

IDENTIFIKACE A KVANTIFIKACE DAŇOVÝCH ÚLEV V ČR V ROCE 2008

Květa Kubátová, Martin Jareš, VŠE v Praze*

Úvod

Daňové úlevy jsou v České republice, stejně jako v jiných zemích, předmětem diskusí o veřejných financích. Někdy jsou chápány 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. První země, která začala vykazovat daňové úlevy v oficiálních dokumentech bylo Německo v roce 1967. 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. 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. Analýza daňových úlev se stala poměrně rychle předmětem akademického zájmu a neušla ani fundamentální kritice.

V České republice doposud daňové úlevy systematicky zkoumány nebyly a jedná se o první příspěvek, který je kvantifikuje.

Cílem článku je identifikovat daňové úlevy u fiskálně nejvýznamnějších daní v České republice v roce 2008 a kvantifikovat je metodou ušlých příjmů odkazem na zákon. Článek je uspořádán následovně. Po definování základních pojmů je uveden přehled dosavadní literatury na téma daňových úlev, poté následuje charakteristika daňových úlev obecně. V poslední části jsou identifikovány a kvantifikovány daňové úlevy u daní z příjmů a u DPH v České republice v roce 2008 celkem a ve zvolené struktuře.

* Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Strukturální distorze v daňovém systému a jejich vliv na investiční rozhodování* registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem 402/09/1294.

1. Základní pojmy

V tomto článku je pojem *daňová úleva* (*tax preference, tax relief, tax break, tax concession*) 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.

Pod pojmem *daňový výdaj* (též *daňová podpora, tax expenditure*) 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.

Daňové úlevy, které nejsou současně daňovými výdaji, jsou strukturálními daňovými úlevami (*structural tax relief*) 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.

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.

Někteří autoři vymezují daňové úlevy jako odchylky existujícího daňového systému od *daňové normy*, která je vždy 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.

2. Přehled dosavadní literatury

Základní otázky daňových úlev vyskytující se v literatuře jsou nutnost zkoumat a kvantifikovat daňové úlevy, stanovení tzv. daňové normy a posléze metody kvantifikace úlev.

Ačkoliv o daňových úlevách a jejich podobnosti s přímými veřejnými výdaji existují již starší práce, viz Pechman (1957) či McKenna (1963), první monografii, která se tématu daňových výdajů věnuje systematicky, publikoval Surrey (1973).

Surrey kritizoval koncept daňových výdajů, neboť jde o nekonceptnost v daních a mnohem lepší a průhlednější by bylo dané potřeby financovat přímými veřejnými výdaji. Zastával názor nutnosti evidence daňových výdajů, aby si politici uvědomili jejich nadužívání.

Učebnice ekonomie zdanění (James, 2006) po více než třiceti letech od Surreyovy práce uvádí důvody, proč jsou daňové úlevy i přes svoje nevýhody stále ve velké míře používány, a odvozuje, že to je zejména z politických důvodů, neboť daňová úleva je politicky prosaditelnější než přímý výdaj. Ve svém přehledu jednotlivých používaných metod pro identifikaci a kvantifikaci popisuje metodologické problémy s nimi spojené.

Kritikou daňových úlev z hlediska fiskální transparentnosti se zabývají např. Craig a Allen (2001) nebo CTJ (2009). Obě práce doporučují pravidelné vykazování výše daňových úlev.

Někteří autoři však upozorňují na to, že zvýšení transparentnosti ohledně úlev nepomohlo jejich redukci (JCT, 2008; Polackova Bixi, 2004).

Pro objektivnost pohledu je také třeba uvést, že ne všichni sdílejí názor, že evidence daňových úlev je pozitivní věc. Ze snahy po ztransparentnění daňových úlev se záhy stává „politikum“ a odpůrci transparentnosti se obávají z toho, že jde o první krok ke zrušení úlev (Wagner, 1979; Bartlett, 2001).

Kritiku evidence daňových úlev 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.

Pro identifikaci daňových úlev je nejprve třeba pojem vymezit; někdy vychází vymezení daňové úlevy z vymezení *daňové normy*. V akademické literatuře najdeme různé definice (James, 2006; Altshuler, 2008; Fookes, 2009). V praxi jednotlivých států, kde veřejná správa publikuje výkazy daňových úlev, je přístup k jejich vymezení závislý na účelu jejich vykazování, ani vymezení vypracované OECD (1996) není obecně uznávaným standardem.

