

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomie

Účinnost daňové politiky v podmínkách ČR
Bc. Pavla Dudková

Diplomová práce
2012

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Pavla Dudková**
Osobní číslo: **E10054**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**
Název tématu: **Účinnost daňové politiky v podmínkách České republiky**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomie**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem diplomové práce bude analýza daňové soustavy České republiky. Daňová politika je významnou součástí fiskální politiky. Práce se zaměří na analýzu současného stavu daňového systému včetně rozboru nejvýznamnějších daní, zjištění nedostatků a návrh řešení.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha : ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

MKRTCHYAN, Tigran. ECJ Direct Tax Compass 2010 . The Netherlands : IBFD Publications BV, 2010. 672 s. ISBN 9789087220976.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie . 2. aktualizované vydání. [s.l.] : ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii : daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD. 3. aktualizované vydání. Praha : Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

Česká daňová správa [online]. 2006 - 2011 [cit. 2011-06-05]. Česká daňová správa.

Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/index.html>.
Ministerstvo financí České republiky [online]. 2005 - 2009 [cit. 2011-06-05]. Ministerstvo financí České republiky. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

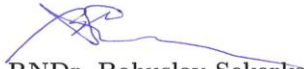
Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vedoucí diplomové práce:


prof. RNDr. Bohuslav Sekerka, CSc.
Ústav ekonomie


Datum zadání diplomové práce: 30. června 2011

Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2012


doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.


doc. Ing. Jolana Vojeníková, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 20. července 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2012

Bc. Pavla Dudková

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych velice ráda poděkovala svému vedoucímu práce prof. RNDr. Bohuslavu Sekerkovi, CSc. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Tato diplomová práce je zaměřena na daňovou politiku v České republice, která je součástí fiskální politiky. Práce se zaměřuje na analýzu a zhodnocení současného vývoje daňové politiky a její účinnosti. Pomocí regresní analýzy je možné z dat, která byla získána v minulosti, vytvořit predikci daných ukazatelů do budoucnosti a odhadnout tak jejich vývoj. Práce se v praktické části zaměří na rozbor nejvýznamnějších daní, a to zejména na daň z přidané hodnoty a na daň z příjmů právnických osob.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, daňové příjmy, daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob.

TITLE

The effectiveness of tax policy in the Czech republic

ANNOTATION

This diploma thesis is aiming to tax policy in the Czech republic, which is part of fiscal policy. The work is aiming to analysis and evaluation of current development of tax policy and its effectiveness. There is possible to make prediction of the indicators to the future and estimate their progress by using of regression analysis from entries, which were received from the past time. The goal of practical part of this thesis is analysis the most important taxes, especially value added tax and tax on corporate income.

KEYWORDS

Tax, tax revenues, value added tax, tax on corporate income.

OBSAH

ÚVOD	11
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA DAŇOVÉ POLITIKY	13
1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM A DAŇOVÁ POLITIKA	13
1.1.1 Efektivnost zdanění	13
1.1.2 Daňová spravedlnost.....	13
1.1.3 Daňová politika	14
1.2 DAŇ	15
1.2.1 Veřejné rozpočty.....	17
1.2.2 Daňová kvóta.....	18
1.3 FUNKCE DANÍ.....	18
1.4 KLASIFIKACE DANÍ	19
1.4.1 Klasifikace daní podle jejich vazby na důchod poplatníka	19
1.4.2 Klasifikace daní podle objektu daně.....	19
1.4.3 Klasifikace daní podle veličiny	20
1.4.4 Klasifikace daní podle platební schopnosti	20
1.4.5 Klasifikace daní podle druhu sazby	20
1.4.6 Klasifikace daní podle daňového určení	21
1.4.7 Klasifikace daní podle metodiky OECD	21
1.4.8 Klasifikace daní podle trhů a podle subjektu.....	23
1.4.9 Klasifikace daní podle stupně progresse	23
1.4.10 Definice ekvivalentních daní	23
1.5 VÝVOJ DAŇOVÉ TEORIE	24
1.5.1 Současná daňová teorie	26
2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY A HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE	27
2.1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY	27
2.1.1 Schéma daňové soustavy České republiky	27
2.1.2 Daňové zákony	30
2.1.3 Daňová politika	31
2.2 EVROPSKÁ INTEGRACE	32
2.2.1 Historie evropské integrace	32
2.2.2 Historie vstupu České republiky do Evropské unie	33
2.2.3 Základní dokumenty Evropské unie	34
2.2.4 Formy integrace.....	35
2.3 DAŇOVÁ KONKURENCE	36
2.4 DAŇOVÁ KOORDINACE	38
2.5 DAŇOVÁ KOORDINACE V RÁMCI OECD	38
2.5.1 Daňové ráje.....	39
2.5.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	40
2.6 DAŇOVÁ KOORDINACE A HARMONIZACE V EVROPSKÉ UNII.....	41
2.6.1 Daňová harmonizace	42
2.7 DAŇOVÉ PŘÍJMY A PLNĚNÍ STÁTNÍHO ROZPOČTU V LETECH 2011 A 2012	44
3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	47
3.1 VYMEZENÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY DLE ZÁKONA.....	47
3.2 VÝVOJ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE A V EVROPSKÉ UNII.....	48
3.2.1 Pozitiva a negativa zavádění daně z přidané hodnoty.....	49
3.2.2 Úprava dle Evropské unie.....	49
3.2.3 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice	50
3.3 INKASO DANÍ	56
3.4 DAŇOVÉ PŘÍJMY	60
3.5 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	62
3.6 ROZPOČTOVÉ URČENÍ DANÍ.....	63
3.6.1 Návrh novely zákona o rozpočtovém určení daní z roku 2011.....	63
3.7 ZMĚNY A PROBLÉMY SPOJENÉ SE ZVÝŠENÍM DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	66
3.8 MODELOVÁ SITUACE SPOTŘEBITELE	68
3.9 HODNOCENÍ SITUACE.....	71

4	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	74
4.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE	74
4.2	VYMEZENÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB DLE ZÁKONA.....	75
4.3	VÝVOJ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICĚ A V EVROPSKÉ UNII.....	75
4.4	INKASO DANÍ	78
4.5	DAŇOVÉ PŘÍJMY	80
4.6	MEZINÁRODNÍ VÝMĚNA INFORMACÍ V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ.....	82
4.7	DAŇOVÁ KONTROLA	82
4.8	HODNOCENÍ STÁVAJÍCÍ SITUACE V ČESKÉ REPUBLICĚ	83
	ZÁVĚR	86
	POUŽITÁ LITERATURA.....	88
	SEZNAM PŘÍLOH.....	98

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Rozdělení nástrojů daňové politiky.....	15
Obrázek 2 – Schéma soustavy veřejných rozpočtů	17
Obrázek 3 – Lafferova křivka.....	26
Obrázek 4 – Vývoj daní nepřímých, přímých a daní celkem v letech 1994 – 2006.....	29
Obrázek 5 – Vývoj daňových příjmů v letech 1994 – 2011	30
Obrázek 6 – Základní dokumenty EU	35
Obrázek 7 – Úrovně daňové harmonizace.....	43
Obrázek 8 – Stejně daně ve všech zemích.....	43
Obrázek 9 – Struktura celkových příjmů ČR pro první pololetí roku 2011	46
Obrázek 10 – Standardní sazba DPH v členských státech EU	54
Obrázek 11 – Průměrná standardní sazba DPH v EU-27 a v ČR.....	55
Obrázek 12 – Vývoj inkasa a daňové povinnosti v letech 2006 – 2010.....	58
Obrázek 13 – Počty daňových subjektů v členění podle DPH	58
Obrázek 14 – Počty daňových přiznání k DPH.....	60
Obrázek 15 – Podíl daňových příjmů a DPH na celkových příjmech státního rozpočtu	61
Obrázek 16 – Vývoj míry inflace v ČR a v Eurozóně.....	67
Obrázek 17 – Vývoj inflace v ČR pro rok 2012.....	68
Obrázek 18 – Vývoj sazeb DPPO v EU-27 a v ČR.....	77
Obrázek 19 – Vývoj inkasa a daňové povinnosti v letech 2006 – 2010.....	79
Obrázek 20 – Vývoj daňových subjektů u DPPO	80
Obrázek 21 – Podíl daňových příjmů a DPPO na celkových příjmech SR.....	81
Obrázek 22 – Vývoj HDP v ČR v letech 2007 – 2011	81

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Klasifikace daní podle metodiky OECD	21
Tabulka 2 – Schéma daňové soustavy ČR	28
Tabulka 3 – Daňová politika v podmínkách globalizace	37
Tabulka 4 – Přínosy a nebezpečí daňové konkurence.....	37
Tabulka 5 – Přínosy a nebezpečí daňové harmonizace a koordinace.....	37
Tabulka 6 – Skutečně vybrané příjmy v 1. pololetí roku 2011	45
Tabulka 7 – Vývoj sazeb DPH v ČR.....	50
Tabulka 8 – Změny základní sazby DPH v zemích EU v letech 2008 – 2012.....	51
Tabulka 9 – Seznam sazeb DPH uplatňovaných v členských státech EU k 1. 1. 2012.....	52
Tabulka 10 – Daňové povinnosti a daňové inkaso za roky 2008 – 2010	57
Tabulka 11 – Přepočítávací koeficienty	65
Tabulka 12 – Koeficienty postupných přechodů a násobky postupných přechodů	65
Tabulka 13 – Odhady dopadu navrhované legislativy na vybrané obce	66
Tabulka 14 – Změny ve výdajích v domácnosti při změnách sazeb DPH	69
Tabulka 15 – Sazby DPPO v % v roce 1995 a dále v letech 2007 – 2011	76
Tabulka 16 – Vývoj sazby DPPO v ČR v letech 1995 – 2012.....	77

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMS	Evropský měnový systém
ES	Evropské společenství / Evropská společenství
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
EU-27	27 členských zemí Evropské unie
Euratom	Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
IMF	International Monetary Fund (Mezinárodní měnový fond)
JEA	Jednotný evropský akt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj)
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation (Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci)
PO	Právnická osoba
RUD	Rozpočtové určení daní
SR	Státní rozpočet
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

ÚVOD

Daňovou politikou, významnou součástí politiky fiskální, se rozumí praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a případně sociálních procesů ve společnosti. Daňová politika ovlivňuje investice a jejich formy, strukturu a formy výroby, poptávku, spotřebu, příliv a odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavbu, majetkovou strukturu, ceny a mnohé další. Daňová politika je jednou z hospodářských politik vlády a může přihlížet k tradicím a uspořádání státu.

Fiskální politika je velmi důležitým nástrojem hospodářské politiky, a to z důvodu, že členství v eurozóně znamená pro jednotlivé státy ztrátu politiky monetární. Fiskální politika zůstává v kompetenci jednotlivých států. V tomto směru si státy tedy drží suverenitu. Fiskální politika státu ovlivňuje nejen stát samotný, ale ovlivňuje i státy ostatní. V rámci uskupení založeného na jednotném vnitřním trhu může být daňová politika podřízená společenským pravidlům, která podléhají odstraňování disparit. Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.

Důležitost každého daňového systému spočívá v daňovém mixu, který vypovídá o tom, jakému typu daní dává stát přednost, a naopak, který typ daní potlačuje. V posledních několika desetiletích přistupují vlády zemí ke snižování podílu přímých daní na daňovém mixu, a to na úkor zvyšování daní nepřímých, které mají menší negativní dopady na ekonomickou aktivitu.

Daně a daňová politika souvisí s existencí státu a s existencí územní samosprávy. Na výši daňových příjmů mají vliv turbulence, které byly, jsou a budou součástí ekonomik všech států světa. Příkladem výkyvu v ekonomice lze jmenovat situaci finanční a hospodářské krize, která ke konci roku 2008 ovlivňovala výši daňových příjmů v České republice. Nejzřetelnější dopad na snížených daňových příjmech byl zaznamenán v roce 2009, kdy se podstatně snížila výkonnost české ekonomiky.

I v České republice je otázka optimálního daňového systému velmi diskutovaným tématem. Je těžké určit, který daňový systém lze považovat za optimální. Struktura a fungování daňového systému ovlivňuje chování ekonomických subjektů, čímž jsou do jisté míry ovlivněny příjmy veřejných rozpočtů, zejména státního rozpočtu.

Cílem této diplomové práce je analýza daňové soustavy České republiky. Práce se zaměří na analýzu současného stavu daňového systému v podobě rozboru nejvýznamnějších daní, zjištění nedostatků a návrh řešení.

Pro dosažení uvedeného cíle bude nutné nejprve definovat základní pojmy jako je daň, daňová kvóta a daňový systém. Zároveň je nutné zaměřit se i na vysvětlení pojmů efektivnost zdanění a daňová spravedlnost. Praktická část práce bude analyzovat dvě důležité daně českého daňového systému. První daní je daň z přidané hodnoty, jakožto zástupce daní nepřímých, a druhou daní je daň z příjmů právnických osob, jakožto zástupce daní přímých.

Do skupiny daní přímých společně s touto daní patří i druhá daň z příjmů, a to daň z příjmů fyzických osob, a dále do skupiny přímých daní patří daně majetkové. Podstatné na daní z příjmů právnických osob je to, že záporně působí na zvyšování ceny konečné produkce a její výnosnost je menší vzhledem k osobním důchodovým daním. Majetkové daně na rozdíl od daní z příjmů mají menší negativní vliv na působení tržního mechanismu, nesnižují důchod poplatníka, nesnižují osobní iniciativu, nedochází při nich k substituci práce a volného času. Tato práce se z hlediska přímých daní zaměří právě na daň z příjmů právnických osob.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA DAŇOVÉ POLITIKY

Daňová teorie se vyvíjí již od starověku a bude se vyvíjet i nadále. Tato kapitola bude věnována objasnění základních pojmů daňové teorie, které jsou důležité i pro další pochopení fungování daňové politiky. Úloha zdanění vyplývá z ekonomických funkcí veřejného sektoru. Daně mají funkci alokační, redistribuční a stabilizační.

1.1 Daňový systém a daňová politika

Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. [79]

1.1.1 Efektivnost zdanění

Efektivnost zdanění je jedním ze základních požadavků na daňový systém. Rozumí se tím jednak co možná nejmenší náklady zdanění, jednak minimalizace tzv. nadměrného daňového břemene. Každá daň totiž způsobuje změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitcích. Každá změna v daních má proto vliv na chování jednotlivců. V širším pojetí lze pod efektivnost zdanění zahrnout i požadavek na to, aby daňový systém nepůsobil negativně na chování jednotlivců i podniků, aby zdanění nebránilo investicím, rozšiřování produkce, pracovní iniciativě, výrobě nových, dokonalejších, ekologicky příznivějších výrobků apod. Jestliže např. zdanění dosáhne vysokých hodnot, povede to daňové subjekty k utlumení ekonomické aktivity, k daňovým únikům, popř. k přenesení bydliště či sídla do jiného státu. [64]

1.1.2 Daňová spravedlnost

Daňová spravedlnost, stejně jako efektivnost zdanění, patří mezi základní požadavky na daňový systém. Daňová spravedlnost je pojem velmi relativní, daňový systém může určitá skupina považovat za spravedlivý a jiná nikoliv, záleží na tom, jaký princip daňový systém preferuje. Nejznámějšími principy spravedlivého zdanění jsou princip platební schopnosti a princip užítku.

- *Podle principu platební schopnosti mají být jednotlivci daně uloženy podle toho, jaká je jeho schopnost platit. Pro naplnění tohoto principu jsou nejvhodnější důchodové daně. Pro to, aby mohlo být dosaženo spravedlnosti, musí být současně naplněna spravedlnost horizontální a spravedlnost vertikální. Horizontální spravedlnost znamená, že dva jednotlivci, kteří jsou na tom v konkrétním aspektu (důchod, majetek,*

spotřeba atd.) stejně, platí stejnou daň. Vertikální spravedlnost pak znamená, že jedinec, který je v tom konkrétním aspektu lépe, platí vyšší daň. [3]

- *Podle principu užítka by měli být jedinci zdaněni podle prospěchu na veřejných výdajích, na činnosti státu, obce apod. Širokému užití tohoto principu brání skutečnost, že jen velmi obtížně lze konkretizovat, jaký má ten který daňový subjekt prospěch na veřejných výdajích, na činnosti veřejného sektoru. Principu ekvivalence jsou nejbližší poplatky a silniční daň. Některé daně lépe vyjadřují princip platební schopnosti, jiné princip užítka, působení dalších je do určité míry z hlediska spravedlnosti neutrální. Spravedlnost daňového systému je pak dána průnikem použití těchto principů. [3]*

S daňovou spravedlností úzce souvisí i tzv. optimalizace daňové povinnosti, která znamená takové jednání daňového subjektu, který se snaží minimalizovat svou daňovou povinnost. Dosahuje toho zejména daňovou úsporou, tzn., že daňový subjekt využívá všech alternativních možností snížení základu daně a daně v rámci platných zákonů. Dále odložením daně do budoucna, např. využitím daňových rezerv anebo vyhnutím se daním legálním využitím nedostatků v daňových i jiných zákonech. V případě využití nelegálních postupů nelze hovořit o optimalizaci daňové povinnosti, ale o nelegálním daňovém úniku. [3]

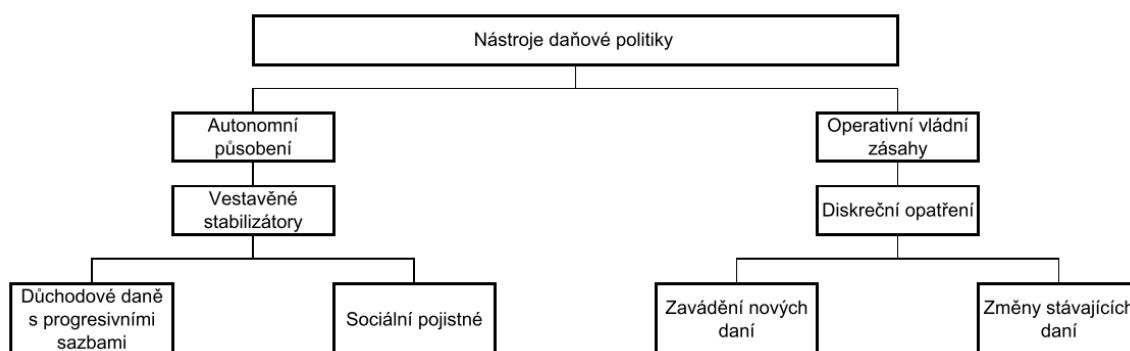
1.1.3 Daňová politika

Daňovou politikou se rozumí praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Daňovou politikou lze ovlivňovat investice a jejich formy, strukturu a formy výroby, poptávku a její strukturu, obdobně spotřebu a její strukturu, příliv či odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavbu, majetkovou strukturu, ceny atd. Jedná se převážně o dlouhodobé nástroje, už s ohledem na to, že daně lze uložit, a tedy i měnit, pouze zákonem. Daňová politika je součástí rozpočtové (fiskální) politiky státu. [3]

Rozdělení nástrojů daňové politiky zobrazuje Obrázek 1, a to podle kritéria samostatnosti jejich působení na ekonomiku.

Typickým automatickým stabilizátorem ekonomiky je progresivní sazba daně z příjmů. V obdobích konjunktury¹ se poplatníci díky zvýšeným příjmům dostávají do pásem vyšších daňových sazeb, takže podíl jejich zdaněného důchodu se zvyšuje. [72]

¹ Konjunktura znamená souběh příznivých hospodářských podmínek pro ekonomický rozvoj, rozmach.



Obrázek 1 – Rozdělení nástrojů daňové politiky

Zdroj: [72]

Daň je mezi lidmi kritizována pro svou progresivní povahu. Poukazuje se na neefektivnost vysokého zdanění vyšších důchodů. Vysoké sazby u největších důchodů mají destimulační dopad na poplatníky. Odrazují poplatníky od práce a jiné ekonomické činnosti a podporují je v preferování volného času a zdokonalování daňových úniků.

Důsledkem nižšího relativního růstu disponibilního důchodu je skutečnost, že agregátní poptávka soukromého sektoru neroste úměrně růstu ekonomického produktu, ale menším tempem. V období recese dochází k opačnému procesu, kdy podíl zdaněných důchodů klesá a tím je zabráněno podstatnějšímu poklesu poptávky a následně produktu ekonomiky. Podobně působí i různé formy podpor poskytovaných vládou. Mechanismus vestavěných stabilizátorů funguje za podmínky stabilní nebo alespoň relativně stabilní cenové hladiny. Diskreční daňová opatření představují záměrné změny v daňovém systému realizované na bázi vládních rozhodnutí. Jsou nezávislá na hospodářských cyklech, jejich negativem je informační a realizační zpoždění. [72]

1.2 Daň

Daň může nabývat různorodých forem, a tak ji lze nejlépe definovat podle vlastností, které musí mít. Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. [79] Daň je povinná z toho důvodu, že její placení ukládá zákon. Nenávratnost je v definici zdůrazněna, aby byla daň odlišena od návratných příjmů státního rozpočtu (jedná se například o půjčky, úvěry a jiné). Neekvivalentnost daně znamená, že daňový poplatník nemá nárok na protihodnotu, a tedy výše daně nezávisí na tom, jaké veřejné statky a veřejné služby poplatník využívá. Neúčelovost znamená, že zaplacená daň nebude využita na přesně vymezené, předem známé výdaje z veřejných financí. Daně jsou placené pravidelně v určitých intervalech nebo při určitých okolnostech, např. darování nebo dědění.

Další autorka definuje daň jako *povinnou (nedobrovolnou), pravidelně se opakující a zákonem stanovenou platbu – transfer od obyvatelstva a firem do veřejného rozpočtu. Je uvalována na subjekty ze zákona. Pro daně je typické nedobrovolné placení. Poplatníci by je dobrovolně neplatili, poněvadž snižují jejich disponibilní důchody (mají důchodový efekt). Daně jsou proto nuceným břemenem. Daň je nenávratná a též neekvivalentní platba.* [59]

Daňová incidence, tj. dopad daně na jednotlivé subjekty, resp. objasnění procesu způsobujícího, že daň uloženou zákonem jednomu subjektu ve skutečnosti platí subjekt jiný. Dopady zavedené daně mohou mít formu zákonného dopadu či efektivního dopadu.

- Zákonný dopad vyplývá ze zákonné úpravy daní. Z těchto právních norem vyplývá, kdo je daňovým subjektem, jak velká daň má být zaplacená, termín zaplacení daně atd. Z hlediska ekonomického je důležitý efektivní dopad, který ovlivňuje ceny, outputy a důchody atd. [31]
- Efektivní dopad se týká pouze jednotlivců. Daně placené společnostmi ve svém konečném důsledku dopadají vždy na jednotlivce. Daň placená ekonomickým subjektem může být přesunuta dopředu nebo dozadu. Přesuny se realizují na trzích výrobků, faktorů či kapitálu, a to buď dopředu na kupujícího na trhu, nebo dozadu na prodávajícího na trhu. Přesun může být částečný, stoprocentní nebo dokonce i více než stoprocentní. [31]

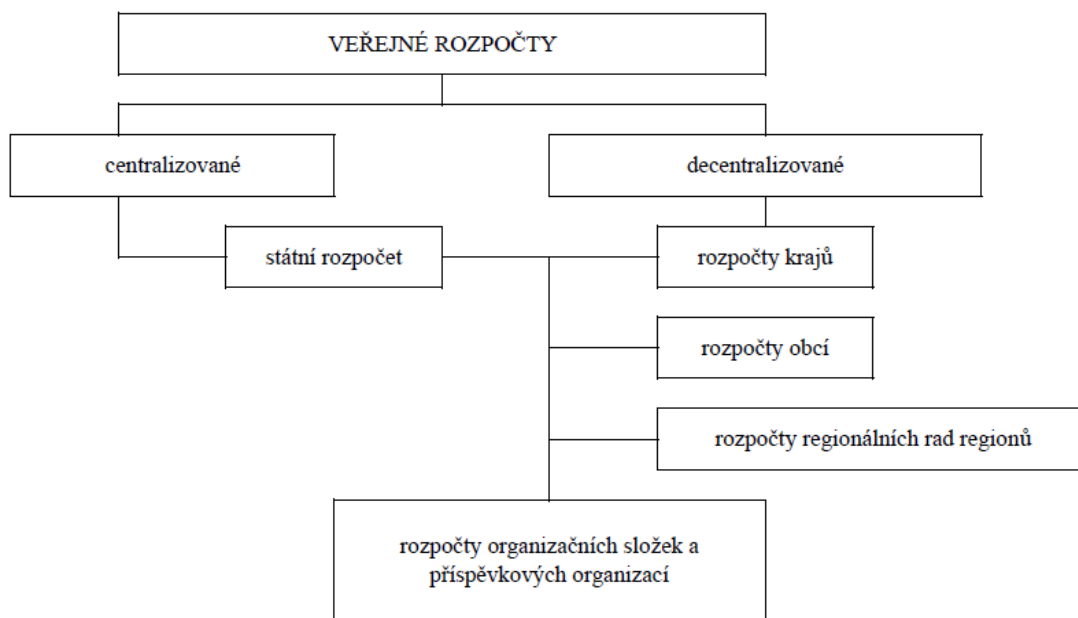
Daňové stimuly zahrnují vliv zdanění na ochotu pracovat, na úspory soukromého sektoru a vliv zdanění na investice a ochotu přijímat podnikatelské riziko. Lidé nabízejí svou práci na trhu výrobních faktorů a sami se rozhodují mezi prací a volným časem. Práce pro ně znamená vyšší spotřeby, kterou jim umožňuje realizovat vydělaná mzda za práci. Každý jedinec maximalizuje svůj užitek v bodě, kde mezní jednotka práce přináší stejný užitek, o jaký jedinec přichází tím, že se vzdá jednotky volného času. Vliv daně na pracovní úsilí souvisí se zakřivením křivky nabídky práce. Každá daň má na poplatníka dva efekty, a to efekt důchodový a efekt substituční. Efekt důchodový znamená, že je po zdanění poplatník chudší, spotřebovává méně statků, a to včetně volného času, pracuje ale více. Efekt substituční je způsoben substitucí, kterou poplatník v důsledku daně provádí mezi prací a volným časem. Substituční efekt znamená odrazení od práce a působí obvykle proti důchodovému efektu. Na pracovní úsilí mají však vliv nejen daně postihující důchod, ale i jiné daně, jako např. daň paušální a daň spotřební. Zdanění má vliv i na zdanění úspor domácností. Spoření jedinců je výsledkem rozhodnutí o rozdělení celkového důchodu na spotřebu a spoření. Dochází ke zdanění buď důchodu, nebo spotřeby, nebo výnosů z úspor (což je rovněž důchod). Opět zde působí důchodový a substituční efekt. Podnikatelský sektor

má narozdíl od domácností za hlavní cíl maximalizaci čistého peněžního zisku. Daně ovlivňují jak celkový zisk, tak i jeho rozdělení. Opět se projevuje efekt důchodový i efekt substituční. Existuje i vliv zdanění na investice a na ochotu přijímat riziko podnikání. Daně nemají vliv jen na míru investic, ale tím, že zvyšují riziko rizikových investic, mohou potenciálně odrazovat od jejich realizace. [31]

1.2.1 Veřejné rozpočty

Veřejným rozpočtem rozumíme nejen státní rozpočet (dále jen „SR“), ale rozpočty na všech stupních státní správy, od rozpočtů měst a obcí až po celostátní rozpočet a dokonce i společný rozpočet Evropské unie (dále jen „EU“). Veřejnými rozpočty jsou i další rozpočty, tzv. veřejné či parařfiskální fondy. Mezi tyto fondy u nás patří například fondy zdravotních pojišťoven. Daněmi jsou tedy nejen daně jako takové, ale i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla, místní poplatky, dálniční známky a jiné. [33]

Obrázek 2 znázorňuje schéma veřejných rozpočtů. Veřejné rozpočty patří do rozpočtové soustavy České republiky (dále jen „ČR“), kam se řadí dále i mimorozpočtové fondy, kam lze zařadit např. Státní fond na podporu české kinematografie, Českomoravskou záruční a rozvojovou banku, Fond veřejného zdravotního pojištění, Fond sociálního pojištění atd.



Obrázek 2 – Schéma soustavy veřejných rozpočtů

Zdroj: [27]

Veřejné rozpočty a mimorozpočtové fondy tvoří rozpočtovou soustavu. Způsoby efektivní tvorby, rozdělení a používání peněžních fondů se v rozpočtové soustavě zabývají veřejné finance. Soustava veřejných rozpočtů je ve všech zemích nejdůležitější částí rozpočtové soustavy. Všechny veřejné rozpočty jsou důležité a využívají se k zajištění funkcí státu a jednotlivých článků územní samosprávy a potřeb veřejného sektoru.

1.2.2 Daňová kvóta

Celková daňová povinnost představuje souhrn všech plateb, kterými je subjekt povinen podle zvláštních zákonů přispívat veřejnoprávní soustavě. S celkovou daňovou povinností souvisí daňová kvóta. Daňová kvóta je podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu (dále je „HDP“). Je to jeden z ukazatelů, který slouží i k mezinárodnímu srovnání, a vypovídá o tom, jak velký díl nezůstává těm, kdo důchod vytvořili, ale rozděluje se prostřednictvím veřejných fondů na daňovém principu. [79]

V praxi hovoříme o daňové kvótě jednoduché a daňové kvótě složené. Daňová kvóta jednoduchá zahrnuje pouze ty příjmy veřejných rozpočtů, které se jako daně skutečně označují. S ohledem na to, že daňovými příjmy jsou ve skutečnosti i příjmy z povinného pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti i příjmy z povinného pojistného na zdravotní pojištění, je relevantním ukazatelem daňová kvóta složená, zahrnující i tyto příjmy. [63]

1.3 Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru, kterými jsou funkce alokační, redistribuční, stabilizační a funkce fiskální.

- *Funkce alokační se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Mezi příčiny tržního selhání lze zařadit existenci veřejných statků, statků pod ochranou, externality a nedokonalou konkurenci. [31]*
- *Funkce redistribuční je důležitá, protože lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé. Veřejné finance (daně) mají za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. [31]*
- *Funkce stabilizační znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Fiskální (daňový) systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele. [31]*
- *Za nejdůležitější funkci se v literatuře o daních často označuje tzv. fiskální funkce. Rozumí se jí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, obsažené ve všech*

třech uvedených funkcích. U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí trhem podceněných, u funkce redistribuční jde o získání financí pro chudé. Při plnění stabilizační funkce reguluje vláda výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu. [31]

1.4 Klasifikace daní

U klasifikace daní je možné vycházet z různých hledisek a pohledů. Mezi nejznámější členění daní lze zařadit daně podle vazby na důchod poplatníka, tedy přímé a nepřímé daně. Jako další základní členění lze zařadit třídění podle subjektu daně, podle objektu daně a další.

1.4.1 Klasifikace daní podle jejich vazby na důchod poplatníka

Podle dopadu na poplatníka rozlišujeme daně na přímé a nepřímé. *Přímé daně jsou bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu nebo majetku a předpokládá se, že jejich výše jde na úkor důchodu osoby, které jsou předepsány, a ta se jim nemůže vyhnout, nemůže jejich část přenést na další ekonomické subjekty. Daně jsou adresné a přihlížejí k majetkové či důchodové situaci osoby, která si jejich výši mnohdy vypočítává sama a sama si je odvádí, či alespoň jejich hodnotu zná (např. z výplatního lístku). Přímé daně se dále dělí na důchodové (též nazývané příjmové) a majetkové. [72]*

Naopak nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů; rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity. Daně nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci osoby, protože jsou vyměřeny ve stejné výši pro osoby s vysokými i nízkými příjmy či bohatstvím. Daně jsou neadresné, a tak si jejich výši mnohdy ani běžný občan neuvědomí. Nepřímé (někdy také nazývané spotřební) daně se dále dělí na všeobecné (ty jsou uvalovány na velké skupiny výrobků či služeb a daň je konstruována jako ad valorem) a akcízy (uvalovány jako jednotková daň na vybrané komodity). [72]

1.4.2 Klasifikace daní podle objektu daně

Další třídění rozlišuje daně podle objektu, na něž jsou uloženy. Hlavními daněmi jsou daně z důchodů (příjmů), ze spotřeby a z majetku. Podle objektu se daně nazývají i v daňových zákonech, viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob, ve znění pozdějších předpisů. Historie, výjimečně i současnost, zná také daně z hlavy nebo podnikajícími subjekty placené tzv. daně výnosové. Daní z hlavy se rozumí daň, uložená

každému poplatníkovi bez ohledu na jeho příjem. Je pro všechny stejná. Daň výnosová postihuje určitý typ výnosu, jak např. výnos ze zemědělské usedlosti, ze živnosti apod. [33]

1.4.3 Klasifikace daní podle veličiny

Podle charakteru veličiny, z níž se daň platí, se daně třídí na kapitálové a běžné. Objektem daně může být stavová veličina vyjadřující množství, zásobu, stav. Daně uložené na stavovou veličinu se nazývají kapitálové. Stavová veličina se zjišťuje k určitému okamžiku, resp. dni. Stavovou veličinou neboli zásobou kapitálu je množství na skladě, stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu. Daněmi kapitálovými jsou pak daně z majetku. Patří sem i daně dědické a darovací, neboť zde se zdaňuje majetek jako takový; objektem daně je jeho stav. Objektem daně může být i toková veličina, vyjadřující tok, přesun. Daně uložené na tokovou veličinu se nazývají běžné. Toková veličina se zjišťuje za časový úsek, jako je rok, měsíc apod., který je ohraničen dvěma časovými okamžiky (tj. „od do“). Tokovou veličinou je produkt, důchod, přidaná hodnota, spotřeba atd. Nejdůležitějšími daněmi běžnými jsou tudíž daně důchodové, spotřební a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Mezi daně běžné patří i daně z kapitálových výnosů, a to proto, že kapitálový výnos je veličina toku. [32]

1.4.4 Klasifikace daní podle platební schopnosti

Podle platební schopnosti, tj. adresnosti jsou daně děleny na daně osobní a daně in rem. Daně osobní jsou ty, které jsou adresné a zatěžují určitého poplatníka, tj. mají k němu konkrétní vztah tím, že zohledňují jeho platební schopnost. Typickými osobními daněmi jsou daně důchodové, např. daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“). Daně in rem („na věc“) nezohledňují schopnost poplatníka platit daň. Patří sem daně spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, ale také důchodové, které jsou placené korporacemi a majetkové, které nezohledňují platební schopnosti poplatníků. [33]

1.4.5 Klasifikace daní podle druhu sazby

Třídění podle druhu sazby, tj. podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu rozlišuje daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, daně specifické a daně ad valorem. Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální a daně z hlavy. Všechny subjekty platí daň jenom proto, že existují. Paušální daň nemusí být však stejně velká pro všechny poplatníky a daňová teorie uvažuje daň uloženou každému poplatníkovi na základě platební schopnosti. Protože poplatník nemůže ovlivnit výši daně z hlavy ani daně paušální, nemají tyto daně distorzní efekty. Daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti

v daňovém základu (např. počet litrů čistého alkoholu). Také se jim říká jednotkové. Patří sem daně spotřební, daně pozemkové a domovní, stanovené na základě rozlohy pozemku nebo velikosti užívané plochy, jsou specifické. Mezi daně specifické můžeme zařadit i daň z hlavy, protože ta je rovněž stanovena podle počtu jednotek, hlav. Daně ad valorem se určují podle ceny z daňového základu. DPH nebo daň obrátová jsou tudíž ad valorem („k hodnotě“). Ad valorem je vlastně i daň důchodová nebo výnosová, neboť i u nich se jejich výše určuje ze základu daně v peněžních jednotkách. [32]

1.4.6 Klasifikace daní podle daňového určení

Dalším členěním jsou daně podle rozpočtu, do kterého plynou. Podle tohoto kritéria se rozlišují daně státní, municipální, vyšších územněsprávních celků a daně svěřené. V ČR jsou ukládány pouze státní daně. Za municipální daně mohou být považovány místní poplatky, ovšem za daně municipální nejsou běžně označovány. Daně vyšších územněsprávních celků jsou známé zejména ze státu, které mají federativní uspořádání a svěřené daně jsou celostátně placenými daněmi, které plynou do vládních rozpočtů jednotlivých nižších úrovní. [31]

1.4.7 Klasifikace daní podle metodiky OECD

Z klasifikace daní podle metodiky OECD se vychází především pro porovnávání daňových charakteristik. Tabulka 1 znázorňuje klasifikaci daní dle této metodiky. Toto třídění slouží zejména pro porovnávání jednotlivých údajů mezi zeměmi.

