

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

**Analýza faktorů ovlivňujících inkaso daňových příjmů
v České republice**

Bc. Alena Bravencová

© 2015 ČZU v Praze

!!!

**Místo této strany vložíte zadání diplomové práce.
(Do jedné vazby originál a do druhé kopii)**

!!!

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Analýza faktorů ovlivňující inkaso daňových příjmů v České republice" 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

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala, Ing. Dobroslavě Pletichové za odborné vedení mé diplomové práce. A dále také všem, kteří mě během studia podporovali.

Analýza faktorů ovlivňující inkaso daňových příjmů České republiky

Analysis of the factors affecting tax income in the Czech Republic

Souhrn

Diplomová práce je zaměřena na analýzu ekonomických faktorů, které ovlivňují inkaso hlavních daňových příjmů z důchodových a spotřebních daní v České republice za zvolené období 2000 - 2012. Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou vymezeny funkce a zásady daní, popsán daňový systém ČR a uvedeny druhy faktorů, které ovlivňují daňové systémy a výši daňových příjmů. V praktické části je nejdříve provedena komparace daňové kvóty a celkového daňového zatížení ekonomických aktivit práce, spotřeby a kapitálu České republiky v rámci Evropské unie. Klíčovou částí vlastní práce je analýza vývoje daňového inkasa a regresní analýza vybraných ekonomických faktorů. Na základě provedené regresní analýzy je poskytnuta syntéza výsledných vlivů, jaké mají zvolené faktory na daňové příjmy z důchodových a spotřebních daní České republiky.

Klíčová slova: Daňový příjem, daňová kvóta, daňový mix, ekonomické faktory, regresní analýza, daňové zatížení, důchodové daně, DPH, spotřební daně, sazba daně.

Summary

This diploma thesis deals with an analysis of factors affecting the main tax income from consumption and income taxes in the Czech republic for a tested period 2000 - 2012. This paper is divided into theoretical and practical parts. In the theoretical part main concern is focused on tax rules and function, on the tax system of Czech Republic and on explanation of main factors influencing tax income. In the practical part is firstly analyse tax quota and tax burden of main economic activities as labour, consumption and capital. Key part of practical work is trend analysis of tax income and regression analysis of economic factors. On the results from regression equation is provide overview of main variables and explain their real impact on tax income in the Czech Republic.

Keywords: Tax income, tax quota, tax mix, economic factors, regression analysis, tax burden, income tax, VAT, consumption tax, tax rate.

Obsah

1	Úvod.....	8
2	Cíl a metodika.....	9
3	Teoretická východiska	11
3.1	Funkce daní	11
3.2	Daňové zásady	12
3.3	Klasifikace daní.....	17
4	Daňový systém České republiky.....	19
4.1	Důchodové daně.....	21
4.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	22
4.1.2	Daň z příjmů právnických osob	26
4.2	Daně ze spotřeby	28
4.2.1	Daň z přidané hodnoty	28
4.2.2	Spotřební daně	29
4.3	Faktory ovlivňující daňové výnosy	32
5	Praktická část práce	35
5.1	Komparace daňové kvóty	35
5.2	Daňové zatížení práce, spotřeby a kapitálu.....	39
5.3	Komparace daňového mixu v zemích OECD	44
6	Analýza faktorů působící na daňové inkaso v České republice.....	46
6.1	Závisle proměnné	46
6.2	Vysvětlující proměnné	48
6.3	Regresní analýza	53
6.3.1	Determinanty ovlivňující celkový daňový příjem	54
6.3.2	Hlavní determinanty důchodových daní	57
6.3.3	Hlavní determinanty daní ze spotřeby	63
6.4	Výsledky a diskuze	69
	Závěr	72
	Seznam zkratk	74
	Seznam grafů, tabulek a schémat.....	75
	Seznam použité literatury a datových zdrojů.....	76

1 Úvod

Daně představují souhrn všech povinných plateb vybraných od občanů a podnikatelských subjektů plynoucích do veřejných rozpočtů. V současné době tvoří daňové příjmy v zemích OECD až cca 90 % z celkových příjmů a stávají se tak nejvýznamnějším druhem příjmu.

Každý stát má jinou strukturu daňového systému, který je složen z několika druhů daní. Daňové zatížení se mezi jednotlivými státy až několikanásobně liší, což vede k daňové konkurenci. V posledním desetiletí probíhají harmonizace daňových soustav v rámci celé EU, kdy dochází k postupnému sblížení jednotlivých daňových předpisů a zákonů. Skutečnosti jako je daňové zatížení, legislativní úpravy či struktura nastaveného daňového systému hrají roli při konečném výběru daně. Daňové příjmy a výše samotného daňového inkasa závisí nejen na těchto skutečnostech, ale také z velké části na mnoha ekonomických faktorech, které ovlivňují výši každého daňového příjmu ať již pozitivně či negativně.

Nejdůležitější daní z hlediska příjmů státního rozpočtu České republiky je daň z přidané hodnoty. Další velmi významné daňové příjmy státního rozpočtu plynou ze spotřebních daní a z daní důchodových. Vývoj daňového inkasa z daně z přidané hodnoty a spotřebních daní je ve sledovaném období 2000 - 2012 převážně rostoucí, kdy dochází pouze ke zpomalení nárůstu daňových příjmů, nikoliv k poklesu. K méně příznivým obdobím vývoje daňových příjmů z daní ze spotřeby patří například období 2007 - 2009. I přesto lze konstatovat, že daňové příjmy z nepřímých daní jsou stabilním příjmem státního rozpočtu. U důchodových daní nelze tvrdit, že trend vývoje daňového inkasa je stabilní. V období 2000 - 2012 daňové inkaso DPPO i DPFO procházelo kolísavým trendem. Nejvýraznější změny v trendu daňového inkasa u důchodových daní nastává zhruba v období 2005 - 2009. Důsledkem může být ekonomická krize, ale i další skutečnosti, které ovlivňují strukturu a výši daňových příjmů.

Jelikož stát chce, aby příjmy státního rozpočtu byly stabilní a rostoucí, je pro něj velmi důležitá identifikace faktorů, které negativně ovlivňují vývoj daňového inkasa. Tyto negativní vlivy jsou poté ze strany státu korigovány a stabilizovány. Vlivy jednotlivých faktorů, které ovlivňují výši daňových příjmů v České republice, jsou v této práci analyzovány a vysvětleny.

2 Cíl a metodika

Cílem diplomové práce je analyzovat a identifikovat hlavní ekonomické faktory, které ovlivňují vývoj daňových příjmů státního rozpočtu České republiky od roku 2000.

Za účelem splnění stanoveného cíle bude práce rozdělena na dva celky, na část teoretickou a část praktickou. Výchozím krokem pro zpracování diplomové práce je studium dostupné odborné literatury a sekundárních zdrojů dat, zabývajících se daňovou problematikou. Na základě získaných poznatků bude vypracována teoretická část práce, kde budou vymezeny základní daňové zásady a funkce, definovány vybrané daně a faktory, které ovlivňují výši daňového inkasa v České republice.

Praktická část práce bude založena na komparaci časových řad a analýze jednotlivých faktorů, které ovlivňují inkaso daňových příjmů v České republice. Ke komparaci časových řad budou použity techniky obecně uznávané daňovou teorií a to daňová kvóta, daňový mix a také implicitní daňové sazby. Pro část analýzy faktorů bude použita jednoduchá lineární regresní funkce dána tvarem:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 \dots + \beta_i X_j + u_t$$

kde:

Y...	vysvětlovaná proměnná	α ...	konstanta
β ...	regresní koeficient	X...	vysvětlující proměnná

Odhady budou provedeny metodou nejmenších čtverců prostřednictvím softwaru Gretl. Jelikož se v každém modelu bude vyskytovat více vysvětlujících proměnných, je nutné sledovat výskyt multikolinearity. Multikolinearita bude sledována pomocí korelační matice, kde hranice tolerance bude 0,8. Hodnoty nad touto hranicí budou z modelu vyloučeny či vyjádřeny odlišným způsobem.

Kvalita regresní funkce bude posuzována na základě koeficientu determinace a vícenásobného koeficientu determinace, který nabývá hodnot od 0 do 1. Čím vyšší bude získaná hodnota, tím větší závislost bude prokázána. Významnost modelu bude ověřena pomocí F-testu a významnost parametrů bude hodnocena za použití t-testu a p-hodnoty.

Odhady budou testovány, zda splňují základní předpoklady, aby bylo možné označit odhad za nejlepší možný. Pro testování heteroskedasticity budou použity Whiteův test

a Breuschův-Paganův test. Nulová hypotéza obou testů je, že není přítomna heteroskedasticita neboli, že rozptyl náhodné složky je konstantní a konečný. Alternativní hypotéza potvrzuje přítomnost heteroskedasticity. Autokorelace bude posuzována pomocí Durbin-Watsonova testu a testu autokorelace 1. řádu. Klasická lineární regrese předpokládá, že každý chybový člen je normálně rozdělen. Normální rozdělení bude ověřeno Chí kvadrát testem. Nulová hypotéza říká, že chybový člen je normálně rozdělen. Alternativní hypotéza toto normální rozdělení zamítá. Pokud bude hodnota testové statistiky větší než tabulková hodnota o určitém počtu stupňů volnosti, zamítáme nulovou hypotézu o normálním rozdělení reziduí. Normální rozdělení lze také posoudit na základě vypočtené p-hodnoty. Bude li výsledná hodnota významně pod hladinou 5 %, dojde k zamítnutí nulové hypotézy o normálním rozdělení.¹

¹ CIPRA, Tomáš. *Finanční ekonometrie*. Ekopress, s. r. o., 2008

3 Teoretická východiska

Odborná literatura nejčastěji uvádí následující definici daně: „*Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující.*“² Jelikož je daň povinná platba a není dobrovolná, nemůže ji vláda vybírat bez zákonné opory. Pravidelnost plateb je v určitých časových intervalech, a to buď v ročních, čtvrtletních nebo i jiných. Například daně dědické a darovací se platí hned při samotném vzniku daňové povinnosti.

Jak lze z definice pochopit, daň je založena na neúvěrovém kritériu. Liší se tak od úvěrových příjmů, čímž jsou například půjčky. Neúvěrové příjmy představují nenávratné platby ve prospěch veřejného rozpočtu. Neekvivalentnost daní znamená, že poplatník neobdrží od vlády za své peníze protihodnotu, která by odpovídala jeho podílu na financování veřejného sektoru. To, že nějaký jedinec zaplatí do veřejných rozpočtů více než druhý, pro něj neznamena, že také bude více čerpat. Daň je zpravidla neúčelová, protože nikdo, kdo platí daň, neví, co bude z daných prostředků financováno. V praxi však nastává situace, kdy je hranice mezi daní či poplatkem nebo příspěvkem na sociální zabezpečení velmi sporná. Tyto dva příklady nesplňují podmínky pro zařazení do kategorie daní úplně, ale přesto mají některé vlastnosti, které se daním velmi přibližují.³

3.1 Funkce daní

Podstatou daní jsou i její funkce. Funkce daní není jen schopnost naplňovat veřejné rozpočty. Daně jsou jedním z cenných nástrojů hospodářské politiky státu. Pomocí nich stát aktivně zasahuje do hospodářství a také svým způsobem i nutí daňové subjekty k určitému chování. Funkce daní vychází z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Moderní daně tedy mohou plnit celou řadu funkcí. Těmi nejdůležitějšími jsou:

- **Fiskální funkce**
- **Alokační funkce**
- **Redistribuční funkce**
- **Stabilizační funkce**
- **Stimulační funkce**

² VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX,a.s., 2008 s. 9

³ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX,a.s., 2008 s. 10

Fiskální funkce: jedná se o primární funkci daně. Je to schopnost naplnit veřejný rozpočet. Tato funkce musí být vždy zachována.

Alokační funkce: uplatňuje se, když na trhu dojde k selhání mechanismů. V dané ekonomice pak není dosahováno efektivní alokace zdrojů, a proto se stát snaží pomocí daní tento jev usměrňovat. Vhodným nastavením daně může stát zvýhodnit či znevýhodnit produkci určitých statků.

Redistribuční funkce: vychází z toho, že rozdělení důchodů ve společnosti je různorodé a může být neakceptovatelné. Redistribuční funkce daní by měla sloužit ke zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů, které vyplývají z tržních podmínek. Tím, že se bude ve větší míře vybírat od bohatších, umožní vládě pomocí transferů zvyšovat příjmy chudším.

Stabilizační funkce: má předcházet cyklickým výkyvům v ekonomice. V době kdy se ekonomika nevyskytuje v „rovnováze“, ale je v krizi, daně začínají plnit svou stabilizační funkci. Pokud je ekonomika v recesi nebo stagnaci, pomocí nižších daní se ekonomiku může podařit znovu nastartovat. V době konjunktury zase vyšší daně pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a vytvářet rezervu.

Poslední funkcí daní, která bude vysvětlena, je funkce stimulační. **Stimulační funkce** využívá toho, že daně jsou subjekty vnímány jako újma. Proto se snaží udělat vše pro to, aby jejich daňová povinnost byla co nejmenší. Funkce se snaží stimulovat subjekty pomocí různých forem daňových úspor nebo daňových zatížení, jež vedou k podpoře ekonomického růstu. Daně subjekty jsou také tímto například motivovány ke spotřebě určitých statků.⁴

3.2 Daňové zásady

Dnešní daňové principy se skoro neliší od těch, co uvedl v minulosti již autor čtyř daňových kánonů, Adam Smith. Základní zásady uvedené v daňových kánonech byly spravedlnost, efektivnost, právní perfektnost a průhlednost. Daňové principy vyjadřují požadavky na správný daňový systém i na jednotlivé daně⁵. Každý z ekonomů i neekonomů má svůj názor na to, jaká daňová soustava či jednotlivé daně jsou vhodné a správné. Při řešení problémů se

⁴ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX,a.s., 2008 s. 10 -11.

⁵ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II.vydání. Praha: Eurolex, 2004. s. 191.

ekonomové dnes shodují na dvou hlavních daňových principech a tím jsou principy spravedlnosti a efektivnosti. Avšak teorie uvádí pět kritérií „dobrých daní“ a to jsou:

- **spravedlnost,**
- **efektivnost,**
- **právní perfektnost a politická průhlednost,**
- **pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů,**
- **správné působení na makroekonomické agregáty.**

Spravedlnost může každý chápat svým způsobem. Jednoduše řečeno spravedlnost je představována především redistribučním efektem, kdy mají daně zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů. Daně se také považují za spravedlivé, pokud odpovídají představám lidí o rozdělení celkového daňového břemene na jednotlivé poplatníky. Podle daňové teorie existují dva způsoby spravedlivého zdaňování a to:⁶

Zdanění na základě **principu prospěchu** - což znamená, že daně platí ten, kdo má užitek z veřejných služeb. Princip prospěchu chápe daň jako cenu tohoto veřejného statku a jako u soukromých statků i u veřejných spotřebitel posuzuje svůj maximální užitek. Avšak každý poplatník může mít různý užitek ze stejného statku. A tak princip prospěchu se uznává jen u některých daní. Například u daně silniční.⁷

Princip platební schopnosti – říká, že poplatníci by měli platit daně podle své platební kapacity. Tedy každý platí daní právě tolik, kolik odpovídá jeho možnostem. Tento princip se dělí ještě na horizontální a vertikální spravedlnost. Platí, že dva subjekty, které mají stejně, by měly také stejně platit a současně aby ten, kdo je na tom lépe, platil větší daň.⁸

Efektivnost je z ekonomického hlediska vnímána jako maximalizace užitku a minimalizace nákladů. Daně znamenají transfer peněžních prostředků od subjektů do veřejných rozpočtů, který se neobejde bez dodatečných nákladů. Tyto dodatečné náklady snižují celkový efekt ekonomiky, tudíž vyvolávají neefektivnost. Cílem je, aby náklady na daňový systém byly

⁶ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II.vydání. Praha: Eurolex, 2004 s. 193.

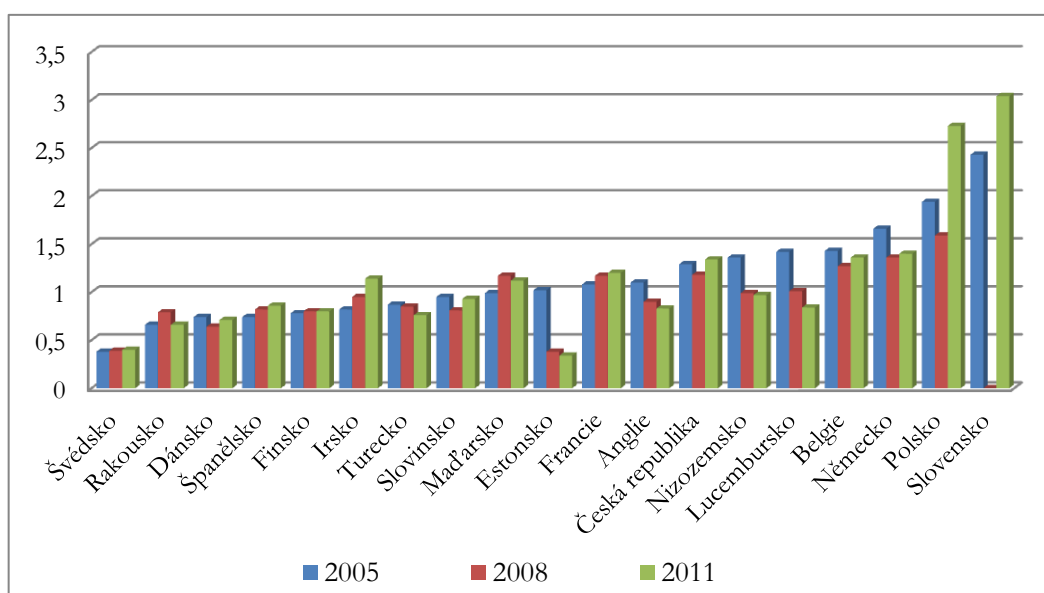
⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI Publishing, 2003 s. 102

⁸ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II.vydání. Praha: Eurolex, 2004 s. 194

co nejmenší. Daňová teorie rozlišuje dva druhy těchto nákladů, a to administrativní náklady a nadměrné daňové břemeno.⁹

Administrativní náklady se rozdělují na přímé a nepřímé. Přímé administrativní náklady nese veřejný sektor. Jsou to náklady převážně na správu daní a organizaci daňového systému. Tyto náklady jsou dobře zjistitelné a zvyšují se složitostí daného daňového systému.¹⁰ Přehled o výši administrativních nákladů České republiky v porovnání s ostatními zeměmi Evropy je zobrazen v grafu č. 1.

Graf 1 Administrativní náklady na správu daní vybraných zemí OECD (%)



Zdroj: OECD, Vlastní zpracování

Z grafu 1 vyplývá, že administrativní náklady České republiky od roku 2005 postupně klesaly a v roce 2008 byly nižší o 0,20 procentního bodu než ve výchozím období roku 2005. Klesající trend se nepodařilo dlouhodobě udržet a administrativní náklady výběru daní opět vzrostly. Došlo tak i k převýšení hranice z roku 2005 a nové maximum se ustálilo na 1,34 % v roce 2011. Pro Českou republiku nejsou v uvedených hodnotách započítány administrativní náklady výběru sociálního zabezpečení a spotřebních daní, lze tedy předpokládat, že skutečná výše administrativních nákladů bude o několik procentních bodů vyšší, než uvádí data z OECD.

⁹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II.vydání. Praha: Eurolex, 2004 s. 195

¹⁰ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II.vydání. Praha: Eurolex, 2004 s. 202

Nejnižší administrativní náklady v poměru k čistému daňovému výnosu má Švédsko. Opačným příkladem může být Slovensko, které dosahuje hodnoty 3,04 % v roce 2011. U zemí Anglie, Lucembursko, Estonsko či Nizozemsko je patrný trend poklesu administrativních nákladů na výběr daní od roku 2005 až do roku 2011. Pokles administrativních nákladů na správu daní se z dlouhodobého hlediska vyskytuje jen u těchto zmíněných daní. V ostatních případech se administrativní náklady podařilo snížit jen dočasně či naopak došlo k jejich nárůstu.

Nepřímé administrativní náklady, na rozdíl od přímých nákladů, nese soukromý sektor. Tyto náklady nejsou snadno vyčíslitelné jako ty přímé. Jedná se o čas a náklady občanů spojené se seznámením se s daňovým systémem, vyplněním daňového přiznání, s platbami daňovým poradcům a další možné náklady.

