Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Daňové reformy v ČR a jejich zhodnocení

Monika Flekačová

Bakalářská práce
2016

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Monika Flekačová**
Osobní číslo:	**E12030**
Studijní program:	**B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor:	**Veřejná ekonomika a správa: Veřejná ekonomika**
Název tématu:	**Daňové reformy v ČR a jejich zhodnocení**
Zadávající katedra:	**Ústav ekonomických věd**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce je provést přehled realizovaných daňových reforem v ČR a provést jejich zhodnocení dle zvolených kritérií (např. růst daňového inkasa, vliv na HDP a další makroekonomické agregáty, dle dopadu na různé skupiny ekonomických subjektů-daňová spravedlnost, apod.).

Osnova:
- Charakteristika daňového systému ČR
- Daňové reformy v ČR.
- Zhodnocení daňových reforem dle zvolených kritérií.

Rozsah grafických prací: -

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

KLAZAR, S. Redistribuční dopady zdanění a důchodového systému a jejich reforem. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 130 s. ISBN 978-80-7357-702-5.
KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.
Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR [online]. 2014 [cit. 2014-06-23]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/
STARÝ, M. a kol. Dějiny daní a poplatků, 1. vydání, Praha, Havlíček Brain Team 2009, ISBN 978-80-87109-15-1.
VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2014. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014, 391 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.**
Ústav ekonomických věd

Datum zadání bakalářské práce: **29. září 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **29. dubna 2016**

L.S.

doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2015

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 29. 4. 2016 Monika Flekačová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí bakalářské práce paní doc. Ing. Romaně Provazníkové, Ph.D. - UEV za její čas, odbornou pomoc, cenné rady a věcné připomínky při konzultacích, které mi pomohly při zpracování práce. Dále bych ráda poděkovala své rodině a přátelům za podporu a trpělivost.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá realizovanými daňovými reformami v České republice od roku 1993 a jejich následným zhodnocením. Práce charakterizuje daňový systém v ČR a následně popisuje daňové reformy naší země. Na závěr jsou tyto reformy hodnoceny dle několika vybraných kritérií.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daňová reforma, daň, daňová soustava

TITLE

Tax reform in the Czech Republic and their evaluation

ANNOTATION

This thesis deals with tax reforms implemented in the Czech Republic and their subsequent evaluation. Work characterizes the tax system in the Czech Republic and describes the tax reform of our country. Finally, these reforms are evaluated according to several selection criteria.

KEYWORDS

Tax reform, tax, tax system

OBSAH

ÚVOD ..... **- 9 -**

1 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČR ..... **- 10 -**

1.1 HISTORICKÝ POHLED NA DAŇOVÝ SYSTÉM ..... - 10 -
1.2 SOUČASNÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR ..... - 11 -
1.3 ZÁKLADNÍ POJMY DAŇOVÉ SOUSTAVY ..... - 12 -
1.4 ÚČEL A FUNKCE DANÍ ..... - 14 -
1.5 DAŇOVÁ REFORMA ..... - 14 -
1.6 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ DAŇOVÝ SYSTÉM A JEHO ZMĚNY ..... - 15 -

2 DAŇOVÉ REFORMY V ČR OD ROKU 1993 ..... **- 17 -**

2.1 ZAVEDENÍ NOVÉHO DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ROCE 1993 ..... - 18 -
2.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY (DPH) ..... - 20 -
2.2.1 Vývoj sazeb DPH ..... *- 20 -*
2.2.2 Vývoj inkasa u DPH ..... *- 22 -*
2.3 SPOTŘEBNÍ DANĚ ..... - 23 -
2.3.1 Vliv daňových reforem na spotřební daně ..... *- 23 -*
2.3.2 Ekologická daňová reforma ..... *- 25 -*
2.4 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ..... - 25 -
2.4.1 Vliv daňových reforem na daň z příjmů fyzických osob ..... *- 26 -*
2.5 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB ..... - 33 -
2.5.1 Vývoj inkasa u DPPO ..... *- 34 -*

3 ZHODNOCENÍ DAŇOVÝCH REFOREM DLE ZVOLENÝCH KRITÉRIÍ ..... **- 35 -**

3.1 DAŇOVÁ SPRAVEDLNOST ..... - 35 -
3.2 VLIV DAŇOVÝCH REFOREM NA DAŇOVÝ MIX ..... - 36 -
3.3 VLIV DAŇOVÝCH REFOREM NA VÝŠI STÁTNÍHO DLUHU ..... - 37 -
3.4 ÚSPĚŠNOST REFOREM ..... - 38 -

ZÁVĚR ..... **- 40 -**

POUŽITÁ LITERATURA ..... **- 41 -**

SEZNAM PŘÍLOH ..... **- 48 -**

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Změna v daňovém systému od roku 1993 ..... - 19 -
Tabulka 2: Slevy a daňová zvýhodnění v letech 2007 a 2008 ..... - 27 -

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Současná daňová soustava ČR ..... - 11 -
Obrázek 2: Vývoj celkového daňového inkasa v ČR v letech 1993 – 2014 (v mld. Kč) .... - 17 -
Obrázek 3: Vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993 - 2015 (v %) ..... - 20 -
Obrázek 4: Vývoj inkasa u DPH v ČR v letech 1993 - 2014 (v mld. Kč) ..... - 23 -
Obrázek 5: Vývoj inkasa u spotřebních daní v ČR v letech 1993 – 2014 (v mld. Kč) ..... - 24 -
Obrázek 6: Vývoj počtu zaměstnaných v ČR v letech 1993 - 2014 (v tis. Kč) ..... - 26 -
Obrázek 7: Kolik procent odvede poplatník ze svého ročního příjmu ..... - 29 -
Obrázek 8: Měsíční „čistá mzda“ u zaměstnance a OSVČ (v Kč) ..... - 32 -
Obrázek 9: Vývoj sazby u DPPO v ČR v letech 1993 - 2016 (v %) ..... - 33 -
Obrázek 10: Vývoj inkasa u DPPO v ČR v letech 1993 - 2014 (v mld. Kč) ..... - 34 -
Obrázek 11: Struktura daňového mixu v období daňových reforem (v %) ..... - 36 -
Obrázek 12: Vývoj státního dluhu v ČR v letech 1993 - 2015 (v mld. Kč) ..... - 38 -

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

apod.	A podobně
ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FES	Fakulta ekonomicko-správní
HDP	Hrubý domácí produkt
Kč	Korun českých
např.	Například
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	Sbírka zákonů
SP	Sociální pojištění
ZP	Zdravotní pojištění

ÚVOD

Jelikož je současný systém výběru daní velmi složitý a nákladný, je potřeba provádět neustálé změny k jeho zjednodušení, zpřehlednění a docílit tak dlouhodobé stabilizace tohoto systému. Tato bakalářská práce se zabývá daňovými reformami a jejich dopadem na vybrané daně v České republice. Cílem práce je pak zhodnocení těchto daňových reforem na základě vybraných kritérií.

Práce je rozdělena do třech základních částí. V první části práce je popsána charakteristika daňového systému České republiky, zvláště pak faktory ovlivňující daňový systém a jeho změny, historický pohled na daňový systém v České republice a dále účel a funkce samotných daní. Jsou zde také vymezeny základní pojmy, včetně pojmu daňová reforma, objevující se v souvislosti s daňovou soustavou.

Druhá část práce je zaměřena na konkrétní daňové reformy zavedené v České republice od roku 1993 a jejich důsledky na konkrétní daně, především na daň z přidané hodnoty, spotřební daň a daň z příjmů fyzických i právnických osob.

Ve třetí části se práce věnuje zhodnocení daňových reforem na základě zvolených kritérií, kterými jsou daňový mix, daňová spravedlnost, vliv reforem na státní dluh a celková úspěšnost reforem.

1 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČR

Současný daňový systém lze jednoduše definovat jako souhrn veškerých daní, které se vybírají na určitém území. Tento systém by měl splňovat nejlépe všechny funkce daní, daňovou spravedlnost a také efektivnost. Měl by být zároveň jednoduchý, pro občana srozumitelný a právně uznatelný. [53]

Podle amerického ekonoma Josepha Eugena Stiglitze by měl správný daňový systém splňovat následujících pět požadavků [47]:

- „efektivnost,
- politická zodpovědnost,
- spravedlnost,
- flexibilita,
- administrativní jednoduchost.“

1.1 Historický pohled na daňový systém

Potřeba daní a poplatků vznikla současně se vznikem organizované lidské společnosti. Samotná existence státu je tedy velice úzce spojena se vznikem daňového systému. V minulosti se však samozřejmě nejednalo o daně v takové podobě, jako je známe dnes. Jen těžko lze porovnávat zdanění a celkově daňový systém, který byl před několika tisíci lety s dnešním daňovým systémem. V té době se totiž ještě nejednalo o promyšlenou konstrukci daňového zatížení obyvatelstva. Dokonce neexistovaly ani žádné „daňové zákony“. Konkrétní daňové předpisy měly tehdy původ obvykle v nařízeních panovníka. [44]

Po 2. světové válce se daňové reformy uskutečňovaly ve vyspělých zemích v tzv. vlnách, které se v krátkém období přelévaly z jedné země do druhé. Doposud proběhly tyto tři vlny reforem [26]:

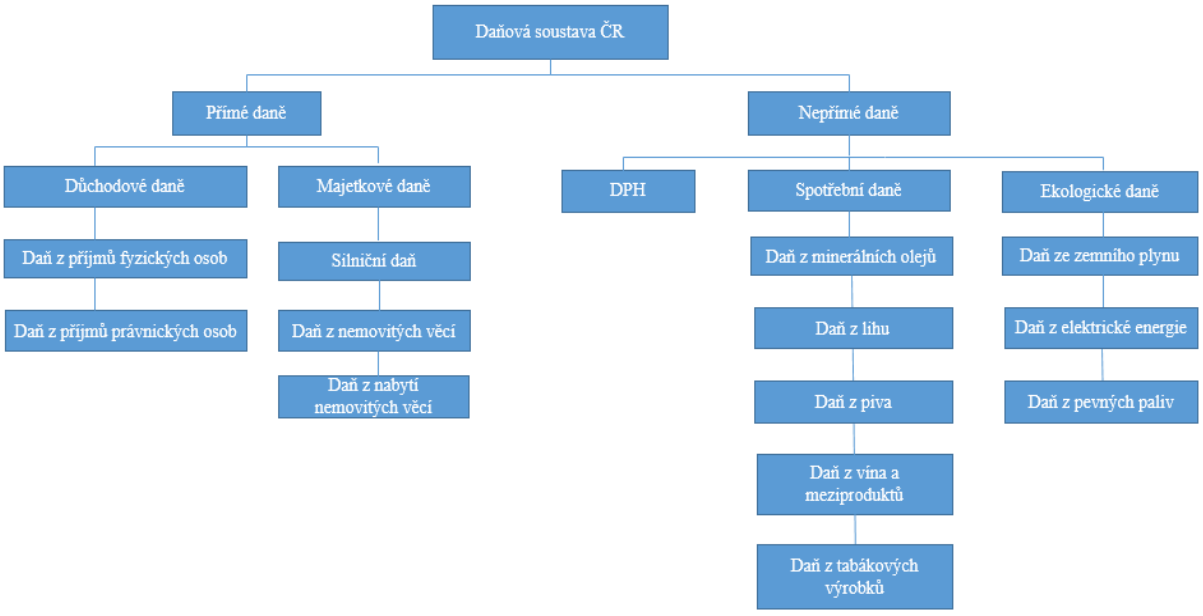
1. **vlna** – Zavádění a rozšiřování sociálního pojištění oddělením příspěvku na sociální pojištění od důchodové daně. Tato vlna začala hned po 2. světové válce a skončila v roce 1965.
2. **vlna** – Zavádění DPH jako všeobecné spotřební daně. Tuto vlnu odstartovala Francie v roce 1967. Zavedení DPH se odehrálo v několika časových vlnách. Jako poslední zavádějí tuto daň i postkomunistické země (koncem 80. let). Ve vyspělých zemích byla

tato daň zavedena v 60. – 80. letech, a to především v souvislosti se vstupem těchto zemí do EU.

3. **vlna** – Tato vlna vznikala v USA jako následek uplatňování politiky strany nabídky. Jednalo se o aktivity, které měly obnovit ekonomickou aktivitu podlomenou především složitým a nespravedlivým zdaněním. Reformy měly za úkol zvýšit ekonomickou motivaci, zvýšit spravedlnost a přehlednost daní a zjednodušit daňové zákony. Cílem reforem byla rozpočtová neutralita, které mělo být dosaženo změnou daňového mixu ve prospěch nepřímých daní a rozšířením základu daně.

První velké změny se v daňové soustavě ČR začaly objevovat v letech 1990 - 1992. Bylo to způsobeno především pádem komunistického režimu na našem území v roce 1989. Po tomto roce se začala, do té doby plánovaná ekonomika, transformovat na ekonomiku tržní a bylo proto potřeba provést mnoho ekonomických změn. Byly proto provedeny rozsáhlé hospodářské reformy, které musely být doprovázeny i reformou daňového systému. Z tohoto důvodu se budu v praktické části této práce věnovat daňovým reformám na území České republiky od roku 1993 až do současnosti.

