

Kvantifikace daňových úlev v České republice za rok 2022

1 Popis metodiky

Americká organizace Tax Foundation definuje **daňové výdaje** jako odchylku od „normálního daňového zákona“, která snižuje daňové zatížení jednotlivců nebo podniků prostřednictvím osvobození, odpočtu, slevy nebo zvýhodněné daňové sazby¹. Daňové výdaje mohou vést k významným ztrátám veřejných příjmů a zneprehledňují dotační či transferová schémata, tj. i skutečnou výši redistribuční a alokační funkce. Z hlediska dopadu platí, že příjemcem daňového výdaje je poplatník daně, přičemž účel daňového výdaje vyplývá přímo z jeho definice.

Protože metodika pro výpočet daňových úlev není harmonizovaná, formuluje Evropská komise určitá doporučení, která jsou v analýze zohledněna. Pro výpočet daňových úlev v České republice byla zvolena **metoda ušlých příjmů**. Jejím principem je vyčíslení snížení příjmů, kterého je použitím daně úlevy dosaženo, pokud je poplatníkem daňová úleva využita. Jedná se o statický výpočet ztráty příjmů veřejného sektoru, který nebere v úvahu změnu chování subjektů. Pokud dojde ke zrušení daňové úlevy, mohou subjekty své chování změnit, což může vést

k odlišnému dopadu na veřejné rozpočty. Současně, pokud by některá z daňových úlev byla odstraněna, neznamená to automaticky, že by se příjmy veřejných rozpočtů zvýšily o odhadnutou výši. Kalkulace výše daňových úlev totiž nezohledňuje, s ohledem na neznalost individualizovaných dat, možnou provázanost mezi daňovými úlevami. Daňové subjekty mohou využít jiných daňových úlev, přesunout svou aktivitu do odlišné oblasti či je může vypuštění úlevy od jakékoli činnosti zcela odradit. Dále zejména v případě osvobození od daně by skutečná výše daně byla ovlivněna rovněž konstrukcí uplatnitelných výdajů. Celkový dopad zrušení daněho osvobození tak může být ve skutečnosti nižší.

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

2 Výše daňových úlev

Vyčíslení veškerých daňových úlev, které český daňový systém zahrnuje, není možné. Hlavním důvodem je neexistence, nedostupnost nebo neúplnost potřebných dat a potenciálně nepřiměřeně vysoká administrativní zátěž, především ve srovnání s dopadem výše zjištěných úlev. S ohledem na uvedené skutečnosti tak byly vyčísleny pouze ty daňové úlevy, ke kterým byly známy dostupné údaje. **Zároveň se analýza zbývá pouze těmi, jejichž potenciální dopad na veřejné rozpočty převyšuje částku 0,1 mld. Kč.**

K vyčíslení výše daňových úlev byl u většiny případů použit Automatizovaný daňový informační systém, do jehož agregované verze má Ministerstvo financí přístup. Dalšími zdroji pak byly veřejně publikované a interní výkazy věcně příslušných institucí.

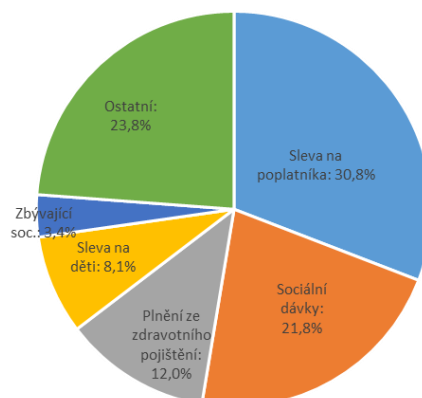
V následujícím textu je uvedeno vyčíslení výše daňových úlev pro rok 2022 na roční bázi z daní z příjmů a z daně z přidané hodnoty.

¹ <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/tax-expenditure/>

2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Z analýzy daňových úlev u daně z příjmů fyzických osob za rok 2022 plyne, že z celkových 519,8 mld. Kč činilo 299,5 mld. Kč osvobození od daně, 10,7 mld. Kč tvořily položky snižující základ daně a 209,6 mld. položky snižující daň (Tabulka 1). Jakkoli se celková výše daňových úlev může zdát vysoká, je důležité zmínit, že téměř 80 % tvořily úlevy položky sociálního charakteru (Graf 1). Nejvýraznější byla samotná základní sleva na dani pro poplatníka (téměř 31 %), následovaná osvobozením sociálních dávek z veřejných pojistných systémů, státní sociální podpory a hmotné nouze (v úhrnu téměř 22 %), k tomu daňové zvýhodnění na děti představovalo dalších více než 8 %. V České republice je rovněž osvobozeno plnění z veřejného zdravotního pojištění (12 %).