S administrativní jednoduchostí také do značné míry souvisí i požadavek na **právní perfektnost a politickou průhlednost**. Častá novelizace daňových zákonů a vznikající doplňkové texty způsobují nejasnost a nepřehlednost daňového systému a vytváří tak dodatečné náklady na administraci daní a jejich výběr. Politická rozhodnutí by naopak mohli přispět ke zmenšení těchto nákladů, ale ve skutečnosti různé praktiky podporující rozličné úlevy na daních a další výjimky ze standardního zdanění, jen znesnadňují přehlednost zákonů a zvyšují jejich náročnost na správné stanovení daňové povinnosti poplatníkem.¹¹

Nadměrné daňové břemeno je dalším druhem nákladu, snižující efektivnost ekonomiky. Každá zavedená daň s sebou nese i určité distorze, které způsobují změny v cenách statků a služeb, ale také i práce. Každá změna v daních má proto vliv na chování lidí. Poplatníci daně se snaží docílit co nejvyššího užitku a co nejnižšího daňového zatížení a proto se snaží substitucí vyhnout daním. Pokud se sníží užitek subjektů a na druhé straně se nezvýší výnos veřejného rozpočtu, jedná se právě o tzv. nadměrné daňové břemeno. Je proto vhodné, aby byl minimalizován rozdíl mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů.¹²

Různé daně vyvolávají substituci mezi různými statky a činnostmi jedinců. Jedinou daní, která nepřináší nadměrné daňové břemeno je daň z hlavy, nebo li daň paušální. Avšak tím,

¹¹ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 78

¹² HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II.vydání. Praha: Eurolex, 2004. s. 196

že je v současnosti umožněn volný pohyb osob, tak i v případě neúnosné výše paušální daně, se může poplatník bez větších problémů přesunout do jiné země.¹³

Substituce také velmi významně závisí na elasticitách poptávky či nabídky zdaněného zboží, služby či výrobního faktoru. Tato skutečnost umožňuje, že například při vysoké elasticitě poptávky po určitém druhu zboží, na které je uvalena daň, bude substituce snadno proveditelná. Tím pak budou následně ovlivněny i daňové příjmy. Naopak u komodit s nízkou elasticitou poptávky bude tato substituce méně možná. Těmito otázkami se zabývali různí ekonomové. Příkladem může být Frank Ramsey, který se pokusil odvodit návod pro optimální zdanění spotřebních komodit. Avšak jeho návrh optimálního zdanění v podstatě doporučuje nejvyšší sazby daně pro komodity s nízkými elasticitami poptávky, což jsou základní potraviny a jiné nezbytné předměty. Od zavedení těchto daní bylo v praxi upuštěno, neboť by nebylo naplněno hledisko spravedlivé redistribuce. Ani u osobní důchodové daně se nepodařilo doposud najít jednoznačnou odpověď na otázku, jaká sazba důchodové daně je optimální.¹⁴

Je zřejmé, že daně ekonomickou aktivitu tlumí, neboť subjekty po zdanění oblast opouštějí. **Pozitivní vliv daní na ekonomické chování subjektů** znamená, že by daně neměly mít vliv na pracovní aktivitu, na výši úspor či na rozhodování investorů o rizikových podnicích. Snahou správného nastavení daní je tyto aktivity stimulovat v rámci hospodářské politiky státu. Příkladem takovéto stimulace může být snaha, kdy se pomocí daní podpoří výše investic tekoucí do země. Nicméně je stále nutné, aby toto nastavení daní nezpůsobovalo nežádoucí distorze a nezpůsobovalo neefektivnost ekonomiky.¹⁵

Poslední daňovou zásadou je **správné působení daní na makroekonomické agregáty**. Daně jsou součástí fiskální politiky, která si klade za cíle především udržet nízkou nezaměstnanost, stabilní cenovou hladinu a také dosahování ekonomického růstu. Tyto cíle jsou shodné i s tzv. magickým čtyřúhelníkem, který je součástí makroekonomické politiky státu. Daně jsou jednou z forem fiskální politiky a fungují v ekonomice jako vestavěné stabilizátory tj. automatické stabilizátory. Tyto stabilizátory vykonávají svou funkci v podobě progresivní daně, čímž působí na úroveň produktu v ekonomice. Pokud tedy dochází v ekonomice k růstu reálného produktu nad svůj potenciál, lidé začnou dosahovat

¹³ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s 47

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 137

¹⁵ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 79

vyšších důchodů, což může ve výsledku vést k inflaci. Aby však k této situaci nedošlo, začínají působit automatické stabilizátory. Vyšší důchody v případě progresivního zdanění znamenají vyšší daňovou sazbu a tím pádem dochází i k odčerpání většího podílu důchodů do veřejných rozpočtů. Produkt se poté opět přiblíží více ke své potenciální úrovni. V opačném případě, progresivní důchodová daň odčerpá menší část důchodů z ekonomiky, čímž nedojde k tak podstatnému poklesu poptávky.

Zda má daň takovýto potenciál působit ve formě stabilizátoru, ukazuje její pružnost vzhledem k HDP. Pokud daňový výnos roste rychleji než základ daně, nebo pokud základ daně roste rychleji než HDP, jedná se o daň se stabilizačními účinky. Dalším kritériem stabilizátoru může být například velikost daně.¹⁶

3.3 Klasifikace daní

Klasifikace daní nebo li také třídění daní lze rozlišovat hned několika způsoby. Daně lze dělit z hlediska vazby na důchod poplatníka, dle subjektu daně, dle objektu, na který jsou uvaleny anebo také podle veličiny, z níž se daň platí. Další možnost, jak třídit daně, je z pohledu koloběhu příjmů a výdajů v ekonomice. Toto třídění daní lépe odhalí ekonomické vlastnosti daní. Daně jsou zde tříděny například podle trhu, na němž jsou uloženy, dle stupně progrese anebo také podle jejich shodného působení v ekonomice.

V daňové teorii lze nalézt i mnoho dalších způsobů, jak jsou daně popisovány a rozdělovány. Například podle daňového určení, dle způsobu jejich úhrady, institucionální třídění atd. Avšak pro účely této práce a její přehlednost budou uvedeny jen některé způsoby, jakými lze daně třídit. A to takové, které budou dále využívány v následujících částech této práce.

Jako jedno z nejzákladnějších rozlišení daní se uvádí třídění podle vazby na důchod poplatníka daně tj. **třídění dle dopadu**. Jedná se o rozlišení na daně přímé a nepřímé. Daně přímé jsou daně, které platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jsou to daně, které jsou přímo vybírány od občanů, domácností a firem. Zatímco u nepřímých daní existuje předpoklad, že tyto daně subjekt neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.¹⁷ Tento přesun se nejčastěji

¹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 118-127

¹⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 20

uskuteční zahrnutím daně do ceny a tím naroste její výše. Tento jev je typický pro daně ze spotřeby, daň z přidané hodnoty a také cla. Jako příklad daní přímých lze uvést daně majetkové a důchodové daně.

Další možností, jak pohlížet na daně, je **podle objektu**, na které jsou uvaleny. Hlavními daněmi jsou tedy daně z důchodů, ze spotřeby a z majetku. Toto třídění daní je používáno i v daňových zákonech o dani z příjmů v České republice. Podobným členěním daní je dělení **podle ekonomických funkcí**, kde jsou daně rozděleny podle toho, jak přispívají k jednotlivým ekonomickým úlohám. Toto dělení tedy zahrnuje spotřebu, kapitál a práci.

Vhodné je zde uvést také institucionální třídění daní, a to podle OECD. Členění daní se v tomto případě neshoduje s ekonomickými hledisky, ale vychází z platné legislativy příslušných zemí. Tento klasifikační systém je používán v co nejširším měřítku a umožňuje srovnání daňové struktury všech členských zemí OECD.¹⁸ V klasifikaci daní podle OECD jsou povinné příspěvky na sociální zabezpečení chápány jako daň a jsou zařazeny mezi šest hlavních skupin. Hlavním kritériem ve třídění daní je zde předmět zdanění. Dalším důležitým hlediskem v této metodice je, zda jsou daně placeny domácnostmi či podniky a též zda jsou pravidelné či nikoli. Přehled této klasifikace v upravené formě je zobrazen v následující tabulce č. 1.

Tabulka 1 Klasifikace daní podle OECD

1000	Daně z důchodu, zisků a kapitálových výnosů
1100	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
110	Z příjmů a ze zisků
120	Z kapitálových výnosů
1200	Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
1210	Z příjmů a ze zisků
1220	Z kapitálových výnosů
1300	Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200
2000	Příspěvky na sociální zabezpečení
2100	Zaměstnanci
2200	Zaměstnavatelé
2300	Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná
2400	Nezařaditelné do 2100, 2200, 2300
3000	Daně z mezd a pracovních sil
4000	Daně majetkové

¹⁸JACKSON, P. M., BROWN, C.V. *Ekonomie veřejného sektoru*, Praha: EuroplexBohemia, 2003 s. 352

4100	Pravidelné daně z nemovitého majetku
4200	Pravidelné daně z čistého jmění
4300	Daně z pozůstalostí, dědické a darovací
4400	Daně z finančních a kapitálových transakcí
4500	Ostatní nepravidelné daně z majetku
4600	Ostatní pravidelné daně z majetku
5000	Daně ze zboží a služeb
5100	Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží
5110	Daně všeobecné
5111	Daň z přidané hodnoty
5121	Spotřební daně
5123	Cla a dovozní daně
5200	Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností
5300	Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
6000	Ostatní daně
6100	Placené podniky
6200	Placené jinými subjekty

Zdroj: Revenue Statistics, dostupné z: <http://stats.oecd.org/index.aspx>; vlastní zpracování.

4 Daňový systém České republiky

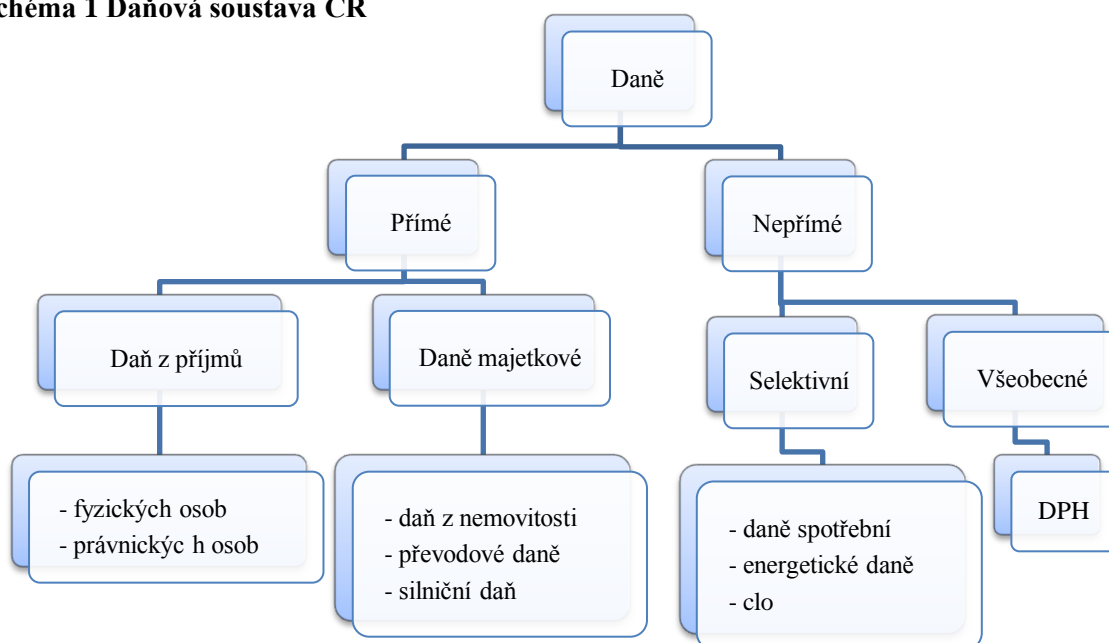
Národní ekonomiky nepoužívají k naplnění veřejných rozpočtů jen jednu daň, ale hned několik různých daní, které mají mezi sebou specifické vazby. Daňový systém je tedy souhrn všech těchto daní, které se na daném území vybírají.¹⁹ V současnosti propojenost trhu a ekonomik způsobuje, že dochází k rychlé změně podmínek národních daňových systémů. Tradiční daňové systémy vznikaly za jiných ekonomických a politických podmínek. Státy byly teritoriálně oddělené, mohly působit hraniční kontroly a kapitál byl bez pohybu přes hranice. Lidé pracovali výhradně ve své zemi a firmy operovaly v zemi svých vlastníků a tím nedocházelo k daňové konkurenci. Tyto podmínky však v dnešní době již neplatí. V současných podmínkách na daňové systémy působí daňová konkurence okolních států, ale také i ostatních států na jiných kontinentech. Vlády jednotlivých zemí na tyto skutečnosti reagují formou vzájemných dohod o koordinaci a harmonizaci daňových systémů, jelikož snaha o izolaci nebo protekcionismus je za standardní politické situace nereálná.²⁰

¹⁹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX, a.s., 2008 s. 34

²⁰ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě* Praha: Wolters Kluwer ČR 2007 s. 10

Rozdělení daní v daňovém systému, tak jak je známe dnes, bylo zavedeno s účinností od 1. 1. 1993 se vznikem České republiky, jako samostatného státu a s přechodem na tržní ekonomiku. Daňový systém České republiky je složen z několika daní, kde jsou daně rozděleny do dvou základních skupin na daně přímé a nepřímé. Podrobnější přehled všech daní je uveden v následujícím schématu.

Schéma 1 Daňová soustava ČR



Zdroj: Vančurová (2008), vlastní zpracování

Někteří autoři do daňového systému také zařazují i pojistné sociálního zabezpečení. Sociální pojištění bylo před zavedením nového daňového systému zahrnuto v individuální důchodové dani. Tato skutečnost zvyšovala daňové zatížení důchodových daní. Avšak v první vlně daňových reforem, které byly spojeny se zaváděním keynesiánské hospodářské politiky a také s posílením redistribuční funkce státu, byly příspěvky na sociální pojištění od individuální důchodové daně odděleny.²¹

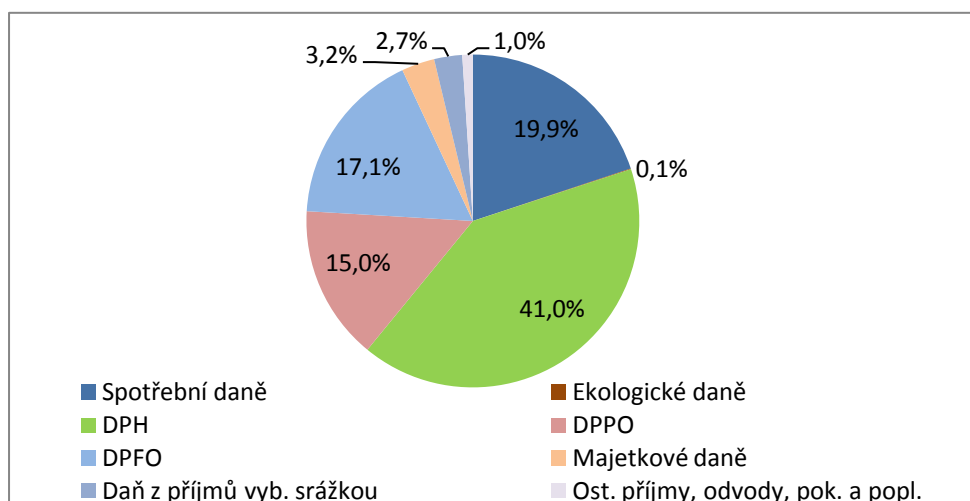
Každý subjekt je v ČR podroben více daňovým povinnostem. Celkovou daňovou povinností, kterou je subjekt povinen platit do veřejných rozpočtů, představuje souhrn všech plateb z výše uvedených daní. S celkovou daňovou povinností úzce souvisí i daňová kvóta, která slouží pro mezinárodní porovnání daňového zatížení. V praxi se užívají dva druhy daňové kvóty a to čistá daňová kvóta a konsolidovaná daňová kvóta. Rozdíl mezi těmito dvěma ukazateli spočívá právě v rozdílu mezi definicí daně z pohledu právního a ekonomického.

²¹ ŠIROKÝ Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 42

Z ekonomického pohledu daně lze za daň považovat i vybírané pojistné sociálního pojištění, které se v tomto případě započítává do daňové kvóty. Čistá daňová kvóta v čitateli zahrnuje pouze daně v právním slova smyslu, které byly vybrány na území určitého státu.²²

V následujícím textu bude na daně pohlíženo z hlediska jejich třídění dle objektu. Toto třídění daní je dodržováno i v daňových zákonech České republiky. Pozornost bude v této části práce věnována daním uvaleným na důchody a na spotřebu. Tyto druhy daní byly vybrány na základě jejich vlivu na ekonomickou aktivitu a také proto, že jejich podíl na daňových příjmech státního rozpočtu je významný (graf č. 2). Pro zachování přehlednosti a logiky práce bude od dalších druhů daní s méně významným podílem na celkových daňových příjmech v následujících částech práce upuštěno. Pojistné sociálního zabezpečení, není pro účely práce považováno za daň, a proto nebude dále v práci uvažováno. Na základě těchto skutečností bude pro daňovou komparaci používána pouze čistá daňová kvóta.

Graf 2 Vývoj inkasa jednotlivých daní v ČR v r. 2013



Zdroj: Finanční správa, Vlastní zpracování

4.1 Důchodové daně

Důchodové zdanění může mít značný vliv na úspory, práci, ale také i na celkovou redistribuci a stabilitu v ekonomice. Daňová politika v oblasti zdanění příjmů fyzických a právnických osob je obvykle považována za nejdůležitější a nejcitlivější část nastavení daňového systému. Z tohoto důvodu jsou veškeré změny v oblasti zdanění příjmů velmi sledovanou záležitostí. V České republice daně z příjmů prošly několika daňovými

²² VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX,a.s., 2008 s. 32

reformami a novelami. Každá z významnějších změn ovlivnila jednotlivé poplatníky a jejich míru zdanění. V důsledku mohou mít jednotlivé změny vliv i na celkové výnosy z důchodových daní.

4.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Této osobní důchodové dani předcházely v historii daně výnosové, které postihovaly předpokládaný výtěžek z práce či podnikání. Od 19. století začala být v Evropě zaváděna osobní důchodová daň přibližně v současné podobě. V České republice se osobní důchodová daň před rokem 1993 skládala z daně ze mzdy, z daně z příjmů z literární a umělecké činnosti a z daně z příjmů obyvatelstva. Po roce 1993, kdy byla provedena daňová reforma, existuje již jedna daň z příjmů, která v sobě zahrnuje zdanění, jak pracovních příjmů, tak i příjmů z podnikatelské činnosti.²³

DPFO je vymezena zákonem č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje, jak daň z příjmů fyzických osob, tak i osob právnických. Třetí část tohoto zákona je společná pro fyzické i právnické osoby, protože režim stanovení základu daně u podnikatelských aktivit fyzických osob je shodný jako u právnických.

Poplatníkem DPFO jsou všechny fyzické osoby, které se pro účely daně dělí na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňový rezident je zákonem identifikován, jako osoba, která má na území ČR své bydliště nebo se zdržuje na území České republiky alespoň 183 dní v roce. Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost, tj. zdanění podléhá jeho celosvětové příjmy. Zatímco daňový nerezident zdanuje v našem státě pouze příjmy dosažené ze zdrojů na území České republiky. Předmětem tohoto zdanění jsou veškeré příjmy a to v peněžní i nepeněžní formě s výjimkou danou u příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou z předmětu daně vyňaté či osvobozené.

Zákon rozděluje příjmy, které jsou předmětem daně, do pěti dílčích skupin. Tyto skupiny jsou vytvořeny kvůli odlišným pravidlům úpravy jednotlivých příjmů o výdaje a to tak, aby došlo ke zdanění pouze disponibilního příjmu poplatníka užívaného na úspory či spotřebu.²⁴ Dle aktuálního znění zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy:

²³ PELECH, Petr, PELC, Vladimír, *Daně z příjmů s komentářem 2005*. s. 15

²⁴ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha VOX,a.s., 2008. s. 121

- § 6 ze závislé činnosti
- § 7 ze samostatné činnosti
- § 8 z kapitálového majetku
- § 9 z nájmu
- §10 ostatní.

Základem DPFO je rozdíl příjmů a výdajů. Pokud poplatníkovi plyne více druhů příjmů, celkový základ daně se dle zákona stanoví součtem všech dosažených příjmů z různých dílčích činností, které jsou upraveny podle pravidel obsažených v jednotlivých paragrafech, kam daný příjem spadá. Základ daně fyzických osob však nemůže být nižší, než dílčí základ daně ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Celkový základ daně je následně snižován o nezdanitelné části základu daně, které jsou zákonem vymezené v § 15 zákona č. 586/1992 Sb. Příjem fyzické osoby tedy může být v ročním vyúčtování snižován o částky vyjmenované zákonem při splnění všech uvedených podmínek. Jedná se o hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění a to především na veřejně prospěšné či charitativní účely, kdy si fyzická osoba může odečíst výši tohoto bezúplatného plnění. Dále je možné odečíst odběr krve či odběr orgánu od žijícího dárce, hodnotu úroků z hypotečního úvěru či stavebního spoření, pojistné na penzijní připojištění nebo na doplňkové penzijní spoření či soukromé životní pojištění.

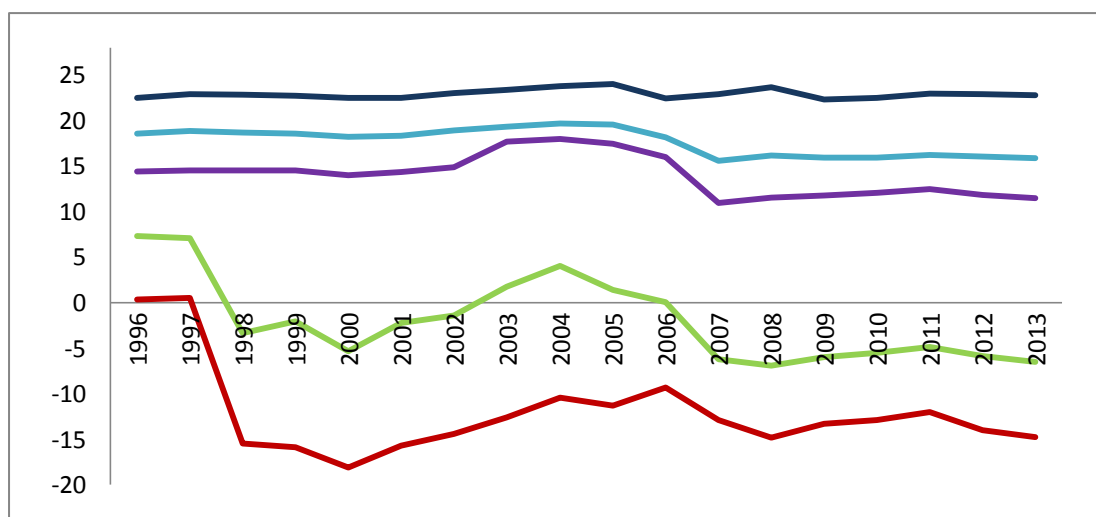
Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a o odčitatelné položky vymezené ve společném ustanovení v §34 a sazby daně. Vypočtený základ daně se před výpočtem daně zaokrouhlí na celá sta Kč dolů. Sazba daně je lineární ve výši 15 %. Vypočtená daň může být následně ještě snížena o slevy a daňové zvýhodnění.

