

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

Analýza daňové soustavy České republiky a Slovenska

Hana Stupková

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomiky
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Hana Stupková

Podnikání a administrativa

Název práce

Analýza daňové soustavy České republiky a Slovenska

Název anglicky

Analysis of tax system in the Czech Republic and in the Slovakia

Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je analýza a komparace daňové soustavy České republiky a Slovenska.

Díličí cíle zahrnují:

1. charakteristiku daňového systému,
2. zhodnocení vývoje daňových výnosů v České republice a na Slovensku,
3. vývoj daní v České republice a na Slovensku.

Metodika

Za účelem naplnění cílů práce bude využita:

- analýza dokumentů,
- analýza časových řad,
- komparace získaných údajů.

Diplomová práce bude sepsána na základě veřejně dostupných dat zveřejněných ministerstvem financí České republiky, ministerstvem financí Slovenské republiky, Českým statistickým úřadem a Statistickým úřadem Slovenské republiky a na základě platné daňové legislativy České republiky a Slovenska zveřejněné online.

Doporučený rozsah práce

50 – 60 stran

Klíčová slova

daň, daňová soustava České republiky, daňová soustava Slovenska, daňový systém, daňový výnos, vývoj daní, sazba daně, analýza

Doporučené zdroje informací

BONĚK, Václav a kol. LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5
KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 3. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7

OECD Publications. Tax and the Economy a Comparative Assessment of OECD Countires. 2 vydání. Francie: Paris Cedex, 2001. 76 s. ISBN 92-64-19544-0

STARÝ, Marek a kol. Dějiny daní a poplatků. 2009. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. 208 s. ISBN 978-80-87109-15-1

VÍTEK, Leoš. 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, 2001. 106 s.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Zdeňka Kroupová, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 10. 3. 2015

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 3. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 24. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Analýza daňové soustavy České republiky a Slovenska" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 27.3.2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Zdeňce Kroupové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při vypracování této diplomové práce. Současně bych ráda poděkovala mé rodině a partnerovi za jejich pomoc a podporu po celou dobu mého studia.

Analýza daňové soustavy České republiky a Slovenska

Analysis of tax system in the Czech Republic and in the Slovakia

Souhrn

Diplomová práce se zabývá daňovou soustavou České republiky a Slovenska podle platné legislativy v roce 2014. Hlavním cílem práce je analýza a komparace těchto daňových soustav. Dílčí cíle zahrnují vývoj daní a zhodnocení daňových výnosů v České republice v období let 1993 až 2013 a na Slovensku v období let 1995 až 2013. Práce byla zpracována na základě analýzy dokumentů a platné legislativy, analýzy časových řad a komparací získaných údajů. Podkladová data jsou čerpána především z internetových stránek Ministerstva financí v České republice a na Slovensku. V roce 1993 byly obě daňové soustavy totožné, ale v současné době je slovenský daňový systém výrazně jednodušší než v České republice. Daňová soustava České republiky obsahuje řadu různých výjimek, slev a bonusů, zatímco Slovensko jejich počet snížilo v roce 2004. Na druhou stranu ale slovenský poplatník odvede vyšší daňovou povinnost.

Summary

The master thesis focuses on tax system in the Czech Republic and in the Slovakia according to valid legislation in 2014. The main aim is the analysis and comparison of these tax systems. The partial aims include the development and evaluation of tax revenue in the Czech Republic in the period 1993 – 2013 and the Slovak Republic in the period 1995 – 2013. The thesis was based on an analysis of documents and valid legislation, time series analysis and comparison of the data obtained. The underlying data are taken from website of Ministry of Finance in the Czech Republic and in the Slovak Republic. In 1993 these tax systems were identical but now Slovak tax system much simpler than in the Czech Republic. The tax system in the Czech Republic contains many exceptions, discounts and bonuses while Slovakia has reduced their number in 2004. But Slovak taxpayer levies a higher tax liability.

Klíčová slova: daň, daňová soustava České republiky, daňová soustava Slovenska, daňový systém, daňový výnos, vývoj daní, sazba daně, daňová legislativa, daňová reforma, analýza, komparace

Keywords: tax, tax system in the Czech republic, tax system in the Slovak Republic, tax system, tax income, history of taxes, tax rate, tax legislation, tax reform, analysis, comparison

Obsah

1	Úvod	12
2	Cíl práce a metodika	14
3	Teoretická východiska	15
3.1	Daň a daňový systém	15
3.2	Daňové teorie	22
3.3	Historie daní v Československu	27
3.4	Daňová soustava České republiky a Slovenska	30
4	Analytická část	35
4.1	Analýza daňových výnosů	35
4.2	Daň z příjmů fyzických osob	43
4.3	Daň z příjmů právnických osob	65
4.4	Daň z nemovitých věcí	74
4.5	Silniční daň	82
4.6	Daň z přidané hodnoty	88
4.7	Spotřební daně	94
4.8	Ekologické daně	103
4.9	Ostatní daně	107
5	Výsledky a diskuze	109
6	Závěr	111
7	Seznam použitých zdrojů	114
8	Přílohy	119

Seznam grafů

Graf č. 1: Struktura daňových výnosů České republiky v letech 1993 - 2013	36
Graf č. 2: Struktura daňových výnosů Slovenska v letech 1995 - 2013	39
Graf č. 3: Komparace meziročního růstu daňového inkasa v České republice a na Slovensku v období let 1995 - 2013	40
Graf č. 4: Vývoj daňové kvóty ČR, Slovenska a EU 27 v období 1995 - 2013	42
Graf č. 5: Vývoj sazby daně z příjmu fyzických osob v České republice	50
Graf č. 6: Vývoj sazby daně z příjmu fyzických osob na Slovensku	56
Graf č. 7: Srovnání minimálních a maximálních sazeb DZFO v letech 1993 – 2014 v České republice.....	57
Graf č. 8: Srovnání minimálních a maximálních sazeb DZFO v letech 1993 – 2014 na Slovensku.....	58
Graf č. 9: Porovnání čisté mzdy a odvodů v České republice a na Slovensku v %.....	60
Graf č. 10: Daňová povinnost poplatníka v České republice a na Slovensku	63
Graf č. 11: Vývoj sazby daně v letech 1993 – 2014 v České republice a na Slovensku	69
Graf č. 12: Daňová povinnost právnické osoby v České republice a na Slovensku.....	72
Graf č. 13: Daň z nemovitosti v České republice a na Slovensku	81
Graf č. 14: Daňová povinnost u silniční daně v České republice a na Slovensku.....	87
Graf č. 15: Vývoj sazby DPH v České republice v období let 1993 - 2014	89
Graf č. 16: Vývoj sazby DPH na Slovensku v období let 1993 -2014	91
Graf č. 17: Komparace sazeb DPH v České republice a na Slovensku	92
Graf č. 18: Komparace sazeb daní z minerálních olejů v České republice a na Slovensku	95
Graf č. 19: Komparace sazeb daní z lihu a vína v České republice a na Slovensku.....	98
Graf č. 20: Komparace sazeb daně z piva v České republice a na Slovensku.....	99
Graf č. 21: Komparace sazeb daně u tabákových výrobků v České republice a na Slovensku.....	101
Graf č. 22: Komparace sazeb ekologických daní v České republice a na Slovensku.....	105

Graf č. 23 : Vývoj sazeb ekologických daní v České republice v letech 2008 - 2014	105
Graf č. 24: Vývoj sazeb ekologických daní na Slovensku v letech 2008 - 2014.....	106

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Nadměrné daňové břemeno.....	22
Obrázek č. 2: Lafferova křivka	26

Seznam schémat

Schéma č. 1: Nástroje daňové politiky	20
Schéma č. 2: Srovnání daňového systému před a po roce 1993	31
Schéma č. 3: Daňové výnosy České republiky v období let 1993 - 2013	35
Schéma č. 4: Daňové výnosy Slovenské republiky v období let 1995 - 2013.....	38
Schéma č. 5: Vývoj složené daňové kvóty v ČR, SK a EU 27 v letech 1995 - 2013.....	41
Schéma č. 6: Postup měsíčního zúčtování mzdy v České republice	44
Schéma č. 7: Typ odvedené daně u dohody o provedení práce	44
Schéma č. 8: Postup stanovení daňové povinnosti u DZFO v České republice	48
Schéma č. 9: Slevy na dani a daňové zvýhodnění na dítě	49
Schéma č. 10: Postup měsíčního zúčtování mzdy na Slovensku.....	51
Schéma č. 11: Postup stanovení daňové povinnosti u DZFO na Slovensku	54
Schéma č. 12: Vymezení základních rozdílů u DZFO v České republice a na Slovensku ..	57
Schéma č. 13: Porovnání měsíčního zúčtování mzdy v České republice a na Slovensku...	59
Schéma č. 14: Roční zúčtování daně v České republice.....	61
Schéma č. 15: Roční zúčtování daně na Slovensku.....	62
Schéma č. 16: Postup stanovení daňové povinnosti u DZPO v České republice	66

Schéma č. 17: Postup stanovení daňové povinnosti u DZPO na Slovensku	68
Schéma č. 18: Vymezení základních rozdílů u DZPO v České republice a na Slovensku .	69
Schéma č. 19: Výpočet daňové povinnosti PO v České republice a na Slovensku.....	71
Schéma č. 20: Sazby daně z nemovitých věcí u pozemků.....	75
Schéma č. 21: Koeficient u sazby daně z nemovitých věcí podle počtu obyvatel	75
Schéma č. 22: Sazby daně z nemovitých věcí u staveb a jednotek	76
Schéma č. 23: Sazby daně z pozemku	78
Schéma č. 24: Vymezení základních rozdílů u daně z nemovitosti v České republice a na Slovensku.....	79
Schéma č. 25: Porovnání daňové povinnosti u daně z nemovitosti v České republice a na Slovensku.....	80
Schéma č. 26: Slevy na dani u silniční daně v České republice	83
Schéma č. 27: Vymezení základních rozdílů silniční daně v České republice a na Slovensku.....	84
Schéma č. 28: Daňová povinnost silniční daně v České republice a na Slovensku	86
Schéma č. 29: Sazby daně z minerálních olejů v České republice a na Slovensku.....	95
Schéma č. 30: Sazby daně u alkoholických nápojů v České republice a na Slovensku	97
Schéma č. 31: Sazby daně z tabákových výrobků	100
Schéma č. 32: Sazby daně ze zemního plynu v České republice a na Slovensku	103
Schéma č. 33: Sazba daně z pevných paliv, resp. uhlí v České republice a na Slovensku	104
Schéma č. 34: Sazba daně z elektřiny v České republice a na Slovensku	104

Seznam vzorců

Vzorec č. 1: Daňová kvóta zjednodušená.....	21
Vzorec č. 2: Daňová kvóta složená.....	21
Vzorec č. 3: Dílčí základ daně příjmu ze závislé činnosti v České republice.....	46

Vzorec č. 4: Dílčí základ daně příjmu ze samostatné činnosti v České republice.....	46
Vzorec č. 5: Dílčí základ daně příjmu z kapitálového majetku v České republice.....	46
Vzorec č. 6: Dílčí základ daně příjmu z nájmu v České republice	47
Vzorec č. 7: Dílčí základ daně ostatního příjmu v České republice.....	47
Vzorec č. 8: Dílčí základ daně příjmu ze závislé činnosti na Slovensku.....	53
Vzorec č. 9: Dílčí základ daně příjmů z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a použití díla a uměleckého výkonu na Slovensku.....	53
Vzorec č. 10: Dílčí základ daně příjmů z kapitálového majetku na Slovensku.....	53
Vzorec č. 11: Dílčí základ daně ostatních příjmů na Slovensku.....	53

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DZFO – daň z příjmů fyzických osob

DZD – dílčí základ daně

DZPO – daň z příjmů právnických osob

EU – Evropská unie

EU 27 – 27 členských států Evropské unie

FO – fyzická osoba

FÚ – finanční úřad

GATT – Všeobecná dohoda o clech a obchodu

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

WTO – Světová obchodní organizace

ZTP – zvlášť těžce postižený

1 Úvod

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“

Franklin Benjamin, 18. století

Daně, které mají povahu povinného zákonem stanoveného odvodu, jsou spojené již se vznikem organizovaných států, kdy se začalo objevovat peněžní hospodářství. V období Řecka a Říma daně představovaly příležitostný příjem panovníka a byly vybírány v naturální podobě. Ve starověkém Řecku měly dokonce dobrovolný charakter a jejich platba probíhala na základě občanské uvědomělosti. V období feudální společnosti se z nahodilých plateb staly pravidelné odvody převážně peněžního charakteru, které ale podle učení „o trojím lidu“ nemusela odvádět církve a šlechta. Přestože snaha liberalismu by měla být minimalizace zásahů státu do ekonomiky tedy nízké daňové zatížení, v tomto období prudce vzrostla úloha státu týkající se financování potřeb země a veřejného sektoru. Stát totiž začal nově působit v oblasti zdravotnictví a školství a dominující státy se snažily kolonizovat ostatní země. V této době vznikly první ucelené daňové systémy obsahující přímé a i nepřímé zdanění, aby byly zajištěny stálé příjmy státní pokladny.

Postupem času tedy stát převzal povinnosti plnění určitých funkcí, které jsou přijímány jako samozřejmé. Plynulý chod státu, který je financován na základě státního rozpočtu, musí být zajištěn pravidelnými příjmy. Nejdůležitější položkou příjmové části státního rozpočtu jsou tak daňové výnosy, které se generují ze spotřeby, zisku a majetku. Daně ale kráčí užitek, proto jsou poplatníky chápány více či méně negativně. Daňové zatížení je pak vyjádřeno mezinárodním makroindikátorem, kterým je daňová kvóta používaná v rámci hodnocení daňové politiky států. Cílem státního rozpočtu je jeho vyrovnanost, ale bohužel ve světě je jen málo ekonomik, které dlouhodobě vykazují vyrovnanou bilanci. Jednou z možností, jak tohoto stavu dosáhnout, je radikální seškrtní výdajů, což se jeví jako jednoduchá metoda s rychlým efektem. Na druhou stranu je to ale sociálně velice nešetrný krok, který by mohl ohrozit nízkopříjmové skupiny obyvatel či ohrozit bezpečnost a správné fungování státu. Další možností je naopak růst příjmové části rozpočtu, což znamená především navýšení daňových sazeb. Tato nepopulární metoda je v současné chvíli více využívána, přestože i tyto změny nejsou veřejností dobře přijímány.

Nevyrovnanost rozpočtu tak potom stojí za neustálými novelizacemi daňové legislativy a daňovými reformami.

Od vzniku Československé republiky v roce 1918 se až do roku 1993 daně v České republice a na Slovensku vyvíjely stejně. V roce 1993, kdy došlo k rozdělení České a Slovenské federativní republiky, byl zaveden úplně nový daňový systém, který platil pro obě země a obsahoval stejné prvky, tedy uplatňované daně, jejich předměty, výši sazeb a určení základu daně. Během posledních 22 let se daňové soustavy vyvíjely samostatně a prošly nesčetněkrát různými novelizacemi, přičemž Slovensko v roce 2004 dokonce prošlo kompletní daňovou reformou.

Diplomová práce je členěna do osmi hlavních kapitol. Kapitola 3 - Teoretická východiska obsahuje vysvětlení pojmů týkající se daňové problematiky, charakteristiku nejdůležitějších daňových teorií a nástin historie zdanění v Československu v období let 1918 - 1993. V první podkapitole analytické části byla zpracována analýza časových řad, resp. analýza daňového inkasa v České republice a na Slovensku společně se strukturou daňových výnosů. Další podkapitoly se zabývají analýzou jednotlivých daní a komparací daňových sazeb, které uplatňují analyzované země, či vypočítané daňové povinnosti poplatníků u modelového příkladu. V kapitole 5 – Výsledky a diskuze bylo provedeno porovnání zjištěných výsledků.

2 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem diplomové práce je analýza a komparace daňové soustavy České republiky a Slovenska. Dílčí cíle zahrnují:

1. charakteristiku daňového systému,
2. zhodnocení vývoje daňových výnosů v České republice a na Slovensku,
3. vývoj daní v České republice a na Slovensku.

Za účelem naplnění cílů práce bude využita analýza dokumentů, analýza časových řad a komparace získaných údajů.

Analýza časových řad byla provedena ve 4. kapitole, resp. analytické části. Časové řady intervalové byly použity při analýze daňových výnosů v České republice a na Slovensku. Následná struktura daňových výnosů v průběhu let byla zobrazena sloupcovým grafem. Daňové výnosy České republiky a jejich struktura byly vymezeny v období let 1993 až 2013, resp. daňové výnosy Slovenské republiky a jejich struktura byly zpracovány podle dostupných dat v intervalu let 1995 až 2013. Při porovnání složené daňové kvóty mezi Českou republikou, Slovenskem a 27 členských států Evropské unie byly použity data na základě podkladů Eurostatu v období let 1995 – 2013, které byly následně i přeneseny do spojnicového grafu. Při zpracování vývoje daňových sazeb v období let 1993 – 2014 u vybraných daní se jednalo o analýzu okamžikové časové řady, která byla znázorněna spojnicovými grafy, přičemž zdrojem dat byla platná legislativa daného roku. U vybraných daní byl vypočítán modelový příklad pro porovnání daňových povinností poplatníků v České republice a na Slovensku.

Diplomová práce bude sepsána na základě veřejně dostupných dat zveřejněných ministerstvem financí České republiky, ministerstvem financí Slovenské republiky, Českým statistickým úřadem, Statistickým úřadem Slovenské republiky a na základě platné daňové legislativy k roku 2014 České republiky a Slovenska zveřejněné online. Pro přepočítání měny z EUR na Kč byl použit kurz 27,725 Kč/EUR vyhlášený Českou národní bankou k 31.12.2014

3 Teoretická východiska

3.1 Daň a daňový systém

3.1.1 Daň

Daň je označována jako: „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Pravidelně se opakuje v časových intervalech, např. každoroční placení daně, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností, např. při každém převodu nemovitostí*“ (Kubátová 2003, s. 16).

Daně jsou strženy z příjmů soukromého sektoru, aby se jejich výnosy staly příjmem státních veřejných rozpočtů. Daň tak hraje roli transferu finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. (Široký 2008). Neúčelovost znamená, že vybraná suma daní se odvede do státního rozpočtu, kde se tyto výnosy kumulují a rozdělují podle stanovených pravidel. Konkrétní daň nefinancuje konkrétní projekt. Neekvivalentnost daně znamená, že mezi výší odvedené daně poplatníka a hodnotou za služby, které čerpá z veřejného sektoru, není rovný vztah (Březina 2005).

Povinnost přiznat a zaplatit daň podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

3.1.2 Daňový systém

Podle definice daně, která je označuje jako neúčelové a neekvivalentní platby odváděné do státního rozpočtu, svým charakterem spadá do daňových příjmů i pojistné sociálního zabezpečení, pojistné veřejného zdravotního pojištění a cla. Ve vyspělých zemích jsou veřejné příjmy tvořeny až z 95 % daňovými příjmy. Dalšími příjmy veřejného sektoru jsou půjčky a poplatky, které se liší od daní tím, že jsou dobrovolné, účelové, ekvivalentní a nepravidelné, např. správní poplatky, soudní a místní (Široký 2008).

Daňová soustava je souhrnem daní, které jsou vybírány v určitém státě v určitém čase a z právního hlediska plynou z daňových zákonů. Daňový systém je širším pojmem, protože zahrnuje systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich výměry, vymáhání a kontrolu (Široký 2008).

Charakter a uspořádání daňových systémů ovlivňuje několik různých faktorů typu:

- ekonomického,
- politického,
- kulturně-historického,
- administrativně-institucionálního,
- technického pokroku,
- globalizačního a integračního (Stejskal 2008).

Daňové výnosy bezesporu ovlivňuje struktura a vývoj, resp. celkový stav ekonomiky. Mimo aktuální výše inflace, nezaměstnanosti, otevřenosti ekonomiky, kvality a struktury pracovních sil apod. závisí na počtu ekonomických subjektů (fyzických a právnických osob) a počtu zaměstnanců. Daňový systém je ovlivňován politickými procesy, protože daně musejí vycházet z právního řádu. Občas je tak používán i jako nástroj pro politickou prezentaci, a to hlavně v předvolebním období. Mezi administrativně-institucionální faktory patří vláda, parlament a prezident, kteří hrají významnou roli týkající se změn a reforem daňového systému. Na daně působí i velikost státu, územní členění a tradice spojené se způsoby jejich výběru. Faktor globalizace a integračních procesů nabyly na významu v posledních desetiletích. Na daňový systém státu má vliv otevřená ekonomika, zahraniční obchod a závazky, které plynou z uzavření mezinárodních smluv týkající se integračních procesů (Stejskal 2008).

Moderní daňové systémy obsahují zdanění tří předmětů daní, kterými jsou příjem, spotřeba a majetek, resp. jedná se o daňový mix složený z přímých a nepřímých daní. Do zdanění příjmů patří osobní důchodové daně a daň ze zisků společností (Stejskal 2008).

3.1.2.1 Osobní důchodové daně

Osobní důchodové daně se vyznačují svou komplexností, která zajišťuje státu dosahování různých definovaných cílů (např. pro-sociální nebo společensky příznivé chování). Nástrojem jsou daňové techniky, a to např. slevy na dani, stanovení příjmů, které jsou osvobozené od zdanění apod. Důležitými vlastnostmi důchodových daní jsou spravedlivost a efektivnost zdanění, které jsou zajištěny na základě principu platební schopnosti. Například progresivní zdanění má zajistit redistribuci příjmů mezi společenskými vrstvami, tzn. že je tento nástroj používán s cílem rovnoměrnějšího rozvrstvení jmění ve společnosti. Další důležitou vlastností je výnosová flexibilita, kdy v případě, že v ekonomice dojde k růstu, lze předpokládat, že na základě zvýšení důchodů dojde,

k vyššímu výnosu daně z příjmů. Důchodová daň svou povahou patří ke skupině transparentních daní, protože každý poplatník si může na základě uzákoněného algoritmu spočítat svou daňovou povinnost (Stejskal 2008).

3.1.2.2 Daň ze zisků společností

Zdanění zisků společností a určení subjektu podléhající dani probíhá podle stanoveného právního řádu daného státu. V některých zemích jsou pod pojmem společnost vedeny pouze akciové společnosti a zdanění zisků ostatních korporací spadá pod jiný druh daně. V České republice a na Slovensku jsou subjektem daně všechny právnické osoby (Stejskal 2008).

V rámci zdanění zisků společností vyplývají dva přístupy:

- integralistické pojetí – ve kterém je důchodová daň placená korporacemi kritizována, protože dochází ke dvojímu zdanění. Na jedné úrovni daň ze zisku platí přímo společnost a zároveň na druhé úrovni platí daň společník nebo akcionář z části rozděleného zisku;
- absolutistické pojetí – ve kterém je uplatňování zdanění příjmů společností obhajováno, protože společnost funguje jako samostatný právní subjekt s rozhodovacími pravomocemi, možností jednání a obchodování na své jméno a riziko. Zastánci absolutistického pojetí nevidí rozdíl mezi rozděleným a zadrženým ziskem (Stejskal 2008).

Daň ze zisků společností se přesouvá na jiné subjekty, nejčastěji dopředu tzn. že negativně působí na cenu konečného produktu. Korporace platí za využívání veřejných služeb. Další vlastností korporátních daní je kompenzace ručení právních osob za závazky (nejčastěji společníci ručí omezeně). V porovnání s osobními důchodovými daněmi je její výnosnost menší (Stejskal 2008).

3.1.2.3 Daně ze spotřeby

Daně ze spotřeby, které se skládají z všeobecné daně, tzv. daně z přidané hodnoty a selektivní daně ze spotřeby, spadají do skupiny nepřímých daní. O uvedenou daň jsou navýšeny finální prodejní ceny, kterou zaplatí spotřebitelé, ale do státního rozpočtu ji odvede plátce (např. výrobce nebo obchodník). Uplatňovaným principem u nepřímých daní

je daňová spravedlnost, kdy spotřební koše různých daňových poplatníků jsou zatíženy stejným daňovým břemenem (Stejskal 2008).

Všeobecná daň může mít duplicitní (kaskádovitou) povahu, kdy daňovou povinnost má každý zpracovatel výrobku, aniž by si mohl odečíst daň na vstupu od daňového základu. Tento způsob zdanění tak výrazně zvyšuje cenu pro finálního spotřebitele, protože konečná cena se odráží od počtu stupňů, kterými výrobek prošel od primárního zpracovatele k zákazníkovi. Daň z přidané hodnoty, která vznikla jako reakce na kaskádovité zdanění, je označována jako moderní, všeobecná a neduplicitní daň. Základem pro výpočet DPH je v zásadě rozdíl mezi hodnotou na vstupu a výstupu (Boněk 2001). Jedna z podmínek pro vstup do EU je uplatňování daně z přidané hodnoty.

Spotřební daně jsou zaváděny z důvodu regulace spotřeby stanovených produktů, nebo aby byla naplněna fiskální funkce (navýšení daňových příjmů státního rozpočtu). V některých případech může být cena výrobku navýšena např. až o 50 %, protože vysoké sazby mohou být nastaveny na základě nízké elasticity poptávky vybraného zboží. Selektivním daním podléhají pouze stanovené okruhy produktů, které jsou určeny tedy z hlediska:

- zdravotního - jedná se o výrobky, které nejsou pro člověka nezbytné a jejichž spotřeba může přispět k poškození zdraví, např. produkty obsahující líh, tabákové výrobky;
- ekologického – kdy spotřeba výrobků škodí životnímu prostředí, např. uhlovodíková paliva;
- fiskálního – zdanění těchto výrobků zaručuje významný daňový výnos, protože výdaje na jejich spotřebu jsou značné, např. tabákové výrobky, paliva (Šulcová-Seidlová 2014).

Mezi hlavní okruhy zboží, u kterých se uplatňuje spotřební daň, patří tabák a tabákové výrobky, lihoviny, víno, pivo, minerální oleje ad.

3.1.2.4 Majetkové daně

Metodika OECD (hlava 4000) rozlišuje majetkové daně podle pravidelnosti placení na pravidelné:

- daně z čisté hodnoty majetku,

- daně z nemovitostí (Stejskal 2008).

Do daní placených nepravidelně, a to vždy v okamžiku převzetí majetku, řadí:

- daně z kapitálových transferů,
- daně z kapitálových transakcí,
- daně z kapitálových výnosů (Stejskal 2008).

Daň dědická a darovací patří do skupiny daní z kapitálových transferů. Z hlediska převodu majetku se jedná také o daň z převodu nemovitostí. Daně z kapitálových výnosů jsou vypočteny jako rozdíl mezi pořizovací cenou a cenou při prodeji kapitálu. Fiskální funkce u majetkových daní má slabou hodnotu (Stejskal 2008).

3.1.2.5 Pojistné sociálního zabezpečení a clo

Pojistné sociálního zabezpečení je podle klasifikace OECD (hlava 2000) začleněno mezi daně, a to z důvodu že má podobný charakter. Jedná se o povinný, neekvivalentní a pravidelný odvod do státního rozpočtu. Sociální zabezpečení je nedílnou součástí sociální politiky, která se v každé zemi ubírá jiným směrem, např. severoevropské země se vyznačují větším důrazem na rovnost příjmů ve společnosti, zatímco anglosaské země považují přílišné vyrovnávání rozdílů za škodlivé (Ochrana 2010).

Clo je povinnou platbou, která je spojená s přechodem zboží přes hranice. Podle klasifikace OECD (hlava 5000) patří clo mezi daňové výnosy (Šulcová-Seidlová 2014).

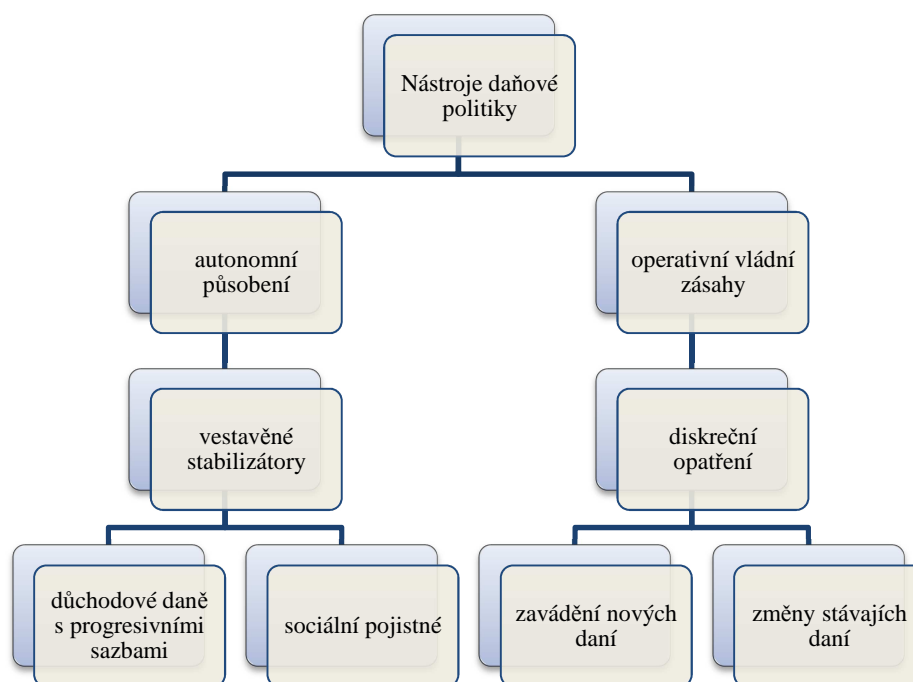
3.1.3 Daňová politika

Výběr daňového mixu je řízen daňovou politikou, která je ovlivněna ekonomickým a politickým cyklem. V podmínkách globalizace dosahuje daňová politika mezinárodní rozměr a nově přijatá daňová opatření může mít zásadní vliv na tržní prostředí jiného státu. V současné době nastal trend daňové koordinace, kterou se zabývá několik organizací. V oblasti harmonizace nejdále postoupila celní politika, u které vznikla Všeobecná dohoda o clech a obchodu (GATT). Nyní ji spravuje WTO sdružující více než 150 zemí. Daňové harmonizaci, resp. zamezení dvojího zdanění se věnuje OECD. Výsledkem členů organizace je Vzorová smlouva o zamezení mezinárodního dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku (Vančurová 2010).

3.1.3.1 Nástroje daňové politiky

Daně se řadí do skupiny nepřímých nástrojů hospodářské politiky a jsou prostředkem pro transfer nově vytvořeného produktu. Nástroje daňové politiky se dělí do dvou základních skupin a to na autonomní působení a operativní vládní zásahy (Široký 2008).

Schéma č. 1: Nástroje daňové politiky



Zdroj: Široký 2008

Představitelem automatického stabilizátoru je především progresivní sazba daně z osobních důchodů. V období konjunktury se na základě zvýšení příjmů poplatníci přesouvají do pásem vyšších daňových sazeb, takže odvedené daňové příjmy se navyšují. Agregátní poptávka soukromého sektoru, která je ovlivněna důsledkem nižšího relativního růstu disponibilního důchodu, neroste stejně jako ekonomický produkt, ale její tempo má pomalejší průběh. V období recese naopak dochází k poklesu daňových příjmů, protože klesají hrubé důchody, tím se zabrání významnému poklesu agregátní poptávky a následně i ekonomického produktu. Podobným způsobem ovlivňují ekonomiku i různé formy subvencí poskytnutých vládou (Široký 2008).

Záměrné změny v daňovém systému na základě vládních nařízení představují diskreční daňová opatření, která jsou nezávislá na hospodářském cyklu (Široký 2008).

3.1.3.2 Daňová kvóta

Daňová kvóta, která vyjadřuje daňové zatížení poplatníků, je nejčastěji používaným mezinárodním makrorindikátorem v rámci hodnocení daňové politiky (Ochrana 2010). Jedná se o poměrový ukazatel, který se vypočte následovně:

- daňová kvóta zjednodušená = suma vybraných daní / HDP, 1
- daňová kvóta složená = suma vybraných daní + suma odvedeného pojistného na sociální a zdravotní politiku / HDP (Šulcová-Seidlová 2014). 2

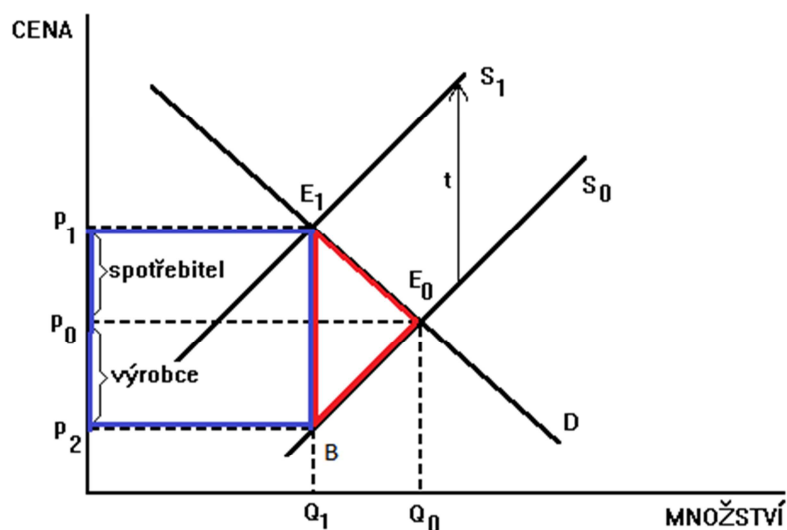
3.1.4 Daňová incidence a nadměrné daňové břemeno

Teorie zabývající se ekonomickými důsledky, které vznikají na základě existence daní, se nazývá daňovou incidencí. Daňová incidence (daňové přesuny) výrazně mění původní záměry daňové politiky a analýza dopadu daní zkoumá skutečné rozložení daňového břemene ve společnosti (David 2007).

Daně dopadají na daňový subjekt z hlediska zákonného, kdy je povinnost uložena a vymahatelná právním předpisem. Zákonný dopad je relevantní, protože poplatník, který je povinen odvést daň, se snaží přesunout tento závazek na jiný subjekt. V praxi to funguje tak, že daňové břemeno podnikatelských subjektů nesou jednotlivci např. vlastníci firem, zaměstnanci, spotřebitelé ad. Daň, kterou odvádí subjekt, jednatel nebo společnost, může být přesunuta dopředu, tzn. na kupujícího nebo dozadu na prodávajícího na trhu. Přesun může proběhnout pouze částečně nebo v plné výši (David 2007).

