

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

**Daňová soustava České republiky z pohledu
daňových reforem**

Lenka Bartošová

© 2012 v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomiky

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bartošová Lenka

Podnikání a administrativa

Název práce

Daňová soustava České republiky z pohledu daňových reforem

Anglický název

The tax system of the Czech Republic from the perspective of the tax reform body

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit efektivnost daňových reforem české daňové soustavy od roku 1993.

Metodika

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

2. V analytické části budou zhodnoceny souvislosti z hlediska výše daní a příjmů veřejných rozpočtů a daňové reformy.

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

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

Harmonogram zpracování

Literární rešerše: 6/2011-7/2011

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

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

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

Odevzdání konečné verze vedoucímu práce k posouzení: 10.3.2012

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

daň, daňová soustava, daňové reformy, daňová kvóta, poplatník, plátce daně, daňové principy, veřejný rozpočet, Lafferova křivka,

Doporučené zdroje informací

KOTECKÝ, V; NĚMCOVÁ, P. Ekologická daňová reforma : Impuls pro modernizaci ekonomiky. 2008, 40 s. ISBN 978-80-86834-25-2

KUBÁTOVÁ, K; VÍTEK, L. Daňová politika : Teorie a praxe. 1. vyd. Praha : Codex Bohemia, 1997, 259 s. ISBN 80-85963-23-X.

JANČÁROVÁ, I. Ekologická politika. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 207 s. ISBN 80-210-3599-4.

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, 4. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2006, 279 s. ISBN 80-7357-205-2

VANČUROVÁ, A; Láchová, L. Daňový systém ČR 2008 anebo učebnice daňového práva, 9. vyd. Praha: Vox a.s., 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2

VYBÍHAL V. Zdaňování příjmů fyzických osob 2009 praktický průvodce, 5. vyd. Praha: GRADA publishing, a.s., 2009, 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5

Vedoucí práce

Pletichová Dobroslava, Ing.

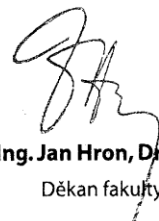
Termín odevzdání

březen 2012



prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, Dr.Sc., dr.h.c.

Děkan fakulty

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Daňová soustava České republiky z pohledu daňových reforem" 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 24. dubna 2012

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Pletichové za odborné vedení diplomové práce, připomínky a za poskytování cenných rad.

Daňová soustava České republiky z pohledu daňových reforem

The tax system of the Czech Republic from the perspective of the tax reform body

Souhrn

Diplomová práce „Daňová soustava České republiky z pohledu daňových reforem“ se zabývá analýzou daňových reforem české daňové soustavy od roku 1993. V tomto roce se uskutečnila globální daňová reforma české daňové soustavy, která spočívala v nutnosti vytvoření podmínek pro fungování tržní ekonomiky. V závislosti na ekonomické a politické situaci v zemi prošel nový daňový systém několika daňovými reformami, jejichž etapy a důvody jejich vzniku jsou analyzovány v této práci. Každá reforma měla vytyčené cíle, kterých se snažila právě pomocí změn zákonů dosáhnout. Analýza daně z příjmu fyzických osob je zaměřena na tři odlišné poplatníky a je věnována komparaci daňového priznání reformních let jednotlivých poplatníků, zahrnující též povinné odvody na sociální a zdravotní pojištění. Následně jsou dopady změn jednotlivých daňových reforem vyhodnoceny a výsledkem práce je shrnutí a vyhodnocení dopadů reformních změn na daňovou povinnost poplatníků, jejich celkové daňové zatížení a současně i vyhodnocení, pro kterého z uvedených poplatníků byly změny největším přínosem. Analýza ukazuje, která ze zavedených reforem byla pro uvedené poplatníky přínosem a zda byly reformy efektivní pro analyzované poplatníky daně z příjmů fyzických osob.

Summary

The tax system of the Czech republic from the perspective of tax reform body deals with the analysis of czech tax reforms from the year 1993. That year global czech reform was implemented, due to the urgency for establishment of market economics. Due to the economical and political situation in the country, the new tax system went through many tax reforms, and the stages and reasons of their development are analyzed in this work. Each reform had defined targets, of which it tried to reach due to the changes made in the law. The analysis of taxes from personal income is directed at three different payers and is dedicated for the comparison of declare of taxes of each payer in the reformed years. It also includes mandatory levy towards social and health insurance. Subsequently the impact of each tax reform is evaluated. The work result consists of assestments of impacts due to the changes implemented on tax payers, overall tax load and simultaneously also the evaluation, for payers for which the stated changes were benefiting the most. The analysis shows, which from the established reforms was beneficial to the stated payer and whether the reforms were efective for the analyzed payers of the tax reform of taxes from personal income.

Klíčová slova: daň, daňová soustava, daňové reformy, daňová kvóta, poplatník, plátce daně, daňové principy, Lafferova křivka, rozpočtový deficit, ekologická daň

Keywords: tax, tax system, tax reform, tax quota, payer, taxpayer, tax principle, Laffers's curve, budget deficit, ecological tax

OBSAH

1	ÚVOD.....	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	11
2.1	CÍL PRÁCE	11
2.2	METODIKA	12
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA	13
3.1	LITERÁRNÍ REŠERŠE	13
3.2	TERMINOLOGICKÉ POJMY	16
3.3	HISTORIE DANÍ.....	18
3.4	VÝZNAM DANÍ A JEJICH POSTAVENÍ V EKONOMICE	19
3.5	DAŇOVÁ POLITIKA	20
3.6	DAŇOVÉ PRINCIPY	21
3.7	STRUKTURA DAŇOVÉ SOUSTAVY ČESKÉ REPUBLIKY.....	23
3.8	STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA JEDNOTLIVÝCH DANÍ.....	26
3.9	EKOLOGICKÉ DANĚ JAKO EKONOMICKÝ NÁSTROJ OCHRANY ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ V ČR.....	28
3.10	DAŇOVÁ KVÓTA.....	30
3.11	FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ DAŇOVÉ SYSTÉMY	31
4	ANALYTICKÁ ČÁST.....	34
4.1	VEŘEJNÉ ROZPOČTY V ČR.....	34
4.1.1	<i>Struktura příjmů veřejných rozpočtů.....</i>	<i>34</i>
4.1.2	<i>Daňové určení.....</i>	<i>35</i>
4.1.3	<i>Lafferova křivka.....</i>	<i>37</i>
4.2	ROZPOČTOVÝ DEFICIT	38
4.2.1	<i>Typologie rozpočtových deficitů a příčiny jejich vzniku</i>	<i>38</i>
4.2.2	<i>Důsledky rozpočtového deficitu</i>	<i>39</i>
4.2.3	<i>Financování deficitu.....</i>	<i>40</i>
5	DAŇOVÉ REFORMY V ČR.....	42
5.1	DAŇOVÁ HARMONIZACE A KOORDINACE.....	42
5.1.1	<i>Harmonizace přímých daní.....</i>	<i>43</i>
5.1.2	<i>Harmonizace nepřímých daní</i>	<i>44</i>
5.2	DAŇOVÉ REFORMY A JEJICH SPOLEČNÉ CÍLE	44
5.2.1	<i>Historie daňových reforem</i>	<i>44</i>
5.2.2	<i>Historický pohled na daňovou soustavu ČR po roce 1989.....</i>	<i>45</i>
5.2.3	<i>Přehled jednotlivých etap daňových reforem od roku 1993.....</i>	<i>45</i>
5.3	ROK 1993- ZAVEDENÍ STANDARDNÍHO DAŇOVÉHO SYSTÉMU	47
5.4	ROK 2003 – 2004 IMPLEMENTACE LEGISLATIVY EVROPSKÉ UNIE	50

5.4.1	<i>Ekonomické nástroje ochrany životního prostředí</i>	50
5.4.2	<i>Ekologická daňová reforma</i>	51
5.4.3	<i>Princip EDR</i>	51
5.4.4	<i>Ekologická daňová reforma v ČR (EDR)</i>	52
5.4.5	<i>Harmonogram Ekologické daňové reformy</i>	53
5.4.6	<i>Druhy a předmět ekologické daně</i>	54
5.4.7	<i>Výnosy ekologických daní a náklady s tím spojené</i>	57
5.5	ROK 2005 – 2006 ZMĚNA DAŇOVÉ INCIDENCE – ZVÝŠENÍ PROGRESIVITY DAŇOVÉHO SYSTÉMU	60
5.6	ROK 2008 RYCHLÁ FÁZE PŘIZPŮBENÍ DAŇOVÉHO SYSTÉMU V RÁMCI KONSOLIDACE VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ	62
5.6.1	<i>Důvody vzniku nové daňové reformy</i>	62
5.6.2	<i>Návrh reformy, její cíle a principy</i>	63
5.6.3	<i>Změny v dani z příjmů fyzických osob</i>	64
5.7	ROK 2009 - 2010 MODERNIZACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU	68
5.7.1	<i>Cíle reformy</i>	68
5.7.2	<i>Oblasti reformy</i>	69
5.7.3	<i>Změny v daních z příjmů pro období roku 2010</i>	72
5.8	DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB – SCHÉMA ZDANĚNÍ	73
5.8.1	<i>Základ daně a výpočet daně z příjmů fyzických osob</i>	73
5.8.2	<i>Odpočty – nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky</i>	74
5.8.3	<i>Slevy na dani</i>	75
6	ANALÝZA DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	79
6.1	CHARAKTERISTIKA POPLATNÍKŮ	79
6.2	METODICKÝ POSTUP	79
6.3	DAŇOVÁ POVINNOST POPLATNÍKŮ V ROCE 2005	80
6.4	DAŇOVÁ POVINNOST POPLATNÍKŮ V ROCE 2006	81
6.5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ V LETECH 2005 A 2006	82
6.6	DAŇOVÁ POVINNOST POPLATNÍKŮ V ROCE 2008	83
6.7	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ V LETECH 2006 A 2008	84
6.8	DAŇOVÁ POVINNOST POPLATNÍKŮ V ROCE 2010	86
6.9	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ V LETECH 2008 A 2010	87
6.10	DAŇOVÁ POVINNOST POPLATNÍKŮ V ROCE 2012	88
6.11	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ V LETECH 2010 A 2012	89
7	VÝSLEDKY A DISKUSE	91
7.1	VÝSLEDKY A DISKUSE	94
8	ZÁVĚR	95
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	98

SEZNAM TABULEK	101
SEZNAM GRAFŮ	102

1 ÚVOD

Daňová soustava je nedílnou součástí veřejných financí, která slouží k naplnění veřejných rozpočtů v dostatečném rozsahu tak, aby mohly být uskutečněny veřejné výdaje a zabezpečeny potřeby státu. Nejdůležitější část příjmů plynoucích do státního rozpočtu České republiky tvoří vedle příjmů z pojistného na zdravotní a sociální zabezpečení daňové příjmy, které jsou z největší části zastoupeny daní z přidané hodnoty, daní z příjmů právnických osob a daní z příjmů fyzických osob. Součástí daňové soustavy České republiky se v roce 2008 také staly nově zavedené spotřební daně ze zemního plynu, fosilních paliv a elektřiny, které tak rozšířily daňové příjmy plynoucí do státního rozpočtu.