Pro definici daňové normy státy obecně využívají tři základní přístupy (Craig a Allen, 2001, str. 3):

- (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 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.

Koncept všeobecného základu daně, i když s jistými úpravami ve směru „všeobecně definované struktury daně z příjmů“ a „široce akceptované definice příjmu“ rozpracoval pro účely sledování daňových úlev Surrey (1973). Původně byl koncept všeobecného základu daně poprvé rozpracován Schanzem (1896) v Německu, dále pak Haigem (1921) a Simonsem (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 nespotebování 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.

Koncepční přístup oproti odkazu na zákon vychází z obecnější, ekonomicky definované normy příjmu, přidané hodnoty apod. Podle ekonomické teorie stojící za definicí např. důchodu se pak do důchodu může započítávat důchod implicitní (např. bydlení ve vlastním domě), nerealizovaný (nejčastěji nerealizované kapitálové výnosy) nebo i volný čas. Norma s použitím zákona je užší vymezení, které tyto položky z praktických důvodů zahrnovat nemůže (ke zdanitelnosti důchodů a obecnému vymezení základu daně viz např. Kubátová, 2010).

Přístup odkazu na zákon je prakticky lépe uplatnitelný, většinu potřebných údajů je možné zjistit z daňových přiznání, zatímco koncepční přístup vyžaduje doplňující šetření.

Přístup, jehož cílem je kvantifikovat pouze ty daňové úlevy, které jsou jasné analogické s výdajovými podporami, představuje nejužší pojetí daňových úlev. Zde je arbitrárně rozhodnuto, které úlevy jsou vlastně nepřímými veřejnými výdaji a bylo by tedy možné je vyřadit z daňového systému a nahradit výdajovým programem.

Pro vlastní kvantifikaci daňových úlev pak existují tři možné přístupy (v tom se shodují OECD, 1996; Polackova Bixi, 2004; OECD, 2004; Bratić, 2006 či Fookes, 2009):

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

Carasso a Steuerle (2003) uvádějí pouze první a třetí metodu.

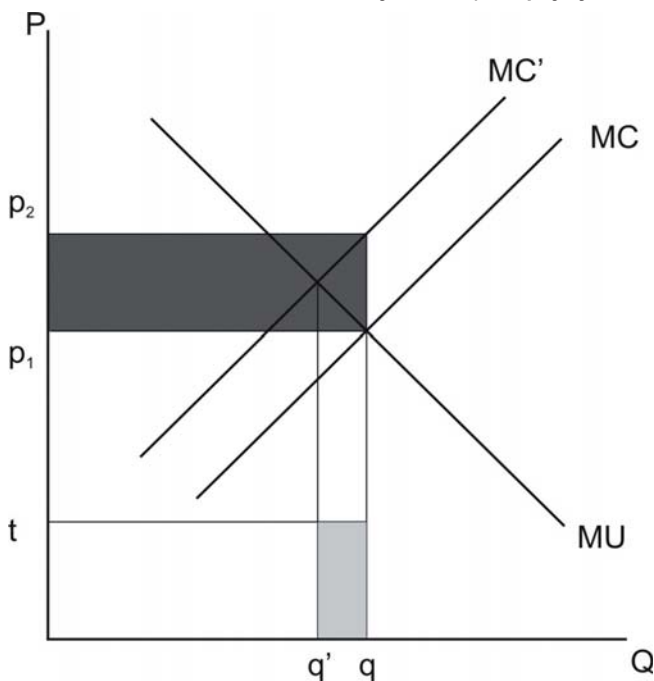
Metoda ušlých příjmů je nejrozšířenější a vypočítává snížení příjmu, kterého je dosaženo, když poplatníci využijí daňovou úlevu. Je to ex post výpočet ztráty příjmů vzniklé veřejnému sektoru. Nebere v úvahu změny chování daňových poplatníků.

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. Pro korektní

použití metody dodatečných příjmů je potřeba použití modelu všeobecné rovnováhy. Porovnání této metody a metody ušlých příjmů viz graf 1.

