Metodika výpočtu daňových úlev v České republice

Zpráva zahrnuje výpočet odhadu výše daňových úlev v České republice u daně z přidané hodnoty, daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob na úrovni veřejných rozpočtů.

Hlavními datovými zdroji sloužícími jako podklad pro výpočet odhadu daňových úlev v České republice jsou: Automatizovaný daňový informační systém (ADIS), veřejně dostupná data Českého statistického úřadu, České národní banky, interní zdroje Ministerstva financí a jiných dotčených resortů (např. Ministerstvo obrany) a další veřejně dostupné informace.

Zpráva o dopadu daňových úlev na příjem vládního sektoru je publikována každoročně, a to jako součást rozpočtové dokumentace k zákonu o státním rozpočtu.

Česká republika je od roku 2014 povinna zveřejňovat analýzu daňových úlev. Tento požadavek vyplývá ze Směrnice 2011/85/EU, konkrétně článku 14.2., znějícího: „Členské státy zveřejní informace o dopadu daňových výdajů na příjmy". Systematickou analýzu daňových úlev je však potřeba brát také jako východisko pro různá doporučení pro fiskální politiku, usnadnění rozpočtového procesu, formulaci daňových reforem a zvýšení transparentnosti směrem k veřejnosti.

Evropská komise prozatím dává pouze jistá doporučení ohledně vytvoření a obsahu analýzy daňových úlev, žádná striktní pravidla však neuvádí. Důvodem je zejména obtížnost sestavení jednotné metodiky tak, aby výstupy mohly být mezinárodně srovnatelné. Ministerstvo financí, které má vypracování analýzy daňových úlev ve své gesci, tak vytvořilo metodiku výpočtu daňových úlev. Pro snadnější orientaci v textu bychom rádi nejprve vyjasnili pojem „daňová úleva":

Daňová úleva je chápána jako opatření, které je pro poplatníka výhodou ve formě nižší či později zaplacené daně ve srovnání se stavem, kdy by takové opatření v zákoně zahrnuto nebylo. Ačkoliv by daňová úleva dle svého názvu měla snižovat daňové zatížení, lze nalézt i taková opatření, která naopak znamenají pro poplatníka vyšší břemeno. Jedná se například o nemožnost odpočtu některých výdajů od hrubých příjmů či dvojí zdanění některých druhů příjmů (daně z příjmů), případně omezení práva na odpočet u některých zboží či služeb použitých jako vstup pro účel podnikání (daň z přidané hodnoty). Důvodem takovýchto opatření bývá většinou obava ze zneužívání některých druhů výdajů.

V odborných textech se lze setkat také s pojmem „daňový výdaj", který lze chápat jako podmnožinu daňových úlev. Jedná se o takové nástroje daňové politiky, které by bylo možné, a často též vhodné, realizovat prostřednictvím výdajové strany státního rozpočtu. Jsou to takové součásti daňové legislativy, které jsou motivovány jinými cíli, než vybrat příjmy co nejefektivnějším způsobem.

1. Použitá metoda

Jak již bylo v úvodu řečeno, v současné době neexistuje jednotná metodika pro výpočet daňových úlev, ani nejsou dána žádná jiná omezující pravidla podoby analýzy daňových úlev. Evropská komise dává v tomto ohledu členským státům poměrnou volnost a formuluje pouze jistá doporučení, která jsou v následujícím textu zohledněna. Pro výpočet daňových úlev byla v České republice zvolena metoda ušlých příjmů. Jejím principem je vyčíslení snížení příjmů, kterého je použitím dané úlevy dosaženo, pokud je poplatníkem daňová úleva využita. Jinými slovy se jedná o statický[1] výpočet ztráty příjmů vzniklé veřejnému sektoru.

Obecně je pro stanovení výše jednotlivých daňových úlev potřeba mnoho dat. S tím však souvisí problém při obstarávání datové základny, neboť v řadě případů by to vedlo k nepřiměřeně velkému zvýšení administrativní zátěže dotčených subjektů. Ačkoliv ani použitá metoda ušlých příjmů není na data nenáročná, v porovnání s ostatními metodami je relativně jednoduchá a i z dalších důvodů se jeví jako nejvhodnější. Jedná se také o nejrozšířeněji používanou metodu.