Graf 1: Struktura úlev u daně z příjmu fyzických osob



Zdroj: ADIS. Výpočty MF ČR.

Tabulka 1: Daňové úlevy u daně z příjmů fyzických osob v roce 2022 (v mld. Kč)

Kategorie	Název daňové úlevy	§ ZDP	Výše
Osvobození od daně	Osvobození dávek a služeb z důchodového pojištění	§ 4	88,3
	Osvobození plnění z veřejného zdravotního pojištění	§ 4	62,5
	Osvobození výher z tombol a hazardních her	§ 10	105,6
	Osvobození dávek státní sociální podpory	§ 4	8,5
	Osvobození hodnoty stravování poskytovaného zaměstnavatelem (ke spotřebě na pracovišti nebo prostřednictvím jiných subjektů)	§ 6	7,7
	Osvobození dávek z nemocenského pojištění	§ 4	7,2
	Osvobození dávek sociální péče a příjmu plynoucího z péče o blízkou osobu	§ 4	5,5
	Osvobození plnění z pojištění osob kromě jednorázových plnění	§ 4	2,5
	Osvobození plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti	§ 4	1,5
	Osvobození dávek pomoci v hmotné nouzi	§ 4	2,2
	Osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění či doplňkové penzijní spoření zaměstnance	§ 6	2,2
	Výsluhové náležitosti a služební příspěvek na bydlení u vojáků z povolání a výsluhové nároky u příslušníků bezpečnostních sborů	§ 4	1,6
	Osvobození plnění z FKSP, ze sociálního fondu a ze zisku	§ 6	1,9
	Osvobození sociálních služeb	§ 4	1,5
	Osvobození náhrad spojených s darováním krve a jejích složek	§ 4	0,1
	Osvobození stipendií	§ 4	0,4
Osvobození výnosů ze státních dluhopisů emitovaných od roku 2021	§ 4	0,3	
Položky snižující základ daně	Úroky z úvěrů pro financování bydlení	§ 15	6,7
	Příspěvky na soukromé životní pojištění	§ 15	1,1
	Příspěvky na penzijní připojištění, pojištění a doplňkové penzijní spoření	§ 15	1,4
	Dary na veřejně prospěšnou činnost	§ 15	1,5
Položky snižující daň	Základní sleva na dani pro poplatníka	§ 35ba	160,3
	Daňové zvýhodnění na děti (sleva dani a daňový bonus)	§ 35c	42,1
	Sleva na dani na manžela/-ku	§ 35ba	4,4
	Sleva na dani za umístění dítěte	§ 35ba	2,0
	Sleva na dani na studenta	§ 35ba	0,4
	Sleva na dani na invaliditu	§ 35ba	0,3
	Rozšířená sleva na dani na invaliditu	§ 35ba	0,1
Celkem			519,8

Zdroj: ADIS. Výpočty MF ČR.

V souvislosti s přijetím zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, a dalších legislativních změn došlo s účinností **od 1. ledna 2024** ke zrušení či omezení některých daňových úlev. Jedná zejména o parametrické upravení slevy na dani na manžela/-ku, zrušení slevy na dani za umístění

dítěte do předškolního zařízení, zrušení slevy na studenta, či snížení limitu pro osvobození příjmů z tombol a hazardních her. Vliv legislativních změn se projeví snížením daňových úlev za rok 2025 v odhadované výši o 5,3 mld. Kč na úrovni veřejných rozpočtů ve srovnání s obdobím před změnou, do něhož spadá i rok 2022.

2.2 Daň z příjmů právnických osob

Daňové úlevy u daně z příjmů právnických osob dosahovaly v roce 2022 okolo 25 mld. Kč (Tabulka 2). Osvobození od daně činila 10,7 mld. Kč, položky snižující základ daně 5,7 mld. Kč, položky snižující daň 4,1 mld. Kč a dopad snížených sazeb daně odhadujeme na 4,8 mld. Kč.

Do vyčíslení daňových úlev však není zahrnuto osvobození příjmů z podílů na zisku mezi dceřinou a mateřskou společností, a to z důvodu nedostupnosti dat potřebných

pro vyčíslení. Nicméně zařazení této položky do daňových úlev je sporné. Jedná se totiž o rozdělení zisku, který již byl jednou zdaněn. Výši této položky lze odhadnout na desítky miliard korun, tedy vyšší, než je zde uvedený výčet ostatních úlev u daně z příjmů právnických osob.

Po roce 2022 nedošlo u daně z příjmů právnických osob k legislativním změnám, které by měly přímý dopad na výši daňových úlev.