Daně ovlivňují volbu ekonomických subjektů na trhu. Nadměrné daňové břemeno znamená, že existencí nebo zavedením daňové povinnosti dochází k ekonomické ztrátě účastníků trhu, která není nahrazena ziskem jiných ekonomických subjektů. Daňové zatížení, které je výsledkem rozdílu v cenách statků, způsobuje změnu chování poplatníků. Po zavedení daňové povinnosti a při zachování maximalizace užitku je subjekt veden ke spotřebě substitutu. Ztráta, která je způsobena náhradou substitučním statkem nebo službou, nevede k žádnému prospěchu. Nadměrné daňové břemeno znamená ztrátu přebytku kupujících a prodávajících. Tento jev se nazývá nadměrným daňovým břemenem, absolutní ztrátou, ztrátou mrtvé váhy nebo nadměrným zatížením. Nadměrné daňové břemeno vzniká ztrátou přebytku kupujících a prodávajících (David 2007).

Obrázek č. 1: Nadměrné daňové břemeno



Zdroj: <http://nb.vse.cz/~kubatova/Incidence.htm>, vlastní zpracování

Před zavedením daně se rovnovážná cena nachází v bodě p_0 . Po uplatnění daně, kterou mají odvádět prodávající, u výrobku Y o velikosti t se posune nabídka z bodu S_0 na S_1 , tzn. že rovnovážná cena se posune do bodu p_1 . Vznikne nový rovnovážný stav v bodě E_1 . Modře označená plocha představuje daňový výnos. Plocha označená body p_1 , p_0 , E_0 , E_1 znázorňuje snížení přebytku spotřebitele a plocha označená body p_0 , p_2 , B , E_0 snížení přebytku výrobcem po zavedení daně. Daň t , která je placena kupujícími v ceně p_1 , podle zákona odvede prodávající. Proávající realizuje zisk v hodnotě $p_2 = p_1 - t$. Červeně označená plocha znázorňuje nadměrné daňové břemeno (David 2007).

Při zavádění nových daní nebo při zvyšování dosavadních daňových sazeb je podstatné stanovit faktory, které ovlivňují velikost nadměrného daňového břemena, protože tento jev snižuje celkový užitek poplatníků. Nadměrné daňové břemeno je měřitelné v peněžních jednotkách. Nejdůležitějšími faktory, které ovlivňují výši nadměrného daňového břemene je velikost daně, elasticita poptávky, elasticita nabídky a typ uvalené daně.

3.2 Daňové teorie

3.2.1 Klasická škola politické ekonomie

Klasická škola politické ekonomie vznikla jako reakce na dosavadní hospodářskou politiku – merkantilismus. Merkantilismus se totiž začal dostávat do rozporu s rozvojem

kapitalistických vztahů ve výrobě a zároveň začal jeho vývoj brzdit. Přístupy klasické ekonomie vznikly na základě empirismu, resp. vycházely z představy, že „*hospodářství má své vlastní „přirozené“ zákony, které jsou nezávislé na lidské vůli*“ (Šrédrl 2009, s. 10).

1.1.2.1 Adam Smith (1723 – 1790)

Adam Smith byl ekonomem, filozofem a zakladatelem moderní ekonomie – klasické politické ekonomie. Vystupoval proti merkantilismu, byl odpůrcem státního zasahování do ekonomiky a kladl důraz na svobodu jednotlivce, čímž vzniklo jeho nejvýznamnější dílo „*Pojednání o původu a bohatství národů*“ (1776). V tomto díle na základě svých úvah a rozborů zformuloval čtyři základní daňové kanóny, kterými jsou:

- **daňová spravedlnost** – která je uplatňována buď na základě platební schopnosti (daně by měly být vybírány podle platebních možností jednotlivce) nebo na základě principu užitku;
- **určitost zdanění** – daň by měla být přesně specifikována a měly by být stanoveny způsoby a lhůty placení, čímž by se měl ochránit poplatník;
- **pohodlnost placení** – způsob a čas výběru daně by měl být takovým způsobem, aby to vyhovovalo poplatníkovi;
- **efektivnost** – minimalizace nákladů na správu daní (Stejskal 2008).

V rámci daňových teorií jsou Smithovy daňové kanóny uznávány i v současnosti a v upravené podobě patří k základním požadavkům pro fungující a spravedlivou daňovou soustavu. V oblasti daní mimo jiné také navrhl a snažil se prosadit v národním hospodářství daňový systém, který je založen na větším množství daní, tzv. daňový pluralismus. Smith preferoval kombinaci daně z nemovitostí s nepřímými daněmi (David 2007).

1.1.2.2 David Ricardo (1772 – 1823)

David Ricardo, anglický politický ekonom, který se intenzivně věnoval daňové problematice, zastával podobné názory jako A. Smith. Svým dílem „*Zásady politické ekonomie a zdanění*“ se zasloužil o významný posun v daňové teorii. Ve své hlavní práci považuje daně za zlo, protože vznikly na základě státních výdajů, které nemohou reprodukovat důchod ani blahobyt národa. Úkolem státu je neuplatňovat takovou daň, která by neodvratně dopadla na kapitál, aby takto stanovená daň neminimalizovala budoucí

výrobu země. Ricardo se také zabýval daňovým přesunem a dopadem, čímž vytvořil klasickou teorii daňového přesunu (Široký 2008).

1.1.2.3 John Stuart Mill (1806 – 1873)

John Stuart Mill patřil také k významným daňovým teoretikům klasické politické ekonomie. Byl zastáncem teorie tří výrobních faktorů – půda, práce, kapitál, a příjmy z nich plynoucí doporučuje zdaňovat podle stejných zásad. Prosazoval princip rovné oběti občanů, tzn. daně mají být vyměřeny tak, aby všichni občané jejich platbou utrpěli stejnou újmu, přestože nemají shodné příjmy nebo majetek. Na základě Millovy filozofie vyplývá nutnost použití progresivního zdanění (Široký 2008).

3.2.2 Neoklasická ekonomie

K neoklasickým ekonomům, kteří se zabývali daňovou problematikou, se řadí Arthur Cecil Pigou, Knut Wicksell, Emil Sax a další. Jedná se o představitele, kteří významně rozpracovali daňovou teorii v poslední třetině 19. století, kdy došlo k marginalistické revoluci, tzn. bylo zahájeno zkoumání marginálních veličin (Stejskal 2008).

Neoklasikové zkoumají rovnováhu na dokonale konkurenčním trhu. Východiskem je pro ně subjektivní teorie hodnoty a v rámci zkoumání používají metody marginální analýzy. Základní zákon efektivnosti užitku se zkoumá na základě porovnávání mezní hodnoty statku (veřejného nebo soukromého) s cenou. Jedná se o tzv. princip prospěchu, kdy poplatníci odvádí daně podle užitku z veřejných služeb (Stejskal 2008).

Neoklasičtí ekonomové poprvé použili křivky poptávky, nabídky a teorii chování spotřebitele k analýze daňového dopadu a přesunu, aby ukázali, jak daňové břemeno převyšuje vybranou daň (David 2007).

3.2.2.1 Arthur Cecil Pigou (1877 – 1959)

Přestože byl Arthur Cecil Pigou zastáncem liberálního myšlení tzv. laissez faire, uvědomoval si nutnost některých státních intervencí, a to převážně v oblasti daní. Pigou rozdělil užitek na soukromý a společenský, čímž zavedl do ekonomie problém externalit. Řešením externalit měly být intervence státu, jehož nástroji měla být soustava daní a subvencí, které měly za úkol odstraňovat nesoulad společenských a soukromých nákladů, resp. užitků (Široký 2008).

3.2.2.2 Knut Wicksel (1851 – 1926)

Nejvýznamnější dílo K. Wicksela je „*Nový princip spravedlivého zdanění*“, které se zabývá financováním veřejných statků, politickým rozhodováním o daních a jeho účinky na alokační efektivnost. V případě existence distribuční spravedlnosti spočívá daňová spravedlnost na základě plateb za veřejné služby (Široký 2008).

3.2.3 Keynesiánská teorie zdanění

Zakladatelem keynesiánského směru ekonomického myšlení byl britský ekonom John Maynard Keynes (1883 – 1946). Hospodářská krize koncem 20. a počátkem 30. let 20. století způsobila velký otřes pro neoklasickou ekonomii a rozpočtová teorie měla představovat možnost stabilizace tržní ekonomiky (Stejskal 2008).

Keynesova teorie je založena na státních intervencích do ekonomiky, a to formou investic. V jeho úvahách hrály důležitou roli i daně, protože progresivním zdaněním se zvyšuje sklon ke spotřebě, resp. u nižších důchodů je sklon ke spotřebě vyšší. Progresivní zdanění a systém sociálního pojištění odčerpává ze soukromého sektoru vyšší podíl důchodů v době konjunktury než v krizi, čímž tlumí výkyvy efektivní poptávky soukromého sektoru. Deficitní veřejný rozpočet tak může v době krize krýt náklady spojené s investiční činností, přestože se daňové výnosy státním výdajům nerovnají. Tímto způsobem může státní rozpočet fungovat jako stabilizátor hospodářského vývoje (Široký 2008).

3.2.4 Neokonzervatismus

Přestože hospodářská politika podle Keynesa byla úspěšná po několik desetiletí, v 60. letech 20. století se začaly objevovat první problémy a z dlouhodobého hlediska se nedala aplikovat. Ekonomika vedla ke stagflaci a celá situace vyvrcholila v 70. letech. Veřejné příjmy dlouhodobě nepokrývaly výdaje, čímž se státní rozpočty staly chronicky deficitními (Stejskal 2008).

Přímou reakcí na krach Keynesiánské politiky byl vznik neokonzervatismu, resp. návrat k neoklasické ekonomii. Neokonzervatismus se snažil potlačit přímé státní regulace a prosazoval fungování tržních samoregulačních mechanismů. Svoji pozornost obrátil k monetární politice na úkor fiskální (Stejskal 2008).

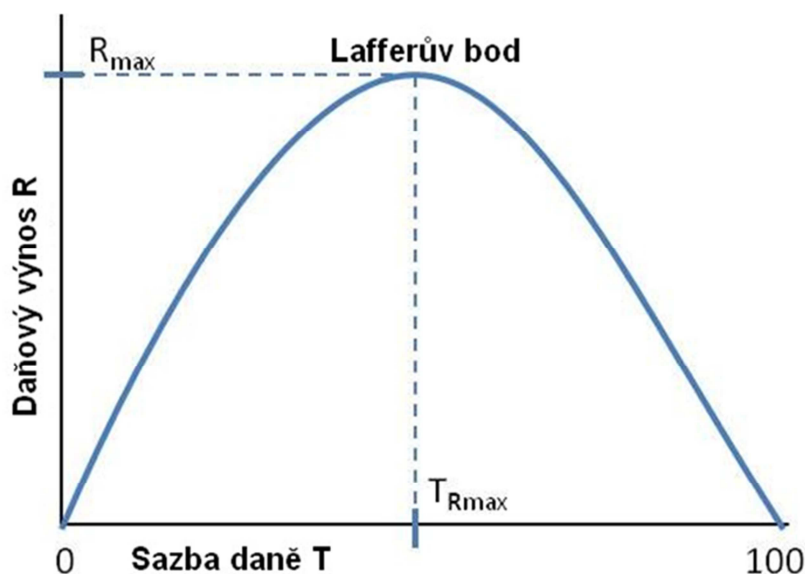
Nová daňová teorie, která byla označena jako ozdravovací daňová politika, byla založena na základě teorie strany nabídky. Jejím hlavním nástrojem pro ekonomickou expanzi bylo

posílení váhy nezdaněných důchodů, resp. snížení daňové kvóty. Na základě snížení daňové zátěže bylo záměrem vést k pracovní aktivitě, vyšším úsporám a jejich následné proměně na investice (Stejskal 2008).

Teorie strany nabídky je graficky znázorněna Lafferovou křivkou (nazvána podle amerického ekonoma Arthura B. Laffera), která zobrazuje vztah celkové sumy vybraných daní a míry zdanění. Obrázek č. 2 ukazuje, že v obou extrémech je daňový výnos roven nule - v případě 100 % daňové sazby jsou poplatníci demotivováni k práci nebo hledají cestu jakým způsobem se daňové povinnosti vyhnout. Ideální sazba představuje Lafferův bod, který má zajistit generování maximálních daňových výnosů. Překročení této hranice se projeví negativně (Stejskal 2008).

Teorie a výsledky práce A. Laffera využil především R. Reagan počátkem 80. let 20. století v USA při zavádění daňových reforem, které zajistily růst daňových výnosů přesto, že daňové sazby poklesly (Stejskal 2008).

Obrázek č. 2: Lafferova křivka



Zdroj: <http://zavladsky.blog.idnes.cz/c/278123/Lafferova-krivka.html>

3.3 Historie daní v Československu

3.3.1 Daně v období 1. Československé republiky

„Období po 1. světové válce, tedy přechod z monarchie na samostatnou Československou republiku, v oblasti daní a její správy nebylo vůbec jednoduché. Hlavním úkolem nového ústředního finančního úřadu Ministerstva financí ČSR bylo sjednocení daňového systému celé země, protože na Slovensku a Podkarpatské Rusi se uplatňovala zcela odlišná soustava daní než v Česku. Z tohoto důvodu se na zasedání Národního shromáždění v roce 1921 zdůrazňovala hlavně potřeba zásadní daňové reformy, která by sjednotila daně celého státu, kodifikovala nepřehlednou řadu daňových předpisů a v první řadě by modernizovala daňový systém. Tato radikální a nutná reforma daňové soustavy ČSR proběhla až v roce 1927 pod hlavním vedením tehdejšího ministra financí Karla Engliše“ (Stupková 2012 cit. dle Vítek, 2001).

„Nový daňový systém Československé republiky platný od roku 1927 dělil daně na přímé a nepřímé. Do přímých daní patřila daň důchodová, všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, daň rentová, daň z tantiém, daň z obohacení a do nepřímých daní se řadila daň z obratu, clo, daň přepychová, daně spotřební, které zdaňovaly např. uhlí, maso, víno, pivo, líh, minerální oleje, cukr, zápalky, lovecké zbraně a potraviny „na čáře“, daň burzovní a poplatky. Englišova reforma zmodernizovala a zároveň stabilizovala daňovou soustavu, která byla srovnatelná s vyspělými daňovými systémy západoevropských zemí. Až do 2. světové války byla daňová soustava pouze doplňována, např. v roce 1934 byl zaveden branný příspěvek, jenž postihoval všechny obyvatele od 25 do 50 let, kteří neodsloužili alespoň 12 týdnů ve vojenské službě, a roku 1937 byly rozšířeny nepřímé daně“ (Stupková 2012 cit. dle Široký 2008).

3.3.2 Daně v Protektorátu Čechy a Morava

„Po zřízení Protektorátu Čechy a Morava byla v roce 1939 zavedena tzv. válečná přírážka na zboží široké spotřeby, tedy na kuřivo a alkohol. V říjnu 1940 došlo k celnímu spojení protektorátu s říší. Sazby přímých daní, které naplňovaly státní rozpočet Protektorátu, musely být navyšovány, protože výnos z cel a nepřímých daní šel do říšské pokladny. K rozsáhlým změnám přímých daní došlo v letech 1942 a 1943, kdy byla například nově zavedena daň z majetku nebo daň ze mzdy, která podle německého systému nahradila důchodovou srážkovou daň. Dále byla zrušena zvláštní daň výdělková, daň rentová a daň

z vyššího služného a místo nich se zavedly nově upravená daň důchodová, daň korporační a výdělková daň korporací“ (Stupková 2012 cit. dle Starý 2009).

3.3.3 Daně v období 40. – 80. let 20. století

„Jednou z důležitých poválečných povinností bylo očištění našeho právního řádu od předpisů z doby okupace a postupné zavedení nového právního řádu, avšak úsek daní se spíše vrátil k daňové soustavě předválečného Československa“ (Stupková 2012 cit. dle Starý 2009).

„Zásadní změnou daňové soustavy od roku 1948 bylo zavedení daně ze mzdy s progresivním zdaněním, a to až 85 % u vysokých platů, a dále vydání zákona o tzv. milionářské dávce, která měla mimořádný charakter a postihovala pouze „přepychové zboží“ sazbou 10 až 100 %. Výběr této tzv. přepychové daně měl pomoci drobným a středním rolníkům postiženým katastrofálního sucha v roce 1947“ (Stupková, 2012 cit. dle Široký, 2008).

„Po vítězství Komunistické strany Československa pokračovaly změny v daňové soustavě mnohem rychleji. V roce 1948 byla zavedena zemědělská daň, živnostenská daň a daň z úroků z úsporných vkladů. V roce 1949 vešel v platnost zákon o všeobecné dani nákupní, která nahrazovala nepřímé spotřební daně, daň z obratu, cenové vyrovnávací částky, přepychovou daň a bývalé státní monopoly. Všeobecná daň se stala hlavním příjmem státního rozpočtu. Dalšími novými daněmi, které se uplatňovaly od roku 1950, byly daň z literární činnosti a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti. V první řadě byly všechny daňové změny a úpravy zaváděny z politických důvodů, ale pod nátlakem reality byly některé komunistické výstřelky zmírňovány. Například progresivní sazba daně ze mzdy, která dosahovala až 85 %, musela být snížena, protože brzdila růstu produktivity práce a nemotivovala zaměstnance k vyšším výkonům nebo k odpovědnější práci. Z důvodu přizpůsobování se daňového systému, který se měnil na základě hospodářské a politické situace, byly daňové předpisy neustále doplňovány. Daňová soustava se tím pádem velmi zkomplikovala a zapříčinilo to nepřehlednost v daňové problematice. Nedostatky tehdejší daňové soustavy odstranila až daňová reforma uskutečněná 1. ledna 1953“ (Stupková 2012 cit. dle Vítek 2001).

„Nová daňová soustava platná od 1. ledna 1953, která splňovala ekonomické a politické podmínky vládnoucího režimu, zrušila všechny tehdejší daně. Výjimkou byla pouze daň z literární a umělecké činnosti. Tato daňová soustava, která byla oproti předchozí mnohem jednodušší, byla tvořena ze dvou základních skupin daní, a to z daní hospodářského sektoru a z daní obyvatel. Do skupiny daní placené organizacemi patřily daň z obratu, daň z výkonu, zemědělská daň a důchodová daň družstev a jiných organizací. Hlavním úkolem těchto daní byla fiskální funkce, kterou zajišťovaly diferencované vysoké sazby. Daně placené občany tvořily daň ze mzdy, daň z příjmu obyvatelstva, živnostenská daň a daň z představení. Pro daně zatěžující obyvatelstvo byl charakteristický malý podíl v celkových státních příjmech“ (Stupková 2012 cit. dle Vítek 2001).

„V letech 1964 – 1965 došlo k zavedení nových daní a k úpravě daně z motorových vozidel, zvláštní daně z důchodu a daně z příjmů literární a umělecké činnosti. K dalším změnám daňové soustavy došlo v roce 1967, kdy vzešla v platnost vládní nařízení o plánovém řízení národního hospodářství, které nastolilo systém zainteresovanosti podniků na hrubém důchodu. Jednalo se o nahrazení systému odvodů ze zisku systémem odvodů z hrubého důchodu. Tato reforma upravovala i zemědělskou daň a důchodovou daň družstev a jiných organizací. Na konci 60. let byly však všechny reformní pokusy pozastaveny a od 1. ledna 1970 byl systém odvodů z hrubého důchodu zcela zrušen a nahrazen novým systémem zdanění“ (Stupková 2012 cit. dle Vítek 2001).

„Nová soustava podnikových daní se skládala z daně ze zisku, daně ze jmění, daně z objemu mezd, příspěvku na sociální zabezpečení a odvodů hospodářských organizací. V 80. letech k žádné stěžejní daňové reformě nedošlo“ (Stupková 2012 cit. dle Vítek 2001).

3.3.4 Daně Československé federativní republiky

„Přestože po roce 1989 došlo v Československu k důležitým politickým a ekonomickým změnám, zásadní daňová reforma proběhla až 1. ledna 1993. Mezitím se používala daňová soustava, která zahrnovala daně a odvody, ale nezahrnovala již příspěvky. Daně se i nedále třídily z hlediska subjektu na daně placené organizacemi a daně placené občany. V tomto období již probíhaly daňové změny, nejvýznamnější se však týkaly daně z obratu“ (Stupková 2012 cit. dle Starý 2009).

3.4 Daňová soustava České republiky a Slovenska

Daňové soustavy obou států vycházejí ze stejného základu, který byl konstituován po roce 1990 v průběhu dvou let. Tato daňová reforma byla definována na základě několika vymezených cílů (Vančurová 2014). Jejím hlavním úkolem byla především pomoc přechodu z centrálně řízeného hospodářství k tržně orientované ekonomice a k vytvoření stabilního makroekonomického prostředí.

Rozpočtově politickým cílem bylo zajištění daňové soustavy, která má být těsně spjata se státním rozpočtem, aby došlo k postupnému snížení daňové kvóty na obvyklou úroveň ve státech s tržní ekonomikou (Šulcová-Seidlová 2014). Dalším krokem k přiblížení se k daňovému prostředí obvyklému v evropských zemích bylo oddělení sociálního pojištění od daní z příjmů (Vančurová 2014).

Na základě integrace do evropské ekonomiky a předpokládaného pozdějšího vstupu do Evropské unie byla zavedena daň z přidané hodnoty, spotřební daně a proběhla harmonizace daňového systému s evropskými soustavami. Mimo jiné sem patří zavedení komplexního souboru smluv o zamezení dvojího zdanění a spolupráce s orgány EU, např. v rámci boje proti daňovým únikům (Šulcová-Seidlová 2014).

V rámci podpory podnikatelských aktivit a přilákání zahraničního kapitálu bylo cílem snížit zdanění příjmů právnických osob zavedením efektivní daňové sazby. V úpravách daňového zatížení právnických osob bylo mimo jiné i nastavení odpisové politiky a další daňové zvýhodnění, aby se podniky staly ziskovými a prosperujícími (Šulcová-Seidlová 2014).

Cílem daňové spravedlnosti bylo zajištění rovných konkurenčních podmínek pro jednotlivé daňové subjekty, a to na základě zvýšení universálnosti důchodových daní, maximální sjednocení daňových sazeb, omezení výjimek a zjednodušení daňové soustavy (Šulcová-Seidlová 2014).

Pro obě země se jednalo o zásadní daňovou reformu, pokud se zavedení moderní daňové soustavy u nově vzniklých států může považovat za reformu.

Schéma č. 2: Srovnání daňového systému před a po roce 1993

Daňový systém do 31. 12. 1992	Daňový systém od 1. 1. 1993
Daně fyzických osob	
Daň ze mzdy Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti Daň z příjmů obyvatelstva	Daň z příjmu fyzických osob Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění Pojistné na sociální zabezpečení Příspěvek na státní politiku a zaměstnanosti
Daně právnických osob	
Odvody z objemu mezd Odvody ze zisku Důchodová daň Zemědělská daň organizací Příspěvky na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení	Daň z příjmu právnických osob Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění Pojistné na sociální zabezpečení Příspěvek na státní politiku a zaměstnanosti
Majetkové daně	
Domovní daň Zemědělská daň z pozemků Notářský poplatek z dědictví Notářský poplatek z darování Notářský poplatek z převodu nemovitostí	Daň z nemovitosti: <ul style="list-style-type: none"> • daň z pozemků • daň ze staveb Daň dědická Daň darovací Daň z převodu nemovitostí Daň silniční
Spotřební daně	
Daň z obratu Dovozní daň	Daň z přidané hodnoty Spotřební daně týkající se: <ul style="list-style-type: none"> • uhlovodíkových paliv a maziv • piva • vína • lihu a lihovin • tabáku a tabákových výrobků

Zdroj: Vítek, 2001

3.4.1 Reformy daňové soustavy České republiky

Současná daňová soustava České republiky vychází ze zákona č. 212/1992 Sb., ze dne 15. dubna 1992, o soustavě daní ve znění zákona č. 302/1993 Sb. Od roku 1993 do současnosti proběhlo několik zásadních reforem a novelizací legislativy, které se týkaly daňového systému. Vzhledem ke skutečnosti, že nová daňová soustava musela být připravena v poměrně krátkém časovém rozpětí, první úpravy musely proběhnout už v roce 1993 a některé legislativní změny i se zpětnou účinností. (Vančurová 2014).

V roce 2004 při vstupu České republiky do Evropské unie bylo nutné implementovat komunitární právo, čímž musela proběhnout další daňová reforma, která byla vyvolána vnějším prostředím. Efektem bylo vytvoření nových zákonů, které se týkaly daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Rozdíl, který byl způsoben novou právní úpravou, byl zmírněn na základě vyjednaných výjimek, přičemž jejich platnost doznívala několik let. Při legislativních změnách došlo i k navýšení výnosů nepřímých daní, protože byly zavedeny vyšší sazby spotřebních daní a výrazně byly zúženy položky, které podléhaly snížené sazbě DPH. Čištění položek týkající se snížené sazby DPH šlo nad rámec požadavků směrnic EU (Vančurová 2014).

Novelizace legislativy týkající se daňového systému v r. 2005 a 2006 se týkala především daně z příjmů fyzických osob, proto není přesné nazývat tyto změny jako daňovou reformu. Jednalo se o přechod od sociálních standardních odpočtů ke slevám na dani z příjmů fyzických osob, zavedení daňového bonusu a změnu úrovní nominálních sazeb daně z příjmů FO (Vančurová 2014.).

Reforma veřejných financí, která proběhla v roce 2007, se v oblasti daňové legislativy a jejích změn projevila především ve snížení nominální sazby daně z příjmů právnických osob, zavedením tzv. „superhrubé“ mzdy, která se stala základem pro výpočet daně z příjmů fyzických osob a zavedením všeobecného maximálního vyměřovacího základu pro odvod sociálního a zdravotního pojištění (Vančurová 2014).

Na základě novelizace daňové legislativy, která nabyla účinnosti 1. ledna 2014, byla daň dědická a darovací přesunuta do daně z příjmů. Daň dědická byla prakticky zrušena, protože dědictví se podle platné daňové legislativy stalo osvobozeným bezúplatným příjmem.

V současnosti se další vývoj v daňové oblasti ubírá směrem k elektronické daňové správě a zjednodušení procesu administrace daní v ČR. Například od roku 2015 bude povinné pro všechny majitele datových schránek podávat daňové přiznání elektronicky, jinak jim hrozí pokuta min. 2 000 Kč.

3.4.2 Reformy daňové soustavy Slovenské republiky

Stejně jako v případě České republiky nová daňová soustava Slovenska byla účinná od 1.1.1993. Zákon obsahoval 8 daňových zákonů, které zahrnovaly 12 druhů daní. Vzhledem

k nedokonalosti právní úpravy musel být zákon několikrát novelizován. Úpravy daňových zákonů byly podmíněny i politickými vlivy, resp. společně se změnami vládnoucích koalicí byl daňový systém upravován různými výjimkami, které upřednostňovaly nebo naopak znevýhodňovaly určité skupiny daňových poplatníků. Důsledkem těchto procesů bylo výrazné zkomplikování daňového systému a množství výjimek a podmínek způsobilo, že daňová problematika byla nejednoznačná a musela se vydávat další usměrnění nebo dodatečné výklady (Medved' 2009).

Obdobně jako v České republice před vstupem Slovenska do Evropské unie v roce 2004 musela být daňová soustava zkoordinována s legislativou EU (Mečár 2006).

3.4.2.1 Zavedení „rovné sazby daně“

Vzhledem ke komplikovanosti a nepřehlednosti daňové soustavy vláda premiéra M. Dzurindy přistoupila k rozsáhlé daňové reformě, která proběhla především v roce 2004. Jejím hlavním cílem bylo vytvoření vysoce konkurenčního prostředí v oblasti EU a OECD. Tento záměr měl být splněn mírou zdanění, efektivností, transparentností a vyhnutí se deformačním prvkům.

Vláda si předsevzala za cíl vytvořit příznivé podnikatelské a investiční prostředí pro všechny subjekty, tzn. jednotlivce i společnosti, dále odstranit existující slabé stránky a deformační účinky daňových zákonů a dosáhnout vysoký stupeň daňové spravedlnosti rovnou mírou zdanění všech druhů a výše příjmů.

Daňová reforma měla být postavena na základě důkladné implementace těchto zásad:

- přesun daňového břemene z přímých daní na nepřímé, tzn. přesun zdanění výroby k zdanění spotřeby,
- zavedení nízkých daňových sazeb a eliminace všech výjimek, osvobozeních od daně a speciálních režimů,
- zavedení rovné daně, čímž se zruší progresivní zdanění,
- odstranění deformujících prvků daňové politiky,
- odstranění dvojitého zdanění příjmů v maximální možné míře. (Podklad k Daňovej reforme 2005).

Hlavními opatřeními daňové reformy bylo zavedení:

- rovné sazby daně z příjmů pro fyzické a právnické osoby ve výši 19 %,
- sjednocení sazby daně z přidané hodnoty na úroveň 19 %,
- zrušení daně z dividend a podílu na zisku,
- zrušení tzv. trojdaně – daně darovacích, dědické a z převodu nemovitostí,
- a odstranění většiny výjimek týkající se zdanění, odpočitatelných položek a speciálních režimů (Mečár 2006).

Od roku 2007 byla zavedena snížená sazba ve výši 10 % na léky a vybrané zdravotní pomůcky. V roce 2008 se seznam položek rozšířil o knihy, učebnice a tiskárenské potřeby. Snížená sazba daně byla zavedena v souladu se směrnicí 2006/112/ES, která určuje minimální výši 15 % pro základní sazbu DPH a minimálně 5 % pro jednu až dvě snížené sazby (Šíroký, Daně v EU).

V rámci politických a fiskálních vlivů se jednotlivé sazby daní dále zvyšovaly a diverzifikovaly, čímž vlastně došlo ke zrušení tzv. „rovné daně“.

4 Analytická část

4.1 Analýza daňových výnosů

Uzákoněná daňová soustava s rozpočtovým určením daní vytváří základní rámec pro velikost a strukturu příjmů státního rozpočtu, přičemž inkaso daní představuje jednu z nejvýznamnějších položek příjmové části. Daňové výnosy zahrnují výnosy za daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň silniční, dědickou, darovací, z převodu nemovitostí, daň z nemovitých věcí a poplatků, které mají daňový charakter.

Následující tabulka zobrazuje celkový souhrn daňových výnosů v mil. Kč v letech 1993 – 2013 v České republice.

Schéma č. 3: Daňové výnosy České republiky v období let 1993 - 2013

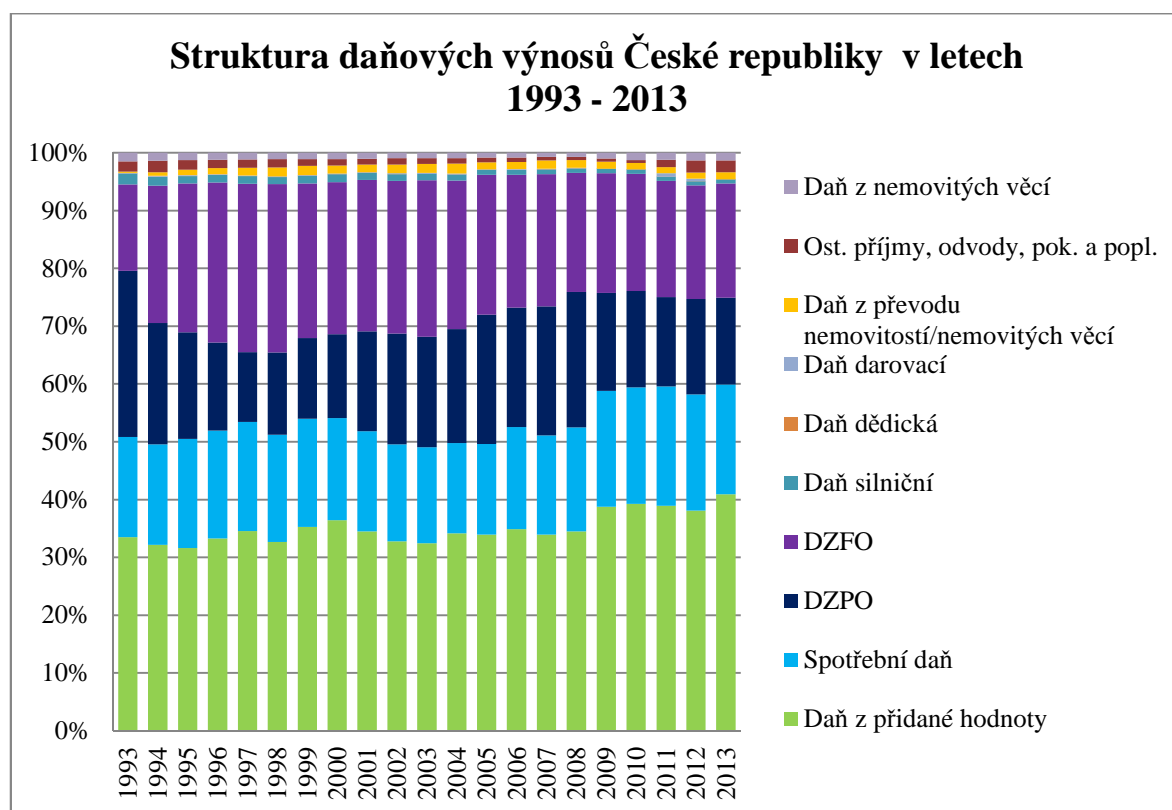
Rok	Daňový výnos v mil. Kč	Tempo růstu
1993	230 255	-
1994	266 933	16 %
1995	300 073	12 %
1996	328 297	9 %
1997	340 122	4 %
1998	365 528	7 %
1999	391 804	7 %
2000	400 800	2 %
2001	440 199	10 %
2002	473 771	8 %
2003	507 696	7 %
2004	539 847	6 %
2005	613 850	14 %
2006	624 599	2 %
2007	696 564	12 %
2008	739 926	6 %
2009	654 020	-12 %
2010	686 712	5 %
2011	707 968	3 %
2012	730 526	3 %
2013	754 179	3 %

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové výnosy se v průběhu let stále navyšují a při porovnání výnosů z roku 1993 a 2013 se za 20 let více než ztrojnásobily. Průměrný meziroční nárůst činí 6 %. Pouze v roce 2009 se daňové výnosy oproti předcházejícímu roku snížily o 12 %. Tato skutečnost byla zapříčiněna výpadkem daňových příjmů všech významných kategorií. Především se jednalo o daň z příjmů právnických a fyzických osob, u kterých vznikl pokles oproti předcházejícímu období o 36 % u DZPO, res. o 11 % u DZFO. Daňové příjmy byly negativně ovlivněny výrazným propadem hospodářského růstu, zrychlením odpisů v 1. a 2. odpisové skupině, snížením sazby DPH na vybrané služby a relativně vysokou mírou nezaměstnanosti (v roce 2009 činila 8 %), s kterou souvisí nižší výnos daně z příjmů fyzických osob a nepříznivý vývoj spotřeby domácností.

