

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

Právnická fakulta

Andrea Votroubková

Daňová soustava od 1. 1. 2008 v ČR

Bakalářská práce

Olomouc 2010

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Daňová soustava od 1. 1. 2008 v ČR vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

Andrea Votroubková

V Olomouci dne 27. února 2010

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí práce JUDr. Zdence Papouškové, Ph. D. za cenné připomínky a rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce a též za zapůjčení některých materiálů, které se tímto tématem zabývají.

OBSAH

1	ÚVOD	5
2	KLÍČOVÉ POJMY DAŇOVÉHO PRÁVA	7
2.1	Pojem daň a pojmy související	7
2.2	Funkce daní	9
2.3	Konstrukční prvky daně	10
2.3.1	Daňové subjekty	11
2.3.2	Daňový objekt	11
2.3.3	Základ daně	11
2.3.4	Sazba	12
2.4	Třídění daní	12
2.5	Daňový systém	13
2.6	Daňová soustava	15
2.7	Daňová reforma	15
2.8	Daňové reformy v ČR od roku 1918	16
3	PRVNÍ DAŇOVÁ REFORMA	17
3.1	Historický vývoj v letech 1918 až 1927	17
3.2	Cesta k první reformě	18
3.3	Stručný popis přímých daní v daňové reformě 1927	21
3.4	Základní popis vybraných nepřímých daní	22
3.5	Shrnutí první daňové reformy	23
4	DRUHÁ DAŇOVÁ REFORMA	24
4.1	Historický vzhled před druhou reformu	24
4.2	Daňový systém v letech 1939 – 1945	24
4.3	Daňový systém od osvobození do druhé reformy	25
4.4	Daňová reforma v roce 1953	26
4.5	Stručná charakteristika jednotlivých daní zavedených reformou	27
4.6	Shrnutí druhé reformy	30
4.7	Situace po druhé reformě	30
5	TŘETÍ DAŇOVÁ REFORMA A SOUČASNOST	31
5.1	Historický pohled před třetí reformu	31
5.2	Třetí daňová reforma	31
5.3	Stručná charakteristika daní zavedených třetí reformou	33
5.4	Shrnutí třetí daňové reformy	35
5.5	Dnešní situace	35
5.6	Daňová soustava platná od 1. ledna 2008	37
6	ZÁVĚR	40
	Seznam použité literatury	41
	RESUMÉ	43

1 ÚVOD

Uspořádání daňové soustavy je v každé zemi významným ukazatelem. Daňová soustava ovlivňuje daňové příjmy státu. Vhodné rozložení daňové povinnosti mezi jednotlivé daně působí na všechny plátce a to hlavně na jejich ekonomicky aktivní chování. V mé bakalářské práci se budu věnovat daňové soustavě, která je platná po roce 2008. Než se však dostanu do aktuální daňové soustavy, budu se snažit pomocí historické a popisné metody zmapovat daňové soustavy, které dnešní podobě předcházely. Jsem přesvědčena, že poznání historie a odhalení příčin, které vedly k zániku předchozích daňových soustav, poslouží k vytvoření si lepších představ o podobě současného daňového systému.

Dalším důvodem, proč se budu zabývat vývojem daňových soustav na území České republiky, je fakt, že o daních se toho napsalo a ještě napíše hodně, ale charakteristika vývoje daňových soustav a daňové reformy jsou popsány jen v minimálním počtu publikací. Strávila jsem poměrně dlouhou dobu sbíráním materiálů, neboť publikací, které se tomuto tématu věnují, je opravdu tak málo, že mě to až vyděsilo. Když jsem zjistila, které publikace se touto problematikou zabývají, nastala další překážka. Po prozkoumání několika velkých knihoven musím konstatovat, že výtisky o daňových reformách musí být hodně vzácné, neboť jediný výtisk, který se mi podařilo nalézt, byla publikace Leoše Vítka, pro kterou jsem zamířila až do knihovny České národní banky v Praze. Některé materiály mi poskytla i moje vedoucí práce, za což jí dodatečně děkuji.

Poslední impuls, proč se zabývat tímto tématem, vznikl 19. září 2007. K tomuto datu se váže přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon významně ovlivnil některé daně v naší platné soustavě daní, a proto ho někteří považují za novodobou reformu daňového systému. To je ovšem omyl, který se budu snažit touto prací vyvrátit.

Práci rozdělím do čtyř částí. V první části se budu soustředit na definice základních pojmů, které nutně s problematikou souvisí. Nebude zde chybět definice daně, popis jednotlivých funkcí daní, charakteristika konstrukčních prvků daně, třídění daní podle různých kritérií a vymezení pojmů daňový systém, daňová soustava a daňová reforma. Druhá část se bude věnovat první daňové reformě a nově zavedené daňové soustavě, kterou si tehdejší Československá republika prošla v roce 1927. Třetí část se zaměří na druhou reformu v roce 1957. Poslední část mé bakalářské práce se bude specializovat na poslední

reformu daní, která na našem území proběhla v roce 1993. Mimoto zde bude věnována pozornost aktuální daňové soustavě, včetně výhledu na další změny v daňové soustavě.

Doufám, že tato práce bude pro každého čtenáře alespoň drobným přínosem k tomuto tématu, a že poslouží jako impuls k zamyšlení se nad problematikou daňových reforem a jejich významem pro dnešní dobu.

2 KLÍČOVÉ POJMY DAŇOVÉHO PRÁVA

2.1 Pojem daň a pojmy související

Daň – pojem velmi frekventovaný, rozšířený do celého světa a pro větší část populace jsou povinnosti spojené s daní přinejmenším nepříjemné. Vždyť je to právě daň, která nám kazí radost pokaždé, když se podíváme na výplatní pásku, když si cokoliv koupíme nebo když něco dostaneme či zdědíme. Na druhou stranu nám stát pomocí výnosů z daní poskytuje určité služby, například školství, zdravotnictví či soudní ochranu. Ačkoliv všichni víme, co pro nás daň znamená, vymezit přesně pojem daň není vůbec jednoduché. Daň není definována v žádném platném právním předpise českého právního řádu. Řada teoretiků se pokoušela tento základní pojem vymezit, například Bakeš ve své publikaci *Finanční právo* definuje daň jako „platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění,“¹ nicméně o trochu výstižnější je určení tohoto pojmu podle vlastností, které musí daň mít. Papoušková daň vymezuje takto: „Daň je zákonem stanovené, povinné, nenávratné, neúčelové, zpravidla pravidelně se opakující peněžní plnění fyzických a právnických osob do veřejného rozpočtu na úhradu obecných veřejných potřeb.“²

„Povinnost platit daň omezuje svobodu jednotlivce, avšak v moderní době patří mezi základní občanské povinnosti.“³ Takový postup je v právním státě možný pouze na základě uložení povinnosti všeobecně závaznou právní normou, kterou je v případě daní vždy zákon. To, že se vždy jedná o zákon, který ukládá daňovou povinnost, je zakotveno v Listině základních práv a svobod, kde je stanoveno, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.⁴

Daně slouží k pokrytí celospolečenských potřeb (zdravotnictví, školství, soudnictví, vojenská ochrana). „Prostřednictvím veřejných rozpočtů dochází k přerozdělování zdrojů od subjektů tvořících zdroje k těm, kdož zdroje netvoří,“⁵ ať už se jedná o rozpočet státu, obce, kraje nebo státního fondu. Daně mohou plynout i do nadnárodního rozpočtu, například část

¹ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 188.

² PAPOUŠKOVÁ, Z., (nar. Hudcová). In *Acta universitatis Carolinae*. 1. Vydání. Praha: Nakladatelství Karolinum, 2004, s. 94.

³ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9. aktual. vydání. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 9.

⁴ Čl. 11/odst. 5 zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

⁵ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 114.

nepřímých daní vybraných v České republice plyne do rozpočtu Evropské unie.⁶ Dalšími vlastnostmi daně jsou její nenávratnost a neekvivalentnost. Nenávratností rozumíme to, že se nám majetek nevrátí fakticky zpět, tak jak je tomu například u půjčky. Tím, že subjekt zaplatí daň, nevzniká mu žádný vymahatelný nárok. „*Daň je vlastně „cena“, kterou subjekt platí za to, že existují veřejné služby, respektive statky.*“⁷ V nenávratnosti se daně liší například od poplatků, kde za tuto „cenu“ očekáváme nějaké protiplnění spočívající například v poskytnutí služby, ačkoliv vztah mezi onou „cenou“ a poskytnutou službou také nemusí být fakticky rovnocenný.

Neekvivalentnost spočívá v tom, že subjekt se nebude podílet na transferech z veřejných rozpočtů stejným dílem nebo v poměru, jakým sám do rozpočtu pomocí daní přispěl. Některé daně mají za cíl omezit rozdíly v důchodech jednotlivců na míru pro společnost přijatelnou.⁸ Tedy platí jakási zásada, že ten, kdo má vyšší příjem, by měl do veřejného rozpočtu více odvádět a to aniž by mu vzniklo právo také více čerpat.

Poslední definiční vlastností je neúčelovost. Za neúčelovost považujeme fakt, že se téměř nikdy přesně neví, kam budou konkrétní výnosy z konkrétní daně a od konkrétního subjektu v rozpočtu plynout. Zjednodušeně lze tedy říct, že nikdy nezjistím, kterou konkrétní celospolečenskou potřebu bude hradit například moje daň z příjmu fyzické osoby. Na druhou stranu existuje určitá výjimka, kterou je například daň silniční. Z výnosů daně silniční by se měla hradit výstavba a údržba silnic a dálnic.

K těmto definičním vlastnostem daně bych chtěla ještě doplnit to, že se vždy jedná o peněžní plnění, čemuž tak v dřívějších dobách vždy nebylo, a ačkoliv to z definice přímo nevyplývá, je to platba většinou pravidelně se opakující, kterou platí fyzické i právnické osoby.

⁶ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vydání. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

⁷ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vydání. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 10.

⁸ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vydání. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

2.2 Funkce daní

Za základní funkci daní lze považovat funkci fiskální, která vede k naplnění veřejného rozpočtu. Jen zřídka se můžeme setkat s tím, že by daň fiskální funkci neplnila. Jednou z takových výjimek jsou některé ekologické daně, kdy prvotně nejde o naplnění veřejného rozpočtu, ale o nepřímou ochranu životního prostředí. Jedná se například o nějaký produkt, který poškozují životní prostředí a zavedení ekologické daně má za cíl omezit nebo úplně vymýtit výrobu a spotřebu takového produktu. Rozdíl je tedy v tom, že zákonodárci nejde primárně o naplnění veřejného rozpočtu, ale o ochranu životního prostředí, takže pokud se to podaří a tento produkt přestane být vyráběn, tak i tato daň přestane být vybírána.