Tabulka 2: Daňové úlevy u daně z příjmů právnických osob v roce 2022 (v mld. Kč)

Kategorie	Název daňové úlevy	§ ZDP	Výše
Osvobození od daně	Osvobození příjmů Státního ústavu pro kontrolu léčiv a Ústavu pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv	§ 19	0,2
	Osvobození příspěvků do fondu České kanceláře pojistitelů	§ 19	0,2
	Osvobození příjmů Garančního a Zajišťovacího fondu	§ 19	0,7
	Osvobození výnosů z operací na finančním trhu s prostředky státní pokladny	§ 19	4,3
	Osvobození výnosů ze státních dluhopisů emitovaných od roku 2021	§ 19	5,2
	Osvobození výnosů z prostředků vázaných rezerv	§ 19	0,1
Položky snižující základ daně	Odpočet výdajů na vědu a výzkum	§ 34	3,1
	Dary na veřejně prospěšnou činnost	§ 20	1,6
	Odpočet pro veřejně prospěšné poplatníky	§ 20	0,7
	Odpočet na podporu odborného vzdělávání	§§ 34(4); 34f-h	0,3
Položky snižující daň	Investiční pobídky	§§ 35a, 35b	2,2
	Sleva na dani za zaměstnávání osob se zdravotním postižením	§ 35	1,4
	Sleva na dani za zaměstnávání osob s těžším zdravotním postižením	§ 35	0,5
Snížená sazba daně	Snížená sazba daně u investičních fondů	§ 21	1,8
	Snížená sazba daně u penzijních fondů	§ 21	1,7
	Snížená sazba daně u podílových fondů	§ 21	1,3
Celkem			25,3

Zdroj: ADIS. Výpočty MF ČR.

2.3 Daň z přidané hodnoty

Pro přesný výpočet výše daňových úlev u daně z přidané hodnoty je nezbytné znát, zda plnění, které plátce daně poskytuje, je určené plátcem či neplátcem daně z přidané hodnoty. Takto detailní informace však nejsou k dispozici, můžeme vycházet pouze z údajů o výši plnění přijatých neplátcem, které jsou obsažené v tabulkách dodávek a užití publikovaných Českým statistickým úřadem.

Mezi neplátce jsou zahrnovány domácnosti, veřejný sektor a osvobozené sektory dle zákona o dani z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu tak dochází při výpočtu výše daňových úlev k nepřesnostem.

Tabulka 3: Daňové úlevy u daně z přidané hodnoty v roce 2022 (v mld. Kč)

Kategorie	Název daňové úlevy	§ ZDPH	Výše
Osvobození od daně	Osvobození nájmu nemovitých věcí	§§ 51, 56a	189,3
	Osvobození finančních činností	§§ 51, 54	
	Osvobození pojišťovacích činností	§§ 51, 55	
	Osvobození provozování loterií a jiných podobných her	§§ 51, 60	
	Osvobození základní poštovní služby a dodání poštovních známek	§§ 51, 52	
Snížená sazba daně	Snížená sazba daně	§§ 47 - 49	89,1
Celkem			278,4

Zdroj: ČSÚ. Výpočty MF ČR.

3 Závěr

Agregovanou výši daňových úlev v České republice je obtížné vyčíslit. Jednotlivé daňové úlevy se vzájemně ovlivňují a není metodicky správné provést prostý součet výše vyčíslených daňových úlev. Na druhou stranu tato analýza může sloužit k nástinu celkových distorzí způsobených současným nastavením daňového systému.

Vzhledem k použité metodě ušlých příjmů a statického přístupu **nepředstavují jednotlivé vyčíslené výše daňových úlev současně odhad zvýšení daňových výnosů, kterých by mohlo být dosaženo jejich případným zruše-**

ním. Je totiž pravděpodobné, že v případě více změn najednou v oblasti daňových úlev dojde ke změně chování subjektů, což v kombinaci s provázaností některých úlev povede i k odlišnému dopadu na veřejné rozpočty. Celkový dopad zrušení osvobození tak bude pravděpodobně menší než izolovaný statický dopad.

V následující tabulce je proveden prostý součet výše vyčíslených výší daňových úlev sloužící pro získání zevrubného odhadu celkových distorzí způsobených současným nastavením daňového systému.

Tabulka 4: Souhrnná výše vyčíslených daňových úlev v roce 2022 (v mld. Kč)

Kategorie	DPFO	DPPO	DPH
Osvobození od daně	299,5	10,7	189,3
Položky snižující základ daně	10,7	5,7	-
Položky snižující daň	209,6	4,1	-
Snížená sazba daně	-	4,8	89,1
Celkem	519,8	25,3	278,4
Celkem za rok		823,6	

Zdroj: ČSÚ. Výpočty MF ČR.