Nejvýznamnějšími položkami daňových výnosů jsou příjmy plynoucí z daně z přidané hodnoty, ze spotřebních daní, z daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. Následující graf č. 1 zobrazuje rozložení daňových výnosů v letech 1993 – 2013 podle kategorií.

Graf č. 1: Struktura daňových výnosů České republiky v letech 1993 - 2013



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu č. 1 je patrné, že největší zastoupení v oblasti daňových výnosů má po celou dobu daň z přidané hodnoty. V roce 1993 podíl daně z přidané hodnoty činil 33 %, přičemž v roce 2013 se její váha zvýšila až o 11 % na 41 %, a to přestože došlo v průběhu let ke snížení základní sazby daně z 23 %, která byla uplatňována v roce 1993, na 21 % v roce 2013. Na druhou stranu ale zároveň došlo ke zvýšení snížené sazby DPH z původních 5 % na 15 % a výrazně byly seškrtnuty položky, kterých se snížená sazba týkala. Další významnou složkou daňových výnosů jsou příjmy ze spotřebních daní. Jejich podíl se pohybuje mezi 17 % - 19 % a tvoří tak stabilní položku příjmů státního rozpočtu.

Celkově se tak podíl nepřímých daní na daňových výnosech zvýšil, resp. z původních 51 % v roce 1993 vzrostl na 60 % v roce 2013. Trend zvyšování významu nepřímých daní se projevuje ve většině zemí Evropy. Je to dáno tím, že vysoké zdanění příjmů mohou zaměstnance demotivovat od vysokého pracovního nasazení, resp. od navyšování mzdy, čímž na daních státu odvede vyšší část mzdy, takže raději pak tento čas investuje do svého osobního volna. Vysoké zdanění společností nutí podniky vyvádět své zisky do zemí s nejnižšími daňovými sazbami a země se tak stane neatraktivní pro nové zahraniční investory. Z tohoto důvodu je pro ekonomiku výhodnější zdanění spotřeby. Vysoké spotřební daně sice mohou více ohrozit nízkopříjmovou skupinu obyvatel, na druhou stranu je tu možnost kompenzace speciálními sociálními dávkami. Dalším významným argumentem je, že spotřební daně mají transparentnější charakter a zvýšení daňových výnosů se projeví poměrně v krátkém časovém úseku.

Daň z příjmů právnických a fyzických osob tvoří také podstatnou složku daňových výnosů, ale trendem je redukce jejich podílu. Daň z příjmů právnických osob byla od roku 1993 postupně sražena, a to až o 14 %, na hodnotu 15 % v roce 2013. Tato skutečnost je především zapříčiněna postupným snižováním sazby daně z příjmů právnických osob, resp. ze 45 % v roce 1993 na 19 % v roce 2013. Obdobný trend se objevuje i u daně z příjmů fyzických osob, kdy se podíl těchto daní na daňových výnosech od roku 1994 snížil o 4 % na 20 % v roce 2013.

Následující tabulka znázorňuje vývoj daňových výnosů v tis. EUR v období let 1995 – 2013 Slovenské republiky.

Schéma č. 4: Daňové výnosy Slovenské republiky v období let 1995 - 2013

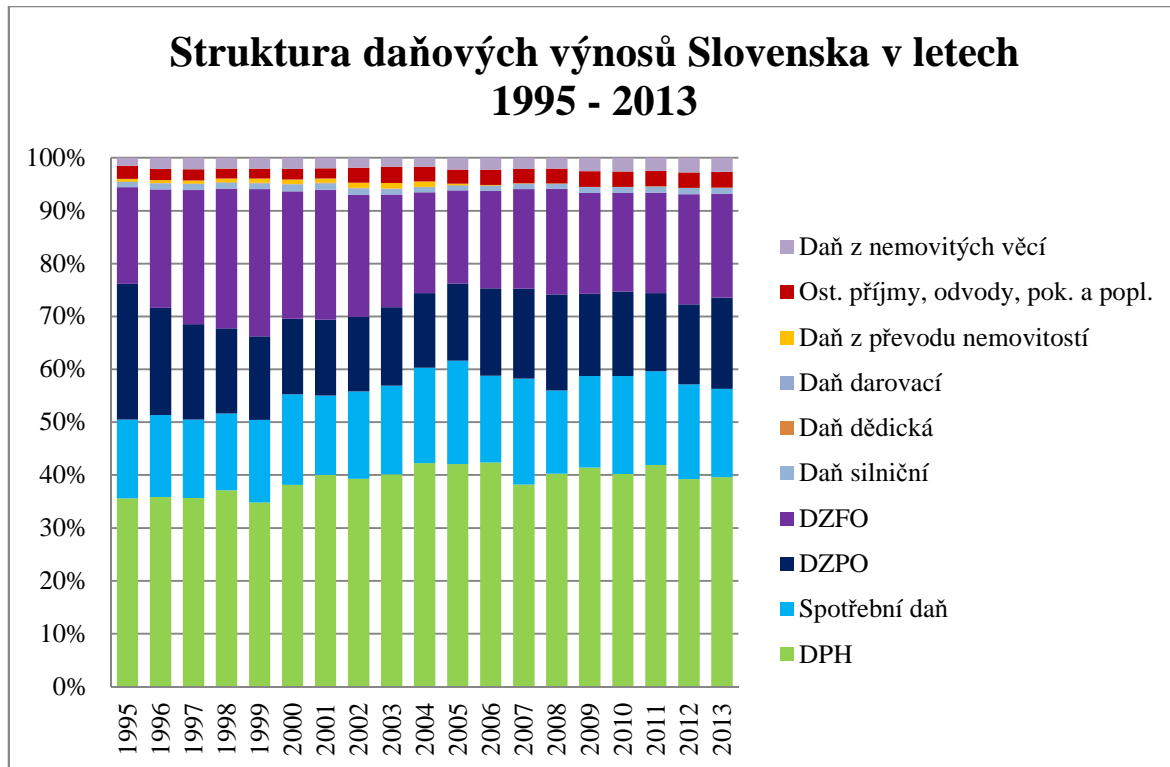
Rok	Daňový výnos v tis. EUR	Tempo růstu
1995	4 539 505	-
1996	4 566 737	1%
1997	4 827 538	6%
1998	5 268 303	9%
1999	5 508 431	5%
2000	5 679 772	3%
2001	6 134 395	8%
2002	6 566 104	7%
2003	7 551 391	15%
2004	8 303 713	10%
2005	9 221 639	11%
2006	9 684 443	5%
2007	10 847 951	12%
2008	11 482 413	6%
2009	10 185 418	-11%
2010	10 406 639	2%
2011	11 249 453	8%
2012	11 027 858	-2%
2013	11 864 841	8%

Zdroj: vlastní zpracování

Vývoj daňových výnosů na Slovensku je velice obdobný jako v České republice. Daňový výnos se od roku 1995 do současnosti navýšil více než dvaapůlkrát, přičemž průměrný meziroční nárůst je 6 %. V roce 2009 stejně jako v České republice vývoj daňových výnosů na Slovensku zaznamenal výrazný meziroční pokles, resp. o 11 %. Důvodem byla globální finanční krize, která zasáhla ekonomiku obou zemí. Výrazně se tak snížily příjmy plynoucí z daně z příjmů právnických osob, resp. o 24 %. Výnosy z daně z příjmů fyzických osob poklesly o 15 %, přičemž jedním z hlavních důvodů byl nepříznivý vývoj objemu mezd. V roce 2012 zaznamenal vývoj daňových výnosů pokles po druhé, ale jeho výše byla podstatně nižší. Jednalo se o 2 %. Tato skutečnost byla především dána výpadkem daně z přidané hodnoty, resp. se jednalo o meziroční snížení ve výši 8 %. Ministerstvo financí Slovenské republiky tento fakt vysvětluje tím, že, přestože spotřeba domácností rostla, vlastní daňová povinnost z daňových přiznání zaznamenala pokles. Dalším důvodem byla implementace nového informačního systému, který na konci roku

2011 způsobil výrazné opoždění vratky nadměrného odpočtu daně poplatníkům, čímž se tyto odpočty negativně promítly do hotovostního výnosu roku 2012.

Graf č. 2: Struktura daňových výnosů Slovenska v letech 1995 - 2013



Zdroj: vlastní zpracování

Obdobně jako v České republice nejvyšší podíl na daňových příjmech má daň z přidané hodnoty, přičemž se tato míra stále zvyšuje. V roce 1995 se jednalo o podíl ve výši 36 %, zatímco v letech 2004 – 2006 vystoupal až na 42 % a v roce 2013 byl ve výši 40 %. Další podstatnou položkou daňových příjmů státního rozpočtu jsou spotřební daně, jejichž míra se v letech 1995 – 2013 pohybovala mezi 15 -20 %.

Nepřímé daně tvořily vždy minimálně polovinu celkových daňových příjmů. Nejvyšší podíl na daňových příjmech, který dosáhl výše 60 % v roce 2004, resp. 62 % v roce 2005, byl zapříčiněn rozsáhlou daňovou reformou. Došlo tak k naplnění jejích cílů, kterým bylo mimo jiné přesun zatížení od zdaňování příjmů směrem ke zdaňování spotřeby.

Druhou nejdůležitější složkou daňových příjmů jsou příjmy plynoucí z daně z příjmů fyzických osob, jejichž podíl činil v letech 1995 – 2013 průměrně 21 %. Nejvyšší podíl byl

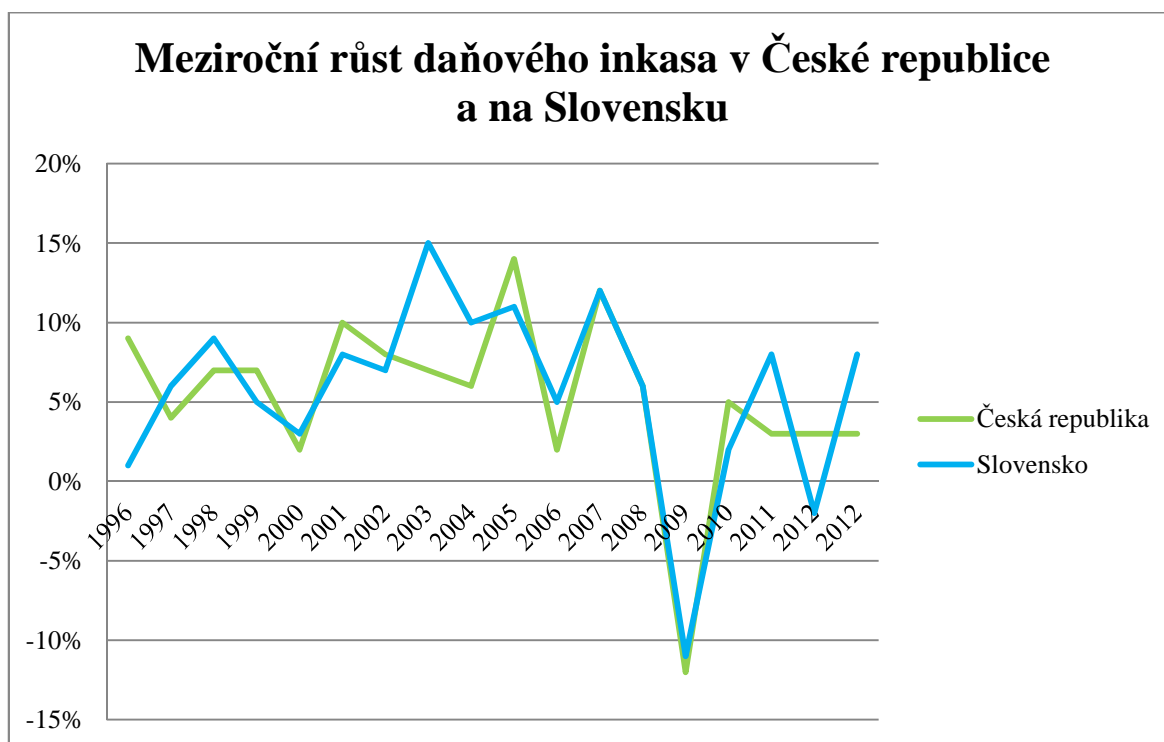
zaznamenán v období let 1997 – 2002, v průměru se jednalo o 25 %. Tento fakt byl zapříčiněn poměrně vysokými progresivními sazbami daně.

Podíl daně z příjmů právnických osob se v období let 1995 – 2005 výrazně snížil, resp. z 26 % v roce 1995 klesl v roce 2005 na 15 %. Důvodem bylo především snížení sazby daně z původních 40 % na 19 %. Od roku 2005 se pak inkaso daní pohybovalo v rozmezí 15 -18 %, což je způsobeno výkonnější ekonomikou a vzhledem k příznivé sazbě daně přílivem kapitálu zahraničních investorů.

V rámci rozsáhlé daňové reformy v roce 2004 byla s účinností od 1. ledna 2004 zrušena daň z darování a daň dědická a s účinností od 1. ledna 2005 daň z převodu nemovitosti.

Následující graf č. 3 zobrazuje meziroční vývoj daňových výnosů v České republice a na Slovensku ve sledovaném období.

Graf č. 3: Komparace meziročního růstu daňového inkasa v České republice a na Slovensku v období let 1995 - 2013



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta je jedním ze základních makroekonomických ukazatelů, které umožňují mezinárodní srovnání daňového zatížení. Následující tabulka zobrazuje složenou daňovou kvótu u obou srovnávaných zemí na základě podkladů Eurostatu.

Schéma č. 5: Vývoj složené daňové kvóty v ČR, SK a EU 27 v letech 1995 - 2013

Rok	Česká republika	Slovensko	EU 27
1995	35,5	40,4	37,1
1996	34,1	39,5	37,1
1997	34,6	37,4	37,3
1998	33,5	36,8	37,6
1999	34,3	35,5	37,9
2000	33,8	34,1	37,4
2001	33,8	33,2	36,9
2002	34,5	33,1	36,6
2003	35,5	32,9	36,7
2004	35,6	31,5	36,7
2005	35,4	31,2	37,1
2006	34,9	29,2	37,2
2007	35,5	29,1	37,5
2008	34,2	28,9	37,2
2009	33,1	28,6	36,5
2010	33,2	28,0	36,2
2011	34,3	28,5	36,4
2012	35,0	28,3	36,9
2013	35,3	30,1	37,4

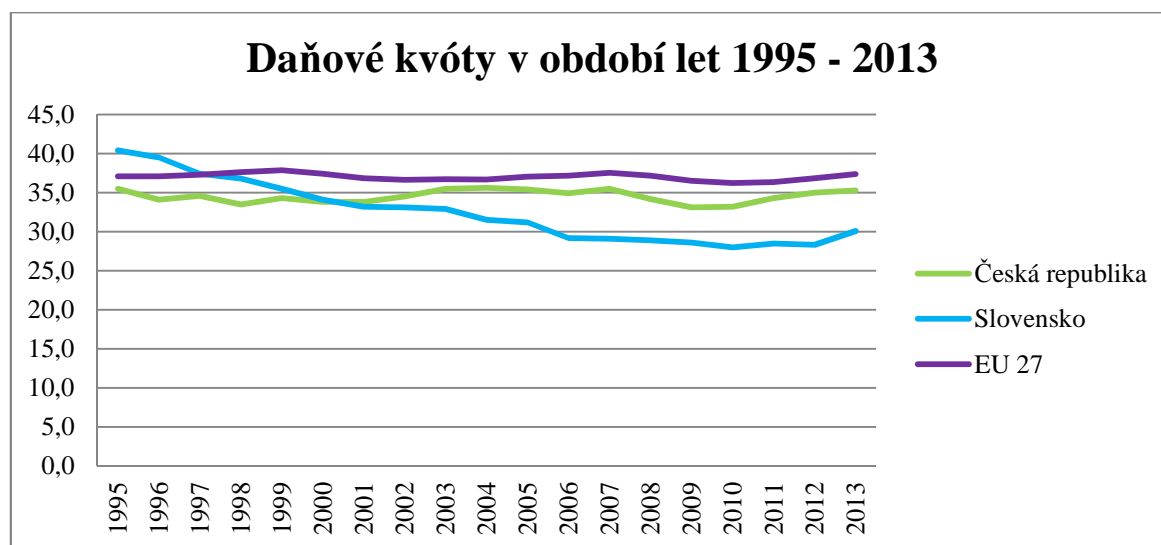
Zdroj: vlastní zpracování

Daňová kvóta v České republice se při porovnání mezi roky 1995 a 2013 příliš nezměnila, přičemž průměr je v období let 1995 – 2013 34,5 %. Vývoj daňové kvóty v letech 1999 – 2007 je charakterizován rostoucím trendem. Až v roce 2008 začala daňová kvóta klesat meziročně o 1,3 %, resp. 1,1 % v roce 2009. Tato skutečnost byla dána postupným snižováním sazby daně z příjmů právnických osob o 1 % v letech 2008 – 2010. Dalším důležitým faktorem bylo zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 % u daně z příjmů fyzických osob a nový výpočet odvodu zdravotního a sociálního pojištění. Avšak od roku 2011 daňová kvóta opět rostla, protože došlo k navýšení sazeb u DPH.

Slovensko si dlouhodobě drželo trend snižování daňové kvóty a to v období let 1995 – 2012 o 12 %. Průměrná daňová kvóta v analyzovaném období činí 32,4 %, což je o 2,1 % méně než v České republice. Podstatnou roli zde sehrálo snížení sazby daně z příjmů právnických osob z původních 40 % uplatňovaných v roce 1995 na 19 % v roce 2004. Velký podíl na razantním poklesu má také daňová reforma, která proběhla v letech 2004 – 2006. Při ní došlo k zavedení rovné sazby daně, zrušení daně z dividend a trojdaně (tj. daň dědičná, darovací a z převodu nemovitostí). V současné době ale dochází k mírnému růstu daňové kvóty. Důvodem je především zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob o 4 % a implementace druhé vyšší sazby daně u příjmů fyzických osob s platností od začátku roku 2013. Slovenská vláda se k těmto krokům uchýlila z důvodu vysokého deficitu státního rozpočtu.

Následující graf č. 4 zobrazuje vývoj daňové kvóty České republiky a Slovenska v porovnání s průměrnou daňovou kvótou 27 členských zemí EU.

Graf č. 4: Vývoj daňové kvóty ČR, Slovenska a EU 27 v období 1995 - 2013



Zdroj: vlastní zpracování

Česká republika se se svojí vyšší daňové kvóty po celou dobu sledovaného období drží lehce pod průměrnou daňovou kvótou 27 členských států Evropské unie. Také Slovensko se se svou negativní křivkou od roku 1998 drží dlouhodobě pod průměrem. Přestože v roce 2013 došlo na Slovensku ke zvýšení daňové kvóty, svojí hodnotou patří k zemím s nejnižším daňovým zatížením v Evropské unii. Nižší kvótu mělo v roce 2013 pouze Bulharsko (28,4 %), Lotyšsko (27,7 %), Litva (27,2 %) a Rumunsko (27,5 %).

4.2 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob patří mezi daně osobní důchodové a využívají ji všechny moderní daňové systémy. Především pak ze sociálního hlediska daňoví poplatníci kladou na tuto daň vysoké požadavky, proto její výpočet bývá poměrně komplikovaný.

4.2.1 Česká republika

Daň z příjmů fyzických osob je uplatňována na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Poplatníky daně jsou všechny fyzické osoby, resp. rezidenti a nerezidenti. Za daňové rezidenty jsou považovány osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde zdržují alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Rezidenti zdaňují veškeré tuzemské i zahraniční příjmy. Daňovému nerezidentovi plyne daňová povinnost pouze u příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky.

Předmětem daně jsou podle § 3:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze samostatné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z nájmu,
- ostatní příjmy.

Těchto 5 skupin je blíže specifikováno § 6 - § 10. Pomocí takto rozdělených příjmů se stanoví dílčí základy daně. Příjmy mohou být podle zákona peněžního a nepeněžního charakteru.

S účinností od 1. ledna 2014 daň dědická a daň darovací byla integrována do zákona o daních z příjmů. Zdanění darů je specifikováno v § 10 ostatní příjmy v odstavci (3).

§ 6 Příjmy ze závislé činnosti

Za příjmy ze závislé činnosti (před novelizací zákona s účinností od 1. ledna 2014 se jednalo o příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky) se považují příjmy plynoucí z pracovněprávního poměru, příjmy z dohod mimo pracovní poměr, plnění v podobě funkčního požitku, příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením

omezeným, komandisty v komanditní společnosti, odměny člena orgánu právnické osoby a odměny likvidátora.

Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují náhrady cestovních výdajů, hodnota osobních ochranných pracovních prostředků a oděvů, proplácení výdajů, které zaměstnanec vynaložil z vlastních zdrojů za zaměstnavatele, náhrady za opotřebení vlastního náradí a předmětů, které používá zaměstnanec k výkonu práce, a povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce.

U příjmů ze závislé činnosti vypočítává a sráží daň zaměstnavatel podle postupu v následujícím schématu č. 6:

Schéma č. 6: Postup měsíčního zúčtování mzdy v České republice

hrubá mzda
+ sociální pojištění placené zaměstnavatelem 25 %
+ zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem 9%
= dílčí základ daně (zaokrouhлено na sta nahoru) = superhrubá mzda
* sazba daně 15 %
= záloha na daň
- slevy na dani
= záloha po slevách
- daňové zvýhodnění
= výsledná zálohová daň / daňový bonus

Zdroj: vlastní zpracování dle Šulcové-Seidlové 2014

Příjmy plynoucí z dohody o provedení práce má, co se týká zdanění, specifické limity. Pokud příjem nepřesáhne hranici 10 000 Kč, neodvádí se z něj sociální a zdravotní pojištění. Poplatník má možnost podepsat prohlášení k dani, čímž uplatní slevu na poplatníka a zároveň se mění typ odvedené daně:

Schéma č. 7: Typ odvedené daně u dohody o provedení práce

Příjem ve výši	Podepsané prohlášení	Nepodepsané prohlášení
do 10 000 Kč	zálohová daň	srážková daň
od 10 001 Kč	zálohová daň	zálohová daň

Zdroj: vlastní zpracování

U dohody o pracovní činnosti se vždy odvádí zálohová daň bez ohledu na to, zda poplatník podepsal prohlášení. Sociální a zdravotní pojištění se odvádí podle sjednané výše odměny, resp. do výše 2 499 Kč se sociální a zdravotní pojištění neplatí.

§ 7 Příjmy ze samostatné činnosti

Do příjmů ze samostatné činnosti (před novelizací zákona se jednalo o příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti) spadají příjmy, které se generují na základě nezávislé činnosti, resp. činnosti, kterou podnikatel provádí pod vlastním jménem na vlastní účet. Jedná se o příjmy, které nespádají pod § 6:

- příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjem ze živnostenského podnikání,
- příjem z jiného podnikání,
- podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

Dále se jedná o příjmy plynoucí z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv a příjem z výkonu nezávislého povolání.

§ 8 Příjmy z kapitálového majetku

Mezi příjmy z kapitálového majetku se řadí podíly na zisku společností, družstev a podíly na zisku tichého společníka. Dále sem spadá příjmy plynoucí z úroků, výher a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách a úroky z účtů, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, plnění ze soukromého životního pojištění a úroky z úvěrů nebo zápůjček.

§ 9 Příjmy z nájmu

Pokud se nejedná o příjmy uvedené v § 6 - § 8, jsou za příjmy z nájmu považovány příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů a příjmy z nájmu movitých věcí mimo příležitostného nájmu. V případě společného jmění manželů se tyto příjmy zdaňují pouze u jednoho z nich.

§ 10 Ostatní příjmy

Mezi ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvyšování majetku a nespádají pod § 6- § 9, se řadí příjmy příležitostného a nahodilého charakteru. Jedná se o příjmy z příležitostných činností a příležitostného nájmu, z prodeje neobchodního majetku, ceny z veřejných

soutěží a výher v loteriích, příjmy ze zděděných práv z průmyslového a duševního vlastnictví, příjem z výměnku, příjem obmyšleného ze svěřenského fondu a bezúplatný příjem, dříve nazýván pod pojmem dar.

Osvobození od daně

Položky osvobozenými od daně se zabývá § 4 Osvobození od daně a § 4a Osvobození bezúplatných příjmů.

Od daně je osvobozen příjem z prodeje rodinného domu, pokud v něm prodávající měl bezprostředně před prodejem bydliště alespoň po dobu 2 let. Dále v případě, že zde žil méně než 2 roky, ale získané prostředky musí použít na uspokojení bytové potřeby. Pokud nejsou splněny předchozí podmínky, prodej rodinného domu nebo bytové jednotky je osvobozen až po 5 letech mezi nabytím a prodejem. V případě prodeje motorového vozidla, letadla nebo lodě musí být doba mezi jejich nabytím a prodejem více než 1 rok.

Od zdanění jsou osvobozeny příjmy v podobě cen z veřejné soutěže, výhry z loterií a sázek podle zvláštního předpisu. Mezi další osvobozené příjmy spadají dávky ve formě nemocenského pojištění, důchodového pojištění a dávky státní sociální podpory tj. rodičovský příspěvek, příspěvek na bydlení apod. Dále jsou osvobozeny stipendia a příjem z prodeje cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem dobu 3 let.

Od roku 2014, kdy se daň dědická přesunula pod daň z příjmu, se prakticky zrušila, resp. podle § 4a zákona o dani z příjmů fyzických osob nyní spadá pod osvobozené bezúplatné příjmy, aniž by se rozlišovalo, v jakém vztahu je dědic k zůstaviteli.

Určení dílčích základů daně u jednotlivých skupin

Postup výpočtu dílčích základů daně u jednotlivých kategorií je následující:

- **§ 6 – Příjmy ze závislé činnosti**
DZD = superhrubá mzda = hrubá mzda + zákonné pojistné placené zaměstnavatelem 3
- **§ 7 – Příjmy ze samostatné činnosti**
DZD = příjmy - výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů 4
- **§ 8 – Příjmy z kapitálového majetku**
DZD = příjmy podle § 8 5

- **§ 9 – Příjmy z nájmu**

DZD = příjmy – výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmu z nájmu 6

- **§ 10 – Ostatní příjmy**

DZD = \sum (jednotlivý příjem podle § 10 – uplatnitelný výdaj proti příslušného příjmu) 7

Výdaje, které byly vynaloženy u příjmů ze samostatné činnosti a příjmů z nájmu, mohou být buď doloženy účetními doklady, anebo mohou být uplatněny na základě paušálu pomocí %, které jsou stanoveny zákonem. Podle typu příjmů se uplatňuje 30 % - 80%, např. u zemědělské výroby a řemeslné živnosti se paušálně uplatňuje 80 %, u živnosti neřemeslné a ostatních 60 %, u tlumočnické činnosti 40 % a u pronájmů 30 %. Od roku 2013 platí omezení pro uplatňování paušálních výdajů. Poplatníci, kteří si uplatňují výdaje ve výši 30 % a 40 % a u kterých přesáhl příjem přes 2 mil. Kč, si nemohou nad tuto hranici uplatnit žádné paušální výdaje. Maximálně si tedy mohou uplatnit 600 tis. Kč, resp. 800 tis. Kč.

V případě uplatňování skutečných výdajů může být dílčí základ záporný. Pouze u ostatních příjmů mohou být výše výdajů maximálně ve výši příjmů, tzn. že dílčí základ daně nemůže vykazovat ztrátu (Šulcová-Seidlová 2014). Daňovou ztrátu je možné si uplatnit následujících 5 zdaňovacích období i po částech.

Sazba a stanovení daňové povinnosti

U příjmů zahrnutých do samostatného základu daně, se daň vypočítá jako součin samostatného základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů a sazby daně. V současné době činí sazba daně 15%. Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok.

Schéma č. 8: Postup stanovení daňové povinnosti u DZFO v České republice

základ daně = součet dílčích základů daně
- odečet odečitatelných položek (nezdanitelná část základu daně)
= upravený základ daně (zaokrouhлено na sta dolů)
* sazba daně 15 %
= daňová povinnost
- slevy na dani
- daňové zvýhodnění
= daň po slevách
- odečet srážkové daně
= celková daňová povinnost / daňový bonus

Zdroj: vlastní zpracování dle Šulcové-Seidlové 2014

Nezdanitelná část základu daně a slevy na dani

Od základu daně je možné odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu, právníckým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek a fyzickým osobám podle zvláštních předpisů pokud součet hodnot přesáhne 2 % ze základu daně nebo alespoň 1 000 Kč a zároveň v maximální výši 15 % základu daně. V případě dobrovolného odběru krve si může bezpríspevkový dárcce odečíst 2 000 Kč za jeden odběr a darování orgánu žijícím dárcem se oceňuje částkou 20 000 Kč.

Základ daně je možné si snížit o zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření a z hypotečního úvěru, které byly uhrazeny v daném zdaňovacím období. Dále lze odečíst příspěvek v celkovém úhrnu nejvýše 12 000 Kč zaplacené poplatníkem na jeho:

- penzijní připojištění se státním příspěvkem a doplňkové penzijní spoření, a to zaplacené příspěvky v hodnotě nad 12 000 Kč,
- penzijní pojištění za podmínky, že plnění bylo sjednáno až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení 60 let věku.

Základ daně si poplatník může snížit o zaplacené pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění v maximální výši 12 000 Kč.

Dalšími nezdanitelnými částmi základu daně jsou uhrazené členské příspěvky zaplacené členem odborové organizace, úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání apod.

Slevy na dani jsou určeny jako roční částky, ale většinu z nich je možná uplatnit při měsíčním zúčtování mzdy. Pak je sleva na dani ve výši 1/12 z roční hodnoty.

Schéma č. 9: Slevy na dani a daňové zvýhodnění na dítě

Typ slevy na dani	Částka slevy	
	ročně	měsíčně
Sleva na poplatníka	24 840 Kč	2 070 Kč
Sleva na manžela/manželku	24 840 Kč	- Kč
Sleva na manžela/manželku ZTP/P	49 680 Kč	- Kč
Sleva na invaliditu I. a II. stupně	2 520 Kč	210 Kč
Sleva na invaliditu III. stupně	5 040 Kč	420 Kč
ZTP	16 140 Kč	1 345 Kč
Sleva na studenta	4 020 Kč	335 Kč
Daňové zvýhodnění na dítě	13 404 Kč	1 117 Kč
Daňové zvýhodnění na dítě se ZTP	26 808 Kč	2 234 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Slevu na manžela (manželku), která je ve stejné výši jako základní sleva na poplatníka, je možné uplatnit v případě, že osoba hospodaří ve stejné domácnosti a vlastní příjem za zdaňovací období nepřesáhne 68 000 Kč. V případě, že je manžel (manželka) držitelem průkazu ZTP sleva na dani se zdvojnásobuje na částku 49 680 Kč. Sleva na studenta se týká poplatníka, který se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem až do dovršení 26 let nebo u doktorského studijního programu po dobu prezenční formy studia do 28 let.

Daňové zvýhodnění na vyživované dítě má nárok poplatník, který s ním žije ve společné hospodařící domácnosti. Poplatník může zvýhodnění uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu anebo obojím způsobem. Daňový bonus vznikne, pokud zvýhodnění je vyšší než vypočítaná daňová povinnost, ale v minimální výši 100 Kč ročně. Maximální daňový bonus činí 60 300 Kč ročně.

Solidární zvýšení daně

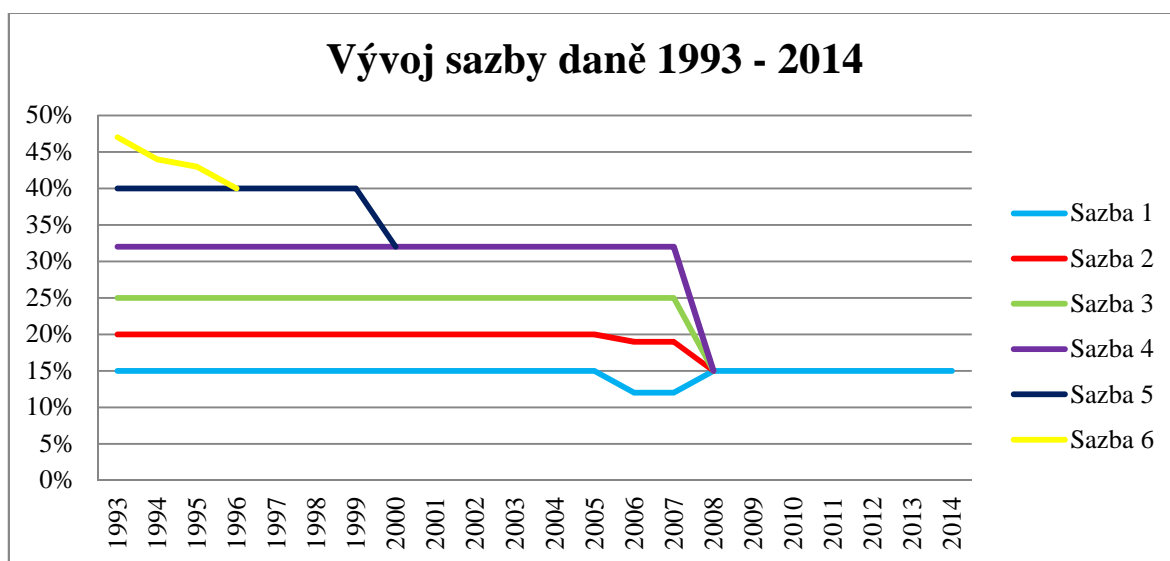
Solidární zvýšení daně upravuje § 16a. Solidární zvýšení daně činí 7 % z kladného rozdílu mezi příjmy týkající se § 6 a § 7, reps. příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání, a

48 násobkem průměrné mzdy, která je stanovena zákonem o pojistném na sociální zabezpečení. Solidární příspěvek byl zaveden pro období 2013 – 2015.

