TAX RELIEFS OF INDIVIDUALS AS ONE OF THE ASPECTS OF PHILANTHROPY SUPPORT IN THE CZECH REPUBLIC

[Daňové úlevy fyzických osob jako jeden z aspektů podpory filantropie v ČR]

Jana Janoušková¹, Pavlína Kirschnerová²

¹ Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná
Email: janouskova@opf.slu.cz

² Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná
Email: kirschnerova@opf.slu.cz

Abstract: Tax relief is used more all less in all countries within the structure of personal income tax. They are focused on supporting desirable public policies and can be an inexpensive administrative tool. The purpose of this paper is to evaluate the effect of the tax deduction as a donation for individuals by income group graded according to the tax bases. Assess whether the tax relief performs the function for which it was established and whether it is one of the important factors affecting the philanthropy of individuals in the country. Methodically, the research relies on static analysis of secondary data from the years 2005 - 2013, provided by the financial administration of the country. This data is further processed statistically, using the average values and regression analysis. Research suggests that deductible donation as a tax-free portion of the tax is inadequate, it does not have strong incentive effect and does not significantly affect taxpayers either. If the state wants to achieve long-term sustainability and altruistic behaviours will have to choose other means.

Key words: deductible item, donation, income tax, taxpayer – individual.

JEL classification: D14, E62, H2

Doručeno redakci: 4.12.2015; Recenzováno: 8.12.2015; 5.1.2016; Schváleno k publikování: 23.3.2016

Úvod

Téměř všechny země Unie v rámci konstrukce osobní důchodové daně využívají více či méně daňových úlev. V rámci teoretické i praktické roviny jsou často diskutovaným tématem, a mají své příznivce i odpůrce. Cílem daňových odpočtů je podpora žádoucích veřejných politik a mohou být levným administrativním nástrojem. Mohou také představovat dotace skryté v daňovém systému (Pechman, 2001), komplikaci spravování (jak na straně poplatníka, tak i na straně veřejné správy) a snižování daňového výnosu. Analýza daňových úlev a jejich dopadů na výši rozpočtových příjmů je složitá, především z důvodu neexistence jednotné definice. Pod daňovou úlevou se skrývají daňová osvobození či daňové úlevy, které mohou mít formu odečtu ze základu daně či přímo slevy na dani (Janoušková, 2012). Mohou být využity všemi daňovými poplatníky, přičemž pak mají charakter sociální dávky, nebo mohou zvýhodňovat potřebné sociální skupiny, usměrňovat preference spotřebitelů, posouvat chování žádoucím směrem či nepřímo financovat žádoucí oblasti (Šíroky, 2008). Pro poplatníka daňové úlevy představují především snahu o optimalizaci své daňové povinnosti.

Článek je zaměřen na daňovou úlevu ve formě daru, která je učena na podporu neziskového sektoru. Dle Příbyla (2006) poskytovaná forma daňových úlev závisí nejen na podobě této daňové úlevy, ale i na způsobu zdanění příjmu, resp. režimu osobní důchodové daně. Podstata daňového stimulu by pak měla spočívat ve skutečnosti, do jaké míry ponese dar poplatník a v jaké míře přenesení tíhu daru na stát prostřednictvím využití daňové úspory. U poplatníka pak záleží zejména na jeho ochotě podpořit určitou neziskovou organizaci a podstoupit za tím účelem požadované kroky. Významnou úlohu zde také hraje obecný postoj společnosti k neziskovému sektoru.

1 Cíl příspěvku a metodika zpracování

Cílem příspěvku je vyhodnotit účinek nestandardní daňové úlevy ve formě nezdanitelné části základu daně u fyzických osob, uplatněné na dary na veřejně prospěšné účely. Posoudit, zda tato daňová úleva plní funkci, pro kterou byla zřízena a zda je jedním z důležitých faktorů, ovlivňujících filantropii fyzických osob v ČR.

Metodicky se výzkum opírá o analýzu sekundárních statických dat z let 2005 – 2013, poskytovaných Finanční správou ČR, která je zpracovává na základě daňových přiznání. Tato data budou dále statisticky zpracována a to pomocí míry středních hodnot a regresní analýzy. Následně pomocí syntézy a analogie dojde k jejich vyhodnocení.

2 Teoretická implikace daňových úlev

Kvantifikace i identifikace daňových úlev je obtížná. Tyto jsou většinou zahrnuty v rámci konstrukce osobní daně a často odrážejí národní tradice dané země. Jareš (2010) ve své výzkumné studii identifikoval daňové úlevy, které klasifikoval podle účelu, pro který byly zavedeny. Spolu s Kubátovou (2011) se taktéž věnoval kvantifikaci těchto daňových úlev s využitím tří přístupů, a to metodou ušlých příjmů, metodou dodatečných příjmů a metodou výdajového ekvivalentu.

Požadavek na systematickou analýzu daňových úlev vychází i ze snahy Směrnice 2011/85/EU se záměrem následných doporučení pro fiskální politiku. Ministerstvo financí tak letos poprvé publikuje Zprávu o daňových úlevách v České republice za roky 2011 – 2015¹, s cílem zvýšení transparentnosti veřejných financí a zároveň poskytnutí informací pro tvorbu fiskální politiky.