Tabulka 1 – Klasifikace daní podle metodiky OECD

1 000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
1 100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
1 110 Z příjmů a ze zisků
1 120 Z kapitálových výnosů
1 200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
1 210 Z příjmů a ze zisků
1 220 Z kapitálových výnosů
1 300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 1 100 a 1 200
2 000 Příspěvky na sociální zabezpečení
2 100 Zaměstnanci
2 200 Zaměstnavatelé
2 300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná osoba
2 400 Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 2 100, 2 200 a 2 300
3 000 Daně z mezd a pracovních sil
4 000 Daně majetkové
4 100 Pravidelné daně z nemovitého majetku
4 110 Domácnosti

4 120	Ostatní
4 200	Pravidelné daně z čistého jmění
4 210	Jednotlivci
4 220	Společnosti
4 300	Daně z pozůstalosti, dědické a darovací
4 310	Daně z pozůstalosti a dědické
4 320	Daně darovací
4 400	Daně z finančních a kapitálových transakcí
4 500	Ostatní nepravidelné daně z majetku
4 510	Z čistého jmění
4 520	Ostatní nepravidelné
4 530	Ostatní pravidelné daně z majetku
5 000	Daně ze zboží a služeb
5 100	Daně z výroby, prodeje, převodu, pronájmu a dodávek zboží a poskytování služeb
5 110	Daně všeobecné
5 111	Daň z přidané hodnoty
5 112	Daně prodejní (obratové)
5 113	Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
5 120	Daně ze specifických zboží a služeb
5 121	Spotřební daň
5 122	Zisky z fiskálních monopolů
5 123	Cla a dovozní daně
5 124	Vývozní daně
5 125	Daně z investičního zboží
5 126	Daně ze specifických služeb
5 127	Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
5 128	Ostatní daně ze specifických zboží a služeb
5 130	Daně nezařaditelné do skupin 5 110 a 5 120
5 200	Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání činností
5 210	Pravidelné daně
5 211	Placené domácnostmi z motorových vozidel
5 212	Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
5 213	Ostatní pravidelné daně
5 220	Nepravidelné daně
5 300	Daně nezařaditelné do skupin 5 100 a 5 200
6 000	Ostatní daně
6 100	Placené výhradně podniky
6 200	Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

Zdroj: [72]

Klasifikace daní OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin, a dále dělí daně do dalších podskupin.

1.4.8 Klasifikace daní podle trhů a podle subjektu

Dále lze členit daně podle trhu a podle tržních subjektů. Podle trhu, na němž jsou daně uloženy, členíme na daně uložené na trhu produktů (DPH, spotřební, prodejní daně a daně majtkové) a daně uložené na trhu výrobních faktorů (DPH, daně z mezd, ze zisku korporací, dividend a rent, důchodová a majtková daň). Podle subjektu dělíme daně na daně placené domácnostmi a daně placené firmami. Podle postavení daňového subjektu na trhu třídíme daně na daně placené prodávajícím a daně placené kupujícím.

1.4.9 Klasifikace daní podle stupně progresse

Klasifikace daní podle stupně jejich progresse je důsledkem úsilí daňových analytiků řešících otázku spravedlnosti daní a jejich dopadů na poplatníky. Různé skupiny osob budou v relaci ke svému příjmu platit jinou výši daní při rozdílné spotřebě stejně zdaněného zboží a služeb nebo při rozdílném způsobu výpočtu stejné daně. Podle toho, jak se bude míra zdanění měnit se změnou důchodu, rozlišujeme daně progresivní, proporcionální a regresivní. Progresivní zdanění znamená, že s růstem důchodu poplatníka dochází k růstu míry jeho zdanění. Poplatník platí tím větší část svého důchodu jako daň, čím je jeho důchod vyšší. Progresivní sazby daně se využívají zejména u daní z příjmů jednotlivců. Používá se varianta klouzavé progresse sazby daně, tzn., že se vyšší sazba použije pouze na tu část daňového základu, která překračuje určitou hranici, přičemž částka pod touto hranicí je zdaňována nižší sazbou. Proporcionální zdanění jsou daně, kdy s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nemění a marginální daňová zátěž přírůstku důchodu se rovná průměrnému daňovému zatížení. Regresivní zdanění znamená, že průměrná daňová zátěž klesá s růstem důchodu poplatníka. Ten platí tím menší část svého důchodu jako daň, čím je důchod vyšší. [72]

1.4.10 Definice ekvivalentních daní

Pokud mají dvě daně, různé z formálního hlediska, stejné ekonomické důsledky, říkáme, že jsou ekvivalentní. Ekonomickými důsledky rozumíme vyráběné množství, ceny a důchody. Na konkurenčním trhu platí, že nezáleží na tom, kdo daň odevzdává do veřejného rozpočtu, čili kdo je plátcem daně. Daně uložené na stejný objekt na různých stranách trhu jsou tudíž ekvivalentní. Vzhledem k tomu, že v ekonomice se celkové důchody a outputy rovnají, jsou ekvivalentními daněmi daně všeobecného typu z prodejů výrobních faktorů (důchodová), z nákupů výrobních faktorů (ze zisku a z mezd), z prodejů produktů (spotřební nebo DPH), z nákupů produktů (výdajová). [32]

1.5 Vývoj daňové teorie²

Následující kapitola bude zaměřena na historický vývoj daňové teorie, která se vyvíjí po tisíciletí.

Daňová teorie se vyvíjí již od starověku. V tomto období působil významný myslitel starého Řecka, Aristoteles. Aristoteles se ve svých pracích zabývá zejména daňovou spravedlností. Ve středověku byl pravděpodobně nejvýznamnějším ekonomem Tomáš Akvinský, který se nezabýval podstatou daní, ale jejich spravedlností. Tomáš Akvinský definuje ve svém díle daň jako dovolenou loupež. Hříchem bylo nejen daně neplatit, ale také, pokud panovník zatěžoval poddané nadměrným zdaněním a výnosy vybrané z daní používal pro své potřeby, které jsou neopodstatněné. Akvinský je zastáncem názoru, že daně z pracovních příjmů mají být co nejmenší. [72]

Teprve v 18. století je možné hovořit o uceleném ekonomickém systému, kde se o vysvětlení povahy funkce daní zasloužili význační autoři klasického pojetí ekonomie. Prvními intelektuály byli francouzští fyziokraté, jejichž představitelem byl Francois Quesnay, a zejména Angličané Adam Smith a David Ricardo, kteří jsou považováni za zakladatele ekonomie jako vědy. Svoboda jednotlivce je základním předpokladem i východiskem hospodářské teorie a politiky. Adam Smith je představitel klasické anglické ekonomie a je považován za zakladatele liberalismu. Zformuloval čtyři daňové kánony vyjadřující zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti. Tyto daňové kánony se staly základním kamenem pro vymezení daňových principů jeho následovníky a platí dodnes. Výsledkem jeho úvah je tzv. daňový pluralismus, tj. návrh na daňový systém obsahující několik různých daní (soustava daní). V klasické ekonomii se stal nejvyšší autoritou a v určitém smyslu zůstal pro ekonomy nejvyšší autoritou dodnes. Dalším významným představitelem je David Ricardo. Zastával obdobné názory jako A. Smith. Zabýval se daňovým přesunem a dopadem a vytvořil tak klasickou teorii daňového přesunu. Daně považoval za zlo, které je vyžádané státními výdaji, které nemohou rozmnožit ani důchod, ani blahobyt národa. Obdobně jako u Smithe jsou některé z jeho závěrů platné i dnes. Jako další klasický ekonom vystupoval i John Stuart Mill. Zastával teorii tří výrobních činitelů, a to půdy, práce, kapitálu. Stal se prvním moderním zastáncem principu platební schopnosti. Lidé nejsou ochotni platit za jiné, je nutné nastavit daňovou povinnost na základě principu rovné oběti, tzn., že všichni občané bez ohledu na jejich příjmy mají daní utrpět stejnou újmu. Od stanoveného minima by měly být důchody zdaněny proporcionálně, protože

² Podrobněji VOLEJNÍKOVÁ, Jolana. *Moderní kompendium ekonomických teorií: Od antických zdrojů až po 3. tisíciletí*. Praha: Profess Consulting s r. o., 2005. ISBN 80-7259-020-0.

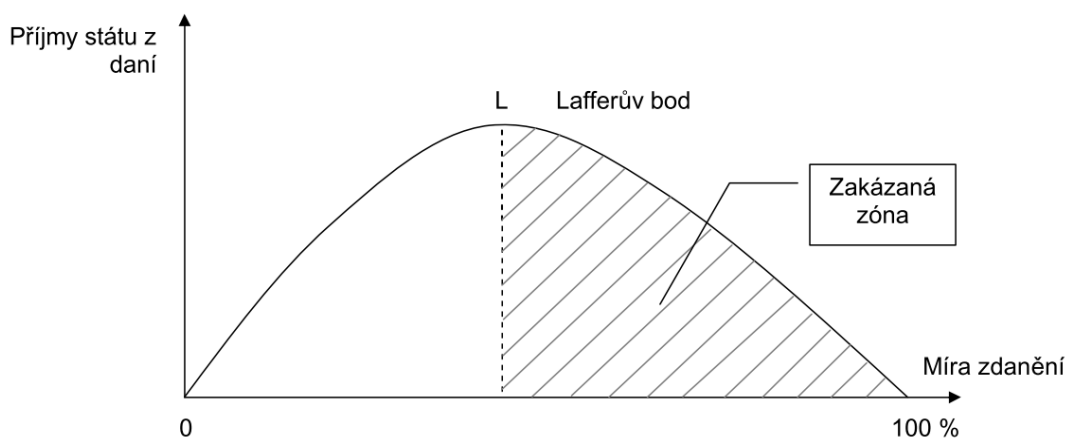
vyšší důchody plynou z usilovnější práce. Progresivní zdanění je nespravedlivé a má destimulační účinky. [32]

K tzv. marginalistické revoluci dochází v poslední třetině 19. století. Tento proces je možné považovat za začátek současné ekonomie. Marginalistická revoluce zásadně ovlivnila vývoj předmětu i metody zkoumání moderní ekonomie, ukončila éru klasické politické ekonomie a vedla ke zrodu moderní ekonomické vědy. Mezi hlavní představitele neoklasické ekonomie patří Friedrich Wieser, Emil Sax, Knut Wicksell, Francois Ysidro Edgeworth, Arthur Cecil Pigou, Vilfredo F. D. Pareto a další. Hlavním předmětem zkoumání neoklasických ekonomů je rovnováha na dokonale konkurenčním trhu. Vychází ze subjektivní teorie hodnoty a používají metody marginální analýzy. Teorie subjektivního užítku se soustřeďuje na poptávku individuálního spotřebitele, která má potřebu soukromých i veřejných statků. K maximu celkového blahobytu dochází tak, že jednotlivci porovnávají mezní užitek statku s jeho cenou podle svých individuálních preferencí. Tento základní zákon efektivnosti platí pro soukromé i pro veřejné statky. Neoklasičtí ekonomové použili jako první poptávkových a nabídkových křivek a teorie „přebytku spotřebitele a přebytku výrobce“ k analýze daňového přesunu a daňového dopadu a ukázali „nadměrné daňové břemeno“, tj. převýšení vybrané daně daňovým břemenem. [32]

Britský ekonom John Maynard Keynes je zakladatelem ekonomického směru keynesiánství. Je označován za jednoho z nejvýznamnějších ekonomů 20. století. Zdůvodňoval nezbytnost státního intervencionismu cestou měnové a rozpočtové politiky. *Přináší zásadní změnu v pohledu na úlohu daní a fiskální politiky jako celku. Keynes přisuzuje fiskální politice dominantní postavení v hospodářských nástrojích a snaží se ji využívat pro stabilizační makroekonomické cíle. V mikroekonomické sféře Keynes navrhuje podporovat rozvoj investiční činnosti jejím různým daňovým zvýhodněním formou daňových slev a zrychlených odpisů. Potřebné vládní příjmy mají být realizovány vyšším a progresivnějším zdaněním osobních důchodů se zřetelem na úlevy sociálně slabým skupinám obyvatelstva.* [72]

V 60. a 70. letech se projevil krach keynesiánské politiky. Ukázalo se, že tato hospodářská politika vede dlouhodobě k inflaci. Reakcí na tato zjištění byl návrat neoklasické ekonomie, tzv. neokonzervatismu. Neokonzervativní ekonomové prosazují minimalizaci přímé státní regulace a orientují se na fungování samoregulujících tržních mechanismů. Zdůrazňují zejména důležitost monetární politiky. Rozšiřují neoklasické učení o makroekonomickou teorii, kterou představuje teorie strany nabídky. Jde o povzbuzení nabídkové strany ekonomiky oproti keynesiánské stimulaci agregátní poptávky. Neokonzervativní ekonomové

formulovali tzv. ozdravovací daňovou politiku. Tato politika spočívá v posílení váhy nezdaněných důchodů. Teorie strany nabídky je vyjádřena Lafferovou křivkou, která je zobrazena na Obrázku 3. [32]



Obrázek 3 – Lafferova křivka

Zdroj: [57]

Lafferova křivka vyjadřuje závislost daňového výnosu na míře zdanění. Na Obrázku 1 je možné vidět, že s růstem míry zdanění stát vydělává více, ale pouze do určité výše zdanění, tj. Lafferova bodu. Od tohoto bodu stát může zvyšovat zdanění, ale získá méně. Při vysoké míře zdanění se lidem nevyplácí pracovat. Totéž platí i pro firmy, jejichž cílem je zisk a vysoké zdanění ho zmenšuje. Vyšrafovaná část grafu znamená zakázanou zónu, ve které by se ekonomika neměla nikdy nacházet. Pokud by se tak stalo, je třeba, aby došlo k poklesu daňového zatížení, což podpoří ekonomickou aktivitu. Zvýšená ekonomická aktivita přispěje postupem času ke zvýšení daňového základu, a tím i ke zvýšení výnosů z vybraných daní. [57]

1.5.1 Současná daňová teorie

Současná daňová teorie vychází z poznatků obecné ekonomie a finanční vědy. V daňové politice se uplatňují prvky neokonzervatismu i keynesiánství. Současná finanční věda chápe daně v jejich propojení s celou ekonomikou a připisuje jim funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Tyto funkce jsou totožné i pro oblast veřejných financí. Jako hlavní daňové principy lze uvažovat princip prospěchu a princip platební schopnosti. Požadavky Adama Smithe na daňový systém a na jednotlivé daně se příliš mnoho neměnily. Dnes se uplatňuje pět kritérií „dobrých daní“, mezi které patří efektivnost, pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů (daňové stimuly), spravedlnost, správné působení na makroekonomické agregáty, právní perfektnost a politická průhlednost. [32]

2 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY A HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE

Následující část práce se zaměří na daňový systém ČR a též na harmonizaci daňových systémů EU. Tento proces trvá již téměř 60 let. Jedná se o poměrně složitý proces týkající se i ČR. V rámci vývoje EU je dosahováno jednotlivých stupňů integrace. Tato část práce se bude dále zabývat daňovou konkurencí a koordinací, v rámci níž budou zmíněny i dnes atraktivní daňové ráje. Nedílnou součástí evropské integrace je daňová harmonizace, která představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.

2.1 Daňový systém České republiky

Daňový systém ČR je podobný daňovým systémům evropských zemí. Každá daň sebou přináší jak kladné, tak i záporné stránky. V praxi se tedy nevyužívá jedna velká daň, ale několik menších daní, které částečně vyruší negativní dopady.

Daně jsou historicky rozděleny do dvou skupin, jak již bylo zmíněno, a to na daně přímé a daně nepřímé. Toto členění vychází z podstaty vybírání a přiznávání těchto daní. Přímé daně jsou zdaněním příjmu nebo majetku poplatníka. Tyto daně jsou odváděny danému finančnímu úřadu na základě daňového přiznání poplatníka. Mezi přímé daně podle platného daňového systému ČR patří DPFO, daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“), daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. Daně nepřímé jsou zdaněním prodeje zboží (statků a služeb). Tyto daně vybírá a odvádí jiná osoba než poplatník. Kupující nepodává žádné daňové přiznání a většinou ani nevnímá, že nějakou daň platí. Mezi daně nepřímé řadíme v daňovém systému ČR DPH a spotřební daň. Některé daně se ale do tohoto členění nevměstnají, jde zejména o pojistné sociálního pojištění.

2.1.1 Schéma daňové soustavy České republiky

Daňová soustava naší ekonomiky odpovídá principům tržního hospodářství a dále odpovídá daňovým systémům vyspělých států. Daňové příjmy státního rozpočtu tvoří daňovou soustavu ČR. Tabulka 2 znázorňuje daňovou soustavu ČR.

Daně přímé	<i>Důchodové</i>	Daň z příjmů fyzických osob
		Daň z příjmů právnických osob
	<i>Majetkové</i>	Daň z nemovitostí
		Daň dědická
		Daň darovací
		Daň z převodu nemovitostí
Daň silniční		
Daně nepřímé	<i>Všeobecné</i>	Daň z přidané hodnoty
		Daň z minerálních olejů
	<i>Selektivní spotřební daně</i>	Daň z lihu
		Daň z piva
		Daň z vína a meziproductů
		Daň z tabákových výrobků
	<i>Ekologické daně</i>	Daň ze zemního plynu
		Daň z pevných paliv
		Daň z elektřiny

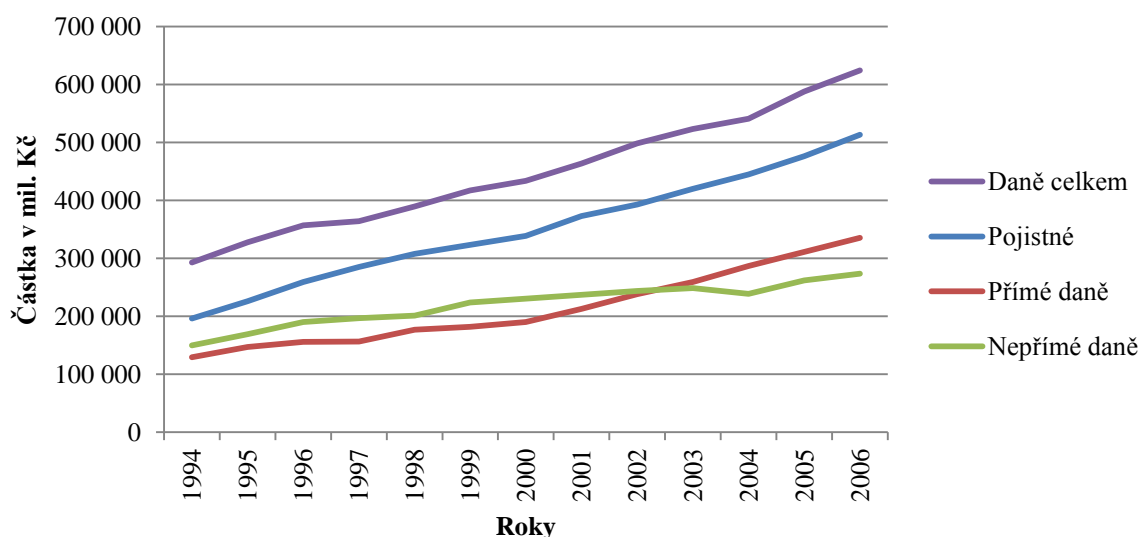
Tabulka 2 – Schéma daňové soustavy ČR

Zdroj: zpracováno podle [87][88][89][95][97][101]

Pro naplnění veřejných rozpočtů se využívá několik menších daní, nikoliv jedna velká daň. Jednotlivé daně mají různé vlivy na ekonomickou aktivitu občanů i firem. Některé daně je problematické zařadit do takovýchto schémat. Příkladem může být daň silniční. Pokud bude automobil považován za majetek, bude daň považována za daň majetkovou. Pokud ale bude bráno v potaz užívání automobilu, lze to označit za dan ze spotřeby. Daně z příjmů lze v českém daňovém systému rozdělit na dvě části, a to DPFO a DPPO. Obě tyto daně jsou upraveny jedním zákonem. Ve svém souhrnu tvoří jeden z nejdůležitějších rozpočtových příjmů. Majetkové daně tvoří doplňkový zdroj příjmů. Daň z nemovitostí se vybírá podle polohy nemovitosti. Výnos této daně je příjmem obcí, na jejichž katastru je nemovitost umístěna. Daň dědická a daň darovací mají zanedbatelný význam z hlediska fiskálního pohled. Daň z převodu nemovitostí je jednorázová daň, která se vyměřuje zejména při úplatném převodu nemovitostí. Daň silniční v posledních letech převyšuje výnos daně z nemovitostí.

Všeobecnou daní ze spotřeby je DPH, též někdy označovaná jako daň moderního typu. Do skupiny selektivních daní patří pět komodit zboží, které uvádí Tabulka 2. Ekologické daně byly zavedeny v ČR v souladu s podmínkami členství ČR v EU. Hlavním cílem ekologické daňové reformy je stimulace ekonomických subjektů k takovému chování, které povede ke snížení poškození životního prostředí a dopadů na zdraví obyvatel.

Obrázek 4 znázorňuje vývoj celkových daní, z toho daní nepřímých a daní přímých, a dále je zde znázorněno pojistné, a to sociální a zdravotní.



Obrázek 4 – Vývoj daní nepřímých, přímých a daní celkem v letech 1994 – 2006

Zdroj: zpracováno podle [83]

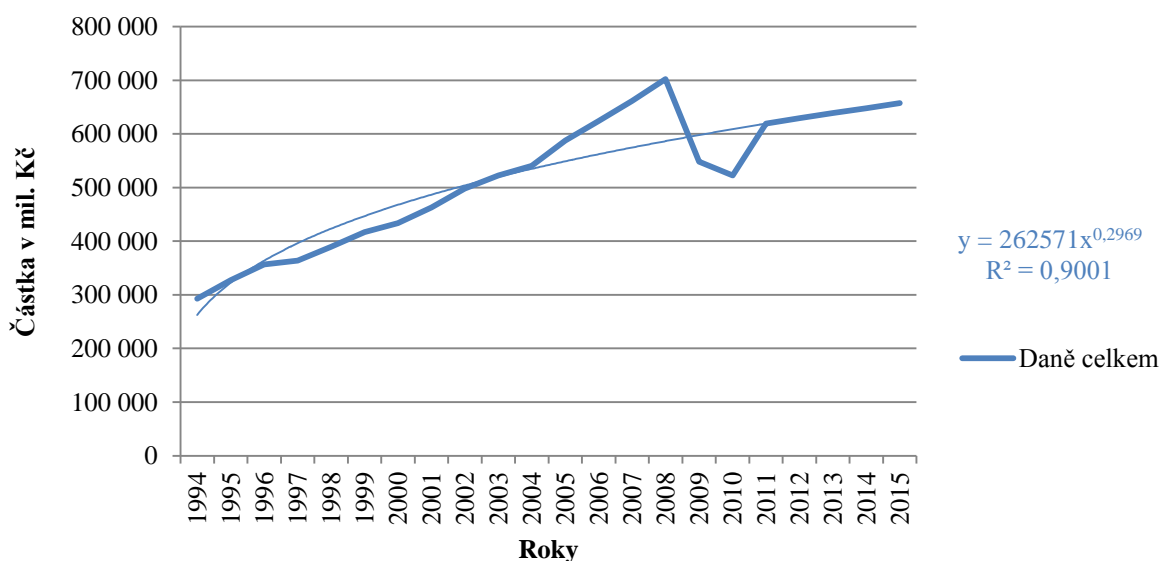
Podle dostupných údajů je zřejmé, že se daňové příjmy od roku 1994 až do roku 2006 postupně zvyšovaly. Od roku 2003 převýšily příjmy z přímých daní příjmy z daní nepřímých. Od roku 1994 proběhlo několik změn v sazbách různých daní, případně jiných změn, i přesto se daňové příjmy zvyšují. Politická reprezentace potřebuje získávat pro SR finanční prostředky, aby mohla financovat výdaje. Lze říci, že v tomto směru komplexně je daňová politika vlády účinná, protože příjmy z daní rostou.

V roce 2009 zasáhla i ČR finanční krize a dopady na ekonomiku se promítly i ve snížených daňových příjmech. Přenos hospodářské a finanční krize měl v první fázi, do září roku 2008, minimální dopad na českou ekonomiku. Český finanční sektor byl na zahraniční krizi velice dobře připraven. Bankovní sektor měl dobrou bilanční likviditu, banky neposkytovaly ve významné míře úvěry na bydlení v cizích měnách a nebyly tak závislé na funkčnosti zahraničních trhů. Růst ekonomiky zaznamenal ve čtvrtém čtvrtletí roku 2008 významný zlom. Zpomalení ekonomiky se projevilo v průmyslu i ve službách, zhoršilo se podnikatelské klima i podnikatelská důvěra. Zpomalení růstu se výrazně projevilo i na trhu práce. Klesal počet volných pracovních míst, rostla nezaměstnanost a zmírňoval se růst mezd.

Obrázek 5 znázorňuje vývoj celkových daňových příjmů od roku 1994 do roku 2011 s výhledem až do roku 2015. Pro výpočet hodnot v letech 2012 – 2015 byla využita regresní analýza. Pomocí regresní analýzy lze spojnicí trendu prodloužit za aktuální data, a získat tak předpověď budoucích hodnot. Spojnice trendu je nepřesnější, když je její hodnota spolehlivosti R rovna nebo se blíží hodnotě 1. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce vybrána funkce mocninná, jejíž hodnota spolehlivosti

R byla určena hodnotou 0,9001, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 262571x^{0,2969}$, byly stanoveny předpokládané hodnoty pro rok 2012 ve výši 629 308,05 mil. Kč, pro rok 2013 ve výši 638 963,97 mil. Kč, pro rok 2014 ve výši 648 286,14 mil. Kč a pro rok 2015 ve výši 657 301,18 mil. Kč.

Propad příjmů v letech 2009 a 2010 na rozdíl od předchozích let je zřejmý. Očekávané příjmy pro rok 2009 ve státním rozpočtu měly převýšit příjmy z roku 2008, ale vybraná hodnota daní nebyla již tak optimistická. Pro roky 2011 a 2012 SR předpokládal postupný růst příjmů z daní.



Obrázek 5 – Vývoj daňových příjmů v letech 1994 – 2011

Zdroj: zpracováno podle [25][26][83]

Regresní funkce naznačuje další vývoj daňových příjmů do roku 2015. Lze očekávat, že i nadále příjmy z daní porostou. Toto tvrzení je pro naplňování státního rozpočtu důležité. Je třeba, aby rostly příjmy a každoroční schodek státního rozpočtu tak významně nenařivalo zadlužení státu, což představuje závažný problém veřejných financí většiny světových ekonomik. Ani ČR není výjimkou.

2.1.2 Daňové zákony

Mezi zásadní daňové zákony patří zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

2.1.3 Daňová politika

Cílem hospodářské politiky každého státu je přispívat k hospodářskému růstu, k růstu životní úrovně každé domácnosti a k příznivějšímu podnikatelskému prostředí. Jedním z nejdůležitějších faktorů jsou daně. Prostřednictvím daní jsou financovány veřejné statky, které slouží k zajištění hospodářského růstu a životní úrovně obyvatel. Na druhé straně představují daně pro domácnosti i podnikatele újmu zahrnující jak přímou platbu daní, tak další náklady vyvolané daňovým systémem, které musí poplatníci na plnění svých daňových povinností vynakládat.

Pro státní správu daně představují nejen daňové příjmy, ale i administrativní náklady spojené s jejich výběrem. V tomto duchu jsou daně vždy břemenem, překážkou růstu. Cílem dobré daňové politiky je snaha, aby toto břemeno bylo co nejmenší. Na ekonomiku má dále vliv nejen výše daní a s nimi spojených nákladů, ale i struktura daňového břemene. Při stejné výši vybraných daní mohou mít různé daňové systémy různé dopady. Vliv struktury daní na ekonomiku již není tak zřejmý. Jako prostředky, které by měly vést k vyššímu růstu, se zpravidla doporučují široký základ a nízká sazba, přesun břemene z přímých daní na nepřímé a snižování progresivity zdanění fyzických osob (dále jen „FO“). Co se týče zdaňování spotřeby, může daňová struktura a s ní spojené různé daňové zatížení jednotlivých statků a služeb přispět ke změně spotřebního koše. U zdaňování příjmů pak může daňová struktura více zvýhodnit jeden typ příjmů a tím přispět např. k zatraktivnění ČR jako státu umístění zdrojů těchto příjmů.

Další charakteristikou daňového systému je popis daňového mixu. Ten vypovídá, jakému typu daní dává daný stát přednost a jaký potlačuje. Význam jednotlivých druhů daní se nejčastěji měří prostřednictvím podílu výnosu jednoho typu daní na celkovém daňovém výnosu. Podíl přímých daní v daňových mixech v posledních desetiletích postupně klesá, a to na úkor zvyšování podílu daní nepřímých, které mají menší negativní účinky na ekonomickou aktivitu. [79]

Hlavní zdroj daňových výnosů je výsledkem tradice a daňové politiky státu. Daně důchodové bývají vysoké ve vyspělých zemích s dobrou daňovou morálkou. Vysoké nepřímé daně ze spotřeby vyjadřují snahu po získání příjmů do veřejných rozpočtů tam, kde přímé

daně nemohou být příliš vysoké, tj. v zemích s nízkými důchody a v zemích se špatnou daňovou morálkou. Tam, kde poplatníci nejsou příliš ochotni platit daně, spoléhají vlády na zdanění nepřímé, které je účinnější. Vysoké příspěvky na sociální zabezpečení znamenají, že vláda klade důraz na sociální zabezpečení prostřednictvím povinného pojištění. Vysoké příspěvky na sociální zabezpečení ale mohou též znamenat úsilí vlády přesunout břemeno daní na daně s nižšími úniky podobně jako u zemí s vysokými daněmi ze spotřeby. Většina příspěvků se totiž vybere jako daně ze mzdy, strhávané u zdroje, nebo jako daně z objemu zboží. [32]

2.2 Evropská integrace

EU je politická a ekonomická unie, kterou od posledního rozšíření v roce 2007 tvoří 27 členských států. Cílem EU je vytvoření společného trhu a hospodářské a měnové unie. Cíl je dále prohlouben o podporu růstu a rozvoje hospodářství, podporu zaměstnanosti a konkurenceschopnosti a zlepšování životní úrovně a kvality životního prostředí. [12]

Důvodem integrační myšlenky na sjednocení evropských států byla snaha eliminovat rivalitu mezi evropskými státy v období po druhé světové válce. Jednalo se zejména o Německo a Francii. Bylo třeba vytvořit spolek zemí, které by se staly protiváhou Sovětskému svazu. Integrace ekonomik přináší možnost specializace a využívání komparativních výhod ve společném mezinárodním obchodě.

