



MINISTERSTVO FINANCÍ
ČESKÉ REPUBLIKY

VÝZKUMNÁ STUDIE

DAŇOVÉ ÚLEVY V ČESKÉ REPUBLICE

MARTIN JAREŠ

ABSTRAKT

Hlavním cílem práce je analýza daňových úlev v daňovém systému České republiky. Konkrétně jde o identifikaci daňových úlev v legislativě upravující daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty pro rok 2008 a kvantifikaci jejich dopadů na daňové příjmy. Práce začíná přehledem literatury v této oblasti. V této oblasti existuje bohatá akademická literatura, která se zabývá různými aspekty analýzy daňových úlev počínaje jejich identifikací a kvantifikací a konče distribuční analýzou či analýzou vyvolaných nákladů. Většina literatury pochází z USA, kde se podstatná část studií zabývá kritikou oficiálních výkazů daňových úlev či návrhy na jejich zlepšení. Podobná témata chybí v literatuře z jiných zemí. Dalším zdrojem jsou oficiální výkazy daňových úlev, které jsou publikovány v několika zemích. Přehled literatury je možno uzavřít tak, že neexistují žádné mezinárodně akceptované standardy analýzy daňových úlev. Další závěr se týká vlastního pojmu daňový výdaj (tax expenditure). Tento pojem začal být používán v USA v 60. letech 20. století aby vyjádřil fakt, že mnoho daňových úlev jsou ve skutečnosti přímými výdaji skrytými v daňovém systému. Mnohdy jsou však jako daňové výdaje nazývána i ta ustanovení, která nejsou analogiemi k přímým výdajům. Proto v této práci není pojem daňové výdaje používán. Místo toho je používán obecnější pojem daňové úlevy. Daňové výdaje pak představují podmnožinu daňových úlev. Daňové úlevy jsou definovány jako ustanovení daňových zákonů, které představují pro poplatníka snížení daně nebo její pozdější splatnost. Daňové úlevy jsou identifikovány podle jejich formy, tj. osvobození od daně, snížené sazby, slevy na dani apod. Pouze prvky, které představují integrální součást daňového systému (např. odpočet daně na vstupu), nejsou identifikovány jako daňová úleva. To zajišťuje, že je sestaven úplný seznam daňových úlev. Pak je použita normativní analýza pro identifikaci účelu každé jednotlivé daňové úlevy, tj. daňové úlevy jejichž cílem je podpora cílů jiných veřejných politik (skutečné daňové výdaje), daňové úlevy jejichž cílem je zvýšení efektivity daňového systému, zejména snížením vyvolaných nákladů a konečně daňové úlevy, které sdílí vlastnosti obou výše zmíněných skupin. Na tomto základě bylo identifikováno 210 daňových úlev (DPFO: 119, DPPO: 62, DPH: 29). Z pohledu dalších analýz jsou nejdůležitější daňové úlevy na podporu jiných cílů veřejných politik. Metody kvantifikace identifikovaných daňových úlev byly založeny na dostupných datech. Bylo identifikováno celkem 57 daňových úlev na podporu jiných cílů veřejných politik z celkového počtu 210. Celkový dopad uvedených 57 daňových úlev byl odhadnut na 120 mld. Kč. Je však třeba mít na paměti, že jednoduchý součet daňových úlev není metodologicky korektní, neboť zrušení více daňových úlev najednou má odlišné dopady na daňové příjmy než součet individuálně kvantifikovaných dopadů. Hlavní přínos práce spočívá v sestavení kompletního seznamu daňových úlev v daňovém systému České republiky pro daně s nejvyšším výnosem. To do budoucna umožní připravovat takové analýzy každoročně, zahrnout další daně a zlepšit používané metody. Tvůrci politik v oblasti veřejných financí a daní tak budou mít více dostupných informací pro tvorbu efektivnějších politik. Z této práce může čerpat i další výzkum zabývající se dalšími aspekty vybraných daňových úlev jako jsou např. jejich distribuční dopady.

Klíčová slova: analýza daňových úlev, daňové výdaje, metody kvantifikace daňových úlev, daňové úlevy, daňové úlevy v České republice

ABSTRACT

The main objective of the thesis is to analyse tax expenditures in the tax system of the Czech Republic. More specifically to identify tax expenditures in legislation setting down personal income tax, corporate income tax and value added tax in 2008 and quantify their impact to tax revenues.

The work starts with the review of the literature in this field. There is a rich academic literature dealing with various aspects of tax expenditure analysis starting with their identification and quantification and continuing to distributional analysis or analysis of compliance costs. Most of the literature originates in the United States where a substantial amount of papers deals with the critique of official tax expenditure reports or with suggestions how to improve it. Similar topics are absent in the literature in other countries. Another source are the official tax expenditure reports published in several countries. The conclusion can be drawn that there are no internationally accepted standards of tax expenditures analysis. Another conclusion deals with the term tax expenditure itself. It was conceived in the United States in the 1960's to express that many tax reliefs are in fact direct expenditures hidden in the tax system. However sometimes provisions which are not analogical to direct expenditures are called tax expenditures as well. That's why the term tax expenditure is avoided in this thesis. Instead a more general term tax relief is used. Tax expenditures thus represent a subset of tax reliefs. Tax reliefs are defined as provisions of the tax law which represent lower tax liability or deferral of the tax liability for the tax payer. Tax reliefs are identified by their form, i.e. tax exemptions, reduced rates, tax credits etc. Features which represent an integral part of the tax system (e.g. deduction of input VAT) are not identified as a tax relief. This assures that the full list is created. Then the normative analysis is used to identify main rationale for each tax reliefs, i.e. tax reliefs which have been introduced in order to support other public policies' targets (genuine tax expenditures), tax relief which have been introduced in order to increase tax system effectiveness mainly by reducing the compliance costs and finally tax reliefs which share attribute of both aforementioned group. Based on this, there have been identified 210 tax reliefs (PIT: 119, CIT: 62, VAT: 29). From the point of view of further analysis, the most important part represent the genuine tax expenditures. Methods to quantify the identified tax reliefs were devised based on data available. There was identified 57 tax expenditures out of all 210 tax reliefs with total amount of CZK 120 bn. It is important to bear in mind however that the simple addition of tax reliefs is not methodologically correct since abolition of several tax reliefs has different impact on tax revenues than addition of individually quantified impacts. The main contribution of the thesis consists in setting up a complete list of the tax reliefs in the tax system of the Czech Republic for the taxes with the highest revenues. This will enable to prepare such an analysis on a regular basis, to include other taxes and to improve the methods used. The stakeholders in the field of public finance policy and tax policy will thus have more information available to design more effective policies. Further research dealing with other aspects of selected tax expenditures such as their distributional impacts can draw from this thesis as well.

Keywords: Methods of quantification of tax expenditures, tax expenditures, tax expenditure analysis, tax reliefs, tax expenditures in the Czech Republic.

JEL Classification: E62, H21, H24, H25.

Upozornění: Názory publikované v této studii jsou pouze autorovy vlastní a nemusí se shodovat s názory Ministerstva financí. Tato publikace vznikla s přispěním Grantové agentury ČR v rámci grantu č. 402/09/1294 „Strukturální distorze v daňovém systému a jejich vliv na investiční rozhodování“ a v rámci studia autora na Vysoké škole ekonomické v Praze byla dne 24. září 2010 obhájena jako disertační práce. Studii oponovali prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D. a doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

OBSAH

SLOVNÍČEK POUŽITÝCH POJMŮ	1
ÚVOD	3
1 TEORETICKÁ A PRAKTICKÁ VÝCHODISKA	5
1.1 PŘEHLED DOSAVADNÍ LITERATURY	5
1.1.1 Analýza daňových úlev	5
1.1.2 Kritika analýzy daňových úlev	8
1.1.3 Návrhy na změny analýzy daňových úlev	9
1.1.4 Literatura v zemích, kde nejsou daňové úlevy pravidelně vykazovány.....	11
1.2 VYMEZENÍ POJMU DAŇOVÁ ÚLEVA	11
1.3 VYMEZENÍ POJMU DAŇOVÁ NORMA.....	14
1.3.1 Věcné vymezení.....	14
1.3.2 Vymezení normativního daňového systému ve vztahu k daňovému měřítku.....	17
1.3.3 Formální vymezení	17
1.4 METODY KVANTIFIKACE DAŇOVÝCH ÚLEV.....	18
1.4.1 Úvod.....	18
1.4.2 Metoda ušlých příjmů.....	18
1.4.3 Metoda dodatečných příjmů	19
1.4.4 Metoda výdajového ekvivalentu	19
1.4.5 Porovnání metod	19
1.4.6 Agregace daňových úlev	21
1.5 DOPORUČENÍ MEZINÁRODNÍCH INSTITUCÍ	23
1.5.1 Mezinárodní měnový fond.....	23
1.5.2 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)	23
1.6 VYKAZOVÁNÍ DAŇOVÝCH ÚLEV	24
1.6.1 Počátky formalizovaného vykazování daňových úlev.....	24
1.6.2 Druhy vykazovaných daní.....	25
1.6.3 Právní úprava vykazování.....	25
1.6.4 Četnost vykazování	25
1.6.5 Vztah k rozpočtové dokumentaci	26
1.6.6 Období, na která se výkaz vztahuje	26
1.6.7 Klasifikace vykazovaných daňových úlev	26
1.6.8 Použití výkazů	27
2 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÝCH ÚLEV.....	28
2.1 FORMY DAŇOVÝCH ÚLEV.....	28
2.1.1 Osvobození osob.....	28
2.1.2 Vynětí ze zdanění.....	28
2.1.3 Osvobození části objektu daně od daně	28
2.1.4 Odčitatelné položky od základu daně.....	29
2.1.5 Možnost odpočtu uznatelných výdajů ve vyšší než skutečně vynaložené výši.....	29
2.1.6 Snížené sazby daně	30
2.1.7 Slevy na dani.....	30
2.1.8 Vracení daně.....	31
2.1.9 Možnost odpočtu uznatelných výdajů dříve, než jsou realizovány	31
2.1.10 Posunutí splatnosti daně pro různé osoby	32
2.2 KLASIFIKACE DAŇOVÝCH ÚLEV DLE ÚČELU	32
2.2.1 Daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik.....	32

2.2.2	Daňové úlevy jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému.....	34
2.2.3	Daňové úlevy jejichž účelem je jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak i podpora jiných veřejných politik	36
2.2.4	Závěrečné poznámky	37
2.3	ARGUMENTY PROTI POUŽÍVÁNÍ DAŇOVÝCH ÚLEV	37
2.3.1	Nízká veřejná kontrola a transparentnost veřejných financí.....	37
2.3.2	Zkreslení míry přerozdělování.....	38
2.3.3	Degresivní dopad.....	40
2.3.4	Ekonomické ztráty	40
2.3.5	Vyšší složitost daňového systému	40
2.4	ARGUMENTY VE PROSPĚCH DAŇOVÝCH ÚLEV	40
2.4.1	Úspory z rozsahu při správě	40
2.4.2	Falešná výjimečnost daňové politiky	41
3	IDENTIFIKACE DAŇOVÝCH ÚLEV V ČESKÉ REPUBLICE	42
3.1	OBEČNÝ PŘÍSTUP.....	42
3.2	DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	42
3.2.1	Zákonná úprava	42
3.2.2	Daňové úlevy z důvodu vyloučení příjmů z předmětu daně.....	43
3.2.3	Daňové úlevy z důvodu zamezení dvojímu zdanění kapitálových příjmů.....	43
3.2.4	Daňové úlevy z důvodu ostatních osvobození příjmů.....	44
3.2.5	Daňové úlevy z důvodu odpočtu výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů.....	44
3.2.6	Odpisy	45
3.2.7	Daňové úlevy z důvodu odčitatelných položek	45
3.2.8	Daňové úlevy z důvodu slev na dani	46
3.2.9	Daňové úlevy z důvodu snížené sazby daně	46
3.2.10	Daňové úlevy z důvodu volby daňové jednotky	47
3.2.11	Daňové úlevy z důvodu zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí.....	47
3.3	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	48
3.3.1	Zákonná úprava	48
3.3.2	Daňové úlevy z důvodu osvobození některých osob	48
3.3.3	Daňové úlevy z důvodu vyloučení příjmů z předmětu daně.....	48
3.3.4	Daňové úlevy z důvodu zamezení dvojímu zdanění mezi mateřskými a dceřinými společnostmi.....	48
3.3.5	Daňové úlevy z důvodu osvobození příjmů.....	49
3.3.6	Daňové úlevy z důvodu odpočtu výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů.....	49
3.3.7	Daňové úlevy z důvodu odčitatelných položek	49
3.3.8	Daňové úlevy z důvodu slev na dani	50
3.3.9	Daňové úlevy z důvodu snížené sazby daně	50
3.3.10	Daňové úlevy z důvodu volby daňové jednotky	50
3.3.11	Zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí.....	51
3.4	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	51
3.4.1	Zákonná úprava	51
3.4.2	Daňové úlevy z důvodu osvobození některých osob	51
3.4.3	Daňové úlevy z důvodu, že se některá plnění nepovažují za dodání.....	51
3.4.4	Daňové úlevy z důvodů osvobození od daně	51
3.4.5	Daňové úlevy z důvodu snížené sazby daně	52
3.4.6	Daňové úlevy z důvodu vrácení daně.....	52
3.5	IDENTIFIKOVANÉ DAŇOVÉ ÚLEVY A JEJICH KLASIFIKACE DLE ÚČELU	52
4	KVANTIFIKACE DAŇOVÝCH ÚLEV V ČESKÉ REPUBLICE.....	54
4.1	DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	54

4.1.1	Obecný přístup u daňových úlev, které snižují výši daně.....	54
4.1.2	Odčitatelné položky od základu daně.....	54
4.1.3	Slevy na dani.....	56
4.1.4	Osvobozené příjmy.....	58
4.1.5	Daňové úlevy, které posunují splatnost daně.....	59
4.1.6	Sazba daně.....	62
4.2	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	64
4.2.1	Podobnost s daní z příjmů fyzických osob.....	64
4.2.2	Snížená sazba daně.....	65
4.3	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	65
4.3.1	Obecný přístup.....	65
4.3.2	Snížená sazba.....	68
4.3.3	Osvobození osob.....	68
4.3.4	Osvobození plnění.....	69
4.4	KVANTIFIKOVANÉ DAŇOVÉ ÚLEVY.....	69
	ZÁVĚR.....	71
	POUŽITÁ LITERATURA.....	73
	PŘÍLOHA 1.....	76
	PŘÍLOHA 2.....	84
	PŘÍLOHA 3.....	119
	PŘÍLOHA 4.....	127

Slovníček použitých pojmů

Daňová úleva

Anglicky: *tax preference, tax relief, tax break, tax concession*

Francouzsky: *dégrèvement fiscal, dérogation fiscale*

Německy: *steuerliche Sonderregelung*

V této práci je pojem daňová úleva používán ve smyslu ustanovení daňového zákona, které přináší poplatníkům výhodu ve formě nižší či později zaplacené daně ve srovnání se stavem, kdyby takové ustanovení v daňovém zákoně uvedeno nebylo. Ve většině případů bude v této práci používán pouze pojem daňová úleva, ale tam, kde to bude nezbytné a vhodné, zejména při popisu postupu těch autorů, kteří používají i jiné pojmy, budou daňové úlevy děleny na daňové výdaje a strukturální daňové úlevy.

Daňový výdaj (daňová podpora)

Anglicky: *tax expenditure*

Francouzsky: *dépense fiscale*

Německy: *Steuervergünstigung, indirekte Förderungen*

Pod pojmem daňový výdaj (též daňová podpora) se rozumí ty daňové úlevy, které představují výdaj uskutečňovaný prostřednictvím daňového systému, tzn. takový fiskální nástroj, který sice formálně vykazuje znaky daňové úlevy, ale podle své povahy se jedná o nástroj, který by bylo možné a často též vhodné realizovat prostřednictvím výdajové strany státního rozpočtu.

V této souvislosti je třeba upozornit, že pod pojmem daňové výdaje se v češtině běžně rozumí výdaje, které si dle zákona o daních z příjmů může poplatník odečíst od základu daně. V této práci však bude pojem daňový výdaj používán výhradně ve smyslu podmnožiny daňové úlevy.

Dále je třeba upozornit, že v angličtině není používání pojmu *tax expenditure* jednoznačně omezeno. U řady autorů je pojem *tax expenditure* používán pro daňové úlevy v širším významu. Další autoři sice jako *tax expenditures* označují jen některé daňové úlevy, ale konkrétní vymezení si liší.

Strukturální daňová úleva

Anglicky: *structural tax relief*

Daňové úlevy, které nejsou současně daňovými výdaji, jsou strukturálními daňovými úlevami v tom smyslu, že jejich existence je součástí struktury daňového systému, resp. jsou zavedeny ne z důvodu uskutečňování výdajů, ale z důvodů zvýšení efektivity daňového systému (viz 2.2.1).

U některých daňových úlev však není jednoznačné, do jaké kategorie je zařadit, resp. mohou naplňovat znaky jak daňových výdajů, tak strukturálních daňových úlev. I to je jeden z důvodů, že v této práci bude převážně používán pouze pojem daňová úleva.

Dále je třeba upozornit, že jak rozdělení daňových úlev do dvou skupin, tak ale i sama identifikace daňových úlev je do značné míry arbitrární a u jednotlivých autorů se může lišit.

Negativní daňová úleva

Anglicky: *negative tax expenditure, tax penalty*

Ačkoliv, jak plyne již z jejich názvu, představují daňové úlevy snížení břemene, které pro poplatníky představují daně. V zákonech se však vyskytují i ustanovení, která uvalují na poplatníka vyšší břemeno, než jako by odpovídalo „správně“ stanovené dani.

Pokud např. u daně z příjmů vyjdeme z toho, že základem daně jsou hrubé příjmy snížené o výdaje vynaložené za účelem jejich dosažení, zajištění a udržení, pak nadbytečným břemenem je např. nemožnost odpočtu některých výdajů od hrubých příjmů. Dalším příkladem může být dvojitý zdanění některých druhů příjmů.

Obdobně u daně z přidané hodnoty je negativní daňovou úlevou omezení práva na odpočet u některých zboží či služeb použitých jako vstup pro účely podnikání.

Důvodem pro tyto úpravy jsou zpravidla obavy z příliš velkého zneužívání některých druhů výdajů či plnění pro daňové úniky.

Daňová norma

Někteří autoři vymezují daňové úlevy jako odchylky existujícího daňového systému od daňové normy, která je definována autorem analýzy daňových úlev. Daňová norma je hypotetickým daňovým systémem, který může být odvozen např. od úmyslu zákonodárce či od teoretického vymezení ekonomické veličiny, která je objektem daně.

Někdy je daňová norma vymezena pouze implicitně tím, že jsou vymezeny daňové úlevy, které po odstranění ze stávajícího daňového systému vedou k daňové normě.

Normativní daňový systém

Anglicky: *tax norm, normative tax system, normative tax base, normal tax structure*

Daňová norma by měla být hodnotově neutrálním analytickým nástrojem pro analýzu daňových úlev. Často však slouží i normativním účelům ve smyslu žádoucího daňového systému, který bude zaveden po odstranění daňových úlev. Pro takto používanou daňovou normu bude tam, kde to bude třeba, používán pojem normativní daňový systém.

Daňové měřítko

Anglicky: *tax benchmark*

Pro daňovou normu jakožto čistě analytický nástroj bude používán pojem daňové měřítko. Ve většině případů bude však používán pouze pojem daňová norma, protože nebude potřeba lišit její použití.

I zde je však třeba zmínit, že jednotliví autoři nepoužívají tyto pojmy takto jednoznačně a lze se setkat s tím, že např. tax benchmark je použit ve smyslu normativního daňového systému.

Úvod

Daňové úlevy jsou v České republice, stejně jako v jiných zemích, předmětem diskusí o veřejných financích. Někdy jsou představovány v pozitivním duchu, jako administrativně levný nástroj podpory žádoucích veřejných politik. Častěji jsou ale představovány v negativním duchu, jako výjimky, které komplikují daňový systém a způsobují distorze. Daňové úlevy jsou také představovány jako dotace skryté v daňovém systému. Často se mluví o daňové reformě spočívající v rušení daňových úlev, která má přinést jak dodatečné daňové výnosy, tak snížení komplikovanosti a vyvolaných nákladů daňového systému.

K tomu, aby diskuse o daňových úlevách byly založeny na faktech, je třeba provádět jejich systematickou analýzu. V řadě států světa tomu tak je. Daňovým úlevám je věnována náležitá pozornost, je zkoumána jejich výše, jejich dopady, diskutuje se o jejich legitimitě. Řada států též pravidelně publikuje přehledy daňových úlev, kde jsou uvedeny všechny existující daňové úlevy včetně vyčíslení jejich výše. Na to pak navazuje další výzkum zabývající se dalšími aspekty daňových úlev či navrhuje změny v oficiálních výkazech daňových úlev. V České republice doposud daňové úlevy nebyly systematicky zkoumány. Tato práce si klade za cíl provést úvodní analýzu daňových úlev.

Hlavním cílem práce je identifikace a kvantifikace daňových úlev u fiskálně nejvýznamnějších daní, tj. u daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty.

Dalším cílem je normativní analýza identifikovaných daňových úlev a jejich klasifikace podle účelu, z níž se pak dá odvodit konkrétní doporučení pro fiskální politiku. Dílčím cílem je nalezení vhodných datových zdrojů pro kvantifikaci výše jednotlivých daňových úlev, případně nalezení způsobů odhadu jejich výše, pokud jsou data nedostupná. Další dílčím cílem je navržení metodiky kvantifikace jednotlivých forem daňových úlev, kterou bude možno využívat při analýze daňových úlev u dalších daní a v dalších letech.

První kapitola obsahuje teoretická a praktická východiska vycházející z již existující akademické literatury a dalších zdrojů z oblasti veřejné správy. Nejprve je uveden přehled dosavadní literatury týkající se daňových úlev, poté jsou uvedeny příklady, jak jsou definovány daňové úlevy a daňová norma, která je často k definici daňových úlev využívána. Dále je pozornost věnována metodám používaným ke kvantifikaci daňových úlev. Poté následuje přehled doporučení mezinárodních institucí pro vykazování daňových úlev a jsou zmíněny důležité aspekty výkazů daňových úlev publikovaných v jednotlivých státech.

Druhá kapitola se věnuje charakteristice daňových úlev. Na příkladech českého daňového je nejprve popsán systém dělení daňových úlev dle jejich formálních znaků, tj. dle prvků daňové techniky, které jsou používány k poskytnutí daňové úlevy. Poté je uvedena klasifikace dle účelu, který je motivem přítomnosti daňových úlev v daňovém systému. Na závěr jsou zmíněny argumenty uváděné ve prospěch a v neprospěch existence daňových úlev.

Třetí kapitola obsahuje identifikaci daňových úlev v České republice u daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty na základě znění příslušných právních předpisů za rok 2008. Daňové úlevy jsou popisovány ve skupinách podle své formy. Na závěr je uvedeno dělení podle účelu.

Čtvrtá kapitola obsahuje popis navržených postupů použitých při kvantifikaci daňových úlev.

Přílohy 1 až 3 obsahují seznam všech daňových úlev identifikovaných ve třetí kapitole včetně jejich kvantifikace za rok 2008, tam, kde jsou dostupná data či kde je možno provést odhad na základě přijatých předpokladů. Daňové úlevy jsou děleny dle účelu uvedeného ve třetí kapitole.

Při zpracování práce je využito komparace metod používaných ke analýze daňových úlev u jiných autorů a jejich analogické použití na český daňový systém.

Základní metodou vlastní práce je analýza. Jednak to je analýza textu zákona a jeho jednotlivých ustanovení pro identifikaci daňových úlev, kdy jsou nevyhnutně používány vedle deskriptivního přístupu i přístupy normativní ekonomie, konkrétně při rozhodování o tom, zda dané ustanovení je či není daňovou úlevou a do jaké kategorie daňových úlev by mělo být zařazeno.

Dedukcí jsou z prvků daňové techniky použitých pro jednotlivé formy daňových úlev odvozeny matematické postupy pro kvantifikaci daňových úlev. Poté jsou analyzována dostupné datové zdroje a na vhodná data jsou aplikovány odvozené postupy pro kvantifikaci daňových úlev.

1 Teoretická a praktická východiska

1.1 Přehled dosavadní literatury

1.1.1 Analýza daňových úlev

Literaturu zabývající se daňovými úlevami lze rozdělit do několika skupin. První skupinou jsou práce zabývající se analýzou daňových úlev. Největší část těchto prací pochází z USA.

Ačkoliv o daňových úlevách a jejich podobnosti s výdaji existují již starší práce, viz Pechman (1957) či McKenna (1963), první monografii, která se tématu daňových úlev věnuje systematicky, publikoval Surrey (1973). Vysvětluje koncept daňových výdajů, popisuje metody identifikace a kvantifikace a uvádí seznam daňových úlev v daňovém systému v USA. Základním principem, na němž staví daňovou normu pro identifikaci daňových úlev u daně z příjmů fyzických osob je koncept všeobecného základu daně¹, i když s jistými úpravami ve směru „všeobecně definované struktury daně z příjmů“ a „široce akceptované definice příjmu“.

V další monografii Surrey (1985) uvádí vymezení daňových výdajů, popisuje formální znaky daňových úlev a uvádí kritéria pro identifikaci daňové úlevy jako daňového výdaje. Ustanovení není daňovým výdajem, pokud lze kladně odpovědět na jednu z níže uvedených otázek:

- je normativně definované ustanovení nezbytné pro stanovení základu daně ve shodě s fundamentální podstatou daně?
- je ustanovení součástí obecně používané struktury sazeb?
- je ustanovení nezbytné pro definici daňové jednotky, která podléhá dani?
- je ustanovení nezbytné pro zajištění toho, že daň je stanovena v rámci časového období určeného pro uvalení daně?
- je ustanovení nezbytné pro implementaci daně u mezinárodních transakcí?
- je ustanovení nezbytné pro správu daně?

Tyto otázky jsou dále rozvedeny do celkem 142 vodítek pro určení toho, co je daňovým výdajem a co není. Jako příklad lze uvést několik doporučení pro DPFO:

- základ DPFO zahrnuje zvýšení (či snížení) čistého jmění poplatníka plus jeho výdaje na spotřebu pro dané zdaňovací období,
- dary a dědictví nemají být zahrnuty v příjmu příjemce; převodce nemá mít odpočet daru či dědictví,
- všechny ceny a výhry mají být zahrnuty v příjmu příjemce,
- vládní výdaje, které jsou vydávány obecně ve prospěch veřejnosti, nemají být zahrnuty v základu daně,
- hodnota zaměstnaneckých výhod má být zahrnuta v příjmu zaměstnance,

¹ Koncept všeobecného základu daně byl poprvé rozpracován Schanzem (1896) v Německu, dále pak Haigem (1921) a Simonssem (1938) v USA. Říká, že příjem lze vyjádřit jako $I = C + \Delta W$, kde C = spotřeba a ΔW = změna bohatství. Jinými slovy, příjmem za dané období je součet částky, která byla použita na spotřebu, a částky, o kterou se změnila výše bohatství, k čemuž mohlo vést nespoteřbování částek, které byly v daném období k dispozici nebo zvýšení hodnoty majetku, např. vlivem růstu ceny nemovitostí či cenných papírů v držení. Tento koncept bývá označován jako Schanz-Haig-Simonsův koncept, v USA častěji jako Haig-Simonsův koncept. Bývá kritizován z toho důvodu, že zahrnutím kapitálových zisků do základu daně uvaluje na kapitálové příjmy vyšší daň než na příjmy z práce.

- roční imputovaná renta z vlastního obydlí by měla být zahrnuta v příjmu vlastníka.

Dále je popsána metoda ušlých příjmů a metoda výdajového ekvivalentu pro kvantifikaci daňových úlev. Odchylky od daňové normy, tj. ta ustanovení, která nesplňují výše uvedená kritéria, jsou označeny jako daňové výdaje. Tyto postupy jsou posléze použity pro vytvoření srovnatelných seznamů daňových výdajů včetně jejich kvantifikací pro více států (Francie, Nizozemí, Kanada, Švédsko, Velká Británie, USA). Seznamy obsahují i negativní daňové úlevy. Jedná se o jedinou publikovanou práci, která se pokouší o jednotný přístup k daňovým úlevám aplikovaný na více zemí.

V této práci jsem použil obdobná kritéria pro dělení daňových úlev na daňové výdaje a na strukturální daňové úlevy.

Identifikací daňových úlev se zabýval i Davie (1994) u federálních spotřebních daní, které nejsou zahrnuty ve výkazech publikovaných veřejnou správou. Celkem identifikoval 244 daňových úlev, neprováděl však jejich kvantifikace. Obdobně Delucchi (2004) analyzoval daňové úlevy vztahující se k dopravním prostředkům a pohonným hmotám. Kvantifikací daňových úlev se zabýval Carrasso (2003), který porovnával používané metody. Zabýval se rozdíly mezi metodou ušlých příjmů a metodou výdajového ekvivalentu. Ukazuje, že výše daňové úlevy podle metody výdajového ekvivalentu je tím vyšší ve srovnání s metodou ušlého příjmu, čím vyšší je sazba daně.

Používáním daňových úlev se zabývá Craig (2001) z hlediska fiskální transparentnosti. Argumentuje, že by daňové úlevy měly být pravidelně vykazovány v rámci rozpočtového procesu, protože představují skryté výdaje a budoucí potenciální závazky veřejných rozpočtů, jejichž znalost přispěje k lepšímu rozpočtovému procesu a k vyšší kvalitě veřejných financí. Popisuje tři základní přístupy k formálnímu vymezení daňové normy, které budou použity v této práci (viz 1.3.3). Dále popisuje postupy používané v jednotlivých státech. Negativní dopady na transparentnost daňových úlev uvádí i CTJ (2009), když argumentuje, že daňové úlevy jsou ve značné oblibě politiků, ne z důvodu toho, že představují dobrou politiku, ale proto, že politické postoje a slabá procedurální pravidla umožňují jejich nadměrné využívání. Z tohoto důvodu doporučuje nejen tradiční identifikaci a kvantifikaci daňových úlev, ale i vyhodnocování jejich dopadů a jejich pravidelnou revizi.

Další práce rozšiřují základní analýzu daňových úlev. Tak např. Hungerford (2006) se zabývá jednak charakteristikou daňových úlev, metody jejich kvantifikace a důvody hovořící proti jejich používání a dále analyzuje jejich vývoj v čase. Mezi roky 1980 a 2005 se podíl daňových úlev na celkových podporách poskytovaných americkým veřejným sektorem zvýšil z 23 % na 26 %. Ukazuje však současně, že v jednotlivých sektorech se tyto podíly velmi liší. Nejvyšší je podíl daňových úlev v oblasti obchodu a bydlení, kde se z 90 % zvýšil na 98 %. Zdravotnictví je jediný sektor, kde došlo ke snížení tohoto podílu ze 44 % na 30 %. Burman (2008) si všímá kvantifikace rušení více daňových úlev najednou. Poznává, že vládou publikované odhady tuto analýzu neumožňují, neboť jsou založeny jednak na metodě ušlých příjmů jednak je nelze vzájemně počítat. Ke kvantifikaci použil vlastní model a došel k tomu, že zrušení velké části daňových úlev mimo podnikatelský sektor by přineslo o 8 % více příjmů než prostý součet individuálních odhadů jednotlivých daňových úlev. Důvodem je zejména to, že zrušení více úlev najednou by jednotlivé poplatníky posunulo do vyšších pásem daně. Dále uvádí, že zrušení těchto úlev by umožnilo snížit nejvyšší sazbu daně z příjmů fyzických osob na 20 %.

Další práce jsou přehledem a shrnutím jednotlivých používaných metod pro identifikaci a kvantifikaci. Je to například učebnice James (2006), která shrnuje některé práce v oblasti analýzy daňových úlev a popisuje negativní aspekty daňových úlev, které zavadaly příčinu vykazování daňových úlev. Dále popisuje metodologické problémy identifikace a kvantifikace daňových úlev. Uvádí též důvody, proč jsou i přes svoje nevýhody daňové úlevy stále ve velké míře používány a dovozuje, že to je zejména z politických důvodů, kdy daňová úleva je snáze politicky prosaditelná než přímý výdaj. Dle autora je tak daňovým úlevám třeba věnovat více pozornosti než dosud. Obdobně Polackova Brix (2004) uvádí shrnutí teoretických pohledů na daňové úlevy, na jejich charakteristiku, důvodů pro a proti jejich používání, metod jejich identifikace a kvantifikace a poté praktických zkuše-

nosti s identifikací, kvantifikací a vykazováním daňových úlev v Austrálii, Belgii, Kanadě, Nizozemí, USA, Číně a Polsku. Mezi metodami používanými pro kvantifikaci uvádí metodu ušlých příjmů, metodu dodatečného příjmu a metodu výdajového ekvivalentu. Zmiňuje používání mikroekonomických modelů využívajících individuální data. Pro daňové úlevy ve formě posunutí daňové povinnosti uvádí častou praxi používání čisté současné hodnoty. Tato metoda bude použita i v této práci.

Na základě provedených identifikací a kvantifikací daňových úlev jsou analyzovány jejich další aspekty jako jsou optimalizace výše daňových úlev, jejich vyvolané náklady a distribuční analýza. Saez (2000) vyvinul optimalizační model, v němž jednotlivce odvozuje svůj užitek z výdajů na „príspevkové statky“ jako jsou dary na charitu. Tento druh statku má obdobné dopady na všechny jednotlivce jako veřejné statky. Vláda uvaluje lineární daně na příjmy a na příspěvkové statky tak, aby maximalizovala veřejný prospěch. Vláda také může příspěvkové statky financovat přímo z daní. Optimální daňová sazba uvalená na příjmy a výše podpory pro příspěvkové statky jsou vyjádřeny jako empiricky odhadnutelné parametry a vládní názory na redistribuci. Optimální výše podpory příspěvkového statku se zvyšuje s

- vyšší cenové elasticity příspěvků,
- vyšší vytěšňovacího efektu, který působí veřejné příspěvky na soukromé příspěvky,
- vyšší dopadu veřejných statků na příspěvkové statky.

Numerická simulace ukazuje, že optimální podpora vlády je značně citlivá na výši těchto parametrů, avšak ve většině případů se ukazuje, že by měla existovat daňová úleva pro charitativní příspěvky. Gunz (2008) kvantifikuje náklady vyvolané existencí daňových úlev pro vědecký výzkum a experimentální vývoj na základě průzkumu u 51 společností se sídlem v Ontariu. Tyto společnosti využívají zhruba 30 % všech daňových úlev tohoto typu v Kanadě. Hlavním zjištěním studie je, že i přes domněle rozsáhlé finanční a technické výkazy, které jsou vyžadovány pro doložení nároku na daňovou úlevu, jsou vyvolané náklady celkem nízké. Dosahují v průměru výše 0,7 % celkové nárokované výše daňové úlevy. Významné mohou být tedy spíše v malých firmách, kde mohou dosáhnout i 15 %. Distribučními efekty se zabývá Toder (2009) a Eissa (2009). Toder (2009) analyzuje distribuční efekty tří největších skupin daňových úlev – na bydlení, zdravotní péči a spoření na důchod. Z analýzy vyvozuje, že tyto daňové úlevy zvyšují čistý příjem po zdanění proporcčně více výše příjmovým skupinám ve srovnání s níže příjmovými skupinami, ale nejbohatším skupinám zvyšují příjem proporcčně méně. Dále uvádí, že čistý distribuční efekt závisí na způsobu financování těchto daňových úlev. Pokud jsou financovány vyššími mezními sazbami, benefítují z nich zejména středněpříjmové vrstvy na úkor nízké a vysokopříjmových vrstev, ale pokud jsou financovány nižšími výdaji na hlavu, všechny vysokopříjmové skupiny na nich vydělají a nízkopříjmové skupiny prodělají. Naproti tomu Eissa (2009) se zabývá distribučními dopady a behaviorálními efekty v případě výraznější změny slevy na dani na příjmy z výdělečné činnosti (earned income tax credit). Jedním ze zjištění je, že pokud by došlo ke zkrácení pásma, kde je sleva na dani postupně snižována, čímž by podpora byla směřována více ve prospěch nízkopříjmových skupin, bylo by to nevýhodné pro matky samoživitelky, protože to pro ně představuje pobídka zůstat mimo trh práce.

Distribučními efekty se mimo jiné zabývá i Huang (2009). Poukazuje na nedávnou studii Urban Brookings Institute – Brookings Institution Tax Policy Center, která porovnává celkovou výši daňových úlev s přímými výdaji např. na obranu a dospívá k závěru, že jde o potenciálně zajímavou oblast při snaze konsolidaci veřejných financí. Rušení daňových úlev je oprávněné právě zejména s ohledem na výše zmíněné distribuční efekty, neboť většina daňových úlev má degresivní dopady. Studie se dále zabývá dopady jednotlivých kategorií daňových úlev na jednotlivé příjmové skupiny. Studie jednoznačně doporučuje zrušení uvedených daňových úlev.

Nadměrné daňové úlevy jakožto příčinu nedostatečných daňových výnosů v rozvojových zemích analyzuje Fuest (2009). Nejprve se zabývá daňovou optimalizací a daňovými úniky, které jsou významným faktorem nízkých daňových výnosů v uvedených zemích, a poté obrací pozornost

na daňové úlevy, jako jsou zejména investiční pobídky. Upozorňuje, že jejich používání se hodně rozšířilo bez toho, aby byly dostatečně analyzovány jejich dopady na daňové výnosy. Dále upozorňuje na to, že neexistují mezinárodně srovnatelná data o daňových úlevách.

Vzhledem k tomu, že vlastní identifikace a kvantifikace daňových úlev provádí v naprosté většině veřejná správa, zaměřuje se literatura v oblasti daňových úlev zejména na rozšíření a prohloubení jejich analýzy, jako je distribuční analýza, behaviorální efekty, analýza vyvolaných nákladů. Tyto práce tak naznačují možnosti dalšího zkoumání daňových úlev po provedení úvodní identifikace a kvantifikace.

1.1.2 Kritika analýzy daňových úlev

Ihned po vzniku konceptu daňových výdajů se v USA objevila řada jeho kritiků.

Jeden z prvních byl Boris Bittker, profesor na univerzitě v Yale. Bartlett (2001, str. 2) uvádí, že Bittker (1969) kritizoval zejména arbitrárnost analýzy daňových úlev, když ho cituje: „Systematický soubor snížení daňových příjmů vyžaduje počáteční bod, na němž panuje shoda a od něhož mohou být identifikovány odchylky. Není potřeba ad hoc seznam daňových ustanovení, ale obecně akceptovaný model nebo soubor principů, které by nám umožnily rozhodnout s dostatečnou jistotou, která ustanovení daně z příjmů jsou odchylkami od modelu a náklady na něž mají být vykazovány jako ‚daňové výdaje‘.“

Obdobně Wagner (1979) kritizuje koncept daňových výdajů i jejich analýzu jednak z toho důvodu, že daňová norma je arbitrárně nastavena, a jednak že sám koncept všeobecného základu daně není vhodný jako východisko, protože vede k přílišnému zdanění kapitálu. Doslova píše: „Nězdá se být vhodné prohlásit, že Haig-Simonsův přístup ke zdaňování příjmů sloužil jako standard pro konstrukci rozpočtu daňových výdajů. Záměr za konstrukcí rozpočtu daňových výdajů se zdá být mnohem rozumněji interpretován jako touha vytvořit zvláštní dojmy o americkém daňovém systému. Jeden z těchto dojmů je naprosto klamné přesvědčení, že daňový systém upřednostňuje relativně zámožné osoby, které jsou zobrazovány jako ty, které mají prospěch z nejvíce daňových výdajů. Jiné je přesvědčení, že daňový systém poskytuje obzvláštní prospěch lidem, kteří mají své příjmy z úspor a z tvorby kapitálu. (str. 16).

Kritice je autorem podrobena např. i arbitrárnost rozhodnutí, že nižší pásma daně u progresivní sazby nejsou považována za daňovou úlevu. Současně je však poukázáno na to, že pokud by tomu tak bylo, jinými slovy by to znamenalo, že „správné“ je zdanit všechny příjmy nejvyšší sazbou daně, což v té době bylo 70 %. Autor dokonce uvádí: „Proč se vlastně zastavovat na 70 %? Pro nezvolit 91 %, což byla sazba, která platila v minulosti? A proč vlastně nezvolit 100 %?“ Analýze daňových úlev je vytýkáno, že vychází z premisy, že lidé mohou dělat pouze to, co je výslovně dovoleno, a ne že nesmějí dělat to, co je výslovně zakázáno. Převedeno do daní je tedy analýze daňových úlev vytýkáno, že vychází z premisy, že vláda vlastní veškeré příjmy a jen ty, které specificky určí, obdrží občané, místo premisy, že občané vlastní všechny svoje příjmy a odevzdávají vládě pouze to, co je specificky určeno. Analýza daňových úlev je tak místo analytického nástroje autorem posuzována jako nástroj podporující daňovou reformu vedoucí k odstranění daňových úlev.

Je však třeba zmínit, že autor používá na obhajobu svých tvrzení někdy stejně arbitrární argumenty, jaké vytýká zastáncům konceptu daňových výdajů. Např. když obhajuje daňové úlevy na charitativní dary, kterým je zastáncům konceptu daňových výdajů vytýkáno, že z nich mají větší užitek vysokopříjmové osoby vzhledem k tomu, že jsou zdaňovány vyšší mezní sazbou, uvádí: „Odpověď na charitu nedotuje obzvláště hodně charitativní aktivity vysokopříjmových osob. Naopak, odpověď na charitu je nezbytný pro dosažení spravedlivého zdaňování z hlediska jistých hodnot, které charakterizují náš společenský řád“ (str. 19).

Bartlett (2001) ve stejném duchu kritizuje arbitrárnost daňové normy, nevhodnost konceptu všeobecného základu daně jako východiska pro stanovení daňové normy, metody kvantifikace da-

ňových úlev a přisuzuje analýze daňových úlev premisu, že veškeré příjmy patří státu a daňovou úlevou je vlastně jakýkoliv příjem, který poplatníkům zůstane. Jako ilustraci lze uvést: „Surrey jasně zamýšlel pojem daňové výdaje jako pejorativní, aby podkopal politickou podporu daňovým úlevám“ (str. 2) nebo „Zesnulý Norman B. Ture mi jednou řekl, že téměř všechno, co je špatné na daňových zákonech, v nich je kvůli Haig-Simonsovi“ (str. 9). Na závěr uvádí doporučení, jak postupovat při analýze daňových úlev, kdy daňovou normou by měl být neutrální daňový systém, který nemění relativní ceny.

Kritika analýzy daňových úlev také poukazuje na to, že pokud jejím cílem mělo být omezení používání daňových úlev, tak že v tomto cíli selhává. JCT (2008) uvádí: „Surreyho původní myšlenka, že analýza daňových úlev bude mít ozdravný účinek na rozpočtovou transparentnost (a skrze to na konkrétní rozpočtové výdaje) se nenaplnila ... Analýza daňových úlev sama o sobě tak neuspěla ve svém prvním úkolu ‚kontroly výdajů‘. To neznamená, že by analýza daňových úlev celkově selhala, spíše je však primární přínosná jako nástroj daňové politiky a distribuční analýzy daní“ (str. 3). Dále poukazuje na to, že zatímco v roce 1972 obsahoval výkaz daňových úlev 60 položek, v roce 2007 to bylo již 170 položek. Polackova Bixi (2004, str 166) uvádí, že za celou dobu, kdy jsou publikovány v USA rozpočty daňových výdajů, došlo pouze k jednomu případu, kdy byla daňová úleva nahrazena přímým výdajem. Konkrétně se jednalo o daňovou úlevu pro náklady spojené s adopcí, která byla v roce 1986 nahrazena přímým výdajovým programem spravovaným ministerstvem zdravotnictví.

Ačkoliv je řada konkrétních námitek proti způsobu vykazování daňových úlev relevantní, nedomnívám se, že jsou natolik silné, aby na jejich základě bylo na místě analýzu daňových úlev odmítnout. Ačkoliv je třeba pro analýzu daňových úlev vždy provádět určité normativní soudy, měla by být pokud možno technickým, hodnotově neutrálním nástrojem zvýšení transparentnosti. Vhodnější je proto zaměřit se spíše na zlepšení vlastní analýzy daňových úlev či na zlepšení její prezentace.

1.1.3 Návrhy na změny analýzy daňových úlev

Řada autorů kritizuje analýzu daňových úlev nebo některé její aspekty, ale současně navrhuje její zlepšení. Shaviro (2004) podobně jako jiní kritici kritizuje konkrétní způsob, jakým je analýza daňových úlev prováděna, avšak současně shledává její pozitivní stránky a jeho kritika je tak spíše v duchu snahy o její vylepšení: „Klíčovým přínosem analýzy daňových úlev, i když prováděné chybným způsobem, jak tomu aktuálně je, je to, že se vypořádává se zmatkem ve veřejné politické debatě, který se může objevit, když zastánci umístění konkrétního alokačního pravidla do daňového systému využívají běžného sklonu definovat ‚daně‘ a ‚výdaje‘ čistě formálně a přitom považovat tyto kategorie za skutečně smysluplné. Když alokační program používá daňové úlevy jako speciální odčitatelné položky nebo slevy na dani místo přímých výdajů, ‚daně‘ a ‚výdaje‘ za fiskální systém jako celek se mohou zdát nižší, i když volba mechanismu nemá žádný efekt na podstatu vládních programů. Bohužel, když Surrey prosazoval svoji verzi analýzy daňových úlev, podkopal tuto vyjasňující funkci tím, že také použil tuto analýzu jako zbraň v bitvách týkajících se toho, jak má vypadat vládní redistribuční politika, zejména ve světle jeho podpory progresivity a zdaňování všeobecného příjmu“ (str. 3). Dále dodává, že hlavní příčinou toho, že je analýza daňových úlev tak ostře kritizována, je fakt, že slouží nejen jako nástroj pozitivní ekonomie, ale i jako nástroj normativní ekonomie. Konkrétně mluví o fiskálním jazyce, jehož je analýza daňových úlev součástí, a popisuje „dvojitý charakter fiskálního jazyka jako popisného nástroje a politické zbraně“ (str. 5). Věnuje se také otázce, proč právě v USA vyvolává analýza daňových úlev tolik kontroverzí, když v jiných státech tento problém nevzniká. Uvádí, že „v jiných státech je analýza výrazně méně kontroverzní, což odráží národní historie, v nichž ani daňoví reformátoři Surreyho stylu, anti protidaňové či protivládní ideologie nehrají tak velkou roli jako v USA“ (str. 27). Na závěr se věnuje návrhům amerického ministerstva financí z roku 2003 na změny vykazování daňových úlev, které považuje za krok ke zlepšení analýzy daňových úlev. Změny konkrétně spočívají v tom, že by bylo vykazováno několik kategorií daňových úlev:

- daňový výdaj ve srovnání s všeobecným základem daně z příjmů;
- pravděpodobně daňový výdaj ve srovnání s všeobecným základem daně z příjmů, ale s určitými výhradami
 - odčitelnost některých „neobchodních“ státních a místních daní jako např. daně z příjmů,
 - nezdanitelné minimum daně dědické,
 - sleva na dani na děti,
 - sleva na dani pro příjmy z výdělečné činnosti;
- nejisté, zda se jedná či nejedná o daňový výdaj;
- pravděpodobně ne daňový výdaj ve srovnání s všeobecným základem daně z příjmů;
- negativní daňové výdaje
 - dvojí zdanění právnických osob,
 - různá pravidla neumožňující uznat ztrátu,
 - spotřebitelský úrok
 - nemožnost indexace o inflaci,
 - zdaňování lidského kapitálu,
 - jiné možné negativní daňové úlevy;
- možné budoucí dodatky k odhadům daňových výdajů;
- daňové výdaje ve srovnání s všeobecným základem daně ze spotřeby.

Obdobně Altshuler (2008) popisuje problémy spojené se současným způsobem vykazování daňových úlev, ukazuje příklady nekonzistencí mezi současnou metodou a teoreticky ideální a ukazuje problémy spojené s kvantifikací daňových úlev. Na závěr navrhuje řadu změn vykazování daňových úlev jako je např. vykazování negativních daňových úlev, zahrnutí progresivní sazby daně a základního odpočtu mezi daňové úlevy.