Nástrojem hospodářské politiky státu je daňová soustava a daně, které jsou měněny a upravovány v závislosti na ekonomické a politické situaci v zemi. Nová daňová soustava, která vstoupila v platnost 1. 1. 1993, prodělala od svého zavedení již několik zásadních a méně zásadních změn. Neustálá snaha o zjednodušení daňového systému, srozumitelnost, snížení administrativní zátěže, zpřehlednění celé daňové soustavy a v neposlední řadě i povinnosti implementace směrnic Evropské unie jsou důvody pro její neustálé úpravy a změny.

V rámci ekologické daňové reformy v letech 2003-2004 implementovala Česká republika do svého právního řádu Směrnicí EU 2003/96/EC a došlo tak k zavedení nových daní a ke změnám daní s nejvyššími negativními dopady na životní prostředí. Daňová soustava je tak využívána jako ekonomický nástroj ochrany životního prostředí, který zdaňuje výrobky a služby, jejichž výroba či spotřeba je škodlivá k životnímu prostředí. Dalším mezníkem daňové reformy je rok 2005-2006, který byl převážně zaměřen na snížení daňové zátěže poplatníků a snížení nezaměstnanosti. Velkou změnu však daňová soustava prodělala v roce 2008, kdy v rámci konsolidace veřejných rozpočtů a snahy o snížení vládního deficitu a udržení střednědobého vyrovnaného rozpočtu byly provedeny změny téměř veškerých daní. Poslední změny daňové soustavy byly započaty v roce 2009 a stále pokračují. Naproti již zmiňovaným cílům daňových reforem si tato reforma klade za cíl snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu. Diplomová práce je především zaměřena na charakteristiku daňovým reforem v období let 1993-2011.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit efektivnost daňových reforem české daňové soustavy od roku 1993. Dále bude hodnoceno, pro kterého ze zkoumaných poplatníků daně z příjmů fyzických osob byly zavedené změny daňových reforem nejpřínosnější v podobě snížení daňové povinnosti a celkové daňové zátěže.

Práce je rozdělena do 3 částí. Teoretická část se zabývá teorií daní, historií daní, jejími prvky a principy. Jsou zde i stručně charakterizovány jednotlivé daně a schéma daňové soustavy České republiky zahrnuje veškeré daně přímé, nepřímé a ostatní.

Druhá část analytická řeší strukturu veřejných rozpočtů, rozpočtový deficit a jednotlivé etapy daňových reforem, které se uskutečnily od roku 1993. Podoby jednotlivých daňových reforem jsou zde popsány se zaměřením především na důvody jejich vzniku, jejich cíle a provedené změny především v zákoně daně z příjmů.

Třetí část je věnována modelovému příkladu konkrétních daňových poplatníků, porovnání jejich daňového zatížení a zhodnocení dopadů jednotlivých daňových reforem na jejich daňovou povinnost včetně zohlednění odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Pro srovnání jsou zpracována daňová přiznání reformních let bezdětného zaměstnance, zaměstnance se dvěma dětmi a osoby samostatně výdělečně činné.

Závěr práce shrnuje výsledky, vyhodnocuje jejich dopady na daňovou povinnost uvedených poplatníků a doporučuje možné úpravy daně z příjmů fyzických osob k zefektivnění daňové soustavy České republiky.

Charakteristika daňových reforem je především zaměřena na změny v daních z příjmů fyzických osob, protože je toto téma velmi obsáhlé a nebylo by tak možné v rámci diplomové práce zpracovat reformní daňovou problematiku v celém rozsahu.

2.2 Metodika

Vypracování diplomové práce bude rozděleno do několika etap. První etapa bude zahrnovat postupný sběr dat o dané problematice, studium literatury a zpracování literární rešerše, historii, význam daní a stručnou charakteristiku jednotlivých daní. Ke zpracování analytické části budou využity získané informace ze studia literatury, které umožní interpretovat souvislosti z hlediska výše daní a příjmů veřejných rozpočtů a jednotlivých daňových reforem, které v České republice proběhly v období let 1993 – 2011. V závěru práce budou shrnuté poznatky zpracovány do tabulek a grafů, které budou stručně interpretovány a umožní tak přehledné znázornění a porovnání zpracovaných údajů.

K zhodnocení přínosů daňových změn pro poplatníka daně z příjmů fyzických osob bude využita metoda sekundárního sběru dat, analýza dokumentu a komparace.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

3.1 Literární rešerše

Již od nepaměti patří daně k hlavním nástrojům fiskální politiky státu, jimiž je zajišťováno fungování státu. Pojem „daň“ a její definice není v žádném zákoně legislativně vymezen, proto autoři používají ve svých publikacích různé definice.

(Kubátová, 2003) Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Obdobně specifikuje daň (Peková, 2002) daň je povinná (nedobrovolná), pravidelně se opakující a zákonem stanovená platba – transfer od obyvatelstva a firem do veřejného rozpočtu. Všechny tyto definice mají společné vymezení a to, že je to platba do veřejného rozpočtu.

(Peková, 2002) Státní rozpočet je nevýznamnějším veřejným rozpočtem, protože soustřeďuje největší část příjmů rozpočtové soustavy. Je nejdůležitějším finančním nástrojem využívaným ústřední vládou v hospodaření státu k financování státních netržních činností. Je nejvýznamnějším nástrojem stabilizační politiky. (Dittrichová, 2009) Obecně charakterizujeme státní rozpočet jako centralizovaný peněžní fond, který v sobě zahrnuje státní příjmy a výdaje v příslušném roce, je nejdůležitější veřejný rozpočet ve státě, ústřední bilance příjmů a výdajů, je důležitou právní normou, která je každým rokem nová a je nejdůležitější nástroj fiskální politiky státu.

(Široký, 2008) Úloha daní v ekonomice je v nejobecnějším pohledu zřejmá: mají zajistit příjmy do veřejných rozpočtů. Pokud bude existovat jakýkoliv stát, bude potřebovat ke svému fungování určité finanční prostředky. Vláda však nevybírá daně jen na financování svých výdajů, ale také pro realizaci tří základních funkcí veřejných financí: alokační, (re)distribuční a stabilizační. (Novotný, 1999) Hlavním úkolem daní je zajistit příjmy do státního rozpočtu a rozpočtu jednotlivých stupňů územní samosprávy. Daně přispívají k provádění zamýšlené fiskální politiky státu.

Jsou to právě daně, které tvoří nejvýznamnější skupinu příjmů státního rozpočtu a rozpočtu jednotlivých stupňů územní samosprávy. Výnosy z daní se každoročně podílejí na celkových veřejných příjmech více jak 90%.

K zajištění daňových příjmů státního rozpočtu slouží právě daňová soustava, která tvoří nedílnou součást veřejných financí. K tomu bylo zapotřebí přijetí zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který nabyl účinnosti k 1.1. 1993. V rámci zavedení nové daňové soustavy byly též položeny základy harmonizace daňového práva se zeměmi Evropského společenství. (Kubátová, 1994) Základy současné daňové soustavy České republiky byly položeny roku 1990, kdy parlament rozhodl o provedení reformy daňového systému k datu 1. 1. 1993. Cílem bylo maximální zjednodušení daňového systému, jeho sladění s tržním mechanismem, vytvoření rovných daňových podmínek a spravedlivé rozdělení prvotních důchodů, větší pružnost a efektivnost správy a kontroly daní. Daňová harmonizace znamená přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. (Peková, 2002) Reforma daňové soustavy si vytýčila poměrně náročné cíle. Především bylo třeba odstranit z daňového systému prvky třídní diskriminace. Dále šlo o posílení optimálního respektování daňových zásad, zejména spravedlnosti a schopnosti platit daň, fiskální výtežnosti (tj. výnosnosti pro soustavu veřejných rozpočtů), neutrality v působení na rozhodování ekonomických subjektů a alokaci zdrojů, právní perfektnosti, korektnosti, daňové jistoty a administrativní proveditelnosti spolu s minimální administrativní náročností a minimalizace nákladů na správu a výběr daní.

Po roce 1993 až do současnosti (rok 2011), kdy byla zavedena nová daňová soustava proběhlo již několik podstatných změn daňových zákonů, které můžeme považovat za daňové reformy. Někdy je velice těžké určit rozdíl mezi malou změnou daňových zákonů a daňovou reformou. (Láchová, 2007). Za daňovou reformu může být v určitém smyslu považována jakákoliv změna ve struktuře daní, ať již ve formě změny sazeb, daňových základů nebo speciálních úprav. Má formovány cíle, od jejichž uskutečnění se očekává pozitivní dopad na ekonomiku země, spravedlivější přerozdělení daňového břemene, snížení státního dluhu. (Vančurová, 2008) Aby změny daňové legislativy byly považovány za daňovou reformu musí být splněn alespoň jeden z následujících znaků: významná změna daňového mixu, zamýšlená změna daňové incidence, zavedení nových daní nebo rušení stávajících, z hlediska příčin k nim vedoucích. V současném globalizovaném světě řadu daňových reforem lze považovat jen za důsledek tlaku vnějšího prostředí, zejména států v daném regionu.

Pohled autorů na daňovou reformu se může lišit, ale cíl, který sleduje každá daňová reforma je společný a tím je stabilizace veřejných financí a snížení deficitu státního rozpočtu. (Dvořák, 2008) Nesoulad mezi objemem reálně získaných a užitých veřejných prostředků vede ke vzniku fiskální nerovnováhy, která se v daném fiskálním roce projevuje rozpočtovým deficitem, z hlediska dlouhého období pak veřejným dluhem. Nárůst fiskální nerovnováhy, pro který jsou charakteristické perzistentní rozpočtové schodky a rostoucí veřejné zadlužení, patří v posledních deseti letech k nejzávažnějším ekonomickým problémům evropských zemí. (Topolánek, 2007) Pro zlepšení situace je nevyhnutelné reformovat jak výdajovou stranu, tak příjmovou stranu bilance veřejných rozpočtů. Reformní kroky by měly být učiněny nejenom ve změně právních předpisů v oblasti daňové, ale i v oblasti sociální.