Cesty na odstranění neefektivnosti daňových výdajů analyzoval Surrey (1973) a zabýval se i jejich vlivem na hospodářskou politiku. Vymezil kritéria pro identifikaci daňových úlev a popsal metodu ušlých příjmů pro jejich kvantifikaci. Otázkou existence, eliminací či úplným zrušením daňových úlev úzce souvisí i teorie rovné daně, kterou zpracovali koncem 80. let ekonomové Hall a Rabuszk (2007). Podle Čižíka (2008) a Walkera (2006) by cílem zavedení rovné daně mělo být zjednodušení, zefektivnění a zprůhlednění celého daňového systému a to tak, aby nedošlo k výraznějšímu propadu příjmů státního rozpočtu. Praktickým důsledkem by pak měla být minimalizace celkových nákladů jak pro daňovou správu, tak pro daňové plátce.

Faricy a Ellis (2014) ve své studii porovnávají celkové náklady státu v případě sociálních programů financovaných přímými výdaji s nepřímým financováním formou daňových úlev. Sledují také u obou způsobů financování jejich vliv na veřejnou podporu těchto sociálních programů a zjišťují, že podpora je obecně vyšší, když jsou tyto programy poskytovány prostřednictvím daňových výdajů. Prasad (2011) ve srovnání daňových úlev se sociálními výdaji státu upozorňuje na zvýhodnění jednotlivců a nutnost nahrazení snížené finanční kapacity veřejných financí zvýšením jiných daní.

OECD (2010) vydalo publikaci, v níž prostřednictvím studie 10 zemí (Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Korea, Nizozemsko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie, USA) osvětluje technické a politické faktory používání daňových úlev. Upozorňuje především na neefektivní vládní programy, které daňové úlevy využívají. Burman a Phaup (2012) ve své analýze daňových výdajů pak upozorňují na skutečnost většího prospěchu daňových výhod

¹ Vydaná zpráva zahrnuje daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, kdy odhady výše daňových úlev jsou provedeny za roky 2011 a 2012, seznam daňových úlev pro rok 2013 a změny v r. 2014-2015. Webový portál Ministerstva financí ČR [online] [vid. 10. dubna 2015]. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/hospodareni/rozpocetove-ramce-statisticke-informace/danove-ulevy

u domácností s vyššími příjmy. Všechny studie se shodují v jednom. Kvantifikace i identifikace daňových úlev je obtížná. Vymezení daňových úlev v jednotlivých zemích se liší, popřípadě schází vysvětlení jejich zavedení, jak uvádí Polackova Brixí (2004) v souhrnu teoretických pohledů na daňové úlevy. Nejpoužívanější metoda ušlých příjmů pro kvantifikaci nebere v úvahu změny v chování daňových poplatníků v případě jejich zrušení a závisí na dostupných datech.

Jedna forma daňových úlev v ČR je podpora dárcovství (odečitatelná položka od základu daně), se stanovením minimální a maximální výše odpočtu (Trezziová, 2006). Kalousová ve studii (2013) ale upozorňuje na nízkou základnu individuálních donátorů a potřebu vybudování masivní základny individuálních dárců pro neziskové organizace, jež by se stala stabilním zdrojem jejich příjmů.

3 Dary na veřejně prospěšné účely u fyzických osob

Dary na veřejně prospěšné účely do daňové legislativy byly implementovány již v roce 1993 v rámci zavedení standardního daňového systému tržní ekonomiky. V tomto původním znění byly stanoveny dary na financování vědy a vzdělání, kultury, školství, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro státem uznané církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní. Minimální hodnota poskytnutých darů byla stanovena ve výši 2 % ze základu daně anebo 1 000 Kč. V úhrnu pak bylo možné odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

Během let a novelizací zákona nedocházelo u odpočtů na dary k výraznějším změnám, pouze byly doplňovány oblasti, na které se odpočty vztahují. V roce 1997 došlo k rozšíření o odběr krve, který je oceněn částkou 2 000 Kč, v roce 2001 byla možnost darů rozšířena i o dary politickým stranám a hnutím, další rok o právnické osoby pořádající veřejné sbírky. Rok 2003 byl rozšířen o financování odstraňování následků živelní pohromy, rok 2005 a 2006 o možnost poskytnutí daru fyzickým osobám, které jsou poživateli invalidního důchodu, na rehabilitační a protetické pomůcky apod.

Zásadnější změna proběhla v souvislosti s implementací nového občanského zákoníku v roce 2014 a právní úpravy tzv. veřejné prospěšnosti. Současný výčet účelů a činností, na které lze v režimu odpočtu od základu daně poskytovat dary byl nahrazen univerzálním textem veřejně prospěšných činností, jejichž okruh uvádí zákon o statusu veřejné prospěšnosti. Pojem dar byl nahrazen bezúplatným plněním poskytnutým veřejně prospěšným poplatníkům s výjimkou poplatníků, kteří z hlediska své formy mohou získat status veřejné prospěšnosti, ale tento status nemají. (Pro účely tohoto příspěvku bude pro zjednodušení nadále používán pojem dar).