Další návrhy na změny analýzy daňových úlev publikovala Joint Committee On Taxation (2008). Jako hlavní příčina neúspěchu vykazování daňových úlev je uváděna zvolená daňová norma, vůči níž jsou daňové úlevy identifikovány. Problémem normy je, že není všeobecně akceptovaným konceptem. JCT uvádí: „Někteří pozorovatelé dále vidí analýzu daňových úlev ve formě, jak je v současnosti implementována, jako chabě maskovaný návrh konkrétní daňové reformy. Dle tohoto pohledu, daňová norma, která je jádrem analýzy daňových úlev není prostě jen analytickým nástrojem, ale také zamýšleným cílem tohoto procesu“ (str. 6). JCT navrhuje změnu vykazování daňových úlev, aby obstála před relevantní kritikou. Konkrétní návrh spočívá v rozdělení daňových úlev na daňové podpory (tax subsidies), přesněji řečeno podpory poskytované prostřednictvím daňového systému a na strukturální distorze způsobené daněmi (tax-induced structural distortions). Daňovými podporami rozumí specifická ustanovení daňového zákona, která je záměrně nekonzistentní s identifikovatelným obecným záměrem stávajícího daňového zákona. Dále jsou děleny na daňové transfery (tax transfers), sociální výdaje (social spending) a umělé výdaje v podnikání (business synthetic spending). Strukturálními distorzemi způsobenými daněmi pak rozumí strukturální ustanovení daňových zákonů (tedy ne odchylky od obecného záměru zákona), které ovlivňují ekonomická rozhodování tím způsobem, že přináší podstatná snížení efektivity. Tímto přístupem JCT navrhuje opustit jak stávající pojem daňový výdaj, tak daňovou normu. Přitom však JCT uznává, že obsah by se prakticky nezměnil, neboť daňové podpory odpovídají dnešním daňovým výdajům, zatímco strukturální

ustanovení daňových zákonů dnešním daňovým strukturálním úlevám, jak jsou v USA vykazovány za použití dvou daňových norem².

Zajímavý přístup k vymezení toho, co je a co není daňová úleva, popisuje Foster (2004). V rámci průzkumu byly osloveno 155 daňových praktiků (daňoví poradci, ekonomové, účetní, právníci) a byl jim předložen seznam vybraných ustanovení daňových zákonů identifikovaných JCT jako daňové úlevy, míra návratnosti činila téměř 40 % (59 respondentů). Úkolem respondentů bylo uvést, které z předložených ustanovení za daňovou úlevu nepovažují. Pouze jedna daňová úleva byla označena nadpoloviční většinou respondentů a to odpočet příspěvků na penzijní pojištění, řada dalších daňových úlev byla označena zhruba 40 % respondentů. Konkrétně se jedná o osvobození sociálních dávek, nezdanitelné pásmo u daně dědické, odpočet státních a místních daní či zrychlené odpisy. Ačkoliv nelze tento způsob považovat za postup, kterým se dojde k teoreticky správnému vymezení toho co je a co není daňová úleva, je přesto zajímavý, protože daňoví praktici mají s daněmi rozsáhlé zkušenosti a jejich názory reprezentují to, jaké jsou názory odborné daňové veřejnosti.

Kritiku lze shrnout tak, že zejména v USA analýza daňových úlev vychází implicitně z některých předpokladů o ideálním daňovém systému a současně představuje nástroj v rukách vlády na zavedení tohoto systému. I když mimo USA podobné kontroverze nevznikají, je vhodné vzít uvedené návrhy v potaz a přizpůsobit jim i vykazování daňových úlev, pokud by k němu bylo ze strany veřejné správy přistoupeno.

1.1.4 Literatura v zemích, kde nejsou daňové úlevy pravidelně vykazovány

V zemích, kde nejsou doposud daňové úlevy pravidelně vykazovány ani podrobněji analyzovány, není literatura tak bohatá a zejména se prakticky vůbec nevyskytuje kritika analýzy daňových úlev a jejich vykazování. Literatura se zaměřuje především na obecná shrnutí přístupů.

Bračić (2006) popisuje daňové úlevy jako často používaný nástroj v oblasti veřejných financí. Zabývá se charakteristikou daňových úlev. Dále se věnuje absenci jednotné definice a metody kvantifikace daňových úlev. Uemura (2009) se zabývá daňovými úlevami v Japonsku z makroekonomického i mikroekonomického pohledu. Dospívá k závěru, že domácnosti s vysokými příjmy mají prospěch z daňových úlev na příspěvky na důchodové pojištění, a proto lze uvažovat o zvýšení daní pro tyto skupiny. Dále navrhuje změnu slevy na dani na děti tak, aby reflektovala počet dětí v domácnosti. Navrhuje také daňovou reformu směřující k odstranění některých daňových úlev. Závěrem dodává, že Japonsko by mělo začít publikovat výkazy daňových úlev jako ostatní vyspělé státy světa. Fookes (2009) zvažuje nejvhodnější způsoby vykazování daňových úlev na Novém Zélandě, kde dosud výkaz daňových úlev publikován není. Zvažuje dvě metody, první s definicí daňové normy a druhou bez definice daňové normy. Jeho závěrem je, že „klíčovou výhodou přímé definice ve srovnání s přístupem založeným na daňové normě je transparentnost a relativní objektivita. Je mnohem jednodušší vysvětlit stručnou definici daňového výdaje než popsat celý daňový systém dle daňové normy“ (str. 13).

1.2 Vymezení pojmu daňová úleva

Pro identifikaci daňových úlev je nejprve třeba vymezit pojem daňová úleva, někdy vychází vymezení daňové úlevy z vymezení daňové normy (k daňové normě viz 1.3). V akademické literatuře najdeme různé definice.

James (2006, str. 42): „[O daňový výdaj] se jedná, když je nějaká fiskální výhoda udělena skupině jednotlivců nebo určité aktivitě snížením daňové povinnosti místo přímého výdaje.“ Tato definice klade důraz na nahraditelnost přímým výdajem. Daňovým výdajem podle této definice jsou ty

² K tomu OECD (2009) dodává, že „autoři tak zřejmě doufají, že celý proces bude snazší bránit“ (str. 8).

daňové úlevy, které lze nahradit přímým výdajem. U většiny daňových úlev je možno si představit jejich nahrazení přímým výdajem, u některých z nich je to však možnost čistě teoretická, v praxi nerealizovatelná.

Altshuler (2008, str. 1): „Pojem ‚daňový výdaj‘ pro většinu analytiků daňové politiky znamená zvláštní ustanovení daňového systému, jehož výsledkem je snížení daňové povinnosti pro určitou skupinu poplatníků.“ Tato definice je ukázkou toho, jak jsou směřovány pojmy daňová úleva a daňový výdaj. Ačkoliv byl použit pojem daňový výdaj (tax expenditure), uvedená definice je natolik široká, že se do ní vejdou i daňové úlevy, které za alternativu výdajů považovat nelze. Problém této definice spočívá v tom, že se zaměřuje pouze na formální stránku, tj. snížení daně.

Fookes (2009, str. 17): „Daňové výdaje jsou takové součásti daňové legislativy, které jsou významně motivovány jinými cíli, než vybrat příjmy co nejefektivnějším způsobem.“ Tato definice rozlišuje formální stránku, která může být stejná u daňových úlev i u daňových výdajů, a zdůrazňuje účel daného ustanovení. Z této definice bude vycházet i tato práce. Jak však ukážeme dále, i posouzení účelu může být arbitrární a navíc lze identifikovat daňové úlevy, kde se vyskytují jak jiné než daňové cíle, tak cíle ke zefektivnění výběru daní.

Stejně tak CTJ (2009, str. 1) uvádí, že „daňové úlevy, známé jako daňové výdaje, jsou obecně schvalovány s cíli nesouvisejícímu se zajištěním toho, že daňový systém vybírá příjmy efektivně a spravedlivě. Tyto programy jsou naopak upraveny tak, aby podporovaly konkrétní aktivity či odměňovaly specifické skupiny poplatníků. Protože jim chybí odůvodnění z hlediska daňové politiky, daňové výdaje jsou často popisovány jako výdajové programy „skryté“ v daňové legislativě.“

V jednotlivých státech, kde veřejná správa publikuje výkazy daňových úlev, je přístup k jejich vymezení závislý na účel jejich vykazování (viz 1.6). Shrnutí postupů používaných jednotlivých států přinesli např. OECD (1996, str. 9), Polackova Brixi (2004, str. 13) nebo Fookes (2009, str. 9), který však víceméně jen čerpá z uvedených dvou prvních zdrojů. Pro ilustraci diversity přístupů uvedeme vymezení daňových úlev, jak jsou používány v některých státech.

Tabulka 1: Vymezení daňových úlev ve vybraných státech

Stát	Vymezení daňové úlevy
Austrálie	Daňový výdaj je ustanovení daňového zákona, které představuje přínos pro určitou aktivitu nebo skupinu poplatníků a která je úlevou ve srovnání se stavem, kdyby bylo aplikováno „normální“ zdanění. Ne všechny úlevy v daňovém systému jsou klasifikovány jako daňové výdaje.
Belgie	Daňový výdaj je snížení daňových příjmů z důvodu daňové úlevy jako odchylky od daňové normy, které je poskytnuto za účelem podpory určitých poplatníků nebo určitých ekonomických, sociálních nebo kulturních aktivit a které může být nahrazeno výdajovým programem.
Finsko	Daňový výdaj je odchylka od daňové normy z důvodů podpory.
Francie	Daňové výdaje jsou právní či správní ustanovení, jejichž použití má za následek ztrátu příjmů státu a tedy úlevu na daních pro poplatníky ve srovnání s aplikací normy, resp. obecných principů francouzského daňového práva. Každé opatření mající za následek ztrátu příjmů státu není tedy daňovým výdajem. Označení opatření za daňový výdaj předpokládá, že se vztahuje k právní úpravě základu, od níž představuje odchylku.
Japonsko	Daňové úlevy jsou označovány jako speciální daňová opatření (v angličtině označovány jako <i>special tax measure</i>). Jsou to o výjimky z japonských základních daňových principů (spravedlnost, neutralita a jednoduchost), které byly zavedeny pro sledování cílů jiných politik.

Kanada	Daňové výdaje jsou definovány jako odchylky od daňové normy.
Německo	Daňové úlevy jsou považovány za subvence a tedy za daňové výdaje, pokud se jedná o nepřímo nebo bezprostředně působící zvýhodnění jednotlivých sektorů nebo dílčích oblastí hospodářství. Daňové výdaje jsou také bezprostředně působící daňové úlevy, které zvýhodňují hospodářství všeobecně.
Nizozemí	Daňový výdaj je vládní výdaj ve formě snížení nebo odložení daňového příjmu na základě zákonné úpravy, pokud tato úprava není v souladu se základním odvodovým systémem stanoveným zákonem.
Rakousko	Daňové výdaje jsou zřeknutí se příjmů učiněná státem prostřednictvím výjimky z všeobecného právního stanovení odvodů, která jsou poskytnuta fyzické nebo právnické osobě, aby jako nositel soukromých práv uskutečnila plnění, na kterém má stát veřejný zájem
USA	Zákon stanoví, že „daňový výdaj“ znamená ta snížení příjmů, která lze přičíst na vrub ustanovením federálních daňových zákonů, která umožňují speciální vynětí, výjimku nebo odpočet od hrubých příjmů nebo která poskytují zvláštní slevu na dani, sníženou sazbu daně nebo odložení daňové povinnosti; a pojem „rozpočet daňových výdajů“ znamená vyčíslení takových daňových výdajů. V praxi se však používá vymezení daňové úlevy jako odchylky od explicitně definované daňové normy.
Velká Británie	Účel některých daňových úlev je napomoci nebo podpořit určité typy jedinců, aktivit nebo výrobků. Takové úlevy jsou často alternativami veřejných výdajů nebo mají podobný efekt. Nazývají se daňové výdaje.

Zdroj: OECD (1996), OECD (2009), Polackova Bixi (2004), Australia, Department of Treasury (2010), République française (2009), Canada, Department of Finance (2004), Deutschland, Bundesministerium der Finanzen (2010), Österreich, Bundesministerium für Finanzen (2009), United States, Office of Management and Budget (2009), United Kingdom, HM Treasury (2009).

Z tabulky je patrné, že vymezení daňových úlev není jednotné. Shoda je pouze na formě, ne však již na účelu. Většina zemí se snaží rozlišovat daňové úlevy a daňové výdaje, avšak některé tak činí bez bližšího vysvětlení. Některé země akcentují nutnost podpory určitých osob, aktivit či zboží, tedy zamýšlený či nezamýšlený dopad na relativní ceny.

OECD se na základě zobecnění přístupu 14 států snažilo vytvořit vlastní vymezení pojmu výdaj poskytovaný daněmi, které by pokud možno co nejvíce odpovídalo původnímu významu i současné praxi. Dle OECD (1996, str. 9) lze daňový výdaj charakterizovat jako daňovou úlevu, která splňuje tato kritéria:

- má z ní prospěch konkrétní odvětví, činnost či skupina poplatníků,
- slouží konkrétnímu cíli (jinému než efektivní fungování daňového systému), který je snadno identifikovatelný a může být alternativně dosažen jinými nástroji,
- daň, již se úleva týká, má dostatečně široký rozsah, aby mohla být identifikována norma, ve srovnání s níž může být měřena hodnota úlevy,
- bylo by administrativně možné zaměnit daňový systém, aby byla uvedená daňová úleva odstraněna,
- neexistují jiná ustanovení v daňovém systému, která by z velké míry vykompenzovala prospěch z daňové úlevy.

Na základě uvedeného přehledu v tabulce 1 lze však prohlásit, že žádný z uvedených států takto přesně vymezená kritéria nepoužívá a nelze tedy ani prohlásit, že by vymezení uvedené OECD bylo obecně uznávaným standardem.

1.3 Vymezení pojmu daňová norma

1.3.1 Věcné vymezení

Jak již bylo ukázáno výše (viz 1.1.2), stanovení daňové normy je (zejména v USA) značně problematickým aspektem analýzy daňových úlev.

Ačkoliv se v teorii se někdy uvádí, že východiskem u daně z příjmů fyzických osob je Schanz-Haig-Simonsův koncept všeobecného základu daně, ve skutečnosti žádný výkaz daňových úlev tento koncept ve své čisté podobě nepoužil. Zvolená daňová norma je tak v zásadě vždy jen subjektivním názorem tvůrce výkazu a bývá proto mnohdy oprávněně předmětem kritiky. Akademická literatura se detailnímu stanovení daňové normy ani příliš nevěnuje.

O detailní vymezení se pokusil Surrey (1985, str. 9), jak bylo popsáno v části 1.1.1.

Dále uvedeme vymezení daňové normy, jak je používáno v některých státech, které publikují výkazy daňových úlev. V tabulce 2 je nejprve uvedeno stručné obecné vymezení, pokud je daný stát používá a poté stručné příklady daňových norem pro jednotlivé daně. Některé státy definují daňovou normu poměrně detailně, zde však uvádíme pouze úvodní, obecná vymezení doplněná v některých případech příklady jednotlivých prvků.

Tabulka 2: Vymezení daňových norem ve vybraných státech

Stát	Vymezení daňové úlevy
Austrálie	<p>Daňová norma by měla odpovídat standardnímu zdaňování, které je aplikováno na podobné poplatníky nebo typy aktivit. Daňová norma by proto neměla zvýhodňovat ani znevýhodňovat podobné poplatníky nebo typy aktivit. Daňová norma může obsahovat strukturální prvky daňového systému, u nichž je obtížné použít standardní zdaňování jako daňovou normu. Takové prvky mohou zahrnovat konstrukční rysy jako např. progresivní sazbu daně z příjmů fyzických osob.</p> <p>Daň z příjmů fyzických osob: Základ daně daňové normy DPFO je založen na konceptu Schanz-Haig-Simonse modifikovaným tak, aby vyhovoval strukturálním prvkům (např. imputovaná renta z vlastního obydlí není zahrnuta, příjem je vyjádřen v nominální a nikoliv reálné hodnotě).</p> <p>Daň z příjmů právnických osob: obdobně jako DPFO.</p> <p>Daň z přidané hodnoty: Daňová norma navazuje na konečnou spotřebu zboží a služeb domácností.</p>
Belgie	<p><i>uvádí se, že je používán koncepční přístup (viz 1.3.3), ačkoliv daňová norma není v dokumentech explicitně vymezena</i></p>
Finsko	<p>Daňová norma je vymezena jako daňový systém, který by přinesl stejné příjmy jako stávající daňový systém, ale maximálně možným neutrálním způsobem, tedy takovým, který by neměl dopady na chování jednotlivců a firem.</p> <p>Daň z příjmů fyzických osob: Daňová norma je blízká stávajícímu systému, koncept příjmu je však širší v souladu s konceptem všeobecného základu daně.</p> <p>Daň z příjmů právnických osob: Daňová norma je se drží základní struktury stávajícího systému, ačkoliv koncept příjmu je širší.</p>
Francie	<p>Daňová norma je interpretací úmyslu zákonodárce ohledně základního principu té které daně. V čase se může měnit.</p> <p>Daň z přidané hodnoty: Současná daňová norma je odvozena od evropské směrnice o DPH, přičemž jsou ignorována její přechodná ustanovení.</p>

Kanada	<p>Daňová norma aplikuje příslušné daňové sazby na široce definovaný základ daně, např. příjem fyzických osob, příjem právnických osob, spotřebu.</p> <p>Daň z příjmů fyzických osob: Daňová norma považuje stávající pásma a sazby, jednotku zdanění, časový rámec a nakládání s inflací jako součást normy. Daňová norma dále obsahuje opatření sloužící k omezení dvojího zdanění či k uznávání výdajů na dosažení příjmů.</p> <p>Daň z příjmů právnických osob: Obdobně jako u DPFO. Ústavou daně osvobození Kanady a jejích provincií od daní je rovněž považováno za součást daňové normy.</p> <p>Daň z přidané hodnoty: Daňová norma pro DPH vychází z toho, že DPH je daň se širokým základem, vybíraná v jednotlivých fázích výrobního řetězce podle principu zdanění v místě spotřeby a používá mechanismus odpočtu na dani k úlevě od daně v případě obchodních vstupů.</p>
Japonsko	<i>není vymezena</i>
Německo	<i>není vymezena</i>
Nizozemí	<p><i>OECD (1996) formalizovaný popis neuvádí</i></p> <p>Daň z příjmů: Daňová norma odpovídá klasickému systému zdaňování dividend, proto je odčitatelná položka na dividendy je považována za daňovou úlevu.</p>
Rakousko	Daňová norma není formálně vymezena, daňové úlevy jsou odvozeny od existujícího zákona.
USA	<p>Daňová norma odpovídá konceptu všeobecného základu daně, který definuje příjem jako součet spotřeby a změny čistého bohatství.</p> <p>Daň z příjmů: Do roku 1982 byl používán pouze normativní daňový systém (normal tax baseline). Tento normativní daňový systém je praktickou variantou všeobecného základu daně. Jeho součástí je např. standardní odpočet či odpočet výdajů. Od roku 1982 se používá rovněž daňové měřítko (reference tax law baseline), jehož základem je rovněž všeobecný základ daně, ale je bližší skutečně existujícímu zákonu než daňová norma.</p> <p>Shodnými rysy normativního daňového systému a daňového měřítka je např. započítávání příjmu až po realizaci kapitálového zisku a tedy nikoliv započítávání i nerealizovaných zisků; existence daně z příjmů právnických osob, zatímco podle konceptu všeobecného základu daně by rozdělený i nerozdělený příjem právnických osob měl být zdaňován u podílníků; či vyjádření příjmu v nominální a nikoliv v reálné hodnotě.</p> <p>Daňové měřítko navíc obsahuje i další prvky, které jsou podle daňové normy považovány za daňovou úlevu jako je např. nižší sazba daně právnických osob pro pásmo do 10 mil. dolarů či zrychlené odpisy.</p>
Velká Británie	<p>Daňová norma není nijak detailně formalizovaně vymezena. Na postup používaný Velkou Británií je možno pohlížet buď jako na odkaz na zákon, kdy daňové úlevy jsou odvozeny od stávající legislativy, případně jako na kombinaci koncepčního přístupu, který slouží k identifikaci strukturálních daňových úlev, a přístupu výdajových podpor, který slouží k identifikaci daňových výdajů.</p> <p>Daň z příjmů fyzických osob: Daňovou normou pro základ daně je široký nominální příjem po odpočtu úroků, nezahrnuje imputovaný příjem.</p> <p>Daň z příjmů právnických osob: Daňovou normou pro základ daně je široký zisk po odpočtu úroků.</p> <p>Daň z přidané hodnoty: Daňovou normou je spotřeba zdaňovaná pouze jednou</p>

Zdroj: OECD (1996), OECD (2009), Polackova Bixi (2004), Australia, Department of Treasury (2010), République française (2009), Canada, Department of Finance (2004), Deutschland, Bundesministerium der Finanzen (2010), Österreich, Bundesministerium für Finanzen (2009), United States, Office of Management and Budget (2009), United Kingdom, HM Treasury (2009).

Příklady vymezení daňové normy u dalších států je možno nalézt např. v Craig (2001, str. 3).

Z tabulky 2 je opět patrné, že vymezení daňové normy se v jednotlivých státech liší. Zatímco v některých státech je velmi detailní a opírá se o teoretické koncepty, v jiných daňová norma není vymezena a daňové úlevy jsou identifikovány na základě svých formálních charakteristik, případně s přihlédnutím k dalším jejich vlastnostem.

V tomto případě jsou přístupy jednotlivých států natolik odlišné, že ani OECD neuvádí nějaká jejich celková zobecnění, pouze o to usiluje u některých dílčích aspektů.

Zmiňuje, že koncept Schanz-Haig-Simonse je zřejmým základem pro konstrukci daňové normy u daně z příjmů fyzických osob, ale že pro daň z příjmů právnických osob takový obdobný koncept neexistuje. Vymezení daňové normy pro daň z příjmů právnických osob tak závisí na základním odůvodnění této daně.

K problematice daňových úlev u daně z příjmů právnických osob OECD (1996, str. 13) dále uvádí: „Pokud je tato daň považována za způsob zdaňování ekonomických rent (tedy čistých zisků po odečtu finančních nákladů), pak by daň neměla být integrována s daní z příjmů fyzických osob. Naopak, pokud je daň považována za srážkovou daň z příjmů, které jsou ve skutečnosti příjmy fyzických osob ukryté v právnických osobách, pak by daňová norma měla být integrována s daní z příjmu fyzických osob. Skoro všechny země s nějakou mírou omezení dvojího zdanění zahrnují tato opatření do daňové normy. Jedinou výjimkou je Nizozemí, které považuje za daňovou normu klasický systém, a proto považuje odpočet na dividendy za daňovou úlevu. Kanada opustila klasický pohled na daňovou normu v roce 1985; před tím byla sleva na daň z dividend považována za daňovou úlevu.“

Přiměřený vztah daňové normy a odpisů je v OECD (1996, str. 13) uveden takto: „Opět neexistuje zřejmě správný přístup k odpisům u daně z příjmů právnických osob ve výkazech daňových úlev bez odkazu na jejich odůvodnění. Pokud jsou daňově uznatelné odpisy upraveny tak, že se zhruba přibližují skutečné ekonomické amortizaci, ať už je rozsah aktiv, na který se vztahují, jakkoliv široký, pak je přiměřené posuzovat je jako součást daňové normy. Pokud jsou odpisy upraveny jako příliš štědré, např. pro podporu investic, nebo jsou zavedeny zvláštní odpočty pro podporu jednotlivých sektorů nebo typů investic, pak to část odpisů, která je již podporou, by měla být považována za daňovou úlevu.“

Pro ilustraci uvádím ještě úvahy o vymezení daňové normy u spotřebních daní, jak je uvádí OECD (2004, str. 11): „Podobně může dojít k názorovým rozdílům, pokud jde o daňovou normu u spotřebních daní. Na jednu stranu tyto daně nejen mají alokační účinky, ale jsou na ně přímo zacíleny (jedná se o regulační zdanění). Mohou být přímo zamýšleny, aby snížily poptávku po zboží, které produkuje negativní externality pro jiné subjekty, např. daně na benzín, nebo produkuje negativní externality přímo na spotřebitele, např. daně na alkohol a tabák. Z tohoto pohledu jsou odchylky nutné, aby zajistily, že se nižší sazba bude vztahovat na méně škodlivé produkty (nebo aby vyloučily méně škodlivé produkty ze základu daně a zahrnuly je do zvláštního základu daně), např. bezolovnatý benzín. Na druhou stranu tyto daně mohou být vnímány jako regulační daně. Výjimky pro méně škodlivé produkty není součástí definice daňové normy, ale výjimka z ní.“

Ačkoliv by se zdálo, že alespoň u daně z příjmů fyzických osob panuje relativní shoda na tom, že východiskem může být koncept všeobecného základu daně, který je ve všech státech upraven, zejména o započítávání kapitálových příjmů v nominální hodnotě, i v této oblasti můžeme nalézt odlišné přístupy. Např. Minarik (2009, str. 6) uvádí dva další možné výchozí body pro daňovou normu u daně z příjmů fyzických osob k nimž dodává jejich dopady:

- spotřeba: pokud je za základ zvolena spotřeba, pak veškeré zdanění kapitálu je negativní daňovou úlevou,
- kapitálové příjmy v reálné hodnotě: nezohlednění inflace při odečtu pořizovacích cen kapitálových statků je negativní daňovou úlevou,

Sám k tomu však dodává, že jde pouze o teoretické úvahy, protože žádný stát takové daňové normy nepoužívá.

Craig (2001, str. 3) uvádí další možnosti jako jsou příjmy z práce či celoživotní spotřeba.

1.3.2 Vymezení normativního daňového systému ve vztahu k daňovému měřítku

Jak bylo ukázáno, z vybraných států uvedených v tabulce 2 pouze USA odlišují při vymezení daňové normy normativní daňový systém a daňové měřítko. OECD (2004, str. 10) se pokouší tyto koncepty zobecnit. V doporučení č. 10 uvádí: „Daňové úlevy by měly být identifikovány s použitím daňového měřítka. Měřítka nemusí nutně představovat normativní daňový systém. Měřítka by měla být všeobecná a jedinečná.“

Základ daně v rámci normativního daňového systému je tamtéž popsán jako „peněžní suma v rukách soukromých domácností, na kterou by měla být uvalena daň, např. příjem, přidaná hodnota, zisk, obrát“. Problém spojený s diskusemi ohledně daňové normy je ten, že pokud je považována za normativní daňový systém, tj. správný systém, takový, jaký by měl být, a současně je používán státní správou pro identifikaci daňových úlev, pak tím jiným slovy stát svým občanům říká, že uvedené úlevy být nemají, že je správné je zrušit a implicitně tedy, že se o to vláda pokusí. To pak vede k diskusím a ke kritikám použité daňové normy.

Proto OECD (2004, str. 12) doporučuje používání daňového měřítka, které nemá výše uvedené ambice: „Protože tento přístup (položení rovnítka mezi daňové měřítko a normativní daňový systém) se v minulosti ukázal méně úspěšným, navrhuje se zde rozlišovat mezi daňovým měřítkem a normativním daňovým systémem.“

1.3.3 Formální vymezení

O jisté zobecnění přístupů nikoliv věcně náplně, ale formální konstrukce daňové normy se pokusil Craig (2001, str. 3). Uvádí: „Pro definici daňové normy státy obecně využívají tři základní přístupy:

- (i) koncepční přístup (conceptual approach), který jako daňovou normu používá ‚normativní daňový systém‘ založený nejčastěji na všeobecném základu daně pro daně z příjmů a konceptu ‚čisté‘ DPH,
- (ii) přístup odkazu na zákon (reference law approach), který používá stávající daňový zákon pro vymezení jak daňové normy (např. příjem podléhající dani), tak daňových úlev, které jsou daňovými výdaji,
- (iii) přístup, jehož cílem je kvantifikovat pouze ty daňové úlevy, které jsou jasně analogické s výdajovými podporami (expenditure subsidy).“

Jako příklad je možno uvést, že ze zemí uvedených v tabulce 2, koncepční přístup používá Austrálie či Kanada, přístup s použitím odkazu na zákon používá Rakousko či Francie. USA používají oba prvně jmenované přístupy. Německo používá přístup výdajových podpor.

I zde je třeba učinit stejný závěr jako v části 1.2 a to totiž ten, že neexistuje žádný standard, jak by měla být stanovena daňová norma pro určování daňových úlev.

1.4 Metody kvantifikace daňových úlev

1.4.1 Úvod

Dosavadní literatura se shoduje na třech základních přístupech ke kvantifikaci daňových úlev:

- metoda ušlých příjmů (revenue forgone method),
- metoda dodatečných příjmů (revenue gain method),
- metoda výdajového ekvivalentu (outlay equivalent method).

Tyto metody uvádí např. OECD (1996, str. 14), Polackova Bixi (2004, str. 7), OECD (2004, str. 16), Bratic (2006, str. 115) či Fookes (2009, str. 14). Carasso (2003, str. 287) se odvolává na praxi používanou v té době americkým ministerstvem financí a uvádí pouze první a třetí metodu.

1.4.2 Metoda ušlých příjmů

Výsledkem této metody je snížení příjmu, kterého je dosaženo, když poplatníci využijí daňovou úlevu. Je to ex post výpočet ztráty příjmů vzniklé veřejnému sektoru. Nebere v úvahu změny chování daňových poplatníků, takže např. náklady na slevu na dani lze zjednodušeně řečeno stanovit jako součet těch částí slev na dani u jednotlivých poplatníků, které ještě poplatníci mohli využít, tj. které nepřesahovaly výši daně. Podobně jsou náklady na odčitatelnou položku součinem celkové výše efektivně uplatněných odčitatelných položek a mezní sazby daně.

Konkrétní použití této metody závisí na dostupných datech. Pokud je k dispozici jen celkový objem např. příjmů, který je osvobozen, a daň z příjmů má jen jednu sazbu (typicky daň z příjmů právnických osob, ve státech s lineární sazbou i daň z příjmů fyzických osob), je možno na celkovou výši osvobozených příjmů aplikovat jednotnou mezní sazbu. Pro progresivní sazbu je pak nutno použít průměrnou mezní sazbu zjištěnou na základě rozdělení poplatníků do jednotlivých příjmových skupin.

Pokud je k dispozici rozdělení osvobozeného příjmu podle skupin poplatníků s různou výší příjmu, je možno pro každou skupinu poplatníků stanovit vlastní průměrnou sazbu, což je zejména vhodné právě u progresivních sazeb daně.

Ideální je použití mikrosimulace, což však vyžaduje jednak individuální data o jednotlivých poplatnících nebo alespoň o jejich reprezentativním vzorku a jednak individuální údaj o výši osvobozeného příjmu každého jednotlivce z celé populace či ze vzorku. Pokud však data o osvobozeném vzorku nejsou součástí daňových přiznání, prakticky tuto metodu nelze realizovat.

Mikrosimulace však umožňuje velmi přesný výpočet zvláště u daní s progresivními sazbami. Umožňuje u každého jednotlivce stanovit individuální mezní sazbu, resp. není nutno stanovovat průměrnou sazbu, ale s použitím individuálních údajů je možno stanovit takovou výši daně, jako kdyby daný příjem nebyl osvobozený. U některých poplatníků, kteří jsou těsně pod hranicí jednoho pásma daně, může zvýšený základ daně vlivem odstranění osvobozeného příjmu zasáhnout již do vyššího pásma daně s vyšší sazbou. Mikrosimulace umožňuje toto zohlednit a na každou část osvobozeného příjmu aplikovat jinou mezní sazbu.

V případě odčitatelné položky pak je možno u těch poplatníků, u nichž je odčitatelná položka vyšší než základ daně, zohlednit pouze tu část odčitatelné položky, která efektivně snižuje základ daně a nezohlednit tu část, která základ daně převyšuje. Obdobně to platí pro slevy na dani, které nejsou plně využitelné, tj. pokud jsou vyšší než daň, nepřechází do záporné daně. Plně využitelné slevy je třeba zohlednit v plné výši.

1.4.3 Metoda dodatečných příjmů

Výsledkem metody dodatečných příjmů je zvýšení příjmů, ke kterému by došlo, kdyby byla daná úleva zrušena. Tuto metodu je možno používat i ex ante. Její součástí je zohlednění změny chování poplatníků po zrušení daňové úlevy.

U fyzických osob (strana nabídky práce) povede zrušení některé daňové úlevy u daně z příjmů ke zvýšení daňového zatížení a tedy ke snížení příjmů. Podle velikostí substitučního a důchodového efektu pak lze odhadnout jejich reakci. Pokud převáží substituční efekt, bude výsledná reakce odpovídat tomu, že poplatníkům klesne mezní příjem z práce, a proto sníží nabídku práce a zvýší svůj volný čas tak, aby se mezní příjem z práce rovnal meznímu užítku z volného času, protože každá další minuta volného času má nižší mezní užitek. Poplatníci tedy budou nahrazovat práci volným časem a jejich hrubý příjem klesne.

Pokud naopak převáží důchodový efekt, výsledná reakce bude odpovídat tomu, že poplatníci se budou snažit získat původní výši důchodu a zvýší nabídku práce a dojde ke zvýšení příjmů.

Pokud byla zrušena daňová úleva, týkající se určitého sektoru podnikání, sníží se v tomto sektoru zisk po zdanění, což povede k odlivu kapitálu z daného sektoru, tak aby se vyrovnaly mezní míry čistého zisku. Odlivem kapitálu dojde ke snížení zisku a daňového výnosu v tomto sektoru. Naopak může dojít k přílivu kapitálu a tedy i zvýšení zisků a daňových výnosů i v jiných odvětvích.

Dopady zrušení daňových úlev závisí na daňové incidenci, ale mohou se objevit i sekundární dopady. Pokud např. dojde ke zrušení odčitatelné položky na úroky z hypoték, buď se to projeví tím, že ceny hypoték klesnou, takže pro věřitele zůstane efektivní cena stejná a dojde tak ke snížení zisku bank a nebo se projeví tím, že se nominální ceny hypoték nezmění, čímž ale efektivní ceny hypoték pro věřitele stoupnou a dojde k poklesu poptávky po nich. To povede buď ke snížení objemu bankovních obchodů a nebo k přelivu kapitálu do jiných aktivit, které ale zřejmě budou méně výnosnější, než byly hypotéky s daňovou úlevou, tedy opět snížení zisku bank. Toto snížení zisku bank a jimi odváděné daně je třeba odečíst od zvýšení daní vlivem zrušení uvedené daňové úlevy, aby byla korektně použita metoda dodatečných příjmů.

Pro korektní použití metody dodatečných příjmů je třeba zohlednit výše uvedené efekty, což je často možné jen za použití modelu všeobecné rovnováhy.

1.4.4 Metoda výdajového ekvivalentu

Třetí metoda je výdajový ekvivalent (outlay equivalent). Jde o výpočet výdajů, které by bylo nutno vynaložit, aby bylo dosaženo stejné podpory pro poplatníky, jakou poplatníkovi poskytuje posuzovaná daňová úleva. Vychází se z toho, že takový výdaj by byl zdaňován.

1.4.5 Porovnání metod

Každá z uvedených metod vede zpravidla k odlišným výsledkům. Metoda výdajového ekvivalentu je vhodná v případě, kdy by se zvažovalo nahrazení daňové úlevy výdajovým programem a pokud by takový veřejný výdaj byl u jeho příjemce zdaňován, což je však zcela výjimečná situace. Pokud se uvažuje o zrušení některé výjimky, např. z důvodu rozšíření základu daně, pak je vhodnější metoda dodatečného příjmu, protože realističtěji odpovídá na otázku, kolik bude mít stát dodatečných příjmů, aby mohl např. snížit sazbu.

Základní problém s metodou dodatečných příjmů je její obtížnost. Jak bylo vysvětleno v části 1.4.3, její korektní použití vyžaduje zahrnutí elasticit a substitučních a důchodových efektů, pro což nejsou u většiny daňových úlev vhodné podklady. Jak uvádí OECD (1996, str. 14), všechny státy používají metodu ušlých příjmů „pravděpodobně jako důsledek obtížnosti výpočtu a nejistoty odhadu změn chování.“ Polackova Bixi (2004, str. 47) dokonce uvádí, že „Austrálie používá metodu ušlých příjmů k výpočtu daňových úlev, protože tato metoda poskytuje nejspolehlivější odhady“.

Rovněž Altshuler (2008, str. 35) doporučuje používání metody ušlých příjmů a nezohledňování změny chování po zrušení daně daňové úlevy, nicméně doporučuje doplňkové uvádění dodatečných příjmů alespoň u nejvýznamnějších daňových úlev.

OECD (1996, str. 14) uvádí, že USA jsou jedinou zemí, která používá metodu výdajového ekvivalentu. Mezitím od této metody bylo v USA ustoupeno a dle Minarika (2009, str. 8) je tato metoda používána pouze ve Švédsku. Od roku 2008 je tato metoda používána pro několik vybraných daňových úlev i v Austrálii.

Metoda ušlých příjmů je nejrozšířenější metodou.

Abych více přiblížil rozdíly jednotlivých metod, budu jejich výsledky ilustrovat na hypotetickém příkladě. Tento příklad je inspirován obdobným příkladem uvedeným v OECD (2004, str. 17), avšak zde uváděný příklad lépe ukazuje problematiku použití jednotlivých metod. Příklad uvažuje výchozí příjem ve výši 100 a daňový systém s dvěma sazbami, 45 % u příjmů do výše 75 a 50 % nad tuto výši a s daňovou úlevou ve formě odčitatelné položky od základu daně ve výši 25. Nejprve je ukázána výše daně s daňovou úlevou a poté je pomocí jednotlivých metod počítán dopad daňové úlevy, tedy simulován systém bez této daňové úlevy.

Při použití metody ušlých příjmů je daňová úleva prostě přičtena k základu daně. Při použití metody dodatečných příjmů jsou ukázány dvě možné reakce na zrušení daňové úlevy. Při použití metody výdajového ekvivalentu se vychází z toho, že transfer, který nahradil daňovou úlevu, je zdaněn. U prvních dvou metod je výše daňové úlevy rozdílem mezi výši daně za stávajícího systému s daňovou úlevou a za simulovaného systému bez daňové úlevy, u třetí metody je výši daňové úlevy výše výdajový ekvivalent ekvivalentu.

Tabulka 3: Porovnání metod kvantifikace daňových úlev

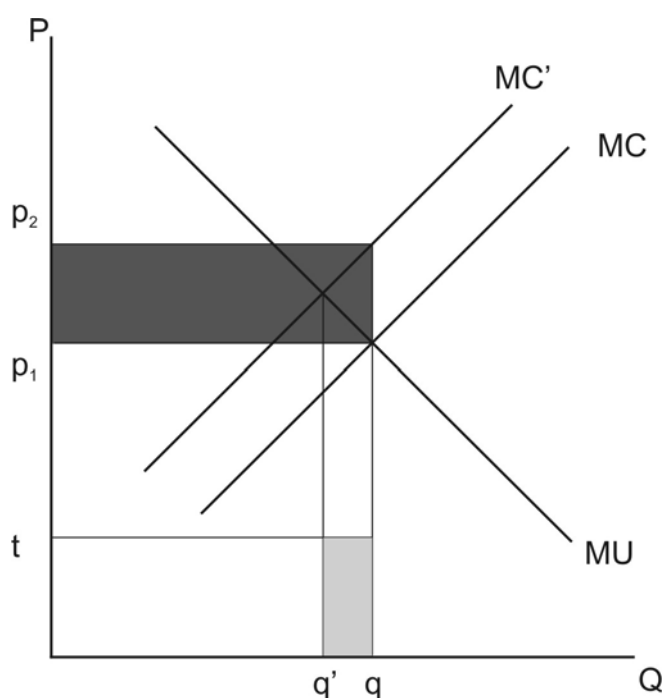
		S daňovou úlevou	Bez daňové úlevy			
			Ušlé příjmy	Dodatečné příjmy		Výdajový ekvivalent
				Převáží důchodový efekt	Převáží substituční efekt	
1	Příjem před zdaněním	100	100	105	95	100
2	Odčitatelná položka	25	0	0	0	0
3	Výdajový ekvivalent	0	0	0	0	25
4	Zdanitelný příjem (1-2+3)	75	100	105	95	125
5	Daň	30	42,5	45	40	55
6	Příjem po zdanění (1+2-5)	70	57,5	60	55	70
7	Rozpočtový dopad (5-3)	30	42,5	45	40	30
8	Daňová úleva		12,5	15	10	25

Zdroj: vlastní výpočet

V tabulce 3 lze vyčíst, že pokud, dojde po zrušení daňové úlevy k převaze substitučního efektu, následkem čehož dojde k poklesu příjmu, bude odhad výše daňové úlevy metodou dodatečného příjmu nižší, než odhad metodou ušlého příjmu. Pokud naopak převáží důchodový efekt a dojde ke zvýšení příjmu, bude rozdíl mezi oběma metodami opačný.

Rozdíl mezi metodou ušlých příjmů a metodou dodatečných příjmů lze ilustrovat i graficky.

Obrázek 1: Porovnání metod kvantifikace daňových úlev



Zdroj: Altshuler (2008), str. 25

Obrázek 1 znázorňuje situaci na konkrétním trhu, kde je na výrobky uvalena obecná daň ze spotřeby ve výši t a současně daňová úleva ve výši $p_2 - p_1$ na jednotku zboží, čímž je dosaženo rovnovážného množství q a ceny p_1 . Množství q je tedy východiskem pro kvantifikaci daňové úlevy metodou ušlých příjmů. Odhad výše daňové úlevy je roven $q(p_2 - p_1)$ (tmavá plocha). Pokud by však byla daňová úleva zrušena, křivka mezních nákladů by se zvýšila o výši daňové úlevy na MC' , čímž by došlo k poklesu rovnovážného množství na q' . Výnos daně by poklesl o $t(q - q')$ (světlá plocha). Metoda dodatečných příjmů bere tuto reakci v úvahu a odhad výše daňové úlevy dle této metody by činil $q(p_2 - p_1) - t(q - q')$.

Tento vztah je možno odvodit i na základě úvahy vycházející z porovnání výše daně při existenci daňové úlevy, což je $q[t - (p_2 - p_1)]$ a výše daně při neexistenci daňové úlevy, což je $q't$. Výše daňové úlevy dle metody dodatečných příjmů je pak roven rozdílu výše daně bez daňové úlevy a výše daně s daňovou úlevou, tedy $q't - q(t - p_2 + p_1)$, což lze upravit do výše uvedeného tvaru.

1.4.6 Agregace daňových úlev

Výše uvedený popis metod kvantifikace daňových úlev vždy uvažuje pouze s kvantifikací jedné daňové úlevy. Pokud by cílem bylo získat agregovanou kvantifikaci několika nebo všech daňových úlev, není možno aplikovat výše uvedené metody individuálně na jednotlivé daňové úlevy a poté výsledek sečíst.

Tuto skutečnost budu ilustrovat na jednoduchém příkladě. Budu uvažovat stejný daňový systém jako v 1.4.5, pouze s dvěma daňovými úlevami ve výši 25 a 10. Pro kvantifikaci použiji metodu ušlých příjmů.

Tabulka 4: Agregace daňových úlev, příklad 1

		S daňovými úlevami 25 a 10	Bez daňové úlevy 25	Bez daňové úlevy 10	Bez obou daňových úlev
1	Příjem před zdaněním	100	100	100	100
2	Odčitatelná položka	35	10	25	0
3	Zdanitelný příjem (1-2)	65	90	75	100
4	Daň	26	37,5	30	42,5
5	Příjem po zdanění (1-4)	74	62,5	70	57,5
6	Daňová úleva		11,5	4	16,5

Zdroj: vlastní výpočet

Z tabulky lze vyčíst, že součet výše obou daňových úlev kvantifikovaných zvlášť je 15,5, zatímco pokud bude kvantifikováno současné zrušení obou úlev, výsledek bude 16,5.

Obdobný případ nastane i v systému s lineární sazbou, u poplatníků, kterým daňové úlevy sníží daň na nulu. V následující tabulce ukáží obdobný příklad s daňovým systémem s jednou sazbou ve výši 20 % a s daňovými úlevami ve výši 50 a 70.

Tabulka 5: Agregace daňových úlev, příklad 2

		S daňovými úlevami 25 a 10	Bez daňové úlevy 25	Bez daňové úlevy 10	Bez obou daňových úlev
1	Příjem před zdaněním	100	100	100	100
2	Odčitatelná položka	120	70	50	0
3	Zdanitelný příjem (1-2)	0	30	50	100
4	Daň	0	6	10	20
5	Příjem po zdanění (1-4)	100	94	90	80
6	Daňová úleva		6	10	20

Zdroj: vlastní výpočet

Opět je vidět, že zatímco součet výše obou daňových úlev kvantifikovaných zvlášť je 16, současným zrušením obou úlev se dojde k výsledku 20.

V obou případech je korektně provedená agregovaná kvantifikace vyšší než prostý součet individuálně provedených kvantifikací. Agregovaný dopad by mohl být nižší, pokud by v daňovém systému existovaly degresivní prvky. Takovým degresivním prvkem je např. strop sociálního pojistného, pokud současně nedojde ke zvýšení sazby daně z příjmů. Opět to budu ilustrovat na příkladě. Budu uvažovat daňový systém s jednou sazbou daně z příjmů ve výši 20 %, oproti minulým příkladům však přidáme sociální pojistné aplikované na stejný základ daně jako daň z příjmů se sazbou ve výši rovněž 20 % a se stropem ve výši 75. Opět budu uvažovat dvě daňové úlevy ve výši 50 a 70.

Tabulka 6: Agregace daňových úlev, příklad 3

		S daňovými úlevami 25 a 10	Bez daňové úlevy 25	Bez daňové úlevy 10	Bez obou daňových úlev
1	Příjem před zdaněním	100	100	100	100
2	Odčitatelná položka	30	20	10	0
3	Zdanitelný příjem (1-2)	70	80	90	100
4	Daň	14	16	18	20
5	Pojistné	14	15	15	15
6	Příjem po zdanění (1-4-5)	72	69	67	65
7	Daňová úleva		3	5	7

Zdroj: vlastní výpočet

Zatímco součet výše obou daňových úlev kvantifikovaných zvlášť je 8, agregovaná kvantifikace dává výsledek 7.

1.5 Doporučení mezinárodních institucí

1.5.1 Mezinárodní měnový fond

Mezinárodní měnový fond publikuje Manuál fiskální transparentnosti (Manual on Fiscal Transparency), poslední verze je z roku 2007.

Doporučení manuálu jsou shrnuta do úvodních ustanovení nazvaných Kodex dobré praxe fiskální transparentnosti (Code of Good Practices on Fiscal Transparency). Bod 3.1.3 kodexu zní: „Výkaz popisující povahu a fiskální význam daňových úlev, podmíněných závazků a kvazifiskálních aktivit centrální vlády by měl být součástí rozpočtové dokumentace spolu s posouzením všech ostatních významných fiskálních rizik“ (str. xi).

V dalších částech manuálu je toto doporučení více rozvedeno. Daňových úlev se týkají odstavce 187 až 189, kde jsou požadavky na výkaz daňových úlev uvedeny takto: „Výkaz daňových úlev centrální vlády by měl být vyžadován jako součást rozpočtové nebo související dokumentace a měl by naznačovat u každého ustanovení účel které veřejné politiky plní, jeho trvání a komu je adresován jeho přínos“ (str. 64).

Co se týče metody kvantifikace, manuál odkazuje na příslušný dokument OECD (viz 1.5.2). Podrobněji popisuje vykazování daňových úlev v Německu.

1.5.2 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)

OECD vydalo v roce 2004 dokument Doporučení nejlepších postupů – výdaje mimorozpočtové a daňové (Best practice guidelines – Off Budget and Tax Expenditures). Dokument obsahuje celkem 16 doporučení, k daňovým úlevám se vztahují doporučení 10 až 16. Pro účely této práce jsou podstatná doporučení 10 a 15.