Graf 1

Porovnání metod kvantifikace daňových úlev (ušlé příjmy a dodatečné příjmy)



Zdroj: Altshuler a Dietz (2008), str. 25

Graf 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 výchozí diskem 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 činila $q(p_2 - p_1) - t(q - q')$.

Malá frekvence využití metody dodatečných příjmů je důsledkem nutnosti provést odhady parametrů modelů přesunu a dopadu daně (dílní rovnováha při malém počtu úlev, jinak celková rovnováha).

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. Tato metoda se hodí pro daňové

výdaje (definice daňového výdaje viz výše). Lze ji aplikovat jako ušlé příjmy nebo dodatečné příjmy. V prvním případě se nebude brát v potaz změna chování poplatníků – příjemců vládních výdajů; ve druhém případě je nutné zohlednit jejich přizpůsobení jak daňovému výdaji, tak případnému přímému vládnímu transferu a provést porovnání.

V rozpočtové praxi je možné využít Manuál fiskální transparentnosti Mezinárodního měnového fondu, poslední verze je z roku 2007 (IMF, 2007), nebo Doporučení nejlepších postupů – výdaje mimorozpočtové a daňové (OECD, 2004). Doporučení nejsou jednoznačná, jsou možné alternativy postupů.

Jedinou publikovanou prací, která se pokouší o jednotný přístup k daňovým úlevám aplikovaný na více zemí je monografie Surrey a McDaniel eds (1985).

Identifikací daňových úlev se zabýval i Davie (1994) u federálních spotřebních dani, které nejsou zahrnuty ve výkazech publikovaných veřejnou správou. Celkem identifikoval 244 daňových úlev, neprováděl však jejich kvantifikace. Obdobně Delucchi a Murphy (2004) analyzovali daňové úlevy vztahující se k dopravním prostředkům a pohonným hmotám. Kvantifikací daňových úlev se zabýval Carasso a Steuerle (2003), který porovnával používané metody. Zabýval se rozdíly mezi metodou ušlých příjmů a metodou výdajového ekvivalentu. Další práce rozšiřují základní analýzu daňových úlev v různých směrech (Hungerford, 2006, Burman, Toder a Geissler, 2008, Saez, 2000, Gunz, aj., 1996, Eissa a Hoynes, 2009, Toder aj., 2009, Huang a Show, 2009, Fuest a Riedel, 2009).

Shrme-li poznatky z literatury, je možné konstatovat, že kvantifikace daňových úlev je považována za potřebnou a zprůhledňující daňový systém, avšak existují proti ní i námitky s tím, že jde o politickou zakázku na zrušení úlev a že evidence úlev nemusí znamenat úspory. Diskuse se vedou již od 70. let a v některých zemích se daňové úlevy pravidelně vykazují. Metody však nejsou stejné, ačkoliv existují metodické pokyny OECD (ty však nejsou jednoznačné).

Ke kvantifikaci daňových úlev je nejprve třeba definovat pojem *daňové normy*, proti které úlevy vymezíme. Pro definici daňové normy je možné využít přístup koncepční, přístup odkazu na zákon nebo přístup daňových podpor. K vlastní kvantifikaci se pak zvolí metoda ušlých příjmů, metoda dodatečných příjmů nebo metoda výdajového ekvivalentu. Metoda ušlých příjmů je jednodušší a méně arbitrární, metoda dodatečných příjmů je arbitrárnější a vyžaduje modely přesunu a dopadu daně; metoda výdajového ekvivalentu vyžaduje rozhodnutí o tom, které úlevy nahrazují přímé výdajové podpory.

3. Charakteristika daňových úlev

Daňové úlevy mohou být poskytovány různými technikami uvedenými v zákoně. Jedná se o osvobození osob, vynětí ze zdanění, osvobození části objektu daně od daně, možnost odpočtu uznatelných výdajů ve vyšší než skutečně vynaložené výši, snížené sazby daně, slevy na dani, přičemž sleva na dani může vést až k záporné dani. 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 zažity. 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, vracení daně, možnost odpočtu uznatelných výdajů dříve, než jsou realizovány, posunutí splatnosti daně pro různé osoby.

Podle účelu rozlišujeme daňové úlevy jejichž účelem je podpora jiných veřejných politik (více k tzv. daňovým stimulům viz Kubátová, 2009, str. 17). Tyto úlevy představují zpravidla zvýšení nákladů na správu daně.