(Vančurové, 2008) Za daňové reformy lze alespoň do určité míry považovat pouze následující etapy. Rok 1993, který byl již zmíněn a ve kterém došlo k zavedení standardního daňového systému tržní ekonomiky, která odrážela počátek harmonizačního procesu s Evropskou unií. (Široký, 2008) Koordinace a harmonizace daní se v Evropské unii provádí zejména implementací (začleňováním) či přímou působností příslušného komunitárního práva Evropských společenství do legislativy jednotlivých členských států. Za hlavní nástroje považujeme Směrnice Rady (Directives) a Nařízení (Regulations).

Vstupem České Republiky do Evropské unie v roce 2004 následovala další etapa, kdy došlo k implementaci legislativy Evropské unie ve snaze harmonizovat systém nepřímých daní. Byl přijat nový zákon o dani z přidané hodnoty a nový zákon o spotřebních daních. Pro většinu odborníků je rok 2008 považován za daňovou reformu a jedním z důvodů bylo nesporně nahrazení progresivní daně z příjmů fyzických osob lineární sazbou daně – 15%. V rámci procesu konsolidace veřejných rozpočtů byl přijat zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (Svátková, 2009) V rámci první etapy tzv. ekologické daňové reformy byly v lednu do daňového systému České republiky zavedeny tři daně, které dostaly souhrnné pojmenování ekologické daně. Jednalo se o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Zatímco první z nich již existovala v daňovém systému v předchozích letech „pod hlavičkou“ spotřební daně z minerálních olejů, zbylé dvě byly zcela nové. Ekologické daně tím představují nejmladší daně v českém daňovém systému.

Jak jsem již uvedla výše, jedním z hlavních cílů daňových reforem je především snížení deficitu státního rozpočtu. K zabezpečení tohoto cíle je snaha o získání dostatečných daňových výnosů. Jak ale zajistit aby daňový výnos byl co nejvyšší, kde je ta správná hranice k stanovení sazeb daně, aby byl zajištěn co nejvyšší daňový výnos a přitom by poplatníci nebyli odrazováni od ekonomické aktivity či placení daní? Na tuto otázku se snaží stále najít odpověď naši zákonodárci nejenom ve svých neustálých novelizacích zákona, ale i v daňových reformách. To, jak se jednotlivé etapy daňových reforem projeví na změně výnosů z daní, zda byly naplněny cíle daňových reforem a jaký dopad měly změny daňových zákonů na poplatníka daně z příjmů fyzických osob, budu hodnotit a analyzovat ve své diplomové práci. V závěru své práce bych chtěla poukázat na možné rezervy v daňovém systému a navrhnout úpravu u daně z příjmů fyzických osob.

3.2 Terminologické pojmy

Daň

„Je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“ [6, str.16]

Daňový subjekt

Daňový subjekt je fyzická nebo právnická osoba, která podle zákona podléhá odvádění či placení daně. Daňové subjekty rozlišujeme na plátce daně a poplatníka. Osoba, která daň vybranou nebo sraženou od jiných subjektů hradí se nazývá *plátce daně* (daň z mezd zaměstnanců, daň ze spotřeby atd.). *Daňovým poplatníkem* je osoba, která je povinna platit daň ze svého předmětu zdanění.

Základ daně

Základ daně se vyjadřuje v měrných jednotkách, kterými jsou buď fyzické jednotky (kus, litr, m² apod.) nebo v peněžních (Kč), které bývají častější. Základy daně jednotlivých druhů příjmů stanovuje § 6-10 ZDP. Součet všech dílčích základů daně (dle

jednotlivých druhů příjmů) tvoří základ daně, z kterého se po snížení o nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky vypočítá daňová povinnost.

Předmět daně

Předmět daně či objekt daně je veličina, z které je daň vyměřena. V současných daňových systémech rozdělujeme předmět zdanění do 3 skupin:

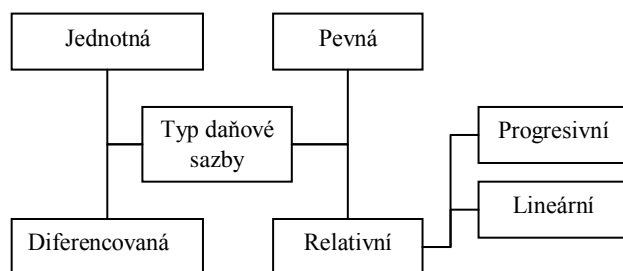
- majetek
- důchod (příjem, zisk)
- spotřeba (služby, zboží)

Osvobození od daně

„Osvobození od daně definuje část předmětu daně, ze kterých se daň nevybírání, resp. které daňový subjekt není povinen, ale zpravidla ani oprávněn zahrnout do základu daně.“
[15, str.15]

Sazba daně

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (prostého nebo upraveného) stanoví daňová povinnost. Členění daňových sazeb používaných v České republice je následující:



Slevy na dani

Slevy na dani si může poplatník uplatnit přímo od vypočítané daně a snížit si tak celkovou daňovou povinnost. Slevy se mohou uplatnit měsíčně skrz svého zaměstnavatele, nebo jednorázově až v ročním vyúčtování daně.

Odpočty od základu daně

„Úprava od základu daně z příjmů fyzických osob je poměrně náročná, protože základ daně se snižuje o řadu odpočtů. I když odpočty jsou mezinárodně užívaným termínem, zákon o daních z příjmů v této souvislosti hovoří o nezdanitelných částkách a odčitatelných položkách. Až do roku 2005 se používaly standardní i nestandardní odpočty. Od roku 2006 byly standardní odpočty nahrazeny slevami na dani, proto se nyní využívají jen nestandardní odpočty. Odpočty se odečítají od základu daně, a to každý z nich nezávisle na ostatních, tj. bez jakéhokoliv pořadí.“ [15, str.11]

3.3 Historie daní

Vznik daní je spojen se vznikem organizovaných států a jejich vývoj odráží vývoj ve společnosti, stejně tak jako potřeby státu financovat své výdaje. Daně, které byly zpočátku brány jako druhořadý příjem státní pokladny se v dnešní době staly rozhodujícím příjmem státního rozpočtu, bez kterého by stát nemohl fungovat a zajišťovat financování veřejných statků.

Prvními zdroji příjmů panovníků ve středověku a předchůdkyní dnešních daní byly domény a regály. Tyto daně měly naturální charakter a postupem času se vyvinuly na nepřímé spotřební daně na vybrané zboží na tzv. akcízy. Předchůdkyní daní, které měly formu přímé daně byly kontribuce a byly vybírány z hlavy, z majetku a z výnosů.

V období počátku novověku dochází k dalšímu rozvoji využívání daní. Daně postupně dostávají peněžní charakter a stávají se povinnými, pravidelně se opakujícími odvody.

V tomto období se začíná rozvíjet klasická ekonomie i daňová teorie, o jejíž rozvoj se zasloužit především Adam Smith (1776), který rozpracoval čtyři daňové principy, tzv. kánony, které by daně měly splňovat. Vznikají již ucelené daňové soustavy, které se vyvinuly z kontribucí a akcízů. Daňovou teorii dále rozvíjí D. Ricardo a v 19. století J. S. Mill, který zastával teorii tří výrobních činitelů (práce, půda, kapitál). V poslední třetině 19. století se začínají neoklasikové jako A. Wagner a A. C. Pigou zabývat teorií daňového břemene a analýzou daňového břemene a je vymezená i redistribuční funkce daní.

„Ve 20. století se ekonomové dále zabývali daňovou teorií. Formulovala se stabilizační funkce daní v souvislosti s požadavkem státních zásahů a stabilizace ekonomiky.

Formulovala se stabilizační politika státu, v níž významným nástrojem jsou progresivní důchodové daně jako automatický vestavěný stabilizátor (zakladatelem je J. M. Keynes).“ [9, str. 290]

„V období mezi světovými válkami jsou kladeny značně vyšší nároky na výdaje státní pokladny na vybudování válkou zničeného hospodářství, resp. na financování války další, a proto dochází k nárůstu celkového daňového břemene. Jsou ještě využívány válečné daně a zavedeny majetkové dávky. I když se rozlišuje zdanění důchodů od zdanění výnosového, obě kategorie se pomalu sblíží. Z kolokové dávky z obratu zboží v Německu se po válce vyvinula samostatná obratová daň, která se v mnoha zemích stala trvalou součástí státních financí. Zásadní předěl v pohledu na úlohu daní a fiskální politiky jako celku nastává v 30. letech po vydání díla J. M. Keynes (1936), který daním přisuzuje postavení nástroje makroekonomické regulace.

V poválečném období je v zemích s tržní ekonomikou daňové politiky velmi intenzivně využíváno jak ke krátkodobým, tak i dlouhodobým cílům hospodářské politiky, když definitivně padly předchozí požadavky na neutralitu daní, na minimalizaci státních rozpočtů apod. Postupný růst daňového zatížení však v 70. letech překračuje hranici únosnosti a spolu s rostoucí mírou inflace a narušením měnové stability začíná utlumovat další ekonomický rozvoj. Reakcí na tento stav byla přeorientace na politiku stimulace nabídky, provázená snahou o snižování daňového břemene. Tento cíl si kladly daňové reformy, které v praxi 80. let probíhají v řadě zemí.“ [29] Země Evropského společenství zavedly daň z přidané hodnoty a postupně docházelo k zavedení této daně do daňových systémů dalších zemí.

V současnosti se prohlubuje mezinárodní spolupráce v daňové oblasti a daňových úniků. Další snahou je zjednodušení a zpřehlednění daňové soustavy. Též vzrůstá význam nepřímých daní na celkových daňových výnosech, který byl patrný již v předcházejícím období.

3.4 Význam daní a jejich postavení v ekonomice

Hlavním a nejdůležitějším úkolem daní je zajistit dostatečné příjmy do státního rozpočtu a rozpočtů jednotlivých stupňů územní samosprávy k financování veřejných

výdajů. Tento úkol je zajišťován pomocí primární a historicky nejstarší funkcí daní, kterou označujeme jako **fiskální**.