1.2 Současná daňová soustava ČR



Obrázek 1: Současná daňová soustava ČR

Zdroj: zpracováno podle [28]

Daňová soustava ČR (viz Obrázek 1) se dělí na přímé a nepřímé daně. Přímé daně jsou charakteristické tím, že u nich lze přesně určit osobu, která je jejím plátcem. Tyto daně se odvádí příslušnému finančnímu resortu na základě písemného daňového přiznání. Nepřímé daně jsou vlastně jakýmsi opakem daní přímých. Nelze u nich jednoznačně určit daňový subjekt, který bude nakonec daň platit. Tyto daně jsou již zahrnuté v ceně statků a služeb (např. daň z přidané hodnoty, daň spotřební nebo daň ekologická). [12], [28]

Přímé daně jsou dále děleny do dvou skupin. Na daně z příjmů, do kterých spadá daň z příjmů právnických osob (DPPO) a daň z příjmů fyzických osob (DPFO), a na daně majetkové, do kterých řadíme daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční. [12], [28]

Nepřímé daně dělíme na daně univerzální a daně selektivní. Do univerzálních daní patří daň z přidané hodnoty (DPH), která se vztahuje de-facto na veškeré statky a služby v naší zemi. Do selektivních pak patří daně ekologické a daně spotřební. Do ekologických daní lze od roku 2008 zařadit daň z pevných paliv, daň z elektřiny a daň ze zemního plynu a některých dalších plynů. Spotřební daně zahrnují: daň z minerálních paliv, daň z tabákových výrobků, daň z lihu, daň z piva a daň z vína a meziproduktů. [12], [28]

1.3 Základní pojmy daňové soustavy

V této části se seznámíme s nejdůležitějšími pojmy daňové soustavy, které budeme potřebovat pro pochopení následující části této bakalářské práce.

Daň

Slovo daň nás provází snad každým dnem. Setkáváme se s ním ve škole, v zaměstnání, v médiích apod.

Odborná literatura [25], [53] nejčastěji uvádí toto: „*Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Tato platba je neúčelová a neekvivalentní.*“ Daň se buď v pravidelných intervalech opakuje (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při převodu nemovitostí).

Daňový subjekt

Daňovým subjektem je myšlena fyzická nebo právnická osoba, která je podle daňového zákona povinna strpět, odvádět nebo platit daň. Daňový subjekt se dělí na [53]:

- **Poplatníka**: „*Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (zejména příjem nebo majetek) je dani podroben.“*
- **Plátce**: „*Plátce je daňový subjekt, který je pod svou majetkovou odpovědností povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům.“*

Daňový objekt

Objekt daně neboli předmět daně je veličina, ze které se daň vyměřuje. Může to být např. příjem (důchod), spotřeba daného statku apod. [53]

Základ daně

Základ daně je vyjádřen v měřitelných jednotkách. Buď může být vyjádřen ve fyzikálních jednotkách (např. t, hl, ks) nebo v peněžních jednotkách (např. Kč). Ze základu daně se pak vyměřuje samotná daň. Stručné vymezení základu daně je většinou součástí názvu daňového zákona (např. zákon o dani z nemovitostí, zákon o daních z příjmů). [54]

Sazba daně

Pojem sazba daně je podle Vančurové a Láchové [53] definován jako: „*Algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně.“*

Daňový mix

Tento pojem charakterizuje strukturu daňového systému. Zobrazuje nám zastoupení jednotlivých daní a jejich podíl na celkovém daňovém výnosu státu. Může být udáván jak v relativních hodnotách (procentech), tak i v absolutních hodnotách (určité měně). Díky daňovému mixu můžeme názorně vidět, jaké konkrétní daně určitý stát vybírá, jaké daně upřednostňuje a které naopak využívá spíše minimálně. [23]

Daňová incidence

Daňová incidence je teorie zabývající se ekonomickými aspekty v daňových systémech. Je to vlastně teorie zkoumající daňové přesuny, při kterých dochází k výrazné modifikaci původních záměrů daňové politiky. V rámci daňové incidence tedy musíme identifikovat dopad daňového břemene. [7]

1.4 Účel a funkce daní

Hlavním důvodem existence daní je především získání prostředků pro veřejný sektor, ať už k financování funkcí státu nebo financování veřejné správy, jako je třeba armáda, soudnictví, zdravotnictví apod. Daně může stát použít k částečnému nebo úplnému financování některých veřejných služeb (vzdělávání, veřejná doprava, péče o staré osoby apod.).

Hlavní funkcí daní je **funkce fiskální.** Touto funkcí je chápáno především získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Z vybraných daní jsou pak financovány veřejné výdaje, ať už to jsou statky či potřeby obyvatel. Tato funkce je historicky nejstarší a je obsažena v následujících třech funkcích (redistribuční, alokační a stabilizační). [54]

Další funkcí je **funkce redistribuční**. Ta vychází ze skutečnosti, že rozdělení příjmů a majetku není vždy jednoznačné. Z toho vychází i to, že daně by měly zmírňovat rozdíly v příjmech a majetku. Bohatší subjekty by měly platit vyšší daň a naopak. Tato funkce má za úkol přesunutí části důchodů a bohatství od bohatších lidí k těm chudším. [25], [54]

Alokační funkce se uplatňuje v případě, kdy trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Je mnoho příčin tržního selhání, a to například: existence veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence. Alokační funkci lze chápat buď jako vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo (např. školství) nebo naopak odejmutí prostředků z oblastí, kde jich je až příliš (např. ekologické zdanění). [25]

Stabilizační funkce může přispívat ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, zvyšovat cenovou stabilitu, nezaměstnanost apod. [25], [54]

Poslední funkcí je **funkce stimulační.** Ta se projevuje především tak, že stát poskytuje daňovým subjektům různé formy daňových úlev a výjimek anebo je naopak vystavuje vyššímu zdanění. [54]

1.5 Daňová reforma

Daňová reforma je pojem, který je v dnešní době velmi obtížné definovat. Existuje mnoho pohledů na to, co to daňová reforma opravdu je. Vybrala jsem si proto několik definic od různých autorů pro možnost porovnání:

Kubátová [25] charakterizuje tento pojem jako: „*Podstatnou změnu daňových zákonů. U daňové reformy se předpokládá, že pozitivně ovlivní ekonomický růst a že přerozdělí daňové břemeno spravedlivěji, než tomu bylo před reformou.*“

Autorka tímto pojmem rozumí především rozsáhlou změnu v daňových zákonech a také spravedlivější rozdělení daňového břemene. V praxi může být však velmi složité a sporné určit, co je vlastně z daňového hlediska spravedlivé a co nikoliv. Jedná se proto o jednu z mnoha oblastí, kde se mohou názory jednotlivců lišit.

Vančurová [56] definuje ve svém internetovém příspěvku daňovou reformu jako: *„Systematickou změnu více parametrů daní vyvolanou nově formulovanými cíli daňové politiky.“* Z této definice vyplývá, že aby byly změny daňové legislativy považovány za daňovou reformu, musí být splněna alespoň jedna z níže uvedených podmínek [56]:

- významná změna daňového mixu,
- zamýšlená změna daňové incidence,
- zavedení nových daní nebo rušení stávajících.

Pokud shrneme tyto dvě definice, dozvíme se, že je za daňovou reformu považována podstatná změna daňových zákonů, která způsobí změny daňového mixu, zavádění nových nebo rušení stávajících daní nebo změny v daňové incidenci. Daňová reforma by měla zároveň pozitivně ovlivnit ekonomický růst a spravedlivěji rozdělit daňové břemeno.

Láchová [26] ve své publikaci definuje tento pojem jako jakoukoliv změnu ve struktuře daní, ať už ve formě změny sazby, daňových základů nebo jiných speciálních úprav. Reforma má formulované své cíle, od jejichž uskutečnění se očekává pozitivní dopad na ekonomiku země, spravedlivější přerozdělení daňové břemene a snížení státního dluhu. Dále si lze pod tímto pojmem představit zavedení nové daně, zrušení stávající daně, významné změny daňových sazeb, změny daňového mixu apod. Myslím si, že tato definice je asi nejobsáhlejší a proto bych se k ní ve své práci přiklonila.

1.6 Faktory ovlivňující daňový systém a jeho změny

Faktorů, které ovlivňují daňový systém, je celá řada a jsou individuální pro každou zemi. Vybrala jsem proto ty, které jsou podle mého názoru, nejdůležitější a nejvíce používané. Tyto faktory můžeme rozdělit do následujících skupin [25], [56]:

Faktory ekonomické: Významným faktorem ovlivňující daňový systém je struktura ekonomiky a její vývoj. Mezi tyto faktory patří např. míra inflace, hospodářský růst, struktura pracovních sil nebo třeba míra zapojení do mezinárodního obchodu.

Faktory politické: Jelikož je daň zákonem daná platba, jsou veškeré její změny a opatření prosazovány politickým aparátem. V České republice jsou veškeré změny navrhovány vládou a schvalovány parlamentem. Z tohoto důvodu jsou politické faktory velice důležité a především v krátkodobém horizontu mohou mít zásadní vliv na podobu daňového systému, jeho strukturu a podobu daňového mixu. V určitých obdobích mohou dokonce převyšovat faktory ekonomické (např. před a po volebním období).

Faktory kulturně - historické: Tyto faktory jsou významné především v procesu sbližování, koordinace a harmonizace daňových systémů. Každá země má jiný historicky zažitý systém a způsob zdanění, daňovou morálku a tradici fungování administrativního aparátu, který má výběr daní na starost. Každý stát je na tom z hlediska těchto faktorů jinak. Například severské státy jsou známy dobrou daňovou morálkou a poměrně vysokým zdaněním. Naopak státy na jihu Evropy jsou více spojovány s daňovými úniky nebo s korupcí. Státní aparáty se pak v rámci minimalizace daňových úniků snaží odklánět k vyššímu zdanění, u něhož jsou úniky složitější.

Faktory technického pokroku: Vzhledem k rychlému technickému rozvoji dnešní doby je tento faktor čím dál tím více odražen i v daňové oblasti. V současnosti jsou daňové systémy ovlivňovány rozvojem techniky, která umožňuje např. rychlejší obchodování (e-shopy, internetové bankovnictví, internetové aukce). Na druhou stranu pomáhá technický pokrok i berním úřadům a jejich zaměstnancům. Díky tomuto pokroku mají totiž dokonalejší nástroje a metody k výběru daní, k prevenci a rozkrývání daňových úniků.

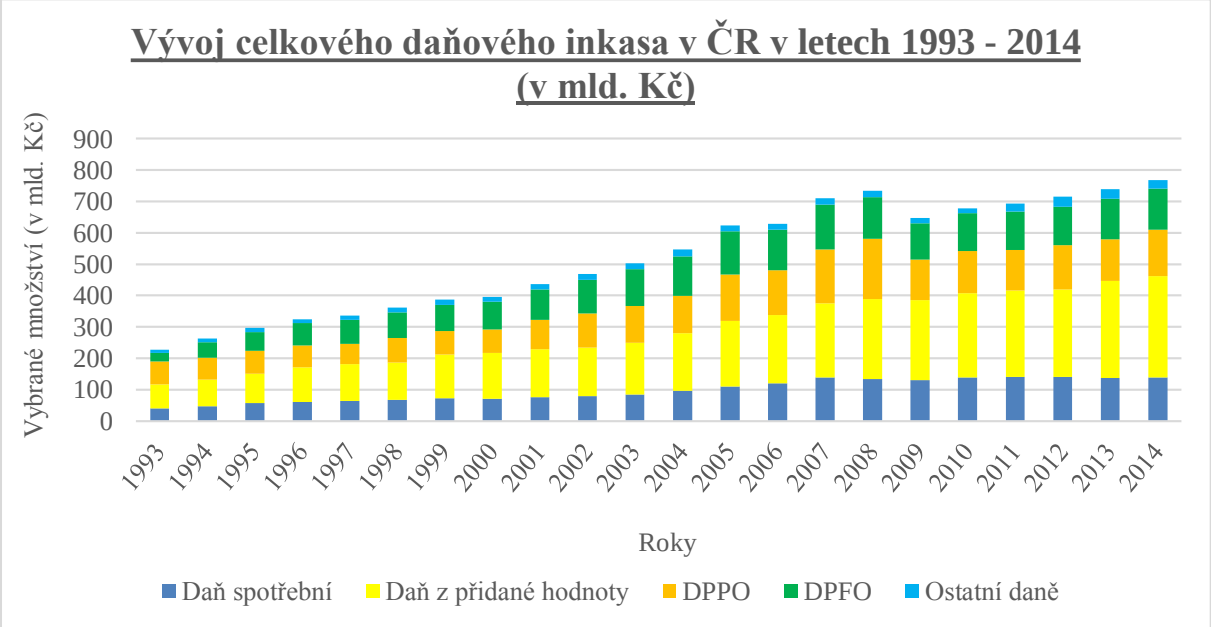
Faktory globalizace: V současné době je vliv tohoto faktoru čím dál tím větší. V dnešní době jsou všechny vlády nuceny udržovat, restrukturalizovat a budovat svůj daňový systém s ohledem na mezinárodní situaci. Důkazem toho může být třeba velké množství novel zákonů, které byly přijaté v posledních pár letech. Tyto změny jsou spíše odrazem mezinárodního tlaku než samotných potřeb dané země. Typickým příkladem je třeba přizpůsobování daní legislativě Evropské unie.

2 DAŇOVÉ REFORMY V ČR OD ROKU 1993

V první části této práce jsme si stručně představili charakteristiku daňového systému v ČR. V této části bych se ráda věnovala konkrétním daňovým reformám, které na našem území probíhaly od roku 1993. Vybrala jsem si čtyři nejvýznamnější období reforem v ČR.

1991 – 1993 zavedení nového daňového systému
2003 – 2004 harmonizace daňového systému s legislativou EU
2008 - 2010 reforma veřejných financí
2009 – 2015 modernizace daňového systému

V těchto obdobích bych se podrobněji zaměřila na změny především u čtyř vybraných daní, které jsou asi nejvýnosnějšími daněmi v ČR. Budu se tedy věnovat dvěma daním nepřímým (DPH, spotřební daně) a dvěma daním přímým (DPFO, DPPO). Na následujícím grafu (viz Obrázek 2) je znázorněn podíl těchto daní na celkovém inkasu v České republice.



Obrázek 2: Vývoj celkového daňového inkasa v ČR v letech 1993 – 2014 (v mld. Kč)

Zdroj: zpracováno podle [52]

Graf (viz Obrázek 2) zobrazuje vývoj příjmů z vybraných daní v ČR v letech 2000 – 2014 v mld. Kč. Nejvíce se na příjmech z daní podílí daň z přidané hodnoty,

a to přibližně 35 % - 40 %. Naopak nejmenší podíl představují ostatní daně, jako jsou např. daň darovací nebo daň silniční, které činí zhruba 2 - 5 % z celkového příjmu.

