

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Bakalářská práce

**Daňová soustava České republiky se zaměřením na
nepřímé daně**

Aneta Kratochvílová

Vedoucí práce: Ing. Dobroslava Pletichová

© 2012 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomiky
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kratochvílová Aneta

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Daňová soustava České republiky se zaměřením na nepřímé daně

Anglický název

System of taxes in the Czech Republic with a focus on indirect taxes

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zhodnotit vývoj a význam nepřímých daní (univerzální daně a selektivních daní) především z fiskálního hlediska.

Metodika

1. Teoretická část práce bude zahrnovat sběr dat a studium literatury. Bude zpracována literární rešerše, význam daní a daňové principy.

2. V analytické části bude zhodnocen význam nepřímých daní a jejich výpočet na konkrétních příkladech.

3. V závěru práce budou shrnuty získané poznatky a budou navržena doporučení k zefektivnění daňové soustavy České republiky.

Při zpracování bakalářské práce bude využita především metoda sekundárního sběru dat, analýza dokumentu a komparace.

Harmonogram zpracování

Literární rešerše: 6/2011-7/2011

Detailní metodika práce, teoretická východiska: 8/2011-10/2011

Vlastní práce - analytická část: 11/2011-12/2011

Závěry, syntéza dosažených výsledků, návrhy, doporučení: 1/2012-2/2012

Odevzdání konečné verze vedoucímu práce k posouzení: 10.3.2012

Rozsah textové části

30 - 40 stran

Klíčová slova

daňová soustava, nepřímé daně, univerzální daň, spotřební daně, ekologická daň, poplatník daně, plátce daně, daňová povinnost,

Doporučené zdroje informací

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2010. Praha : 1.VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákony 2011: aktualizace sborníku; 1, seš. 2. Zákon o dani z přidané hodnoty. - Český Těšín : Poradce, 2011.

Daňové teorie: s praktickou aplikací / Jan Šíroký a kol. - 2. vyd. - V Praze : Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8

Daň z přidané hodnoty: podle stavu k 1.4.2011: směrnice o společném systému DPH ve znění novel. - Ostrava : Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-850-8

Daň z přidané hodnoty 2010: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2010 / [Aut.Václav Benda], [Tomáš Havel]. - Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-524-3

Spotřební daně: podle stavu k 1.4.2010. - Ostrava : Sagit, 2010. ISBN 978-80-7208-807-2

Vedoucí práce

Pletichová Dobroslava, Ing.

Termín odevzdání

březen 2012

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.

Děkan fakulty

V Praze dne 22.3.2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Daňová soustava České republiky se zaměřením na nepřímé daně" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.3.2012

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Dobroslavě Pletichové za odborné vedení, rady a pomoc při vypracování této bakalářské práce.

Daňová soustava České republiky se zaměřením na nepřímé daně

System of taxes in the Czech Republic with a focus on indirect taxes

Souhrn

Tato bakalářská práce se věnuje daňové soustavě České republiky. V práci je česká daňová soustava popsána, uvádí základní principy, funkci a klasifikaci daní. Práce je zaměřena hlavně na nepřímé daně. Popisuje problematiku daní ze spotřeby a hodnotí jejich vývoj a význam z fiskálního hlediska. Postupně se věnuje všem nepřímým daním, dani z přidané hodnoty, daním ze spotřeby a ekologickým daním. Dále jsou v práci uvedeny praktické příklady na výpočet vybraných daní. Je zde uveden výpočet DPH, výpočet daně z piva a daně z tabákových výrobků. Práce se snaží zhodnotit vývoj a význam nepřímých daní především z fiskálního hlediska a navrhnout doporučení k zefektivnění daňové soustavy České republiky.

Summary

This bachelor thesis deals with the tax system of the Czech Republic. The thesis describes the Czech tax system, presents basic principles, function and classification of taxes. The thesis is focused mainly on indirect taxation. Describes the issue of taxes on consumption and evaluates their importance in the development and fiscal terms. It is dedicated to all indirect taxes, value added tax, taxes on consumption and environmental taxes. Further, there are practical examples given for the calculation of collected taxes. It is shown here calculation of value added tax, tax on beer and tobacco taxes. The thesis tries to evaluate evolution and importance of indirect taxes, especially from a fiscal point of view and propose recommendations to more effective the tax system of the Czech Republic.

Klíčová slova: daňová soustava, nepřímé daně, univerzální daň, spotřební daně, ekologická daň, poplatník daně, plátce daně, daňová povinnost

Keywords: tax system, indirect taxes, universal tax, excise tax, environmental tax, taxpayer, taxpayer, tax duty

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl a metodika	10
3	Teoretická východiska	11
3.1	Terminologické vymezení vybraných pojmů	11
3.1.1	Daň	11
3.1.2	Konstrukční prvky daně	11
3.2	Daňová soustava ČR	15
3.3	Principy daňové soustavy	18
3.4	Klasifikace daní.....	20
3.5	Funkce daní.....	23
4	Analytická část	25
4.1	Nepřímé daně.....	25
4.1.1	Daň z přidané hodnoty	26
4.1.2	Spotřební daně	32
4.1.3	Clo	37
4.1.4	Ekologické daně.....	37
4.2	Praktické příklady výpočtu nepřímých daní	41
4.2.1	Výpočet DPH.....	41
4.2.2	Výpočet spotřebních daní	44
5	Výsledky a diskuze	48
5.1	Význam nepřímých daní.....	48
5.2	DPH.....	49
5.2.1	Vývoj sazby DPH.....	49
5.2.2	Dobrovolná registrace k DPH.....	49
5.3	Spotřební daně	50

6	Závěr	51
7	Použitá literatura a zdroje	53
8	Seznam tabulek, grafů a schémat	54

1 Úvod

Současnou ekonomickou situaci České republiky a ostatních států nelze považovat za příznivou. Všichni potřebují naplnit veřejné rozpočty co možná nejvíce. Nejvyššími příjmy státního rozpočtu jsou daňové příjmy. Proto je tak důležitý efektivní daňový systém a dodržování základních principů daňové soustavy. Daňovou soustavu tvoří všechny daně, které jsou na daném území vybírány.

Daně nejsou záležitostí moderní doby. První zmínky o daních v naturální podobě jsou zaznamenány ve starém Egyptě. O daních se začíná mluvit se vznikem prvních států, starověkého Řecka a Říma. Daně byly původně v naturální podobě a nebyly hlavními příjmy státu. Daně se měnily podle potřeb panovníků a vyvíjely se společně s rozvojem společnosti. V dnešní době jsou daně hlavním příjmem státu a můžeme je definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu. Daň je platba neúčelová a neekvivalentní.

Daně nemají pouze funkci fiskální, tzn. plnit veřejné rozpočty. Důležité jsou i další funkce a to funkce alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. Ovšem v dnešní době je kladen důraz především na funkci fiskální. Daně v České republice můžeme rozdělit podle jednoho hlediska na přímé a nepřímé. Práce se věnuje porovnání přímých a nepřímých daní právě z fiskálního hlediska a snaží se zvolit efektivnější variantu zdanění.

Daňové soustavě a hlavně nepřímým daním a jejich fiskálnímu významu se bude práce podrobně věnovat. Téma daňová soustava se zaměřením na nepřímé daně je zvoleno z toho důvodu, že nepřímé daně jsou v současném daňovém systému velmi důležité a setkáváme se s nimi všichni každý den a často si ani neuvědomujeme, jak moc ovlivňují nás i veřejné rozpočty.

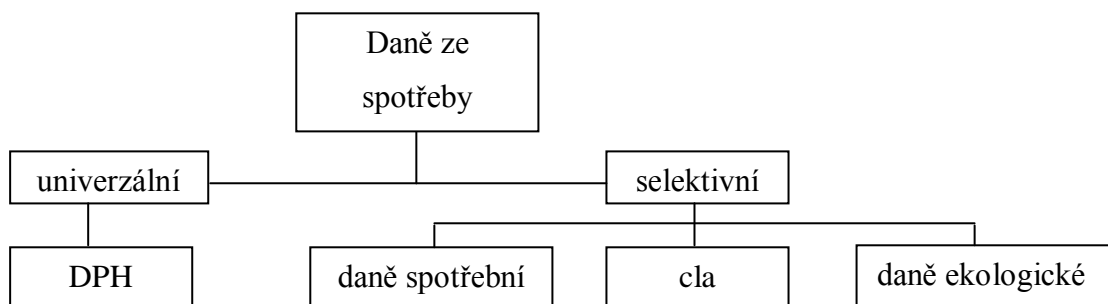
2 Cíl a metodika

Cílem práce je zhodnocení daňové soustavy České republiky z hlediska vývoje a významu nepřímých daní. Práce je zaměřena především na fiskální hledisko nepřímých daní v českém daňovém systému.

Při zpracování práce je využita především metoda sekundárního sběru dat, analýza dokumentů a komparace.

Teoretická část práce je zpracována na základě studia odborné literatury. Je formou literární rešerše, ve které jsou popsána teoretická východiska, daň a konstrukční prvky daně. Popisuje daňovou soustavu České republiky a její principy a dále obsahuje klasifikaci a funkce daní.

Analytická část se zaměřuje na nepřímé daně, jejich význam a výpočet. Popisuje jednotlivé daně ze spotřeby, jejich vývoj a význam pro státní rozpočet.



Obsahuje výpočet daně z přidané hodnoty, daně z alkoholu a daně z tabákových výrobků. Příklady na DPH jsou zaměřeny na základní a sníženou sazbu, na cenu s DPH a bez DPH a na situaci kdy jeden ze subjektů je plátcem DPH a druhý je neplátcem DPH. Výpočet daně z alkoholu ukazuje na příkladu daně z piva. Daň z tabákových výrobků přibližuje na výpočtu daně z cigaret.

V závěru jsou shrnuty získané poznatky a navržena doporučení k zefektivnění daňové soustavy České republiky.

3 Teoretická východiska

3.1 Terminologické vymezení vybraných pojmů

3.1.1 Daň

Kubátová (2010, s. 15) uvádí, že daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

Vančurová a Láchová (2010, s. 9) daň definují jako povinnou, zákonem stanovenou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nevratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.

Daně slouží především k financování veřejně poskytovaných statků, daňové výnosy plynou do rozpočtu státu, kraje nebo do rozpočtu obce, ze kterého jsou následně hrazeny náklady spojené s poskytováním veřejných statků. Daň můžeme chápat jako cenu, kterou platíme za veřejně poskytované statky a služby. Daň je nevratná platba a tím se odlišuje od půjčky a po zaplacení subjektu nevzniká žádný konkrétní nárok. Neekvivalentnost daně znamená, že není skoro žádná spojitost mezi výší daně, kterou jedinec odvede a velikostí spotřebovaných veřejných statků či služeb. Např. ten kdo má vyšší důchod, by měl do veřejného rozpočtu odvádět vyšší částku, neznamená to však, že bude i více čerpat z veřejných rozpočtů, často je to právě naopak. Dva provozovatelé motorového vozidla platí stejně vysokou silniční daň, přesto jeden může jezdit denně a druhý bude vyjíždět jen občas. Daň se odvádí vždy v peněžní podobě a je její základním úkolem v dnešní době je naplnění veřejných rozpočtů (Vančurová, Láchová, 2010, s. 9-11).

3.1.2 Konstrukční prvky daně

Konstrukce daně je velmi složitá, musí spojovat všechny její prvky v souvislostech. Není důležité jen to, kolik stát pomocí daní vybere, ale také jakým způsobem daně působí na ekonomické subjekty a domácnosti, od koho a kdy se vyberou a jak budou daně pro všechny zúčastněné subjekty zatěžující a proto musí být velký důraz na konstrukci jednotlivých daní, na způsob výběru daní (Vančurová, Láchová, 2010, s. 12-13).