Další funkce daní je funkce alokační, která „*souvisí s problematikou zabezpečení veřejných statků a jejich skladby, a to vlastní produkcí pomocí veřejného sektoru, který je tak nepřímým producentem, anebo nákupem zboží a služeb charakteru veřejných statků od soukromého sektoru.*“⁹ Funkce alokační koriguje na některých specifických trzích efektivnost tržních mechanismů. Daně mohou tento stav korigovat a vybírat se proto, aby umísťovaly prostředky tam, kde se jich při tržní alokaci nedostávalo.¹⁰ Mimo funkcí fiskální a alokační, můžeme uvažovat ještě funkce redistribuční, stimulační a stabilizační.

Redistribuční funkcí rozumíme přerozdělování, které má zmírnit rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů tím, že ve větší míře stát inkasuje od bohatších a přerozděluje na subjekty s nižšími příjmy. Podstatou funkce stimulační je fakt, že subjekty, které jsou povinny platit daně, podnikají kroky k tomu, aby svou daňovou povinnost omezily. Stát si je tohoto faktu vědom, a pokud chce podpořit ekonomický růst nebo podpořit spotřebu určitých statků, zavede určité druhy daňových úspor nebo naopak reguluje pomocí vyššího zdanění.¹¹ Příkladem mohou být tzv. „daňové prázdniny“. Fakticky to tedy znamená, že splní-li určitá osoba stanovené podmínky, například vytvoří nové pracovní místo, dojde u subjektu na určitou dobu ke snížení daně.

Poslední funkcí je funkce stabilizační. Někteří právní teoretici tuto funkci daní neuvažují. Záměrem stabilizační funkce je, aby v době ekonomického růstu pomocí vyššího zdanění získal stát určité rezervy na dobu, kdy důchody a spotřeba nebudou ve fázi ekonomického růstu. Dojde-li tedy k ekonomické stagnaci nebo dokonce ke krizi, měly by

⁹ UJEC, Jindřich. *Finanční trhy a veřejné finance I.*, 1. vyd. Ostrava: UNION, 2005. 58 s. ISBN 80-86764-23-0.

¹⁰ KUBÁTOVÁ, Květa a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*, Grada 2003.

¹¹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 11.

tyto rezervy pomoci k opětovnému „nastartování“ ekonomiky.¹² Vzhledem k tomu, že se v této době nacházíme v období krize, můžeme si povšimnout, že tato funkce nebyla v České republice dostatečně aplikována, což dokazují různé „vládní protikrizové úsporné balíčky“, kde se projevuje fakt, že tato rezerva nebyla v posledních letech vytvořena na dostatečné úrovni, a proto se postupně zavádí vyšší zdanění subjektů.

2.3 Konstrukční prvky daně

Jak už jsem zmiňovala v úvodu práce, v Listině základních práv a svobod je zakotveno, že daně lze ukládat jen na základě zákona. V České republice není jen jeden zákon, který by daně komplexně upravoval. Daňové povinnosti a způsoby jejich plnění jsou stanoveny hned několika daňovými zákony. Tyto daňové zákony vymezují náležitosti daňového vztahu. Mezi prvky, které rozhodují o vlivu daně na jednotlivé subjekty, patří předmět daně, osvobození od daně, daňový subjekt, základ daně, odpočty od základu daně, sazba daně a slevy na dani. Tento výčet je poměrně rozsáhlý a autoři daňových teorií se liší v názoru, které prvky daňově-právního vztahu jsou opravdu ty základní. Bakeš k základním daňovým prvkům řadí daňové subjekty, oprávnění a povinnosti a daňový objekt (předmět).¹³ Někdy ještě bývá k těmto prvkům řazen i daňový základ, který je vlastně specifikací daňového objektu, a daňová sazba.

K základním prvkům je občas řazena i splatnost daně. Podle Engliše, pokud se požaduje, aby daňové povinnosti byly upraveny zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovolnému veřejnému svazku, a tedy je i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě, způsobem, který vylučuje libovůli, určitě co do povinného subjektu, daňového základu i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby.¹⁴ Kubátová mezi základní pojmy řadí daňový subjekt, daňový objekt, sazbu daně a způsob placení daně, do něhož řadí i časový aspekt, tedy splatnost daně.¹⁵ Tyto různé teorie se dají shrnout do poznatku, že mezi základní prvky daňověprávního vztahu určitě patří daňové subjekty, daňový objekt a daňový základ.

¹² VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9. aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

¹³ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 193.

¹⁴ ENGLIŠ, K., *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich a. s., 1937, sv. II., s. 193.

¹⁵ KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, s. 32 a následující.

2.3.1 Daňové subjekty

„Daňový subjekt je podle zákona osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň“¹⁶ Fyzická osoba nebo právnická osoba, která je povinna platit daň, se nazývá poplatník daně. „Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“¹⁷ Existuje však velké množství případů, kdy daň není odváděna přímo poplatníkem, například u daní ze spotřeby, ale nepřímo pomocí plátce. „Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“¹⁸

Pokud poplatník daň odmítá zaplatit, ukládá stát právní normou povinnost uhradit daň subjektu, který má vztah buď k poplatníkovi, nebo ke zdaňovanému základu. Tímto subjektem je daňový ručitel. Daňový poplatník, respektive ručitel i plátce daně patří mezi subjekty zavázané. Subjektem oprávněným je správce daně.¹⁹

2.3.2 Daňový objekt

Objektem neboli předmětem daně je určitá hospodářská skutečnost, na základě které je možné poplatníkovi uložit daňovou povinnost. Předmětem daně tedy rozumíme veličinu, ze které se daň vybírá. Předměty zdanění lze rozřadit do čtyř velkých skupin - majetek, důchod, hlava a spotřeba. Od objektu daně se odvozují názvy daní (například daň z příjmu, daň z nemovitosti, daň z vína,...). Daně ze spotřeby se obvykle označují jako nepřímé daně, a zbývající druhy daní, zejména tedy daně důchodové a majetkové, se nazývají daněmi přímými. U těchto přímých daní se vždy určuje poplatník.

2.3.3 Základ daně

Aby bylo možné stanovit základ daně podle objektu daně, je nezbytné předmět daně přesně definovat a vymezit jednotky, ve které se bude tento objekt měřit.²⁰ „Základem daně je v penězích, eventuálně i jinak stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje.“²¹ Základ daně tedy musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách. Pokud se jedná o peněžní jednotky,

¹⁶ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 12.

¹⁷ §6, odst. 2, 337/1992 Sb. zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ §6, odst. 3, 337/1992 Sb. zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ BAKEŠ, M., a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 194.

²⁰ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 14.

²¹ BAKEŠ, M., a kol.: *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 194.

pak mluvíme o daních valorických, pokud se jedná o nepeněžní jednotky, pak se jedná o daně specifické. Kubátová ještě uvádí daně stanovené bez vztahu k velikosti základu daně a za typický příklad uvádí daň z hlavy.²² V České republice není žádná daň, která by byla daní z hlavy, ale existuje jeden místní poplatek, který splňuje tuto konstrukci, a to místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.²³ Tento poplatek je typickým poplatkem, který splňuje definici daně z hlavy, neboť je stanoven na jednu osobu s trvalým bydlištěm na území konkrétní obce.

2.3.4 Sazba

Mezi základní prvky daňověprávního vztahu někteří autoři zahrnují i sazbu. Sazba daně je měřítko, díky němuž lze stanovit daň ze základu daně. Sazba může být buď pevná, nebo poměrná. Pevná sazba je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotu daňového základu. Oproti tomu poměrná sazba se odvíjí od hodnoty daňového základu a bývá určena v procentech. Pokud je stanoveno stejné procento bez ohledu na různost základu, pak hovoříme o lineární sazbě, pokud se s výší daňového základu vzestupně pohybuje i procentuální sazba, jedná se o sazbu progresivní a pokud se hodnota základu daně zvyšuje, ale procentuální sazba se oproti tomu snižuje, pak jde o sazbu degresivní.²⁴

2.4 Třídění daní

Při klasifikaci daní se vychází z různých metod a hledisek. Existuje i velké množství názorů na členění, proto se budu zabývat jen některými klasifikacemi. S některými členěními jsme se již setkali v předchozích odstavcích, jednalo se o členění na přímé a nepřímé daně (daně spotřební), na členění podle základu daně tedy na daně valorické, specifické a daně stanovené bez vztahu k velikosti základu daně. Co se týče ještě předmětu daně, Bakeš rozlišuje daně na daně majetkového typu (např. daň z nemovitosti) a daně důchodového typu (např. daň z příjmů).²⁵ Z jiného úhlu pohledu lze daně členit na daně běžné a kapitálové. Jádrem běžné daně je toková veličina, která se zpravidla načítá za zdaňovací období. Jedná se například o daně z příjmů nebo o daň z přidané hodnoty. Oproti tomu základem kapitálové daně je stavová veličina, obvykle určitá složka majetku. Kapitálové daně jsou zpravidla

²² VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 14.

²³ §10b, 565/1990 Sb. o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ BAKEŠ, M., a kol.: Finanční právo. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 194.

²⁵ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 191.

daněmi za zdaňovací období.²⁶

Podle vzájemné kombinace se daně dělí na daně analytické a daně syntetické. „Analytické daně jsou takové, které zdaňují každá jiný pramen důchodu. Syntetické daně jsou takové, které zdaňují celkový důchod bez ohledu na jeho pramen.“²⁷ Podle periodicity vzniku daňové povinnosti pak můžeme dělit daně na daně případové, to znamená, že nastávají v různou dobu neperiodicky, například daň dědická, a daně pravidelně se opakující, například daně z příjmů.²⁸ Někdy se podle tohoto kritéria dělí na daně pravidelné a jednorázové. Podle subjektu lze daně nejjednodušeji rozdělit na daně placené fyzickými osobami a právníckými osobami.

Podle toho, kam daně budou plynout, tedy podle rozpočtového určení výnosu daní, můžeme daně rozdělit na státní a místní. Posledním členěním, kterým se budu zabývat je členění daní na daně osobní a daně „na věci“ (in rem). Osobní daně vycházejí ze schopnosti daňového poplatníka je platit. Oproti tomu daně „na věci“ se ukládají na činnosti nebo objekty a to nezávisle na možnostech těch, kteří převod uskutečňují nebo na možnostech vlastníků.²⁹ Se stejným členěním se setkáváme i u Kubátové, která též člení daně podle vazby na objekt na daně osobní a daně uvalené na věci.³⁰

2.5 Daňový systém

„Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.“³¹ Možná nás napadne jednoduchá otázka, proč existuje daňový systém, proč ho nenahradí pouze jedna daň. Důvod je poměrně zřejmý, každá daň má své výhody a nevýhody. Kdyby byla zavedená pouze jedna daň, určitě by docházelo k negativním dopadům vůči některým subjektům, jelikož je však zaveden systém daní, dojde mezi jednotlivými daněmi k vyrušení některých negativních dopadů.