4.2.1.1 Vývoj sazby daně v letech 1993 - 2014

Od roku 1993 do roku 1995 Česká republika uplatňovala 6 sazeb daně z příjmu fyzických osob v rozsahu 15 % - 47 %. V roce 1996 došlo ke zrušení nejvyšší sazby daně, která se z původních 47 % uplatňovaných v roce 1993, snížila na 43 %, které byly platné v roce 1995. Od roku 1996 do roku 1999 bylo uplatňováno 5 sazeb v rozsahu 15 – 40 % a pouze se měnily výše základů daně pro jednotlivé sazby. V roce 2000 se počet sazeb snížil na 4, jejichž sazby byly stanoveny mezi 15 % - 32 %. V roce 2006 se nejnižší sazba snížila na 12 %. V roce 2008 došlo k nevyraznější změně, protože došlo ke sjednocení sazby na 15 % bez ohledu na výši základu daně. Snížila se tím administrativní náročnost spojená s výpočtem daně a došlo tak i k zjednodušení daně z příjmu fyzických osob.

Graf č. 5: Vývoj sazby daně z příjmu fyzických osob v České republice



Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Slovensko

Daň z příjmů fyzických osob upravuje na Slovensku zákon č. 595/2003 zákon o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů s účinností od 1. ledna 2004.

Poplatníkem daně je stejně jako v ČR rezident i nerezident. Podmínky rezidenství a zdanění jsou stejné pro obě země. Předmětem daně jsou příjmy:

- ze závislé činnosti,
- příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu
- příjmy z kapitálového majetku,
- ostatní příjmy.

Mezi předměty daně se naopak neřadí dar nebo dědictví nemovitosti, nebytového prostoru nebo nemovité věci, práva apod. Na rozdíl od České republiky Slovensko nezahrnuje do předmětu daně podíly na zisku vypláceného ze zisku obchodních společností nebo družstev osobám, které mají podíl na základním jmění nebo jsou členy statutárního či dozorčího orgánu ad.

§ 5 Příjmy ze závislé činnosti

Za příjmy ze závislé činnosti se považují příjmy pravidelné, nepravidelné nebo jednorázové plynoucí z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo členského poměru, příjmy za práci likvidátora, prokuristy, členů družstva, společností, platy a funkční příplatky ústavních činitelů apod. Obdobně jako v České republice se za předmět daně nepovažují cestovní náhrady mimo kapesného, poskytnutí ochranných pracovních prostředků, proplacení firemních nákladů zaměstnanci pokud je platil ze svých finančních prostředků a náhrada za používání vlastního náradí a předmětů k výkonu práce.

Měsíční odvody na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem a vypočtenou zálohu na daň odvádí institucím zaměstnavatel. Záloha na daň nebo případně daňový bonus se vypočte podle následujícího schématu:

Schéma č. 10: Postup měsíčního zúčtování mzdy na Slovensku

hrubá mzda
- sociální pojištění placené zaměstnancem 9,4 %
- zdravotní pojištění placené zaměstnancem 4%
= dílčí základ daně
- nezdanitelná část na poplatníka ve výši 1/12
= upravený základ daně
* sazba daně 19 % (25 %)
= záloha na daň
- daňový bonus na dítě
= výsledná zálohová daň / daňový bonus

Zdroj: vlastní zpracování

§ 6 Příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a použití díla a uměleckého výkonu

Příjmy z podnikání jsou obdobné jako v ČR, jedná se tedy o příjmy ze zemědělského, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živností, příjmy z podnikání vykonávaného podle osobitých předpisů a příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Dále sem spadají příjmy z vytvoření uměleckého díla, příjmy ze znalecké a tlumočnické činnosti a příjmy z pronájmu.

Poplatník si pak od příjmů odečte výdaje, které buď doloží daňovými doklady, nebo může zvolit možnost odečíst je paušálně. U všech příjmů pak může paušálem odečíst 40 % z příjmů (maximálně ve výši 5 040 EUR ročně). Na rozdíl od České republiky výjimku představuje pronájem, u kterého mohou být uplatněny pouze skutečné výdaje, které jsou doloženy daňovými doklady. V České republice jsou paušální výdaje stanoveny v rozsahu 30 % - 80 % podle oboru podnikání, čímž na rozdíl od Slovenska dochází k daňovému zvýhodňování vybraných skupin živnostníků.

§ 7 Příjmy z kapitálového majetku

Do příjmů z kapitálového majetku se řadí úroky a ostatní výnosy z cenných papírů, úroky, výhry a jiné výnosy týkající se vkladních knížek, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, dávky z doplňkového důchodového spoření, plnění z pojištění pro případ určitého věku, výnosy ze směnek, příjmy z podílových listů vzniklé vyplacením a výnosy ze státních dluhopisů.

§ 8 Ostatní příjmy

Za ostatní příjmy se považují příjmy z příležitostných činností, z převodu nemovitostí, z prodeje movitých věcí, z převodu opcí, cenných papírů a podílů v obchodních společnostech či družstev, výhry v loteriích a jiných podobných hrách a ceny z veřejných soutěží. Při výpočtu základu daně si může poplatník u většiny příjmů odečíst prokazatelné výdaje, ale výsledný základ daně nemůže být v záporné hodnotě.

Určení dílčích základů daně u jednotlivých skupin

Základ daně u jednotlivých skupin se stanoví následovně:

- **§ 5 – Příjmy ze závislé činnosti**
DZD = hrubá mzda – povinné pojištění a příspěvky sociální pojišťovně a příslušné zdravotní pojišťovně placené zaměstnancem 8
- **§ 6 – Příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a použití díla a uměleckého výkonu**
DZD = příjmy podle § 6 - výdaje – uhrazené povinné pojištění a příspěvky sociální pojišťovně a příslušné zdravotní pojišťovně 9
- **§ 7 – Příjmy z kapitálového majetku**
DZD = příjmy – zaplacené vklady nebo pojištění 10
- **§ 8 – Ostatní příjmy**
DZD = příjmy podle § 8 – prokazatelné výdaje 11

Ztráta může nastat pouze u příjmů, které spadají pod § 6. Dílčí základy daně týkající se § 6 - § 8 se sečtou zvlášť, resp. započtou. V případě, že vznikne ztráta, je možné si ji odečíst od základu daně v následujících zdaňovacích obdobích. Základem daně je celkový součet dílčích základů daně, přičemž příjmy plynoucí z § 5 se ostatními příjmy nesmí započítávat.

Sazba a stanovení daňové povinnosti

V roce 2013 došlo k zavedení dvou sazeb daně u příjmů fyzických osob, resp. 19 % a 25 %. Základ daně, který je ve výši do 176,8 násobku životního minima, tj. 35 022,31 EUR, se uplatňuje 19 % sazba a částka nad tento limit se daní 25 %. Životní minimum, které musí být platné k 1. lednu, bylo v roce 2014 stanoveno na částku 198,09 EUR měsíčně.

Stejně jako v České republice je na Slovensku zdaňovacím obdobím pro fyzické osoby kalendářní rok.

Schéma č. 11: Postup stanovení daňové povinnosti u DZFO na Slovensku

úhrn příjmů ze závislé činnosti podle § 5
- úhrn zaplaceného povinného pojištění
= dílčí základ daně
+ dílčí základ daně z příjmů podle § 6 odst. 1 a 2
- daňové ztráty
- nezdanitelná část základu daně na poplatníka
- nezdanitelná část základu daně na manželku
- zaplacené příspěvky na dobrovolné důchodové spoření (II. pilíř)
- zaplacené příspěvky na doplňkové důchodové spoření (III. pilíř)
= základ daně z příjmů podle § 5 a § 6 odst. 1 a 2
+ dílčí základ daně z příjmů podle § 6 odst. 3 a 4, § 7 a § 8
* sazba daně 19 %
= daňová povinnost
- daňový bonus
= daňová povinnost snižená o daňový bonus

Zdroj: vlastní zpracování

Nezdanitelné části základu daně, které jsou právně upraveny § 11, jsou založeny na podobném principu jako sleva na dani v České republice. Nezdanitelná část základu daně na poplatníka, kterou si poplatník může odečíst měsíčně jako 1/12, se liší podle výše základu daně:

- pokud se základ daně rovná nebo je nižší než 100 násobek sumy životního minima, tj. 19 809 EUR, nezdanitelná část základu daně odpovídá 19,2 násobku životního minima, tj. 3 803,28 EUR;
- pokud je základ daně vyšší než 100 násobek platného životního minima, nezdanitelná část základu daně odpovídá rozdílu 44,2 násobku platného životního minima, tj. 8 755,578 a jedné čtvrtiny základu daně.

Obdobným způsobem se určuje také nezdanitelná část základu daně týkající se manželky (manžela). Pokud poplatník dosáhne základu daně, který se rovná nebo je nižší než 176,8 násobek životního minima a manželka (manžel):

- nevykazuje žádné vlastní příjmy, může si odečíst 19,2 násobek životního minima, tj. 3 803,28 EUR;

- má příjem, ale jeho suma snižená o zaplacené pojistné nepřesahuje 19,2 násobek životního minima, nezdánitelná část základu daně na manželku je rozdělena mezi sumou odpovídající 19,2 násobku životního minima a vlastního příjmu.

Pokud poplatník dosáhl více než 176,8 násobku životního minima a manželka (manžel) neměl příjem, popř. do 19,2 násobku životního minima, poplatník si uplatní nezdánitelnou část základu daně obdobným způsobem jako výše, ale koeficientem je 63,4 násobek životního minima a jedna čtvrtina základu daně poplatníka.

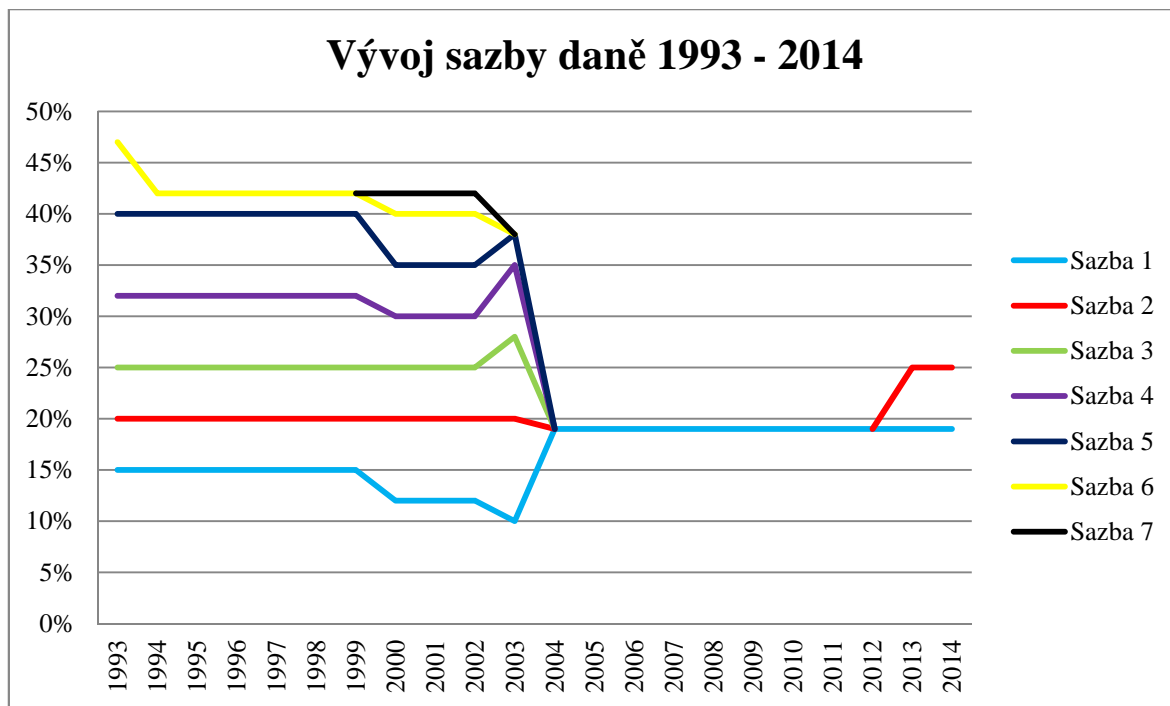
Poplatník si může snížit základ daně o zaplacené dobrovolné příspěvky na penzijní spoření, a to maximálně do výše 2 % ze základu daně z 60 násobku průměrné měsíční mzdy na Slovensku.

Poplatník má nárok na daňový bonus, který se týká vyživovaného dítěte do 25 let, pokud jeho výše příjmů byla alespoň 6 násobkem minimální mzdy a vykázal dílčí základ daně z příjmů podle § 5 a § 6 odst. 1 a 2. Výše daňového bonusu je vždy určena k 1. červenci.

4.2.2.1 Vývoj sazby daně v letech 1993 - 2014

V roce 1993, kdy začala platit nová daňová soustava, byla platná i nejvyšší sazba daně, reps. sazby daně byly odstupňovány mezi 15 % - 47 %. Již v roce 1994, ale proběhlo u nejvyšší sazby daně snížení na 42 %. V letech 1998 a 1999 byla zavedena tzv. milionářská daň, která byla uplatňována u základu, který přesáhl 1 080 000 Sk, a to formou přírážky v rozsahu 5 % - 30 %. V roce 2000 byla nejnižší sazba snížena na 12 %. V roce 2003 došlo k rozsáhlým změnám daňových sazeb, které byly v rozmezí 10 % - 38 %. Až do roku 2004 byly příjmy fyzických osob daněny progresivně klouzavými sazbami podle základu daně. V roce 2004 byla v rámci rozsáhlých reforem zavedena jednotná sazba 19 %. V roce 2013 se Slovensko vrátilo k progresivnímu zdanění a v současnosti podle sumy základu daně uplatňuje sazby ve výši 19 % a 25 %.

Graf č. 6: Vývoj sazby daně z příjmu fyzických osob na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Komparace DZFO v České republice a na Slovensku

Následující schéma č. 12 zobrazuje základní rozdíly u daně z příjmů fyzických osob v České republice a na Slovensku.

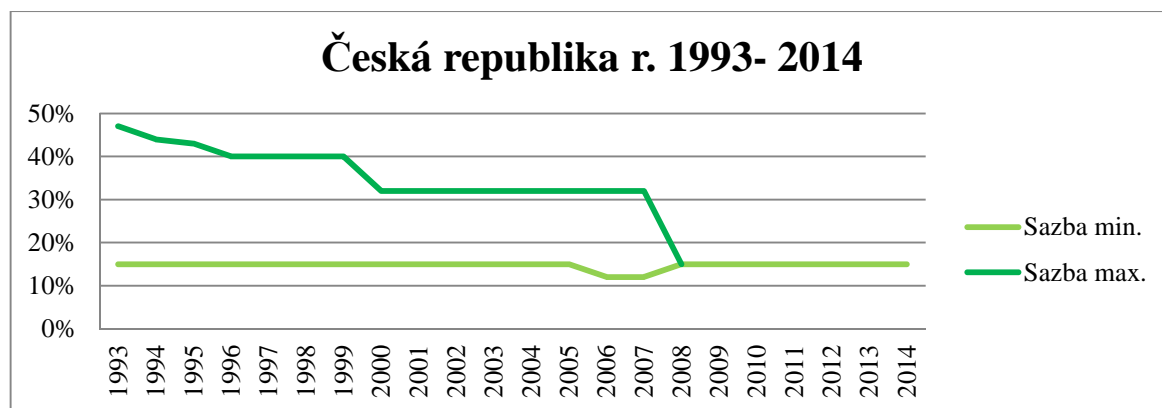
Schéma č. 12: Vymezení základních rozdílů u DZFO v České republice a na Slovensku

Položka	Česká republika	Slovensko
Sazba daně	15%	19 %, 25 %
Základ pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti	superhrubá mzda	hrubá mzda po odečtení SP a ZP
V rámci DZFO zdanění daru nebo dědictví	ano	ne
Zdanění podílu na zisku obchodních společností nebo družstev	ano	ne
Sazby paušálních výdajů	30 % - 80 % podle kategorie oboru	40%, u pronájmu pouze prokázané výdaje daňovými doklady
Sleva na invaliditu	ano	ne
Uplatnění slevy na manželku nesezdaného páru s dítětem	ne	ano
Nezdanitelné části základu daně v rámci ročního zúčtování	úroky z hypotečních úvěrů, dary, dárcovství krve a orgánů, příspěvky na penzijní a životní připojištění	příspěvky na důchodové spoření II. a III. pilíře
Možnost poukázání části daňové povinnosti na neziskovou organizaci	ne	ano

Zdroj: vlastní zpracování

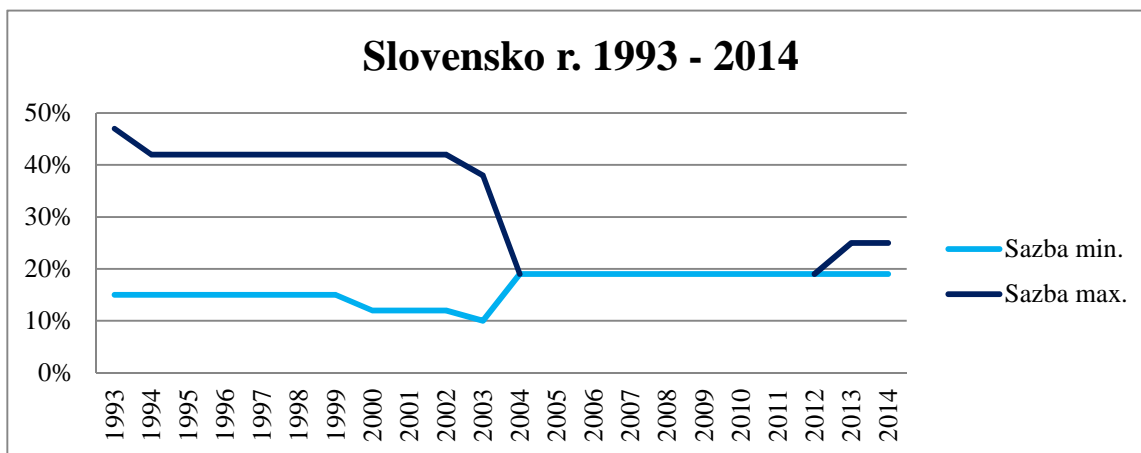
Graf č. 7 a graf č. 8 poskytuje srovnání vývoje minimálních a maximálních sazeb daně u obou zemí v letech 1993 – 2014.

Graf č. 7: Srovnání minimálních a maximálních sazeb DZFO v letech 1993 – 2014 v České republice



Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 8: Srovnání minimálních a maximálních sazeb DZFO v letech 1993 – 2014 na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět na grafech č. 7 a č. 8, v rámci zavedení nové daňové soustavy uplatňovala Česká republika a Slovensko stejné sazby daně u příjmů fyzických osob. U obou států probíhal trend snižování nejvyšší sazby zdanění, přičemž první úprava proběhla u obou již v roce 1994. Česká republika ovšem v průběhu let nejvyšší sazbu oproti Slovensku snižovala častěji. Slovensko si před rokem 2004, resp. před zavedením jednotné sazby daně, nejvyšší sazbu drželo okolo 42 %, kdežto Česká republika držela nejvyšší sazbu daně především na hladině 32 %. Slovensko oproti České republice zase častěji upravovalo nejnižší sazbu daně, která v roce 2003 byla dokonce i 10 %. Zlomovým rokem byl pro Slovensko rok 2004, kdy na základě rozsáhlých reforem byla zavedena jednotná sazba ve výši 19 %. Zavedení jednotné sazby 15 % proběhlo i v České republice ale až o 4 roky později. Přestože tyto kroky vedly ke zjednodušení administrativy týkající se výpočtu daňové povinnosti, v roce 2013 byla na Slovensku zavedena druhá sazba daně, která se týká vysoce příjmových osob. Obdobný krok zavedla v roce 2013 také Česká republika, která pro roky 2013 – 2015 zavedla tzv. solidární zvýšení daně.

4.2.3.1 Příklad - zúčtování daně z příjmů fyzických osob

Pan Nováček pracuje ve společnosti zabývající se velkoobchodním prodejem drobné elektroniky na pozici účetního. Jeho měsíční příjem činí 35 000 Kč / roční příjem 420 000 Kč. Má dvě děti ve věku 2 roky a 12 let, přičemž na obě děti uplatňuje daňové zvýhodnění. Jeho manželka byla po celý rok 2014 doma na rodičovské dovolené a nevykazovala žádný příjem. Pan Nováček platí hypotéku, jejíž úroky v roce 2014 byly ve výši 60 000 Kč. Dále si

platí životní pojištění ve výši 12 000 Kč za rok a penzijní připojištění 18 000 Kč ročně (podle slovenské legislativy se bude jednat o tzv. II pilíř tedy příspěvky na dobrovolné důchodové spoření).

Pan Nováček vlastní nemovitost, kterou pronajímá za 10 000 Kč měsíčně / 120 000 Kč ročně. Protože nemovitost pronajímá spolehlivému nájemci, výdaje spojené s pronájmem byly za rok 2014 minimální, resp. 15 000 Kč.

Při měsíčním zúčtování hrubé mzdy je výpočet v České republice a na Slovensku následující:

Schéma č. 13: Porovnání měsíčního zúčtování mzdy v České republice a na Slovensku

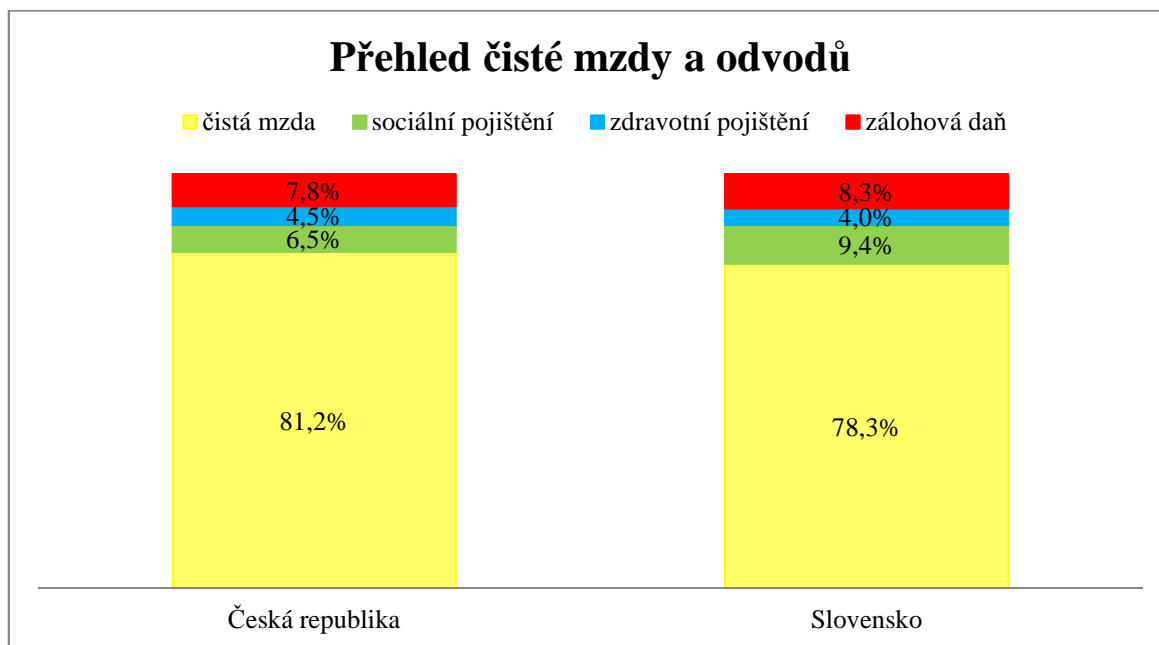
Položka	Česká republika		Slovensko		
Základ daně		46 900,00 Kč		1 093,26 €	30 310,59 Kč
Hrubá mzda		35 000,00 Kč		1 262,40 €	35 000,00 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5%	2 275,00 Kč	9,4%	118,65 €	3 289,57 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5%	1 575,00 Kč	4,0%	50,49 €	1 399,84 Kč
Záloha na daň	15%	7 035,00 Kč	19%	147,50 €	4 089,45 Kč
Sleva na poplatníka / nezdanitelná část daně na poplatníka		2 070,00 Kč		316,94 €	8 787,16 Kč
Daňové zvýhodnění na děti		2 234,00 Kč		42,82 €	1 187,18 Kč
Výsledná zálohová daň		2 731,00 Kč		104,68 €	4 089,45 Kč
Čistá mzda		28 419,00 Kč		988,58 €	27 408,33 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Podle schématu č. 13 slovenský poplatník celkově odvede vyšší zákonné pojištění než poplatník v České republice, a to o 2,4 %. Oproti tomu je základ daně na Slovensku nižší, protože se vypočítá jako hrubá mzda ponížená o zaplacené pojištění zaměstnancem. Přestože je v České republice vyšší základ daně, protože základ daně tvoří hrubá mzda navýšená o pojistné placené zaměstnavatelem, tj. o 34 %, výsledná zálohová daň je vyšší pro slovenského poplatníka. V tomto modelovém příkladu se jedná o rozdíl 1 358 Kč. Tento fakt je zapříčiněn sazbou daně, která je na Slovensku o 4 % vyšší, a především pak také na základě daňového zvýhodnění na děti. V případě, že poplatník má dvě děti, u kterých bonus uplatňuje, si na Slovensku může odečíst o 1 047 Kč méně než v České

republiky. Podle schématu č. 13 český daňový poplatník dostane vyšší čistou mzdu o 1 011 Kč. Graf č. 9 zobrazuje porovnání čisté mzdy a odvodů u modelového poplatníka vyjádřený v %.

Graf č. 9: Porovnání čisté mzdy a odvodů v České republice a na Slovensku v %



Zdroj: vlastní zpracování

Z přiznané hrubé mzdy dostane poplatník České republiky 81,2 % v čisté mzdě, což je o 2,9 % více než u slovenského poplatníka. Příčinou jsou vyšší sazby u pojištění placeného zaměstnancem a vyšší odvod ve formě zálohové daně.

Roční zúčtování daňové povinnosti v České republice zobrazuje následující schéma č. 14:

Schéma č. 14: Roční zúčtování daně v České republice

Hrubá mzda	420 000,00 Kč
Sociální a zdravotní pojištění zaplacené zaměstnavatelem	142 800,00 Kč
Dílčí základ daně příjmů podle § 5	562 800,00 Kč
Výnosy plynoucí z pronájmu	120 000,00 Kč
Náklady - paušál 30 %	36 000,00 Kč
Dílčí základ daně příjmu podle § 6	84 000,00 Kč
Základ daně (součet DZD)	646 800,00 Kč
<i>Nezdanitelné části základu daně:</i>	
• úroky plynoucí z hypotečního úvěru	60 000,00 Kč
• životní pojištění	12 000,00 Kč
• penzijní připojištění	6 000,00 Kč
Upravený základ daně	568 800,00 Kč
Daňová povinnost 15 %	85 320,00 Kč
<i>Slevy na dani</i>	
• na poplatníka	24 840,00 Kč
• na manželku	24 840,00 Kč
Daňové zvýhodnění na děti	26 808,00 Kč
Výsledná daňová povinnost	8 832,00 Kč
Odvedené zálohy na daň	32 772,00 Kč
Daňový přeplatek/nedoplatek	- 23 940,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně představuje součet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti a dílčího základu daně z příjmů z pronájmu. U příjmů z pronájmu si poplatník může sám vybrat, jestli bude uplatňovat náklady, které prokáže na základě daňových dokladů, nebo použije paušál ve výši 30 % z výnosů. V tomto modelovém příkladu je pro poplatníka výhodnější zvolit paušální náklady tj. 36 000 Kč, protože skutečné náklady byly pouze 15 000 Kč.

Ze základu daně se odečtou nezdanitelné části základu daně, které sníží základ daně o 78 000 Kč. Úrok plynoucí z hypotečního úvěru a uhrazené životní pojištění si poplatník odečte v plné výši, protože splňuje zákonem daný limit pro maximální odečitatelnou částku. U penzijního připojištění se podle legislativy odečetlo 12 000 Kč a poplatník si tak může uplatnit 6 000 Kč.

Manželka poplatníka byla po celý rok doma s malým dítětem a pobírala rodičovský příspěvek, proto si může poplatník uplatnit slevu na dani na manželku. Výsledná daňová povinnost byla vypočítaná na částku 8 832 Kč, přičemž ale na základě měsíčního zúčtování

mzdy odvedl zálohovou daň ve výši 32 772 Kč. Vzniklý daňový přeplatek 23 940 Kč bude vrácen zpět poplatníkovi na účet, který byl uveden v daňovém formuláři.

Roční zúčtování daňové povinnosti na Slovensku zobrazuje schéma č. 15.

Schéma č. 15: Roční zúčtování daně na Slovensku

Hrubá mzda	15 148,78 €	420 000,00 Kč
Sociální a zdravotní pojištění zaplacené zaměstnancem	2 029,68 €	56 272,88 Kč
Dílčí základ daně příjmů podle § 6	13 119,10 €	363 727,12 Kč
<i>Nezdanitelné části základu daně</i>		
• na poplatníka	3 803,28 €	105 445,94 Kč
• na manželku	3 803,28 €	105 445,94 Kč
• penzijní připojištění II. pilíř	649,23 €	18 000,00 Kč
Upravený dílčí základ daně	4 863,31 €	134 835,34 Kč
Výnosy plynoucí z pronájmu	4 328,22 €	120 000,00 Kč
Náklady	541,03 €	15 000,00 Kč
Dílčí základ daně příjmu podle § 9	3 787,19 €	105 000,00 Kč
Základ daně (součet DZD)	8 650,50 €	239 835,34 Kč
Daňová povinnost 19 %	1 643,60 €	45 568,69 Kč
Daňové zvýhodnění na děti	513,84 €	14 246,21 Kč
Výsledná daňová povinnost	1 129,76 €	31 322,47 Kč
Odvedené zálohy na daň	1 256,17 €	34 827,21 Kč
Daňový přeplatek/nedoplatek	- 126,41 €	- 3 504,74 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako v České republice základ daně tvoří jednotlivé dílčí základy daně, v tomto případě je to dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a z příjmů plynoucí z pronájmu. Nezdanitelné části se ale odečítají pouze z dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Poplatník si může odečíst nezdanitelnou část na poplatníka, na manželku a za zaplacené příspěvky na penzijní připojištění II. pilíře, protože splnil všechny zákonem dané podmínky.

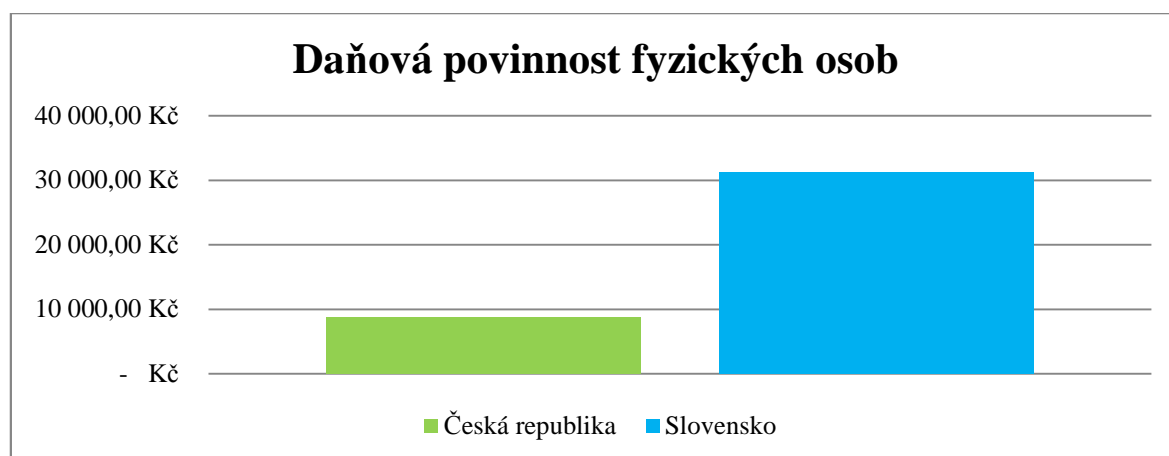
V případě pronájmu slovenská daňová legislativa na rozdíl od České republiky neumožňuje uplatnit náklady paušálně. Poplatník je tedy musí prokázat na základě daňových dokladů, v modelovém příkladu jsou ve výši 541,03 EUR, resp. 15 000 Kč.

Výsledná vypočítaná daňová povinnost je 1 129,76 EUR, resp. 31 323 Kč, přičemž poplatník uhradil na základě měsíčních záloh 1 256,17 EUR. Daňový úřad mu tedy bude vracet 126,41 EUR. Daňový poplatník má možnost zvolit si neziskovou organizaci, které

bude odvedeno 2 % (resp. 3 % při výkonu dobročinné činnosti) z výsledné daňové povinnosti.

Daňová povinnost poplatníka na Slovensku je triapůlkrát vyšší než daňová povinnost českého poplatníka, resp. rozdíl je o cca 26 000 Kč.

Graf č. 10: Daňová povinnost poplatníka v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

Tento rozdíl je zapříčiněn několika faktory. Především je to způsobeno tím, že český poplatník si může odečíst ze základu daně úroky z hypotečního úvěru a zaplacené životní pojištění, čímž si v tomto modelu sníží základ daně o 72 000 Kč. Dalším faktorem je vyšší daňové zvýhodnění na děti, které je v České republice téměř dvojnásobné oproti Slovensku. Na Slovensku se jedná v přepočtu o roční částku 7 120 Kč na vyživované dítě, ovšem v České republice si daňový poplatník může odečíst 13 404 Kč. Další rozdíl nastal u nákladů spojených s pronájmem. Na rozdíl od slovenského poplatníka si poplatník v České republice může vybrat, jaký způsob je pro něj výhodnější v rámci stanovení nákladů, resp. jestli využije paušál nebo je prokáže daňovými doklady. Protože slovenský poplatník si může odečíst pouze prokazatelné náklady, v modelovém příkladu tento rozdíl činil 21 000 Kč.