Lineární druh sazby daně je v ČR platný od roku 2008, kdy došlo k přechodu od původní klouzavé progresivní sazby daně k této jednotné lineární sazbě. Stalo se tak s přijetím konceptu tzv. Rovné daně. Tento koncept rovné daně předpokládá omezení výjimek a úlev pro stanovení konečné daňové povinnosti. Zastánci rovné daně zdůrazňují její spravedlnost a to, že všichni platí stejně ze všeho a vyzdvihují jednoduchost. Naproti tomu odpůrci varují před poklesem vládních příjmů a zvýšenou nespravedlností, jelikož dojde ke snížení sazby bohatým a tím se v důsledku sníží výše daňové povinnosti. Dodávají, že se systémem

nezjednoduší, jelikož není problém vypočítat daň dle tabulky, ale složitost se objevuje při výpočtu základu daně.²⁵

Jak je z předchozího textu zjevné, Česká republika však využívá několika výjimek a úlev pro stanovení konečné daňové povinnosti, což má vliv i na charakter zdanění. Existence těchto odpočtů způsobuje, že i přesto, že je zákonem stanovena lineární sazba daně, charakter zdanění v ČR je stále progresivní. V minulosti byly sazby daně stanoveny jako klouzavě progresivní, kdy se základ daně postupně zdaňoval jednotlivými úrovněmi daňové sazby, kterými základ daně procházel.²⁶ Dnes existuje pouze jedna nominální sazba daně, avšak skutečná sazba daně, kterou jsou poplatníci zdaňováni, je od zákonné sazby daně odlišná. V následujícím grafu je zobrazena vypočtená průměrná sazba daně dle modelu vyvinutého OECD. Data pro stanovení průměrné sazby daně vycházejí z národních účtů České republiky.

Graf 3 Vývoj průměrné daňové sazby u různých příjmových skupin DPFO (%)



Zdroj: Eurostat, dostupné z <http://ec.europa.eu/eurostat/web/labour-market/earnings/database>, vlastní zpracování

Nastavení DPFO zohledňuje individuální situaci rozličných jedinců a to tím, že jim pomocí různých druhů úlev či slev nastavuje výhodnější podmínky. V grafu jsou zobrazeny situace 5 rozdílných rodinných situací. Skupiny jsou následující:

²⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 157

²⁶ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX, a.s., 2008. s. 21

- Svobodná bezdětná osoba, výdělek 100% průměrné mzdy
- Svobodná osoba, výdělek 67% průměrné mzdy, 2 děti
- Jeden pracující v manželství, výdělek 100% průměrné mzdy, 2 děti
- Pracující manželský pár, první má 100%, druhý 67% průměrné mzdy, 2 děti
- Pracující manželský pár, oba 100% průměrné mzdy, 2 děti

Z grafu 3 je evidentní, že jedinci v tíživější sociální situaci mají výhodnější zdanění svých příjmů. I přesto, že je od roku 2008 nominální sazba daně 15 % ze základu daně, ve skutečnosti jsou tyto skupiny zdaňovány zápornou sazbou daně. Znamená to, že mají buď nulovou daňovou povinnost anebo jim je při konečném zúčtování daně vyplácen daňový bonus na děti. Za nejméně výhodné zdanění příjmů lze považovat to v případě svobodné bezdětné osoby, která dosahuje 100 % průměrné mzdy. Zákonná sazba daně je nastavena na úrovni 15 %, ale skutečná míra zdanění příjmů bezdětné osoby, která dosahuje výdělku 100 % průměrné mzdy, se pohybuje v rozmezí od 22 % do 22,4 %, což je rozdíl o cca 7 procentních bodů. Totožné daňové zatížení má i manželský pracující pár bez dětí, kdy oba manžele dosahují 100 % průměrné mzdy.

Ve sledovaném období od 1996 až 2013 se míra zdanění nízkopříjmových rodin vyvíjela kolísavým trendem. U typů rodin, které lze považovat za střední třídu byl vývoj míry zdanění poměrně stabilní bez významných odchylek. Na základě míry zdanění, která je rozdílná mezi jednotlivými poplatníky daně, lze tvrdit, že princip vertikální a horizontální spravedlnosti je zde zachován. Na základě typu rodinných situací lze konstatovat, že poplatníci, kteří jsou na tom stejně, také stejně platí a zároveň ti poplatníci, kteří mají vyšší výdělek, mají také větší platební schopnost odvádět vyšší daň.

Kolísavý charakter vývoje průměrné sazby daně u nízkopříjmových rodin zapříčinily legislativní změny výše různých druhů úlev a odpočtů, docházelo také k úpravě míry progresivity zdanění. Všechny tyto legislativní změny se promítaly do výše zdanění těchto skupin. Nelze však tvrdit, že s aplikací lineární sazby daně došlo k výrazné změně míry zdanění. Tím, že nebyl plně aplikován koncept rovné daně, změna sazby se významně nedotkla míry zdaňování důchodů. Jak se tato změna dotkla vývoje daňových příjmů, bude analyzováno v poslední části práce.

4.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Zdanění právnických osob přišlo s érou moderních daňových systémů. Daň z příjmů právnických osob neboli také daň z příjmů korporací, je univerzální důchodovou daní, které podléhají všechny právnické osoby. Podíl této daně na celkových daňových příjmech tvoří pro rok 2013 15 %. Lze tvrdit, že tento typ daně je nejčastějším jádrem daňové konkurence.²⁷ Nastavení nominální sazby daně, ale i celé konstrukce daně je často velmi klíčové pro rozhodování podnikatelských subjektů o tom, kam budou své peníze investovat. V minulosti byla tato forma zdanění rozdělena až do tří složek, které tvořily část tehdejší daňové soustavy. Zdanění společností mělo velmi odlišný daňový dopad na jednotlivé společnosti. Tehdejší daňové sazby se pohybovaly ve výši 50 až 55 procent a daň se platila nejen ze zisku a z objemu mezd, ale také se platila daň zemědělská.²⁸

Podmínky po roce 1993 byly upraveny již pouze jedním zákonem a to v druhé části zákona č. 586/1993 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Poplatníkem daně je dle zákona právnická osoba, která má na území České republiky sídlo nebo místo vedení. Tento typ poplatníka tj. daňový rezident podléhá zdanění svými celosvětovými příjmy. Naopak daňový nerezident, který má své sídlo v zahraničí, zdaňuje pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky.

U právnických osob se při stanovení základu daně postupuje odlišným způsobem než u osob fyzických. Právnické osoby jako podnikatelské subjekty vždy účtují a tudíž existuje úzká vazba mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně. Základ daně pro DPPO tedy vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, který je očištěn o vlivy mezinárodních účetních standardů. Tento výsledek se dle zákona upravuje o příjmy vyňaté, osvobozené a nezahrnované do základu daně. Dále dochází k úpravě o účetní náklady neuznatelné jako náklady daňové. K základu daně se také přičítají a odčítají další položky jako například rozdíl mezi odpisy účetními a daňovými, závazky po splatnosti, neuhrazené pohledávky či vytvořené rezervy a to vše podle pravidel vyjmenovaných zákonem. U nepodnikatelských subjektů základ daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Upravený základ daně o výše uvedené skutečnosti se dále snižuje o položky dle § 34 a § 20,

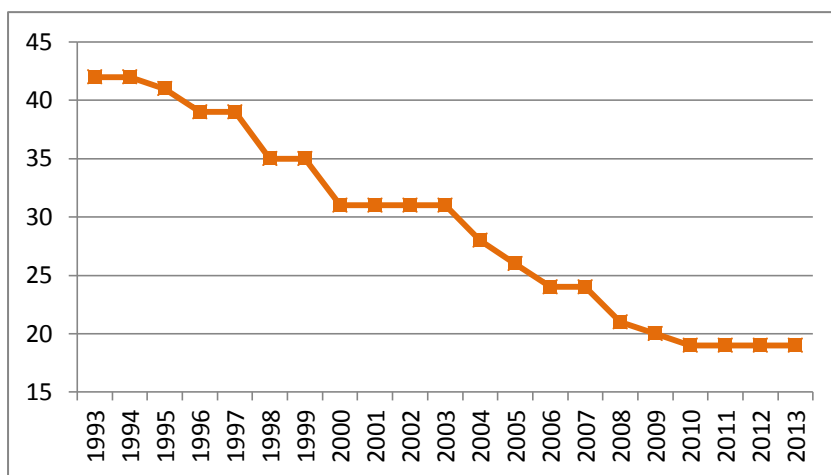
²⁷ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX, a.s., 2008. s. 67

²⁸ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 43

uvedené ve společné části pro obě důchodové daně. Může se jednat o hodnotu darů či o daňovou ztrátu, která vznikla v minulých letech.

Takto získaný základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a pomocí sazby daně se vypočte daňová povinnost právnické osoby. V určitých případech si některé právnické osoby můžou ještě od vypočtené daně odečíst slevu. Daňová sazba je zákonem pro rok 2014 ve výši 19 %. Vývoj nominální daňové sazby DPPO v jednotlivých letech je uveden v následujícím grafu č. 4

Graf 4 Vývoj nominální sazby daně DPPO (%)



Zdroj: Ministerstvo financí ČR a OECD Statistics, vlastní zpracování

Nominální daňová sazba neboli statutární sazba daně, je sazba daně, která je zakotvena v zákonech. Tento typ daňové sazby je vhodný pro zhrubé hodnocení daňového zatížení státu, ale neposkytuje však komplexní pohled na zdanění, neboť na samotnou výši daně mají vliv také odpočty a osvobození.²⁹

V České republice se ve výchozím období roku 1993 pohybuje nominální sazba daně na úrovni 42 %. Sazba daně poté každoročně klesala o několik procentních bodů. Období od roku 2000 do roku 2003 je nejdelším obdobím, kdy platila stejná výše daňové sazby DPPO. Během let 1993 - 2013 se daňová sazba postupně snižovala až na současných 19 %. Rozdíl mezi těmito roky činí až 23 procentních bodů.

²⁹ LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě Praha: Wolters Kluwer ČR 2007 s. 117

4.2 Daně ze spotřeby

Daně ze spotřeby jsou daně nepřímé s dlouholetou tradicí. Lze říci, že jsou to nejstarší daně, které byly na našem území vybírány. Úplně první daní tohoto typu bylo vybírání cel z dovezeného zboží. Daně ze spotřeby měly původně naturální charakter a jeho účelem bylo postihnout zisky obchodníků. Charakteristikou nepřímých daní je to, že daně jsou státu odváděny prostřednictvím výrobců a obchodníků. Avšak daně se postupně přesouvaly do konečných cen zboží a služeb a jejich faktickými plátcí se stali spotřebitelé³⁰ To, že jsou tyto daně uvaleny na věc, způsobuje, že není brána v potaz platební schopnost spotřebitele, jak to umožňují důchodové daně prostřednictvím mnoha úlev a slev. Rovné zdanění výrobků a služeb sice působí minimálně negativně na fungování tržního mechanismu, ale neumožňuje využít daně k přerozdělovací funkci a některé nepřímé daně mohou mít i regresivní dopad na určité domácnosti.³¹

Daně, jejichž objektem je spotřeba, jsou rozděleny na všeobecné a selektivní, jak ukazuje schéma č. 1. Všeobecnou daní je v ČR daň z přidané hodnoty a selektivní daně jsou daně spotřební nazývané také pojmem akcízy. Jsou to daně postihující pouze vybraný okruh zboží. V ČR jsou SD vybírány z minerálních olejů, z tabákových výrobků a z alkoholických nápojů, které jsou dále rozlišeny na daň z lihu, piva a vína.

4.2.1 Daň z přidané hodnoty

V minulosti docházelo k několika vlnám daňových reforem v celé Evropě. Druhá vlna reforem se týkala zavádění DPH a jako první tuto daň zavedla Francie v roce 1967. Poté docházelo k masovému zavádění DPH ve všech zemích s vyspělou tržní ekonomikou. V 90. letech došlo k zavádění této všeobecné daně také v postkomunistických zemích.³² V následujících letech také EU stanovila DPH jako jednu z podmínek členství a tím význam této daně ještě více vzrostl. Harmonizace v oblasti DPH postoupila v EU již velmi daleko. Sjednocení daňových předpisů této daně je nutností pro řádné fungování společného trhu.

Podstatou daně je zdanění přidané hodnoty na každém stupni zpracování, kterou si plátce na daném stupni přidá k hodnotě komodity. Daňová povinnost je tedy rozdíl mezi sumou daně na výstupu a daně na vstupu. Daň na vstupu je částka, kterou daňový subjekt musel zaplatit

³⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 221

³¹ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 170

³² KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 227

při pořizování vstupů ke své činnosti, jedná se například o nakoupené služby či materiál. Daň na výstupu je daň, kterou je daňový subjekt povinen odvést z vyprodukované přidané hodnoty. Kladný rozdíl je pak označován za vlastní daňovou povinnost a tato daň musí být odvedena státu. Pokud je rozdíl záporný vznikne tzv. nadměrný odpočet a daňový subjekt má nárok na vrácení daně státem. Daň se vždy počítá z hodnotového základu a je stanovena procentem z ceny zboží nebo služby.

Jelikož je daň uvalena pouze na přidanou hodnotu vytvořenou v dané zemi, je i tato daň neutrální k zahraničnímu obchodu. Další hodnotnou neutrální vlastností DPH je to, že neodrazuje od úspor či investic a nepůsobí distorze v rozhodování o produkci či formě podnikání.³³ Díky těmto vlastnostem došlo k onomu masovému rozšíření DPH po celém světě. Výnosy z této daně obvykle tvoří jeden z největších příjmových kanálů do veřejných rozpočtů a v ČR je podíl této daně na celkových daňových příjmech 41 % pro rok 2013. Daňové sazby jsou pro stanovení daně rozděleny na dvě skupiny a to na základní sazbu daně a na sníženou sazbu daně, která zvýhodňuje nezbytné komodity. V ČR jsou pro rok 2014 platné sazby daně 21 % a snížená sazba daně ve výši 15 %.

4.2.2 Spotřební daně

Spotřební daně již od dob svého vzniku vždy představovaly významný zdroj příjmů pro státní rozpočet a také snadno získatelný. Daněmi jsou zatěžovány úzké skupiny výrobků s nízkou cenovou a důchodovou elasticitou poptávky, což zaručuje relativně dobrou stabilitu a odhad výše daňového výnosu. V roce 2013 je v ČR výše daňového inkasa ze SD ve výši téměř 20 %. Existence těchto daní není již primárně kvůli výtěžku z těchto daní, jako tomu bylo dříve, ale zejména z důvodu zamezení či určité omezení spotřeby vybraných výrobků, které negativně ovlivňují zdravotní stav jedinců či nepříznivě ovlivňují životní prostředí.³⁴

Plátcem SD jsou obecně provozovatelé daňových skladů, oprávnění příjemci či zástupci nebo výrobci komodit. Základ daně je většinou množstevní, udávaný ve fyzických jednotkách a akcíz má podobu jednotkové daně vyjma daně z cigaret, která má pevnou část i procentní část.³⁵ K placení SD dochází až ve chvíli, kdy zboží opustí kontrolovaný daňový

³³ ŠIROKÝ, Jan, *Daně v Evropské unii*. 5.vydání. Praha: Linde, 2010. s. 116-117 a s. 179

³⁴ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX, a.s., 2008. s. 208

³⁵ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 193

sklad a vstoupí tak do volného oběhu. Regulace a harmonizace probíhá ze strany Evropského společenství i v části spotřebních daní. Dochází ke sladění struktury akcízů a sazeb daně, které jsou regulovány stanovenými minimálními sazbami. Dále je přesně stanoveno co je předmětem daně a co lze osvobodit. V ČR jsou SD upravovány zákonem č. 353/2003 Sb. a směrnicemi Evropského hospodářského společenství.

Nejvýnosnější daní ze skupiny akcízů je **daň z minerálních olejů** a podíl na celkových výnosech ze spotřebních daní je více než poloviční. Minerální oleje jsou rozdělovány na produktové kategorie ve vztahu k technickým specifikacím. Jedná se o rozdělení na bezolovnatý či olovnatý benzín, nafta, petrolej, LPG, zemní plyn, topné oleje, uhlí a elektrickou energii. Zákon rozlišuje účel použití těchto vybraných výrobků a to na užití pro komerční, průmyslové a topné účely, či na použití výrobků jako pohonné hmoty. Každý z těchto produktů má podle účelu použití stanovenou zákonnou sazbu daně. Nejnižší sazbu daně mají topné oleje a nejvyšších sazeb dosahují minerální oleje používané jako pohonné hmoty. U minerálních olejů je také povinnost barevného značení, což je zaváděný prostředek, kterým se snaží stát zabránit daňovým únikům v této oblasti.

Druhou výnosově významnou daní je **daň z tabákových výrobků**. Pokud jde o zdanění tabáku, primární motivací v minulosti pro zavádění daně z tabáku byly vládní výnosy. Relativně nízká elasticita poptávky po tabákových produktech a malý počet výrobců se značným počtem spotřebitelů činila tento druh produktu atraktivním cílem pro spotřební daně. Avšak v posledním desetiletí, jako důsledek vlivu tabáku na zdraví jedinců, se zdanění tabákových výrobků stalo nástrojem státu pro zlepšení zdraví veřejnosti.³⁶ Jako u minerálních olejů, tak i u tabákových výrobků dochází k dělení vybraných výrobků do kategorií. Zákon rozlišuje pro stanovení sazby daně tabákové produkty na cigarety, doutníky a cigarillos a na tabák ke kouření. Sazba daně u cigaret je stanovena procentně z vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret a současně částkou za 1000 ks cigaret nejžádanější cenové kategorie.

Poslední zdaňovanou kategorií je spotřební **daň z alkoholických nápojů**, kdy dochází ke zdanění jak lihovin, tak i piva a vína. Po celém světě existuje široká škála různých druhů alkoholických nápojů vyrobených z různých produktů.³⁷ Kombinovaná nomenklatura

³⁶ OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. s. 115

³⁷ OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. s. 114

uváděná také zkratkou CN, poskytuje klasifikaci různým produktům rozdělených podle kódů do kategorií. Kódy nomenklatury slouží k orientaci mezi zbožím a udávají tak jednotnou strukturu pro všechny. Kódy nomenklatury jsou hojně využívány v rámci společného celního sazebníku, ale také i ve zdaňování vybraných výrobků spotřební daní.

Harmonizace daně z alkoholických nápojů je poměrně složitou záležitostí, poněvadž existují různé názory na zdanění alkoholu v zemích Evropy vycházející z různých národních tradic. Zdanění jednotlivých druhů alkoholu se proto v Evropě razantně liší.

První zdaňovanou kategorií ve skupině vybraných výrobků je **daň z lihu**. V průběhu historie se alkohol zdaňoval mnoha různými metodami. Dnes je obecně uznávána metoda měření množství lihu v nápoji pomocí vyjádření v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C, což činí i základ daně pro účely výpočtu daně z lihu. Sazby daně z lihu jsou v ČR ve výši 28 500 Kč/hl. etanolu a 14 300 Kč/hl. etanolu, která je výhradně určena pro ovocné destiláty z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období. Česká republika se řadí svou výší daňové sazby mezi země s nejnižšími daňovými sazbami. Naopak nejvyšší daňové sazby jsou zavedeny v Norsku, Islandu, Švédsku či Finsku.

Daň z piva zdaňuje výrobky obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu. Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech. Základní sazbou daně je 32 Kč za hektolitr. Dále zákon rozlišuje ještě další 5 skupin snížených sazeb daně určených pro malé nezávislé pivovary. Skupiny malých nezávislých pivovarů jsou rozděleny podle roční výroby piva v hektolitrech. Spodní hranice pro nejnižší sazbu 16 Kč/hl. je stanovena roční výrobou 10 000 hl. včetně. Nejvyšší sazba daně 28,80 Kč/hl. je určena pivovarům od 150 000 hl. do 200 000 hl. ročně. Podobné rozlišení na více sazeb daně uplatňují ještě země jako Rakousko, Belgie, Německo či třeba Finsko avšak výše daňových sazeb v České republice je významně nižší než v ostatních zemích. Nejvyšších sazeb daně z piva dosahuje Finsko.

Posledním daní mezi produkty alkoholických nápojů je **daň z vína a meziproduktů**. Vína a meziprodukty, které zdaňované v této kategorii jsou ty, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu avšak nejvýše do 22 % objemových alkoholu. Při překročení této hranice spadá zdanění vybraného výrobku do daně z lihu. Základ daně je opět jako v předchozím případě vyjádřený v hektolitrech. Vína a meziprodukty jsou dle druhu a typu

vína zdaňovány odlišnými sazbami. Zákon uvádí sazbu daně 2 340 Kč/hl. pro šumivá vína a pro meziprodukty. Tichá vína mají podle zákona nulovou sazbu daně. Toto zdanění tichých vín je typické, až na výjimky, pro Střední a část Jižní Evropy. Tiché víno je zdaňováno především v Severských zemích, ale například i ve Francii, Irsku a Dánsku. Oproti tomu šumivá vína jsou zdaňovány většinou zemí Evropy. Výjimku tvoří země Rakousko, Řecko, Itálie, Slovensko či Švýcarsko, kde je sazba daně pro šumivá vína nulová.