Poměrně často se diskutuje o tom, jaký by měl daňový systém být, aby byl co nejefektivnější, a přesto vyhovoval co největšímu množství subjektů. Určité požadavky na kvalitní daňový systém se pokusili někteří právní teoretici vymezit. Převažující názor je,

²⁶VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 25.

²⁷BAKEŠ, M., a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 192.

²⁸BAKEŠ, M., a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 741 s., s. 192.

²⁹MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE P. B., Veřejné finance v teorii a praxi. In *Finance a úvěr*, 1993, č. 3, s. 202 a následující.

³⁰KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, s. 30 a následující.

³¹KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, s. 34.

aby byl daňový systém spravedlivý, efektivní, právně dokonalý, jednoduchý i přehledný a aby správně ovlivňoval chování ekonomických subjektů. Co se týče daňové spravedlnosti, můžeme na ni nahlížet za dvou úhlů. Podle prvního pojetí by asi bylo spravedlivé, pokud by každý platil daň podle svých možností, tedy ten kdo například méně vydělá, by měl i méně platit a naopak ten, kdo má příjmy vyšší, by měl i více odvádět. Pak by určitě mohlo být diskutabilní, o kolik více by měl platit ten, kdo více vydělává a obtížně by se prokazovalo, zda jeden má opravdu více než druhý.

Další pohled na daňovou spravedlnost vychází z principu prospěchu, to znamená, že daň by měl platit především ten, kdo bude mít užitek z veřejných potřeb. Vančurová jako příklad uvádí daň silniční, neboť výnos z této daně plyne na údržbu a výstavbu dopravní sítě, a proto považuje za spravedlivé, aby tuto daň platili provozovatelé motorových vozidel. Problém však nastává tehdy, chce-li stát financovat například sociální dávky. Podle této teorie by totiž měli platit vyšší daně ti, kterým jsou dávky určeny. Kompromis těchto dvou pohledů na daňovou spravedlnost by tedy měl vést ke kvalitnějšímu daňovému systému.³²

Dalším prvkem dobrého daňového systému je daňová efektivnost. Ta spočívá v tom, „aby byl minimalizován rozdíl mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů.“³³ Například bude-li uložena daň na rohlíky, část spotřebitelů se rozhodne, že si pořídí raději chléb. Užitek rohlíků se tím sníží, protože spotřebitelé chtěli a měli chuť na rohlíky, ale nepřispějí do veřejného rozpočtu (na chléb daň uvalena nebyla a tudíž možná vyšel levněji). „V tomto úhlu pohledu daňové efektivnosti lépe vyhovuje několik menších daní než jedna velká.“³⁴

Nezbytným požadavkem pro dobrý daňový systém je právní perfektnost, což zajišťuje účinnost daňového systému. Díky vhodné právní úpravě se daně nejen mohou vybírat, ale též mohou zajišťovat další funkce. Rozhodně by tedy měla být právní úprava co nejpřesnější a neměl by vznikat prostor pro obcházení právních norem, a tudíž k vyhýbání se daňové povinnosti. Kromě právní perfektnosti je třeba, aby byl daňový systém jednoduchý a jednoznačný. To by se mělo projevit například v proceduře vybírání daní, kdy by si měl být daňový subjekt jistý, z čeho daň bude platit a nepochybně by neměl být zamořen složitým administrativním procesem.

³² KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, s. 34 – 35.

³³ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 35.

³⁴ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.aktual. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s. 35.

K prvkům, které by měly zajistit co nejlepší daňový systém, chci ještě podotknout, že není téměř možné, aby daňový systém splňoval všechny tyto prvky zároveň. Některé prvky jsou totiž v rozporu, kupříkladu aby byl systém, co nejspravedlivější, nebude rozhodně administrativně jednoduchý.

2.6 Daňová soustava

Daňovou soustavu můžeme vymezit jako soustavu daní, která je upravena platnými právními předpisy v rámci určitého území v konkrétním čase. Ačkoliv dnes je daňová soustava upravena hned několika zákony, v minulosti tomu tak nebylo a existoval jediný zákon³⁵, který zahrnoval úpravu všech daní současně. Postupem času však došlo k rozdělení na jednotlivé daňové zákony, neboť pokud chtěl zákonodárce provést změnu u jednotlivé daně, musel se novelizovat celý zákon (o soustavě daní), což bylo značně nepraktické.

2.7 Daňová reforma

Dříve než budu tento pojem definovat, chtěla bych poukázat na fakt, že co autor, to jiný názor na to, co to vlastně daňová reforma je. Stejně jako u pojmu daň nebo u základních prvků daňověprávního vztahu, existují určité společné rysy, které pomáhají při vymezení daňové reformy. Vančurová považuje za daňovou reformu systematickou změnu více parametrů daní vyvolanou nově formulovanými cíli daňové politiky.

Aby změny daňové legislativy byly považovány za daňovou reformu, musí být splněny tyto znaky: významná změna daňového mixu, zamýšlená změna daňové incidence (zatížení), zavedení nových daní nebo zrušení stávajících.³⁶ Daňovou reformou nejsou tedy pouze dílčí změny některých daní, aniž by se měnil jejich princip, k takovým dílčím změnám dochází každoročně.

³⁵ Zákon o soustavě daní (č. 212/1992 Sb. – již neúčinný).

³⁶ VANČUROVÁ, Alena. [cit. 14. března 2010]. Dostupné na < www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf >.

2.8 Daňové reformy v ČR od roku 1918

V novodobé historii českých zemí byla zásadní daňová reforma provedena v roce 1927, k 1. lednu 1953 a k 1. lednu 1993, kdy byl zaveden současný daňový systém. Záměrně píší, že k lednu 1993 byl zaveden současný daňový systém, neboť změny, které se udály po roce 1993 a promítly se do dnešních dnů, považují za změny dílčí a předpokládám, že k opravdové reformě teprve dojde. Toto mé tvrzení nezmění ani fakt, že v roce 2008 nabyl účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který se považuje za daňovou reformu. K tomu, aby bylo zřejmé, jaký je rozdíl mezi reformou a novelizací, nám může pomoci Madarův slovník českého práva, který novelizaci definuje jako „*legislativní činnost, která vede k tomu, že pozdější právní předpis:*

- a) *změní určitou část právního předpisu dřívějšího; tj. změní určitou právní normu v něm obsaženou;*
- b) *doplní do dosavadního právního předpisu právní normu, která v něm dosud nebyla;*
- c) *zruší (deroguje) některou právní normu obsaženou v dosavadním právním předpisu, aniž zrušil právní předpis celý.*³⁷

Podle Knappa je „*novela samostatným právním předpisem*“³⁸, když je obsahově vázána na právní předpis novelizovaný. „*Má totiž svou platnost a svou vlastní účinnost. Ode dne své účinnosti se však její obsah stává obsahem právního předpisu novelizovaného – je do něj inkorporována.*“³⁹

K tomu, proč se domnívám, že v roce 2008 nedošlo ke vzniku nové daňové reformy, se budu vyjadřovat později. Nyní se však vrátíme do poměrů, které panovaly kolem roku 1918 a které pomalu zapříčinily vznik první československé daňové reformy v roce 1927.

³⁷ MADAR, Z. *Slovník českého práva*. 1. díl A-O. Praha: LINDE Praha, a.s. 1995, s. 584.

³⁸ KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 1995, s. 114.

³⁹ PAPOUŠKOVÁ, Z. *Olomoucké debaty mladých právníků – CD příloha*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomoucense. 2008, s. 182.

3 PRVNÍ DAŇOVÁ REFORMA

3.1 Historický vývoj v letech 1918 až 1927

Vyhlášení Československé republiky 28. 10. 1918 neznamenovalo okamžité změny v zaběhnutém systému jak veřejné správy, tak v oblasti daní. Státní rozpočet tehdy spadal do oblasti tzv. ústavního práva finančního, podrobnosti upravovalo tzv. finanční právo správní. *„V důsledku přijetí čl. 2 „recepční normy“ byl převzat rakouský a uherský daňový systém. Prvním krokem, který byl podniknut při změně daňového systému, bylo vyčlenění daňových referátů z organizace politické správy, čímž došlo nejen ke změně strukturální, ale rovněž i k osamostatnění těchto orgánů.“*⁴⁰

Ačkoliv byla v roce 1920 vytvořena nová Ústava, první velká reforma veřejné správy přišla až v roce 1927, tedy ve stejném roce jako první daňová reforma. Československá republika byla po první světové válce výrazně zatížena válečnými reparacemi, splácela zahraniční půjčky i část předválečného rakousko-uherského dluhu. Proto bylo třeba postupovat velmi opatrně při zavádění nových reforem, které by nějak výrazně měnily příjmy státního rozpočtu. Ačkoliv již v roce 1921 proběhla Národním shromážděním myšlenka na daňovou reformu, vyčkávalo se, až budou příznivější podmínky. Teprve po roce 1925 se podařilo dostat se ze schodkových rozpočtů a podařilo se vytvořit příznivé podmínky pro daňovou reformu.

⁴⁰ MALÝ, K. a kolektiv. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 2. vydání. Praha: Linde, 1999, s. 353.

Tabulka 1: Vývoj státních rozpočtů ČSR v letech 1919 až 1935 v mil. Kč ⁴¹

ROK	VÝDAJE	PŘÍJMY	SALDO	ROK	VÝDAJE	PŘÍJMY	SALDO
1919	7 195	4 376	2 819	1928	9 540	10 852	1 312
1920	13 538	12 736	803	1929	9 690	10 421	731
1921	19 932	20 258	326	1930	11 153	10 927	226
1922	22 180	19 082	3 098	1931	13 570	11 601	1 970
1923	19 369	16 418	2 952	1932	11 672	11 422	250
1924	19 472	17 513	1 959	1933	11 372	9 865	1 507
1925	12 578	10 838	1 740	1934	10 628	9 922	705
1926	11 729	11 468	261	1935	12 209	10 553	1 656
1927	10 583	10 988	404				

3.2 Cesta k první reformě

Na podzim roku 1925 se stal ministrem financí Karel Engliš, který k celé reformě přistupoval velmi zodpovědně a spolu s desetičlennou expertní skupinou vytvořil první návrhy reformy. Dokonce proběhla celorepubliková anketa, která oslovovala odborníky a zkoumala jejich názory na navrženou reformu. Pilířem nového daňového systému měly být přímé daně.⁴² V roce 1927 došlo tedy k daňové reformě, v jejímž důsledku došlo k územnímu i věcnému sjednocení celého systému. Daňová reforma byla vydána v platnost zákonem č. 76/1927 Sbírky nařízení a zákonů, o přímých daních. (Další související zákony byly: zákon č. 77/1927 Sb. zákon o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy a zákon č. 78/1927 Sb. o stabilizačních bilancích). Zákony o nepřímých daních byly staršího data.⁴³

Záměrem nové daňové reformy nebyla jen modernizace a kodifikace daňové soustavy v rámci nově vzniklé republiky. Dá se hovořit ještě o dvou cílech, které si reforma vytyčila.