2.2.1 Historie evropské integrace

Počátek integračních procesů je možné sledovat, jak již bylo zmíněno, po druhé světové válce. Státy Evropy k integračním krokům vedlo několik hledisek. Důležitým hlediskem bylo obnovení zničené Evropy. Většina evropských národů se potýkala s obnovením státní správy a ekonomiky, některé země však byly okupovány cizími armádami. Evropa se rozdělila do dvou podob, mezi nimiž stála tzv. „železná opona“. Na východ od železné opony spočívalo poválečné uspořádání na komunismu a na politice jedné strany. Směrem na západ státy budovaly demokracii založenou na volné soutěži více politických stran, tržním hospodářství a začaly se tvořit podmínky pro evropskou integraci. Nejdůležitějšími výsledky snah západní Evropy čelit komunismu byl z historického hlediska Marshallův plán a vznik Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (OECE), která fungovala jako orgán zajišťující plnění Marshallova plánu. [2]

Jako první byla podepsána dne 18. 4. 1951 Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO), podle místa signifikace nazývána také „Pařížská smlouva“. Platnost

smlouvy vypršela v roce 2002. Založení USUO předcházeli Schumanův plán. Cílem ESUO bylo vytvořit společný trh pro uhlí a ocel, postupně zrušit cla a další omezení na trzích s ocelí, hutními výrobky a uhlím mezi členskými státy. Další dvě primární smlouvy, tj. Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS) byly podepsány společně 25. 3. 1957 v hlavním městě Itálie. EHS mělo za cíl vytvořit společný trh a zabezpečit volný pohyb výrobních faktorů v ekonomikách členských států. Euratom upravoval podmínky využívání jaderné energie a její bezpečnosti. S účinností od 1. 11. 1993 je EHS přejmenováno na Evropské společenství (ES). V důsledku vytvoření společných orgánů všech tří společenství (ESUO, Euroatom, EHS) se pro tato uskupení používá společný název Evropská společenství (zkratka také ES). Na druhou stranu se musela Evropa potýkat v 70. letech s ropnou krizí, která byla následována i krizí surovinovou. I přes tyto překážky se povedlo realizovat Evropský měnový systém (EMS), který posunul společenství ke společnému trhu. V roce 1987 vstoupil v platnost Jednotný evropský akt (JEA), kterým mělo být docíleno odstranění zbývajících překážek obchodu [71]

Nejintenzivnější prohloubení evropské integrace od dob Římských smluv přinesla Maastrichtská smlouva. Text čtvrtého základního dokumentu – Smlouvy o Evropské unii – je dán Maastrichtskou smlouvou podepsanou 7. 2. 1992 s účinností od 1. 11. 1993. Smlouva zavedením nových forem spolupráce členských zemí v oblasti zahraniční politiky, obrany, spravedlnosti a vnitřních věcí vytvořila kvalitativně nový stupeň integrace. Maastrichtská smlouva byla zásadně novelizována Amsterdamskou smlouvou podepsanou 2. 10. 1997 s účinností od 1. 1. 1999. V roce 1999 EU vytvořila pro bezhotovostní platby jednotnou měnu euro a následně v roce 2002 zavedla euro jako jediný platný platební prostředek. Maastrichtská smlouva byla také zásadně novelizována smlouvou z Nice podepsanou 26. 2. 2001 s účinností od 1. 1. 2003. [70]

Zatím posledním základním dokumentem EU je v roce 2009 přijatá Lisabonská smlouva, kterou tvoří dvě hlavní části, přičemž jedna obsahuje znění změn Smlouvy o Evropské unii a druhá přináší znění změn Smlouvy o Evropských společenstvích s jejím současným přejmenováním na Smlouvu o fungování Evropské unie. Lisabonská smlouva posiluje demokracii v EU. [66]

2.2.2 Historie vstupu České republiky do Evropské unie

V roce 2004 došlo k největšímu rozšíření EU o deset států, včetně ČR. Proces přistoupení ČR k EU byl dlouhý. Vytváření vzájemných vztahů probíhalo již od roku 1978. Základ

skutečně bilaterálních vztahů vytvořily asociační smlouvy, tzv. evropské dohody. V případě států střední a východní Evropy se vyjednávání vedla již od konce roku 1990. 16. prosince 1991 došlo k podpisu Evropské dohody o přidružení ČSFR, Maďarska a Polska k ES. Dohoda kromě jiného obsahovala harmonogram pro vytvoření zóny volného obchodu mezi ČR a ES do 1. 1. 2002. Vzhledem k potřebě ratifikace smlouvy všemi účastníky byla současně podepsána Prozatímní dohoda o obchodu a otázkách s obchodem souvisejících mezi ČSFR a EHS a ESUO, která obsahovala podstatná ustanovení Evropské dohody pro to, aby asociační proces mohl nadále nerušeně probíhat i před ukončením ratifikace. Prozatímní dohoda vstoupila v platnost 1. 3. 1992. Rozpad Československa 1. 1. 1993 přerušil ratifikační proces Evropské dohody. Jelikož byly ČR a Slovensko považovány za nástupnické státy, mohla spolupráce mezi ČR a EU nepřerušeně pokračovat na základě Prozatímní dohody. [12]

Dne 17. ledna 1996 podala ČR přihlášku ke členství v EU, kterou podal tehdejší předseda vlády Václav Klaus. Dne 31. 3. 1998 započaly přístupové rozhovory o vstupu ČR do EU. Proces složitých předvstupních vyjednávání byl ze strany ČR úspěšně zakončen na zasedání Evropské rady ve dnech 12. – 13. prosince 2002 v Kodani. Evropská rada rozhodla v souladu se stanoviskem Komise vyjádřeném ve zprávě z října 2002 o přijetí 10 nových členských států k 1. 5. 2004, včetně ČR. [81]

Dne 16. dubna 2003 byla v Aténách slavnostně podepsána Smlouva o přistoupení. Za ČR se slavnostního aktu zúčastnili ministerský předseda Vladimír Špidla a prezident Václav Klaus. Občané ČR rozhodli o přistoupení ČR do EU v referendu ve dnech 13. – 14. 6. 2003 poměrem 77,33 % kladných hlasů vůči 22,67 % odpůrcům členství. Volební účast dosáhla 55,21 %. [12]

2.2.3 Základní dokumenty Evropské unie

Evropská integrace je založena na pěti základních smlouvách, z nichž některé byly již několikrát novelizovány. Obrázek 6 znázorňuje jednotlivé základní dokumenty EU.

Potřeba harmonizace daňových systémů jednotlivých členských zemí se projevila již na počátku procesu integrace. Od vzniku ES je tomuto tématu věnována významná pozornost, což se odráží již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957.



Obrázek 6 – Základní dokumenty EU

Zdroj: [70]

Všeobecně jsou za první formu úpravy spolupráce členských států v daňové oblasti považovány články 95 až 98 kapitoly 2 – Daňová ustanovení. Spadá sem i článek 99, který byl zapracován roku 1987 dohodou o jednotném trhu. Další forma úpravy jsou články 100 až 102 kapitoly 3 – Sbližování právních předpisů Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.³

2.2.4 Formy integrace

Pokud je integrace definována jako proces, je možné charakterizovat jednotlivé postupné fáze tohoto procesu od nejvolnější po nejvíce integrované. Cílem hospodářské politiky je pásmo volného obchodu, tj. odstranění všech bariér a omezení ve vzájemné obchodní výměně. Zúčastněné země si nechávají volnost v obchodování vůči třetím zemím. Důvodem pro zavedení pásma volného obchodu je podpora vzájemného obchodování mezi zúčastněnými státy a také snaha o získání konkurenční výhody. Další formou integrace je celní unie. Jejím cílem je dosáhnout vyššího uvolnění obchodu mezi zúčastněnými zeměmi, a to tak, že jsou zavedena společná obchodní omezení vůči třetím zemím. Vůči třetím zemím jsou uplatňovány stejné tarify na jednotlivé komodity, a tak se zúčastněné země nemusí chránit tarifními opatřeními navzájem. Tento stupeň integrace je základním kamenem pro budování společného trhu. Jako další lze uvést jednotný trh zboží. Na tomto stupni se přistupuje k uvolňování volného pohybu služeb a výrobních faktorů, s čímž souvisí sladování jednotlivých politik, zejména politiky hospodářské soutěže a politiky sociální. Společný trh znamená jednotný trh rozšířený o volný pohyb výrobních faktorů. V rámci společného trhu mohou podnikatelské subjekty členských zemí volně podnikat po celé unii. Dochází tedy k úplnému odstranění bariér, které stojí v pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. V rámci tohoto stupně se harmonizují pravidla, právní předpisy a daňová struktura členských zemí. Měnová unie je spolupráce mezi členy EU, kteří používají jednotnou měnu jako

³ Více např. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, a. s., 2007. s. 37 – 39.

Nebo více v ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii: Daňové systémy všech 27 členských států EU. Legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU. Včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizační směrnice 2006/112/ES*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. s. 20 – 24.

zákonné platidlo. Z ekonomického hlediska je zavedení jednotné měny sjednocením zemí do jednoho hospodářského celku. Je uplatňována společná měnová politika nově zřízenou nadnárodní měnovou institucí. Další formou integrace je hospodářská unie. Vrcholem ekonomické integrace je zavedení společné hospodářské politiky s využitím centralizovaných rozpočtových prostředků. Zde se vyžaduje vysoký stupeň realizace všech dílčích hospodářských politik a také politiky fiskální. Tohoto stupně integrace nebylo v rámci EU ještě dosaženo. Posledním stupněm integrace je politická unie. Jde o sjednocení dříve samostatných subjektů do jednoho politického a hospodářského celku. Jedná se o nejvyšší integrační stupeň, kde dochází k převedení části politických pravomocí na nově vzniklé nadnárodní instituce, které prosazují zájmy účastníků se států. [66]

2.3 Daňová konkurence

V posledních několika desetiletích dochází ke globalizaci společenských, ekonomických i dalších jevů a procesů ve společnosti. Daňové subjekty transferují své daňové základy do zemí s nižším zdaněním, a tím se vyhýbají daňové povinnosti. Trh EU tvoří seskupení, kde je možný volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb. Z toho důvodu je přesouvání daňových základů mnohem snazší. Poplatníci se snaží snižovat daňové břemeno, a to vyvolává mezi státy tzv. daňovou konkurenci. Daňová konkurence vzniká tam, kde je tedy možné přesunout základ daně do jiného státu. Daňová konkurence tedy není u všech daní stejně silná. Nejvíce jsou ohroženy příjmy z finančního kapitálu u právnických osob (dále jen „PO“) i FO (úroky a dividendy), základ daně z přidané hodnoty nebo ze spotřebních daní a zisky PO. Naopak daňová konkurence se příliš netýká zdanění pracovních příjmů a ani majetkových daní. K daňové konkurenci nemusí docházet pouze mezi jednotlivými státy v rámci EU, ale také mezi ostatními zeměmi světa. [32]

Vlády, jejichž poplatníci v důsledku otevření hranic mohou přesouvat své daňové základy do zemí s výhodnějšími daňovými režimy, mohou buď přistoupit na daňovou konkurenci, snažit se lákat poplatníky na výhodnější podmínky v daních a v poskytování veřejných služeb a tím udržovat své veřejné finance v přijatelných mezích, nebo se vzájemně dohodnout na harmonizaci či koordinaci daňových systémů. Rozdíly mezi harmonizací a koordinací tkví ve stupni přibližování daňových systémů a závaznosti přijatých opatření. [33]

Tabulka 3 zobrazuje možnosti daňové politiky v podmínkách globalizace. Tabulka zahrnuje jednak daňovou konkurenci, kde hraje velkou roli otázka zatraktivňování daňových systémů určitých zemí, tj. daňových rájů, pro daňové subjekty. Jedním z hlavních důvodů, proč si země konkurují, je přilákání kapitálu. Opakem k daňové konkurenci je boj proti ní. EU

je zastáncem daňové harmonizace. V rámci OECD bylo doporučeno členskými zeměmi, jak postupovat ve vztahu k daňovým rájům. Jednalo se o doporučení přehodnocení někdy blízkých vztahů k daňovým rájům, nenapomáhání nekalým daňovým praktikám atd.

Tabulka 3 – Daňová politika v podmínkách globalizace

Daňová konkurence	Státy snižují své daně za účelem přilákání základů daní pod svou jurisdikci.
Boj proti konkurenci	Izolace zemí, aby poplatníci nemohli unikát daním (nereálné).
	Harmonizace (globální daňový zákon).
	Koordinace (transparentnost a výměna informací).

Zdroj: [33]

Daňová konkurence i boj proti konkurenci mají své výhody, ale i nevýhody ve formě nebezpečí pro danou zemi.

Následující Tabulky 4 a 5 shrnují přínosy a nebezpečí obou politik, tj. daňové konkurence a boje proti konkurenci.

Tabulka 4 – Přínosy a nebezpečí daňové konkurence

Přínosy	Úspory ve veřejných financích.
	Ekonomický stimul.
Nebezpečí	Ohrožení veřejných projektů a programů.
	Růst veřejných dluhů.
	Dopad daní na práci.
	Spolupráce proti daňovým únikům je stejně nutná.

Zdroj: [33]

Pokud se vláda určitého státu rozhodne konkurovat ostatním státům nízkými daněmi, může to snížit zatížení poplatníků a přiláká se kapitál do země. Na druhou stranu ale budou nutná omezení ve veřejných výdajích. Konkurence mezi státy sníží daně z kapitálu, ale tím větší bude tlak na jiné daně, hlavně na daně vybírané od zaměstnavatelů a zaměstnanců. [33]

Tabulka 5 – Přínosy a nebezpečí daňové harmonizace a koordinace

Přínosy	Omezení daňových úniků.
	Ušnadňuje volný pohyb.
Nebezpečí	Nenutí vlády šetřit.
	Zavádí „policijní stát“ (požadavek informovanosti).
	Vliv lobby.

Zdroj: [33]

Harmonizace a koordinace daní může omezovat daňové úniky buď proto, že pro poplatníky ztrácí smysl mezinárodní daně plánovat, nebo proto, že daňové správy sdílí

společné informace o věcech daňových dlužníků. Zároveň však vlády nejsou nuceny efektivně pracovat s veřejnými rozpočty, protože jsou schopny od těchto daňových dlužníků vybírat stále vyšší daně. Navíc se v mezinárodním měřítku projeví vliv silných průmyslových lobby na daňové systémy. [33]

2.4 Daňová koordinace

Prvním stupněm mezinárodního sblížení daňových systémů je daňová koordinace. Daňovou koordinaci vnímáme jako vytváření bilaterálních (dvouhlediskových) nebo multikriteriálních (vícehlediskových) schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů.⁴ V jejím rámci jsou vyslovována doporučení v klíčových oblastech škodlivé daňové konkurence a doporučení pro bilaterální smluvní vztahy jejich členských zemí (např. vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma zeměmi nebo postup proti tzv. daňovým rájům⁵). Koordinace daní je někdy chápána jako předstupeň daňové harmonizace. Daňová koordinace probíhá nejen v EU a dalších světových zónách volného obchodu a společného trhu, ale také na bázi mezinárodních organizací, jako je OECD a IMF. [32]

Daňovou koordinaci můžeme rozdělit na dva základní typy, a to smluvní daňovou koordinaci a spontánní daňovou koordinaci.

- Smluvní daňová koordinace představuje smluvní vyjednávání států. Tyto státy se zavazují chovat určitým způsobem. V rámci EU můžeme za smluvní daňovou koordinaci považovat např. vytvoření společných pravidel pro zdaňování korporací.
- Spontánní daňová koordinace je jednostranná a většinou je výsledkem daňové soutěže. V EU může být příkladem spontánní daňové koordinace snižování nominálních národních sazeb daně z korporátních příjmů, a to zejména pod tlakem daňové konkurence, která v oblasti korporativního zdaňování skutečně existuje.

2.5 Daňová koordinace v rámci OECD

Na poli EU se zabývají otázkou koordinace a harmonizace orgány EU. Problematika daňové koordinace je ale řešena i mezinárodními organizacemi, jako je např. OECD. Harmonizaci podmínek v oblasti daňové a finančně právní se věnují i další organizace. Na celosvětové úrovni se této problematice věnuje IMF a Světová banka.

⁴ Arbitráž znamená operaci, která spočívá v současném nákupu a prodeji stejného zboží na různých burzách s cílem využít kurzových rozdílů k dosažení zisku.

⁵ Podrobněji kapitoly 2.5.1 a 2.5.2.

Hlavní směr koordinace daňové problematiky v rámci OECD je představován aplikací a novelizacemi Vzorové smlouvy o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění z roku 1963. Jde o model, na jehož základě členské země mezi sebou a třetími zeměmi uzavírají mezinárodní dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů nebo majetku (dále jen „SZDZ“). Zaměřuje se také na zdanění nadnárodních společností, řešením vztahu mateřských a dceřiných společností oddělených hranicí. Koordinace na úrovni OECD probíhá i v dalších oblastech, a to konvence z roku 1995 o vzájemné administrativní pomoci v daňových otázkách. Doporučení z roku 1997 o aplikaci daňového identifikačního čísla v mezinárodním kontextu a používání nových technologií pro automatickou výměnu informací. Doporučení k potírání škodlivé daňové konkurence. Vytvoření daňové klasifikace OECD, která umožnila sjednocení metodiky a zlepšila vypovídací hodnoty komparace daňového zatížení v členských zemích. [36]

Práce se nyní zaměří na objasnění problematiky daňových rájů a následně na SZDZ.

2.5.1 Daňové ráje

Daňové ráje rozhodně nejsou novodobým tématem, ale sahají do hluboké minulosti. Daňové ráje v podstatě vznikaly společně se zaváděním daní. Daňové ráje jsou území, která umožňují daňovým subjektům svou právní soustavou významně snížit daně, zejména DPPO. Mezi jejich hlavní přednosti by mělo patřit nízké daňové zatížení, dobrá finanční infrastruktura, politická stabilita, diskretnost a snadnost vzniku PO. Atraktivita daňových rájů roste společně s růstem daňových sazeb, se zaváděním nových daní a též s poklesem daňových výjimek a zvýhodnění.

Fenomén daňových rájů se zrodil prakticky s daněmi. Již ve starém Řecku se staly malé ostrůvky v blízkosti Athén útočišti, v nichž obchodníci skladovali ve vzdálenosti pouhých dvaceti mil své zboží, aby se vyhnuli dvouprocentní dani, kterou polis⁶ zatěžoval vývoz a dovoz. Podobně byli obchodníci, kteří se ve středověku usídlovali v londýnské City, osvobození od všech daní. Od 16. do 18. století byly daňovým rájem Flandry, které ve svých přístavech vytvořily daňový ráj zvýhodněný minimálními cly a poplatky. Angličtí obchodníci, dodavatelé surovin, raději prodávali vlnu do Belgie než do Anglie, která je zatěžovala četnými cly a daněmi. Nizozemsko bylo v 16. až 18. století útočištěm, v němž se vybíraly minimální daně. Ve Spojených státech nebyl daňový únik novinkou. V roce 1721 zaměřovaly americké kolonie svůj obchod do Latinské Ameriky, aby se tak vyhnuly poplatkům ukládaným v Anglii. Ve Francii se využívání daňových rájů rozmohlo po druhé světové válce.

⁶ Polis znamenal ve starém Řecku městský stát, který byl základní ekonomickou a politickou jednotkou.

Cílem byl nejen daňový únik stanovováním převodních cen mezi mateřskými společnostmi a jejich pobočkami, ale také útočiště pro kapitály určené k reinvestování nebo repatriaci⁷. [37]

Daňové ráje jsou území, která svou legislativou umožňují společnostem a FO přesunout daňové základy a vyhnout se tak zdanění v zemi současné nebo původní rezidentury. Lze je vymezit jako stát nebo území, kde je velmi nízké nebo nulové daňové zatížení. Většinou je existence daňových rájů spojována s daní z příjmů FO a PO, se zdaněním kapitálu, ale může se týkat také výhodného režimu daně z přidané hodnoty a dalších daní ze spotřeby nebo bezcelních zón. [36]

Metodika OECD považuje za daňové ráje země, které splňují následující tři hlavní kritéria: nulové nebo minimální sazby daní, ochrana osobních finančních informací, nedostatek transparentnosti. [22] Definicí OECD splňuje 38 zemí světa. Na tzv. „černé“ listině zemí jsou i tři evropské země, a to Lichtenštejnsko, Monako a Andorra. Lze říci, že v současné době existuje informační společnost, a tedy pro většinu firem není problém najít daňově atraktivní lokalitu a přesunout své zdanění právě do těchto zemí.

Offshore je v běžné praxi ztotožňováno s pojmem daňový ráj. Rozdíl mezi nimi lze spatřovat v tom, že za daňový ráj se obecně považuje taková země, která nabízí nestandardní, výhodný daňový systém. Za offshore finanční centra jsou považovány pouze ty země, které vedle výhodného daňového systému poskytují i další podmínky pro rozvoj podnikání na svém území, např. kvalitní bankovní systém, rozvinutou infrastrukturu, kvalitní právní předpisy i spolehlivý soudní systém atd. [3]

Realizace aktivit v daňových rájích je limitována legislativou země, ve které daný subjekt sídlí. V ČR je třeba brát v úvahu zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.5.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Problematika dvojího zdanění se týká poplatníků, kteří mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají povinnost odvést daň z příjmů plynoucích ze zdrojů v ČR i příjmů ze zahraničí.

Ke dvojímu zdanění dochází tehdy, když stejný příjem, popř. majetek je zdaněn dvakrát. Ke vnitřnímu dvojímu zdanění dochází zejména v případě, kdy jsou zdaněny zisky PO

⁷ Repatriace znamená „návrat do vlasti“.

a následně i podíly na zisku (dividendy) vyplácené z již zdaněného zisku. I když daňové subjekty jsou rozdílné (nejprve PO vytváří zisk a poté akcionář, FO nebo PO, přijímá podíl na zisku), z ekonomického pohledu se jedná o opakované zdanění těžké částky. K mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází tehdy, jestliže lze tentýž příjem zdanit ve dvou státech, a to jak ve státě, v němž má příjem svůj zdroj, tak i ve státě, kde má daňový domicil⁸ příjemce daného příjmu. [3]

Velmi důležitým doplňkem daňové soustavy jsou jednotlivé SZDZ, které významně snižují daňové zatížení některých transakcí prováděných mezi rezidenty signatářů jednotlivých smluv. Jedná se o redukci srážkové daně ze zdrojů příjmů. Jednotlivé smlouvy se od sebe výrazně liší, jak co se týče jednotlivých sazeb, tak i kvality definic a vymezení. [73]

Uzavírání SZDZ zahájila Československá republika již v meziválečném období. V této době byly uzavřeny smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. Hospodářská politika totalitního státu sledovala jiné priority a další jednání o uzavření SZDZ proto nastala až počátkem 70. let v souvislosti s pokusy zvýšit konkurenceschopnost ekonomiky prostřednictvím jejího částečného otevření. V současné době dochází k dalšímu rozšiřování počtu uzavřených SZDZ a současně s tím rovněž ke sjednávání nových smluv tam, kde stará smluvní ujednání nevyhovují novým požadavkům. Proces sjednání podpisu a ratifikace smluv je časově náročný, obvykle 3 – 5 let. Smlouva vstupuje v platnost poté, co dají k ratifikaci souhlas zákonodárné sbory obou stran, ratifikují ji hlavy států a dojde k výměně ratifikačních listin na základě výměny nót, ve kterých si smluvní státy navzájem oznámí, že byly splněny jejich požadavky dané vnitrostátními právními předpisy pro vstup smlouvy v platnost. Teprve poté dochází k její publikaci ve Sbírce mezinárodních smluv, přičemž účinnost nastává obvykle prvním dnem kalendářního roku následujícího po vstupu smlouvy v platnost. [67]

V ČR existuje v současné době řada smluv pojednávajících o této problematice. Podrobný seznam SZDZ v oboru daní z příjmů podle stavu k 1. 1. 2012 je Přílohou A této práce.

2.6 Daňová koordinace a harmonizace v Evropské unii

Jako první stupeň mezinárodního sbližování daňových systémů jednotlivých států je daňová koordinace. Koordinace daní je někdy chápána jako předstupeň daňové harmonizace. Daňová koordinace neprobíhá pouze v rámci EU, ale probíhá také na úrovni mezinárodních organizací, jako je OECD a IMF.

⁸ Daňový domicil vyjadřuje vztah daňového subjektu k danému státu a je vymezen smlouvami o dvojím zdanění.

V rámci uskupení založeného na jednotném vnitřním trhu představuje daňová politika velmi důležitou oblast společného zájmu členských zemí. V současné době EU představuje uskupení 27 členských zemí. Hlavním úkolem daňové politiky je zajistit podmínky, kdy daně nevytvářejí bariéry pro volný pohyb zboží, lidí, kapitálu a služeb. Potřeba harmonizace daňových systémů členských zemí se projevila již na počátku integračního procesu. [36]

Zakládací smlouvy a jejich novelizace, vnitřní dohody mezi členskými státy EU a smlouvy mezi členskými státy EU a třetími zeměmi představují primární legislativu. Harmonizace daní je uskutečňována zejména prostřednictvím sekundární legislativy. Více o této legislativě bude pojednáno v následující kapitole.

2.6.1 Daňová harmonizace

V případě daňové koordinace a harmonizace lze říci, že se jedná o opak k přístupu daňové konkurence. Cílem je zavedení společných opatření, aby nedocházelo k daňovým únikům a aby daně netvořily překážku volného pohybu zboží, služeb, lidí a kapitálu mezi jednotlivými státy.

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze⁹, a to výběr daně, kterou chceme harmonizovat, harmonizace daňového základu a harmonizace daňové sazby. [54]

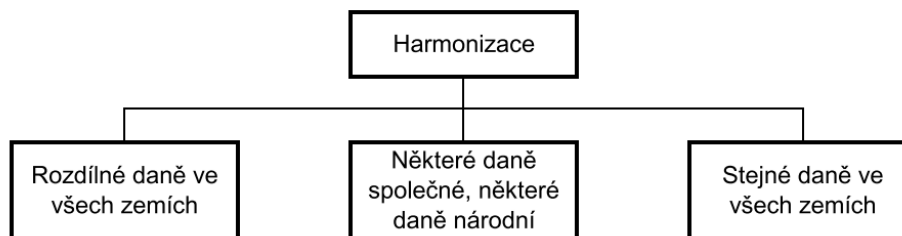
Lze uvést i další definici daňové harmonizace. *Harmonizace daní znamená sbližování daní, přičemž jde o harmonizaci (sblížení) základu daně, sazby daně a administrativy daně. Harmonizace znamená sblížení daní, ale nemusí nutně představovat zcela stejné daně. [27]*

Důležitým aspektem je také harmonizace a koordinace daňové správy členských zemí s důrazem na vzájemnou výměnu informací a ekonomickou efektivnost. Požadavek vzájemné informovanosti se vztahuje i na banky a další instituce. V širším smyslu existují různé interpretace harmonizace v závislosti na míře její intenzity a komplexnosti. Harmonizaci lze chápat jako přibližování národních daňových systémů, anebo jednotlivých daní na základě společných pravidel a dále jako přizpůsobení daňového systému členského státu pravidlům seskupení. Toto pojetí harmonizace je typické pro etapu příprav budoucího členského státu na vstup do EU. Harmonizace nemusí znamenat úplně stejné daně, stejné základy a sazby. Jde o sladění, přiblížení daní, základů a sazeb. Harmonizaci lze přitom chápat jako proces a prostředky k dosažení cíle i výsledku tohoto procesu – harmonizaci daňové soustavy.

⁹ Harmonizační proces nemusí projít všemi třemi fázemi. Harmonizace může být ukončena v bodě harmonizace základů daně a daňové sazby zůstanou rozdílné.

Nepřímo lze harmonizací daňového základu dosáhnout také harmonizací jiných oblastí práva, například obchodního práva nebo účetnictví. [36]

Obrázek 7 znázorňuje různé úrovně daňové harmonizace.



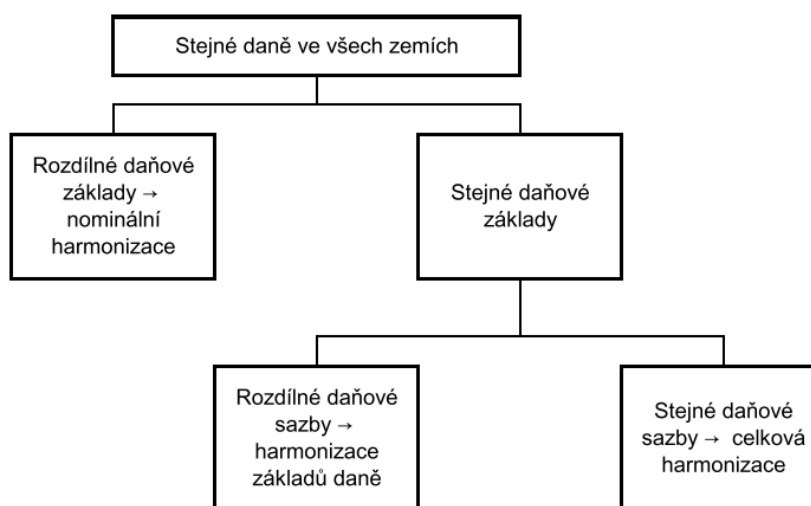
Obrázek 7 – Úrovně daňové harmonizace

Zdroj: [54]

Úroveň daňové harmonizace je možné rozdělit na situace, kdy harmonizace neexistuje nebo existuje mírná harmonizace. Tyto úrovně harmonizace platí v případě, že všechny země uplatňují rozdílné daně.

- Pokud neexistuje harmonizace, tak to znamená, že neexistují SZDZ a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni.
- Pokud existuje tzv. mírná harmonizace, tzn., že SZDZ a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

Obrázek 8 zobrazuje situaci, kdy jsou ve všech zemích uplatňovány stejné daně.



Obrázek 8 – Stejně daně ve všech zemích

Zdroj: [54]

Při úrovni harmonizace, kdy země užívají pro některé daně společná ustanovení a pro jiné daně ustanovení národního charakteru, používá se pojem dílčí harmonizace. Celková

harmonizace je definována jako výsledek harmonizace strukturální (tzn. harmonizace struktury daňového systému) a harmonizace daňových sazeb. Daňovou harmonizaci lze také chápat jako proces (tedy prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v ES definováno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování. [54]

Hlavní nástroje harmonizace daní v EU jsou primární právo EU (Římská dohoda) a sekundární právo EU (hlavně směrnice, nařízení).

- *Primární právní rámec všech integračních procesů EU původně představovaly tzv. Římské dohody z roku 1957, které se v oblasti fiskálních opatření novými smlouvami o EU neměnily, a nedotčené tak platí dodnes. Primární právo zakazuje ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží, poskytovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká byla z něj zaplacená, subvencovat úlevami na přímých daních domácí vývozce a ukládá připravit harmonizaci daně z přidané hodnoty. Primární právo též stanoví, že ve fiskální oblasti budou členské země rozhodovat na základě jednomyslné shody, čili že každá země má právo veta. Toto ustanovení je technickou překážkou silnější harmonizace a EU musela za léta své existence slevit mnoho ze svých původních představ o sjednocení daní. [27]*
- *Hlavními nástroji k harmonizaci daní jsou nařízení a směrnice ES, což jsou nástroje sekundárního práva. Nařízení je právní nástroj obecné platnosti, závazný pro členské země. Směrnice je právní nástroj, který sleduje dosažení určitého cíle. Má zajistit praktickou realizaci harmonizace, avšak rozhodnutí o způsobu její aplikace je v kompetenci jednotlivých zemí. [32]*

2.7 Daňové příjmy a plnění státního rozpočtu v letech 2011 a 2012

Tato kapitola bude zaměřena na daňové příjmy a plnění státního rozpočtu. Za plnění státního rozpočtu odpovídá vláda Poslanecké sněmovně. Vláda předkládá Poslanecké sněmovně po skončení pololetí zprávu, kde hodnotí vývoj ekonomiky a plnění státního rozpočtu. Tato zpráva obsahuje taktéž hodnocení plnění rozpočtů územních samosprávných celků a vývoje státních finančních aktiv, stavu státních záruk, vývoje státního dluhu, jejich podrobnou analýzu, výhled plnění do konce roku a v případě odchýlení od schváleného státního rozpočtu informaci o krocích k zajištění stability rozpočtového hospodaření.

Zákonem č. 433/2010 Sb., o státním rozpočtu ČR na rok 2011 ze dne 15. prosince 2010 schválila Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR na rok 2011 příjmy státního rozpočtu ve výši 1 044,0 mld. Kč. V průběhu roku 2011 došlo ke změně zákona o státním rozpočtu ČR na rok

2011. Změny se týkaly navýšení jak na straně příjmové, tak i na straně výdajové. SR se na straně příjmů navýšil na 1 055,7 mld. Kč, tj. tedy o 11,7 mld. Kč. O stejnou částku se navýšil rozpočet i na straně výdajů.

Tabulka 6 zobrazuje příjmy jednotlivých typů daní i nedaňových a ostatních příjmů, které byly skutečně vybrány za první pololetí roku 2011, tj. od 1. 1. 2011 do 30. 6. 2011. Pro porovnání s předešlým rokem jsou v tabulce zahrnuty i hodnoty skutečně vybraných příjmů v roce 2010.