Skupina výše zmíněných vybraných výrobků, se odlišuje od ostatních komodit svým výrazně vyšším daňovým zatížením. Je to z toho důvodu, že tato skupina výrobků podléhá, jak všeobecné spotřební dani, tak i daním spotřebním. Zdaňování spotřeby vybraných výrobků je prováděno i bez ohledu na to, zda jde o výrobky vyrobené v tuzemsku, nebo o výrobky dovezené. Vysoké daňové zatížení potravin či topných komodit však není politicky příliš únosné a proto jsou akcízy uvalovány především na zboží, u kterého je možné daň ospravedlnit jeho škodlivostí vůči zdraví či životnímu prostředí.³⁸

4.3 Faktory ovlivňující daňové výnosy

Daně různými způsoby ovlivňují, jak chování a rozhodování subjektů o spotřebě či úsporách, tak i například vývoj makroekonomických veličin. Avšak existuje mnoho faktorů, které naopak působí na daňovou kvótu, daňový mix a další charakteristické znaky daňových systémů. Tyto faktory by se daly rozdělit do tří základních skupin a to na faktory ekonomické, demografické a politicko-sociologické. Jiné rozdělení uvádí Kubátová (2010), která faktory dělí do 6 skupin, které obecně popisuje. Rozdělení faktorů je následující:³⁹

- Faktory ekonomické,
- faktory politické,
- faktory kulturně-historické
- faktory administrativně-institucionální.
- faktor technického pokroku
- faktor globalizace.

³⁸ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck 2008. s. 189

³⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 150

Ekonomické faktory patří k nejvíce zkoumaným determinantům, které mohou ovlivňovat daňové systémy a následně i jejich daňové příjmy. Je tomu, tak proto, že tyto faktory lze snadněji než ostatní, kvantitativně vyjádřit. Skutečnosti i predikce, těchto faktorů jsou sledovány nejen jednotlivými subjekty, ale také i ze strany ministerstva financí, kdy jsou využívány při plánování daňových příjmů.

Struktura ekonomiky a její vývoj mají nepopiratelný vliv na jednotlivé daňové systémy. Daňové výnosy a jejich struktura mohou být ovlivněny ekonomickými faktory jako je odvětvová a geografická struktura, struktura pracovních sil, hospodářský růst, míra inflace, míra zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu apod. Je zjevné, že například odvětvová struktura ovlivňuje míru koncentrace ekonomiky, a tím i podíl korporací a samostatně podnikajících fyzických osob. Tato skutečnost ovlivní i podíl placených daní jednotlivci i korporacemi. Vyšší podíl korporací v ekonomice, bude znamenat i větší podíl zaměstnanců než samostatné výdělečných osob.⁴⁰ Jak je již, výše zmíněno, zaměstnanci jsou zdaňováni přímo u zdroje a daň je odváděna zaměstnavatelem, tudíž vzniká menší prostor pro daňové úniky. Na základě této skutečnosti může vláda více spoléhat na daň z příjmů fyzických osob.

Jelikož jsou daně veřejnou záležitostí a je o nich rozhodováno vládou, není možné, aby daně existovaly bez politických vlivů. Jako všechny objekty veřejné volby podléhají i daně politickému cyklu. **Politické faktory** ovlivňují daňovou politiku i způsobem, jakým jsou v zemi rozděleny politické síly, tj. jaký je poměr pravicových a levicových stran v zemi. Je také uvedeno, že politické faktory mohou i zastiňovat ekonomické důvody.

Faktory kulturně-historické jsou velmi významné determinanty, které souvisejí s vžitými způsoby zdanění v jednotlivých zemích EU. I přesto, že v zájmu fungování jednotného trhu, jsou daňové systémy postupně harmonizovány, stále existují rozdíly v daňové morálce či ve způsobu fungování státního aparátu jednotlivých zemí.⁴¹ Státy s velmi dobrou platební morálkou bývají nejčastěji ty severské a proto je u nich také značně využíváno přímého zdanění důchodů, jak bude možno pozorovat v následující kapitole. Naproti tomu země jižní Evropy se potýkají s malou ochotou platit daně a proto je u nich typické zvyšování nepřímého zdanění, u něhož jsou daňové úniky obtížnější.

⁴⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 150

⁴¹ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 150-151

Administrativně-institucionální faktory představují část faktorů, které s sebou nesou změny v daňových zákonech, které se v konečném důsledku neobejdou bez praktické činnosti berního aparátu. Na zákonem ukládané daně působí vláda, parlament a byrokracie. Každá změna se tak může minout účinkem, jelikož efektivní působení schválené změny ovlivňuje úřední aparát, který má také značnou averzi ke změnám, které mu přinášejí více práce. Těmto změnám se často může lobbováním a stylem své činnosti vyhnout nebo změnu oddálit.⁴²

Další dva okruhy faktorů, které ovlivňují daňové výnosy, jsou **faktory technického pokroku** a **globalizace**. Tyto faktory se v posledních letech projevují stále intenzivněji. Technický pokrok pomohl i zavedení DPH, jelikož bez pomoci výpočetní techniky by bylo téměř nemožné, takto složitou daň spravovat a vybírat. Faktor globalizace hraje významnou roli v určování daňové politiky jednotlivých států. S ohledem na mezinárodní podmínky je nutné vzít v potaz, že s rozvojem mezinárodního obchodu je nutné nastavit takové daňové systémy, které tomuto rozvoji nebudou bránit. Reformy daňových systémů tedy již neprobíhají jako individuální akty vlád jednotlivých zemí, ale jako vlny vzájemné spolupráce a koordinace.⁴³

Faktory, které ovlivňují daňové inkaso či daňový výnos, se zabývalo i několik odborných studií. Nejpočetnější je skupina, která se zaměřovala na problematiku analýzy daňových výnosů, je ta, která zkoumala vlivy působící na daňové výnosy z korporátní daně. Například autorka Clausing (2007) se ve své práci zabývá problematikou faktorů ovlivňující korporativní sazbu daně a také trendy výnosů z korporativní daně, nicméně se již blíže nezabývá samotným analyzováním faktorů, které tyto trendy způsobují.

Další práce analyzují například vztah mezi zahraničními investicemi, daňovými sazbami a výnosy z korporativní daně. Autoři zabývající se těmito skutečnostmi jsou například Gropp a Kostial (2000). Devereux (2004) analyzuje zas U. K. korporátní daňový výnos mezi roky 1980 a 2004 a zaměřuje se na vztah mezi daňovým výnosem a statutární sazbou daně. Další autor Stinespring (2009) se naopak zabývá hypotézou o existenci Lafferovy křivky pro korporátní daňový výnos.

⁴² KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 151

⁴³ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 152

Českou autorkou zabývající se výnosy z korporátní daně je Říhová (2008), která kromě sazby daně, testuje například i velikost a ziskovost korporátního sektoru, přesun příjmů do jurisdikcí s nižší mírou zdanění, rozdíl ve zdanění podnikatelů a korporací nebo i daňový štít.

Literatura zaměřující se na determinanty ovlivňující jiné daňové výnosy než ty korporátní je omezená. Pro osobní důchodovou daň lze ještě uvést autory Kenny, Winner (2006), kteří použili regresní funkci k analýze podílu výnosu z určité daně k celkovým daňovým výnosům a řady proměnných jako je velikost základu daně, politické prvky či administrativní náklady. Z českých autorů se osobní důchodovou daní zabývala také Weberová (2011), která ve své analýze použila logaritmickou regresní analýzu. Její práce se zabývá celou řadou faktorů, které mají vliv nejen na osobní důchodovou daň.

5 Praktická část práce

Praktická část této práce hodnotí vývoj celkových daňových příjmů v České republice v porovnání s daňovými příjmy sousedních států ČR a také s průměrem EU-27. Pomocí časových řad jsou identifikovány hlavní výkyvy a změny ve vývoji jednotlivých daňových příjmů a uvedeny možné příčiny těchto změn. Dále je v této kapitole zhodnocen vývoj přímého a nepřímého zdanění v ČR za období 2000 - 2012 v porovnání se standardem EU-27. Následně je analyzováno daňové zatížení práce, kapitálu a spotřeby v rámci celé EU. Samotné daňové zatížení hlavních ekonomických aktivit může mít velký vliv na výši daňového inkasa. Pokud je ČR v rámci Evropy zemí s nižším daňovým zatížením, mohla by tato skutečnost mít pozitivní vliv na růst daňových příjmů státního rozpočtu, neboť by se ČR stala konkurenceschopnější vůči ostatním zemím. Poslední část této kapitoly, pro komplexnost daňové problematiky, uvádí strukturu daňových systémů jednotlivých států OECD.

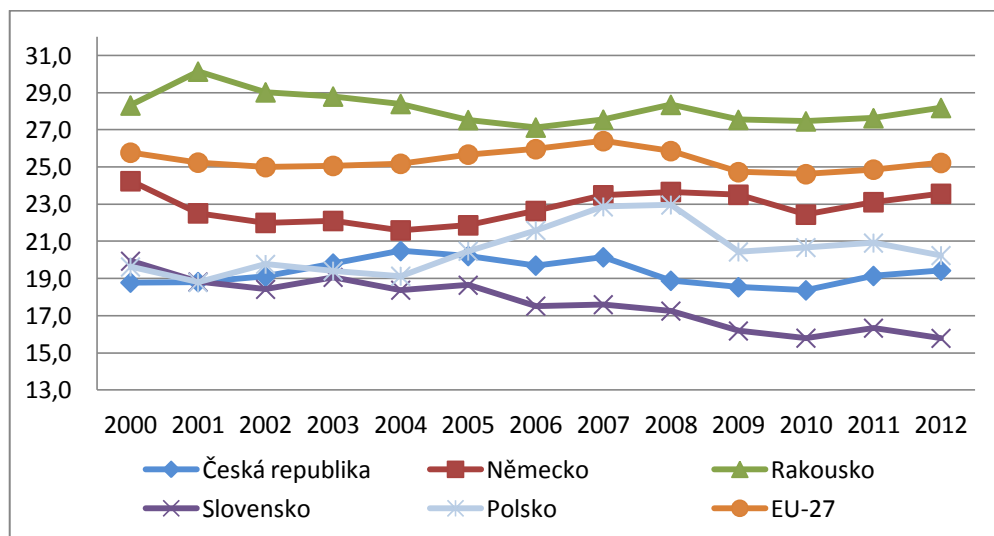
5.1 Komparace daňové kvóty

S celkovými daňovými příjmy úzce souvisí daňová kvóta. Ukazatel daňové kvóty stanovuje podíl vybraných daní na HDP a vypovídá o tom, jak velký díl důchodů nezůstává, těm, kdo důchod vytvořili, ale rozděluje se prostřednictvím veřejných fondů.⁴⁴ Přehled o vývoj

⁴⁴ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2008*. Praha: VOX,a.s., 2008 s. 32

daňového výnosu jako procenta HDP, jak pro Českou republiku, tak i pro její sousední země, je v následujícím grafu č. 5.

Graf 5 Celkové daňové výnosy ČR a sousedních zemí (% z HDP)



Zdroj: Taxation trends in the European Union, vlastní zpracování

V EU je míra zdanění poměrně vysoká a zhruba o 10 až 15 procent převyšuje míru zdanění, která je uváděna pro USA či Japonsko. Procento daňových výnosů na HDP od roku 2000 klesalo téměř u všech sledovaných zemí, a to až do roku 2004. Odlišný trend vývoje daňové kvóty byl mezi roky 2000 až 2004 v České republice, kdy daňová kvóta na rozdíl od ostatních zemí, měla vzestupné tendence.

Z grafu 5 vyplývá, že od výchozího bodu z roku 2000 se hladina daňové kvóty České republiky zvýšila o cca 2 procentní body a v roce 2004 bylo dosaženo nového maxima 20,5 %. Toto nové maximum přibližuje Českou republiku k úrovni daňové kvóty Německa. Hodnota daňové kvóty 20,5 % byla za sledované období nejvyšší dosaženou hodnotou. A Česká republika se tak v roce 2004 nejvíce přiblížila standardu čisté daňové kvóty dané EU-27. Tento vzestupný vývoj mezi roky 2000 až 2004 mohl být ovlivněn růstem tempa HDP, který se v ČR vyvíjel v těchto letech pozitivně. Určitý vliv na výši daňových výnosů měla i probíhající reforma veřejných financí v letech 2003 - 2006. Cílem této reformy byla především harmonizace s legislativou EU a také stabilizace daňové kvóty.

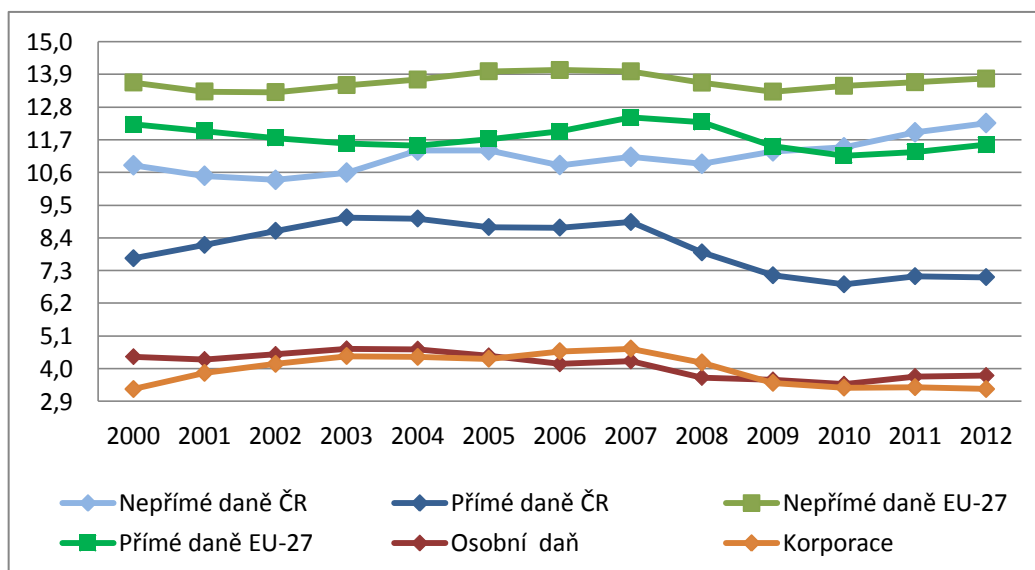
Daňová kvóta ČR se ve sledovaném období pohybuje značně pod standardem udávaným EU-27. Lze konstatovat, že trend vývoje daňových výnosů v ČR od roku 2007 kopíruje vývoj trendu EU-27. Za tímto jevem je možné pozorovat ekonomické příčiny, jelikož se

krize postupně dostala téměř do všech zemí EU. Skutečnost, že ČR je v průměru o 6 procentních bodů pod průměrem EU-27 řadí ČR mezi země s nízkou mírou daňového zatížení. Trend čisté daňové kvóty ČR se od roku 2010 začíná opět přibližovat k průměru EU-27.

Opačný vývoj trendu je patrný u Slovenska, kde celkové daňové výnosy na HDP mají klesající tendence od 2000 až do 2012. Daňová kvóta Slovenska mezi roky 2000 - 2012 snížila o 4,2 procentní body. Tímto vývojem se Slovenská republika více oddaluje od průměru EU-27. Nejvíce daňově zatíženou zemí ze sledovaných zemí je Rakousko, kde je čistá daňová kvóta nad průměrem EU-27 a to cca o 3 procentní body za období 2000 - 2012. Zemí, která se významně blíží k průměru EU-27 je Německo. Pokud by byly pro sledování daňové kvóty započteny i výnosy ze sociálního zabezpečení lze tvrdit, že by se Německo dostalo také nad průměr EU-27. Jelikož je v ČR poměrně vysoký podíl sociálního zabezpečení na výnosech státního rozpočtu, lze předpokládat, že by se ČR svým daňových zatížením více blížila evropskému průměru.

Detailnější analýzu vývoje daňové kvóty České republiky poskytne následující graf, kde je celkové daňové zatížení v České republice rozloženo mezi přímé a nepřímé zdanění. Pro stanovení výše daňového zatížení v jednotlivých oblastech je zobrazen i vývoj podílů jednotlivých daní pro EU-27.

Graf 6 Vývoj podílů přímého a nepřímého zdanění na HDP v ČR a EU-27 (%)



Zdroj: Taxation trends in the European Union, vlastní zpracování

Z grafu 6 vyplývá, že během sledovaného období 2000 až 2012 došlo v ČR ke změně výše daňového zatížení, jak u přímých, tak i nepřímých daní. Od výchozího roku 2000 do roku 2003 je trend vývoje přímého zdanění v ČR rostoucí. Daňové zatížení ČR se přibližuje evropskému standardu přímého zdanění, který se však mezi roky 2000 - 2003 snížil. Na základě údajů grafu 6 lze konstatovat, že zvýšení daňového zatížení přímými daněmi je zapříčiněno DPPO, kde se podíl této daně na HDP zvyšoval, což mohlo být zapříčiněno vlivem mnoha faktorů. V roce 2003 je výše podílu přímých daní na HDP 9,1 %. Od tohoto roku vývoj podílu přímých daní na HDP mírně klesal a to až do roku 2007, kdy se tento pokles urychlil a pokračoval až do roku 2010, kdy byl podíl 6,8 %. V roce 2010 došlo k mírnému nárůstu přímých daní ČR v důsledku růstu podílu osobní důchodové daně. Daňové zatížení důchodovými daněmi v ČR se významněji oddaluje od průměru EU-27.

Od roku 2003 lze také sledovat stejný vývojový trend v podílu přímého zdanění na HDP u ČR a EU-27. Tento vývoj je možné vysvětlit vstupem ČR do EU, kdy finalizovaly harmonizační kroky daňových zákonů se směrnicemi Evropského práva, ale i působením celé ekonomické situace v rámci Evropy.

Opačným vývojem prošlo daňové zatížení nepřímých daní. Od roku 2000 daňové zatížení klesalo a v roce 2002 se ustálilo na svém minimu 10,3 %, které již v následujících letech nebylo prolomeno. Zatímco přímé zdanění se svou výší daňového zatížení oddaluje od evropského průměru, nepřímé zdanění se v posledních letech významně přibližuje. Od roku 2008 je možno pozorovat změnu v přístupu ke zdanění v České republice. U přímého zdanění byl zaveden institut rovné daně a bylo také snižováno daňové zatížení podnikatelských subjektů. Naopak u nepřímých daní docházelo k dalším krokům, kdy se vláda snažila přibližovat daňový systém ostatním státům EU a postupně byly zvyšovány obě sazby DPH. Růst daňových výnosů z nepřímých daní může být tedy způsoben růstem daňových sazeb anebo i růstem spotřeby v jednotlivých letech.

V roce 2008 byl rozdíl ve výši podílů obou typů zdanění 8,4 procentních bodů, tento rozdíl se každoročně navyšoval a pro rok 2012 je výše rozdílu mezi přímým a nepřímým zdaněním již 14,5 procentních bodů. Je tedy zjevné, že vláda České republiky začala upřednostňovat více zdanění zboží a služeb před zdaněním důchodů. Česká republika se výší daňového zatížení zejména nepřímých daní začala každým rokem více přibližovat evropskému průměru, kdy v roce 2012 je pouhých 1,5 % pod průměrem EU-27. Rostoucí

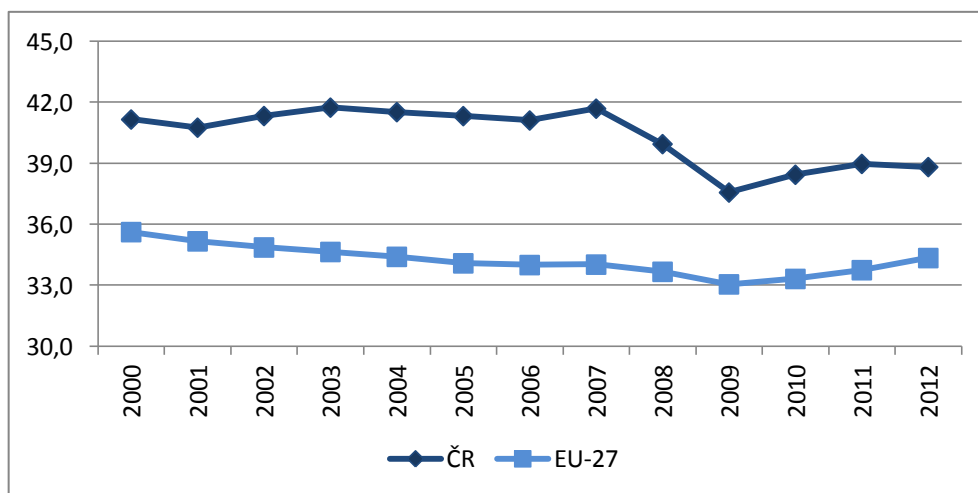
obliba nepřímého zdanění je i z praktických důvodů jelikož je obecně známo, že právě nepřímé zdanění je méně viditelné poplatníky a proto mnoho vládních organizací, zvyšuje nepřímé zdanění na úkor zdanění přímého.

5.2 Daňové zatížení práce, spotřeby a kapitálu

Zatímco daňová kvóta vyjadřuje více makroekonomické fiskální hledisko, k účelu analýzy daňových dopadů jsou používány častěji marginální míry.⁴⁵ Pro tento jiný úhel pohledu na hodnocení daňového zatížení zemí jsou používány tzv. implicitní daňové sazby. Tyto ITR patří mezi skutečné makroekonomické ukazatele, které měří průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů či aktivit.⁴⁶ Sazby se stanoví jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů k potenciálnímu základu daně z těchto příjmů. Použitím ITR bude zhodnocen komplexní pohled na zdanění v České republice.

Implicitní daňová sazba z práce je ukazatelem průměrné míry daňového zatížení práce⁴⁷ Tento ukazatel je použit pro analýzu zdanění pracovních příjmů v ČR. Graf č. 7 uvádí vývoj daňového zatížení ČR a EU-27 za období 2000-2012.

Graf 7 Implicitní daňová sazba – práce (%)



Zdroj: Eurostat, Taxation trends in the EU, vlastní zpracování.

Zdanění práce se v České republice vyvíjelo od roku 2000 až do roku 2007 bez významných změn v míře daňového zatížení. Ke značnému snížení daňového zatížení došlo

⁴⁵ ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck 2008. s. 8.