„Úloha daní v ekonomice je v nejobecnějším pohledu zřejmá: mají zajistit příjmy do veřejných rozpočtů. Pokud bude existovat jakýkoliv stát, bude potřebovat ke svému fungování určité finanční prostředky. Vláda však nevybírá daně jen na financování svých výdajů, ale také pro realizaci tří základních funkcí veřejných financí: alokační, (re)distribuční a stabilizační.“ [13, str. 1]

- **alokační funkce** - je nejstarší funkcí státu. „Řeší problematiku investování (umístování) vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou.“ [13, str. 12] Je též nazývána rozdělovací, protože odstraňuje neefektivnost v alokaci zdrojů způsobenou tržním selháním.
- **redistribuční funkce** – rozdělení důchodu ve společnosti je považováno za nespravedlivé, proto je část hrubého domácího produktu v rámci státního zásahu přerozdělována s cílem zajistit relativně spravedlivého rozdělení důchodu mezi občany státu a zmírnit tak sociální nerovnosti. Redistribuční funkce je považována za stěžejní fiskální funkci. Mezi hlavní redistribuční opatření jsou využívány přímé nástroje jako jsou peněžní transfery a naopak prostřednictvím daní a konstrukcí daňových sazeb dochází ke zmírnění nerovností nepřímo.
- **stabilizační funkce** – jedná se o vyrovnání a zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice a to za účelem zajištění dostatečné zaměstnanosti, cenové stability a stabilního tempa ekonomického růstu.

3.5 Daňová politika

Daňová politika je součástí fiskální politiky státu využívající daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Daně se řadí mezi nepřímé nástroje hospodářské politiky, slouží jako prostředek přerozdělování nově vytvořeného produktu a jako nástroj zajišťující dostatek zdrojů na profinancování vládních výdajů. Základním cílem daňové politiky je usměrňování hlavních makroekonomických

veličin jako je zajištění růstu hrubého národního produktu, zajištění plné zaměstnanosti, stabilita cenové hladiny a vnější ekonomické pozice národního hospodářství. Jedná se převážně o dlouhodobější nástroje a to z toho důvodu, že daně a daňová opatření lze uložit pouze zákonem.

Nástroje daňové politiky můžeme rozdělit podle míry autonomnosti na:

- *automatické (vestavěné) stabilizátory*, které fungují samočinně, nevyžadují žádné rozhodnutí vlády. Zde vystupují zejména progresivní či proporcionální sazby osobní důchodové daně, pojištění a podpory v nezaměstnanosti, transferové platby apod..
- *diskrétní daňová opatření*, která jsou spojena s rozhodnutím vlády či parlamentu o použití daného nástroje. Zde se jedná zejména o regulaci daňového výnosu za pomoci změn a opatření do daňového systému. Nástrojem tohoto cíle je převážně zavádění nových nebo rušení stávajících daní a nebo se jedná o účelně provedené změny v daňových sazbách. Nedostatkem této stabilizační politiky jsou časová zpoždění, ke kterým dochází z důvodu pozdě uzákoněných daňových změn.

3.6 Daňové principy

Daňové principy vyjadřují požadavky na správný daňový systém i na jednotlivé daně. V současné době se autoři shodují na čtyřech požadavcích:

- *daňová spravedlnost*
- *daňová efektivnost*
- *politická průhlednost a právní perfektnost*
- *pružnost*

Daňová spravedlnost

Tento princip řeší problematiku rozdělení daňové zátěže mezi jednotlivé poplatníky, hledá odpověď na otázku v jaké relaci by se měli poplatníci podílet na nákladech veřejných rozpočtů. Už od prvních dob existence daní se rozlišují dva základní přístupy ke spravedlnosti zdaňování:

- zdaňování dle užitku,
- zdaňování dle schopnosti daňové úhrady. [13, str. 72]

- *Zdaňování dle užitku* vychází z teorie, která tvrdí, že každý jedinec by měl být zdaněn (by měl přispívat na veřejné výdaje) v takovém rozsahu, který odpovídá užitku, který mu ze spotřeby veřejných statků plyne.
- *Zdaňování dle schopnosti daňové úhrady* je nejvyužívanějším principem spravedlivého zdanění. Tento princip vyžaduje, aby se každý jednotlivec podílel na výdajích na veřejné statky podle své schopnosti je platit. Daňovou základnou se pro daný princip používá důchod nebo spotřeba. Platební schopnosti zahrnuje koncept horizontální spravedlnosti (jednotlivci se stejnou platební kapacitou by měli platit stejně vysokou daň) a vertikální spravedlnosti (jednotlivci s vyšší platební kapacitou by měli platit vyšší daň). Tyto dva koncepty musí platit současně, jinak není spravedlnosti dosaženo.

Daňová efektivnost

Zdanění ovlivňuje ekonomické chování subjektů – jejich pracovní aktivitu, snahu spořit, či přijímat podnikatelské riziko. Vlivem zdanění dochází ke ztrátám z distorzí, které nejsou ničím kompenzovány. Nadměrné daňové břemeno, neboli též mrtvá ztráta, vzniká jako důsledek distorze v cenách statků způsobených daní. Dalším druhem daňových nákladů snižujících efektivnost, jsou administrativní náklady přímé a nepřímé. Jedná se o celkové náklady veřejného sektoru spojené s výběrem daní. Aby byl daňový systém efektivní, měly by být všechny tyto náklady sníženy na co nejnižší možnou míru.

- *Nadměrné daňové břemeno* – „pro prodávajícího znamená daň snížení užitku z prodeje mezní jednotky, pro kupujícího růst mezních nákladů na pořízení zdaněného statku. Subjekty se snaží dosáhnout nové rovnováhy a znovu vyrovnat mezní užitky ze svých transakcí. V důsledku klesající funkce užitku v závislosti na množství dosáhne subjekt vyrovnání mezních užitků snížením množství zdaněného statku (tj. nastane substituce). Nadměrné břemeno představuje ztrátu tzv. přebytku kupujících a prodávajících, který byl spojen s transakcemi, k nimž v důsledku daně nyní nedojde.“ [10, str. 106]
- *Administrativní náklady* daňového systému lze tedy definovat jako celkové náklady veřejného sektoru spojené s výběrem daní na všech vládních úrovních a ve všech okamžicích daňového procesu, a to včetně nákladů obětovaných příležitosti (oportunitní náklady). [10, str. 5]

Politická průhlednost a právní perfektnost

Tento princip vyjadřuje požadavek, aby byl výklad zákonů dobře srozumitelný a každý subjekt byl jasně informován z čeho má daně platit a aby byla konstrukce daně poplatníkovi jasná. S tím je spojeno i pevné zakotvení daní v příslušné legislativě. Požadavek právní perfektnosti by měl zajistit snížení legálních daňových úniků a dopomoci správci daně k účinnější daňové kontrole.

Pružnost

Daňový systém by měl být dostatečně flexibilní, aby se jednotlivé druhy daní a zejména jejich sazby byly schopny přizpůsobovat změnám ekonomických podmínek.

3.7 Struktura daňové soustavy České republiky

„Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. K faktorům ovlivňujícím uspořádání daňové soustavy patří velikost sátu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů.

Daňový systém je širším pojmem než daňová soustava. Zahrnuje (kromě daňové soustavy) i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.“ [13, str. 10]

Struktura nové daňové soustavy, která byla zavedena v rámci daňové reformy v roce 1993 se přizpůsobila daňovým soustavám vyspělých evropských států. V současné době je daňový systém České republiky tvořen soustavou daní přímých, nepřímých a ostatních daní.

Přímé daně

„Jsou placeny z vlastního příjmu poplatníka, jsou adresné a ze zákona formálně nepřenosné na jiný subjekt. Daň dopadá ze zákona na poplatníka přímo (zaplatí daň

prostřednictvím správce daně do rozpočtové soustavy) a ten formálně nemůže platbu převést na jiný subjekt.“ [9, str. 295]

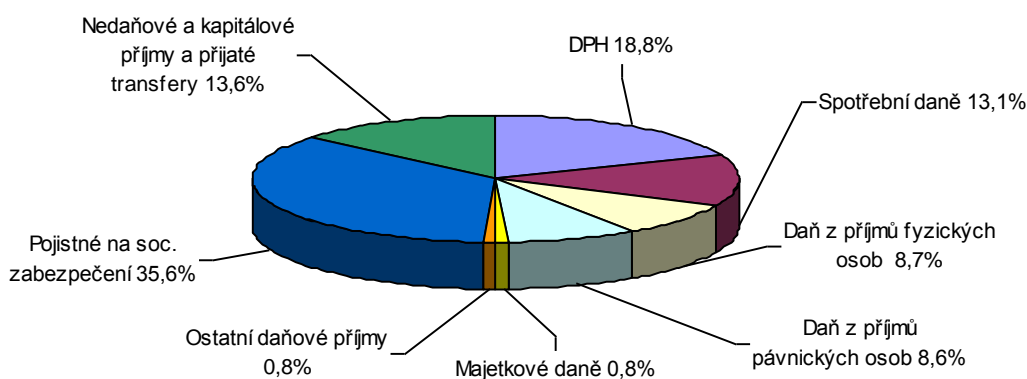
Nepřímé daně

„Nepřímé daně jsou platby, které jsou vázány na jednotlivé druhy výrobků nebo služeb. Nejsou tedy vázány na jednotlivé fyzické a právnické osoby vytvářející hodnoty. Poplatníkem nepřímých daní (i když je do státního rozpočtu odvádí někdo jiný) je konečný spotřebitel, který je platí v ceně výrobků a služeb. Vyhnout se placení těchto daní lze pouze tak, že daný výrobek nebo službu nekoupíme.“ [8, str.15]