Tabulka 6 – Skutečně vybrané příjmy v 1. pololetí roku 2011

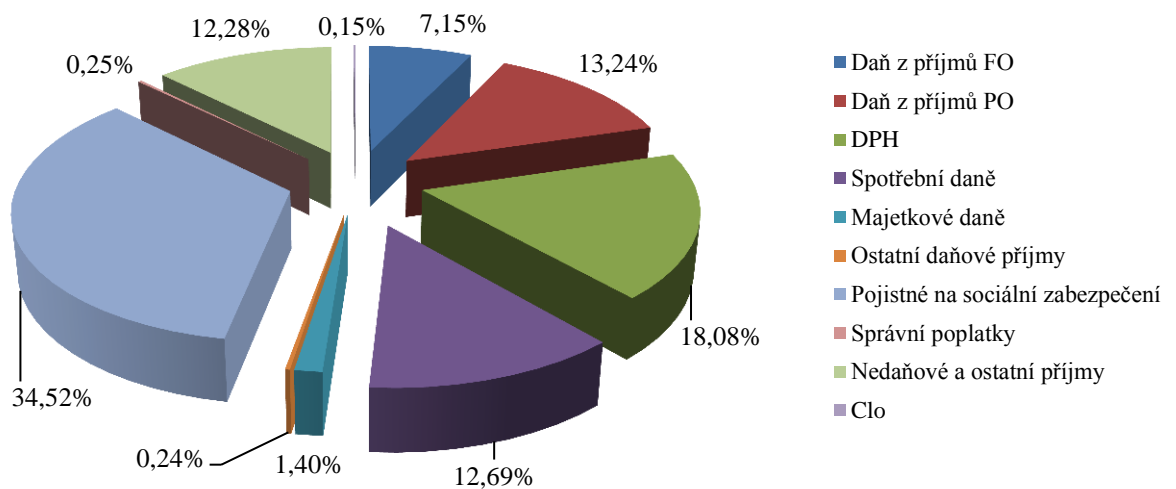
Druh příjmu	Skutečnost 1. pololetí 2010 v mld. Kč	Skutečnost 1. pololetí 2011 v mld. Kč
Daň z příjmů fyzických osob	40,39	39,81
Daň z příjmů právnických osob	59,08	50,47
Daň z přidané hodnoty	88,43	94,60
Spotřební daně	62,14	66,37
Majetkové daně	3,78	7,29
Ostatní daňové příjmy	1,35	1,27
Pojistné na sociální zabezpečení	174,05	180,62
Správní poplatky	1,15	1,31
Nedaňové a ostatní příjmy	16,99	14,09
Clo	0,75	0,85

Zdroj: zpracováno podle [62]

Z tabulky je zřejmé, že některé příjmy do SR se oproti roku 2010 zvýšily, jako např. pojistné na sociální zabezpečení, DPH či spotřební daně, nebo naopak některé příjmy vykázaly v prvním pololetí roku 2011 pokles oproti předešlému roku, jako např. DPFO a DPPO. Poměrně značné zvýšení příjmů v pololetí roku 2011 bylo zaznamenáno u majetkových daní.

Obrázek 9 znázorňuje strukturu celkových příjmů ČR za první pololetí roku 2011, a to v případě konkrétních daní, pojistného na sociální zabezpečení, ostatních daňových příjmů a příjmů ostatních. Hodnoty v grafickém znázornění vycházejí z Tabulky 6.

Z grafického znázornění je zřejmé, že největší příjmovou položkou do SR bylo v prvním pololetí roku 2011 pojistné na sociální zabezpečení, následované DPH, spotřebními daněmi a nedaňovými a ostatními příjmy. Do nedaňových a ostatních příjmů lze zařadit např. příjmy z vlastní činnosti a odvody přebytkovým organizacím s přímým vztahem, příjmy z prodeje nekapitálového majetku a ostatní nedaňové příjmy, přijaté transfery a další.



Obrázek 9 – Struktura celkových příjmů ČR pro první pololetí roku 2011

Zdroj: zpracováno podle [62]

Celkové příjmy státního rozpočtu dosáhly na konci června roku 2011 507,6 mld. Kč, což představuje 47,7 % rozpočtu. Celostátní inkaso daní dosáhlo na konci června 2011 výše 367,6 mld. Kč. Nejvyšší absolutní nárůst byl zaznamenán u DPH o 8,1 mld. Kč v porovnání s prvním pololetím roku 2010. Celostátní výnos DPH ke konci června 2011 dosáhl objemu 134,6 mld. Kč, což činí 48,2 % celoročního rozpočtu. Z této celkové částky připadlo na SR 94,6 mld. Kč, na rozpočty obcí připadla částka 28,4 mld. Kč a na rozpočty krajů připadla částka 11,6 mld. Kč. Naopak největší propad příjmů oproti stejnému období za rok 2010 byla zaznamenána u výběru DPPO, a to o 12,8 mld. Kč. [62]

Na celkových příjmech do SR mají největší podíl daňové příjmy, ale stejně tak se velkou měrou podílejí i příjmy povinného pojistného na důchodové pojištění. Třetí nejvýznamnější položkou konkrétně pro rok 2011 byly příjmy z rozpočtu EU, které dosáhly více jak 11% podílu na celkových příjmech.

Dne 14. prosince 2011 byl schválen zákon č. 455/2011 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2012. Parlament ČR se v tomto zákoně unesl, že se celkové příjmy SR stanoví částkou 1 084,7 mld. Kč a celkové výdaje SR se stanoví částkou 1 189,7 mld. Kč. Plánovaný schodek SR tedy činí 105 mld. Kč. [108]

Na základě zkušeností z vývoje SR v minulých letech je vysoce pravděpodobné, že během roku 2012 dojde k novelizaci zákona o státním rozpočtu. Jedním z možných důvodů změny tohoto zákona je nepříznivý vývoj hospodářství. Přehled celkových příjmů a výdajů státního rozpočtu podle kapitol na rok 2012 je vyobrazen v Příloze B a v Příloze C této práce.

3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

DPH patří mezi jednu z nejdůležitějších daní plnící SR nejen ČR. Právě z tohoto důvodu se bude následující část práce zabývat DPH, její účinností i komparací s ostatními členskými státy EU. Kapitola třetí se bude dále věnovat změnám, bohužel ale i problémům a dopadům, které jsou spojeny se zvýšením snížené sazby daně z přidané hodnoty v ČR. Na případu „běžného“ spotřebitele bude znázorněna modelová situace podražení vybraných statků a služeb v návaznosti na zvýšení spodní sazby daně z přidané hodnoty. V závěru kapitoly bude zhodnocena současná situace a navrženy případné návrhy zlepšení.

3.1 Vymezení daně z přidané hodnoty dle zákona¹⁰

DPH je v ČR upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který vymezuje předmět daně následovně. Předmětem daně je:

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. [97]

Předmětem daně však není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně,

- a) jestliže dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10,
- b) pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně podle § 6 nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani, nejedná se o pořízení zboží podle písmene a), a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce; do stanovené částky se nezapočítává

¹⁰ Více viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, při pořízení z jiného členského státu nebo

- c) jestliže se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží, obdobně jako v § 90.

Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. [97]

DPH je jeden z nejdůležitějších zdrojů státního rozpočtu. Jedná se o univerzální daň, tzn., že je uvalena na jakékoliv zboží, výroby i služby, a poplatníkem je konečný spotřebitel. DPH je daní nepřímou, což znamená, že je zahrnuta v ceně výrobku nebo služby. DPH se používá v členských státech EU již od roku 1970. Legislativní činnost EU má za cíl koordinovat a harmonizovat právní předpisy, které se týkají DPH za účelem řádného fungování vnitřního trhu. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v ČR i zboží z dovozu. Někdy je též nazývána univerzální daní, protože ji platí všichni při nákupu většiny zboží a služeb. Základní sazba daně je stanovena ve výši 20 % a snížená sazba je stanovena ve výši 14 %. Většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně. Do snížené sazby jsou zařazeny např. potraviny, léky, pohřební služby, vodné a stočné, kulturní činnosti, ubytovací služby a další. Povinnost registrace je stanovena osobám, jejichž roční obrat přesáhl 1 milion Kč. Daň je placena měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na výši obrátu plátce daně. Plátcem DPH je každý subjekt se sídlem, provozovnou či místem podnikání registrovaný jako plátce DPH. Poplatníkem DPH je daňový subjekt, který ze zákona hradí daň z předmětu svého zdanění. [97]

Následující část práce se zaměří nejprve na genezi DPH v zemích EU se zaměřením na ekonomiku ČR.

3.2 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice a v Evropské unii

U spotřebních daní se jako největší změnou v posledních několika desetiletích stalo zavedení DPH v jednotlivých zemích. Jednalo se o země s vyspělou tržní ekonomikou, ale také o postkomunistické země. V dnešní době je např. stanoveno zavedení DPH jako jedna z podmínek členství v EU, o čemž rozhodla Komise EU. Jako první byla tato daň přijata ve Francii v roce 1967. Od konce 60. let zavedlo DPH po dohodě dalších pět signatářů Římského paktu, a to Belgie, Německo, Itálie, Lucembursko a Nizozemí. Ve stejné době se přikláněly k zavedení DPH i severské země, a to Dánsko, Norsko a Švédsko. Tyto země měly problémy s deficitem státních rozpočtů, a tak si od DPH slibovaly větší příliv finančních

prostředků do centrálních rozpočtů. V letech 1972 – 1973 přijalo DPH také Irsko a Velká Británie, které žádali o členství v EU, a dále ji také přijalo Rakousko. V 80. letech se DPH zavedla v Řecku, Portugalsku, Španělsku a Turecku. Další skupinou zemí, které zaváděly DPH, byly v 90. letech postkomunistické státy. [31]

3.2.1 Pozitiva a negativa zavádění daně z přidané hodnoty

U všeobecných daní ze spotřeby je možné sledovat určitá pozitiva, ale i negativa před zavedením této daně. První výhodou je daňová neutralita, neboť daň je neutrálnější vzhledem k volbě spotřebitelů a výrobců a umožňuje zdanění spotřeby domácností při vyloučení výrobních inputů. Možnost zdanění služeb je další výhodou. DPH zvyšuje úspěšnost zdanění služeb, u kterých existuje zvýšená možnost daňových úniků. Zdanění služeb zvětšuje daňovou základnu, a tak je možné zvýšit daňový výnos. Výhodnost pro mezinárodní obchod umožňuje vývoz bez daně a dochází tak k odstraňování bariér a distorzních účinků. Je důležité, aby státy mezi sebou měly zavedený harmonizovaný systém DPH. V EU existuje harmonizovaný systém uplatňování DPH podle tzv. šesté direktivy¹¹. Dalším pozitivem zavedení DPH je odolnost vůči daňovým únikům. Administrativní systém dokáže účinně kontrolovat uplatňování daní na vstupu a na výstupu. Důvodem je též řetězení daňových subjektů, kdy jednotlivé články mají zájem o daňový doklad, aby si mohly uplatnit daň na vstupu a snížit si tak celkovou daňovou povinnost. Spolehlivost výnosů pro stát je hlavním motivem pro zavádění DPH, neboť daň je neviditelná a má univerzální daňovou základnu. Mezi nevýhody můžeme zařadit náročnost přechodu na novou daň – jde zejména o překonání odporu vůči změnám a zajištění kvalitního administrativního systému. Administrativní nákladnost fungování daně je další nevýhodou. Pokud má být daň účinná, musí se dbát na správnou a přesnou administrativní náročnost. Daň je náročná jak pro plátce, tak ale i pro stát. Administrativní náročnost fungování vyplývá z množství plátců a z náročnosti účtování. Obavy ze zvýšení inflace patří také mezi nevýhody zavádění DPH. Po zavedení nové všeobecné spotřební daně se zvýší prodejní ceny. Nově zavedená daň se projeví různě v podmínkách jednotlivých zemí. [31]

3.2.2 Úprava dle Evropské unie

Základním a v současné době platným předpisem v oblasti daně z přidané hodnoty je Direktiva 77/388 ES (šestá direktiva). Tato direktiva stanovila základ pro odstranění omezení pohybu zboží, služeb a kapitálu mezi členskými státy z hlediska nepřímého zdanění a umožnila integraci národních ekonomik v rámci jednotného evropského trhu. Základním

¹¹ Problematika šesté direktivy bude objasněna v následující kapitole.

principem systému DPH je podrobení produkce veškerých služeb a zboží v každém jeho stupni výroby nebo prodeje na území Společenství dani z přidané hodnoty. Daň je aplikována na přidanou hodnotu, kdy celkovou kumulovanou daň hradí v konečném důsledku koncový spotřebitel. Princip proporcionality umožňuje osobě podléhající dani uplatnit nárok na odpočet daně z pořízeného zboží a služeb, které jsou touto osobou použity pro plnění podléhající dani. Direktivou nejsou uloženy jednotné sazby DPH, výše sazeb je v kompetenci každého členského státu. Direktiva sjednocuje zejména osoby podléhající dani, vymezení zdanitelného plnění, určení vzniku zdanitelného plnění, určení místa zdanitelného plnění, stanovení vyměřovacího základu daně, podmínky vzniku daňové povinnosti, pravidla odpočtu daně, vymezení plnění osvobozených od daně, aplikace zvláštních režimů pro malé podniky, zemědělce, cestovní kanceláře, investiční zlato, použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti. [5]

3.2.3 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice

DPH byla v ČR zavedena současně s rozpadem Československé republiky, tedy k 1. 1. 1993 se základní sazbou 23 % a sníženou sazbou 5 %. Dnem, kdy se ČR stala členem EU, tj. 1. 5. 2004, nabyl účinnosti nový zákon o DPH. Tento zákon sebou přinesl změny, které byly zdůvodňovány nutností harmonizovat českou DPH se sazbami členů EU.

Tabulka 7 znázorňuje vývoj sazeb DPH v ČR od počátku jejího zavedení až po současnost.

Tabulka 7 – Vývoj sazeb DPH v ČR

Období	Snížená sazba daně v %	Standardní sazba daně v %
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	5	23
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	5	22
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	5	19
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	9	19
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	10	20
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	14	20
1. 1. 2013 –	-	17,5

Zdroj: zpracováno podle [77]

Od zavedení DPH v ČR se snížená sazba daně postupně zvyšuje a naopak standardní sazba daně se snižovala až do roku 2009. Od roku 2010 dochází ke zvyšování této sazby. Pro rok 2012 je platná snížená sazba daně ve výši 14 % a standardní sazba daně ve výši 20 %. Snížená sazba daně se uplatňuje na zboží uvedené v Příloze D, kam patří např. potraviny, zvířata, rostliny, knihy, palivové dřevo. Dále je snížená sazba uplatňovaná na služby uvedené v Příloze E, např. opravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, úklidové práce

v domácnostech, domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené, kulturní, umělecké a sportovní činnosti. Tuto sazbu uplatňujeme i na dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v Příloze F a dále některé druhy výstavby, viz § 48 a 48a zákona o DPH.

Jak již bylo zmíněno, počínaje datem 1. 1. 2012 se v ČR zvýšila snížená sazba DPH z 10 % na 14 %, a to na základě zákona č. 370/2011 Sb. změna zákona o dani z přidané hodnoty a dalších souvis. zákonů. Tento zákon nabyl účinnosti k 1. 1. 2012, ale existují v něm změny, které nabývají účinnosti až k 1. 1. 2013, jako je např. sjednocení obou sazeb DPH na 17,5 %. Je možné, že tato úprava bude ještě do konce roku 2012 změněna. Může dojít ke změně účinnosti a především ke změně výše sjednocené sazby daně, např. by mohlo dojít ke sjednocení sazby daně na 19 % nebo 20 %.

Sazby DPH se postupem času vyvíjely ve všech zemích, kde tato daň byla zavedena. V Příloze G je zpracován vývoj sazeb DPH platných v členských státech EU od zavedení této daně až po současnost. Existují země, které po dobu od zavedení DPH prošly spoustou změn v sazbách. Mezi ně patří např. Irsko nebo Itálie. V posledních několika letech docházelo ke zvyšování DPH, a to nejen v ČR. Cílem navyšování sazeb DPH je zvýšení daňových příjmů státu. Zvyšování sazeb DPH je patrné zejména v letech 2008 – 2011. V tomto období zvýšilo nejvíce standardní sazbu DPH Maďarsko, a to z 20 % na 25 % s účinností od 1. 7. 2009. Litva zvýšila základní sazbu DPH opakovaně, od 1. 1. 2009 z 18 % na 19 % a následně od 1. 9. 2009 z 19 % na 21 %. Lotyšsko zvýšilo základní sazbu DPH od 1. 1. 2009 z 18 % na 21 %, a také zvýšilo sníženou sazbu daně z 5 % na 10 %. Naopak ke snižování základní sazby DPH došlo v Irsku, kde byla standardní sazba snížena o 0,5 % na konečných 21 % s účinností od 1. 1. 2010.

Další změny ve standardní sazbě DPH podle zemí od roku 2008 po rok 2012 uvádí Tabulka 8.

Tabulka 8 – Změny základní sazby DPH v zemích EU v letech 2008 – 2012

Rok	Země: změna v %
2008	Irsko: (+0,5) Portugalsko: (-1) Spojené království: (-2,5)
2009	Estonsko: (+2) Litva: (+3) Lotyšsko: (+3) Maďarsko: (+5)

2010	Česká republika: (+1) Finsko: (+1) Irsko: (-0,5) Portugalsko: (+1) Rumunsko: (+5) Řecko: (+4) Spojené království: (+2,5) Španělsko: (+2)
2011	Itálie: (+1) Lotyšsko: (+1) Polsko: (+1) Portugalsko: (+2) Slovenská republika: (+1) Spojené království: (+2,5)
2012	Irsko: (+2) Maďarsko: (+2)

Zdroj: zpracováno podle [77]

Tabulka 9 uvádí seznam sazeb DPH, které jsou uplatňovány v jednotlivých členských státech EU platných od 1. 1. 2012. Tabulka zahrnuje jak super sníženou sazbu daně, sníženou sazbu daně, tak i standardní neboli základní sazbu daně.

Tabulka 9 – Seznam sazeb DPH uplatňovaných v členských státech EU k 1. 1. 2012

Členský stát	Kód	Super snížená sazba daně v %	Snížená sazba daně v %	Standardní sazba daně v %
Belgie	BE	-	6 / 12	21
Bulharsko	BG		9	20
Česká republika	CZ	-	14	20
Dánsko	DK	-	-	25
Estonsko	EE	-	9	20
Finsko	FI	-	9 / 13	23
Francie	FR	2,1	5,5 / 7	19,6
Irsko	IE	4,8	9 / 13,5	23
Itálie	IT	4	10	21
Kypr	CY	-	5 / 8	15
Litva	LT	-	5 / 9	21
Lotyšsko	LV	-	12	22
Lucembursko	LU	3	6 / 12	15
Maďarsko	HU	-	5 / 18	27
Malta	MT	-	5 / 7	18
Německo	DE	-	7	19
Nizozemsko	NL	-	6	19
Polsko	PL		5 / 8	23
Portugalsko	PT	-	6 / 13	23
Rakousko	AT	-	10	20
Rumunsko	RO		5 / 9	24
Řecko	EL	-	6,5 / 13	23

Slovenská republika	SK	-	10	20
Slovinsko	SI	-	8,5	20
Spojené království	UK	-	5	20
Španělsko	ES	4	8	18
Švédsko	SE	-	6 / 12	25

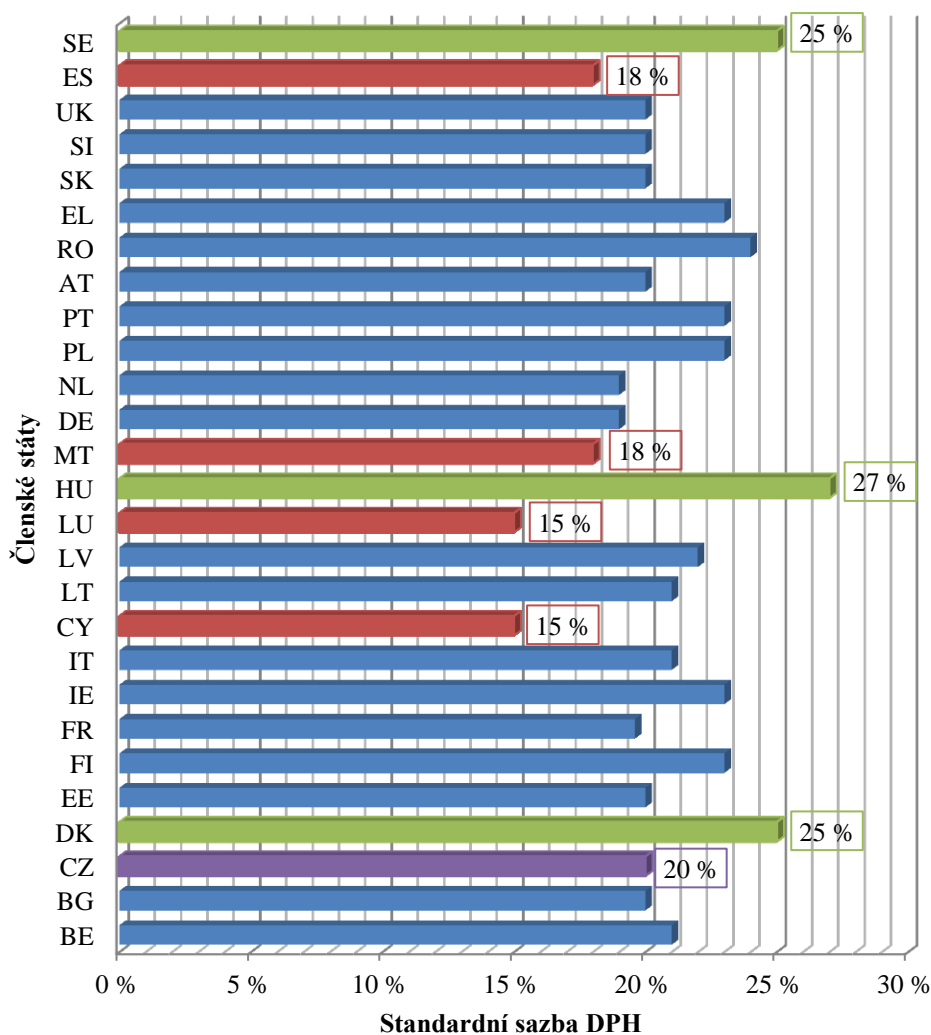
Zdroj: [38]

Existují státy, které využívají nejen základní a sníženou sazbu daně, ale využívají také již zmíněnou super sníženou sazbu daně. Mezi státy, které tuto sazbu využívají, patří např. Francie, Irsko, Španělsko. Ve Francii byla nastavena k 1. 1. 2012 super snížená sazba daně ve výši 2,1 %, která se aplikuje na zdravotnické potřeby, noviny, televizní licence a další. Dále např. Lucembursko mělo nastaveno k 1. 1. 2012 super sníženou sazbu daně ve výši 3 %, kterou uplatňuje na hotelové služby, sociální služby, sportovní vybavení a další. Existují ale také státy, které využívají jednotnou sazbu daně. Takovýmto státem je Dánsko. Pokud ČR sjednotí obě sazby DPH, připojí se k prozatím jedinému státu EU, Dánsku, které jednotnou sazbu DPH uplatňuje.

Sazby daní se v různých státech liší. Srovnání základních sazeb DPH uvádí Obrázek 10.

Zelenou barvou jsou znázorněny státy, které uplatňují v rámci EU nejvyšší sazbu DPH. Jedná se o Maďarsko se sazbou 27 %, Švédsko se sazbou 25 % a Dánsko se sazbou též 25 %. ČR je v obrázku znázorněna fialovou barvou a lze říci, že se její základní sazba pohybuje uprostřed intervalu sazeb, které se využívají v členských státech EU. Naopak nejnižší sazby DPH jsou uplatňovány na Kypru a v Lucembursku, kde je sazba nastavena na 15 %, a dále 18% sazba DPH je uplatňována na Maltě a ve Španělsku. Tyto státy jsou v obrázku znázorněny červenou barvou.

Na Kypru a v Lucembursku je uplatňována 15% standardní sazba DPH. Jedná se o nejnižší uplatňovanou sazbu DPH v EU. Přesto tento fakt nelze očekávat, že by některé daňové subjekty jiných zemí mohly považovat tyto země za daňové ráje. V případě zhodnocení i dalších důležitých daní, např. DPPO a DPFO je zřejmé, že tyto země nejsou takovým lákadlem pro daňové rezidenty jiných zemí.



Obrázek 10 – Standardní sazba DPH v členských státech EU

Zdroj: zpracováno podle [38]

K 1. 1. 2011 byla v Lucembursku dosahována sazba DPPO 21 % a sazba DPFO 38 %. Lucembursko je země využívaná především jako sídlo holdingových firem. Vzhledem k výši daní, veřejně přístupnému registru firem nebo povinnému auditu slouží spíše jako významná adresa než stát daňové optimalizace. [39]

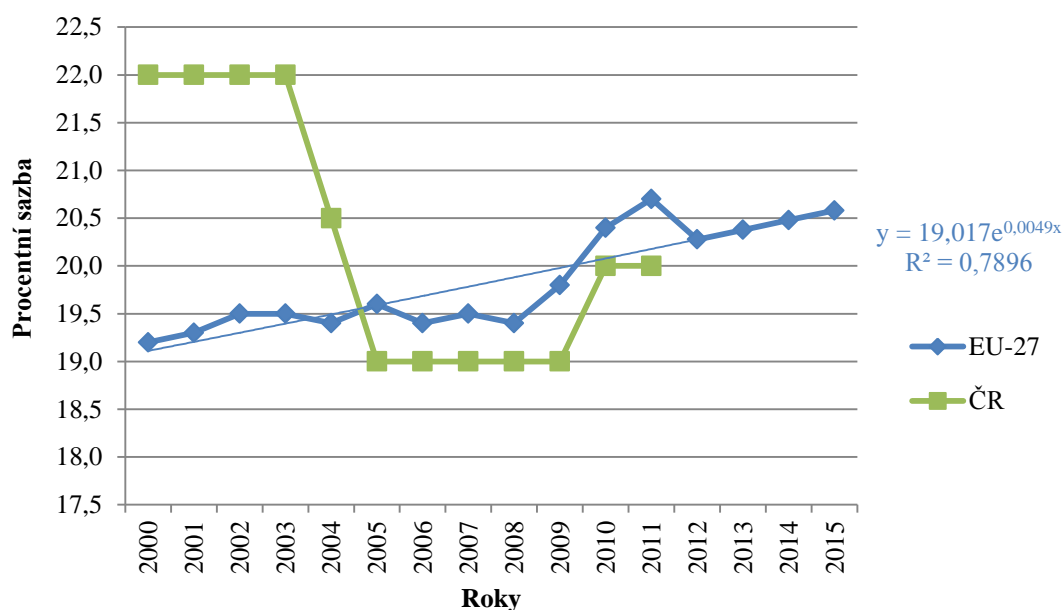
Kypr je v tomto případě atraktivnější se svojí daňovou sazbou k DPPO k 1. 1. 2011, která dosahovala hodnoty 10 %. Kromě nejnižšího zdanění firem mezi zeměmi Evropy, Kypr osvobozuje od daně dividendy. [35]

Významnou zemí z hlediska oblíbenosti daňového zatížení je Nizozemsko. Tato země je oblíbená zejména u tuzemských firem, které přesídlují svá sídla mimo ČR. Nizozemsko je oblíbené zejména díky tradičnímu a vyspělému podnikatelskému prostředí i dobré vymahatelnosti práva. V tomto případě se nejedná o klasický daňový ráj. Firmy zde musí plnit

standardní povinnosti, jako je vedení účetnictví atd. Klasickým a běžným daňovým rájem, kde je sazba firemní daně 0 %, je např. Lichtenštejnsko, Kajmanské ostrovy, Belize atd.

Pokud by nastala situace, že zdanění v ČR obecně, nejen u DPH, dosáhne vysokých hodnot, povede tato situace k utlumení ekonomické aktivity u většiny daňových subjektů. Pokud bude zdanění pro společnosti přesahovat „udržitelnou hranici spokojenosti“ daňových subjektů s českým daňovým systémem a s daňovými sazbami, je pravděpodobné, že se zvýší počet pokusů a samozřejmě i realizací daňových úniků, které by byly doprovázeny i četnými přesuny trvalých bydlišť a sídel společností do jiných ekonomik, jež jsou pro daňové subjekty přívětivější.

Obrázek 11 znázorňuje průměrnou standardní sazbu DPH uplatňovanou v EU-27 a v ČR v rozmezí let 2000 – 2011. V případě průměrné standardní sazby DPH v EU-27 je znázorněn výhled až do roku 2015. Výstupem tohoto obrázku je znázornění, jak se průměrná standardní sazba DPH ČR pohybuje vzhledem k průměrné standardní sazbě DPH v EU-27.



Obrázek 11 – Průměrná standardní sazba DPH v EU-27 a v ČR

Zdroj: zpracováno podle [77][78]

Pro výpočet hodnot v letech 2012 – 2015 byla využita regresní analýza. Pomocí regresní analýzy lze spojnicí trendu prodloužit o aktuální data, a získat tak předpověď budoucích hodnot. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce vybrána funkce exponenciální, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,7896, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice

funkce v podobě $y = 19,017e^{0,0049x}$, byly stanoveny předpokládané hodnoty pro rok 2012 ve výši 20,28 %, pro rok 2013 ve výši 20,38 %, pro rok 2014 ve výši 20,48 % a pro rok 2015 ve výši 20,58 %.

Výše uvedený obrázek dokládá, že průměrná sazba DPH se zvyšuje nejen v ČR, ale v celé EU. Za růstem sazby DPH stál bezpochyby i vliv finanční krize, neboť vleklé rozpočtové deficity, resp. rostoucí státní zadlužení, vyžadovaly rychlý příjem do veřejných rozpočtů většiny ekonomik. Státní rozpočty států potřebovaly navýšit příjmovou část a i z tohoto důvodu se politické reprezentace přiklonily ke zvyšování zdanění. Od roku 2008 došlo ke zvýšení průměrné standardní sazby DPH v EU-27 přibližně o 1,5 %. Graf je doplněn pro jednoznačnou interpretaci křivkou, která značí vývoj průměrné standardní sazby DPH v ČR. Od roku 2010 je patrná rostoucí tendence obou sazeb. V EU je možné sledovat nárůst průměrné sazby DPH již od roku 2000, ovšem přelomový je bezesporu rok 2008, resp. 2009, kdy se průměrná sazba DPH z necelých 19,5 % v roce 2008 vyšplhala na více než 20,5 % v roce 2011. Z toho důvodu, že vývoj uvedených sazeb je tak významný, jsou v této práci na základě dostupných dat odhadnuty předpokládané hodnoty průměrných daňových sazeb i pro následující roky.

3.3 Inkaso daní

Několikrát bylo zmíněno, že jednou z nejvýznamnějších položek, které plní SR, jsou daně. V tomto případě lze rozdělit daně na příjmové, majetkové a nepřímé. Příjmové daně a daně nepřímé tvoří většinu příjmů SR. Z toho důvodu jsou vždy otázky ohledně zvyšování nebo snižování daní velice diskutované. Zejména v případě snižování daní je nutné hledat jiné zdroje pro SR, které by nahradily nižší výnosy těchto daní, další možností je omezit stávající výdaje, a tedy ušetřit, tj. například omezit státní výdaje.

K tématu inkasa daní je třeba definovat, kdo je daňovým subjektem. Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátcé daně a právní nástupce FO nebo PO. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou podrobeny dani. Plátcem daně je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Výběr daní v ČR je zabezpečován systémem územních finančních orgánů. Tyto orgány tvoří Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady. Od roku 2005 se využívá dvojitý pohled na pojem daňový subjekt. Rozlišuje se subjekt evidovaný v agendách správců daní a subjekt ekonomicky aktivní ve sledovaném období. Evidované daňové subjekty je možné interpretovat jako celkový počet subjektů spravovaných správcem daně. Za ekonomicky aktivní daňové subjekty lze považovat reálný počet skutečně aktivních

daňových subjektů ve sledovaném období. V ČR bylo v roce 2010 evidováno 741 911 daňových subjektů k DPH a z toho aktivních daňových subjektů u DPH bylo 532 055, což je přibližně 72 % celku. [26]

Tabulka 10 znázorňuje vývoj údajů o daňových povinnostech a inkasu za roky 2008 – 2010.

V případě porovnání celkového inkasa daní za rok 2010 s rokem 2009 je zřejmé, že došlo ke zvýšení inkasa o necelých 26 mld. Kč. Nejvyšší nárůst inkasa byl při meziročním srovnání výnosů všech daní v letech 2009 – 2010 u DPH, a to o přibližně 16 mld. Kč.