2.1 Zavedení nového daňového systému v roce 1993

Ve své práci bych se jako první zmínila o roku 1993, kdy vznikla samostatná Česká republika. Daňový systém, který byl do tohoto roku, byl potřeba výrazně změnit. Vešla proto v platnost první daňová reforma České republiky. Ta měla za cíl následující [23]:

- zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní,
- sjednocení zdanění všech forem podnikatelských subjektů na jedné straně a jednotlivců na straně druhé,
- snížení sazby u daně z příjmů právnických osob,
- vytvoření efektivního, spravedlivého a jednoduchého daňového systému,
- osamostatnění příspěvků na sociální zabezpečení od daní z příjmů,
- posílení daní nepřímých a daní z příjmů fyzických osob,
- omezení daňových úniků.

Díky reformě se podařilo provést mnoho změn, které se dotkly snad veškerých daní v tehdejším systému. Daňový systém, který vznikl k tomuto roku, se již velice podobal tomu současnému. V následující tabulce (viz Tabulka 1) jsou přehledně uvedeny veškeré změny, ke kterým po roce 1993 došlo:

Daňový systém do roku 1993	Daňový systém od roku 1993
Zdanění právnických osob	
Odvody z objemu vyplacených mezd Odvody ze zisku Důchodová daň Zemědělská daň organizací Příspěvky na částečnou úhradu nákladů Sociální zabezpečení	Daň z příjmů právnických osob (DPPO) Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění Pojistné na sociální zabezpečení Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
Zdanění fyzických osob	
Daň ze mzdy Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti Daň z příjmů obyvatelstva	Daň z příjmů fyzických osob (DPFO) Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění Pojistné na sociální pojištění Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
Nepřímé daně	
Daň z obratu Dovozní daň	Daň z přidané hodnoty (DPH) Spotřební daň z piva Spotřební daň z vína Spotřební daň z lihu a lihoviny Spotřební daň z tabáku Spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv
Majetkové daně	
Domovní daň Zemědělská daň z pozemků Notářský poplatek z dědictví Notářský poplatek z darování Notářský poplatek z převodu nemovitostí	Daň z nemovitosti (z pozemků a staveb) Dědická daň Daň darovací Daň z převodu nemovitostí Silniční daň

Tabulka 1: Změna v daňovém systému od roku 1993

Zdroj: zpracováno podle [58]

Cíle daňové reformy, které si vláda ještě tehdejšího Československa stanovila, z velké části také naplnila. Byly zavedeny nepřímé daně (DPH, spotřební daně), které nám postupem času dopomohly k přiblížení se daňovým systémům zemí EU. Nepatrně se podařilo přenést část zatížení z přímých daní na daně nepřímé. Příspěvky sociálního pojištění byly úspěšně odděleny od daní z příjmů. Bylo naplánováno i postupné snižování sazby u daně z příjmů právnických osob. Největší změnou oproti „starému“ daňovému systému bylo sjednocení všech forem zdanění podnikatelských aktivit.

V tomto roce se nepodařilo příliš naplnit dva cíle, a to omezení prostoru pro daňové úniky a zefektivnění daňové správy a administrativy. Tyto cíle jsou však natolik komplikované a časově náročné, že k jejich naplnění nestačila jen jedna daňová reforma.

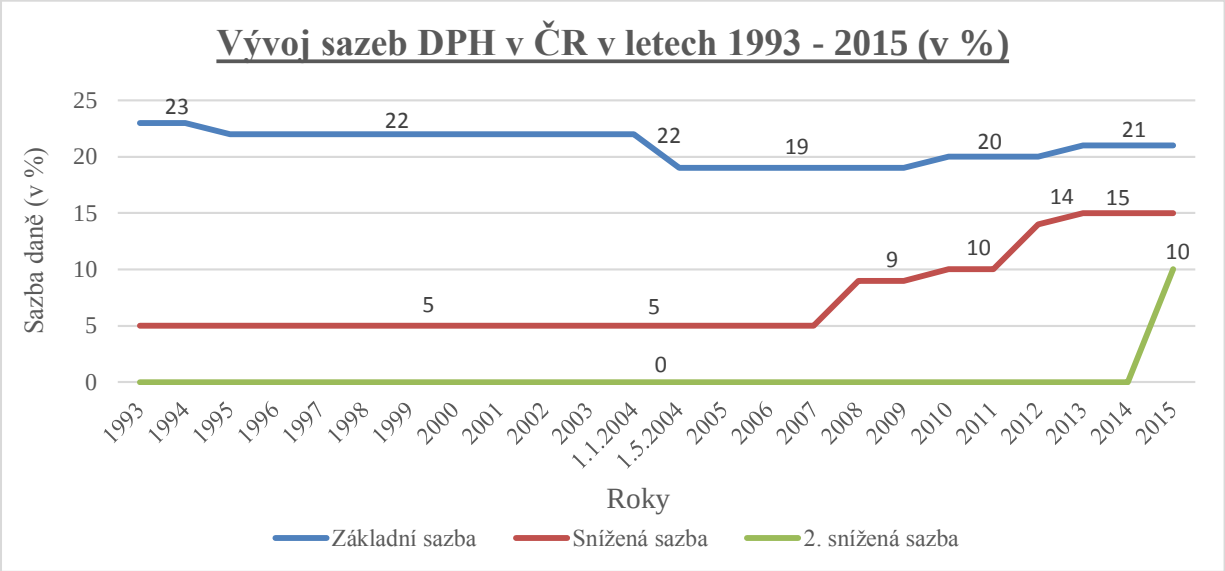
2.2 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Jak jsme se již dozvěděli, o dani z přidané hodnoty můžeme hovořit až od 1. 1. 1993. Do té doby se v tehdejším Československu vybírala pouze daň z obratu zboží. Změnu přinesl až zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vešel v platnost k 1. 1. 1993.

2.2.1 Vývoj sazeb DPH

V ČR se od zavedení daně z přidané hodnoty používaly dva typy sazeb. Základní sazba a sazba snížená. Do snížené sazby spadají především potraviny, nealkoholické nápoje, městská doprava, vstupné na kulturní akce apod. Od 1. 1. 2015 k těmto dvěma sazbám přibyla ještě tzv. druhá snížená sazba ve výši 10 %. Do této sazby spadají některé léky, knihy, hudebniny, nenahraditelná dětská výživa apod. [1], [57]

Na následujícím grafu (viz Obrázek 3) je znázorněn vývoj jednotlivých sazeb daně v ČR od již zmiňovaného roku 1993 až do současnosti.



Obrázek 3: Vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993 - 2015 (v %)

Zdroj: zpracováno podle [57]

V roce 1993 byly poprvé zavedeny sazby daně z přidané hodnoty. Zvýšená sazba daně byla stanovena na 23 % a snížená sazba daně na 5 %. Zavedení těchto sazeb přineslo rozšíření daňových položek na většinu služeb. Plátcem daně byly osoby, jejichž obrat byl v minulém roce vyšší než 6 milionů Kčs. První zákon o DPH vydržel nepozměněn pouhé dva roky.

Jeho první novela vešla v platnost k 1. 1. 1995. Základní sazba se snížila o 1 % a snížená sazba zůstala nezměněna. Tato novela platila až do 30. 4. 2004. [57]

Vzhledem k tomu, že ČR vstoupila k 1. 5. 2004 do Evropské unie, musela být zásadně ovlivněna právní úprava i praktická stránka DPH. Bylo zapotřebí přesunout vybrané skupiny zboží a služeb ze snížené sazby do sazby základní. I přes tato doporučení si ČR některé tyto komodity i nadále ponechala ve snížené sazbě. Podle doporučení EU by např. dětské pleny a hygienické potřeby měly podléhat základní sazbě DPH. V naší zemi jsou však do dnešního dne tyto komodity zatíženy pouze sníženou sazbou daně. Tímto rozhodnutím tak ČR ztlumila dopad DPH na domácnosti s nižšími příjmy. K 1. 5. 2004 nabyl účinnosti nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl zaveden ve dvou fázích. První fáze proběhla k 1. 1. 2004, kde byla základní sazba tak jako v předchozím roce 22 % a snížená sazba 5 %. Druhá fáze proběhla k 1. 5. 2004, kde se už základní sazba změnila a byla snížena na 19 %. Snížená sazba zůstala beze změny. V těchto dvou fázích došlo k dalším úpravám ve výčtu zboží, na které jsou jednotlivé sazby uvaleny. [25], [39], [57], [60]

Tato změna se nejvíce dotkla například telefonování nebo oblasti stavebnictví. Naopak k výraznějšímu zlevnění došlo u potravin, dětských plen, novin apod. [57]

Po volbách v roce 2006 byla novou vládou nastartována konsolidace veřejných financí. V první fázi se tato změna projevila k 1. 1. 2008, kdy byla v České republice aplikována pravděpodobně nejvýznamnější změna v oblasti DPH, a to zvýšení snížené sazby z 5 % na 9 %. Základní sazba zůstala zachována ve výši 19 %. Od tohoto roku sazby DPH v ČR pravidelně stoupají.

K 1. 1. 2015 byla provedena další zásadní změna v sazbách DPH. Byla nově zavedena druhá snížená sazba ve výši 10 %. Do této sazby spadají nově především léky, tištěné knihy a dětská výživa. [40]

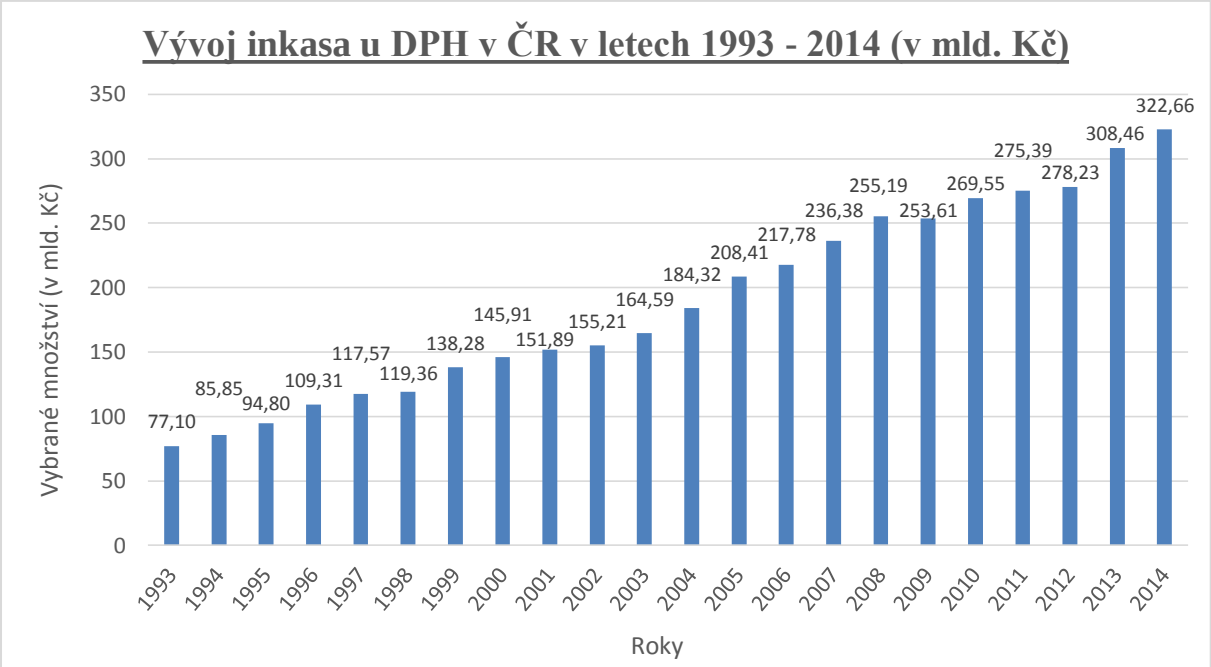
V případě, že se změní sazba DPH, je to okamžitě vidět na cenách statků a služeb v zemi. Zvyšování těchto sazeb má však odlišné dopady na různé příjmové skupiny. Výrazné zvýšení cen má největší dopad na nízkopříjmové rodiny. Je to zapříčiněno tím, že tito lidé mají obvykle malý výdělek a většinu jejich výdajů tak tvoří především základní komodity, jako jsou třeba potraviny nebo oblečení. V případě, že se tyto komodity výrazně zdraží, může to mít u těchto lidí za následek zhoršení jejich ekonomické situace. Naopak pro skupiny s vysokým příjmem je toto zdražení téměř zanedbatelné, jelikož jejich výdaje na základní statky a služby představují mnohdy jen minimální procento z jejich celkového příjmu.

Pozoruhodný je fakt, že zvýšení sazeb daně je na cenách v obchodech okamžitě vidět, kdežto jejich následné snížení trvá rozhodně déle. Pravdou ale je, že nepřímé daně, zvláště pak DPH, jsou asi nejčastější volbou v případě potřeby zvýšit příjmy do státního rozpočtu. Tato daň je již obsažena v cenách zboží a služeb a tudíž je lidé nevnímají tak osobně jako např. daně důchodové.