Vančurová a Láchová (2010, s. 13) uvádí, že konstrukční prvky daně určují to, v jaké míře na jednotlivé subjekty budou daně dopadat. Mezi základní konstrukční prvky daně patří:

daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, zdaňovací období, odpočty od základu daně, sazba daně, sleva na dani.

3.1.2.1 Daňový subjekt

Jde o osoby, kterých se daň nějakým způsobem dotýká. Podle zákona je daňový subjekt charakterizován, jako osoba, která je povinná daň strpět, odvádět nebo platit. Daňovým subjektem jsou dvě skupiny osob. První skupina jsou poplatníci, jejichž předmět je dani podroben. Druhá skupina je pověřena daň odvádět a jedná se o plátce. Daňovými subjekty jsou nejčastěji jednotlivé fyzické a právnické osoby (Vančurová, Láchová, 2010, s. 13).

- Poplatník

Poplatník je ten kdo je zpravidla povinen daň platit, ale není to vždy nutné. Podstatné je, že právě jeho majetek nebo příjem je dani podroben. Poplatník je nositelem daňového břemene a daň mu snižuje jeho důchod. Určit poplatníka je u některých daní administrativně náročné a často i zbytečné, např. u daní ze spotřeby se poplatník nevyskytuje. Z toho důvodu existuje druhá skupina subjektů, a to daňoví plátcí (Vančurová, Láchová, 2010, s. 14).

- Plátce

Plátce daně je subjekt, který je povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů (poplatníků). Plátce daň jen odvádí, nenese tedy daňové břemeno, daňové břemeno nese poplatník. U daní ze spotřeby plátce odvádí daň vybranou prostřednictvím ceny svých výrobků, ve které je daň zahrnuta. V tomto případě je plátcem daně prodejce a poplatníkem je spotřebitel, ten je ale anonymní (Vančurová, Láchová, 2010, s. 14).

3.1.2.2 Předmět daně

Předmět daně, neboli objekt daně, je veličina, ze které se daň vybírá. Objekty daně můžeme rozdělit do čtyř skupin. Daň můžeme vybírat z hlavy, majetku, důchodu a ze spotřeby. Pro efektivní výběr daní je potřeba předmět daně co nejpřesněji definovat a předejít tak daňovým únikům (Vančurová, Láchová, 2010, s. 15).

Daň z hlavy je historicky nejstarší, předmětem zdanění je hlava, tj. osoba. V současnosti se téměř nepoužívá. Daň z hlavy můžeme nazývat daní paušální. V ČR můžeme za daň z hlavy považovat poplatky za svoz a odstraňování odpadů, kdy obec stanoví podle zákona

výši poplatku, a to buď na každého občana nebo na množství odpadu. Pokud je výše odpadu vypočítávána podle občanů, jde o daň z hlavy (Vančurová, Láchová, 2010, s. 15-16).

Daně, u kterých je objektem zdanění majetek nazýváme majetkovými daněmi. Majetkové daně mají také dlouhou historii. V současné době nemají majetkové daně velký význam a jsou vybírány pouze doplňkově a slouží jako příjem samosprávných celků. Majetková daň je vybírána skrze poplatníka. Nejoblíbenějším objektem majetkových daní je nemovitost (Vančurová, Láchová, 2010, s. 16).

Důchodové daně neboli daně z příjmů jsou relativně mladé daně. Objektem těchto daní je důchod. Důchodové daně jsou nejpoužívanějším ekonomickým nástrojem při stimulační funkci daní. Podíl těchto daní na celkových daňových příjmech v poslední době klesá, souvisí to s neoblíbeností těchto daní a s tím, že vysoké daně z příjmů mohou snižovat aktivitu ekonomických subjektů, případně je vyhnat do zahraničí (Vančurová, Láchová, 2010, s. 16).

Pokud za objekt zdanění považujeme spotřebu, jedná se o daně ze spotřeby. Všeobecné daně ze spotřeby mají složitou konstrukci a jsou komplikované. Podíl daní ze spotřeby se v posledních letech zvyšuje. Zdanění spotřeby je lépe snášeno, je méně viditelné než daně důchodové. Daně ze spotřeby se zahrnují do ceny zboží nebo služeb. Výběr daně je zajištěn plátcí, kteří daň vybírají a následně odvádí státu. Nejnovější daní ze spotřeby a současně nejmladší daní jsou daně ekologické. Ekologické daně, někdy nazývané zelené daně, slouží k ochraně životního prostředí. Účelem ekologických daní je znevýhodnění a následné omezení spotřeby výrobků, které zatěžují životní prostředí (Vančurová, Láchová, 2010, s. 16).

3.1.2.3 Základ daně

Samotný předmět daně nemůže sloužit k výpočtu daně. Předmět daně musíme nejprve přesně definovat a vymezit jednotky, ve kterých se bude měřit. Pokud předmět daně specifikujeme a vyjádříme v daných jednotkách, můžeme ho považovat za základ daně. Základ daně je předmět daně vyjádřený v měřitelných jednotkách. Měřitelné jednotky jsou fyzikální jednotky (kusy, litry, tuny) a hodnotové vyjádření (vyjádření v korunách). Ze základu daně zjišťujeme výši daňové povinnosti (Vančurová, Láchová, 2010, s. 19).

3.1.2.4 Zdaňovací období

Zdaňovací období je pravidelný časový interval, za který nebo na který se stanoví základ daně a následně se daň vybírá. Základním zdaňovacím obdobím je dvanáct měsíců, v ČR zpravidla jeden kalendářní rok. Základní zdaňovací období se používá u daní přímých. U daní ze spotřeby by byl rok příliš dlouhé období, proto se u daní ze spotřeby využívá jako zdaňovací období kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí (Vančurová, Láchová, 2010, s. 20).

3.1.2.5 Odpočty

Odpočty jsou položky, o které se snižuje základ daně. Odpočty komplikují konstrukci daní, ale podporují stimulační funkci daní, a to hlavně v oblasti sociální. Odpočty se využívají především u daní z příjmů. Odpočty dělíme na standardní a nestandardní. Standardní odpočty snižují základ daně o předem pevně stanovenou částku. Standardní odpočty zohledňují sociální situaci poplatníka a používají se zejména u daně z osobního důchodu. Nestandardní odpočty může daňový subjekt odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši, uplatnění nestandardních odpočtů je omezeno (Vančurová, Láchová, 2010, s. 20-21).

3.1.2.6 Sazba daně

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně stanoví částka daně. Sazby daně dělíme z hlediska druhu předmětu daně nebo poplatníka na jednotnou a diferencovanou. A podle typu základu daně na pevnou a relativní. Relativní sazba může být proporcionální nebo progresivní (Vančurová, Láchová, 2010, s. 21).

Jednotná sazba daně je pro všechny předměty daně daně stejná. Jednotnou sazbu má daň z převodu nemovitostí, daň z příjmu fyzických osob nebo daň z elektřiny. Sjednocování a přibližování sazeb daní je v posledním období doporučováno (Vančurová, Láchová, 2010, s. 22).

Diferencovaná sazba se liší podle druhu a kvality předmětu, např. sazba daně z přidané hodnoty (Vančurová, Láchová, 2010, s. 22).

Pevná sazba daně je spjata s fyzikální jednotkou základu daně. Předpokladem tedy je, že základ daně je vyjádřen ve fyzikálních jednotkách. Např. sazba daně na jeden hektolitr piva, na jeden kus cigarety nebo na jeden m² zastavěné plochy. Daň je vyjádřena

v peněžích, proto pokud je základ daně ve fyzikálních jednotkách tak sazba daně musí být v korunách (Vančurová, Láchová, 2010, s. 22).

Relativní sazba daně je naproti sazbě pevné vyjádřena v procentech a používá se v případě, kdy základ daně je vyjádřen v korunách. Relativní sazby daně můžeme rozdělit na lineární neboli proporcionální a progresivní. Sazba daně je lineární, v případě kdy daň roste stejně rychle (ve stejném poměru) jako základ daně. Lineární sazba je stanovena jako procento ze základu daně, které se nemění se změnou základu. Výhodou je jednoduchost výpočtu daně. Progresivní sazba daně je taková, při které s růstem základu daně dochází k relativně rychlejšímu růstu daně. Progresivní sazba daně slouží k naplnění redistribuční funkce, je daňově spravedlivá. Pomocí progresivní sazby můžeme chudé zvýhodnit před bohatými tím, že bohaté zdaníme pomocí vyšší sazby daně. Konstrukce progresivní sazby je ovšem složitější (Vančurová, Láchová, 2010, s. 23-25).

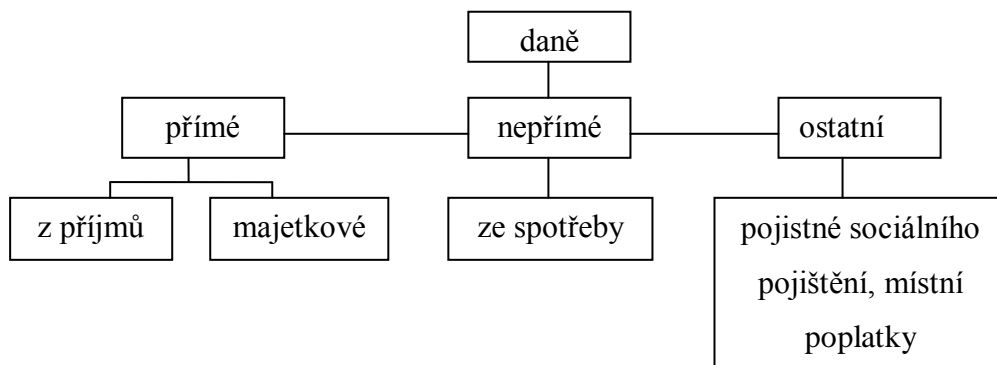
3.2 Daňová soustava ČR

Vančurová a Láchová (2010, s. 43) říká, že daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území vybírají.

Daňová soustava ČR byla uzákoněna k 1. 1. 1993 zákonem č. 212/1992 Sb. o soustavě daní. V současné době daně v České republice upravují zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a jednotlivé daňové zákony.

Daně, které se vybírají na území České republiky, jsou znázorněny v následujícím schématu.

Schéma 1 Daňový systém ČR

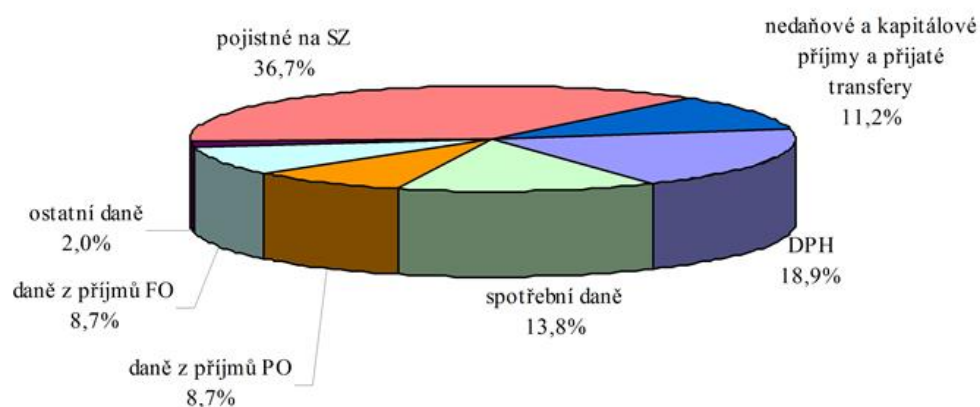


Zdroj: Hamerníková, Maaytová a kol., 2007, s. 123

Vančurová a Láchová (2010, s. 47) uvádí další charakteristiku daňového systému, a to daňový mix. Daňový mix ukazuje, jakému typu daní dává stát při výběru přednost a který naopak potlačuje. Význam vybíraných daní se nejčastěji měří prostřednictvím podílu výnosu jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu. Podíl daní z příjmů ve vyspělých zemích v posledních letech klesá a podíl daní ze spotřeby naopak roste.