⁴⁶ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě* Praha: Wolters Kluwer ČR 2007 s. 134

⁴⁷ VÍTEK, Leoš., *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. Praha: IREAS, 2008. str. 181

až po roce 2008, kdy úroveň zatížení klesla na 37,6 % což je oproti roku 2007 o 4,1 procentních bodů méně. Zatímco přímé zdanění v České republice, které je zobrazeno v grafu výše, je pod průměrem, který udává EU-27, daňové zatížení pracovních činností je značně nad průměrem ostatních států EU.

Příčinou tohoto stavu je sociální zabezpečení, které činí největší část daňového zatížení práce v ČR. Metodika výpočtu ukazatele implicitní sazby daně z práce zahrnuje i povinné sociální pojistné placené, jak zaměstnanci, tak i zaměstnavateli a proto je míra zdanění ČR výrazně nad standardem EU-27. Česká republika patří mezi země, kde je nejvyšší podíl příjmů státního rozpočtu právě u sociálního pojištění. Z dat uvedených OECD (graf 11) vyplývá, že ve většině členských států sociální pojištění tvoří podstatně větší podíl na zdanění práce než osobní důchodová daň. V průměru až dvě třetiny celkové výše ITR z práce tvoří právě příspěvky zaměstnanců a zaměstnavatelů na sociální zabezpečení. Výše této implicitní sazby může mít i značný vliv na celkové daňové inkaso, jak z DPFO či DPPO. Neboť pokud lidé začnou vnímat daňové zatížení práce jako velmi vysoké, může dojít ke zhoršení platební morálky daní, čímž dojde k poklesu i daňového inkasa.

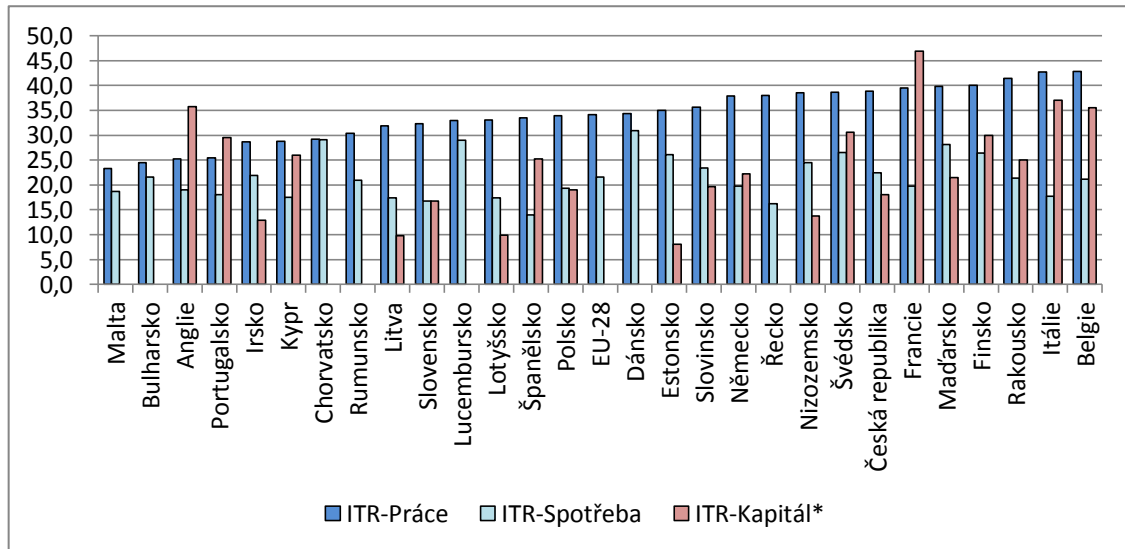
Nelze konstatovat, že by Česká republika dominovala v rámci EU svou výší ITR uvalené na pracovní příjmy. V roce 2012 činila výše sazby 38,8 % tedy 4,5 procentního bodu nad průměrem EU-27, což svědčí o vysokém daňovém zatížení. Porovnání ITR mezi členskými státy však poukazuje na fakt, že Česká republika není zemí s nejvyšší implicitní sazbou z práce. Nejvyšší hodnota této implicitní daňové sazby je v roce 2012 v Belgii ve výši 42,8 %, což je o 4 procentní body více než dosahuje hodnota v České republice.

Další země, kde je ITR z práce vyšší než v ČR jsou Itálie, Rakousko, Finsko, Maďarsko a Francie. Je možné konstatovat, že ČR může být z pohledu nižší míry daňového zatížení práce atraktivní například pro Rakouské firmy, kde je toto daňové zatížení vyšší. Země s nejnižší implicitní sazbou daně z práce jsou Malta, Bulharsko, Anglie, Portugalsko, Irsko či Chorvatsko. Přehled všech ITR stanovených z ekonomických aktivit práce, spotřeby a kapitálu je níže v grafu č. 10.

Skutečnost, že některé sousední státy mají vyšší daňové zatížení práce než ČR, může v konečném důsledku mít dopady i na daňové inkaso z důchodových daní, neboť se ČR

stává atraktivnější pro zahraniční investory. Snižující se statutární daňová sazba DPPO může mít také vliv při hodnocení ČR pro investice ze zahraničí.

Graf 8 Implicitní daňové sazby v zemích EU v roce 2012 (%)

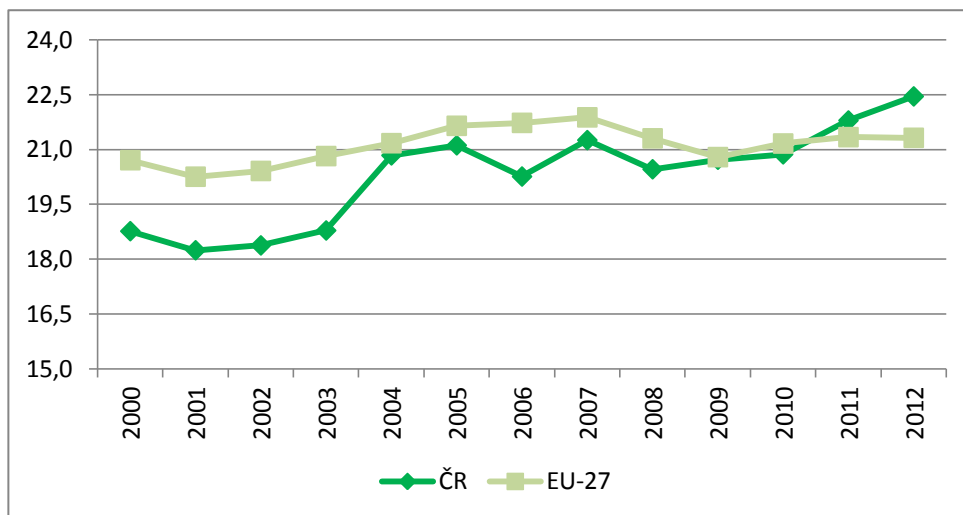


* u některých zemí není možné počítat ITR-kapitál kvůli chybějícím datům v sektorových účtech
Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování.

Implicitní daňová sazba na spotřebu je poměr mezi celkovými příjmy z daní ze spotřeby a celkovými konečnými náklady domácností na spotřebu na území daného státu.⁴⁸ Nepřímé daně, jak je již zobrazeno výše v textu, jsou daně, které v posledních letech získávají více na oblibě. Postupně dochází k přecházení od daní důchodových právě k daním ze spotřeby, které jsou poplatníky méně viditelné. Průměrné efektivní daňové zatížení spotřeby je vyjádřeno v následujícím grafu č. 9, kde je zachycen vývoj ITR ze spotřeby, jak České republiky, tak i EU-27.

⁴⁸ Taxation Trends in the European Union. 2013, s. 17, 283-284.

Graf 9 Implicitní daňová sazba - spotřeba (%)



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování.

ITR na spotřebu od roku 2000 do roku 2012 vyvíjela velmi kolísavým rostoucím trendem. V roce 2001 bylo v ČR, ale také i v ostatních zemích EU dosaženo nejnižší úrovně ITR. Od roku 2001 se průměrné daňové zatížení spotřeby v České republice zvyšovalo a to až do roku 2005, kdy poté mírně pokleslo o 0,9 procentního bodu na 20,3 % pro rok 2006. K dalšímu poklesu pak došlo v roce 2008 a to opět téměř na úroveň výše implicitní daňové sazby z roku 2006. K opakovanému poklesu došlo pravděpodobně z důvodu ekonomické krize, která probíhala mezi lety 2007 - 2009, která měla vliv na spotřebu domácností a pravděpodobně i na celkové daňové inkaso z daní ze spotřeby.

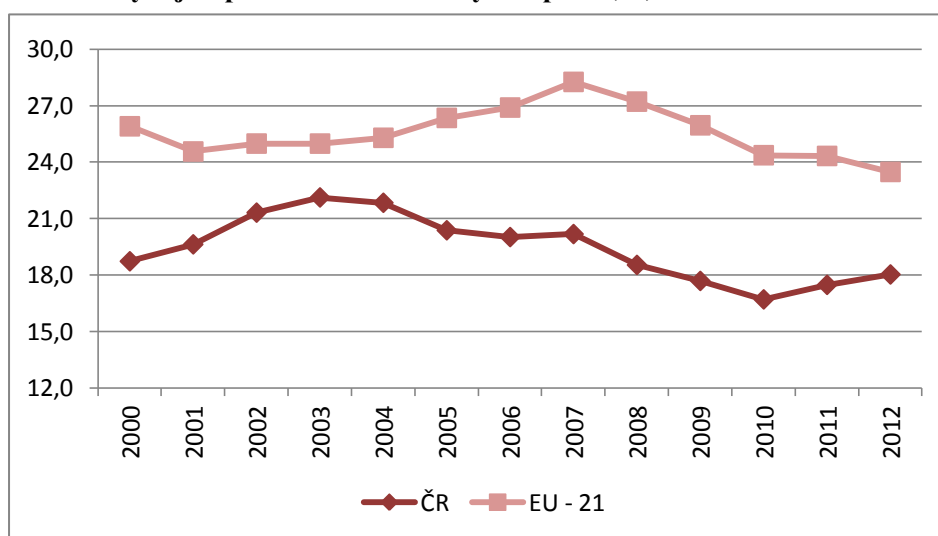
I když právě ITR ze spotřeby by neměla mít, vzhledem ke své konstrukci, náchylnost k cyklickému vývoji. Tuto skutečnost si lze vysvětlovat i tím, že finanční krize změnila spotřební koš obyvatelstva a lidé začali kupovat více zboží primární spotřeby, která je ve většině zemí zahrnuta do snížené sazby DPH. Podobný pokles ve výši ITR byl zaznamenán i v ostatních ekonomických aktivitách, práce a kapitálu. Avšak v případě průměrného daňového zatížení práce byl tento propad zjevně nejhlubší.

V následujících letech se již průměrné efektivní zatížení spotřeby v ČR jen zvyšovalo a v letech 2011 a 2012 dokonce překročilo hranici udávající průměrné daňové zatížení EU-27. V roce 2012 je tak ITR vyšší o 4 procentní body oproti výchozímu období roku 2000. Tento nárůst zařadil ČR pro rok 2012 mezi top 10 zemí, s nejvyšší implicitní daňovou sazbou ze spotřeby. Jak je možno vidět z grafu č. 8, kde jsou uvedeny všechny ITR pro rok 2012, že zemí s nejvyšší úrovní této sazby je Dánsko. Další země jsou například

Chorvatsko, Lucembursko, Maďarsko a i severské země jako Švédsko, Finsko a Estonsko. Chorvatsko je také zemí, kde je průměrné daňové zatížení, jak práce, tak i spotřeby téměř totožné a rozdíl je pouze 0,1 procentního bodu.

Implicitní daňová sazba z kapitálu, která je podílem inkasa daní z výnosů úspor a investic domácností a firem a objemu celosvětových výnosů z kapitálů a podnikání tuzemských daňových rezidentů, které podléhá domácímu zdanění.⁴⁹ Vývoj ITR z kapitálu je velmi ovlivnitelný cyklickými vývoji v ekonomice na rozdíl od ITR ze spotřeby, která by měla být právě vůči těmto vlivům odolnější. Vývoj této sazby z kapitálu je zobrazen v následujícím grafu č. 10. EU-21 je dáno aritmetickým průměrem dat, která byla dostupná v sektorových účtech jednotlivých zemí EU.

Graf 10 Vývoj implicitní daňové sazby - kapitál (%)



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování a výpočet.

Z grafu 10 je evidentní, že ITR z kapitálu ČR se od roku 2000 až do roku 2003 vyvíjela rostoucími tendencemi a každoročně se přibližovala míře zdanění v EU-21. Od roku 2003 se trend implicitní daňové sazby z kapitálových příjmů začal vyvíjet opačným směrem a míra zdanění v ČR se každoročně snižovala. Mírný pokles ITR z kapitálu se ustálil v roce 2007. Od tohoto roku byl pokles implicitní sazby z kapitálu výraznější a to až do roku 2010.

Od roku 2007 je trend vývoje ITR z kapitálu ČR velmi podobný vývoji trendu EU-21. Důvode tohoto vývoje implicitních daňových sazeb je právě finanční krize, která zasáhla řadu zemí EU. Od roku 2010 je úroveň průměrného daňového zatížení kapitálu v ČR

⁴⁹ Taxation Trends in the European Union. 2013, s. 17, 285-286.

rostoucí, zatímco u zemí EU-21 dále pokračuje klesající trend. Lze konstatovat, že ČR pravděpodobně nebyla zasažena finanční krizí v takovém rozsahu, jako jiné země EU-21.

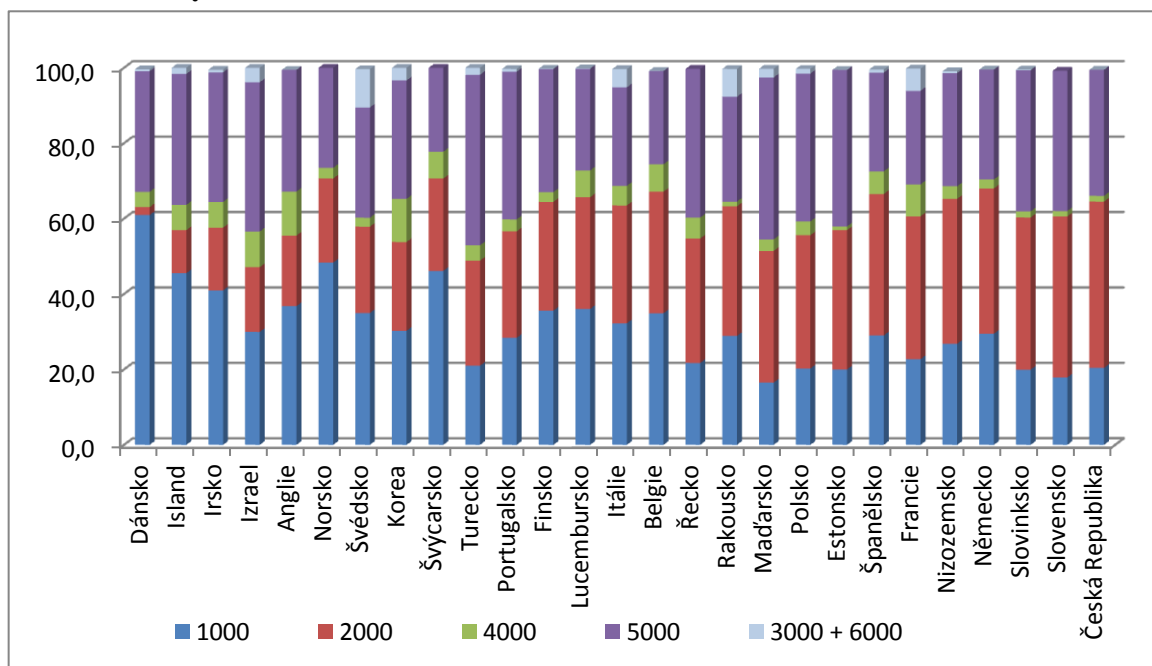
Jak vyplývá z grafu č. 8, mezi jednotlivými zeměmi Evropské unie existují výrazné rozdíly v úrovni ITR z kapitálu i přesto, že existují snahy o zamezení daňové konkurence. Nejvyšší hodnoty tato sazba dosahuje ve Francii, kde průměrné daňové zatížení čistého bohatství je 46,9 %. Další země s poměrně vysokou ITR z kapitálu jsou Itálie, Anglie a Belgie, kde se sazba pohybuje v rozmezí 36 % - 37 %. Česká republika v roce 2012 dosahuje výše 18 % což je o 1,3 procentního bodu více oproti roku 2010. Tato hodnota ITR z kapitálu je stále v porovnání s ostatními zeměmi EU velmi nízká.

5.3 Komparace daňového mixu v zemích OECD

Je evidentní, že podíl daňových výnosů na HDP se v čase značně mění a vyvíjí. Daňový mix je na rozdíl od daňové kvóty, s vývojem času převážně neměnný. Je tomu i proto, že země udržují dlouholeté tradice ve zdaňování a to zejména v zemích s výbornou daňovou morálkou. Tyto země často svou strukturu daní nemění a je pro ně typické vyšší daňové zatížení důchodových daní. Naproti tomu u zemí s nízkými důchody a s malou ochotou platit daně převládá úsilí ke změně struktury daní a to od přímého zdanění k nepřímému zdanění.

Daňový mix souvisí s každým daňovým systémem a vypovídá o tom, jakému typu daní dává daný stát přednost a jaký například potlačuje. Následující graf již zobrazuje daňovou strukturu jednotlivých zemí OECD v roce 2011.

Graf 11 Daňový mix zemí OECD v roce 2011 (%)



Zdroj: OECD (2013), "Tax levels and tax structures, 1965-2012", in Revenue Statistics 2013, OECD Publishing: http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2013-5-en-fr; Vlastní zpracování

Z grafu 11 vyplývá, že Česká republika dominuje zemím, kde je sociální pojištění (2000) hlavním příjmem státního rozpočtu. Tento příjem však nelze označit za příjem daňový, ač metodika OECD na tento druh příjmů takto pohlíží. Podíl sociálního pojištění České republiky na celkových daňových výnosech tvoří 44,1 % pro rok 2011. Druhou zemí, která dosahuje podobné výše podílu jako Česká republika je Slovensko, které má podíl 42,7 % na celkovém daňovém výnosu státního rozpočtu. Další země s podobným procentním podílem sociálního pojištění na celkových daňových příjmech jsou například Slovinsko, Německo, Nizozemsko, Francie či Španělsko. U těchto zemí je procento výběru sociálního pojištění v rozmezí od 37,5 % až do 44,1 %. Daňový mix jako v České republice je tedy téměř totožný u Slovenska, Slovinska, Polska či Maďarska.

Dále je z grafu č. 11 patrné, že sociální pojištění v zemích jako je Dánsko, Island, Irsko, Anglie, Norsko, Švédsko či Švýcarsko není svou výší na celkových příjmech státního rozpočtu, tak významné. Zatímco daně uvalené na příjmy fyzických a právnických osob (1000) jsou v těchto zemích nejdůležitějším zdrojem příjmů pro financování veřejných výdajů. Podíl těchto důchodových daní se v daňovém mixu pohybuje okolo 40 % a v případě Dánska dosahuje podílu až 60 %. Tato výjimečná struktura daňového mixu Dánska, kde je zanedbatelný podíl příspěvků na sociální zabezpečení a nejvyšším podílem

přímých daní v EU, je dána situací, že většina sociálních výdajů Dánska, je financována z hlavních daňových výnosů.⁵⁰ Skutečnost, že uvedené země mají tak vysoký podíl důchodových daní, může být dán právě dobrou platební morálkou, kdy se lidé daní nesnaží vyhnout.

U zemí, kde je nejvyšší část příjmů státního rozpočtu ze sociálního pojištění, je zdanění důchodů a kapitálových výnosů podstatně nižší. Důvodem této skutečnosti jsou nízké sazby korporátních daní a osobních důchodových daní. V zemích, kde je nízký podíl důchodových daní, naopak více dominují daně uvalené na zboží a služby. Země OECD s nejvyšším podílem daní ze spotřeby jsou například Maďarsko, Estonsko, Řecko, Polsko či Portugalsko. Podíl daní ze zboží a služeb na celkových výnosech tvoří v některých případech až 43 %.

6 Analýza faktorů působících na daňové inkaso v České republice

Tato poslední kapitola obsahuje regresní analýzu zvolených faktorů, které mají vysvětlovat vývoj jednotlivých daňových příjmů v České republice za období 2000 až 2012. V první části této kapitoly jsou uvedeny hlavní vývojové trendy zvolených daňových příjmů, které budou vysvětlovány pomocí zvolených faktorů. Jednotlivé zvolené faktory jsou vyjmenovány v druhé části této kapitoly, kde jsou stanoveny předpoklady jejich vlivů na jednotlivé daňové příjmy. Vybrané faktory jsou dále doplněny o popisné statistiky a ke každé proměnné jsou doplněny zdroje dat a vyjádření jednotlivých proměnných.

Ve třetí části šesté kapitoly jsou hodnoceny výsledky z odhadnutých modelů. Nejprve jsou hodnoceny faktory pro celkové daňové inkaso, kde bylo sledované období prodlouženo na 1995 - 2013. Následně jsou uvedeny modely důchodových a spotřebních daní. Na závěr kapitoly je uvedena diskuze výsledků analýzy.