2.2.2 Vývoj inkasa u DPH

Daň z přidané hodnoty je jednou ze tří nejvýnosnějších daní v ČR. Je to způsobeno především tím, že tuto daň platí úplně každý a nedá se jí prakticky vyhnout. Je součástí kupní ceny všech statků a služeb. Podle mého názoru je to zároveň i daň, u které dochází k nejvíce daňovým únikům. Stát proto podniká různé kroky, které by vedly k omezení těchto úniků. Postupně se zavádí režim přenesené daňové povinnosti neboli „reverse chargé". Tento systém se používá u dodání vybraného zboží. Princip spočívá v tom, že dodavatel fakturuje částku bez DPH a odběratel ji v daňovém přiznání uvede na vstupu i na výstupu. Výsledkem je tedy pro něj nulová daňová povinnost. Tento jednoduchý princip zamezí tomu, aby si odběratel nárokoval daň na výstupu a dodavatel daň neodvedl. Režim přenesené daňové povinnosti je v zákoně o DPH upraven od 1. 4. 2011. Na začátku se systém uplatňoval pouze při dodání zlata. Od 1. 1. 2012 se rozšířil na poskytnutí stavebních a montážních prací. Od 1. 4. 2015 se dále rozšířil například na dodání kukuřice, technických plodin, kovů, mobilních telefonů, notebooků nebo herních konzolí. [14], [15], [35]

Dalším aktuálním pokusem zamezit podvodům u DPH je kontrolní hlášení. Toto opatření začalo fungovat od 1. 1. 2016 a vztahuje se na všechny plátce DPH. Princip je v tom, že se ke klasickému daňovému přiznání ještě přidává další elektronický výkaz. V tomto výkazu jsou uvedeny veškeré položky nad 10 000 Kč s DPH. U těchto položek je dále uvedeno komu, v jaké hodnotě a na jakou fakturu bylo zboží dodáno. Díky tomuto opatření by se měl v systému potkat nárok na odpočet daně na jedné straně s odvodem daně na straně druhé. V případě, že se tak nestane, bude to v systému okamžitě patrné a bude se moci jít cíleně na kontrolu. [20], [21]



Obrázek 4: Vývoj inkasa u DPH v ČR v letech 1993 - 2014 (v mld. Kč)

Zdroj: zpracováno podle [52]

Na tomto grafu (viz Obrázek 4) je patrné, že se příjem z DPH rok od roku zvyšuje. Od roku 1993 se více než zčtyřnásobil. Je to zapříčiněno především neustále se zvyšující sazbou daně. Další příčinou může být i to, že roste průměrná mzda obyvatel v zemi. Lidé tak mají větší kupní sílu, a tudíž si mohou dovolit koupit více statků a služeb, ve kterých je DPH zahrnuta.

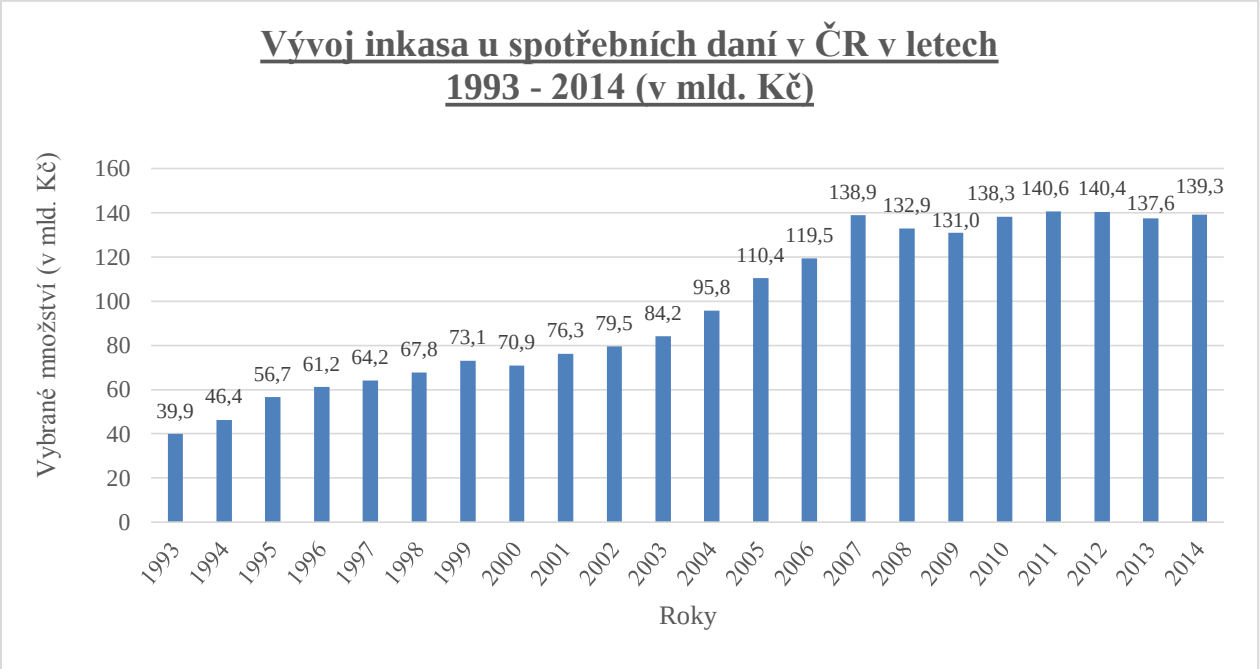
2.3 Spotřební daně

Dalšími daněmi, kterými se budu ve své práci zabývat, jsou daně spotřební. Tyto daně tvoří přibližně 18 – 20 % veškerého příjmu z daní a zahrnují daň z minerálních olejů, z lihu, z piva, z tabákových výrobků a daň z vína a meziproduktů. Pro některé poplatníky jsou statky podléhající této dani nedílnou součástí běžného života. Například lidé dojíždějící do zaměstnání by se neobešli bez pohonných hmot. Další lidé, co jsou spotřebními daněmi zatíženi, jsou kuřáci a lidé konzumující alkohol. Ať už si lidé tyto komodity kupují z nutnosti nebo z pohodlnosti, pravidelně nebo příležitostně, stávající se jejich koupí automaticky plátci spotřebních daní.

2.3.1 Vliv daňových reforem na spotřební daně

O spotřebních daních mluvíme v ČR od roku 1993, kdy vešel v platnost zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. V souvislosti vstupu ČR do EU byl tento zákon nahrazen novým, a to zákonem č. 353/2003 Sb. K tomuto roku došlo k nahrazení názvů jednotlivých spotřebních

daní. Původní názvy daní (z uhlovodíkových paliv a maziv, lihu a lihovin, piva, vína a tabákových výrobků) byly nahrazeny novými (daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků). Od roku 1993 do roku 2004 docházelo ke zvyšování sazeb u všech skupin spotřebních daní. Před rokem 2004 to bylo hlavně vlivem postupné implementace pravidel směrnic EU. Zvyšování sazeb proběhlo nejvýrazněji u tabákových výrobků a minerálních olejů. Ke snižování sazeb u spotřebních daní docházelo v té době pouze ve výjimečných případech. Novela o spotřebních daních navýšila ceny jednotlivých položek, což poplatníci pocítili na zdražení alkoholu, cigaret i minerálních olejů. V roce 2008 došlo vlivem reformy ke zvýšení sazby daně u tabákových výrobků. Tato změna se dotkla převážně kuřácké části obyvatelstva. V roce 2010 se opět zvýšily sazby u spotřebních daní. Nejzásadnější změna nastala asi u pohonných hmot, kdy se sazba zvýšila zhruba o 1 Kč/l. [64] [66]



Obrázek 5: Vývoj inkasa u spotřebních daní v ČR v letech 1993 – 2014 (v mld. Kč)

Zdroj: zpracováno podle [5]

Asi nejzásadnější změnou ve spotřebních daních byl rok 2010. V tomto roce se totiž výrazně zvýšily sazby daní. Nejzajímavější změnou bylo asi zvýšení sazby daně u pohonných hmot, a to přibližně o 1 Kč/l. Politici se domnívali, že se tímto krokem výrazněji zvýší příjem do státního rozpočtu. Jejich představy se však bohužel nenaplnili. Velcí autodopravci a cizinci přestali tankovat v České republice a raději tankovali v okolních státech, kde byla cena pohonných

hmot o poznání levnější. Jak je patrné z grafu (viz Obrázek 5), mezi rokem 2010 a 2011 je rozdíl zhruba 2,3 mld. Kč, což není nijak výrazný skok. Tato změna způsobila spíše potíže, protože se díky ní Česká republika dostala mezi pět zemí s nejdražší naftou v Evropě. Odhaduje se, že stát tímto rozhodnutím přišel o šest až osm miliard korun. [67], [64]

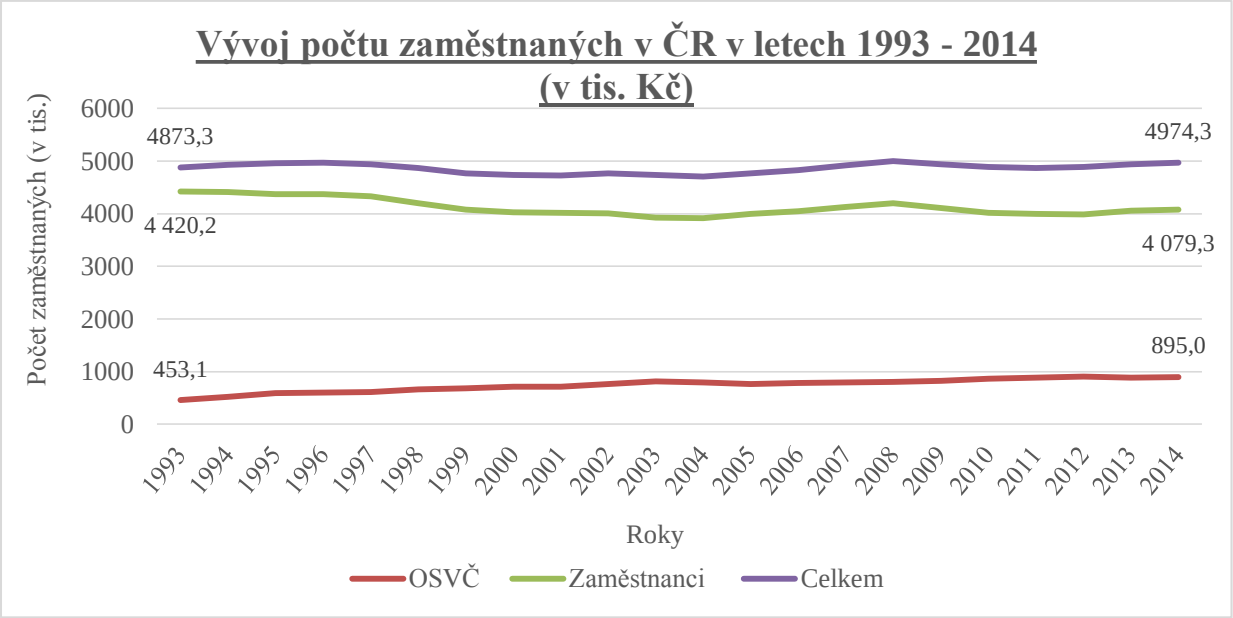
2.3.2 Ekologická daňová reforma

Vzhledem k tomu, že Česká republika vstoupila do Evropské unie, bylo zapotřebí přiblížit český daňový systém systémům jednotlivých členských států EU. Byl proto vznesen požadavek na tzv. ekologické daňové reformy. Cílem této reformy bylo snížit zdanění lidské práce a zvýšit daně a poplatky z aktivit, které poškozují životní prostředí. V praxi jde tedy o snížení přímých daní (např. daní z příjmů) a zvýšení nepřímých daní (např. spotřebních daní). Jedná se tak o přesun od zdanění výrobních faktorů ke zdanění statků a služeb, jejichž výrobou a spotřebou vznikají negativní dopady na životní prostředí a zdraví obyvatel. [10], [22]

Ekologická daňová reforma měla být zrealizována ve třech etapách. Realizována byla převážně jen první etapa, která vešla v platnost k 1. 1. 2008 a zahrnovala přijetí směrnice 2003/96/ES do legislativy. V této fázi byly zavedeny tři oddělené zákony, a to zdanění zemního plynu, pevných paliv a elektřiny. Hlavními cíli bylo motivovat co nejvíce subjektů k ochraně životního prostředí a dále pak snížit daňové zatížení práce na základě výnosové neutrality této reformy. Této neutrality bylo dosaženo hned v první fázi reformy, kdy došlo ke snížení sazeb u DPFO a DPPO. Pro fyzické osoby byla zavedena jednotná sazba daně ve výši 15 % a pro firmy byla snížena sazba daně z původních 24 % na 21 %. [10], [22]

2.4 Daň z příjmů fyzických osob

Do daní z příjmů fyzických osob patří jak zaměstnanci, tak i podnikatelé, neboli osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ). Na následujícím grafu (viz Obrázek 6) je zobrazen poměr mezi zaměstnanci a OSVČ v ČR v letech 1993 - 2014.



Obrázek 6: Vývoj počtu zaměstnaných v ČR v letech 1993 - 2014 (v tis. Kč)

Zdroj: zpracováno podle [3]

Na tomto grafu (viz Obrázek 6) je názorně vidět vývoj zaměstnanosti v ČR. Je zde znázorněn počet OSVČ, počet zaměstnanců a celkový počet zaměstnaných. V roce 1993 bylo přibližně 455 000 osob zaměstnaných jako OSVČ. Tento trend rok od roku roste. K roku 2014 se vyšplhal až na skoro dvojnásobek, a to na 895 000 osob. Naopak „klasických" zaměstnanců je v ČR více než čtyřnásobek hodnoty OSVČ. V roce 1993 bylo zaměstnanců něco kolem 4,2 milionů. Tento trend se rok od roku mění. V roce 2014 se počet zaměstnanců snížil na 4,07 mil.