Záměrem byl postupný přechod od extenzivního pojetí k pojetí efektivnějšímu a status veřejné prospěšnosti má vyčistit a zkvalitnit systém. Do budoucna pak má být status veřejné prospěšnosti základním kritériem pro přiznávání daňových benefitů a také zamezit účelovému poskytování darů spolkům a pobočným spolkům, jejichž členy jsou zejména osoby blízké poskytovateli darů².

Druhou výraznou změnou v tomto roce bylo navýšení maximální možné částky odpočtu z 10 na 15 % ze základu daně, přičemž minimální hranice zůstala zachována. Cílem bylo zvýšení motivace daňových subjektů k financování neziskového sektoru, s možností vyššího odpočtu

² Webový portál Ministerstva financí ČR [online] [vid. 8. dubna 2015]. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/mf-vlada-rekodifikace-prava-jim-11333

odepisované částky daru a tím snížení daňové povinnosti. V roce 2014 byla také zavedena a oceněna hodnota odběru orgánu od žijícího dárce na částku 20 000 Kč.

Dary spadají do oblasti nestandardních úlev a odpočet daru od základu daně je jedním z daňových nástrojů, který má podpořit filantropii v České republice. Vzniká tak záměrná daňová distorze v pozitivním slova smyslu. Podporovaná veřejná politika se dostává do konfliktu s politikou daňovou, což však bylo způsobeno jiným politickým rozhodnutím, které upřednostňuje zájem na podpoře této veřejné prospěšnosti.

4 Výsledky a diskuze

Výzkum a následující propočty jsou zaměřeny na porovnání vývojových tendencí v oblasti dárčovství fyzických osob podle příjmových skupin odstupňovaných dle základů daní. Matematické propočty mají ale omezenou vypovídací schopnost, a to z důvodu, že řada poplatníků, zejména zaměstnanců, nepodává daňové přiznání a odpočty si uplatňují v rámci ročního zúčtování záloh u svých zaměstnavatelů. Rovněž může být daňový subjekt ve ztrátě, či hodnota daru nevyhovuje výše uvedeným limitům, a tak není uplatněna jako daňově odečitatelná položka.

Pro posouzení využívání odpočtu nezdanitelných částí základu daně u fyzických osob podle výše příjmů v jednotlivých letech byla nejdříve stanovena průměrná hodnota ročního základu daně pro každou příjmovou skupinu s dle vztahu:

$$s = \sum_{i=1}^n x_i / n \quad (1)$$

kde $\sum_{i=1}^n x_i$ je suma základů daně jednotlivých příjmových skupin a n je počet daňových poplatníků v dané příjmové skupině.

Procentuální výše darů p , která byla ze základu daně skupiny uplatněna v daňovém přiznání a je zároveň ukazatelem procentuální výše daru uplatněné z ročního daňového základu poplatníka dané příjmové skupiny, je propočtena podle navrženého vztahu:

$$p = (y / x) \cdot 100 \quad (2)$$

kde y je celková výše uplatněných darů na skupinu a x je celkový základ daně dané příjmové skupiny.

Následně bylo provedeno srovnání těchto procentních částí odvedených na dary mezi jednotlivými příjmovými skupinami a zjištěn vývoj mezi roky 2005 – 2013. Zkoumána byla také výše uplatněných darů v daňových přiznáních k jednotlivým základům daně. Vzhledem k velkému množství příjmových skupin poplatníků je zpracování provedeno ve čtyřech částech. První část tvoří poplatníci, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 0 Kč do 500 tis. Kč. Druhou část tvoří poplatníci, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 501 tis. Kč do 1 000 tis. Kč. Odstupňování jednotlivých skupin je po 50 tis. Kč.

Třetí část je vytvořena z poplatníků, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 1 001 tis. Kč do 2 000 tis. Kč a odstupňování jednotlivých skupin je po 100 tis. Kč.

Poslední část je tvořena z poplatníků, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 2 001 tis. Kč až do základu daně větším než 5 000 tis. Kč. Odstupňování jednotlivých skupin je do 3 000 tis. Kč po 250 tis. Kč a dále až do 5 000 tis. Kč po 500 tis. Kč.

Poplatníci se základem daně od 0 do 500 tis. Kč

Do této skupiny spadají poplatníci daně s nízkými až středně vysokými daňovými základy. Na Obrázku č. 1 je znázorněno využívání nezdanitelné části na dary v procentech u těchto nízkopříjmových poplatníků. Pro přehlednost grafického zpracování je tato procentuální výše pro příjmové skupiny od 51 tis. Kč až do 500 tis. Kč uvedena na levé ose a procenta nejníže postavené skupiny se základem daně 0 až 50 tis. Kč jsou vzhledem ke své výrazné odlišnosti umístěna na ose pravé.