Druhá skupina úlev jsou ty, jejichž účelem je dosažení vyšší efektivity daňového systému. Jedná se o osvobození relativně nízkých či nulových příjmů, jejichž zdanění má vyvolané či administrativní náklady relativně vysoké, kdy tyto náklady mohou dokonce i převýšit výnos ze zdanění (k administrativním nákladům daní viz Pudil, Vybíhal, Vitek a Pavel, 2004).

Současně je třeba zmínit, že zařazení jednotlivých daňových úlev do uvedených skupin je do značné míry arbitrární a závisí víceméně na pohledu autora a že některé daňové úlevy vykazují současně znaky obou skupin.

4. Kvantifikace daňových úlev v České republice

4.1 Obecný přístup pro výpočet daňových úlev

V následující části budou identifikovány konkrétní daňové úlevy v daňovém systému České republiky v roce 2008. Rok 2008 byl zvolen jako nejaktuálnější možný s ohledem na dostupnost dat. Článek byl připravován v roce 2010, kdy některé údaje o výběru daní na aktuální bázi za rok 2009 nebyly ještě k dispozici (Metodika zjišťování daní na aktuální bázi přiřazuje daně roku, kdy vznikl základ daně; k této metodice více viz Hrdlička aj., 2010.).

Je zvolena metoda ušlých příjmů, neboť model celkové rovnováhy nutný k aplikaci metody dodatečných příjmů při takovém množství úlev, jaké je zkoumáno, není reálný (znamenovalo by to zahrnout stovky rovnic nabídky a poptávky). Dále se pracuje s metodou odkazu na zákon. V předkládaném článku jsou použita pro dělení daňových úlev na daňové výdaje a na strukturální daňové úlevy obdobná kritéria jako uvádí Surrey, McDaeniel ads. (1985).

Z diskuse teoretických a praktických aspektů vykazování daňových úlev lze učinit stejný závěr jaký učinil Fookes (2009), že z postupů popsaných výše 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, což je zřejmě nejméně arbitrární přístup. Není usilováno o definici daňové normy, od níž by byly posléze identifikovány odchylky, ale je analyzován text existujícího zákona, v němž jsou identifikována ustanovení s formálními znaky daňových úlev. O každém takovémto ustanovení pak je v rámci rozhodnuto, zda je či není daňovou úlevou. Pro usnadnění dalších analýz jsou identifikované daňové úlevy rozděleny na ty, důvodem jejichž existence jsou zásady daňové politiky, a na ty, u nichž leží odůvodnění mimo daňovou politiku. Z příkladů jednotlivých států lze tento postup nejvíce přirovnat postupu uplatňovanému ve Velké Británii (United Kingdom, HM Treasury, 2009).

Je však třeba pro úplnost zmínit, že i přes to, že daňová norma není explicitně definována, je možno ji odvodit implicitně tak, že se jedná o stávající zákon bez všech identifikovaných daňových úlev.

4.1. Identifikace daňových úlev

Na základě analýzy textů právních předpisů bylo dle legislativy roku 2008 identifikováno celkem 210 daňových úlev, z toho 119 u daně z příjmů fyzických osob, 62 u daně z příjmů právnických osob a 29 u daně z přidané hodnoty.

Hlavní účely, pro něž jsou daňové úlevy do daňového systému zaváděny (odpovídá to 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 své 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,

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 hlediska účelu bylo identifikováno 57 daňových úlev, které slouží k podpoře jiných veřejných politik a lze je považovat za daňové výdaje, 118 daňových úlev, které jsou zavedeny s cílem zvýšení efektivity daňového systému a zbylých 35 daňových úlev má rysy jak nástrojů podpory jiných daňových politik, tak zvýšení efektivity daňového systému.

4.3 Kvantifikace daňových úlev

U daně z příjmů fyzických osob je obecně celková výše každé daňové úlevy:

$$dú_i = t'_i - t_i \quad (1)$$

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

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,
- představuje daň i -tého poplatníka při neexistenci daňové úlevy.

Analogicky se postupovalo u daně právnických osob.

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. 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 plátcem, ale z údajů o výši přijatých plnění neplátcem. Takové údaje jsou obsaženy v tabulkách dodávek a užití publikovaných ČSÚ.