⁴¹ NOVOTNÝ, J. a kolektiv. *Charakteristika příjmové stránky veřejných rozpočtů ČSR v letech 1918-1938 a předpoklady rozvoje veřejného sektoru*. Výzkumný úkol KVF FFÚ. Praha: VŠE, 1995.

⁴² VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001.

⁴³ MALÝ, K. a kolektiv. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 2. vydání. Praha: Linde, 1999.

Prvně bylo třeba napravit dosavadní rozpor daňové soustavy s hospodářskými zájmy státu. Tento rozpor vyplýval ze struktury daňového zatížení, neboť tzv. daně obchodové (například daň obrátová, uhelná či dopravní) postihovaly produkt před jeho finalizací a doprovázely produkt při vývozu, takže se staly přímým soutěžním faktorem při styku se zahraničím.⁴⁴

Ačkoliv výnosy z těchto daní byly největší, logicky tím padalo největší daňové zatížení na firmy, které exportovaly své zboží do zahraničí, což nebylo motivující a nevedlo k rozvoji mezinárodního obchodu. Co se ještě velmi podstatně týkalo podniků, byla daň důchodová a daně výnosové. V některých publikacích se hovoří o tom, že zatížení těmito daněmi bylo tak vysoké, že výnosová daň odčerpávala skoro polovinu a důchodová daň až 40 % všech výnosů podniků, což určitě vedlo k dalšímu zvažování ze strany podniků, zda raději nevyvést kapitál za hranice.

Druhým cílem reformy bylo ulehčení podnikatelské aktivitě v zemi. Dosavadní soustava přímých daní, státní a samosprávné přírážky měly další neblahý vliv na podnikání, tudíž bylo třeba, aby došlo k naplnění tzv. věcné daňové únosnosti, jejímž průkopníkem byl právě Engliš. Řešení spočívalo právě v již zmíněné sazbě daně důchodové a z výnosových daní v dani výdělkové. Došlo ke snížení sazby a to například u daně důchodové průměrně o 40 % a mimo to byl stanoven limit pro přírážky veřejné samosprávy.⁴⁵

V tabulce č. 2, která je umístěna pod tímto textem, jsem se snažila co nejpřehledněji zaznamenat daňovou soustavu platnou od roku 1926 a účinnou od roku 1927. Vycházela jsem hlavně ze zákona o přímých daních, co se nepřímých daní týče, ty byly upravovány, jak už jsem zmiňovala, již před první daňovou reformou. Ve většině případů se jednalo o nepřímé daně rakousko-uherského daňového systému, které byly implementovány do daňové soustavy ČSR, a jejich struktura nebyla daňovou reformou nějak výrazněji dotčena. Bohužel se mi nepodařilo dohledat všechny zákony, které by nepřímé daně v té době upravovaly, proto se zmíním pouze o těch „základních“ nepřímých daních.

⁴⁴ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 10 – 12.

⁴⁵ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 12.

Tabulka č. 2

Daňová soustava po první daňové reformě v roce 1927 v ČSR ⁴⁶	
PŘÍMÉ DANĚ	NEPŘÍMÉ DANĚ
<ul style="list-style-type: none"> • daň pozemková 	<ul style="list-style-type: none"> • daň z obratu
<ul style="list-style-type: none"> • daň domovní <ul style="list-style-type: none"> ○ daň činžovní ○ daň třídní 	<ul style="list-style-type: none"> • clo
<ul style="list-style-type: none"> • daň důchodová 	<ul style="list-style-type: none"> • daň přepychová
<ul style="list-style-type: none"> • všeobecná daň výdělková 	<ul style="list-style-type: none"> • spotřební daně <ul style="list-style-type: none"> ○ daň z uhlí ○ z masa ○ z vína ○ z piva ○ z minerálních olejů ○ z lihu ○ z cukru ○ ze zápalek ○ z loveckých zbraní ○ daň potravní „na čáře“
<ul style="list-style-type: none"> • zvláštní daň výdělková 	
<ul style="list-style-type: none"> • daň rentová 	
<ul style="list-style-type: none"> • daň z tantiém 	
<ul style="list-style-type: none"> • daň z obohacení <ul style="list-style-type: none"> ○ dědická daň ○ darovací daň 	<ul style="list-style-type: none"> • daň burzovní
	<ul style="list-style-type: none"> • poplatky

⁴⁶ Vytvořeno podle Sbírký zákonů a nařízení účinných v roce 1927.

3.3 Stručný popis přímých daní v daňové reformě 1927

Daň důchodová – vztahovala se na důchody fyzických osob, tedy na příjmy ze zaměstnání, z výdělečného podnikání, z kapitálu, z pozemků a budov. Základní jednotkou zdanění byla jedna rodina a sazba se pohybovala od 1 % do 28 %, jednalo se o sazbu progresivní. Daň se tedy počítala z celého čistého příjmu rodiny.

Všeobecná výdělková daň – „postihovala čistý výnos podniku, respektive i každého zaměstnání k dosažení zisku, pokud nepodléhal zvláštní dani výdělkové.“⁴⁷ Tuto daň neplatili zemědělci, oblast rybnářství, zahradnictví a lesní hospodářství. Sazba se pohybovala v rozmezí 2,5 % až 4 % z dosaženého zisku.

Zvláštní výdělková daň – taktéž postihovala čistý výnos společnosti, ale jednalo se pouze o ty společnosti, o které určil zákon. Tedy akciové společnosti, komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným, apod. Některé druhy společností měly individuálně určenou sazbu daně, jinak platilo všeobecně 8 % z dosaženého výnosu.

Daň pozemková – se vztahovala na pozemky, které bylo možno obdělávat. Daň se počítala z výnosu pozemku. Výnos každého pozemku byl zapsán v katastru pozemků a z tohoto výnosu se počítala dvouprocentní daň.

Domovní daň – se platila z budov. Rozlišovala se daň činžovní a třídní. Daň činžovní se vybíral ze všech pražských, brněnských a bratislavských budov a v lázeňských místech a dále z budov, které se nacházejí v obci, kde byla více jak třetina obytných místností pronajata. Základem daně byla výše nájemného a sazba se pohybovala od 8 % do 12 % podle toho, v jak velké obci se budova nacházela. Daň třídní lze negativně vymezit jako daň, která se platila z těch budov, na které se nevztahovala daň činžovní.

Rentová daň – postihovala požitky z majetku, práv či činností, na které nebyla uvalena daň pozemková, domovní nebo výdělková.

⁴⁷ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 13.

Daň z tantiém – tantiéma je „finanční odměna členů představenstva obchodní společnosti vyplácená ze zisku.“⁴⁸ Daň tedy směřovala vůči tantiémám, které společnost vyplatila. Jednalo se o desetiprocentní základní sazbu, která se zvyšovala přírůžkou v závislosti na celkovém objemu požitků, které v daném roce společnost vyplatila. S touto daní souvisí také daň z vyššího služebného, která se vybírala sazbou 3 % z toho, co přesahovalo roční hranici 100 000 Kč.

Daň z obohacení – zahrnovala dvě z naší klasické „trojdaně“ – tedy daň dědickou a darovací. Sazba byla progresivní a pohybovala se až v děsivém rozmezí 2 % až 55 %. Rozhodující veličinou pro výpočet daně byli, jako dnes, výše daru nebo dědictví a vzdálenost v příbuzenském poměru (přímá linie).⁴⁹

3.4 Základní popis vybraných nepřímých daní

Daň z obratu – byla zavedena již od 1. ledna 1920. Sazba byla 2 % a počítala se z úplaty za dodávku a výkon (včetně dovozu).

Daň přepychová – byla upravena ve stejných právních předpisech jako daň z obratu. Týkala se speciálních objektů a taxativně vymezených výkonů. Od této skutečnosti se též odvíjela sazba této daně, existovaly sazby 2 %, 10 % a 12 % v závislosti na druhu či účelu objektu.

Spotřební daně – tak jako dnes byly uvaleny na různé produkty, například daň z vína, masa, piva, lihu, cukru, uhlí a podobně. Viz tabulka č. 2.

Daň burzovní - se vztahovala na obchody s cennými papíry. Povinnost odvést daň spadala na zprostředkovatele burzovních obchodů a to i za obchody uskutečněné mimo burzu. Sazba byla určena podle druhu cenných papírů (nejvyšší u papírů dividendových).

⁴⁸ Kolektiv autorů – encyklopedický dům Praha. *Slovník cizích slov*. 1. Vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna, 1998, s. 333.

⁴⁹ Víttek, L. Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 12 – 14.

3.5 Shrnutí první daňové reformy

Těžko se hodnotí historie dnešním pohledem na věc. Zcela odlišný názor budou mít na reformu lidé, kteří v té době žili a měli povinnost všechny daně odvádět a jiný názor bude mít student o 80 let později a to v době, kdy je Česká republika státem svobodným a finančně nepoznamenaným válečnými výdaji. Ačkoliv se najdou kritici první daňové reformy, kteří tvrdí, že Englišova daňová reforma vlastně nebyla reformou, kterou opravdu navrhoval a že se tedy jedná pouze o jeden velký ústupek vžité tradici a zvyklostem⁵⁰, já s odstupem času vidím reformu jako opravdovou změnu, která byla nesmírně důležitá a potřebná pro republiku v době po první světové válce, a hlavně v době, kdy se osamostatnila od Rakousko-Uherska.

Československo vynakládalo nemalé finanční prostředky na armádu, válečné reparace a dluhy, které „zdědila“ po Rakousko-Uhersku. Z hlediska příjmů na tom nebyl státní rozpočet nějak dobře, neboť stát byl poměrně „vyhladovělý“ a jelikož podnikání bylo ještě v plenkách, bylo nutné nejdříve motivovat investory, aby se postupně začaly vytvářet nějaké hodnoty, které by bylo možné vůbec zdanit. Příkladem může být již zmíněná daň výnosová, která měla tak vysokou sazbu, že neumožňovala téměř uskutečnit nějaký zisk z podnikání, což samozřejmě vedlo k tomu, že se podnikání nerozvíjelo a docházelo ke vzniku různých nezákonných obchodů, které se snažily této dani vyhnout. To se podařilo reformou napravit.