Pochopitelně se zde pracuje s několika zjednodušeními. Vyčíslení skutečné výše daňové úlevy je velmi náročné, a pokud by mělo být provedeno důkladně, nesměly by být opomenuty například změny chování daňových

[1] Statický v tom smyslu, že nebere v úvahu změnu chování subjektů. Pokud dojde ke zrušení daňové úlevy, mohou subjekty změnit své chování, a to může vést k odlišnému dopadu zrušení daňové úlevy na veřejné rozpočty.

poplatníků. Tento fakt však použitá metoda opomíjí, takže například náklady na slevu na dani by měly být stanoveny jako součet těch částí slev na dani u jednotlivých poplatníků, které ještě poplatníci mohli využít, tedy ty, které nepřesahovaly výši daně. Podobně náklady na odčitatelnou položku jsou součinem celkové výše efektivně uplatněných odčitatelných položek a mezní sazby daně. Pokud má daň z příjmů pouze jednu sazbu, určení je jednoduché. V případě progresivní sazby daně je nutné stanovit průměrnou mezí sazbu dle rozdělení poplatníků do jednotlivých příjmových skupin.

2. Kvantifikace daňových úlev

V následující části jsou uvedeny hlavní vzorce, které byly použity pro výpočet nejvýznamnějších daňových úlev.

2.1 Daně z příjmů

Vzhledem k tomu, že daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob mají podobný charakter, lze uplatnit obdobné způsoby kvantifikace.

a. Daňové úlevy snižující výši daně

Následující rovnice je použita pouze pro případ daně z příjmů fyzických osob a spočívá v porovnání výše daně v situaci s daňovou úlevou a bez daňové úlevy:

$$D\acute{U} = \sum_{i=1}^{n} t_i' - t_i$$

kde:

$DÚ$ *představuje výši daňové úlevy za celou ekonomiku*
N *představuje počet poplatníků v ČR*
t_i *představuje daň i-tého poplatníka při existenci daňové úlevy*
t_i' *představuje daň i-tého poplatníka při neexistenci daňové úlevy*

b. Odčitatelné položky od základu daně

Pro výpočet skutečné výše daňové úlevy by v tomto případě bylo žádoucí pracovat s individualizovanými daty z daňových přiznání. Toto však vzhledem k daňové mlčenlivosti není možné, proto je nutné pracovat s agregovaným údajem o výši zákonných nároků na odčitatelné položky, tedy nikoliv s údajem o jejich efektivně uplatněné části. Metoda tedy nutně vede k nadhodnocení výše daňové úlevy.

Výši daňové úlevy je tedy možno vyjádřit následujícím vzorcem:

$$D\acute{U} = ODP.T^e$$

kde:

ODP *představuje celkovou výši odečitatelné položky uplatněné všemi poplatníky*
T^e *představuje průměrnou efektivní sazbu daně za všechny poplatníky*

Nadhodnocení úlevy by pak bylo možné vyjádřit jako:

$$\sum_{i=1}^{n} (odp_i - eodp_i)\tau_i^e$$

kde:

odp_i	*představuje výši nároku na odčitatelnou položku, který plyne ze zákona pro i – tého poplatníka*
$eodpi$	*představuje efektivní výši odčitatelné položky, tedy částku daně, o kterou byl snížen základ daně i-tého poplatníka*
τ_i^e	*představuje efektivní sazbu daně i-tého poplatníka*

V případě daně z příjmů fyzických osob situaci komplikuje fakt, že zaměstnanci mohou odčitatelné položky uplatňovat přes svého zaměstnavatele a také, že Finanční správa ČR nedisponuje údaji o zaměstnancích, protože zaměstnavatelé mají povinnost hlásit pouze agregované údaje o svých zaměstnancích. K dispozici jsou tedy pouze údaje o poplatnících, kteří podali daňové přiznání. Proto je nutné výši odčitatelných položek pro poplatníky nepodávající daňové přiznání odhadnout s tím, že musíme přijmout předpoklad, že průměrná výše odčitatelné položky je u poplatníků podávajících daňové přiznání stejná jako u poplatníků, kteří daňové přiznání nepodávají. Pro výpočet je použit vztah:

$$ODP = ODPDAP.\frac{n}{n_{dap}}$$

kde:

