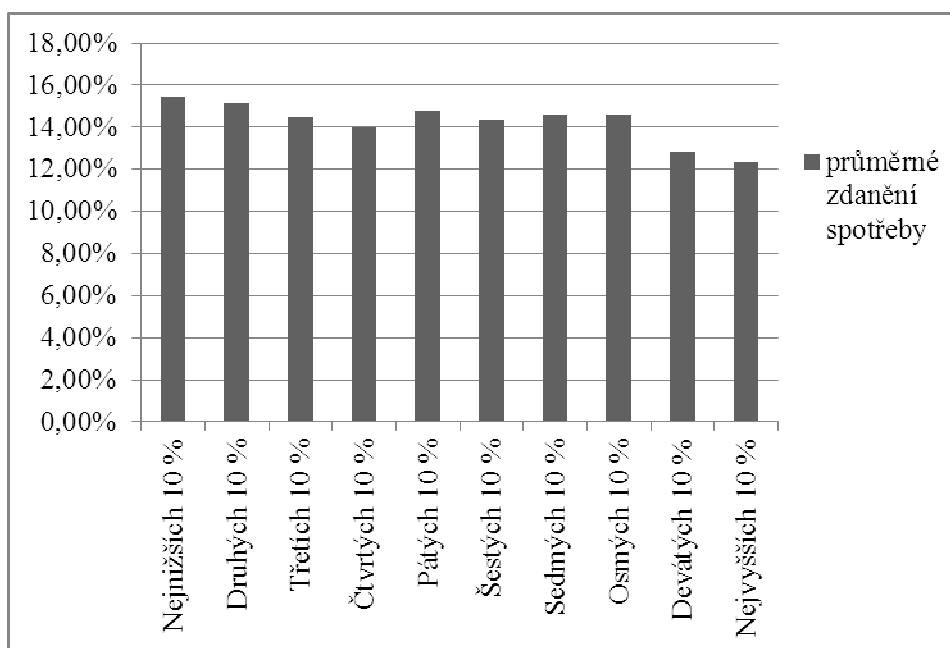
Nejvyšší daňové zatížení prvních dvou decilů je v rozporu se základní myšlenkou vertikální daňové spravedlnosti, která tvrdí, že by bohatší subjekty měly být daněny více.

Vývoj daňového zatížení po uvalení jednotné daňové sazby je znázorněn na Obr. 4.

V případě zavedení jednotné sazby je evidentní, že DPH má charakter ryze regresivní daně, protože průměrnou výši zdanění spotřeby lze přiblížit pomocí klesající lineární funkce. Tento případ je způsoben snížením zdanění „luxusních“ statků a dalším navýšením zdanění „nezbytných“ statků.

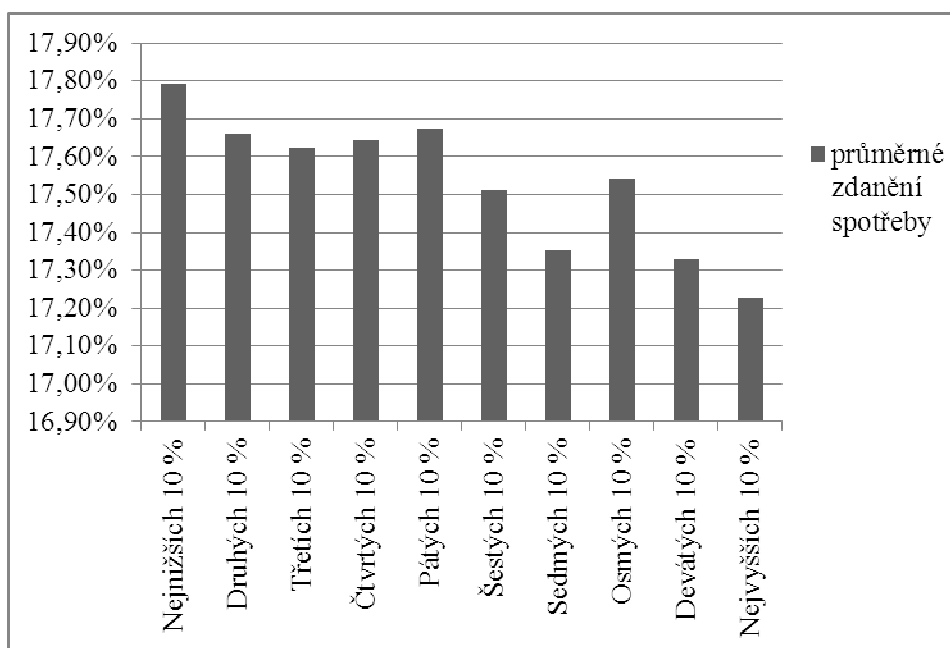
Pokud by se sazby sjednotily na 20 %, situace by byla relativně stejná, akorát by se zvětšoval rozdíl mezi nejchudšími a nejbohatšími domácnostmi.