Ostatní daňové příjmy

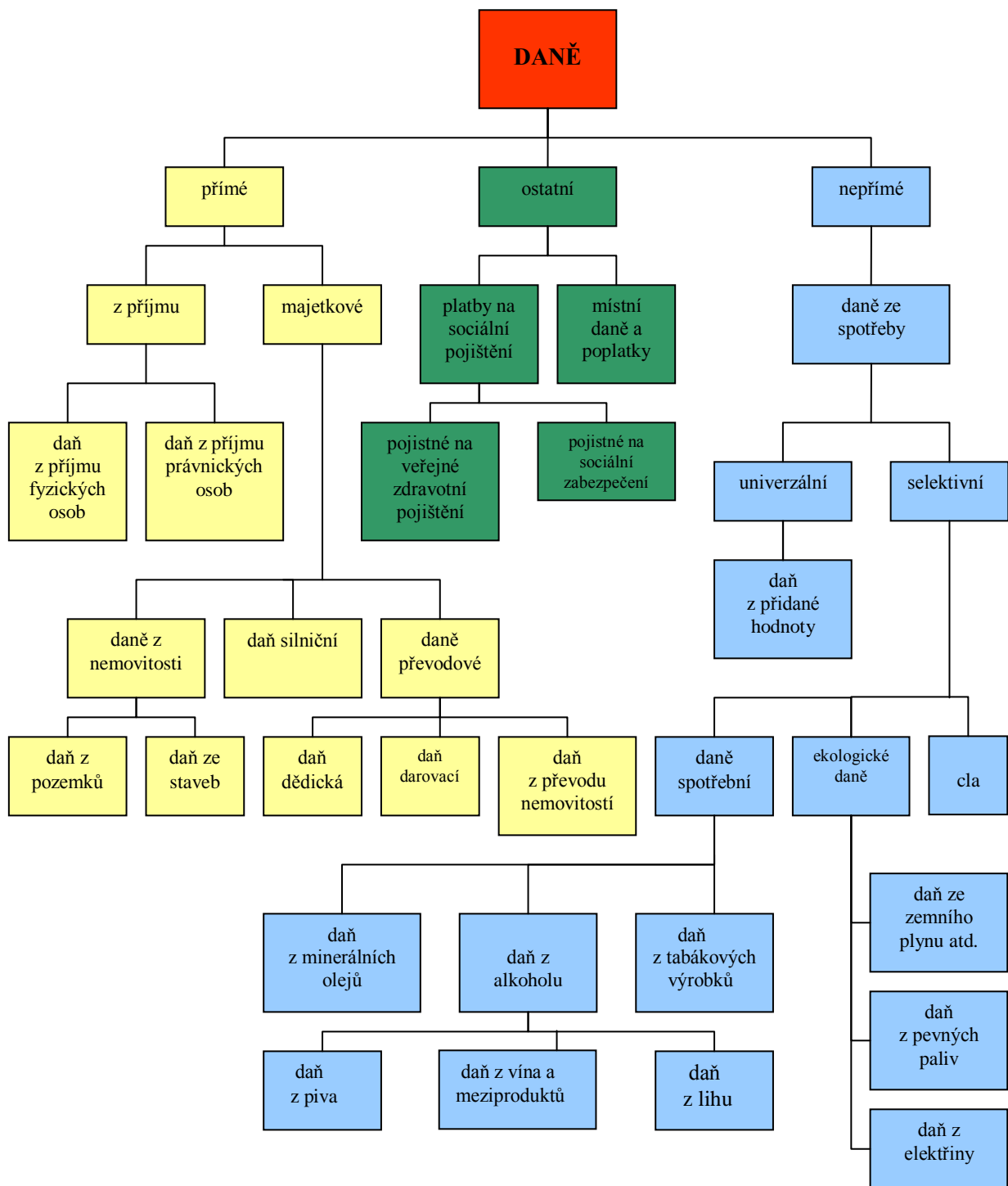
Tyto daňové příjmy není možné vždy jednoznačně přiřadit k daním přímým nebo nepřímým. Převážná část těchto daní má spíše doplňkový charakter. Pojistné na sociální pojištění je jedním z nejvydatnějších typů daní v České Republice a v případě, že tyto platby plynou do veřejného rozpočtu nebo státních fondů splňují všechny atributy daně.

Graf 1: Struktura příjmů státního rozpočtu roku 2010



Zdroj: Ministerstvo financí České Republiky

Schéma 1: Podrobné členění daňového systému ČR



Zdroj: Vlastní zpracování

3.8 Stručná charakteristika jednotlivých daní

Daně z příjmů – upraveny v zákoně č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jsou též nazývány důchodové daně. Z důvodu rozdílné konstrukce výpočtu daně a rozdílných sazeb daně, se daně z příjmů dělí na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

- *Daň z příjmů fyzických osob* – „poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby (dále jen „poplatníci“), kteří mají na území České Republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České Republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“¹ Předmětem daně jsou příjmy členěny do pěti skupin – příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. V současné době je používána jednotná sazba daně - lineární 15 %.
- *Daň z příjmů právnických osob* – někdy též nazývána daň ze zisků firem. Daň z příjmů právnických osob upravuje druhá část § 17 - § 21 zákona č. 586/1992 Sb. Předmětem této daně jsou příjmy peněžní i nepeněžní z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem.

Daň z nemovitostí – upravena zákonem č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně z nemovitostí jsou téměř všechny pozemky a stavby, které se nacházejí na území České Republiky.

- *Daň z pozemků* – předmětem daně jsou pozemky, které se nacházejí na území České republiky a jsou vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem daně se stává vlastník pozemku, v některých případech uživatel pozemku. V současnosti existují tři způsoby výpočtu základu daně podle druhu pozemku a výpočet je závislý na typu pozemku nebo skutečné výměře pozemku v m².
- *Daň ze staveb* – této dani podléhají všechny stavby na území ČR, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo tomuto rozhodnutí podléhají na základě užívání. Základem

¹ zákon č. 586/1992 Sb.

daně ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Sazby daně jsou diferencovány podle jednotlivých druhů staveb.

Daně převodové – jsou upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Do této skupiny je zahrnuta daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí, které jsou též označovány jako „trojdaň“.

- *Daň dědická* – předmětem daně dědické je majetek nabytý děděním ze závěti nebo ze zákona. Daň je jednorázová a jsou od ní osvobozeny osoby zařazené do I. a II. příbuzenské skupiny. Základem daně dědické je cena majetku dědice nebo dědického podílu jednotlivce, který nabyl děděním. Sazba daně dědické závisí na příbuzenském vztahu k pozůstalému a má progresivní charakter.
- *Daň darovací* – této dani podléhá bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu. Majetkem se rozumí pro účely daně darovací nemovitosti, movité věci či jiný majetkový prospěch. Základem daně darovací je cena převedeného majetku a sazby daně jsou shodné s daní dědickou, protože pro obě daně platí společná ustanovení § 11 - § 21 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Stejně jako daň dědická, je daň darovací placena jednorázově. Daň darovací je snahou o zabezpečení výběru daně v případě, kdy se poplatník snaží vyhnout dani dědické.
- *Daň z převodu nemovitosti* – předmětem daně z převodu nemovitosti je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti. Základem daně je cena nemovitosti a sazba daně činí 3 % z ceny nemovitosti.

Daň silniční – upravena zákonem č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně silniční jsou motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která mají přidělenou SPZ (nebo jsou evidována v zahraničí) a zároveň jsou používána k podnikání. Této dani vždy podléhají vozidla s celkovou hmotností nad 12 tun, která jsou určena k přepravě nákladů. Základ daně se liší dle druhů vozidla a sazba daně je pevná nebo diferencovaná v závislosti na druhu vozidla.

Daň z přidané hodnoty – upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dani z přidané hodnoty podléhá poskytování služeb, dodání zboží a převod nemovitostí při němž dochází ke změně vlastnického práva, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. V současné době se v ČR používají dvě sazby DPH a to základní 20 % a snížená 14%.

Spotřební daně – upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Předmětem spotřební daně je výroba a dovoz tzv. vybraných výrobků, kterými jsou minerální oleje, pivo, víno a meziprodukty, líh a tabákové výrobky. Základem daně jsou měřitelné jednotky a sazby daně jsou pevné či diferencované.

Ekologické daně – upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tyto daně jsou nejnovějšími daněmi v daňové soustavě ČR. Povinnost zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv vznikla České Republice v souladu s podmínkami členství v Evropské Unii. Předmět ekologické daně se liší v závislosti na druhu energetického produktu – zemní plyn, pevná paliva či elektřina. Základem daně je měřitelná jednotka energetického produktu a sazby daně jsou pevné.

Cla – jsou řazena mezi nepřímé daně spotřební. I přes to, že clo není daň, je z ekonomického hlediska za daň jako takovou považováno. V současné době je platba cla spojená s přechodem zboží přes hranice Evropské unie.

3.9 Ekologické daně jako ekonomický nástroj ochrany životního prostředí v ČR

„Myšlenka využít daně jako nástroj politiky životního prostředí se v teoretické rovině objevila již ve dvacátých letech (Pigou, 1922). Praktický význam však nabyla až v osmdesátých letech, kdy nejvyspělejší země začaly hledat odpověď na otázku, jak čelit pokračujícímu znečišťování a stupňujícímu se čerpání neobnovitelných přírodních zdrojů.“
[14, str.39]

Ekologické daně tak slouží jako jeden z mnoha ekonomických nástrojů ochrany životního prostředí, jejichž smyslem je omezení existence negativních externalit, které

poškozují životní prostředí. Jejich účelem je zajištění finančních prostředků k provádění opatření na ochranu životního prostředí a zároveň ovlivňování chování ekonomického subjektu.

V lednu roku 2008 byly na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů do daňového systému České Republiky zavedeny tři daně, souhrnně označované ekologické daně. Jednalo se o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Legislativní úprava těchto daní vychází z rámce příslušné Směrnice ES.

„Jestliže použijeme metodiku OECD, která klasifikuje ekonomické nástroje ochrany životního prostředí do pěti skupin, lze daně využít k ekologickým účelům v zásadě dvěma způsoby. Může se jednat o:

- daňové zvýhodnění (daňové úlevy),
- daňové znevýhodnění (ekologické daně).

Oba přístupy lze kombinovat, přičemž oba mají svá pozitiva a negativa.

- *Daňové zvýhodnění* bude v každém případě znamenat snížení vládních příjmů a je vlastně zvláštní formou dotace. Může mít mnoho podob a může se poskytovat jak v procesu stanovení daně (různá osvobození od daně, snížení základu daně o odčitatelné položky, uznávání určitých výdajů za daňové, zrychlené odpisování, slevy na dani či zvláštní sazby daně), tak v procesu výběru daně (prominutí nebo snížení daně, posunutí termínu splatnosti daně).
- *Daňové znevýhodnění* má formu samostatné daně k ochraně životního prostředí. Musíme si uvědomit, že daňová zvýhodnění a znevýhodnění nevedou ke stejnému výsledku. Vyměřovacím základem u ekologicky orientovaných daní je množství emitovaných škodlivin, kdežto vyměřovacím základem u daňových slev je snížení množství emisí. Paušální snížení daňového zatížení však neodpovídá koncepci *Pigouovy daně a pouze omezeně ovlivňuje chování ekonomických subjektů.*“ [13, str. 198]

3.10 Daňová kvóta

Mezistátní porovnání jednotlivých konkrétních daní nemá příliš velkou vypovídající schopnost s ohledem na rozdílnou konstrukci daní v jednotlivých zemích. Výše daňové sazby je pouze jednou z proměnných. Velkou váhu mají taktéž rozdílně konstruované daňové základy, z nichž je daň počítána, i systémy výjimek a odpočitatelných položek, které jsou v každé zemi rozdílné. Výše daňových sazeb je tedy důležitou informací pro potenciálního investora, který uvažuje o svých podnikatelských záměrech, ale není použitelná při srovnání daňových systémů. Daňová kvóta toto odbourává, jelikož udává celkové zatížení.“ [32]

Za posledních 130 let se ve většině vyspělých států zvýšila daňová kvóta téměř čtyřnásobně. Důvodem jsou narůstající úkoly státu a celého veřejnoprávního sektoru.