Doporučení 10 (zmněno v 1.3.2) říká: „Daňové úlevy by měly být identifikovány s použitím daňového měřítka. Měřítka nemusí nutně představovat normativní daňový systém. Měřítka by měla být všeobecná a jedinečná.“

Doporučení 15 říká: „Daňové úlevy by měly být odhadovány metodou ušlých příjmů, upravenou o dodatečné zdanění ekvivalentu, pokud ekvivalentní výdajové transfery jsou zdaňovány (nebo metodou výdajového ekvivalentu).“

Ostatní doporučení se týkají vztahu k rozpočtové dokumentaci a k rozdělení pravomocí mezi jednotlivá ministerstva.

Dokument podrobuje současný způsob vykazování daňových úlev kritice, zejména nevhodnost používání normativního daňového systému. Doporučuje však zmírnění nevýhod jeho používání používáním daňového měřítka.

Na základě výše uvedeného lze říci, že hlavním zdrojem mezinárodních doporučení OECD je praxe vykazování daňových úlev používaná v USA, zejména co se týče používání daňové normy včetně poukázání na úskalí, které s sebou přináší používání normativního daňového systému pro účely vykazování daňových úlev.

1.6 Vykazování daňových úlev

1.6.1 Počátky formalizovaného vykazování daňových úlev

Nejdůležitějším zdrojem informací o daňových úlevách jsou oficiálně publikované výkazy daňových úlev. Publikuje je většina vyspělých států světa a obsahují úplný seznam všech daňových úlev včetně jejich kvantifikace.

Nejprve se zmíním o počátcích tohoto formalizovaného vykazování. Daňové úlevy byly předmětem zájmu ekonomů i před jejich formalizováním, viz např. Pechman (1957). První země, která začala vykazovat daňové úlevy v oficiálních dokumentech bylo Německo v roce 1967. V Německu výkaz daňových úlev byl (a stále je, viz 1.6.5) součástí Zprávy o subvencích a zaměřoval se pouze na ty daňové úlevy, které mají stejný dopad jako subvence. Jde tedy zejména o takové, z nichž mají užitek poměrně úzké skupiny poplatníků. Tento přístup nevyžadoval stanovení daňové normy a odchylek od ní, zabýval se přímo jednotlivými ustanoveními daňových zákonů. Tento přístup však mnoho zemí nenásledovalo, mezinárodním standardem se spíše staly postupy obdobné těm, které byly zvoleny v USA. Shaviro (2004, str. 1) uvádí, že Shannon (1986) zmiňuje, že v USA byly německé postupy prakticky neznámé.

V USA začaly být daňové úlevy vykazovány v roce 1969 (viz United States Department of the Treasury, 1969). Tehdy byl také poprvé použit pojem daňové výdaje. Jak bylo ukázáno výše, analýza daňových úlev se stala poměrně rychle předmětem akademického zájmu a nešla ani fundamentální kritice.

JCT (2008, str. 2) uvádí, že „Stanley Surrey zavedl do diskusí o americké daňové politice slovní spojení ‚daňové výdaje‘. Surrey používal tento pojem, když mluvil o ustanoveních daňového zákona, které jsou záměrnými odchylkami od všeobecně akceptovaného čistého příjmu ... a které ovlivňují soukromé hospodářství způsoby, které jsou obvykle docilovány přímými veřejnými výdaji. ... Surrey doufal, že přejmenováním návrhů ‚daňových pobídek‘ na ‚daňové výdaje‘ a poté analýzou dopadů těchto návrhů na spravedlnost, efektivitu a jednoduchost stejně jako kdyby to byly návrhy na nové výdaje, si politici uvědomí, že mnoho takových návrhů je nekonzistentních s cílem spravedlivého, efektivního a jednoduchého systému daně z příjmů.“

Sám Surrey (1973, str. 6) důvody, které vedly k oficiálnímu vykazování daňových úlev popsal takto: „Systém federální daně z příjmů sestává skutečně ze dvou částí: jedna část zahrnuje strukturál-

ní ustanovení nutná k uplatnění daně z příjmů na čistý příjem jednotlivců a společností; druhá část zahrnuje systém daňových úlev pomocí něhož jsou uskutečňovány programy vládní finanční podpory prostřednictvím speciálních daňových ustanovení spíše než prostřednictvím přímých vládních výdajů. Tento druhý systém je naroubován na strukturu náležitě daně z příjmů; nemá elementární vztah k této struktuře a není nezbytný k tomu, aby fungovala. Místo toho systém daňových úlev poskytuje ohromný nástroj podpory, který používá mechanismus daně z příjmů jako metodu vyplácení podpor.“

Po formulaci tohoto konceptu byl v roce 1974 schválen Congressional Budget and Impoundment Control Act, který kromě jiného stanovil, že státní rozpočet musí obsahovat seznam daňových úlev, které definoval: „Pojem ‚daňový výdaj‘ znamená ta snížení příjmů, která lze přičíst na vrub ustanovením federálních daňových zákonů, která umožňují speciální vynětí, výjimku nebo odpočet od hrubých příjmů nebo která poskytují zvláštní slevu na dani, sníženou sazbu daně nebo odložení daňové povinnosti; a pojem ‚rozpočet daňových výdajů‘ znamená vyčíslení takových daňových výdajů.“³

Jedním z dalších problémů, na který měl tento návrh reagovat, byl odlišný legislativní proces návrhů na nové výdajové programy a na nové daňové úlevy v USA. Na straně vlády je za daně a tudíž i za daňové úlevy odpovědné ministerstvo financí (Department of Treasury), zatímco za výdajové programy jednotlivá výdajová ministerstva. V americkém Kongresu je pak každý z těchto návrhů projednáván jiným výborem a nikdy tak nedojde k tomu, že by bylo zvažováno zavést místo daňové úlevy přímý výdaj.

Od počátků vykazování daňových úlev koncem šedesátých let v Německu a v USA se tato praxe rozšířila a je možno prohlásit, že výkazy daňových úlev dnes publikuje většina vyspělých států světa.

1.6.2 Druhy vykazovaných daní

Druhy daní, které jsou pokryty výkazy daňových úlev se liší. Např. v USA se jedná pouze o přímé daně vybírané na úrovni federace (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, dědická daň, darovací daň a sociální pojistné), ve většině ostatních států jsou zahrnuty daně nepřímé jako jsou spotřební daně a DPH.

1.6.3 Právní úprava vykazování

V některých státech je povinnost vykazovat daňové úlevy stanovena zákonem (např. USA či Německo), jinde na to žádná právní úprava neexistuje a jedná se tedy o „dobrovolnou“ činnost příslušného orgánu, který výkaz daňových úlev sestavuje (např. Kanada či Nizozemí).

1.6.4 Četnost vykazování

Ve většině států jsou výkazy daňových úlev publikovány každoročně. Od počátku vykazování tomu tak bylo zejména v těch státech, kde je vykazování upraveno zákonem. Tam, kde tomu tak není, byly výkazy publikovány zpočátku nepravidelně, ale postupně se ve většině států ustálila praxe ročního vykazování.

V Německu je Zpráva o subvencích, jejíž součástí je i výkaz daňových úlev, od počátku, tj. od roku 1967 publikována jednou za dva roky.

V Kanadě byl první výkaz daňových úlev publikován v roce 1979 a dále pak v letech 1980, 1985, 1992, 1993, 1994 a od roku 1997 již každoročně.

³ Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974, Section 3(3), USA

1.6.5 Vztah k rozpočtové dokumentaci

V některých státech je výkaz daňových úlev součástí rozpočtové dokumentace či přílohou k rozpočtu (např. USA či Francie), zatímco v jiných se jedná o samostatný dokument (např. Austrálie či Velká Británie). V Německu a v Rakousku je součástí Zprávy o podporách, kterou má vláda povinnost předkládat.

1.6.6 Období, na která se výkaz vztahuje

V některých státech je výkaz spíše statistickým přehledem za minulé období (např. Rakousko), příp. poskytuje ještě i odhad na běžný rok (např. Kanada či Německo). V jiných státech je zaměřen spíše do budoucna a uvádí pouze poslední rok a výhled na několik let dopředu (např. USA). V Austrálii jsou uváděny hodnoty pro 4 poslední roky a odhady pro běžný rok a 3 následující.

1.6.7 Klasifikace vykazovaných daňových úlev

Jelikož v každém daňovém systému je daňových úlev zpravidla velká řada, je třeba jejich výkaz nějakým způsobem strukturovat. Všechny státy používají základní dělení podle jednotlivých daní.

Vzhledem k tomu, že jedním z účelů výkazu daňových úlev je podrobit daňové úlevy stejné analýze jako výdaje, řada států používá dělení daňových úlev dle oblastí, kam směřují, obdobně jako je tomu u výdajů.

Tak např. USA dělí daňové úlevy u daně z příjmů do těchto kategorií:

- národní obrana,
- mezinárodní záležitosti,
- věda obecně, vesmír, technologie
- energie,
- přírodní zdroje a životní prostředí,
- zemědělství,
- podnikání a bydlení,
- doprava,
- obce a místní rozvoj,
- vzdělání, výchova, zaměstnanost, sociální služby,
- zdraví,
- zabezpečení příjmů,
- sociální zabezpečení,
- dávky a služby pro veterány,
- finanční pomoc obecné povahy,
- úrok.

Podobné členění používá např. i Kanada a Austrálie. Např. Velká Británie daňové úlevy dle odvětví nečlení.

Velká Británie však člení daňové úlevy na daňové výdaje, strukturální daňové úlevy a na úlevy s oběma složkami. Tento fakt je zohledněn i v názvu výkazu, který se jmenuje Příruční daňové početní tabulky a daňové úlevy (Tax ready reckoner and tax reliefs).

Naproti tomu např. Kanada uvádí dle názvu jen daňové výdaje, když svůj výkaz nazývá Daňové výdaje a vyčíslení (Tax Expenditures and Evaluations), avšak u každé daně jsou uváděny doplňující položky, které jsou považovány za strukturální daňové úlevy nebo u nichž neexistuje jasný názor, kam je zařadit.

Austrálie všechny uváděné daňové úlevy považuje za daňové výdaje, čemuž odpovídá i název dokumentu Výkaz daňových výdajů (Tax Expenditure Statement).

1.6.8 Použití výkazů

Důležitou otázkou je, jaký je cíl publikování výkazů o daňových úlevách. Některé státy uvádí více cílů, některé jen jeden hlavní. Mezi nejčastěji citované cíle patří:

- získání odhadu dopadů daňových úlev na výši rozpočtových příjmů,
- poskytnutí informací o výši daňových úlev politikům a veřejnosti,
- usnadňování rozpočtového procesu,
- utváření daňové reformy,
- snižování podpor,
- snižování deficitu.

Řada států však uvádí, že výkaz daňových úlev je zpravidla pouze výchozím bodem, pokud se navrhuje daňová reforma a zpravidla je nezbytné provádět další kalkulace. OECD (1996, str. 53) uvádí zajímavou zkušenost Finska, kde byl výkaz daňových úlev poprvé publikován v roce 1986 a v letech 1989 až 1993 byla zrušena řada daňových úlev právě s podporou publikovaného výkazu. Španělsko a Irsko uvádí, že ačkoliv je výkaz publikován, není příliš využíván a nemá větší vliv na politickou diskusi.

2 Charakteristika daňových úlev

2.1 Formy daňových úlev

2.1.1 Osvobození osob

V první části kapitoly 2 popisují jednotlivé formy daňových úlev s uvedením konkrétních případů v daňovém systému České republiky.

První formou je osvobození osob. V některých případech zákon stanoví o určitých osobách, že jsou od daně osvobozeny. Tyto osoby mohou být definovány přímo jako například osvobození České národní banky od daně z příjmů právnických osob nebo na základě splnění určitých kritérií. Např. u daně z přidané hodnoty jsou osvobozeny všechny osoby, které dosáhly obratu nižšího než 1 mil. Kč za posledních 12 měsíců.

U takto definované osvobození je třeba, aby zákon obsahoval pravidla, jak postupovat, pokud daná osoba již kritérium pro osvobození neplní a začne podléhat dani a naopak. Toto osvobození může rovněž být předmětem daňové kontroly a pokud se prokáže, že podmínky pro jeho přiznání nebyly naplněny, může dojít k doměření daně.

2.1.2 Vynětí ze zdanění

Část objektu zdanění může být ze zdanění vyjmuta. Základ daně je zákonem stanoveným způsobem vypočítaná částka vycházející z ekonomických skutečností daňového poplatníka. Tyto ekonomické skutečnosti se nazývají objekt zdanění. Může to být příjem, obrat, přidaná hodnota, výše transakce jako je např. převod nemovitosti apod. Zákon někdy stanoví, že některé části objektu zdanění jsou ze zdanění vyňaty.

U daní z příjmů nejsou některá vynětí ze zdanění daňovými úlevami, protože zákon uvádí mezi vyňatými transakcemi některé finanční toky, které ani příjmem nejsou a daň by se na ně zřejmě nevztahovala ani tehdy, kdyby to nebylo v zákoně explicitně uvedeno. Takovým příkladem jsou přijaté půjčky.

Naopak se lze setkat s tím, že jsou z předmětu daně vyňaty některé transakce, které lze nepovažovat za příjem jen velmi obtížně, jako např. příjmy au-pair, které plně odpovídají příjmu jako kompenzaci za vykonávanou činnost au-pair v hostitelské domácnosti, a přesto jsou vyňaty ze zdanění, ačkoliv by se zdálo, že by spíše měly být osvobozeny.

2.1.3 Osvobození části objektu daně od daně

Některé části objektu zdanění jsou od daně osvobozeny. U daní z příjmů jsou to např. ty druhy příjmů, které z nějakých důvodů nemají být zdaňovány, ačkoliv příjmem jsou. Pokud by toto rozlišování bylo v zákonech striktně dodržováno, bylo by možno prohlásit, že daňovou úlevou je pouze osvobození od daně, nikoliv vynětí z předmětu daně. Ve skutečnosti to ani v právních předpisech takto striktně obsaženo není a pro úplnou identifikaci daňových úlev je třeba zkoumat oba způsoby snížení základu daně. V zákoně o daních z příjmů je např. stanoveno, že předmětem daně není příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva, zatímco příjem z příplatku k důchodu podle nařízení vlády o poskytování příplatku k důchodu ke zmírnění některých krivd způsobených komunistickým režimem v oblasti sociální, který lze taktéž charakterizovat jako náhradu za utrpěnou újmu, je od daně osvobozen.

U daně z příjmů má osvobození od daně je současně spojeno s nemožností odpočítat náklady související s osvobozeným příjmem od základu daně. Vzhledem k tomu, že základ daně osvobo-

zené příjmy neobsahuje, odečítaly by se tyto náklady od jiných příjmů. Často tedy dojdeme k tomu, že i když osvobození v teoretickém pohledu představuje daňovou úlevu, pokud současně zohledníme možnost odečtu nákladů, bude hodnota daňové úlevy nulová.

Osvobození může být úplné, kdy je osvobozen celý druh příjmu uvedený v zákoně nebo jen částečné, kdy je z daného druhu příjmu osvobozena jen část. Příkladem může být osvobození 198 000 Kč z úhrnu vyplacených penzí. Z hlediska daňové techniky je to ekvivalentní s odčitatelnou položkou.

Zajímavý rys má osvobození příjmů z provozu malých vodních elektráren a elektráren šetrných k životnímu prostředí, kterého má poplatník možnost se vzdát.

U daně z přidané hodnoty má osvobození některých plnění od daně za následek nemožnost odpočítávat daň na vstupu související s tímto plněním od daně na výstupu, protože by opět tato daň byla odpočítávána od daně na výstupu z jiných plnění. U daně z přidané hodnoty existuje ještě i osvobození od daně s právem na odpočet, což je však z hlediska daňové techniky de facto nulová sazba daně. Tedy nulové zdanění na výstupu a plný odpočet odpovídající daně na vstupu.

U daně z příjmů je osvobození přiznáváno automaticky a tyto položky nejsou uváděny v daňových přiznáních. U daně z přidané hodnoty jsou v daňovém přiznání uváděny i objemy zdanitelných plnění osvobozených od daně.

2.1.4 Odčitatelné položky od základu daně

Dalším způsobem snížení základu daně jsou položky, které si poplatník může od základu daně odečíst, neboli odčitatelné položky či odpočty od základu daně. Tyto odpočty mají také v zákonech různé vyjádření. Může se jednat o odpočty standardní (viz Vančurová 2010, str. 20), což jsou částky přímo uvedené v zákoně, např. do roku 2005 existující odčitatelné položky na poplatníka, na manžela/manželku bez vlastních příjmů apod. v zákoně o daních z příjmů. Tyto částky si může odečíst od základu daně každý, kdo splní zákonem stanovené podmínky.

Dále může jít o odpočty nestandardní (viz Vančurová 2010, str. 21), což jsou částky, u kterých je v zákoně stanoveno, jak je poplatník zjistí. Je to např. od roku 2006 existující odčitatelná položka ve výši nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Takto definované částky mohou být dále ještě shora omezeny. Omezení může být absolutní nebo relativní. Příkladem absolutního omezení je odčitatelná položka ve výši úroků z hypotečního úvěru či z úvěru ze stavebního spoření, kdy si poplatník může maximálně odečíst pouze 300 000 Kč ročně, i když jeho skutečně zaplacené úroky činí více. Relativní omezení je vyjádřeno nejčastěji jako procento nějaké veličiny, např. základu daně.

Odčitatelné položky jsou uplatňovány prostřednictvím jejich uvedení v daňových přiznáních. Splnění podmínek pro uplatnění těchto odčitatelných položek je třeba správci daně prokazovat, resp. může být předmětem daňové kontroly. Pokud poplatník splnění podmínek dostatečně neprokáže, správce daně mu takovou odčitatelnou položku neuzná a daň doměří.

Pokud je odčitatelná položka na dani vyšší než základ daně, je zpravidla základ daně roven nule a na nevyužitou část odčitatelné položky se nebere ohled. U některých odčitatelných položek však platí to, že jejich nevyužitou část je možno využít v dalších zdaňovacích obdobích. Je tomu tak např. u výše zmíněné odčitatelné položky na projekty výzkumu a vývoje, jejíž nevyužitou část je možno uplatňovat ještě ve třech následujících letech.

2.1.5 Možnost odpočtu uznatelných výdajů ve vyšší než skutečně vynaložené výši

Základ daně z příjmů může být snížen i tak, že některé výdaje, které jsou jinak výdaji na dosažení, udržení a zajištění příjmů, si mohou poplatníci odečíst ve vyšší než skutečně vynaložené výši.

Konkrétním příkladem jsou výdaje uplatnitelné v paušální výši bez ohledu na skutečně vynaložené výdaje, které se v jednotlivých obdobích a pro jednotlivé aktivity pohybovaly mezi 25 % a 80 %.

Pokud jsou skutečně vynaložené výdaje nižší a poplatník využije této možnosti dané mu zákonem, lze to považovat za daňovou úlevu.

2.1.6 Snížené sazby daně

Daňová úleva může mít i formu nižší sazby daně. Daň se zpravidla vypočítá jako základ daně vynásobený sazbou daně. Někdy však mohou části základu daně podléhat různým sazbám.

Je to např. do roku 2007 existující progresivní sazba u daně z příjmů fyzických osob, kdy sazba závisela na výši základu daně.

Dále je to např. u daně z přidané hodnoty existující základní a snížená sazba, která závisí na druhu zdanitelného plnění. Plátce daně musí vědět, od jaké sazby je plnění, které poskytuje, zákonem zařazeno a uplatnit na daně plnění správnou sazbu. Obdobně jsou to u daně z příjmů fyzických osob zvláštní sazby daně vybírané srážkou u zdroje, jejichž výše závisí na druhu příjmu.

Sazba daně může záviset rovněž na charakteru plátce daně. Např. u daně z příjmů právnických osob podléhají investiční, podílové a penzijní jiným sazbám daně než běžné právnické osoby.

Otázkou je, zda všechny tyto rozdílné sazby jsou daňovými úlevami. Podrobnější diskuse této otázky je uvedena v částech 3. a 4. V této části se omezíme pouze na konstatování, že u progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob je široká shoda na tom, že se o daňovou úlevu nejedná, protože cílem není úleva nízkopříjmových skupin od daně, ale zohlednění principu platební schopnosti, který bývá často vykládán tak, že se stoupajícím příjmem si poplatník může dovolit zaplatit na dani vyšší podíl svého příjmu a čelit vyšší mezní sazbě.

Jiná situace je u daně z přidané hodnoty. Existence snížené sazby je odůvodňována tím, že vzhledem k tomu, že s výší příjmu roste zpravidla průměrná míra úspor a míra spotřeby tak klesá, byla by jednotná sazba daně z přidané hodnoty regresivní, neboť by podíl dph na příjmu s výší příjmu klesal. Tato regresivita je proto zmírněna zavedením snížené sazby daně na zboží a služby, které jsou považovány za nezbytné a které tvoří vyšší podíl ve spotřebním koši nízkopříjmových spotřebitelů. Cílem snížené sazby daně je skutečně snížit výši daně placené nízkopříjmovými skupinami (pro naše účely není podstatné, zda je tohoto cíle skutečně dosahováno či v jaké míře). V tomto smyslu je snížená sazba daně z přidané hodnoty skutečně daňovou úlevou. Přesto je v praxi struktura sazeb daně z přidané hodnoty někdy považována za součást daňové normy.

2.1.7 Slevy na dani

Poslední formou snížení daně jsou slevy na dani, tj. částky odčitatelné přímo od daně před slevami, tj. od daně vypočítané jako součin základu daně a sazby daně.

O slevách na dani platí stejně jako u odčitatelných položek od základu daně, že jejich výše buď může být absolutní, tj. dána přímo zákonem a poplatník je může odečíst, splnil zákonem dané podmínky nebo relativní, tj. zákon může stanovit, jak si výši slevy na dani poplatník vypočte. Pak je třeba prokazovat i výši slevy na dani. Slevu na dani si poplatník uplatňuje v daňovém přiznání se stejnými konsekvencemi jako u odčitatelné položky.

Vzhledem k tomu, že slevy na dani jsou odečítány přímo od daně, nabízí se otázka, co se stane, pokud je sleva na dani větší než daň. Tato situace může být řešena dvěma různými způsoby. Jedna z možností je, že se na část daňové úlevy nebere ohled a použije se pouze ta část, která daň sníží na nulu. Nevyužitou část daňové úlevy nemůže poplatník nijak využít.

Další možností je vyplatit část daňové úlevy převyšující daň přímo poplatníkovi. Tím vlastně daň dosáhne záporných hodnot, což se často označuje jako negativní daň. Zákon o daních z příjmů

označuje takovou část daňové úlevy jakou daňový bonus. Určitou variací tohoto postupu je odečet nevyužití části slevy na dani od daně v dalších zdaňovacích obdobích, čímž vyloučíme možnost negativní daně a přitom poplatník využije své slevy na dani plně.

OECD používá pro daňovou úlevu, jejíž část nevyužitá ke snížení daně je poplatníkovi přímo vyplácena, termín payable, protikladem je pak non-payable (dříve byly používány termíny non-wastable a wastable), lze se setkat i s termíny refundable a non-refundable. České varianty těchto pojmů nejsou doposud zaužívané. Bylo by možno používat pro rozlišení obou druhů slev na dani např. pojmy plně využitelná sleva na dani a sleva na dani využitelná do výše daně.

Slevy na dani v zásadě mají tytéž účinky jako odčitatelné položky od základu daně. Při sazbě 20 % je ekvivalentní dopad odčitatelné položky ve výši 100 a slevy na dani ve výši 20. Rozdílné dopady však mají odčitatelné položky a slevy na dani při progresivní sazbě. Pokud ve výše uvedeném případě existuje progresivní sazba daně s pásmy např. 10 %, 20 % a 30 %, pak má sleva na dani efektivní dopad na všechny poplatníky 20, ale odčitatelná položka má na poplatníky s mezní sazbou 10 % dopad 10, na poplatníky s mezní sazbou 20 % dopad 20 a konečně na poplatníky s mezní sazbou 30 % dopad 30. Slevy na dani tak způsobují vyšší progresivitu daně s progresivní sazbou než odčitatelné položky, neboť představují větší úlevu pro nízkopříjmové skupiny a menší úlevu pro vysokopříjmové skupiny.

Specifickým ustanovením jsou tzv. daňové prázdniny. V zákoně o daních z příjmů existuje ustanovení o slevě na dani ve výši daně, čímž je efektivně stanovena daň ve výši nula. Tzv. daňové prázdniny tak lze považovat za podmnožinu slevy na dani. Stejného cíle by však bylo dosaženo i uvalením nulové daňové sazby, pak by tzv. daňové prázdniny spadaly do kategorie snížených sazeb.

2.1.8 Vracení daně

Daňová úleva může být poskytována rovněž formou vrácení daně. Jedná se o formu používanou u nepřímých daní.

U nepřímých daní se rozlišuje plátce daně, jehož povinností mj. je uplatňovat daň na zákonem stanovené prodeje, podávat daňová přiznání a daň odvádět, a poplatník, který je odběratelem plátce, platí daň jako součást prodejní ceny plátcovi daně a zákon přímo předvídá, že je tím, kdo efektivně nese daňové břemeno. Koneční poplatníci tak z titulu placení nepřímých daní vůbec nevstupují do vztahu se správcem daně.

U některých poplatníků a některých transakcí je nějakého důvodu žádoucí, aby nedocházelo k zatížení spotřební daní. Proto zákon stanoví, že tito poplatníci mají nárok na vrácení daně, kterou zaplatili plátcům daně. Děje se to formou žádosti správcovi daně, v níž je třeba doložit, že daná transakce proběhla, že na ni byla uvalena nepřímá daň a že byly splněny další podmínky, které zákon stanoví.

Příkladem může být vrácení daně z přidané hodnoty z nákupu osobního automobilu zdravotně postiženým osobám či vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím je pro zemědělskou prvovýrobu.

2.1.9 Možnost odpočtu uznatelných výdajů dříve, než jsou realizovány

Daňová úleva nemusí mít formu jenom přímého snížení daně. Pro poplatníka je úlevou i to, pokud může některé daně platit později.

Příkladem jsou zejména odpisy. Pokud poplatník koupí např. automobil, neuplatní si celou výši ihned do nákladů v roce pořízení, ale uplatňuje ji postupně, po několik let. To odráží fakt, že automobil slouží svému majiteli také několik let. Ideálně by doba odpisování měla korespondovat se skutečnou dobou používání majetku v souladu s účetní zásadou věrného zobrazení stavu majetku.

Protože však prokazování skutečných dob používání by bylo velmi komplikované a docházelo by k řadě sporů poplatníků a správců daně, je doba odpisování pro daňové účely stanovena zákonem.

Zákonem stanovené doby odpisování jsou zpravidla kratší než skutečné doby používání majetku. V praxi tak poplatník často odpisuje podle účetních pravidel, ale pro daňové účely mu takové odpisy nejsou uznány jako daňově uznatelné náklady. Místo nich si od základu daně poplatník odčítá zákonem stanovenou výši odpisů. V součtu za jednotlivé roky odpisování dojde vždy k odepsání 100 % hodnoty majetku, ale liší se období, kdy jsou odpisy uplatňovány v účetnictví a kdy pro daňové účely.

Pokud jsou, jak bylo zmíněno, daňové odpisy rychlejší, poplatník si v prvních letech používání odpisovaného majetku odečítá od základu daně větší částky, než které by odpovídaly realitě. To vede k tomu, že platí v prvních letech nižší daň, což je vykompenzováno vyšší daní v posledních obdobích.

Tato daňová úleva nemá dopad na celkovou, v součtu za dobu používání či odpisování aktiva, zaplacenou daň. Výhoda, kterou poplatník díky pozdější platbě realizuje, se ve veřejných financích projeví nutností vyššího dluhového financování po dobu odkladu platby daně a tedy vyššími náklady na dluhovou službu. O snížení daňových příjmů lze hovořit pouze při pohledu na jeden konkrétní rok, jak bude ukázáno dále (viz 4.1.5).

2.1.10 Posunutí splatnosti daně pro různé osoby

Za daňovou úlevu je možno považovat i rozdílné stanovení splatnosti daně jednotlivým osobám.

Příkladem je obecné stanovení splatnosti daní z příjmů na konec třetího měsíce po skončení zdaňovacího období, což je pro většinu poplatníků, kteří mají hospodářský rok shodný s kalendářním rokem, konec března a posun této splatnosti o tři měsíce, tedy zpravidla na konec června, pro osoby, jimž zpracovává daňové přiznání daňový poradce. Pozdější splatnost daně je však pro poplatníka výhodou, pokud jeho daň roste a poplatník jednak platí s podáním daňového přiznání vyrovnání záloh a jednak se mu od nové výše daně odvozují zálohy na další období, které při růstu daně též rostou. Pokud daň naopak klesá, je pro poplatníky naopak výhodnější podat daňové přiznání dříve, dříve obdržet zpět přeplatek na zálohách a dříve začít platit zálohy odvozené z nižší výše daně.

Obdobně je splatnost daně z přidané hodnoty pro velké plátce daně stanovena 25 dní po skončení měsíce, zatímco pro malé plátce je to po 25 dní po skončení čtvrtletí. Opět platí, že toto ustanovení představuje pro malé plátce výhodu, pokud je jejich daň kladná. Pokud žádají o vrácení nadměrného odpočtu, je naopak výhodnější podávat daňové přiznání dříve.

Tato ustanovení tedy nelze považovat za daňové úlevy.

Teoreticky lze tak uvažovat jako o daňové úlevě o ustanovení o placení výše záloh daně z příjmů podle výše daně, kdy nejmenší poplatníci neplatí žádné zálohy, větší 2 pololetní zálohy a největší 4 čtvrtletní zálohy. V teorii ani v praxi se však s klasifikací tohoto ustanovení jako daňové úlevy nelze setkat.

2.2 Klasifikace daňových úlev dle účelu

2.2.1 Daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik

Druhá část se věnuje klasifikaci daňových úlev dle účelu. Jak uvidíme dále, nejvíce pozornosti si zaslouží daňové úlevy, jejichž účel leží mimo daňovou politiku.

Primární funkcí daňového systému je fiskální funkce (viz Vančurová, 2010, str. 11 nebo Kubátová, 2009, str. 17). Daňový systém slouží na příjmové straně k získání finančních prostředků. Pokud nemá současně plnit jiné funkce, je třeba, aby získávání finančních prostředků probíhalo co nejneutrálnějším způsobem, tedy bez toho, aby způsoboval distorze a měnil ekonomická rozhodnutí. Prostředky získané prostřednictvím daní jsou pak na výdajové straně použity na financování chodu veřejného sektoru, na nákup veřejných statků či na dotace, které mění relativní ceny jednotlivých komodit a tak ovlivní žádoucím způsobem ekonomická rozhodnutí.

Daňový systém je však možno použít i tak, aby svým vlastním působením podporoval jednotlivé funkce veřejných financí. Je to možno provést daňovými úlevami, ale i jinými způsoby.

Na redistribuční funkci se může daňový systém podílet např. už jen tím, že základem daně z příjmů je příjem, čímž je zajištěno, že s vyšší příjmu roste výše daně (at' už lineárně nebo progresivně) a bohatší jedinci přispívají více než chudší jedinci.

Stabilizační funkci může daňový systém naplňovat např. prostřednictvím progresivní sazby daně z příjmů, kdy s vyšším růstem ekonomiky rostou rychleji i mzdy, poplatníci se posouvají do vyšších pásem sazeb daně a tím dochází ke zvyšování podílu daní na HDP, což při nezvyšování výdajů může vést ke zpomalování hospodářského cyklu.

Na alokační funkci se může podílet např. tak, že podporuje některé ekonomické aktivity či naopak od některých ekonomických aktivit odrazuje.

Častým způsobem, kdy daňový systém napomáhá politice ochrany životního prostředí je zavedení selektivních spotřebních daní na komodity, jejichž výroba či spotřeba škodí životnímu prostředí, jako je např. elektřina. V závislosti na incidenci stoupne zpravidla po zavedení daní cena zdaněných komodit. Důvodem zavádění takových daní je jednak internalizace externalit, kdy společenské škody způsobené životnímu prostředí nejsou plně promítnuty v ceně komodity a jednak snaha snížit spotřebu dané komodity.

V této práci se však nebudeme zabývat všemi způsoby, jak daňový systém podporuje jiné veřejné politiky, budeme si všimnout pouze daňových úlev.

Je možno zavádět daňové úlevy, kdy je poplatníkům snížena daň, pokud provádí nějakou ekonomickou aktivitu, kterou chce vláda podpořit. Tím dojde ke snížení relativních nákladů na podporovanou aktivitu, což může vést ke zvýšení rozsahu podporované aktivity. Příkladem je odčitatelná položka na realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Dalším příkladem, kdy daňový systém působí na změnu relativních cen, je všeobecná daň ze spotřeby s několika sazbami. Snížené sazby jsou daňovými úlevami. Tyto nižší sazby působí na růst cen méně než vyšší sazby. Pokud skutečně dojde ke změně relativních cen, může tato změna vést ke změně struktury spotřeby. Příkladem jsou dvě sazby daně z přidané hodnoty, jejichž cílem je snížení ceny položek, které jsou považovány či prohlášeny za nezbytné. To může být vedeno motivem redistribučním, tj. snížit ceny těch komodit, které tvoří větší podíl spotřebního koše chudších plátců daně a nebo motivem podpory spotřeby určitých komodit ve srovnání komodit jiných, např. snížená sazba daně na určité druhy paliv šetrných k životnímu prostředí.

Podstatný rozdíl mezi daňovými úlevami, které podporují jiné veřejné politiky, a daňovými úlevami, jejichž cílem je vyšší efektivita daňového systému, je to, že zatímco prvně zmíněné představují zpravidla zvýšení nákladů na správu daně, ostatní úlevy byly právě za účelem snížení administrativní náročnosti výběru daní či efektivnějšího rozložení daňového břemene.

2.2.2 Daňové úlevy jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému

Řada daňových úlev je zaváděna z důvodů zvýšení efektivity daňového systému, zejména za účelem snížení administrativních a vyvolaných nákladů.

Účelem řady daňových úlev je **osvobození relativně nízkých či nulových příjmů**. Zdanění nepředstavuje pro poplatníka újmu jen prostřednictvím platby vlastní daně. Poplatník musí vynaložit další náklady vyvolané daňovým systémem, aby dostal svým povinnostem, které mu ukládají daňové zákony. Obdobně musí administrativní náklady vynakládat na správu daní i stát. Při zdanění některých druhů příjmu mohou tyto vyvolané či administrativní náklady velmi vysoké, či dokonce i převýšit výnos ze zdanění (viz Pudil, 2004). V takovém případě je ekonomicky efektivnější daň z takového zdroje vůbec nevybírat.

Příkladem může být osvobození plnění z pojištění majetku u nepodnikatelů od daně z příjmů. Podnikatelům se jak pojistné, tak utrpěná škoda promítne v základu daně. Kdyby byla tato daňová úleva pro nepodnikatele zrušena, bylo by třeba i u nepodnikatelů odečítat od příjmů z pojistného příslušné náklady, aby nebyl základ daně u nepodnikatelů nadměrně zvyšován a nebyla tak zavedena negativní daňová úleva. Přitom lze předpokládat, že vyplácené pojistné plnění odpovídá ve většině případů výši škody. Základ daně u většiny poplatníků by tak byl z titulu přijatého pojistného velmi nízký či nulový a vynaložené administrativní i vyvolané náklady by byl vynakládány bezúčelně. Z pohledu nákladů na správu daně je proto jednodušší osvobodit příjem z plnění z pojištění od daně.

Snížení vyvolaných nákladů zdanění je účelem dalších daňových úlev. To může být učiněno buď úplným osvobozením některých příjmů, jak bylo zmíněno výše nebo odstraněním nutnosti prokazovat některé skutečnosti a nahrazení prokazování paušálně stanovenými částkami. Příkladem mohou být výdaje stanovené jako dané procento příjmů, které si osoby samostatně výdělečně činné mohou uplatnit místo skutečně vynaložených výdajů. To umožňuje soustředit se pouze na kontrolu výdajů.

Pokud se však tyto paušálně stanovené částky příliš odlišují od skutečných částek, mohou u některých poplatníků představovat již ne pouhé snížení vyvolaných nákladů, ale podstatné snížení daně. Potom by takové ustanovení spadalo spíše mezi daňové úlevy pospané v části 2.2.3.

Dalším příkladem může být paušální odpočet 200 Kč měsíčně, který si každý zaměstnanec mohl odečíst od základu daně na dopravu do zaměstnání. U některých zaměstnanců, kteří pracovali v dochozí vzdálenosti od bydliště představovalo toto ustanovení pouze snížení daně, zatímco pro zaměstnance, kteří dojížděli na větší vzdálenost, byla i tato částka nedostatečná.

Častým účelem daňových úlev je též **osvobození příjmů z veřejných rozpočtů**. Poskytování transferů firmám a občanům z veřejných rozpočtů představuje pro příjemce těchto transferů sice příjem, takže by logice zákona o daních z příjmů odpovídalo, aby i tyto příjmy byly zahrnuty do základu daně. Protože však daně jsou vraceny zpět do veřejných rozpočtů, znamenalo by jejich zdanění snížení efektivní podpory, které se příjemcům transferů dostane. Pokud vyjdeme z toho, že cílem výdajových politik je právě čistá výše efektivní podpory, znamenalo by zdanění transferů pouze jejich navýšení o výši daně z příjmů, aby čistá výše podpory zůstala stejná. Finanční pozice státu i příjemců transferů by tak byla stejná jako v případě nižších, nezdaněných transferů, ale bylo by nutno vynaložit více administrativních i vyvolaných nákladů. Tyto důvody vedou k tomu, že příjmy z veřejných rozpočtů bývají osvobozeny od zdanění.

Poněkud odlišná situace by nastala, pokud by stát dával občanům či firmám nepeněžní transfery. Pokud by byly zdaněny, nelze z praktických důvodů předpokládat, že by stát výši zdanění zohledňoval např. ještě dodatečným peněžním transferem. Zde je však zvýšení efektivity možno spatřovat v tom, že osvobozením dojde v odstranění vyvolaných nákladů spočívajících v nutnosti oceňovat nepeněžní transfer.

Je zde však jeden aspekt, který je třeba alespoň zmínit. Výše uvedené tvrzení platí bezvýtku, pokud posuzujeme veřejné rozpočty jako celek nebo pokud transfer i případné daně z něj plynou od stejného rozpočtu. Pokud však vezmeme jako příklad sociální dávky a daň z příjmů, které by se z nich při široké definici základu daně platila, tak zde tato podmínka splněna není. Sociální dávky jsou poskytovány z jednoho rozpočtu, nejčastěji státního, zatímco daň z příjmů fyzických osob je sdílena rozpočty státu, krajů a obcí.

Osvobození sociálních dávek poskytovaných ze státního rozpočtu představuje ve srovnání s jejich navýšením a následným zdaňováním horší výsledek rozpočtů obcí a krajů prostřednictvím nižších příjmů; zatímco u státního rozpočtu to představuje lepší výsledek prostřednictvím nižších výdajů a jen v menší míře nižších příjmů.

Obdobně jsou od daně **osvobozeny příjmy veřejného sektoru**, tedy příjmy státu, resp. jeho organizačních složek, prostřednictvím kterých stát jedná a některých dalších státních institucí jako je např. ČNB. Daně placené státními orgány státu nepředstavují pro veřejné rozpočty efektivně žádný dodatečný příjem, pouze je třeba vynaložit administrativní a vyvolané náklady. I zde však platí výhrada o rozdílném dopadu na jednotlivé složky veřejných rozpočtů.

Složitější otázkou jsou daňové úlevy za účelem **zamezení dvojímu zdanění**. V nejširším pojetí dvojího zdanění lze říci, že jde o jev, ke kterému dochází, pokud je jeden základ daně podroben dani dvakrát, případně vícekrát. Je však třeba rozlišovat jednotlivé formy dvojího zdanění.

Některé nástroje daňové techniky jsou nastaveny tak, že celkové daňové zatížení, které je na daný předmět daně uvaleno, je technicky rozloženo do dvou daní. Příkladem jsou výrobky podléhající spotřebním daním, které současně podléhají dani z přidané hodnoty. Toto je zamýšleným dopadem kombinace spotřebních daní a DPH a i když technicky se jedná o uvalení dvou daní na jeden a tentýž výrobek, nejedná se o dvojí zdanění, kterému by bylo třeba zamezovat.

Podobně je např. zisk právnických osob, který má být posléze rozdělen fyzickým osobám podroben nejprve dani z příjmů právnických osob a poté srážkové dani z příjmů fyzických osob. Opět jde o záměr daňové politiky.

Naproti tomu mezinárodní dvojí zdanění není cílem daňových politik. Mezinárodní dvojí zdanění vzniká z toho důvodu, že zdanění ve většině států světa podléhají celosvětové příjmy rezidentů a z příjmů nerezidentů pouze ty, které mají zdrojů na území daného státu. Bez dalšího by tedy každý příjem, který by rezident jednoho státu vydělal v jiném státě dvojímu zdanění, což by ve srovnání s domácím jedním zdaněním bylo nevýhodné a představovalo by významnou překážku mezinárodnímu obchodu. Proto státy přijímají opatření k zamezení dvojímu zdanění. Jednak jsou to opatření jednostranná, kdy např. v ČR má poplatník možnost odečíst si daň zaplacenou v zahraničí od základu daně stejně jako jiné náklady. Tím nedojde k odstranění, ale pouze ke zmírnění dvojího zdanění. Podstatnějším nástrojem jsou proto smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kde si státy dohodnou, jak budou jednotlivé druhy příjmů zdaňovat tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Konkrétně se tedy stanoví, že určité příjmy nebudou v jednom státě podléhat zdanění vůbec nebo budou podléhat nějaké menší sazbě. Ustanovení mezinárodních smluv pak má přednost před ustanovením domácího zákona.

Dále může existovat i domácí dvojí zdanění, které je nežádoucí. Je to např. výplata dividend mezi jednotlivými právnickými osobami. Mezi právnickými osobami může existovat složitá vlastnická struktura a než dividendy doputují ke konečnému příjemci, mohou projít několika právnickými osobami (používá se pojem průtočné dividendy). Pokud by měly být při každé výplatě zdaněny, byly by zatíženy neúměrně vysokou daní, což by omezovalo rozhodnutí o optimální vlastnické struktuře. Proto bývají dividendy vyplácené jiným právnickým osobám od srážkové daně osvobozeny. V České republice je toto osvobození podle vzoru směrnice Evropské unie o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států umožněno pouze pokud má přijímající společnost na společnosti, která dividendu vyplácí, majetkový podíl alespoň 10 %.

Tyto nástroje mají tedy formu daňových úlev (konkrétně se může jednat o (odpočet od základu daně, snížená sazba daně či osvobození od daně), jejich smyslem však není ulevit některým poplatníkům od daně, ale naopak zamezit tomu, aby tito poplatníci platili příliš mnoho. Pokud by dvojímu zdanění nebylo zamezeno, bylo by např. podnikání v jiných státech efektivně zatíženo mnohem více než podnikání v domovském státě, což by způsobovalo distorze tím, že by to podnikatele odrazovalo od podnikání v zahraničí. Tyto distorze by pak způsobovaly ztráty ekonomické efektivity.

2.2.3 Daňové úlevy jejichž účelem je jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak i podpora jiných veřejných politik

Některé daňové úlevy lze jen těžko zařadit do striktně oddělených dvou výše zmíněných skupin, protože vykazují rysy obou.

Jedním ze základních principů kladených na daňový systém je princip platební schopnosti. Ten říká, že daňové břemeno má být mezi poplatníky rozloženo tak, že se bude přihlížet k tomu, kolik si jednotliví poplatníci jsou schopni dovolit na daních zaplatit, bude to pro všechny představovat nejmenší újmu a tedy nejmenší ztrátu ekonomické efektivity. Jinými slovy, daň má s vyšší příjmu stoupat, protože osoby s vyšším příjmem si mohou dovolit zaplatit na daních více než osoby s nižšími příjmy. Toho se nejsnáze docílí tak, když se dani podrobí důchod. K dosažení principu platební schopnosti je třeba docílit vertikální i horizontální spravedlnosti.

Těmto zásadám vyhovuje lineární i progresivní sazba daně. Progresivní sazba daně vychází z předpokladu, že s vyšší příjmu se má zvyšovat nejen výše daně, ale i její podíl na vyšší příjmu, protože bohatší osoby si mohou dovolit zaplatit větší podíl svých příjmů, aniž by to pro ně představovalo relativně větší újmu než chudší osoby. Zavádění lineárních sazeb daně bylo alespoň implicitně odůvodňováno tím, že daně nemají „trestat za úspěch“ a že k dosažení vertikální spravedlnosti postačí, pokud bude daň stoupat přímo úměrně s příjmem. Pokud je však součástí daňového systému s lineární sazbou daně i sleva na dani či odčitatelná položka, kterou si mohou uplatnit všichni poplatníci, je daň rovněž progresivní, protože s vyšší příjmu roste její podíl na příjmu.

Zásada horizontální spravedlnosti říká, že dvě osoby, které jsou na tom stejně, mají platit stejnou daň. Nejjednodušší by bylo vzít v úvahu pouze výši příjmu. Tak tomu ale v praxi není a daňové systémy berou do úvahy zejména osobní a rodinnou situaci poplatníka. Pokud např. porovnáme bezdětnou osobu žijící v samostatné domácnosti s osobou, která ze svého příjmu vyživuje dvě děti, zřejmě tyto dvě osoby nejsou ve stejné situaci a osoba bez dětí si může dovolit zaplatit na daních více než osoba s dětmi. Toto nestejně postavení uvedených dvou osob je v českém daňovém systému zohledněno prostřednictvím slevy na dani na děti, kdy poplatník vyživující děti si od daně může odečíst zákonem danou částku. Obdobně český daňový systém zohledňuje např. zdravotní postižení poplatníka. Takovéto daňové úlevy jsou tedy zaváděny k lepšímu rozlišení postavení jednotlivých poplatníků a k adekvátnějšímu dosažení principu platební schopnosti.

Toto tvrzení však není zcela jednoznačné. Na tyto daňové úlevy lze také nahlížet jako na ekvivalenty sociálních dávek. Zejména to platí u slevy na dani na děti, která je poplatníkovi vyplacena v plné, i pokud je vyšší než daň (viz 2.1.7) a má tak velmi podobný charakter jako přídatky na děti. Hlavní rozdíl je ten, že slevu na dani může uplatit jen ten, kdo nějakých příjmů dosáhl, což vylučuje např. studenty, nezaměstnané či důchodce, zatímco přídatky na děti pobírají všichni, kdo splní daná kritéria.

Tyto daňové úlevy tedy vykazují znaky jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak podpory jiných veřejných politik.

2.2.4 Závěrečné poznámky

Prezentované rozdělení daňových úlev v zásadě koresponduje s pojmy zavedenými v této práci. Daňové úlevy, jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému, odpovídají strukturálním daňovým úlevám, zatímco daňové úlevy, jejichž cílem je podpora jiných veřejných politik, odpovídají daňovým výdajům. Existence třetí skupiny daňových úlev, které vykazují rysy obou předchozích skupin, však použití uvedených pojmů poněkud limituje, resp. by bylo nutno označovat je např. jako daňové úlevy, které jsou současně daňovými výdaji i strukturálními daňovými úlevami, což není příliš praktické. Z tohoto důvodu budu v této práci používat primárně pouze pojem daňová úleva.

Současně je třeba zmínit, že zařazení jednotlivých daňových úlev do uvedených skupin je do značné míry arbitrární a závisí víceméně na pohledu autora. Jiní autoři tak mohou dospět k jinému rozdělení daňových úlev, než k jakému jsem dospěl já.

Na závěr je třeba zmínit, že daňové úlevy lze klasifikovat i podle jiných kritérií, jak je uvedeno výše (viz 1.6.7).

2.3 Argumenty proti používání daňových úlev

2.3.1 Nízká veřejná kontrola a transparentnost veřejných financí

Třetí část shrnuje argumenty uváděné proti používání daňových úlev. Prvním argumentem je nízká veřejná kontrola veřejných financí a jejich nízká transparentnost, k nimž používání daňových úlev vede.