4.2.3.2 Závěrečné zhodnocení

V rámci komparace daně z příjmů fyzických osob poplatník České republiky odvede na dani nižší částku než slovenský. Mimo jiné je to dáno slevami na dani, protože např. výše daňového bonusu na vyživované dítě je v České republice zhruba dvakrát vyšší. Dále Slovensko nerozlišuje, resp. nenavyšuje slevy u osob, které jsou zdravotně postižené.

V rámci ročního zúčtování daní má poplatník v České republice možnost odečíst si od základu daně vyšší počet položek než slovenský, který si může pouze uplatnit zaplacené příspěvky na penzijní pojištění. Česká republika tak na základě možnosti odečíst si zaplacené úroky z hypotečních úvěrů motivuje obyvatele k pořízení vlastního bydlení a zároveň tím podporuje i trh realit. Na druhou stranu výpočet daňové povinnosti u slovenského poplatníka je ale administrativně jednodušší, protože nemusí prokazovat různé nezdánitelné části základu daně.

Slovenský daňový systém je tolerantnější k nesezdaným párům, kteří mají společného potomka. Přestože nejsou manželé, ale partnerčin (resp. partnerův) příjem nedosahuje maximální výše 3 803,28 EUR, žijí v jedné domácnosti a vychovávají společně dítě, může si partner (resp. partnerka) uplatnit slevu na manželku. V České republice si tuto slevu můžou uplatnit pouze manželé, čímž jsou značnou mírou znevýhodněny páry, které sice mají společného potomka a žijí v jedné domácnosti, ale rozhodli se nevzít se.

Zavedením jednotné sazby daně na Slovensku v roce 2004 a v České republice v roce 2008 vedlo k časové úspoře a náročnosti při výpočtu daňové povinnosti. Přestože se u obou zemí tímto krokem snížil výnos daně z příjmů fyzických osob, na Slovensku tento rozdíl byl o 18 % a v České republice o 7 %, celkové daňové výnosy se zvýšily. Daňový výnos byl totiž přesunut do oblasti nepřímých daní, resp. DPH a spotřebních daní.

4.3 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob se řadí stejně jako daň z příjmů fyzických osob mezi daně přímé a důchodové. Tato daň je poměrně mladá a nemá tak rozsáhlou historii jako daň z příjmů fyzických osob. Uplatňují ji především moderní daňové systémy.

4.3.1 Česká republika

Daň z příjmů právnických osob v České republice upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, přičemž bližší specifikace je zakotvena ve druhé části.

Mezi poplatníky daně patří právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, svěřenské fondy ad. Obdobně jako u daně z příjmů fyzických osob jsou poplatníky daňoví rezidenti, kteří daní veškeré své příjmy plynoucí z tuzemska i ze zahraničí, a daňoví nerezidenti, kteří mají daňovou povinnost u příjmů plynoucích ze zdrojů České republiky. Za rezidenty jsou považovány právnické osoby, které mají buď sídlo nebo vedení společnosti v České republice.

Dalším typem poplatníků jsou tzv. veřejně prospěšní poplatníci, jejichž hlavní činností není podnikání. Jedná se tedy o neziskové organizace. Předmětem zdanění u těchto organizací jsou pouze doplňkové činnosti, které nesou znak podnikání. Předmětem daně u veřejně prospěšného poplatníka jsou příjmy z reklamy, příjmy z členského příspěvku, příjmy v podobě úroku a z nájemného pokud se nejedná o nájemné státního majetku.

Do zvláštní skupiny, která má také odlišné podmínky při zdanění, patří veřejné obchodní společnosti, fond národního majetku, komanditní společnosti, Pozemkový fond ČR, investiční fondy a společnosti, zdravotní pojišťovny, penzijní fondy, banky a bytová družstva.

Předmětem daně u právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Za předmět daně se naopak nepovažuje např. příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivního odpadu, příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění, o kterém rozhodl Evropský soud apod.

Sazba a stanovení daňové povinnosti

Od roku 2010 sazba daně u příjmů právnických osob činí 19 %, u investičních fondů a u fondu penzijní společnosti je sazba 5 % (od roku 2015 to bude 0 %) a u příjmů z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidním zůstatku a u poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti je výše sazby stanovena na 15%. Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů právnických osob je kalendářní rok, hospodářský rok, který začíná jiný den v roce než 1. ledna a trvá po sobě jdoucích 12 měsících, pokud trvá déle než 12 měsíců, jedná se o účetní období a dále období při ukončení činnosti, při fúzi, rozdělení obchodní korporace apod.

Daňová povinnost se vypočítá jako součin základu daně, který je snížen o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky, zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů a sazby daně.

Schéma č. 16: Postup stanovení daňové povinnosti u DZPO v České republice

výsledek hospodaření
- výnosy vyjmuté ze zdanění
- výnosy osvobozené
- výnosy zdaněné samostatně
+ výnosy mimoúčetní
+ náklady související s vyjmutými příjmy
+ náklady daňově neuznané
= průběžný základ daně
- odčitatelné položky
= základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů)
* sazba daně
= daň
- slevy na dani
= daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování dle Šulcové-Seidlové 2014

Za výnosy, které jsou vyňaté za zdanění, se považují příjmy, které nejsou předmětem daně. Osvobozené příjmy jsou vyjmenovány v § 19 - § 19b, kam se řadí např. členské příspěvky, výnosy kostelních sbírek, podíl na zisku a dividendy z účasti na akciové společnosti a společnosti s ručeným omezeným, podíl na zisku tichého společníka ad. Odčitatelnými položkami jsou ztráta, kterou lze uplatnit za pět předchozích zdaňovacích období, projekty výzkumu a vývoje pokud na ně nebyla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů a bezúplatná plnění maximálně ve výši 10 % základu daně. Slevy na dani upravuje § 35, § 35a a § 35b. Slevu je možné uplatnit při zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Pokud se jedná o

jednoho přepočteného zaměstnance s invaliditou I. nebo II. stupně, zaměstnavatel uplatní slevu 18 000 Kč, pokud s těžším zdravotním postižením jedná se o slevu 60 000 Kč. V rámci podpory výzkumu a vývoje si může poplatník uplatnit slevu na dani ve výši 100 % výdajů, které vynaložil ve zdaňovacím období na realizaci projektů týkající se výzkumu a vývoje. Předmět projektu může mít charakter experimentální či teoretické práce, konstrukční práce, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku nebo prototypu produktu či jeho části. Nelze ale odečíst výdaje, na které byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Náklady daňově neuznatelné vyjmenovává § 25. V praxi se jedná nejčastěji o pořízení hmotného a nehmotného majetku, náklady na reprezentaci, podíly na zisku, smluvní penále, úroky a pokuty z prodlení, manka a škody přesahující náhrady, daň z příjmů, výdaje na zvýšení základního kapitálu ad.

4.3.2 Slovensko

Zdanění příjmů právnických osob upravuje zákon o dani z příjmů č. 595/2003 ve znění pozdějších předpisů část třetí. Stejně jako v České republice Slovensko rozlišuje poplatníky na skupinu s neomezenou daňovou povinností, kam podle § 2 patří právnické osoby, které mají na území sídlo společnosti nebo místo skutečného vedení, a na skupinu s omezenou daňovou povinností, která nesplňuje stanovené podmínky.

Daňovými subjekty jsou poplatníci, kteří vznikli za účelem podnikání, resp. obchodní společnosti, družstva, státní podniky ad., a poplatníci, jejímž hlavním účelem není podnikání, kam se řadí nadace, příspěvkové organizace, vysoké školy, církve, profesní komory, občanské sdružení, politické strany a hnutí apod. Obdobně jako v České republice u těchto daňových subjektů jsou zdaňovány příjmy z činností, při kterých lze dosáhnout zisk, např. příjmy z prodeje majetku, příjmy z nájemného, příjmy z reklamy a příjmy z členských příspěvků.

Předmětem daně daňových subjektů, které byly založeny za účelem podnikání, jsou příjmy z činnosti poplatníka a z nakládání s jeho majetkem. Podle § 12 naopak předmětem daně není příjem, který byl nabytý na základě darování nebo dědění, příjem, který byl získán jako 2 % nebo 3 % z daňové povinnosti fyzické osoby, podíl na zisku, vyrovnávací podíl,

podíl na likvidačním zůstatku a příjmy při nabytí nových akcií a podílů při výměně stávajících.

Sazba a stanovení daňové povinnosti

V roce 2014 je stanovena sazba daně 22 % u všech poplatníků. Obdobně jako v České republice tak na Slovensku je zdaňovacím obdobím buď kalendářní rok, hospodářský rok nebo v případě, že poplatník vstoupil do likvidace, byl vyhlášen konkurz či mění právní formu, končí zdaňovací období den před touto změnou.

Schéma č. 17: Postup stanovení daňové povinnosti u DZPO na Slovensku

výsledek hospodaření
- výnosy vyjmuté ze zdanění
- výnosy osvobozené
+ náklady daňově neuznané
<hr/>
= průběžný základ daně
- daňová ztráta
<hr/>
= základ daně
* sazba daně
<hr/>
= daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování

Výnosy vyjmuté ze zdanění se rozumí výnosy, které nejsou předmětem daně. Výnosy osvobozené upravuje § 13 Osvobození od daně. Do této skupiny patří např. výnosy z kostelních sbírek, členské příspěvky, úroky z přeplatku na dani vzniklé správcem daně, finanční prostředky z grantů ad.

Na Slovensku mají také právnické osoby možnost zvolit organizaci, které bude poukázána 2 % (resp. 3 % pokud zvolená organizace v daném roce vykonávala dobročinnou činnost) z výsledné daňové povinnosti.

4.3.3 Komparace DZPO v České republice a na Slovensku

Následující schéma č. 18 zobrazuje základní rozdíly ve zdanění příjmů právnických osob obou analyzovaných zemí.

Schéma č. 18: Vymezení základních rozdílů u DZPO v České republice a na Slovensku

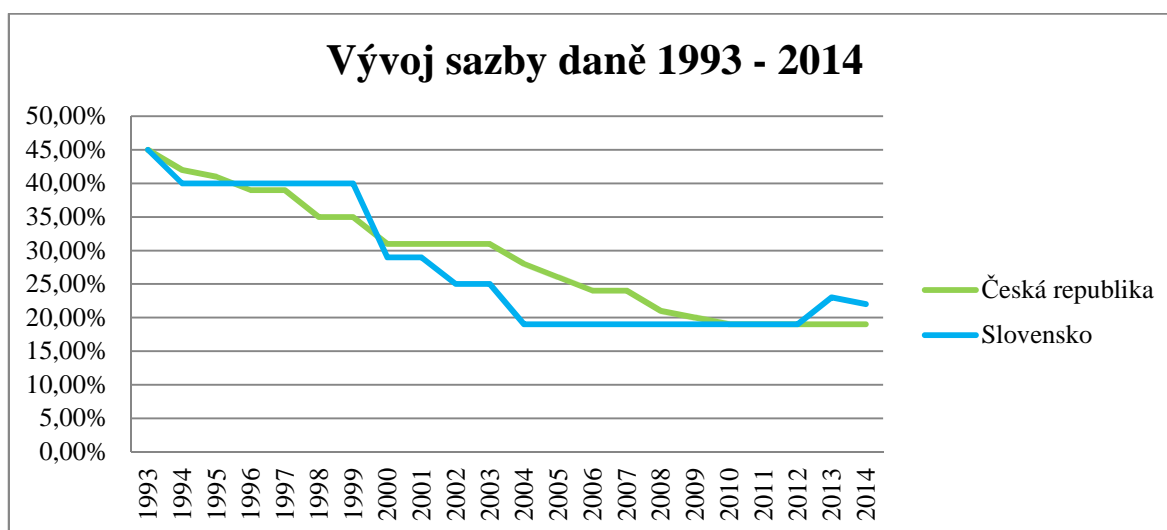
Položka	Česká republika	Slovensko
Sazba daně	19 %	22 %
Sleva na dani	zaměstnanec ZTP, výzkum a vývoj	žádné
Možnost poukázání části daňové povinnosti na neziskovou organizaci	ne	ano

Zdroj: vlastní zpracování

Česká republika a Slovensko v roce 1993 uplatňovaly stejnou sazbu daně ve výši 45 %, přičemž už ale v roce 1994 došlo k jejímu snížení. Zatímco v České republice byla sazba snížena o 3 %, na Slovensku sazba klesla až o 5 %. Česká republika od roku 1994 až do roku 2010 dále pokračovala v pozvolném snižování výše sazby daně, která se v tomto období změnila desetkrát. V roce 2010 byla zavedena 19 % sazba, která se uplatňuje i v současnosti.

Slovenská republika v období 1994 - 1999 uplatňovala poměrně vysokou sazbu daně ve výši 40 %. V roce 2010 byla snížena o 11 % na výši 29 % a v roce 2004, kdy proběhly rozsáhlé daňové reformy, se jednalo už o 19 %. Tato sazba nebyla po dobu 9 let změněna, tzn. že v samostatné historii Slovenska se jednalo o nejdéle uplatňovanou sazbu daně z příjmu právnických osob. V současnosti došlo k jejímu zvýšení a sazba daně tak činí 22 %.

Graf č. 11: Vývoj sazby daně v letech 1993 – 2014 v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

V průběhu let uplatňovaly obě země trend snižování sazby daně z příjmů právnických osob, přičemž z původních 45 % sazba klesla na současných 19 % v ČR, resp. 22 % na Slovensku. Oproti Slovensku Česká republika častěji měnila výši sazby a ke snižování docházelo postupně. Naopak Slovensko až do roku 2004 sazbu změnilo pouze pětkrát, ale rozdíl byl tak většinou markantnější. Od roku 1999 až do roku 2010 uplatňovalo Slovensko nižší sazbu daně, čímž si vlastně zajistilo větší konkurenceschopnost na trhu zahraničních investorů. V období let 2010 – 2012 oba státy uplatňovaly stejnou výši sazby 19 %. Vzhledem k fiskálnímu vývoji na Slovensku se současná vláda zavázala, že deficit veřejných financí sníží pod úroveň 3 % HDP, čímž byla donucena přistoupit ke zvýšení daňové sazby. V roce 2013 to bylo 23 % a nyní v roce 2014 sazba činí 22 %.

4.3.3.1 Příklad - stanovení daňové povinnosti u příjmů právnických osob

Společnost Aurel, s.r.o. se zabývá výrobou čisticích prostředků. V roce 2014 byl její hospodářský výsledek 1 200 000 Kč. Do daňově neuznatelných nákladů patří mimo jiné náklady na reprezentaci 120 000 Kč, cestovné nad limit 89 000 Kč, pokuta za pozdně dodané zboží odběratelům (nesmluvní) 30 000 Kč. Účetní odpisy jsou ve výši 500 000 Kč a daňové ve výši 450 000 Kč. Společnost v roce 2014 započala vývoj nové technologie výroby, přičemž veškeré náklady s ním spojené hradí sama. Náklady na vývoj byly vyčísleny na 250 000 Kč. Společnost zaměstnává i osoby s I. stupněm zdravotního postižení, koeficient při přepočtu na zaměstnance je ve výši 0,7. V roce 2014 se vedení rozhodlo, že daruje peněžní dar nadaci Kapka naděje ve výši 45 000 Kč. V roce 2013 společnost vykázala ztrátu 60 000 Kč. Zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok.

Výpočet daňové povinnosti v České republice a na Slovensku je následující:

Schéma č. 19: Výpočet daňové povinnosti PO v České republice a na Slovensku

Položka	Česká republika		Slovensko		
Výsledek hospodaření	1 200 000,00 Kč		43 282,24 €	1 200 000,00 Kč	
Náklady daňově neuznané					
Náklady na reprezentaci	120 000,00 Kč		4 328,22 €	120 000,00 Kč	
Cestovné nad limit	89 000,00 Kč		3 210,10 €	89 000,00 Kč	
Pokuta za pozdně dodané zboží odběratelům	30 000,00 Kč		1 082,06 €	30 000,00 Kč	
Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	50 000,00 Kč		1 803,43 €	50 000,00 Kč	
Dary	45 000,00 Kč		1 623,08 €	45 000,00 Kč	
Průběžný základ daně	1 534 000,00 Kč		55 329,13 €	1 534 000,00 Kč	
Odčitatelné položky					
Daňová ztráta za rok 2013	60 000,00 Kč		2 164,11 €	60 000,00 Kč	
Vývoj nové technologie výroby	250 000,00 Kč				
Základ daně	1 224 000,00 Kč		53 165,01 €	1 474 000,00 Kč	
Dar (max. 5 % základu daně)	45 000,00 Kč				
Upravený základ daně	1 179 000,00 Kč				
Daň	19%	224 010,00 Kč	22%	11 696,30 €	324 280,00 Kč
Slevy na dani		12 600,00 Kč			
Daňová povinnost	211 410,00 Kč		11 696,30 €	324 280,00 Kč	

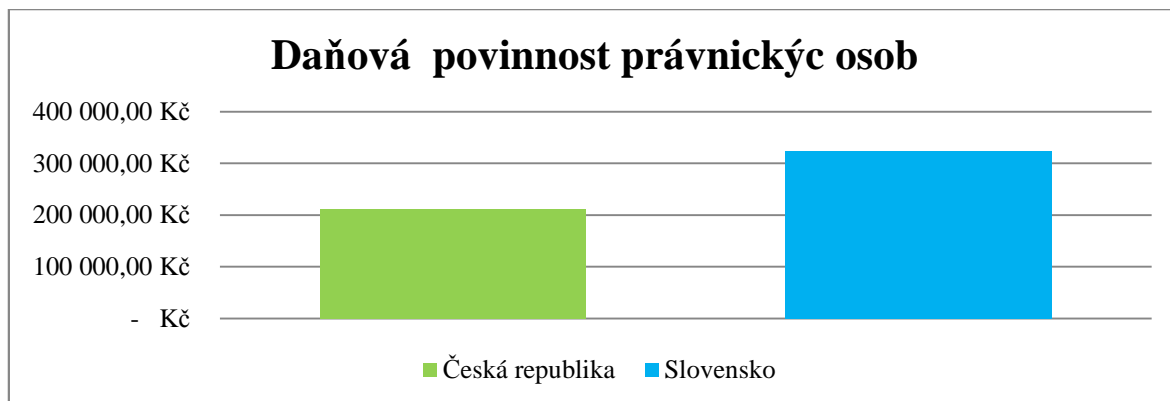
Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně u poplatníka v České republice činí 1 179 000 Kč a na Slovensku 53 165,01 EUR, tj. v přepočtu 1 474 000 Kč. Tento rozdíl vznikl při uplatnění odčitatelných položek, protože český poplatník si v tomto modelovém příkladu může navíc odečíst náklady spojené s vývojem nové technologie. Dále byl daňový základ u českého poplatníka ponížen o dary, které mohl odečíst ve výši až 61 200 Kč, tj. maximálně o 5 % základu daně.

Výsledná daňová povinnost je přijatelnější pro českého poplatníka, jehož povinnost je ve výši 211 410 Kč. Poplatník na Slovensku v tomto příkladu musí odvést 324 280 Kč, tj. o 53 % více. Rozdíl 112 870 Kč vznikl na základě několika faktorů. Nejpodstatnější byl rozdíl u základu daně, resp. u slovenského poplatníka byl vyšší o 295 000 Kč. Dalším důležitým faktorem je sazba daně, která je v České republice 19 %, zatímco Slovensko uplatňuje sazbu ve výši 22 %. V České republice je také navíc možné využít slevu na dani,

kteřá vznikne v případě, že společnost zaměstnává invalidního důchodce. V tomto modelovém příkladu tak byla daňová povinnost ponížena ještě o 12 600 Kč.

Graf č. 12: Daňová povinnost právnické osoby v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

4.3.3.2 Závěrečné zhodnocení

Snahou České republiky je podpora podniků, které realizují inovace svých produktů, výrobních postupů nebo služeb. Bohužel ale tato možnost není využívána všemi podniky, kterých se to týká. Podle odhadů společnosti eNovation v roce 2010 mělo tuto možnost využít cca 7 000 firem, reálně ale úsporu využila necelá desetina. Tento fakt je především zapříčiněn nedostatečným informováním se ze strany právnických osob.

Česká republika se oproti Slovensku také snaží, aby se na trhu práce více uplatnily znevýhodněné osoby, resp. které jsou zdravotně hendikepované, a to na základě motivačních slev na dani při zaměstnávání tělesně postižených.

V rámci komparace vývoje daňových sazeb Slovensko neměnilo svou sazbu tolikrát jako Česká republika. Ta sazbu pozvolna snižovala, např. v období let 1994 – 1996 a 2008 – 2010 o pouhé 1 %, čímž se daň mohla stát spíše chaotickou. Přestože výše sazeb se snižovaly, v rámci komparace meziročního výnosu u daně z příjmů právnických osob nenastal zásadní výpadek. V některých letech se dokonce daňové výnosy navýšily, např. v roce 2005, kdy sazba byla upravena o 2 %, inkaso daní se meziročně zvýšilo o 29 %. Výjimka nastala pouze v roce 2009, kdy se při změně sazby z původních 21 % na 20 %, inkaso meziročně zredukovalo o 36 %. Tento fakt byl dán mimo jiné především výrazným propadem hospodářského růstu a zrychlením odpisů v 1. a 2. skupině odpisové skupině.

Také na Slovensku při úpravě sazby nedošlo k zásadnímu meziročnímu poklesu daňového inkasa.

Oba státy uplatňovaly trend klesající sazby, který se ostatně objevuje u všech zemí Evropské unie. Sazby daně z korporací totiž hrají velkou roli, jak podpořit domácí ekonomiku a přilákat do dané země zahraniční kapitál a nové investory. Průměrná výše daňových sazeb v EU činí v roce 2014 22,9 %, čímž se Slovensko svou sazbou řadí k průměru, resp. Česká republika k lehkému podprůměru.

4.4 Daň z nemovitých věcí

Z hlediska daňového členění patří daň z nemovitosti mezi přímé majetkové daně.

4.4.1 Česká republika

Daň z nemovitosti upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí ve znění pozdějších předpisů. Až do roku 2014 se tato daň nazývala jako daň z nemovitosti. Podle zákona je daň z nemovitých věcí tvořena dvěma částmi, a to daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

4.4.1.1 Daň z pozemku

První část zákona, která upravuje daň z pozemků, definuje předmětem daně pozemky, které jsou vedené v katastru nemovitostí. Naopak za předmět daně se nepovažuje např. část zastavěného pozemku, pokud tato stavba podléhá zdanění, ochranné lesy a lesy zvláštního určení, vodní plochy pokud neslouží k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb a pozemky, které jsou určeny pro státní obranu. Poplatníkem daně jsou vlastníci pozemku, pokud jsou pozemky ve vlastnictví státu poplatníkem je organizační složka státu nebo právnická osoba, která má právo využívat tento pozemek. Pokud není znám majitel poplatníkem je pak uživatel pozemku.

Pozemky, které jsou osvobozeny od daně, upravuje § 4, kam patří např. pozemky, jejichž vlastníkem je Česká republika, pozemky ve vlastnictví obce, kulturní památky, pozemky, které tvoří jeden celek s církevní budovou nebo školou, pozemek patřící k zařízení sociálních služeb ad.

Základ a sazba daně

Zákon rozlišuje základ daně do tří skupin. První skupinu tvoří orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty, u kterých je základ daně stanoven na základě ceny půdy zjištěné násobením skutečné výměry pozemku v m² s průměrnou cenou, která je stanovena vyhláškou. U hospodářských lesů a rybníků s intenzivním chovem tvoří základ daně cena pozemků, která je zjištěná buď dle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo jako součin skutečné výměry v m² a částky 3,80 Kč. Základ daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m². Sazba daně u pozemků se liší podle předmětu daně.

Schéma č. 20: Sazby daně z nemovitých věcí u pozemků

Předmět daně	Sazba daně
Orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady	0,75%
Trvalé travní porosty, hospodářské lesy a rybníky s intenzivním chovem	0,25%
Zpevněné plochy užívané k podnikání v:	
• zemědělské prvovýrobě, lesního a vodního hospodářství	1 Kč
• průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice, ostatní zemědělské výrobě a ostatního podnikání	5 Kč
Stavební pozemky	2 Kč
Ostatní plochy	0,20 Kč
Zastavěné plochy a nádvoří	0,20 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Základní sazba daně se dále vynásobí koeficientem, který je stanoven podle počtu obyvatel v obci.

Schéma č. 21: Koeficient u sazby daně z nemovitých věcí podle počtu obyvatel

Počet obyvatel	Koeficient
do 1 000	1
od 1 000 do 6 000	1,4
od 6 000 do 10 000	1,6
od 10 000 do 25 000	2
od 25 000 do 50 000	2,5
nad 50 000, ve statutárních městech, Františkových lázní, Luhačovicích, Mariánských lázní a Poděbradech	3,5
v Praze	4,5

Zdroj: vlastní zpracování

Obec má možnost na základě závazné vyhlášky koeficient upravit, a to buď o jednu kategorii snížit nebo o jednu až tři kategorie zvýšit. Koeficient 4,5 může být navýšen na 5.

4.4.1.2 Daň ze staveb a jednotek

Druhá část zákona č. 338/1992 o dani z nemovitých věcí upravuje daň týkající se staveb a jednotek. Podle § 7 se za předmět daně považují budovy, inženýrské stavby (např. komíny pro energetiku, věže pro vysílání, vysoké pece atd.) a jednotky, které nezahrnují nebytový prostor. Poplatníci daně a osvobození od daně upravují § 8 a § 9 a jsou shodné s první částí zákona.

Základ a sazba daně

Základem daně ze staveb je výměra zastavěné plochy v m². U jednotky to je podlahová plocha v m², která je vynásobena koeficientem 1,22 v případě, že je součástí pozemek, který je ve vlastnictví všech majitelů jednotek v domě, nebo koeficientem 1,20 v ostatních případech.

Schéma č. 22: Sazby daně z nemovitých věcí u staveb a jednotek

Předmět daně	Sazba daně/m ²
Budova obytného domu	2 Kč
Ostatní budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu přesahující 16 m ² zastavěné plochy	2 Kč
Budova pro rekreaci a budova rodinného domu využívaná pro rodinnou rekreaci	6 Kč
Stavby plnící doplňkovou činnost k těmto budovám s výjimkou garáží	2 Kč
Garáže	8 Kč
Stavby a jednotky užívané k podnikání v:	
• zemědělské prvovýrobě, ledním nebo vodním hospodářství	2 Kč
• průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě	10 Kč
• ostatním druhu	10 Kč
Ostatní zdanitelné stavby	6 Kč
Ostatní jednotky	2 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

U obytného domu, budov pro rekreaci, garáží a ostatních zdanitelných staveb se sazba daně navýší o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, pokud jeho plocha přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. U staveb využívajících se k podnikání se sazba navýší o 0,75 Kč za každé nadzemní podlaží, které přesahuje jednu třetinu zastavěné plochy.

Stejně jako u první části zákona, resp. u daně týkající se pozemku se základní sazba, jež může být navýšena z důvodu nadzemního podlaží, násobí koeficientem, který je určen podle počtu obyvatel obce dle posledního sčítání lidu. Diferenciace a koeficienty jsou shodné pro pozemky, viz schéma č. 22. Pokud jsou podlahové plochy využívány k různým účelům nebo k různým druhům podnikání, použije se nejvyšší příslušná sazba.

Zdaňovacím obdobím pro obě části daně je kalendářní rok. Daň se vyměřuje podle stavu k 1. lednu v příslušném zdaňovacím období. Daňové přiznání se podává do 31. ledna zdaňovacího období, pokud nebylo podáno již v předchozím období a pokud nedošlo ke

změnám, které ovlivňují výši daně. Výsledná daňová povinnost je součtem obou částí daně.

4.4.2 Slovensko

Daní z nemovitosti se zabývá zákon č. 582/2004 o místních daních a místních poplatcích za komunální odpady a drobné stavební odpady, konkrétně to je pak druhá část daň z nemovitostí. Daně, které spadají pod tento zákon, jsou spravovány nejvyšším orgánem územní samosprávy a mohou být upraveny podle specifik týkajících se katastrálního území. Upravena může být i sazba daně.

Slovenská legislativa diferencuje daň z nemovitosti do třech skupin, a to na daň z pozemků, daň ze staveb a daň z bytů.

Za poplatníka daně se u jednotlivých skupin považuje vlastník, správce objektu ve vlastnictví státu, obce nebo vyššího územního celku, nájemce, a pokud není možné určit skutečného vlastníka, pak je poplatníkem osoba, která objekty užívá.

Osvobození od daně se týká objektů ve vlastnictví obce, která je správcem daně, pozemky a stavby ve vlastnictví církve a náboženských společností, vysokých škol a vzdělávacích institucí, Slovenské akademie sloužící na vědecko-výzkumné účely apod.

4.4.2.1 Daň z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou orné půdy, chmelnice, ovocné sady, trvalé travnaté porosty, zahrady, zastavěné plochy a nádvoří, hospodářské lesy a rybníky a stavební pozemky. Za předmět daně se naopak nepovažují pozemky, které jsou zastavěny budovami podléhající dani ze staveb nebo bytů, a pozemky s pozemními komunikacemi.

Základ a sazba daně

Základ daně se určí podle skupiny, kam pozemek spadá. Například pokud se jedná o ornou půdu, chmelnici, vinici, ovocný sad nebo trvalý travnatý porost, základ se vypočte jako součin výměry pozemku v m² a hodnoty půdy za m² podle přílohy zákona č. 1. Pokud je předmětem zdanění zahrada, hospodářské lesy a rybníky a stavební pozemky, základ daně se určí vynásobením výměry pozemku v m² a hodnoty půdy za m², která je uvedena v příloze zákona č. 2.

Příloha č. 1 k zákonu vyjmenovává jednotlivé okresy a k nim přesně stanovenou hodnotu orné půdy a trvale travnatých porostů. Hodnoty jsou stanoveny v intervalu 0,0000 – 1,1671/m². Obdobně jako v České republice pak příloha č. 2 k zákonu stanovuje hodnotu pozemku podle počtu obyvatel.

Schéma č. 23: Sazby daně z pozemku

Počet obyvatel	Zahrady, zastavěné plochy, nádvoří, ostatní plochy v EUR/m ²	Stavební pozemky v eur/m ²
do 1000	1,32	13,27
od 1 001 do 6 000	1,85	18,58
od 6 001 do 10 000	2,12	21,24
od 10 001 do 25 000	2,65	26,55
od 25 000	3,31	33,19
obce, které jsou sídlem okresu	4,64	46,47
obce, které jsou sídlem kraje	5,31	53,11
Bratislava	5,97	59,74

Zdroj: vlastní zpracování

Sazba daně je 0,25 %, přičemž ale obce můžou podle legislativy sazbu upravit. Daňová povinnost se vypočítá jako součin základu daně a roční sazby daně z pozemků.

4.4.2.2 Daň ze staveb

Předmět daně ze staveb upravuje § 10, který je rozlišuje na rodinné domy a drobné stavby, které mají doplňkovou funkci pro hlavní stavbu, stavby pro hospodářskou výrobu vč. administrativní budovy, chaty a stavby pro osobní rekreaci, garáže, průmyslové stavby, stavby sloužící energetice, stavebnictví a pro skladování vlastní produkce, stavby pro ostatní podnikání a živnostenskou činnost. Za předmět této daně se nepovažují byty a nebytové prostory, které spadají pod daň z bytů, přehrady, vodovody, kanalizace apod.

Základ a sazba daně

Základem daně ze staveb se rozumí výměra zastavěné plochy v m². Roční sazba je stanovena ve výši 0,033 EUR za každý započatý m². Správce daně má možnost stanovit příplatek za stavbu, která má více nadzemních podlaží, a to závaznou vyhláškou. Příplatek může být v maximální výši 0,33 EUR za podlaží. Daňová povinnost se stanoví vynásobením základu daně a roční sazby.

4.4.2.3 Daň z bytu

Předmětem daně se rozumí bytová jednotka a nebytové prostory v bytovém domě. Základ daně se stanoví jako výměra podlahové plochy v m². Roční sazba daně je stejně jako u staveb 0,033 EUR za každý m². Obdobně jako u daně z pozemku a staveb správce daně může upravit sazbu daně, u bytu pak může být zvýšena max. desetinásobně.

4.4.3 Komparace daně z nemovitosti v České republice a na Slovensku

Následující schéma č. 24 zobrazuje základní rozdíly u daně z nemovitostí v České republice a na Slovensku.

Schéma č. 24: Vymezení základních rozdílů u daně z nemovitosti v České republice a na Slovensku

Položka	Česká republika	Slovensko
Části zákona	Daň z pozemku, daň ze staveb a jednotek	Daň z pozemku, daň ze staveb, daň z bytu
Úprava sazby daně koeficientem podle počtu obyvatel v obci	ano	ne

Zdroj: vlastní zpracování

Daň z nemovitosti je v České republice i na Slovensku daní svěřenou, tedy celý její výnos plyne do rozpočtu obce, na jejímž území se nachází daněná nemovitost. Správa daně je stejně jako před rokem 1993 u obou zemí decentralizovaná. Na Slovensku správu vykonávají obce, na jejímž území nemovitost stojí. V České republice jsou to místně příslušné finanční úřady, které následně vybranou daň převádějí jednotlivým obcím.

V České republice byla daňová legislativa v průběhu let drobně upravována, např. se jednalo o změny sazeb či koeficientů.

Avšak na Slovensku v roce 2004 prošla daň z nemovitosti podstatnou změnou, protože v rámci restrukturalizace veřejné správy byl zrušen původní zákon č. 317/1992 Sb. o dani z nemovitosti. Od roku 2004 je tak tato daň právně upravena zákonem č. 582/2004 o místních daních a místním poplatku za komunální odpady a drobné stavební odpady, kam spadají i ostatní daně, např. daň ze psa, daň z veřejného prostranství apod. Nová legislativa přinesla výrazné zjednodušení výpočtu daňové povinnosti, protože byly zrušeny různé koeficienty, které upravovaly buď základ nebo sazbu daně.