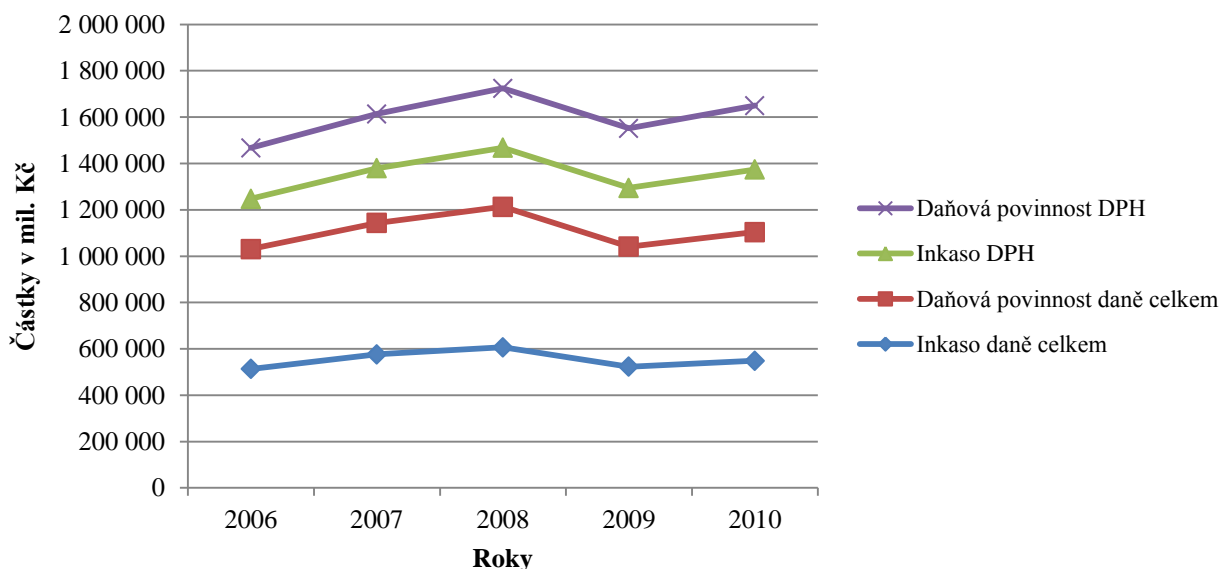
Tabulka 10 – Daňové povinnosti a daňové inkaso za roky 2008 – 2010

Rok	Druh příjmu	Daňové povinnosti v mil. Kč	Inkaso v mil. Kč	Rozdíl v mil. Kč
2010	DPH – daňová povinnost	507 706	500 446	-7 317
	DPH – nadměrný odpočet a vrácení daně	-231 979	-230 865	1 115
	DPH – celkem	275 784	269 582	-6 202
	Daně celkem	555 706	548 477	-7 229
2009	DPH – daňová povinnost	469 655	470 240	585
	DPH – nadměrný odpočet a vrácení daně	-212 602	-216 777	-4 175
	DPH – celkem	257 053	253 464	-3 590
	Daně celkem	518 359	522 847	4 488
2008	DPH – daňová povinnost	513 761	516 563	2 802
	DPH – nadměrný odpočet a vrácení daně	-257 604	-261 624	-4 020
	DPH – celkem	256 158	254 939	-1 218
	Daně celkem	606 425	606 665	239

Zdroj: zpracováno podle [24][25][26]

Obrázek 12 znázorňuje vývoj inkasa u daní celkem a u DPH a dále znázorňuje daňové povinnosti u daní celkem a u DPH v časovém horizontu od roku 2006 do roku 2010.

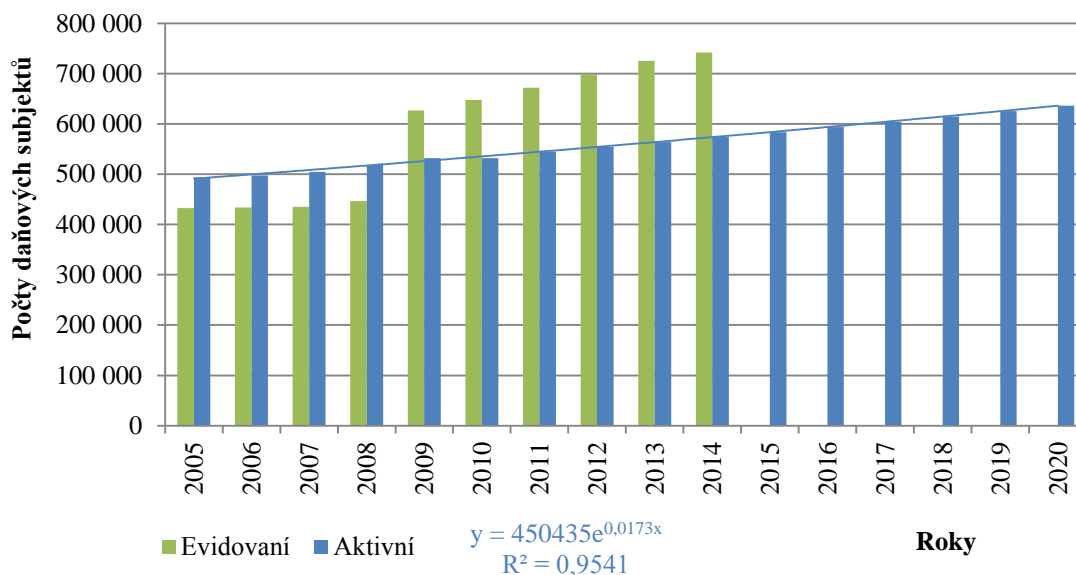
Z dostupných údajů je zřejmé, že od roku 2006 do roku 2008 rostlo jak daňové inkaso, tak i daňové povinnosti jak u DPH, tak i u daní celkem. V následujícím roce 2009 zaznamenaly obě sledované veličiny propad, nicméně v roce 2010 vykazovaly opětovný růst.



Obrázek 12 – Vývoj inkasa a daňové povinnosti v letech 2006 – 2010

Zdroj: zpracováno podle [21][23][24][25][26]

S vývojem inkasa daní souvisí i počet registrovaných daňových subjektů. Česká daňová správa eviduje daňové subjekty podle jednotlivých daní. Pro účely této práce je Obrázek 13 zaměřený na daňové subjekty u DPH. V roce 2010 bylo celkem ke všem daním evidováno 10 909 764 daňových subjektů, a z toho bylo aktivních 8 938 745 subjektů. [26]



Obrázek 13 – Počty daňových subjektů v členění podle DPH

Zdroj: zpracováno podle [16][17][18][19][20][21][23][24][25][26]

V obrázku je možné sledovat každoroční nárůst daňových subjektů, které jsou evidované k DPH. Česká daňová správa začala daňové subjekty na evidované a aktivní rozlišovat až

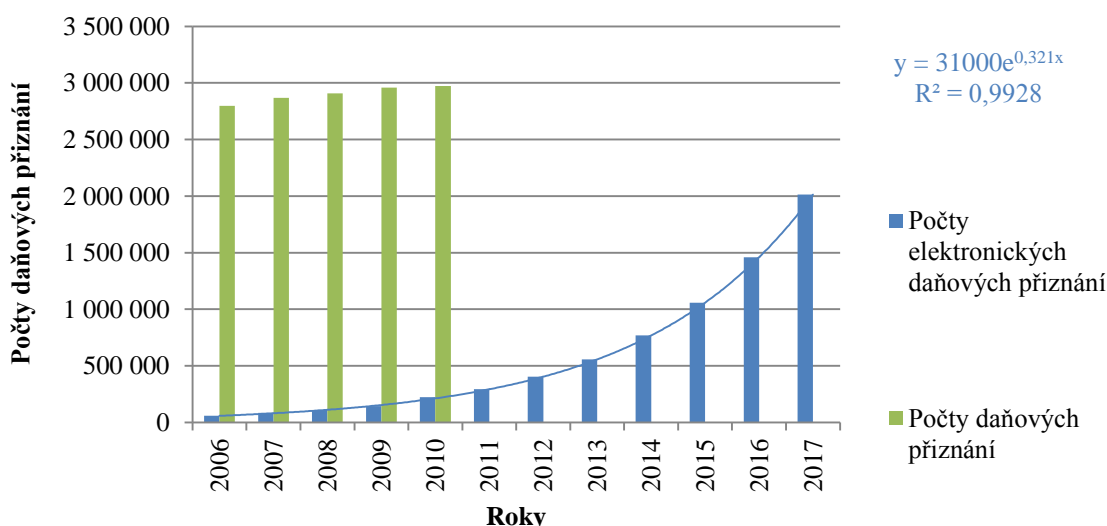
v roce 2005. Mezi lety 2008 a 2009 nastal poměrně velký skok u evidovaných daňových subjektů. Nastalo zde navýšení o více než 26 tis. nových daňových subjektů evidujících se k DPH. Celkový počet takovýchto subjektů roste rychlejším tempem než počet aktivních daňových subjektů u DPH.

Pro výpočet hodnot v letech 2011 – 2020 byla využita regresní analýza. Pomocí regresní analýzy lze spojnicí trendu prodloužit o aktuální data, a získat tak předpověď budoucích hodnot. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce vybrána funkce exponenciální, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9541, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 450435e^{0,0173x}$ byly stanoveny předpokládané počty aktivních subjektů aktivních pro rok 2011 ve výši 544 643, pro rok 2012 ve výši 554 128, pro rok 2013 ve výši 563 778, pro rok 2014 ve výši 573 596, pro rok 2015 ve výši 583 586, pro rok 2016 ve výši 593 749, pro rok 2017 ve výši 604 089, pro rok 2018 ve výši 614 609, pro rok 2019 ve výši 625 312 a pro rok 2020 ve výši 636 203.

Regresní funkce naznačuje, že trend růstu aktivních daňových subjektů bude i v následujících několika letech pokračovat. Růst daňových subjektů je důležitý z hlediska zvětšující se daňové základny. Čím větší bude daňová základna, tím více může stát vybrat na daních.

S narůstajícím počtem daňových subjektů přímo souvisí i počty podaných daňových přiznání. Obrázek 14 znázorňuje počty elektronických daňových přiznání ve srovnání s celkovým počtem daňových přiznání k dani spravované územními finančními orgány, konkrétně u DPH.

Pro výpočet hodnot v letech 2011 – 2017 byla využita regresní analýza. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce vybrána funkce exponenciální, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9928, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 31000e^{0,321x}$ byly stanoveny předpokládané počty elektronických daňových přiznání pro rok 2011 ve výši 293 294, pro rok 2012 ve výši 404 317, pro rok 2013 ve výši 557 369, pro rok 2014 ve výši 768 356, pro rok 2015 ve výši 1 059 211, pro rok 2016 ve výši 1 460 167 a pro rok 2017 ve výši 2 012 902.



Obrázek 14 – Počty daňových přiznání k DPH

Zdroj: zpracováno podle [55][58]

Počty daňových přiznání se i s postupným zvyšováním daňových subjektů zvyšují. Od roku 2006 sledovala Česká daňová správa daňová přiznání podávaná elektronickým způsobem. Elektronická daňová přiznání se postupem času s rozvíjející se společností postavenou na elektronizaci zvyšují u všech typů daní i u ostatních dokumentů.

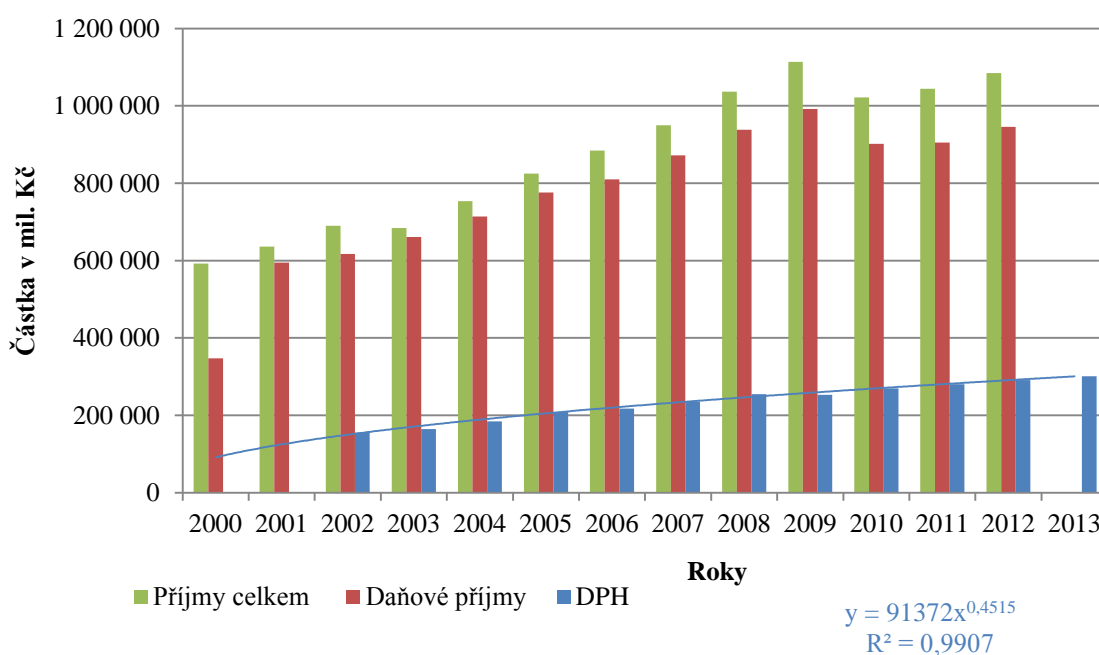
V roce 2010 bylo celkem elektronicky podáno 550 521 dokumentů, což je více než pětinašobek podaných elektronických dokumentů z roku 2006. Stejně tak počet elektronických daňových přiznání v roce 2010 k DPH činil 222 297, což je téměř čtyřnásobek počtu elektronických daňových přiznání k DPH z roku 2006. [58]

Elektronické podávání dokumentů a daňových přiznání je novinkou. Možnost této komunikace s jednotlivými úřady a podávání přiznání k jednotlivým daním s sebou přináší jisté výhody. Je možné jmenovat rychlost přenosu, snadné a levné kopírování a ukládání, úspory z nákladů, které je třeba vynaložit na doručení daňového přiznání nebo jiného dokumentu na příslušná místa, úspora nákladů s tištěním dokumentů, případně přepisování papírových dokumentů do elektronické podoby a další.

3.4 Daňové příjmy

Mezi nejvýznamnější příjmy SR patří příjmy daňové, kterými jsou např. výnosy z daní, clo nebo pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Tato kapitola bude zaměřena na příjmy z DPH v závislosti na celkových daňových příjmech a celkových příjmech SR, kam dále patří nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté dotace.

Obrázek 15 znázorňuje vývoj celkových příjmů a část, kterou na nich tvoří příjmy daňové, a z nich část, kterou tvoří přímo vybraná DPH. Od roku 2003 se očekávané příjmy SR postupně zvyšovaly. Nejvyšší příjmy do SR od roku 1993 se očekávaly v roce 2009, ale vzhledem k dopadům finanční krize se toto očekávání nenaplnilo. V roce 2010 mělo dojít oproti roku 2009 ke snížení příjmů z daní. Skutečná hodnota inkasa ale dokazuje, že se snížily vybrané daně za rok 2009, a v roce 2010 se poté již inkaso daní opět zvýšilo. Existuje několik důvodů, které zapříčinily propad daňových příjmů. Jedním z nich může být zvýšení základní sazby DPH a dále hospodářská a finanční krize. Konkrétně příjmy z DPH skutečně nezaznamenaly výrazný propad. V roce 2011 se předpokládalo, že opět dojde ke zvýšení celkových příjmů SR. Nejen v EU, ale také v ČR daňové teorie posledních několik let shledávají stále větší množství důvodů pro přechod od přímých daní k daním nepřímým v rámci daňového mixu. Je to z toho důvodu, že představují poměrně stabilní a dobře předvídatelný zdroj příjmů.



Obrázek 15 – Podíl daňových příjmů a DPH na celkových příjmech státního rozpočtu

Zdroj: zpracováno podle [17][18][19][20][21][23][24][25][26][90][92][93][94][96][98][99][100][102][104][105][106][108]

Pro výpočet hodnot v letech 2011 – 2013 byla využita regresní analýza. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce vybrána funkce mocninná, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9907, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 91372x^{0.4515}$ byly stanoveny předpokládané hodnoty vybrané DPH v mil. Kč pro rok

2011 ve výši 280 591 Kč, pro rok 2012 ve výši 290 917 Kč a pro rok 2013 ve výši 300 816 Kč.

Z provedené regresní analýzy lze předpokládat, že příjmy z DPH v roce 2013 převýší příjmy z roku 2011 a 2012.

Úhrnná daňová kvóta vykazuje v čase trvalý pokles. Z hodnoty 36,6 % resp. 35,7 % HDP pro roky 2007 a 2008 postupně do roku 2011 klesala až na hodnotu okolo 33,7 % HDP. Pokračuje zvyšování podílu nepřímých daní na HDP. Tento poměr se v roce 2008 pohyboval okolo 11,2 % HDP. [34]

Příjmy z DPH po převážnou část tohoto časového úseku rostly. V roce 2010 převýšily příjmy z DPH příjmy z předchozího roku. V tomto případě není patrný pokles příjmů z DPH se zvýšením sazby, ale naopak růst příjmů z daní. [59]

3.5 Mezinárodní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty

V roce 2010 pokračovala v rámci české daňové správy realizace, správa a vývoj činností v oblasti mezinárodní administrativní spolupráce týkající se DPH. Systém VIES¹² umožňuje elektronickou výměnu informací v oblasti DPH. Hlavním smyslem tohoto systému je zamezit daňovým únikům a podvodům v rámci jednotného vnitřního trhu EU. S účinností od 1. 5. 2004 byla do zákona o DPH implementována nová pravidla a postupy týkající se tzv. intrakomunitárního dodání a pořízení zboží a s platností od roku 2010 i poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby. Systém VIES je napojen na Automatizovaný daňový informační systém. S tím souvisí zákonná povinnost plátců DPH podat souhrnné hlášení v případě uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu (tzv. intrakomunitárního dodání zboží) a od roku 2010 i předmětných služeb. Za rok 2010 podalo souhrnné hlášení o dodání zboží do jiného členského státu přibližně 64 902 plátců DPH a přibližně 75 354 plátců DPH vykazalo v daňovém přiznání pořízení zboží z jiného členského státu. [40]

¹² Pro fungování systému VIES (VAT Information Exchange System) musí každá členská země udržovat informace o registračních záznamech plátců DPH a jejich změnách, dále pak databázi údajů o dodávkách do členských států EU. Každá členská země je povinna automaticky poskytovat za každé ukončené čtvrtletí data o intrakomunitárních dodávkách do jednotlivých zemí EU. Tato data obsahují seznam odběratelů v dané členské zemi včetně celkové hodnoty intrakomunitárního dodání. Prostřednictvím tohoto systému se může daňová správa členské země dotázat do jiné země na registrační údaje plátců DPH, aktualizace poskytnutých primárních čtvrtletních dat, detailní obrátová data na úrovni obrátu mezi jednotlivými dodavateli a odběrateli.

3.6 Rozpočtové určení daní

Správce daně spravuje i takové daně, které nejsou příjmem státního rozpočtu, převádí jejich výnos podle zákonného rozpočtového určení. Právní úprava daňových příjmů je ukotvena v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

Vazby mezi státním rozpočtem a územními rozpočty jsou založeny na dotacích a na rozpočtovém určení daní (dále jen „RUD“). Daňové určení znamená, do kterého veřejného rozpočtu poplynou výnosy jednotlivých druhů daní. Pro rozpočty územních samosprávných celků tvoří daňové příjmy rozhodující část celkových příjmů, stejně jako pro SR. Mezi rozpočty územních samosprávných celků v ČR patří rozpočty krajů, rozpočty měst a obcí a rozpočty dobrovolných svazků obcí. Využití daňových příjmů obcí není účelově vázáno, o užití těchto příjmů si rozhodují samy obce. Daně se podle zákona o RUD člení na daně svěřené a daně sdílené. Svěřené daně znamenají výnos určité daně, který je určen pouze do určitého druhu veřejného rozpočtu. Naopak sdílené daně znamenají výnos určité daně, který je procentní částí rozdělen do více veřejných rozpočtů.

3.6.1 Návrh novely zákona o rozpočtovém určení daní z roku 2011

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů byl změněn zákonem č. 377/2007 Sb., o rozpočtovém určení daní, který nabyl účinnosti 1. ledna 2008. Tento systém RUD pro obce je platný dodnes.

Ministerstvo financí v říjnu roku 2011 předložilo na jednání vlády návrh novely zákona o RUD. Nejpodstatnější změnou, kterou návrh zákona přináší, je návrh změny konstrukce sdílených daní pro obce ČR tak, aby se snížil současný diskriminační rozdíl příjmů na obyvatele mezi obcemi s nejnižším a nejvyšším příjmem na obyvatele a aby to odpovídalo situaci ve vyspělých zemích EU. Příjmová základna obcí bude posílena zejména na úkor celostátních dotačních programů, ze kterých jsou doposud centrálně, a tudíž málo efektivně financovány rozvojové projekty v obcích. [42]

Cílem vlády je dlouhodobá stabilní dohoda, která formou zákona stanoví příjmy obcí tak, aby se snížil současný diskriminační rozdíl příjmů na obyvatele mezi „nejchudšími“ a „nejbohatšími“ obcemi a aby to odpovídalo situaci ve vyspělých zemích EU. Příjmová základna obcí bude posílena zejména na úkor celostátních dotačních programů, ze kterých jsou doposud centrálně, a tudíž málo efektivně financovány rozvojové projekty v obcích. [81]

Zákon o RUD upravuje rozpočtové určení DPH, daní spotřebních, daní z příjmů, daně z nemovitostí a daně silniční. Navrhovaná novela přináší zvýšení podílu obcí na sdílených daních, konkrétně u DPH, z 19,9 % na 21,34 % z celostátního hrubého výnosu DPH. Zvýšení podílu obcí na sdílených daních se vztahuje i na další daně. V případě DPPO, podrobněji kapitola 4, se zvyšuje podíl z původních 21,4 % na 22,96 %. Daňové příjmy rozpočtů krajů tvoří podíl na 8,92 % z celostátního hrubého výnosu DPH, stejný podíl se vztahuje i k DPPO. Správce daně převádí daňový příjem, který je určený příjemci nejméně jedenkrát měsíčně, pokud je částka určená k převodu vyšší než 500 Kč. [44]

Procento, kterým se obce, s výjimkou hlavního města Prahy, podílejí na procentní části celostátního hrubého výnosu daní¹³, se vypočte jako součet:

- a) poměru celkové výměry katastrálních území obce k celkové výměře katastrálních území všech obcí, vyjádřeného v procentech a násobeného koeficientem 0,03;
- b) poměru počtu obyvatel obce k počtu obyvatel všech obcí, vyjádřeného v procentech a násobeného koeficientem 0,10;
- c) poměru počtu žáků navštěvujících školu zřizovanou obcí, k počtu těchto žáků za všechny obce, vyjádřeného v procentech a násobeného koeficientem 0,07;
- d) poměru násobku postupných přechodů, vypočteného pro obec pomocí koeficientů postupných přechodů, k součtu násobků postupných přechodů vypočtených za ostatní obce, vyjádřeného v procentech a násobeného koeficientem 0,80 a dále násobeného celkovým procentem, kterým se na části celostátního hrubého výnosu daní¹⁴ podílejí ostatní obce. Toto celkové procento se vypočte následujícím způsobem. Celkové

¹³ a) podíl z celostátního hrubého výnosu DPH; b) podíl z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně podle zákona o daních z příjmů; c) podíl z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby, s výjimkou výnosů uvedených pod písmenem b); d) podíl z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob sníženého o výnosy uvedené v písmenech b) a c); podíl z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob s výjimkou výnosů daně z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby a daně z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušný kraj, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby.

Zpracováno podle Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ a) podíl z celostátního hrubého výnosu DPH; b) podíl z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně podle zákona o daních z příjmů; c) podíl z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby, s výjimkou výnosů uvedených pod písmenem b); d) podíl z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob sníženého o výnosy uvedené v písmenech b) a c); podíl z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob s výjimkou výnosů daně z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby a daně z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušný kraj, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby.

Zpracováno podle Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

procento, kterým se ostatní obce podílejí na části celostátního hrubého výnosu daní, se stanoví pomocí zlomku, v jehož čitateli se uvede násobek přepočítacího koeficientu pro ostatní obce uvedený v Tabulce 11 a celkového počtu obyvatel ostatních obcí, a ve jmenovateli součet násobků příslušných přepočítacích koeficientů uvedených v Tabulce 11 k a počtu obyvatel připadajících na hlavní město Prahu a ostatní obce. [91]

Tabulka 11 – Přepočítávací koeficienty

	Přepočítávací koeficient
Hlavní město Praha	3,5418
Ostatní obce	1,0000

Zdroj: [44]

Koeficienty postupných přechodů a násobky postupných přechodů jsou uvedeny v Tabulce 12, a to podle počtu obyvatel konkrétní obce. Celkem existuje pět intervalů a ke každému z intervalů je přiřazen koeficient postupných přechodů.

Tabulka 12 – Koeficienty postupných přechodů a násobky postupných přechodů

Obce s počtem obyvatel od – do obyvatel	Koeficienty postupných přechodů	Násobek postupných přechodů
0 – 50	1,0000	$1,0000 \cdot \text{počet obyvatel obce}$
51 – 2 000	1,1081	$50 + 1,1081 \cdot \text{počet obyvatel z počtu obyvatel obce přesahujících 50}$
2 001 – 30 000	1,1869	$2\,210,8 + 1,1869 \cdot \text{počet obyvatel z počtu obyvatel obce přesahujících 2 000}$
30 001 – 110 000	1,3889	$35\,444,0 + 1,3889 \cdot \text{počet obyvatel z počtu obyvatel obce přesahujících 30 000}$
110 001 – a více	2,7525	$146\,556,0 + 2,7525 \cdot \text{počet obyvatel z počtu obyvatel obce přesahujících 110 000}$

Zdroj: [44]

Procento, kterým se hlavní město Praha podílí na procentní části celostátního hrubého výnosu daní, je dále uvedeno v Návrhu novely zákona o rozpočtovém určení daní z roku 2011 v § 4 odstavec 5 písm. a) až d) a v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

Změna podílu z celostátního hrubého výnosu daní pro rozpočty obcí se týká nejen zmiňované DPH a DPPO, ale i ostatních sdílených daní.¹⁵

Tabulka 13 uvádí odhad dopadu navrhované legislativy na konkrétní obce. Obce jsou vybrány v rámci Pardubického kraje v porovnání s velkými městy ČR. Tato města byla vybrána záměrně, jakožto územní okresy Pardubického kraje.

Tabulka 13 – Odhady dopadu navrhované legislativy na vybrané obce

Název obce	Počet obyvatel k 1. 1. 2010	Sdílené daňové příjmy (tis. Kč)		Výnos na jednoho obyvatele (tis. Kč)	
		Současný systém RUD	Návrh systému RUD	Současný systém RUD	Návrh systému RUD
Chrudim	23 323	185 613	214 307	8,0	9,2
Pardubice	90 077	871 236	884 818	9,7	9,8
Svitavy	17 067	133 625	156 782	7,8	9,2
Ústí nad OrL.	14 565	113 095	133 395	7,8	9,2
Praha	1 249 026	36 958 626	34 741 061	29,6	27,8
Plzeň	169 935	3 045 761	2 139 264	17,9	12,6
Ostrava	306 006	5 483 052	4 570 391	17,9	14,9
Brno	371 399	6 653 426	5 728 756	17,9	15,4

Zdroj: zpracováno podle [75]

Vybrané obce, které se nachází v Pardubickém kraji, by si s novelou zákona o RUD na podílu sdílených daní polepšily. Hlavní město Praha, Plzeň, Ostrava a Brno by si oproti současnému systému pohoršily. To je ale důvodem předkládané novely. Je třeba zamezit rozdílům mezi jednotlivými obcemi a systém nastavit spravedlivěji. Obec Pardubice by si konkrétně polepšila s novým systémem RUD o 13 582 000 Kč.

3.7 Změny a problémy spojené se zvýšením daně z přidané hodnoty

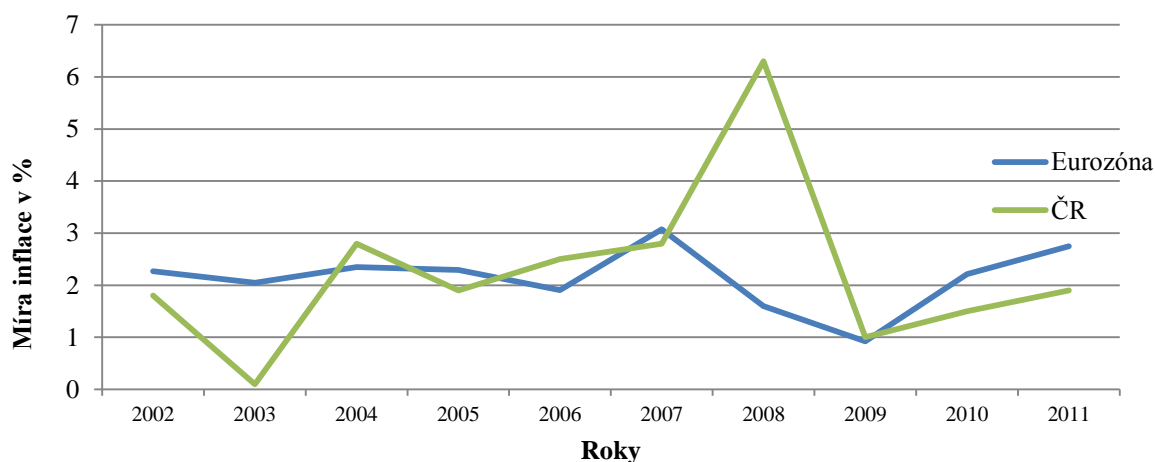
Je zřejmé, že v roce 2012 zasáhne ČR další vlna zdražování. Již na počátku roku 2012 zdražovaly různé statky a služby a nelze předpokládat, že by se dosavadní trend bohužel zásadně změnil. Co nezdražuje kvůli zvýšení DPH, zdražuje z jiných důvodů. Je možné jmenovat potraviny, bydlení, teplo, vodné a stočné, elektřinu, pohonné hmoty a další. Nejdůležitější informací z pohledu vývoje cen v letošním roce je změna snížené sazby DPH z 10 % na 14 %. Na vývoj inflace bude mít v roce 2012 vliv kromě zvýšení snížené sazby DPH také zvýšení spotřební daně u tabáku, deregulace nájemného, ceny energií, vodné a stočné a další.

¹⁵ Dále viz Návrh. In: *Návrh novely zákona o rozpočtovém určení daní* [online]. 2011 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novela_zakon-243-2000-zakon-o-rozpocetovem-urceni-dani_201110.pdf

Změna DPH bude nejvíce pocítěna v oblasti stavebnictví. Ceny staveb se pohybují v řádech milionů nebo miliard Kč. Jedná se tedy o vysoké částky, z toho důvodu zvýšení DPH může zdražit konkrétní stavbu o desítky či stovky tisíc Kč. Je možné předpokládat, že ekonomická aktivita ve stavebnictví poklesne z důvodu snížené poptávky po novostavbách.

V ČR i v souvislosti se zvyšováním snížené sazby DPH došlo v lednu 2012 k nárůstu inflace. V prosinci roku 2011 dosahovala míra inflace 1,9 %, v lednu roku 2012 byla inflace na výši 2,1 %. [43]

Obrázek 16 znázorňuje vývoj míry inflace ke konci vybraných let, tj. vždy k 31. 12., v ČR a v Eurozóně.

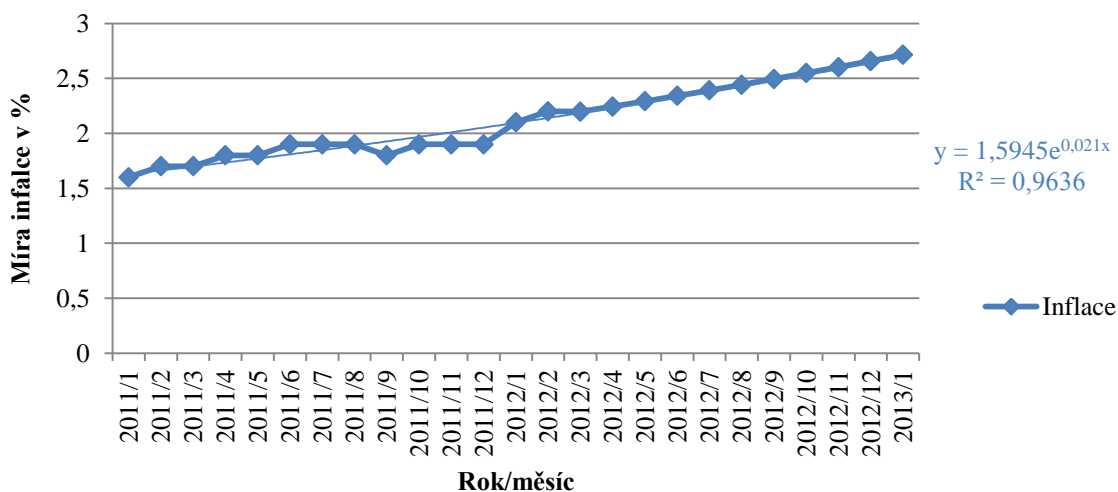


Obrázek 16 – Vývoj míry inflace v ČR a v Eurozóně

Zdroj: zpracováno podle [30]

Dopad zvýšené sazby DPH závisí také na tom, jak prodejci nebo poskytovatelé služeb přenesou tuto změnu do konečných cen pro zákazníky. Dopad je možné monitorovat na obdobné situaci z roku 2008. Od 1. 1. 2008 došlo ke zvýšení snížené sazby DPH, a to o 4 % na konečných 9 %. Míra inflace v prosinci roku 2007 byla na úrovni 2,8 %. Inflace pro rok 2008 odstartovala mírou inflace 3,4 % v měsíci lednu. Po 11 měsících roku 2008 inflace rostla a jak ukazuje grafické znázornění, dosáhla nejvyšších hodnot za období let 2002 – 2011. V prosinci roku 2008 byl zaznamenán pokles o 0,2 % oproti předchozímu měsíci. Lze očekávat stejný dopad i v případě zvyšování snížené sazby DPH na 14 %. Prvním příznakem je inflace z ledna roku 2012. Od roku 2009 je možné z grafu sledovat nárůst inflace jak v ČR, tak i v Eurozóně. [43]

Obrázek 17 znázorňuje vývoj inflace v ČR od ledna 2011 do března 2012. Pro výpočet hodnot od dubna 2012 do ledna 2013 byla využita regresní analýza. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce vybrána funkce exponenciální, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9636, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 1,5945e^{0,021x}$ byla stanovena předpokládaná hodnota inflace pro leden 2013 ve výši 2,7 %.