Ačkoliv v každém daňovém systému existuje řada daňových úlev a jedná se tedy o populární a všemi vládami používaný nástroj fiskální politiky k dosažení řady cílů at' už uvnitř nebo vně daňového systému, lze jim vytknout řadu nedostatků, kvůli nimž by používání daňových úlev mělo být omezeno nebo by alespoň mělo být co nejtransparentnější. Na druhou stranu právě tak časté používání daňových úlev ve všech státech světa dává tušit, že mnohé daňové úlevy mají své opodstatnění.

Níže je uvedeno shrnutí nejčastěji uváděných argumentů proti používání daňových úlev, které čerpá zejména z OECD (2009), Polackova Bixi (2004) a James (2006) a současně je rozvádí. Většina argumentů se týká daňových úlev uvedených v části 2.2.1 (daňových výdajů), pokud není explicitně uvedeno jinak. Uvedené argumenty jsou podávány z hlediska zavedení daňové úlevy ve srovnání se zavedením přímého výdaje pro tentýž účel a v totožné výši. Nejsou tedy uváděny argumenty, pokud se týkají jak daňových úlev, tak výdajových programů, s nimiž se lze v literatuře též setkat.

Pokud vláda chce využít alokační funkci veřejných financí a chce přesunout zdroje do nějaké oblasti, je možno poskytnout dotaci subjektům, které aktivitu, která má být podpořena, vykonávají. Stejně tak však mohou tyto subjekty dostat daňovou úlevu. Výdajový program i daňová úleva mohou být nastaveny tak, že poskytují stejnou efektivní podporu, takže na první pohled se zdají být rovnocenné.

Problémem však je veřejná kontrola nad oběma způsoby. Výdaje, pokud nejsou výdaji mandatorními, jsou každoročně schvalovány v rámci státního rozpočtu a po skončení roku pak jsou vyčísleny ve státním závěrečném účtu. U nemandatorních výdajů lze dopředu říci, kolik maximálně bude vydáno v jednotlivých oblastech a jaké jsou cílové skupiny, které tyto peníze obdrží. U mandatorních výdajů není suma předem známa, ale po skončení roku lze přesně vyčíslit, kolik tyto dávky stály a kdo je dostal. Navíc každá jednotlivá dotace či výplata dávek podléhá kontrole příslušného správního orgánu.

Naproti tomu situace u daní je odlišná. Když se navrhuje nová daňová úleva, je součástí důvodové zprávy k takové novele zpravidla i odhad rozpočtového dopadu. Jedná se však pouze o od-

had, který často není možné ani ex post verifikovat, jen nahradit přesnějším odhadem. Pokud, podobně jako v České republice, nejsou vykazovány výše daňových úlev, nelze získat informaci, kolik daná daňová úleva v jednotlivých letech stojí. Vláda ani neví, komu jsou ve skutečnosti sníženy daně a zda je tedy daná daňová úleva efektivní.

Jinými slovy, daňové úlevy mají na veřejné finance stejný dopad, jako mandatorní výdaje. Pokud nemohou přejít v negativní daň, je jejich jediným limitem celková výše dané daně, což je však spíše teoretická úvaha. Jejich existence, na rozdíl od přímých, rozpočtově omezených výdajů, tak představuje další prvek nejistoty a tím pádem zvýšeného rizika ve veřejných financích.

Dalším aspektem nižší veřejné kontroly je praktická správa daňových úlev ve srovnání s výdajovými programy. Zatímco při žádostech o dotaci jsou zpravidla individuálně posuzovány veškeré žádosti před faktickým přidělením peněz, u daní, kde platí princip samovyměření daně, si je každý poplatník sám uplatní v daňovém přiznání a zkontrolovány jsou jen v případě daňové kontroly. Tou prochází zpravidla méně než 5 % subjektů. Daňová správa se samozřejmě může zaměřit více na subjekty uplatňující konkrétní daňové úlevy, ale nikdy není možno dosáhnout stejné míry kontroly, jako u výdajů.

Toto je základní důvod, proč začaly být daňové úlevy vykazovány (viz 1.6.1).

2.3.2 Zkreslení míry přerozdělování

Daňové úlevy mohou zkreslovat míru přerozdělování, jejíž mezinárodní porovnání pak nemá dostatečnou vypovídací hodnotu. Jedním z měřítek rozsahu přerozdělování je daňová kvóta tj. podíl vybraných daní na HDP. Existuje řada publikací, které komparují tuto veličinu mezi jednotlivými státy. Toto srovnání však nemusí mít příliš velkou vypovídací hodnotu. Jedním z důvodů je právě existence daňových úlev. Toto se může týkat jak daňových úlev používaných pro realizaci jiných politik i některých dalších.

Pokud je např. podpora vědy a výzkumu prováděna prostřednictvím daňových úlev, dostanou firmy provádějící výzkum podporu prostřednictvím nižší daně. To je z hlediska dopadu na deficit veřejných rozpočtů ekvivalentní tomu, kdyby byly o stejnou částku vybrány vyšší daně a poté by byly firmám provádějícím výzkum dány v téže výši dotace. Deficit bude tedy při použití výdajů stejný, při použití výdajů jako nástroje podpory budou vyšší příjmy i výdaje a výše příjmů tak bude přesněji odpovídat rozsahu přerozdělování.

V jiných situacích je dopad na míru přerozdělování složitější. Příkladem může být zdaňování starobních důchodů. V různých státech je k tomu přistupováno různě, takže důchodové pojištění může být odčitatelné od základu nebo ne a stejně tak peníze mohou být zdaňovány nebo ne. Na důchodové pojistné je přitom třeba prohlížet jako na výdaj nutný k dosažení, udržení a zajištění příjmů. Varianty shrnuje následující tabulka.

Tabulka 7: Možnosti zdaňování důchodového pojistného a důchodů

Varianta	Odčitatelnost důchodového pojistného	Zdaňování důchodů	Daňová úleva
----------	--------------------------------------	-------------------	--------------

	od základu daně		
ET⁴	odčitatelné	zdaňovány	není daňová úleva
EE	odčitatelné	nezdaňovány	daňová úleva
TT	neodčitatelné	zdaňovány	negativní daňová úleva
TE	neodčitatelné	nezdaňovány	není daňová úleva

K problému je třeba přistupovat obdobně jako k soukromému penzijnímu pojištění, tj. pokud by se jako ve variantě TT poplatníci nemohli odečítat zaplacené pojistné od základu daně a pak by jim výplata celé penze byla znovu zdaněna jednalo by se o dvojí zdanění a pro poplatníky by to tak bylo velmi nevýhodné. Obdobně varianta EE by znamenala, že příjem, který poplatníci budou směřovat do penzijního pojištění nebude zdaněn nikdy, což by motivovalo k vyššímu využívání tohoto produktu a k daňové optimalizaci. Varianta ET a TE se liší pouze v tom, kdy stát příslušnou daň vybere.

U povinného veřejného pojištění je však problém o to komplikovanější, že jak důchodové pojistné a důchody, tak daně plynou do stejného rozpočtu (s výhradou různého rozpočtového určení jednotlivých daní). Proto je prakticky jedno, kterou variantu stát zvolí. Parametry systému se nastaví tak, aby pobíratelům důchodů plynula vždy stejná žádoucí čistá výše důchodů a aby se zhruba stejný objem peněz, případně včetně daně, jsou-li důchody zdaňovány, vybral na důchodovém pojistném. Mezi stavem, který představuje daňovou úlevu (EE) a stavy, které ji nepředstavují (ET, TE), tak prakticky není žádný rozdíl. To dokládá reforma uskutečněná České republice v roce 2008, kdy se systém z EE změnil na TE. Pokud by vše ostatní zůstalo stejné, vedlo by to k vyššímu výběru daně. Vzhledem k tomu, že současně došlo i ke změně sazby daně, která reflektovala i tuto změnu, pro většinu poplatníků se prakticky nic nezměnilo.

Přesto však lze prohlásit, že do roku 2007 existovala v ČR daňová úleva ve výši objemu nezdaněných důchodů (či objemu odečítaného důchodového pojistného, což je zhruba totéž) krát mezní sazba daně z příjmů fyzických osob, zatímco od roku 2008 již neexistuje, přesto, že se efektivně nic nezměnilo. Obdobně by stát mohl např. místo TE zavést variantu TT, přičemž by došlo současně k navýšení důchodů tak, aby čistá výše důchodů byla stejná. Pak by bylo třeba buď upravit výši důchodového pojistného, aby pokrývalo zvýšenou výši důchodů a kompenzovat to snížením sazby daně z příjmů, kterýžto pokles by byl kompenzován výběrem daně od důchodů nebo jednodušeji financovat část důchodů z daní. Opět by efektivně nedošlo k žádné změně a přesto by z hlediska daňových úlev byla zavedena negativní daňová úleva.

Toto je třeba mít na paměti zejména při mezinárodním porovnávání daňových úlev.

Pro srovnatelnost vykazovaných daňových úlev v jednotlivých státech s různými penzijními systémy, by bylo možné sjednotit se na tom, že měřítkem, vůči němuž budou daňové úlevy vykazovány bude systém TT. Státy se systémem EE by pak vykazovaly dvojí daňovou úlevu, jak pro odčitatelné pojistné, tak pro nezdaněné důchody. To je však v rozporu se základními principy daní a pokud bychom chtěli výši daňových úlev použít jako korekci míry přerozdělování vyjádřenou daňovou kvótou, zvedalo by ji to nad patřičnou úroveň.

⁴ Písmena T a E se používají pro označení daňového režimu důchodů. Písmenem T (*taxed*) se rozumí neodčitatelnost pojistného a zdaňování důchodů a písmenem E (*exempt*) se rozumí odčitatelnost pojistného a osvobození důchodů od daně, kdy písmeno na prvním místě označuje zdaňování pojistného a písmeno na druhém místě označuje zdaňování důchodů. Podobně pro daňový režim soukromého pojistného se používá kombinace tří písmen, kdy prostřední písmeno navíc znamená, zda jsou zdaňovány nebo osvobozeny zisky penzijních fondů.

2.3.3 Degresivní dopad

Pokud existuje progresivní sazba daně z příjmů, pak mají odčitatelné položky od základu daně degresivní dopad. Jejich efektivní dopad je totiž roven jejich výši vynásobené mezní sazbou konkrétního poplatníka. Pro osoby s vyšší mezní sazbou tak představuje vyšší efektivní úlevu od daně než pro osoby s nižší mezní sazbou. Vzhledem k tomu, že jednou ze základních funkcí veřejných financí je funkce redistribuční, je s ní tento aspekt v rozporu. Veřejné finance tak přerozdělují od chudších k bohatším.

Podobně to platí u osob, které daně neplatí a nemohou tedy z daňových úlev benefitovat vůbec, ať už to jsou nezaměstnaní, důchodci či podnikatelé ve ztrátě a stejně tak i u firem ve ztrátě.

2.3.4 Ekonomické ztráty

Způsobů, jak daňové úlevy snižují ekonomickou efektivitu je několik. V první řadě lze zmínit fakt uvedený v 2.3.1, kdy daňové úlevy představují pro veřejné finance vyšší riziko nerovnováhy, čímž mohou např. zvýšit úrokovou míru, za kterou jsou banky ochotny půjčit státu.

Zavedení daňových úlev znamená, že jejich správou jsou pověřeny orgány správy daní. Pokud se daňová úleva týká odlišných kategorií, než jakými se správa daní dosud zabývala, je třeba vynaložit prostředky na vzdělání zaměstnanců daňové správy. Příkladem je daňová podpora vědy a výzkumu. Po jejím zavedení je třeba, aby zaměstnanci daňové správy byli vyškoleni, aby v praxi byli schopni rozeznat, které aktivity lze považovat za vědu a výzkum a které nikoliv a tak mohli nárok na uplatnění příslušné daňové úlevy efektivně kontrolovat. Pokud vedle toho existují jiné vládní agentury, které se vědou a výzkumem již zabývají nebo které na ně již poskytují dotace a jejichž pracovníci tudíž potřebné znalosti mají, jedná se o neúčelně vynaložené prostředky a tudíž čistou ekonomickou ztrátu.

2.3.5 Vyšší složitost daňového systému

Zavedením daňových úlev je třeba promítnout do příslušných daňových zákonů a rovněž do formulářů pro daňová přiznání, která vyplňují všichni poplatníci, což zpravidla vede k vyšší složitosti a menší přehlednosti daňového systému.

2.4 Argumenty ve prospěch daňových úlev

2.4.1 Úspory z rozsahu při správě

Závěrečná část uvádí argumenty ve prospěch používání daňových úlev.

Jak bylo uvedeno v části 2.3.4, praktické aspekty správy daňových úlev jsou zpravidla jejich nevýhodou. Existují však daňové úlevy, kde tomu může být naopak. Je to u těch daňových úlev, které závisí na výši základu daně nebo některé veličiny nezbytné k jeho zjištění, která se tak jako tak hlásí správci daně. S těmito veličinami mají zaměstnanci daňové správy zkušenosti a mají i potřebné informace, takže je pro ně snadné v rámci stanovení výše daně stanovit i výši této daňové úlevy a později ji eventuelně i zkontrolovat.

Pokud by byl zaveden ekvivalentní výdajový program spravovaný jiným orgánem, musela by daňová správa či poplatníci tyto údaje tomuto orgánu předávat. To by přinášelo dodatečné administrativní či vyvolané náklady.

Je to zejména vhodné pro daňové úlevy, které jsou zaváděny za účelem podpory sociální politiky. Vždy však platí argument uvedený v 2.3.3 a totiž ten, že osoby, které daně neplatí, nemohou benefitovat z daňových úlev.

2.4.2 Falešná výjimečnost daňové politiky

Poměrně zvláštní argument, který primárně neobhajuje oprávněnost daňových úlev, ale kritizuje jejich vykazování, uvádí OECD (2009, str. 8), kde je citován Logue (2000), který tvrdí, že kritika daňových úlev se snaží vyvolat falešný dojem výjimečnosti daňové politiky, jinými slovy přesvědčení, že daňová politika má zůstat chirurgicky čistá a efektivní, zatímco všichni „nepořádek“ politických kompromisů by se měl vrátit na výdajovou stranu rozpočtů, kam patří.

3 Identifikace daňových úlev v České republice

3.1 Obecný přístup

V následující části budou identifikovány konkrétní daňové úlevy v daňovém systému České republiky v roce 2008. Konkrétně půjde o daně s největším výnosem a to daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty. K tomu budou analyzovány texty zákonů o daních z příjmů a o dani z přidané hodnoty.

Z diskuse teoretických a praktických aspektů vykazování daňových úlev lze učinit stejný závěr jaký učinil Fookes (2009) (viz 1.1.4), že z postupů popsaných v 1.3.3 je nejméně vhodný koncepční přístup, který přináší řadu problémů spojených zejména s interpretací použité daňové normy, která vždy obsahuje jistou míru arbitrárního soudu autora. Nevýhodou přístupu výdajových podpor je jeho úzké zaměření pouze na ty daňové úlevy, které jsou jasným ekvivalentem přímých výdajů, ale stejně jako koncepční přístup obsahuje značnou míru arbitrárnosti v rozhodnutí o tom, která daňová úleva má být uvedena a která ne. Přístup odkazu na zákon identifikuje ta ustanovení, která plynou přímo ze zákona má největší výhodu v tom, že je možno identifikovat v zákoně všechna ustanovení, která mají formální znaky daňových úlev (viz 2.1), což je zřejmě nejméně arbitrární přístup. Proto jsem pro další práci zvolil přístup odkazu na zákon.

Nebudu usilovat o definici daňové normy, od níž by byly posléze identifikovány odchylky. Budu analyzovat text existujícího zákona, v němž budou identifikována ustanovení s formálními znaky daňových úlev vymezenými v části 2.1. Každé takové ustanovení pak bude v rámci obecného přístupu diskutováno, zda je či není daňovou úlevou. Pro usnadnění dalších analýz budou identifikované daňové úlevy rozděleny na ty, důvodem jejichž existence jsou zásady daňové politiky, a na ty, u nichž leží odůvodnění mimo daňovou politiku (viz 2.2.1). Z příkladů jednotlivých států uvedených v částech 1.2 a 1.3.1 lze tento postup nejlépe přirovnat postupu uplatňovanému ve Velké Británii.

Tento přístup také obnáší jistou dávku arbitrárnosti, avšak každý uživatel uvedených údajů bude moci pracovat buď s celým seznamem daňových úlev nebo si pro účely svého výzkumu bude moci vybrat jen některé z nich, případně si provést vlastní rozdělení více vyhovující jeho účelu.

Je však třeba pro úplnost zmínit, že i přes to, že nebude daňová norma explicitně definována, bude možno ji odvodit implicitně tak, že se jedná o stávající zákon bez všech identifikovaných daňových úlev. Na některých místech bude přímý popis daňové normy snadnější metodou vysvětlení, co je považováno za daňovou úlevu a norma tak bude popisována explicitně. Jak bylo zmíněno, nevyhnu se určitým arbitrárním rozhodováním o tom, co je či není daňová úleva či daňová norma, jak bude dále diskutováno v částech zabývajících se daňovými úlevami u jednotlivých daní.

3.2 Daň z příjmů fyzických osob

3.2.1 Zákonná úprava

Pro identifikaci daňových úlev u daně z příjmů fyzických osob jsem použil zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31. prosinci 2008⁵ v částech upravujících daň z příjmů fyzických osob. Pro identifikaci daňových úlev u daně z příjmů fyzických osob jsem použil zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31. prosinci 2008⁵ v částech upravujících daň z příjmů fyzických osob.

⁵ Ve znění zákonů č. 35/1993, 96/1993, 157/1993, 196/1993, 323/1993, 42/1994, 85/1994, 114/1994, 259/1994, 32/1995, 149/1995, 118/1995, 87/1995, 149/1995, 248/1995, 316/1996, 18/1997, 151/1997, 209/1997, 210/1997,

3.2.2 Daňové úlevy z důvodu vyloučení příjmů z předmětu daně

Jak bylo uvedeno v části 2.1.2, řada ustanovení zákona o daních příjmů stanoví, že některé finanční transakce, které představují transfer finančních prostředků či nefinančních aktiv k daňovému subjektu, nejsou předmětem daně.

Některá z těchto ustanovení se týkají transakcí, které nelze považovat za příjem jako např. přijaté úvěry a půjčky v § 3 odst. 4 písm. a), protože současně s přílivem peněz dochází ke vzniku závazku v téže výši. Lze se dokonce domnívat, že by příjmy a půjčky dani z příjmů nepodléhaly, ani kdyby zákon o daních z příjmů toto ustanovení neobsahoval. Obdobná ustanovení, které pouze zpřesňují a vymezují, co není příjmem, nebudou považována za daňové úlevy.

Na druhou stranu není možno přijmout zásadu, že žádné z ustanovení, která stanoví, že něco není předmětem daně, není daňovou úlevou. Příkladem mohou být příjmy au-pair uvedené v § 3 odst. 4 písm. e), které plně odpovídají příjmu jako kompenzace za vykonávanou činnost au-pair v hostitelské domácnosti, a proto ustanovení o tom, že nejsou předmětem daně, je třeba považovat za daňovou úlevu.

Na tomto místě je vhodné zmínit, že ačkoliv zákon nedefinuje pojem příjem, přesto při ustanovení toho co je a co není příjmem v podstatě vychází z konceptu blízkého všeobecnému základu daně (viz 1.1.1). Obsahuje jak příjmy ze závislé činnosti a ze samostatné výdělečné činnosti, tak příjmy z kapitálu, na druhou stranu však neobsahuje např. imputovanou rentu.

Daňové úlevy z důvodu vyloučení příjmů z předmětu daně jsou obsaženy v § 3 odst. 4, § 6 odst. 7 a v § 7 odst. 10.

3.2.3 Daňové úlevy z důvodu zamezení dvojímu zdanění kapitálových příjmů

Jak bylo uvedeno v části 2.1.3, zákon řadu příjmů osvobozuje. Podle § 4 odst. 1 písm. w) jsou osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů, pokud doba mezi jejich nabytím a převodem přesáhne 6 měsíců.

Dalším kapitálovým příjmem jsou podíly na zisku či dividendy. Ty jsou v České republice zdaňovány pomocí klasického systému, tj. zisk je zdaněn na úrovni právnické osoby daní z příjmů právnických osob a po jeho rozdělení jsou dividendy či podíly na zisku zdaněny na úrovni fyzických osob srážkovou daní z příjmů fyzických osob.

Na problematiku zdaňování dividend je možno se dívat z více úhlů pohledu.

Právnické a fyzické osoby je možno za nezávislé entity a za daňovou normu tak považovat zdanění příjmů u obou osob, tj. právě klasický systém.

Podle opačného pohledu není dvojí zdanění žádoucí a kapitálové příjmy fyzických osob plynoucí z držby cenných papírů mají být od daně osvobozeny, neboť již byly jednou zdaněny ve formě zisku právnických osob. Pak je zdaňování dividend negativní daňovou úlevou.

Je možný i více fundamentální pohled, kdy je vzat v úvahu skutečný charakter právnických osob, které jsou pouze právní fikcí, a je za nimi třeba vidět konkrétní fyzické osoby, které by měly

227/1997, 168/1998, 149/1998, 333/1998, 111/1998, 144/1999, 170/1999, 225/1999, 63/1999, 129/1999, 3/2000, 17/2000, 27/2000, 72/2000, 100/2000, 103/2000, 121/2000, 132/2000, 241/2000, 340/2000, 492/2000, 120/2001, 117/2001, 239/2001, 483/2001, 453/2001, 50/2002, 128/2002, 210/2002, 308/2002, 260/2002, 575/2002, 198/2002, 162/2003, 438/2003, 49/2004, 438/2003, 19/2004, 47/2004, 257/2004, 280/2004, 359/2004, 360/2004, 436/2004, 628/2004, 676/2004, 438/2003, 280/2004, 562/2004, 669/2004, 217/2005, 217/2005, 342/2005, 357/2005, 441/2005, 438/2003, 179/2005, 530/2005, 545/2005, 552/2005, 56/2006, 57/2006, 203/2006, 223/2006, 245/2006, 223/2006, 362/2003, 109/2006, 112/2006, 264/2006, 29/2007, 67/2007, 159/2007, 179/2006, 239/2001, 261/2007, 296/2007, 362/2007, 126/2008, 482/2008 Sb.

platit daň z rozdělených i nerozdělených zisků právnických osob.

Obdobné úvahy platí nejen pro dividendy, ale i pro akcie, jejichž cena v konečném důsledku odráží ekonomickou situaci a hodnotu majetku akciové společnosti. Poněkud jiná je však situace u dluhopisů, jejichž cena závisí zejména na úrokové míře. Kapitálové zisky z prodeje dluhopisů tak nelze považovat za zdaněné u právnické osoby.

Vzhledem k praktickému použití výkazu daňových úlev budeme osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, ať už se jedná o akcie či dluhopisy, považovat za daňovou úlevu.

3.2.4 Daňové úlevy z důvodu ostatních osvobození příjmů

Ani všechna zbývající osvobození příjmů od daně nelze považovat automaticky za daňové úlevy.

Např. ustanovení § 4 odst. 1 písm. zk) o tom, že od daně je osvobozen příjem plynoucí ve formě daňového bonusu od daně osvobozuje daňový bonus, což je negativní platba daně. Budeme vycházet ze zásady, že cílem daně z příjmů není zdaňovat příjmy z daní, potom je třeba tuto zásadu aplikovat i na příjem z daňového bonusu a neklasifikovat toto osvobození od daně jako daňovou úlevu.

Nejčastějším důvodem pro osvobození je snížení nákladů na správu daní u osvobození příjmů z veřejných zdrojů. Pokud by tyto příjmy byly zdaňovány, lze očekávat, že pokud je cílem výdajového programu je, aby příjemce obdržel konkrétní částku, že by výdaje byly navýšeny o výši daně, avšak bylo by třeba vynaložit náklady na správu daně. Osvobozením od daně tak nedojde ke změně efektivní výše podpory, ale náklady na správu daně jsou nižší.

Existují však i jiné důvody jako např. u osvobození příjmů z prodeje rodinného domu či bytu, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem, které má jednak charakter podpory mobility obyvatelstva prostřednictvím ulehčení prodejů nemovitostí a jednak charakter usnadnění správy daně, protože zdaňování výnosů z prodejů nemovitostí po dlouhém období jejich držení by bylo obtížné vzhledem k odlišné cenové hladině, nedostupnosti dokumentů apod.

Osvobození od daně, včetně osvobozená uvedených v části 3.2.3 jsou obsažena v § 4 odst. 1, § 6 odst. 9 a v § 10 odst. 3.

3.2.5 Daňové úlevy z důvodu odpočtu výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů

Od základu daně je možno odečítat výdaje či náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy nutné výdaje, bez nichž by poplatník nerealizoval příjmy, které jsou základem daně. Výsledkem odečtení těchto výdajů od příjmů je zisk. Vzhledem k tomu, že cílem daně z příjmů fyzických osob je zdanit až disponibilní zisk fyzických osob a nikoliv jejich tržby, není odečítání výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů daňovou úlevou.

Daně jsou placeny za omezená období jednoho roku, skončí v některém roce poplatník v zisku, v jiném ve ztrátě. Uvedme příklad, že poplatník čtyři roky dosahuje zisku a poté pátý rok realizuje velkou ztrátu, větší než součet zisků za předchozí čtyři roky a ukončí podnikání. Z hlediska poplatníka byla tedy investice do takového podnikání čistou ztrátou, nezvýšila jeho disponibilní důchod a neměl by tedy platit žádnou daň. Takovýto pohled na celou dobu existence podnikání však není z praktického hlediska možný. Je však teoreticky správné umožnit odpočet ztrát od zisků realizovaných v jiných obdobích.

Některé státy umožňují odpočet ztrát po několik let dozadu, to je vrácení již zaplacené daně. Zřejmě všechny státy pak umožňují přenos daně dopředu, tj. odpočet ztrát od zisků následujících období. V některých státech je doba přenosu ztrát neomezená, někde je omezená. V České republice je umožněn přenos ztrát pouze dopředu a to do pěti následujících let. Z výše uvedených důvodů není odpočet ztráty od zisků jiných období daňovou úlevou.

Jak je však uvedeno v části 2.1.5, zákon stanoví, že poplatníci si některé náklady mohou odečítat nikoliv ve skutečné výši, ale v paušálně stanovené výši. Lze předpokládat, že toho využívají zejména ti poplatníci, jejichž skutečně vynaložené náklady jsou nižší. Toto ustanovení lze proto pokládat za daňovou úlevu. Účel této daňové úlevy je možno spatřovat jednak ve snížení administrativních nákladů prostřednictvím snížení administrativních nákladů, ale současně i v podpoře osob samostatně výdělečně činných, jimž je tato daňová úleva určena. Konkrétně se jedná o § 7 odst. 7, § 9 odst. 4 a § 10 odst. 4.

3.2.6 Odpisy

Nakoupená aktiva generují příjmy po několik let v závislosti na době jejich životnosti. Proto nejsou do nákladů uplatňována jednorázově v době pořízení, ale postupně. Teoreticky by doba odpisování měla odpovídat ekonomické životnosti aktiva. Majetek by tedy měl být odpisován po celou dobu, kdy přináší příjmy. Tomu by měla odpovídat i výše odpisů v jednotlivých letech, která by měla reflektovat skutečné opotřebení majetku. Pro každý typ aktiv by bylo třeba zjistit dobu životnosti a průběh postupného opotřebování. Takováto výše daňových odpisů by měla být i daňově uznatelnými odpisy.

Další možností by bylo zohledňovat tržní cenu používaných aktiv. Tj. např. u automobilů lze říci, že tržní cena rok starých automobilů se pohybuje na určité úrovni ceny nových automobilů (např. 70 %). Tomy by mohlo být přizpůsobeno ideální odpisování, kdy by zůstatková cena daného aktiva odpovídala tržní ceně (tj. v našem příkladu by automobil byl v prvním roce odepsán ze 30 % tak, aby jeho zůstatková cena odpovídala tržní ceně rok starých automobilů).

Obě uvedené metody by měly poskytovat zhruba stejné výsledky.

Pokud jsou daňové doby odpisování kratší než ekonomické opotřebení, představují snížení základu daně v počátečních letech odepisování a naopak zvýšení v letech pozdějších. Pokud jsou naopak daňové doby odpisování delší než ekonomická životnost, je tomu naopak. Doby odpisování je třeba posuzovat individuálně u jednotlivých typů aktiv.

V české daňovém systému existovalo v roce 2008 celkem 6 odpisových tříd s dobami odpisování od 3 do 50 let. Případnou daňovou úlevu z důvodů odpisů je možno vnímat jednak jako usnadnění správy daně, kdy je definován jenom relativně malý počet odpisových tříd a jednak jako nástroj podpory investic do některých typů aktiv.

Odpisy jsou upraveny v § 26 až § 32d.

3.2.7 Daňové úlevy z důvodu odčitatelných položek

Zákon umožňuje odečíst od základu daně řadu položek (viz 2.1.4). Účel většiny těchto odčitatelných je třeba hledat v podpoře jiných veřejných politik, jako je např. podpora vědy a výzkumu, podpora filantropie či podpora zabezpečení ve stáří. Nelze je odůvodnit zásadami daňové politiky jako je zásada platební schopnosti či vertikální spravedlnosti. Jsou to tedy právě tyto daňové úlevy, které by bylo možno nazvat daňovými výdaji.

Většinu z nich by bylo možno nahradit ekvivalentními výdajovými programy. U některých je tato možnost celkem snadno realizovatelná nebo dokonce již výdajové programy se stejným cílem existují, jako např. daňová úleva ve výši příspěvku na penzijní připojištění, vedle níž existuje i přímá výdajová podpora odvozená rovněž od výše tohoto příspěvku směřovaná na účet penzijního připo-

jištění. U některých by taková možnost byla v praxi realizovatelná obtížně jako např. daňová úleva ve výši darů na charitativní účely.

To, že tyto položky lze obecně označit za daňové výdaje však neplatí o všech odčitatelných položkách. Např. položku ve výši úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání je možno považovat jednak za možnost, jak si zaměstnanec může odečíst náklady na vzdělávání, které mu neuhradil zaměstnavatel, které ale přesto mohou být vynaloženy pro dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnance a jednak jako nástroj podpory dalšího vzdělávání, který má navíc i sociální rozměr, čemuž by svědčilo to, že tuto možnost mají i osoby samostatně výdělečně činné, které si výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů odečítat mohou a to, že pro zdravotně postižené osoby jsou stanoveny vyšší limity (13 000 Kč, resp. 15 000 Kč pro osoby s těžším zdravotním pojištěním) ve srovnání s obecným limitem (10 000 Kč).

Tyto odčitatelné položky jsou uvedeny v § 15 a v § 34.

3.2.8 Daňové úlevy z důvodu slev na dani

Zákon obsahuje několik slev na dani (viz část 2.1.7), které zohledňují osobní a rodinnou situaci poplatníka. V roce 2008 to je např. sleva na dani pro všechny poplatníky ve výši 24 840 Kč, sleva na dani pro pobíratele invalidního důchodu ve výši 5040 Kč či sleva na vyživované děti ve výši 10 680 Kč.

Důvodem existence těchto slev na dani je princip platební schopnosti. Zákon zohledňuje, že poplatník by neměl platit daň z částky, které převyšuje určité minimum nezbytné k životu, že poplatník s dětmi si může dovolit zaplatit méně na daních než poplatník se stejných příjmem bez dětí apod. Vzhledem k tomu, že princip platební schopnosti je základní daňový princip, vychází tyto slevy na dani ze zásad daňové politiky.

Na druhou stranu mohou být tyto položky vnímány jako součást sociální politiky. Zvláště sleva na dani na děti, která může přejít až do daňového bonusu, je nástrojem srovnatelným s přídatky na děti a mohla by být celkem snadno nahrazena výdajovým programem.

Tyto slevy na dani jsou uvedeny v § 35ba a § 35c.

Účelem dalších slev na dani, které zákon umožňuje uplatňovat, je podporu zaměstnávání zdravotně postižených osob, podpora nových investic velkých investorů a podpora včasného zavádění registračních pokladen⁶.

Účelem registračních pokladen mělo být průkaznější prokazování tržeb v hotovosti a tedy správného stanovení daně a důvody jejich zavádění lze tedy považovat za součást daňové politiky. Proto by bylo možno i účel slevy na dani pro toho, kdo zahájil provoz registrační poklady do konce roku 2006, považovat za spadající do rámce daňové politiky.

Účel ostatních výše uvedených slev na dani je třeba obdobně jako u odčitatelných položek v části 3.2.7 hledat mimo daňovou politiku. Tyto daňové úlevy by bylo též možno nahradit výdajovými programy.

Slevy na dani jsou uvedeny v § 35, § 35a a § 35b.

3.2.9 Daňové úlevy z důvodu snížené sazby daně

Jak je uvedeno v části 2.1.6, zákon často stanoví pro některé případy snížené sazby. Od roku 2008 platí v ČR lineární sazba DPFO ve výši 15 %. Odlišná sazba je stanovena pouze u nájemného

⁶ Podpora zavádění registračních pokladen byla zavedena se zákonem o registračních pokladnách a v zákoně o daních z příjmů zůstala, i když sám zákon o registračních pokladnách byl zrušen dříve, než nabyl plné účinnosti.

u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci u nerezidentů, viz § 36 odst. 1 písm. c). Toto ustanovení bude považováno za daňovou úlevu, jak je uvedeno v části 2.1.6.

Na tomto místě je dále vhodné zmínit, že DPFO má ve většině států světa progresivní sazbu daně. Tak tomu bylo v České republice i před rokem 2008, kdy existovala čtyři pásma se sazbami 12 %, 19 %, 25 % a 32 %. Důvodem existence progresivní sazby není ulevit nízkopříjmovým poplatníkům od daně, ale naplnit princip platební schopnosti, jinými slovy rozvrhnout daňového břemene mezi poplatníky tak, aby byl maximalizován výnos daně a přitom byli jednotliví poplatníci zatíženi co nejméně. Tato myšlenka vychází z toho, že poplatníci s vysokými příjmy si mohou dovolit zaplatit nejen absolutně více, ale i relativně více, tj. mohou odvádět na daních větší procento ze svého příjmu než poplatníci s nízkými příjmy. Z těchto důvodů nejsou snížené sazby u nízkopříjmových poplatníků považovány za daňovou úlevu.

Dále lze uvést i praktický aspekt. Pokud bych identifikoval progresivní sazbu daně jako daňovou úlevu, jinými slovy bych tím říkal, že daňovou normou je nejvyšší sazba daně. Takovýto přístup by však vedl k poněkud neadekvátnímu výsledku, kdy by velká většina příjmů byla zdaňována nižší sazbou, než kterou bychom prohlásili za součást daňové normy, což by vedlo k neúměrnému nárůstu výše daňových úlev. Dalším aspektem je, že pokud by seznam daňových úlev publikovala veřejná správa a nižší pásma progresivní sazby DPFO by mezi nimi byla uvedena, mohlo by to být vnímáno jako snaha zrušit tyto daňové úlevy a zavést jednotnou sazbu daně ve výši nejvyššího pásma.

Tyto úvahy však nejsou pro rok ČR v roce 2008 relevantní, ale pro roky předcházející ano a opět by se staly relevantními, pokud by v ČR byla opět zavedena progresivní sazba DPFO.

3.2.10 Daňové úlevy z důvodu volby daňové jednotky

Pojem daňová jednotka označuje poplatníka. V roce 2008 byla poplatníkem jednotlivá fyzická osoba a z tohoto důvodu nelze identifikovat daňovou úlevu.

Je však vhodné zmínit, že v letech 2005 až 2007 existovala v České republice možnost společného zdanění manželů. Nejednalo se přímo o změnu daňové jednotky, tou stále zůstávaly jednotlivé fyzické osoby, šlo o metodu, kdy základ daně dvou manželů po splnění zákonem daných podmínek byl sečten a rozdělen na dvě poloviny. Každý z manželů pak zdanil jednu polovinu společného základu daně.

Tato metoda je ekvivalentní tomu, kdy by za oba manžele bylo podáno pouze jedno daňové přiznání a tedy došlo ke změně daňové jednotky, což je praxe v některých jiných státech. Cílem obou metod je přiměřenější aplikace progresivního zdanění na domácnosti, bere se tedy v úvahu fakt, že mohou existovat významné rozdíly mezi příjmy obou manželů. Z tohoto důvodu není vhodné společné zdanění manželů považovat za daňovou úlevu, ať už je realizováno prostřednictvím společných daňových přiznání či společného stanovení základu daně.

Spíše je třeba pohlížet na nemožnost společného zdanění považovat za negativní daňovou úlevu, což platí zejména při progresivní sazbě daně.

3.2.11 Daňové úlevy z důvodu zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí

Daňový systém obsahuje ustanovení, která zamezují tomu, aby jeden příjem byl zdaněn jak v zahraničí, tak v České republice. Je to v první řadě systém smluv o zamezení dvojímu zdanění, ale i některá ustanovení zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu ve dvou státech není cílem, o který by státy usilovaly či který by byl teoreticky správný, není zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí daňovou úlevou, naopak jeho absence by představovala negativní daňovou úlevu.

3.3 Daň z příjmů právnických osob

3.3.1 Zákonná úprava

Pro identifikaci daňových úlev u daně z příjmů právnických osob je použit zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31. prosinci 2008⁷ v částech upravujících daň z příjmů fyzických osob.

3.3.2 Daňové úlevy z důvodu osvobození některých osob

Zákon stanoví některé osoby, které jsou od daně osvobozeny, viz 2.1.1. Jedná se o Českou národní banku a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení. Vzhledem k tomu, že tyto subjekty nemohou podle zákona podnikat, jejich zdaňování by znamenalo pouze transfery peněz v rámci veřejného sektoru. Cílem jejich osvobození od daně je tak snížení administrativních nákladů na straně správce daně i na straně osvobozených subjektů.

Tyto daňové úlevy jsou obsaženy v § 17.

3.3.3 Daňové úlevy z důvodu vyloučení příjmů z předmětu daně

Obdobně jako u fyzických osob stanoví i zákon, že některé finanční transakce, které představují transfer finančních prostředků či nefinančních aktiv k daňovému subjektu, nejsou předmětem daně. A i u DPPO je třeba konstatovat, že ne o všech transakcích vyloučených z předmětu daně, lze prohlásit, že se jedná o jiné druhy než transakcí než příjem. Některé transakce je třeba považovat za příjem a příslušné vyloučení z předmětu daně za daňovou úlevu.

Např. na zdravotní pojištění, které je u zdravotních pojišťoven vyloučeno ze základu daně z příjmů, lze pohlížet jako na daň a za použití zásady, že cílem daně z příjmů není zdaňovat příjmy z daní, není toto ustanovení daňovou úlevou. Též je však možno pohlížet na zdravotní pojišťovny jako na soukromoprávní pojišťovny a na výnosy zdravotního pojistného stejně jako na výnosy jiných druhů pojištění. Pak by mělo být zahrnuto do základu daně spolu s odečtením výdajů na financování zdravotní péče a jeho vyloučení z předmětu daně je daňovou úlevou.

Daňové úlevy z důvodu vyloučení příjmů z předmětu daně jsou obsaženy v § 18.

3.3.4 Daňové úlevy z důvodu zamezení dvojímu zdanění mezi mateřskými a dceřinými společnostmi

Vlastnická struktura právnických osob často bývá složitá a než se zisk vytvořený v konkrétní právnické osobě dostane ve formě dividendy konečnému příjemci, může „protéct“ několika dalšími společnostmi v závislosti na majetkové účasti. Pokud by v každé právnické osobě došlo ke zdanění příjmů, bylo by výsledné daňové zatížení velmi vysoké a všechny subjekty by se mu snažily vyhnout, což by způsobovalo distorzi jejich chování a ovlivňovalo by to volbu vlastnické struktury právnic-

⁷ Ve znění zákonů č. 35/1993, 96/1993, 157/1993, 196/1993, 323/1993, 42/1994, 85/1994, 114/1994, 259/1994, 32/1995, 149/1995, 118/1995, 87/1995, 149/1995, 248/1995, 316/1996, 18/1997, 151/1997, 209/1997, 210/1997, 227/1997, 168/1998, 149/1998, 333/1998, 111/1998, 144/1999, 170/1999, 225/1999, 63/1999, 129/1999, 3/2000, 17/2000, 27/2000, 72/2000, 100/2000, 103/2000, 121/2000, 132/2000, 241/2000, 340/2000, 492/2000, 120/2001, 117/2001, 239/2001, 483/2001, 453/2001, 50/2002, 128/2002, 210/2002, 308/2002, 260/2002, 575/2002, 198/2002, 162/2003, 438/2003, 49/2004, 438/2003, 19/2004, 47/2004, 257/2004, 280/2004, 359/2004, 360/2004, 436/2004, 628/2004, 676/2004, 438/2003, 280/2004, 562/2004, 669/2004, 217/2005, 217/2005, 342/2005, 357/2005, 441/2005, 438/2003, 179/2005, 530/2005, 545/2005, 552/2005, 56/2006, 57/2006, 203/2006, 223/2006, 245/2006, 223/2006, 362/2003, 109/2006, 112/2006, 264/2006, 29/2007, 67/2007, 159/2007, 179/2006, 239/2001, 261/2007, 296/2007, 362/2007, 126/2008, 482/2008 Sb.

kých osob. Tomu se daňová politika snaží vyhnout, a proto jsou podíly na zisku a další finanční toky plynoucí mezi mateřskou a dceřinou společností osvobozeny od daně.

Na tato osvobození je možno nahlížet dvěma pohledy. První vychází z toho, že zdaňování toků od dceřiných firem u mateřské firmy je dvojím zdaněním, které není cílem daňové politiky a osvobození všech těchto toků tedy není daňová úleva. Naopak neexistence tohoto osvobození by představovala negativní daňovou úlevu. Pro doplnění je třeba uvést, že obdobně by za daňovou úlevu nemělo být považováno zamezení dvojímu zdanění na úrovni právnické osoby a poté fyzické osoby, resp. dvojí zdanění, které je součástí daňového systému v ČR, je třeba považovat za negativní daňovou úlevu.

Určitým úskalím tohoto pohledu je to, že konkrétní příjmy, které budou od daně osvobozeny z tohoto titulu, závisí na definici mateřské a dceřiné společnosti. V roce 2008 byla mateřská společnost v zákonu o daních z příjmů definována jako společnost, která nepřetržitě po dobu 12 měsíců má alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné společnosti, dceřiná společnost je pak analogicky definována jako společnost, na jejímž základním kapitálu má jiná společnost 10% podíl. Tento podíl se postupně zvyšoval z 25 % v roce zavedení. Pokud se vyjde z toho, že osvobozeny by měly být veškeré příjmy mezi právnickými osobami bez ohledu na výši podílu, je zdanění příjmů u firem, jejichž podíl je nižší než 10 %, možno považovat za negativní daňovou úlevu.

Je možný i druhý pohled, čistě izolovaný na jednotlivou právnickou osobu, bez ohledu na vlastnickou strukturu, který říká, že do základu daně se započítávají veškeré příjmy, tedy i ty plynoucí od dceřiných společností. Na základě tohoto pohledu by tato ustanovení byla považována za daňovou úlevu.

Násobné zdanění dividend u všech právnických osob, kterými protékají, však nemá žádné ekonomické odůvodnění, a proto je vhodnější považovat za daňovou normu a tudíž nepovažovat uvedená osvobození za daňové úlevy.

3.3.5 Daňové úlevy z důvodu osvobození příjmů

Zákon obsahuje obdobně jako u fyzických osob i řadu dalších osvobození příjmů. Důvodem je většinou snížení nákladů na správu daně, kdy jsou osvobozeny příjmy veřejnoprávních subjektů, protože jejich zdanění by nepřineslo veřejným financím dodatečné příjmy.

Některá osvobození však mají i jiný důvod jako např. osvobození příjmů z provozu elektráren šetrných k životnímu prostředí, jehož cílem je podpora veřejných politik mimo daňovou politiku.

Osvobození příjmů od daně jsou obsaženy v § 19, včetně osvobození příjmů uvedených v části 3.3.4.

3.3.6 Daňové úlevy z důvodu odpočtu výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů

Obdobně jako u DPFO je možno u právnických osob od základu daně odečítat výdaje či náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů a též je možno odečítat ztrátu v budoucích obdobích. Tento odpočet není považován za daňovou úlevu.

3.3.7 Daňové úlevy z důvodu odčitatelných položek

Zákon umožňuje odečítat některé položky od základu daně. Konkrétně se jedná o pět položek a to odčitatelná položka pro neziskové subjekty, odečet darů, odečet výdajů na projekty výzkumu a vývoje a dvě položky týkající se vypořádání majetkových nároků v družstvech. Lze říci, že účel těchto daňových úlev leží mimo daňovou politiku.

Tyto odčitatelné položky jsou uvedeny v § 20 a v § 34.

3.3.8 Daňové úlevy z důvodu slev na dani

Zákon upravuje tři druhy slev na dani. Jsou to za první slevy na dani pro zaměstnavatele, kteří zaměstnávají zdravotně postižené zaměstnance, za druhé investiční pobídky a za třetí slevy na dani pro osoby, které si pořídily registrační pokladnu do konce roku 2006⁸.

Účel těchto slev na dani až na slevu na dani na podporu registračních pokladen opět leží mimo daňovou politiku. Bylo by je možno nahradit výdajovými programy.

Slevy na dani jsou uvedeny v § 35, § 35a a § 35b.

3.3.9 Daňové úlevy z důvodu snížené sazby daně

Zákon obsahuje snížené sazby daně. Je to sazba 5 % pro investiční, penzijní a podílové fondy a sazba 15 % pro samostatný základ daně. Důvodem existence těchto nižších sazeb daně je zmírnění dvojího zdanění kapitálových příjmů.

Investiční, penzijní a podílové fondy jsou účelově vytvořené entity pro usnadnění investic. Investují do cenných papírů. To mohou být akcie, dluhopisy, jejich deriváty atp. Lze zde použít prakticky stejnou argumentaci u fyzických osob v části 3.2.3 a je proto vhodné i tyto snížené sazby klasifikovat jako daňové úlevy.

Samostatný základ daně, na nějž je uvalena snížená sazba daně ve výši 15 %, tvoří dividendy, podíly na zisku a obdobné příjmy. Jedná se o dividendy, které pocházejí z jiných než dceřiných společností, protože tyto příjmy jsou osvobozené, jak bylo uvedeno v části 3.3.4. I zde je možno použít stejnou argumentaci jako u dividend plynoucích mezi společnostmi definovanými zákonem jako mateřské a dceřiné společnosti a považovat tedy za součást daňové normy nezdanování těchto dividend u dalších právnických osob. Pak je třeba daň uvalenou na tyto dividendy, i když se sníženou sazbou, třeba považovat za negativní daňovou úlevu.

Snížené sazby jsou stanoveny spolu se základní sazbou v § 21.

3.3.10 Daňové úlevy z důvodu volby daňové jednotky

V České republice jsou daňovými jednotkami jednotlivé právnické osoby. V některých státech daňová legislativa umožňuje konsolidované zdanění holdingů daní z příjmů, kdy jsou základy daně, tedy zisky a ztráty jednotlivých právnických osob v rámci holdingu sečteny a je sestaveno jedno konsolidované daňové přiznání.

Z ekonomického pohledu je tento přístup správnější. Někdy může být pro právnickou osobu výhodnější vyčlenit některé své činnosti do samostatné právnické osoby místo jen např. do odštěpného závodu. Tato volba by měla být daňově neutrální. Aby toho bylo dosaženo, je třeba na holdingové uspořádání právnických osob pohlížet jako na jednu daňovou jednotku. Nemožnost odečítat ztráty mezi jednotlivými majetkově propojenými právnickými osobami je tedy negativní daňovou úlevou.

Neexistence tohoto způsobu zdanění pak vede k nutnosti zvláštních ustanovení o osvobození dividend mezi dceřinými a mateřskými firmami, které, jak je uvedeno v 3.3.4, za daňovou úlevu rovněž není uvažováno.

⁸ Podpora zavádění registračních pokladen byla zavedena se zákonem o registračních pokladnách a v zákoně o daních z příjmů zůstala, i když sám zákon o registračních pokladnách byl zrušen dříve, než nabyl plné účinnosti.

3.3.11 Zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí

Stejně jako u fyzických osob (viz 3.2.11) nejsou ustanovení k zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zahraničí obsažena v zákoně a ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění daňovými úlevami.