Pro kvantifikaci daňových úlev v ČR v roce 2008 u daní z příjmů fyzických osob, právnických osob a u daně z přidané hodnoty se u jednotlivých úlev používaly různé vzorce pro výpočet podle logiky věci. Vzhledem k tomu, že na základě analýzy textů právních předpisů bylo celkem identifikováno 210 daňových úlev, není možné pro omezený rozsah článku tyto metody specificky popisovat (Podrobný popis metod je uveden v práci Jareš, 2010).

Rovněž data byla vzata z různých pramenů, a to z výkazů Ministerstva financí ČR, z údajů publikovaných Statistickým úřadem ČR, z ADIS, dat bankovního a pojistného trhu, atd., vždy podle konkrétní potřeby. Zdroje dat jsou podrobně uvedeny též

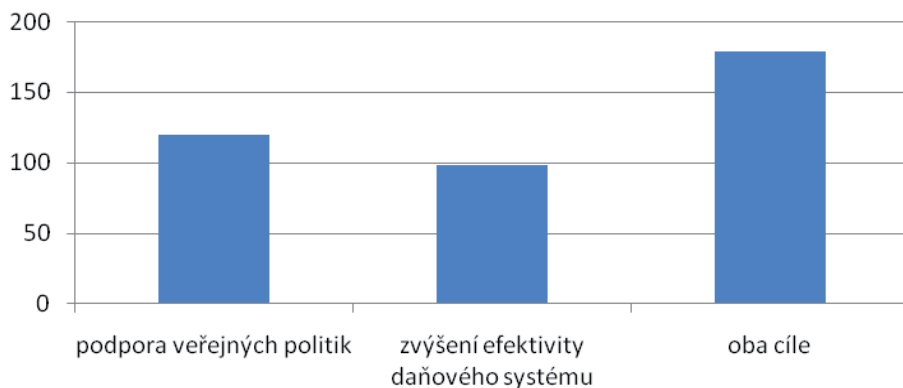
v Jareš (op. cit.). V Příloze 1 tohoto článku jsou ukázky tří příkladů výpočtu úlevy a zdroje dat.

Daňové úlevy v České republice podle cílů uvádí graf 2. Při uvádění souhrnných čísel kvantifikací daňových úlev je v první řadě třeba mít na paměti to, že je metodicky nesprávné při jejich agregaci provést pouhý součet. Součet má 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, činí 120,2 mld. Kč., u nichž je cílem zvýšení efektivity daňového systému, činí 98,1 mld. Kč a u nichž je cílem jak podpora jiných veřejných politik, tak zvýšení efektivity daňového systému, 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.

Výši konkrétních daňových výdajů na podporu veřejných politik ukazuje Graf 3. Zde dominuje snížená sazba DPH na vybrané výrobky a služby (55 mld. Kč) a osvobození nájmu nemovitostí bez nároku na odpočet (30 mld. Kč). Ostatní úlevy na podporu veřejných politik se počítají v řádech miliard.

Graf 2

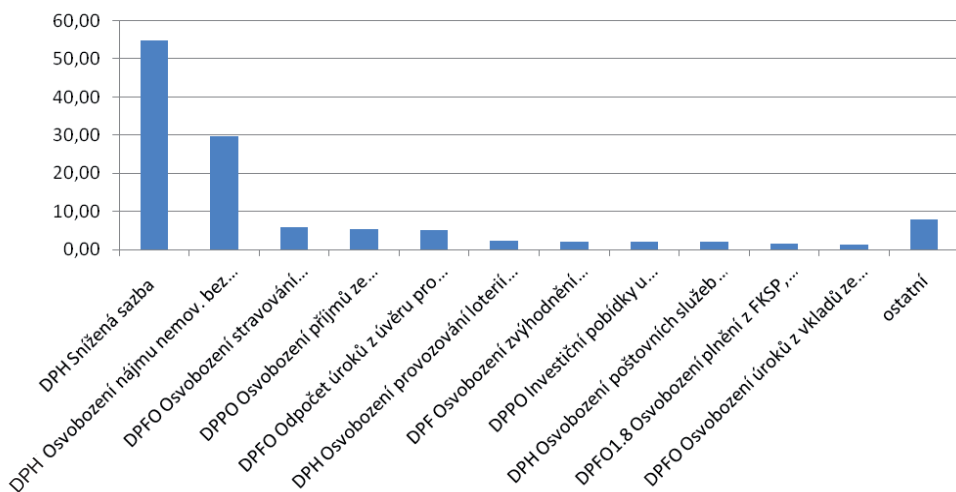
Daňové úlevy v ČR v roce 2008 podle účelu (mld Kč)