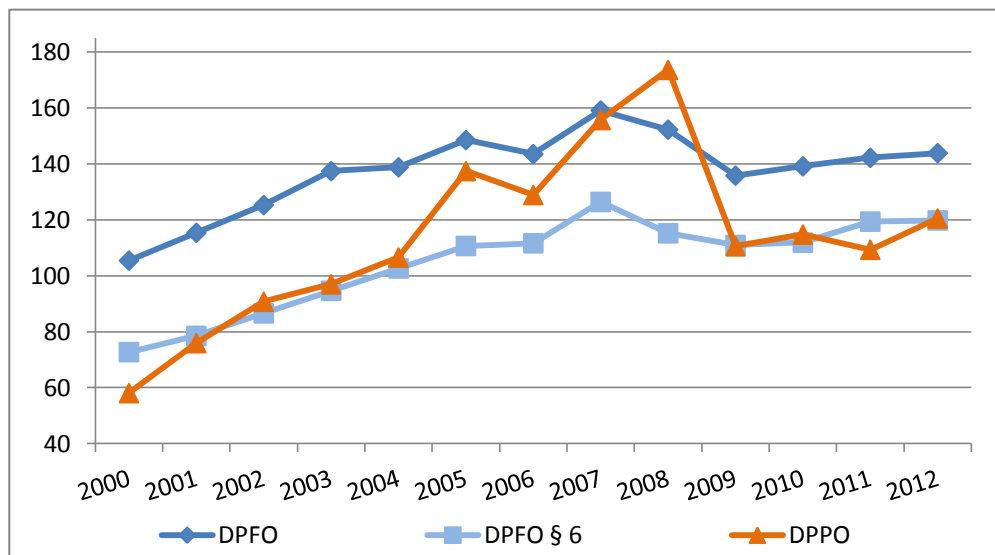
6.1 Závisle proměnné

Závisle proměnné, které jsou pomocí modelů vysvětlovány, jsou vyjádřeny v mld. Kč za zvolené období 2000-2012. Data daňových příjmů pro důchodové daně a DPH jsou získány ze statistik Finanční správy České republiky. Daňový příjem ze spotřebních daní je získán ze zdroje OECD v mld. Kč, neboť ve statistikách Celní správy neexistují hodnoty

⁵⁰ Taxation Trends in the European Union. 2013 s. 20

odpovídající zvolenému období. Jednotlivé daňové příjmy jsou uvedeny v následujících grafech, kde jsou poskytnuty stručné komentáře k vývoji daňových příjmů. Přehled daňového inkasa z DPFO a DPPO je uveden v následujícím grafu č. 12.

Graf 12 Vývoj inkasa DPFO a DPPO (mld. Kč)



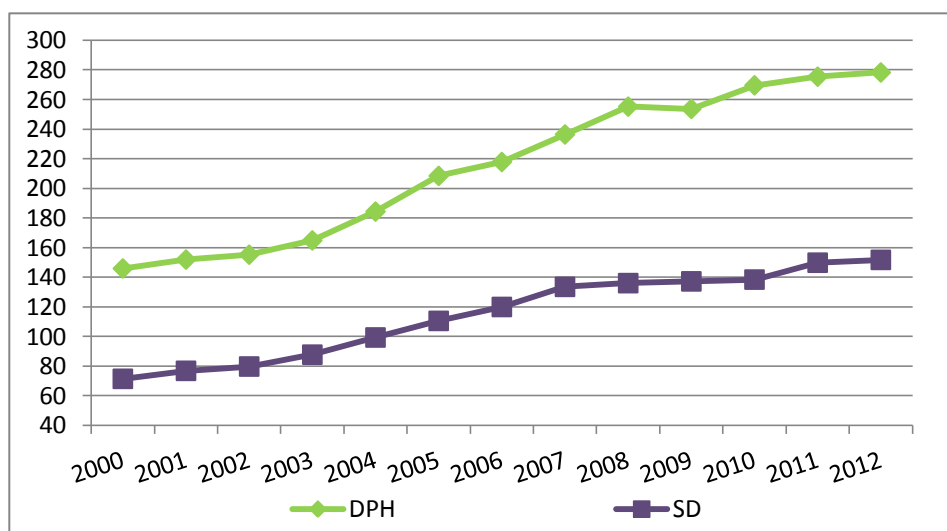
Zdroj: Finanční správa, dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>, vlastní zpracování

Inkaso daně z příjmů fyzických osob se od roku 2000 výrazně zvýšilo a svého maxima dosáhlo v roce 2007. Po roce 2007 se situace vývoje daňových příjmů změnila a začalo docházet k poklesu inkasa daně z DPFO. Tento pokles se ustálil v roce 2009, kdy se příjmy od roku 2010 začaly opět zvyšovat i když podstatně pomalejším tempem než tomu bylo před rokem 2007. Důvodem poklesu daňových příjmů DPFO může být vznik finanční krize, která udeřila v celosvětovém měřítku. Pomalý nárůst daňových příjmů po roce 2009 lze přisuzovat postupnému ozdravování světové ekonomiky. Z grafu 12 je také patrné, že vysoký podíl na daňových příjmech DPFO činí inkaso daně ze závislé činnosti, která je zdaňována § 6 zákona o dani z příjmů. Lze konstatovat, že podíl výběru daně, který plyne ze zdanění podnikání fyzických osob, není vysoký. Avšak pokud by tento ne tak významný podíl klesl vlivem určitých faktorů, ovlivní to i výši celkového daňového inkasa z DPFO.

V grafu 12 je uveden i vývoj daňových příjmů DPPO. Trend daňových příjmů DPPO je ve sledovaném období 2000 - 2005 pouze rostoucí i přesto, že docházelo k postupnému snižování nominální daňové sazby. Příčinou tohoto jevu nesnižujících se daňových příjmů může být rozšiřující se daňový základ pro výpočet daně z DPPO. Možný vliv na výši

daňového inkasa mohou mít nové příležitosti po vstupu ČR do EU či příliv zahraničních investic. Ziskovost firem se také s rostoucím tempem HDP mezi roky 2004 až 2008 výrazně zvýšila. Další nárůst daňového inkasa byl zaznamenán ještě mezi roky 2006 až 2008. Následně došlo k výraznému poklesu daňového inkasa a jeho výše v roce 2009 byla 110,5 miliard Kč. Propad daňového inkasa z DPPO může být následkem vzniklé ekonomické krize. Přehled o vývoji daňových příjmů z daní ze spotřeby jsou uvedeny v následujícím grafu č. 13.

Graf 13 Daňové inkaso DPH a SD (mld. Kč)



Zdroj: Finanční správa, OECD Revenue Statistics, vlastní zpracování

Na základě grafu 13 lze konstatovat, že daňové příjmy z daní uvalených na spotřebu jsou stabilním daňovým příjmem. Zatímco důchodové daně jsou citlivější například vůči ekonomickým změnám, daně ze spotřeby těmto vlivům do jisté míry odolávají. Pokud opět vezmeme v úvahu ekonomickou krizi, která započala v roce 2007, je evidentní, že daňové inkaso touto skutečností není poznamenáno. Nejvýraznější nárůst daňových příjmů oproti výchozímu období 2000 je zaznamenán u DPH, kde rozdíl mezi roky 2000 a 2012 je cca 132 miliard korun.

6.2 Vysvětlující proměnné

Výběr faktorů byl proveden na základě možných vlivů na daňové inkaso příslušných daňových příjmů a také na základě provedených empirických studií. Veškeré vybrané faktory z ekonomické oblasti, které mohou určitým způsobem ovlivňovat výši daňových příjmů v České republice, jsou uvedeny v následující tabulce č. 2.

Tabulka 2 Seznam testovaných faktorů

Očekávané vlivy	Faktory		Zdroj
<i>Pozitivní</i>	HDP/obyv	tis.	ČSÚ
	Veřejné sociální výdaje	%	OECD
	Zahraniční dluh	mld.	ČSÚ
	Δ HDP	%	ČSÚ
<i>Nejednoznačné</i>	Podíl zemědělství na HDP	%	WB
	Inflace	%	ČSÚ
	Nezaměstnanost 15-64	%	ČSÚ
	Soukromí podnikatelé	tis.	ČSÚ
<i>Pozitivní</i>	Zahraniční obchod	%	ČSÚ
	Vývoz – dovoz	mld.	ČSÚ
	Zahraniční přímé investice	%	OECD
<i>Pozitivní</i>	Spotřeba domácností	mld.	ČSÚ
	Spotřeba cigaret	tis. ks	ČSÚ
	Spotřeba alkoholu	100 l	ČSÚ
<i>Pozitivní</i>	Snížená SD DPH	%	EU
	Implicitní SD - práce	%	EU
	Implicitní SD - spotřeba	%	EU
	Průměrná efektivní SD	%	EU

Zdroj: Vlastní zpracování.

V tabulce jsou uvedeny, jak jednotlivé faktory, tak i jejich předpokládaný vliv na daňová inkasa v České republice. Data pro analýzu byla získána převážně z databází Českého statistického úřadu, z oblasti databáze časových řad pro Českou republiku od roku 1989. Další data, která nebyla dostupná na stránkách Českého statistického úřadu, byla získána převážně ze statistik Evropské unie či Světové banky.

Při vyhledávání a skládání dat pro potřeby analýzy se některá data stala nedosažitelnými. Důvodem nedosažitelnosti určitých dat, byla skutečnost, že některé ukazatele nebyly poskytovány na každoroční bázi. Další komplikace byly způsobeny například náročností výpočtu, a proto byly ukazatele dostupné pouze za několik málo období. Některé data pro zvolené faktory naopak byla sledována a zpřístupněna od pozdějších let než bylo zvolené období pozorování. Všechny tyto skutečnosti komplikovali zařazení určitých proměnných do analýzy faktorů. Základním obdobím pro zkoumání vlivu zvolených faktorů je rok 2000 - 2012. Pro celkové daňové příjmy se zkoumané období prodlužuje na 1995-2013, kde nebudou zkoumány efektivní daňové sazby.

Vyjádření **HDP na obyvatele** je v PPS. Tento faktor je ukazatelem celkového rozvoje ekonomiky, a proto je u něj předpokládán pozitivní vztah k daňovému inkasu. S růstem HDP rostou i důchody a tudíž by měl být pozitivní vztah k osobní důchodové dani. Zároveň tento ukazatel lze použít pro stanovení velikosti korporátního sektoru. Lze tvrdit, že bohatší země mají větší část ekonomiky v podnikovém sektoru a proto lze očekávat pozitivní vztah i pro daňové inkaso nabyté od právnických osob. Pro daně spotřební jako je DPH a SD z komodit bude HDP na obyvatele představovat životní standard v zemi, jelikož čím vyšší bude HDP na osobu, tím lze předpokládat i vyšší spotřebu, čímž se bude zvyšovat i daňové inkaso dané země.

U ukazatelů **veřejných sociálních výdajů** a státní **zahraniční zadluženosti** je předpokládán pozitivní vztah, jelikož tyto skutečnosti zvyšují potřebu daňových příjmů země na financování výdajů a krytí deficitu. Do zahraniční zadluženosti státu je připočítávána i zadluženost firem, které si půjčují od zahraničních bank. Toto by mohlo mít vliv na daňové příjmy z DPPO.

Zemědělství je vyjádřeno ukazatelem podílu zemědělství na HDP. Vysoký podíl zemědělství je typičtější pro méně rozvinuté země, jelikož tento sektor negeneruje příliš vysoké zisky. Vliv tohoto ukazatele není jednoznačný v případě České republiky. Zemědělství je v ČR tradičním oborem a je praktikováno na více než polovině zemědělské půdy, avšak jeho podíl v posledních letech klesá. Částečný vliv se očekává v části daňového inkasa z DPFO, ale i u spotřebních daní, kde existují pro zemědělský sektor daňová zvýhodnění. V několika empirických studiích bylo ověřeno, že například poměr daňových výnosů k HDP či výnosový výkon ekonomiky je významně ovlivněn podílem zemědělství a dalšími strukturálními ukazateli.

Celkový vliv **inflace** a **míry nezaměstnanosti** není zcela jednoznačný. Lze předpokládat, že by v části důchodových daní mohla inflace zapříčinit vyšší zdanění a to jak u DPFO, tak i DPPO. Inflace může způsobit, že poplatníkům vzroste průměrná sazba daně či že se reálná hodnota odčitatelných položek klesne. U DPH se také očekává pozitivní vliv, neboť při růstu cenové hladiny by měla růst i výtěžnost z této daně. U SD by s růstem inflace mohla váha daní klesat.

Míra nezaměstnanosti reprezentuje procentuelní podíl nezaměstnaných osob z celkového počtu práce schopného obyvatelstva ve věku od 15 – 64 let. Míra nezaměstnanosti by od určité hranice mohla ovlivňovat daňové inkaso osobní důchodové daně, ale i například DPH, jež je daní ze spotřeby, která by se s vyšší nezaměstnaností mohla snížit. Avšak působení tohoto ukazatele není jednoznačné, neboť zde může také vznikat tlak při vyšší nezaměstnanosti a větší potřebě sociálních dávek na zvýšení daňových příjmů.

Faktor **soukromí podnikatelé** je vyjádřen přírůstkem počtu soukromých podnikatelů v tisících osobách ročně zapsaných v registru ekonomických subjektů. Vlivy tohoto ukazatele jsou stanoveny jako nejasné, ale lze předpokládat určitý vliv v částech DPFO i DPPO.

S růstem počtu soukromých podnikatelů je možnost zvyšování daňového příjmu z DPFO, neboť se tímto zvýší počet daňových přiznání. Avšak podnikatelé, kteří jsou zdaňováni pod §7 zákona o dani z příjmu, mají možnost využití výdajových paušálů, které jsou pro některé podnikatele, kteří jich využívají, velmi příznivě nastaveny. Tato skupina má mnohem vyšší možnost pro daňovou optimalizaci než například zaměstnanci. Proto je zde také možné snížení celkového daňového příjmu z DPFO. Další fakt, že růst počtu soukromých podnikatelů by nemusel mít vliv na daňové inkaso je, že i přesto, že vzroste počet subjektů v ekonomickém registru, nemusí to znamenat, že daný subjekt je ekonomicky aktivní.

Ukazatele mezinárodních faktorů jsou **zahraniční obchod** resp. otevřenost země. Vyjádření je dáno součet importu a exportu země a tento součet je vyjádřen jako % HDP. Dalším faktorem jsou **zahraniční přímé investice**, které jsou vyjádřeny jejich podílem na HDP. Jedná se o příchozí investice do ČR ze zahraničních zemí, a to jak z EU, tak i mimo ní. Posledním ukazatelem pro analýzu mezinárodních vlivů je **čistý vývoz**, jehož vliv bude analyzován především v části týkající se daní uvalených na spotřebu. Výsledný efekt lze předpokládat jako pozitivní.

Každá země chce být spíše čistým exportérem než importérem. Dovoz nemusí být nezbytně negativní, ale při kladném saldu zahraničního obchodu dochází ke zvýšení produkce, k růstu pracovních míst, zisku a tím i celé výkonnosti ekonomiky. Je-li tedy země čistým exportérem, hrubý domácí produkt roste, což podpoří i konečnou spotřebu domácností. S vyšší spotřebou budou růst i inkasa daní ze spotřeby.

Pro mezinárodní ukazatele je předpokládán pozitivní vliv, kde otevřenost země může působit pozitivně na daňové inkaso především daně z příjmů právnických osob. Clausing (2007) ve své studii uvádí, že při vyšší otevřenosti ekonomiky by mělo při nižších sazbách docházet k růstu daňových výnosů. Na základě předchozí kapitoly lze tvrdit, že se Česká republika řadí k zemím, kde jsou průměrné až nižší daňové sazby.

Přímé zahraniční investice mají očekávaný pozitivní vliv, jelikož rostoucí aktivity zahraničních investorů v ČR by mohly mít pozitivní dopad zejména v oblasti DPPO. Z několika studií provedených ohledně zahraničních investic vyplynul fakt, že přímé zahraniční investice jsou velmi citlivé na výši daňových sazeb. Což znamená, že se investice spíše přesouvají do zemí s nižším daňovým zatížením, což by mohlo platit pro případ České republiky, kde je daňové zatížení kapitálu znatelně pod hranicí EU-21. Nevýhodou by zde například mohlo být vysoké daňové zatížení práce.

Spotřeba domácností, spotřeba cigaret a alkoholu, jsou zvoleny pro testování vlivů především u spotřebních daní. Pozitivní vliv je zde očekáván, protože s růstem spotřeby by měly také růst daňové příjmy ze spotřebních daní, neboť s uvedením vybraného výrobku do volného daňového oběhu také vzniká povinnost daně přiznat a zaplatit. Avšak důvodem existence spotřebních daní je jejich prohibitivní funkce, kde je hlavním cílem spotřebu těchto statků omezit. Předpokladem je tedy pozitivní vliv, i když nelze vyloučit nevýznamný vliv na daňové inkaso.

Poslední skupinou faktorů je sazba daně. Pro zkoumání vlivů tohoto faktoru byly zvoleny **implicitní sazby daně na práci a na spotřebu**. Dále poté byla testována **průměrná sazba daně** manželského bezdětného páru, kdy každý z manželů dosahuje 100 % průměrné mzdy. Poslední testovanou sazbou daně je **snížená sazba daně z DPH**. U každé daňové sazby je předpokládán pozitivní vztah k daňovému inkasu, kdy se zvýšením sazby daně by se měla zvýšit i daňová inkasa.

Pro doplnění charakteristiky dat byly vypočteny pro zvolené faktory popisné statistiky, které jsou uvedeny v tabulce č. 3.

Tabulka 3 Popisná statistika zvolených vysvětlujících faktorů

	n	Průměr	Směr. odch.
HDP/byv	13	18,76	2,69
Veřejné sociální výdaje	13	19,10	0,88
Zahraniční dluh	13	27,62	29,79
Δ HDP	13	2,90	3,14
Podíl zemědělství na HDP	13	2,47	0,50
Inflace	13	2,65	1,63
Nezaměstnanost 15-64	13	7,19	1,20
Soukromí podnikatelé	13	28,90	27,70
Zahraniční obchod	13	116,14	15,11
Vývoz-dovoz	13	45,8	127,2
Zahraniční přímé investice	13	0,05	0,03
Spotřeba domácností	13	1,83	0,18
Spotřeba cigaret	13	2,07	0,20
Spotřeba alkoholu	13	1,81	0,06
Snížená SD DPH	13	0,07	0,03
Implicitní SD - práce	13	40,34	1,42
Implicitní SD - spotřeba	13	20,30	1,35
Průměrná efektivní SD	13	22,96	0,57

Zdroj: Vlastní zpracování.

6.3 Regresní analýza

K určení faktorů, které ovlivňují výši daňového inkasa, byla použita regresní analýza, a to konkrétně metoda nejmenších čtverců. Pomocí této metody byly prostřednictvím softwaru Gretl odhadnuty parametry zvolené lineární regresní funkce. Modely byly testovány z hlediska jejich významnosti a kvality. Dále byly testovány základní předpoklady odhadů na přítomnost autokorelace, heteroskedasticity a také normálního rozdělení reziduí.

Pro každý daňový příjem byl sestaven model, který byl následně vysvětlován zvolenými faktory. Většina faktorů, která nevykazovala nejmenší statistickou významnost, byla z modelů postupně odebrána. Výsledky jednotlivých modelů jsou uvedeny v tabulkách pro každé daňové inkaso zvlášť, kde jsou pro každou vysvětlující proměnnou uvedeny koeficienty, t-testy, p-hodnoty a dále také ukazatele hodnotící celý model. Pomocí modelů lze nalézt různé množství vysvětlujících proměnných, které vykazují značnou významnost, avšak v některých případech je jejich ekonomický význam o něco nižší.

6.3.1 Determinanty ovlivňující celkový daňový příjem

Jako první byl testován model sestavený pro celkové daňové inkaso za rozšířené období zkoumání 1995 - 2013, kde je měřen vliv životní úrovně v ČR, veřejných výdajů a další jiné faktory. Konečné výsledky modelů pro celkové daňové inkaso jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 4 Odhady regresních modelů pro celkové daňové inkaso

CDI	1.	2.	3
Konstanta	-341,12 ***	-531,06 ***	-1284,80 ***
<i>t-test</i>	-13,30	-6,46	-6,03
<i>p-hodnota</i>	0,00000	0,00000	0,00006
HDP/obyv	78,91 ***	76,34 ***	
<i>t-test</i>	54,30	45,68	
<i>p-hodnota</i>	0,00000	0,00000	
Veřejné sociální výdaje		12,51 **	28,67 **
<i>t-test</i>		2,40	2,39
<i>p-hodnota</i>		0,02882	0,03405
Δ HDP			6,75 *
<i>t-test</i>			2,00
<i>p-hodnota</i>			0,06876
Přímé zahraniční investice			701,28 **
<i>t-test</i>			2,74
<i>p-hodnota</i>			0,01797
Spotřeba domácností			1084,46 ***
<i>t-test</i>			18,63
<i>p-hodnota</i>			0,00000
Nezaměstnanost 15-64			-19,95 **
<i>t-test</i>			-2,58
<i>p-hodnota</i>			0,02392
Soukromí podnikatelé			-0,62 ***
<i>t-test</i>			-3,70
<i>p-hodnota</i>			0,00304
N	19	19	19
R ²	0,994	0,996	0,993
Adj. R ²	0,994	0,995	0,989
F- test (p-hodnota)	0,00000	0,00000	0,00000

Zdroj: Vlastní výpočty, Hladina významnosti: * 10% ** 5% ***1%

První vysvětlující proměnnou v modelu byl testován HDP na obyvatele, kdy byl předpoklad, že s růstem tohoto faktoru poroste i daňové inkaso. Na základě výsledků

z prvního odhadu lze tento předpoklad potvrdit. Pokud vzroste HDP na obyvatele o tisíc korun, daňové inkaso celkem se zvýší o 78,91 mld. Kč. Výsledná funkce je dána rovnicí:

Y = -341,12 + 78,91X ₁ + u _t		
Testy reziduí	Statistika	p-hodnota
<i>White test</i>	3,067	0,2158
<i>Breusch-Pagan</i>	0,008	0,9305
<i>Chi-kvadrát normalita</i>	0,593	0,7433

Na základě provedených testovacích statistik byla vyloučena heteroskedasticita a model byl označen za normálně rozdělený. Pomocí DW statistiky bylo potvrzeno, že v daném modelu není autokorelace.