2.4.1 Vliv daňových reforem na daň z příjmů fyzických osob

Nejvýznamnější změny u DPFO přinesla novela č. 545/2005 Sb., o daních z příjmů. V této době došlo k úpravě výdajových paušálů u fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu. Pokud poplatník neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené, může uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, 60 % z příjmů ze živností řemeslných, 50 % z příjmů z živnostenského podnikání s výjimkou živností řemeslných (podle § 7 odst. 1 písm. b) a 40 % z příjmů z jiného podnikání (podle § 7 odst. 1 písm. c) nebo např. z příjmů znalce či tlumočníka (podle § 7 odst. 2 písm. b) až d). [65]

V roce 2005 nastala velká změna pro rodiny s dětmi. Nově mohli totiž manželé žijící ve společné domácnosti a vyživující alespoň jedno dítě využít společného základu daně,

tzv. společného zdanění manželů (SZM). Cílem této novinky byla především podpora mladých rodin s dětmi. Největší přínos však měla pro páry s rozdílnými příjmy (např. manželka na mateřské dovolené). SZM představovalo součet dílčích základů daně u obou manželů snížený o nezdanitelné části základu daně. Když byl stanoven základ daně a rozdělen na dvě poloviny, mohl si každý z manželů uplatnit příslušné slevy na dani. Daňové zvýhodnění na dítě uplatní ten, který jej uplatňoval v průběhu zdaňovacího období při výpočtu záloh. Společné zdanění manželů platilo pouze do roku 2007. V roce 2008 byla totiž zavedena jednotná sazba daně a SZM bylo zrušeno. [9]

Do roku 2007 byla v ČR daň z příjmů fyzických osob progresivní. Sazba daně se pohybovala zhruba od 12 % do 32 % podle výše příjmů. Čím vyššího příjmů poplatník dosáhl, tím platil vyšší daně. Pro odvody sociálního a zdravotního pojištění nebyl v té době stanovený žádný strop. Ať už člověk vydělal 20 000 Kč nebo milion, musel z této částky odvést pojistné na toto pojištění. Do roku 2007 byl základem daně hrubý příjem zaměstnance. [38]

Rok 2008 byl ovlivněn především zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jehož cílem bylo zahájení daňové reformy, zlepšení stavu veřejných financí, zastavení věčného zadlužování státu a v neposlední řadě zvýšení pracovitosti obyvatel. [8]

K tomuto roku došlo také ke zvyšování slev na dani a ke zvýšení daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Tyto změny jsou uvedeny v následující tabulce (viz Tabulka 2).

Sleva/daňové zvýhodnění	**Sleva za rok (v Kč)**	
	2007	**2008**
Na poplatníka	7 200	24 840
Na manželku/manžela	4 200	24 840
Na dítě	6 000	10 680
Na držitele průkazu ZTP/P	9 600	16 140

Tabulka 2: Slevy a daňová zvýhodnění v letech 2007 a 2008

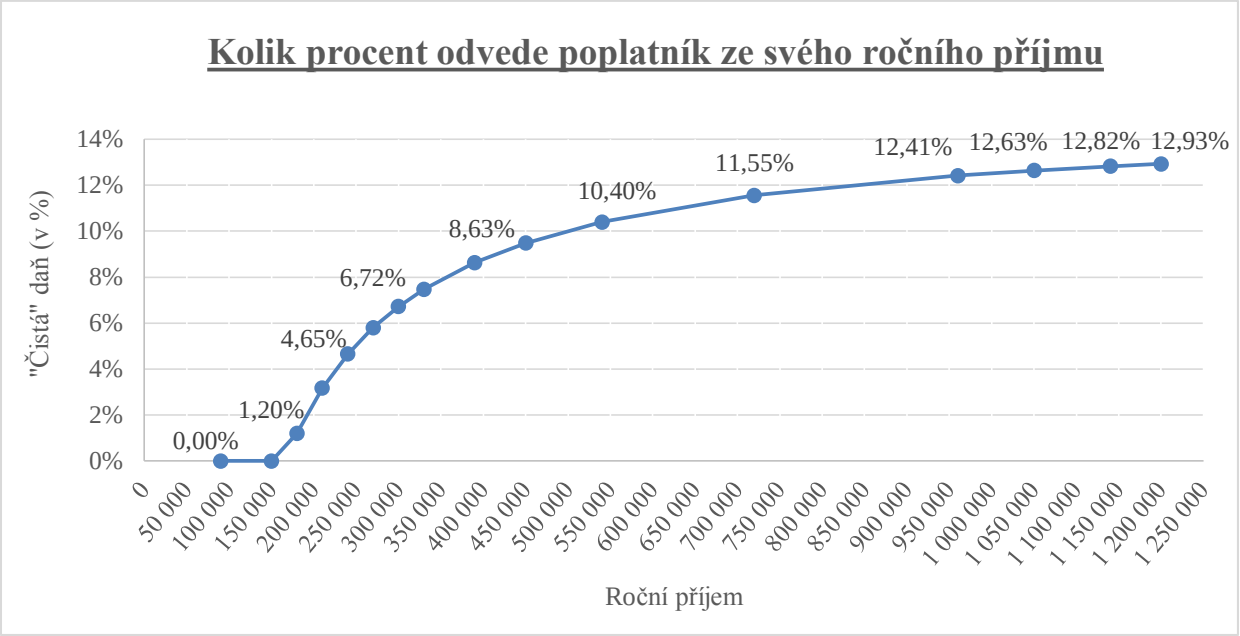
Zdroj: zpracováno podle [61]

Z předešlé tabulky (viz Tabulka 2) je patrné, že největší změnu ve slevách na dani prodělala sleva na manžela/manželku. Od daně si mohl poplatník nově pro rok 2008 odečíst částku 24 840 Kč v případě, že jeho manžel/manželka svým příjmem nepřesáhl/a částku 38 040 Kč. Tato

částka byla v roce 2009 ještě navýšena, a to na 68 000 Kč. Důvodem pro zvýšení této hranice byla skutečnost, že osoby, které pobíraly peněžitou pomoc v mateřství, nemohly být uplatněny jako vyživované osoby. Dalším důvodem bylo také to, že bylo zrušeno společné zdanění manželů, které při jednotné sazbě zcela ztrácelo svůj význam. [62]

Do roku 2008 byl stanoven minimální základ daně u OSVČ. Bylo to především z důvodu daňové spravedlnosti, protože podnikatelé mají mnohem větší možnost ovlivňovat svoji daňovou povinnost oproti zaměstnancům. V roce 2008 byl tento minimální základ daně zrušen. Díky tomuto rozhodnutí se opět zvětšil prostor pro možné daňové úniky. K tomuto roku byl dále upraven základ daně. Poplatníci s příjmy podle § 7, Zákona o daních z příjmů již nemohou uplatnit ve výdajích sociální a zdravotní pojistné. Tuto změnu lze chápat jako určitý kompenzační krok spojený se změnou v sazbě daně. Všem poplatníkům se tak zvýší základ daně. U OSVČ bylo tímto opatřením kompenzováno zavedení nižší sazby daně. Na druhé straně OSVČ mohou uplatnit vyšší slevy na dani. [62]

Nejvýznamnější změnou platnou k 1. 1. 2008 bylo zavedení jednotné sazby daně u DPFO ve výši 15 %. Tuto daň platí každý, bez ohledu na to, jaká je výše jeho příjmů. Nově byl také zaveden pojem super hrubá mzda, který se stal i základem pro výpočet daně. Tento model není v žádné jiné zemi aplikován. Ačkoli se v názvu objevuje slovo „mzda“, ve skutečnosti jde pouze o fiktivní částku sloužící k výpočtu daňové povinnosti. Super hrubá mzda je definována jako hrubá mzda zaměstnance zvýšená o sociální a zdravotní pojištění, které za něj odvádí jeho zaměstnavatel. V praxi to vypadá tak, že základ daně je vlastně 1,34 násobek hrubé mzdy. Přestože je zavedena tzv. rovná daň, dá se říci, že díky slevě na poplatníka a různým daňovým zvýhodněním je stále daň progresivní. Toto tvrzení lze dokázat na následujícím grafu (viz Obrázek 7). [17]



Obrázek 7: Kolik procent odvede poplatník ze svého ročního příjmu

Zdroj: vlastní zpracování

Na tomto grafu (viz Obrázek 7) můžeme vidět, jaká je „čistá“ daň (v %) z ročního příjmu fyzické osoby. Ať už je to roční čistý příjem OSVČ, tzn. po odečtení skutečných výdajů nebo po uplatnění paušálních výdajů, nebo roční příjem zaměstnance, tzv. super hrubá mzda. V případě, že bude roční výdělek FO zhruba 150 000 Kč a méně, daň bude nulová. Je to způsobeno tím, že sleva na dani, která činí 24 840 Kč, bude vyšší, než daň, kterou by měl poplatník odvést. Tím tak poplatníkovi nevznikne žádná daňová povinnost vůči státu. V případě, že bude příjem této osoby 180 000 Kč, daň bude ve výši 1,2 %. Takto bychom mohli pokračovat s jakoukoliv další částkou. Na tzv. rovnou daň 15 % se dostaneme až při výdělku někde kolem 1,4 - 1,5 mil. Kč za rok. Z tohoto grafu je tedy patrné, že rovná daň 15 % v praxi zase tak úplně neplatí. Je to způsobeno především daňovým zvýhodněním a různými slevami na daních.

Od 1. ledna 2008 byla nově zavedena jednotná srážková daň, a to ve výši 15 %. Doposud byla tato sazba různá. Změny platné k roku 2008 se dotkly i lidí pobírajících starobní důchody. V případě, že jsou tito lidé i nadále ekonomicky aktivní, mohou si nově uplatnit slevu na dani ve stejné výši jako je sleva na poplatníka. Pro rok 2008 je to tedy 24 840 Kč ročně.

V roce 2009 byl zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů novelizován celkem jedenáctkrát. Jeho změny se dotkly roku 2009 a některé dokonce až let 2010 a 2011. K roku 2009 byly změněny paušální výdaje u OSVČ. Do této doby se paušální výdaje 80 % uplatňovaly pouze

u zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství. Nově se paušální výdaje ve výši 80 % z příjmů týkaly i živností řemeslných. V ostatních případech byly paušální výdaje stanoveny na 60 % z příjmů. Tato změna platila pouze pro rok 2009, jelikož toto ustanovení bylo k roku 2010 změněno. [27]

K roku 2010 došlo ke zvýšení daňového zvýhodnění na dítě, a to z původních 10 680 Kč na 11 604 Kč. Paušální výdaje byly zpět vráceny z 60 % na 40 %. K následujícímu roku došlo na základě tzv. povodňové daně ke snížení základní slevy na poplatníka z 24 840 Kč na 23 640 Kč ročně. K roku 2012 se základní sleva na poplatníka opět vrátila na hodnotu 24 840 Kč za rok. Dále bylo zvýšeno daňové zvýhodnění na dítě z 11 604 Kč na 13 404 Kč. Maximální výše daňového bonusu byla zvýšena z původních 52 200 Kč na 60 300 Kč. [27]

Porovnání výnosnosti zaměstnaneckého poměru a OSVČ

Vzhledem k tomu, že tabulky, které jsem použila k tomuto srovnání, jsou velmi obsáhlé a staly by se nepřehlednými, rozhodla jsem se je uvést v přílohách.

Z tabulky uvedené v příloze A je patrné, kolik dostane zaměstnanec čistého ze základní (hrubé) mzdy a kolik odvede na daních on a kolik zaměstnavatel. V případě základní mzdy 20 000 Kč odvede zaměstnanec 6,5 % na sociálním pojištění (1 300 Kč) a 4,5 % na zdravotním pojištění (900 Kč). Zaměstnavatel za tohoto zaměstnance odvede SP ve výši 25 % (5 000 Kč) a ZP ve výši 9 % (1 800 Kč). Celkové náklady zaměstnavatele jsou tedy 26 800 Kč. Následující tabulka (Tabulka 3) ukazuje, kolik zůstane „čistého“ OSVČ, v případě, že bude fakturovat částku rovnající se nákladům zaměstnavatele na zaměstnance (v našem případě tedy 26 800 Kč).

Z tabulky uvedené v příloze B vyplývá, že při stejných nákladech získá zaměstnavatel více finančně hodnoceného pracovníka. V realitě je to většinou tak, že zaměstnavatel může zájemci se živnostenským listem nabídnout o něco méně peněz, než by platil zaměstnanci. Tím zaměstnavatel ušetří mzdové náklady a nemusí řešit např. nemocenskou, dovolenou a výpovědní dobu. Na druhou stranu o všechny tyto zaměstnanecké „benefity“ přichází i „zaměstnanec“ se živnostenským listem. Z tohoto porovnání vyplývá, že čistě matematický pohled na věc mluví jasně ve prospěch OSVČ. Zmíněné nepeněžní výhody ale nelze úplně pominout. Výhody a nevýhody zaměstnance a OSVČ jsem následně shrnula do několika výstižných bodů.

Výhody zaměstnance [63], [33]:

- nárok na minimální 4týdenní placenou dovolenou za rok,
- čerpání ošetřovného na dítě či blízkou osobu,
- nárok na nemocenskou při delší nemocnosti,
- nárok na náhradu mzdy v prvních 21 dnech pracovní neschopnosti,
- různé příplatky ke mzdě (práce ve svátek, v noci, přesčas),
- při ukončení pracovního poměru ze strany zaměstnavatele nárok na 2 měsíční výpovědní lhůtu a odstupné,
- pravidelný měsíční příjem,
- čerpání zaměstnaneckých benefitů.

Nevýhody zaměstnance [63], [33]:

- vyšší zdanění oproti OSVČ,
- obvykle nižší čistá mzda oproti OSVČ,
- povinnost být na pracovišti v pevně stanovenou dobu („od - do“),
- výdaje spojené s dojížděním na pracoviště,
- pevně daný výplatní termín.