Celkově se odpočty na dary uplatněné v daňových přiznáních pohybovaly u těchto příjmových skupin v rozmezí od 0,087 % (u základu daně 101 – 150 tis. Kč v roce 2012) až do 0,34 % (u základu daně 451 – 500 tis. Kč v roce 2006).

Nejméně darů ze svých příjmů poskytli poplatníci v příjmovém rozmezí 101 – 150 tis. Kč daňového základu a to ve všech sledovaných letech, což odpovídá jejich platebním možnostem. U nižší příjmové skupiny se základem daně 51 – 100 tis. Kč je pak zarážející, že uplatňuje vyšší odpočty na dary, což vůbec nekoresponduje s jejich příjmy, vezme-li se v úvahu jejich průměrný roční daňový základ 75 000 Kč, odpovídající měsíčnímu příjmu 6 250 Kč.

Obrázek č. 1: Hodnota uplatněných odpočtů na dary u základů daně 0 – 500 tis. Kč

Zdroj: Webový portál Finanční správy ČR [online] [vid. 14. 1. 2015]. Dostupný z: www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani. Vlastní propočty.

Nejvýrazněji se však odlišují poplatníci s nejnižšími příjmy, kteří při daňovém základu 0 – 50 tis. Kč uplatnili nejvyšší částku na dary a to v letech 2005 – 2007. V r. 2005 to bylo 8,41 %, v roce 2006 činila hodnota 12,13 % a v roce 2007 dokonce 14,16 %.

Vezme-li se v úvahu, že tito poplatníci podle daňového základu nemají ani životní minimum a fakt, že nezdanitelnou částku na dary lze uplatnit pouze v případě jejího zaplacení, je zarážející, že dary byly v této hodnotě poskytnuty. Navíc i procento poskytnutých darů

přesahuje zákonem stanovený maximální limit, který v těchto letech činil 10 % ze základu daně. Statistická data Ministerstva financí dokládají podle údajů z daňových přiznání v roce 2007 počet 1 152 395 poplatníků s nejnižším daňovým základem, kteří celkem uplatnili jako nezdánitelnou část daně na dary celkem 599 813 tis. Kč. Dary pak byly poskytnuty na poplatníka v průměrné výši 520 Kč, při průměrném ročním základu daně 3 680 Kč. Tyto údaje vyvolávají okamžitou otázku, z jakých příjmů tito poplatníci byli ochotni dary poskytnout?

Z Obrázku č. 1 u této nízkopříjmové skupiny vyplývá i prudký pokles odpočtů na dary v roce 2008. Možným vysvětlením může být zrušení tzv. minimálního základu daně v tomto roce, ze kterého do tohoto roku byla daň počítána. Poplatníci pomocí nezdánitelných částí základu daně tak mohli účelně snižovat svou daňovou povinnost. Toto prudké snížení odpočtů se však neprojevilo u poplatníků druhé příjmové skupiny v rozmezí 51 – 100 tis. Kč, která taktéž uplatnila odpočty na dary nad rámec svých finančních možností.

U ostatních příjmových skupin je po setinách % částka odpočtů na dary navyšována, a koresponduje tak s nárůstem jejich celkových základů daně. Existuje-li přímá závislost mezi výší daňového základu a odpočty uplatněné na dary bude podrobněji zkoumáno pomocí regresní analýzy v následujících kapitolách.

V roce 2008 pak celkově došlo k mírnému poklesu příspěvků na dary u všech ostatních sledovaných příjmových skupin, který může být zapříčiněn nejen daňovou reformou, ale i počáteční ekonomickou krizí.

Jednotlivé procentuální odpočty na dary u všech skupin podle rozsahu základu daně v letech 2005 – 2013 jsou uvedeny v Příloze č. 1.

Poplatníci se základem daně od 501 tis. do 1 000 tis. Kč

Procentuální odpočty, uplatněné jako nezdánitelné části na dary, jsou u poplatníků se základy daně v rozmezí 501 – 1 000 tis. Kč graficky znázorněny na Obrázku č. 2. U těchto příjmových skupin výše odpočtů nezdánitelných částí na dary odpovídá relativně jejich příjmům. Nejvyšší částku uplatnili poplatníci se základem daně 851 – 900 tis. Kč v roce 2005 a to 0,44 %. Při průměrném ročním daňovém základu 875 000 Kč poskytli dary, na které uplatnili daňový odpočet v průměrné výši 3 871 Kč.

Obrázek č. 2: Hodnota uplatněných odpočtů na dary u základů daně 501 – 1 000 tis. Kč

Zdroj: Webový portál Finanční správy ČR [online] [vid. 14. 1. 2015]. Dostupný z: www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani. Vlastní propočty.

U všech skupin taktéž v roce 2008 dochází k výraznému propadu v poskytování darů. Po roce 2008 odpočty na dary klesly na polovinu a pohybují se v průměru okolo 0,23 %. Poplatníci těchto příjmových skupin tak odečítají průměrně na dary 2 012 Kč ročně. Žádné rozmezí základu daně se v této skupině nijak výrazně neodlišuje.