V následujícím grafu jsou zobrazeny celkové příjmy do státního rozpočtu ve 3. čtvrtletí roku 2011.

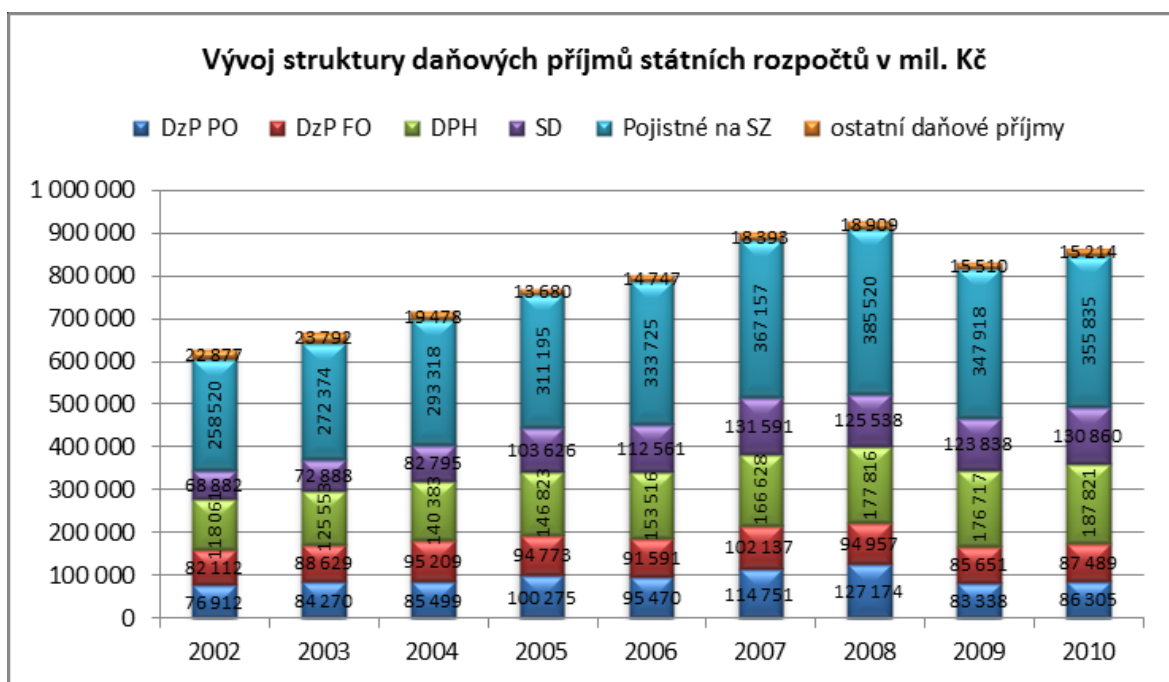
Graf 1 Struktura celkových příjmů za 3. čtvrtletí 2011



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky: I. Pokladní plnění státního rozpočtu [online], [cit. 2012-01-23] dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ctvrt_poklpln_65971.html

V grafu vidíme, že z daňových příjmů jsou nejvíce zastoupeny daně nepřímé a to daně spotřební a daň z přidané hodnoty. Současným trendem je zvyšování právě nepřímých daní a snižování daní přímých, hlavně daní z příjmů. Tento trend můžeme sledovat v následujícím grafu, kde vidíme příjmy z jednotlivých daní vybíraných v České republice.

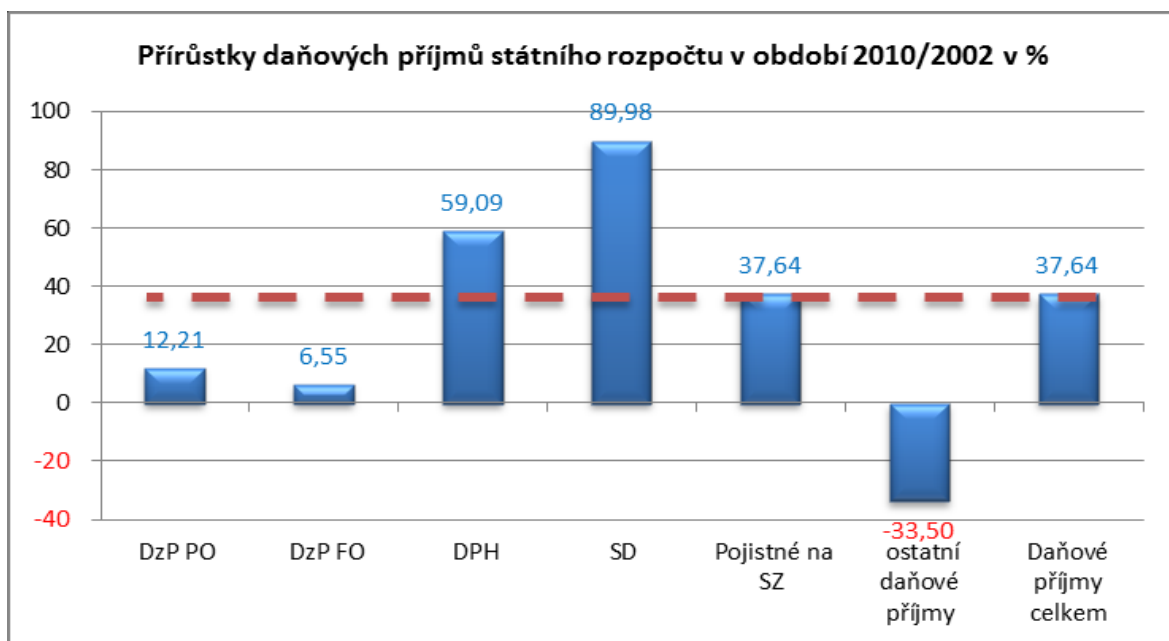
Graf 2 Vývoj struktury daňových příjmů státních rozpočtů



Zdroj: Vývoj státních rozpočtů [online], [cit. 2012-01-23], dostupné z http://www.spcr.cz/statistika/sr_d.htm

Další graf nám ukazuje procentuální změnu daňových příjmů mezi roky 2002 a 2010. Zvyšování nepřímých daní potvrzuje, že jen u spotřebních daní a u DPH se zvýšil jejich podíl na celkových daňových příjmech.

Graf 3 Přírůstky daňových příjmů státního rozpočtu



Zdroj: Vývoj státních rozpočtů [online], [cit. 2012-01-23], dostupné z http://www.spcr.cz/statistika/sr_d.htm

3.3 Principy daňové soustavy

Hamerníková a Maaytová (2007, s. 138) tvrdí že, daňové principy vyjadřují požadavky na správný daňový systém. Dnešní principy daňové soustavy vycházejí z nejnámějších základních požadavků vyjádřených v tzv. daňových kanónech od Adama Smithe. Již Adam Smith popsal čtyři základní požadavky kladené na dobrý daňový systém a na jednotlivé daně, které se využívají dodnes. Daňové kanóny vyžadují spravedlnost, efektivnost, právní perfektnost a průhlednost pro správné fungování daňového systému (Kubátová, 2010, s. 42).

Vančurová a Láchová (2010, s. 43) jmenují pět požadavků, které se v dnešní době kladou na daňový systém i daně samotné. Jde o daňovou spravedlnost, daňovou efektivnost, právní perfektnost, jednoduchost a srozumitelnost a správné ovlivňování chování ekonomických subjektů. Požadavky se v podstatě shodují s kanóny od Adama Smithe.

- Spravedlnost

Daňovou spravedlnost popisují autorky Vančurová a Láchová (2010, s. 43) tak, že díl, kterým subjekt přispívá prostřednictvím daní do veřejných příjmů, by měl odpovídat jeho možnostem a prospěchu, který pociťuje ze spotřeby statků a služeb poskytovaných státem. Daňovou spravedlnost vnímáme ze dvou úhlů pohledu. První je princip platební schopnosti, kdy každý má platit na daních tolik kolik odpovídá jeho možnostem. Z toho plyne, že dva subjekty, které mají stejné možnosti, by měly platit stejně vysokou daň a dále ten kdo má více by měl i na daních odvádět více. Druhý princip je princip prospěchu. Princip prospěchu požaduje, aby daně platil jen ten, kdo má užitek z veřejných služeb, např. silniční daň platí jen provozovatelé motorových vozidel. Princip prospěchu ale nemůže být uplatňován u všech daní, chceme-li např. z výnosu daně financovat sociální dávky, nemůžeme požadovat, aby daně platili ti, kterým jsou dávky určeny.

- Efektivnost

Podle Hamerníkové, Maaytové (2007, s. 141-147) znamená princip efektivnosti, že náklady na daňový systém mají být co nejmenší. Poplatníci by měli nést co nejnižší náklady kromě zaplacené daně. Náklady spojené s výběrem daní dělíme na náklady administrativní a nadměrné daňové břemeno. Administrativní náklady jsou přímé a nepřímé. Přímé náklady nese veřejný sektor, jedná se o náklady na daňovou administrativu

a další veřejné náklady, které s daněmi souvisí (náklady vlády a parlamentu na navrhování a schvalování daňových zákonů). Nepřímé náklady nesou poplatníci. Jedná se o náklady na účetnictví, na daňové poradce, na podání daňového přiznání. Část nákladů se může přenést i na poplatníky. S efektivností úzce souvisí daňové břemeno. Daňové břemeno se skládá ze zaplacené daně, z nepřímých administrativních nákladů a z nadměrného daňového břemena. Nadměrné daňové břemeno vzniká jako důsledek distorze v cenách statků způsobené daní.

- Právní perfektnost

Třetím požadavkem je právní perfektnost, tedy jednoznačnost a průhlednost. Daňový systém bude účinný, pouze pokud bude tento princip dodržen. Možnost vyhnout se daňové povinnosti v důsledku nepřesné formulace v zákoně vždy narušuje fungování systému. Nepřesné a nejednoznačné znění zákona způsobují nejistotu daňových subjektů, které pak nevědí jak správně plnit svou daňovou povinnost (Vančurová, Láchová, 2010, s. 45).

- Pozitivní vliv na chování subjektů

Daně nesmí působit na ekonomické chování subjektů negativně. Naopak musí ovlivňovat chování subjektů pozitivně. Daně nemají omezovat pracovní úsilí lidí, ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika. Např. příliš vysoké zdanění nebo špatná konstrukce daně z příjmů způsobí neochotu lidí více pracovat a mít vyšší příjem a tím platit vyšší daně (Kubátová, 2010, s. 43).

- Jednoduchost a srozumitelnost

Jednoduchost a jednoznačnost jsou důležité proto, aby každý znal dopředu rozsah své daňové povinnosti. Složitý systém vede ke komplikacím s výkladem a vytváří prostor pro obcházení daňových zákonů. Čím je systém a konstrukce daně jednodušší, tím je i pro subjekty snazší stanovit výši své daňové povinnosti a odvést správnou výši daně (Vančurová, Láchová, 2010, s. 45).

Vančurová a Láchová (2010, s. 45) upozorňují, že jednotlivé požadavky na správný daňový systém se vzájemně vylučují. Všechny výše popsané požadavky nelze současně stoprocentně splnit a proto se musí zvolit priority a vybrat požadavky, na které bude kladen

důraz a na jiné principy v jisté míře rezignovat. Např. pokud chceme co nejspravedlivější systém výběru daní, bude složitý. Tím klesá efektivnost a zvyšují se náklady na výběr daní.

3.4 Klasifikace daní

Kubátová (2010, s. 20-31) uvádí, že daně lze třídit z různých hledisek.

3.4.1 Podle dopadu

Základní hledisko je vazba na důchod poplatníka, která rozděluje daně na přímé a nepřímé.