3.4 Daň z přidané hodnoty

3.4.1 Zákonná úprava

Pro identifikaci daňových úlev u daně z příjmů právnických osob je použit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31. prosinci 2008⁹ v částech upravujících daň z příjmů fyzických osob.

3.4.2 Daňové úlevy z důvodu osvobození některých osob

Zákon nejprve definuje v § 5 osoby povinné k dani jako všechny osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Poté v § 6, odst. 1 stanoví, že osoby povinné k dani s obratem nižším než 1 mil. Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců jsou osvobozeny od uplatňování daně.

Jedná se o osvobození bez nároku na odpočet daně na vstupu, osvobozené osoby tak nemají možnost uplatňovat DPH na vstupu. Mohou se však zaregistrovat dobrovolně, což bývá zpravidla výhodnější, pokud tyto osoby dodávají svá plnění osobám registrovaným k dani.

Účel této úlevy lze sledovat jak v usnadnění správy daní u nejmenších podniků, kde lze očekávat jen malý výnos, tak současně v jejich podpoře ve srovnání s velkými podniky.

3.4.3 Daňové úlevy z důvodu, že se některá plnění nepovažují za dodání

Jak bylo uvedeno výše (viz 2.1.2), zákon někdy stanoví, že některé transakce nejsou považovány za předmět daně, resp. jsou ze zdanění vyjmuty. U DPH se jedná o bezúplatné poskytnutí reklamního předmětu s cenou do 500 Kč. Toto plnění má obdobnou povahu jako dar, který dani podléhá, pokud z něj byla uplatněna daň na vstupu, a proto je možno toto ustanovení považovat za daňovou úlevu.

Účel této úlevy lze spatřovat zejména v usnadnění správy daní při předávání reklamních předmětů.

Toto ustanovení je uvedeno v § 13 odst. 10 písm. c).

3.4.4 Daňové úlevy z důvodů osvobození od daně

Zákon stanoví řadu plnění, která jsou osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu, tzn. že osoby, které uvedená plnění poskytují, nemají možnost vrácení DPH ze vstupů použitých pro tato plnění. Pokud osoby vykonávají pouze osvobozené činnosti, nemusí se k DPH registrovat a jejich postavení z hlediska DPH je stejné jako postavení domácností či jiných neplátců DPH.

Jedná se o činnosti jako finanční a pojišťovací činnosti, poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby, provozování loterií apod. Hlavním důvodem těchto osvobození je obtížná definice přidané hodnoty ve zmíněných odvětvích. U poštovních slu-

⁹ Ve znění zákonů č. 235/2004, 635/2004, 669/2004, 124/2005, 215/2005, 217/2005, 377/2005, 441/2005, 545/2005, 109/2006, 230/2006, 319/2006, 109/2006, 172/2007, 270/2007, 261/2007, 296/2007, 124/2008, 126/2008 Sb.

žeb je důvod ten, že v 70. letech 20. století, kdy bylo osvobození poštovních upraveno Šestou směrnicí o DPH 78/377/EHS, byly poštovní služby vykonávány pouze veřejnoprávními subjekty. Dnes tato skutečnost již neplatí, nicméně osvobození je dosud v zákoně i v příslušné směrnici upraveno.

Tato osvobození jsou uvedena v § 51.

Zákon stanoví též řadu plnění, která jsou osvobozena od DPH s nárokem na odpočet daně na vstupu. Osoby, které uvedená plnění poskytují, musí tedy stejně jako jiné osoby registrované k dani plnit všechny povinnosti, pouze neuplatňují daň na výstupu. Podávají však daňové přiznání a prostřednictvím něj uplatňují nárok na odpočet DPH na vstupu.

Jedná se jednak o činnosti jako je mezinárodní přeprava osob, kdy je místo zdanitelného plnění částečně v tuzemsku a částečně v zahraničí a správa daně by byla složitá a jednak činnosti jako je dovoz zboží ve speciálních případech, kdy se jedná buď o malé nebo o obtížně spravovatelné částky.

Tato osvobození jsou uvedena v § 70 a § 71.

3.4.5 Daňové úlevy z důvodu snížené sazby daně

Zákon upravuje základní sazbu daně ve výši 19 % a sníženou sazbu daně ve výši 9 % (ke sníženým sazbám viz 2.1.6). Snížená sazba se uplatňuje na řadu zboží jako jsou potraviny, knihy, noviny a časopisy, zdravotnické prostředky apod. a na řadu služeb jako jsou ubytovací služby, stavební práce pokud jde o výstavbu stavby pro sociální bydlení, osobní doprava, rekreační činnosti apod.

Hlavním účelem snížené sazby daně je zmírnění degresivního dopadu této daně. Ten je způsoben tím, že podíl spotřeby na příjmu s vyšší příjmu klesá, a proto podíl daně ze spotřeby s lineární sazbou klesá též (pokud se na daného poplatníku nedíváme z celoživotního pohledu). Tato degresivita se snižuje tím, že zboží a služby, které tvoří větší podíl ve spotřebním koši nízkopříjmových domácností se zatíží sníženou sazbou. Systém dvou sazeb DPH tak má podobné motivy jako progresivní sazba daně u DPFO a je proto v některých státech považována za součást daňové normy, tj. nikoliv za daňovou úlevu. Vzhledem k tomu, že je však zmírnění degresivity dosahováno zprostředkovaně a navíc způsobem, který může způsobit ekonomické distorze, budeme pro účely této práce považovat sníženou sazbu za daňovou úlevu.

Její uplatňování je v zákoně upraveno v § 47, § 48, § 48a a dále v přílohách č. 1, 2 a 4.

3.4.6 Daňové úlevy z důvodu vracení daně

Jak bylo uvedeno v části 2.1.8, zákon o DPH upravuje v § 85 vracení daně zaplacené u osobního automobilu zakoupeného v tuzemsku osobě se zdravotním postižením. Hlavním účelem této daňové úlevy je podpora cílů sociální politiky, konkrétně mobility zdravotně postižených osob.

3.5 Identifikované daňové úlevy a jejich klasifikace dle účelu

Na základě analýzy textů právních předpisů jsem dle legislativy roku 2008 identifikoval celkem 210 daňových úlev, z toho 119 u daně z příjmů fyzických osob (viz příloha č. 1), 62 u daně z příjmů právnických osob (viz příloha č. 2) a 29 u daně z přidané hodnoty (příloha č. 3).

V části 2.2 byly uvedeny hlavní účely, pro něž jsou daňové úlevy do daňového systému zaváděny a byly uvedeny tři základní skupiny daňových úlev dle svého účelu (jak již bylo zmíněno v části 3.1, odpovídá toto dělení kategoriím, které jsou používány ve výkazu daňových úlev ve Velké Británii):

- daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik

- daňové úlevy jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému;
- daňové úlevy jejichž účelem je jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak i podpora jiných veřejných politik.

I když je třeba mít stále na paměti, že dané členění a zařazení jednotlivých daňových úlev do daných skupin je do určité míry subjektivní, je toto členění podstatné pro další analýzu daňových úlev, protože druhá a zřejmě i třetí skupina daňových úlev je víceméně integrální součástí daňového systému, zatímco první skupina je v daňovém systému prvkem cizorodým. Pokud by hlavním cílem analýzy daňových úlev byla lepší informovanost o veřejných financích a lepší kontrola použití veřejných prostředků, byla by podstatná zejména analýza první skupiny. Daňové úlevy z této skupiny jsou analogické přímým výdajům, resp. jedná se o nepřímé výdaje skryté v daňovém systému. Proto je důležitá jejich identifikace a pokud možno stejná míra kontroly jako u přímých výdajů.

Tyto daňové úlevy mohou být rovněž předmětem úvah o daňové reformě, která by měla za cíl rozšířit základ daně a snížit sazbu či zvýšit výnos.

Naproti tomu všechny daňové úlevy, tedy i daňové úlevy ve druhých dvou skupinách, mohou být předmětem posuzování jejich oprávněnosti a toho, zda skutečně naplňují účel, ke kterému byly zavedeny. Může se totiž ukázat, že některé daňové úlevy z druhé skupiny, ač byly zavedeny z důvodů zvýšení efektivity daňového systému, nejsou vhodně zvoleny a ve skutečnosti přispívají ke složitosti daňového systému. Pokud by např. existovaly dva obdobné druhy příjmů plynoucí od jednoho subjektu k druhému, z nichž jeden by byl zdaněn a druhý ne, pak je jednodušší buď oba druhy příjmů osvobodit nebo oba zdanit, než zavést daňovou úlevu, která zvyšuje vyvolané náklady tím, že nutí rozlišovat mezi oběma druhy příjmů.

Z příloh 1 až 3 je možno konstatovat, že z hlediska účelu bylo identifikováno 57 daňových úlev (DPFO1.1 až DPFO1.28, DPPO1.1 až DPPO1.16 a DPH1.1 a DPH1.13), které slouží k podpoře jiných veřejných politik a lze je považovat za daňové výdaje, 118 daňových úlev (DPFO2.1 až DPFO2.68, DPPO2.1 až DPPO2.37 a DPH2.1 a DPH2.13), které jsou zavedeny s cílem zvýšení efektivity daňového systému a zbylých 35 daňových úlev (DPFO3.1 až DPFO3.23, DPPO3.1 až DPPO3.9 a DPH3.1 a DPH3.3) má rysy jak nástrojů podpory jiných daňových politik, tak zvýšení efektivity daňového systému.

4 Kvantifikace daňových úlev v České republice

4.1 Daň z příjmů fyzických osob

4.1.1 Obecný přístup u daňových úlev, které snižují výši daně

Jak jsem ukázal na jednoduchém číselném příkladě v části 1.4.5, výši daňové úlevy, která snižuje daň¹⁰, lze u jednoho poplatníka kvantifikovat tak, že porovnáme výši daně v situaci s daňovou úlevou a bez daňové úlevy. Rozdílem je pak výše daňové úlevy. Pokud provedeme tuto kvantifikaci u všech poplatníků v dané ekonomice, získáme celkovou výši daňové úlevy.

Obecně to lze vyjádřit jako

$$dú_i = t'_i - t_i \quad (1)$$

$$DÚ = \sum_{i=1}^n t'_i - t_i \quad (2)$$

kde

- $dú_i$ představuje výši daňové úlevy u i -tého poplatníka,
- $DÚ$ 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.

Tento vztah ještě neříká nic o tom, jakou postupujeme metodou (popis metod viz 1.4). Pokud vyjdeme z toho, že stávající stav je stav včetně daňové úlevy, pak t představuje daň, jakou poplatník skutečně platí. Při stavu bez daňové úlevy by pak platil daň t' . Výše této daně však není známa a je třeba ji odhadnout. Pokud bude z výpočtu daně odstraněna daná daňová úleva a budou v něm ponechány všechny ostatní skutečnosti ve stejné výši, výsledkem bude výše příjmu ušlého veřejným rozpočtům vlivem daňové úlevy. Pokud bude současně zohledněno, jaký vliv by odstranění daně daňové mělo na jiné ekonomické veličiny, výsledkem bude částka, o kolik by se daň zvýšila, pokud by daná daňová úleva byla zavedena. Pokud by se uvažovalo o zrušení daně daňové úlevy a jejím nahrazení přímými výdaji, je třeba znát částku, o kolik se po zrušení daňové úlevy daňové příjmy zvýší, aby mohl být výdaj naplánován ve stejné výši, pokud nemá být změněno saldo veřejných rozpočtů. Pro tuto úvahu je relevantnější výše daňové úlevy kvantifikovaná dle metody dodatečných příjmů.

Jak však bylo uvedeno výše, s výjimkou USA v 90. letech 20. století a Austrálie od roku 2008 žádná země metodu dodatečných příjmů nepoužívá z důvodů obtížnosti této metody a nedostatku údajů. Ze stejných důvodů budu tuto metodu používat i v této práci.

4.1.2 Odčitatelné položky od základu daně

Pro kvantifikaci daňových úlev ve formě odčitatelných položek vyjádřím výši daně jako součin základu daně, ke kterému dojdeme po odečtení odčitatelné položky od základu daně a současně zanedbám všechny ostatní aspekty výpočtu daně. V praxi však může nastat situace, kdy odčitatelná

¹⁰ Postup kvantifikace daňových úlev, které posunují okamžik splatnosti daně, je popsán v části **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů..**

položka, na niž má poplatník ze zákona nárok, převyšuje výši základu daně před odečtením odčitatelných položek. V tom případě zákon stanoví, že základem daně takového poplatníka je nula, nevyužitá část odčitatelné položky nemá na další výpočet vliv. Proto je vhodné vyjádřit výši efektivní odčitatelné položky.

$$eodp_i = \begin{cases} odp_i, & odp_i \leq zdpředodp_i \\ zdpředodp_i, & odp_i > zdpředodp_i \end{cases} \quad (3)$$

$$t_i = (zdpředodp_i - eodp_i) \cdot \tau_i^e \quad (4)$$

$$t'_i = zdpředodp_i \cdot \tau_i^e \quad (5)$$

kde

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

Po dosazení do rovnice (2) dostanu

$$DÚ = \sum_{i=1}^n eodp_i \cdot \tau_i^e \quad (6)$$

K aplikaci tohoto postupu by bylo třeba pracovat s individuálními údaji z daňových přiznání. Vzhledem k tomu, že se daňová mlčenlivost dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vztahuje na individuální údaje, není takový postup mimo oblast veřejné správy možný. K dispozici je pouze agregovaný údaj o výši zákonných nároků na odčitatelné položky a nikoliv o jejich efektivně uplatněné části. Proto budu používat postup vycházející z rovnice (6), ale současně beroucí v úvahu dostupná data.

$$DÚ = ODP \cdot T^e \quad (7)$$

kde

- ODP představuje celkovou výši odčitatelné položky uplatněné všemi poplatníky,

$$ODP = \sum_{i=1}^n odp_i,$$
- T^e představuje průměrnou efektivní sazbu daně za všechny poplatníky (podrobněji viz 4.1.6).

Vlivem nedostupnosti dat tedy uvedená metoda povede k nadhodnocení výše daňové úlevy.

Toto nadhodnocení lze formálně vyjádřit jako $\sum_{i=1}^n (odp_i - eodp_i) \tau_i^e$.

Situace je však komplikovanější dvěma fakty a sice že 1) zaměstnanci si mohou uplatňovat odčitatelné položky prostřednictvím svého zaměstnavatele, resp. zaměstnavatel je povinen zohlednit tyto odčitatelné položky, když provádí roční zúčtování záloh za zaměstnance a že 2) daňová správa o zaměstnancích nedisponuje žádnými údaji, protože zaměstnavatelé mají povinnost hlásit pouze

agregované údaje o svých zaměstnancích. K dispozici jsou tedy pouze informace týkající se poplatníků, kteří podali daňové přiznání. Proto je nutno i celkovou výši odčitatelných položek odhadnout.

Odhad je možno založit na předpokladu, že průměrná výše odčitatelné položky u poplatníků, kteří nepodávají daňové přiznání je stejná jako u poplatníků, kteří daňové přiznání podávají. Výše odčitatelné položky zjištěné z daňových přiznání je pak jednoduše extrapolována na celou ekonomicky aktivní populaci:

$$ODP = ODPDAP \cdot \frac{n}{n_{dap}} \quad (8)$$

kde

- $ODPDAP$ představuje celkovou výši odčitatelné položky uplatněné těmi poplatníky, kteří podali daňové přiznání,
- n představuje celkový počet fyzických osob, které jsou poplatníky DPFO, konkrétně je použit údaj o počtu zaměstnanců a podnikatelů ve výši 5 003 tisíce osob¹¹,
- n_{dap} představuje počet subjektů, které podaly daňové přiznání, v roce 2008 jich bylo 1 728 478¹².

Výslednou metodu pro odčitatelné položky, které lze uplatňovat i prostřednictvím zaměstnavatele, lze tak formálně zapsat jako

$$DÚ = ODPDAP \cdot \frac{n}{n_{dap}} \cdot T^e \quad (9)$$

4.1.3 Slevy na dani

Pro kvantifikaci daňových úlev ve formě slev na dani vyjádřím výši daně jako rozdíl mezi daní před uplatněním slevy a slevou na dani a současně zanedbám všechny ostatní aspekty výpočtu daně. V praxi však může nastat situace, kdy sleva na dani, na niž má poplatník ze zákona nárok, převyšuje výši daně před odečtením slev na dani. Dále jsou však možné dva přístupy, v závislosti na tom, zda je sleva plně využitelná nebo využitelná jen do výše daně (viz 2.1.7).

Výši daňové úlevy pro plně využitelné slevy lze vyjádřit jako

$$t_i = t_{\text{předslevou}_i} - sleva_i \quad (10)$$

$$t'_i = t_{\text{předslevou}_i} \quad (11)$$

kde

- $t_{\text{předslevou}_i}$ představuje výši daně i -tého poplatníka před uplatněním slev na dani,
- $sleva_i$ představuje slevu na dani, na niž má i -tý poplatník ze zákona nárok.

Pokud dosadím do rovnice (2), dojdou k tomu, že

$$DÚ = \sum_{i=1}^n sleva_i \quad (12)$$

Pro výpočet výše daňové úlevy pro slevy využitelné do výše daně je vhodné nejprve vyjádřit výši efektivní slevy na dani

¹¹ Zdroj: Ministerstvo financí (2010)

¹² Zdroj: Ministerstvo financí, ADIS

$$esleva_i = \begin{cases} sleva_i, & sleva_i \leq tpředslevou_i \\ tpředslevou_i, & sleva_i > tpředslevou_i \end{cases} \quad (13)$$

$$t_i = tpředslevou_i - esleva_i \quad (14)$$

$$t'_i = tpředslevou_i \quad (15)$$

kde

- $esleva_i$ představuje slevu na dani, o kterou si i-tý poplatník efektivně snížil daň,
- $tpředslevou_i$ představuje výši daně i-tého poplatníka před uplatněním slev na dani,
- $sleva_i$ představuje slevu na dani, na niž má i-tý poplatník ze zákona nárok.

Pokud dosadím do rovnice (2), dojdou k tomu, že

$$DÚ = \sum_{i=1}^n esleva_i \quad (16)$$

Stejně jako u odčitatelných položek však i zde platí, že individuální údaje nejsou k dispozici. Pouze agregované údaje o celkové výši uplatněných slev na dani. Proto při kvantifikaci daňových úlev ve formě slev na dani budeme postupovat s využitím těchto dat. To lze formalizovaně zapsat jako

$$DÚ = SLEVA \quad (17)$$

kde

- $SLEVA$ představuje celkovou výši slevy na dani uplatněné všemi poplatníky,

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

A dále i u slev na dani platí fakt, že o slevách na dani, které si mohou uplatňovat zaměstnanci prostřednictvím zaměstnavatelů, nedisponuje daňová správa žádnými informacemi. Pro výše těchto slev na dani budou stejně jako u odčitatelných položek odhadnuta za pomoci jednoduché extrapolace.

$$SLEVA = SLEVADAP \cdot \frac{n}{n_{dap}} \quad (18)$$

kde

- $SLEVADAP$ představuje celkovou výši odčitatelné položky uplatněné těmi poplatníky, kteří podali daňové přiznání,
- n představuje celkový počet fyzických osob, které jsou poplatníky DPFPO, konkrétně je použit údaj o počtu zaměstnanců a podnikatelů ve výši 5 003 tisíce osob¹³,
- n_{dap} představuje počet subjektů, které podaly daňové přiznání, v roce 2008 jich bylo 1 728 478¹⁴.

Výslednou metodu lze tak pro slevy na dani, které lze uplatňovat i prostřednictvím zaměstnance, formálně zapsat jako

¹³ Zdroj: Zdroj: Ministerstvo financí (2010)

¹⁴ Zdroj: Ministerstvo financí, ADIS

$$DÚ = SLEVADAP \cdot \frac{n}{n_{dup}} \quad (19)$$

4.1.4 Osvobozené příjmy

Pro kvantifikaci daňových úlev ve formě osvobozeného příjmu vyjádřím výši daně jako součin základu daně a sazby daně a současně zanedbám všechny ostatní aspekty výpočtu daně. Dále je třeba vyjít z toho, že zákon stanoví, že si poplatník nemůže odečítat náklady k dosažení, zajištění a udržení osvobozených příjmů a že po zrušení osvobození by tuto možnost měl. Pokud bych z takové úvahy nevycházel, implicitně bych tím předpokládal, že by zrušením osvobození byla do daňového systému zavedena negativní daňová úleva. Obdobně platí např. u kostelních sbírek, že použití výnosů kostelních sbírek není možno uplatňovat jako náklad. I v tomto případě by zrušení osvobození mělo za následek zrušení tohoto omezení. Daň je pak možno vyjádřit následujícím způsobem.

$$t_i = \xi d_i \cdot \tau_i^e \quad (20)$$

$$t'_i = (\xi d_i + osvpr_i - výdajosvpr_i) \cdot \tau_i^e \quad (21)$$

kde

- ξd_i představuje výši základu daně i-tého poplatníka,
- $osvpr_i$ představuje výši osvobozeného příjmu i-tého poplatníka,
- $výdajosvpr_i$ představuje výši v výdajů vynaložených poplatníky k dosažení, zajištění a udržení daného druhu osvobozeného příjmu či jinak souvisejících výdajů,
- τ_i^e představuje efektivní sazbu daně i-tého poplatníka.

Po dosazení do rovnice (2), dojdou k tomu, že

$$DÚ = \sum_{i=1}^n (osvpr_i - výdajosvpr_i) \cdot \tau_i^e \quad (22)$$

I zde platí, že k dispozici jsou ve většině případů nikoliv individuální údaje, ale celkové údaje o osvobozených příjmech. Tomu odpovídá následující zápis.

$$DÚ = (OSVPR - VÝDAJOSVPR) \cdot T^e \quad (23)$$

kde

- $OSVPR$ představuje celkovou výši daného druhu osvobozených příjmů za všechny poplatníky,
- $VÝDAJOSVPR$ představuje celkovou výši výdajů vynaložených poplatníky k dosažení, zajištění a udržení daného druhu osvobozeného příjmu či jinak souvisejících výdajů,
- T^e představuje průměrnou efektivní sazbu daně za všechny poplatníky.

Často je situace taková, že náklady na dosažení, udržení a zajištění osvobozeného příjmu jsou stejně velké či větší než osvobozený příjem, a proto bude výše takové daňové úlevy nulová, zde je však třeba přistupovat individuálně k jednotlivým osvobozením.

Stejný postup se uplatní i u příjmů vyňatých ze zdanění s tím rozdílem, že pro dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů není zpravidla vynaládán žádný výdaj.

4.1.5 Daňové úlevy, které posunují splatnost daně

Daňové úlevy, které posunují splatnost daně, je možno kvantifikovat jako daňové úlevy, které snižují výši daně, avšak vhodnější je přístup pomocí čisté současné hodnoty. Tento postup ukáží na příkladu odpisů, které představují nejvýznamnější úlevu, která posunuje splatnost daně na pozdější okamžik, pokud jsou daňové odpisy kratší než skutečné ekonomické odpisy.

Jak již bylo zmíněno v části 2.1.9, nemá daňová úleva z důvodů rychlejších odpisů, v součtu za dobu používání či odpisování aktiva, dopad na celkovou zaplacenou daň, ale pouze na výdaje na dluhovou službu státu, který získá daňový výnos později a po přechodnou dobu tak má vyšší nároky na dluhové financování¹⁵. Daňové úlevy jsou však kvantifikovány pro určitý rok a v jednom izolovaně posuzovaném roce může dojít ke snížení příjmů.

Vliv odpisů odlišných od ekonomické životnosti mohou ukázat na jednoduchém číselném příkladě aktiva s pořizovací cenou 100, s dobou ekonomické životnosti 5 let, které je dle zákona odpisováno 4 roky. Sazbu daně stanovím např. ve výši 20 %. Ve srovnání se situací, kdy by daňové odpisy odpovídaly ekonomickým, firma po první čtyři roky drží více peněz, zhodnocuje je a v pátém roce je použije na úhradu daně, která již vlivem skončených odpisů není snižována.

Tabulka 8: Dopady dob odpisování na výši daně, příklad jedné firmy

Rok	1	2	3	4	5	Celkem
Daňové odpisy	25	25	25	25	0	100
Snížení daně vlivem daňových odpisů	5	5	5	5	0	20
Ekonomické odpisy	20	20	20	20	20	100
Snížení daně vlivem ekonomických odpisů	4	4	4	4	4	20
Daňová úleva (rozdíl ve výši daně)	1	1	1	1	-4	0

V uvedeném případě firma vždy uplatní do nákladů celou výši investice, tj. 100 a dopad na daň bude vždy stejný, tj. snížení o 20, ale daň bude zaplacená v různých obdobích. V letech 1 až 4 si firma uplatní do nákladů vyšší částku než odpovídá skutečnému opotřebení a bude mít díky tomu nižší daň. Pokud bych se díval na roky 1 až 4 izolovaně, pak bych v každém z těchto let kvantifikoval daňovou úlevu ve výši 1 a v roce 5 negativní daňovou úlevu ve výši 4. Tuto skutečnost lze zapsat formálně pro jednotlivý rok.

$$DÚ = \sum_{i=1}^n (dodpis_i - eodpis_i) \cdot \tau_i^e \quad (24)$$

kde

- n představuje počet poplatníků v ČR,
- $dodpis_i$ představuje daňové odpisy (tj. ve výši dle zákona o daních z příjmů) u i -tého poplatníka,
- $eodpis_i$ představuje ekonomické odpisy (tj. odpovídající skutečné ekonomické životnosti daného aktiva) u i -tého poplatníka,

¹⁵ Za předpokladu, že by daný stát neměl veřejný dluh, spočívala by „újma“ veřejných rozpočtů v ušlých příjmech z částky daně, které by daný stát býval získal, pokud by byla zaplacená dříve a stát by ji tak měl děle v držení.

- τ_i^e představuje efektivní sazbu daně i-tého poplatníka.

Pokud se odpisy budou posuzovat z pohledu celé ekonomiky a vyjde se z předpokladu, že investice jsou za celou ekonomiku vynakládány rovnoměrně, dojde se k tomu, že žádná daňová úleva nevzniká. Opět si to budu ilustrovat jednoduchým příkladem, kdy firmy investují do aktiva s pětiletou životností a po jeho opotřebení provádějí tutéž investici znovu. Budu uvažovat stejné parametry jako v příkladě uvedeném v tabulce 8.

Tabulka 9: Dopady dob odpisování na výši daně, příklad více firem

Rok	1	2	3	4	5	6
Investice firmy 1	100	0	0	0	0	100
Daňové odpisy firmy 1	25	25	25	25	0	25
Ekonomické odpisy firmy 1	20	20	20	20	20	20
Investice firmy 2	0	100	0	0	0	0
Daňové odpisy firmy 2	0	25	25	25	25	0
Ekonomické odpisy firmy 2	20	20	20	20	20	20
Investice firmy 3	0	0	100	0	0	0
Daňové odpisy firmy 3	25	0	25	25	25	25
Ekonomické odpisy firmy 3	20	20	20	20	20	20
Investice firmy 4	0	0	0	100	0	0
Daňové odpisy firmy 4	25	25	0	25	25	25
Ekonomické odpisy firmy 4	20	20	20	20	20	20
Investice firmy 5	0	0	0	0	100	0
Daňové odpisy firmy 5	25	25	25	0	25	25
Ekonomické odpisy firmy 5	20	20	20	20	20	20
Investice celkem	100	100	100	100	100	100
Daňové odpisy celkem	100	100	100	100	100	100
Ekonomické odpisy celkem	100	100	100	100	100	100

Z tabulky 9 je patrné, že za předpokladu rovnoměrných investic daňové úlevy z důvodů odpisů nevznikají. V praxi tento předpoklad neplatí, a proto v některých letech bude docházet k daňovým úlevám a v jiných k negativním daňovým úlevám.

Ke kvantifikaci je však třeba disponovat daty o skutečných dobách ekonomické životnosti jednotlivých aktiv. Tato data nejsou v ČR k dispozici.

Další možností je kvantifikovat daňovou úlevu jako čistou současnou hodnotu rozdílů mezi výší daně při daňovém odpisování a při ekonomickém odpisování. Jako diskontní faktor je vhodné použít vnitřní výnosovou míru, které podnik dosahuje, protože ta pro něj představuje výnosy, kterých může dosáhnout, pokud díky daňové úlevě ve formě odpisů získá v dřívějších obdobích peníze navíc, resp. náklady obětované příležitosti, pokud díky negativní daňové úlevě má k dispozici prostředků méně.

Postup ukáží na příkladu tabulky 8, kde budeme uvažovat s diskontním faktorem ve výši 10 %.

Tabulka 10: Čistá současná hodnota dopadů dob odpisování na výši daně, příklad jedné firmy

Rok	1	2	3	4	5	Celkem
Daňová úleva (rozdíl ve výši daně)	1	1	1	1	-4	0
Čistá současná hodnota	1,000	0,909	0,826	0,751	-2,732	0,755

V tomto konkrétním případě bych tedy kvantifikoval daňovou úlevu ve výši 0,755. Tento vztah lze zapsat formálně.

$$DÚ = \sum_{i=1}^n \left[(dodpis_{i,1} - eodpis_{i,1}) \cdot \tau_{i,1}^e + \sum_{j=2}^m \frac{(dodpis_{i,j} - eodpis_{i,j}) \cdot \tau_{i,j}^e}{\prod_{k=2}^j (1 + i_{i,k})} \right] \quad (25)$$

kde

- n představuje počet poplatníků v ČR,
- m představuje buď počet let odpisování dle daňových zákonů nebo počet let faktického používání, resp. odpisování odpovídajícího ekonomické životnosti, a to vyšší počet let z těchto dvou,
- $dodpis_{i,j}$ představuje daňové odpisy (tj. ve výši dle zákona o daních z příjmů) v j -tém roce odpisování či používání u i -tého poplatníka,
- $eodpis_{i,j}$ představuje ekonomické odpisy (tj. odpovídající skutečné ekonomické životnosti daného aktiva) v j -tém roce odpisování či používání u i -tého poplatníka,
- $i_{i,j}$ představuje diskontní faktor i -tého poplatníka v j -tém roce,
- $\tau_{i,j}^e$ představuje efektivní sazbu daně i -tého poplatníka v j -tém roce.

Je třeba zmínit, že po formální stránce rovnice (25) vyhovuje pouze pokud platí $m \geq 2$. Rovnice umožňuje zahrnout pro každou firmu a pro každý rok odlišný diskontní faktor. Pokud bych pro zjednodušení uvažoval stejný diskontní faktor i pro všechny roky a pro všechny firmy, bylo by možno rovnici zjednodušit.

$$DÚ = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \frac{(dodpis_{i,j} - eodpis_{i,j}) \cdot \tau_{i,j}^e}{(1 + i)^{j-1}} \quad (26)$$

4.1.6 Sazba daně

V částech 4.1.1 až 4.1.5 byla zmíněna efektivní sazba daně. Zpravidla je touto sazbou sazba uvedená v zákoně, tzv. statutární či zákonná sazba, což v roce 2008 činí 15 %. V určitých případech se však efektivní sazba může lišit od statutární sazby lišit.

V roce 2008 byla zavedena lineární sazba daně ve výši 15 %. U příjmů ze závislé činnosti však současně od roku 2008 platí, že základem daně jsou tyto příjmy zvýšené o sociální a zdravotní pojistné placené zaměstnavatelem ve výši 35 % z příjmů ze závislé činnosti a současně byly též zavedeny maximální vyměřovací základy pro placení sociálního a zdravotního pojištění i u zaměstnanců, tzv. stropy pojistného. Příjmy nižší než stropy pojistného podléhají pojistnému u zaměstnance i zaměstnavatele, příjmy nad stropy pojistného pojistnému nepodléhají. Roční strop pojistného v roce 2008 činil 1 034 880 Kč.

Pokud bych uvažoval s tím, že pro daňové úlevy, které snižují příjmy ze závislé činnosti, tedy zejména osvobozené příjmy od zaměstnavatele, platí, že po jejich zrušení dojde i ke zrušení osvobození od sociálního a zdravotního pojistného, pak by pro příjmy podléhající pojistnému bylo třeba aplikovat odlišnou efektivní sazbu. I když dále uvedu odhad výše mezní sazby daně dle tohoto předpokladu, při vlastní kvantifikaci z něj vycházet nebudu a i u osvobozených příjmů ze závislé činnosti budu používat sazbu 15 %. Uživatel dat si však bude moci rozhodnout o případném užití níže uvedené sazby daně.

Pro výpočet mezní sazby beroucí v úvahu i zrušení osvobození od pojistného vyjdu z toho, že pokud zanedbám ostatní aspekty výpočtu daně, mohu výši DPFO vyjádřit jako

$$t_i = (zdpředpoj_i + pojzatel_i) \cdot \tau \quad (27)$$

kde

- $zdpředpoj_i$ představuje základ daně ze závislé činnosti před připočtením pojistného placeného zaměstnavatelem i-tého poplatníka,
- $pojzatel_i$ představuje výši pojistného placeného zaměstnavatelem za i-tého poplatníka,
- τ představuje statutární sazbu daně.

Pojistné placené zaměstnavatelem mohu vyjádřit jako

$$pojzatel_i = zdpředpoj_i \cdot \sigma^{zatel} \quad (28)$$

kde

- $pojzatel_i$ představuje výši pojistného placeného zaměstnavatelem za i-tého poplatníka,
- $zdpředpoj_i$ představuje základ daně ze závislé činnosti před připočtením pojistného placeného zaměstnavatelem i-tého poplatníka,
- σ^{zatel} představuje sazbu pojistného placeného zaměstnavatelem.

Pokud vztah (25) dosadím do rovnice (24), dostanu

$$t_i = zdpředpoj_i \cdot (1 + \sigma^{zatel}) \cdot \tau \quad (29)$$

Odtud mohu vyjádřit statutární efektivní sazbu daně τ^{se1} pro příjmy pod stropy pojistného jako

$$\tau^{se1} = \tau \cdot (1 + \sigma^{zatel}) \quad (30)$$

Po dosažení konkrétních hodnot platných v roce 2008 $\tau = 15\%$ a $\sigma^{zatel} = 35\%$ dostanu $\tau^{se1} = 20,25\%$. Pokud však příjmy konkrétního poplatníka přesáhnou strop pojistného, podléhají jeho příjmy nad stropem pojistného mezní sazbě pouze ve výši $\tau^{se2} = \tau = 15\%$, protože se na ně již

nevztahuje pojistné, a proto ani nevstupuje do základu daně. Pro příjmy pod stropy pojistného je mezní efektivní sazba rovna statutární efektivní sazbě $\tau^{me1} = \tau^{se1}$.

Pokud bych prováděl kvantifikaci daňových úlev na individuální úrovni, na příkladu kvantifikace odčitatelné položky je možno uvést, že pokud je základ daně před odečtením odčitatelných položek nižší než strop sociálního a zdravotního pojistného, platí mezní sazba 20,25 %, pokud je základ daně po odečtení vyšší než strop, platí sazba 15 %, pokud však je základ před odečtením vyšší než strop a po odečtení nižší než strop, je třeba pro část odčitatelné položky použít sazbu daně 15 % a pro část 20,25 %. Formálně lze zapsat následujícím způsobem.

$$dú_i = \begin{cases} eodp_i \cdot \tau^{me1}, & \text{zdpředodp}_i \leq \text{stropzcd} \\ (\text{zdpředodp}_i - \text{stropzcd}) \cdot \tau^{me2} + (\text{stropzcd} - \text{zd}_i) \cdot \tau^{me1}, & \text{zdpředodp}_i > \text{stropzcd} \vee \text{zd}_i < \text{stropzcd} \\ eodp_i \cdot \tau^{me2}, & \text{zd}_i \geq \text{stropzcd} \end{cases} \quad (31)$$

kde

- $dú_i$ je výše daňové úlevy i-tého poplatníka,
- $eodp_i$ představuje efektivní výši odčitatelné položky, tedy částku, o kterou byl snížen základ daně i-tého poplatníka, viz rovnice (3),
- $zdpředodp_i$ představuje základ daně i-tého poplatníka před odečtením odčitatelné položky,
- zd_i představuje základ daně i-tého poplatníka po odečtení odčitatelné položky, platí tedy $zd_i = zdpředodp_i - eodp_i$, vzhledem k tomu, že $eodp_i$ je vždy kladná, platí $zd_i < zdpředodp_i$,
- τ^{me1} představuje mezní efektivní sazbu daně pod stropy pojistného, pro rok 2008 platí $\tau^{me1} = 20,25 \%$,
- τ^{me2} představuje mezní efektivní sazbu daně nad stropy pojistného, pro rok 2008 platí $\tau^{me2} = 15 \%$,
- stropzcd představuje základ daně odpovídající příjmu ve výši maximálního vyměřovacího základu sociálního a zdravotního pojistného, který označíme $\text{strop} = 1\,034\,880$ Kč, pak platí $\text{stropzcd} = \text{strop} \cdot (1 + \sigma^{zatek})$, a tedy $\text{stropzcd} = 1\,397\,088$ Kč.

Z tohoto vztahu plyne, že je třeba pro kvantifikaci daňových úlev používat mezní sazbu konkrétního poplatníka. Jak bylo popsáno výše, individuální data nejsou dostupná, a proto je nutno jako průměrnou efektivní sazbu daně T^p používat průměrnou mezní efektivní sazbu daně. Nejjednodušší je použití prostého průměru, což by odpovídalo předpokladu, že daňové úlevy jsou v rámci populace rozloženy rovnoměrně. Pokud bych předpokládal, že rozložení daňových úlev odpovídá např. výši příjmů (tj. že čím větší příjem, tím větší daňová úleva), bylo by vhodnější použít vážený průměr s vahou ve výši příjmů. Optimální by bylo pro každou daňovou úlevu zkonstruovat vlastní vážený průměr s vahou ve výši daňové úlevy.

$$T_j^{me} = \frac{\sum_{i=1}^n \tau_i^{me} \cdot dú_{j,i}}{\sum_{i=1}^n dú_{j,i}} \quad (32)$$

kde

- T_j^{me} představuje průměrnou mezní efektivní sazbu pro j-tou daňovou úlevu,

- n představuje počet poplatníků v ČR,
- τ_i^{me} představuje mezní efektivní sazbu i -tého poplatníka,
- $d_{j,i}$ představuje j -tou daňovou úlevu i -tého poplatníka,

Tento postup však v praxi nemá smysl, protože vyžaduje individuální údaje a pokud bych je měl, nebylo by již třeba počítat průměrnou mezní efektivní sazbu, ale bylo by možno využít individuálních mezních efektivních sazeb aplikovaných pro kvantifikaci individuálních daňových úlev.

Pro jednoduchost bych v takovém případě používal prostý průměr mezních efektivních sazeb, protože nejsou k dispozici údaje, které by odůvodňovaly použití specifických vah pro výpočet váženého průměru. Pro údaje o počtu poplatníků je možno vyjít z údajů Českého statistického úřadu o distribuci mezd.¹⁶ Z této tabulky lze vyčíst, že podíl osob se mzdou 80 001 Kč je více je 1,8 %. I když strop pro sociální a zdravotní pojistné je nastaven výše, je možno tuto hodnotu použít jako dobrou aproximaci. Průměr pak vyjádřím formálně.

$$T^{em} = \frac{\tau^{me1} \cdot n_1 + \tau^{me2} \cdot n_2}{n_1 + n_2} \quad (33)$$

kde

- T^{em} představuje průměrnou mezní efektivní sazbu,
- τ^{me1} představuje mezní efektivní sazbu pro příjmy ze závislé činnosti nižší než stropy sociálního pojistného, $\tau^{me1} = 20,25$ %,
- τ^{me2} představuje mezní efektivní pro příjmy ze závislé činnosti vyšší než stropy sociálního pojistného, $\tau^{me2} = 15$ %,
- n_1 představuje počet poplatníků s příjmy ze závislé činnosti nižšími než stropy sociálního pojistného, použiji údaj v relativním vyjádření, tj. $n_1 = 98,2$ %,
- n_2 představuje počet poplatníků s příjmy ze závislé činnosti vyššími než stropy sociálního pojistného, použiji údaj v relativním vyjádření, tj. $n_2 = 1,8$ %.

Po dosazení konkrétních hodnot dostanu údaj $T^{em} = 20,16$ % (zaokrouhleno na dvě desetinná místa). Jak však bylo uvedeno výše, pro kvantifikaci daňových úlev budu používat mezní sazbu daně 15 %.

4.2 Daň z příjmů právnických osob

4.2.1 Podobnost s daní z příjmů fyzických osob

Vzhledem k tomu, že daň z příjmů právnických osob má podobný charakter jako daň z příjmů fyzických osob, je možno aplikovat stejné způsoby kvantifikace. Je však třeba přitom zohlednit zejména dva následující rozdíly.

U DPPO podávají daňové přiznání všichni poplatníci a údaje z daňových přiznání tedy jsou celkovými čísly a není nutno je extrapolovat na celou populaci.

DPPO má pouze jednu sazbu a není tedy třeba uvažovat s různými mezními skupinami pro různé osoby. Pro rok 2008 platila sazba daně ve výši 21 %.

¹⁶ Zdroj: ČSÚ, Struktura mezd zaměstnanců v roce 2008, tab č. A 11 Podíly zaměstnanců v pásmech hrubých měsíčních mezd podle pohlaví [[http://www.czso.cz/csu/2009edicniplan.nsf/t/C10035FAAD/\\$File/310909A11.xls](http://www.czso.cz/csu/2009edicniplan.nsf/t/C10035FAAD/$File/310909A11.xls)]

Pro odčitatelné položky je tak možno použít rovnici (7), pro slevy na dani rovnici (17), pro osvobozené příjmy rovnici (23).

4.2.2 Snížená sazba daně

U DPPO se ve srovnání s DPFO ještě navíc vyskytují daňové úlevy ve formě snížených sazeb. Pro kvantifikaci vyjdu z rovnice (1), kam dosadím:

$$t_i = \xi d_i \cdot \tau_i^{s,e} \quad (34)$$

$$t'_i = \xi d_i \cdot \tau_i^e \quad (35)$$

kde

- ξd_i představuje výši základu daně i-tého poplatníka, který podléhá snížené sazbě,
- τ_i^e představuje efektivní základní sazbu daně i-tého poplatníka.
- $\tau_i^{s,e}$ představuje efektivní sníženou sazbu daně i-tého poplatníka.

Po dosazení do rovnice (2), dojdou k tomu, že

$$DÚ = \sum_{i=1}^n \xi d_i \cdot (\tau_i^e - \tau_i^{s,e}) \quad (36)$$

Vzhledem k tomu, že k dispozici jsou pouze agregované údaje, rovnici přepíši jako

$$DÚ = ZD \cdot (T^e - T^{s,e}) \quad (37)$$

kde

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

4.3 Daň z přidané hodnoty

4.3.1 Obecný přístup

U daně z přidané hodnoty nelze používat postup založený na porovnávání výše daně u jednotlivých poplatníků. Dopad na čistý výnos mají jenom transakce od plátce DPH, kde si kupující nemá možnost žádat zpět daň na vstupu. Nejčastěji jsou to ta plnění, kde kupujícími jsou neplátcí DPH, ale mohou to být i plátcí např. u plnění, kde je ze zákona omezen nárok na odpočet. Ostatní transakce nemají dopad na výnos DPH. U každého plnění, které plátce daně poskytuje, by tedy bylo třeba vědět, zda je to plnění určené pro plátce DPH či pro neplátce DPH. Taková informace však není dostupná.

Je proto třeba vycházet nikoliv z údajů o výši poskytnutých plnění plátcí, ale z údajů o výši přijatých plnění neplátcí. Takové údaje jsou obsaženy v tabulkách dodávek a užití publikovaných ČSÚ. Neplátcí jsou domácnosti, veřejný sektor a osvobozené sektory dle zákona o DPH. Tabulka 11 uvádí kódy uvedených sektorů dle statistické klasifikace platné pro rok 2007. Nejčerstvější dostupná data jsou právě z roku 2007.

U některých sektorů představují osvobozená plnění jen část uvedeného sektoru. Dvojmístná klasifikace OKEČ, v níž jsou tabulky dodávek a užití publikovány, není dostatečně detailní. Dalším

datovým zdrojem, který je možno využít k detailnějšímu členění tabulek dodávek a užití, je Souhrnný výkaz vlastního zdroje z DPH za rok 2008¹⁷, který obsahuje výdaje neplátců DPH rozdělených dle trojmístné klasifikace kódů SKP. Pomocí údajů rozdělených dle trojmístné klasifikace SKP lze stanovit podíl osvobozených plnění na objemu plnění rozdělených dle dvojmístné klasifikace SKP. Tento podíl osvobozených plnění v jednotlivých skupinách dle dvojmístné klasifikace SKP lze použít jako odhad podílu přidané hodnoty v příslušné kategorii OKEČ, které reprezentuje osvobozená plnění v rámci daného OKEČ. Tato úvaha vychází z toho, že podíl vstupů do jednotlivých kategorií OKEČ je ve stejném poměru jako podíl výstupů. Zná-li se Souhrnného výkazu podíl výstupů dle trojmístné klasifikaci SKP na agregovaných výstupech dle dvojmístné klasifikace SKP, mohou ho považovat za podíl osvobozených vstupů či osvobozené přidané hodnoty na agregovaných vstupech či agregované přidané hodnotě dle dvojmístné klasifikace OKEČ.

Tabulka 11: Plnění, která z hlediska DPH představují konečnou spotřebu

Plnění	kód	poznámka
konečná spotřeba (domácnosti, vláda, neziskové instituce)	P.3	
poštovní služby	OKEČ 64	podíl osvobozených plnění na OKEČ 64 lze odhadnout na 12,3 %
rozhlasové a televizní vysílání	OKEČ 92	podíl osvobozených plnění na OKEČ 92 lze odhadnout na 54,3 %
finanční činnosti	OKEČ 65	
pojišťovací činnosti	OKEČ 66	
převodu a nájem nemovitostí a nájem dalších zařízení	OKEČ 70	podíl osvobozených plnění na OKEČ 70 lze odhadnout na 97,0 %
výchova a vzdělávání	OKEČ 80	
zdravotnické služby a zboží	OKEČ 85	podíl osvobozených plnění na OKEČ 85 lze odhadnout na 95,1 %
sociální pomoc	OKEČ 85	podíl osvobozených plnění na OKEČ 85 lze odhadnout na 4,4 %
provozování loterií	OKEČ 92	podíl osvobozených plnění na OKEČ 92 lze odhadnout na 23,1 %
tvorba hrubého fixního kapitálu	P.51+P.53	podíl tvorby hrubého fixního kapitálu osvobozeného sektoru lze odhadnout na 11,0 %

Zdroj: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ; Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Na základě údajů uvedených v Souhrnném výkazu je možno každé skupině plnění agregované dle dvojmístné klasifikace SKP přiřadit průměrnou sazbu.

¹⁷ Souhrnný výkaz vlastního zdroje Evropského společenství z DPH je dokument, který má podle nařízení č.1553/89 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z daně z přidané hodnoty každý členský stát EU každoročně vypracovávat a předávat Evropské komisi. Jeho účelem je stanovení základu, z něhož se počítá výše vlastního zdroje ES založeném na DPH jednotlivého členského státu. Tímto základem je základ DPH upravený tak, jako kdyby v daném členském státě platila DPH dle směrnice bez národních výjimek. Výpočet se provádí tak, že se výnos DPH upraví u některé korekce, pak se vydělí váženým průměrem sazeb a takto vypočtený základ se upravuje o kompenzace. Vážený průměr sazeb je počítán na základě tabulek dodávek a užití. Výpočet se provádí za využití údajů o transakcích mezi plátcí a neplátcí, které se dělí na výdaje na konečnou spotřebu (domácnosti, vláda, neziskové instituce), mezispotřebu a výdaje na hrubou tvorbu fixního kapitálu. Výdaje jsou rozděleny s využitím trojmístné klasifikace SKP.

$$\tau_{skp}^a = \frac{\tau^{\tilde{z}} \cdot \mathcal{Y}_{skp,\tilde{z}} + \tau^s \cdot \mathcal{Y}_{skp,s}}{\mathcal{Y}_{skp,\tilde{z}} + \mathcal{Y}_{skp,s} + \mathcal{Y}_{skp,o}} \quad (38)$$

kde

- τ_{skp}^a představuje průměrnou efektivní sazbu pro daný dvojmístný kód SKP,
- $\tau^{\tilde{z}}$ představuje základní sazbu DPH, která v roce 2008 činila 19 %,
- $\mathcal{Y}_{skp,\tilde{z}}$ představuje objem plnění v sektorech uvedených v Souhrnném výkazu v daném kódu SKP, která dle Souhrnného výkazu podléhají základní sazbě,
- τ^s představuje sníženou sazbu DPH, která v roce 2008 činila 9 %,
- $\mathcal{Y}_{skp,s}$ představuje objem plnění v sektorech uvedených v Souhrnném výkazu v daném kódu SKP, která dle Souhrnného výkazu podléhají snížené sazbě,
- $\mathcal{Y}_{skp,o}$ představuje objem plnění v sektorech uvedených v Souhrnném výkazu v daném kódu SKP, která jsou dle Souhrnného výkazu osvobozená.