Poplatníci se základem daně od 1 001 tis. do 2 000 tis. Kč

Obdobný vývoj uplatněných nezdanitelných částí na dary je i u základů daní v rozmezí 1001 – 2 000 tis. Kč, graficky znázorněných na Obrázku č. 3. Pouze v letech 2005 – 2007 dochází k větším výkyvům.

Obrázek č. 3: Hodnota uplatněných odpočtů na dary u základů daně 1 001 – 2 000 tis. Kč

Zdroj: Webový portál Finanční správy ČR [online] [vid. 14. 1. 2015]. Dostupný z: www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani. Vlastní propočty.

V tomto období maximální odpočet uplatnili poplatníci se základem daně v rozmezí 1801 – 1900 tis. Kč, a to v roce 2007 ve výši 0,47 %. Na dary tak přispěli průměrnou částkou 8 812 Kč. V roce 2008 dochází u všech poplatníků k poklesu a odpočty na dary se průměrně uplatňují ve výši 0,25 %.

Poplatníci se základem daně od 2 001 tis. až nad 5 000 tis. Kč

Poslední Obrázek č. 4 graficky znázorňuje dary na veřejně prospěšné účely poskytnuté ze základu daně od 2 000 tis. Kč až po základ daně vyšší než 5 000 tis. Kč, má oproti předcházejícím skupinám poplatníků odlišný průběh.

V roce 2008 dochází sice k propadu, který však není až tak výrazný. Nejvíce darů poskytli poplatníci se základem daně v rozmezí 2 251 – 2 500 tis. Kč v roce 2006 ve výši 0,49 %. Po roce 2008 je u těchto základů daně na dary v daňových přiznáních uplatňováno v průměru 0,27 %. Jedinou výrazněji odlišnou křivkou v grafu je vývoj u poplatníků, majících základ daně vyšší než 5 000 tis. Kč. U těchto poplatníků naopak do roku 2008 dochází k postupnému poklesu odpočtů na dary a jsou spíše nižší, než u ostatních základů daně. Po roce 2008 odpočty prudce stoupají, což se projevilo pouze u této příjmové skupiny. V roce 2011 dochází k poklesu a následné stabilizaci.

Obrázek č. 4: Hodnota uplatněných odpočtů na dary u základů daně 2 001 – 5 000 tis. Kč

Zdroj: Webový portál Finanční správy ČR [online] [vid. 14. 1. 2015]. Dostupný z: www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani. Vlastní propočty.

Tito poplatníci nejvíce poskytli dary v roce 2010 a to ve výši 0,42 % ze základu daně, což činí 50 389 Kč průměrně na každého poplatníka. Jestliže v tomto roce vychází u této příjmové skupiny průměrný základ daně 11 764 tis. Kč a možnost uplatnění darů jako nezdanitelné části je až do výše 10 % ze základu daně, nejeví se částka poskytnutých darů nijak výrazně. Navýšení maximálního možného odpočtu nezdanitelné části na dary legislativní úpravou v roce 2014 na 15 % se tak v současné době jeví jako neúčinné a bezpředmětné.

Závislost výše odpočtů nezdanitelných částí daně na dary na příjmech poplatníků

Předcházející kapitola podrobně sledovala vývoj nezdanitelných částí uplatněných na dary v časovém období v rámci jednotlivých příjmových skupin. Následně pomocí regresní analýzy bylo zjištěno, zda mezi jednotlivými příjmy a procentuálními odpočty na dary existuje statistická závislost, popřípadě jakého typu. Pro toto posouzení bylo nutné vyřadit nejnížší příjmovou skupinu se základem daně 0 – 50 tis. Kč z důvodu příliš velkého rozptylu a odlišení se od ostatních příjmových skupin.

Pro posouzení statistické závislosti mezi statistickými znaky, hodnoty znaku X představují výši příjmů jako nezávislé proměnné a hodnoty Y pak závislé proměnné, zastupující procentuální odpočty nezdanitelných částí daně na dary. Pomocí regresní analýzy byl hledán optimální regresní model, a to pro každý posuzovaný rok 2005 – 2013 zvlášť.

Jak z průběhu bodových diagramů, tak z rozboru empirických údajů vyplynulo, že existuje závislost mezi příjmy a odpočty nezdanitelných částí na daně v jednotlivých letech, kterou vystihuje logaritmická regresní funkce ve tvaru $f(x) = \beta_1 \log x + \beta_0$ a to s průměrným determinačním koeficientem 0,653. Výše odpočtů nezdanitelných částí daně na dary má až do výše příjmů cca 500 tis. Kč výrazně zvyšující se tendenci. Tato tendence se následně začíná zpomalovat a dále již výše příjmů nijak výrazně neovlivňuje procentní odpočet nezdanitelných částí daně uplatněných na dary.

Z důvodu rozsahu příspěvku je pro názornou ilustraci na Obrázku č. 5 uveden alespoň jeden zastupující bodový diagram s logaritmickou spojnicí trendu pro rok 2010.