Daně jsou přímé, pokud poplatník platí daň na úkor svého důchodu. Daňovou povinnost v tomto případě nelze převést na jiný subjekt. Mezi daně přímé patří daně důchodové, daně z majetku, případně daň z hlavy.

Daně nepřímé jsou takové daně, u kterých subjekt, který daň odvádí, neplatí daň z vlastního důchodu, ale jen ji přenáší na jiný subjekt. Daň se přenáší prostřednictvím zvýšení ceny. Jedná se o daně ze spotřeby, daň z přidané hodnoty a clo, kdy daň vstupuje do ceny výrobku nebo služby a platí ji spotřebitel a ne prodejce, prodejce daň pouze odvádí státu.

Subjekt u daní přímých je poplatník. U daní nepřímých jsou subjekty dva - plátce a poplatník. Plátce odevzdává daň finančnímu nebo celnímu úřadu a poplatník daň fakticky zaplatí v podobě zvýšené ceny, jak již bylo podrobněji vysvětleno výše.

3.4.2 Podle objektu

Další třídění je podle objektu daně, na nějž je daň uložena. Podle objektu daně klasifikujeme daň z důchodu (příjmu), daň ze spotřeby a daň z majetku. Již podle názvů odvodíme co je objektem jednotlivých daní. Objektem daně z příjmů je důchod subjektu, např. daň z příjmu fyzických nebo právnických osob. U daně ze spotřeby jsou předmětem daně podle zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Objektem majetkových daní jsou především nemovitosti. Majetkové daně jsou upraveny v zákoně o dani z nemovitosti, v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

3.4.3 Podle veličiny

Podle charakteru veličiny, z níž se daň platí se daně třídí na kapitálové a běžné.

U kapitálových daní je objektem daně stavová veličina. Stavová veličina neboli zásoba kapitálu je zboží na skladě, stav nemovitého majetku, peníze na účtu. Mezi daně kapitálové řadíme daň z majetku, daň dědickou a darovací.

U daní běžných je objektem daně toková veličina. Toková veličina se zjišťuje za určitý časový úsek. Jde o produkt, důchod, přidanou hodnotu nebo spotřebu. Nejtypičtější běžné daně jsou daně důchodové, spotřební daně a daň z přidané hodnoty.

3.4.4 Podle adresnosti

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka se daně dělí na osobní a in rem (na věc).

Daně osobní mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi a zohledňují jeho platební schopnost. Osobní daně jsou daně z příjmu fyzických osob.

Daně in rem se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníků, jedná se o daně spotřební, daně z přidané hodnoty, daně výnosové, daň z příjmů právnických osob a daně majetkové.

3.4.5 Podle druhu sazby

Členění daní podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu. Toto členění zahrnuje daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, specifické a daně ad valorem (k hodnotě).

Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální a z hlavy. Daň platí všechny subjekty jenom proto, že existují. Jedná se o paušální daň, ale každému poplatníkovi je určena na základě jeho platební schopnosti.

Daně specifické neboli jednotkové jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu. Do daní specifických řadíme daně spotřební a daně pozemkové a domovní.

Daně ad valorem se určují z ceny daňového základu. Jedná se o daň z přidané hodnoty, daň obrátová, daň důchodová a výnosová.

3.4.6 Institucionální klasifikace

Institucionální třídění daní slouží ke srovnávání. Týká se statistického zpracování údajů o veřejných rozpočtech a jejich porovnání, které provádějí národní a mezinárodní instituce. Největší význam má třídění daní Eurostatu, OECD, Mezinárodního měnového fondu a Statistika národních účtů OSN. Údaje slouží k mezinárodnímu porovnávání.

Klasifikace daní OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin. Každá skupina se dělí na podskupiny. Hlavní skupiny OECD:

1000 Daně z důchodu, zisků a kapitálových výnosů

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

5000 Daně ze zboží a služeb

6000 Ostatní daně

Klasifikace OECD má sloužit k porovnávání daní různých zemí.

3.4.7 Podle stupně progresse

Třídění podle stupně progresse úzce souvisí s požadavkem spravedlnosti. Stupeň progresse nám řekne, jak se změní míra zdanění s růstem důchodu. Na základě stupně progresse dělíme daně na proporcionální, progresivní a regresivní.

Proporcionální daně se vyznačují tím, že s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nemění. Proporcionální daní může být spotřební daň.

Progresivní daň znamená, že s růstem důchodu roste i míra zdanění. Progresivní daní je daň důchodová.

U regresivní daně platí, že s růstem důchodu míra zdanění klesá. Spotřební daň u mnoho výrobků základní potřeby je právě daní regresivní.

3.5 Funkce daní

Daně jsou nástrojem hospodářské politiky státu a jejich cílem není pouze plnit veřejné rozpočty, ale plní i řadu dalších funkcí. Nejdůležitějšími funkcemi daní jsou funkce fiskální, alokační, redistribuční stimulační a stabilizační. V současné době je velký význam kladen na funkci fiskální (Kubátová, 2010, s. 19).

- Fiskální funkce

Primární a historicky nejstarší funkcí daní je funkce fiskální, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet a následné financování veřejných výdajů. Všechny daně musí plnit fiskální funkci. Výjimkou jsou daně ekologické, které jsou ukládány na produkty ohrožující životní prostředí, které mají za cíl snížit jejich spotřebu či produkci. V ČR je podíl daní na příjmech veřejného rozpočtu velký, více než 90% (Kubátová, 2010, s. 19).

- Alokační funkce

Alokační funkce slouží k alokaci zdrojů při selhání trhu. Pomocí alokační funkce jsou prostředky vkládány tam, kam jich trh dává málo (školství) nebo prostředky odebírá z oblastí, kde je jich trhem dáváno příliš mnoho a není to žádoucí (např. daň ekologická). Pomocí funkce alokační jsou financovány oblasti, které jsou trhem podceněné (Kubátová, 2010, s. 19).

- Redistribuční funkce

Fungování trhu rozděluje důchody a peníze, ale lidé s tímto rozdělením nejsou spokojeni. Funkce redistribuční proto důchody a bohatství přerozděluje. Daně mají v tomto případě za úkol přesunout část důchodů a bohatství od bohatších k chudším. Význam redistribuční funkce je získávání financí pro chudé (Kubátová, 2010, s. 19).

- Stimulační funkce

Daně jsou subjekty obecně považovány jako újma. Stimulační funkce pomocí daňových úspor snižuje tuto újmu subjektů a tím subjekty podporuje ve spotřebě či výrobě. Stimulace může být i negativní, např. vysoké zdanění alkoholických nápojů a cigaret, tím se stát naopak snaží spotřebu snížit (Kubátová, 2010, s. 19).

- Stabilizační funkce

Stabilizační funkce souvisí s výkyvy ekonomického cyklu, s hospodářskou politikou státu a je její součástí. Díky této funkci daní dochází ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, využívá se k dosažení zaměstnanosti, cenové stability apod. Využití stabilizační funkce daní je závislé na konkrétní ekonomické politice státu. Vláda v tomto případě reguluje výši daní podle hospodářského cyklu (Kubátová, 2010, s. 19).

4 Analytická část

4.1 Nepřímé daně

Nepřímé daně mají v posledních letech čím dál větší význam. Jejich podíl na veřejných příjmech ve vyspělých zemích a i v ČR roste. Naopak daně přímé, hlavně podíl daní z příjmů, klesají.

Následující tabulka, která tento jev potvrzuje, zobrazuje daňové příjmy ČR v letech 2002 až 2011. Daň z příjmu zahrnuje daň z příjmu fyzických a právnických osob a ostatní daně zahrnují pojistné na SZ, majetkové daně, cla, správní poplatky a ostatní daňové příjmy.

Tabulka 1 Daňové příjmy státního rozpočtu v letech 2002 - 2011

Rok	Daň z příjmů		DPH		Spotřební daně		Ostatní daně		Celkem v mil. Kč
	v mil. Kč	v %	v mil. Kč	v %	v mil. Kč	v %	v mil. Kč	v %	
2011	172 910	20,11%	191 894	22,32%	139 217	16,19%	355 879	41,39%	859 900
2010	173 794	20,13%	187 821	21,75%	130 860	15,15%	371 058	42,97%	863 533
2009	168 989	20,29%	176 717	21,22%	123 838	14,87%	363 428	43,63%	832 972
2008	222 131	23,89%	177 816	19,12%	125 538	13,50%	404 429	43,49%	929 914
2007	216 888	24,08%	166 628	18,50%	131 591	14,61%	385 550	42,81%	900 657
2006	187 061	23,34%	153 516	19,15%	112 561	14,04%	348 472	43,47%	801 610
2005	195 048	25,32%	146 823	19,06%	103 626	13,45%	324 875	42,17%	770 372
2004	180 708	25,21%	140 383	19,59%	82 795	11,55%	312 796	43,65%	716 682
2003	172 899	25,90%	125 553	18,81%	72 888	10,92%	296 166	44,37%	667 506
2002	159 024	25,35%	118 061	18,82%	68 882	10,98%	281 397	44,85%	627 364

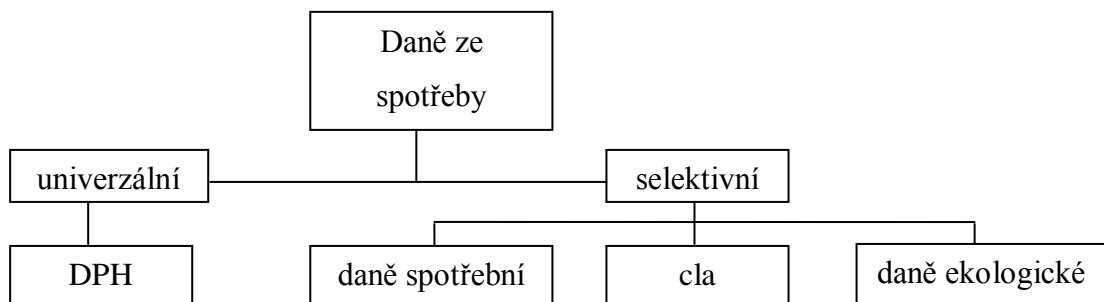
Zdroj: Vlastní úprava tabulky z ARAD - systém časových řad – Česká národní banka [online], [cit. 2012-03-02], dostupné z

http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=12&p_sort=2&p_des=50&p_sestuid=1411&p_uka=1%2C2%2C3%2C4%2C5%2C6%2C7%2C8%2C9&p_strid=BA&p_od=200201&p_do=201212&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C

Nepřímé daně jsou daně ze spotřeby. Pro nepřímé daně je typické, že výrobci a obchodníci daně odvádí do veřejného rozpočtu, ale částku daně zaplatí spotřebitel v podobě zvýšené ceny produktu. Není však pravidlem, že spotřebitel platí celou výši daně. O poměru, v němž se daň rozdělí mezi prodejce a spotřebitele rozhoduje elasticita poptávky a nabídky a další faktory. Proto se může stát, že celá daň dopadne na spotřebitele, např. daň z tabáku, ale u všech daní to tak není (Kubátová, 2010, s. 220).

V následujícím schématu je zobrazeno základní rozdělení daní ze spotřeby.

Schéma 2 Nepřímé daně v ČR



Zdroj: Hamerníková, Maaytová, 2007, s. 128

4.1.1 Daň z přidané hodnoty

Hamerníková, Maaytová (2007, s. 129) tvrdí, že daň z přijaté hodnoty (dále DPH) je všeobecnou neboli univerzální daní ze spotřeby moderního typu.

DPH je daní moderního typu. Největší změnou v daních ze spotřeby posledních desetiletí je masové zavádění právě daně z přidané hodnoty, a to v zemích s vyspělou tržní ekonomikou. Pro zůstávající země není DPH vhodná z důvodu náročné administrativy a nepřipravenosti finančních úřadů (Kubátová, 2010, s. 228).