Na základě údajů z tabulek dodávek a užití tak lze spočítat výši teoretické DPH. Ta se liší od skutečného inkasa DPH v daném roce např. z důvodů daňových úniků či z toho důvodu, že do tabulek dodávek a užití jsou zahrnuty i odhady nedeklarované (tzv. „šedé“) ekonomiky. Teoretická DPH je proto zpravidla vyšší než skutečné inkaso DPH.

$$\mathcal{Y}_{DPH,skp} = \mathcal{Y}_{P.3,skp} + \mathcal{Y}_{64,skp} + \mathcal{Y}_{65,skp} + \mathcal{Y}_{66,skp} + \mathcal{Y}_{70,skp} + \mathcal{Y}_{80,skp} + \mathcal{Y}_{85,skp} + \mathcal{Y}_{92,skp} + \mathcal{Y}_{P.51+P.53,skp} \quad (39)$$

$$DPH^t = \sum_{skp=01}^{95} \mathcal{Y}_{DPH,skp} \cdot \tau_{skp}^a \quad (40)$$

kde

- DPH_t představuje teoretický výnos DPH
- $\mathcal{Y}_{DPH,skp}$ představuje celkový objem transakcí v daném kódu SKP, z nichž nemá kupující nárok na odpočet DPH,
- $\mathcal{Y}_{sektor,skp}$ představuje objem transakcí v daném kódu SKP v daném sektoru označeném kódem sektoru nebo kódem OKEČ, kde nemá kupující nárok na odpočet DPH,
- τ_{skp}^a představuje průměrnou efektivní sazbu pro plnění v daném kódu SKP.

Objemy jednotlivých sektorů z tabulek dodávek a užití za rok 2007, které představují konečnou spotřebu z hlediska DPH spolu s průměrnými efektivními sazbami jsou uvedeny v příloze 4.

Abych získal reálné odhady daňových úlev odpovídající skutečnému inkasu, je třeba výsledky vypočtené na základě tabulek dodávek a užití vynásobit korekčním koeficientem k .

$$k = \frac{DPH^s}{DPH^t} \quad (41)$$

kde

- k představuje korekční koeficient,
- DPH_t představuje teoretický výnos DPH,

- DPH_s představuje skutečný výnos DPH.

V konkrétním případě roku 2007 lze porovnáním zjistit, že skutečný výnos DPH je o 11,0 % nižší než výnos DPH vypočtený na základě tabulek dodávek a užití, koeficient k má tedy hodnotu 89,0 %.

4.3.2 Snížená sazba

Pro kvantifikaci dopadu snížené sazby jsem vycházel z hypotetické situace, kdyby současná snížená sazba byla nahrazena základní sazbou. Osvobození zůstala zachována, proto průměrné efektivní sazby v některých kódech SKP, kde se vyskytují osvobozená plnění, zůstala nižší než hodnota základní sazby.

Výši výnosu DPH po zrušení snížené sazby je možno vyjádřit následující rovnicí.

$$\tau'_{skp} = \frac{\tau^{\tilde{z}} \cdot \mathcal{Y}_{skp,z} + \tau^{\tilde{s}} \cdot \mathcal{Y}_{skp,s}}{\mathcal{Y}_{skp,z} + \mathcal{Y}_{skp,s} + \mathcal{Y}_{skp,o}} \quad (42)$$

$$DPH' = \sum_{skp=01}^{95} \mathcal{Y}_{DPH,skp} \cdot \tau'_{skp} \quad (43)$$

kde

- τ'_{skp} představuje průměrnou efektivní sazbu pro plnění v daném kódu SKP po zrušení snížené sazby DPH,
- DPH' představuje teoretický výnos DPH po zrušení snížené sazby DPH,
- $\mathcal{Y}_{DPH,skp}$ představuje celkový objem transakcí v daném kódu SKP, kde nemá kupující nárok na odpočet DPH.

Z toho pak lze jednoduše odvodit rovnici pro kvantifikaci daňové úlevy ve formě snížené sazby daně.

$$DÚ = k \cdot (DPH' - DPH^t) \quad (44)$$

Vzhledem k tomu, že tabulky dodávek a užití jsou dostupné za rok 2007, je možno buď provést odhad za rok 2007 výše naznačeným postupem nebo odhadnout výši daňových úlev za rok 2008 s touto modifikací, že DPH' je třeba počítat za použití sazeb roku 2008 (tedy 19 % a 9 %) a zvolit koeficient k jako podíl teoretického výnosu za rok 2007 s použitím sazeb roku 2008 a skutečného inkasa za rok 2008, což je konkrétně 87,8 %. Tento postup je možno zvolit, protože použití sazeb roku 2008 na plnění roku 2007 zohlední změnu sazeb, ke které v roce 2008 došlo, takže korekční koeficient zohledňuje jednak výše uvedený rozdíl mezi skutečným základem DPH a teoretickým základem DPH a jednak ekonomický vývoj mezi roky 2008 a 2007.

4.3.3 Osvobození osob

Pro kvantifikaci osvobození je třeba vzít v úvahu, že po zrušení osvobození začnou podnikatelé poskytující doposud osvobozená plnění uplatňovat na své výstupy daň z přidané hodnoty a současně začnou mít nárok na odpočet daně na vstupu. Základ daně je tedy třeba zúžit o nákupy daných osob, kde dosud nebyl nárok na odpočet daně na vstupu a po zrušení osvobození již nebude, a současně zohlednit fakt, že plnění poskytovaná těmito osobami již nebudou osvobozená, ale budou podléhat základní sazbě, ve výši průměrné efektivní sazby pro plnění zařazená v příslušném kódu SKP. Opět platí, že pro výnos DPH jsou podstatná pouze plnění od těchto osob, kde kupující nemá nárok na odpočet daně.

4.3.4 Osvobození plnění

Jak bylo zmíněno výše (viz 4.3.1), z tabulek dodávek a užití a s využitím údajů ze Souhrnného výkazu lze získat údaje o podílech jednotlivých dvoumístných kódů OKEČ, kde se nachází osvobozená plnění.

Tabulky dodávek a užití obsahují i údaj o hrubé přidané hodnotě daného sektoru, která vychází z výše mezd a platů a výše zisku. Tu je možno vzít jako přibližnou hodnotu základu daně, který by po zrušení osvobození začal podléhat základní sazbě, místo toho, byla identifikována výše vstupů do těchto sektorů a výstupů z nich. Výši úlevy ve formě osvobození pro daný sektor tedy mohu vyjádřit následující rovnicí.

$$DÚ = k \cdot ph_{\text{sektor}} \cdot \tau^{\approx} \quad (45)$$

kde

- k představuje korekční koeficient,
- ph_{sektor} představuje hrubou přidanou hodnotu v daném sektoru označeném kódem OKEČ,
- τ^{\approx} představuje základní sazbu daně.

Vzhledem k tomu, že data z tabulek dodávek a užití jsou z roku 2007, použil jsem tempo růstu nominálního HDP za rok 2008 ve výši 4,3 % jako odhad růstu ve všech sektorech a tímto tempem vynásobil odhady daňových úlev za rok 2007.

4.4 Kvantifikované daňové úlevy

Jak bylo zmíněno (viz 3.5) výše, seznam identifikovaných daňových úlev je uveden v přílohách č. 1 až 3, kde jsou uvedeny i jejich kvantifikace.

Při uvádění souhrnných čísel kvantifikací daňových úlev je v první řadě třeba mít na paměti to, že je metodicky nesprávné provést pouhý součet výše kvantifikovaných úlev pro agregovanou výši těchto daňových úlev (viz 1.4.6). Jinými slovy, součet výše daňových úlev není ekvivalentní zrušení sečtených daňových úlev. Součet má tedy omezenou vypovídací hodnotu, lze ho však použít pro představu o celkových distorzích způsobených daňovým systémem. Součet všech identifikovaných daňových úlev, u nichž je cílem podpora jiných politik a které se podařilo kvantifikovat, činí 120,2 mld. Kč. Součet všech identifikovaných daňových úlev, u nichž je cílem zvýšení efektivity daňového systému a které se podařilo kvantifikovat, činí 98,1 mld. Kč. Součet všech identifikovaných daňových úlev, u nichž je cílem jak podpora jiných veřejných politik, tak zvýšení efektivity daňového systému a které se podařilo kvantifikovat, činí 178,7 mld. Kč. Absolutně největší položkou je základní sleva na dani 24 840 Kč na poplatníka, jejíž výši lze kvantifikovat na 124,2 mld. Kč. Tato daňová úleva byla zařazena do třetí skupiny a po jejím zrušení by bylo třeba zajistit zohlednění principu platební schopnosti jiným způsobem, takže by zřejmě nedošlo k významnému zvýšení daňového výnosu.

Současně je třeba zmínit, že vzhledem k použité metodě ušlých příjmů nepředstavují výše uvedené částky, ale ani jednotlivé individuální částky, odhad zvýšení daňových výnosů, ke kterému by došlo, pokud by daná daňová úleva či daňové úlevy byly zrušeny.

Protože nejpodstatnější pro další analýzy jsou daňové úlevy, které slouží k podpoře cílů jiných veřejných politik, obsahuje tabulka 12 pro lepší ilustraci 20 fiskálně nejvýznamnějších úlev z této skupiny.

Tabulka 12: Dvacet největších daňových úlev, jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik

Daňová úleva	výše daňové úlevy (mil. Kč)
DPH1.12 Snížená sazba DPH	54 715,6
DPH1.2 Osvobození nájmu nemovitostí bez nároku na odpočet	29 770,2
DPFO1.7 Osvobození stravování poskytovaného zaměstnavatelem	5886,0
DPPO1.2 Osvobození příjmů ze vsazených částek z loterií	5404,1
DPFO1.17 Odpočet úroků z úvěru pro financování bydlení od základu daně	5170,5
DPH1.3 Osvobození provozování loterií bez nároku na odpočet	2391,2
DPFO1.19 Osvobození zvýhodnění veřejné dopravy	2086,2
DPPO1.16 Investiční pobídky u právnických osob	2044,0
DPH1.1 Osvobození poštovních služeb bez nároku na odpočet	1964,3
DPFO1.8 Osvobození plnění z FKSP, ze sociálního fondu a ze zisku	1536,8
DPFO1.3 Osvobození úroků z vkladů ze stavebního spoření	1203,9
DPPO1.12 Sleva na dani za zaměstnávání osob se zdravotním postižením	1033,0
DPPO1.9 Odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně	972,7
DPFO1.18 Odpočet příspěvků na penzijní připojištění od základu daně	936,5
DPFO1.15 Osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění	919,2
DPPO1.7 Odpočet od základu daně pro neziskové subjekty	881,6
DPFO1.16 Odpočet darů od základu daně u fyzických osob	616,1
DPPO1.11 Odpočet vypořádání majetkových podílů od základu daně	489,9
DPPO1.8 Odpočet darů od základu daně u právnických osob	489,1
DPPO1.13 Sleva na dani za zaměstnávání osob s těžším zdrav. postižením	479,0
DPH1.9 Osvobození mezinárodní osobní dopravy s nárokem na odpočet	281,7
Ostatní	881,6
Celkem	120 153,2

Závěr

Hlavním cílem práce byla identifikace a kvantifikace daňových úlev v České republice. K tomu účelu byla nejprve prozkoumána teoretická a praktická východiska, tj. dosavadní akademická literatura na toto téma, způsoby, jakým jsou daňové úlevy analyzovány jednotlivými státy v rámci výkazů daňových úlev, a dokumenty mezinárodních institucí z této oblasti. Ze shromážděných podkladů lze učinit závěr, že analýza daňových úlev nemá jednu ustálenou široce akceptovanou podobu, ale že záleží na autorovi. Řada aspektů analýzy daňových úlev je již od počátku podrobováno kritice zejména v tom duchu, že je to skrytý nástroj, který má vládě usnadnit rušení daňových úlev a zvyšování daní.

Poté byly shromážděny základní charakteristiky daňových úlev z hlediska jejich forem a z hlediska účelu a dále argumenty ve prospěch zavádění daňových úlev a proti němu. Argumentů v neprospěch daňových úlev lze najít více, což předznamenává pravděpodobný výsledek posouzení oprávněnosti existence daňových úlev, tedy zejména těch, jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik.

Po tomto úvodu bylo přikročeno k identifikaci daňových úlev, k navržení metod jejich kvantifikace a k analýze datových zdrojů vhodných k provedení odhadů výše jednotlivých konkrétních daňových úlev. Tato práce splnila svůj hlavní cíl, když bylo u daní z příjmů a u daně z přidané hodnoty identifikováno celkem 210 daňových úlev.

Uvedená skupina 210 daňových úlev však není homogenní. Normativní analýzou, která je do jisté míry nutně subjektivní, byly daňové úlevy rozděleny do tří základních skupin, u nichž se budou lišit i doporučení pro fiskální politiku.

První skupinou jsou daňové úlevy, jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik, než je politika daňová. Jedná se o 57 daňových úlev, které dohromady představují zhruba 120 mld. Kč ušlých příjmů. Nejvýznamnější položkou je snížená sazba DPH s výší téměř 55 mld. Kč. Tyto daňové úlevy jsou v zásadě ekvivalenty přímých výdajů, navíc výdajů mandatorních, neboť na ně každý poplatník má zákonný nárok. Pro tvůrce fiskální politiky lze doporučit posuzování jejich působení spolu s výdaji s obdobným účinkem. Bez znalosti o alespoň odhadnuté výši podpory poskytované prostřednictvím daní, není možné správně zhodnotit ani příslušný výdajový program. Pravidelné sledování daňových úlev z této skupiny a vyhodnocování jejich dopadů je cestou ke zvýšení efektivity veřejných financí. Všechny tyto daňové úlevy by měly být pravidelně podrobovány testu oprávněnosti. Pokud bude shledáno, že jejich deklarovaný cíl nenaplnují, nebo naplnují neefektivně (zejména díky příliš vysokým administrativním a vyvolaným nákladům či příliš velkým ekonomickým distorzím, které způsobují), případně, že došlo ke změně vládní politiky a daný cíl již nemá dostatečnou prioritu, mělo by dojít ke zrušení dané daňové úlevy. I když otázka rušení daňových úlev není triviální, domnívám se, že důsledně provedená analýza by u většiny úlev z této skupiny doporučila jejich zrušení. Zrušení těchto daňových úlev rozšíří základ daně a přinese dodatečné příjmy veřejným rozpočtům. Ty lze použít buď ke snížení deficitu, snížení daňové sazby či k financování výdajového programu, který bude efektivněji dosahovat cíle zrušené daňové úlevy. Zavádění nových daňových úlev z této skupiny by mělo předcházet stejné zvážení všech výše uvedených aspektů.

Druhou skupinou daňových úlev jsou daňové úlevy, jejichž cílem je zvýšení efektivity daňového systému. Osvobozují např. malé či nulové příjmy, příjmy z veřejných rozpočtů či jiným způsobem snižují administrativní a vyvolané náklady. Jde o velké množství 118 daňových úlev vesměs s malým dopadem, výjimkou je pouze osvobození sociálních dávek, které jsou fiskálně významná. Zrušení těchto daňových úlev nepřinese významné dodatečné daňové příjmy, a zpravidla přinese nutnost zvýšení přímých výdajů a/nebo administrativních či vyvolaných výdajů. I tak je ale možno posuzovat jejich racionalitu a zkoumat, zda skutečně vedou ke zvýšení efektivity daňového systému nebo zda jen zbytečně komplikují daňový systém.

Třetí, nejmenší skupina obsahuje celkem 35 daňových úlev. U těchto daňových úlev lze sledovat jak rysy podpory jiných veřejných politik, tak zvýšení efektivity daňového systému. Nejvýznamnější položkou je základní sleva na dani, jejíž dopad lze odhadnout na zhruba 120 mld. Kč. Na jednu stranu lze tuto slevu považovat za nástroj, který zohledňuje platební schopnost jednotlivých poplatníků tím, že efektivně nezdaňuje nejnižší příjmy. Na druhou stranu je možno tuto slevu považovat za svým způsobem sociální dávku, která každému poplatníkovi zajišťuje určitý příjem. Obdobné dvojí působení lze popsat i u ostatních daňových úlev. Z hlediska tvorby politiky zde také doporučení pro první dvě skupiny, tj. jak posuzování jejich nákladů a přínosů, jejich efektivity, účelnosti a jejich vzájemného působení s výdajovými programy, tak jejich dopad na zvýšení efektivity daňového systému. Ze zrušení daňových úlev z této skupiny nelze očekávat významné přínosy, resp. přínosy by byly doprovázeny dodatečnými přímými výdaji a administrativními a vyvolanými náklady.

U všech daňových úlev je možno uvažovat nejen o zrušení, ale i o změně formy. Důležitá je tato otázka např. u slev na dani, které jsou s výjimkou slevy na dani na dítě využitelné pouze do výše daně. Plná využitelnost slevy na dani na dítě jí ještě více přibližuje sociální dávce. Otázka souběhu s přídatky na děti je pak ještě o to významnější.

Pro všechny daňové úlevy bez rozdílu lze vyslovit doporučení jejich pravidelné základní analýzy, resp. pravidelné publikování výkazu daňových úlev, jako je tomu ve většině vyspělých států a jak doporučují mezinárodní instituce.

Hlavním přínosem této práce je úvodní úplná analýza daňových úlev spočívající v identifikaci a kvantifikaci daňových úlev pro tři nejvýznamnější daně. Tato analýza a z ní vzešlý přehled daňových úlev může napomoci tvůrcům fiskální politiky k větší fiskální disciplíně a informovanosti při zavádění nových nebo rušení stávajících daňových úlev a tím ke zvýšení efektivity veřejných financí a zlepšení daňové politiky České republiky.

Do budoucna bude vhodné, jak bylo zmíněno výše, pokud tyto výkazy budou pravidelně sestavovány a publikovány. Přitom je možno dosáhnout řady zlepšení jako je identifikace datových zdrojů, které umožní odhad i těch daňových úlev, u kterých se to v této práci nepodařilo, dále je to rozšíření na daňové úlevy u dalších daní, které nebyly v této práci zahrnuty, případně i u sociálního a zdravotního pojistného, i když to nebývá v mezinárodním kontextu zvykem. Dalším možným zlepšením do budoucna je zlepšení metod kvantifikace daňových úlev. Jednak by bylo vhodné použít alespoň pro nejvýznamnější daňové úlevy metodu dodatečných příjmů a jednak nevycházet pouze z agregovaných údajů, ale využít mikrosimulace. Základem těchto simulací jsou data z daňových přiznání, tzn. že s ohledem na ochranu daňového tajemství bude třeba tyto mikrosimulace provádět v rámci veřejné správy.

Daňové úlevy mají i další aspekty, které je vhodné do budoucna zkoumat. Další výzkum by mohl probíhat zejména u nejvýznamnějších daňových úlev a zaměřit by se mohl na distribuční dopady či behaviorální efekty, bez jejichž znalosti nelze používat metodu dodatečných příjmů. K výzkumu distribučních i behaviorálních dopadů je třeba pracovat s individuálními subjekty a to ať již s použitím statistických dat či experimentu.

Použitá literatura

- ALTSHULER, R., R. D. DIETZ (2008). *Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms*. NBER Conference „Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures“, June 2.
- AUSTRALIA, DEPARTMENT OF TREASURY (2010). *Tax Expenditures Statement 2009*. Department of Treasury, Canberra.
- BARTLETT, B. (2001). *The End of Tax Expenditures as We Know Them?* Tax Notes 92, Special Report (July 16), p. 413-22.
- BITTKER, B. I. (1969). *Accounting for Federal “Tax Subsidies” in the National Budget*. National Tax Journal, vol. 22, no. 2, June.
- BITTKER, B. I. (1969b). *The tax expenditure budget – A Reply to Professors Surrey & Hellmuth*. National Tax Journal, vol. 22, no. 4, Decemeber.
- BRATIĆ, V. (2006). *Tax Expenditures: A Theoretical Review*. Institute of Public Finance, Zagreb, June.
- BURMAN, L., E. TODER, C. GEISLER (2008). *How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?* The Urban–Brookings Tax Policy Center, Discussion Paper No. 31, December.
- CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (2004). *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections*. Department of Finance, Ottawa.
- CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (2009). *Tax Expenditures and Evaluations 2009*. Department of Finance, Ottawa.
- CARASSO, A., C. E. STEUERLE (2003). *Tax Expenditures: Revenue Loss Versus Outlay Equivalents*. Tax Notes, October 13.
- CITIZEN FOR TAX JUSTICE (2009): *Judging Tax Expenditures. Spending Programs Buried within the Nation’s Tax Code Need to be Reviewed*. Citizen for Tax Justice, 13 November 2009.
- CRAIG, J. AND W. ALLEN (2001). *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Process: An International Perspective*. IMF Working Paper, Washington DC.
- DAVIE, B. F. (1994). *Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System*. National Tax Journal, vol. 47, no. 1, March.
- DELUCCHI, M., J. MURPHY (2006). *Tax Expenditures Related to the Production and Consumption of Motor Fuels and Motor Vehicles*. Report #18 in the series: The Annualized Social Cost of Motor-Vehicle Use in the United States, Based on 1990-1991 Data, Institute of Transportation Studies, University of California, Davis, rev. 1, August.
- DEUTSCHLAND, BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2010). *Zweiundzwanzigster Subventionsbericht*. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2007 – 2010, Bundesministerium der Finanzen, Berlin.
- DEUTSCHLAND, BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1967). *Erster Subventionsbericht*. Bundesministerium der Finanzen, Bonn.
- EISSA, N., H. HOYNES (2009). *Redistribution and Tax Expenditures: The Earned Income Tax Credit*. Paper for the conference on „Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures“, March 27-29, 2008.

- FOOKES C. (2009). *Spending through the Tax System: Tax Expenditures*. New Zealand Treasury, Policy Perspectives Paper 09/01, August, Wellington.
- FOSTER, J. D. (2004). *A Survey on Tax Expenditures*. Special Report Number 37, Tax Foundation, Washington DC, July 2004.
- FUEST, C., N. RIEDEL (2009). *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries*. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), Oxford University Centre for Business Taxation, 19 June.
- HAIG, R. (1921). *The concept of income: economic and legal aspects*. In Haig, R. ed.: *The Federal Income Tax*. Columbia University Press, New York
- HUANG, C., H. SHAW (2009). *New Analysis Shows "Tax Expenditures" Overall Are Costly and Regressive*. Center on Budget and Policy Priorities, Washington DC, 23 February, 2009.
- HUNGERFORD, T. L. (2006). *Tax Expenditures: Trends and Critiques*. CRS Report for Congress, Congressional Research Service, The Library of Congress, September 13.
- IMF (2007). *Manual on Fiscal Transparency*. Fiscal Affairs Department, IMF, Washington DC.
- JAMES, S., C. NOBES (2006). *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. Financial Times-Prentice Hall, New York.
- JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2008). *Rethinking Tax Expenditures*. Address by Edward D. Kleinbard, Chief of Staff, Joint Committee On Taxation to the Chicago-Kent College of Law Federal Tax Institute, May 1.
- KUBÁTOVÁ, K. (2009): *Daňová teorie: úvod do problematiky*. ASPI, Praha.
- LOGUE, K. (2000). *If Taxpayers Can't be Fooled, Maybe Congress Can: A Public Choice Perspective on the Tax Transition Debate*. Review of When Rules Change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity by D. Shaviro, University of Chicago Law Review 67, no. 4.
- MCKENNA, J. P. (1963). *Tax Loopholes: A Procedural Proposal*. National Tax Journal, 16.
- MINARIK J. (2009). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Presentation for Meeting of Senior Budget Officials [On-line], OECD, 4-5 June, Paris. [cit. 2. března 2010]
<http://www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_34119_42973088_1_1_1_1,00.html>
- MINISTERSTVO FINANCÍ (2010). *Makroekonomická predikce České republiky*. Ministerstvo financí, Praha, leden.
- OECD (1984). *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*. Report by the Committee on Fiscal Affairs, Paris.
- OECD (1996). *Tax Expenditures: Recent Experiences*. Paris.
- OECD (2004). *Best Practices Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*. 25th Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials, OECD, GOV/PGC/SBO(2004)6, 19 May, Paris.
- OECD (2009). *Tax Expenditures in OECD Countries*. 30th Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials [On-line], OECD, GOV/PGC/SBO(2009)8, 18 May, Paris [cit. dne 2. března 2010]
<http://www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_34119_42973088_1_1_1_1,00.html>
- ÖSTERREICH, BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (2009). *Förderungsbericht 2008*. Bericht der Bundesregierung gemäß § 54 BHG, Bundesministerium für Finanzen, Wien.
- PAVLÁTOVÁ, A. (2008). *Daňové výdaje*. Diplomová práce, Vysoká škola ekonomická, Fakulta financí a účetnictví, Praha.

- PECHMAN, J. A. (1957). *Erosion of the Individual Income Tax*. National Tax Journal, vol. 10, no. 1, p. 1-25.
- POLACKOVA BRIXI, H., C. VALENDUC AND Z. L. SWIFT EDS. (2004). *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Expenditures through the Tax System*. The World Bank, New York.
- PUDIL, P., V. VYBÍHAL, L. VÍTEK, J. PAVEL (2004). *Zdanění a efektivnost*. Eurolex Bohemia, Praha.
- RÉPUBLIQUE FRANÇAISE (2009). *Projet de loi de finances pour 2010*. Évaluation des voies et moyens, Tome II, Dépenses fiscales, Paris.
- SHANNON, H. A. (1986). *The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison*. 33 Tax Notes 201.
- SHAVIRO, D. N. (2004). *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*. Tax Law Review, 57:2.
- SCHANZ, G. VON (1896): *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*. Finanzarchiv 13.
- SIMONS, H. C. (1938). *Personal Income Taxation*. University of Chicago Press, Chicago.
- SKOLEK, T. (2006). *Daňové výdaje (Tax Expenditures)*. Diplomová práce, Masarykova univerzita, Ekonomicko správní fakulta, Brno.
- SURREY, S. S. AND W. F. HELLMUTH (1969). *The tax expenditure budget – response to Professor Bittker*. National Tax Journal, vol. 22, no. 4, December.
- SURREY, S. S. (1973). *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Harvard University Press.
- SURREY, S. S. AND P. R. MCDANIEL EDS. (1985). *International Aspects of Tax Expenditure*. Kluwer Law and Taxation, Deventer.
- TODER, E. J., B. H. HARRIS, K. LIM (2009). *Distributional Effects of Tax Expenditures*. Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution, Washington, DC.
- UEMURA, T. (2009). *An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Tax from the Viewpoint of the Fiscal Transparency*. Government Auditing Review, Volume 16 (2009.3).
- UNITED KINGDOM, HM TREASURY (2009). *Tax ready reckoner and tax reliefs*. HM Treasury, HM Revenue & Customs, London, December.
- UNITED STATES DEPARTMENT OF THE TREASURY (1969). *Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968*. Government Printing Office, Washington, D.C.
- UNITED STATES, OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET (2009). *Analytical Perspectives*. Budget of the U.S. Government, Fiscal Year 2010, U.S. Government Printing Office, Washington DC.
- VANČUROVÁ, A., L. LÁCHOVÁ (2010). *Daňový systém ČR 2010*. 1. VOX, Praha.
- WAGNER, R. E. (1979). *The Tax Expenditure Budget: An Exercise in Fiscal Impressionism*. Government Finance Brief No. 29, Tax Foundation, Inc., February.

Metodická poznámka k přílohám 1 až 3

Odhady výše daňových úlev jsou uváděny v mil. Kč.

Následující symboly jsou použity u odhadu výše daňové úlevy s uvedeným významem:

0	znamená to, že na základě předpokladů lze uvažovat s nulovou výší;
0,0	znamená to, že dostupná data vedou k odhadu menšímu než 0,05, tedy po zaokrouhlení na jedno desetinné místo 0,0;
n.d.	znamená to, že nejsou dostupná data, k provedení odhadu ani pro přijetí příslušných předpokladů.

Následující symboly jsou použity u poznámky k odhadu výše daňové úlevy s uvedeným významem:

n.d.	znamená to, že není dostupný zdroj dat pro odhad výše daňové úlevy. Pokud je i přesto odhad daňové úlevy uveden, znamená to, že existují jiné zdroje dat, na základě nichž je možno přijmout předpoklady o výši daňové úlevy, tyto zdroje dat jsou pak uvedeny v poznámce k odhad;
- pomlčka	znamená to, že zdroj dat nebyl hledán, protože bylo možno přijmout předpoklad o nulové výši daňové úlevy."

Příklad aplikace metody kvantifikace na konkrétním příkladě

Na příkladu daňové úlevy DPFO1.17 ukážeme postup aplikace metody popsané v kapitole **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů..** DPFO1.17 je odpočet úroků z úvěru pro financování bydlení od základu daně. Jedná se o odčitatelnou položku od základu daně, použijeme tedy postup popsaný v části **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů..**, konkrétně rovnici (7), kam dosadíme rovnici (8).

$$DÚ = ODPDAP \cdot \frac{n}{n_{dap}} \cdot T^e$$

kde

- *ODPDAP* představuje celkovou výši odčitatelné položky uplatněné těmi poplatníky, kteří podali daňové přiznání, z databáze Ministerstva financí lze zjistit, že v roce 2008 se jednalo o 11 909 mil. Kč,
- *n* představuje celkový počet fyzických osob, které jsou poplatníky DPFO, konkrétně je použit údaj o počtu zaměstnanců a podnikatelů ve výši 5 003 tisíce osob,
- *n_{dap}* představuje počet subjektů, které podaly daňové přiznání, v roce 2008 jich bylo 1 728 478.
- *T^e* představuje průměrnou efektivní sazbu daně za všechny poplatníky, jak je uvedeno v části 4.1.6, budeme používat hodnotu 15 %.

Po dosazení uvedených hodnot dostaneme odhad výše daňové úlevy dosahující 5 170,5 mil. Kč. V seznamu jednotlivých daňových úlev jsou uvedeny už jen výsledné odhady výše daňových úlev, případně některé údaje, které byly k odhadu použity, nikoliv hodnoty jako je např. průměrná mezní sazba daně, které byly diskutovány v kapitole 4.

Seznam daňových úlev u DPFO v roce 2008

1. Daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik

DPFO1.1 Osvobození příjmů z malých a šetrných elektráren

Podrobný popis: Osvobození příjmů z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na výrobu biologicky degradovatelných látek, zařízení na využití geotermální energie v kalendářním roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech.

Odhad výše: n.d. *Zákonné ustanovení:* § 4 odst. 1 písm. e)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.2 Osvobození plnění nejbližším pozůstalým z FKSP a ze sociálního fondu

Podrobný popis: Osvobození nepeněžního plnění, sociální výpomoci poskytované zaměstnavatelem z FKSP a ze sociálního fondu nejbližším pozůstalým.

Odhad výše: n.d. *Zákonné ustanovení:* § 4 odst. 1 písm. k)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad je uveden svodně za všechna plnění z FKSP u daňové úlevy DPFO1.8.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.3 Osvobození úroků z vkladů ze stavebního spoření

Podrobný popis: Osvobození úroků z vkladů ze stavebního spoření, včetně úroků ze státní podpory podle zákona č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření.

Odhad výše: 1203,9 *Zákonné ustanovení:* § 4 odst. 1 písm. s)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z údaje Zprávy o vývoji finančního trhu v roce 2008, Ministerstvo financí, kde je uvedeno, že objem vkladů na stavebním spoření činil ke konci roku 2008 zhruba 401,3 mld. Kč. Výši výnosů z těchto vkladů lze odhadnout na 2 %, z čehož vyčkázi objem úroků ve výši 8026 mil. Kč.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.4 Osvobození výnosů z vázaných rezerv

Podrobný popis: Osvobození výnosů z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, stanou-li se příjmem zvláštního vázaného účtu podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Odhad výše: n.d. *Zákonné ustanovení:* § 4 odst. 1 písm. zm)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.5 Osvobození příjmů dlužníků při reorganizaci

Podrobný popis: Osvobození příjmu podle § 7 plynoucího dlužníkovi ve zdaňovacím období, kdy bylo rozhodnuto o povolení reorganizace podle zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, a v jednom zdaňovacím období následujícím bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace, pokud v něm nedošlo ke skončení reorganizace.

Odhad výše: n.d. *Zákonné ustanovení:* § 4 odst. 1 písm. zn)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.6 Vynětí náhrad cestovních výdajů

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné např. částí sedmou hlavou třetí zákoníku práce pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.

Odhad výše: 188,8

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 7 písm. a)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z počtu zaměstnanců v roce 2008, který činil 4 196 tisíc a z předpokladu, že 10 % zaměstnanců jezdí na služební cesty, v průměru na 5 dní ročně, náhrada stravného je 60 Kč na jednu cestu. Ostatní náhrady nejsou zohledněny, protože zaměstnanec by si příslušný výdaj odečetl od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. Náklady na stravování by bylo možno zohlednit pouze u zahraničních cest, kde náklady na stravování výrazně převyšují náklady v tuzemsku.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.7 Osvobození stravování poskytovaného zaměstnavatelem

Podrobný popis: Osvobození hodnoty stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů.

Odhad výše: 5886,0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. b)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z toho, že 3 mil. zaměstnanců využívají stravenky či závodní stravování (zdroj: Makroekonomická analýza efektivity stravenkových systémů z pohledu fiskálních přínosů v ČR, VŠE) a z předpokladu, že zaměstnanec dostává průměrný příspěvek ve výši 60 Kč a že odpracuje 218 dní (35 dní je odečteno z celkového fondu pracovní doby za rok 2008 z důvodu dovolených a nemoci).

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.8 Osvobození plnění z FKSP, ze sociálního fondu a ze zisku

Podrobný popis: Osvobození nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům z FKSP ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok.

Odhad výše: 1536,8

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. g)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z předpokladu, že FKSP tvoří 2 % z objemu mezd státních zaměstnanců, který dosáhl v roce 2008 výše 280 mld. Kč (zdroj: Makroekonomická predikce, Ministerstvo financí), a 1 % u objemu mezd v soukromém sektoru, přičemž plnění dostává jedna polovina zaměstnanců, zbytek nic. Mzdy v roce 2008 činily celkem 1245 mld. Kč (zdroj: Makroekonomická predikce, Ministerstvo financí).

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.9 Osvobození zvýhodnění veřejné dopravy poskytované zaměstnavateli v tomto oboru

Podrobný popis: Osvobození zvýhodnění poskytovaných zaměstnavatelem provozující veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek.

Odhad výše: 75,0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. e)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z předpokladu 100 tisíc zaměstnanců v oboru veřejné dopravy, kteří celkem získali zvýhodnění ve výši 5000 Kč. (V oboru dopravy pracuje celkem 185,5 tisíce osob, zdroj: Ročenka dopravy, Ministerstvo dopravy. České dráhy měly v roce 2008 celkem 48 592 zaměstnanců, roční volná jízdenka stojí 22 000 Kč pro první třídu, roční zaměstnanecká režijní jízdenka stojí 250 Kč, zdroj: Výroční zpráva ČD za rok 2008. Dopravní podnik hl. m. Prahy MHD měl v roce 2008 celkem 11 518 zaměstnanců, roční jízdenka stojí 6100 Kč, roční zaměstnanecká jízdenka stojí 50 Kč, zdroj: Výroční zpráva DPP za rok 2008.)

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.10 Osvobození darů z FKSP, ze sociálního fondu a ze zisku

Podrobný popis: Osvobození hodnoty nepeněžních darů poskytovaných z FKSP podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o FKSP u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance.

Odhad výše: 0 *Zákonné ustanovení:* § 6 odst. 9 písm. g)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad je uveden svodně za všechna plnění z FKSP u daňové úlevy DPFO1.8.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.11 Osvobození mzdového vyrovnání v hornictví

Podrobný popis: Osvobození mzdového vyrovnání vypláceného podle § 7 odst. 2 vyhlášky č. 19/1991 Sb., o pracovním uplatnění a hmotném zabezpečení pracovníků v hornictví dlouhodobě nezpůsobilých k dosavadní práci, ve výši rozdílu mezi dávkami nemocenského pojištění.

Odhad výše: 0 *Zákonné ustanovení:* § 6 odst. 9 písm. j)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Vyhláška byla zrušena v roce 2003.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.12 Osvobození zvýhodněných půjček z FKSP, ze sociálního fondu a ze zisku

Podrobný popis: Osvobození peněžních zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem z FKSP podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o FKSP a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1 000 000 Kč na bytové účely a do výše 200 000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace.

Odhad výše: 0 *Zákonné ustanovení:* § 6 odst. 9 písm. l)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad je uveden svodně za všechna plnění z FKSP u daňové úlevy DPFO1.8.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.13 Osvobození odstupného v hornictví

Podrobný popis: Osvobození odstupného podle vyhlášky č. 19/1991 Sb., o pracovním uplatnění a hmotném zabezpečení pracovníků v hornictví dlouhodobě nezpůsobilých k dosavadní práci, vypláceného pracovníkům přeráženým nebo uvolněným ze zdravotních důvodů pro pracovní riziko, nemoc z povolání, pracovní úraz nebo onemocnění vznikající nebo se zhoršující vlivem pracovního prostředí.

Odhad výše: 0 *Zákonné ustanovení:* § 6 odst. 9 písm. n)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Vyhláška byla zrušena v roce 2003.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.14 Osvobození sociální výpomoci z FKSP, ze sociálního fondu a ze zisku

Podrobný popis: Osvobození příjmů do výše 500 000 Kč poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální výpomoc zaměstnanci v přímé souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav, 65) za předpokladu, že tyto příjmy jsou vypláceny z FKSP nebo ze sociálního fondu za obdobných podmínek u zaměstnavatelů, na které se předpis o FKSP nevztahuje, nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Odhad výše: 0 *Zákonné ustanovení:* § 6 odst. 9 písm. o)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad je uveden svodně za všechna plnění z FKSP u daňové úlevy DPFO1.8.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.15 Osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnance

Podrobný popis: Osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se zaměstnanec plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti, na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zákona č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu EU nebo EHP, za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Toto platí v případech, kdy má právo na plnění z pojistných smluv soukromého životního pojištění pojištěný zaměstnanec, a je-li pojistnou událostí smrt pojištěného, osoba určená podle zvláštního právního předpisu o pojistné smlouvě, kromě zaměstnavatele, který hradil pojistné.

Odhad výše: 919,2

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. p)

Zdroj dat: Zpráva o vývoji finančního trhu za rok 2008, Ministerstvo financí, hodnota příspěvků je 6128 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.16 Odpočet darů od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právními osobami se sídlem na území České republiky, jakož i právními osobami, které jsou pořadatelé veřejných sbírek podle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu, a nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrzené zdravotními pojišťovnami nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky uvedené v § 33 vyhlášky č. 182/1991 Sb., kterou se provádí zákon o sociálním zabezpečení nejvýše do částky nehrzené příspěvkem ze státního rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč.

Odhad výše: 616,1

Zákonné ustanovení: § 15 odst. 1, 2

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota darů uplatněných prostřednictvím daňových přiznání je 1419 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.17 Odpočet úroků z úvěru pro financování bydlení od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně se odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou nebo pobočkou zahraniční banky v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb, pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo bytu ve vlastnictví podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, prováděnou v rámci podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo pro účely pronájmu.

Odhad výše: 5170,5

Zákonné ustanovení: § 15 odst. 3, 4

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota úroků uplatněných prostřednictvím daňových přiznání je 11 909 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.18 Odpočet příspěvků na penzijní připojištění od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně ve zdaňovacím období lze odečíst příspěvek zaplacený poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijním fondem. Částka, kterou lze takto odečíst, se rovná úhrnu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem na zdaňovací období sníženému o 6 000 Kč. Maximální částka, kterou lze takto odečíst za zdaňovací období, činí 12 000 Kč.

Odhad výše: 936,5

Zákonné ustanovení: § 15 odst. 5

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota příspěvků uplatněných prostřednictvím daňových příznání je 2157 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.19 Odpočet příspěvků na životní pojištění od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně za zdaňovací období lze odečíst poplatníkem zaplacené pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zákona č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru za předpokladu, že výplata pojistného plnění (důchodu nebo jednorázového plnění) je ve smlouvě sjednána až po 60 měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu dosáhne poplatník věku 60 let, a u pojistné smlouvy s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití navíc za předpokladu, že pojistná smlouva s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou od 5 do 15 let včetně má sjednanou pojistnou částku alespoň na 40 000 Kč a pojistná smlouva s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou nad 15 let má sjednanou pojistnou částku alespoň na 70 000 Kč. Maximální částka, kterou lze odečíst za zdaňovací období, činí v úhrnu 12 000 Kč, a to i v případě, že poplatník má uzavřeno více smluv s více pojišťovnami.

Odhad výše: 2086,2

Zákonné ustanovení: § 15 odst. 6

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota příspěvků uplatněných prostřednictvím daňových příznání je 4805 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.20 Odpočet členských příspěvků odborové organizaci od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně lze odečíst zaplacené členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace odborové organizaci, která podle svých stanov obhájí hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců v rozsahu vymezeném § 18 a násl. zákoníku práce. Takto lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6, s výjimkou příjmů podle § 6 zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně, maximálně však do výše 3 000 Kč za zdaňovací období.

Odhad výše: 67,7

Zákonné ustanovení: § 15 odst. 7

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota příspěvků uplatněných prostřednictvím daňových příznání je 156 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.21 Odpočet úhrady zkoušek ověřujících výsledky dalšího vzdělávání od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně ve zdaňovacím období lze odečíst úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání, pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaj podle § 24 poplatníkem s příjmy podle § 7, nejvýše však 10 000 Kč. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze za zdaňovací období odečíst až 13 000 Kč, a u poplatníka, který je osobou s těžším zdravotním postižením, až 15 000 Kč.

Odhad výše: 0,9

Zákonné ustanovení: § 15 odst. 8

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota úhrad uplatněných prostřednictvím daňových příznání je 2 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Toto opatření je možno též považovat za umožnění odpočtu výdajů vynaložených k dosažení, udržení a zajištění příjmů zaměstnancem, pak by nebylo klasifikováno jako daňová úleva.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.22 Odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně

Podrobný popis: Od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Odhad výše: 4,8

Zákonné ustanovení: § 34 odst. 4

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota výdajů na výzkum a vývoj uplatněných prostřednictvím daňových přiznání je 32 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Tuto odčitatelnou položku je možno uplatňovat pouze prostřednictvím daňových přiznání, nikoliv prostřednictvím zaměstnavatele.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.23 Odpočet vypořádání majetkových podílů v družstvech od základu daně

Podrobný popis: Poplatník může dále od základu daně odečíst 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, (dále jen „majetkový podíl“), nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky vzniklé z titulu vypořádání majetkového podílu. Odpočet lze uplatnit v jednom zdaňovacím období nebo postupně ve více zdaňovacích obdobích, nejpozději však do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2009.

Odhad výše: 4,2

Zákonné ustanovení: § 34 odst. 9

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota vypořádání uplatněných prostřednictvím daňových přiznání je 28 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Tato daňová úleva je vykazována v součtu s úlevou DPFO1.24. Tuto odčitatelnou položku je možno uplatňovat pouze prostřednictvím daňových přiznání, nikoliv prostřednictvím zaměstnavatele.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.24 Odpočet vypořádání majetkových podílů od základu daně

Podrobný popis: Poplatník může dále od základu daně odečíst 50 % částky, kterou ve zdaňovacím období vypořádá v peněžní nebo v nepeněžní formě oprávněným osobám jejich majetkový podíl nebo kterou poplatník v průběhu zdaňovacího období uhradí jako postupník oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky vzniklé z titulu vypořádání tohoto majetkového podílu. To se nevztahuje na postupníka, který pohledávku vzniklou z titulu majetkového podílu dále postoupil. Takto lze postupovat naposledy za zdaňovací období, které započalo v roce 2009.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 34 odst. 10

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Je vykazováno svodně s úlevou DPFO1.23.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.25 Sleva na dani za zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 1 písm. a)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.26 Sleva na dani za zaměstnávání osob s těžším zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 1 písm. b)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.27 Sleva na dani za zahájení provozu registrační pokladny

Podrobný popis: Sleva na dani pro poplatníky, kteří do 30. června 2006 zahájí provoz registrační pokladny podle zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, se daň za zdaňovací období, ve kterém tuto registrační pokladnu pořídili, snižuje o polovinu její pořizovací ceny, maximálně však o 8 000 Kč na jednu pokladnu. Slevu na daň lze uplatnit jen při prvním zahájení provozu registrační pokladny. Sleva na dani pro poplatníky, kteří jsou povinnými subjekty podle zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a do 31. prosince 2006 provedli technické zhodnocení jimi dosud používané pokladny ke splnění podmínek stanovených zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, se daň za zdaňovací období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno (§ 33), snižuje o 30 % hodnoty technického zhodnocení, maximálně však o 4 000 Kč na jednu pokladnu.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 6, 7

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: Tato daňová úleva je vykazována svodně s investičními pobídkami (DPFO1.28). Odhad vychází z předpokladu, že slevy na zahájení provozu registrační pokladny již nebyly v roce 2008 uplatňovány a že celá hodnota slevy se vztahuje na investiční pobídky.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPFO1.28 Investiční pobídky

Podrobný popis: Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se podle § 40 a 40b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jako poplatník, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, a to ve výši daně vypočtené podle § 16 z dílčího základu daně (§ 7). Výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.

Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, která se vypočte podle vzorce $S1 - S2$, přičemž a) $S1$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; výše této částky se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, b) $S2$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Obdobně se postupuje při úpravě částky $S2$, přechází-li poplatník na hospodářský rok.

Odhad výše: 4,0

Zákonné ustanovení: § 35a, § 35b

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: Viz DPFO1.27.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

2. Daňové úlevy jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému

DPFO2.1 Vynětí příjmů z privatizace

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 3 odst. 4 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: V roce 2008 již privatizace neprobíhala.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.2 Vynětí příjmů z restitucí

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou příjmy získané vydáním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností např. podle zákona č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, zákona č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, zákona č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech.

Odhad výše: 23,5

Zákonné ustanovení: § 3 odst. 4 písm. a)

Zdroj dat: Výroční zpráva o činnosti Pozemkového fondu České republiky za rok 2007; Státní závěrečný účet za rok 2008, příloha Informace o postupu privatizace a o stavu a použití prostředků vedených na zvláštních účtech, celková hodnota příjmů z restitucí za rok 2008 činí 156,4 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.3 Vynětí darů provozovatelům školských a zdravotnických zařízení

Podrobný popis: Předmětem daně u fyzických osob provozujících školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat, nebo ohrožených druhů zvířat, není příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním těchto činností.

Odhad výše: 0,8

Zákonné ustanovení: § 3 odst. 4 písm. a)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhadnuto na základě publikace Ekonomické informace ve zdravotnictví 2008, výše darů na pořízení investic provozovatelům zdravotnických zařízení činila (právníkům a fyzickým osobám dohromady) činila 218 mil. Kč (zdroj: Ekonomické informace ve zdravotnictví 2008, vydává Ústav zdravotnických informací a statistiky), pro fyzické osoby byl použit předpoklad výše darů 5 mil. Kč. Ostatní příjemci darů byli zanedbáni.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.4 Vynětí zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva

Podrobný popis: Předmětem daně není příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit dle článku 37 odst. 1 a článků 39 a 41 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, uveřejněné pod č. 209/1992 Sb.