Jediná věc, kterou bych reformě vytkla, je malý důraz na daně nepřímé. Dá se říct, že tyto daně nedoznaly změny od Rakousko-Uherska až do padesátých let. Engliš se zaměřil spíše na daně přímé a až později, kolem roku 1933, byl zahájen rozvoj nepřímých daní a začaly se vybírat nové spotřební daně, ačkoliv výnosy z nepřímých daní měly celkově spíše klesavou tendenci.

⁵⁰ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 15.

4 DRUHÁ DAŇOVÁ REFORMA

4.1 Historický vhlad před druhou reformu

Jen krátké trvání měla tzv. druhá republika, která se stala po Mnichovské dohodě Protektorátem Čechy a Morava. Okupace Československa Německem, snahy germanizovat českou společnost a II. světová válka vedla národ k určitému sepětí. Po osvobození sovětskou armádou národ začal sympatizovat se svými osvoboditeli a došlo k prosazování výrazně levicové politiky orientované na SSSR. Po uchopení moci komunistickým režimem byla zahájena likvidace soukromého sektoru a byly přijaty znárodňovací zákony. Znárodňování postihlo podniky s více než 50 zaměstnanci, později byli znárodňováni i menší podniky.

„Koncem roku 1948 pracovalo víc než 95 % zaměstnanců v průmyslu ve státním sektoru. Stát, a jeho prostřednictvím komunistická strana, se stal monopolním pánem nad československou ekonomikou.“⁵¹ Československý zahraniční obchod byl přeorientován na Sovětský svaz a relativně vyspělé hospodářství bylo diktátem z SSSR nuceno spolupracovat s nedostatečně rozvinutými zeměmi a přizpůsobovat jim strukturu své výroby. „ Za účelem koordinace vývoje jednotlivých ekonomik uvnitř sovětského bloku byla v roce 1949 zřízena Rada vzájemné hospodářské pomoci.“⁵²

4.2 Daňový systém v letech 1939 – 1945

Doba nesvobody nutně musela zasáhnout do veřejných financí a to jak do uspořádání, tak i co se týče hospodářských výsledků. *„Obyvatelstvo Protektorátu Čechy a Morava bylo zapojeno do platebních povinností souvisejících s vedením války. V září 1939 byla zavedena tzv. válečná přírážka na zboží široké spotřeby.“⁵³ Zbožím široké spotřeby se mnil hlavně alkohol a tabákové výrobky. Po roce 1940 bylo na území protektorátu zavedeno říšské celní právo a soustava nepřímých daní byla nahrazena říšskými předpisy. Výnosy z cel i s těchto nepřímých daní plynuly do říšského rozpočtu. Hlavním příjmem rozpočtu protektorátu byly*

⁵¹BĚLINA, P. a kolektiv. *Dějiny zemí Koruny české II.* 9. vydání. Litomyšl – Paseka, 2003, 336 stran, ISBN 80-7185-606-1, s. 271.

⁵²BĚLINA, P. a kolektiv. *Dějiny zemí Koruny české II.* 9. vydání. Litomyšl – Paseka, 2003, 336 stran, ISBN 80-7185-606-1, s. 272.

⁵³VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství.* 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 17.

daně přímé, což vedlo k zavádění stále vyšších a vyšších sazeb, aby bylo možné pokrýt alespoň mandatorní výdaje. Nemalý vliv měl i inflační nárůst cen. Tyto dva aspekty vedly k tomu, že například výnosy daně důchodové z mezd byly až čtyřnásobně vyšší.⁵⁴ Tato opatření však stále nenaplňovala protektorátní pokladnu tak, jak by bylo třeba, proto došlo k úpravám. Nově byla zavedená daň z majetku. Německá daň ze mzdy nahradila důchodovou daň srážkovou. Též došlo k nahrazení zvláštní daně výdělkové, rentové daně a daně z vyššího služebného a to daní důchodovou, korporační a výdělkovou daní korporací.

4.3 Daňový systém od osvobození do druhé reformy

Po květnovém osvobození se prosovětsky orientované Československo vrátilo k daňové soustavě předmnichovské republiky. V roce 1945 došlo ke znárodnění soukromých podniků, a tak potencionální zisky plynuly přímo do státní pokladny. U zvláštní daně výdělkové, která se opět do soustavy vrátila, došlo ke zvýšení sazeb vůči zisku „kapitalistických“ podniků. Též byla obnovena daň z obratu, která byla doplněna obnoveným systémem spotřebních daní.

Tato opatření však nevedla k požadovanému efektu a nepomáhala nové socialistické ekonomice a politice. Proto Komunistická strana Československa na svém březnovém sjezdu v roce 1946 vznesla požadavek na vytvoření nové daňové soustavy, která bude odpovídat nově nastolené pokrokové politice. V zásadě šlo o to, aby zbývající „kapitalisté“ přišli o své vysoké zisky. Toto, podle mě, populistické gesto se snažilo získat na stranu KSČ drobné a střední rolníky a živnostníky a dá se říct, že zde poprvé zasahují do daňové politiky tzv. „třídní požadavky“. Nicméně aktuální hospodářská situace umožnila prosadit pouze několik uvažovaných změn.

Za nejvíce průlomové zavedené změny v této chvíli považuji změnu sazeb u daně ze mzdy, zavedení tzv. „milionářské dávky“ a přepychové daně. Co se týče sazeb daně ze mzdy, nízké mzdy měly nižší zdanění a naopak vyšší mzdy a platy zaznamenaly vysokou progresi v sazbě – až 85 %! Tzv. „milionářské dávky“, které upravoval zákon č. 185/1947 Sb., o mimořádné jednorázové dávce z nadměrných přírůstků na majetku a přepychovou daň považuji za populistické a propagandistické nástroje než za nástroje, které

⁵⁴ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001.

by pomáhaly naplňovat fiskální funkci daní. Přepychová daň se vztahovala na určité spotřební předměty a dosahovala až 100 % z jejich ceny.⁵⁵

Po únorovém komunistickém převratu v roce 1948 došlo ještě k jedné výrazné změně před hlavní reformou v roce 1953. Kromě nově zavedených daní – zemědělské a živnostenské – byla „od 1. ledna 1949 zrušena tzv. soustava nepřímých daní a zavedena jedna všeobecná daň.“⁵⁶

4.4 Daňová reforma v roce 1953

Na to proč došlo v roce 1953 k daňové reformě, existují různé názory. Podle mého názoru byla daňová soustava, která byla do této reformy účinná, velmi nepřehledná. Ačkoliv došlo po válce k návratu k původní daňové soustavě z období první republiky, vliv okupace tento systém začal pomocí velkého množství novel, ať už více či méně efektivních, přizpůsobovat nové politice a idejím. Výsledkem těchto novel však nebylo to, čeho chtěla KSČ dosáhnout. Jako příklad uvedu změnu sazby u daně ze mzdy až na 85 %. Toto populistické gesto mělo za cíl názorově ovlivnit nižší a střední vrstvy a zároveň získat větší příjmy pro státní rozpočet. Těžko soudit, jak ovlivnila tato novela smýšlení nižších a středních vrstev o politice KSČ, ale je jasné, jaký efekt přinesla vrstvám s vyššími příjmy. Zde došlo k naprosté demotivaci. Ti, co měli vyšší výdělků, přišli až o 85 % ze svých příjmů, proto přestali pracovat v tak velké míře a začali méně vydělávat. Tento fakt rozhodně neprospěl naplňování státního rozpočtu.

Tyto dva důvody vedly k vytvoření nové daňové soustavy. K 1. lednu 1953 byly zrušeny téměř všechny tehdejší daně (s výjimkou daně z literární a umělecké činnosti) a byla zavedena nová, režimu vyhovující daňová soustava. Tabulka (č. 3) na následující stránce zachycuje všechny daně, které byly druhou reformou přijaty a jež vytvořily novou daňovou soustavu.

⁵⁵ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001.

⁵⁶ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 19.

Daňová soustava po druhé daňové reformě v roce 1953
<ul style="list-style-type: none">• Daň z obratu• Daň z výkonu• Daň ze mzdy• Zemědělská daň• Daň z příjmů obyvatelstva• Daň živnostenská• Důchodová daň družstev a jiných organizací• Daň z představení

4.5 Stručná charakteristika jednotlivých daní zavedených reformou

Daň z obratu – upravena zákonem č. 73/1952 Sb., ve znění tehdejších předpisů, se stala jakousi páteří celé soustavy. Dani podléhal zisk z prodeje zboží, které podnik vyrobil sám nebo z vlastního nákupu. Picmaus se snažil zachytit charakteristické znaky této daně. Tyto rysy jsou:

- „*Daň tvořila pevně stanovenou část ceny každého výrobku. Každý podnik, který příslušný druh výrobku vyráběl a prodával, musel tuto pevně stanovenou část ceny odvést do státního rozpočtu bez ohledu na výši vlastních nákladů.*
- *Vázala se na výrobek. Byla rozdělena podle jednotlivých druhů a skupin výrobků, ale byla jednotná pro všechny výrobce.*
- *Jako pevně stanovená část ceny se odváděla z každého výrobku pouze jednou, a to bez ohledu na to, kolika články zpracování výrobek na své cestě od výrobce ke spotřebiteli prošel.*
- *Odváděla se pouze u výrobků spotřební povahy, kdežto výrobní prostředky dani z obratu zpravidla nepodléhaly.*“⁵⁷

⁵⁷ PICMAUS, F. a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 1. Vydání. Praha: SNTL 1974.

Daň z obratu – plnila nejlépe ze všech daní funkci fiskální. Šlo o to, že daň svou konstrukcí zajistila státnímu rozpočtu poměrně stabilní a pravidelné příjmy. Též musím zmínit, že daň ovlivňovala výrobu a spotřebu. Tato daň měla z hlediska výnosů dominantní postavení v celé nově zavedené soustavě.

Daň z výkonu – upravená zákonem č. 74/1952 Sb., ve znění tehdejších předpisů. Daň má obdobnou konstrukci jako daň z obratu. Plátcem byly podniky, které zhotovovaly výrobky na zakázku, prováděly servisní činnost, apod. Základem byla cena služby. Sazby se pohybovaly od 1 % do 20 % z ceny výkonu. Tato daň byla zrušena zákonem č. 67/1961 Sb., o zrušení daně z výkonu, měla tedy poměrně krátké trvání. Po zrušení této daně zdanění služeb stalo součástí daně z obratu.

Daň ze mzdy – upravena zákonem č. 76/1952 Sb. Daň měla klouzavě progresivní sazbu od 5 % do 20 %. Podle §2 tohoto zákona daň odváděly osoby, které pobíraly mzdu za práci vykonávanou v tuzemsku, bez ohledu na bydliště; zaměstnanci československých zastupitelských úřadů a jiní státní zaměstnanci činní v cizině, pokud byli československými státními příslušníky a osoby pobírající důchody plynoucí z tuzemska.