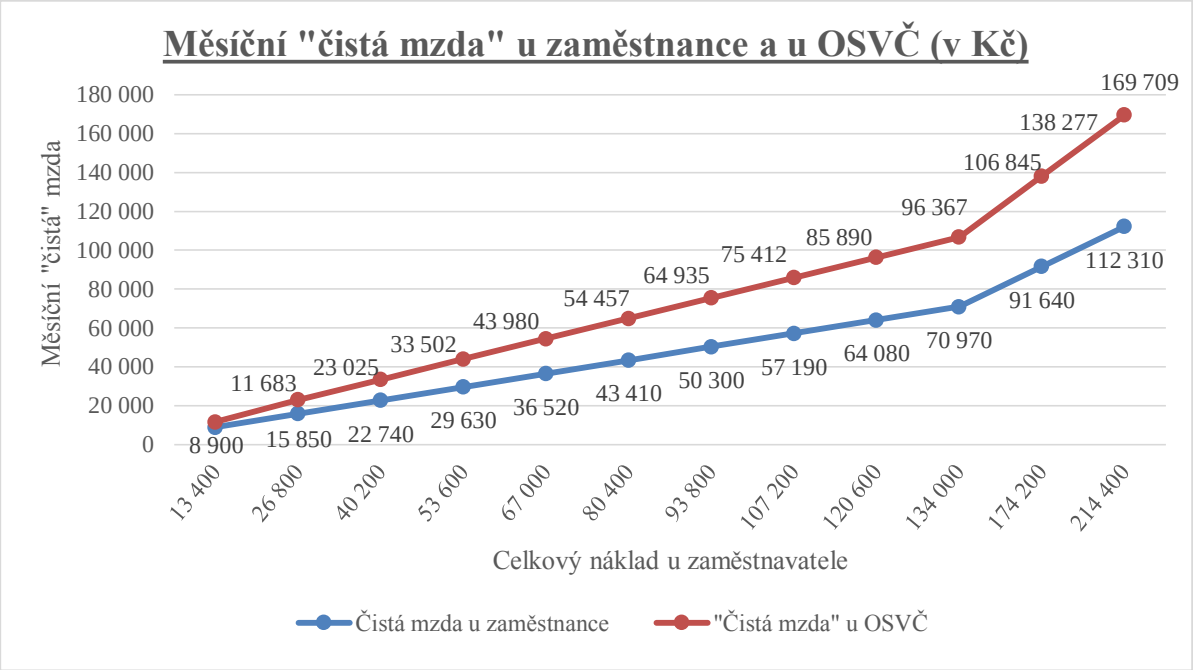
Výhody OSVČ [63], [33]:

- libovolná pracovní doba,
- jakkoli dlouhá dovolená kdykoliv,
- nižší zdanění oproti zaměstnanci,
- obvykle vyšší výdělek.

Nevýhody OSVČ [63], [33]:

- prvních 21 dní nemoci bez finančních prostředků (OSVČ má právo na nemocenskou pouze v případě, že si dobrovolně platí nemocenské pojištění – nákladné),
- nelze čerpat ošetřovné na dítě či blízkou osobu,
- neplacená dovolená,
- ručí za svoji činnost celým svým majetkem,

- v případě neúspěchu končí OSVČ okamžitě (často i s dluhy),
- vedení veškeré daňové administrativy,
- žádné zaměstnanecké benefity,
- nejistota výdělku, žádné příplatky.

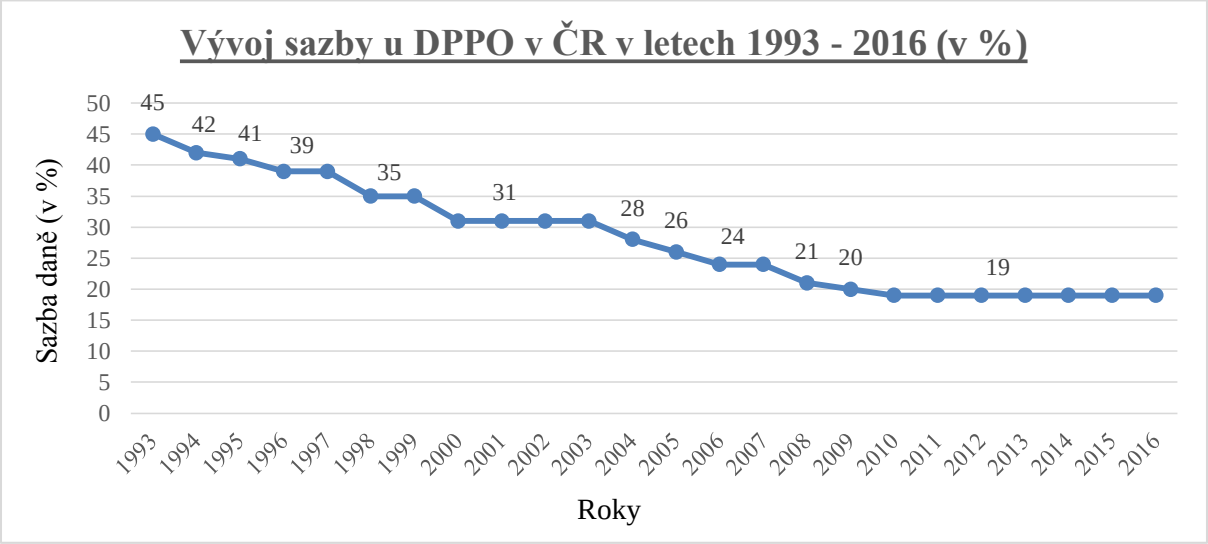


Obrázek 8: Měsíční „čistá mzda“ u zaměstnance a OSVČ (v Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

Do tohoto grafu (viz Obrázek 8) jsem použila hodnoty z tabulek uvedených v příloze A a příloze B. Je zde graficky porovnáno, kolik dostane „čistého“ zaměstnanec a kolik OSVČ. Je zde jasně vidět, že vyšší výdělek bude v případě OSVČ. Tento graf byl vytvořen s použitím nejnižších paušálních nákladů, a to 40 %. V případě, že bych použila paušální náklady 60 % nebo 80 % byl by rozdíl oproti zaměstnanci ještě vyšší.

2.5 Daň z příjmů právnických osob

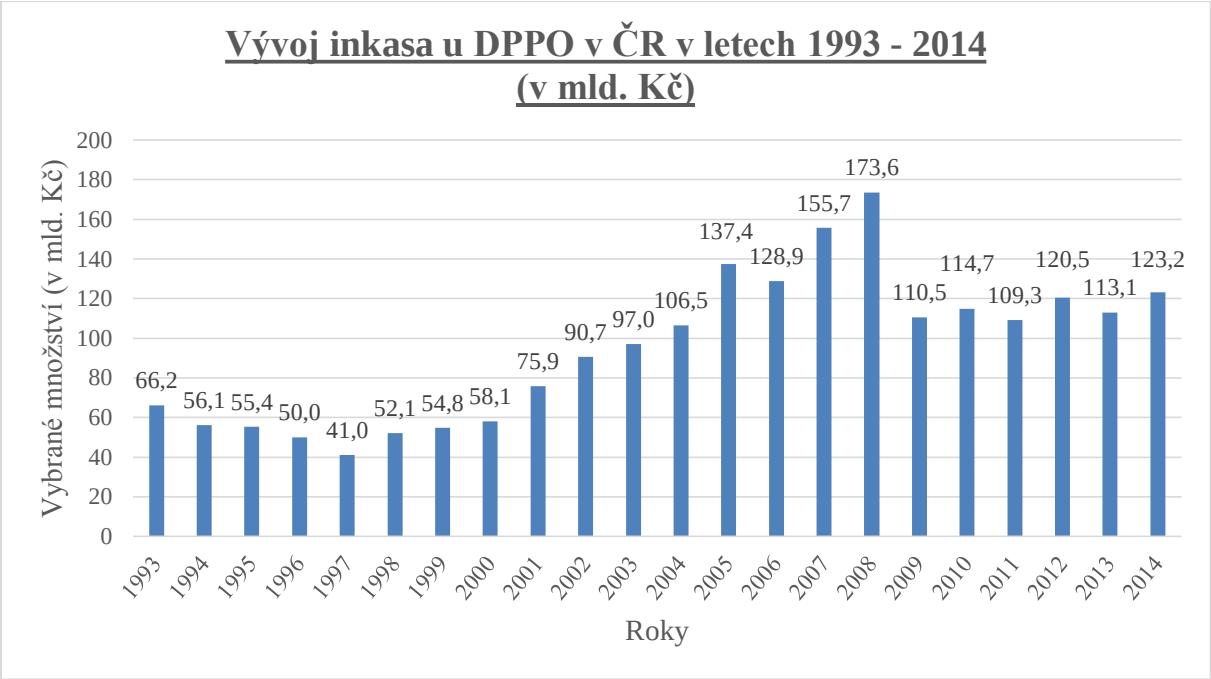


Obrázek 9: Vývoj sazby u DPPO v ČR v letech 1993 - 2016 (v %)

Zdroj: zpracováno podle [4], [59]

Na tomto grafu (viz Obrázek 9) je znázorněn vývoj sazby u daní z právnických osob od roku 1993 až po současnost. V roce 1993 byla sazba této daně 45 %, což je více než dvojnásobek současné sazby. Od tohoto roku výše sazby neustále klesá. Reforma z roku 2004 zapříčinila snížení sazby daně v roce 2005 na 26 % z původních 28 %. V tomto roce vznikla nově právnickým osobám možnost snížení daňového základu o investice do výzkumu a vývoje. V roce 2006 došlo k dalšímu poklesu sazby, a to na 24 %. Od roku 2010 je v ČR sazba daně z příjmů právnických osob konstantní. Touto sazbou se ČR řadí mezi země s nejnižším daňovým zatížením pro firmy. Snižování sazby u DPPO je jednou z forem snižování daňového břemene u přímých daní. Tento trend by měla vést k podpoře podnikání a celkově k růstu ekonomiky v naší zemi. V případě, že se bude dařit domácím i zahraničním společnostem, povede to ke zvyšování nabídky práce a snižování nezaměstnanosti. Z toho vyplývá, že i při snížení daňové sazby mohou být daňové výnosy vyšší. [16]

2.5.1 Vývoj inkasa u DPPO



Obrázek 10: Vývoj inkasa u DPPO v ČR v letech 1993 - 2014 (v mld. Kč)

Zdroj: zpracováno podle [52]

Od zavedení nové daňové soustavy v roce 1993 vybraly finanční úřady v roce 2008 vůbec nejvyšší částku, a to více než 173 miliard korun. Tímto rokem vyvrcholil vzrůstající trend započatý v roce 2004, kdy výnos z těchto daní poprvé překročil hranici 100 miliard korun. [30]

3 ZHODNOCENÍ DAŇOVÝCH REFOREM DLE ZVOLENÝCH KRITÉRIÍ

Jak je vidět z předcházejících grafů, sazby daní se v České republice mění možná častěji, než by bylo zdravé. Politici se na daních snaží získat co možná nejvíce peněz a tak alespoň o nějakou část snížit státní dluh, který k dubnu 2016 přesahuje 1,7 bilionu korun a neustále se zvyšuje. Průměrná rychlost zadlužování je přes 2 100 Kč za sekundu. I přes to, že ČR patří v zadluženosti států EU k podprůměrným, míra zadlužení během posledních deseti let enormně vzrůstá. [46]

K tomuto problému se vyjádřil známý český ekonom Petr Mach se slovy: „*Žádný náš ministr není ekonom, a tedy nechápe základní vlastností daní - že s rostoucí sazbou daně rostou příjmy vždy pomaleji a při zvyšování již vysokých sazeb začne daňový výnos klesat. Česká republika je už u většiny daní za „Lafferovým bodem" a další zvyšování daní nemá smysl, tedy ani fungovat nebude*." [32]

3.1 Daňová spravedlnost

Daňová spravedlnost je považována za jeden ze základních požadavků na daňový systém. Je však obtížné jednoznačně vymezit, co je považováno za daňově spravedlivé. Každý člověk si pod tímto pojmem představí něco jiného.

Na daňovou spravedlnost mají rozdílné názory i politické strany. Pravicově orientovaná vláda usiluje především o snižování daní. Tvrdí, že daně jsou v rozporu s osobní svobodou. Naopak levicově orientovaná vláda se domnívá, že zdanění je nástroj regulace privilegií plynoucí z bohatství a nástroj společenské solidarity.

V ČR se od roku 1993 snižovaly sazby daní, a to i za vlády ČSSD v letech 1998 - 2006. V této době byla u DPFO progresivní sazba daně, která byla rozdělena do pěti pásem podle velikosti příjmů daňových subjektů. Sazby se pohybovaly v rozmezí od 15 % do 40 %. Vláda Miloše Zemana zredukovala tyto pásma v roce 2000 na čtyři se sazbami od 15 % do 32 %. Ještě výrazněji se v té době změnila sazba u DPPO, a to z 39 % v roce 1997 na 24 % v roce 2006.

Součástí reformy roku 2008 bylo prosazení jednotné sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %. V praxi se však ukázalo, že účinek této jednotné sazby nebyl rovný, ale spíše klesající. Tato změna totiž nepřinesla předpokládanou rovnost plátců ani významně neomezila daňové úniky v zemi.

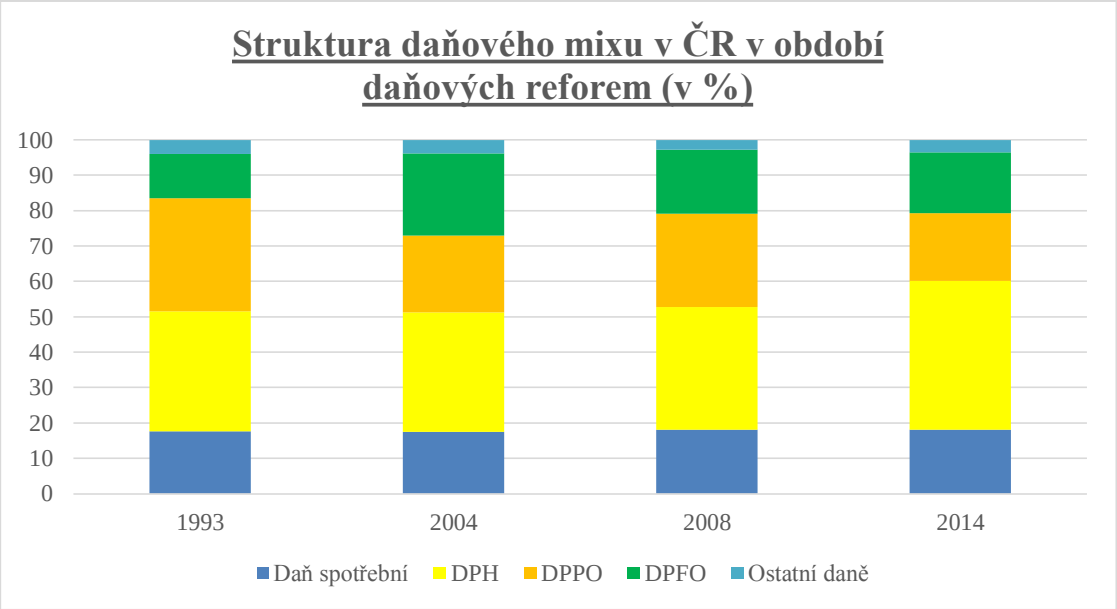
Jestli je rozložení současného daňového mixu spravedlivé, to se můžeme jenom domnívat. Pravdou však je, že rozložení přímých a nepřímých daní je celkem v rovnováze. Na přímé daně

připadá zhruba 35 - 40 % z celkového daňového mixu. V posledních pár letech by se dalo říci, že podíl přímých daní v daňovém mixu klesá, a to na úkor zvyšování podílu daní nepřímých. Tento trend zvýhodňuje vysoko příjmové skupiny na úkor drtivé většiny obyvatel. Díky tomu vzniká v poslední době zbytečný tlak na nepřímé daně, u kterých daňový příjem neustále roste. [42]

Na závěr bych se přiklonila k názoru pana Morávka, který ve svém internetovém příspěvku napsal: „*Daně nejsou kvůli spravedlnosti, ani kvůli jinému vysokému ideálu, ale čistě z důvodu, aby měl stát z čeho platit svoje výdaje. Stát nehledá spravedlnost, stát hledá příjmy, které může z lidí dostat.*“ [43]

3.2 Vliv daňových reforem na daňový mix

Jako další kritérium hodnocení daňovým reforem jsem si vybrala daňový mix. Ten totiž vyjadřuje zastoupení daní a podíl těch nejsilnějších na celkovém daňovém příjmu.