**Obr. 4: Průměrné daňové zatížení domácností v roce 2013**



Zdroj: Data ČSÚ (2010) + vlastní výpočet

**Obr. 5: Průměrné daňové zatížení domácností při 20% jednotné sazbě DPH**



Zdroj: Data ČSÚ (2010) + vlastní výpočet

## Závěr

Dosažené výsledky ukazují, že plánované změny sazeb DPH jsou z pohledu vertikální spravedlnosti nevýhodné, protože reforma DPH zatíží nejvíce nízkopříjmové skupiny domácností. Smyslem reformy by měla být rovnováha ve všech hlavních funkcích daní, ale popisovaná úprava slouží pouze k naplnění fiskální funkce daní na úkor funkce redistribuční.



Zvolené úpravy DPH pro stabilizaci veřejných rozpočtů jsou poměrně nešťastné, protože odhady budoucích příjmů státu nemohou zahrnout behaviorální efekty způsobené zdražením spotřebních statků. Tento jev se může přesunout do míry růstu HDP, a přes HDP do samotného daňového výnosu DPH.

Závěrem lze říci, že fiskální nestabilitu veřejných financí by bylo vhodné řešit jiným způsobem. Například zavedením progresivních důchodových daní, které jsou obecně spravedlivější, ačkoliv výnos reformy důchodových daní nemusí být tak vysoký. Případně by fiskální výnos z daní mohlo zvýšit zavedení daně z luxusního zboží, nebo zavedení třetí, nejvyšší, sazby DPH na luxusní výrobky.

Dále je možné se zaměřit spíše na výdajovou stránku rozpočtu, která by mohla při správné úpravě snížit deficit státního rozpočtu na obdobnou úroveň jako úprava sazeb DPH.

## Literatura

- [1] Bayer, O. (2011): *Měření a odhadování daňových příjmů*. Praha, Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011. Diplomová práce.
- [2] Kubátová, K. (2003): *Daňová teorie a politika*. Praha, ASPI, 2003.
- [3] Svátková, S. – Klazar, S. – Slintáková, B. – Zelený, M. (2007): *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha, Eurolex Bohemia, 2007.
- [4] Vančurová, A. – Láchová, L. (2010): *Daňový systém ČR 2010*. Praha, VOX, 2010.
- [5] Daňový portál pro všechny (2010): *Vývoj sazeb DPH v ČR*. [on-line], c2010, [cit.: 13. 12. 2011], <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.
- [6] ČSÚ (2010): *Domácnosti podle čistého peněžního příjmu na osobu – decily: Tab. 6c Skupiny peněžních vydání*. [on-line]. Praha, Český statistický úřad, c2010, [cit.: 13. 12. 2011], <[http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/t/B60021F17C/\\$File/30011163.XLS](http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/t/B60021F17C/$File/30011163.XLS)>.

## **Reforma sazeb daně z přidané hodnoty v České republice**

*Ondřej Bayer*

### **ABSTRAKT**

Příspěvek se zabývá obecnou funkcí daňových reforem a hodnotí systém DPH z pohledu poplatníka při plánované změně sazeb DPH v ČR. Hlavním cílem je analýza dopadu daných změn na jednotlivé decily domácností. Metodika vychází z dat ČSÚ založených na rodinných účtech, na kterých je následně provedena simulační analýza. Získaná data jsou diskutována z pohledu vertikální daňové spravedlnosti. Výsledkem analýzy je, že DPH již má regresivní dopad, přičemž plánové sjednocování sazeb tuto regresi zvyšuje.

**Klíčová slova:** DPH; Sjednocení sazeb DPH; Daňový dopad; Decily domácností.

## **Value Added Tax Rates Reform in the Czech Republic**

### **ABSTRACT**

The paper is based on general function of tax reforms. It evaluates VAT from the perspective of the taxpayer in the planned change of VAT rates in Czech Republic. The main aim is to analyze the impact of the changes on individual households deciles. The methodology is based on the database Czech Statistical Office. Then simulation analysis on family accounts is made. The data obtained are discussed in terms of tax equity. The result is that VAT has already regressive impact and the planned unification of the VAT rates increases regression.

**Key words:** VAT; Unification of the VAT rates; Impact of tax; Households deciles.

**JEL classification:** H20, H21, H22.