Hlavní myšlenka fungování daně z přidané hodnoty je jednoduchá. DPH se vybírá na každém stupni zpracování. Ne z celého obrátu, ale pouze z toho co bylo ke statku či službě na daném stupni zpracování přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota. Stanovení nově vytvořené hodnoty je na úrovni jednotlivých subjektů náročné a nákladné a proto se DPH stanovuje nepřímo (Vančurová, Láchová, 2010, s. 257). Kubátová (2010, s. 223) přidanou hodnotu definuje jako přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služeb. Z ekonomického hlediska přidaná hodnota odpovídá součtu důchodů z použitých výrobních faktorů (mzdy, zisky, renty, úroky). DPH odstraňuje duplicitu (dvojití zdanění) tak, že se inputy podruhé nezdaňují a dani podléhá pouze hodnota nově přidaná zpracováním u daného plátce.

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o DPH byl k 1. lednu 2012 novelizován zákonem

č. 370/2011 Sb., tento zákon obsahuje i změny pro rok 2013. Hlavní smysl novely spočívá v zajištění vyšších příjmů do státního rozpočtu, a to výnosem z DPH, který zajistí zvýšení snížené sazby DPH z 10 % na 14 % (Marková, 2012, s. 115).

4.1.1.1 Základní pojmy

Na základě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty si vymezíme některé základní pojmy, budeme vycházet z § 4.

- úplatou se rozumí částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazující peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžitého plnění,
- daň na výstupu je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění,
- vlastní daňovou povinností se rozumí daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období,
- nadměrným odpočtem je daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období,
- správce daně je příslušný finanční úřad, při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad.

4.1.1.2 Předmět daně

Podle zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 2, odstavec 1 je předmětem daně:

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

Odstavec 2 definuje co předmětem daně není. Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně,

- a) jestliže dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně podle § 68,
- b) pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou svobodnou od daně podle § 6,
- c) jestliže se jedná o pořízení zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu.

Odstavec 3 říká, že plnění, která jsou předmětem daně jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou od daně osvobozena.

Vančurová a Láchová (2010, s. 260-262) konstatují, že vše co by mohlo být předmětem daně se obecně nazývá plněním. Předmět daně zahrnuje plnění zdanitelná a osvobozená. Ovšem ne všechna plnění jsou součástí daně. K plnění, které je předmětem daně musí dojít v rámci ekonomické činnosti a zároveň místo plnění musí být v tuzemsku. Zdanitelné plnění je takové, u kterého plátcí daně vzniká povinnost přiznat a odvést daň. Osvobozená plnění mají stejné znaky jako plnění zdanitelná, tedy jsou předmětem daně, ale plátce není povinen z nich daň odvádět. Osvobozené plnění se rozlišuje na plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet.

Pro upřesnění - zbožím, podle zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 4, odstavec 2, jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry.

4.1.1.3 Daňové subjekty

Daň z přidané hodnoty se týká nás všech, platíme ji při nákupu a to nejen u nás, ale i v zahraničí. Většinou jsme z hlediska výběru daně z přidané hodnoty pasivní a neidentifikovaní, jsme tedy osobami nepovinnými k dani, daň pouze zaplatíme a osoby povinné k dani ji následně odvedou v rámci své daňové povinnosti. Osoby povinné k dani jsou plátcí a musí se registrovat u místně příslušného úřadu. Osoby, které mají jen malý obrat nebo do ČR dodávají jen nepatrné plnění, jsou od daně osvobozeny (Vančurová, Láchová, 2010, s. 263-264).

Zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty definuje osoby povinné k dani v § 5, takto: osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se pro účely tohoto zákona považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Za ekonomickou činnost se také považuje soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání příjmů. Za ekonomickou činnost není považována činnost zaměstnanců, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem a vzniká tak pracovněprávní vztah. Samostatná osoba povinná k dani je organizační složka státu, která je účetní jednotkou. Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem se při výkonu působností v oblasti veřejné správy se za osobu povinnou k dani nepovažují.

Osoby osvobozené od uplatňování daně upravuje § 6. Osoba osvobozená od uplatňování daně je osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku a od uplatňování daně je osvobozena, pokud její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, jde-li o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

4.1.1.4 Základ daně

Zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 36 říká, že základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněná zdanitelná plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Do základu daně také zahrnujeme jiné daně, cla, dávky nebo poplatky, spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak, dotace k ceně, při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou. Základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

4.1.1.5 Sazba daně

V České republice se sazba DPH neustále mění. V roce 2011 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty uplatňovala základní sazba daně ve výši 20 % nebo snížená sazba daně ve

výši 10 %. Pro současný rok 2012 platí základní sazba 20 % a snížená sazba 14 %. Od roku 2013 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty bude uplatňovat jednotná sazba daně ve výši 17,5 %. U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty. Pokud zákon nestanoví jinak, používá se základní sazba. Seznam zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě daně, jsou uvedeny v příloze č. 1 a č. 2 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

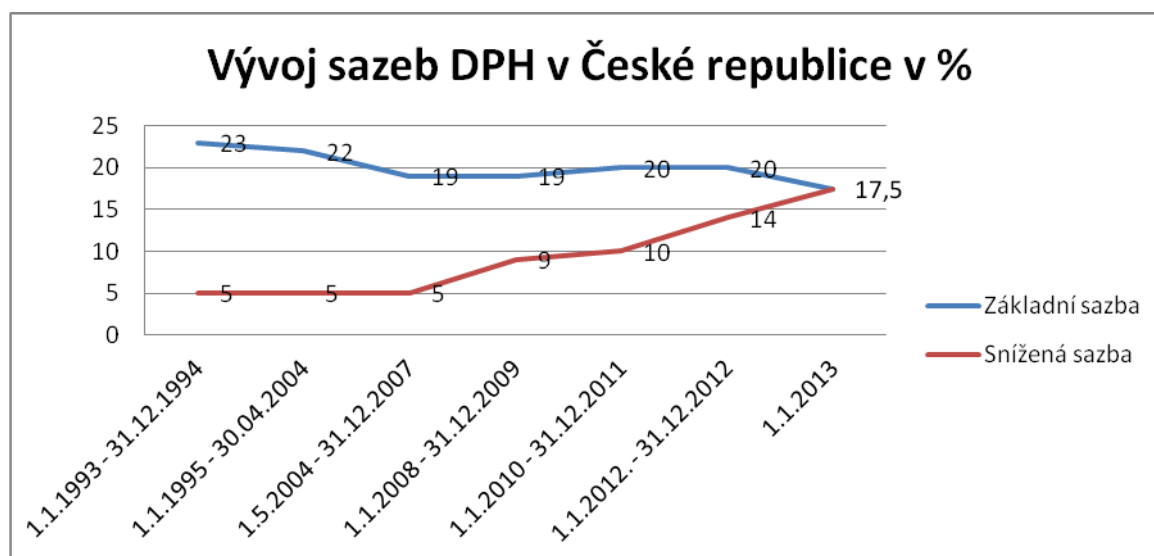
Vývoj sazeb DPH můžeme vidět v následující tabulce a grafu.

Tabulka 2 Vývoj sazeb DPH v České republice

Období	Sazba daně v %	
	základní	snížená
1.1.1993 - 31.12.1994	23	5
1.1.1995 - 30.04.2004	22	5
1.5.2004 - 31.12.2007	19	5
1.1.2008 - 31.12.2009	19	9
1.1.2010 - 31.12.2011	20	10
1.1.2012. - 31.12.2012	20	14
od 1.1.2013	17,5	17,5

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4 Vývoj sazeb DPH v České republice



Zdroj: vlastní zpracování

4.1.1.6 Daňové doklady

Daňové doklady v oblasti DPH upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, díl 5 Daňové doklady.

Plátce je podle zákona povinen vystavit daňový doklad do 15ti dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty za zdanitelné plnění. Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá plátce. Plátce je povinen uchovávat všechny doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně deset let od konce zdaňovacího období. Daňové doklady můžeme uchovávat jak v listinné podobě tak je převést do podoby elektronické. Daňovými doklady jsou zejména běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, opravný daňový kalendář.

Běžný daňový doklad musí podle zákona obsahovat:

- název obchodní firmy nebo jméno a příjmení plátce, který uskutečňuje plnění,
- daňové identifikační číslo plátce,
- obchodní firmu nebo jméno osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, případně daňové identifikační číslo osoby pokud je osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje plátce DPH,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- datum vystavení dokladu, případně datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí úplaty, pokud se liší od data vystavení,
- jednotkovou cenu,
- základ daně,
- sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně,
- výši daně.

Zákonné náležitosti zjednodušeného daňového dokladu:

- název obchodní firmy nebo jméno plátce, který uskutečňuje daňové plnění,
- daňové identifikační číslo plátce,
- rozsah a předmět zdanitelného plnění,

- datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo datum přijetí úplaty,
- sazbu daně
- částku, kterou plátce získá nebo má získat za uskutečňované zdanitelné plnění celkem.

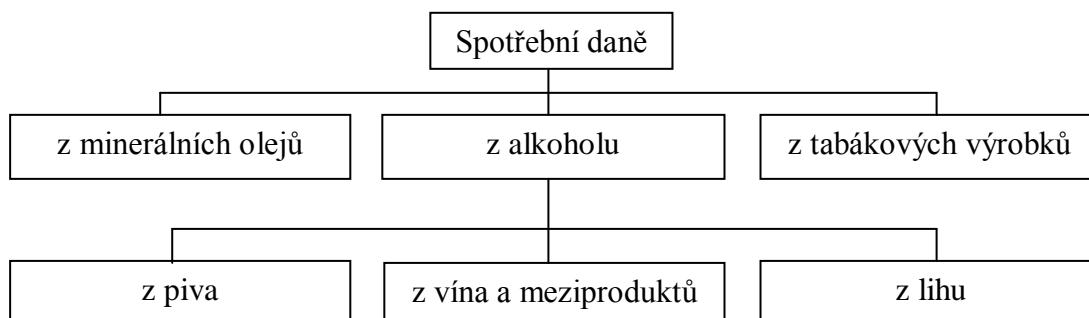
Zjednodušený daňový doklad je možno vystavit jen tehdy, je-li částka za zdanitelné plnění včetně daně nejvýše 10 000 Kč.

4.1.2 Spotřební daně

Spotřební daně patří mezi historicky nejstarší daně. Do českého daňového systému byly zavedeny v lednu roku 1993. Spotřební daně spolu s daní z přidané hodnoty, clem a nově i ekologickými daněmi tvoří systém nepřímých daní neboli daní ze spotřeby. Stát spotřebními daněmi zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupiny výrobků. Důvodem jejich zavádění je především přínos pro státní rozpočet. Příjem ze spotřebních daní je velmi stabilní a dobře odhadnutelný, a to díky nízké cenové a důchodové elasticitě poptávky u většiny výrobků, které této dani podléhají. Dalšími důvody pro zavádění spotřebních daní jsou důvody zdravotní a ekologické, neboť jde často o výrobky, které ohrožují zdraví spotřebitelů nebo negativně působí na životní prostředí. Tíhu spotřební daně, podobně jako daně z přidané hodnoty, nenese výrobce nebo dovozce, ti jsou pouze plátcí. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká při uvedení do volného daňového oběhu, při opuštění daňového skladu (podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, § 3 je daňový sklad prostorově ohraničené místo na daňovém území ČR, ve kterém provozovatel daňového skladu výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá). Správu spotřebních daní vykonávají celní orgány (Vančurová, Láchová, 2010, s. 244). Plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, pokud zákon nestanoví jinak.

Spotřební daně vybírané v ČR si můžeme ukázat v následujícím obrázku.

Schéma 3 Spotřební daně v ČR



Zdroj: Vančurová, Láchová, 2010, s. 245

Spotřební daně v České republice upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních byl v roce 2011 několikrát novelizován.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 1 zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství. Upravuje podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků (dále vybrané výrobky) spotřebními daněmi. Upravuje způsob značení a prodeje tabákových výrobků. Udává způsob značení některých minerálních olejů.