Daňová kvóta je používaným makroekonomickým ukazatelem měřícím daňové zatížení obyvatel. Je jedním ze základních ukazatelů, které umožňují mezinárodní srovnání. Daňová kvóta představuje podíl hrubého domácího produktu, který je přerozdělován prostřednictvím veřejných rozpočtů. Ukazatel daňové kvóty je stanoven jako poměr výnosů daní a cel k HDP v běžných cenách.

$$\text{Daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{Celkové daňové příjmy}}{\text{HDP}} \times 100$$

Tento ukazatel daňové kvóty je označován jako jednoduchá daňová kvóta, protože má v sobě zahrnutý pouze vybrané daně ve státě, které se jako daně opravdu označují. Jak už ale bylo uvedeno ve schématu č.1, daňová soustava České Republiky v sobě zahrnuje i platby pojistného na veřejné zdravotní pojištění a platby pojistného na sociální zabezpečení (kvazidaně). Ukazatel, který v sobě zahrnuje kromě vybraných daní i tyto platby je označován jako složená daňová kvóta. Tento ukazatel se vypočítá jako poměr výnosů daní a cel a pojistného na veřejné zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení k HDP v běžných cenách.

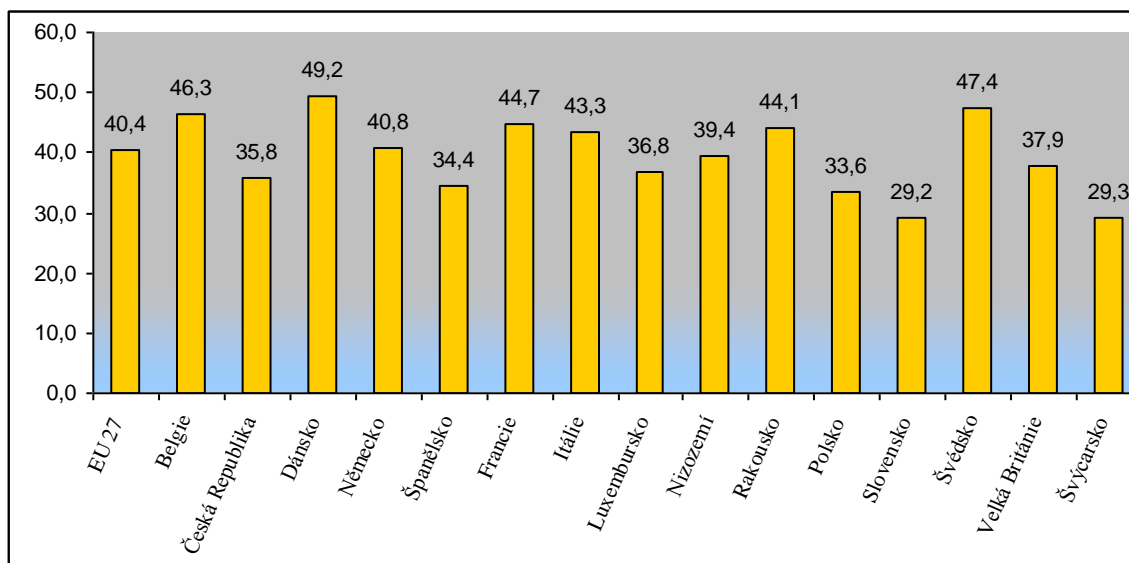
$$\text{Složená daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{Celkové daňové příjmy + kvazidaně}}{\text{HDP}} \times 100$$

V současné době je daňová kvóta jedním z nejvíce používaných ukazatelů pro mezinárodní srovnání daňového zatížení. Struktura daňové kvóty a obsah jednotlivých činitelů ukazatele má ale bohužel určité nepřesnosti, které zkreslují jeho vypovídající schopnost.

„Mezi základní problémy patří především:

- vymezení pojmu daň a přesné stanovení daňových příjmů,
- případ deficitního financování,
- struktura výdajů veřejných rozpočtů.“ [13, str. 8]

Graf 2: Daňová kvóta ve vybraných zemích EU (3leté průměry 2007, 2008, 2009)



Zdroj: OECD

3.11 Faktory ovlivňující daňové systémy

Zdanění je v jednotlivých zemích ovlivňováno mnoha faktory, které nejsou vždy pouze ekonomického charakteru, ale jedná se též o faktory politické, technické či faktory sahající až do historie. Faktory ovlivňující charakteristické rysy daňových systémů jsou následující:

faktory ekonomické – typ ekonomiky jako je centrálně-plánovaná či tržní ekonomika mají vliv na vývoj daňového systému. Daňové výnosy státu jsou ovlivněny odvětvovou a geografickou strukturou, trhem práce, produktivitou výrobních faktorů, hospodářským růstem, inflací či mírou zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu atd.

- *faktory politické* – aby bylo možné využít daně k prosazování žádoucích daňových opatření, je nutné aby daňová soustava byla upravena zákony. Jejich projednávání a schvalování je někdy ovlivněno nejenom ekonomickými důvody ale i politickými faktory, které je mnohdy zastíňují. Vládnoucí strany se tak snaží prosazovat své vlastní zájmy a politické preference pomocí daňových opatření, zvláště pak ve volebním období.
- *faktory kulturně-historické* – současná snaha o sblížení rozdílných daňových systémů i ostatních pravidel jednotlivých zemí v rámci Evropské unie probíhá pozvolným tempem. Zdanění má v každé zemi svoji tradici, svůj způsob, vlastní daňovou morálku.
- *faktory administrativně-institucionální* - výkonná a zákonodárná moc, kterou je vláda a parlament, ovlivňují uložené daně stejně tak i specializovaní experti. Dříve než změny v daňových zákonech začnou platit, je nutné aby byly projednány a schváleny. Tomu se ale vláda a parlament často brání, protože jim to přináší více práce. V každém státě je také rozdílné ústavněprávní uspořádání, které ovlivňuje strukturu daní, daňových výnosů na jednotlivých úrovních státní správy.
- *faktor vědecko-technického pokroku* – jen díky rychlému rozvoji výpočetní techniky, která umožňuje fungování složitých daní bylo možné zavedení DPH. V současné době technický pokrok sehrává i významnou roli v oblasti informační a komunikační technologie, která umožňuje obchodování přes internet. Vědecko – technický pokrok je i též zdrojem nových výrobků a služeb a neméně důležitým přínosem tohoto faktoru je i účinnější výběr daní a zajištění proti daňovým únikům.
- *faktor globalizace* – světový vývoj ve vyspělých zemích ovlivňuje čím dál tím více přijímání nových zákonů i v oblasti daňové, která se přizpůsobuje ve větší či menší míře systémům fungujícím v jiných zemích. Při sestavování nejenom daňových systémů je Česká Republika vázána závazky plynoucími z mezinárodních smluv a členství v mezinárodních organizacích, zejména pak členství v Evropské Unii. Budování systému daní tak neodráží pouze vnitřní potřeby státu, ale je odrazem přizpůsobení se mezinárodním podmínkám a mezinárodnímu tlaku.

„Významným faktorem, který ovlivňuje podobu daňových systémů, jsou dlouhodobé politické změny, jako bylo například zhroucení centrálně plánovaných ekonomik, stále rostoucí vliv autonomních (v zásadě fiskálně dezintegračních) tendencí (Katalánsko, Quebec, Skotsko, severní Itálie apod.) a probíhající ekonomické a politické sjednocování Evropy.“ [16, str.64]

4 ANALYTICKÁ ČÁST

4.1 Veřejné rozpočty v ČR

Veřejné rozpočty patří mezi finanční nástroje hospodářské politiky příslušné vládní úrovni. Veřejné rozpočty jsou peněžní fondy, kde jsou soustředěny finanční prostředky, jejichž objem je závislý na velikosti veřejného sektoru a s tím souvisejícím typu ekonomiky. Objem rozpočtu každé vládní úrovni odpovídá svěřeným kompetencím, druhu a množství financovaných veřejných statků. Tyto finanční prostředky slouží k zajištění a financování produkce veřejných statků. Rozpočtovou soustavu České Republiky tvoří:

- státní rozpočet,
- rozpočty fondů a rozpočty krajů,
- rozpočty obcí,
- rozpočty organizačních složek a příspěvkových organizací.

V rozpočtové soustavě jsou nejvýznamnější veřejné rozpočty, především pak státní rozpočet, protože jimi prochází největší objem finančních prostředků. Největší část výnosů z daní a poplatků a dalších veřejných příjmů prochází státním rozpočtem.

Sestavování veřejných rozpočtů, jejich plnění a odpovědnost za čerpání finančních prostředků je určováno dvěma zákony:

- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla),
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

4.1.1 Struktura příjmů veřejných rozpočtů

Závazné třídění veřejných příjmů je určeno rozpočtovou skladbou, kde je respektováno hledisko časové, druhové a hledisko návratnosti.

Nejobecněji se používá třídění příjmů veřejných rozpočtů na:

- úvěrové – státní půjčky, státní pokladniční poukázky, vydané státní cenné papíry
- neúvěrové
 - daňové – přímé daně, nepřímé daně, ostatní daně
 - nedaňové

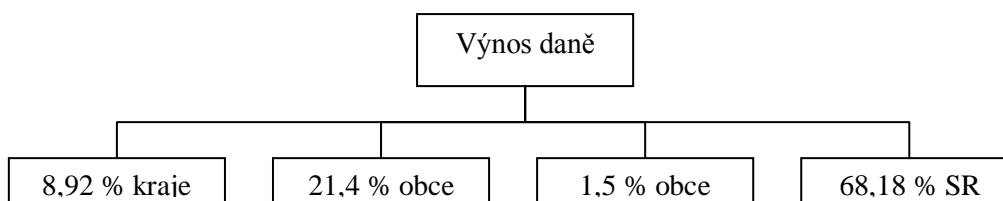
- *příjmy z podnikání* (státu nebo municipality): jedná se o příjmy z činnosti veřejných podniků či organizací, které vcházejí do běžného rozpočtu.
- *příjmy z ekonomických aktivit*: jde o výnosy z pronájmu nebo prodeje státního či municipálního majetku.
- *poplatky za úkony*: jedná se o jednorázové platby za určitý, předem definovaný úkon (výpis z rejstříku trestů, vydání stavebního povolení).