Odhad výše: 0,1

Zákonné ustanovení: § 3 odst. 4 písm. d)

Zdroj dat: Rozsudky Evropského soudu pro lidská práva, v roce 2008 jich 7 přiznalo zadostiučinění fyzickým osobám v celkové výši 993 tis. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.5 Vynětí příjmů tuzemských au-pair v zahraničí

Podrobný popis: Předmětem daně není příjem plynoucí rezidentovi, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair).

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 3 odst. 4 písm. e)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.6 Vynětí příjmů zahraničních au-pair v tuzemsku

Podrobný popis: Předmětem daně není příjem plynoucí nerezidentovi, který vypomáhá s domácími pracemi v České republice za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair).

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 3 odst. 4 písm. e)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.7 Osvobození příjmů z prodeje movitých věcí

Podrobný popis: Osvobození příjmů z prodeje movitých věcí.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. c)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Vzhledem k tomu, že nemovitosti jsou zpravidla prodávány za nižší cenu, než za jakou byly nakoupeny, základ daně je v naprosté většině případů roven nule.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.8 Osvobození přijaté náhrady škody neobchodního majetku a nemajetkové újmy

Podrobný popis: Osvobození přijaté náhrady škody, náhrady nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody (netýká se majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku).

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. d)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by přijaté náhrady škod a plnění z pojištění nebyly osvobozeny, měl by jejich příjemce možnost odečítat si utrpěnou škodu od základu daně. Přijatá náhrada škody či plnění z pojištění zpravidla výši škody nepřesahuje. Přijatá náhrada nemajetkové újmy byla zanedbána.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.9 Osvobození cen ze soutěží

Podrobný popis: Osvobození cen z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, pokud se nejedná o spotřebitelskou loterii podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, cen ze sportovní soutěže v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním

Odhad výše: 7,5

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. f)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z předpokladu, že ročně uspořádá 1000 firem soutěž, přičemž v každé vyhraje 100 lidí ceny v průměru za 500 Kč.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.10 Osvobození ocenění v oblasti kultury

Podrobný popis: Osvobození ocenění v oblasti kultury např. podle nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných Ministerstvem kultury, nebo podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků.

Odhad výše: 0,3

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. f)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitoly 334 - Ministerstvo kultury za rok 2008, hodnota ocenění činí 2,1 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.11 Osvobození náhrad jako nápravy majetkových křivd

Podrobný popis: Osvobození náhrad přijatých v souvislosti s nápravou některých majetkových křivd např. podle zákona č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, zákona č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, zákona č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech.

Odhad výše: 35,2

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. g)

Zdroj dat: Výroční zpráva o činnosti Pozemkového fondu České republiky za rok 2007, hodnota náhrad činí 234,6 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.12 Osvobození prodejů přijatých náhrad jako nápravy majetkových křivd

Podrobný popis: Osvobození příjmů z prodeje nemovitostí, movitých věcí nebo cenných papírů vydaných např. podle zákona č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, zákona č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, zákona č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech.

Odhad výše: 7,0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. g)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z toho, že celkem bylo Pozemkovým fondem vydáno 9386,6 mil. Kč náhrad (zdroj: Výroční zpráva o činnosti Pozemkového fondu České republiky za rok 2007). Dále se předpokládá, že 5 % náhrad bylo prodáno v roce 2008 s průměrným ziskem 20 %.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.13 Osvobození příplatků k důchodu ke zmírnění křivd

Podrobný popis: Osvobození příplatků (příspěvků) k důchodu např. podle nařízení vlády č. 622/2004 Sb., o poskytování příplatku k důchodu ke zmírnění některých křivd způsobených komunistickým režimem v oblasti sociální, zákona č. 357/2005 Sb., o ocenění účastníků národního boje za vznik a osvobození Československa a některých pozůstalých po nich, o zvláštním příspěvku k důchodu některým osobám, o jednorázové peněžní částce některým účastníkům národního boje za osvobození v letech 1939 až 1945.

Odhad výše: 30,0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. g)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitoly 313 - Ministerstvo práce a sociálních věcí a kapitoly 306 - Ministerstvo obrany za rok 2008, hodnota příplatků činí 199,7 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.14 Osvobození úroků z dluhopisů vydaných pro nápravu křivd

Podrobný popis: Osvobození úroků ze státních dluhopisů vydaných v souvislosti s rehabilitačním řízením o nápravách křivd.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. g)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.15 Osvobození dávek a služeb z nemocenského pojištění

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě dávek a služeb z nemocenského pojištění.

Odhad výše: 4 810,8

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. h)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 313 - Ministerstvo práce a sociálních věcí za rok 2008, hodnota dávek činí 32 072, 2 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Pojištění na nemocenské pojistné lze považovat za náklad sloužící k dosažení příjmů z nemocenského pojištění. Pokud by u pojištěnců po dobu jejich pojištění platil režim zavedený v roce 2008, tj. že pojistné nelze odečítat od základu daně, bylo možno výši této daňové úlevy kvantifikovat ve výši nula.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.16 Osvobození dávek a služeb z důchodového pojištění

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě dávek a služeb z důchodového pojištění; jde-li však o příjmy ve formě pravidelně vyplacených důchodů nebo penzí, je od daně osvobozena z úhrnu těchto příjmů pouze částka ve výši 198 000 Kč ročně, do níž se však nezahrnuje výše rehabilitačního příplatku nebo příspěvku k důchodu.

Odhad výše: 46 879,8

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. h)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 313 - Ministerstvo práce a sociálních věcí za rok 2008, hodnota dávek činí 312 531,8 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Pojištění na důchodové pojistné lze považovat za náklad sloužící k dosažení příjmů z důchodového pojištění. Pokud by u pojištěnců po dobu jejich pojištění platil režim zavedený v roce 2008, tj. že pojistné nelze odečítat od základu daně, bylo možno výši této daňové úlevy kvantifikovat ve výši nula.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.17 Osvobození dávek a služeb ze státní sociální podpory

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě dávek a služeb ze státní sociální podpory.

Odhad výše: 6 295,5

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. h), i)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 313 - Ministerstvo práce a sociálních věcí za rok 2008, hodnota dávek činí 41 970,2 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.18 Osvobození dávek a služeb z peněžní pomoci obětem trestné činnosti

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě dávek a služeb z peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zákona č. 209/1997 Sb., o poskytnutí peněžité pomoci obětem trestné činnosti.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. h)

Zdroj dat: Přehled vyřizování agendy odboru odškodňování za období r. 2007 (dostupné na <http://portal.justice.cz/Justice2/MS/ms.aspx?o=23&j=33&k=2636&d=211524>), hodnota dávek činí 185 tis. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.19 Osvobození dávek a služeb z nástrojů státní politiky zaměstnanosti

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě dávek a služeb z plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti.

Odhad výše: 919,8

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. h)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 313 - Ministerstvo práce a sociálních věcí za rok 2008, hodnota dávek činí 6132,3 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.20 Osvobození dávek a služeb ze všeobecného zdravotního pojištění

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě dávek a služeb z plnění ze všeobecného zdravotního pojištění a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

Odhad výše: 29 029,2

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. h)

Zdroj dat: Ekonomické informace ve zdravotnictví 2008, Ministerstvo zdravotnictví, hodnota dávek činí 193 528 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Pojištění na všeobecné zdravotní pojištění lze považovat za náklad sloužící k dosažení příjmů z všeobecného zdravotního pojištění. Pokud by u pojištěnců po dobu jejich pojištění platil režim zavedený v roce 2008, tj. že pojištění nelze odečítat od základu daně, bylo možno výši této daňové úlevy kvantifikovat ve výši nula.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.21 Osvobození přijatého výživného

Podrobný popis: Osvobození příjmu přijatého v rámci plnění vyživovací povinnosti nebo náhrada za tento příjem podle zákona o rodině nebo obdobná plnění poskytovaná ze zahraničí.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. ch)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by tyto příjmy byly u příjemce zdaňovány, pak by si je ten, kdo je platí, odečítal od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.22 Osvobození dávek sociální péče

Podrobný popis: Osvobození dávek sociální péče.

Odhad výše: 374,4

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: Základní ukazatele z oblasti práce a sociálního zabezpečení v ČR 2008, Statistická ročenka z oblasti práce a sociálních věcí 2008, MPSV, hodnota dávek činí 2496,3 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.23 Osvobození dávek pomoci v hmotné nouzi

Podrobný popis: Osvobození dávek pomoci v hmotné nouzi.

Odhad výše: 3200,1

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: Základní ukazatele z oblasti práce a sociálního zabezpečení v ČR 2008, Statistická ročenka z oblasti práce a sociálních věcí 2008, MPSV, hodnota dávek činí 21 333,7 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.24 Osvobození sociálních služeb

Podrobný popis: Osvobození sociálních služeb.

Odhad výše: 353,7

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: Základní ukazatele z oblasti práce a sociálního zabezpečení v ČR 2008, Statistická ročenka z oblasti práce a sociálních věcí 2008, MPSV, hodnota dávek činí 2357,9 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.25 Osvobození ostatních dávek

Podrobný popis: Osvobození příspěvků z veřejných rozpočtů a státních dávek (příspěvků) nebo obdobných plnění poskytovaných ze zahraničí.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Jedná se o jiné dávky než dávky uvedené v DPFO2.17 a 2.23-2.25, lze předpokládat, že jejich výše je zanedbatelná.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.26 Osvobození příjmů z důvodu péče o blízkou osobu

Podrobný popis: Osvobození příjmu plynoucího z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, a to do výše poskytovaného příspěvku, je-li tato péče vykonávána fyzickou osobou, u níž se nevyžaduje registrace podle § 83 zákona o sociálních službách.

Odbad výše: 2771,8

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 313 - Ministerstvo práce a sociálních věcí za rok 2008, hodnota příjmů činí 18 478,4 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.27 Osvobození odměn za odběr krve

Podrobný popis: Osvobození odměn vyplácených zdravotní správou dárčům za odběr krve a jiných biologických materiálů z lidského organismu.

Odbad výše: 6,8

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. j)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: Předpokládá se 450 000 odběrů krve ročně, odměna za jeden odběr ve výši 100 Kč.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.28 Osvobození stipendií

Podrobný popis: Osvobození stipendia ze státního rozpočtu např. podle vyhlášky č. 365/1990 Sb., o poskytování stipendií na vysokých školách, vyhlášky č. 400/1991 Sb., o hmotném a finančním zabezpečení cizinců studujících na školách, vyhlášky č. 67/1991 Sb., o poskytování stipendií studentům postgraduálního studia, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy nebo veřejné výzkumné instituce, stipendia z prostředků právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy, anebo obdobná plnění ze zahraničí.

Odbad výše: 7,2

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. k)

Zdroj dat: Statistická ročenka Ústavu informací ve vzdělávání za rok 2008, hodnota stipendií činí 48,1 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.29 Osvobození podpory studentů z neziskových subjektů

Podrobný popis: Osvobození podpory a příspěvků z prostředků nadací, nadačních fondů a občanských sdružení včetně obdobných plnění poskytovaných ze zahraničí.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. k)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.30 Osvobození plnění poskytovaných vojákům na vojenských cvičeních

Podrobný popis: Osvobození plnění poskytovaných ozbrojenými silami vojákům v základní (náhradní) službě, žákům škol, kteří nejsou vojáky v činné službě, vojákům v záloze povolaným na cvičení a vojákům v aktivní záloze dobrovolné podle zákona č. 220/1999 Sb., o průběhu základní nebo náhradní služby a vojenských cvičení.

Odhad výše: 1,1

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. m)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 306 - Ministerstvo obrany, hodnota plnění činí 7,4 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Jedná se pouze o náležitosti osob vykonávajících vojenská cvičení a další vojenskou službu, ostatní druhy vojenské služby již byly zrušeny.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.31 Osvobození kázeňských odměn poskytovaných vojákům

Podrobný popis: Osvobození kázeňských odměn poskytovaných příslušníkům ozbrojených sil a bezpečnostních sborů podle zákona č. 220/1999 Sb., o průběhu základní nebo náhradní služby a vojenských cvičení.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. n)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 306 - Ministerstvo obrany.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.32 Osvobození výsluhových náležitostí poskytovaných vojákům

Podrobný popis: Osvobození výsluhových náležitostí u vojáků z povolání podle zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání.

Odhad výše: 375,2

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. o)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 306 - Ministerstvo obrany, hodnota náležitostí činí 2501 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.33 Osvobození přídatku na bydlení poskytovaného vojákům

Podrobný popis: Osvobození přídatku na bydlení u vojáků z povolání podle zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání.

Odhad výše: 432,4 mil. Kč

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. o)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 306 - Ministerstvo obrany, hodnota přídatků činí 2882,9 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.34 Osvobození výsluhových nároků u příslušníků bezpečnostních sborů

Podrobný popis: Osvobození výsluhových nároků u příslušníků ozbrojených sborů podle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

Odhad výše: 779,0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. o)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitola 314 – Ministerstvo vnitra, kapitola 312 – Ministerstvo financí, kapitola 336 – Ministerstvo spravedlnosti, hodnota nároků činí 5193,3 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.35 Osvobození plnění za výkon civilní služby

Podrobný popis: Osvobození plnění poskytovaných občanům v souvislosti s výkonem civilní služby.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. p)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Civilní služba v roce 2008 již byla zrušena.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.36 Osvobození dotací

Podrobný popis: Osvobození dotací ze státního rozpočtu, z rozpočtu obcí, krajů, státních fondů, Národního fondu, podpory z Vinařského fondu, z přidělených grantů nebo příspěvků ze státního rozpočtu poskytnutého podle § 7 odst. 1 písm. o) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a nebo dotací, grantů a příspěvků z prostředků Evropských společenství, na pořízení hmotného majetku, na jeho technické zhodnocení nebo na odstranění následků živelní pohromy (§ 24 odst. 10), s výjimkou dotací a příspěvků, které jsou účtovány do příjmů (výnosů) podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. t)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození dotací, poplatníci by si odečetli výdaje, které uskutečnili z prostředků obdržných jako dotace, od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.37 Osvobození úrokových příjmů z dluhopisů vydaných rezidenty v zahraničí

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů rezidentů a nerezidentů, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. v)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.38 Osvobození úrokových příjmů z dluhopisů vydaných Českou republikou

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů rezidentů a nerezidentů, které jim plynou z dluhopisů vydávaných Českou republikou.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. v)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.39 Osvobození příjmů z odpisu závazků při reorganizaci

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích z odpisu závazků při reorganizaci nebo při oddlužení provedeném podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. x)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Osvobození je logickým důsledkem toho, že pohledávky, které věřitelé měli za reorganizovanými dlužníky, nebyly nikdy uhrazeny, ale přitom již jednou vstoupily do základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.40 Osvobození úroků z přeplatků zaviněných správce daně

Podrobný popis: Osvobození příjmů z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně, orgánem sociálního zabezpečení a příjmy z penále z přeplatků pojistného, které příslušná zdravotní pojišťovna vrátila po uplynutí lhůty stanovené pro rozhodnutí o přeplatku pojistného.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. y)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.41 Osvobození reklamních předmětů

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích ve formě daru přijatého v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností jako reklamního předmětu opatřeného obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč.

Odhad výše: 46,7

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. z)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z toho, že v roce 2008 bylo v ČR 311 309 obchodních společností (zdroj: Obchodní rejstřík) a z předpokladu, že 20 % z nich dalo dary s průměrnou cenou 50 Kč 100 osobám.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.42 Osvobození příjmu z vypořádání závazků při převodu podílu na družstevníka

Podrobný popis: Osvobození příjmů nabyvatele bytu, garáže a ateliéru, popřípadě spoluvlastnického podílu na nebytovém prostoru, přijaté v souvislosti se vzájemným vypořádáním prostředků podle § 24 odst. 7 a 8 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. za)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození zrušeno, nabyvatel by si odečítal základu daně zálohy, které dříve zaplatil družstvu, čili by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.43 Osvobození autorských rozmnoženin

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích ve formě povinného výtisku na základě zákona č. 37/1995 Sb., o neperiodických publikacích, a ve formě autorské rozmnoženiny, v počtu obvyklém, přijaté v souvislosti s užitím předmětu práva autorského nebo práv souvisejících s právem autorským.

Odhad výše: 5,6

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zb)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: V roce 2008 vyšlo v ČR 18 520 titulů (zdroj: <http://www.sckn.cz/index.php?p=fakta2008>), odhad vychází z předpokladu, že z každého titulu dostane autor 10 rozmnoženin s průměrnou cenou 200 Kč. Povinné výtisky dostávají jen knihovny, ne fyzické osoby.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.44 Osvobození náhrad za vyvlastnění a za věcná břemena

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích jako náhrada za věcné břemeno vzniklé ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu podle zvláštního právního předpisu a příjmy plynoucí jako náhrada za vyvlastnění např. podle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zc)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Jedná se de facto o nucený prodej, pokud by nebyl osvobozen, vyvlastňovaný by si od základu daně odečítal hodnotu vyvlastněného pozemku, došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. U věcných břemen by nákladem bylo snížení hodnoty majetku z důvodu vzniku věcného břemene.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.45 Osvobození neobchodních kurzových zisků

Podrobný popis: Osvobození kurzového zisku při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, nejedná-li se o účet zahrnutý v obchodním majetku, s výjimkou kurzového zisku při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně na tuzemském nebo zahraničním veřejném trhu, na kterém se obchody s těmito měnami uskutečňují.

Odhad výše: 9,9

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zd)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z objemu úspor domácností v cizí měně, který činí 66 mld. Kč (zdroj: ARAD, ČNB) a z předpokladu, že 10 % těchto úspor je ročně směňováno, z čehož kurzový zisk činí 1 %.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.46 Osvobození plnění poskytovaného v rámci dobrovolnické služby

Podrobný popis: Osvobození plnění poskytovaného v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby podle zákona č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě.

Odhad výše: 14,4

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. ze)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z počtu dobrovolníků, kterých v roce 2008 bylo 1,2 miliónu (zdroj: Satelitní účet neziskových institucí za rok 2008, ČSÚ) a z předpokladu, že každý z nich dostal oběd v hodnotě 80 Kč. Ubytování není započteno, protože pokud by nebylo osvobozeno, dobrovolníci by si jeho hodnotu odečítali od základu daně a tudíž by základ daně byl nulový.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.47 Osvobození darů zoologickým zahradám

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích ve formě darů poskytnutých pro provoz zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zf)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Fyzické osoby neprovozují zoologické zahrady.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.48 Osvobození darů pro poskytování veřejných kulturních služeb

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích ve formě darů poskytnutých fyzickým osobám pro poskytování veřejných kulturních služeb.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zf)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: U nepodnikatelů podléhají tyto dary dani darovací a tudíž jejich osvobození není daňovou úlevou. Týká se tedy jen darů podnikatelům.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.49 Osvobození příjmů z úhrady nákladů na údržbu společné části nemovitosti provedené jiným spoluvlastníkem při výstavbě dalšího bytu či nebytového prostoru

Podrobný popis: Osvobození příjmů vlastníka bytu nebo nebytového prostoru plynoucích jako důsledek úhrady výdajů (nákladů) na opravy, údržbu a technické zhodnocení společných částí domu s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví podle zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve věcném plnění, pokud tak vyplývá ze smlouvy o výstavbě dalšího bytu, nebo nebytového prostoru, popřípadě jejich částí za předpokladu, že se vlastníci bytů a nebytových prostorů v domě písemně dohodnou o úhradě uvedených nákladů a výdajů jinak než podle výše spoluvlastnických podílů na společných částech domu, nebo tak stanoví zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

Odhad výše: 14,1

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zg)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z hodnoty celkové výstavby nových objektů pozemního stavitelství za rok 2008 ve výši 93 979 mil. Kč (zdroj: <http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/csta021609analyza09.doc>) a z předpokladu, že 0,1 % této hodnoty odpovídá tomuto osvobození.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.50 Osvobození příjmů z úhrady nákladů na údržbu společné části nemovitosti provedené jiným spoluvlastníkem

Podrobný popis: Osvobození příjmů vlastníka bytu nebo nebytového prostoru plynoucích jako důsledek úhrady výdajů (nákladů) na opravy, údržbu a technické zhodnocení společných částí domu s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů jiným vlastníkem bytu nebo nebytového prostoru v domě ve věcném plnění, a to ve výši rozdílu převyšujícího povinnost vlastníka bytu nebo nebytového prostoru v domě hradit uvedené náklady a výdaje podle velikosti spoluvlastnického podílu na společných částech domu, za předpokladu, že se vlastníci bytů a nebytových prostorů v domě písemně dohodnou o úhradě uvedených nákladů a výdajů jinak než podle výše spoluvlastnických podílů na společných částech domu, nebo tak stanoví zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

Odhad výše: 2,3

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zg)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z hodnoty celkových oprav provedených v rámci pozemního stavitelství za rok 2008 ve výši 15 239 mil. Kč (zdroj: <http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/csta021609analzya09.doc>) a z předpokladu, že 0,1 % této hodnoty odpovídá tomuto osvobození.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.51 Osvobození náhrad pobytových výloh zaměstnanců institucí EU

Podrobný popis: Osvobození náhrad (příspěvků) pobytových výloh poskytovaných orgány Evropské unie zaměstnancům (národním expertům) vyslaným k působení do institucí Evropské unie.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zi)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by byly náhrady zdaňovány, mohli by si od nich zaměstnanci institucí EU odečítat výlohy, na jejichž úhradu jsou poskytovány, a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů, osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.52 Osvobození renty bývalého prezidenta republiky

Podrobný popis: Osvobození renty, náhrad a naturálních plnění poskytovaných bývalému prezidentu republiky.

Odhad výše: 0,2

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zj)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitoly 301 - Kancelář prezidenta republiky za rok 2008, hodnota činí 1,2 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.53 Osvobození příspěvků poskytovaných poslanci Evropského parlamentu

Podrobný popis: Osvobození příspěvků poskytovaných poslanci Evropského parlamentu, zvolenému na území České republiky, z rozpočtu Evropské unie.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zl)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by byly náhrady zdaňovány, mohli by si od nich poslanci EP odečítat výlohy, na jejichž úhradu jsou poskytovány, a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů, osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.54 Osvobození poskytnutých pracovních prostředků

Podrobný popis: Předmětem daně není hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném např. § 133 odst. 2 zákoníku práce, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 7 písm. b)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo předmětem daně, náklady na ochranné prostředky by byly odečítány od poskytnutých náhrad a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.55 Osvobození náhrad za opotřebení vlastních pracovních prostředků

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 7 písm. d)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo předmětem daně, opotřebení poskytnutých věcí by bylo odečítáno od poskytnutých náhrad a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.56 Osvobození výdajů zaměstnavatele na odborný rozvoj zaměstnanců

Podrobný popis: Osvobození částek vynaložených zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací, související s předmětem jeho činnosti, s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození zrušeno, zaměstnanci by si výdaje na odborný rozvoj a rekvalifikaci odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. Současný stav, kdy náklady na zvýšení kvalifikace nejsou u zaměstnance osvobozeny a současně si je zaměstnanec nemůže odečítat od základu daně, lze považovat za negativní daňovou úlevu.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.57 Osvobození výstrojních a proviantních náležitostí vojáků

Podrobný popis: Osvobození peněžního plnění za výstrojní a proviantní náležitosti poskytované příslušníkům ozbrojených sil podle zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání.

Odbad výše: 6,3

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. h)

Zdroj dat: závěrečný účet kapitoly 306 - Ministerstvo obrany za rok 2008, hodnota náležitostí činí 7,1 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: Jsou zohledněny pouze náhrady za nedodanou stravu. Pokud by výstrojní náležitosti nebyly osvobozeny, vojáci by si vynaložené náklady na výstroj odečítali od základu daně. Výstrojní náležitosti činily 66,4 mil. Kč.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.58 Osvobození naturálních náležitostí příslušníků ozbrojených sborů

Podrobný popis: Osvobození hodnoty naturálních náležitostí poskytovaných příslušníkům bezpečnostních sborů podle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. h)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození zrušeno, příslušníci by si náklady na stejnokroj odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů, osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.59 Osvobození zvláštních požitků příslušníků ozbrojených sborů

Podrobný popis: Osvobození zvláštních požitků poskytovaných příslušníkům bezpečnostních sborů podle § 139 zákona č. 361/2003 Sb.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. h)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození zrušeno, příslušníci by si náklady na cesty za členy rodiny odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.60 Osvobození úhrady majetkové újmy příslušníků ozbrojených sborů

Podrobný popis: Osvobození úhrady majetkové újmy podle § 66 odst. 2 zákona č. 361/2003 Sb.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. h)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: Služební funkcionář může v důležitém zájmu služby změnit příslušníkovi určený nástup dovolené nebo jej z dovolené odvolat. Vznikne-li příslušníkovi v souvislosti se změnou určeného nástupu dovolené nebo v souvislosti s odvoláním z dovolené majetková újma, má nárok na její náhradu.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.61 Osvobození náhrad za ztrátu na služebním příjmu

Podrobný popis: Osvobození náhrad za ztrátu na služebním příjmu poskytovaných příslušníkům bezpečnostních sborů podle právních předpisů účinných do 31. prosince 2005.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. ch)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Jedná se o náhradu za ztrátu na služebním příjmu po dobu neschopnosti ke službě a náhradu za ztrátu na služebním příjmu po skončení neschopnosti ke službě. V roce 2008 bude zřejmě zanedbatelné.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.62 Osvobození poskytnutého přechodného ubytování

Podrobný popis: Osvobození hodnoty přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. i)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození zrušeno, zaměstnanci by si náklady na přechodné ubytování odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.63 Osvobození náhrady za ztrátu důchodu za dobu před 1. lednem 1989

Podrobný popis: Osvobození náhrady za ztrátu na důchodu přiznané podle zákoníku práce za dobu před 1. lednem 1989 a vyplácené po 31. prosinci 1992.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. k)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: V roce 2008 je již zřejmě zanedbatelné.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.64 Osvobození příplatku poskytovaného vojákům za službu v zahraničí

Podrobný popis: Osvobození zvláštního příplatku nebo příplatku za službu v zahraničí poskytovaný v cizí měně podle zvláštních právních předpisů vojákům a příslušníkům bezpečnostních sborů vyslaným v rámci jednotky mnohonárodních sil nebo mezinárodních bezpečnostních sborů mimo území České republiky po dobu působení v zahraničí.

Odhad výše: 109,7

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. m)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitoly 306 - Ministerstvo obrany za rok 2008, hodnota příplatku činí 731,2 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.65 Osvobození naturálního plnění a náhrad představitelů státní moci

Podrobný popis: Osvobození naturálního plnění a náhrady výdajů ve výši peněžité hodnoty naturálního plnění poskytované např. podle zákona č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců, zákona č. 201/1997 Sb., o platu a některých dalších náležitostech státních zástupců, představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům a poslancům Evropského parlamentu, zvoleným na území ČR.

Odhad výše: 12,4

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. r)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození náhrad výdajů, představitelé státní moci by si výdaje odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. Odhad výše naturálního plnění vychází z předpokladu 5000 Kč na osobu měsíčně a počtu 3343 představitelů státní moci (prezident, 200 poslanců, 81 senátorů, 17 členů vlády, 3004 soudců, 17 členů vedení NKÚ, 12 členů Rady pro rozhlasové a televizní vysílání: 6 členů Rady Českého telekomunikačního úřadu, 6 členů Rady Ústavu pro studium totalitních režimů, 22 poslanců EP).

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.66 Osvobození náhrady mzdy za dobu pracovní neschopnosti představitelů veřejné moci

Podrobný popis: Osvobození příjmu získaného ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény např. podle § 192 až 194 zákoníku práce, § 34 odst. 4 zákona č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců a poslanců Evropského parlamentu, § 73 odst. 4 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, § 48 odst. 3 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, § 53 odst. 4 zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, do výše minimálního nároku určeného § 192 odst. 2 zákoníku práce.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. s)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPFO2.67 Osvobození nákladů na platební styk spojený s výplatou mezd

Podrobný popis: Osvobození částek vynaložených zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s výplatou mzdy a se srážkami ze mzdy zaměstnanci, s placením příspěvku na pojistné (připojištění) ve prospěch zaměstnance, jakož i částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s poskytováním nepeněžitého plnění zaměstnanci.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. t)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození zrušeno, zaměstnanci by si náklady na platební styk odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO2.68 Vynětí cestovních náhrad společníků osobních společností

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované společníkům veřejných obchodních společností a komplementářům komanditních společností do výše stanovené např. částí sedmou hlavou třetí zákoníku práce.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 7 odst. 10

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by cestovní náhrady byly předmětem daně, společníci by si cestovní výdaje odečítali od základu daně a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

3. Daňové úlevy jejichž účelem je jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak i podpora jiných veřejných politik

DPFO3.1 Osvobození příjmů z prodeje nemovitostí

Podrobný popis: Osvobození příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem nebo použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby. Osvobození příjmů z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. a), b)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Pokud by pojistné bylo zdaňováno, odečítali by si prodávající od základu daně kupní cenu nemovitosti, kterou by tak bylo třeba dokládat i za mnoho let dozadu, to by v řadě případů představovalo značné vyvolané náklady a došlo by tak jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. Dále by bylo třeba stanovit pravidla zohlednění inflace za dobu mezi koupí a prodejem nemovitosti.

Účel: Účelem je jednak podpora mobility obyvatelstva a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.2 Osvobození plnění z pojištění osob kromě plnění pro případ dožití

Podrobný popis: Osvobození plnění z pojištění osob s výjimkou plnění pro případ dožití z pojištění pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění a s výjimkou jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy.

Odhad výše: 1543,7

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. l)

Zdroj dat: Technický účet pojišťoven k životnímu pojištění za rok 2008, ČSÚ

(<http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/p/9404-10>)

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z celkové hodnoty výplat z životního pojištění ve výši 30 873 mil. Kč. Předpokladem je, že 1/3 je pro jiná plnění než pro případ dožití. Pokud by pojistné bylo zdaňováno, odečítali by si příjemci plnění od základu daně zaplacené pojistné a došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Účelem je jednak podpora pojistných produktů, které nemají charakter spořicího produktu, a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.3 Osvobození příjmů z převodu podílu

Podrobný popis: Osvobození příjmů z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu, z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let.

Odhad výše: 228,0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. r)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: odhad: celkem je 303947 obchodních společností kromě u 1 % ročně dojde k převodu obchodního podílu v průměrné hodnotě 500 000 Kč, vše je prodáno po 5 letech

Účel: Účelem je jednak podpora kapitálového trhu a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.4 Osвобоzení náhrady za uvolnění bytu

Podrobný popis: Osвобоzení příjmu získaného formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu, náhrady (odstupného) za uvolnění bytu, vyplacené uživateli bytu za podmínky, že náhradu (odstupné) použil nebo použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. t)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození dotací, poplatníci by si odečetali výdaje, které uskutečnili z prostředků obdržaných jako dotace, od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Účelem je jednak podpora mobility obyvatelstva a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.5 Osвобоzení příjmů z prodeje cenných papírů

Podrobný popis: Osвобоzení příjmů z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců.

Odhad výše: 729,5

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. w)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z toho, že celkový objem obchodů s cennými papíry na burze za rok 2008 činil 2 431 722,033 mil. Kč (zdroj: <http://www.bcpp.cz/dokument.aspx?k=Objemy-Obchodu-Clenu>) a dále z předpokladu, že 2 % z tohoto objemu byla realizována fyzickými osobami po šesti měsících držení s průměrným ziskem 10 %.

Účel: Účelem je jednak podpora kapitálového trhu a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.6 Osвобоzení příjmů z podílu při zrušení podílového fondu

Podrobný popis: Osвобоzení příjmů z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců.

Odhad výše: 37,8

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. w)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: V roce 2008 byly zrušeny celkem 3 fondy ze 145 (zdroj: <http://www.akatcr.cz/stats/unispodil.do>), celkový majetek ve fondech je 243 881 mil. Kč, (zdroj: http://www.cnb.cz/cs/dohled_fin_trh/zakl_informace_o_fin_sektoru/fondy_kol_investovani/fki_ukazatele_tab01.html). Odhad vychází z výše zisku ke zdanění (rozdíl prodejní a nákupní ceny) ve výši 5 %.

Účel: Účelem je jednak podpora kapitálového trhu a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.7 Osвобоzení dorovnaní při přeměně, výměně podílů, fúzi nebo rozdělení akciové společnosti

Podrobný popis: Osвобоzení příjmu plynoucího z doplatku na dorovnaní při přeměně, výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, na který vznikl společníkovi nárok v souladu se zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, vztahuje-li se k akciím, u nichž doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny, výměny podílů, fúze společností nebo rozdělení společnosti přesáhla dobu 6 měsíců.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zh)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Příslušný zákon je účinný až od 1. 7. 2008, lze odhadnout, že v roce 2008 byla ještě hodnota doplatku na dorovnaní nízká.

Účel: Účelem je jednak podpora kapitálového trhu a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.8 Osvobození dorovnaní při přeměně, výměně podílů, fúzi nebo rozdělení obchodní společnosti jiné než akciové

Podrobný popis: Osvobození příjmu plynoucího z doplatku na dorovnaní při přeměně, výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společností, na který vznikl společníkovi nárok v souladu se zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, vztahuje-li se k podílu na obchodní společnosti, u něhož doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny, výměny podílů, fúze společností nebo rozdělení společnosti přesáhla dobu 5 let.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zh)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Příslušný zákon je účinný až od 1. 7. 2008, lze odhadnout, že v roce 2008 byla ještě hodnota doplatku na dorovnaní nízká.

Účel: Účelem je jednak podpora kapitálového trhu a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.9 Osvobození nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnavatelem

Podrobný popis: Osvobození hodnoty nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti.

Odhad výše: 137,2

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 9 písm. c)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z počtu zaměstnanců, kterých v roce 2008 bylo 4 196 tisíc (zdroj: Makroekonomická predikce, Ministerstvo financí) a z předpokladu, že nealkoholické nápoje dostává 10 % zaměstnanců v hodnotě 10 Kč na den a že každý z těchto zaměstnanců odpracuje 218 dní (35 dní je odečteno z celkového fondu pracovní doby za rok 2008 z důvodu dovolených a nemoci).

Účel: Účelem je jednak podpora politiky zaměstnanosti a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.10 Možnost paušálního odečtu výdajů od základu daně u příjmů z podnikání

Podrobný popis: Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12 ve výši

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- 60 % z příjmů ze živností řemeslných,
- 50 % z příjmů ze živností s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,
- 40 % z příjmů z jiného podnikání,
- 40 % z příjmů z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem, s výjimkou příjmů podle odstavce 8,
- 40 % z příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů, příjmů znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku,
- 40 % z příjmů z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona.

Odhad výše: 4401,3

Zákonné ustanovení: § 7 odst. 7 písm. a) – d)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z celkové výše výdajů uplatněných procentem, která v roce 2008 činila 58 684 mil. Kč (zdroj: Ministerstvo financí, ADIS) a z předpokladu, že kdyby možnost paušálních výdajů neexistovala, uplatnili by si poplatníci pouze polovinu této částky.

Účel: Účelem je jednak podpora hospodářské politiky u těch podnikatelů, kde jsou paušální výdaje mnohem vyšší než skutečně vynaložené výdaje, a jednak snížení vyvolaných nákladů zdanění u těch podnikatelů, kde jsou paušální výdaje zhruba v proporcii ke skutečně vynaloženým výdajům.

DPFO3.11 Možnost paušálního odečtu výdajů od základu daně u příjmů z pronájmu

Podrobný popis: Neuplatní-li poplatník u příjmů z pronájmu výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může je uplatnit ve výši 30 %.

Odhad výše: 337,5

Zákonné ustanovení: § 9 odst. 4

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z celkové výše výdajů uplatněných procentem, která v roce 2008 činila 4 500 mil. Kč (zdroj: Ministerstvo financí, ADIS) a z předpokladu, že kdyby možnost paušálních výdajů neexistovala, uplatnili by si poplatníci pouze polovinu této částky.

Účel: Účelem je jednak podpora hospodářské politiky u těch poplatníků, kde jsou paušální výdaje mnohem vyšší než skutečně vynaložené výdaje, a jednak snížení vyvolaných nákladů zdanění u těch poplatníků, kde jsou paušální výdaje zhruba v proporci ke skutečně vynaloženým výdajům.

DPFO3.12 Osvobození příjmů z příležitostných činností

Podrobný popis: Osvobození příjmů z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem), pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období 20 000 Kč.

Odhad výše: 30,0

Zákonné ustanovení: § 10 odst. 3 písm. a)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z předpokladu, že se toto ustanovení týká 20 tis. osob s průměrnými příjmy ve výši poloviny limitu, tj. 10 tis. Kč.

Účel: Účelem je jednak podpora hospodářské politiky a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPFO3.13 Osvobození výher z loterií

Podrobný popis: Osvobození výher z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách nebo na základě obdobných předpisů vydaných v členských státech Evropské unie nebo dalších státech, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

Odhad výše: 14 783,4

Zákonné ustanovení: § 10 odst. 3 písm. b)

Zdroj dat: Přehled výsledků z provozování loterií a jiných podobných her za roky 2007 - 2009, Ministerstvo financí, http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/loterie_statistika_56219.html

Poznámka k odhadu: Po zrušení tohoto osvobození by bylo na místě uznávat vsazené částky jako náklady. Vzhledem k tomu, že však vsazená částka je v poměru k výhře u jednotlivých výherců většinou velmi nízká, je možno tuto skutečnost zanedbat.

Účel: Účelem je jednak podpora sportu prostřednictvím podpory loterií, protože většina výnosů z loterií směřuje do oblasti sportu, u větších výher a jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů u malých výher.

DPFO3.14 Možnost paušálního odečtu výdajů od základu daně u příjmů ze zemědělské výroby

Podrobný popis: Základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, jde-li o příjmy ze zemědělské výroby, lze výdaje uplatnit ve výši 80 %

Odhad výše: 30,8

Zákonné ustanovení: § 10 odst. 4

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z celkové výše výdajů uplatněných procentem, která v roce 2008 činila 410 mil. Kč (zdroj: Ministerstvo financí, ADIS) a z předpokladu, že kdyby možnost paušálních výdajů neexistovala, uplatnili by si poplatníci pouze polovinu této částky.

Účel: Účelem je jednak podpora hospodářské politiky u těch poplatníků, kde jsou paušální výdaje mnohem vyšší než skutečně vynaložené výdaje, a jednak snížení vyvolaných nákladů zdanění u těch poplatníků, kde jsou paušální výdaje zhruba v proporci ke skutečně vynaloženým výdajům.

DPFO3.15 Odpisy

Podrobný popis: Doba odpisování hmotného majetku činí minimálně:

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 26 až 33

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Účelem je jednak snížení vyvolaných nákladů daně, kdy jsou aktiva rozdělena do několika skupin s jednotnou dobou odpisování v rámci skupiny, aniž se berou v úvahu různé doby životnosti jednotlivých druhů aktiv, což by vyžadovalo mnohem více odpisových skupin a jednak podpora jiných veřejných politik v tom případě, kde doba odpisování dle zákona je výrazně kratší než skutečná životnost.

DPFO3.16 Základní sleva na dani

Podrobný popis: Sleva na dani 24 840 Kč na poplatníka.

Odbad výše: 124 212,6

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. a)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 42 914 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.17 Sleva na dani na manžela/-ku

Podrobný popis: Sleva na dani 24 840 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč.

Odbad výše: 8188,4

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. b)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 2829 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.18 Sleva na dani na manžela/-ku se zvláště těžkým zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani 49 680 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč, je-li manželka (manžel) držitelkou průkazu mimořádných výhod III. stupně (zvláště těžké postižení s potřebou průvodce) - průkaz ZTP/P.

Odbad výše: 34,7

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. b)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 12 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.19 Sleva na dani pro pobíratele částečného invalidního důchodu

Podrobný popis: Sleva na dani 2 520 Kč, pobírá-li poplatník částečný invalidní důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo zanikl-li nárok na částečný invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na výplatu částečného invalidního důchodu a starobního důchodu.

Odhad výše: 196,8

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. c)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 68 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.20 Sleva na dani pro pobíratele plného invalidního důchodu

Podrobný popis: Sleva na dani 5 040 Kč, pobírá-li poplatník plný invalidní důchod nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, u něhož jednou z podmínek příznání je, že je plně invalidní, zanikl-li nárok na plný invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na výplatu plného invalidního důchodu a starobního důchodu nebo je poplatník podle zvláštních předpisů plně invalidní, avšak jeho žádost o plný invalidní důchod byla zamítnuta z jiných důvodů než proto, že není plně invalidní.

Odhad výše: 211,3

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. d)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 73 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.21 Sleva na dani pro osoby se zvlášť těžkým zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani 16 140 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P.

Odhad výše: 118,7

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. e)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 41 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.22 Sleva na dani pro studenty

Podrobný popis: Sleva na dani 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let.

Odhad výše: 292,3

Zákonné ustanovení: § 35ba odst. 1 písm. f)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 101 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

DPFO3.23 Sleva na dani na děti

Podrobný popis: Daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti ve výši 10 680 Kč ročně, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b. Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň stanovenou podle § 16, případně sníženou podle § 35 nebo § 35ba.

Odhad výše: 26 223,8

Zákonné ustanovení: § 35c

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových příznání činí 9060 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

Seznam daňových úlev u DPPO v roce 2008

1. Daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik

DPPO1.1 Osvobození příjmů z malých a šetrných elektráren

Podrobný popis: Osvobození příjmů z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na výrobu biologicky degradovatelných látek stanovených zvláštním předpisem, zařízení na využití geotermální energie, a to v kalendářním roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. d)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.2 Osvobození příjmů ze vsazených částek z loterií

Podrobný popis: Osvobození příjmů ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

Odhad výše: 5404,1

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. g)

Zdroj dat: Přehled výsledků z provozování loterií a jiných podobných her za roky 2007 až 2009, MF, http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/loterie_statistika_56219.html, hodnota příjmů činí 25 733,9 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.3 Osvobození úroků z vkladů u bank u spořitelních a úvěrních družstev

Podrobný popis: Osvobození příjmů spořitelních a úvěrních družstev z úroků a jiných výnosů z vkladů u bank.

Odhad výše: 126,0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. m)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z výše bilanční sumy spořitelních a úvěrních družstev ve výši 12 mld. Kč (zdroj: Zpráva o vývoji finančního trhu v roce 2008, Ministerstvo financí) a předpokladu, že 0,5 % bilanční sumy je drženo na účtech u jiných bank.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.4 Osvobození příjmů plynoucích v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zákona č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě.

Odhad výše: 7,8

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zb)

Zdroj dat: Satelitní účet neziskových institucí za rok 2008, ČSÚ, hodnota příjmů činí 37 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPP01.5 Osvobození výnosů z prostředků vázaných rezerv

Podrobný popis: Osvobození výnosů z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a výnosů ze státních dluhopisů pořízených z prostředků zvláštního vázaného účtu v bance podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a vedených na samostatném účtu u ČNB, v SCP nebo v centrálním depozitáři, na který ČR jednajícím prostřednictvím Ministerstva financí převede evidence SCP, v případě, stanou-li se příjmem zvláštního vázaného účtu podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Odhad výše: 12,9

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zl)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z výše rezerv dle § 9 zákona o rezervách na konci roku 2008 ve výši 657 mil. Kč (zdroj: Ministerstvo financí, ADIS), dále z předpokladu, že rezervy dle § 10 zákona o rezervách byly na konci roku 2008 ve stejném poměru k rezervám dle § 9 jako byl poměr jejich přírůstku během roku 2010 (zdroj: Ministerstvo financí, ADIS) a z jejich předpokládaného výnosu ve výši 1 % p.a.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPP01.6 Osvobození příjmů dlužníků při reorganizaci

Podrobný popis: Osvobození příjmů podle § 18 plynoucích dlužníkovi ve zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace podle zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, a v jednom zdaňovacím období následujícím bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace, pokud v něm nedošlo ke skončení reorganizace.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 4 odst. 1 písm. zp)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPP01.7 Odpočet od základu daně pro neziskové subjekty

Podrobný popis: Poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích; přitom u poplatníků zřízených k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby a u společenství vlastníků jednotek pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu, u poplatníků provozujících zdravotnické zařízení pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Odhad výše: 881,6

Zákonné ustanovení: § 20 odst. 7

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota odpočtu činí 4198 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPP01.8 Odpočet darů od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právními osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právními osobám, které jsou pořadatelé veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu, a nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrzené zdravotními pojišťovnami nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky uvedené v § 33 vyhlášky č. 182/1991 Sb., kterou se provádí zákon o sociálním zabezpečení nejvýše do částky nehrzené příspěvkem ze státního rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, pokud hodnota daru činí alespoň 2000 Kč. Obdobně se postupuje u darů na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území České republiky. U darovaného majetku je hodnotou daru nejvýše zůstatková cena hmotného majetku (§ 29 odst. 2) nebo hodnota zachycená v účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví u ostatního majetku. V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34; přitom v případě poskytnutí darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit nejvýše o dalších 5 %. Tento odpočet nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.

Odhad výše: 489,1

Zákonné ustanovení: § 20 odst. 8

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota odpočtu činí 2329 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPP01.9 Odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně

Podrobný popis: Od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Odhad výše: 972,7

Zákonné ustanovení: § 34 odst. 4

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota výdajů na výzkum a vývoj činí 4632 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPP01.10 Odpočet vypořádání majetkových podílů v družstvech od základu daně

Podrobný popis: Poplatník může dále od základu daně odečíst 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, (dále jen "majetkový podíl"), nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky vzniklé z titulu vypořádání majetkového podílu. Odpočet lze uplatnit v jednom zdaňovacím období nebo postupně ve více zdaňovacích obdobích, nejpozději však do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2009.

Odhad výše: 410,3

Zákonné ustanovení: § 34 odst. 9

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota vypořádání činí 1954 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Odhad je uveden svodně i za úlevu DPP01.11.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.11 Odpočet vypořádání majetkových podílů od základu daně

Podrobný popis: Poplatník může dále od základu daně odečíst 50 % částky, kterou ve zdaňovacím období vypořádá v peněžní nebo v nepeněžní formě oprávněným osobám jejich majetkový podíl nebo kterou poplatník v průběhu zdaňovacího období uhradí jako postupník oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky vzniklé z titulu vypořádání tohoto majetkového podílu. To se nevztahuje na postupníka, který pohledávku vzniklou z titulu majetkového podílu dále postoupil. Takto lze postupovat naposledy za zdaňovací období, které započalo v roce 2009.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 34 odst. 10

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad je uveden svodně za obě úlevy u DPPO1.10.

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.12 Sleva na dani za zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.

Odhad výše: 1033,0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 1 písm. a)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.13 Sleva na dani za zaměstnávání osob s těžším zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců podle odstavce 2 desetinné číslo.

Odhad výše: 479,0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 1 písm. b)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.14 Sleva na dani za zaměstnávání nadpolovičního podílu osob se zdravotním postižením

Podrobný popis: Sleva na dani ve výši poloviny daně pro zaměstnavatele s podílem zaměstnanců se zdravotním postižením větším než 50 %.

Odhad výše: 280,0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 1 písm. c)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.15 Sleva na dani za zahájení provozu registrační pokladny

Podrobný popis: Sleva na dani pro poplatníky, kteří do 30. června 2006 zahájí provoz registrační pokladny podle zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, se daň za zdaňovací období, ve kterém tuto registrační pokladnu pořídili, snižuje o polovinu její pořizovací ceny, maximálně však o 8 000 Kč na jednu pokladnu. Slevu na daň lze uplatnit jen při prvním zahájení provozu registrační pokladny. Sleva na dani pro poplatníky, kteří jsou povinnými subjekty podle zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a do 31. prosince 2006 provedli technické zhodnocení jimi dosud používané pokladny ke splnění podmínek stanovených zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, se daň za zdaňovací období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno (§ 33), snižuje o 30 % hodnoty technického zhodnocení, maximálně však o 4 000 Kč na jednu pokladnu.