Zemědělská daň – zavedena zákonem č. 77/1952 Sb. Základem byl výnos z 1 ha zemědělské půdy, který se počítal podle průměrných norem výnosnosti. U státních zemědělských družstev se sazba pohybovala od 2 do 3 %, soukromě hospodařící rolníci byli „potrestáni“ sazbou, která dosahovala až 40 %. Tato daň byla od 1. 1. 1960 nahrazena novou zemědělskou daní (zákonem č. 50/1959 Sb.).

Daň z příjmů obyvatelstva – byla zavedena zákonem č. 78/1952 Sb. Platily ji fyzické osoby z příjmů, které nebyly zdaněny daní ze mzdy, daní z literární a umělecké činnosti nebo zemědělskou daní. Základem byl rozdíl mezi celkovými příjmy a výdaji, nutnými pro dosažení těchto příjmů. Tuto daň platili obecně lékaři a vědci či vynálezci a to s progresivní sazbou od 5 % do 80 % ze základu přesahujícího 100 000 Kčs. Druhou skupinou byly příjmy z pronajatých budov, příjmy obchodníků, autodopravců, hostinských a živnostníků s cizími pracovními silami. Tyto příjmy byly daněny též progresivně od 6 % do 90 % ze základu přesahujícího 100 000 Kčs. Podle sazeb je zřejmé, že cílem této daně nebyla fiskální funkce, ale potlačení soukromého sektoru.

Od roku 1962 byla tato daň nahrazena zákonem č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

Živnostenská daň – upravená zákonem č. 79/1952 Sb. Tuto daň platili živnostníci současně s daní z příjmů obyvatelstva. Živnostenská daň se platila pevnými částkami, které se stupňovaly podle druhu živnosti a hlavně podle počtu zaměstnanců. Vítek ve své publikaci uvádí jeden příklad, že „*pokud soukromý obchodník pracoval sám, zaplatil daň 800 Kčs, jestliže zaměstnal např. tři zaměstnance, zaplatil daň 14 000 Kčs.*“⁵⁸

Zákonem č. 145/1961 Sb., tedy zákonem o dani z příjmů obyvatelstva, byla živnostenská daň zrušena a nahrazena přírážkou k dani z příjmů obyvatelstva.

Důchodová daň družstev a jiných organizací – zavedená zákonem č. 75/1952 Sb., měla sazby odstupňované podle absolutní velikosti zisku. Tento systém se neosvědčil, proto byl od roku 1957 nahrazen zákonem č. 59/1956 Sb. Sazby se lišily podle druhu družstev.

Domovní daň – se stala platnou zákonem č. 80/1952 Sb. Dani podléhaly všechny obytné budovy bez rozdílu v osobě vlastníka. Od daně byly osvobozeny budovy sloužící úřadům, armádě a zemědělskému hospodářství. Od roku 1956 bylo zrušeno zdaňování budov ve státním vlastnictví a od roku 1960 byly osvobozeny budovy, které sloužily ke kulturním účelům.

Daň z představení – zákon č. 81/1952 Sb. Tato daň vystřídala do té doby platnou dávku za zábav, v dnešní době má podobnou funkci místní poplatek ze vstupného. Rozdíl je v předmětu a ve výpočtu sazby. Daň z představení měla sazby odstupňované podle druhu představení, a to od 5 % do 40 % z celkového zisku pořadatelů za akci. Tato daň byla zrušena zákonem č. 79/1959 Sb.

V letech 1964 až 1965 vznikla ještě daň - daň z motorových vozidel a upraveny byly původní zvláštní daň z důchodu a daň z příjmů z literární a umělecké činnosti.

⁵⁸ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 22.

4.6 Shrnutí druhé reformy

Podle mého názoru se druhá reforma kvalitou naprosto nemůže srovnávat s propracovaností první reformy. Myslím si, že druhá reforma byl opravdový krok vedle a to hlavně proto, že se reforma připravila v rychlosti, dokonce si troufnu říct neodborníky, se zřetelnou snahou ovlivnit politické smýšlení občanů na úkor funkčnosti. Důkazem je mimo jiné fakt, že většina nově zavedených daní byla v poměrně krátké době zrušena nebo přepracována. Mrzí mě, že se mi nepodařilo dohledat konkrétní příjmy státního rozpočtu po zavedení reformy. Ačkoliv kritik na první reformu existuje poměrně dost, na druhou reformu jsem nenalezla žádného autora, který by se k ní vyjádřil.

Napadají mě dvě možnosti, proč tomu tak je. První je ta, že autoři, kteří se reformami zabývali, v této době žili, a tudíž mohli jen chválit anebo mlčet. Druhá alternativa je, že si autoři netroufnou hodnotit celkový dopad reformy z dnešního hlediska. Ať tak či tak, odmyslím-li si politickou funkci druhé reformy, musím konstatovat, že systém byl nepřehledný a z mého pohledu pro určitou část obyvatelstva značně nespravedlivý.

4.7 Situace po druhé reformě

Nyní se dostáváme do doby po roce 1970. Zhruba do této doby se jednotlivé daně z daňové soustavy zavedené po roce 1953 novelizovaly a měnily či rušily. Významnou změnu doznaly tzv. podnikové daně. Ačkoliv došlo k poměrně významnému zásahu do daňového systému, za reformu tento krok považovat nemůžeme, neboť se jedná pouze o dílčí změnu celé soustavy, která je zaměřena pouze na určitou skupinu daní. Podnikové daně od roku 1970 byly - daň ze zisku, daň z objemu mezd, příspěvek na sociální zabezpečení a daň ze jmění. Též přibýly nové odvody hospodářským organizacím – odvod z odpisů ze základních prostředků, odvod z motorových vozidel, odvod za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě, odvody oborovým ředitelstvím a dodatkové odvody.⁵⁹ Dá se říct, že tato soustava se již dále významně neměnila a kromě drobných novel se udržela až do vzniku samostatné České republiky.

⁵⁹ PICMAUS, F. a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 1. Vydání. Praha: SNTL 1974.

5 TŘETÍ DAŇOVÁ REFORMA A SOUČASNOST

5.1 Historický pohled před třetí reformu

Nyní se dostáváme do let nesvobody, rozsáhlých emigrací a rozkvětu černého obchodu. Až po Sametové revoluci a vzniku samostatné České a Slovenské republiky se dostává naše vlast relativně do svobodného období, do nového druhu ekonomiky, do nových možností. Významné politické a ekonomické změny se dotkly snad všech oblastí, proto nás nepřekvapí fakt, že musela být přizpůsobena i soustava daní. Po majetkovém vyrovnání se Slovenskem nastala nejvhodnější doba pro daňovou reformu.

5.2 Třetí daňová reforma

Nová daňová soustava začala platit k 1. lednu 1993, a ačkoliv prošla několika více či méně podstatnými novelami, platí dodnes. Tato soustava daní je v souladu s požadavky tržní ekonomiky a oproti původní soustavě se rozšířila celková daňová základna. Právě tak jako v evropských tržních ekonomikách, byly zavedeny tři základní daňové proudy, které zahrnovaly spotřební daně, zdanění příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení.⁶⁰ Při vytváření nového daňového systému se hledělo kromě dostatečného fiskálního výnosu i na další cíle. Vančurová je člení do tří bodů:

- *„Zvýšit význam zdanění spotřeby – zavedením daně z přidané hodnoty s výrazným rozšířením základny a při snížení počtu a redukci rozptylu sazeb (oproti původní dani z obratu); zavedení specifických spotřební daní;*
- *Zavést samostatné příspěvky na systémy sociálního zabezpečení, které zajistí budoucí finanční soběstačnost těchto systémů;*
- *Zavést univerzální a jednotné zdanění příjmů.“*⁶¹

Tabulka č. 4 zachycuje novou podobu.

⁶⁰ VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 27.

⁶¹ VANČUROVÁ a kol. *Daňový systém ČR*. Praha: Vox, 2000.

Tabulka č. 4

Daňová reforma z roku 1993	
<i>Daňový systém do konce roku 1992</i>	<i>Daňový systém od roku 1993</i>
Zdanění fyzických osob	
<ul style="list-style-type: none"> • Daň ze mzdy • Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti • Daň z příjmů obyvatelstva 	<ul style="list-style-type: none"> • Daň z příjmů fyzických osob • Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění • Pojistné na sociální zabezpečení • Příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti
Zdanění podniků	
<ul style="list-style-type: none"> • Odvody z objemu mezd • Odvody ze zisku • Důchodová daň • Zemědělská daň organizací • Příspěvek na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení 	<ul style="list-style-type: none"> • Daň z příjmů právnických osob • Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění • Pojistné na sociální zabezpečení • Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
Majetkové daně	
<ul style="list-style-type: none"> • Domovní daň • Zemědělská daň z pozemků • Notářský poplatek z dědictví, z darování a z převodu nemovitosti 	<ul style="list-style-type: none"> • Daň z nemovitostí <ul style="list-style-type: none"> ▪ Daň z pozemků ▪ Daň ze staveb • Daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti • Daň silniční
Spotřební daně	
<ul style="list-style-type: none"> • Daň z obratu • Dovozní daň 	<ul style="list-style-type: none"> • Daň z přidané hodnoty • Spotřební daně – z uhlovodíkových paliv a maziv, piva, vína, lihu a lihovin, tabáku a tabákových výrobků

5.3 Stručná charakteristika daní zavedených třetí reformou

Daně z příjmů - upraveny v zákoně č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o dvě daně upravené v jednom zákoně – daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

- *Daň z příjmů fyzických osob* – mezi daněné příjmy patří příjmy fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. V roce 1993 byla sazba rozdělena do šesti daňových pásem, jednalo se o progresivní sazbu. Pohybovala se od 15 % do 47 %. S postupem času se horní hranice sazby snižovala, dnes je jednotná sazba 15 %.
- *Daň z příjmů právnických osob* – předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (nestanoví-li zákon jinak). Sazby byla v roce 1993 lineární a činila 45 % ze základu daně (sníženého o dary a ztráty). V současné době je sazba 19 %.

Daň z nemovitostí – upravena v zákoně č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Skládá se z daně z pozemků a daně ze staveb.

- *Daň z pozemků* – předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem je vlastník. Sazby se lišily a liší dodnes podle druhu pozemku nebo se určují podle výměry pozemku v m².
- *Daň ze staveb* - základem daně ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Sazba je opět diferenciovaná nebo pevná a zvyšuje se s každým dalším nadzemním podlažím stavby.

Daně dědická, darovací a daň z převodu nemovitosti (tzv. „trojdaň“) – jsou upraveny v zákoně č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

- *Daň dědická* - předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním, ať už ze závěti nebo ze zákona. Základem daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem. Sazba se liší podle stupně příbuzenského vztahu a je progresivní.