Obrázek 11: Struktura daňového mixu v období daňových reforem (v %)

Zdroj: zpracováno podle [52]

Na předcházejícím grafu (viz Obrázek 11) je znázorněna struktura daňového mixu ve čtyřech obdobích. Jako první jsem si vybrala rok 1993, kdy vznikl nový daňový systém ČR. Druhým sledovaným obdobím je rok 2004, kdy docházelo k harmonizaci daňového systému s legislativou EU. Dalším obdobím je rok 2008, kdy byla v ČR provedena reforma veřejných financí a byly nově zavedeny ekologické daně. Pro srovnání jsem použila „současnou“ strukturu daňového mixu, a to konkrétně rok 2014.

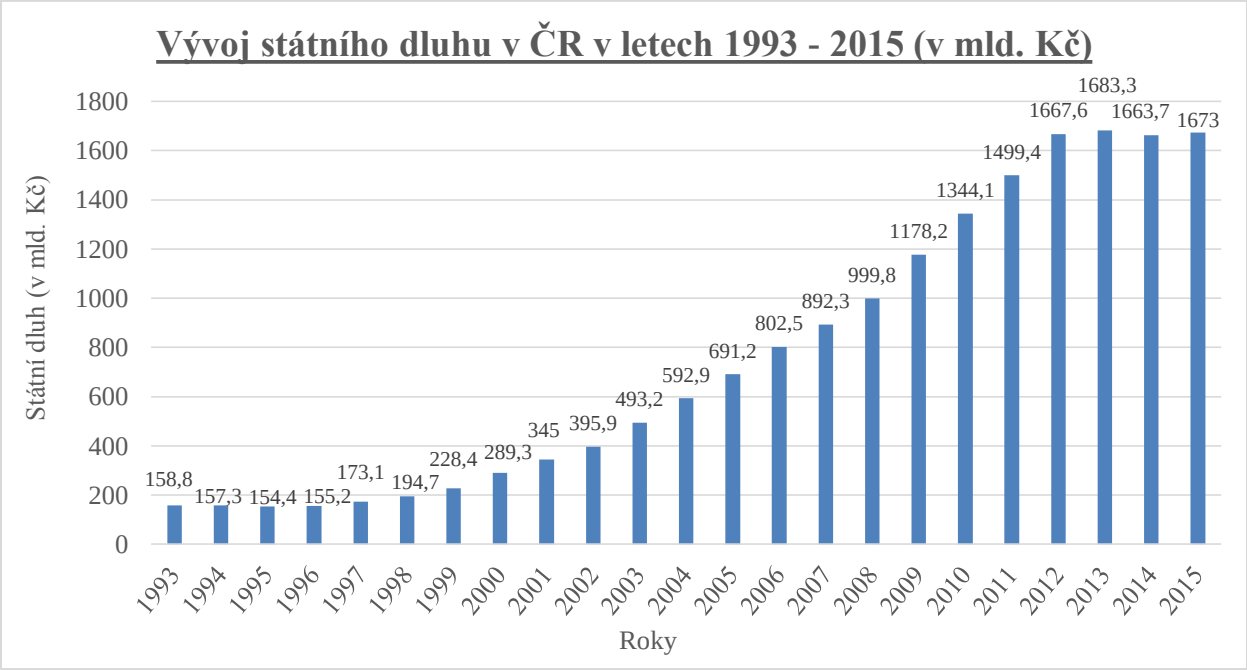
Je patrné, že na struktuře daňového mixu se ve všech sledovaných letech nejvíce podílí daň z přidané hodnoty, a to více než třetinou. Naopak nejmenší podíl mají na daňovém mixu ostatní daně (např. daň darovací nebo daň z nabytí nemovitých věcí), které představují přibližně 3 % z celkového příjmu.

Když se podíváme blíže na jednotlivé daně, zjistíme, že podíl spotřebních daní je ve všech letech téměř konstantní, a to na úrovní zhruba 18 %. I přes to, že byly v roce 2008 nově zavedeny ekologické daně, zůstává podíl spotřebních daní konstantní. Podíl u daně z přidané hodnoty roste výrazněji od roku 2008 až do současnosti. Hlavním důvodem je neustálé zvyšování sazeb u této daně. Největší vliv na tento podíl mělo zvýšení snížené sazby daně v roce 2008, a to z 5 % na 9 %. Zvýšení sazby bylo poměrně účinné, jelikož tato sazba dopadá především na zboží každodenní potřeby (např. potraviny). Díky tomu, že jsou lidé na těchto komoditách závislí, nezbylo jim nic jiného, než se vyšší ceně přizpůsobit. Podíl u daně z příjmů právnických osob se rok od roku snižuje. V roce 1993 byl 31,9 %, čímž se svoji hodnotou přiblížil k podílu daně z přidané hodnoty. Díky postupnému snižování sazeb u této daně došlo v roce 2004 k poklesu podílu DPPO na 21,7 %. Od roku 2010 je sazba u DPPO konstantní - ve výši 19 %. Touto sazbou se ČR řadí mezi země s nejnižším daňovým zatížením pro firmy. V roce 2008 došlo oproti roku 2004 ke snížení podílu u DPFO o zhruba 5 %. Hlavní příčinou bylo zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 %. Zavedení této sazby jednoznačně zvýhodnilo vysoko příjmové subjekty a naopak znevýhodnilo obyvatele s nízkými příjmy. Jedním z dalších důvodů snížení podílu u DPFO mohla být i ekonomická krize, která v tomto období dopadla na množství firem a podnikatelů.

3.3 Vliv daňových reforem na výši státního dluhu

Státní dluh je tvořen závazky vlády. Hlavní příčinou státního dluhu je deficitní státní hospodaření, tzv. schodek státního rozpočtu. Tento dluh je financován především pokladničními poukázkami, státními dluhopisy, přímými půjčkami apod. Následkem vysokého zadlužení státu je pak třeba nedůvěra v domácí trh nebo přesun kapitálu do zahraničí. [45]

Z hlediska mezinárodního srovnání je zadluženost České republiky podprůměrná. Problémem naší země je však vysoké tempo růstu dluhu v posledních deseti letech.



Obrázek 12: Vývoj státního dluhu v ČR v letech 1993 - 2015 (v mld. Kč)

Zdroj: zpracováno podle [48]

V prvním roce existence ČR činil státní dluh 158,8 mld. Kč, což bylo 13,3 % HDP. Do roku 1996 se státní dluh téměř neměnil. Od roku 1997 tento dluh neustále rostl, a to jak za vlád ČSSD v letech 1998 - 2006, tak i ODS v letech 2006 - 2009 a 2010 - 2013. Růst státního dluhu se podařil zastavit až v roce 2013, kdy byla jeho hodnota nejvyšší a přesahovala hodnotu 1,6 bilionu korun. Od roku 2013 se tento dluh nepatrně snižuje. I přes to, že se v důsledku daňových reforem zvyšuje daňové inkaso, nelze nijak dokázat, že by měly tyto změny výrazný vliv na výši státního dluhu. [31]

3.4 Úspěšnost reforem

Hlavním cílem reformy roku 2004 byla harmonizace daňového systému s Evropskou unií. ČR se povedlo implementovat směrnice EU na daňový systém, zejména se jednalo o daně nepřímé (DPH a daně spotřební). Díky harmonizaci sazeb DPH se snížil rozdíl mezi základní a sníženou sazbou. Tímto krokem byl naplněn i jeden z dalších cílů a to omezení daňových úniků v zemi. V rámci doporučení EU došlo také k přesunu velkého množství statků a služeb ze snížené sazby DPH do sazby základní. Tento přesun zboží a služeb Česká republika uskutečnila i nad rámec požadavků EU. Tato změna způsobila zvýšení příjmů do státního rozpočtu. V důsledku vstupu do EU došlo také ke snížení sazby u DPPO.

Jedním z nejdůležitějších cílů všech reforem je snížení deficitu veřejných financí a podpora hospodářského růstu. Tento cíl se v roce 2004 podařilo naplnit. Plánovaný deficit byl ve výši 5,2 % HDP a skutečný byl 2,9 % HDP.

Hlavními cíli reformy roku 2008 bylo především: podpora rodin s dětmi, podpora ekonomické aktivity obyvatel, podpora hospodářský růstu v zemi a udržitelného rozvoje. Nejzásadnějším krokem bylo asi zavedení jednotné sazby u daně z příjmů fyzických osob a opětovné snížení sazby u daně z příjmů právnických osob. Sazby u přímých daní jsou v ČR poměrně vysoké v porovnání s ostatními státy EU. ČR se však tyto sazby snaží rok od roku snižovat. Díky značnému zvýšení slev (na poplatníka, na manželku) a daňového zvýhodnění na dítě došlo k naplnění dalšího cíle, a to podpory rodin s dětmi. V tomto roce se podařilo zavést ekologické daně, které byly nově zařazeny do nepřímých daní.

Všechny reformy mají za cíl zjednodušení a zpřehlednění stávajícího daňového systému pro daňové subjekty. Tyto cíle jsou však natolik komplikované a časově náročné, že je těžké je naplnit. Naše daňová soustava se za poslední dobu stává nepřehlednou hlavně v důsledku neustálých novelizací zákona.

Podle mého názoru jsou daňové reformy z pohledu státu poměrně účinné, ovšem z pohledu občana, na kterého opravdu dopadají, už nikoli. Domnívám se, že zvyšování daní nesou občané naší země docela těžce. Možná je to zapříčiněno tím, že mají obyvatelé naší země mnohem nižší příjmy, než lidé v jiných evropských zemí.

ZÁVĚR

Téma daňových reforem je aktuálním tématem, které je snad každý den rozebírané v televizi, novinách a ve všech možných sdělovacích prostředcích. V této práci jsme se s tímto tématem seznámili trochu více.

V první části jsem se zaměřila na celkovou charakteristiku daňového systému v České republice. Objasnila jsem faktory ovlivňující daňový systém, funkce daní a základní pojmy užívané v souvislosti s daňovou problematikou. Nejdůležitější částí této kapitoly byla definice samotné daňové reformy, z které jsem následně vycházela.

Druhá kapitola podrobněji popisuje jednotlivé daňové reformy, které se uskutečnily na území České republiky. Za nejzásadnější reformu lze považovat ta z roku 1993, kdy byl zaveden úplně nový daňový systém, který tu do té doby nebyl. Ekonomika se v té době začala transformovat z plánované ekonomiky na ekonomiku tržní. Systém, který byl vytvořen v tomto roce, přetrval až do současnosti. Jedním z hlavních kroků této reformy bylo zavedení daně z přidané hodnoty, která do té doby vůbec neexistovala. Tímto krokem se Česká republika začala pomalu přibližovat daňovým systémům zemí EU.

Další významnou reformou byla reforma roku 2004, kdy se ČR začala připravovat na vstup do EU. Bylo potřeba upravit český daňový systém. Cílem daňové politiky EU bylo především zvyšování podílu nepřímých daní a snižování podílu daní přímých. Díky této reformě došlo k rozsáhlým změnám především u DPH. Došlo také k výraznému snížení sazby u DPPO z původních 31% na 28 %.

Třetí nejdůležitější reformou byla reforma roku 2008, kdy byl nastartován proces konsolidace veřejných financí. V této reformě došlo především ke změnám u daní z příjmů. K tomuto roku byla zrušena progresivní sazba daně, která byla nově nahrazena jednotnou sazbou daně ve výši 15 %. Další novinkou bylo zavedení pojmu tzv. „super hrubé mzdy“. Díky této reformě byly nově zavedeny i ekologické daně, které měly za cíl především motivovat co nejvíce subjektů k ochraně životního prostředí.

Cílem této bakalářské práce bylo zhodnocení těchto reforem dle vybraných kritérií.

POUŽITÁ LITERATURA

[1] BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. Od 1. 1. 2015 se zavádí třetí sazba DPH ve výši 10%. *Uctovani: jasně a srozumitelně* [online]. 2014 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Od-1-1-2015-se-zavadi-treti-sazba-DPH-ve-vysi-10-&idc=172

[2] CEVRO Liberálně-konzervativní akademie. Důchodová reforma [online]. 2008 [cit. 2016-01-14]. Dostupné z:http://www.cevro.cz/cs/241536-ctrnactidenik

[3] Česká republika od roku 1989 v číslech. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/ceska-republika-od-roku-1989-v-cislech#05

[4] Daň z příjmů právnických osob. *Dům financí: informace pro vaši peněženku* [online]. 2013 [cit. 2016-02-17]. Dostupné z: http://dumfinanci.cz/clanky/4509-dan-z-prijmu-pravnickych-osob/

[5] Daně - hlavní příjem státního rozpočtu. Finance [online]. 2015 [cit. 2016-02-22]. Dostupné z: http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-cr/inkaso-dani/

[6] Daňový poradce Běhounek: *Změny v daních pro rok 2012.* [online]. [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.behounek.eu/news/zmeny-v-danich-pro-rok-2012

[7] DAVID, Petr. Teorie daňové incidence s praktickou aplikací. Vyd. 1. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007, 111 s. ISBN 978-807-2045-228.