Obrázek č. 5: Regresní křivka pro rok 2010

Zdroj: vlastní zpracování

Vývoj dárcovství fyzických osob souhrnně

Zkoumají-li se souhrnné sumy uplatněných odpočtů nezdanitelných částí na dary v daňových přiznáních v jednotlivých letech, lze sledovat rostoucí trend celkové sumy deklarovaných darů. Ve srovnání s rokem 2000 se v roce 2013 zvýšila hodnota daru o 127,4 % a fyzické osoby uplatnily v rámci odečtu ze základu daně dary v hodnotě 1,5 mld. Kč (v r. 2000 celková hodnota daru činila 0,7 mld. Kč). Od r. 2007 se již celková hodnota darů udržuje ve výši 1,4 – 1,5 mld. Kč.

Obrázek č. 6: Počet daňových subjektů (DS) s využitím možnosti uplatnění darů ve srovnání s celkovým počtem daňových přiznání (DAP) v ČR – fyzické osoby

Zdroj: Webový portál Finanční správy ČR [online] [vid. 18. 8. 2015]. Dostupný z: www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani. Vlastní propočty.

I když celková hodnota darů ve sledovaném období roste, průměrná hodnota daru na jeden daňový subjekt tak jednoznačný trend nemá. Zvyšování hodnoty darů je doprovázeno zvyšováním počtu poplatníků podávajících daňové přiznání, kdy počet daňových subjektů uplatňující dary jako odečet ze základu daně se v r. 2013 oproti r. 2000 zvýšil o 94,4 %.

Za negativum ve vývoji lze považovat pravděpodobně malou daňovou motivaci v souvislosti s dárcovstvím, neboť průměrný počet daňových poplatníků s uplatněnými dary se nijak nezvýšil a pohybuje se kolem 5,6 - 6,5 %. Na výše uvedeném Obrázku č. 6 lze pozorovat, kolik daňových poplatníků – fyzických osob využilo možnosti daňového odečtu darů, v porovnání s celkovým počtem daňových subjektů, kteří podali daňové přiznání (Janoušková, 2015).

Závěr

Cílem příspěvku bylo posoudit nestandardní daňovou úlevu ve formě odpočtů příspěvků na dary od základu daně, a to především z hlediska její prioritní funkce podpory filantropie v ČR, pro kterou byla do daňového zákona začleněna. Kromě její deskripce byl také osvětlen způsob, jak jsou tyto možnosti daňovými subjekty využívány.

Vyhodnocení těchto odpočtů, které bylo zkoumáno podle výši základů daně poplatníků, a to v letech 2005 – 2013 prokázalo využívání darů jako odpočtu ze základu daně všemi příjmovými skupinami, a to bez ohledu na výši příjmů.

Analýza překvapivě poukázala na chování poplatníků s nejnižšími základy daně, a to v rozmezí 0 – 50 tis. Kč. Tito poplatníci podle svých daňových přiznání poskytovali dary do roku 2008 nejvíce. V roce 2007 jejich dary uplatněné v daňových přiznáních činily 14,16 % ze základu daně, což při průměrném ročním daňovém základu, který v tomto roce vychází na 3 680 Kč je zarážející. Jak mohla tato situace nastat a z jakých peněz by poplatník tento dar poskytnul, tak aby mu zbylo na základní životní potřeby? Výsledek poukazuje na chybu v daňovém systému, nebo na daňové úniky, v souvislosti s obcházením minimálního základu daně. Obdobná situace se neobjevila u žádné z vyšších příjmových skupin. Po roce 2008 již tito nízkopříjmoví poplatníci vykazovali odpočty na dary v rozmezí 0,09 – 0,1 %.

Pro uplatnění odpočtů byl přelomový rok 2008, kdy dary na veřejně prospěšné účely zaznamenaly u všech příjmových skupin výrazný pokles a od té doby se již nedostaly na původní výši.

Tento pokles mohl být způsoben nestálou ekonomickou situací, která nastala právě v tomto období, ekonomika stagnovala a poplatníci přešli na úsporný režim s nejistým výhledem do budoucna. Dalším důvodem mohla být daňová reforma, která v roce 2008 proběhla. Mimo jiné byla zrušena progresivní sazba daně a zavedena jednotná sazba daně ve výši 15 %. Zároveň byl zrušen minimální základ daně, čímž se snížilo celkové daňové zatížení fyzických osob. Pokud se poplatník do té doby snažil optimalizovat svou výši daňové povinnosti pomocí nezdanitelných částí daně, částečně pro toto důvod pominul.

K navýšení odpočtu na dary od roku 2008 došlo pouze u poplatníků s nejvyššími základy daně, pohybujícími se nad 5 000 tis. Kč. V roce 2011 u těchto poplatníků ale dochází ke snížení odpočtů na dary, které se dostává na úroveň roku 2005. Nelze konstatovat, že by byla ochota při tak vysokém příjmu nějak výrazněji dary poskytovat.

U příjmových skupin se základem daně v rozmezí 0 – 500 tis. Kč se po propadu z roku 2008 odpočty ustálily. Ostatní příjmové skupiny mají kolísavé odpočty na dary, v roce 2013 u nich dochází převážně k poklesům těchto odpočtů.