Obrázek 17 – Vývoj inflace v ČR pro rok 2012

Zdroj: zpracováno podle [43]

Na základě regresní analýzy je možné předpokládat, že inflace bude v roce 2012 i nadále růst. Tento předpoklad potvrzuje i makroekonomická prognóza ČNB. Je tedy skutečně pravděpodobné, že hlavním zdrojem zvýšení inflace ve čtvrtém čtvrtletí 2011 bylo částečné promítnutí vlivu zvýšení snížené sazby DPH do cen potravin ještě před počátkem platnosti této změny (od 1. 1. 2012) a rostoucí ceny zemního plynu, které se promítly do regulovaných cen. Na vyšší inflaci působilo rovněž oslabení měnového kurzu, naopak domácí makroekonomické faktory cenový vývoj tlumily. [29]

Je třeba zdůraznit, že predikce měsíčních hodnot inflace do ledna 2013 na základě regresní analýzy nebere v úvahu i další vlivy, které vývoj inflace ovlivňují.

3.8 Modelová situace spotřebitele

Tato kapitola je zaměřena na rodinu a její domácí rozpočet, který bezpochyby zasáhly změny se zvýšením spodní sazby DPH od 1. 1. 2012.

Výpočet, o kolik se prodraží nákup vybraných statků a služeb danému spotřebiteli, je proveden pro dvě dospělé osoby vychovávající jednoroční dítě. Spotřeba statků a služeb je odhadnuta na základě dostupných hodnot. Předpokládá se, že rodina žije v bytě v Pardubicích, spotřebovává běžné statky a služby a také využívá služby městské hromadné dopravy. Vzhledem k vychovávanému jednoročnímu dítěti zvolí tato rodina strávení dovolené v ČR v podobě víkendového pobytu. Obě dospělé osoby se zúčastňují společenských programů, chodí do divadla či do kina. Finanční rozdíly se vztahují vždy k původní 10% sazbě daně. Pro zjednodušení je vždy cena zachována, mění se tedy pouze výše DPH. Situace je modelová, spotřeba jednotlivých statků a služeb je individuální.

V tabulce 14 jsou zahrnuty výsledky modelového příkladu rodiny, tj. zvýšené výdaje na jednotlivé statky a služby při zvýšení DPH.

Tabulka 14 – Změny ve výdajích v domácnosti při změnách sazeb DPH

Nakupované statky a služby	Cena při sazbě 10 %	Cena při sazbě 14 %	Cena při sazbě 20 %	Rozdíl 14 %	Rozdíl 20 %
Potraviny a nealkoholické nápoje	5 000,00 Kč	5 130,00 Kč	5 400,00 Kč	130,00 Kč	400,00 Kč
Vodné a stočné	580,27 Kč	601,37 Kč	633,02 Kč	21,10 Kč	52,75 Kč
Teplo	1 208,06 Kč	1 251,99 Kč	1 317,88 Kč	43,93 Kč	109,82 Kč
Hromadná doprava	900,00 Kč	923,40 Kč	972,00 Kč	23,40 Kč	72,00 Kč
Knihy	500,00 Kč	513,00 Kč	540,00 Kč	13,00 Kč	40,00 Kč
Ubytovací služby	3 600,00 Kč	3 693,60 Kč	3 888,00 Kč	93,60 Kč	288,00 Kč
Vstupné na kulturní akce	600,00 Kč	615,60 Kč	648,00 Kč	15,60 Kč	48,00 Kč
Léky a zdravotnické pomůcky	400,00 Kč	410,40 Kč	432,00 Kč	10,40 Kč	32,00 Kč
Dětské pleny	1 275,00 Kč	1 308,15 Kč	1 377,00 Kč	33,15 Kč	102,00 Kč
Celkem za tyto statky a služby	14 063,33 Kč	14 447,51 Kč	15 207,90 Kč	384,18 Kč	1 144,57 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Je nutné zdůraznit, že cena potravin a nealkoholických nápojů je odhadnuta. Předpokládá se, že rodina utratí při 10% sazbě daně 5 000 Kč. Při sazbě 14 % si rodina připlatí na těchto statcích o 130 Kč navíc a při sazbě 20 % si rodina připlatí dokonce o 400 Kč navíc.

Další položkou je vodné a stočné. Průměrná denní hodnota spotřeby pitné vody na osobu při různých činnostech v pražských domácnostech v roce 2010 byla 104 litrů. [68] Z tohoto statistického údaje bylo vycházeno pro stanovení průměrných měsíčních nákladů této rodiny

na vodné a stočné. Dva dospelí lidé spotřebují za 1 měsíc¹⁶ 6 240 litrů vody. Spotřeba vody u dítěte se předpokládá na 1 560 litrů měsíčně¹⁷. Celkem rodina spotřebuje 7 800 litrů vody, což je 7,8 m³ vody měsíčně. Cena vodného bez DPH činí 30,44 Kč/m³ a cena stočného činí 37,19 Kč/m³ bez DPH. [6] Obě ceny jsou platné od 1. 1. 2012. Pokud zůstane cena za vodné a stočné stejná a budeme uvažovat pouze změnu sazby DPH, tak při zvýšení z 10 % na 14 % rodina zaplatí o 21 Kč více a v případě zvýšení sazby z 10 % na 20 % zaplatí rodina o téměř 53 Kč více.

Rodina v bytě se spotřebou tepla 3,33 GJ/měsíc [9] a při ceně tepla na vstupu do objektu platných pro rok 2012 v částce 329,80 Kč/GJ bez DPH [76] zaplatí při 10% sazbě DPH 1 208,06 Kč. Při zachování této ceny dojde při zvýšení sazby DPH na 14 % ke zdražení tepla o 43,93 Kč a při změně sazby DPH na 20 % dojde ke zdražení o 109,82 Kč.

Předpokládáme, že manželé využívají služeb MHD. Pokud si každý z manželů zakoupí měsíční jízdenku při ceně 450 Kč včetně 10% DPH, zaplatí dohromady na této službě 900 Kč měsíčně. Oproti tomu by si v případě zvýšení DPH na 20 % rodina připlatila o 72 Kč měsíčně navíc. [8]

Pokud rodina nakoupí měsíčně knihy v hodnotě 500 Kč při sazbě 10 %, v případě zvýšení DPH na 20 % si rodina připlatí na knihách o 40 Kč navíc.

Rozhodne-li se rodina strávit prodloužený víkend u Máchova jezera v měsících červenec nebo srpen, tj. 3 noci, při sazbě 10 % zaplatí za apartmán na noc 1 200 Kč. [7]

Částky vstupného na kulturní akce a ceny léků a zdravotnických pomůcek jsou odhadnuty.

Do rozpočtu rodiny je třeba zařadit vzhledem ke stáří dítěte také dětské pleny. Dítě spotřebuje asi 7 plen denně. Na měsíc je tedy třeba mít necelá 3 balení po 78 kusech. Za jedno balení PAMPERS Premium Care Newborn 2 – 5 kg zaplatí maminka dítěte 425 Kč. [56] Při předpokladu, že tato cena v sobě zahrnuje 10% sazbou DPH, tak při jejím zvýšení na 20 % rodina zaplatí na plenách o 102 Kč více.

Závěrem tohoto modelového příkladu je, že v případě aktuální situace, tedy aktuálně platné sazby DPH 14 %, si rodina v tomto případě měsíčně připlatí o necelých 400 Kč navíc na rozdíl od původní varianty s 10% sazbou DPH. Pokud by ale došlo ke sjednocení sazeb DPH a výše uvedené statky a služby by podlely 20% sazbě daně, došlo by ke zvýšení výdajů

¹⁶ Předpokládá se, že 1 měsíc má 30 dní.

¹⁷ Spotřeba vody u dítěte je odhadnuta na polovinu spotřeby vody dospělého člověka za stejné období.

domácího rozpočtu této rodiny, oproti zdanění 10% sazbou daně, o více než 1 100 Kč měsíčně.

Největší problém se zvýšením spodní sazby DPH je u potravin. Zde se zdražení dotkne největšího okruhu lidí. Druhý největší problém bude spočívat u léků a lékařských pomůcek a dalším významným problémem budou dětské plenky či kojenecká strava aj. U ostatních věcí je možné se vyšším cenám vyhnout.

3.9 Hodnocení situace

Daně jsou důležitým nástrojem fiskální politiky, a proto hrají v případě plnění státního rozpočtu významnou roli. Stát potřebuje získávat finanční prostředky, aby mohl vyplácet sociální dávky, aby zabezpečil veřejné statky a služby atd. Každým rokem vzniká rozpočtový deficit, a to tak, že ve SR výdaje převyšují příjmy. Pokud se sečtou veškeré rozpočtové deficity, získá se státní, resp. veřejný dluh.

Státní dluh je možné definovat několika odlišnými způsoby. V různých případech se státní dluh označuje jako dluh veřejný nebo též jako státní zadlužení. Je to z důvodu, že vlády států se mění, ale stát a státní dluh zůstává. Dluhové břemeno nese v konečném důsledku veřejnost, nikoliv však stát. Za nejsprávnější pojem je podle tohoto vymezení dluh veřejný. [1]

Veřejný dluh je souhrn pohledávek ostatních ekonomických subjektů vůči státu, jednotlivým stupňům územní samosprávy, veřejným fondům a ostatním institucím ve veřejném sektoru, a to jak vnitřních subjektů (jde o vnitřní dluh), tak zahraničních subjektů (jde o zahraniční neboli vnější dluh). [59]

ČR potřebuje snižovat výši státního dluhu. V roce 2010 dosáhl HDP výše 3 775,24 mld. Kč. [84] Výše celkového státního dluhu činila v tomto roce 1 344,1 mld. Kč. [69] Z tohoto je zřejmé, že poměr státního dluhu k HDP činí 35,6 %. Je třeba dbát na to, aby státní dluh nerostl tak rychlým tempem jako doposud, a stejně tak je třeba dbát na vyrovnanost veřejných financí.

Stát potřebuje ušetřit nebo navýšit příjmy ve SR, aby dokázal rychleji snižovat schodek státního rozpočtu. Vláda ČR přistupuje tedy k jednáním o návrhách úspor, které mají zlepšit schodek rozpočtu. Návrhů na úspory je několik. Snaha ušetřit finance státní pokladně se nevyhne ani zvyšování DPH. Vláda ČR jedná o několika variantách. Jednou z nich je sjednocení obou sazeb DPH až na 20 %, přičemž výjimka by se měla vztahovat na léky, knihy a noviny, které by měly být i nadále zdaněny 14% sazbou. Jedná se ale pouze o jednu

z mnoha variant, které vláda ČR projednává. Je možné předpokládat, že budou předloženy i další návrhy na zlepšení schodku státního rozpočtu.

Lze předpokládat, že celková inflace poroste v letošním roce zejména v důsledku zvýšení DPH. Část dopadu zvýšení DPH z 10 % na 14 % byla s předstihem promítnuta do cen potravin již v závěru roku 2011. V letošním roce se také očekává stagnace ekonomické aktivity na úrovni předchozího roku, tedy nulový růst HDP. Dopad na trh práce bude takový, že dočasně poklesne zaměstnanost. S předpokládaným vývojem ekonomické aktivity a zaměstnanosti souvisí zpomalení růstu průměrné mzdy v podnikatelské sféře v letošním roce.

Při sjednocení sazeb DPH na 17,5 %, případně více, se projeví opětovná vlna zdražování statků a služeb, které podléhají snížené sazbě daně. Navrhované postupné sjednocování sazeb nevede ke zvýšení daňového břemene, ale naopak ho krátkodobě koncentruje. Statky a služby, které jsou v tuto chvíli zdaněny základní sazbou DPH ve výši 20 %, zlevní. Lze předpokládat, že růst daňových sazeb se do vyšších cen promítne okamžitě, naopak pokles daňových sazeb se promítne do nižších cen až se zpožděním.

Dopad zvyšování daní na životní úroveň je vyjádřen změnou reálného příjmu spotřebitele, tzn. rozdílem mezi rostoucími náklady na pořízení spotřebního koše a růstem příjmů. Českých seniorů by se takovéto daňové změny měly dotknout pouze krátkodobě, neboť by měla následovat povinná valorizace důchodů. Valorizace by měla téměř úplně kompenzovat růst životních nákladů. Ale otázka valorizace důchodů je v tuto chvíli jedním z návrhů vlády ČR na úspory. Může nastat situace, že důchody budou po určitou dobu zmrazeny nebo se změni pravidla pro zvyšování důchodů. V tomto případě by tedy nastal problém s vyrovnáváním rostoucích životních nákladů u českých seniorů.

V případě nepřestávajícího zvyšování zdaňování spotřeby lze předpokládat změny spotřebních košů většiny domácností. Spotřebitelé začnou šetřit i na základních potravinách a začnou kupovat levnější potraviny, které jsou méně kvalitní, přestanou nakupovat kvalitní domácí výrobky a uchýlí se k nakupování levného dováženého zboží.

V případě podnikajících subjektů, kteří nyní využívají sníženou sazbu DPH, bude mít na ně změna daňové sazby velký dopad. Je otázka, zda obchodníci zdraží své zboží anebo nezdraží, neboť je možné, že nastane situace, že vysoká konkurence na trhu obchodníkům nedovolí zdražit, a v tom případě přijdou o zisk. Naopak zlepšení pocítí ti, kteří obchodují s produkty, které spadají do základní sazby DPH. U těchto věcí se předpokládá mírné zlevnění, a tedy obchodníci by měli vydělat více.

Dopad sjednocení sazeb DPH na běžné obyvatele a podnikatelské subjekty je zřejmý, stejně tak i dopad na SR. Cílem je vybrat více finančních prostředků na daních. V případě, že by došlo ke sjednocení obou sazeb DPH na úrovni 19 % od poloviny letošního roku, by to pro státní pokladnu letos znamenalo nárůst na daních o 25 mld. Kč navíc za předpokladu, že by spotřebitelé nakupovali a spotřebovávali se stejnou dynamikou. [41] V tuto chvíli se ale jedná o možné varianty řešení situace. Jakým způsobem bude rozhodnuto a co bude uzákoněno, je v rukou naší politické reprezentace.

Na závěr je vhodné připomenout, že bychom neměli zapomínat na zlepšování stavu veřejných financí a tím dopomáhat ke snižování státního dluhu. Je ale třeba dávat pozor na zvyšování daňového břemene. V případě, že by bylo daňové zatížení natolik vysoké, že by bylo pro občany státu nepřiměřené, začali by měnit své návyky a své chování. V případě nepřímého zdanění by se změnil spotřební koš spotřebitelů. Ti by měnili své nákupní návyky, uchýlovali by se k levnějšímu a méně kvalitnímu zboží. Daňová politika v tomto směru je účinná do té doby, dokud se nezačne snižovat daňová základna, tj. dokud lidé nezačnou podstatným způsobem měnit spotřební chování. Je pravděpodobné, že chování spotřebitelů se s dalším zvyšováním DPH bude měnit. Může tedy dojít ke snížení daňové základny a zvýšení sazby daně tak nezvýší daňové příjmy zcela podle očekávání. Daňová politika ČR je v tomto směru zatím účinná. Je zřejmé, že sjednocení sazby DPH přinese pro SR finance navíc. O kolik finančních prostředků přinese zvýšení nebo sjednocení DPH státní pokladně vypoví až inkaso daní za příslušné období. Tato otázka také záleží na variantě, která bude zvolena, tedy sazbě, která bude uzákoněna, a také na dni účinnosti změny sazby.

4 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Kapitola čtvrtá se bude věnovat DPPO. Tato daň není jako taková hlavním zdrojem příjmů do státního rozpočtu, ale jedná se o poněkud kontroverzní daň. Podstatné na DPPO je to, že záporně působí na zvyšování ceny konečné produkce a její výnosnost je menší vzhledem k osobním důchodovým daním. V rámci vývoje integrace v EU nastaly obavy o přemísťování zisků do zemí s nižším zdaněním. Země se mezi sebou stávaly daňovými konkurenty. Tato kapitola se zaměří na vývoj sazeb této daně jak v ČR, tak i v EU, dále se bude věnovat vývoji inkasa daní, daňových subjektů a daňových příjmů. V závěru kapitoly bude zhodnocen současný stav a navrženy možnosti ke zlepšení.

4.1 Základní informace

DPPO, také nazývaná daň ze zisku společností nebo korporátní daň, je jedna z nejmladších daní. První skutečně výnosové daně uložené přímo na účetní zisk umožnilo až zavedení řádného účetnictví, které se rozvíjelo v souvislosti s manufakturní a tovární výrobou. V našich zemích byla daň ze zisků společností zavedena v roce 1898 v souvislosti s Böhmbawerkovou reformou a nazývala se „daň z podniků veřejně účtujících“. Dnes tato daň existuje ve všech vyspělých zemích. Daň ze zisku korporací je velice kontroverzní. Podnikatelé upozorňují na negativní působení daně v tom směru, že zdražuje výrobu, a tak zvyšuje ceny. Ekonomické argumenty proti této dani jsou velmi silné, avšak daň má i některé dobré vlastnosti, o které se mohou opírat její zastánci. [31]

Tato daň s sebou přináší jisté výhody i nevýhody. Zjevnou nevýhodou je, že korporace přesouvají daň na jiné subjekty. Tyto daně nedopadají na vlastníky, ale jsou přesouvány dopředu (do cen) nebo dozadu (na zaměstnance). Další nevýhodou je problém definování základu daně. Obtížnost spočívá v definici, co má být zdaněno a jak je možné tuto veličinu zákonným způsobem upravit. Dále nastává problém dvojího zdanění.¹⁸ Mezi jisté výhody lze zařadit to, že tato daň kompenzuje omezenost ručení PO za své závazky. PO ručí pouze do výše svého upsaného jmění. Na rozdíl od tohoto ručí FO celým svým majetkem. Další výhodou je, že společnost platí za využívání veřejných služeb. I PO využívají veřejné služby a infrastrukturu. Někteří ekonomové tvrdí, že daň ze zisků je platbou právě za tyto služby. [31]

DPPO je druhou ze základních příjmových daní, která zdaňuje příjmy subjektů založených za účelem podnikání, vztahuje se i na ostatní subjekty jako různé nadace a občanská sdružení.

¹⁸ Tato problematika byla vysvětlena v kapitole 2.5.2.

4.2 Vymezení daně z příjmů právnických osob dle zákona¹⁹

DPPO je stanovena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníky DPPO jsou osoby, které nejsou FO, a i organizační složky státu podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 492/2000 Sb., a podílové fondy. [88]

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Zákon též uvádí, co nemůže být za předmět daně považováno. [88]

Základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený zákonem.²⁰ [88]

Sazba daně činí 19 %. Tato sazba daně se vztahuje na základ daně snížený o položky odčitatelné od základu daně a o položky uvedené v § 20 odst. 7 a 8, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Jako položky odčitatelné od základu daně lze uplatňovat odečet daňové ztráty nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena a odečet ve výši 100 % výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje. [88]

Zákon dále uvádí, jaké příjmy jsou osvobozeny od daně, položky snižující základ daně. Přímo DPPO je vymezena ve druhé části tohoto zákona. Zákon dále definuje společná ustanovení, zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, přechodná a závěrečná ustanovení. [88]

4.3 Vývoj daně z příjmů právnických osob v České republice a v Evropské unii

DPPO není hlavní zdrojem příjmů do státního rozpočtu v převážné většině členských států EU. Zvýšení mobility kapitálu, a to zejména v posledních dvou desetiletích, vyvolalo obavy, že příliš vysoké zdanění by mohlo snížit domácí i zahraniční kapitálové investice a podpořit tak přemísťování zisků do zemí s nižším zdaněním. Země se tedy mezi sebou stávaly daňovými konkurenty. Tabulka 15 znázorňuje vývoj sazeb DPPO v zemích EU počínaje rokem 1995. Existují země, které mají několik pásem sazeb DPPO. V tabulce jsou z důvodu přehlednosti zahrnuty pouze ty nejvyšší sazby DPPO.

¹⁹ Více viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ S výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně.

Tabulka 15 – Sazby DPPO v % v roce 1995 a dále v letech 2007 – 2011

Země	1995	2007	2008	2009	2010	2011	Rozdíl mezi lety 1995 - 2011
Belgie	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2
Bulharsko	40,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-30,0
Česká republika	41,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	-22,0
Dánsko	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Estonsko	26,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	-5,0
Finsko	25,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	1,0
Francie	36,7	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	-2,3
Irsko	40,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-27,5
Itálie	52,2	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	-20,8
Kypr	25,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-15,0
Litva	29,0	18,0	15,0	20,0	15,0	15,0	-14,0
Lotyšsko	25,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-10,0
Lucembursko	40,9	29,6	29,6	28,6	28,8	28,8	-12,1
Maďarsko	19,6	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	1,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Německo	56,8	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	-27,0
Nizozemsko	35,0	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	-10,0
Polsko	40,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-21,0
Portugalsko	39,6	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	-10,6
Rakousko	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Rumunsko	38,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-22,0
Řecko	40,0	25,0	25,0	25,0	24,0	20,0	-20,0
Slovenská republika	40,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-21,0
Slovinsko	25,0	23,0	22,0	21,0	20,0	20,0	-5,0
Spojené království	33,0	30,0	30,0	28,0	28,0	27,0	-6,0
Španělsko	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	-5,0
Švédsko	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	-1,7
EU-27	35,3	24,5	23,6	23,5	23,3	23,1	-12,2

Zdroj: zpracováno podle [74]

Tabulka dokládá vývoj daňových sazeb v jednotlivých zemích, které byly zprvu poměrně vysoké, a v převážné většině zemí docházelo s postupem času ke snižování daňového zatížení. Největší snížení sazby u DPPO zaznamenalo Bulharsko, které od roku 1995 do roku 2011 snížilo sazbu daně o 30 %. Ke snižování sazeb DPPO státy s největší pravděpodobností přistupují, aby zabránily odchodu PO ze země, stabilizovaly příjmy SR od PO či aby nalákaly daňové subjekty jiných ekonomik mající sazbu vyšší. Významné snížení sazby DPPO nastalo také v Irsku, kde došlo v tomto časovém horizontu ke snížení o 27,5 %. Naopak Finsko a Maďarsko v tomto časovém horizontu zvýšily sazbu DPPO o 1 %. Zcela neutrální postavení

Ize připisovat Maltě, která od roku 1995 nezměnila sazbu DPPO a má ji nastavenou po tento celý stanovený časový horizont na hodnotě 35 %.

V roce 2011 mělo Bulharsko a Kypr nejnižší sazbu DPPO v EU, a to ve výši 10 %. Kypr v tomto případě získává již druhé prvenství, uplatňuje taktéž nejnižší sazbu DPH v zemích EU. Naopak nejvyšší sazba DPPO je uplatňována na Maltě, a to ve výši 35 %, následována Francií se sazbou 34,4 %.

Tabulka 16 znázorňuje, jak se vyvíjely sazby DPPO v ČR v letech 1995 – 2012.

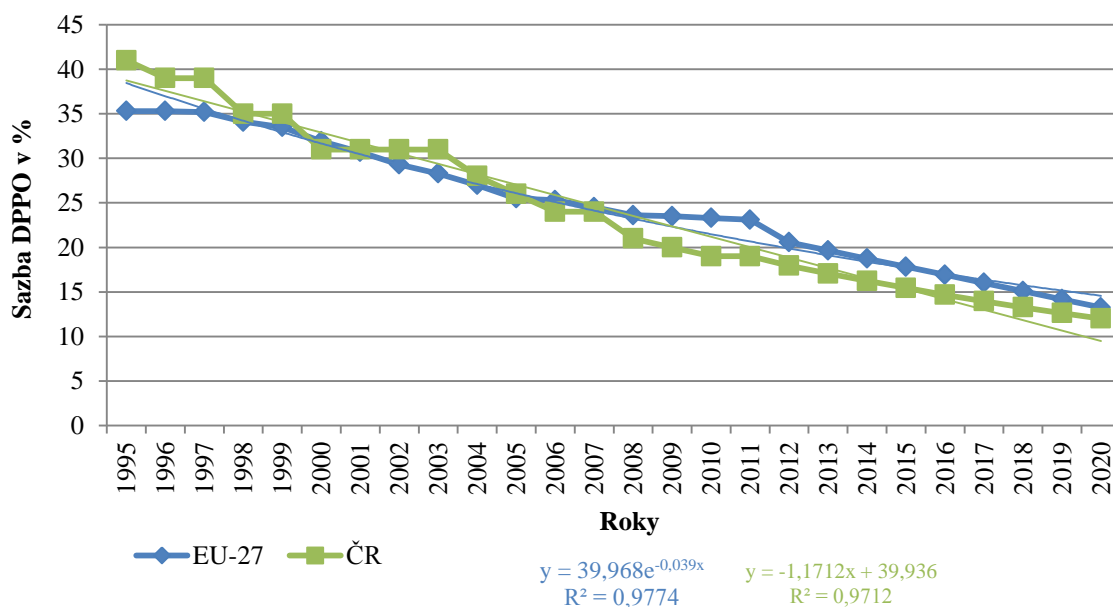
Tabulka 16 – Vývoj sazby DPPO v ČR v letech 1995 – 2012

Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Sazba	41 %	39 %	39 %	35 %	35 %	31 %	31 %	31 %	31 %
Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Sazba	28 %	26 %	24 %	24 %	21 %	20 %	19 %	19 %	19 %

Zdroj: [74]

Sazba DPPO se od roku 1995 v ČR snižovala. Sazba 31 % byla uplatňována nejdéle, a to celkem po 4 roky. Nejvýraznější snížení sazby DPPO bylo zaznamenáno v roce 1998, kdy se sazba snížila o 4 % na hodnotu 35 %. Snížení o 4 % je zřejmé i v roce 2000 na konečných 31 %. Aktuálně platná sazba u DPPO je 19 %.

Obrázek 18 znázorňuje vývoj průměrné sazby DPPO v EU-27 a vývoj sazby DPPO v ČR.



Obrázek 18 – Vývoj sazeb DPPO v EU-27 a v ČR

Zdroj: zpracováno podle [74]

Pro výpočet hodnot v letech 2012 – 2020 byla využita regresní analýza. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce pro EU-27 vybrána funkce exponenciální, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9774, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 39,968e^{-0,039x}$ byly stanoveny předpokládané hodnoty sazeb DPPO pro rok 2012 ve výši 20,56 %, pro rok 2013 ve výši 19,65 %, pro rok 2014 ve výši 18,74 %, pro rok 2015 ve výši 17,82 %, pro rok 2016 ve výši 16,91 %, pro rok 2017 ve výši 15,99 %, pro rok 2018 ve výši 15,08 %, pro rok 2019 ve výši 14,17 % a pro rok 2020 ve výši 13,25 %.

Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce pro ČR vybrána funkce lineární, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9712, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = -1,1712x + 39,936$ byly stanoveny předpokládané hodnoty sazeb DPPO pro rok 2012 ve výši 17,94 %, pro rok 2013 ve výši 17,07 %, pro rok 2014 ve výši 16,23 %, pro rok 2015 ve výši 15,44 %, pro rok 2016 ve výši 14,68 %, pro rok 2017 ve výši 13,96 %, pro rok 2018 ve výši 13,28 %, pro rok 2019 ve výši 12,63 % a pro rok 2020 ve výši 12,01 %.

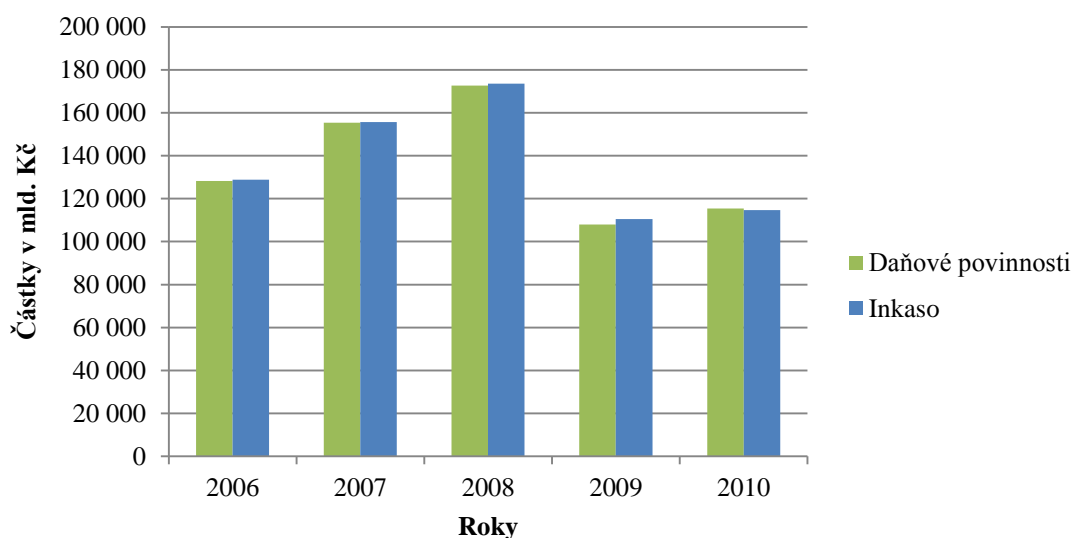
Výše uvedený obrázek dokládá, že průměrná sazba DPPO v EU-27 má od roku 1995 klesající tendenci. Do roku 2011 se snížila o více než 12 %. Obdobně i sazba DPPO v ČR od roku 1995 klesá. V roce 2011 bylo její snížení v celkové výši více než 20 %. Podle regresní analýzy lze předpokládat, že sazby budou jak v EU-27, tak i v ČR i nadále klesat. Je to i z toho důvodu, že státy přecházejí v rámci daňového mixu od přímého zdanění k zdanění nepřímému.

4.4 Inkaso daní

Co se týká inkasa daní, dosáhla v roce 2008 celková výše 173,59 mld. Kč, což představovalo nejvyšší hodnotu u DPPO od roku 1993, kdy česká daňová soustava vznikla. Vývoj daňového inkasa v ČR od roku 2006 přibližuje Obrázek 19, který též dokládá uvedené skutečnosti.

Nárůst inkasa DPPO v roce 2008 nejvýrazněji ovlivnilo doznívání příznivého vývoje české ekonomiky v předchozích letech 2006 a 2007. V závěru roku 2008 již začala inkaso ovlivňovat nastupující celosvětová hospodářská krize. V roce 2009 poklesla částka vybraná finančními úřady na DPPO na 110,543 mld. Kč, a tím skončil tříletý meziroční růst inkasa na této dani. DPPO je vysoce daňově flexibilní vzhledem k vývoji ekonomiky. Právě v tomto roce v důsledku finanční krize a poklesu výkonnosti národního hospodářství došlo ke snížení

daňových příjmů u PO. V roce 2010 se oproti předcházejícímu roku částka vybraná na DPPO celorepublikově mírně zvýšila.



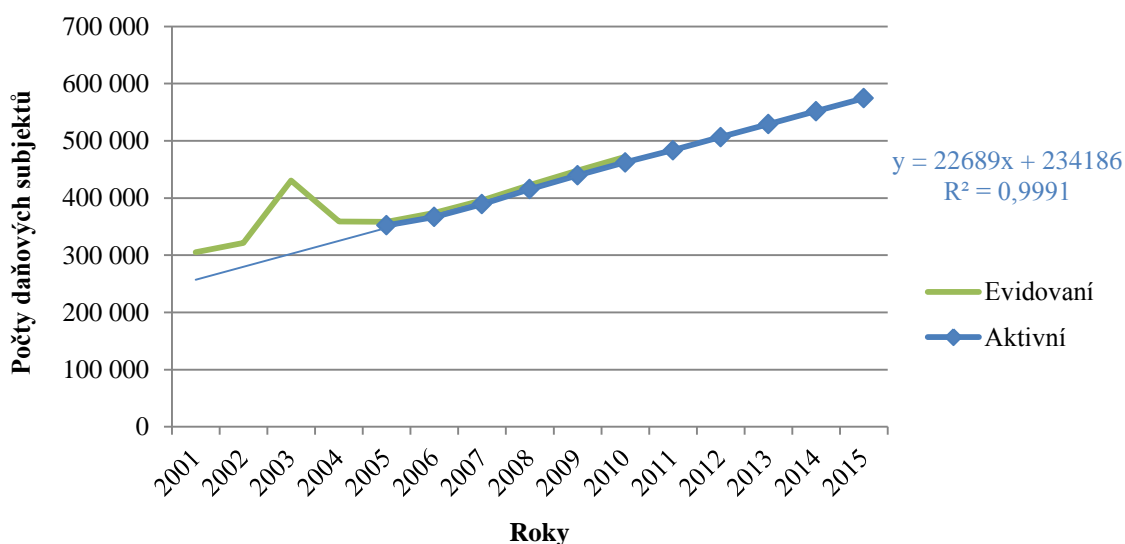
Obrázek 19 – Vývoj inkasa a daňové povinnosti v letech 2006 – 2010

Zdroj: zpracováno podle [21][23][24][25][26]

I v případě DPPO platí, že od roku 2005 jsou sledovány daňové subjekty podle toho, zda jsou pouze evidované, či skutečně aktivní. Obrázek 20 znázorňuje vývoj daňových subjektů hlásících se k DPPO od roku 2001 až po současnost.

Významný nárůst evidovaných daňových subjektů u DPPO byl zaznamenán v roce 2003. Od tohoto roku se počet daňových subjektů pozvolna zvyšuje. Je zřejmé, že i aktivní daňové subjekty se od roku 2005 postupně zvyšují. Rozdíl mezi evidovanými a aktivními subjekty je malý. Za sledovanou dobu tento rozdíl činil maximálně necelých 10 000 subjektů, a to konkrétně v roce 2010.