Zdroje: různé zdroje (Ministerstvo financí ČR, Statistický úřad ČR, ADIS, Ministerstvo dopravy ČR, analýzy VŠE v Praze, aj.), vlastní výpočet

Graf 3

Daňové výdaje na podporu veřejných politik v ČR v roce 2008 (mld Kč)



Zdroje: různé zdroje (Ministerstvo financí ČR, Statistický úřad ČR, ADIS, Ministerstvo dopravy ČR, analýzy VŠE v Praze, aj.), vlastní výpočet

5. Závěr

Cílem článku bylo kvantifikovat daňové výdaje v České republice v roce 2008. Metodou ušlých příjmů a odkazu na zákon a v dělení daňových úlev na daňové výdaje a na strukturální daňové úlevy bylo zjištěno, že celkový součet daňových úlev, u nichž je cílem podpora jiných politik, činí 120,2 mld. Kč., u nichž je cílem zvýšení efektivity daňového systému, činí 98,1 mld. Kč a u nichž je cílem jak podpora jiných veřejných politik, tak zvýšení efektivity daňového systému, 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. Největší daňový výdaj na podporu veřejných politik je snížená sazba DPH, který dosahuje výše 55 mld. Kč.

Sama hodnota součtu daňových úlev nemá vypovídací schopnost ve smyslu, že jejich zrušením by se dosáhlo ekvivalentního zvýšení daňových výnosů. Údaj je třeba chápat jako maximum dosaženého možného růstu výnosů daní za podmínky neměnnosti chování poplatníků v důsledku změny v daních (odpovídá metodě ušlých příjmů).

Pro zvýšení transparentnosti veřejných financí by bylo vhodné do budoucna pravidelně sestavovat výkazy daňových výdajů a publikovat je. 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 až již s použitím statistických dat či experimentu.

Příloha 1

Příklady kvantifikace daňových úlev

Příklad 1

Daň z příjmů fyzických osob. Sleva na dani 24 840 Kč na poplatníka.

Odhad výše: 124 212,6 *Zákonné ustanovení:* § 35ba odst. 1 písm. a)

Zdroj dat: Ministerstvo financí, ADIS, hodnota slevy uplatněná prostřednictvím daňových přiznání činí 42 914 mil. Kč.

Účel: Účelem je jednak zohlednění principu platební schopnosti a jednak podpora sociální politiky.

Příklad 2

Daň z příjmů fyzických osob. Odpočet úroků z úvěru pro financování bydlení od základu daně. Jedná se o odčitatelnou položku od základu daně, použijeme rovnici:

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

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 (budeme používat hodnotu 15 %).

Po dosazení uvedených hodnot dostaneme odhad výše daňové úlevy dosahující 5 170,5 mil. Kč.

Příklad 3

DPH, 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

Účel: Podpora jiných veřejných politik.

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.
- BARTLETT, B. 2001. The End of Tax Expenditures as We Know Them? *Tax Notes*. Vol. 92, No. 3 Special Report (July 16), pp. 413–22.
- BRATIĆ, V. 2006. *Tax Expenditures: A Theoretical Review*. Zagreb: Institute of Public Finance, 2006.
- BURMAN, L.; TODER, E.; GEISSLER, C. 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 2008.
- CARASSO, A.; C. E. STEUERLE 2003. Tax Expenditures: Revenue Loss Versus Outlay Equivalents. *Tax Notes*. October 13, 2003.
- 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, November 13, 2009.
- CRAIG, J.; 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*. 1994, Vol. 47, No. 1, pp.