4.1.2 Daňové určení

„V rámci fiskální decentralizace nejde pouze o rozdělení odpovědnosti za poskytování služeb veřejného sektoru a jejich financování, ale také o rozdělení pravomocí v získávání příjmů, zejména daňových. Jedná se o otázku daňového určení a pravomoci ve zdaňování. Správné vymezení příslušných daní by mělo současně napomáhat jednak k naplňování daňových principů, jednak k financování místních rozpočtů. V zásadě platí, že ústřední vláda má nejvýhodnější pozici k použití progresivních daní z důchodů, které plní redistribuční funkci, zatímco nejnižší úroveň řízení by se měly zaměřit na daně s imobilním daňovým základem a na místní daně (poplatky daňového charakteru).“ [17, str. 212]

Do jakého rozpočtu příslušná daň nebo pouze její část plyne je v České Republice od roku 2001 nově upraveno zákony o rozpočtovém určení daní, o rozpočtových pravidlech státního rozpočtu a o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Rozhodující část daňových příjmů obcí je tvořena výnosy ze sdílených daní, které tak napomáhají obcím snížit disproporce z dřívějšího uspořádání daňových příjmů a zároveň pomáhají stabilizovat rozpočty a zajišťují obcím a městům trvale rostoucí zdroj příjmů.

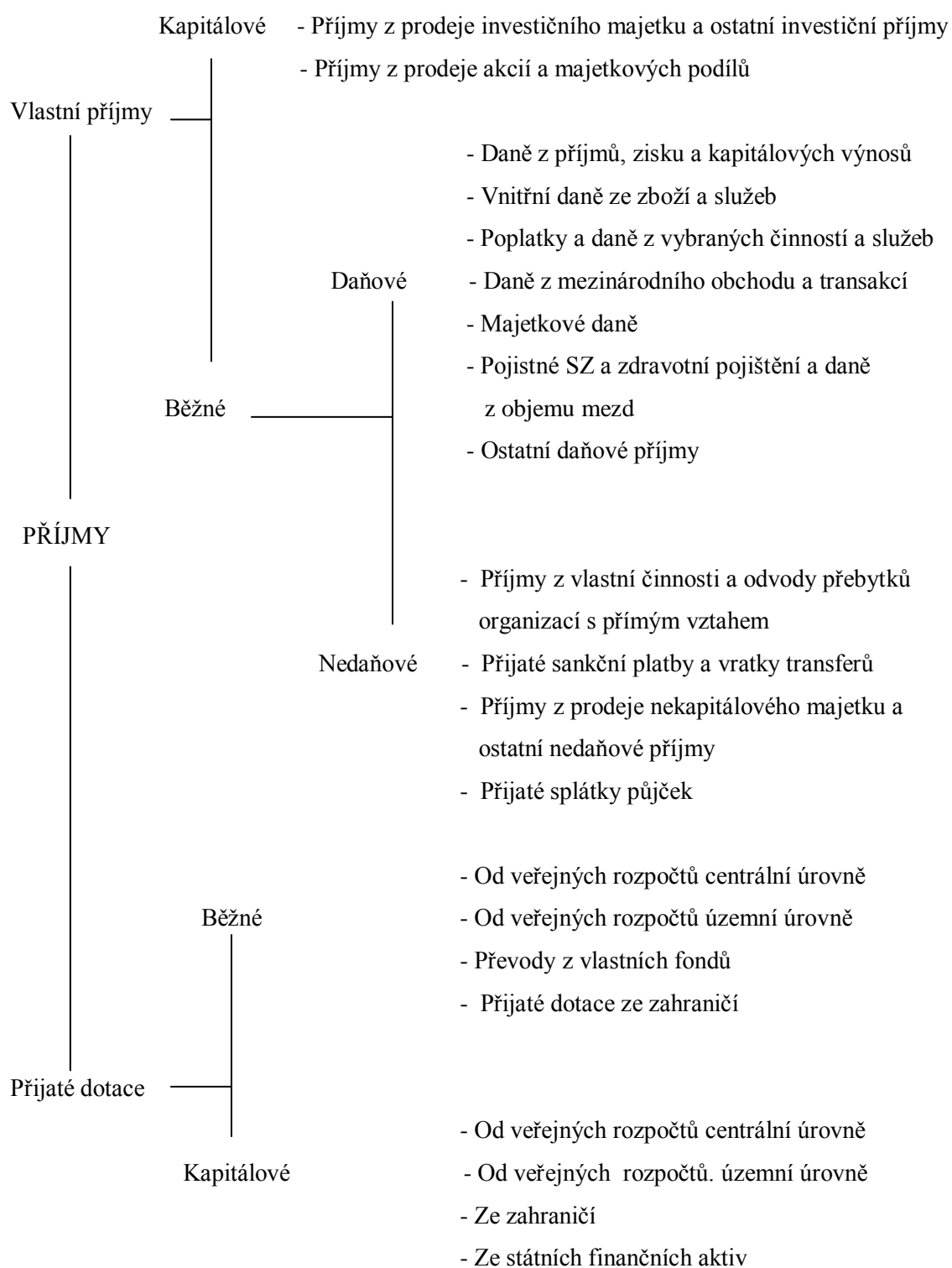
Graf 3: Daňové určení výnosu daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k 1.1.2008



- kritéria výměry katastrálního území obce
- prostého počtu obyvatel v obci
- násobků postupných přechodů
- na základě počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci

Zdroj: Ministerstvo financí ČR

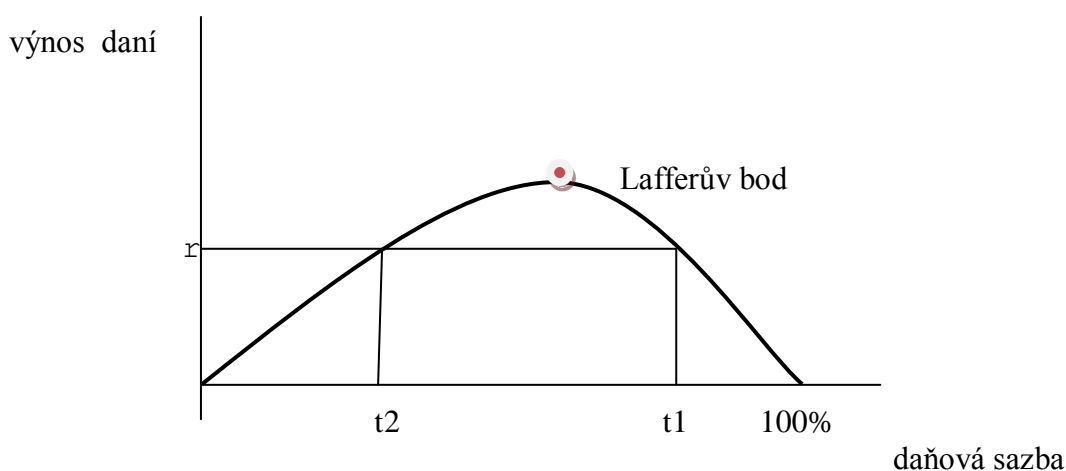
Schéma 2: Struktura příjmů státního rozpočtu dle druhového třídění pro rok 2011



Zdroj: Ministerstvo financí

4.1.3 Lafferova křivka

Lafferova křivka vyjadřuje závislost daňového výnosu na míře zdanění (resp. na daňové sazbě). Dokazuje, že maximální míra zdanění neznamená maximální příjem veřejných rozpočtů. Při zvyšování míry zdanění se daňový výnos zvyšuje pouze do určitého bodu („Lafferův bod“), při dalším zvyšování míry zdanění ale začne daňový výnos klesat. Je-li totiž míra zdanění (daňové sazby) příliš vysoká, jsou daňové subjekty odrazovány od zvyšování výkonu, od práce, od úspor atd., popř. přenášejí své bydliště nebo sídlo mimo daný stát, což se v konečném efektu projeví v poklesu daňových příjmů.“ [31]



Z grafického znázornění závislosti výnosu z daní na daňové sazbě lze usoudit závěr, že:

- Lafferův bod představuje optimální míru zdanění, kdy by mělo dojít k maximalizaci příjmů do veřejných rozpočtů.
- stejnou výši výnosu z daní lze dosáhnout při rozdílných daňových sazbách
- se zvyšováním daňové sazby roste i daňový výnos, ale pouze do určité výše – do Lafferova bodu. Po překročení této hranice má zvyšující se sazba daně za následek klesající výnosy z daní (tzv. prohibitivní zóna).

„Vztah mezi sazbou daně a deklarováním základem daně je intuitivně negativní. Čím vyšší sazba daně, tím nižší priznaný základ daně. Tento vztah, který stojí za Lafferovou křivkou, je dán tím, že nižší sazba

- motivuje hospodářský růst a potažmo objem zisků,
- snižuje motivaci zatajovat příjmy,

- láká nové subjekty ke zdanění do země.

Celkový výběr daně může být s poklesem sazby nižší i vyšší, záleží na tom, zda nakonec převáží vliv nižší sazby nebo vliv vyššího základu.“ [23]

4.2 Rozpočtový deficit

„Rozpočtové saldo lze v nejobecnější rovině charakterizovat jako nesoulad mezi rozpočtovými příjmy a výdaji v rámci fiskálního roku, evidovanými na hotovostní bázi. Jestliže v určitém rozpočtovém období objem veřejných výdajů převyšuje objem veřejných příjmů, vzniká rozpočtový deficit.“ [2, str. 51]

Rozpočtový deficit je základem, resp. počátkem veřejného dluhu, neboť státní dluh je součet předchozích rozpočtových deficitů, který je zvětšen o příslušný úrok. Jednou z příčin rozpočtového deficitu tak může být mimo jiné i veřejný dluh.

Podle času vzniku se rozlišují deficity:

- deficit před začátkem rozpočtového období (rozpočtový deficit),
- deficit v průběhu hospodářského roku,
- deficit na konci hospodářského roku

Saldo na konci rozpočtového roku má zásadní význam, protože odráží skutečný výsledek hospodaření státu. Odrazem krátkodobé fiskální nerovnováhy je rozpočtový deficit po skončení fiskálního roku.