Pro druhý odhad byl do modelu přidán další faktor, a to konkrétně veřejné sociální výdaje. Existence daní je dána také funkcí naplňovat státní rozpočet a krýt tak potřebné výdaje. Předpoklad k tomu to faktoru byl, že pokud se zvýší veřejné sociální výdaje, tak bude existovat i tlak na zvýšení daňových příjmů. Tento předpoklad byl modelem potvrzen na hladině významnosti 5%. Pokud se tedy zvýší veřejné sociální výdaje o jednotku, dojde i ke zvýšení celkových daňových příjmů o 12,51 miliard Kč. Přidáním vysvětlující proměnné do modelu došlo i ke zvýšení o koeficientu determinace. Výsledná funkce modelu je následující:

Y = -532,06 + 76,34 X ₁ + 12,51 X ₂ + u _t		
Testy reziduí	Statistika	p-hodnota
<i>White test</i>	9,562	0,086
<i>Breusch-Pagan</i>	0,173	0,172
<i>Chi-kvadrát normalita</i>	0,171	0,171

Provedené statistiky potvrzují normální rozdělení i nepřítomnost heteroskedasticity. Autokorelace je v případě tohoto modelu také vyloučena. Další faktory přidávané do tohoto modelu se nejevily jako významné.

Třetí model byl odhadnut za pomoci robustních směrodatných odchylek a výsledky tohoto modelu jsou v tabulce uvedeny pod číslem tři. Tento model byl vysvětlován faktory změna HDP, veřejné sociální výdaje, spotřeba domácností, nezaměstnanost, přímé zahraniční investice a soukromí podnikatelé. U většiny těchto faktorů byl předpoklad pozitivního vlivu

na daňové inkaso. U nezaměstnanosti a soukromých podnikatelů byl vliv působení nejednoznačný.

Nejvýznamnějšími faktory jsou spotřeba domácností, kde je pozitivní vztah k celkovému daňovému inkasu. A dále soukromí podnikatelé, kde je výsledný vliv na celkový daňový příjem negativní. Soukromí podnikatelé, jakožto fyzické osoby, mají prostřednictvím různých výdajových paušálů a odpočtů větší prostor pro daňovou optimalizaci než fyzické osoby zaměstnané. Tento negativní vztah lze tedy částečně vysvětlit rozdílem ve zdanění podnikatelů a zaměstnanců. Dalším vysvětlením tohoto stavu je i skutečnost, že podnikatelé zapsaní v registru ekonomických subjektů nemusejí být aktivní. Tudiž počet jednotek v registru meziročně vzroste, ale jelikož subjekt není aktivní, nevznikne ani žádný zdanitelný příjem.

Méně významné faktory v modelu jsou veřejné sociální výdaje, zahraniční přímé investice a také nezaměstnanost. Předpoklad pozitivního vztahu veřejných sociálních výdajů a i zahraničních přímých investic byl modelem potvrzen. Pokud do České republiky plynou zahraniční investice, znamená to také růst celkového daňového inkasa. Příliv nových investic ze zahraničí může znamenat například růst nových pracovních míst či vyšší ziskovost korporátního sektoru. Vliv mezinárodního prostředí na celkové daňové inkaso je tedy pozitivní.

Negativní vztah k celkovému daňovému příjmu, vykazuje také faktor nezaměstnanosti. Pokud tedy vzroste míra nezaměstnanosti, negativně to ovlivní celkové daňové inkaso. Tento vliv může být způsoben, tím že pokud je vyšší nezaměstnanost u osob ve věku 15-64, klesají také základy daně ke zdanění a tím dojde k poklesu osobní důchodové daně, což má dopad na celkové daňové inkaso. S nezaměstnaností může také klesat spotřeba. Tyto skutečnosti budou dále ověřovány v příslušných částech práce níže.

6.3.2 Hlavní determinanty důchodových daní

Na tomto místě jsou testovány faktory, které by měly na základě ekonomické teorie ovlivňovat daňové příjmy z DPFO a DPPO. Budou zde ověřeny předpoklady stanovené na začátku kapitoly pro jednotlivé daně a konečné výsledky jednotlivých odhadů uvedeny v tabulkách včetně testovacích statistik. První vysvětlovanou proměnnou je daňové inkaso z DPFO, kde výsledné parametry z odhadů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 5 Odhady regresních modelů pro daňové inkaso z DPFO

DPFO	1.	2.	3.
Konstanta	-271,05 ***	-233,89 ***	-303,26 ***
<i>t-test</i>	-5,41	-6,46	-7,27
<i>p-hodnota</i>	0,00043	0,00035	0,00017
HDP/obyv	5,67 ***	4,86 ***	3,94 ***
<i>t-test</i>	11,00	9,87	9,76
<i>p-hodnota</i>	0,00001	0,00002	0,00003
Podíl zemědělství			-11,36 ***
<i>t-test</i>			-5,64
<i>p-hodnota</i>			0,00078
Inflace		-1,71 **	
<i>t-test</i>		-2,00	
<i>p-hodnota</i>		0,01363	
Nezaměstnanost 15-64		-2,25 **	
<i>t-test</i>		-2,80	
<i>p-hodnota</i>		0,02655	
Soukromí podnikatelé			-0,07 *
<i>t-test</i>			-2,01
<i>p-hodnota</i>			0,08427
ITR - práce	3,80 ***	3,55 ***	6,06 ***
<i>t-test</i>	3,47	6,01	16,58
<i>p-hodnota</i>	0,00699	0,00054	0,00000
Průměrná SD	6,48 **	6,87 ***	5,89 **
<i>t-test</i>	2,82	5,20	3,18
<i>p-hodnota</i>	0,02012	0,00126	0,01550
N	13	13	13
R ²	0,95	0,98	0,98
Adj. R ²	0,93	0,96	0,97
F- test (<i>p-hodnota</i>)	0,000004	0,000002	0,000002

Zdroj: Vlastní výpočty, Hladina významnosti: * 10% ** 5% ***1%

První odhad byl proveden na základě použití faktorů HDP na obyvatele a daňových sazeb. Očekávaný vliv těchto faktorů na daňový příjem byl pozitivní. Výsledná znaménka odhadnutých parametrů jsou ve všech případech kladná, tudíž předpoklad o pozitivním vlivu byl modelem potvrzen. P-hodnoty všech vysvětlujících proměnných jsou pod 5 % hladinou významnosti, zamítá se tedy nulová hypotéza o nevýznamnosti parametrů. I celý model lze označit jako významný, což potvrzuje F-test.

Na základě výsledků lze konstatovat, že pokud se bude zvyšovat životní úroveň obyvatel v České republice, bude to mít také následný pozitivní vliv na daňové inkaso z DPFO. Jestliže tedy vzroste HDP na obyvatele o tisíc jednotek, zvýší se daňový příjem státního rozpočtu o 5,67 mld. Kč ročně. Pozitivní vliv byl prokázán také u proměnné implicitní sazba daně z práce, jak bylo očekáváno výše.

Druhý model obsahuje navíc proměnné inflace a nezaměstnanost ve věkové skupině 15-64 let. Tyto dva faktory zobrazují cyklické změny v ekonomice. Zahrnutím těchto dvou faktorů se zvýší koeficient determinace na 0,98. Celý model lze označit za významný na základě F-testu, kdy je p-hodnota významně vzdálená od 5% hladiny významnosti. Ve výsledném modelu není heteroskedasticita ani autokorelace. Rozdělení reziduí lze na základě testu označit za normální. Výsledná rovnice druhého odhadu a testovací statistiky jsou v následujícím přehledu.

Y = - 233,88 + 4,86 X ₁ -1,71 X ₂ - 2,25 X ₃ + 3,55 X ₄ + 6,87 X ₅ + u _t		
Testy reziduí	Statistika	p-hodnota
<i>White test</i>	8,34	0,59604
<i>Breusch-Pagan</i>	2,80	0,73075
<i>Chí-kvadrát normalita</i>	1,08	0,58342

Očekávaný vliv obou proměnných, míry inflace a nezaměstnanosti byl nejasný. Jelikož nezaměstnanost by mohla působit na daňové inkaso pozitivně z hlediska tlaku ze strany výdajových položek rozpočtu, ale také negativně, poněvadž s vyšší nezaměstnaností ubudou zdanitelné příjmy. Vysvětlující proměnná nezaměstnanost má ve výsledném modelu záporné znaménko, což by potvrzovalo teorii o snížení daňového inkasa z důvodu nárůstu počtu nezaměstnaných, čímž ubylo i zdanitelných příjmů v rámci DPFO.

Očekávaný vliv míry inflace také nebyl zcela jednoznačný. V části daňového inkasa vybraného z DPFO byl na základě ekonomické teorie spíše předpokládán pozitivní vliv na daňové inkaso, kdy se zvýšením inflace dojde ke zvýšení i daňových příjmů rozpočtu. Výsledný model však tento předpoklad nepotvrdil a vliv inflace na daňové inkaso z DPFO je spíše negativní. Tuto skutečnost lze částečně vysvětlit tím, že vývoj HDP a inflace byl ve sledovaném období v podstatě protichůdný. Pokud tedy dojde ke snížení inflace a současně se zvýší dynamika HDP, dochází pak jen k nepatrným změnám v objemu mezd a platů, z tohoto důvodu pak nedochází ke značnému zvýšení příjmů z důchodových daní. Avšak snížení daňových příjmů je spíše extrémním scénářem vývoje. S jiným vyjádřením inflace či zahrnutím dalších proměnných do modelu by se tento jev pravděpodobně eliminoval.

Dalším možným vysvětlením proč míra inflace neovlivňuje pozitivně daňový příjem DPFO je skutečnost, že v případě DPFO dochází k indexaci odčitatelných položek, které se v průběhu let pomocí legislativních úprav navyšují, tudíž jejich reálná hodnota vlivem inflace neklesá. Lze tedy konstatovat, že daňové inkaso je částečně od vlivů inflace očištěno.

Posledním testovaným modelem, který prokázal významnost, je model, kde jsou jako vysvětlující proměnné zahrnuté mimo HDP na obyvatele a daňových sazeb, také podíl zemědělství v ekonomice a počet soukromých podnikatelů.

S rostoucím podílem zemědělství v ekonomice o jednotku dojde k propadu daňových příjmů z DPFO, čímž se také ověřil předpoklad, že podíl zemědělství bude mít negativní vliv na daňové příjmy. Je tomu tak, neboť se zvýšením podílem zemědělství pravděpodobně poklesnou podíly odvětví průmyslu a služeb, které jsou ziskovější. V zemědělství jsou nižší platy v porovnání s ostatními odvětvími a proto by s jeho rostoucím podílem, pravděpodobně klesalo daňové inkaso z DPFO.

Další vysvětlující proměnná souvisí s růstem počtu soukromých podnikatelů, kde je výsledný efekt také negativní. Tato skutečnost by mohla mít souvislost, již s výše zmíněnou daňovou optimalizací či dokonce s tzv. „švarcsystémem“, který se stal v České republice relativně populární záležitostí. Rozdíly ve zdanění závislé činnosti a podnikatelské činnosti jsou pro osoby z určitých oborů výzvou. Práce na živnostenský list kvůli vysokým

paušálním výdajům a možnosti využití slev, stává daňově výhodnější než činnost závislá, což má dopady i na daňové příjmy z DPFO. Zvýší li se počet subjektů registrovaných v ekonomickém registru o tisíc osob, dojde k poklesu daňového inkasa z DPFO o 0,07 miliard korun ročně.

Za nejvíce významné faktory, které ovlivňují daňový příjem z DPFO, lze označit HDP na obyvatele, ale také efektivní daňovou sazbu z práce či průměrnou sazbu daně manželského bezdětného páru při výdělku 100 % průměrné mzdy. Pokud by se například zvýšila průměrná sazba daně tohoto typu rodiny o jedno procento, vedlo by to k nárůstu daňových příjmů z DPFO až o 6 miliard Kč ročně. Potvrzeno bylo také to, že s vyšším daňovým zatížením práce bude růst i daňový příjem státního rozpočtu. Tento jev se bude projevovat pravděpodobně až do doby, než bude dosaženo bodu, kdy se daňové zatížení práce stane odrazující. Faktory představující mezinárodní prostředí se pro daňové inkaso z DPFO nejevily jako významné.

Druhou důchodovou daní, na kterou je zaměřena tato práce, je DPPO, pro kterou jsou testované faktory uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 6 Odhady regresních modelů pro daňové inkaso z DPPO

DPPO	1.	2.
Konstanta	-545,52 ***	242,32 ***
<i>t-test</i>	-4,58	16,03
<i>p-hodnota</i>	0,0010	0,00001
HDP/obyv	12,15 ***	
<i>t-test</i>	7,25	
<i>p-hodnota</i>	0,00003	
Δ HDP		4,47 ***
<i>t-test</i>		5,29
<i>p-hodnota</i>		0,0011
Zahraniční dluh		0,35 **
<i>t-test</i>		3,39
<i>p-hodnota</i>		0,0200
Soukromí podnikatelé		-0,18 **
<i>t-test</i>		-3,10
<i>p-hodnota</i>		0,0173
ITR - práce	10,69 ***	
<i>t-test</i>	4,16	
<i>p-hodnota</i>	0,0020	
Nezaměstnanost 15-64		-21,90 ***
<i>t-test</i>		-10,53
<i>p-hodnota</i>		0,00001
Inflace		-3,26 *
<i>t-test</i>		-2,16
<i>p-hodnota</i>		0,0681
N	13	13
R ²	0,79	0,96
Adj. R ²	0,74	0,93
F- test (p-hodnota)	0,000091	0,000008

Zdroj: Vlastní výpočty, Hladina významnosti: * 10% ** 5% ***1%

V prvním odhadovaném modelu byly jako vysvětlující proměnné zvoleny HDP na obyvatele a implicitní daňová sazba z práce. Další faktory přidávané a testované v tomto modelu nebyly významné a proto byl z modelu odebrány. Výsledný vliv HDP na osobu je pozitivní a s jeho růstem o jednotku vzrostou daňové příjmy DPPO o 12,15 mld. Kč. Lze potvrdit, že předpoklad o vlivu HDP, jako ukazatele bohatství země, byl správný a daňové inkaso je ovlivněno pozitivně. Implicitní sazba daně uvalená na práci má také pozitivní vliv na daňový příjem DPPO. Vzroste-li tato sazba o jednotku, dojde k nárůstu daňového příjmu o 10,69 mld. Kč za rok.

Druhý model zahrnuje vysvětlující proměnné růst HDP, zahraniční dluh, soukromí podnikatelé, nezaměstnanost a inflace. Koeficient determinace je pro tento model 0,96

a korigovaný koeficient 0,93, tudíž se podařilo modelem vysvětlit 93 % variability daňových příjmů DPPO. F-test a jeho výše p-hodnoty je model významný.

Faktor státní zahraniční dluh má u výsledného parametru kladné znaménko tudíž lze předpokládat pozitivní vliv na daňové inkaso z DPPO. Tento jev lze vysvětlit tím, že s rostoucí zadlužeností je kladen větší tlak na výši daňových příjmů. Jelikož součástí zahraničního dluhu je také zadluženost českých firem u zahraničních bank, lze předpokládat, že tento cizí kapitál slouží firmám k jejich růstu na českých i zahraničních trzích či k různým investicím, které mají také vliv na ziskovost firem. Důvodem je proto pozitivní vliv na daňové inkaso DPPO. Vliv zahraničního deficitu byl modelem na hladině významnosti 5 % prokázán jako statisticky významný. Pokud vzroste zahraniční deficit o jednotku, zvýší se i daňové inkaso z DPPO o 0,35 mld. Kč ročně. Tato výše vlivu není ve srovnání s ostatními vlivy nijak závratná, ale je statisticky významná.

Předpokladem pro míru růst HDP bylo pozitivní působení na daňové inkaso. Model pozitivní vliv na daňové příjmy z DPPO potvrdil na hladině významnosti 1 %. Dojde-li k růstu HDP o procento, zvýší se daňové příjmy DPPO o 4,47 miliard Kč ročně. Pokud tedy dochází v ekonomickém cyklu k růstu a k oživení ekonomiky působí tato skutečnost i na ziskovost firemního sektoru v ekonomice ČR, čímž dochází k růstu daňového inkasa.

Růst HDP a nezaměstnanost jsou proměnné vysvětlující vliv cykličnosti ekonomiky na ziskovost právnických osob. Zatímco vliv růstu HDP je pozitivní, míra nezaměstnanosti v ekonomice je dle výsledného modelu negativní. Výsledný negativní vliv má i počet soukromých podnikatelů v ČR a inflace.

Pokud dojde ke zvýšení míry nezaměstnanosti v ekonomice o jednotku, sníží se daňový příjem DPPO o 21,90 mld. Kč ročně. Tento faktor je statisticky významný na hladině 1 %. Vyšší nezaměstnanost v ekonomice má negativní dopady na podnikový sektor a jeho ziskovost. Dopad růstu počtu soukromých podnikatelů má také negativní dopad na daňové inkaso DPPO. Vzroste-li počet soukromých podnikatelů v ekonomickém registru o tisíc osob, dojde ke snížení daňových příjmů DPPO o 0,18 mld. Kč ročně. Tento jev, může souviset s již zmíněným rozdílem ve zdanění u fyzických a právnických osob. Či se změnou formy podnikání, kdy jsou příjmy ze sektoru právnických firem přesouvány do sektoru individuálního podnikání.

Posledním testovaným faktorem je míra inflace, kde výsledný vliv na DPPO je negativní jako tomu bylo u daňového příjmu z DPFO. Tento faktor je však významný pouze na hladině významnosti 10 % a nelze přepokládat, že by vliv inflace byl na daňové inkaso DPPO negativní v tom smyslu, že by s růstem inflace docházelo ke snížení daňového příjmu. Negativní znaménko lze vysvětlit například přeceňováním aktiv firem. Vliv inflace by mohl zapříčinit podhodnocení aktiv, které jsou oceněny historickou cenou. Z těchto podhodnocených aktiv by byly počítány odpisy, které tvoří podstatnou část nákladových položek firem, čímž by po odečtení výnosů a nákladů vznikl vyšší hospodářský výsledek ke zdanění. Tím, že firmy přecení svůj majetek, by pravděpodobně došlo k eliminaci vlivu inflace na výslednou daňovou povinnost.

6.3.3 Hlavní determinanty daní ze spotřeby

Tato poslední subkapitola se zabývá analyzováním vlivu faktorů na daňové inkaso DPH a na SD. Hlavní zvolené faktory pro testování jsou především daňové sazby, spotřeba a také faktory představující cykličnost ekonomiky. Mezinárodní faktor je zde představován čistým vývozem. Jako první jsou v následující tabulce uvedeny výsledky testovaných modelů pro DPH.

Tabulka 7 Odhady regresních modelů pro daňové inkaso pro DPH

DPH	1.	2.
Konstanta	-129,15 *	-128,93 ***
<i>t-test</i>	-1,86	-3,43
<i>p-hodnota</i>	0,09604	0,0075
Inflace		1,83 **
<i>t-test</i>		2,5
<i>p-hodnota</i>		0,0337
Nezaměstnanost 15-64	-11,89 ***	
<i>t-test</i>	-3,77	
<i>p-hodnota</i>	0,00443	
Vývoz-dovoz		0,14 ***
<i>t-test</i>		5,56
<i>p-hodnota</i>		0,0003
Spotřeba domácností		182,18 ***
<i>t-test</i>		8,04
<i>p-hodnota</i>		0,00002
Snížená SD DPH	626,49 **	
<i>t-test</i>	2,52	
<i>p-hodnota</i>	0,03253	
ITR - spotřeba	18,98 ***	
<i>t-test</i>	6,62	
<i>p-hodnota</i>	0,0001	
N	13	13
R ²	0,926	0,987
Adj. R ²	0,901	0,982
F- test (<i>p-hodnota</i>)	0,000001	0,000000

Zdroj: Vlastní výpočty, *Hladina významnosti*: * 10% ** 5 % ***1%

Prvním modelem byl testován vliv daňových sazeb a nezaměstnanosti na vysvětlovanou proměnnou. Předpoklad vlivu pro daňové inkaso z DPH byl u míry nezaměstnanosti stanoven jako negativní. Domácnosti jsou hlavní skupinou, která DPH platí v ceně zboží a služeb. Hlavním příjmem domácností je mzda, kterou rozdělují mezi spotřebu a úspory. Pokud tedy dojde ke zvýšení nezaměstnanosti je zde velká pravděpodobnost, že zasažené domácnosti sníží spotřebu, která dopadne i na DPH. Parametr vypočtený pomocí metody nejmenších čtverců tento předpoklad potvrzuje, jelikož výsledné znaménko je záporné. Pokud by tedy vzrostla míra nezaměstnanosti ve věkové skupině 15-64 let, došlo by ke snížení daňového příjmu z DPH o 11, 89 mld. Kč ročně.

Pro faktor daňových sazeb byly použity: implicitní daňová sazba ze spotřeby a snížená sazba DPH. Výsledný vliv u obou těchto faktorů se potvrdil jako pozitivní, což bylo očekáváno. Vzrostou-li tedy daňové sazby uvalené na spotřebu, zapříčiní to růst daňového příjmu z DPH. Významnost parametru snížené sazby daně je statisticky významný na hladině 5 %.

Vliv tohoto ukazatele dosahuje poměrně vysokých hodnot ve srovnání s ostatními vlivy faktorů. Lze to vysvětlit tím, že snížená sazba daně je uvalena na základní suroviny a potraviny, které mají nízkou elasticitu poptávky. Dojde-li tedy k růstu ceny základních potravin, spotřeba tohoto zboží s největší pravděpodobností neklesne. Stejně tak, pokud dojde k růstu snížené sazby daně, spotřebitel nemá možnost substituce za jiné zboží, proto je zde tak výrazná změna ve výši daňových příjmů s růstem sazby o jednotku. Pokud se snížená sazba DPH zvýší o jedno procento, dojde ke zvýšení daňového příjmu DPH o cca 626 miliard korun ročně.