4.1.2.1 Plátce daně

Problematiku plátce daně spotřebních daní upravuje § 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zákon říká, že plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

- která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem, jíž vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného oběhu,
- jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu, v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně nebo u nichž byla daň vrácena pro jiné účely, v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků,
- která uplatňuje nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak,
- která skládá nebo dopravuje vybrané výrobky aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (lihoviny 10 l konečných výrobků, pivo 110 l,

meziprodukty 20 l, víno 90 l, šumivá vína 60 l, cigarety 800 kusů, doutníky 200 kusů, tabák ke kouření 1 kg).

4.1.2.2 Předmět daně, základ a sazba u jednotlivých spotřebních daní

4.1.2.2.1 Daň z minerálních olejů

Předmět daně u daně z minerálních olejů upravuje § 45. Předmětem daně jsou tyto minerální oleje:

- motorové benziny, jiné než motorové benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu,
- střední oleje a těžké plynové oleje,
- těžké topné oleje,
- odpadní oleje,
- zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn,
- směsi minerálních olejů.

Základ daně je podle § 47 množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. To neplatí pro těžké topné oleje a pro zkapalněné ropné oleje, kde je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Sazby daně z minerálních olejů stanovuje § 48 následovně:

- motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty s obsahem olova do 0,0013g/l včetně – 12 840 Kč/1 000 l
- motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty s obsahem olova nad 0,0013 g/l – 13 710 Kč/1 000 l
- střední oleje a těžké plynové oleje – 10 950 Kč/1 000 l
- těžké topné oleje – 472 Kč/t
- odpadní oleje – 660 Kč/1 000 l
- zkapalněné ropné plyny – 0 až 3 933 Kč/t

4.1.2.2.2 *Daň z lihu*

Předmět daně z lihu upravuje § 67. Předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoliv výrobcích, kromě výrobků označených kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu činí více než 1,2 % objemových etanolu. U výrobků označených kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206 musí celkový obsah lihu činit více než 22 % objemových etanolu.

Základem daně je podle § 69 množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.

Sazba daně je v § 70 stanovena pro:

- líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207 na 28 500 Kč/hl etanolu,
- líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období na 28 500 Kč/hl etanolu,
- líh obsažený v ovocných destilátech v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období na 14 300 Kč/hl etanolu,
- líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury 28 500 Kč/hl etanolu.

4.1.2.2.3 *Daň z piva*

Předmět daně z piva upravuje § 81. Pivem se pro účely tohoto zákona rozumí výrobek uvedený pod kódem nomenklatury 2203 obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu nebo směsi tohoto výrobku s nealkoholickými nápoji uvedené pod kódem 2206 obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu.

Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech.

Sazbu daně z piva najdeme v § 85. Zákon rozlišuje základní a sníženou sazbu daně z piva. Snížená sazba je určena pro malé nezávislé pivovary, které nepřekročí výrobu 200 000 hl ročně a splní další zákonem stanovené podmínky. Sazba daně je vyjádřena v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny.

Základní sazba je 32,00 Kč. Snížená sazba se dále rozlišuje podle roční výroby v hl ročně, do 10 000 hl je sazba 16,00 Kč, nad 10 000 do 50 000 hl je 19,20 Kč, nad 50 000 do 100 000 hl je 22,40 Kč, nad 100 000 do 150 000 je 25,60 Kč a nad 150 000 do 200 000 hl je sazba 28,80 Kč.

4.1.2.2.4 Daň z vína a meziproduktů

Předmět daně z vína a meziproduktů najdeme v § 93. Předmětem daně pro účely zákona jsou vína a fermentované nápoje a meziprodukty, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, nejvýše ale 22 % objemových alkoholu. Zákon rozlišuje šumivé a tiché víno. Šumivé víno je plněno do lahví s hříbovitou zátkou a speciálním úchytným zařízením nebo které při uzavřeném obsahu při 20 °C mají přetlak 3 bary a více. Tichým vínem se rozumí výrobek, který není šumivým vínem. Meziprodukty jsou vína, která neřadíme ani mezi tichá ani mezi šumivá vína a stávají se surovinou pro výrobu dalšího alkoholického nápoje.

Základem daně je množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech.

Sazba daně, podle § 96 je sazba pro šumivá vína a meziprodukty 2 340 Kč/hl a pro tichá vína je sazba 0 Kč/hl.

4.1.2.2.5 Daň z tabákových výrobků

Předmětem daně jsou tabákové výrobky. § 101 řadí mezi tabákové výrobky: cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření.

Základ daně u daní z tabákových výrobků upravuje § 102. V tomto případě musíme rozlišovat základ daně u cigaret, doutníků a cigarillos a u tabáku ke kouření. V případě cigaret vyjadřujeme dva základy daně. Základem daně pro procentní část u cigaret je cena pro konečného spotřebitele. Základem daně pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech. Základem daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech.

Sazbu daně z tabákových výrobků je upravena v § 104. Sazba u doutníků a cigarillos je 1,25 Kč/ks. Sazba u tabáku ke kouření je 1 400 Kč/kg. U cigaret je postup složitější. Nejprve musíme spočítat procentuální část tj. 28 % z prodejní ceny a následně přičíst

pevnou část tj. 1,12 Kč/ks. Pokud je výsledná sazba menší než minimální sazba 2,10 Kč/ks použijeme sazbu minimální.

4.1.3 Clo

Z právního hlediska není clo daní. Ale z hlediska ekonomického je zboží dovážené ze zahraničí předmětem daně, tedy clo je z ekonomického hlediska daň. Clo je specifickou daní ze spotřeby. Pohyb zboží uvnitř Evropské unie clu nepodléhá. Základem cla je celní hodnota. Celní hodnota je částka, ze které clo počítáme. Při stanovení celní hodnoty vycházíme z fakturované ceny, ke které dále připočítáváme náklady na zprostředkování, cenu obalů, licence, dopravu a pojištění. Sazba cla je relativní, tj. stanovena % ze základu daně a diferencovaná podle druhu zboží (Vančurová, Láchová, 2010, s. 241-244).

4.1.4 Ekologické daně

Ekologické daně řadíme mezi tzv. nápravné daně. Ekologické daně vyjadřují náklady společnosti na odstranění negativní externality, kterou je znečištění životního prostředí nebo ohrožení lidského zdraví. Úkolem ekologických daní je zahrnout externality do nákladů trhu. Ekologickými daněmi rozumíme platby do veřejných rozpočtů, při jejichž zavedení nebo zvýšení se očekává pozitivní vliv na životní prostředí. Ekologickou daň můžeme také chápat jako daň, při jejímž zavedení či zvýšení se projeví vliv na daňovou základnu a o níž se má za to, že představuje environmentálně škodlivou výrobu nebo spotřebu (Kubátová, 2010, s. 256-258).

Ekologické daně byly do českého daňového systému zavedeny v lednu roku 2008. Jednalo se o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Daň ze zemního plynu existovala již dřív, patřila pod spotřební daně z minerálních olejů. Daň z pevných paliv a daň z elektřiny jsou úplně nové daně. Ekologické daně jsou v českém daňovém systému nejmladšími daněmi, do centra pozornosti se u nás dostalo ekologické zdanění až po vstupu ČR do Evropské unie (Svátková, 2009, s. 234-238).

Ekologické daně v České republice upravuje zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zákon postupně ve svých částech upravuje jednotlivé energetické daně. Část čtyřicátá pátá se věnuje dani ze zemního plynu a některých dalších plynů, část čtyřicátá šestá upravuje daň z pevných paliv a část čtyřicátá sedmá definuje daň z elektřiny.

Správu všech ekologických daní podle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů vykonávají celní orgány.

4.1.4.1 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů upravuje čtyřicátá pátá část zákona č. 261/2007 Sb., čl. LXXII.

4.1.4.1.1 Plátce daně

§ 3 odstavec 1 říká, že plátcem daně je:

- dodavatel, který na daňovém území dodal plyn konečnému spotřebiteli,
- provozovatel distribuční nebo přepravní soustavy a provozovatel podzemního zásobníku plynu,
- fyzická nebo právnická osoba, která použila plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, u kterého měla být použita vyšší sazba daně,
- fyzická nebo právnická osoba, která použila plyn osvobozený od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje, nebo
- fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou plynu osvobozeného od daně podle § 8.

Podle odstavce 2 plátce daně musí podat návrh na registraci k dani u celního úřadu nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat.

4.1.4.1.2 Předmět daně

Předmět daně definuje § 4 jako plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705

- a) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro jiné účely, s výjimkou plynu uvedeného v písmenech b) a c),
- b) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla,
- c) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný
 - pro stacionární motory,
 - v souvislosti s provozy a stroji používanými při stavbách, stavbě inženýrských pracích a veřejných pracích,

- pro provoz vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválena k používání převážně na veřejných silnicích.

4.1.4.1.3 Základ a sazba daně

Podle § 6 základem daně je množství plynu v MWh spáleného tepla a sazby daně jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 3 Sazby daně ze zemního plynu

předmět daně		sazba v Kč/MWh	období
§ 4 písm.	nomenklatura		
a)	2711 29 a 2705	264,80	neomezeno
a)	2711 11 a 2711 21	0,00	1.1.2008 - 31.12.2011
a)	2711 11 a 2711 21	34,20	1.1.2012 - 31.12.2014
a)	2711 11 a 2711 21	68,40	1.1.2015 - 31.12.2017
a)	2711 11 a 2711 21	136,80	1.1.2018 - 31.12.2019
a)	2711 11 a 2711 21	264,80	od 1.1.2020
b)	nespecifikovaná	30,60	neomezeno
c)	nespecifikovaná	30,60	neomezeno

Zdroj: Vlastní zpracování podle zákona 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

4.1.4.2 Daň z pevných paliv

Daň z pevných paliv najdeme ve čtyřicáté šesté části zákona č. 261/2007 Sb., čl. LXXIII.

4.1.4.2.1 Plátce daně

Plátcem daně podle § 3 je:

- dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli,
- fyzická nebo právnická osoba, která použila pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, než na která se osvobození vztahuje,
- fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněná pevná paliva, s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně.

Plátce je podle zákona povinen podat návrh na registraci k dani u celního úřadu nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

4.1.4.2.2 *Předmět daně*

Předmětem daně z pevných paliv jsou podle § 4 tato pevná paliva:

- černé uhlí, brikety, bulety a další pevná paliva vyrobená z černého uhlí,
- hnědé uhlí, hnědouhelné brikety a aglomerované hnědé uhlí (kromě černého jantaru),
- koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny a retortové uhlí,
- ostatní uhlovodíky pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla.

4.1.4.2.3 *Základ a sazba daně*

§ 6 říká, že základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spáleného tepla v původním vzorku. Sazba daně je podle zákona stanovena na 8,50 Kč/GJ spáleného tepla v původním vzorku. Spálené teplo v původním vzorku se prokazuje výsledky měření akreditované laboratoře, které nesmí být starší než jeden rok.

4.1.4.3 *Daň z elektřiny*

Dani z elektřiny je věnována čtyřicátá sedmá část zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, čl. LXXIV.

4.1.4.3.1 *Plátce daně*

§ 3 říká, že plátcem daně je:

- dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli,
- provozovatel distribuční soustavy a provozovatel přenosové soustavy,
- fyzická a právnická osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje,
- fyzická nebo právnická osoba, která spotřebovala nezdaněnou elektřinu, s výjimkou elektřiny osvobozenou od daně.

Plátce daně je ze zákona povinen podat návrh na registraci k dani u celního úřadu nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

4.1.4.3.2 Předmět daně

Předmětem daně z elektřiny je podle § 4 elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716.