4.4.3.1 Příklad – stanovení daňové povinnosti u daně z nemovitosti

Pan Kroupa vlastní bytovou jednotku v hlavním městě o celkové výměře 85 m². Ve vlastnictví má také ideální polovinu dvoupodlažního domu na vesnici, v které bydlí 450 obyvatel. K rekreačnímu domu, jehož výměra je 125 m², náleží kůlna o výměře 30 m², nádvoří v celkové výměře 340 m², z čehož je 155 m² zastavěná plocha zdanitelnými stavbami, a zahrada v rozsahu 240 m². Při řešení příkladu se předpokládá, že obec nebo správní celek neupravil koeficienty vydáním závazné vyhlášky.

Pro výpočet daně z nemovitých věcí v České republice, resp. rodinného domu se zahradou byla použita obec Vykáň, u které je stanovena cena zahrady 14,01 Kč.

Následující schéma č. 25 zobrazuje již výsledné daňové povinnosti poplatníka daně z nemovitosti.

Schéma č. 25: Porovnání daňové povinnosti u daně z nemovitosti v České republice a na Slovensku

Nemovitost	Daňová povinnost		
	ČR	Slovensko	
Zahrada	13,00 Kč	0,40 €	10,98 Kč
Nádvoří	19,00 Kč	0,31 €	8,46 Kč
Rodinný dům	172,00 Kč	2,23 €	61,77 Kč
Kůlna	30,00 Kč	0,50 €	13,73 Kč
Byt	918,00 Kč	2,81 €	77,78 Kč
Celkem	1 152,00 Kč	6,25 €	172,72 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

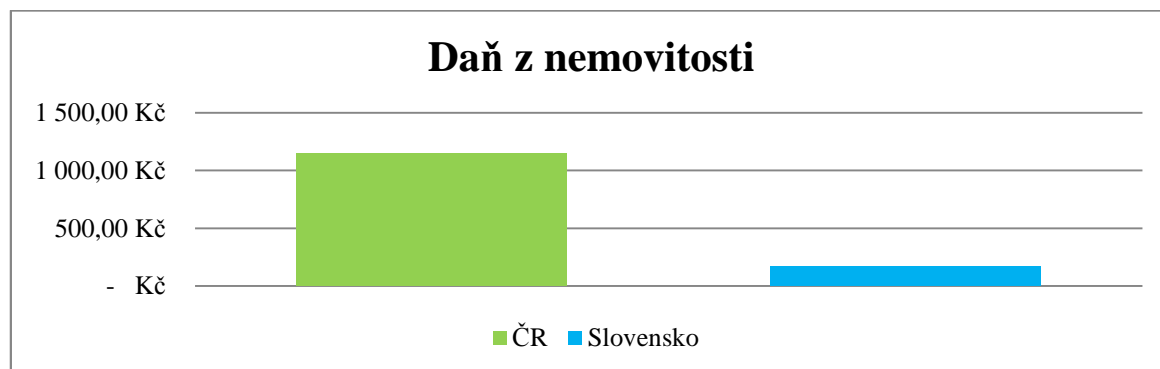
Poplatník České republiky má povinnost odvést 1 152 Kč, zatímco poplatník na Slovensku musí uhradit 6,25 EUR, tj. v přepočtu 173 Kč. Tento markantní rozdíl, resp. daň českého poplatníka je více než šestinásobná, zapříčinila především daňová povinnost týkající se bytové jednotky.

Rozdíl u zdanění bytové jednotky o 840 Kč nastal při stanovení základu daně a při úpravě sazby v České republice. V České republice tvoří základ daně výměra vynásobená koeficientem 1,2. Sazba daně, jejíž základní výše jsou 2 Kč, je také upravena koeficientem, který se odvíjí podle počtu obyvatel v obci. Protože byt se nachází v hlavním městě, koeficient, který upravuje sazbu zdanění, je nejvyšší, tj. ve výši 4,5. Základ daně se tak vynásobí upravenou sazbou, která je vypočítána na 9 Kč. Naopak na Slovensku se základ,

který je tvořen pouze výměrou, a sazba daně neupravují. Sazba je stanovena ve výši 0,033 EUR, tj. v přepočtu méně než 1 Kč. V České republice je tak sazba daně u bytových jednotek více než devětkrát vyšší.

Stanovení daňové povinnosti je jednodušší pro slovenského poplatníka, protože český poplatník musí sazbu daně či výměru ještě upravit zákonem stanovenými koeficienty.

Graf č. 13: Daň z nemovitosti v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

4.4.3.2 Závěrečné zhodnocení

Daň z nemovitosti má v obou zemích poměrně dlouhou historii, protože byla uplatňována už v době Rakouska-Uherka. Jednalo se o daň domovní, která společně se změnami režimů prošla různými reformami, přičemž platila až do konce roku 1992. Nově zavedená daňová soustava z roku 1993 nahradila daň domovní daní z nemovitosti. Podíl výnosů daně z nemovitostí na celkovém daňovém inkasu je u obou zemí nevýznamný, resp. 1 % v České republice a 3 % na Slovensku.

Stanovení daňové povinnosti z nemovitosti v České republice je výrazně složitější než na Slovensku, přičemž příčinou jsou různé koeficienty pro přepočet základu nebo sazby daně. Daň v ČR se tak stává pro daňové poplatníky chaotickou, čímž se zvyšuje prostor pro chybné vyplnění daňového přiznání. Slovensko, které tyto koeficienty v rámci reformy zrušilo, tak daň z nemovitosti výrazně zjednodušilo a snížily se tak i administrativní náklady spojené s touto daní. Nespornou výhodou pro poplatníky je, že stačí pouze jednou odevzdat daňové přiznání a daňový úřad mu každý rok zašle výzvu k uhrazení vypočtené daňové povinnosti za příslušné období. Nové daňové přiznání se odevzdává pouze při změně údajů, např. při změně vlastníka nemovité věci či při změně územního plánu.

4.5 Silniční daň

Klasifikace OECD řadí daň z motorových vozidel mezi daně ze spotřeby. Daň silniční zdaňuje využívání silniční a dálniční sítě. Dalším jejím účelem je ochrana životního prostředí na základě podpory pořizování nových vozidel s nižšími emisemi nebo vozidel, která jsou poháněná alternativními palivy.

4.5.1 Česká republika

Silniční daní v České republice se zabývá zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů. Legislativa stanovuje za předmět daně silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou registrovaná a provozovaná v České republice právnickou nebo fyzickou osobou. U fyzické osoby se jedná o vozidlo, které je provozováno v přímé souvislosti s příjmy plynoucími ze samostatné výdělečné činnosti. Vozidla České televize, Českého rozhlasu, České tiskové kanceláře a zdravotních pojišťoven nepodléhají zdanění, protože jsou tyto právnické osoby podle legislativy považovány za veřejně prospěšného poplatníka. Za předmět daně se také nepovažují speciální pásové automobily, zemědělské a lesnické traktory s jejich přípojnými vozidly a vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka.

Osvobození od daně se týká např. vozidel diplomatických misí a konzulárních úřadů, vozidel zabezpečujících linkovou osobní vnitrostátní dopravu, vozidla, které jsou provozována ozbrojenými silami a civilní obranou, vozidla bezpečnostních sborů apod. Poplatníkem daně je ten, kdo je v technickém průkazu uveden jako provozovatel vozidla, zaměstnavatel, pokud vyplácí zaměstnanci cestovní náhrady za použití jeho osobního automobilu, a organizační složka osoby se sídlem v zahraničí.

Zdaňovacím obdobím silniční daně je kalendářní rok. Daňové přiznání podává poplatník nejpozději 31. ledna po uplynutí zdaňovacího období. Zálohy jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince.

Základ a sazba daně

Základem daně silniční je u osobních automobilů objem motoru v cm³, u návěsů a ostatních vozidel je to součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav.

Roční sazba daně, která se zjistí podle údajů uvedených v technickém průkazu, se u osobních automobilů pohybuje v intervalu 1 200 Kč do objemu motoru 800 cm³ až 4 200 Kč za objem motoru nad 3 000 cm³. U nákladních a ostatních vozidel jsou částky ve výši 1 800 Kč při 1 nápravě do 1 tuny až 44 100 Kč při 4 a více náprav nad 36 t. V případě používání automobilu, který vlastní zaměstnanec a zaměstnavatel mu proplácí náhrady pracovní cesty, sazba je ve výši 25 Kč za den. Poplatník si ale v tomto případě může sám zvolit, jaký způsob zdanění je pro něj výhodnější.

Sazba daně se dále upravuje podle uplynutí doby od první registrace. U vozidel se po dobu následujících 36 měsíců od první registrace snižuje o 48 %, po dobu dalších 36 měsíců se snižuje o 40 % a po dalších 36 měsíců o 25 %. Sazba daně se také sníží o 25 % u vozidel, která jsou používána při činnosti výrobní povahy v rostlinné výrobě. Naopak může dojít i ke zvýšení sazby daně o 25 %, a to v případě, že první registrace vozidla proběhla před rokem 1990.

V České republice je možné u silniční daně uplatnit slevu na dani. Ta se týká kombinované dopravy, čímž se rozumí přeprava zboží v jedné a téže přepravní jednotce nebo v nákladním automobilu, přívěsu, návěsu s tahačem i bez tahače, při které se zároveň využije železniční nebo vnitrozemská vodní doprava a pokud její počáteční nebo konečný úsek tvoří přeprava po pozemní komunikaci.

Schéma č. 26: Slevy na dani u silniční daně v České republice

Počet jízd v kombinované dopravě	Sleva
vozidlo používané pouze ke kombinované dopravě	100%
více než 120 jízd	90%
od 91 do 120 jízd	75%
od 61 do 90 jízd	50%
od 31 do 60 jízd	25%

Zdroj: vlastní zpracování

4.5.2 Slovensko

Daň silniční se na Slovensku nazývá daň z motorových vozidel. Tato daň je právně upravena zákonem č. 582/2004 zákon o místních daních a místním poplatku za komunální odpady a drobné stavební odpady v jedenácté části. Od roku 2015 se však touto daní bude zabývat zákon č. 361/2014 zákon o dani z motorových vozidel a o změně a doplnění některých zákonů.

Předmětem daně je motorové a přípojné vozidlo, které má přidělené evidenční číslo a používá se v souvislosti s podnikáním. Poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, která je zapsána v dokladech vozidla, popř. uživatel, pokud fyzická osoba zapsána v technickém průkazu je mrtvá nebo právnická osoba byla zrušená či zanikla. Osvobození od daně se týká vozidel, jejichž majitelem je správce daně, a vozidlo diplomatických misí a konzulárních úřadů. Správce daně podle místních podmínek může určit další vozidla, která budou osvobozeny od daně, např. vozidla záchranné zdravotní služby, linkové osobní dopravy, vozidlo, které se po celé zdaňovací období pohybuje mimo Slovenskou republiku, vozidlo používané pouze v polnohospodářské a lesní výrobě apod.

Základ a sazba daně

Stejně jako v České republice je základem daně u osobního automobilu zdvihový objem motoru v cm³ a u nákladních vozidel a u autobusů jejich celková hmotnost v tunách a počet náprav. Sazbu daně určí vyšší územní celek na základě závazného nařízení. Pokud bylo vozidlo během zdaňovacího období použito nejméně 60-krát v rámci kombinované dopravy (její specifikace je obdobná jako v ČR), daňový poplatník může písemně zažádat o vrácení 50 % zaplacené daně.

4.5.3 Komparace silniční daně v České republice a na Slovensku

Následující schéma č. 27 zobrazuje základní rozdíly silniční daně v České republice a na Slovensku.

Schéma č. 27: Vymezení základních rozdílů silniční daně v České republice a na Slovensku

Položka	Česká republika	Slovensko
Určení sazby daně	zákonem	závazným nařízením vyššího územního celku
Sleva na dani u kombinované dopravy	25 % - 100 %	50%
Úprava sazby daně podle první registrace	ano	ne (zavedeno až od roku 2015)
Možnost výběru výhodnějšího způsobu zdanění u vozidla zaměstnance	ano	ne

Zdroj: vlastní zpracování

Legislativa týkající se silniční daně byla v České republice průběžně upravována a snažila se pružně reagovat na ekologické snahy ochrany prostředí. Například v roce 2000 bylo na základě novelizace zákona zavedeno snížení sazeb daně u vozidel, které splňovaly limity

úrovně Euro 2 a Euro 3. Tato úprava měla být motivací pro pořízení vozidel, které méně zatěžují životní prostředí. Od roku 2009 se podstatně rozšířil seznam osvobozených vozidel s tzv. alternativními palivy.

Problematikou zdanění motorových vozidel se na Slovensku do roku 2004 zabýval zákon č. 87/1994 o silniční dani, který v průběhu let prošel různými drobnými úpravami. Obdobně jako u ostatních daní byl ale pro tuto daň významný rok 2004. Od tohoto roku daňovou problematiku motorových vozidel upravuje zákon č. 582/2004 zákon o místních daních a místním poplatku za komunální odpady a drobné stavební odpady v jedenácté části. Nová úprava si kladla za úkol daň podstatně zjednodušit, takže např. omezila slevy na dani, zúžila seznam osvobozených vozidel od daně apod. Od roku 2015 bude platit nový zákon č. 361/2014 o dani z motorových vozidel. Novinkou bude především snížení a zvýšení roční sazby daně podle první evidence vozidla (obdobně jako v ČR).

4.5.3.1 Příklad výpočtu daňové povinnosti u silniční daně

Právník osoba, která má sídlo společnosti v hlavním městě, používala během roku 2014 pro své podnikatelské účely následující automobily po celý rok:

- *osobní vozidlo Škoda Octavia 1.6 TDI, objem motoru 1 598 cm³, první registrace 1.6.2012;*
- *osobní vozidlo Fiat Dobló 1.9 JTD, objem motoru 1 910 cm³, první registrace 1.12.2008;*
- *osobní vozidlo Škoda Favorit, objem motoru 1 289 cm³, první registrace 8.4.1988.*

Protože osobní vozidlo Škoda Octavia bylo v opravě, zaměstnanec musel po dobu 7 dní v jednom měsíci používat svůj vlastní automobil. Cestovní náhrady byly zaměstnanci proplaceny. Jednalo se o vůz:

- *osobní vozidlo BMW 330d, objem motoru 2 926 cm³, první registrace 5.9.2000.*

Následující schéma č. 28 zobrazuje vypočtenou daňovou povinnost modelového příkladu v České republice a na Slovensku.

Schéma č. 28: Daňová povinnost silniční daně v České republice a na Slovensku

Vozidlo	Česká republika			Slovensko		
	Sazba daně	Úprava sazby daně o	Daňová povinnost	Sazba daně	Daňová povinnost	
Škoda Octavia	3 000,00 Kč	48%	1 440,00 Kč	155,36 €	155,36 €	4 307,36 Kč
Fiat Dobló	3 000,00 Kč	25%	750,00 Kč	155,36 €	155,36 €	4 307,36 Kč
Škoda Favorit	2 400,00 Kč	125%	3 000,00 Kč	121,77 €	121,77 €	3 376,07 Kč
BMW 330d	25 Kč	-	175,00 Kč	197,35 €	3,78 €	104,93 Kč
Celkem	5 365,00 Kč			436,27 EUR	12 096,00 Kč	

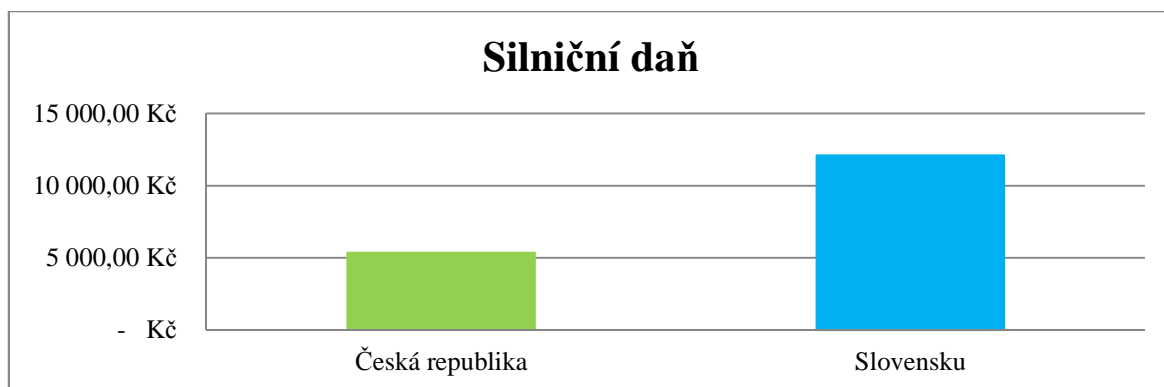
Zdroj: vlastní zpracování

V České republice byla sazba daní u jednotlivých automobilů procentuálně upravena podle první registrace vozidla. Plátce v České republice si u vozidla zaměstnanec může vybrat způsob zdanění podle toho, jaká výsledná daň je pro něj výhodnější. V tomto modelovém příkladu bylo pro poplatníka lepší využít paušální sazbu za den, která činí 25 Kč. Celková daňová povinnost v České republice za rok 2014 je vypočítána na 5 365 Kč.

Slovenský poplatník si v roce 2014 na rozdíl od českého poplatníka nemůže upravit sazbu daně podle stáří vozu. V případě vypočítání daně z motorových vozidel u automobilu, které je ve vlastnictví zaměstnance a po dobu 7 dní bylo využíváno k pracovním cestám, činí daňová povinnost 3,78 EUR tj. 105 Kč. Při výpočtu této daňové povinnosti byla nejdříve zjištěna sazba daně na den a vynásobena dny, kdy bylo vozidlo používáno k podnikatelské činnosti. Celková daňová povinnost na Slovensku byla stanovena ve výši 12 096 Kč.

Daňová povinnost slovenského poplatníka je dvojnásobně vyšší než u českého poplatníka. Rozdíl je především způsoben úpravou sazeb daně v České republice podle první evidence vozidla.

Graf č. 14: Daňová povinnost u silniční daně v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

4.5.3.2 Závěrečné zhodnocení

Silniční daň se řadí mezi majetkové daně, ale v České republice obsahuje i prvky ekologických daní, protože rozlišuje sazby podle prvního data registrace vozidla. Mezi hlavní negativní vlivy dopravy totiž patří znečištění ovzduší (emise) a při výrobě nových vozidel je automobilový závod nucen vyrábět motory podle zpřísňujících se emisních norem.

V roce 2014 je daňová legislativa u silniční daně obou zemí rozdílná, protože slovenský poplatník si nemůže upravit sazbu daně podle první registrace vozidla. Od roku 2015 bude mít ale i slovenský poplatník možnost upravit si výši daně podle data prvního zaevidování, čímž by se měl rozdíl podstatně zredukovat. Přestože v počátcích účinnosti nového zákona mohou být daňoví poplatníci z výpočtu zmatení, tato možnost úpravy sazby by měla vést k motivaci pořizování nových automobilů s nižšími emisemi.

4.6 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty se řadí mezi mladé daně, protože prvně byla zavedena ve Francii po 2. světové válce. Časem se rozšířila do všech vyspělých zemí a v současné době je její uplatňování jedním z kritérií pro přijetí do Evropské Unie.

4.6.1 Česká republika

Daň z přidané hodnoty je v České republice právně upravena zákonem č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty. Předmětem zdanění je dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu na území České republiky, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží z třetích zemí s místem plnění v tuzemsku.

Osoby, které mají daňovou povinnost, jsou fyzické a právnické osoby, které uskutečňují ekonomickou činnost. Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Podrobnější podmínky pro vznik plátce daně upravuje § 6a – 6f. Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, hlavní město Praha a jeho městské části se nepovažují za osobu povinnou k dani.

Vymezením základních pojmů se zabývá § 4, který mimo jiné definuje daň na výstupu jako daň, kterou uplatní plátce za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté zálohy. Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, kterým se rozumí daň u služeb a zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno a u zboží, které bylo plátcem pořízeno z členského státu nebo ze třetí země. Nadměrný daňový odpočet znamená, že odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období.

Správcem daně je příslušný finanční úřad, resp. celní úřad při dovozu zboží. Osobě, která je registrována v jiném členském státě, musí být přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy.

Od roku 2012 nabyla účinnosti úprava režimu přenesení daňové povinnosti na DPH, která se týká poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Přestože běžně má povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za zdanitelné plnění poskytovatel, v režimu přenesení daňové povinnosti je tato povinnost přesunuta na příjemce plnění. Příjemce pak provede tzv. samovyměření DPH.

Základ a sazba daně

Základ daně tvoří vše, co plátce daně za úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Základ daně také zahrnuje jiné daně, cla, poplatky, spotřební daně, ekologické daně, vedlejší náklady, kterými se rozumí náklady na balení, přepravu, pojištění, provize, apod.

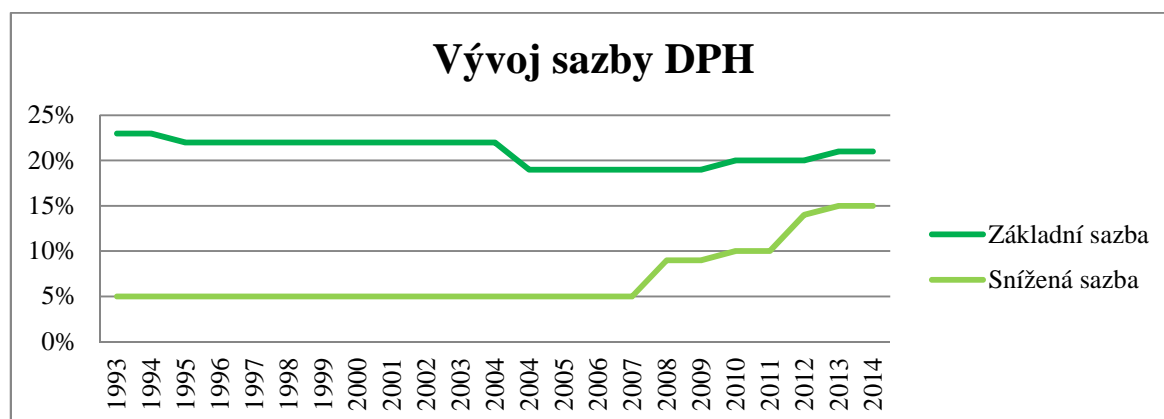
Základem daně při dovozu zboží je součet základu pro vyměření cla, včetně cla, vedlejších výdajů a příslušné spotřební daně. U stanovení základu daně při pořízení zboží z jiného členského státu EU a při poskytnutí zboží osobou se sídlem v EU nebo v zahraničí se postupuje obdobně jako u dovozu zboží. Pokud je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu nebo dovoz zboží, potom u stejného plnění vzniká plátcovi povinnost odvést daň a současně mu může vzniknout právo na odpočet daně. Stejnou položku zařazuje plátce jak do daně na vstupu, tak na výstupu. DPH si vyměření společnost sama.

Mezi položky, které jsou osvobozeny od daně, patří např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnost, penzijní činnost a pojišťovací, výchova a vzdělávání. Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně se týká dodání a pořízení zboží do jiného členského státu EU pokud je odběratelem plátce daně, vývoz a poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, dovoz zboží.

4.6.1.1 Vývoj sazby daně v letech 1993 – 2014

Následující graf č. 15 zobrazuje vývoj sazby DPH v České republice v letech 1993 – 2014.

Graf č. 15: Vývoj sazby DPH v České republice v období let 1993 - 2014



Zdroj: vlastní zpracování

V roce 1993 při zavedení nové daňové soustavy byly sazby daně stanoveny ve výši 23 % u základní sazby a 5 % u snížené sazby, která platila až do roku 2007. Základní sazba byla změněna poměrně brzy, už v roce 1995 došlo ke snížení o 1 %. Sazba 22 % platila po dobu 10 let, což znamená, že v historii České republiky se jednalo o nejdéle uplatňovanou základní sazbu. Nejrozsáhlejší změnou prošel zákon o DPH v roce 2004 v rámci vstupu České republiky do Evropské unie, kdy DPH prošlo tzv. harmonizací. Směrnice č. 92/77/EEC vydaná v roce 1993 EU zavedla minimální hranice daňových sazeb, resp. stanovila minimum 15 % pro základní sazbu a 5 % pro sníženou. Česká republika svými sazbami limit splňovala, ale v rámci reformy snížila základní sazbu na 19 %. Dalšími kroky při harmonizaci bylo přesunutí řady služeb a zboží ze snížené do základní sazby, čímž se výrazně zvýšila cena např. u telefonních či právních služeb. Další novelizace proběhla v roce 2008, kdy došlo ke zvýšení snížené sazby z původních 5 % na 9 %. Od tohoto roku byly sazby daně pravidelně novelizovány, přičemž v současnosti je trendem jejich neustálé navyšování. Poslední změna sazeb proběhla v roce 2013. Nařízení a směrnice Evropské unie umožňují členským státům uplatňovat jednu základní sazbu a dvě sazby snížené. Základní sazba daně je stanovena ve výši 21 %, snížená ve výši 15 % a od roku 2015 bude zavedena druhá snížená sazba ve výši 10 %, která se týká především kojenecké výživy, farmaceutických produktů, dětských knih a mlýnských výrobků.

4.6.2 Slovensko

Daní z přidané hodnoty se na Slovensku zabývá zákon č. 222/2004 o dani z přidané hodnoty. Tento zákon má velmi podobné znění jako v České republice. Tato skutečnost vznikla na základě harmonizace DPH Evropskou unií.

Předmětem zdanění je dodání zboží a poskytnutí služby za protihodnotu, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží z třetích zemí. Zdanitelnou osobou je každá osoba, která vykonává nezávislou ekonomickou činnost, resp. podnikání. Registrační povinnost má osoba, která za posledních 12 po sobě následujících měsíců dosáhla obrát alespoň ve výši 49 790 EUR. Plátcí daně je pak po přihlášení přiděleno daňové identifikační číslo.

Stejně jako v České republice pokud daň na vstupu je vyšší než daň na výstupu, jedná se o nadměrný daňový odpočet. Pokud je to naopak, jedná se o daňovou povinnost a rozdíl

musí být uhrazen na bankovní účet příslušného daňového úřadu do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období.

Základ daně a sazba daně

Základem daně při dodání zboží nebo služby je vše, co tvoří protihodnotu, kterou dodavatel přijal anebo má přijat od příjemce plnění. Do základu daně se také zahrnují ostatní daně, cla, poplatky a související náklady, čímž se rozumí náklady na balení, přepravu a pojištění. Základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu se stanoví obdobně jako při dodání z tuzemska. Základ daně u dovozu zboží z třetích zemí je celní hodnota zboží. Obdobně jako v ČR při pořízení nebo dovozu zboží plátce daně provede samovyměření DPH.

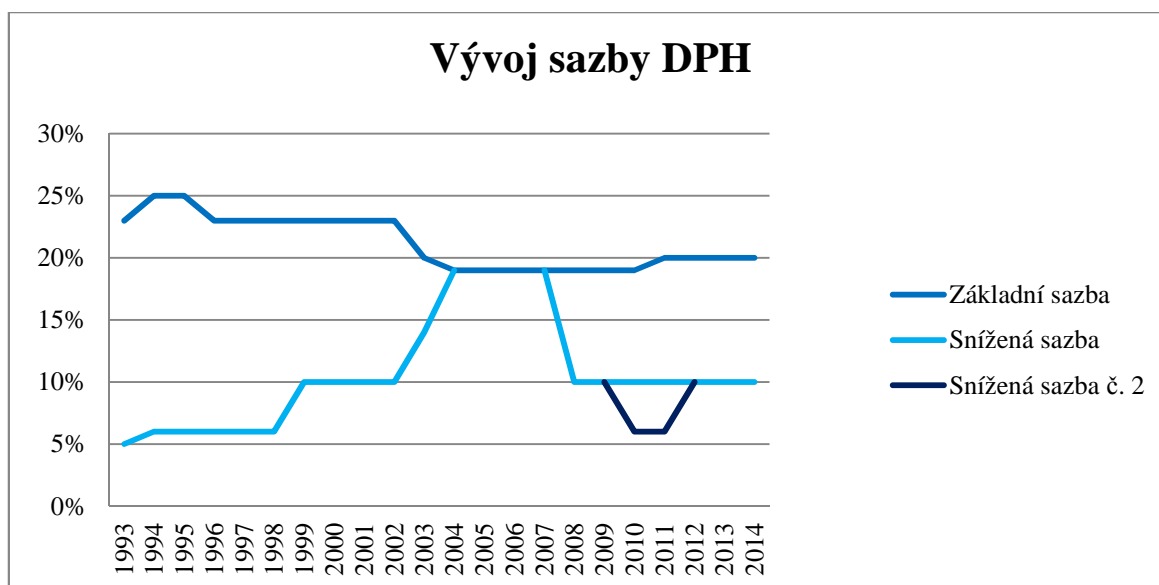
Osvobozenými položkami od daně jsou např. poštovní služby, zdravotní péče, služby sociální pomoci, výchovné a vzdělávací služby apod. Zároveň je to dodání zboží do jiného členského státu, pokud je odběratel osobou identifikovanou pro daň.

Základní sazba daně je v roce 2014 stanovena ve výši 19 % a snížená ve výši 10 %.

4.6.2.1 Vývoj sazby daně v letech 1993 – 2014

Následující graf č. 16 zobrazuje vývoj daně z přidané hodnoty v období let 1993 – 2014 na Slovensku.

Graf č. 16: Vývoj sazby DPH na Slovensku v období let 1993 -2014



Zdroj: vlastní zpracování

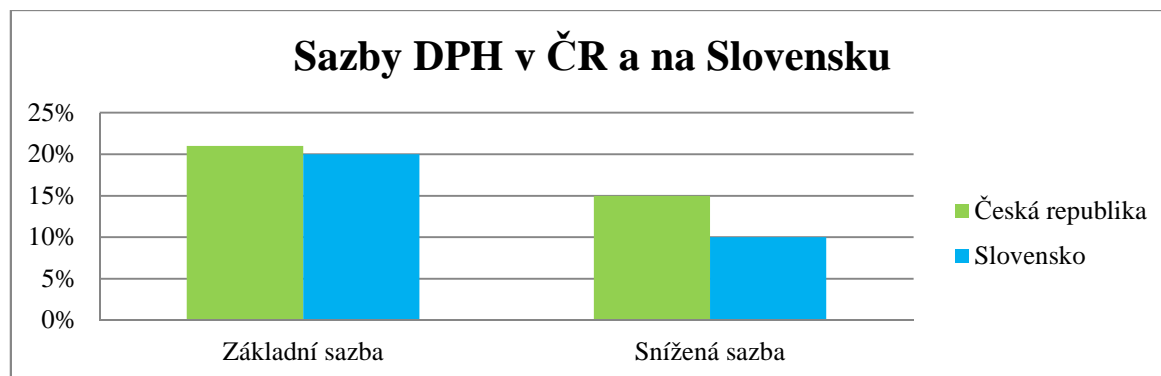
Původní sazba daně na Slovensku byla stanovena ve stejné výši jako v České republice na 23 % u základní sazby a 5 % u snížené sazby, přičemž první novelizace sazeb proběhla již k 1. 8. 1994. K tomuto datu se snížená sazba zvýšila o 1 % a základní sazba o 2 %. Nová základní sazba platila pouze po dobu 1,5 roku a v roce 1996 byla opět snížena na původní hodnotu 23 %. V letech 1999 – 2003 byly třikrát upraveny sazby daně. Stejně jako v České republice DPH musela projít harmonizací a v rámci daňové reformy byla v roce 2004 zavedena jednotná sazba daně ve výši 19 %. Nová sazba ale nesplňovala podmínku směrnice Evropské unie o uplatňování minimálně dvou sazeb DPH a na určitou dobu získala od EU výjimku. V roce 2008 byla opět zavedena snížená sazba ve výši 10 %, která platí i v současnosti. V květnu roku 2010 po dobu 1,5 roku vláda zavedla druhou sníženou sazbu ve výši 6 %, která platila pro „prodej z dvora“. Prodejem z dvora se rozumí přímý prodej malého množství vlastních produktů, např. masa, mléka, vajec nebo medu chovatelem konečnému spotřebiteli. Z důvodu naplnění státního rozpočtu byla v roce 2011 základní sazba daně navýšena na 20 %, která platí i v současnosti.

4.6.3 Komparace daně z přidané hodnoty v České republice a na Slovensku

V rámci přijetí České republiky a Slovenska do Evropské unie musela projít daň z přidané hodnoty u obou zemí tzv. harmonizací. Z tohoto důvodu je základní rozdíl u daně analyzovaných zemí pouze v sazbě daně a u položek, u kterých je uplatňována snížená sazba.

Následující graf č. 17 zobrazuje srovnání výše sazeb uplatňovaných v roce 2014 v České republice a na Slovensku.

Graf č. 17: Komparace sazeb DPH v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

Základní sazba DPH je v České republice 21 % a na Slovensku 20 %, diference je tedy minimální. Naopak vyšší rozdíl je u snížené sazby, resp. o 5 %. Znamená to, že nákup položek se sníženou sazbou je výhodnější pro slovenského poplatníka.

4.6.3.1 Závěrečné zhodnocení

Před zavedením nové daňové soustavy se v tehdejší Československé federativní republice platila daň z obratu zboží, která představovala daň určenou procentem z ceny obratu zboží při jeho převodu mezi obchodníky. Cena zboží tedy byla ovlivněna tím, kolikrát zboží prošlo převodem mezi obchodníky před prodejem konečnému spotřebiteli. Daň z přidané hodnoty zamezuje zdanění vstupu a dochází tak pouze ke zdanění přidané hodnoty. Nová daňová soustava, která vešla v platnost 1.1.1993, již obsahovala DPH, a to mimo jiné z důvodu předpokladu kandidatury na vstup do Evropského společenství. Uplatňování DPH je totiž jedním z podmínek pro přijetí zemí do Evropské unie. Důležitým rokem z daňového hlediska, resp. z hlediska nepřímých daní byl pro obě analyzované země rok 2004, kdy došlo k rozsáhlým reformám z důvodu harmonizace daní se směrnicemi vydanými Evropskou unií.