- *Daň darovací* - předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti a movitý majetek či jiný majetkový prospěch. Tak jako u předchozí daně se daň počítá s ceny převáděného majetku, sazba je progresivní a liší se podle stupně příbuzenského vztahu.
- *Daň z převodu nemovitosti* - Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Sazba je jednotná a činí v současné době 3 % ze základu daně (základem je cena nemovitosti).

Silniční daň – upravena v zákoně č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice. Sazba je pevná a liší se podle zdvihového objemu motoru u osobních automobilů a u užitkových vozů podle hmotnosti a počtu náprav.

Daň z přidané hodnoty – dnes upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Při reformě byla upravena zákonem č. 222/1992 Sb. Jde o všeobecnou spotřební daň a tento typ daně jsme ještě v soustavách neměli. Podléhá jí dodání zboží, poskytování služeb, převod nemovitostí, převod a využití práv v tuzemsku, dovoz zboží ze zahraničí a příležitostná autobusová doprava v tuzemsku provozovaná zahraničními dopravci. Sazba byla v roce 1993 ve výši 5 % (snížená sazba) a 23 %. Dnes je základní sazba daně ve výši 20 % a snížená sazba daně ve výši 10 %.

Spotřební daně – upraveny po reformě zákonem č. 213/1992 Sb., dnes upraveny mimo jiné v zákoně č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jednalo se o selektivní daně ze spotřeby, kterým podléhalo pět druhů zboží. Existovala daň z uhlovodíkových paliv a maziv, daň z lihu a destilátů, daň z vína a piva a daň z tabákových výrobků. Předmětem daně je jejich výroba a dovoz. Základem daně je fyzický počet kusů nebo jiných měrných jednotek vyrobeného nebo dovezeného zboží. Sazby jsou pevné a diferenciované.

5.4 Shrnutí třetí daňové reformy

Tato poslední reforma byla jiná než předchozí reformy. V České republice došlo k přechodu na tržní ekonomiku, proto měla reforma určité znaky, které ji výrazně odlišovaly od toho, co jsme znali doposud. Snaha přizpůsobit se vyspělým státům zaručovala včlenění určitých nových rysů do daňové soustavy. Hlavní pozornost byla věnována důchodovým daním, byly snahy systém zjednodušit a zpřehlednit (to se mi však při vyplňování daňového příznání dnes moc nezdá). Též bych řekla, že se zvýšil tlak v boji proti daňovým únikům. Také zavedení daně z přidané hodnoty mělo přinést nový náhled na daňovou reformu, neboť se tím výrazně zvýšila váha nepřímých daní, což pokud si čtenář vzpomene na první reformu, bylo od roku 1918 poprvé.

Myslím, že tato reforma není nekvalitní. Rozhodně je to lepší reforma než ta předchozí. Ačkoliv dochází k několika desítkám novel každý rok u jednotlivých daní, systém mi špatný nepřipadá. O tom, že to byla reforma velmi razantní, svědčí i fakt, který zmínil Vítek ve své publikaci: *„Podobně radikální daňovou reformu od druhé světové války neprovedla žádná vyspělá země a i mezi tranzitivními zeměmi je Česká republika v hloubce a jednorázovosti daňové reformy výjimkou.“*⁶²

5.5 Dnešní situace

Od roku 1993 došlo k tolika novelám daňové soustavy, že se ani nebudu snažit je všechny spočítat. Novelky byly více či méně významné, a proto zmíním jen dva z podstatnějších zásahů do naší daňové soustavy. Prvním událostí, která ovlivnila naši daňovou soustavu, byl vstup České republiky do Evropské unie. *„Evropská unie se ve snaze o vytvoření jednotného trhu snaží harmonizovat systém nepřímých daní. Systémy přímých daní vyžadují jen omezenou harmonizaci a obecně mohou být ponechány v kompetenci členských států. Daňová legislativa spadá do oblastí s takzvanými sdílenými kompetencemi. To znamená, že členské státy mohou vydávat vlastní právní předpisy pouze tam, kde doposud neexistuje společná evropská úprava.“*⁶³

⁶² VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001, s. 29.

⁶³ Daně v EU. Euroskop.cz, [cit. 14. března 2010]. Dostupné na < <http://www.euroskop.cz/8817/sekce/dane-v-eu/> >.

Druhým mezníkem, o kterém se zmíním, bylo přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších. Někdo je přesvědčen, že došlo k reformě, neboť byla sazba daně z příjmů fyzických osob, která byla původně progresivní, nahrazena lineární sazbou 15 % - tzv. „rovná daň“, což byl poměrně významný krok, který se dotkl téměř každého. Mimo to zákon mění 46 zákonů, ruší jeden zákon a zavádí tři nové daně, tzv. ekologické daně:

- daň ze zemního a některých dalších plynů
- daň z pevných paliv
- daň z elektřiny

Ve větší či menší míře byly upraveny prakticky všechny daňové zákony a z tohoto hlediska jde o jednu z nejrozsáhlejších novel za posledních patnáct let. Jenže nedošlo k zavedení nové soustavy daní. Vzpomeňme si na Maďarův výklad pojmu novelizace tj. „*legislativní činnost, která vede k tomu, že pozdější právní předpis:*

- *změní určitou část právního předpisu dřívějšího; tj. změní určitou právní normu v něm obsaženou – tj. například změna sazby u daně z příjmů FO*
- *doplní do dosavadního právního předpisu právní normu, která v něm dosud nebyla, například ekologické daně*
- *zruší (deroguje) některou právní normu obsaženou v dosavadním právním předpisu, aniž zrušil právní předpis celý.*⁶⁴ – tady se to týká tolika nových úprav různých norem, například ohledně sociálních dávek, veřejného zdravotního pojištění, apod.

Když porovnáme, jaké proběhly reformy v minulosti, je nám jasné, že tento zákon se svou razancí nemůže rovnat vytvoření nového systému.

⁶⁴ MADAR, Z. *Slovník českého práva*. 1. díl A-O. Praha: LINDE Praha, a.s. 1995, s. 584.

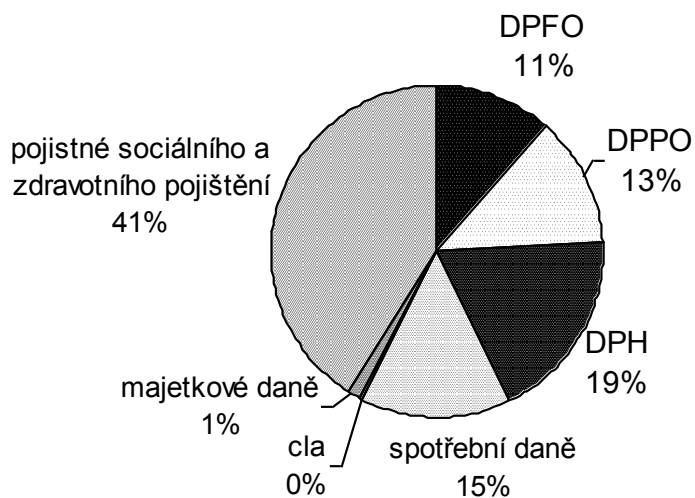
5.6 Daňová soustava platná od 1. ledna 2008

Tabulka č. 5

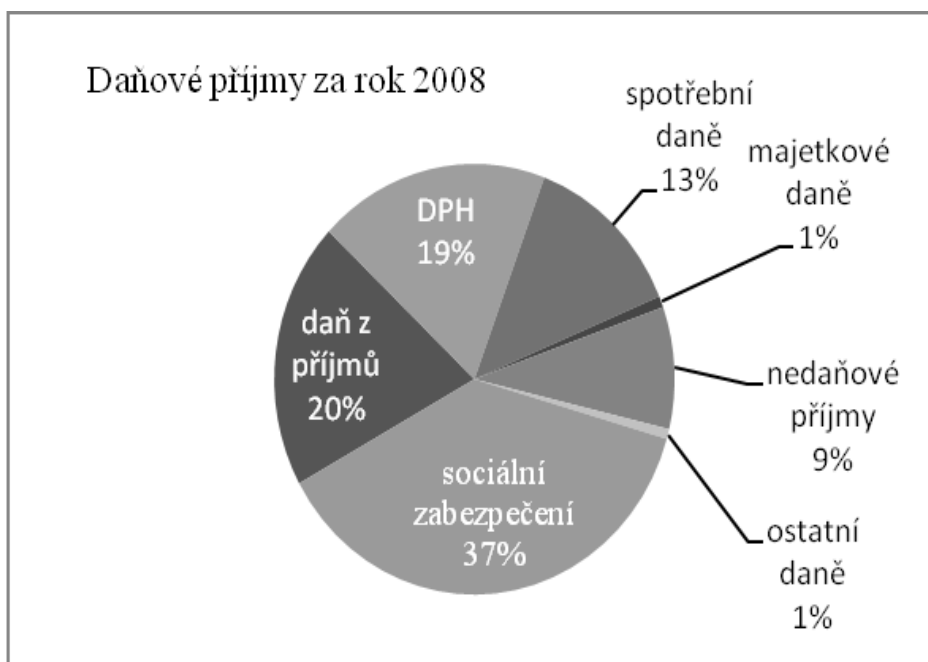
DAŇOVÁ SOUSTAVA	ZÁKONNÁ ÚPRAVA <i>(ve znění pozdějších předpisů)</i>
Daň z příjmů fyzických osob	586/1992 Sb. o daních z příjmů
Daň z příjmů právnických osob	
Daň z přidané hodnoty	235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
Daň z nemovitosti	338/1992 Sb. o dani z nemovitostí
Darovací daň	357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
Dědická daň	
Daň z převodu nemovitosti	
Silniční daň	16/1993 Sb. o dani silniční
Daň z elektřiny	261/2006 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů
Daň ze zemního plynu	
Daň z pevných paliv	
Daň z minerálních olejů	353/2003 Sb. o spotřebních daních
Daň z lihu	
Daň z piva	
Daň z vína a meziproductů	
Daň z tabákových výrobků	

Jak můžeme pozorovat v tabulce výše, od roku 1993, kdy byla zavedena poslední daňová soustava, došlo k několika novelám jednotlivých daní. Struktura se přizpůsobila daňovým soustavám vyspělých evropských států, zejména po vstupu do Evropské unie. Celoevropskou tendencí je klesající podíl přímých daní, což potvrzuje i zavedení nových nepřímých ekologických daní v roce 2006. V daňových příjmech státního rozpočtu České republiky v roce 2007 je ve srovnání s rokem 2008 (viz. grafy č. 1 a 2 níže) vidět, že podíl nepřímých daní je vyšší než podíl přímých daní. Například podíl přímých daní z příjmů klesl z 24 % na 20 %.