4.1.4.3.3 Základ a sazba daně

Základ a sazbu daně upravuje § 6. Základem daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně činí 28,30 Kč/MWh.

4.2 Praktické příklady výpočtu nepřímých daní

4.2.1 Výpočet DPH

Pro výpočet daně je nutné znát základ daně a sazbu daně. Musíme tedy určit výši zdanitelného plnění a zvolit správnou sazbu pro výpočet. U zdanitelného plnění je pro výpočet rozhodující, zda je uveden včetně DPH nebo bez DPH. Důležitým aspektem u výpočtu DPH je také to zda obchodujeme s plátcem DPH či neplátcem DPH a zda nedovážíme ze zemí mimo Evropské společenství. Při dovozu zboží ze zemí mimo Evropské společenství je nutno si uvědomit, že DPH se počítá z ceny zvýšené o clo.

4.2.1.1 Příklad č. 1

Firma X je plátcem DPH a nakupuje od firmy Y, která je také plátcem DPH a prodává konečným zákazníkům. V první čtvrtletí roku 2012 nakoupila firma X od firmy Y celkem za 500 000 Kč bez DPH a prodala konečným zákazníkům celkem za 750 000 Kč bez DPH. Zdanitelná plnění jsou následující:

- přijatá zdanitelná plnění celkem 500 000 Kč bez DPH, plnění se základní sazbou 400 000 Kč bez DPH a plnění se sníženou sazbou 100 000 Kč bez DPH,
- poskytnutá zdanitelná plnění celkem 750 000 Kč bez DPH, plnění se základní sazbou 600 000 Kč bez DPH a plnění se sníženou sazbou 150 000 Kč bez DPH.

Daňovou povinnost firmy X vypočteme následovně. Nejprve vypočítáme daň na vstupu, tj. z přijatých zdanitelných plnění vyčíslíme daň. Dále spočítáme daň na výstupu a to z poskytnutých plnění. Následně porovnáme daň na vstupu a daň na výstupu a zjistíme daňovou povinnost firmy X.

Daň vypočteme jako součin zdanitelného plnění bez daně a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako podíl, kde v čitateli je příslušná sazba daně a ve jmenovateli je číslo 100. Koeficient pro základní sazbu je $\frac{20}{100}$ a pro sníženou sazbu je koeficient $\frac{14}{100}$.

Daň na vstupu

$$400\,000 \times \frac{20}{100} = 80\,000 \text{ Kč}$$

$$100\,000 \times \frac{14}{100} = 14\,000 \text{ Kč}$$

Daň na vstupu celkem 94 000 Kč.

Daň na výstupu

$$600\,000 \times \frac{20}{100} = 120\,000 \text{ Kč}$$

$$150\,000 \times \frac{14}{100} = 21\,000 \text{ Kč}$$

Daň na výstupu celkem 141 000 Kč.

Daňová povinnost firmy X

Daň na vstupu je 94 000 Kč, daň na výstupu je 141 000 Kč. Daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu o 47 000 Kč. Z toho zjistíme, že firmě X vzniká daňová povinnost ve výši 47 000 Kč, kterou musí odvést státu.

Pokud by daň na vstupu byla vyšší než daň na výstupu vznikl by nadměrný daňový odpočet, v tom případě by stát firmě peníze vrátil.

4.2.1.2 Příklad č. 2

Zadání příkladu je stejné, jako v příkladu č. 1, pouze jsou všechny částky uvedeny s DPH.

Firma X je plátcem DPH a nakupuje od firmy Y, která je také plátcem DPH a prodává konečným zákazníkům. V první čtvrtletí roku 2012 nakoupila firma X od firmy Y celkem za 500 000 Kč s DPH a prodala konečným zákazníkům celkem za 750 000 Kč s DPH.

Zdanitelná plnění jsou následující:

- přijatá zdanitelná plnění celkem 500 000 Kč s DPH, plnění se základní sazbou 400 000 Kč s DPH a plnění se sníženou sazbou 100 000 Kč s DPH,
- poskytnutá zdanitelná plnění celkem 750 000 Kč s DPH, plnění se základní sazbou 600 000 s DPH a plnění se sníženou sazbou 150 000 Kč s DPH.

Daň vypočteme jako součin zdanitelného plnění bez daně a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako podíl, kde v čitateli je příslušná sazba daně a ve jmenovateli je součet údaje v čitateli a čísla 100. Koeficient pro základní sazbu je $\frac{20}{20+100}$ a pro sníženou sazbu je koeficient $\frac{14}{14+100}$. Koeficient se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa.

Daň na vstupu

$$400\,000 \times \frac{20}{20+100} = 66\,680 \text{ Kč}$$

$$100\,000 \times \frac{14}{14+100} = 12\,280 \text{ Kč}$$

Daň na vstupu celkem 78 960 Kč.

Daň na výstupu

$$600\,000 \times \frac{20}{20+100} = 100\,020 \text{ Kč}$$

$$150\,000 \times \frac{14}{14+100} = 18\,420 \text{ Kč}$$

Daň na výstupu celkem 118 440 Kč.

Daňová povinnost firmy X

Daň na vstupu je 78 960 Kč, daň na výstupu je 118 440 Kč. Daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu o 39 480 Kč, z toho zjistíme, že firmě X vzniká daňová povinnost ve výši 39 480 Kč, kterou musí odvést státu.

4.2.1.3 Příklad č. 3

Příklad č. 3 ukáže, jak vypadá situace, když bude firma X nakupovat od neplátce.

Firma X je plátcem DPH a nakupuje od firmy Y, která je neplátcem DPH a prodává konečným zákazníkům. V první čtvrtletí roku 2012 nakoupila firma X od firmy Y celkem za 500 000 Kč s DPH a prodala konečným zákazníkům celkem za 750 000 Kč s DPH. Zdanitelná plnění jsou následující:

- přijatá zdanitelná plnění, nejsou žádná, protože firma Y není plátcem DPH,
- poskytnutá zdanitelná plnění celkem 750 000 Kč bez DPH, plnění se základní sazbou 600 000 bez DPH a plnění se sníženou sazbou 150 000 Kč bez DPH.

Daň na vstupu

Daň na vstupu je 0, protože nejsou žádná přijatá zdanitelná plnění.

Daň na výstupu

$$600\,000 \times \frac{20}{100} = 120\,000 \text{ Kč}$$

$$150\,000 \times \frac{14}{100} = 21\,000 \text{ Kč}$$

Daň na výstupu celkem 141 000 Kč.

Daňová povinnost firmy X

Daň na vstupu je 0 Kč, daň na výstupu je 141 000 Kč. Daňová povinnost firmy X je v tomto případě rovna dani na výstupu. Firma tedy musí státu odvést celých 141 000 Kč.

4.2.2 Výpočet spotřebních daní

Následující příklady na výpočet spotřebních daní se zaměří na výpočet daně z alkoholu, konkrétně daně z piva a na výpočet daně z tabákových výrobků, konkrétně daně z cigaret.

4.2.2.1 Daň z piva

Při výpočtu daně z piva je důležité rozlišit, zda plátcem daně je běžný pivovar nebo malý nezávislý pivovar. Pro běžný pivovar je určena základní sazba daně a pro malý nezávislý pivovar jsou určeny snížené sazby daně. Dále je nutné určit koncentraci piva, které bylo

uvedeno do volného daňového oběhu. Výše daně se vypočítá jako součin množství piva v hektolitrech, příslušné výše procenta koncentrace piva a sazby daně.

Příklad: Pivovar za měsíc únor roku 2012 vyrobil 150 000 hl piva určeného k prodeji. 50 000 hl bylo pivo 10°, 50 000 hl pivo 11° a 50 000 hl pivo 12°.

Roční výroba piva je vyšší než 200 000 hl, je tedy nutno použít základní sazbu 32,00 Kč/hl.

Výpočet daně:

- množství piva 50 000 hl, koncentrace 10°, sazba 32,00 Kč
 $50\,000 \times 10 \times 32 = 16\,000\,000$ Kč
- množství piva 50 000 hl, koncentrace 11°, sazba 32,00 Kč
 $50\,000 \times 11 \times 32 = 17\,600\,000$ Kč
- množství piva 50 000 hl, koncentrace 12°, sazba 32,00 Kč
 $50\,000 \times 12 \times 32 = 19\,200\,000$ Kč

Celková výše daně je 52 800 000 Kč a pivovar ji musí odvést příslušnému celnímu úřadu.

Z příkladu vyplývá, že daň u půllitru desetistupňového piva je 1,60 Kč, u jedenáctistupňového piva 1,75 Kč a u dvanáctistupňového piva 1,92 Kč.

4.2.2.2 Daň z cigaret

Výpočet daně z cigaret je na výpočet ze všech daní z tabákových výrobků nejsložitější, protože sazba daně se skládá ze dvou částí, procentní a pevné části daně. Výpočet daně z cigaret je následující: součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele dělený stem + součin pevné sazby daně a počet kusů. Procentní část daně je 28 % a pevná část je 1,12 Kč. Minimální celková sazba daně musí být 2,10 Kč/ks.

Příklad: Výpočet výše daně z cigaret pro různé ceny cigaret. Počet cigaret v balení každé značky je 20 kusů. Cena pro konečného spotřebitele je pro značku A 65 Kč, B 74 Kč a značku C 84 Kč.

Cigarety A

$$28 \times 65 / 100 + 1,12 \times 20 = 40,60 \text{ Kč za krabičku}$$

$$40,60 / 20 = 2,03 \text{ Kč/ks} \quad \text{minimální sazba } 2,10 \text{ Kč/ks}$$

$$\text{Konečná daň: } 20 \times 2,10 = 42 \text{ Kč za krabičku}$$

Daň z cigaret A činí 42 Kč za krabičku 20ti kusů cigaret v hodnotě 65 Kč, to odpovídá 64,6 %.

Cigarety B

$$28 \times 74 / 100 + 1,12 \times 20 = 43,12 \text{ Kč za krabičku}$$

$$43,12 / 20 = 2,156 \text{ Kč/ks}$$

Daň z cigaret B činí 43,12 Kč za krabičku 20ti kusů cigaret v hodnotě 74 Kč, to odpovídá 58,3 %.

Cigarety C

$$28 \times 84 / 100 + 1,12 \times 20 = 45,92 \text{ Kč za krabičku}$$

Daň z cigaret C činí 45,92 Kč za krabičku 20ti kusů cigaret v hodnotě 84 Kč, to je 54,6 %.

Z ceny cigaret tedy spotřebitelé odvedou státu prostřednictvím spotřební daně z cigaret průměrně 59 %. Výsledek je pouze orientační, záleží na počtu prodaných cigaret v dané cenové kategorii.

Pokud k dani z cigaret připočteme ještě DPH, dostaneme se ke zdanění cigaret cca 76 %, to nám potvrdí i pokračování příkladu.

Cigarety A

Spotřební daň z cigaret je 42 Kč za krabičku

$$\text{DPH činí } 10,84 \left(65 \times \frac{20}{120} \right)$$

Daň z cigaret A činí 42 Kč za krabičku 20ti kusů cigaret v hodnotě 65 Kč, DPH činí 10,84 Kč a to odpovídá 81,13 %.

Cigarety B

Spotřební daň z cigaret je 43,12 Kč za krabičku

DPH je 12,33 Kč ($74 \times \frac{20}{120}$)

Daň z cigaret B činí 43,12 Kč za krabičku 20ti kusů cigaret v hodnotě 74 Kč, DPH je 12,33 Kč a to odpovídá 74,93 %.

Cigarety C

Spotřební daň z cigaret je 45,92 Kč za krabičku

DPH je 14,00 Kč

Daň z cigaret C činí 45,92 Kč za krabičku 20ti kusů cigaret v hodnotě 84 Kč, DPH je 14 Kč a to je 71,33 %.