Odhad výše: 9,0

Zákonné ustanovení: § 35 odst. 6, 7

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPPO1.16 Investiční pobídky

Podrobný popis: Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se podle § 40 a 40b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jako poplatník, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, a to ve výši daně vypočtené podle § 16 z dílčího základu daně (§ 7). Výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.

Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, která se vypočte podle vzorce $S1 - S2$, přičemž a) $S1$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; výše této částky se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, b) $S2$ se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; výše této částky se nemění, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Obdobně se postupuje při úpravě částky $S2$, přechází-li poplatník na hospodářský rok.

Odbad výše: 2044,0

Zákonné ustanovení: § 35a, § 35b

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS

Poznámka k odbadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

2. Daňové úlevy jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému

DPPO2.1 Osvobození ČNB

Podrobný popis: Osvobození ústřední banky ČR.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 17 odst. 2

Zdroj dat: Výroční zpráva ČNB 2008

Poznámka k odbadu: Účetní zisk (který by však bylo třeba upravit na základ daně) za rok 2008 činil 29 128 mil. Kč, ale za rok 2007 to bylo -37 507 mil. Kč. Tato ztráta by byla použita ke snížení základu daně za rok 2008. Lze tedy předpokládat, že v roce 2008 by ČNB nevykázala základ daně.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.2 Osvobození veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízení

Podrobný popis: Osvobození veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízení.

Odbad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 17 odst. 5

Zdroj dat: Ministerstvo zdravotnictví

Poznámka k odbadu: V roce 2008 žádná veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení neexistovala.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.3 Vynětí příjmů z privatizace

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 2 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: V roce 2008 již privatizace neprobíhala.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPPO2.4 Vynětí příjmů z restitucí

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 2 písm. b)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Údaje nelze rozdělit na právnické a fyzické osoby, proto jsou uvedeny souhrnně u fyzických osob (DPFO2.2), protože lze předpokládat, že tvořily převážnou většinu příjemců.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPPO2.5 Vynětí příjmů Správy úložišť radioaktivních odpadů

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou podle § 36 tohoto zákona.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 2 písm. c)

Zdroj dat: Výroční zpráva 2008, Správa radioaktivních úložišť

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.6 Vynětí zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva

Podrobný popis: Předmětem daně nejsou příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 2 písm. d)

Zdroj dat: Rozsudky Evropského soudu pro lidská práva, v roce 2008 žádný nepřiznal zadostiučinění právnickým osobám.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPPO2.7 Vynětí příjmů neziskových subjektů

Podrobný popis: U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činností, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny např. zákonem č. 483/1991 Sb., o České televizi, zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, zákonem č. 367/1990 Sb., o obcích, zákony o profesních komorách, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 4 písm. a)

Zdroj dat:

Poznámka k odhadu: Pokud by nebylo vyňato ze zdanění, poplatníci by si odečítali náklady, které by zřejmě byly vyšší než příjmy, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.8 Vynětí příjmů z dotací u neziskových subjektů

Podrobný popis: U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zákona č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, z podpory od Vinařského fondu, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států, a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 4 písm. b)

Zdroj dat:

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození dotací, poplatníci by si odečítali výdaje, které uskutečnili z prostředků obdržených jako dotace, od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.9 Vynětí příjmů z transferů u veřejných vysokých škol a výzkumných institucí

Podrobný popis: U poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, nejsou předmětem daně příjmy z investičních transferů.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 5 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození dotací, poplatníci by si odečítali výdaje, které uskutečnili z prostředků obdržených jako investiční transfery, od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.10 Vynětí příjmů z transferů u veřejných vysokých škol a výzkumných institucí

Podrobný popis: U zdravotních pojišťoven zřízených zákonem č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, nebo podle zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, nejsou předmětem daně příjmy plynoucí

- z pojistného na veřejné zdravotní pojištění podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění,
- z pokut uložených za neplnění povinností pojištěnců a plátců pojistného,
- z penále od plátců pojistného,
- z přírůžek k pojistnému vyměřených zaměstnavatelům,
- z náhrad škod,
- na úhradu plateb za výkony závodní preventivní péče a specifické zdravotní péče,
- z kauce,
- z účelové dotace ze státního rozpočtu.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 13 písm. a) – ch)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno vynětí pojistného a souvisejících plateb ze základu daně, pojišťovny by si odečítaly výdaje na zdravotní péči pojištěnců, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. Na veřejné zdravotní pojištění je možno pohlížet současně i jako na daň.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.11 Vynětí příjmů z dotací u veřejnoprávní televize a rozhlasu

Podrobný popis: U poplatníků zřízených zákonem č. 483/1991 Sb., o České televizi, zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání nejsou předmětem daně příjmy z investičních dotací.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 14 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození dotací, poplatníci by si odečítali výdaje, které uskutečnili z prostředků obdržených jako dotace, od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.12 Vynětí příjmů z úroků u veřejnoprávní televize a rozhlasu

Podrobný popis: U poplatníků zřízených zákonem č. 483/1991 Sb., o České televizi, zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání nejsou předmětem daně příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 14 písm. b)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad je součástí odhadu výše daňové úlevy DPPO3.1.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.13 Vynětí příjmů z dotací u zdravotnických zařízení

Podrobný popis: U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání a kteří provozují zdravotnické zařízení podle zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, nejsou předmětem daně příjmy z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 15 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo zrušeno osvobození dotací, poplatníci by si odečítali výdaje uskutečněné z prostředků z dotací, od základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.14 Osvobození členských příspěvků

Podrobný popis: Osvobození členských příspěvků podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. a)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození členských příspěvků zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.15 Osvobození výnosů kostelních sbírek

Podrobný popis: Osvobození výnosů kostelních sbírek, příjmů za církevní úkony a příspěvků členů u registrovaných církví a náboženských společností.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. b)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození výnosů kostelních sbírek zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.16 Osvobození příjmů z regulovaného nájemného

Podrobný popis: Osvobození příjmů z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc např. podle vyhlášky č. 136/1985 Sb., o finanční, úvěrové a jiné pomoci družstevní a individuální bytové výstavbě a modernizaci rodinných domků v osobním vlastnictví.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. c)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození příjmů z cenově regulovaného nájemného zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou vyšší než cenově regulované nájemné, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.17 Osvobození příjmů nájemného u bytových družstev

Podrobný popis: Osvobození příjmů z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. c)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození příjmů z nájemného zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než nájemné, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.18 Osvobození příjmů státních fondů

Podrobný popis: Osvobození příjmů státních fondů stanovených např. zákonem č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí ČR.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. e)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození příjmů fondů zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než nájemné, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. Daňovou úlevou není osvobození příjmů z daní.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.19 Osvobození příjmů Fondu dětí a mládeže

Podrobný popis: Osvobození příjmů Fondu dětí a mládeže.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. f)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Fond dětí a mládeže zanikl v roce 2004.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.20 Osvobození příjmů z odpisu závazků při reorganizaci

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích z odpisu závazků při oddlužení nebo reorganizaci provedené podle zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, pokud jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví zaúčtovány ve prospěch výnosů.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. h)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: Osvobození je logickým důsledkem toho, že pohledávky, které věřitelé měli za reorganizovanými dlužníky, nebyly nikdy uhrazeny, ale přitom již jednou vstoupily do základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.21 Osvobození příjmů z odvodů části výtěžku loterií

Podrobný popis: Osvobození příjmů poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, které jim plynou jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. ch)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození příjmů z odvodů části výtěžku loterií, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.22 Osvobození úrokových příjmů z dluhopisů vydaných rezidenty v zahraničí

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů nerezidentů, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPPO2.23 Osvobození úrokových příjmů z dluhopisů vydaných Českou republikou

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů nerezidentů, které jim plynou z dluhopisů vydávaných Českou republikou.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů.

DPPO2.24 Osvobození příjmů PGRLF

Podrobný popis: Osvobození příjmů Podpůrného a garančního rolnického a lesnického fondu, a. s., plynoucích z prodeje cenných papírů v majetku fondu.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. i)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození příjmů PGRLF z prodeje cenných papírů zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.25 Osvobození příjmů plynoucích státu v souvislosti s privatizovaným majetkem

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích v souvislosti s privatizovaným majetkem, které jsou vedeny Ministerstvem financí na zvláštních účtech podle zákona č. 427/1990 Sb., o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, zákona č. 500/1990 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, zákona č. 178/2005 Sb., o zrušení Fondu národního majetku a příjmů plynoucích z nakládání s prostředky těchto zvláštních účtů na finančním trhu, a dále příjmy plynoucí z práv, která přešla ze zaniklé České konsolidační agentury na stát podle zákona č. 239/2001 Sb., o České konsolidační agentuře.

Odhad výše: 567,7

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. l)

Zdroj dat: Státní závěrečný účet za rok 2008, část I. Informace o postupu privatizace a o stavu a použití prostředků vedených na zvláštních účtech, hodnota příjmů činí 2703,4 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození příjmů PGRLF z prodeje cenných papírů zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.26 Osvobození příjmů Fondu pojištění vkladů, Garančního fondu obchodníků s cennými papíry a Zajišťovacího fondu

Podrobný popis: Osvobození příjmů Fondu pojištění vkladů, Garančního fondu obchodníků s cennými papíry a Zajišťovacího fondu podle § 22a zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách.

Odhad výše: 26,9

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. o)

Zdroj dat: Výroční zpráva Fondu pojištění vkladů za rok 2007, Výroční zpráva Garančního fondu obchodníků s cennými papíry za rok 2008 a výkaz zisků a ztrát Zajišťovacího fondu za rok 2008.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.27 Osvobození příjmů výnosů z operací s prostředky jaderného účtu

Podrobný popis: Osvobození výnosů z operací s prostředky jaderného účtu na finančním trhu podle § 27 odst. 1 písm. c) zákona č. 18/1997 Sb., atomového zákona.

Odhad výše: 67,5

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. p)

Zdroj dat: Zpráva o činnosti v roce 2008, Správa úložišť radioaktivních odpadů, hodnota výnosů činí 321,5 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.28 Osvobození příjmů z úroků u zdravotních pojišťoven

Podrobný popis: Osvobození příjmů z úroků plynoucí zdravotní pojišťovně zřízené zákonem č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně ČR nebo podle zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách z vkladů u bank, pokud jsou vloženy prostředky získány ze zdrojů veřejného zdravotního pojištění.

Odhad výše: 106,5

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. t)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z výše příjmů z úroků VZP ve výši 380,4 mil. Kč (zdroj: Výroční zpráva 2008, VZP) a z předpokladu, že příjmy z úroků VZP představují 75 % příjmů z úroků u všech zdravotních pojišťoven, což odpovídá podílu VZP na příjmech z pojistného.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.29 Osvobození příjmů regionálních rad regionů soudržnosti

Podrobný popis: Osvobození příjmů regionální rady regionu soudržnosti stanovené zákonem č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. u)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození příjmů regionálních rad regionů soudržnosti zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.30 Osvobození příjmů fondu Energetického regulačního úřadu

Podrobný popis: Osvobození příjmů fondu Energetického regulačního úřadu z příspěvku na úhradu prokazatelné ztráty držitele licence plnicího povinnosti dodávky nad rámec licence.

Odhad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. v)

Zdroj dat: Výroční zpráva 2008, Energetický regulační úřad, hodnota příspěvků byla nulová.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.31 Osvobození úrokových příjmů Česko-německého fondu budoucnosti

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů Česko-německého fondu budoucnosti.

Odhad výše: 0,3

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. w)

Zdroj dat: Výroční zpráva 2008, Energetický regulační úřad, hodnota příjmů činí 1,3 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.32 Osvobození úrokových příjmů veřejných orgánů

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů plynoucích orgánů státní správy, samosprávy a subjektu pověřenému Ministerstvem financí zabezpečováním realizace programů pomoci Evropských společností, a to z vkladu na vkladovém účtu zřízeném pro uložení prostředků poskytnutých České republice Evropskými společnostmi, a dále úrokové příjmy plynoucí orgánů státní správy a samosprávy z vkladu na vkladovém účtu zřízeném pro uložení prostředků poskytnutých České republice Světovou bankou, Evropskou bankou pro obnovu a rozvoj a Evropskou investiční bankou.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. x)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů veřejného sektoru.

DPPO2.33 Osvobození příspěvků provozovatelům systému recyklace elektroodpadů

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích z příspěvků výrobců podle § 37h odst. 1 písm. c), § 37n a 37o zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího zpětný odběr, zpracování, využití a odstranění elektrozařízení nebo oddělený sběr, zpracování, využití a odstranění elektroodpadu, pokud jsou zaregistrováni podle § 37h odst. 1 písm. c), § 37n a 37o zákona č. 185/2001 Sb.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zc)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození příspěvků výrobců provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího zpětný odběr, zpracování, využití a odstranění elektrozařízení zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.34 Osvobození ocenění v oblasti kultury

Podrobný popis: Osvobození ocenění v oblasti kultury např. podle nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných Ministerstvem kultury, zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje.

Odbad výše: 0,1

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zd)

Zdroj dat: Závěrečný účet kapitoly 334 - Ministerstvo kultury za rok 2008, hodnota ocenění činí 630 tis. Kč.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.35 Osvobození příjmů Státního ústavu pro kontrolu léčiv a Ústavu pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv

Podrobný popis: Osvobození příjmů Státního ústavu pro kontrolu léčiv a Ústavu pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv plynoucích z úkonů vykonávaných podle zákona č. 79/1997 Sb., o léčivech.

Odbad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zm)

Zdroj dat: -

Poznámka k odbadu: Pokud by bylo osvobození příjmů Státního ústavu pro kontrolu léčiv a Ústavu pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv plynoucích z úkonů vykonávaných podle zákona o léčivech zrušeno, byly by i výdaje na uvedené úkony zahrnovány do základu daně, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Osvobození příjmů z veřejných rozpočtů, osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.36 Osvobození náhrad za vyvlastnění a za věcná břemena

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích jako náhrada za věcné břemeno vzniklé ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu např. podle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích a příjmy plynoucí jako náhrada za vyvlastnění např. na základě zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zo)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Jedná se de facto o nucený prodej, pokud by nebyl osvobozen, vyvlastňovaný by si od základu daně odečítal hodnotu vyvlastněného pozemku, došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. U věcných břemen by nákladem bylo snížení hodnoty majetku z důvodu vzniku věcného břemene.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

DPPO2.37 Osvobození příjmu z vypořádání závazků při převodu podílu na družstevníka

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích jako náhrada za věcné břemeno vzniklé ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu např. podle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích a příjmy plynoucí jako náhrada za vyvlastnění např. na základě zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. zo)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Jedná se de facto o nucený prodej, pokud by nebyl osvobozen, vyvlastňovaný by si od základu daně odečítal hodnotu vyvlastněného pozemku, došlo by jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně. U věcných břemen by nákladem bylo snížení hodnoty majetku z důvodu vzniku věcného břemene.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových příjmů.

3. Daňové úlevy jejichž účelem je jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak i podpora jiných veřejných politik

DPPO3.1 Vynětí příjmů z úroků u neziskových subjektů

Podrobný popis: U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.

Odhad výše: 20,3

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 4 písm. c)

Zdroj dat: n. d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z toho, že výše vkladů neziskových subjektů plus nerezidentů u bank byla v roce 2008 celkem 77 300 mil. Kč (zdroj: Zpráva o vývoji finančního trhu v roce 2008, Ministerstvo financí), a z předpokladu, že z toho čtvrtina jsou vklady neziskových subjektů a že úroková míra činí 0,5 % p.a.z objemu vkladů.

Účel: Účelem je jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů a jednak podpora neziskového sektoru.

DPPO3.2 Vynětí příjmů z úroků u veřejných vysokých škol a výzkumných institucí

Podrobný popis: U poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, nejsou předmětem daně příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.

Odhad výše: 3,0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 5 písm. b)

Zdroj dat: n. d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z toho, že výše vkladů vládních institucí u bank byla v roce 2008 celkem 287 000 mil. Kč (zdroj: Zpráva o vývoji finančního trhu v roce 2008, Ministerstvo financí), a z předpokladu, že z toho 1 % jsou vklady VŠ a VVI a že úroková míra činí 0,5 % p.a.z objemu vkladů.

Účel: Účelem je jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů a jednak podpora vzdělávání a vědy a výzkumu.

DPPO3.3 Vynětí příjmů z úroků u veřejných vysokých škol a výzkumných institucí

Podrobný popis: U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání a kteří provozují zdravotnické zařízení podle zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, nejsou předmětem daně příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 18 odst. 15 písm. b)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad je součástí odhadu výše daňové úlevy DPPO3.1.

Účel: Účelem je jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů a jednak podpora zdravotnictví.

DPPO3.4 Osvobození příjmů nadací

Podrobný popis: Osvobození příjmů plynoucích z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z pronájmu uměleckých děl, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku, úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, a příjmy z jejich prodeje, příjmy plynoucí z úroků z peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo pobočky zahraniční banky působící na území České republiky a číslo tohoto účtu je zapsáno v nadačním rejstříku, a veškeré výnosy z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a které jsou smlouvou o správě cenných papírů podle § 8 odst. 2 písm. b) a § 8 odst. 3 písm. a) a f) zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech spravovány k tomu oprávněnou osobou, a za podmínky, že údaje o této smlouvě jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. r)

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození příjmů nadací zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Účelem je jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů a jednak podpora neziskového sektoru.

DPPO3.5 Osvobození úrokových příjmů z prostředků veřejné sbírky

Podrobný popis: Osvobození úrokových příjmů plynoucích z prostředků veřejné sbírky pořádané k účelům vymezeným v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 19 odst. 1 písm. y)

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Pokud by bylo osvobození úrokových příjmů z prostředků veřejné sbírky zrušeno, byly by i výdaje z nich pořizované zahrnovány do základu daně a lze předpokládat, že tyto náklady jsou stejné nebo vyšší než odvody, takže by došlo jen k relativně malému či nulovému zvýšení základu daně.

Účel: Účelem je jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů a jednak podpora neziskového sektoru.

DPPO3.6 Snížená sazba daně u investičních fondů

Podrobný popis: Snížená sazba daně 5 % u investičního fondu.

Odhad výše: 266,9

Zákonné ustanovení: § 21 odst. 2 písm. a)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota základu daně podléhajícího snížené sazbě činí 854 mil. Kč.

Poznámka k odhadu: Na sníženou sazbu u investičních fondů lze nahlížet jednak jako na daňovou úlevu, ve výši rozdílu mezi základní sazbou DPPO v roce 2008 (21 %) a sníženou sazbou pro investiční fondy (5 %) a nebo jak na nástroj omezení dvojího zdanění kapitálových výnosů investičních fondů. Z druhého uvedeného pohledu by měla být na investiční fondy uvalena nulová sazba daně a 5% sazbu daně je třeba považovat za negativní daňovou úlevu.

Účel: Účelem je jednak zamezení dvojímu zdanění kapitálových výnosů investovaných prostřednictvím instrumentů kolektivního investování a jednak podpora těchto kolektivních instrumentů.

DPPO3.7 Snížená sazba daně u podílových fondů

Podrobný popis: Snížená sazba daně 5 % u podílových fondů.

Odbad výše: 479,4

Zákonné ustanovení: § 21 odst. 2 písm. b)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota základu daně podléhajícího snížené sazbě činí 1534 mil. Kč.

Poznámka k odbadu: Na sníženou sazbu u podílových fondů lze nahlížet jednak jako na daňovou úlevu, ve výši rozdílu mezi základní sazbou DPPO v roce 2008 (21 %) a sníženou sazbou pro podílové fondy (5 %) a nebo jak na nástroj omezení dvojího zdanění kapitálových výnosů podílových fondů. Z druhého uvedeného pohledu by měla být na podílové fondy uvalena nulová sazba daně a 5% sazbu daně je třeba považovat za negativní daňovou úlevu.

Účel: Účelem je jednak zamezení dvojímu zdanění kapitálových výnosů investovaných prostřednictvím instrumentů kolektivního investování a jednak podpora těchto kolektivních instrumentů.

DPPO3.8 Snížená sazba daně u penzijních fondů

Podrobný popis: Snížená sazba daně 5 % u penzijních fondů.

Odbad výše: 0,0

Zákonné ustanovení: § 21 odst. 3

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota základu daně podléhajícího snížené sazbě činí 0 Kč.

Poznámka k odbadu: Na sníženou sazbu u penzijních fondů lze nahlížet jednak jako na daňovou úlevu, ve výši rozdílu mezi základní sazbou DPPO v roce 2008 (21 %) a sníženou sazbou pro penzijní fondy (5 %) a nebo jak na nástroj omezení dvojího zdanění kapitálových výnosů penzijních fondů. Z druhého uvedeného pohledu by měla být na penzijní fondy uvalena nulová sazba daně a 5% sazbu daně je třeba považovat za negativní daňovou úlevu.

Účel: Účelem je jednak zamezení dvojímu zdanění kapitálových výnosů investovaných prostřednictvím instrumentů kolektivního investování a jednak podpora těchto kolektivních instrumentů.

DPPO3.9 Odpisy

Podrobný popis: Doba odpisování hmotného majetku činí minimálně:

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Odbad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 26 až 33

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odbadu: -

Účel: Účelem je jednak snížení vyvolaných nákladů daně, kdy jsou aktiva rozdělena do několika skupin s jednotnou dobou odpisování v rámci skupiny, aniž se berou v úvahu různé doby životnosti jednotlivých druhů aktiv, což by vyžadovalo mnohem více odpisových skupin a jednak podpora jiných veřejných politik v tom případě, kde doba odpisování dle zákona je výrazně kratší než skutečná životnost.

Seznam daňových úlev u DPH v roce 2008

1. Daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik

DPH1.1 Osvobození poštovních služeb bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně jsou osvobozeny poštovní služby. Poštovními službami se pro účely tohoto zákona rozumí a) dodání poštovní zásilky, b) poštovní poukazy. Poštovní služby jsou osvobozeny od daně, pokud jsou provozovány držitelem poštovní licence nebo zvláštní poštovní licence podle zvláštního právního předpisu. Od daně je osvobozeno dodání poštovních známek platných pro použití v rámci poštovních služeb v tuzemsku a dalších obdobných cenin za částku nepřevyšující nominální hodnotu nebo částku podle poštovních ceníků.

Odhad výše: 1964,3

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm a), § 52

Zdroj dat: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.2 Osvobození nájmu nemovitostí a dalších zařízení bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení. Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Za nabytí se nepovažuje vymezení bytů a nebytových prostor jako jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Finanční pronájem staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně, s výjimkou uzavření smlouvy o finančním pronájmu do tří let po nabytí nebo kolaudaci stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby. Převod pozemků, včetně finančního pronájmu, je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc. Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě. Plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Plátce je povinen oznámit správci daně nejpozději do 30 dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy uplatňování daně u tohoto nájmu.

Odhad výše: 29 770,2

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm e), § 56

Zdroj dat: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.3 Osvobození provozování loterií bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her, uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami.

Odhad výše: 2391,2

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm i), j) § 60

Zdroj dat: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.4 Osvobození protihodnoty členského příspěvku bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami,

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm k), § 61

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.5 Osvobození vzdělávání, zdravotní péče a sociální pomoci náboženskými pracovníky bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi k činnostem uvedeným v písmenu b) a v § 57 až 59, a to s přihlédnutím k duchovní péči,

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm k), § 61

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.6 Osvobození sportovních služeb neziskovými organizacemi bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm k), § 61

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.7 Osvobození provozování kulturních služeb veřejnoprávními či neziskovými subjekty roku bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm k), § 61

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.8 Osvobození výchovných, sociálních a zdravotních služeb při příležitostných akcích za účelem získání finančních prostředků bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen b), c), d) a e) a podle § 57, 58 a 59 za podmínky, že se jedná pouze o dodání zboží nebo poskytnutí služeb při příležitostných akcích pořádaných výlučně za účelem získání finančních prostředků k činnostem, pro které jsou tyto osoby založeny nebo zřízeny, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm k), § 61

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.9 Osvobození mezinárodní osobní dopravy s nárokem na odpočet

Podrobný popis: Přeprava osob mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi je v tuzemsku osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Tato přeprava je osvobozena, i když je prováděna osobami, které jsou registrovány k dani v jiném členském státě, nebo zahraniční osobou povinnou k dani. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu.

Odhad výše: 281,7

Zákonné ustanovení: § 70

Zdroj dat: Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.10 Osvobození dovozu zabaveného zboží, pokud je předáno charitativním organizacím

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz zboží zabaveného a propadlého při řízení podle zákona č. 191/1999 Sb., o opatřeních týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví, pokud je zboží bezúplatně předáno humanitárním a charitativním organizacím nebo sociálním a zdravotnickým zařízením činným na území České republiky k bezúplatnému rozdělení zboží sociálně potřebným osobám.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 14

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.11 Osvobození dovozu zboží pro zdravotně postižené osoby

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz zboží určeného pro užití zdravotně postiženými osobami, uskutečněný institucemi nebo organizacemi, jejichž hlavní činností je vzdělávání nebo pomoc zdravotně postiženým osobám, včetně zboží darovaného těmto institucím nebo organizacím, za podmínek stanovených nařízením Rady č. 918/83 (EHS) o systému Společenství pro osvobození od cla. Zboží, jehož dovoz byl osvobozen od daně podle tohoto odstavce, nesmí být použito pro jiné účely než vzdělávání, zaměstnávání nebo sociální přizpůsobení zdravotně postižených osob.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 16

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.12 Snížená sazba daně

Podrobný popis: U zdanitelného plnění se uplatňuje snížená sazba daně ve výši 9 %. U zboží uvedeného v příloze č. 1, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba. U dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4 se uplatňuje snížená sazba. Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně. Jsou-li tyto práce prováděny na jiné stavbě, jejíž část je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určenou pro bydlení. Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení vymezenou stavebním zákonem, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby, se uplatní snížená sazba daně. Snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení. převodu staveb pro sociální bydlení a jejich příslušenství se uplatní snížená sazba daně, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Odhad výše: 54 715,6

Zákonné ustanovení: § 47, § 48, § 48a

Zdroj dat: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

DPH1.13 Vrácení daně zdravotně postiženým za zakoupený osobní automobil

Podrobný popis: Osoba se zdravotním postižením má nárok na vrácení zaplacené daně u osobního automobilu zakoupeného v tuzemsku, a to i formou finančního pronájmu. Při nákupu osobního automobilu formou finančního pronájmu nevzniká nárok na vrácení daně z přírážky leasingové společnosti.

Odhad výše: 100,5

Zákonné ustanovení: § 85

Zdroj dat: Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

2. Daňové úlevy jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému

DPH2.1 Dodání drobných reklamních předmětů není předmětem daně

Podrobný popis: Za dodání zboží se nepovažuje poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty, který je označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč, a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

Odhad výše: n. d.

Zákonné ustanovení: § 13 odst. 10 písm c)

Zdroj dat: n. d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových plnění.

DPH2.2 Osvobození veřejnoprávního rozhlasového a televizního vysílání bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno rozhlasové a televizní vysílání. Rozhlasovým nebo televizním vysíláním se pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu nebo sponzorování.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm b), § 53

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad nulové výše vychází z faktu, že většina služeb v oblasti rozhlasového a televizního vysílání je poskytována zdarma. I v případě zrušení osvobození by se tedy DPH efektivně neuplatňovala. Pokud by však DPH podléhala celá přidaná hodnota v oblasti rozhlasového a televizního vysílání, bylo by možno daňovou úlevu vyčíslit na 5624,6 mil. Kč.

Účel: Osvobození plnění poskytovaných veřejným sektorem.

DPH2.3 Osвобоzení výchovy a vzdělávání bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozena výchova a vzdělávání. Výchovou a vzděláváním se pro účely tohoto zákona rozumí a) výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná v mateřských školách, středních školách, konzervatořích, vyšších odborných školách, základních uměleckých školách a jazykových školách s právem státní jazykové zkoušky, které jsou zapsány ve školském rejstříku, dále výchovná a vzdělávací činnost v rámci praktického vyučování nebo praktické přípravy uskutečňované na pracovištích fyzických nebo právnických osob, které mají oprávnění k činnosti související s daným oborem vzdělání a uzavřely se školou smlouvu o obsahu a rozsahu praktického vyučování nebo odborné praxe a o podmínkách pro jejich konání, b) školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách podle písmene a) nebo s ním přímo souvisejí; dále zajištění ústavní nebo ochranné výchovy anebo preventivně výchovné péče, c) vzdělávací činnost poskytovaná na vysokých školách 1. v akreditovaných bakalářských, magisterských a doktorských studijních programech, 2. v programech celoživotního vzdělávání uskutečňovaných v rámci akreditovaných bakalářských, magisterských a doktorských studijních programů, 3. v programech celoživotního vzdělávání uskutečňovaných např. podle zákona č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících, 4. v programech celoživotního vzdělávání uskutečňovaných jako Univerzita třetího věku, d) činnost prováděná za účelem rekvalifikace uchazečů o zaměstnání, zájemců o zaměstnání a fyzických osob se zdravotním postižením zařazených na pracovní rehabilitaci akreditovanými zařízeními, nebo zařízeními, která provádějí tuto činnost podle zvláštních právních předpisů a mají uzavřenou dohodu s úřadem práce, e) výchovná a vzdělávací činnost v rámci plnění povinné školní docházky žáků ve školách zřízených na území České republiky a nezapsaných do školského rejstříku, v níž ministr školství, mládeže a tělovýchovy povolil plnění povinné školní docházky, f) jazykové vzdělání poskytované fyzickými a právnickými osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání uznanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy a dále jazykové vzdělání poskytované osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání v přípravných kurzech pro vykonání standardizovaných jazykových zkoušek uznaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, g) výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže. Od daně je osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňované v rámci výchovy a vzdělávání osobou uvedenou v odstavci 1.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm f), § 57

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad nulové výše vychází z faktu, že většina služeb v oblasti výchovy a vzdělávání je poskytována zdarma. I v případě zrušení osvobození by se tedy DPH efektivně neuplatňovala. Pokud by však DPH podléhala celá přidaná hodnota v oblasti výchovy a vzdělávání, bylo by možno daňovou úlevu vyčíslit na 23 283,0 mil. Kč (zdroj: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí).

Účel: Osвобоzení plnění poskytovaných veřejným sektorem.

DPH2.4 Osвобоzení zdravotnických služeb a zboží bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně jsou osvobozeny zdravotnické služby a zboží. Zdravotnickými službami se pro účely tohoto zákona rozumí služby zdravotní péče a související služby poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Za zdravotnické služby se nepovažují zdanitelná plnění uskutečňovaná očními optiky. Od daně je osvobozeno dodání zboží, které je spotřebováno v rámci zdravotnických služeb podle odstavce 1. Od daně je osvobozeno dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka. Od daně je osvobozeno též dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zvláštních právních předpisů, stomatologickými laboratořemi včetně oprav tohoto zboží. Od daně není osvobozen výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu. Od daně je také osvobozeno poskytování dopravních služeb nemocným nebo zraněným osobám oprávněnými osobami za použití prostředků pro dopravu k tomuto účelu zvlášť konstruovaných nebo upravených. Od daně je osvobozeno zdravotní pojištění podle zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm g), § 58

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad nulové výše vychází z faktu, že většina zdravotnických služeb a zboží je poskytována zdarma. I v případě zrušení osvobození by se tedy DPH efektivně neuplatňovala. Pokud by však DPH podléhala celá přidaná hodnota v oblasti zdravotnických služeb a zboží, bylo by možno daňovou úlevu vyčíslit na 19 985,4 mil. Kč (zdroj: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí).

Účel: Osвобоzení plnění poskytovaných veřejným sektorem.

DPH2.5 Osvobození sociální pomoci bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozena sociální pomoc. Službami sociální pomoci se pro účely tohoto zákona rozumí sociální služby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách poskytované veřejnoprávními subjekty nebo jinými právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm h), § 59

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Odhad nulové výše vychází z faktu, že většina sociální pomoci je poskytována zdarma. I v případě zrušení osvobození by se tedy DPH efektivně neuplatňovala. Pokud by však DPH podléhala celá přidaná hodnota v oblasti sociální pomoci, bylo by možno daňovou úlevu vyčíslit na 927,8 mil. Kč (zdroj: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí).

Účel: Osvobození plnění poskytovaných veřejným sektorem.

DPH2.6 Osvobození výchovy mládeže veřejnoprávními subjekty bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm k), § 61

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození plnění poskytovaných veřejným sektorem.

DPH2.7 Osvobození dovozu zboží osvobozeného od cla

Podrobný popis: Dovoz zboží je osvobozen od daně, pokud je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle zvláštního právního předpisu, 49) s výjimkou dovozu vybavení domácností určeného k zařízení rekreačního objektu, zboží vzdělávací, kulturní a vědecké povahy, vědeckých nástrojů a přístrojů, nástrojů a přístrojů určených pro lékařský výzkum, stanovení lékařské diagnózy a provádění lékařských výkonů, pokud není osvobozen podle odstavce 2.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 1

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových plnění.

DPH2.8 Osvobození dovozu úlovku do přístavu

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz úlovku do přístavu, který nebyl zpracován nebo který již byl konzervován za účelem prodeje, ale dosud nebyl dodán, pokud byl uskutečněn osobou podnikající v námořním rybářství.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 7

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: ČR nemá námořní přístavy. Dovozy jsou prováděny pouze podnikateli, kteří by si daň z dovozu uplatnili na vstupu.

Účel: Snížení vyvolaných nákladů zdanění.

DPH2.9 Osvobození dovozu zlata Českou národní bankou

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz zlata Českou národní bankou.

Odhad výše: 741,1

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 9

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: Odhad vychází z rozdílu mezi stavem zlata na aktivech ČNB na konci roku 2007 a na konci roku 2008 (zdroj: Platební bilance 2008, ČNB)

Účel: Osvobození plnění poskytovaných veřejným sektorem.

DPH2.10 Osvobození dovozu plynu a elektřiny

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy a dovoz elektřiny.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 10

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Ustanovení se vztahuje na dovozy ze zemí mimo EU. Při zrušení osvobození by si daň, kterou by dovozci zaplatili při dovozu, uplatnili jako daň na vstupu.

Účel: Snížení vyvolaných nákladů zdanění.

DPH2.11 Osvobození drobných zásilek neobchodní povahy ze třetích zemí

Podrobný popis: Od daně jsou osvobozeny drobné zásilky zboží neobchodní povahy ze třetí země mezi fyzickými osobami, a to za podmínek stanovených nařízením Rady č. 918/83 (EHS) o systému Společenství pro osvobození od cla. Od daně nejsou osvobozeny zásilky obsahující zboží nad množstevní limity stanovené tímto zvláštním právním předpisem.

Odhad výše: n.d.

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 11

Zdroj dat: n.d.

Poznámka k odhadu: -

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových plnění.

DPH2.12 Osvobození dovozu laboratorních zvířat a biologických a chemických látek určených k výzkumu, pokud jsou dováženy bez úplaty

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz laboratorních zvířat a biologických a chemických látek určených k výzkumu, a to za podmínek stanovených nařízením Rady č. 918/83 (EHS) o systému Společenství pro osvobození od cla, pokud jsou dovezeny bez úplaty.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 13

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Jedná se o dovoz bez úplaty, čili DPH by se stejně neplatila.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových plnění.

DPH2.13 Osvobození dovozu zboží pro dobročinné účely, pokud bylo získáno bez úplaty

Podrobný popis: Od daně je osvobozen dovoz zboží pro státní a dobročinné organizace, a to za podmínek stanovených nařízením Rady č. 918/83 (EHS) o systému Společenství pro osvobození od cla, pokud je toto zboží získáno bez úplaty.

Odhad výše: 0

Zákonné ustanovení: § 71 odst. 15

Zdroj dat: -

Poznámka k odhadu: Jedná se o dovoz bez úplaty, čili DPH by se stejně neplatila.

Účel: Osvobození relativně nízkých či nulových plnění.

3. Daňové úlevy jejichž účelem je jak dosažení vyšší efektivity daňového systému, tak i podpora jiných veřejných politik

DPH3.1 Osvobození malých podnikatelů bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Odhad výše: 1230,2

Zákonné ustanovení: § 6 odst. 1

Zdroj dat: Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: V Souhrnném výkazu je kvantifikována postupy naznačenými v části 4.3.3 výše ušlých výnosů DPH zaplacených podnikateli s obratem mezi 10 000 € (práh pro povinnou registraci dle směrnice o DPH) a 1 mil. Kč (práh pro povinnou registraci dle zákona o DPH). DPH, kterou by zaplatili podnikatelé s obratem pod 10 000 €, není uvedena. Lze však předpokládat, že by bylo relativně malá a je ji tak možno pominout.

Účel: Účelem je jednak osvobození relativně nízkých či nulových příjmů a jednak podpora hospodářské politiky prostřednictvím podpory malých podniků.

DPH3.2 Osvobození finančních činností bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně jsou osvobozeny finanční činnosti. Finančními činnostmi se pro účely tohoto zákona rozumí a) převod cenných papírů, b) přijímání vkladů od veřejnosti, c) poskytování úvěrů a peněžních půjček, d) platební styk a zúčtování, e) vydávání platebních prostředků, zejména platebních karet nebo cestovních šeků, f) poskytování bankovních záruk podle § 313 obchodního zákoníku, g) otevření, potvrzení a avizování akreditivu podle § 682 obchodního zákoníku, h) obstarávání inkasa podle § 692 obchodního zákoníku, i) směnářská činnost, j) operace týkající se peněz, k) dodání zlata České národní bance a přijímání vkladů Českou národní bankou od bank nebo od státu, l) organizování regulovaného trhu s investičními nástroji, m) přijímání nebo předávání pokynů týkajících se investičních nástrojů na účet zákazníka, n) provádění pokynů týkajících se investičních nástrojů na cizí účet, o) obchodování s investičními nástroji na vlastní účet pro jiného, p) obhospodařování majetku zákazníka na základě smlouvy se zákazníkem, pokud je součástí majetku investiční nástroj, s výjimkou správy nebo úschovy v oblasti investičních nástrojů, q) upisování nebo umístování emisí investičních nástrojů, r) vedení evidence investičních nástrojů, s) vypořádání obchodů s investičními nástroji, t) obchodování s devizovými hodnotami na vlastní účet nebo na účet zákazníka, u) úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring, v) obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, w) vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků, x) výplata dávek důchodového pojištění (zabezpečení) nebo vybírání opakujících se plateb obyvatelstva, y) sjednání nebo zprostředkování činností uvedených v písmenech a), b), c), d), e), f), g), h), i), j), l), m), n), o), p), q), r), s), t) a u).

Odhad výše: 14 710,4

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm c), § 54

Zdroj dat: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak snížení administrativních nákladů, protože v sektoru finančních služeb se obtížně definuje přidaná hodnota v rámci zvolené metody výběru DPH, ale současně je možno posuzovat toto osvobození jako podporu hospodářské politiky prostřednictvím podpory finančních institucí.

DPH3.3 Osvobození pojišťovacích činností bez nároku na odpočet

Podrobný popis: Od daně bez nároku na odpočet daně jsou osvobozeny pojišťovací činnosti. Pojišťovacími činnostmi se pro účely tohoto zákona rozumí pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností, zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví a činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí a penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování.

Odhad výše: 3894,8

Zákonné ustanovení: § 51 odst. 1 písm d), § 55

Zdroj dat: Tabulky dodávek a užití za rok 2007, ČSÚ, Souhrnný výkaz vlastního zdroje ES z DPH za rok 2008, Ministerstvo financí

Poznámka k odhadu: -

Účel: Účelem je jednak snížení administrativních nákladů, protože v sektoru pojišťovacích služeb se obtížně definuje přidaná hodnota v rámci zvolené metody výběru DPH, ale současně je možno posuzovat toto osvobození jako podporu hospodářské politiky prostřednictvím podpory pojišťovacích institucí.

Objemy plnění, kde kupující nemá nárok na odpočet DPH

SKP komodity	Název	Průměrná sazba 2007	Průměrná sazba 2008	Průměrná sazba při jedné sazbě 19 %	Mezispotřeba (OKEČ odvětví)							Výdaje na konečnou spotřebu		Tvorba hrubého fixního kap., vč. ceností
					Čin. počt. a tele-komunikační	Peněž-nictví	Pojišťovnictví kromě soc. zab.	Činnosti v oblastí nemovi-tostí	Školství	Zdravot-nictví, veter. a soc. čin.	Rekr., kultur. a sport. činnosti	domácností	vládních a nezisk. institucí	
					64	65	66	70	80	85	92	P.3		
01	Produkty zem.výr.a mysl	6,4%	10,0%	19,0%	0	0	0	80	36	635	238	52 181	4 586	61
02	Prod. les.,těžba, práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	4	0	0	13	1 514	86	0
05	Ryby a ost. prod.práce	7,2%	10,6%	19,0%	0	0	0	16	2	4	20	356	9	0
10	Uhlí, rašelina, práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	10	15	345	206	43	3	4 812	0	0
11	Ropa a zemní plyn,práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	0	0	2	1	0	0	0
12	Uran.,thor. rudy, práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
13	Rudy kovů ost., práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14	Nerost. sur. ost.,práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	65	5	0	26	0	0	0
15	Potravin.výrobky, práce	8,0%	11,2%	19,0%	2	0	0	247	2 207	4 303	474	292 794	489	0
16	Tabákové výrobky; práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	0	0	0	2	64 102	0	0
17	Textilní výrobky; práce	18,6%	18,7%	19,0%	0	0	0	686	49	219	77	27 196	0	16
18	Konf.výr.vč.kožeš,práce	19,0%	19,0%	19,0%	44	0	0	586	243	1 427	352	42 618	827	0
19	Usně,galanter.výr.-prac	19,0%	19,0%	19,0%	1	0	0	20	12	27	14	21 788	465	0
20	Dřevo uprav.,výr.;práce	19,0%	19,0%	19,0%	25	679	202	9 266	242	679	314	1 627	0	0
21	Vlákna,papír; práce	19,0%	19,0%	19,0%	25	773	267	1 522	680	775	682	4 560	362	0
22	Vydavat. a tisk; práce	9,5%	12,2%	19,0%	27	1 303	1 193	643	4 564	398	1 368	19 538	68	0
23	Ropná produkty, koks	19,0%	19,0%	19,0%	203	551	634	5 029	467	2 705	813	56 925	1 364	21
24	Chem.výr.,vlákna;práce	12,1%	14,0%	19,0%	0	42	57	5 611	423	19 040	889	62 311	34 267	0
25	Výr.z pryže,plas.;práce	19,0%	19,0%	19,0%	16	16	4	10 844	59	87	66	9 141	0	0
26	Ost.nekov.minerál.výr.	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	13 078	33	77	74	7 287	0	0
27	Základní kovy; práce	19,0%	19,0%	19,0%	0	8	0	1 548	1	11	53	119	0	0
28	Kovodělné výrobky	19,0%	19,0%	19,0%	4	18	25	11 963	158	203	103	6 214	1	1060
29	Stroje, přístroje a zař	19,0%	19,0%	19,0%	3	4	0	3 882	378	656	272	22 322	40	11864
30	Kanc.stroje a počítače	19,0%	19,0%	19,0%	133	350	515	83	3 887	133	320	7 939	4	1999
31	Elektrické stroje,práce	19,0%	19,0%	19,0%	64	3	21	1 185	78	163	182	5 851	0	791
32	Rádiová,tel.,spoj.zař.	18,6%	18,7%	19,0%	346	39	43	113	77	565	155	16 295	43	608
33	Zdravot.přístr.,práce	16,0%	16,8%	19,0%	2	5	20	443	8	7 512	67	10 477	3 900	1776
34	Dvoustopá mot.voz.,prac	19,0%	19,0%	19,0%	14	190	43	980	0	24	36	57 045	558	10947
35	Ostatní dopravní zaříz.	18,2%	18,4%	19,0%	1	0	0	4	12	106	5	7 109	1 501	2915
36	Nábytek,ost.výr.,práce	18,8%	18,8%	19,0%	13	576	1 603	1 484	2 953	632	1 001	45 174	91	762

37	Úprava druhotných sur.	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	35	0	2	0	0	0	0
40	Energie elektric.tepel.	14,5%	15,8%	19,0%	169	767	323	6 533	6 782	4 194	2 328	120 855	241	0
41	Voda,její úprava a rozv	5,0%	9,0%	19,0%	2	56	13	810	645	657	176	9 733	249	0
45	Stavební práce	13,0%	14,7%	19,0%	111	1 121	40	76 393	3 663	2 616	977	5 701	86	56604
50	Obchod,údržba,mot.voz.	19,0%	19,0%	19,0%	55	754	175	1 115	84	832	329	9 769	1	0
51	VO a zprostřed.VO	19,0%	19,0%	19,0%	407	3 069	3 259	5 902	204	258	1 513	0	2	0
52	MO, opravy spotř.zboží	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	806	87	455	273	5 423	13	0
55	Sl. ubytovací a stravov	14,6%	15,9%	19,0%	11	711	224	2 404	1 376	5 305	1 331	76 093	1 416	0
60	Doprava pozemní,potrub.	6,2%	9,9%	19,0%	112	425	278	787	388	183	131	38 352	252	0
61	Doprava vodní	15,2%	16,3%	19,0%	19	0	0	1	0	0	2	192	0	0
62	Dop.letecká a kosmická	6,5%	10,1%	19,0%	38	52	28	7	1	36	19	4 520	0	0
63	Vedlej.,pom.služby-dopr	19,0%	19,0%	19,0%	87	319	147	1 132	84	1 018	165	45 070	83 521	0
64	Služby pošt a telekom.	16,7%	16,7%	16,7%	4 941	4 028	2 761	3 157	1 326	2 065	2 646	55 004	46	0
65	Peněžnictví	8,1%	8,1%	8,1%	224	17 094	1 414	26 426	303	4 377	2 255	42 064	1 503	0
66	Pojišťovnictví	0,0%	0,0%	0,0%	39	1 896	2 272	636	394	693	303	37 909	0	0
67	Pomocné služby v peněž.	0,0%	0,0%	0,0%	1	4 347	5 895	0	0	64	0	5 331	0	0
70	Sl-oblast nemovitostí	0,6%	0,6%	0,6%	464	8 073	3 592	17 413	1 648	6 592	4 871	217 589	2 475	1015
71	Pronáj.strojů a přístr.	19,0%	19,0%	19,0%	19	594	0	955	12	255	832	6 084	2	0
72	Zpracování dat	19,0%	19,0%	19,0%	579	12 086	4 136	1 176	1 546	759	775	3 051	225	6806
73	Výzkum a vývoj	19,0%	19,0%	19,0%	0	0	0	0	1	199	6	0	8 088	0
74	Jiné podnikatelské služ	19,0%	19,0%	19,0%	759	22 089	10 076	36 165	5 762	6 990	9 765	8 929	3 343	39
75	Veřejná správa a obrana	0,0%	0,0%	0,0%	29	138	95	1 982	155	104	1 352	1 313	235 566	0
80	Školské výkony a služby	2,0%	2,0%	2,0%	13	899	825	102	2 621	223	78	15 077	140 870	0
85	Zdrav.,veter.a soc.péče	0,1%	0,1%	0,1%	0	0	0	28	5	1 612	33	19 833	166 842	0
90	Odstraň.odpad.vod.apod.	5,0%	9,0%	19,0%	50	203	93	3 021	347	1 439	446	14 206	13 338	0
91	Činnosti spol.org. j.n.	0,0%	0,0%	0,0%	0	0	0	799	296	579	947	95	14 260	0
92	Rekreační činnosti	6,8%	9,9%	17,5%	0	126	0	737	158	1 536	23 548	49 362	24 273	492
93	Služby ostatní	17,8%	18,1%	19,0%	0	1	0	109	489	2 172	521	19 556	913	0
95	Služby domácího personálu	5,0%	9,0%	19,0%	0	0	0	0	0	0	0	440	0	0
Hrubá přidaná hodnota					11 139	83 418	22 086	168817	132030	113330	13 560			

Zdroj: Tabulky dodávek a užití za rok 2006, ČSÚ; průměrné sazby vypočteny na základě Souhrnného výkazu vlastního zdroje z DPH za rok 2008, MF