Pro výpočet hodnot v letech 2011 – 2015 byla využita regresní analýza. Na základě výpočtu hodnoty spolehlivosti R byla jako nejvhodnější trendová funkce pro ČR vybrána funkce lineární, jejíž hodnota spolehlivosti R byla určena hodnotou 0,9991, a tím se nejvíce přiblížila k hodnotě 1 ze všech možných trendových funkcí. Pomocí rovnice funkce v podobě $y = 22689x + 234186$ byly stanoveny předpokládané hodnoty počtu daňových subjektů aktivních pro rok 2011 ve výši 483 769 subjektů, pro rok 2012 ve výši 506 458 subjektů, pro rok 2013 ve výši 529 148 subjektů, pro rok 2014 ve výši 551 837 subjektů a pro rok 2015 ve výši 574 526 subjektů.



Obrázek 20 – Vývoj daňových subjektů u DPPO

Zdroj: zpracováno podle [16][17][18][19][20][21][23][24][25][26]

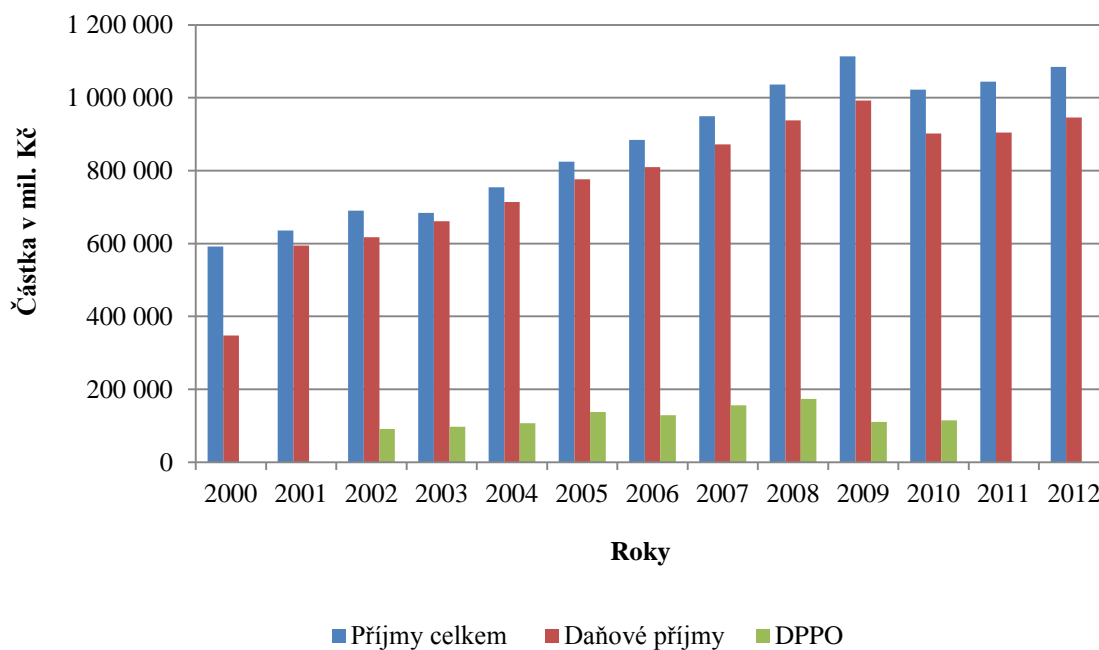
Regresní analýza naznačuje, že i nadále bude pokračovat trend růstu aktivních daňových subjektů. S růstem daňových subjektů se zvětšuje daňová základna, což pro stát může znamenat vyšší příjmy na straně státního rozpočtu v podobě zvýšených daňových příjmů.

4.5 Daňové příjmy

DPPO je druhou ze základních příjmových daní, která daní příjmy subjektů založených za účelem podnikání. Tato daň se vztahuje i na ostatní subjekty, např. různé nadace a občanská sdružení. Vzhledem k tomu, že se jedná o daň přímou, u kterých je zřejmé, že jsou vysoce daňově flexibilní, výše daňového inkasa závisí na vývoji národního hospodářství.

Obrázek 21 porovnává příjmy celkem a daňové příjmy celkem podle státních rozpočtů, tj. tedy očekávané příjmy, a dále znázorňuje vývoj inkasa DPPO.

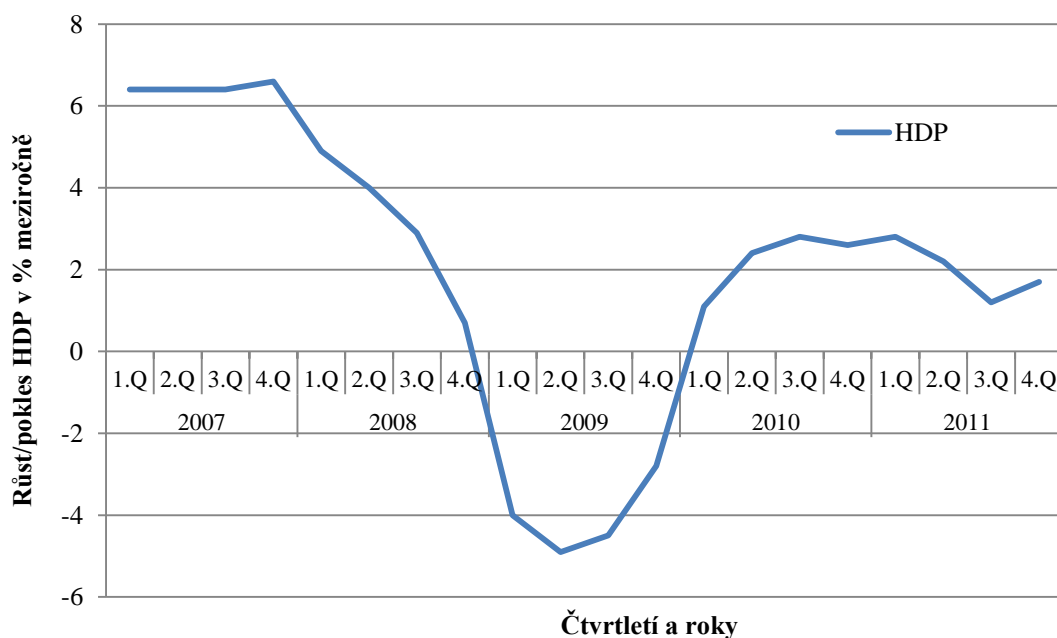
V roce 2009 poklesla vybraná částka na DPPO, což v porovnání s rokem 2008 představuje snížení inkasa o 63,047 mld. Kč. Tento pokles inkasa, jak již bylo zmíněno, způsobily narůstající dopady celosvětové hospodářské krize na českou ekonomiku. V roce 2010 byl opět zaznamenán nárůst inkasa u DPPO. SR ale počítal s tím, že právě v roce 2009 budou příjmy státního rozpočtu nejvyšší od roku 1993, ale nestalo se tak. Skutečné inkaso daní prokázalo, že v roce 2009 byl zaznamenán propad celkových příjmů, a stejně tak i propad příjmů z DPPO, který je zřejmý z grafu. Rok 2010 poté zaznamenal nárůst inkasa daní celkem i DPPO.



Obrázek 21 – Podíl daňových příjmů a DPPO na celkových příjmech SR

Zdroj: zpracováno podle [17][18][19][20][21][23][24][25][26][90][92][93][94][96][98][99][100][102][104][105][106][108]

S vývojem daňových příjmů souvisí i další veličina, a to vývoj HDP. Obrázek 22 znázorňuje vývoj HDP v ČR od roku 2007 až po rok 2011.



Obrázek 22 – Vývoj HDP v ČR v letech 2007 – 2011

Zdroj: [12][28][44][45][46][47][48][49][50][51][52]

Jak naznačuje grafické znázornění, v roce 2009 došlo k poklesu HDP v ČR. Pokles byl již nastíněn v posledním čtvrtletí roku 2008, kdy došlo k poklesu HDP. Snížená výkonnost ekonomiky státu měla významný dopad na daňové příjmy. Inkaso daní v roce 2009 zaznamenalo významný propad. V roce 2010 HDP opět rostlo, což se promítlo i do vybraných daňových příjmů, které v tomto roce převýšily daňové příjmy z roku 2009. Souvislost mezi HDP a výběrem daňových příjmů je tedy zřejmá.

4.6 Mezinárodní výměna informací v oblasti přímých daní

Mezinárodní prioritou v daňové oblasti, a to jak na půdě EU, tak i v rámci OECD, nadále zůstává boj proti škodlivým daňovým praktikám a s ním spojené zefektivňování mezinárodní spolupráce právě v oblasti daní. ČR se aktivně zapojila do uzavírání dohod o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA – Tax Information Exchange Agreement). Součástí strategie Evropské komise v boji proti daňovým únikům je i mezinárodní výměna informací, kterou česká daňová správa využívá stále intenzivněji. V ČR je legislativním rámcem pro tuto činnost zákon o mezinárodní pomoci při správě daní, kterým byla do českého právního řádu implementována směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného. Mezinárodní poskytování informací se opírá o tři formy výměny informací: výměnu informací na dožádání, poskytování informací z vlastního podnětu (spontánní výměnu informací) a automatickou (pravidelnou) výměnu informací. Česká daňová správa plně využívá všechny uvedené formy spojené s výměnou informací na dožádání a z vlastního podnětu. [40]

4.7 Daňová kontrola

Místní šetření upravuje ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Místní šetření provádí pracovníci finančních úřadů, zejména pracovníci kontrolních oddělení. Místní šetření jsou prováděna u daňových subjektů, ale i u jiných osob. Vytýkácí řízení jsou finančními úřady prováděna dle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Zaměřují se na odstranění pochybnosti správce daně o správnosti, úplnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů, které jsou uváděny v daňových přiznáních. V roce 2010 bylo provedeno celkem 28 677 vytýkácích řízení, přičemž 10 706 jich bylo ukončeno s vyčíslením rozdílu mezi původně deklarovanou daňovou povinností, nadměrným odpočtem nebo daňovou ztrátou a tím, co finanční úřady ve vytýkáčím řízení vyměřily. Počet vytýkácích řízení oproti roku 2009 nepatrně poklesl, daňová povinnost naopak v důsledku vytýkácích řízení o přibližně 3 mld. Kč vzrostla. Daňovou kontrolu vymezuje ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů. V roce 2010 provedly finanční úřady 69 820 daňových kontrol. V tomto údaji se za jednu kontrolu považuje kontrola jedné daně za jeden rok. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních doměřeno celkem 8,271 mld. Kč. Celková částka doměřených daní se v roce 2010 oproti roku 2009 zvýšila o 3,644 mld. Kč. Specializovaná daňová kontrola zahrnuje kontrolu daňových subjektů s vysokým obratem, subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech, subjektů, jejichž kontrola je extrémně časově a odborně náročná, a subjektů zapojených do významných řetězců. V průběhu roku 2010 se prováděly kontroly velkých daňových subjektů, ekonomicky a personálně propojených subjektů a subjektů se složitou organizační strukturou. Tato oddělení byla pověřována i kontrolou subjektů s vykazovanou mnohaletou daňovou ztrátou nebo subjektů, u kterých se předpokládalo zapojení do řetězce firem, jež svou činností zakládalo důvodné podezření z rozsáhlých daňových úniků. Kontrola doměřila 342 mil. Kč. [15]

4.8 Hodnocení stávající situace v České republice

Zvyšování daní, i třeba jen dočasně, je možností, jak zvýšit příjmy SR a tedy snížit schodek SR. Je ale třeba mít na paměti dynamiku ekonomické aktivity. Pokud se ekonomická aktivita bude zvyšovat, přispěje postupem času ke zvýšení daňového základu, a tím i ke zvýšení výnosů z vybraných daní. Je tedy nutné najít takovou kombinaci, kdy bude ekonomická aktivita růst a SR bude naplňován daněmi podle očekávání.

V případě neúměrně vysokého zdanění příjmů by s největší pravděpodobností došlo na trhu práce k situaci, kdy by lidé (domácnosti) nebyli ochotni pracovat při nadměrném zdanění jejich příjmů, neboť by se snažili vyhnout zdanění. Celkově by se snižoval daňový základ a stát by formou daní vybíral stále méně finančních prostředků. V takovém případě by klesala ekonomická aktivita a stát by zvyšováním daní získával méně a méně příjmů. Toto platí jak pro FO, tak i pro PO, které podléhají právě DPPO.

Daňová politika je účinná do té doby, dokud v ekonomice existuje dostatek daňových subjektů, a tedy dokud existuje velká daňová základna. Politika je účinná, nemění-li daňové subjekty své zvyklosti a nepřemísťují-li svá bydliště nebo sídla firem do jiných zemí s lepšími podmínkami. Politika přestává být účinná v tom případě, že při zvyšování sazby daně se snižují daňové příjmy. Tehdy je daňové zatížení subjektů v ekonomice neúnosné a jednotlivé subjekty přistupují k variantám, jak ušetřit na daních. Za takovéto situace by reálně hrozilo, že se daňové subjekty budou uchylovat k praktikám daňových úniků a podvodů, anebo přistoupí k tomu, že přemístí svá bydliště a sídla firem.

Důkazem toho, že v případě PO skutečně hrozí zvyšování počtů subjektů, které přesídlí své firmy z ČR, jsou statistiky České kapitálové informační agentury, a.s. K nejatraktivnějším daňovým rájům u tuzemských podnikatelů i nadále patří zejména Nizozemí. Zájem českých firem o přesun jejich sídla do tohoto netypického daňového ráje se v roce 2011 opět zvýšil. Za posledních 6 let se počet firem s vlastníkem z daňového ráje zvýšil ze 7 334 v roce 2006 na 11 752 na konci roku 2011. Počet tuzemských společností, které mají vlastníka z destinace považované za daňový ráj, se zvýšil v roce 2011 o 328 subjektů, oproti roku 2010. [10]

ČR hospodaří od roku 1998 s vyššími výdaji než příjmy. Úroky z dluhu patří mezi neopomenutelné zdroje deficitu. Pokud by stát hospodařil s vyrovnaným rozpočtem, mohl by v tuto chvíli ušetřit peníze svým daňovým poplatníkům. Deficit SR znamená, že rozpočtové příjmy nestačí na pokrytí výdajů. Ovšem pokud existuje státní dluh, vyrovnaný rozpočet toho moc nevyřeší, např. úroky z dluhu bude muset naše ekonomika stále platit. Deficit SR se dá řešit trojím způsobem. Prvním z nich je již zmíněné zvyšování daní, další možností je snížení výdajů a v neposlední řadě je řešením nedělat nic. Nejčastějším způsobem, jak je deficit SR v ČR řešen, je zvyšování daní a zároveň snižování veřejných výdajů. Kdyby byla v ČR uzákoněna vyrovnanost státního rozpočtu, nemuselo by se řešit, jakým způsobem zajistit snižování schodku SR.

Existují ale i jiné způsoby, jak ušetřit státu finanční prostředky, než pouhé zvyšování daní. Problémem naší ekonomiky je, že běžné výdaje hradí snižováním kapitálového majetku. Běžné výdaje mají být ovšem hrazeny z běžných příjmů. Kapitálový majetek státu není bezedný, a proto je třeba s jeho snižováním nakládat opatrně.

V ČR existují objemově významné sociální výdaje, které jednak dělají z naší republiky sociální stát, na jehož udržitelnost do budoucna ČR nemá finanční prostředky, a jednak tyto výdaje nejsou hrazeny z daňových výnosů, ale zadlužují stát. Jinými slovy řečeno, stát dopřává svým obyvatelům něco, na co nemá finanční prostředky, a způsobuje tím zadlužování dalších generací.

Jedním z velkých problémů deficitu SR jsou důchody sirotčí, invalidní, vdovecké, ale především starobní. Důchody tvoří největší položku státního rozpočtu. ČR patří mezi země, jejichž populace rychle stárne, a navíc závislost lidí na státních důchodech je velmi vysoká. Velmi diskutovanou a velice kritizovanou možností, jak alespoň trochu eliminovat tento problém, je postupné prodlužování věku odchodu do důchodu, neboť je třeba zvyšovat okruh plátců. Systém důchodového zabezpečení není při současném nastavení dlouhodobě udržitelný. Je tedy nezbytné najít nové zdroje nebo příjmy na financování penzí

pro budoucí generace. Možné řešení by mohlo spočívat v reformě důchodového systému. Cílem důchodové reformy je vytvořit soustavu s více pilíři, které budou kombinovat solidární pojetí výplaty důchodů s kapitálovými prvky spoření. V tomto případě se rozloží rizika a umožní se lepší zhodnocení spoření na důchod.

Položkou, která také výrazně omezuje vyrovnanost SR, jsou veřejné zakázky. V ČR jsou známé případy předražených veřejných zakázek. Pokud by se veřejné zakázky vypisovaly tak, aby o jejich přidělení rozhodovala pouze kvalita nabídky a nedocházelo by k umělému předražování, tzn., aby veřejné zakázky byly transparentní a nediskriminační, neměla by výše veřejných zakázek tak citelný dopad na schodek SR, resp. v dlouhodobém horizontu na výši státního zadlužení.

Samozřejmě existují i další možnosti, jak by bylo možné schodek státního rozpočtu snižovat. Zde byly uvedeny pouze příklady položek, na které by se měla politická reprezentace zaměřit v případě snižování deficitu SR a nepřiklánět se pouze ke zvyšování zdanění.

Daňová politika v případě DPPO je účinná, protože se postupně zvyšují příjmy z této daně do SR. Mohla by být ale účinnější – podle regresní analýzy by měly sazby DPPO klesat, jak v EU, tak i v ČR. Snížení sazby by mohlo vyvolat snížení zájmů o přesun sídla firem do jiných destinací a posílit rozvoj ekonomické aktivity na území ČR. Regresní funkce vývoje daňových subjektů u DPPO sice naznačuje, že by se počet aktivních daňových subjektů mohl zvyšovat, je třeba pro ně ale připravit dobré podnikatelské zázemí. Vhodně nastavené podmínky pro podnikání mohou znamenat zvýšení počtu podnikatelských subjektů, tzn. vyšší vytvořený HDP. Takovéto zvýšení by mohlo lákat další potenciální investory a zaměstnavatele do regionu, a tak ve výsledku zvýšit příděl daňových výnosů do SR. Daňová politika by se měla v tomto případě ubírat směrem snižování sazby u daní z příjmů, zejména tedy DPPO. Každoročně si několik stovek firem přeneslo sídlo firmy za hranice ČR. Státní pokladna je v takovémto případě ochuzena z výnosů na vybraných daních právě u takovýchto firem.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce byla analýza daňové soustavy České republiky. Práce se zaměřila na analýzu současného stavu daňového systému, a to v podobě rozboru nejvýznamnějších daní, zjištění nedostatků a návrhu řešení. Analýza nejvýznamnějších daní byla zaměřena na daň z přidané hodnoty, jako zástupce daní nepřímých, a dále na daň z příjmů právnických osob, tj. zástupce přímých daní.

Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších zdrojů státního rozpočtu. Pro rok 2012 je platná snížená sazba daně ve výši 14 % a základní sazba daně ve výši 20 %. Zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty přineslo od 1. 1. 2012 jisté změny a problémy. Vlna zdražování dopadá na širokou veřejnost. Na modelovém příkladu „běžné“ domácnosti bylo přiblíženo, že při zvýšení spodní sazby daně z přidané hodnoty z 10 % na 14 % od 1. 1. 2012 zaplatí rodina na běžných statcích a službách o téměř 400 Kč měsíčně navíc. Zjevný dopad při zvýšení spodní sazby daně z přidané hodnoty je i na inflaci. Ekonomové, ale i mezinárodní organizace předpokládají, že inflace pro rok 2012 poroste.

Vláda České republiky v rámci snahy snižovat schodek státního rozpočtu, a tudíž zastavit zadlužování naší ekonomiky, v nejlepším případě snížit státní dluh, přistupuje k jednáním o úsporách. Snaha ušetřit finance státní pokladně se ale nevyhne ani zvyšování daně z přidané hodnoty. V případě nepřestávajícího zvyšování zdanění spotřeby lze předpokládat změny spotřebních košů většiny domácností. Ty by měnily své nákupní návyky, uchylovaly by se k levnějšímu a méně kvalitnímu zboží. Daňová politika je v tomto směru vzhledem k naplňování státního rozpočtu příjmy z této daně účinná do té doby, dokud se nezačne snižovat daňová základna, tj. dokud lidé nezačnou měnit spotřební chování.

Daň z příjmů právnických osob není hlavním zdrojem do státního rozpočtu, ale jedná se o velice diskutovanou a poněkud kontroverzní daň. Od roku 2010 se v České republice uplatňuje sazba této daně ve výši 19 %. V rámci postupující evropské integrace vyvolalo zvyšování mobility kapitálu obavy, že příliš vysoké zdanění by mohlo snížit domácí i zahraniční kapitálové investice a podpořit tak přemísťování zisků do zemí s nižším zdaněním. Jednotlivé země se tak mezi sebou stávají daňovými konkurenty.

Jak již bylo řečeno, zvyšování daní, i jen dočasné, je možností, jak snížit schodek státního rozpočtu, a v dlouhodobém horizontu i státního dluhu. Je ale třeba mít na paměti dynamiku ekonomické aktivity. Pokud se ekonomická aktivita bude zvyšovat, přispěje postupem času ke zvýšení daňového základu, a tím i ke zvýšení výnosů z vybraných daní. Daňová politika je účinná do té doby, dokud v ekonomice existuje dostatek daňových subjektů, a tedy dokud

existuje velká daňová základna. Politika je účinná, nemění-li daňové subjekty své zvyklosti a nepřemísťují-li svá bydliště nebo sídla firem do jiných zemí s lepšími podmínkami. Alternativou k přesídlování firem jsou daňové úniky a podvody. Daňová politika přestává být účinná v tom případě, že při zvyšování sazby daně se snižují daňové příjmy. Daňová politika České republiky je v případě plnění státního rozpočtu daní z příjmů právnických osob účinná. Příjmy z této daně do státního rozpočtu se postupem let zvyšují. Politika by mohla být ale účinnější. Podle sestavené regresní analýzy by měly sazby daně z příjmů právnických osob v České republice v budoucích letech klesat. Snížení sazby by mohlo vyvolat snížení zájmů o přesun sídla firem do jiných destinací a posílit tak rozvoj ekonomické aktivity na území České republiky.

Česká republika již mnoho let hospodaří s vyššími výdaji než příjmy. Úroky z dluhu patří mezi neopomenutelné zdroje deficitu státního rozpočtu. Nejčastějším způsobem, jak je deficit státního rozpočtu v České republice řešen, je zvyšování daní a zároveň snižování veřejných výdajů. Existují ale i jiné způsoby, jak ušetřit státu finanční prostředky, než pouhé zvyšování daní. V ČR existují objemově významné sociální výdaje, které jednak dělají z České republiky sociální stát, na jehož udržitelnost do budoucna Česká republika nemá finanční prostředky, a jednak tyto výdaje nejsou hrazeny z daňových výnosů, ale zadlužují stát. Jedním z velkých problémů deficitu státního rozpočtu jsou důchody sirotčí, invalidní, vdovecké/vdovské, ale především starobní. Důchody tvoří největší položku státního rozpočtu. Česká republika patří mezi země, jejichž populace rychle stárne, a navíc závislost lidí na státních důchodech je velmi vysoká. Velmi diskutovanou a velice kritizovanou možností, jak alespoň trochu eliminovat tento problém, je postupné prodlužování věku odchodu do důchodu, neboť je třeba zvyšovat okruh plátců. Systém důchodového zabezpečení není při současném nastavení dlouhodobě udržitelný. Je tedy nezbytné najít nové zdroje nebo příjmy na financování penzí pro budoucí generace. Možné řešení by mohlo spočívat v reformě důchodového systému. Cílem důchodové reformy je vytvořit soustavu s více pilíři, které budou kombinovat solidární pojetí výplaty důchodů s kapitálovými prvky spoření. V tomto případě se rozloží rizika a umožní se lepší zhodnocení spoření na důchod. Položkou, která také výrazně omezuje vyrovnanost státního rozpočtu, jsou případy předražených veřejných zakázek. Pokud by se veřejné zakázky vypisovaly tak, aby o jejich přidělení rozhodovala pouze kvalita nabídky a nedocházelo by k umělému předražování, tzn., aby veřejné zakázky byly transparentní a nediskriminační, neměla by výše veřejných zakázek tak citelný dopad na schodek státního rozpočtu, resp. v dlouhodobém horizontu na výši státního zadlužení.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] APPLOVÁ, Petra. Predikce vývoje fiskální nerovnováhy ve vybraných zemích. In *Sborník příspěvků z XI. mezinárodní konference IMEA 2011*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. s. 351-356. ISBN 978-80-7372-720-8.
- [2] BALDWIN, Richard; WYPLOSZ, Charles. *Ekonomie evropské integrace*. Praha: Grada Publishing, a. s., 2008, 480 s. ISBN 978-80-247-1807-1.
- [3] BONĚK, Václav, et al. *Lexikon: daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [4] BRČÁK, Josef; SEKERKA, Bohuslav. *Mikroekonomie*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, 261 s. ISBN 978-80-7380-280-6.
- [5] BREJCHA, Petr. *DPH v Evropském společenství. Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES: Komentář k VI. direktivě. Judikatura Evropského soudního dvora. Příklady intrakomunitárních transakcí. Směrnice ES*. Century CZ, 2004, 518 s.
- [6] Cena vody. *Vodovody a kanalizace Pardubice, a. s.* [online]. 2012 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <http://www.vakpce.cz/cena.htm>
- [7] Ceník služeb penzionu Mlýn na rok 2012. *Penzion Mlýn Máchovo jezero* [online]. 2012 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <http://www.penzionmlyn-machovojezero.cz/cenik-ubytovani>
- [8] Ceny jízdného a služeb. *Dopravní podnik města Pardubic a. s.* [online]. © 2009 [cit. 2012-03-07]. Dostupné z: <http://www.dpmp.cz/ceny-jizdneho-a-sluzeb/>
- [9] Ceny tepla: Za GJ tepla zaplatíme v průměru 530 Kč. *Ceny energie* [online]. © 2010 - 2011 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <http://www.cenyenergie.cz/ceny-tepla-2011-za-gj-tepla-zaplatime-v-prumeru-530kc.aspx>
- [10] CIHELKOVÁ, Eva; JAKŠ, Jaroslav. *Evropská integrace - Evropská unie*. Praha: Oeconomica, 2004, 377 s. ISBN 80-245-0854-0.
- [11] ČEKIA: Kypr se stává favoritem mezi daňovými ráji. *ČEKIA* [online]. © 2001 - 2011 [cit. 2012-03-14]. Dostupné z:

<http://www.cekia.cz/cz/tiskove-zpravy/332-ekia-kypr-se-stava-favoritem-mezi-daovymi-raji>

- [12] Česká republika v EU. *Evropská komise: Zastoupení Evropské komise v ČR* [online]. 2010 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/ceskarepublika/cr_eu/index_cs.htm
- [13] Čtvrtletní národní účty. *Český statistický úřad* [online]. 2009 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp031109.xls>
- [14] Daně v kontextu hospodářské politiky. In: *Reforma daňového systému 2010: Teze pro veřejnou diskusi* [online]. 2008 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/RDS_2010_-_I_Uvod_03042008_doc.doc
- [15] Daňová kontrola. In: *Výroční zpráva české daňové správy 2010* [online]. 2011 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2010.pdf
- [16] Daňové povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2001* [online]. 2002 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_2001.pdf
- [17] Daňové povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2002* [online]. 2003 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/MFCR_VZ_2002.pdf
- [18] Daňové povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2003* [online]. 2004 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/VZ_MF2003.pdf
- [19] Daňové povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2004* [online]. 2005 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/VZ2004_web.pdf
- [20] Daňové povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2005* [online]. 2006 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/VZ_komplet_dvojstrany.pdf
- [21] Daňové povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2006* [online]. 2007 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_2006.pdf

- [22] Daňové ráje jsou i v Evropě. In: *Daňový portál profesionálů a daňových poradců* [online]. 10. 3. 2010 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z:
http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9154v11973-danove-raje-jsou-i-v-evrope/?search_query=da%C5%88ov%C3%BD%20r%C3%A1j&search_results_page=
- [23] Daňové subjekty a povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2007* [online]. 2008 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/CDS_VZ2007.pdf
- [24] Daňové subjekty a povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2008* [online]. 2009 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2008.pdf
- [25] Daňové subjekty a povinnosti. In: *Výroční zpráva České daňové správy 2009* [online]. 2010 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf
- [26] Daňové subjekty a povinnosti. In: *Výroční zpráva české daňové správy 2010* [online]. 2011 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2010.pdf
- [27] HAMERNÍKOVÁ, Bojka, et al. *Veřejné finance*. 2. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007, 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0.
- [28] Hrubý domácí produkt. *Český statistický úřad* [online]. 2008 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp030708.doc>
- [29] Inflace. In: *Zpráva o inflaci I/2012* [online]. 2012 [cit. 2012-03-09]. Dostupné z:
http://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/menova_politika/zpravy_o_inflaci/2012/2012_I/download/zoi_I_2012.pdf
- [30] Inflation Europe. *Worldwide interest rates and economic indicators* [online]. © 2009 - 2012 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
<http://www.global-rates.com/economicindicators/inflation/consumerprices/hicp/eurozone.aspx>
- [31] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované vydání. Praha: ASPI, a. s., 2006, 279 s. ISBN 80-7357-205-2.

- [32] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [33] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a. s., 2005, 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- [34] Kvalita veřejných financí - příjmy a výdaje. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2008 [cit. 2012-02-12]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/konvergen_programy_43976.html
- [35] Kypr. *Finance.cz: daně, banky, kalkulačky, spoření, kurzy měn* [online]. 2011 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z:
<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/prehled-dani-v-eu/du648-24-kypr/>
- [36] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, a. s., 2007, 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [37] LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. Praha: HZ Praha, 1996, 122 s. ISBN 80-86009-07-6.
- [38] List of VAT rates applied in the member states. In: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. Brussels, 2012 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
- [39] Lucembursko. *Finance.cz: daně, banky, kalkulačky, spoření, kurzy měn* [online]. 2011 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z:
<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/prehled-dani-v-eu/du648-22-lucembursko/>
- [40] Mezinárodní daňové vztahy. In: *Výroční zpráva české daňové správy 2010* [online]. 2011 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2010.pdf
- [41] MF má údajně desítku návrhů na zvýšení daní. Vede vyšší DPH, ale ve hře je i zdanění bohatých, uhlí či finančních transakcí. *Patria.cz: Ekonomické zpravodajství, cenné papíry, finanční trhy, burza, investice* [online]. 4. 1. 2012 [cit. 2012-03-07]. Dostupné z:
<http://www.patria.cz/zpravodajstvi/1981487/mf-ma-udajne-desitku-navrhu-na-zvyseni-dani-vede-vyssi-dph-ale-ve-hre-je-i-zdaneni-bohatych-uhli-ci-financnich-transakci.html>

- [42] Ministerstvo financí v říjnu předložilo na jednání vlády návrh novely zákona o rozpočtovém určení daní. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 9. listopadu 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_model_sdil_dani_obci_65624.html
- [43] Míra inflace. *Český statistický úřad* [online]. 2012 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:
http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/mira_inflace
- [44] Národní účty: 4. čtvrtletí 2009. *Český statistický úřad* [online]. 2010 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp031110.doc>
- [45] Národní účty: 1. čtvrtletí 2010. *Český statistický úřad* [online]. 2010 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp060910.doc>
- [46] Národní účty: 2. čtvrtletí 2010. *Český statistický úřad* [online]. 2010 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp090810.doc>
- [47] Národní účty: 3. čtvrtletí 2010. *Český statistický úřad* [online]. 2010 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp120910.doc>
- [48] Národní účty: 4. čtvrtletí 2010. *Český statistický úřad* [online]. 2011 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp031111.xls>
- [49] Národní účty: 1. čtvrtletí 2011. *Český statistický úřad* [online]. 2011 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp060911.doc>
- [50] Národní účty: 2. čtvrtletí 2011. *Český statistický úřad* [online]. 2011 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp090811.doc>
- [51] Národní účty: 3. čtvrtletí 2011. *Český statistický úřad* [online]. 2011 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp120911.doc>
- [52] Národní účty: 4. čtvrtletí 2011. *Český statistický úřad* [online]. 2012 [cit. 2012-04-13]. Dostupné z:

<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/chdp030912.doc>

- [53] Návrh. In: *Návrh novely zákona o rozpočtovém určení daní* [online]. 2011 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novela_zakon-243-2000-zakon-o_rozpocetovem-urceni-dani_201110.pdf
- [54] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [55] Obecné tabulky: Daně spravované územními finančními orgány. In: *Daňová statistika 2005 - 2009* [online]. 2011 [cit. 2012-02-22]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Danova_statistika_2005-2009_pdf.pdf
- [56] PAMPERS Premium Care Newborn 2 - 5 kg 78ks. *Váš-Lékárník.CZ: Bezpečný nákup léčiv a doplňků z lékárny* [online]. © 2012 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z:
<http://www.vas-lekarnik.cz/pampers-premium-care-newborn-2-5kg-78ks>
- [57] PAVELKA, Tomáš. *Makroekonomie: základní kurz*. 2. vyd. Praha: Melandrium, 2007, 278 s. ISBN 978-80-86175-52-2.
- [58] Péče o vztahy s veřejností. In: *Výroční zpráva české daňové správy 2010* [online]. 2011 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z:
http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cde/vz_cds_2010.pdf
- [59] PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4.
- [60] Podrobné členění daní a sociálních příspěvků podle typu daně nebo sociálního příspěvku a podle subsektoru, který prostředky přijímá. In: *Podrobné členění daní a sociálních příspěvků* [online]. 2011 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z:
[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/c5cfebca9de6e905c125723a004180a6/111ea56d7530d699c1257217004c2261/\\$FILE/tab_0900_1995_2010cz.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/c5cfebca9de6e905c125723a004180a6/111ea56d7530d699c1257217004c2261/$FILE/tab_0900_1995_2010cz.xls)
- [61] Přehled platných smluv České republiky. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 09. 01. 2012 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html
- [62] Příjmy státního rozpočtu. In: *Návrh zprávy o plnění státního rozpočtu České republiky za 1. pololetí 2011* [online]. 2011 [cit. 2011-11-14]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/PPSR_2011Q2_komplet_navrh_pdf.pdf

- [63] *Sagit: nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava* [online]. 2004 [cit. 2011-11-04]. Daňové pojmy - daňová kvóta. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_062.HTM
- [64] *Sagit: nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava* [online]. 2004 [cit. 2011-11-04]. Daňové pojmy - efektivnost zdanění. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_142.HTM
- [65] SEKERKA, Bohuslav. *Makroekonomie*. Praha: Profess Consulting, 2007, 488 s. ISBN 978-80-7259-050-6.
- [66] SLANÝ, Antonín, et al. *Makroekonomická analýza a hospodářská politika*. Praha: C. H. Beck, 2003, 375 s. ISBN 80-7179-738-3.
- [67] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- [68] Spotřeba vody. *Pražské vodovody a kanalizace, a. s.* [online]. © 2012 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <http://www.pvk.cz/spotreba-vody.html>
- [69] Struktura a vývoj státního dluhu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. © 2005 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vrsd_dluhova_statistika_9927.html
- [70] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii: Daňové systémy všech 27 členských států EU. Legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU. Včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010, 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- [71] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii: Daňové systémy všech 27 členských států EU. Legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2009, 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [72] ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2003, 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

- [73] ŠVÁCHA, Milan. *Právní aspekty zakládání a provozování offshore společností na Guernsey ve světle práva ČR a EU*. Ostrava: KEY Publishing, 2010, 88 s. ISBN 978-80-7418-085-9.
- [74] Taxion by economic function. In: *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. 2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf
- [75] Teoretický propočet sdílených daňových příjmů obcí a srovnání současného systému RUD s návrhem Ministerstva financí ČR. In: *Výpočet odhadu dopadu navrhované legislativy na konkrétní obce* [online]. 2011 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Propocet_navru_RUD_07-2011_xls.xls
- [76] Teplo. *Elektrárny Opatovice, a. s.* [online]. © 2010 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: http://www.eop.cz/produktyaslužby/tpl_cenytepla.php
- [77] The evolution of VAT rates applicable in the member states. In: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. Brussels, 2012 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
- [78] Trends in the implicit tax rate on consumption. In: *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. 2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf
- [79] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008: učebnice daňového práva*. 9. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, a. s., 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
- [80] VOLEJNÍKOVÁ, Jolana. *Moderní kompendium ekonomických teorií: Od antických zdrojů až po 3. tisíciletí*. Praha: Profess Consulting s r. o., 2005. ISBN 80-7259-020-0.
- [81] Vstup ČR do EU. *Euroskop.cz: Věcně o Evropě* [online]. © 2005 - 2012 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/803/sekce/vstup-cr-do-eu/>

- [82] Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy. In: *Důvodová zpráva k návrhu zákona* [online]. 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Duvodova_zprava_Novela_-_zakon-243-2000_zakon-o-rozpocetovem-urceni-dani_201110.pdf
- [83] Vývoj daňových příjmů. In: *Daňová politika 2004 – 2006* [online]. [cit. 2012-03-27]. Dostupné z:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/P03.pdf>
- [84] Základní ukazatele národního hospodářství v České republice. In: *Základní ukazatele národního hospodářství v České republice* [online]. © 2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z:
http://www.czso.cz/cz/cr_1989_ts/0401.pdf
- [85] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- [86] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [87] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [88] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [89] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- [90] Zákon č. 58/2000 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2000.
- [91] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.
- [92] Zákon č. 491/2000 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2001.
- [93] Zákon č. 490/2001 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2002.
- [94] Zákon č. 579/2002 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2003.
- [95] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- [96] Zákon č. 457/2003 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2004.
- [97] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [98] Zákon č. 675/2004 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2005.
- [99] Zákon č. 543/2005 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2006.
- [100] Zákon č. 600/2006 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2007.