$ODPDAP$	*představuje celkovou výši odčitatelné položky uplatněné těmi poplatníky, kteří podali daňové přiznání*
N	*představuje celkový počet fyzických osob, které jsou poplatníky DPFO*
n_{dap}	*představuje počet subjektů, které podaly daňové přiznání*

c. Slevy na dani

Výše daně je vyjádřena jako rozdíl mezi daní před uplatněním slevy a slevou na dani. Pro výpočet výše daňové úlevy pro slevy jsou k dispozici opět jako v minulém případě pouze agregované údaje o celkové výši uplatněných slev na dani. Pro kvantifikaci daňových úlev ve formě slev na dani bude použit následující vztah:

$$DÚ = SLEVA$$

kde:
SLEVA představuje celkovou výši slevy na dani uplatněné všemi poplatníky, tedy platí vztah:

$$SLEVA = \sum_{i=1}^{n} sleva_i$$

Opět zde v případě daně z příjmů fyzických osob vyvstává problém, že daňová správa nedisponuje v případě zaměstnanců, kteří si mohou slevy na dani uplatňovat prostřednictvím zaměstnavatelů, žádnými údaji. Proto je nutné výši slevy na dani u těchto poplatníků odhadnout pomocí následujícího vztahu:

$$DÚ = SLEVA = SLEVADAP.\frac{n}{n_{dap}}$$

d. Osvobozené příjmy

Pro kvantifikaci osvobozeného příjmu opět budou použity dostupné celkové údaje o osvobozených příjmech. Je nutné předpokládat, že ačkoliv si poplatník nemůže od příjmů, které spadají do kategorie osvobozených, odečítat náklady na dosažení, zajištění a udržení takových příjmů, po zrušení osvobození by tuto možnost měl. V opačném případě by takto vznikla negativní daňová úleva. Výše osvobozených příjmů bude odvozena pomocí následujícího zápisu:

$$DÚ = \left(OSVPŘ - VÝDAJOSVPŘ\right).T^e$$

kde:

$OSVPŘ$	*představuje celkovou výši daného druhu osvobozených příjmů za všechny poplatníky*
$VÝDAJOSVPŘ$	*představuje celkovou výši vynaložených výdajů k dosažení, zajištění a udržení daného druhu osvobozeného příjmu či jinak souvisejících výdajů (pokud je možné ji kvantifikovat)*
T^e	*představuje průměrnou efektivní sazbu daně za všechny poplatníky*

Nezřídka nastává situace, že náklady na dosažení, udržení a zajištění osvobozeného příjmu jsou stejně velké či větší než osvobozený příjem. Proto by byla výše takové daňové úlevy nulová. Stejný postup by se uplatnil i u příjmů vyňatých ze zdanění s tím rozdílem, že pro dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů není zpravidla vynakládán žádný výdaj.

e. Snížená sazba daně

Tato daňová úleva se vyskytuje pouze u DPPO. Její výše se vypočte na základě následujícího vztahu:

$$DÚ = ZD\ (T^e - T^{s,e})$$

kde:

ZD	představuje celkový základ daně všech poplatníků, který podléhá snížené sazbě daně
T^e	představuje průměrnou efektivní základní sazbu daně
$T^{s,e}$	představuje průměrnou efektivní sníženou sazbu daně

2.2 Daň z přidané hodnoty

Při kvantifikaci daňových úlev v případě daně z přidané hodnoty vše komplikuje fakt, že nejsou dostupná data o jednotlivých plněních, zda jsou určena pro plátce či neplátce DPH (dopad na čistý výnos mají pouze transakce od plátce DPH, kde si kupující nemá možnost žádat zpět daň na vstupu, tedy nejčastěji plnění, kde kupující je neplátce DPH). Proto se zde vychází z údajů o výši přijatých plnění neplátci, které jsou obsaženy v tabulkách dodávek a užití publikovaných ČSÚ a také ze Souhrnného výkazu vlastního zdroje z DPH.