[8] DOBEŠOVÁ, Katarína. O změnách zákona o daních z příjmů v zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů, z pohledu zaměstnance a zaměstnavatele. [online] Komunitní portál účetních expertů, 2012 [cit. 2016-03-10], Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2680v3473-o-zmenach-zakona-o-danich-z-prijmu-v-zakone-o-stabilizaci/?as_id=42p5p5g8etnkod7c0popshf2r7

[9] DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. Daňová evidence podnikatelů. Praha, 2004. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-1909-2.

[10] Ekologická daňová reforma. *Ministerstvo životního prostředí* [online]. 2008 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: http://www.mzp.cz/cz/edr

[11] Ekonom: Týdeník Hospodářských novin. Praha: Economia, a.s, 2014. ISSN 12100714.

[12] Finanční rádce: vše důležité o financích na jednom místě. Přímé/nepřímé daně [online]. 2014 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.ministerstvofinanci.cz/detail-clanku/44_prime/neprime-dane.html

[13] HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAYTOVÁ. Veřejné finance. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0

[14] HERRMANNOVÁ, Bronislava. DPH – přenesení daňové povinnosti na odběratele v roce 2015 a v roce 2016. *Alfa9: denní zpravodajství o legislativě a ekonomii* [online]. 2015 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=38965

[15] Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. *Finanční správa* [online]. 2011, [cit. 2016-01-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-preneseni-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-preneseni-da-613

[16] Jak vysoké daně platí firmy ve světě? *Finanční noviny* [online]. 2014 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: http://www.financninoviny.cz/zpravy/jak-vysoke-dane-plati-firmy-ve-svete/1102717

[17] Jaké změny přinese superhrubá mzda? *Podnikatel: průvodce vaším podnikáním* [online]. 2007 [cit. 2016-02-20]. Dostupné z: http://www.podnikatel.cz/clanky/jake-zmeny-prinese-superhruba-mzda/

[18] Když rovná daň není rovná. *Fin Expert* [online]. 2009 [cit. 2016-01-05]. Dostupné z: http://finexpert.e15.cz/kdyz-rovna-dan-neni-rovna

[19] KLAZAR, Stanislav. Redistribuční dopady zdanění a důchodového systému a jejich reforem. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 130 s. ISBN 978-80-7357-702-5

[20] Kontrolní hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2015, 2015 [cit. 2016-12-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH

[21] Kontrolní hlášení k DPH od roku 2016. *Jak podnikat* [online]. 2015, [cit. 2016-02-19]. Dostupné z: http://www.jakpodnikat.cz/kontrolni-hlaseni-dph.php

[22] Konvergenční program listopad 2007. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2007 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/pristoupeni-cr-k-eurozone/konvergencni-program/2007/konvergencni-program-listopad-2007-6845

[23] KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie a politika*, Praha, ASPI 2003, ISBN 80-86395-84-7

[24] KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie*, 2. aktual. vyd., Praha, ASPI 2006, ISBN 978-80-7357-423-9

[25] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika. 5. vyd*., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

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

[27] MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2010. 18. vydání, Praha7: Grada Publishing a.s., 2010, 279 s., ISBN 978-80-247-3206-0

[28] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vyd. Praha: Grada, 2014, 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.

[29] Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2014 [cit. 2015-06-23]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/

[30] Na dani z příjmů právnických osob se vybralo nejvíce od roku 1993. *Měšec* [online]. 2009 [cit. 2016-02-20]. Dostupné z: http://www.mesec.cz/aktuality/na-dani-z-prijmu-po-se-vybralo-nejvice-od-1993/

[31] Novoměstský kurýr. *Novoměstský kurýr* [online]. 2012 [cit. 2016-04-11]. Dostupné z: http://www.novomestskykuryr.info/novkur-12/novkur%2012-11/novkur-1211.pdf

[32] O kolik korun nás připraví zvýšení DPH? *Měšec: Váš průvodce finančním světem* [online]. 2012 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: http://www.mesec.cz/clanky/o-kolik-nas-pripravi-zvyseni-dph/

[33] Podnikání nebo zaměstnání? Rozhodují priority. *Portál pohoda* [online]. 2013 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/podnikani-nebo-zamestnani-rozhoduji-priority/

[34] Přehled daňových změn v roce 2008. *Fin Expert* [online]. 2007 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: http://finexpert.e15.cz/prehled-danovych-zmen-v-roce-2008

[35] PŠENČÍK, Jiří. Přenesení daňové povinnosti. In: *Účetní kavárna* [online]. 2011 [cit. 2016-01-10]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33451v42895-preneseni-danove-povinnosti/

[36] Reforma daňového systému 2010. *Veřejné služby Informačního systému* [online]. [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://is.muni.cz/el/1422/podzim2008/BZ506K/um/RDS_2010_-_I_Uvod_03042008_doc.pdf

[37] Reforma veřejných financí 2007 - 2010. *Vláda ČR* [online]. 2006 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/mirek-topolanek-2/Reforma_verejnych_financi.pdf

[38] Rovná daň. In: Wikipedia: the free encyclopedia [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2015 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Rovn%C3%A1_da%C5%88

[39] Rozpočtový výhled 2003 – 2006: Koncepce reformy veřejných rozpočtů. Dostupné z www: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/vladimir-spidla/reforma_verejnych_rozpoctu_1.pdf

[40] Sazby daně z přidané hodnoty a změny DPH. *Aktuálně.cz* [online]. 2015 [cit. 2016-02-08]. Dostupné z: http://www.aktualne.cz/wiki/finance/dph-dan-z-pridane-hodnoty-sazby-zmeny/r~0d2bd12edbab11e488b0002590604f2e/

[41] Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost: s Dodatkem Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky. Vyd. 4. Praha: Academia, 2005, 647 s. ISBN 80-200-1347-4.

[42] Spravedlnost daňové progrese v ČR. *Haló noviny: český levicový deník* [online]. 2016 [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: http://www.halonoviny.cz/articles/view/42850773

[43] Spravedlnost u daní nehledejte. *Daňaři online* [online]. 2012 [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-995-spravedlnost-u-dani-nehledejte/

[44] STARÝ, M. a kol.: *Dějiny daní a poplatků,* 1. vydání, Praha, Havlíček Brain Team 2009, ISBN 978-80-87109-15-1

[45] Státní dluh. *Peníze* [online]. 2016 [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: http://www.penize.cz/statni-dluh

[46] Státní dluh. *Veřejný dluh České republiky* [online]. 2016 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: http://www.verejnydluh.cz/

[47] STIGLITZ, Joseph E. *Ekonomie veřejného sektoru*. Vyd. 1. Praha: Grada, 1997, 661 s. ISBN 80-716-9454-1

[48] Struktura a vývoj státního dluhu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2016 [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-statniho-dluhu/dluhova-statistika/struktura-a-vyvoj-statniho-dluhu

[49] ŠOUREK, Stanislav, Karel TUREK a Petr BĚHAN. 1993. Nová daňová soustava od 1. 1. 1993: východiska a cíle daňové reformy, daňové zákony s komentářem, příklady a výpočty, věcný rejstřík. Praha: Prospektrum, 508 s. Nová daňová soustava, I. díl. ISBN 80-854-3172-6.

[50] ŠULC, Zdislav. Daňová soustava v mechanismu fungování ekonomiky. Vyd. 1. Praha: [S.n.], 1990, 78 s. ISBN 80-701-4032-1.

[51] Třetí rok uplatňování místního koeficientu u daně z nemovitostí. In: *Deník veřejné správy* [online]. 2011 [cit. 2016-11-10]. Dostupné z: http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6482831

[52] Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. 2014, 2014 [cit. 2016-12-25]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani

[53] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

[54] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014, 391 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

[55] VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ, Slavomíra SVÁTKOVÁ a Stanislav KLAZAR. *Daně 2010 v kostce*. Katedra veřejných financí Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze [online]. [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1264168845_sb_danevkostce2010.pdf

[56] VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR*. Katedra veřejných financí Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze [online]. [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf

[57] VESECKÝ, Zdeněk. Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát. *Podnikatel* [online]. 2013 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/

[58] VÍTEK, Leoš. 2001. Daňová politika České republiky: historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 87, xiv s. Studie (Národohospodářský ústav Josefa Hlávky). ISBN 80-238-8182-5

[59] Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob. *Daňaři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2016 [cit. 2016-02-17]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/

[60] ZAHRADNÍK, Petr. Vstup do Evropské unie: přínosy a náklady konvergence. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2003. Beckova edice ekonomie. ISBN 80-7179-472-4.

[61] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (ZDP). Praha: Dashöfer, c2005-2012. AZ (Dashöfer)

[62] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (ZDP). Praha: Dashöfer, c2005-2012. AZ (Dashöfer).

[63] Zaměstnanec či živnostník? *Dům financí* [online]. 2012 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: http://dumfinanci.cz/clanky/4309-zamestnanec-ci-zivnostnik/

[64] Změna sazeb spotřebních daní v roce 2010. *Business info: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 2011 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/zmena-sazeb-spotrebnich-dani-leden-2010-3475.html

[65] Změny v zákoně o daních z příjmů novelou č. 545/2005 Sb. Business center [online]. 2006 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: http://business.center.cz/business/finance/dane/zmeny-zakon-o-danich-z-prijmu-2006.aspx

[66] Zpráva o plnění programového prohlášení vlády (duben 2002). *Vláda* [online]. 2009 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/milos-zeman/Zprava-plneni-2002.pdf

[67] Zvýšení spotřební daně na pohonné hmoty byla podle Janoty chyba. *Ihned* [online]. 2011 [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: http://byznys.ihned.cz/c1-50962960-zvyseni-spotrebni-dane-na-pohonne-hmoty-byla-podle-janoty-chyba

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Odpočty a konečná „čistá mzda“ u zaměstnance .....- 49 -
Příloha B: Odpočty a konečná „čistá mzda“ u OSVČ (paušální náklady 40 %) .....- 50 -

Příloha A: Odpočty a konečná „čistá mzda“ u zaměstnance

Základní mzda	SP zam-nec (6,5 %)	ZP zam-nec (4,5 %)	SP zam-tel (25 %)	ZP zam-tel (9 %)	Super hrubá mzda	Daň před slevou (15 %)	Sleva	Daň	Čistá mzda	Celkový náklad u zam-tele
10 000	650	450	2 500	900	13 400	2 010	2010	0	8 900	13 400
20 000	**1 300**	**900**	**5 000**	**1 800**	**26 800**	**4 020**	**2070**	**1 950**	**15 850**	**26 800**
30 000	1 950	1 350	7 500	2 700	40 200	6 030	2070	3 960	**22 740**	40 200
40 000	2 600	1 800	10 000	3 600	53 600	8 040	2070	5 970	**29 630**	53 600
50 000	3 250	2 250	12 500	4 500	67 000	10 050	2070	7 980	**36 520**	67 000
60 000	3 900	2 700	15 000	5 400	80 400	12 060	2070	9 990	**43 410**	80 400
70 000	4 550	3 150	17 500	6 300	93 800	14 070	2070	12 000	**50 300**	93 800
80 000	5 200	3 600	20 000	7 200	107 200	16 080	2070	14 010	**57 190**	107 200
90 000	5 850	4 050	22 500	8 100	120 600	18 090	2070	16 020	**64 080**	120 600
100 000	6 500	4 500	25 000	9 000	134 000	20 100	2070	18 030	**70 970**	134 000
130 000	8 450	5 850	32 500	11 700	174 200	26 130	2070	24 060	**91 640**	174 200
160 000	10 400	7 200	40 000	14 400	214 400	32 160	2070	30 090	**112 310**	214 400
190 000	12 350	8 550	47 500	17 100	254 600	38 190	2070	36 120	**132 980**	254 600
220 000	14 300	9 900	55 000	19 800	294 800	44 220	2070	42 150	**153 650**	294 800

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha B: Odpočty a konečná „čistá mzda“ u OSVČ (paušální náklady 40 %)

Příjem OSVČ	paušální náklad (40 %)	základ daně	daň z příjmů před slevou (15 %)	sleva	daň placená	SP (29,2 %)	ZP (13,5 %)	"čistého"	rozdíl OSVČ a zam-nec
13 400	5 360	8 040	1 206	2010	0	1 174	543	11 683	**2 783**
26 800	**10 720**	**16 080**	**2 412**	**2070**	**342**	**2 348**	**1 085**	**23 025**	**7 175**
40 200	16 080	24 120	3 618	2070	1 548	3 522	1 628	33 502	**10 762**
53 600	21 440	32 160	4 824	2070	2 754	4 695	2 171	43 980	**14 350**
67 000	26 800	40 200	6 030	2070	3 960	5 869	2 714	54 457	**17 937**
80 400	32 160	48 240	7 236	2070	5 166	7 043	3 256	64 935	**21 525**
93 800	37 520	56 280	8 442	2070	6 372	8 217	3 799	75 412	**25 112**
107 200	42 880	64 320	9 648	2070	7 578	9 391	4 342	85 890	**28 700**
120 600	48 240	72 360	10 854	2070	8 784	10 565	4 884	96 367	**32 287**
134 000	53 600	80 400	12 060	2070	9 990	11 738	5 427	106 845	**35 875**
174 200	69 680	104 520	15 678	2070	13 608	15 260	7 055	138 277	**46 637**
214 400	85 760	128 640	19 296	2070	17 226	18 781	8 683	169 709	**57 399**
254 600	101 840	152 760	22 914	2070	20 844	22 303	10 311	201 142	**68 162**
294 800	117 920	176 880	26 532	2070	24 462	25 824	11 939	232 574	**78 924**

Zdroj: vlastní zpracování