Sazby uplatňované v roce 1993 byly pro oba státy stejné, jednalo se o 23 % u základní sazby a 5 % u snížené. V průběhu následujících let prošly obě sazby několika novelizacemi a v současné době jsou ve výši 21 % a 15 % v České republice, resp. 20 % a 10 % na Slovensku. Průměrná výše základní sazby DPH u členských států EU je ve výši 21,5 %, čímž se obě země se svými sazbami řadí mezi průměr. U snížené sazby je to 10,5 %, čímž sazba na Slovensku také patří mezi průměrné, zatímco výše sazby v České republice je poměrně vysoká. V rámci komparace snížené sazby DPH členských států EU uplatňuje Česká republika po Maďarsku, jehož výše sazby je 18 %, druhou nejvyšší sazbu zdanění. Rozdíl u cen zboží by měl být od roku 2015 alespoň částečně vyrovnán zavedením druhé snížené sazby 10 %, která se bude týkat především farmaceutických produktů, kojenecké výživy a mlýnských výrobků. Na druhou stranu ne u všech výrobků může dojít ke snížení cen pro konečného spotřebitele, protože prodejci mohou cenu ponechat na původní hodnotě z roku 2014 a na základě snížení sazby DPH si tak zvýší obchodné marži.

4.7 Spotřební daně

Spotřební daně patří z historického hlediska mezi nejstarší a vždy představovaly důležitý zdroj příjmu státního rozpočtu. Spotřební daně se řadí mezi selektivní nepřímé zdanění.

V České republice spotřební daně upravuje zákon č. 353/2003 o spotřebních daních. Podle zákona Česká republika uplatňuje spotřební daň u minerálních olejů, u lihu, piva, vína a meziproductů a u tabákových výrobků. Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky je kalendářní měsíc, přičemž správu daní vykonávají celní orgány.

Výrobky, kterých se týkají spotřební daně na Slovensku, jsou alkoholické nápoje, elektřina, uhlí a zemní plyn, minerální oleje a tabákové výrobky. Na rozdíl od České republiky slovenská právní úprava má více zákonů, které se zabývají problematikou spotřebních daní, resp. každá spotřební daň je upravena vlastním zákonem. Správou spotřebních daní se zabývá stejně jako v České republice celní úřady.

Stejně jako DPH tak i spotřební daně jsou harmonizovány směrnicemi Evropské unie, proto jsou spotřební daně obou států velmi podobné a legislativa obsahuje stejné znaky.

4.7.1 Daň z minerálních olejů

V České republice se daní z minerálních olejů zabývá zákon č. 353/2003 o spotřebních daních část druhá hlava I. daň z minerálních olejů a na Slovensku se jedná o zákon č. 98/2004 zákon o spotřebních daních z minerálního oleje. Legislativa obou zemí je harmonizována Evropskou unií na základě směrnice č. 92/81/EEC z roku 1992, která sjednotila základ pro vyměření daně, úpravu struktury daní v souvislosti s celním sazebníkem a definovala jednotlivé druhy minerálních olejů, kterých se spotřební daň týká.

Předmětem daně je minerální olej, pokud slouží ke spotřebě, je prodáván nebo slouží jako palivo či pohonná hmota. Podle legislativy se za minerální olej považuje motorový benzin, plynové oleje, topné oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a bioplyn a jejich směsi pokud jsou používány jako pohonná hmota ad. Všechny minerální oleje jsou označeny mezinárodní nomenklaturou. Za osvobozené od daně se považují např. minerální oleje, které jsou používány pro výrobu ostatních nekovových minerálních výrobků, dále minerální oleje, které slouží jako pohonná hmota pro plavby po vodách na území ČR, resp. jako pohonná hmota pro lodní přepravu osob a nákladů na Dunaji apod.

U obou zemí představuje základ daně množství minerálních olejů, které jsou vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15°C. U ropných olejů a zkapalněných ropných plynů to je množství vyjádřené v tunách v České republice, resp. v 1 000 kilogramech na Slovensku čisté hmotnosti.

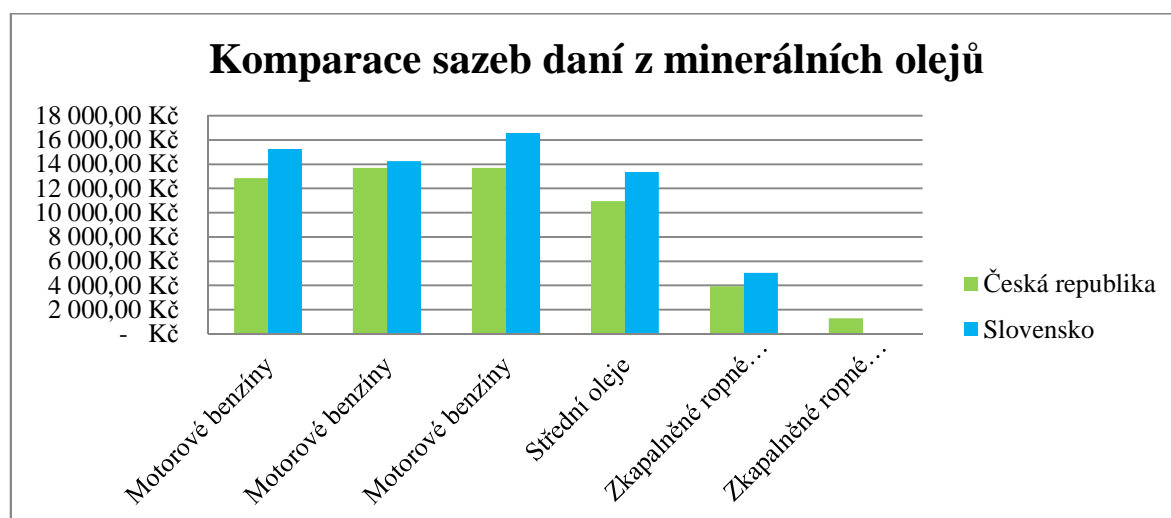
Schéma č. 29: Sazby daně z minerálních olejů v České republice a na Slovensku

Kód nomenklatury	Položka	ČR	Jednotka	SK		
				v EUR	Jednotka	v Kč
2710	motorové benzíny podle druhu a obsahu biogenních látek	12 840,00 Kč	1 000 l	550,52 €	1 000 l	15 263,17 Kč
		13 710,00 Kč	1 000 l	514,50 €	1 000 l	14 264,51 Kč
				597,49 €	1 000 l	16 565,41 Kč
	střední oleje	10 950,00 Kč	1 000 l	481,31 €	1 000 l	13 344,32 Kč
	plynové oleje, topné oleje a odpadní oleje podle druhu a obsahu biogenní látky	472,00 Kč	t	386,40 €	1 000 l	10 712,94 Kč
2711	zkapalněné ropné plyny	660,00 Kč	1 000 l	368,00 €	1 000 l	10 202,80 Kč
		3 933,00 Kč	t	182,00 €	1 000 kg	5 045,95 Kč
		- Kč	t	- €	1 000 kg	- Kč
		1 290,00 Kč	t			

Zdroj: vlastní zpracování

Následující graf č. 18 zobrazuje porovnání sazeb daní z minerálních olejů v České republice a na Slovensku.

Graf č. 18: Komparace sazeb daní z minerálních olejů v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

V rámci komparace je z důvodu harmonizace spotřebních daní směrnicemi Evropské unie legislativa a předmět zdanění u obou analyzovaných zemí téměř shodné. Slovensko uplatňuje u většiny předmětu zdanění vyšší sazbu v rozmezí 550 Kč – 2 850 Kč. Zdanění zkapalněných ropných plynů se týká pouze České republiky.

4.7.2 Spotřební daň z alkoholických nápojů

Spotřební daň z alkoholických nápojů je v České republice podle zákona č. 353/2003 o spotřebních daních rozdělena do tří samostatných částí na daň z lihu, která je právně upravena hlavou II daň z lihu, na daň z piva, kterou se zabývá hlava III daň z piva, a na daň z vína, které se týká hlava IV daň z vína a meziproduktů. Na Slovensku tuto problematiku právně upravuje zákon č. 530/2011 zákon o spotřebních daních z alkoholických nápojů. Evropská unie daně z alkoholických nápojů harmonizovala na základě směrnice č. 92/83/EEC a č. 92/84/EEC.

Daň z lihu se týká nápojů, které obsahují více než 22 % alkoholu nebo více než 1,2 % u nápojů s kódy 2207 a 2208. Státy podle směrnice EU mohou aplikovat sníženou sazbu daně u malých producentů s roční výrobou nižší než 10 hl čistého alkoholu za rok. Osvobození od daně se týká lihu, který je např. použit jako materiál při výrobě potravin, líh obsažený v látkách určených k aromatizaci, líh potřebný pro výrobu léčiv apod. Základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C.

Pivem se rozumí výrobek nebo směs obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu, který vznikl lihovým kvašením mladiny. Směrnice EU dovoluje členským státům uvalit nižší sazbu daně v závislosti na roční výrobě pivovaru, přičemž tuto možnost využívají obě země. Osvobozenými položkami od daně je pivo použité pro výrobu octa, léčiv, jako přísada při výrobě potravin apod. V České republice je také osvobozené pivo, které je produkováno pro domácí účely, tzn. že nesmí být použito pro účely prodeje a zároveň vyrobené množství nesmí přesáhnout 200 l za rok.

Daň z vína rozlišuje nápoje na tiché víno, šumivé víno, tichý fermentovaný nápoj a šumivý fermentovaný nápoj. Šumivým vínem se rozumí výrobky, které jsou plněny do lahví s hříbovitou zátkou nebo při uzavření obsahu při 20 °C mají přetlak 3 barky a více, který lze odvodit z přítomnosti rozpuštěného oxidu uhličitého. Šumivá vína mohou obsahovat alkohol v rozmezí 1,2 % - 15 %. Za tiché víno se považuje nápoj, který nemá

charakteristiku šumivého vína a jeho obsah alkoholu je 1,2 % - 18 %, která má kvasný původ bez přidání lihu. Jako meziprodukt se rozumí výrobky pod kódy nomenklatury 2204, 2205 a 2206, jejichž obsah alkoholu přesahuje 1,2 % a nepřevyšuje 22 % objemu. Za osvobozené se považují vína a meziprodukty pro výrobu octa, výroby a přípravu léčiv, pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů apod.

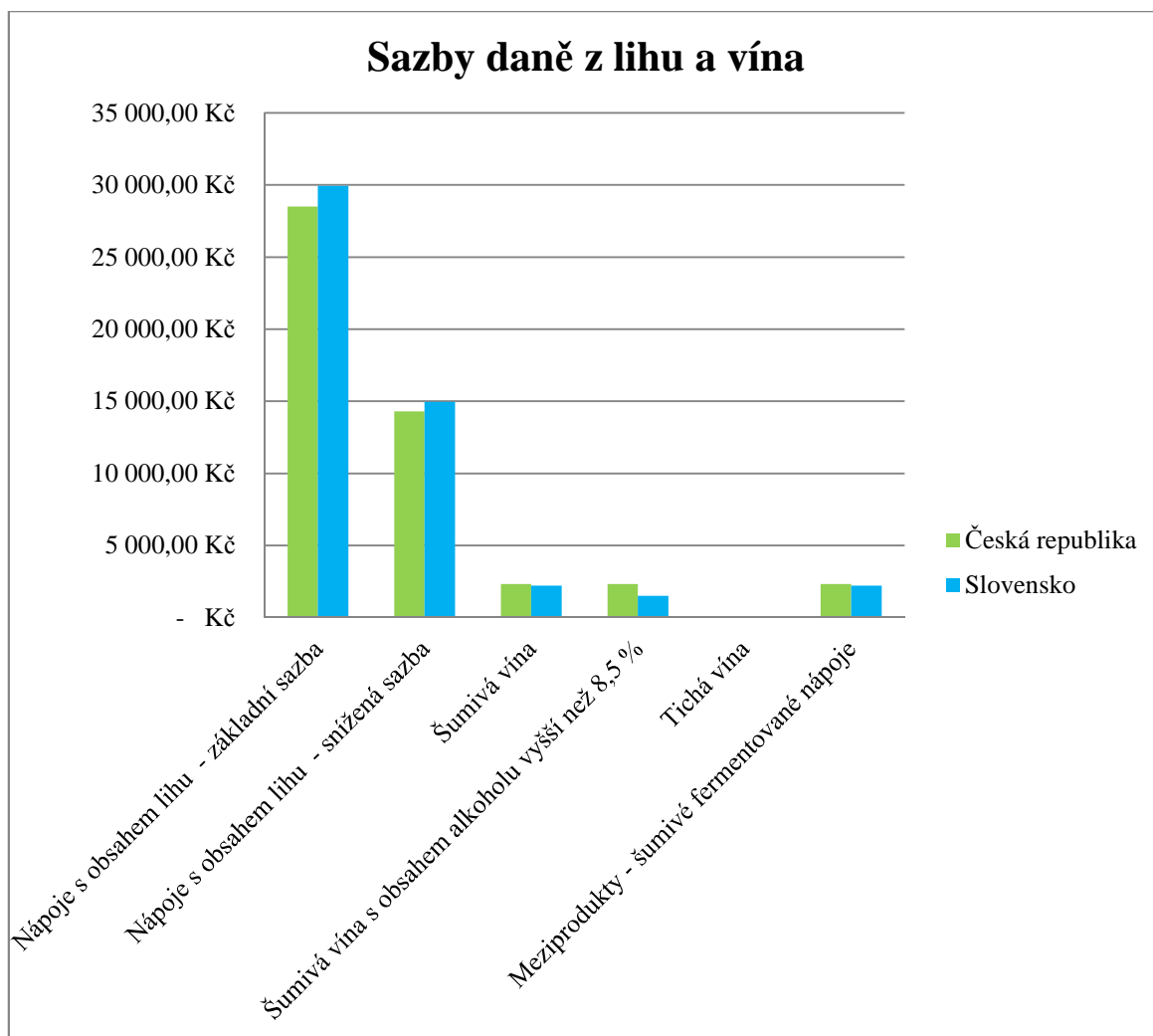
Schéma č. 30: Sazby daně u alkoholických nápojů v České republice a na Slovensku

Položka	Specifikace	ČR	SK		Jednotka
			€	Kč	
Nápoje obsahem lihu	základní sazba	28 500,00 Kč	1 080,00 €	29 943,00 Kč	hl
	snížená sazba	14 300,00 Kč	540,00 €	14 971,50 Kč	hl
Pivo	základní sazba	32,00 Kč	3,59 €	99,45 Kč	hl
	výroba do 10 000 hl vč.	16,00 Kč	2,65 €	73,53 Kč	hl
	výroba 10 000 - 50 000 hl vč.	19,20 Kč			
	výroba 50 000 - 100 000 hl vč.	22,40 Kč			
	výroba 100 000 - 150 000 hl vč.	25,60 Kč			
	výroba 150 000 - 200 000 hl vč.	28,80 Kč			
Šumivá vína	2 340,00 Kč	79,65 €			
Šumivá vína s obsahem alkoholu vyšší než 8,5 %	2 340,00 Kč	54,16 €	1 501,59 Kč	hl	
Tichá vína	- Kč	- €	- Kč	hl	
Meziprodukty - šumivé fermentované nápoje	2 340,00 Kč	79,65 €	2 208,30 Kč	hl	

Zdroj: vlastní zpracování

Následující graf č. 19 zobrazuje sazby daně z lihu a vína, které jsou v současnosti uplatňovány v České republice a na Slovensku.

Graf č. 19: Komparace sazeb daně z lihu a vína v České republice a na Slovensku

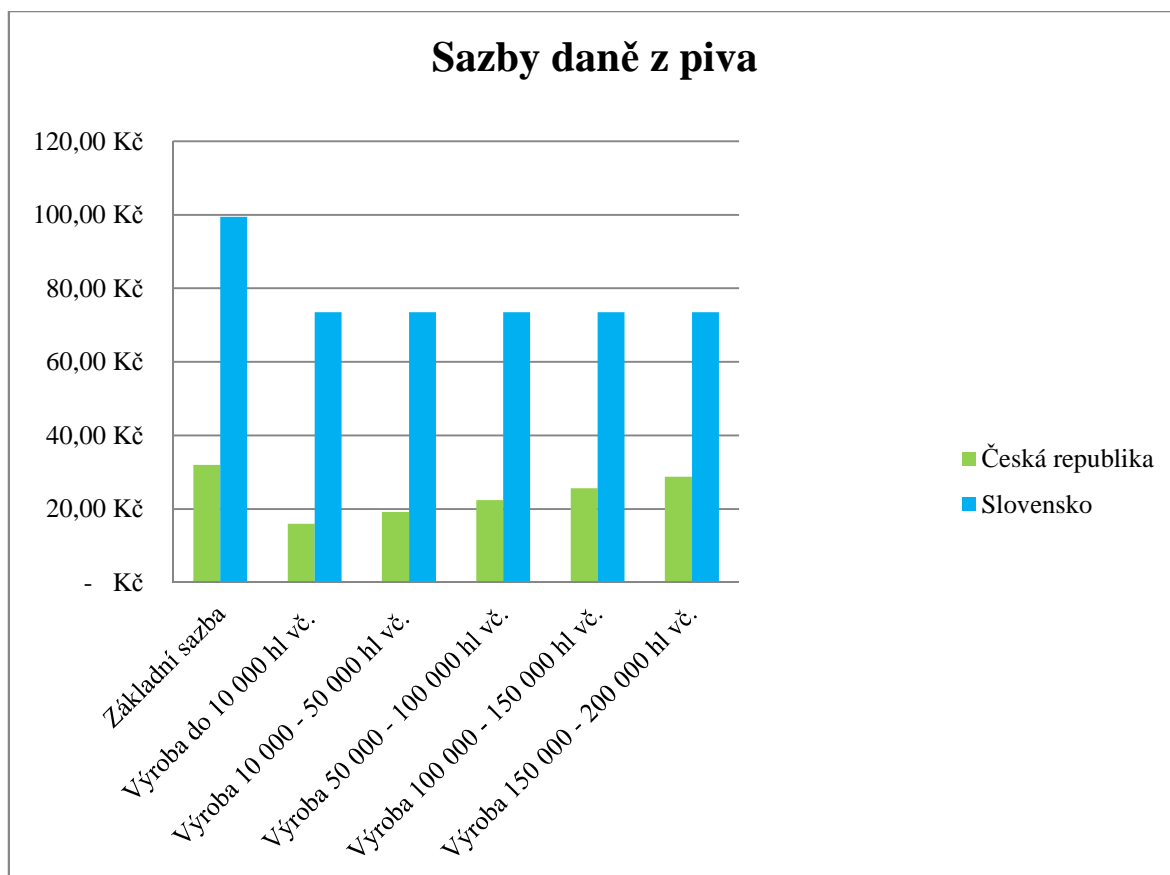


Zdroj: vlastní zpracování

Nejvyšší sazbu v rámci alkoholických nápojů uplatňují obě analyzované země u daně z lihu. Při porovnání sazeb daně u alkoholických nápojů s obsahem lihu je z grafu č. 19 patrné, že vyšší sazbu uplatňuje Slovensko. Rozdíl je ve výši 1 440 Kč u základní sazby a 670 Kč u snížené sazby. Naopak v případě daně z vína má vyšší sazbu Česká republika. Rozdíl je ale nižší než u daně z lihu, resp. o 132 Kč – 840 Kč.

Následující graf č. 20 zobrazuje porovnání sazeb daně z piva v České republice a na Slovensku.

Graf č. 20: Komparace sazeb daně z piva v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

Vyšší sazbu daně uplatňuje Slovensko, přičemž rozdíl je více než trojnásobný. Obě země využívají možnosti uplatnit nižší sazbu daně u menších pivovarů s malovýrobou, čímž dochází k jejich podpoře v rámci cenové konkurenceschopnosti. Slovensko má pouze jednu sníženou sazbu pro všechny pivovary s výrobou do 200 000 hl, zatímco Česká republika rozeznává 5 různých sazeb v závislosti na množství produkce. Rozdíl u snížené sazby daně mezi analyzovanými zeměmi činí 45 Kč – 58 Kč.

4.7.3 Spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků

Spotřební daní z tabákových výrobků se v České republice zabývá zákon č. 353/2003 o spotřebních daních hlava V daň z tabákových výrobků. Na Slovensku je to zákon č. 106/2004 zákon o spotřební dani z tabákových výrobků. V rámci harmonizace spotřebních daní Evropské unie byla vydána směrnice č. 72/464/EEC a 79/32/EEC, která rozděluje tabákové výrobky na cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření. Tabák ke kouření je dále rozlišen na řezaný nebo jinak dělený tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového

zpracování a na ostatní tabák ke kouření. Podle směrnice č. 92/79/EEC určuje minimální celkovou sazbu daně, která musí činit nejméně 57 % prodejní ceny a zároveň nesmí být nižší než 60 EUR na 1 000 ks cigaret. Minimální sazby daně u ostatních druhů tabáku stanovuje směrnice č. 92/80/EEC.

Předmětem daně se tedy rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Základem daně u cigaret je procentní část, která se vypočítá podle ceny pro konečného spotřebitele a pevná část, která se vypočítá podle množství vyjádřeném v kusech. Základem daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech. Osvobození od daně se týká vzorků odebraných pro zhodnocení kvality výrobku, odebrané jako vzorky celním úřadem apod.

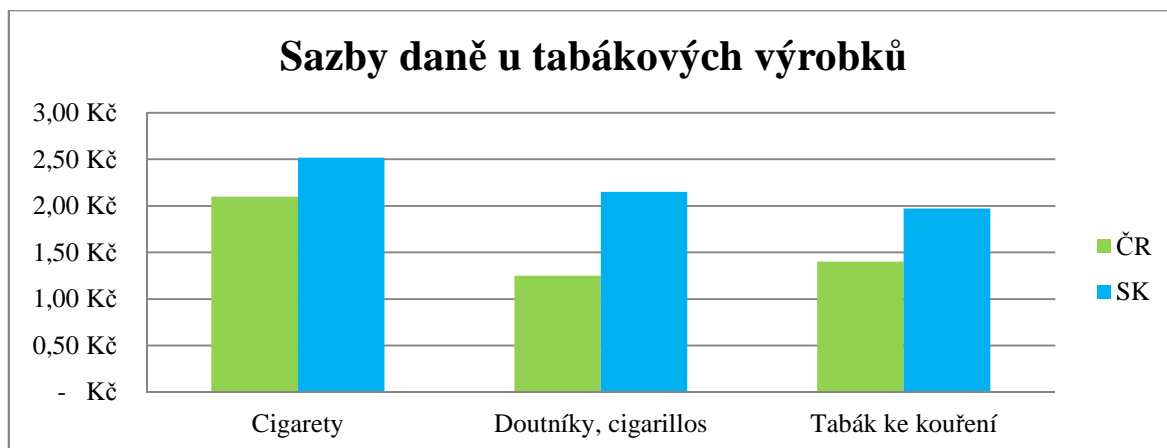
Schéma č. 31: Sazby daně z tabákových výrobků

Položka	ČR			SK				Jednotka	
	Procentní část	Pevná část	Minimální částka	Procentní část	Pevná část		Minimální částka		
Cigarety	28%	1,20 Kč	2,10 Kč	23%	0,0595 €	1,65 Kč	0,0910 €	2,52 Kč	ks
Doutníky a cigarillos	/	1,25 Kč	/	/	0,0774 €	2,15 Kč	/	/	ks
Tabák ke kouření		1 400,00 Kč			71,11 €	1 971,52 Kč			kg

Zdroj: vlastní zpracování

Následující graf č. 21 znázorňuje sazby daně u tabákových výrobků v České republice a na Slovensku.

Graf č. 21: Komparace sazeb daně u tabákových výrobků v České republice a na Slovensku



Zdroj: vlastní zpracování

V rámci grafického znázornění byla sazba daně u tabáku ke kouření přepočtena na gramy. Podle grafu č. 21 Slovensko uplatňuje vyšší sazby daní, přičemž největší rozdíl je u doutníků a cigarillos ve výši cca 72 %.

4.7.4 Závěrečné zhodnocení

Spotřební daně tvoří u obou analyzovaných zemí čtvrtou nejvýznamnější položku v rámci daňového inkasa. Mimo fiskální funkce jsou spotřební daně zaváděny za účelem regulace ceny vybraných komodit na trhu. Měly by sloužit jako účinný prostředek ke snižování poptávky po škodlivém zboží, protože spotřební daň tvoří většinou více než 50 % ceny pro konečného spotřebitele. Obdobně jako DPH tak i spotřební daně jsou harmonizovány Evropskou unií, přičemž tento proces začal už v roce 1993. Původní myšlenkou byla harmonizace struktury i sazeb u jednotlivých typů daní, ale vzhledem k historicky zakořeněné odlišnosti systémů, byly stanoveny pouze minimální hodnoty výše zdanění.

Položku s nejvyšším výnosem v rámci spotřebních daní tvoří u obou analyzovaných zemí daň z minerálních olejů, jedná se totiž o více než 50 %. Druhým nejvýznamnějším příjmem je daň z tabákových výrobků, jejíž výnos se pohybuje u obou zemí okolo 30 %. Na Slovensku v letech 2010 – 2012 výnosy rostly, přičemž v roce 2013 dosáhly téměř stejné výše jako v předchozím období. V České republice došlo od ledna roku 2013 ke zvýšení sazby daně z tabákových výrobků již třikrát, ale vybraná celková suma nabrala opačný směr. Přestože v období let 2008 – 2012 meziročně výnosy rostly, v roce 2013 došlo ke

stagnaci a v roce 2014 dokonce inkaso kleslo o 5 %. Podle ministerstva financí jedním z vlivů bylo předzásobení se ze strany obchodníků na podzim 2013 před zvýšením sazeb. Dalším důležitým faktorem je ale i dlouhodobý trend poklesu spotřeby cigaret. Podle Českého statistického úřadu od roku 2005, kdy každý obyvatel vykouřil 2 345 cigaret ročně, tj. 122 krabiček po dvaceti kusech, spotřeba klesla na 1 904 cigaret, tj. 95 krabiček v roce 2013. V České republice tak bylo naplněno zdravotní hledisko zavádění spotřebních daní u tabákových výrobků, protože od roku 2005, kdy krabička cigaret značky Petra stála 44 Kč, se na základě zvyšování sazby u spotřební daně vyšplhala na 72 Kč v roce 2014. Během devíti let tak byly zdraženy o 64 %. Ministerstvo financí i nadále plánuje zvyšování sazeb ale v delším horizontu, aby se na to mohly firmy lépe připravit. Do roku 2018 by tak tabák každý rok měl podražít a průměrná krabička, která stála v roce 2014 74 Kč, by v roce 2018 měla překonat hranici 80 Kč. Výpočet daně u cigaret je u obou států velmi složitý, protože daň se skládá ze dvou částí, resp. z procentní a pevné, a zároveň musí být splněna podmínka minimální částky.

U alkoholických nápojů má nejvyšší inkaso daň z lihu, která u obou zemí tvoří třetí nejvýnosnější položku spotřebních daní. Vyšší podíl je ovšem na Slovensku, který se pohybuje ve výši okolo 10 %, a je dvakrát vyšší než v České republice. Daň z piva má spíše doplňkovou funkci, protože u obou zemí představuje výnosy okolo 3 %. Směrnice Evropské unie, která harmonizuje spotřební daně, nechává prostor pro sníženou sazbu daně u malých pivovarů, jejichž výroba nepřesáhne 200 000 hl ročně. Obě země sníženou sazbu uplatňují, ovšem Česká republika má ještě vyšší sazby diferencovanou podle celkového objemu, čímž se snaží podporovat především malé rodinné podniky. Z hlediska daňových výnosů je zcela nepodstatná daň z vína, která tvoří 0,2 % inkasa spotřebních daní. Je to dáno především nulovou sazbou u tichých vín.

4.8 Ekologické daně

Ekologické daně byly do daňové soustavy u obou zemí zapracovány na základě směrnice Evropské unie č. 2003/96/ES, kterou se měnila struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění produktů a elektřiny. Tento předpis vznikl z důvodu neexistence minimální daňové sazby u elektřiny, zemního plynu a uhlí, čímž mohlo být nepříznivě ovlivněno fungování vnitřního trhu.

Česká republika začlenila ekologické daně do daňové soustavy na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů s platností od 1. ledna 2008. Na Slovensku upravuje ekologické daně zákon č. 609/2007 o spotřebních daní z elektřiny, uhlí a zemního plynu, který stejně jako v ČR vstoupil v platnost 1. ledna 2008. Předmět daně u obou zemí je zemní plyn, pevná paliva, resp. uhlí a elektřina. Správu daní vykonává celní správa.

4.8.1 Daň ze zemního plynu

Předmětem daně je zemní plyn, přičemž základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. Daňová povinnost se stanoví jako součin základu daně a příslušné sazby daně. Podle platné legislativy se v České republice sazba daně během let postupně navyšuje.

Schéma č. 32: Sazby daně ze zemního plynu v České republice a na Slovensku

Položka	ČR	Slovensko	Jednotka	
Daň ze zemního plynu používaný na výrobu tepla	34,20 Kč	1,32 €	36,60 Kč	MWh
Daň ze zemního plynu používaný na výrobu pohonné látky	264,80 Kč	9,36 €	259,51 Kč	MWh

Zdroj: vlastní zpracování

Osvobození od daně se týká plynu určeného pro použití na výrobu elektřiny, pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla apod. Plátcem daně je osoba, která dodala zemní plyn konečnému spotřebiteli, osoba, která spotřebovala zemní plyn a jedná se o plynárenský podnik nebo o dodavatele zemního plynu apod. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

4.8.2 Daň z pevných paliv

Legislativa České republiky nazývá tuto daň jako daň z pevných paliv a Slovenská právní úprava ji nazývá jako daň z uhlí. Zákon stanovuje předmětem daně černé uhlí, hnědé uhlí, koks a polokoks a ostatní pevné uhlovodíky, v ČR je to navíc i rašelina. V České republice je základem daně množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku a na Slovensku to je uhlí vyjádřené v tunách.

Schéma č. 33: Sazba daně z pevných paliv, resp. uhlí v České republice a na Slovensku

Položka	ČR	Jednotka	Slovensko		Jednotka
Daň z pevných paliv	8,50 Kč	GJ	10,62 €	294,44 Kč	t

Zdroj: vlastní zpracování

Mezi paliva, která jsou osvobozena od daně, patří paliva použitá na duální použití, k výrobě elektřiny, k mineralogickým postupům apod. Plátcem daně je osoba, která dodala uhlí konečnému spotřebiteli. Stejně jako u ostatních ekologických daní je zdaňovací období stanoveno na kalendářní měsíc.

4.8.3 Daň z elektřiny

Předmětem daně u obou zemí je elektřina, přičemž základem daně je množství elektřiny vyjádřené v MWh.

Schéma č. 34: Sazba daně z elektřiny v České republice a na Slovensku

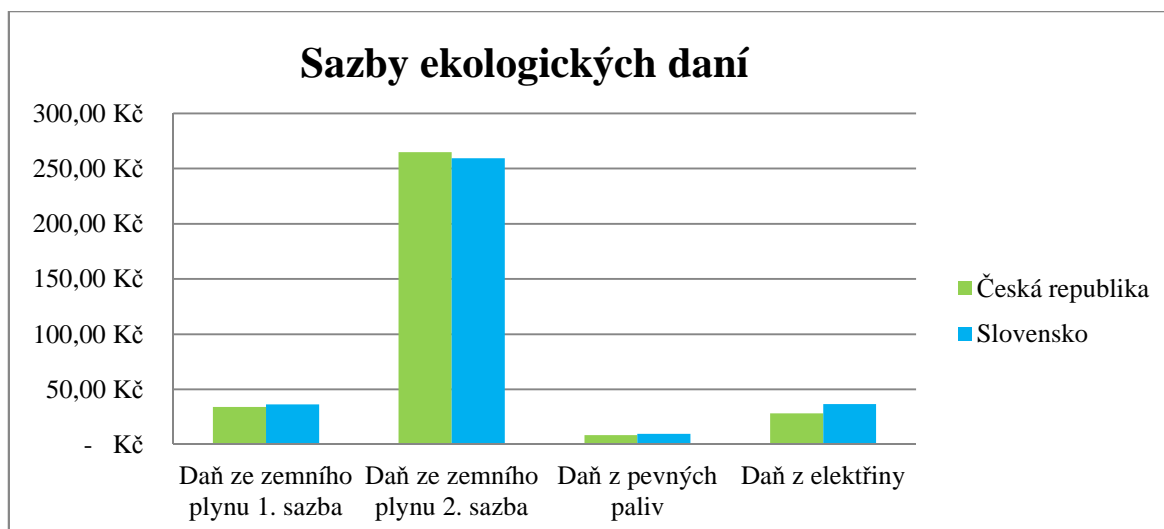
Položka	ČR	Slovensko		Jednotka
Daň z elektřiny	28,30 Kč	1,32 €	36,60 Kč	MWh

Zdroj: vlastní zpracování

Osvobození od daně se týká elektřiny, která je používána při přepravě osob, vyrobená z obnovitelného zdroje apod. Plátce daně je dodavatel elektřiny konečnému spotřebiteli, spotřebitel elektřiny, který je zároveň elektroenergetickým podnikem ad. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Následující graf č. 22 zobrazuje porovnání sazeb, které jsou uplatňovány v současnosti u ekologických daní v České republice a na Slovensku. Z důvodu komparace byla sazba daně u pevných paliv na Slovensku přepočítána na GJ při použití běžné kvality černého uhlí, který má poměr 30,19 GJ/t.