a. Vzorce pro výchozí výpočty

Průměrná efektivní sazba daně se vypočte na základě následujícího vzorce:

$$\tau^a_{cpa} = \frac{\tau^z \cdot y_{cpa,z} + \tau^s \cdot y_{cpa,s}}{y_{cpa,z} + y_{cpa,s} + y_{cpa,o}}$$

kde:

$\tau^a{}_{cpa}$	*představuje průměrnou efektivní sazbu pro daný dvojmístný kód CPA*
τ^z	*představuje základní sazbu DPH*
$y_{cpa,z}$	*představuje objem plnění v sektorech uvedených v Souhrnném výkazu v daném kódu CPA, která dle Souhrnného výkazu podléhají základní sazbě*
τ^s	*představuje sníženou sazbu DPH*
$y_{cpa,s}$	*představuje objem plnění v sektorech uvedených v Souhrnném výkazu v daném kódu CPA, která dle souhrnného výkazu podléhají snížené sazbě*
$y_{cpa,o}$	*představuje objem plnění v sektorech uvedených v Souhrnném výkazu v daném kódu CPA, která jsou dle souhrnného výkazu osvobozená*

Dále je potřeba vypočíst výši teoretické DPH, která se od skutečného inkasa DPH liší například z důvodů daňových úniků, nebo tím, že do tabulek dodávek a užití jsou zahrnuty i odhady šedé ekonomiky. Proto bývá teoretická výše DPH zpravidla vyšší než skutečné inkaso DPH. Vypočteme ji za pomoci následujícího vztahu:

$$DPH^t = \sum_{cpa=01}^{99} y_{DPH,cpa} \cdot \tau^a_{cpa}$$

kde:

DPH_t *představuje teoretický výnos DPH*

$y_{DPH,cpa}$ *představuje celkový objem transakcí v daném kódu CPA, z nichž nemá kupující nárok na odpočet DPH*

τ^a_{cpa} *představuje průměrnou efektivní sazbu pro plnění v daném kódu CPA*

Korekční koeficient, který pomůže získat reálné odhady daňových úlev odpovídající skutečnému inkasu, dostaneme díky následujícímu vztahu:

$$k = \frac{DPH^s}{DPH^t}$$

kde:

k *představuje korekční koeficient*

DPH_t *představuje teoretický výnos DPH*

DPH_s *představuje skutečný výnos DPH*

b. Snížená sazba

Výchozí úvahou pro kvantifikaci tohoto případu je, že současně uplatňovaná snížená sazba (sazby) bude nahrazena základní sazbou, přičemž osvobození by zůstala zachována. To by způsobilo situaci, že hodnota průměrné efektivní sazby by v některých kódech CPA (s osvobozeným plněním) zůstala nižší než hodnota základní sazby.

Výši výnosu DPH po zrušení snížené sazby lze vypočítat na základě rovnice:

$$\tau'^a_{cpa} = \frac{\tau^z . y_{cpa,z} + \tau^z . y_{cpa,s}}{y_{cpa,z} + y_{cpa,s} + y_{cpa,o}}$$

$$DPH' = \sum_{cpa=01}^{99} y_{DPH,cpa} . \tau'^a_{cpa}$$

kde:

τ'^{a}_{cpa} *představuje průměrnou efektivní sazbu pro plnění v daném kódu CPA po zrušení snížené sazby DPH*

DPH' *představuje teoretický výnos DPH po zrušení snížené sazby DPH*

$y_{DPH,cpa}$ *představuje celkový objem transakcí v daném kódu CPA, z nichž nemá kupující nárok na odpočet DPH*

V případě existence více snížených sazeb DPH je výsledná daňová úleva součtem hodnot vypočtených pro jednotlivé snížené sazby DPH.

Z těchto vztahů je odvozena rovnice pro kvantifikaci daňové úlevy ve formě snížené sazby daně:

$$D\acute{U} = k.(DPH' - DPH^{t})$$

c. Osvobození plnění

Výše úlevy ve formě osvobození pro daný sektor lze vyjádřit následujícím vztahem:

$$D\acute{U} = k.ph_{sektor}.\tau^{z}$$

kde:

k	*představuje korekční koeficient*
ph_{sektor}	*představuje hrubou přidanou hodnotu v daném sektoru označeném kódem OKEČ*
τ^{z}	*představuje základní sazbu daně*