Lze tvrdit, že výše daňových příjmů DPH je závislá na substituci zboží. V minulosti se touto teorií zabýval i Frank Ramsey, který se pokusil odvodit návod pro optimální zdanění spotřebních komodit. Jeho teorie však v praxi není aplikovatelná, neboť navrhuje nejvyšší daňové sazby pro nezbytné a základní produkty.

Jelikož je DPH daní spotřeby měl by daňový příjem z DPH primárně záviset na její výši. Druhým modelem je tedy testován vliv konečné spotřeby domácností, inflace a také mezinárodní vliv, který je představován čistým vývozem. Modelem bylo vysvětleno 98 % variability daňového inkasa DPH a celý model lze označit za významný na základě F-testu. Výsledná funkce druhého odhadu je následující:

Y = -128,93 + 1,83 X ₁ + 0,14 X ₂ + 182,18 X ₃ + u _t		
Testy reziduí	Statistika	p-hodnota
<i>White test</i>	11,315	0,255
<i>Breusch-Pagan test</i>	4,062	0,255
<i>Chi-kvadrát_normalita</i>	2,431	0,297

Na základě testovacích statistik lze konstatovat, že v modelu se nevyskytuje heteroskedasticita a že jsou rezidua normálně rozdělená. Test pro autokorelaci 1. řádu neprokázal v modelu autokorelaci.

Konečné výsledky druhého modelu potvrdily dříve stanovený předpoklad, že výše daňového inkasa z DPH bude záviset a celkové spotřebě. Konečná spotřeba domácností je statisticky významným parametrem na hladině významnosti 1%. Zvýší-li se spotřeba domácností o 1 mld. Kč ročně, zvýší se daňové inkaso z DPH o 182 mld. Kč ročně.

Pozitivní vliv byl také prokázán u proměnné inflace na hladině významnosti 5 %. Jelikož je DPH stanoveno procentem z ceny, je tento směr vlivu zdůvodnitelný. Dojde-li tedy k růstu cen vlivem rostoucí míry inflace o jednotku, výtěžnost DPH se rovněž zvýší o 1,83 mld. Kč ročně. Avšak toto tvrzení lze použít za předpokladu, že se všechny ceny výrobků zvýší stejnou měrou.

Posledním parametrem zahrnutým do druhého modelu je rozdíl vývozu a dovozu tj. čistého vývozu zboží a služeb. Výsledek parametru čistého vývozu vychází kladně, proto bude růst čistého vývozu působit pozitivně na daňové inkaso z DPH, jak bylo předpokládáno. Důsledkem vyššího vývozu poroste bohatství země a tím i obyvatel. Tato skutečnost ovlivní jejich výši příjmů, které ovlivní i spotřebu jednotlivých domácností. Zvýší-li se čistý vývoz zboží a služeb do zahraničí o jednotku, vzroste daňové inkaso DPH o 0,14 mld. Kč ročně, což v porovnání s výší dopadu jiných faktorů je zanedbatelná změna.

Poslední částí regresní analýzy faktorů jsou spotřební daně a výsledky jednotlivých parametrů pro vysvětlující proměnné jsou uvedeny v následující tabulce č.8.

Tabulka 8 Odhady regresních modelů pro daňové příjmy ze SD

SD	1.	2.
Konstanta	213,59	144,32 ***
<i>t-test</i>	1,49	9,967
<i>p-hodnota</i>	0,1702	0,00003
Změna HDP		0,978 **
<i>t-test</i>		2,377
<i>p-hodnota</i>		0,0414
Spotřeba alkoholu	-204,43 **	
<i>t-test</i>	-3,19	
<i>p-hodnota</i>	0,0111	
Spotřeba cigaret	34,43 **	
<i>t-test</i>	2,90	
<i>p-hodnota</i>	0,0176	
Zemědělství		-16,54 **
<i>t-test</i>		-2,92
<i>p-hodnota</i>		0,170
Efektivní sazba-spotřeba	11,22 ***	
<i>t-test</i>	4,74	
<i>p-hodnota</i>	0,00011	
Vývoz-dovoz		0,19 ***
<i>t-test</i>		6,211
<i>p-hodnota</i>		0,00002
N	13	13
R ²	0,85	0,96
Adj. R ²	0,80	0,95
F- test (p-hodnota)	0,000000	0,000000

Zdroj: vlastní výpočty, Hladina významnosti: * 10% ** 5% ***1%

První model byl sestaven pro analýzu vlivů primárně spotřeby, jelikož daňový příjem spotřebních daní měl být závislý na spotřebě hlavních kategorií vybraných výrobků a na daňovém zatížení spotřeby v ekonomice. Byla proto zvolena spotřeba cigaret a spotřeba alkoholu, jako dvě kategorie specifického zboží, na které jsou spotřební daně uvaleny. Existence těchto skupin vybraných výrobků a jejich zdanění je zdůvodňována především snahou o omezení jejich spotřeby, jelikož mají neblahý vliv na zdraví jednotlivců.

Předpokladem pro faktory spotřeby bylo, že s růstem spotřeby porostou i daňové příjmy ze spotřebních daní. Dle výsledných znamének se tento předpoklad potvrdil jen u spotřeby cigaret, kdy se zvýšená spotřeba cigaret o tisíc kusů na osobu, promítne i do zvýšení daňového inkasa spotřebních daní. Daňové inkaso pak vzroste o 34,43 mld. Kč ročně. Tento

směr vlivu však není stejný u spotřeby alkoholu na osobu, kde výsledný efekt je záporný. Parametr je statisticky významný na hladině 5%. Může tomu tak být proto, že některé produkty jsou zdaňovány nulovou sazbou daně, tudíž i když spotřeba vybraného výrobku vzroste, daňový příjem to neovlivní. V ČR také roste počet malých nezávislých pivovarů, které spotřební daň z piva neplatí. Daňové inkaso z alkoholu je však oproti daňovým příjmům například z minerálních olejů či cigaret zanedbatelný. Spotřeba alkoholu na osobu se po většinu sledovaného období také výrazně nemění a spíše klesá. Výsledný vztah lze tedy přičítat spíše samotnému vývoji spotřeby než skutečnosti. Lze tvrdit, že daňový příjem ze spotřebních daní je především závislý na samotné daňové sazbě pro alkoholické nápoje a cigarety než na spotřebě, jak je tomu u DPH.

Druhým modelem jsou testovány vlivy faktorů změny HDP, podíl zemědělství v ekonomice a čistý vývoz ČR. Pozitivní vliv ukazují vysvětlující proměnné změna HDP a čistý vývoz. Oba tyto ukazatele prokazují to, že čím více se zlepšuje ekonomická situace a bohatství země, tím je i významnější růst daňového inkasa ze spotřebních daní. Naopak, pokud by rostl podíl zemědělství na HDP, docházelo by ke snižování daňového inkasa ze spotřebních daní. Zemědělský sektor je dotovaným odvětvím a také zde existují i vratky daně například u zelené nafty a jiné motorové oleje, které jsou používány pro zemědělskou činnost. Jelikož nejvyšší daňový příjem je právě z minerálních olejů, lze předpokládat, že s rostoucím podílem zemědělského sektoru porostou i vratky daně a tudíž dojde i ke snížení daňového příjmu.

6.4 Výsledky a diskuze

V části určené pro regresní analýzu jsou uváděny odhady modelů, které jsou na základě F-testu a jeho p-hodnoty označeny jako významné. V modelech jsou především zachovány parametry, které vycházely pro daný model významně. Každý parametr byl testován zvlášť, kdy byl hodnocen jeho vliv na závislou proměnnou, následně byly sestaveny modely s více vysvětlujícími proměnnými. Vysvětlující proměnné byly do rovnice řazeny v kontextu s korelační maticí, aby neexistovala korelace mezi vysvětlujícími proměnnými. Z tohoto důvodu byl například faktor HDP na obyvatele v některých modelech nahrazen tempem růstu HDP apod. Rovnice s výslednými parametry jsou řazeny v tabulkách s příslušnými hodnotami parametrů i testovacími statistikami.

Podle výsledků jednotlivých odhadů existuje mnoho vysvětlujících proměnných pro každou část daňového příjmu, které mohou mít vysokou statistickou významnost. Avšak jejich ekonomický význam může být o něco nižší a významnost lze přičítat spíše vývoji v trendu než skutečnosti.

Nejvýznamnějšími parametry, které ovlivňují daňové inkaso DPFO byly modelem označeny faktory sazby daně, ale také ukazatel životní úrovně obyvatelstva v České republice. Na základě výsledných odhadů lze tvrdit, že životní úroveň a bohatství ČR má statisticky významný vliv na daňové příjmy DPFO. Poroste-li HDP na obyvatele, lze předpokládat, že je to způsobeno rozvojem ekonomiky. Tento růst bohatství země ovlivní i výši důchodů obyvatelstva. Jelikož jsou veškeré důchody, které nejsou osvobozené, základem daně DPFO, lze tedy potvrdit i růst daňového inkasa DPFO.

Dalším významným faktorem je sazba daně, u které byl prokázán pozitivní vztah k daňovému inkasu DPFO. Pro testování vlivů sazby daně byly použity ukazatele implicitní sazby daně uvalené na práci a také průměrná sazba daně určitého typu rodiny. Nejvyšší vliv na daňový příjem DPFO má průměrná sazba daně manželského bezdětného páru s výdělkem 100 % průměrné mzdy. S růstem této sazby daně o jednotku, vzroste daňové inkaso o cca 6 miliard korun ročně. Vysoce statisticky významná je i implicitní sazba daně - práce. Určitá významnost byla prokázána i u míry nezaměstnanosti, kdy s jejím růstem bude docházet ke snížení daňových příznání a tím i ke snížení daňového inkasa DPFO. Vlivy zahraničních faktorů na daňové inkaso DPFO nebyly prokázány.

Jako významné faktory ovlivňující daňové inkaso z DPPO lze označit faktory tempo růstu HDP či nezaměstnanost. Jak bylo předpokládáno tyto faktory, které jsou ukazateli cykličnosti ekonomiky, mají statisticky významný vliv na daňový příjem z DPPO. Oba faktory mají vliv na ziskovost firemního sektoru, tudíž lze předpokládat, že jejich změna ovlivní i výši daňového inkasa. Lze potvrdit, že s růstem HDP se bude zvyšovat i ziskovost firem v České republice, která je předmětem DPPO. Míra nezaměstnanosti ve věkové skupině 15 – 64 let má naopak negativní dopady na ziskovost firemního sektoru.

Negativní vliv byl prokázán také u počtu soukromých podnikatelů, kdy s jejich růstem bude klesat inkaso daně z DPPO. Avšak tento faktor není již tak statisticky významný. Vliv na daňové příjmy DPPO byl prokázán i u faktoru zahraničního zadlužení ČR, kde je započteno zadlužení českých firem u zahraničních bank. Parametr tohoto ukazatele vyšel kladný a na hladině významnosti 5 % lze potvrdit vliv zahraničního dluhu na inkaso DPPO. U DPPO byl také stanoven předpoklad, že s růstem přímých zahraničních investic by měl růst daňový příjem DPPO. Vliv tohoto faktoru se pomocí odhadnutých modelů nepodařilo prokázat.

Zatímco se vliv přímých zahraničních investic nepodařilo v části testování faktorů ovlivňující důchodové daně prokázat, situace pro celkové daňové inkaso je odlišná, kdy vliv tohoto faktoru vychází významně pozitivní. Vedle tohoto faktoru jsou statisticky významné faktory, které ovlivňují pozitivně celkové daňové inkaso spotřeba domácností, ale i veřejné sociální výdaje. To, že veřejné sociální výdaje ovlivňují celkové daňové inkaso pozitivně, je dáno tlakem, který je tvořen na růst daňových příjmů pro financování těchto výdajů. Celkové daňové inkaso je ovlivněno i celkovou ekonomickou situací země.

V kapitole týkající se daní uvalených na spotřebu byly testovány daňové příjmy z DPH a také ze spotřebních daní. Z výsledků regresních modelů pro daňové inkaso DPH lze tvrdit, že nejvýznamnějším faktorem byla samotná spotřeba domácností v ekonomice, ale také implicitní sazba daně ze spotřeby. Oba tyto faktory mají pozitivní vliv na výši daňového příjmu z DPH a s jejich růstem bude docházet i k růstu daňového inkasa. Další významný vliv, který byl modelem potvrzen, je míra nezaměstnanosti, která bude ovlivňovat daňové inkaso negativně, jelikož lze předpokládat, že s vyšší nezaměstnaností budou lidé spíše věnovat své peněžní prostředky na úspory než na spotřebu. Statisticky významným ukazatelem je také čistý vývoz ČR, avšak výše tohoto vlivu je velmi nízká.

Z testovaných faktorů ovlivňující výši daňového inkasa spotřebních daní byl nejvýznamnější vliv prokázán u faktoru implicitní sazby daně ze spotřeby. Pokud bude růst sazba daně, kterou je zdaňována spotřeba vybraných výrobků, bude také růst daňový příjem. Spotřeba vybraných výrobků do jisté míry významně ovlivňuje daňové inkaso SD. Přesto primární funkcí spotřebních daní je právě omezování spotřeby vybraných výrobků, které jsou škodlivé životnímu prostředí či zdraví jedinců. Lze tvrdit, že daňové inkaso SD je více závislé na daňové sazbě než na samotné spotřebě vybraných výrobků, neboť SD mají mít prohibitivní charakter na spotřebu akcizů.

Závěr

Se vznikem České republiky, jako samostatného státu, byl zaveden i nový daňový systém, jehož rozdělení je aktuální i dnes. Co se změnilo, byl vývoj podílů jednotlivých daní na celkovém daňovém příjmu státního rozpočtu a přístup k samotnému zdanění. Do roku 2003 bylo pro Českou republiku z pohledu daní více prioritní zdanění přímé. V následujících letech se daňová politika Českého státu změnila v důsledku vstupu ČR do Evropské unie.

I přesto, že se míra zdanění nepřímých daní zvolna přibližuje standardu udávaným EU-27, Česká republika je zemí, kde se celkové daňové zatížení pohybuje pod tímto standardem. Ve srovnání se sousedními státy je čistá daňová kvóta České republiky o cca 6 procentních bodů nižší než průměr EU-27. Nejvíce daňově zatíženou zemí ze sousedních států je Rakousko, které dosahuje téměř 30% podílu celkových daňových příjmů na HDP. Česká republika naopak dominuje výší sociálního zabezpečení, které zvyšuje míru daňového zatížení práce, které je několikanásobně vyšší než průměr EU-27.

Z pohledu daňových příjmů státního rozpočtu je nejvýznamnějším daňovým příjmem DPH. Další dva nejvyšší příjmy plynou ze spotřebních daní a z DPFO. DPFO tvoří 15 % daňového inkasa na celkových daňových příjmech v roce 2013. V průběhu let 2000 - 2012 bylo provedeno mnoho legislativních změn upravující daňové základy, výše odčitatelných položek a daňových sazeb. Tyto změny jistým způsobem ovlivnily výši daňového inkasa.

Vedle legislativních úprav má na daňové inkaso vliv i mnoho dalších faktorů, které se týkají mezinárodního prostředí, struktury dané ekonomiky či cyklických výkyvů v ekonomice. Z těchto zmíněných ukazatelů byly vybrány faktory, u kterých byl předpokládán vliv na inkaso daňových příjmů z důchodových a spotřebních daní. Regresní analýza následně prokázala závislost daňových příjmů na různých faktorech s odlišnou hladinou významnosti.

Faktory, které ovlivňují daňové inkaso pozitivně, jsou například HDP, sazba daně, čistý vývoz země či spotřeba domácností. Hlavním statisticky významným faktorem s nejvyšším negativním vlivem vůči daňovému inkasu je nezaměstnanost ve věkové skupině 15-64 let.

Jelikož některé faktory ovlivňují daňové příjmy negativním způsobem, jsou analýzy faktorů ovlivňující tyto daňové příjmy klíčové pro plánování rozpočtů a pro prognózy daňových příjmů za jednotlivá období. Vláda ČR by se měla zaměřit na eliminaci faktorů, které negativně ovlivňují daňové inkaso především hlavních daňových příjmů, jako je DPH, spotřební daně či DPFO. A vyvíjet aktivity, které naopak podpoří ty, které působí na daňové příjmy pozitivním vlivem.

Seznam zkratek

OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
SD	Spotřební daně (akcízy)
DPH	Daň z přidané hodnoty
ITR	Implicitní daňová sazba
HDP	Hrubý domácí produkt
EU	Evropská unie
EU-27	27 členských států EU (Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie)
EU-21	21 členských států zahrnutých do průměru EU-21 v části ITR _{kapital} (Belgie, Česká republika, Dánsko, Německo, Estonsko, Španělsko, Francie, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Nizozemsko, Rakousko, Polsko, Portugalsko, Slovensko, Slovinsko, Finsko, Švédsko, Velká Británie)
ČR	Česká Republika

Seznam grafů, tabulek a schémat

Graf 1 Administrativní náklady na správu daní vybraných zemí OECD (%)	14
Graf 2 Vývoj inkasa jednotlivých daní v ČR v r. 2013	21
Graf 3 Vývoj průměrné daňové sazby u různých příjmových skupin DPFO (%)	24
Graf 4 Vývoj nominální sazby daně DPPO (%)	27
Graf 5 Celkové daňové výnosy ČR a sousedních zemí (% z HDP)	36
Graf 6 Vývoj podílů přímého a nepřímého zdanění na HDP v ČR a EU-27 (%).....	37
Graf 7 Implicitní daňová sazba – práce (%)	39
Graf 8 Implicitní daňové sazby v zemích EU v roce 2012 (%).....	41
Graf 9 Implicitní daňová sazba - spotřeba (%)	42
Graf 10 Vývoj implicitní daňové sazby - kapitál (%).....	43
Graf 11 Daňový mix zemí OECD v roce 2011 (%).....	45
Graf 12 Vývoj inkasa DPFO a DPPO (mld. Kč)	47
Graf 13 Daňové inkaso DPH a SD (mld. Kč).....	48
Tabulka 1 Klasifikace daní podle OECD	18
Tabulka 2 Seznam testovaných faktorů	49
Tabulka 3 Popisná statistika zvolených vysvětlujících faktorů	53
Tabulka 4 Odhady regresních modelů pro celkové daňové inkaso	54
Tabulka 5 Odhady regresních modelů pro daňové inkaso z DPFO.....	57
Tabulka 6 Odhady regresních modelů pro daňové inkaso z DPPO.....	61
Tabulka 7 Odhady regresních modelů pro daňové inkaso pro DPH	64
Tabulka 8 Odhady regresních modelů pro daňové příjmy ze SD.....	67
Schéma 1 Daňová soustava ČR	20

Seznam použité literatury a datových zdrojů

1. CIPRA, Tomáš. *Finanční ekonometrie*. I. vydání. Havlíčkův Brod: Ekopress, 2008. 538 s. ISBN: 978-80-86929-43-9.
2. CLAUSING, K. A. 2007. *Corporate Tax Revenues in OECD Countries*. International Tax and Public Finance, vol.14, no. 2, s. 115-133.
3. DEVEREUX, M. P., GRIFFITH, R., & KLEMM, A. (2004). Why has UK corporation tax raised so much revenue? Fiscal Studies, vol. 25, no. 4, 367–388.
4. EUROPEAN COMMISSION, Taxation trends in the European Union [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. ISBN 978-92-79-28852-4. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf
5. HAMERNÍKOVÁ, Bojka; KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II. vydání. Praha: Eurolex, 2004. 355 s. ISBN:80-86432-88-2.
6. JACKSON, P. M., BROWN, C. V. *Ekonomie veřejného sektoru*, Praha: EuroplexBohemiea, 2003. 733 s. ISBN:80-86432-09-2.
7. KENNY, L. W., WINER, S. L. *Tax systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Administration Costs, Scale and Political Regime*, 2006. In: International Tax and Public Finance [online]. Dostupné z: [doi:http://dx.doi.org/10.1007/s10797-006-3564-7](http://dx.doi.org/10.1007/s10797-006-3564-7)
8. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, ISBN 978-80-7357-574-8.
9. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
10. OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, 2014. ISBN: 9789264223943. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en
11. PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem 2005*. Olomouc: ANAG, 2005. 815 s. ISBN 80-7263-278-7.
12. ŘÍHOVÁ, Lucie. *Výnosy korporátní daně v zemích OECD a faktory, které je ovlivňují*. Praha, 2008. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.

13. STINESPRING, John Robert, “*Are State Corporate Income Tax Rates Too High? A Panel Study of Statewide Laffer Curves*”, Universidade Tampa. 2009. Dostupné z: <http://www.aabri.com/LV2010Manuscripts/LV10119.pdf>
14. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES. 4., aktualizované.* vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
15. ŠIROKÝ, Jan., *Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání.* Praha: C.H.Beck 2008. 297 s. ISBN: 978-80-7400-005-8.
16. VANČUROVÁ, Alena., LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008.* Praha: VOX, 2008, 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
17. VÍTEK, Leoš., *Ekonomická analýza zdanění příjmů.* Praha: IREAS, 2008. 311 s. ISBN 978-80-86684-50-5.
18. WEBEROVÁ, Jana. *Významné determinanty výnosů osobní důchodové daně.* Praha, 2011. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.
19. ŽELJKO, B., FAREED, H. 1993 *Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis*, Dostupné z: http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1993/10/01/000009265_3961005101223/Rendered/PDF/multi_page.pdf

Datové zdroje:

- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Česká republika od roku 1989 v číslech*, Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/p/320181-14>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2014*, Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
- OECD. *Country statistical profiles*. Dostupné z: <http://stats.oecd.org/>
- WORLD BANK. *World development indicators 2013*. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/products/wdi>