Stát využívá daňových nástrojů k ovlivnění chování poplatníků žádoucím směrem. Možností odpočtu nezdanitelných částí daně na dary očekává finanční podporu neziskových, veřejně prospěšných organizací od soukromého sektoru a zdomácnění filantropie v České republice,

tak jak je zvykem v ekonomicky vyspělejších státech. Dle Kalousové (2013) stávající daňové úlevy jsou sice pozitivním aspektem, ale samy o sobě více finančních prostředků nestátním neziskovým organizacím nepřinesou. Tyto daňové benefity nemají příliš silný vliv na motivaci k individuální a firemní angažovanosti.

Jelikož celkově jsou dary od fyzických osob bez ohledu na výši příjmu stagnující, pro podpoření tohoto záměru byla navýšena v roce 2014 maximální částka pro odpočet na dary z 10 % na 15 %. Je otázkou, zda pouze tato stimulace pomůže, neboť bylo zjištěno, že darování není nijak výrazně ovlivněno příjmem. Sice se zvyšováním základu daně zvyšovaly i odpočty na dary, ale toto navýšení v žádném případě nekorresponduje s nadstandardními příjmy. Výzkum ukázal, že během zkoumaných let průměrný odpočet na dary nepřesáhl ani u jedné příjmové skupiny 0,5 % základu daně, což například u „hrubého“ příjmu 1 mil. Kč ročně činí 416 Kč měsíčně.

Pokud stát bude chtít docílit dlouhodobost a udržitelnost altruistického chování českých domácností a firem a trend vývoje poskytování darů potřebným se začal navyšovat, bude muset zvolit jiné prostředky, např. větší formu osvěty. Možnost odpočtu daru jako nezdanitelné části daně je nedostačující, nemá příliš silný motivační vliv a nijak výrazně poplatníky neovlivňuje.

Poděkování

„Tento článek vznikl za podpory Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR v rámci Institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace v roce 2015“

Literatura

- [1] BURMAN, L. and M. PHAUP, 2012. Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform. *NBER/Tax Policy & the Economy*, 26, 93-124. ISSN 0892-8649.
- [2] ČIŽÍK, V., 2008. Informační studie - Rovná daň v teorii a praxi. *Web Ministerstva financí ČR* [online]. [vid. 14. ledna 2015]. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/odborne-studie-a-vyzkumy/2008/rovna-dan-v-teorii-a-praxi-9473
- [3] FARICY, C. and C. ELLIS, 2014. Public Attitudes Toward Social Spending in the United States: The Differences Between Direct Spending and Tax Expenditures. *Political Behaviour*, 36(1), 53-76. ISSN 0190-9320. DOI 10.1007/S11109-013-9225-5
- [4] HALL, R. E. and A. RABUSHKA, 2007. *The Flat Tax: Updated Revised Edition*. Stanford: Hoover Press. ISBN 978-0-8179-9311-5.
- [5] JANOUŠKOVÁ, J., 2012. *Osobní důchodová daň. Daně a daňová politika*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě. ISBN 978-80-7248-698-4.
- [6] JANOUŠKOVÁ, J., 2015. Philanthropy in Terms of Tax Policy in the Czech Republic. In: *Finance and performance of firms in science, education and practice*. Zlín: Tomas Bata University, s. 510-521. ISBN 978-80-7454-482-8.
- [7] JAREŠ, M., 2010. Výzkumná studie - Daňové úlevy v České republice 2010. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [vid. 14. ledna 2015]. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/odborne-studie-a-vyzkumy/2010/danove-ulevy-v-ceske-republice-9442
- [8] KALOUSOVÁ, P., 2013. *Dílčí studie pro Koncepci politiky vlády vůči nestátním neziskovým organizacím do roku 2020* [online]. [vid. 18. června 2015]. Dostupné z: www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/dokumenty/studie_kalousova_darcovstvi_pro_web.pdf

- [9] KUBÁTOVÁ, K. a M. JAREŠ, 2011. Identifikace a kvantifikace daňových úlev v ČR. *Politická ekonomie*, 4, 475-489. ISSN 0032-3233.
- [10] OECD, 2010. *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD: OECD Publishing. ISBN 978-92-64-07689-1.
- [11] PECHMAN, J., 2001. *Federal tax policy*. Washington: Brookings Institution Press. ISBN 0-8157-6962-8.
- [12] POLACKOVA BRIXI, H. a L. ZHICHENG, 2004. *Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. Washington: The World Bank. ISBN 0-8213-5601-1.
- [13] PRASAD, M., 2011. Tax “Expenditures” and Welfare States: A Critique. *Journal of Policy History*. **23**(2), 251-266. ISSN 08980306. DOI 10.1017/S0898030611000066
- [14] PŘIBYL, J., 2006. Daňové assignace v České republice. In: *Theoretical and practical aspects of public finance*. VŠE Praha: Nakladatelství Oeconomica. ISBN 80-245-1032-4.
- [15] SURREY, S., 1973. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press. ISBN 978-0-674-43650-3
- [16] ŠIROKÝ, J. a kol., 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [17] TREZZIOVÁ, D., 2006. Filantropie z daňového pohledu. *Daně a finance*, **14**(12), 17-18. ISSN 1801-6006.
- [18] WALKER, D., 2006. *Government Performance and Accountability: Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined*. Washington: DIANE Publishing. ISBN 1-4223-0359-4.