- DELUCCHI, M.; MURPHY, J. 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 2006.
- FISSA, N.; HOYNES, H. 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. Policy Perspectives Paper 09/01. Wellington: New Zealand Treasury, August 2009.
- FUEST, C., RIEDEL, N. 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.
- GUNZ, S.; MACNAUGHTON, A.; WENSLEY, K. 1996. Measuring the Compliance Cost of Tax Expenditures. Working paper series (Canada. Industry Canada) no. 6.
- HAIG, R. 1921. The concept of income: economic and legal aspects. In HAIG, R. (ed.). *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921.
- HRDLIČKA, Z.; IŠTVÁNFOVÁ, J.; VÍTEK, L. 2010. Systémy účetnictví a evidence daňových příjmů vládních institucí. *Politická ekonomie*. 2010, Vol. 58, No. 2, pp. 253–270.
- HUANG, C.; SHAW, H. 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*. Washington, D.C.: IMF, Fiscal Affairs Department, 2007.
- JAMES, S.; NOBES, C. 2006. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. New York: Financial Times-Prentice Hall, 2006.
- JAREŠ, M. 2010. Daňové úlevy v České republice. Doktorská dizertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. 214 s.
- 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, 2008.
- KUBÁTOVÁ, K. 2009. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2009.
- MCKENNA, J. P. 1963. Tax Loopholes: A Procedural Proposal. *National Tax Journal*. Vol. 16, p. 63.
- OECD 1996. *Tax Expenditures: Recent Experiences*. Paris: OECD, 1996.
- 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.
- PECHMAN, J. A. 1957. Erosion of the Individual Income Tax. *National Tax Journal*. Vol. 10, No. 1, pp. 1–25.
- POLACKOVA BRIXI, H.; VALENDUC, C.; SWIFT, Z. L. (eds.) 2004. *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Expenditures through the Tax System*. New York: The World Bank, 2004.
- PUDIL, P.; VYBÍHAL, V.; VÍTEK, L.; PAVEL, J. 2004. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004.
- SAEZ, E. 2004. The optimal treatment of tax expenditures. *Journal of Public Economics*. 2004, Vol. 88, No. 12, pp. 2657–2684.
- SCHANZ, G. von 1896. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *Finanzarchiv*, sv. 13, s. 1–87. ISSN 00152218.
- SIMONS, H. C. 1938. *Personal Income Taxation*. Chicago: University of Chicago Press, 1938.
- SURREY, S. S. 1973. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.
- SURREY, S. S.; MCDANIEL, P. R. (eds.) 1985. *International Aspects of Tax Expenditure*. Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1985.

- TODER, E. J.; HARRIS, B. H.; LIM, K. 2009. *Distributional Effects of Tax Expenditures*. Washington, D.C.: Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution, 2009.
- UNITED KINGDOM, HM TREASURY 2009. *Tax ready reckoner and tax reliefs*. London: HM Treasury, HM Revenue & Customs, December 2009.
- US 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*. Washington, D.C.: Government Printing Office, 1969.
- US OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET 2009. *Analytical Perspectives*. Budget of the U.S. Government, Fiscal Year 2010. U.S. Washington, D.C.: Government Printing Office, 2009.
- WAGNER, R. E. 1979. The Tax Expenditure Budget: An Exercise in Fiscal Impressionism. Government Finance Brief No. 29, Tax Foundation, Inc., February 1979.

IDENTIFICATION AND QUANTIFICATION OF TAX RELIEFS IN THE CZECH REPUBLIC IN THE YEAR 2008

Květa Kubátová, Martin Jareš, University of Economics, Prague, n. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Czech Republic (kubatova@vse.cz, martin.jares@mfc.cz)

Abstract

Tax reliefs (tax expenditures) in the Czech Republic, as well as in other countries, are frequent topic of political and public finance discussion. Sometimes they are presented in a positive spirit as administratively inexpensive tool for promoting desirable public policies. More often, however, they are presented negatively, as an exception, which complicates the tax system and causes distortions. This article aims to identify and quantify the tax reliefs (tax expenditures) of the three major taxes in the Czech Republic in 2008: personal income tax, corporation tax and value added tax. Unlike in many other OECD member countries, in the Czech Republic, tax expenditures have not been quantified and published yet; this contributions is therefore a first attempt to quantify them. For calculation we used the reference law approach and the revenue forgone method.

Key words

tax preference, tax relief, tax expenditure, structural tax relief, taxes in Czech Republic, reference law approach, revenue forgone method

JEL classification

H, H2