Graf č. 22: Komparace sazeb ekologických daní v České republice a na Slovensku

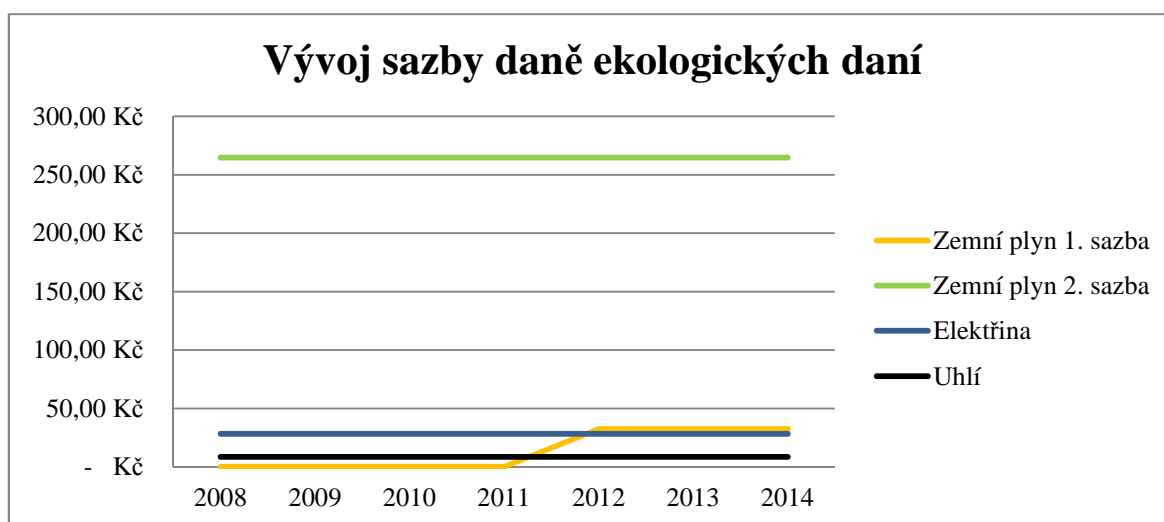


Zdroj: vlastní zpracování

V rámci komparace sazeb ekologických daní je patrné, že difference mezi sazbami jsou minimální, jedná se řádově o koruny. Nejvyšší sazba u obou zemí platí u daně ze zemního plynu, který je používán pro výrobu pohonných hmot.

Následující graf č. 23 zobrazuje vývoj sazeb u ekologických daní v České republice v letech 2008 – 2014.

Graf č. 23 : Vývoj sazeb ekologických daní v České republice v letech 2008 - 2014



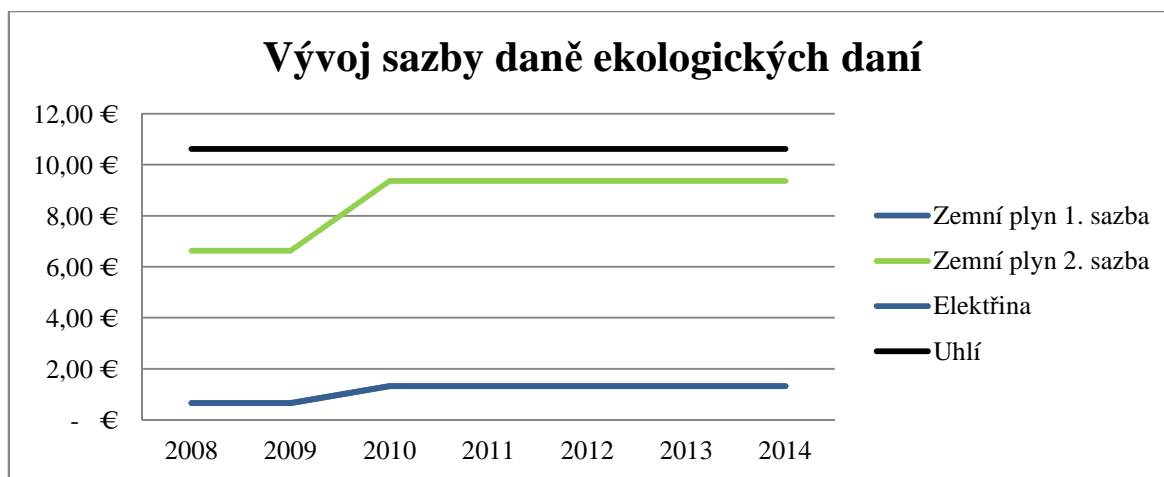
Zdroj: vlastní zpracování

Zavedení ekologických daní v České republice proběhlo v roce 2008. Jedná se tedy o poměrně nové daně a z tohoto důvodu zatím nebyly sazby daní novelizovány. Zvýšení

sazeb u zemního plynu v roce 2012 proběhlo na základě legislativy, která začlenila ekologické daně do daňové soustavy. Podle tohoto zákona bude i nadále sazba růst, a to až do roku 2020, kdy vystoupá na 264,80 Kč/MWh.

Následující graf č. 24 znázorňuje vývoj sazeb daní na Slovensku v letech 2008 – 2014.

Graf č. 24: Vývoj sazeb ekologických daní na Slovensku v letech 2008 - 2014



Zdroj: vlastní zpracování

Dle grafu č. 24 jsou sazby daně u elektřiny a zemního plynu, který je používán pro výrobu tepla, stanoveny ve shodné výši. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o daně, které byly zavedeny poměrně nedávno v roce 2008, obdobně jako v České republice zatím sazby neprošly novelizací. Růst daní v roce 2010 byl uzákoněn přímo při implementaci ekologických daní do daňové soustavy.

4.8.4 Závěrečné hodnocení

Ekologické daně byly začleněny do daňové soustavy v roce 2008 v souladu s podmínkami členství obou států v Evropské unii, čímž se jedná oproti ostatním o poměrně nové daně. Ekologické daně by měli vyjadřovat náklady společnosti na odstraňování znečištění životního prostředí. Obě země v současné chvíli uplatňují v přepočtu stejné výše sazeb. Je to dáno tím, že směrnice EU na základě, které došlo k restrukturalizaci zdaňování energetických produktů a elektrické energie, určuje i minimální sazby zdanění. Ekologické daně mají charakter nepřímých spotřebních daní a u daňového inkasa se počítají v rámci výnosů spotřebních daní. Jejich výnos u inkasa spotřebních daní má spíše doplňkovou funkci, protože jejich celkový příjem tvoří 2 % z objemu spotřebních daní.

4.9 Ostatní daně

Oba země mají zavedené v daňové soustavě specifické daně, které jsou uplatňovány pouze v jedné z těchto zemí.

4.9.1 Česká republika

Česká republika tak navíc uplatňuje daň z převodu nemovitosti, která je právně upravena na základě zákona č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnických práv, pokud se v kupní či směnné smlouvě nedomluví, že poplatníkem je kupující. Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva nemovitosti, za kterou se považuje pozemek, stavba a inženýrská síť. Základ daně se stanoví podle sjednané ceny, srovnávací daňové hodnoty, zjištěné ceny nebo zvláštní ceny snížené o uznatelné výdaje. Daňová povinnost se stanoví jako 4 % ze základu daně. Poplatník daně je povinen odevzdat daňové přiznání nejpozději tři měsíce po provedení vkladu do katastru nemovitostí.

4.9.2 Slovensko

Slovensko na základě zákona č. 582/2004 o místních daních vybírá navíc daň ze psa, daň za užívání veřejného prostranství, daň z ubytování, daň z výherního automatu, daň za nevýherní hrací přístroje, daň za vjezd a setrvání motorového vozidla v historické části města a daň za nukleární zařízení. Výnos těchto daní jde do rozpočtu obcím, které mají povinnost stanovit sazbu daně.

4.9.3 Závěrečné zhodnocení

Stejně jako Česká republika tak i Slovensko mělo v původní daňové soustavě zavedenou daň z převodu nemovitosti, ale v roce 2004 byla v rámci velké daňové reformy zrušena. Stalo se tak z důvodu, že daň z převodu nemovitosti nezdaňuje zisk, spotřebu ani majetek, ale představuje vícenásobné zdanění nemovitého majetku, který je pořízen z již zdaněných příjmů. Zároveň se nemovitost každý rok zdaňuje daní z nemovitosti, proto vláda rozhodla, že tato daň je neopodstatněná. V období let 1993 – 2003 tvořil výnos daně 1 % z celkového daňového inkasa, proto její zrušení výrazně neohrozilo státní příjmy. Obdobný výnos, resp. 1 % tvoří daňové inkaso i v České republice. Mimo uvedených skutečností daň z nemovitosti navyšuje cenu realit o vyšší sazby daně, resp. 4 %, což v případě koupi

nemovitosti za 2 500 000 Kč je 100 000 Kč. Lidem se tak tímto stěžuje přístup k vlastnímu bydlení.

České republika má k většině daní, které Slovensko uplatňuje, na základě legislativy č. 582/2004 o místních daních, ekvivalenty v podobě poplatků, jejichž výnosy jsou také příjmy obcí. Podle zákona č. 565/1990 o místních poplatcích se jedná např. o poplatek ze psů, poplatek za užívání veřejného prostranství a poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst.

5 Výsledky a diskuze

Rok 2004 se stal pro slovenské poplatníky daně velice významným. Slovensko totiž prošlo rozsáhlou daňovou reformou, kdy byla zavedena rovná sazba daně ve výši 19 %. Přestože slovenská reforma byla hodnocena především kladně, zároveň vyvolala kritiku některých západoevropských politiků, mezi které se řadil např. tehdejší německý kancléř G. Schröder, tehdejší francouzský ministr financí N. Sarkozy nebo švédský premiér G. Persson. Tito významní politici se obávali daňového dumpingu ze strany nově přistoupených zemí do Evropské unie a domnívali se, že úpravou sazeb daně dojde k výpadku daňových příjmů, které budou nahrazeny dotacemi z Evropské unie. Avšak jejich prognózy týkající se výběru daní naplněny nebyly a podle analýzy daňových výnosů se inkaso meziročně naopak zvýšilo o 10 %. Pouze došlo k přeskupení struktury daňového inkasa, kdy podíl nepřímých daní dosáhl výše 60 % v roce 2004, resp. 65 % v roce 2005, čímž byl naplněn jeden z cílů reformy.

Dalším cílem bylo daňovou soustavu pokud možno maximálně zjednodušit. Richard Sulík, který vypracoval „Koncepti daňové reformy“ na Slovensku, v rozhovoru pro server iDNES.cz uvedl, že „Slovensko zrušilo téměř všechny výjimky“ u daně z příjmů fyzických osob, čímž bylo zdanění v této oblasti výrazně zjednodušeno. Při porovnání daně z příjmů fyzických osob na Slovensku a v České republice tomu tak na základě absence různých výjimek a slev opravdu je. Na druhou stranu daňová povinnost poplatníka na Slovensku je vyšší, např. v uvedeném modelovém příkladu slovenský poplatník odevzdal na dani třiapůlkrát víc než český. I u ostatních daní slovenská legislativa neobsahuje tolik různých slev, výjimek a sazeb jako v České republice. Například Slovensko uplatňuje u piva pouze dvě sazby daně, zatímco Česko má sazeb šest.

Česká republika zavedla rovnou sazbu u daně z příjmů fyzických osob v roce 2008. I tato změna byla poměrně kladně hodnocena, např. R. Sulík uvedl, že počítání daně ze superhrubé mzdy považuje za velmi rozumnou myšlenku. Předmětem kritiky se ale stal velký rozsah výjimek a uplatňovaných slev, které daňovou soustavu komplikují. Odpůrci daňové reformy, mezi které patřily i opoziční politické strany, ji považovaly za rozpočtově riskantní. Prognózy o výpadku daňového inkasa ale nebyly naplněny a celkově se daňové výnosy meziročně zvýšily o 6 %.

Celosvětovým trendem je pak růst podílu nepřímých daní na daňových výnosech, přičemž se to týká i České republiky a Slovenska. V České republice od roku 1993, kdy podíl nepřímých daní byl ve výši 51 %, se zvýšil o 9 %, resp. v roce 2013 byl podíl nepřímých daní ve výši 60 %. Na Slovensku se jednalo v rámci porovnání roku 1995 a roku 2013 navýšení o 5 %, v roce 2013 tak byl podíl nepřímých daní ve výši 57 %.

Hlavním cílem daňové politiky Evropské unie je uplatňování zásad jednotného trhu a volný pohyb kapitálu. EU se tak snaží o harmonizaci daní, avšak úspěšnější je v oblasti nepřímých daní. Členské země tak mají stanoven stejný daňový základ, správu daně a zároveň musí respektovat minimální stanovené sazby (Kubátová 2013). Z tohoto důvodu nejsou rozdíly u DPH, spotřebních a ekologických daní mezi analyzovanými zeměmi tak markantní. Patrný rozdíl je u DPH, které se liší hodnotou snížené sazby daně, protože Slovensko uplatňuje 10 %, zatímco Česká republika 15 %. Česká republika tak uplatňuje druhou nejvyšší sazbu v EU.

Přímé daně jsou důležitým politickým nástrojem hospodářské politiky státu, takže zásahy Evropské unie do této oblasti musí být poměrně citlivé. Evropská unie se tedy s ohledem na různé zvyklosti zemí spíše než o harmonizaci snaží o určitý stupeň koordinace (Kubátová 2013). V období let 2010 – 2012 byly u daně z příjmů právnických osob uplatňované sazby u obou analyzovaných zemí ve stejné výši 19 %, čímž si v oblasti přílivu nových zahraničních investorů příliš nekonkurovaly. V roce 2013 byla ale sazba navýšena a v roce 2014 Slovensko uplatňovalo zdanění ve výši 22 %. Výslednou daňovou povinnost ale v České republice ještě ovlivňují slevy, které může poplatník uplatnit v případě zaměstnávání osob se zdravotním postižením nebo při realizaci výzkumu a vývoje. Protože slovenská legislativa slevy u DZPO neobsahuje, v modelovém příkladu byla daňová povinnost pro slovenského poplatníka o polovinu vyšší než u českého.

6 Závěr

Daně se v České republice a na Slovensku až do roku 1993 vyvíjely stejně, protože to byl společný stát. Po roce 1990 došlo ke konstituci zcela nové daňové soustavy, která začala platit 1.1.1993, přičemž jejím hlavním cílem byla pomoc přechodu z centrálně řízeného hospodářství k tržně orientované ekonomice. V rámci této daňové reformy byly některé daně úplně zrušeny, upraveny a zavedeny nové, které původní daňový systém neobsahoval, např. se jednalo o daň z přidané hodnoty. V roce 1993 obě daňové soustavy uplatňovaly stejné daně a jejich sazby, ale protože se jednalo o poměrně rychle sestavený daňový systém, novelizace legislativy proběhly již v prvních letech po jejím zavedení.

Pro daňovou legislativu Slovenska se rok 2004 stal velice zásadním, protože prošla další komplexní reformou, kdy došlo ke zrušení některých daní a k zavedení jednotné sazby daně ve výši 19 %. Zároveň byly zrušeny různé výjimky nebo slevy, čímž se stala daňová soustava přehlednější a jednodušší. To se potvrzuje i při komparaci daní s Českou republikou.

Podle modelového příkladu u daně z příjmů fyzických osob vyšla daňová povinnost pro slovenského poplatníka třiapůlkrát vyšší než pro českého. Je to dáno především na základě uplatnění různých nezdanitelných částí základu daně nebo slev na dani. Na druhou stranu ale tyto výjimky významně ovlivňují složitost daňové soustavy, přičemž sestavení daňového priznání se pro poplatníka stává velice komplikované a v některých případech je nucen vyhledat i odbornou pomoc. Zákon o dani z příjmů fyzických osob by se zjednodušil, pokud by byly významně seškrtány položky nezdanitelných částí základu daně. Například by se mělo jednat o poměrně zastaralé snížení základu daně o uhrazené členské příspěvky na odbory nebo málo využívané úhrady zkoušek ověřujícího výsledky dalšího vzdělávání. Dalším bodem je snížení základu daně o příspěvky na penzijní připojištění nebo zaplacené pojistné na životní pojištění, které při zavedení do daňové soustavy měly působit jako podnět ke sjednání těchto smluv. Avšak v současné době už tuto funkci neplní a tato možnost je spíše vnímána jako příjemný bonus, protože maximální možná částka, která se poplatníkovi při ročním zúčtování vrátí je 1 800 Kč. Při dárcovství krve si poplatník může odečíst ze základu daně 2 000 Kč za jeden odběr, což znamená, že se výsledná daňová povinnost poníží o poměrně nevýznamnou částku, resp. 300 Kč.

Naopak kladně bych hodnotila slevy na dani týkající se invalidity a zdravotně tělesně postižených osob, kterým se tak částečně kompenzuje jejich snížené pracovní schopnosti. Doporučila bych ale sjednotit částku u invalidity bez ohledu o jaký stupeň se jedná.

Velkou nevýhodu mají nesezdané páry v České republice, které přestože bydlí a hospodaří ve společné domácnosti více než rok a dokonce mají společného potomka, nemůžou si uplatnit slevu na manžela/manželku. Na druhou stranu ale zároveň tito poplatníci nemohou požádat o sociální dávky týkající se např. porodného. V tomto případě se totiž za rodinu považují i nesezdaní rodiče žijící společně a nárok na příspěvek se počítá z příjmů obou. Vzhledem k současnému trendu, kdy mnoho párů žije společně, pečují o své děti, ale nejsou vzatí, bych doporučila, aby se Česká republika inspirovala přístupem Slovenska. Na Slovensku si totiž můžou slevu na manžela/manželku uplatnit i tito partneři.

Daň z příjmů právnických osob je u obou analyzovaných zemí považována za velmi složitou. V České republice je pak ještě komplikovanější, protože na rozdíl od Slovenska umožňuje uplatnit si různé slevy na dani. Vzhledem ke skutečnosti, že slevu týkající se výzkumu a vývoje využívá poměrně malá část společností, které mají na ni právní nárok, doporučila bych její zrušení. Na druhou stranu bych ale ponechala slevu týkající se zaměstnávání zdravotně postižených osob a doporučila bych i její zavedení na Slovensku. Úkolem této slevy má totiž být motivace podniků k zaměstnávání osob, které jsou na trhu práce svým hendikepem významně znevýhodněny.

Slovensko v rámci své daňové reformy v roce 2004 velice podstatně zjednodušilo i daň z nemovitosti. České republice bych také doporučila obdobný postoj a zrušila bych tak koeficienty pro přepočítání sazby daně podle počtu obyvatel. Daň v České republice je pro daňové poplatníky chaotická a zvyšuje se tím prostor pro špatné vyplnění daňového přiznání.

Silniční daň je založena u obou analyzovaných zemí na stejném principu, přičemž i obě poskytují možnost slevy na dani u kombinované dopravy. Avšak Česká republika má pět sazeb pro slevu, která se liší podle počtu jízd, a Slovensko ji sjednotilo na jednu. V roce 2014 se daňová legislativa u těchto států liší, protože český poplatník si může navíc upravit sazbu daně podle první registrace vozidla. Avšak v roce 2015 bude mít tuto možnost i slovenský poplatník. Dle mého názoru se jedná o pozitivní krok, protože tímto způsobem

obsahuje silniční daň i prvky ekologických daní. Poplatníci by tak měli být motivováni k pořízování novějších vozů, které mají zpřísněné emisní normy, a tím by mělo být méně znečišťováno ovzduší.

Daň z přidané hodnoty, spotřební a ekologické daně procházejí procesem harmonizace Evropskou unií, takže rozdíly zdanění v této oblasti jsou nepodstatné. Zjevný rozdíl je pouze u snížené sazby daně z přidané hodnoty. Česká republika, která má tuto sazbu o 5 % vyšší než na Slovensku, uplatňuje druhou nejvyšší sazbu v Evropské unii. Česká republika ale od roku 2015 zavedla i druhou sníženou sazbu ve výši 10 %, která měla zajistit snížení cen u vybraných položek. Tento krok ale vede opět k růstu komplikovanosti daňové legislativy a ne u všech produktů došlo ke zlevnění. Prodejci totiž mohli nechat cenovou hladinu pro odběratele ve stejné výši jako v roce 2014 a snížením sazby DPH se jim tak zvýšila obchodní marže.

V daňovém systému České republiky je navíc zakotvena daň z převodu nemovitosti, přičemž Slovensko ji zrušilo již v roce 2004. Jedná se o daň, která svou sazbou 4 % zvyšuje cenu nemovitosti, a tím i stěžuje přístup k vlastnímu bydlení. Dále je tento majetek pořízen z již zdaněných příjmů, takže dochází k vícenásobnému zdanění. České republice bych tedy doporučila, aby následovala Slovensko a daň zrušila. Její výnos je ve výši pouze 1 % z celkových daňových příjmů, proto by její výpadek neměl významně ohrozit daňové inkaso.

Přestože v roce 1993 byly základy daňových soustav u obou analyzovaných zemí stejné, v současné době je daňová soustava na Slovensku výrazně jednodušší než v České republice. Na druhou stranu absencí různých slev a výjimek ve slovenské daňové soustavě byly tak u většiny modelových příkladů vypočtené daňové povinnosti vyšší pro slovenského poplatníka. Tento fakt se ale u nízkopříjmové skupiny obyvatel může kompenzovat různými sociálními dávkami.

7 Seznam použitých zdrojů

Literární prameny

1. BONĚK, V. a kol. *LEXIKON - DAŇOVÉ POJMY*. 1. vydání. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
2. BŘEZINA, J. *Daňová teorie a politika*. 1. vydání. Praha: ČZU PEF, 2006. 78 s. ISBN 80-213-1362-5.
3. DAVID, P. *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. Brno: CERM, 2007. 111 s. ISBN 978-80-7204-522-8.
4. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.
5. KUBÁTOVÁ, Květa et. al. *Fiskální a měnová politika a jejich vliv na mezinárodní podnikání a konkurenceschopnost v zemích EU*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o. 2013. 131 s. ISBN 978-80-7380-493-0.
6. LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
7. MEČÁR, Miroslav a Jurčíková, B. *Dane a daňová politika*. Trenčín: Trenčianska univerzita Alexandra Dubčeka v Trenčíne. Fakulta sociálno-ekonomických vzťahov, 2006. 161 s. ISBN 80-8075-133-1.
8. MEDVEĎ, J. a kolektiv. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. ISBN 978-80-89393-09-1.
9. OCHRANA, F.; PAVEL, J., VÍTEK, L. a kol. *Veřejný sektor a veřejné finance*. 1. vydání. Praha: Grada, 2010. 264 s. ISBN 978-80-247-3228-2.
10. STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 2009. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. 208 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
11. STEJSKAL, J. *Daňová teorie a politika I. díl*. 1. vydání. Pardubice: Tiskařské středisko Univerzity Pardubice, 2008. 87 s. ISBN 978-80-7395-097-2.
12. STEJSKAL, J. *Daňová teorie a politika II. díl*. 1. vydání. Pardubice: Tiskařské středisko Univerzity Pardubice, 2008. 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7.
13. STUPKOVÁ, H. *Daňová soustava České republiky se zaměřením na nepřímé daně*. ČZU, 2012. Bakalářské práce. Česká zemědělská univerzita.
14. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
15. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
16. ŠRÉDL, K. *Mezinárodní ekonomie (vybrané texty)*. 1. vydání. Praha: Alfa nakladatelství, 2009. 150 s. ISBN 978-80-87197-18-9.
17. ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M.; KUKALOVÁ, G.; MORAVEC, J. *Daňová soustava*. 1. vydání. Praha: ČZU, 2014. 155 s. ISBN 978-213-24151-0.

18. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 : aneb učebnice daňového práva pro obchodní akademii, ekonomické studijní obory na středních a odborných školách a na vyšších odborných školách, pro vysokoškolské obory s ekonomickým zaměřením*. 10. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
19. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012 : aneb učebnice daňového práva pro obchodní akademii, ekonomické studijní obory na středních a odborných školách a na vyšších odborných školách, pro vysokoškolské obory s ekonomickým zaměřením*. 11. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.
20. 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*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2001. 106 s.

Internetové zdroje

1. CFOWORLD. *Daňové odpočty na výzkum a vývoj aneb snadná cesta k úsporám*. Dostupné na WWW: <<http://cfoworld.cz/financni-sluzby/danove-odpocety-na-vyzkum-a-vyvoj-aneb-snadna-cesta-k-usporam-2247>>. [online]. 2013 [cit. 2014-12-20].
2. EUROSTAT. *Taxation trends in the European Union*. Dostupné na WWW: <<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/5173130/2-16062014-BP-EN.PDF/966c81a9-1529-4fc5-8d2f-c3a1bc1f45f6>>. [online]. 2014 [cit. 2015-02-20].
3. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Český statistický úřad. Dostupné na WWW: <<http://www.czso.cz/>> [online]. [cit. 2015-02-28].
4. FINANCE.CZ. EU: DPH v roce 2014. Dostupné na WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/413145-eu-dph-v-roce-2014/>>. [online]. 2014. [cit. 2014-01-12].
5. FINANČNÍ SPRÁVA. Finanční správa. Dostupné na WWW: <<http://www.financnisprava.cz/>>. [online]. [cit. 2014-2015].
6. FINANČNÍ SPRÁVA SLOVENSKE REPUBLIKY. *Výpočet základu daně fyzické osoby*. Dostupné na WWW: <<https://podpora.financnasprava.sk/index.php?type=page&urlcode=716037&title=V%C3%BDpo%C4%8Det-z%C3%A1kladu-dane-fyzickej-osoby>>. [online]. [cit. 2014-12-25].
7. KUBÁTOVÁ, Květa. *Kdo je skutečným nositelem daně?* Dostupné na WWW: <<http://nb.vse.cz/~kubatova/Incidence.htm>>. [online]. [cit. 2014-08-27]
8. LÁCHOVÁ, Lenka. *Současnost a budoucnost majetkových daní v České republice a Evropské unii*. Dostupné na WWW: <http://kvf.vse.cz/storage/1180452727_sb_lachova.pdf>. [online]. [cit. 2014-12-30].

9. KRAUSPE, Patrik. *Rovná daň na Slovensku – funguje to!* Dostupné na WWW: <http://www.upms.sk/media/Rovn_da_na_Slovensku_funguje_to_1.pdf>. [online]. [cit. 2015-02-27]
10. MIKLOŠ, Ivan. *Kniha reforiem alebo Ako si Slovensko získalo medzinárodné uznanie v ekonomickej oblasti.* Dostupné na WWW: <http://www.upms.sk/media/KNIHA_REFORIEM.pdf>. [online]. [cit. 2015-02-28].
11. MINISTERSTVO FINANCIÍ. Ministerstvo financií. Dostupné na WWW: <<http://www.mfcr.cz/>>. [online]. [cit. 2015-02-01].
12. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006.* Dostupné na WWW: <<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995#Miestne>>. [online]. 2005 [cit. 2014-12-20].
13. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Podklad k daňovej reforme.* Dostupné na WWW: <<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3996>>. [online]. 2005 [cit. 2014-12-20].
14. MINISTERSTVO PRÁCE, SOCIÁLNIČ VĚCÍ A RODINY. *Životné minimum.* Dostupné na WWW: <<http://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>>. [online]. [cit. 2014-12-25].
15. OECD. *Revenue Statistics 1965 – 2013.* Dostupné na WWW: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2014_rev_stats-2014-en-fr#page1>. [online]. 2014. [cit. 2015-02-28].
16. PATOČKOVÁ, Martina. *Autor slovenské rovné daně: Česká daňová reforma je paskvil.* Dostupné na WWW: <http://ekonomika.idnes.cz/autor-slovenske-rovne-dane-ceska-danova-reforma-je-paskvil-pao-ekonomika.aspx?c=A070405_204952_ekonomika_zra>. [online]. 2007 [cit. 2015-03-02]
17. ŠTATISTICKÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Štatistický úrad Slovenskej Republiky. Dostupné na WWW: <www.statistics.sk> [online]. [cit. 2015-02-28].
18. VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR.* Dostupné na WWW: <<http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>>. [online]. [cit. 2014-10-11].
19. ZÁVLADSKÝ, Petr. *Lafferova křivka.* Dostupné na WWW: <<http://zavladsky.blog.idnes.cz/c/278123/Lafferova-krivka.html>>. [online]. [cit. 2014-08-27]

Právní předpisy České republiky

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

Zákon č. 212/1992 Sb., ve znění zákona č. 302/1993 o soustavě daní ve znění zákona č. 302/1993 Sb.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizace veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Právní předpisy Slovenské republiky

Všeobecné závazné nařízení Bratislavského samosprávného kraje č. 38/2010 o dani z motorových vozidel

Zákon č. 286/1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 595/2003 o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 98/2004 o spotřební dani z minerálního oleje

Zákon č. 106/2004 o spotřební dani z tabákových výrobků

Zákon č. 222/2004 o dani přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 582/2004 o místních daních a místním poplatku za komunální odpady a drobné stavební odpady ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 609/2007 o spotřebních daní z elektřiny, uhlí a zemního plynu a o změně a doplnění zákona č. 98/2004 o spotřební dani z minerálního oleje ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 530/2011 o spotřební dani z alkoholických nápojů

Zákon č. 361/2014 o dani z motorových vozidel a o změně a doplnění některých zákonů

Právní předpisy Evropské unie

Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Směrnice rady 2003/96/ES ze dne 19. října 1992 kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

Směrnice rady č. 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS

Směrnice rady č. 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů

Směrnice rady č. 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů

8 Přílohy

Příloha 1 – Daňové výnosy České republiky v letech 1993 - 2013

Příloha 2 – Postup stanovení daňové povinnosti u daně z nemovitosti

Příloha 1: Daňové výnosy České republiky v letech 1993 – 2013 v mil. Kč

Daň	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Daň z přidané hodnoty	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358	138 282	145 908	151 886	155 209	164 856
Spotřební daň	39 900	46 360	56 650	61 170	64 172	67 801	73 143	70 878	76 297	79 485	84 179
Daň z příjmů právnických osob	66 221	56 124	55 383	49 968	41 020	52 064	54 819	58 088	75 940	90 737	96 978
Daň z příjmů fyzických osob	34 436	63 394	77 243	90 983	99 042	106 450	104 642	105 441	115 371	125 247	137 409
Daň silniční	4 335	4 147	3 930	4 321	4 565	4 373	5 226	5 587	5 283	5 512	5 738
Daň dědická	13	55	91	97	116	146	148	122	112	86	100
Daň darovací	156	389	357	296	350	427	405	413	475	601	648
Daň z převodu nemovitostí/nemovitých věcí	616	1 645	2 768	3 464	4 488	5 677	6 271	5 439	5 834	7 171	8 025
Ost. příjmy, odvody, pok. a popl.	4 040	5 312	5 072	4 694	4 858	5 094	4 597	4 455	4 466	5 147	4 923
Daň z nemovitých věcí	3 434	3 658	3 778	3 991	3 938	4 138	4 271	4 469	4 535	4 576	4 840
C E L K E M	230 255	266 933	300 073	328 297	340 122	365 528	391 804	400 800	440 199	473 771	507 696

Daň	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Daň z přidané hodnoty	184 320	208 413	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547	275 394	278 231	308 462	322 662
Spotřební daň	84 300	95 980	110 520	119 550	133 030	131 070	138 280	146 580	146 780	143 420	141 310
Daň z příjmů právnických osob	106 526	137 432	128 865	155 674	173 590	110 543	114 746	109 312	120 461	113 052	123 179
Daň z příjmů fyzických osob	138 766	148 487	143 490	159 091	152 228	135 797	139 127	142 160	143 830	149 303	156 024
Daň silniční	5 509	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795	5 100	5 187	5 206	5 273	5 539
Daň dědická	100	103	124	109	115	88	87	78	71	76	59
Daň darovací	818	510	604	692	345	162	138	4 279	3 368	108	74
Daň z převodu nemovitostí/nemovitých věcí	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660	8 894	9 286
Ost. příjmy, odvody, pok. a popl.	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784	3 487	9 048	15 378	15 743	12 251
Daň z nemovitých věcí	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361	8 747	8 568	9 541	9 847	9 910
C E L K E M	539 847	613 850	624 599	696 564	739 926	654 020	686 712	707 968	730 526	754 179	780 292

Příloha 2: Postup stanovení daňové povinnosti u daně z nemovitosti

Výpočet daňové povinnosti u daně z pozemku v České republice

Položka	Zahrada	Nádvoří
Výměra ponížená o zdanitelné stavby	240 m ²	185 m ²
Cena pozemku	14,01 Kč	-
Základ daně	3363 Kč	185 Kč
Sazba daně	0,75 %	0,20 Kč / m²
Daň z pozemku	26 Kč	37 Kč
Daňová povinnost	13 Kč	19 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet daňové povinnosti u daně ze staveb v České republice.

Položka	Byt	Rodinný dům	Kůlna
Výměra	85 m ²	125 m ²	30 m ²
Koeficient podle § 10 odst. 3	1,2	-	-
Základ daně	102 m²	125 m²	30 m²
Základní sazba daně	2 Kč/m ²	2 Kč/m ²	2 Kč/m ²
Počet dalších nadzemních podlaží	-	1	0
Zvýšení základní sazby za další nadzemní podlaží	-	0,75 Kč	0
Koeficient podle § 11 odst. 3	4,5	1	1
Výsledná sazba daně	9 Kč/m²	2,75 Kč/m²	2 Kč/m²
Daň ze staveb	918 Kč	344 Kč	60 Kč
Daňová povinnost	918 Kč	172 Kč	30 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet daňové povinnosti u daně z pozemku na Slovensku.

Položka	Zahrada		Nádvoří	
Výměra ponížená o zdanitelné stavby	240 m ²		185 m ²	
Cena pozemku podle přílohy č. 2	1,32 €	36,60 Kč	1,32 €	36,60 Kč
Základ daně	316,80 €	8 784,86 Kč	244,20 €	6 771,67 Kč
Sazba daně	0,25%		0,25%	
Daň z pozemku	0,79 €	21,96 Kč	0,61 €	16,93 Kč
Daňová povinnost	0,40 €	10,98 Kč	0,31 €	8,46 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet daňové povinnosti u daně ze staveb na Slovensku.

Položka	Rodinný dŕm		Kŕlna	
Základ daně - výměra	125 m ²		30 m ²	
Základní sazba daně	0,033 €	0,92 Kč	0,033 €	0,92 Kč
Příplatek za nadzemní podlaží	0,33 €	9,15 Kč	- €	- Kč
Daň ze staveb	4,46 €	123,54 Kč	0,99 €	27,45 Kč
Daňová povinnost	2,23 €	61,77 Kč	0,50 €	13,73 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet daňové povinnosti u daně z bytu na Slovensku.

Položka	Byt	
Základ daně - výměra	85 m ²	85 m ²
Základní sazba daně	0,033 €	0,92 Kč
Daňová povinnost	2,805 €	77,78 Kč

Zdroj: vlastní zpracování