Průměrné zdanění cigaret spotřebními daněmi a DPH v ČR je podle výsledků příkladu 75,79 %.

5 Výsledky a diskuze

5.1 Význam nepřímých daní

Nejdůležitějším zjištěním práce je trend zvyšování nepřímých daní a snižování daní přímých, hlavně zdanění příjmů. Z nepřímých daní plyne do státního rozpočtu každoročně více peněz. Podle tabulky 1 Daňové příjmy státního rozpočtu v letech 2002 – 2011, která je součástí kapitoly 4.1 Nepřímé daně, můžeme sledovat inkasa daňových příjmů. Příjem z daně z přidané hodnoty vzrostl od roku 2002 o 73 833 mil. Kč a jejich podíl na celkových daňových příjmech vzrostl o 3,5 %. Příjmy ze spotřebních daní vzrostly více než dvojnásobně, a to z 68 882 mil. Kč na 139 217 mil. Kč. Nárůst byl tedy od roku 2002 o 70 335 mil. Kč, změna na celkových příjmech odpovídá 5,21 %. DPH a spotřební daně v období let 2002 až 2011 neustále rostly. Podíl nepřímých daní na celkových daňových příjmech byl v roce 2002 29,8 % a v roce 2011 již 38,51 %. Naproti tomu daně z příjmů od roku 2002 do roku 2008 rostly, s výjimkou roku 2006. Od roku 2008 až do roku 2011 příjmy z důchodových daní klesaly. Příjmy z daní z příjmů od roku 2002 do roku 2008 vzrostly o 63 107 mil. Kč, jejich podíl na celkových daňových příjmech přesto klesl o 1,46 %. Od roku 2008 do roku 2011 došlo k poklesu příjmů do státního rozpočtu o 49 221 mil. Kč a jejich podíl klesl o 3,78 %. Nepřímé daně se na daňových příjmech státního rozpočtu podílejí 38,51 % a jejich podíl se neustále zvyšuje.

Zvyšování nepřímých daní a snižování daní z příjmů je správnou cestou k naplnění státního rozpočtu. Pokud by pokračovalo zvyšování daní z příjmů, jako tomu bylo do roku 2008, vedlo by to k nezájmu lidí pracovat, pokusům o daňové úniky a lidé by neměli zájem zvyšovat své příjmy. To by vedlo ke snížení důchodu spotřebitelů a snížila by se spotřeba. Naopak snížení daní z příjmů zvyšuje důchod spotřebitelů a ti tak mohou více spotřebovávat. Proto je vhodnější zdaňovat vyšší mírou spotřebu. Toho docílíme zvýšením nepřímých daní, hlavně DPH. Zvyšování nepřímých daní je vhodné i z psychologického hlediska. Nepřímé daně, daně ze spotřeby, se odvádí prostřednictvím zvýšené ceny produktů. Kupující si často ani neuvědomí, že daň platí a v jaké výši. Naproti tomu zdanění příjmů, přímo ovlivňuje důchod a každý měsíc mohou sledovat na výplatní pásce, o kolik přišli z důvodu zdanění.

5.2 DPH

5.2.1 Vývoj sazby DPH

Daň z přidané hodnoty se neustále mění. Pro příjmy státního rozpočtu jsou nejdůležitější změny sazeb DPH. Vývoj sazby daně z přidané hodnoty je znázorněn v tabulce 2 Vývoj sazeb DPH v České republice, v kapitole 4.1.1.5 Sazba daně. Základní sazba se výrazně nemění, od roku 1993 do současnosti se pohybuje v rozmezí od 19 % do 23 %. Současná základní sazba DPH je 20 %. Snížená sazba daně od roku 1993, kdy byla pouhých 5 %, výrazně stoupla na současných 14 %. Od 1. 1. 2013 se plánuje sjednocení sazby DPH na 17,5 %. Plánované zrušení snížené sazby DPH není veřejností vítáno a lidé protestují. Z fiskálního hlediska je to ovšem efektivní změna. Snížená sazba nedokáže rozlišit kdo za ni nakupuje a tím jsou zvýhodněni bohatí před chudými. Plánované sjednocení tyto nerovnosti vyrovná, ale naopak budou znevýhodněni chudší občané, kteří si budou muset za produkty, které dosud spadají pod sníženou sazbu připlatit. Proto je nutné, aby stát zajistil jistou kompenzaci těchto zvýšených nákladů sociálně slabým občanů prostřednictvím dávek.

5.2.2 Dobrovolná registrace k DPH

Ne všechny osoby povinné k dani jsou povinny registrovat se k dani. Osoba povinná k dani je právnická nebo fyzická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osoby povinné k dani jsou od daně osvobozeny, pokud jejich obrat nepřekročí částku 1 000 000 Kč za dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Tyto osoby se mohou k DPH registrovat dobrovolně.

Dobrovolná registrace je vhodná, pokud neplátce obchoduje převážně s plátcí DPH. Důvod proč je registrace vhodná ukazuje příklad č. 3 z kapitoly 4.2.1 Výpočet DPH. Plátcí DPH často nechtějí spolupracovat s neplátcí DPH a raději zvolí jiného partnera, který je plátcem DPH. Důvodem je to, že pokud plátce nakupuje od neplátce, nemůže uplatnit daň na vstupu a celou částku, kterou zaplatí, musí zahrnout do svých nákladů. Neplátcí proto často volí dobrovolnou registraci, aby si udrželi obchodní partnery, kteří jsou plátcí DPH. Před dobrovolnou registrací musíme zvážit, zda výhody registrace vynahradí náklady, které nám vzniknou s daňovou evidencí a daňovým přiznáním.

5.3 Spotřební daně

Spotřební daně můžeme nazvat daní z luxusu. Výrobky, které podléhají spotřebním daním, nejsou nutné k životu, nejsou to výrobky denní potřeby a často jsou zdraví škodlivé. Zdanění spotřební daní je poměrně vysoké, což dokazuje příklad v kapitole 4.2.2.2 Daň z cigaret, z kterého vyplývá, že z jedné krabičky cigaret připadne do státního rozpočtu 59 % z ceny. Pokud vezmeme v úvahu i DPH tak se dostaneme až na 76 % z ceny pro konečného spotřebitele. Někomu může přijít zdanění příliš vysoké, ale musíme si uvědomit, že nás nikdo nenutí výrobky podléhající spotřební dani kupovat. Dále s užíváním těchto výrobků roste riziko zhoršení zdravotního stavu a následné využití veřejného zdravotnictví. Spotřební daně mají hlavně získat peněžní prostředky do státního rozpočtu, ale mají i omezit spotřebu. Představa, že by všichni přestali kouřit a pít alkohol je z hlediska lidského zdraví velmi vítaná a podporovaná. Pokud se na situaci podíváme z hlediska příjmů státního rozpočtu, nastala by kritická situace, protože příjmy ze spotřebních daní představují 20 % celkových příjmů, státní rozpočet by tedy přišel o téměř 140 000 mil. Kč ročně.

6 Závěr

Daňová soustava České republiky se skládá z přímých a nepřímých daní. Mezi přímé daně řadíme daně z příjmů a daně majetkové. Nepřímé daně jsou daně ze spotřeby a dělí se na univerzální a selektivní. Univerzální daň je daň z přidané hodnoty a selektivní daně jsou daně spotřební, cla a ekologické daně.

Daně mají několik funkcí, fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. V dnešní době je nejvyšší důraz kladen na funkci fiskální. Fiskální funkce, zajišťuje peněžní prostředky pro státní rozpočet. V rámci fiskální funkce se v posledních letech upřednostňují nepřímé daně před přímými. Zdanění příjmů klesá a tím se snižují příjmy do státního rozpočtu z přímých daní. Naopak DPH a spotřební daně rostou.

Růst DPH a snižování daní z příjmů vede k zefektivňování daňových příjmů. Dalším pozitivním krokem je sjednocení sazby DPH na 17,5%, velmi se tím zjednoduší výpočet a systém DPH. Sjednocení sazby DPH zasáhne nejvíce sociálně slabší občany, proto je nutné, aby stát současně zajistil kompenzaci v podobě určitých dávek. DPH je velmi stabilním daňovým příjmem a sjednocení sazby povede k zefektivnění daňové soustavy a vyšším příjmům do státního rozpočtu.

Daň z cigaret je další daní, ve které by mohlo dojít ke změnám. Současné minimální zdanění je 42 Kč za krabičku 20ti cigaret. Zdanění cigaret bych zvýšila. Silné kuřáky vyšší zdanění neodradí a stát tedy nepřijde o příjmy. Vyšší zdanění by mohlo odradit od kouření nezletilé. Kromě vyššího zdanění bych změnila výpočet daně, který je zbytečně složitý. Ponechala bych pouze pevnou část daně. Procentní část bych zrušila. Výpočet a stanovení daně se tak stane jednodušší a méně náročné.

Další možnost v zefektivňování daňové soustavy vidím v elektronickém daňovém přiznání. Elektronická komunikace je v dnešní době zcela běžná. Papírové formuláře jsou dnes již přežitkem. Elektronické daňové přiznání považuji za zcela logické a efektivní řešení způsobu přiznávání daní. Přechodem na elektronické daňové přiznání se systém výběru daní zjednoduší. Dojde ke snížení administrativních nákladů spojených s výběrem daní. Veškeré informace budou v elektronické podobě a nebude nutné skladovat a archivovat data v papírové podobě. Elektronický formulář ušetří čas i plátcům DPH.

Nepřímé daně jsou v současnosti daně, které zvyšují svůj podíl na veřejných příjmech a bude tomu tak i nadále, jejich podíl stále poroste. Lidé se s nepřímými daněmi setkávají denně a mnohdy to ani nevědí. Při každém nákupu platí DPH, případně i spotřební daň a ani si to neuvědomují.

Při zpracování bakalářské práce jsem měla možnost si uvědomit, jak je problematika daní složitá. Celkovou výši daňových příjmů neovlivňuje pouze výše zdanění, ale také náklady spojené s výběrem daní. Nepřímé daně jsou pro fungující daňový systém velmi důležité. V běžném životě jsem si neuvědomovala, že s nepřímými daněmi se setkáváme každý den. Teď už vím, jak jsou příjmy z nepřímých daní pro státní rozpočet důležité a že tvoří největší část daňových příjmů.

7 Použitá literatura a zdroje

HAMERNÍKOVÁ, B., MAAAYTOVÁ, A. a kol. *Veřejné finance*. 3. vydání. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. 21. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.

SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10., aktualizované vydání. Praha: WOX, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Internetové zdroje

ARAD - systém časových řad - Česká národní banka [online], [cit. 2012-03-02] dostupné z http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=12&p_sort=2&p_des=50&p_sestuid=1411&p_uka=1%2C2%2C3%2C4%2C5%2C6%2C7%2C8%2C9&p_strid=BA&p_od=200201&p_do=201212&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C

Ministerstvo financí České republiky: I. Pokladní plnění státního rozpočtu [online], [cit. 2012-01-23] dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ctvrt_poklpln_65971.html

Vývoj státních rozpočtů [online], [cit. 2012-01-23], dostupné z http://www.spcr.cz/statistika/sr_d.htm

Zákony

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

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

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

8 Seznam tabulek, grafů a schémat

Tabulka 1 Daňové příjmy státního rozpočtu v letech 2002 - 2011	25
Tabulka 2 Vývoj sazeb DPH v České republice	30
Tabulka 3 Sazby daně ze zemního plynu	39
Graf 1 Struktura celkových příjmů za 3. čtvrtletí 2011	16
Graf 2 Vývoj struktury daňových příjmů státních rozpočtů	17
Graf 3 Přírůstky daňových příjmů státního rozpočtu	17
Graf 4 Vývoj sazeb DPH v České republice	30
Schéma 1 Daňový systém ČR	15
Schéma 2 Nepřímé daně v ČR	26
Schéma 3 Spotřební daně v ČR	33