Daňová soustava od roku 2007 (graf č. 1)



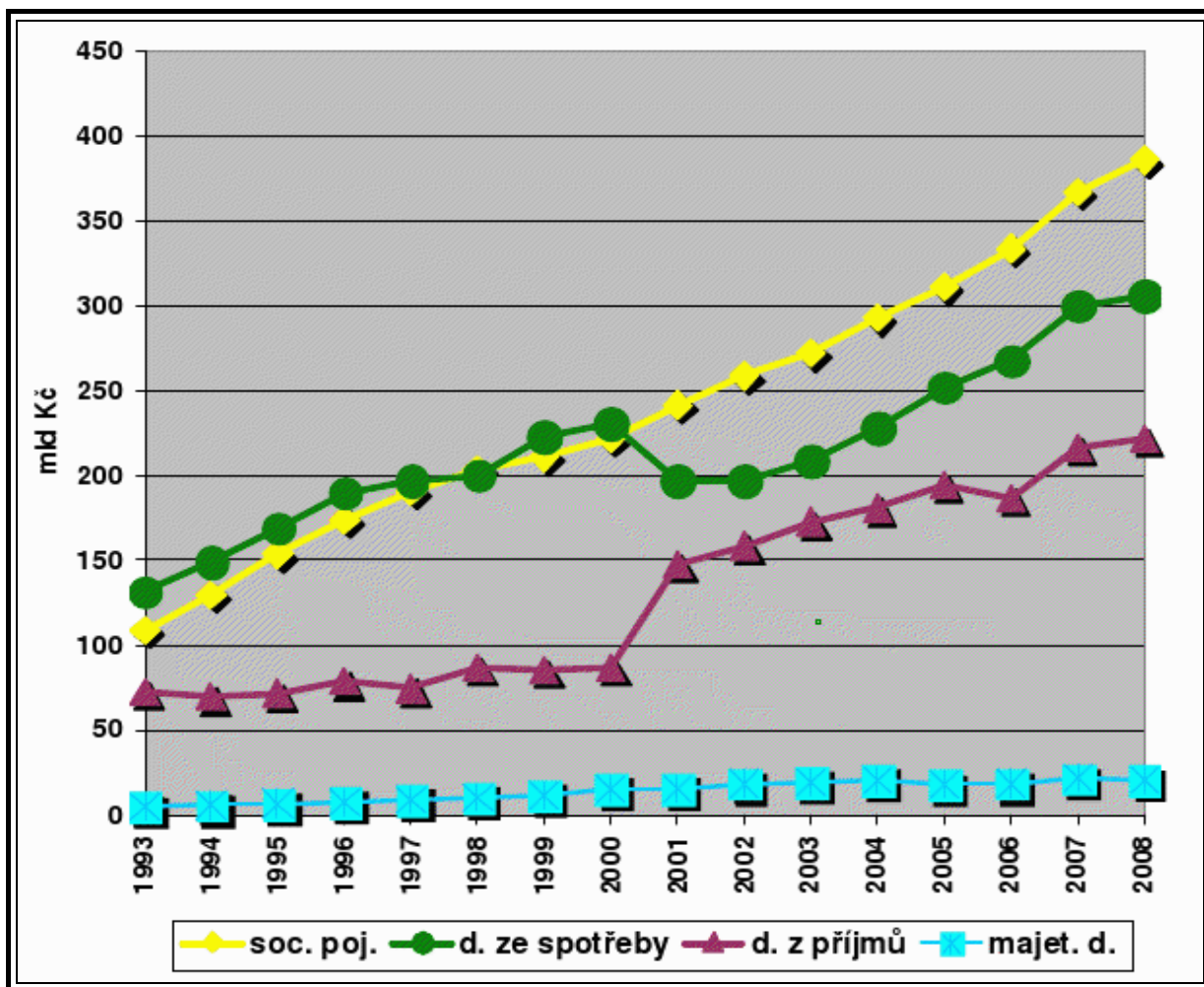
Graf č. 2



Pramen: Ministerstvo financí ČR

Poslední graf (č. 3)⁶⁵ zachycuje celkové výnosy daňového mixu od roku 1993, tj. od zavedení nové daňové soustavy do roku 2008. Vycházela jsem z jednotlivých závěrečných účtů v daném roce. Z grafu vyplývá, že celkové výnosy rostou, což je způsobené nejen celkovou vyspělostí naší ekonomiky, ale i zaváděním vyšších sazeb.

Graf č. 3 Daňový mix od roku 1993 do roku 2008 v ČR



⁶⁵ Vypracováno ze závěrečných účtů v jednotlivých letech

6 ZÁVĚR

Na základě získaných informací můžeme konstatovat, že daňová soustava se vyvíjela, vyvíjí a nadále bude vyvíjet. Pokusila jsem se z dostupných materiálů vybrat ty nejvíce efektivní informace, které by pomohly ve vytváření si názorů na danou problematiku. Mou snahou bylo nezahlcovat čtenáře podrobnostmi, naopak jsem se zkoušela s nadhledem zpracovat toto téma.

Popis jednotlivých daňových reforem měl za cíl ujasnit si, jak vypadala minulá úprava a kde byly její slabiny. Myslím, že je vhodné si připomínat historii, abychom se z chyb do budoucna mohli poučit. Nemohu se nezmínit o výhledu na návrh nové daňové soustavy, která nás bude čekat. Sdělovacími prostředky se jak virus šíří informace, že v roce 2010 dojde k opravdové, v pořadí již čtvrté, daňové reformě. To, jestli se bude jednat o reformu nebo opět jen o novelu, to ať čtenář posoudí v průběhu času sám. Doufám, že tento text mu poslouží jako určité měřítko toho, jaké znaky a vlastnosti by reforma měla mít a že se pak nenechá zmást pod tlakem médií k mylnému názoru. Ačkoliv jsem vládní návrh „reformy 2010“ neměla možnost podrobně prozkoumat, myslím si, že na reformu je ještě pro Českou republiku brzy.

Od poslední reformy uběhlo už sedmnáct let, ale z dřívějších reforem lze vysledovat, že reformy proběhly v době, kdy došlo k nějaké podstatné změně, dá se říct i k převratu ve státě. Poprvé to byl vznik samostatné Československé republiky, podruhé přechod na centrálně plánované hospodářství a potřetí to bylo při rozdělení Československa a zároveň došlo k přechodu na tržní hospodářství. Nejsem si jistá, že změny, které v současné době probíhají, jsou tak klíčovým impulsem pro reformu. Je nutné se uvědomit, že reforma mění celý systém daní a není možné ji podcenit a vytvořit nový systém jen proto, že nynější systém je zastaralý. Je nutné mít pádný důvod k tomuto kroku, a proto je třeba zvážit, jestli by nestačila jen dílčí novelizace, tak jak tomu bylo například u daně z přidané hodnoty v roce 2004. Kdy dojde k další zásadní změně, to nedovedu odhadnout. Myslím si, že určitým podnětem by mohlo být pro Českou republiku stále rostoucí zadlužování země.

Seznam použité literatury

- [1]BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006
- [2]PAPOUŠKOVÁ, Z., (nar. Hudcová). In *Acta universitatis Carolinae*. 1. Vydání. Praha: Nakladatelství Karolinum, 2004
- [3]VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ Lenka. *Daňový systém ČR 2008, aneb, Učebnice daňového práva*. 9.akt. vydání. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2
- [4]UJEC, Jindřich. *Finanční trhy a veřejné finance I.*, 1. vyd. Ostrava: UNION, 2005. ISBN 80-86764-23-0.
- [5]KUBÁTOVÁ, Květa a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*, Grada 2003
- [6]ENGLIŠ, K., *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich a. s., 1937, sv. II.
- [7]MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE P. B., *Veřejné finance v teorii a praxi*. In *Finance a úvěr*, 1993, č. 3
- [8]MADAR, Z. *Slovník českého práva*. 1. díl A-O. Praha: LINDE Praha, a.s. 1995
- [9]KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 1995
- [10]PAPOUŠKOVÁ, Z. *Olomoucké debaty mladých právníků – CD příloha*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomoucense. 2008
- [11]MALÝ, K. a kolektiv. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 2. vydání. Praha: Linde, 1999
- [12]NOVOTNÝ, J. a kolektiv. *Charakteristika příjmové stránky veřejných rozpočtů ČSR v letech 1918-1938 a předpoklady rozvoje veřejného sektoru*. Výzkumný úkol KVF FFÚ. Praha: VŠE, 1995
- [13]VÍTEK, L. *Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vydání. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001
- [14]Kolektiv autorů – encyklopedický dům Praha. *Slovník cizích slov*. 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna, 1998
- [15]BĚLINA, P. a kolektiv. *Dějiny zemí Koruny české II*. 9. vydání. Litomyšl – Paseka, 2003, 336 stran, ISBN 80-7185-606-1
- [16]PICMAUS, F. a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 1. Vydání. Praha: SNTL 1974

Internetové zdroje:

- [1] VANČUROVÁ, Alena. [citováno dne 14. března 2010].
Dostupné na < www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf >.
- [2] Daně v EU. Euroskop.cz, [citováno dne 14. března 2010].
Dostupné na < <http://www.euroskop.cz/8817/sekce/dane-v-eu/> >.

RESUMÉ

The structure of the tax system in each country is an important indicator that substantially affects the tax revenues of the state. Appropriate distribution of tax liability among each tax has effect to tax payer and especially in their economically active behaviour. In my bachelor's work entitled as „The Tax System of the Czech republic from 1st January 2008”, I was devoted to the tax system, which is valid after 2008. I tried to map the tax system, which preceded the present form, so that the readers could create a better vision for the current tax system.

I divided the work into four parts. In the first part, I focused on definitions of basic concepts related to the problems. I tried to define a „tax“, to describe the functions of taxation, to characterize structural elements of tax, to classify taxes according to different criteria and to define the tax scheme, tax system and tax reform. The second part focussed on the first tax reform and the new tax system introduced in Czechoslovak Republic in 1927. The third part tried to describe the second reform in 1957. The last part of my bachelor thesis specialized in the latest tax reform, which took place on our territory in 1993. Moreover, here, I paid attention to the current tax system, including the forecast for other changes in the tax system.

The description of tax reforms should aim to clarify, how the past legislation looked like and where its weaknesses were, so that we can learn from the mistakes in the future. Since the last reform has been over 17 years, but from the former reforms we can observe that the reforms took place at a time when there was any significant change, it can also mean a revolution in the State. The first time it was the establishment of independent Czechoslovak Republic, the second time the transition to a centrally planned economy and the third time it was the division of Czechoslovakia, in conjunction with a transition to a market economy. When the next major change will, I cannot really predict. I think that some impulsion might be for the Czech Republic still growing indebtedness of the country.