Příloha č. 1: Odpočty nezdanitelných částí daně na dary (v %)

Rozsah základu daně (v tis. Kč)	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
0 - 50	8,415	12,129	14,162	0,119	0,116	0,102	0,093	0,092	0,143
51 - 100	0,204	0,174	0,170	0,114	0,120	0,106	0,097	0,095	0,103
101 - 150	0,182	0,170	0,164	0,110	0,115	0,102	0,091	0,087	0,097
151 - 200	0,262	0,236	0,232	0,136	0,155	0,141	0,141	0,133	0,122
201 - 250	0,266	0,252	0,249	0,177	0,196	0,195	0,189	0,189	0,181
251 - 300	0,281	0,269	0,278	0,197	0,207	0,211	0,205	0,199	0,202
301 - 350	0,282	0,279	0,271	0,204	0,218	0,218	0,218	0,221	0,214
351 - 400	0,296	0,296	0,299	0,206	0,224	0,223	0,227	0,224	0,224
401 - 450	0,323	0,316	0,308	0,211	0,228	0,227	0,222	0,223	0,224
451 - 500	0,330	0,340	0,314	0,210	0,225	0,227	0,227	0,227	0,221
501 - 550	0,354	0,360	0,293	0,212	0,220	0,228	0,226	0,225	0,223
551 - 600	0,368	0,352	0,346	0,210	0,220	0,236	0,223	0,241	0,221
601 - 650	0,358	0,399	0,332	0,220	0,220	0,237	0,226	0,217	0,225
651 - 700	0,362	0,397	0,375	0,221	0,234	0,247	0,224	0,230	0,227
701 - 750	0,383	0,423	0,331	0,221	0,231	0,235	0,224	0,231	0,210
751 - 800	0,383	0,372	0,344	0,227	0,238	0,239	0,233	0,244	0,227
801 - 850	0,407	0,392	0,340	0,227	0,246	0,250	0,251	0,246	0,212
851 - 900	0,442	0,378	0,346	0,233	0,250	0,234	0,224	0,236	0,215
901 - 950	0,411	0,366	0,398	0,224	0,238	0,233	0,236	0,222	0,221
951 - 1000	0,357	0,424	0,340	0,235	0,265	0,270	0,223	0,232	0,210
1001 - 1100	0,381	0,406	0,348	0,245	0,257	0,253	0,235	0,234	0,211
1101 - 1200	0,367	0,419	0,384	0,253	0,272	0,253	0,244	0,239	0,195
1201 - 1300	0,415	0,379	0,380	0,252	0,261	0,275	0,257	0,238	0,223
1301 - 1400	0,378	0,360	0,369	0,252	0,269	0,267	0,237	0,280	0,197
1401 - 1500	0,430	0,392	0,369	0,242	0,271	0,298	0,242	0,254	0,190
1501 - 1600	0,418	0,437	0,412	0,245	0,212	0,256	0,254	0,267	0,183
1601 - 1700	0,470	0,322	0,419	0,233	0,245	0,278	0,251	0,229	0,203
1701 - 1800	0,423	0,389	0,382	0,235	0,258	0,255	0,268	0,263	0,191
1801 - 1900	0,468	0,454	0,475	0,259	0,282	0,279	0,249	0,280	0,213
1901 - 2000	0,441	0,362	0,451	0,218	0,281	0,260	0,256	0,229	0,177
2001 - 2250	0,387	0,437	0,413	0,249	0,257	0,285	0,271	0,276	0,229
2251 - 2500	0,398	0,499	0,392	0,278	0,241	0,283	0,230	0,253	0,228
2501 - 2750	0,440	0,298	0,337	0,257	0,299	0,285	0,269	0,272	0,223
2751 - 3000	0,478	0,371	0,353	0,269	0,273	0,281	0,240	0,270	0,221
3001 - 3500	0,342	0,289	0,428	0,254	0,302	0,283	0,272	0,280	0,257
3501 - 4000	0,404	0,395	0,344	0,225	0,270	0,283	0,254	0,302	0,213
4001 - 4500	0,441	0,413	0,298	0,261	0,326	0,290	0,286	0,278	0,274
4501 - 5000	0,267	0,286	0,384	0,226	0,235	0,249	0,202	0,237	0,302
nad 5000	0,373	0,354	0,313	0,287	0,401	0,428	0,335	0,320	0,322

Zdroj: Webový portál Finanční správy ČR [Online] [vid. 14. 1. 2015]. Dostupný: [http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani MFČR – vlastní propočty](http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani-MFČR-vlastni-propocety). Vlastní propočty.