- [101] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- [102] Zákon č. 360/2007 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2008.
- [103] Zákon č. 377/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.
- [104] Zákon č. 475/2008 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2009.
- [105] Zákon č. 487/2009 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2010.
- [106] Zákon č. 433/2010 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2011.
- [107] Zákon č. 370/2011 Sb. změna zákona o dani z přidané hodnoty a dalších souvis. zákonů.
- [108] Zákon č. 455/2011 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2012.

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha A Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. 1. 2012
- Příloha B Celkový přehled příjmů státního rozpočtu podle kapitol na rok 2012
- Příloha C Celkový přehled výdajů státního rozpočtu podle kapitol na rok 2012
- Příloha D Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě DPH
- Příloha E Seznam služeb podléhajících snížené sazbě DPH
- Příloha F Sběratelská díla, umělecké předměty a starožitnosti
- Příloha G Vývoj sazeb DPH platných v členských zemích EU

Příloha A – Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. 1. 2012

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10. 9. 1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15. 7. 2009	86/2009 Sb. m. s.		
Austrálie	27. 11. 1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16. 6. 2006	74/2006 Sb. m. s.	č. 1/2/2007	
Belgie	24. 7. 2000	95/2000 Sb. m. s.	č. 4/2001 č. 9-10/2003 č. 6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb. m. s.
Bělorusko	15. 1. 1998	31/1998 Sb.	č. 5/98 č. 11/98	Redakční oprava část. 74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011Sb. m. s.
Bosna a Hercegovina	12. 5. 2010	58/2010 Sb. m. s.		
Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2. 7. 1999	203/1999 Sb.		
Čína	4. 5. 2011	65/2011 Sb. m. s.	č. 05/2011	
Dánsko	27. 12. 1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č. 249/93 Sb.
Egypt	4. 10. 1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26. 5. 1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	Redakční oprava č. 17/2004 Sb. m. s.
Etiopie	30. 5. 2008	54/2008 Sb. m. s.		
Filipíny	23. 9. 2003	132/2003 Sb. m. s.	č. 11/2004	
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	č. 2/98 č. 1/2005	
Francie	1. 7. 2005	79/2005 Sb. m. s.	č. 12/1/2005 č. 11/12/06	
Gruzie	4. 5. 2007	40/2007 Sb. m. s.	č. 8-9/2007 č. 3/2010	
Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb. m. s.	č. 6/2000 č. 3/2001	
Indie	27. 9. 1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26. 1. 1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99 č. 4/2010	
Irsko	21. 4. 1996	163/1996 Sb.	č. 5/98 č. 4/2009	
Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb. m. s.		
Itálie	26. 6. 1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87 č. 12/97 č. 4-5/99 č. 1/1/2003 č. 6/2010	
Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.	č. 1/95 č. 4/95	
Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR	3. 12. 1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7. 11. 2007	88/2007 Sb. m. s.		
Kanada	28. 5. 2002	83/2002 Sb. m. s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29. 10. 1999	3/2000 Sb. m. s.	č. 4-5/2000 č. 4/2009	
Korejská republika	3. 3. 1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR	7. 12. 2005	3/2006 Sb. m. s.		
Kuvajt	3. 3. 2004	48/2004 Sb. m. s.		
Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb. m. s.	č. 4/2010	

Libanon	24. 1. 2000	30/2000 Sb. m. s.		
Litva	8. 8. 1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95 č. 12/97	
Lotyšsko	22. 5. 1995	170/1995 Sb.	č. 9/95 č. 5/96	
Lucembursko	30. 12. 1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17. 6. 2002	88/2002 Sb. m. s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	9. 3. 1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	6. 6. 1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18. 7. 2006	83/2006 Sb. m. s.	č. 1/2/2007	
Mexiko	27. 12. 2002	7/2003 Sb. m. s.	č. 2-3/2004 č. 8-9/2007	
Moldávie	26. 4. 2000	88/2000 Sb. m. s.		Protokol č. 97/2005 Sb. m. s.
Mongolsko	22. 6. 1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2. 12. 1990	339/1991 Sb.		Redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5. 11. 1974	138/1974 Sb.	č. 5/80 č. 9/97 č. 1/98 č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb.
Norsko	9. 9. 2005	121/2005 Sb. m. s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29. 8. 2008	75/2008 Sb. m. s.	č. 4/2009	
Polsko	20. 12. 1993	31/1994 Sb.	č. 2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	1. 10. 1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22. 3. 2007	31/2007 Sb. m. s.	č. 6-7/2007	Redakční oprava č. 39/2007 Sb. m. s.
Rumunsko	11. 8. 1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18. 7. 1997	278/1997 Sb.	č. 12/98 č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb. m. s.
Řecko	23. 5. 1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE	9. 8. 1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb. m. s.
Singapur	21. 8. 1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14. 7. 2003	100/2003 Sb. m. s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28. 4. 1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27. 6. 2005	88/2005 Sb. m. s.	č. 10/1/2005 č. 8-9/2007 č. 1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb. m. s.
Srí Lanka	19. 6. 1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12. 11. 2009	115/2009 Sb. m. s.		
Španělsko	5. 6. 1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8. 10. 1980	9/1981 Sb.	č. 1/81 č. 2/98	
Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.	č. 12/96 č. 4/2/2005	Redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19. 10. 2007	89/2007 Sb. m. s.		
Thajsko	14. 8. 1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25. 10. 1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16. 12. 2003	19/2004 Sb. m. s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20. 4. 1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA	23. 12. 1993	32/1994 Sb.	č. 11/94 č. 3/96	Redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15. 1. 2001	28/2001 Sb. m. s.	č. 6/2001	
Velká Británie	20. 12. 1991	89/1992 Sb.	č. 6/92 č. 12/96	Redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12. 11. 1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	3. 2. 1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: [61]

Příloha B – Celkový přehled příjmů státního rozpočtu podle kapitol na rok 2012

V tisících Kč

Číslo kapitoly	Kapitola	Daňové příjmy *)	Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	z toho povinné pojistné na důchodové pojištění	Nedaňové příjmy, kapitálové příjmy a přijaté transfery celkem	Z toho Z rozpočtu Evropské unie **)
301	Kancelář prezidenta republiky				60	
302	Poslanecká sněmovna Parlamentu				20 000	
303	Senát Parlamentu				4 000	
304	Úřad vlády České republiky				34 085	31 985
305	Bezpečnostní informační služba				138 000	
306	Ministerstvo zahraničních věcí	350 000			53 175	3 175
307	Ministerstvo obrany	10 587	2 954 945	2 626 618	240 935	39 422
308	Národní bezpečnostní úřad				300	
309	Kancelář veřejného ochránce práv				350	
312	Ministerstvo financí	1 497 194	522 779	464 692	2 350 676	134 450
313	Ministerstvo práce a sociálních věcí	631 000	374 115 000	332 546 667	6 475 278	5 640 278
314	Ministerstvo vnitra	193 000	5 698 067	5 064 969	1 024 829	326 829
315	Ministerstvo životního prostředí	900			7 012 877	6 682 807
317	Ministerstvo pro místní rozvoj	1 000			23 629 820	23 614 820
321	Grantová agentura České republiky				0	
322	Ministerstvo průmyslu a obchodu	28 000			7 220 147	6 732 647
327	Ministerstvo doprava	80 000			9 586 346	9 502 186
328	Český telekomunikační úřad	50 000			1 007 994	47 927
329	Ministerstvo zemědělství	6 200			32 617 512	31 402 537
333	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	400			15 148 882	15 025 330
334	Ministerstvo kultury	10			1 154 827	1 032 071
335	Ministerstvo zdravotnictví	9 100			677 299	458 679
336	Ministerstvo spravedlnosti		723 407	643 028	1 571 085	62 772
343	Úřad pro ochranu osobních údajů				22 942	22 942
344	Úřad průmyslového vlastnictví	74 000			97 912	12 912
345	Český statistický úřad				92 974	89 914
346	Český úřad zeměměřičký a katastrální	80 000			229 028	49 028
348	Český báňský úřad				2 841	241
349	Energetický regulační úřad	213 123			4 500	
353	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže	4 600			19 881	18 981
355	Ústav pro studium totalitních režimů				0	
358	Ústavní soud				0	
361	Akademie věd České republiky				656	356
372	Rada pro rozhlasové a televizní vysílání	2 700			2 500	
374	Správa státních hmotných rezerv				130 000	
375	Státní úřad pro jadernou bezpečnost	39 500			1 718	1 318
377	Technologická agentura České republiky				0	
381	Nejvyšší kontrolní úřad				466	
396	Státní dluh				6 544 056	
397	Operace státních finančních aktiv ***)	1 400 000			3 341 000	
398	Všeobecná pokladní správa	556 852 080			18 704 235	
	Celkem	561 523 394	384 014 198	341 345 974	139 163 186	100 933 607

PŘÍJMY CELKEM (daňové příjmy, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, nedaňové příjmy, kapitálové příjmy a přijaté transfery celkem)	1 084 700 778
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------

*) bez příjmů z povinného pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti; v kapitole 397 Operace státních finančních aktiv zahrnují příjmy na účtech státních finančních aktiv – odvody od původců radioaktivních odpadů na jaderný účet
**) zahrnuje jak prostředky poskytnuté z rozpočtu Evropské unie přímo, tak prostředky poskytnuté prostřednictvím Národního fondu
***) včetně jaderného účtu a zvláštního účtu rezervy pro důchodovou reformu

Zdroj: [108]

Příloha C – Celkový přehled výdajů státního rozpočtu podle kapitol na rok 2012

V tisících Kč

Číslo kapitoly	Kapitola	Výdaje celkem
301	Kancelář prezidenta republiky	334 238
302	Poslanecká sněmovna Parlamentu	1 102 500
303	Senát Parlamentu	525 530
304	Úřad vlády České republiky	685 451
305	Bezpečnostní informační služba	1 148 827
306	Ministerstvo zahraničních věcí	5 834 885
307	Ministerstvo obrany	43 474 131
308	Národní bezpečnostní úřad	238 339
309	Kancelář veřejného ochránce práv	93 750
312	Ministerstvo financí	15 074 204
313	Ministerstvo práce a sociálních věcí	504 917 239
314	Ministerstvo vnitra	52 656 658
315	Ministerstvo životního prostředí	10 174 414
317	Ministerstvo pro místní rozvoj	27 843 093
321	Grantová agentura České republiky	3 023 794
322	Ministerstvo průmyslu a obchodu	27 927 095
327	Ministerstvo doprava	38 731 671
328	Český telekomunikační úřad	634 702
329	Ministerstvo zemědělství	48 573 340
333	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	137 851 240
334		8 422 123
335	Ministerstvo kultury	6 668 127
336	Ministerstvo zdravotnictví	20 690 101
343	Ministerstvo spravedlnosti	146 219
344	Úřad pro ochranu osobních údajů	169 753
345	Úřad průmyslového vlastnictví	984 382
346	Český statistický úřad	2 768 237
348	Český úřad zeměměřický a katastrální	126 974
349	Český báňský úřad	191 905
353	Energetický regulační úřad	146 516
355	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže	153 679
358	Ústav pro studium totalitních režimů	154 459
361	Ústavní soud	4 668 406
372	Akademie věd České republiky	53 430
374	Rada pro rozhlasové a televizní vysílání	2 086 248
375	Správa státních hmotných rezerv	359 092
377	Státní úřad pro jadernou bezpečnost	2 170 206
381	Technologická agentura České republiky	512 331
396	Nejvyšší kontrolní úřad	79 406 488
397	Státní dluh	2 515 064
398	Operace státních finančních aktiv *) Všeobecná pokladní správa	136 461 937
	Celkem	1 189 700 778

*) včetně jaderného účtu a zvláštního účtu rezervy pro důchodovou reformu

Zdroj: [108]

Příloha D – Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě DPH

Číselný kód Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží	Název zboží
01-05, 07-23, 25	<p>Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním předpisem *) a krmiva pro zvířata; živá zvířata, semena, rostliny a přísady, obvykle určené k přípravě potravin; výrobky obvykle používané jako doplněk nebo náhražka potravin; voda.</p> <p>Mimo zboží zařazeného do číselných kódů 2203-2208.</p> <p>* § 2 písm. g) zákona č. 379/2005 Sb., o opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami a o změně souvisejících zákonů.</p>
06	Živé dřeviny a jiné rostliny; cibule, kořeny a podobné; řezané květiny a dekorativní listoví.
07-12	Rostliny a semena.
28-30, 40, 48, 56, 61, 62	Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky – jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely.
4818, 6111, 6209	Dětské pleny.
49	Knihy, brožury, letáky, prospekty, noviny a časopisy, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy, obrázková alba, obrázkové knihy, předlohy ke kreslení a omalovánky pro děti, hudebniny tištěné či rukopisné, kartografické výrobky všech druhů včetně atlasů, nástěnných map, topografických plánů a globusů, kromě tiskovin plně nebo podstatně určených k reklamě.
01-96	<p>Zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů, * včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, vyjma zboží kapitoly 24.</p> <p>* Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a změně některých dalších zákonů.</p> <p>Nařízení vlády č. 181/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, ve znění zákona č. 336/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.</p> <p>Nařízení vlády č. 191/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na implantabilní zdravotnické prostředky ve znění zákona č. 337/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.</p> <p>Nařízení vlády č. 286/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro.</p>
48, 64, 66, 84, 85, 87, 90, 91	<p>Zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí, jež není zdravotnickým prostředkem podle zvláštních právních předpisů, a to:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Braille papír - Bílé hole pro nevidomé a částečně vidící osoby - Osobní a kuchyňské váhy s hlasovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Manipulační stroje a zařízení pro přepravu těžce zdravotně postižených osob upoutaných na vozíku - Psací stroje a stroje na zpracování textu (slovní procesory) upravené k používání nevidomými a částečně vidícími osobami nebo osobami s amputovanou nebo ochrnutou horní končetinou - Elektronické kalkulačky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby a elektronické počítačové stroje s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Počítače speciálně upravené pro nevidomé a částečně vidící osoby s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu, a jejich jednotky a přídatná zařízení s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem

	<p>pro zvětšování písma a obrazu</p> <ul style="list-style-type: none"> - Braillovská počítačová tiskárna pro nevidomé a částečně vidící osoby, klávesnice pro nevidomé a částečně vidící osoby a jiné výstupní a vstupní jednotky počítače pro zpracování hmatového písma - Jednotky počítačů a přídatná zařízení k počítačům umožňující jejich ovládnutí osobami se sníženou jemnou motorikou nebo amputovanými končetinami - Telefony a videotelefony konstruované pro použití neslyšícími osobami - Zvětšovače televizního obrazu pro nevidomé a částečně vidící osoby - Speciální akustické nebo vizuální přístroje pro neslyšící, nevidomé a částečně vidící osoby - Ruční ovládnutí nožních pedálů, ruční páky, včetně řadicí páky, pro tělesně postižené osoby - Hodinky pro nevidomé a částečně vidící osoby s hmatovým nebo hlasovým výstupem s pouzdem jiným než z drahých kovů a vibrační a světelné hodinky pro neslyšící osoby - Vibrační a světelné budíky pro neslyšící osoby a budíky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Části a součásti těchto výrobků, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému výše uvedenému druhu zboží.
94	Dětské sedačky do automobilů.
4401	Palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích nebo podobných tvarech; dřevěné štěpky nebo třísky, piliny a dřevěný odpad a zbytky, též aglomerované do polen, briket, pelet nebo podobných tvarů, určené jako palivo.

Číselným kódem Harmonizovaného systému se rozumí číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2007.

Snížené sazby daně podléhá zboží, které odpovídá současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy.

Novinami se pro účely tohoto zákona rozumí deníky a zpravodajské periodické tiskoviny, vydávané nejméně dvakrát ročně pod stejným názvem a v úpravě pro ně typické bez pevného spojení jednotlivých listů.

Zdroj: [97]

Příloha E – Seznam služeb podléhajících snížené sazbě DPH

CZ-CPA	Popis služby Opravy zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 4 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
33.17.19	Opravy invalidních vozíků.
36.00.2	Úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí.
37	Odvádění a čištění odpadních vod včetně ostatních služeb souvisejících s těmito činnostmi.
38.1	Sběr a přeprava komunálního odpadu.
38.2	Příprava k likvidaci a likvidace komunálního odpadu.
49	Pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.
49.39.2	Osobní doprava lanovými a visutými drahami a lyžařskými vleky.
50	Vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.
51	Letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.
55	Ubytovací služby.
59.14	Poskytnutí oprávnění vstupu na filmová představení.
81.21.10	Služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech.
81.22.11	Služby mytí oken prováděné v domácnostech.
86	Zdravotní péče, pokud není osvobozena od daně podle § 58.
87	Sociální péče, pokud není osvobozena od daně podle § 59.
88.10, 88.91	Domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany.
90	Služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců, pokud se nejedná o poskytnutí oprávnění k výkonu práva díla užít a mimo služby nezávislých novinářů, nezávislých modelů a modelek.
90, 91, 93	Poskytnutí oprávnění ke vstupu do muzeí a jiných kulturních zařízení (na kulturní akce a památky, výstavy, do zoologických a botanických zahrad, přírodních rezervací, národních parků, lunaparků a zábavních parků, cirkusů, historických staveb a obdobných turistických zajímavostí).
93.11, 93.12	Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem.
93.13	Služby posiloven a fitcenter.
93.29.11	Služby související s provozem rekreačních parků a pláží.
93.29.21	Poskytnutí oprávnění vstupu na ohňostroje, světelná a zvuková představení.
96.03	Pohřební a související služby mimo pohřebních služeb pro zvířata.
96.04	Služby tureckých lázní, saun, parních lázní a solných jeskyní.

Snížené sazbě daně podléhají služby, které odpovídají současně číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1. ledna 2008 a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy.

Pravidelnou hromadnou přepravou osob se rozumí přeprava osob po stanovených trasách, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 114/1995 Sb., o vnitrozemské plavbě, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášky Ministerstva dopravy a spojů č. 388/2000 Sb., o jízdních řádech veřejné linkové osobní dopravy, jde-li o linkovou osobní dopravu veřejnou.

Za služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech a služby mytí oken prováděné v domácnostech se pro účely tohoto zákona považuje úklid v bytě nebo rodinném domě mimo prostor, které nejsou určeny k bydlení.

Za úklidové práce v domácnosti se považuje také úklid společných prostor bytového domu.

Oprávněním k výkonu práva díla užít se rozumí oprávnění podle zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů v platném znění.

Zdroj: [97]

Příloha F – Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti

Číselný kód Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží	Název zboží
A) Umělecká díla	
5805	Tapisérie zhotovené ručně podle originální předlohy poskytnuté umělcem, nejvýše však v osmi kopiích.
6304	Nástěnné textilie, zhotovené ručně podle originální předlohy poskytnuté umělcem, nejvýše však v osmi kopiích.
9701	Obrazy, malby, kresby, koláže, a podobná výtvarná díla, zhotoveny zcela výhradně ručně umělcem, kromě plánů a výkresů pro architektonické, technické, průmyslové, obchodní, topografické nebo podobné účely, ručně dekorované a zhotovené předměty, divadelní kulisy, ateliérová a podobná malovaná pozadí.
9702	Původní rytiny, tisky a litografie, které jsou zhotoveny umělcem bezprostředním přetiskem v omezeném počtu exemplářů v černobílém nebo barevném provedení a to výhradně ručně nikoli mechanickým nebo fototechnickým postupem.
9703	Původní plastiky a sochy z jakéhokoliv materiálu, pokud byly zcela zhotoveny umělcem; odlévané sochy do 8 kusů, pokud výroba probíhá pod dohledem umělce nebo jeho právního zástupce.
B) Sběratelské předměty	
9704	Poštovní známky, výplatní známky nebo kolky, obálky frankované a opatřené poštovním razítkem prvního dne emise známky, poštovní ceniny a obdobné frankované či nefrankované předměty, pokud nejsou zákonným platidlem ani nejsou zamýšleny k použití jako zákonné platidlo.
9705	Sbírký a sběratelské předměty zoologického, botanického, mineralogického, anatomického historického, archeologického, paleontologického, etnografického nebo numismatického zájmu.
C) Starožitnosti	
9706	Jiné předměty než umělecká díla nebo sběratelské předměty, pokud jsou starší 100 let.

Zdroj: [97]

Příloha G – Vývoj sazeb DPH platných v členských zemích EU

Členský stát Datum	Snížená sazba daně v %	Standardní sazba daně v %
Belgie		
1. 1. 1971	6	18
1. 1. 1978	6	16
1. 12. 1980	6	16
1. 7. 1981	6	17
1. 9. 1981	6	17
1. 3. 1982	1 6	17
1. 1. 1983	1 6	19
1. 4. 1992	1 6 12	19,5
1. 1. 1994	1 6 12	20,5
1. 1. 1996	1 6 12	21
1. 1. 2000	6 12	21
Bulharsko		
1. 4. 1994	-	18
1. 7. 1996	-	22
1. 1. 1999	-	20
1. 1. 2007	7	20
1. 4. 2011	9	20
Česká republika		
1. 1. 1993	5	23
1. 1. 1995	5	22
1. 5. 2004	5	19
1. 1. 2008	9	19
1. 1. 2010	10	20
1. 1. 2012	14	20
1. 1. 2013	-	17,5
Dánsko		
3. 7. 1967	-	10
1. 4. 1968	-	12,5
29. 6. 1970	-	15
29. 9. 1975	9,25	15
1. 3. 1976	-	15
3. 10. 1977	-	18
1. 10. 1978	-	20,25
30. 6. 1980	-	22
1. 1. 1992	-	25
Estonsko		
1991	-	10
1993 – ...	-	18
2000 – 2008	5	18
1. 1. 2009	9	18
1. 7. 2009	9	20
Finsko		
1. 6. 1994	12 5	22
1. 1. 1995	17 12 6	22
1. 1. 1998	17 8	22
1. 10. 2009	12 8	22
1. 7. 2010	13 9	23

Francie		
1. 1. 1968 ⁽¹⁾	6	16,66
1. 12. 1968 ⁽¹⁾	7	19
1. 1. 1970	7,5	23
1. 1. 1973	7	20
1. 1. 1977	7	17,5
1. 7. 1982 ⁽²⁾	4 5,5 7	18,6
1. 7. 1986	2,1 4 5,5 7 13	18,6
1. 1. 1989	2,1 5,5 13	18,6
29. 7. 1991	2,1 5,5	18,6
1. 8. 1995	2,1 5,5	20,6
1. 4. 2000	2,1 5,5	19,6
1. 1. 2012	2,1 5,5 7	19,6
(1) Do 1. 1. 1970 se sazba DPH aplikovala k ceně včetně DPH samotné. Od 1. 1. 1970 se sazby DPH aplikují na ceny po odečtení daně.		
(2) 4% sazba DPH byla od 1. 7. 1982 do 1. 1. 1986 prozatímní.		
Irsko		
1. 11. 1972	1 5,26	16,37
3. 9. 1973	1 6,75	19,5
1. 3. 1976	10	20
1. 3. 1979	1 10	20
1. 5. 1980	1 10	25
1. 9. 1981	1,5 15	25
1. 5. 1982	1,8 18	30
1. 3. 1983	2,3 23	35
1. 5. 1983	2,3 5 18	23 35
1. 7. 1983	2 5 18	23 35
1. 5. 1984	2 5 8 18	23 35
1. 3. 1985	2,2 10	23
1. 3. 1986	2,4 10	25
1. 5. 1987	1,7 10	25
1. 3. 1988	1,4 5 10	25
1. 3. 1989	2 5 10	25
1. 3. 1990	2,3 10	23
1. 3. 1991	2,3 10 12,5	21
1. 3. 1992	2,7 10 12,5	21
1. 3. 1993	2,5 12,5	21
1. 1. 1996	2,8 12,5	21
1. 3. 1997	3,3 12,5	21
1. 3. 1998	3,6 12,5	21
1. 3. 1999	4 12,5	21
1. 3. 2000	4,2 12,5	21
1. 1. 2001	4,3 12,5	20
1. 3. 2002	4,3 12,5	21
1. 1. 2003	4,3 13,5	21
1. 1. 2004	4,4 13,5	21
1. 1. 2005	4,8 13,5	21
1. 12. 2008	4,8 13,5	21,5
1. 1. 2010	4,8 13,5	21
1. 7. 2011	4,8 9 ⁽¹⁾ 13,5	21
1. 1. 2012	4,8 9 ⁽¹⁾ 13,5	23

(1) Snížená 9% sazba DPH platí do 31. 12. 2013.		
Itálie		
1. 1. 1973	6	12
10. 5. 1976	6 9	12
23. 12. 1976	1 3 6 9	12
8. 2. 1977	1 3 6 9 12	14
3. 7. 1980	2 8	15
1. 11. 1980	1 2 3 6 9 12	14
1. 1. 1981	2 8	15
5. 8. 1982	2 8 10 15	18
20. 12. 1984	2 9	18
1. 8. 1988	2 9	19
1. 1. 1989	4 9	19
13. 5. 1991	4 9 12	19
1. 1. 1993	4 9	19
24. 2. 1995	4 10	19
1. 10. 1997	4 10	20
17. 9. 2011	4 10	21
Kypr		
1. 7. 1992	-	5
1. 10. 1993	-	8
1. 7. 2000	5	10
1. 7. 2002	5	13
1. 1. 2003	5	15
1. 8. 2005	5 8	15
Litva		
1. 5. 1994	-	18
1. 8. 1994	9	18
1. 1. 1997	-	18
1. 5. 2000	5	18
1. 1. 2001	5 9	18
1. 1. 2009	5 9	19
1. 9. 2009	5 9	21
Lotyšsko		
1. 7. 1992	-	18
1. 1. 2003	9	18
1. 5. 2004	5	18
1. 1. 2009	10	21
1. 1. 2011	12	22
Lucembursko		
1. 1. 1970	4	8
1. 1. 1971	2 5	10
1. 7. 1983	3 6	12
1. 1. 1992	3 6	15
Maďarsko		
1. 1. 1988	0 15	25
1. 1. 1993	0 6	25
1. 8. 1993	10	25
1. 1. 1995	0 12	25
1. 1. 2004	5 15	25
1. 1. 2006	5 15	20
1. 9. 2006	5	20

1. 7. 2009	5 18	25
1. 1. 2012	5 18	27
Malta		
1. 1. 1995	5	15
1. 1. 2004	5	18
1. 1. 2011	5 7	18
Německo		
1. 1. 1968	5	10
1. 7. 1968	5,5	10
1. 1. 1978	6	12
1. 7. 1979	6,5	13
1. 7. 1983	7	14
1. 1. 1993	7	15
1. 4. 1998	7	16
1. 1. 2007	7	19
Nizozemsko		
1. 1. 1969	4	12
1. 1. 1971	4	14
1. 1. 1973	4	16
1. 1. 1976	4	18
1. 1. 1984	5	19
1. 10. 1986	6	20
1. 1. 1989	6	18,5
1. 10. 1992	6	17,5
1. 1. 2001	6	19
Polsko		
8. 1. 1993	7	22
4. 9. 2000	3 7	22
1. 1. 2011	5 8	23
Portugalsko		
1. 1. 1986	8	16
1. 2. 1988	8	17
24. 3. 1992 ⁽¹⁾	5	16
1. 1. 1995	5	17
1. 7. 1996	5 12	17
5. 6. 2002	5 12	19
1. 7. 2005	5 12	21
1. 7. 2008	5 12	20
1. 7. 2010	6 13	21
1. 1. 2011	6 13	23
(1) Dne 24. března 1992 Portugalsko zrušilo nulovou sazbu. Veškeré zboží a služby dříve zdaněny nulovou sazbou jsou nyní zdaněny 6 %.		
Rakousko		
1. 1. 1973	8	16
1. 1. 1976	8	18
1. 1. 1981	13 8	18
1. 1. 1984	10	20
Rumunsko		
1. 7. 1993	-	18
1. 1. 1995	9	18
1. 2. 1998	11	22

1. 1. 2000	-	19
1. 1. 2004	9	19
1. 12. 2008	5 9	19
1. 7. 2010	5 9	24
Řecko		
1. 1. 1987	3 6	18
1. 1. 1988	3 6	16
28. 4. 1990	4 8	18
1. 4. 2005	4,5 9	19
15. 3. 2010	5 10	21
1. 7. 2010	5,5 11	23
1. 1. 2011	6,5 13	23
Slovenská republika		
1. 1. 1993	5	23
1. 8. 1993	6	25
1. 1. 1996	6	23
1. 7. 1999	10	23
1. 1. 2003	14	20
1. 1. 2004	-	19
1. 1. 2007	10	19
1. 5. 2010	6 10	19
1. 1. 2011	10	20
Slovinsko		
1. 7. 1999	8	19
1. 1. 2002	8,5	20
Spojené království		
1. 4. 1973	-	10
29. 7. 1974	-	8
18. 6. 1979	-	15
1. 4. 1991	-	17,5
1. 1. 1995	8	17,5
1. 9. 1997	5	17,5
1. 12. 2008	5	15
1. 1. 2010	5	17,5
4. 1. 2011	5	20
Španělsko		
1. 1. 1986	6	12
1. 1. 1992	6	13
1. 8. 1992	6	15
1. 1. 1993	3 6	15
1. 1. 1995	4 7	16
1. 7. 2010	4 8	18
Švédsko		
1. 1. 1969	6,38 2,04	11,11
1. 1. 1971	9,89 3,09	17,65
1. 6. 1977	11,43 3,54	20,63
8. 9. 1980	12,87 3,95	23,46
16. 11. 1981	11,88 3,67	21,51
1. 1. 1983	12,87 3,95	23,46
1. 7. 1990	13,64 4,17	25
1. 1. 1992	18	25
1. 1. 1993	21	25

1. 7. 1993	21 12	25
1. 1. 1996	6 12	25

Zdroj: [77]