4.2.1 Typologie rozpočtových deficitů a příčiny jejich vzniku

Současná teorie veřejných financí rozlišuje deficit dle vztahu k fiskální politice vlády na:

- **deficit aktivní** (strukturální), který je výsledkem určité aktivní fiskální politiky. Základní příčinou aktivního deficitu je rozhodnutí vlády, které vede k nevyvážené struktuře příjmů a výdajů rozpočtu. Jednou z příčin vzniku aktivního deficitu může být rozhodnutí vlády podpořit hospodářský růst za pomoci expanzivních diskrétních opatření např. prostřednictvím snížení daní, či vyššími vládními výdaji jejichž následkem jsou vyšší výdaje než příjmy. Další příčinou může být vládní populismus (získání náklonnosti voličů před volbami), snaha rozložit důsledky výdajového šoku do

více let (prudký nárůst cen surovin) či rozložení daňové zátěže, která je spojena s financováním nákladných veřejných projektů na více generací.

- **deficit pasivní** (cyklický), který je důsledek působení vnějších faktorů. „Obecnou příčinou vzniku pasivního rozpočtového deficitu může být jakýkoliv exogenní (na vládním rozhodnutí nezávislý) vliv, který způsobí pokles rozpočtových příjmů nebo růst veřejných výdajů (popř. oba jevy současně). Mezi nejčastější příčiny vzniku pasivního rozpočtového schodku patří hospodářský pokles (snižující daňový výnos a zvyšující veřejné výdaje), nákladový šok (postihující podniky a instituce vlastněné či financované státem) nebo mimořádné události (válečný konflikt, přírodní katastrofa), které vynucují mimořádné vládní výdaje. Všechny tyto příčiny mají cyklický nebo náhodný charakter – nepůsobí tedy permanentně.“ [2, str. 73]

4.2.2 Důsledky rozpočtového deficitu

Důsledky rozpočtového deficitu lze rozdělit na:

- důsledky rozpočtové (finanční),
- důsledky fiskální (makroekonomické).

Finanční důsledky rozpočtového deficitu

Rozpočtové (finanční) důsledky deficitu jsou různé v krátkém a v dlouhém období. V krátkém hospodářském období jsou zpravidla pozitivní, zatímco naopak v dlouhém období jsou negativní.

Zásadní dlouhodobý **negativní** finanční důsledek je způsoben jeho krytím. Zároveň zvýšení dluhu vyvolá i rostoucí úrokovou zátěž společně s navýšením výdajů na umořování jistiny, která zvyšuje objem rozpočtových výdajů. Dalším negativním důsledkem je i zvýšení inflace, která je odrazem zvýšení množství peněz v oběhu způsobenou peněžním krytím deficitu. Krytím chronických deficitů dochází k efektu vytěsňování soukromých investic, který krytím půjčkami z finančních trhů konkuruje soukromým investorům.

V krátkém období mohou být finanční důsledky rozpočtového deficitu **pozitivní**, neboť umožňují změkčení vládního rozpočtového omezení. Tyto důsledky mohou :

- „*eliminovat vlivy exogenních faktorů* na objem veřejných výdajů, např. cenové šoky, přírodní katastrofy, hospodářská recese apod. a jejich negativní dopady na potřebu zvýšit veřejné příjmy neúměrným daňovým zatížením, příjmovým šokem (daňová reforma apod.).
- *financovat efektivní veřejné výdajové programy* pomocí návratných finančních prostředků (které kryjí deficit) v situaci, kdy míra výnosu projektu je vyšší než úroková míra z dluhu.“ [9, str. 384]

Makroekonomické důsledky rozpočtového deficitu

Teoretické přístupy k deficitu jednotlivých ekonomických škol se od sebe odlišují v názorech:

- *neoklasický* – odmítá deficitní hospodaření státu, snaží se dodržovat vyrovnanost státního rozpočtu tzv. „zlaté pravidlo“ a dle jejich teorie jsou makroekonomické důsledky deficitu negativní. Připouští schodek státního rozpočtu pouze ve výjimečných situacích (období válek).
- *keynesiánský* – připouští přechodné deficitní hospodaření státu v důsledku růstu výdajů státního rozpočtu a v určitých fázích hospodářského cyklu. Předpokládá pozitivní ekonomické důsledky deficitu a tudíž jej v určitých případech doporučuje. Domnívají se, že je nutné zvýšit poptávku v období krize k podpoření ekonomického růstu a k růstu produkce. Keynesiánským nástrojem fiskální politiky k cyklicky vyrovnanému státnímu rozpočtu se staly progresivní důchodové daně.
- *naoricardinský* – popírá zvláštní makroekonomické důsledky rozpočtového deficitu, které jsou rozdílné od důsledků zdanění, a proto je v názoru na deficit nestranný. Ricardiánská teorie zastává názor, že snížení daní v současnosti vyvolá zvýšení daní v budoucnu.

4.2.3 Financování deficitu

Základní možnosti krytí rozpočtového deficitu jsou:

- *dluhové financování* – dluhové financování deficitu souvisí s nákupem státních dluhopisů jednotlivci i firmami (včetně komerčních bank) či zahraničním

obyvatelstvem. Dochází tak přeměnou deficitu k nárůstu vnitřního či vnějšího dluhu. Tímto financováním vznikají administrativní náklady na distribuci a prodej a zejména pak náklady na splacení pravidelných úroků, které jsou zpravidla získávány z výnosů z daní. Splacení zahraničního dluhu je pak mimo jiné ovlivněno nejenom výši úroků, ale i pohybem devizového kurzu.

- *peněžní (emisní) financování* – rozpočtový deficit je financován úvěrem od centrální banky. Tímto druhem financování dochází k tzv. monetizaci dluhu a další multiplikaci, která může vést k potenciálnímu inflačnímu důsledku. Z tohoto důvodu je v legislativě Evropské měnové unie tato praxe vyloučena a proto je ve všech členských státech EMU centrální banka nezávislá na vládě a nesmí přímo financovat vzniklé rozpočtové schodky.
- *krytí z výnosu prodeje aktiv* – v tomto případě je rozpočtový deficit nejčastěji financován prodejem :
 - cenných papírů, které se nacházejí ve vlastnictví státu,
 - hmotného majetku ve vlastnictví státu (např. půdy),
 - státního kapitálového majetku: stát prodává svůj podíl v některé bance či velkém a významném podniku (ocelárny, doly, atd.),
 - privatizací státního majetku: jde o prodej státního podílu v příslušném podniku.Výnosy z privatizace jsou v ČR příjmem Fondu národního majetku (FNM).

Chronický deficit státního rozpočtu je jednou z hlavních příčin nárůstu státního dluhu tak i municipálního dluhu. Nejenom v České Republice, ale i ve vyspělých zemích dochází v posledních desetiletích k velkému nárůstu veřejného dluhu, se kterým je nutno bojovat. Tento cíl si stanovila i koordinovaná fiskální politika Evropské unie.

Mimo jiné, rozpočtový deficit menší jak 3% HDP je vedle veřejného dluhu nepřesahující 60% HDP, jedním z konvergenčních kritérií Maastrichtské dohody pro vstup země do Evropské měnové unie (EMU).

5 DAŇOVÉ REFORMY V ČR

5.1 Daňová harmonizace a koordinace

V posledních desetiletích dochází v rámci probíhající všeobecné globalizaci také ke snaze koordinovat a harmonizovat daňové systémy jednotlivých zemí. Nejenom daňová konkurence, která představuje snahu poplatníků snížit daňové břemeno v zemi s výhodnějším daňovým režimem, ale i vznik nadnárodních společností v zemích s různými daňovými systémy je důvodem ke vzájemné spolupráci. Vlády se tak snaží ve snaze o omezení daňových úniků, podpory zaměstnanosti a zajištění volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu sblížit a sladit své daňové systémy. Ke sblížování daňových systémů dochází nejenom v rámci Evropské unie a dalších zónách volného obchodu a společného trhu, ale také uvnitř mezinárodních organizací OECD a MMF.

„Stupeň mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů můžeme rozdělit na:

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- daňovou harmonizaci se třemi fázemi.

Daňová koordinace představuje první krok ke sladění daňových systémů. Je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody či doporučení s cílem zamezení praní špinavých peněz, omezení škodlivé daňové konkurence. Cílem je snaha o stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Za typický výsledek daňové koordinace můžeme považovat např. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.“ [12, str. 25]

Daňová aproximace vyjadřuje zpravidla směr daňové spolupráce, tzn. přiblížení se daňových systémů k sobě navzájem bez nutnosti jejich sladění. Tato aproximace je někdy považována za nižší stupeň harmonizace daní. Snaží-li se členské státy získat zahraniční

investice a nejsou-li ochotni harmonizovat své daňové soustavy, využívá se daňová aproximace.

„Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace daní se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (inkasa daně, povinnosti plátce, správy daní, daňové kontroly). Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích:

- určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.“ [12, str. 27]

5.1.1 Harmonizace přímých daní

S ohledem na princip subsidiarity jsou přímé daně ve výlučné pravomoci členských států a harmonizační proces přímých daní v rámci EU tak prozatím stagnuje. Vzájemná spolupráce a sladění tak prozatím probíhá na úrovni poskytování daňových informací, zamezování dvojího zdanění a boji proti daňovým rájům.

Harmonizace přímých daní v rámci EU prozatím probíhá na úrovni administrace (poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění, boj proti daňovým rájům), kde existuje poměrně významná shoda a sladění.

- přímé daně nejsou v rámci EU celkově harmonizovány jako daně nepřímé,
- harmonizaci daní ani výslovně nepředpokládá Smlouva o založení EHS,
- s ohledem na princip subsidiarity jsou přímé daně vnitřní věci členských států
- národní úpravy přímých daní však nesmí být překážkou volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu,
- všechna opatření týkající se přímých daní musí být jednomyslně schválena Radou
- cílem je harmonizovat daňové základy a ne sazby

5.1.2 Harmonizace nepřímých daní

Harmonizace nepřímých daní na úrovni EU se projevila jako nutný předpoklad pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu. Odstranění překážek bránících obchodu zejména volného pohybu zboží a služeb, ale také osob a kapitálu v rámci společného trhu, bylo cílem harmonizace nepřímých daní. Tento proces byl v oblasti nepřímých daních značně urychlen díky postupné novelizaci, zejména zákonů o DPH a spotřebních daních.

5.2 Daňové reformy a jejich společné cíle

Daňovou reformou rozumíme podstatnou změnu daňových zákonů. Daňová reforma má formulovány cíle, jejichž uskutečnění se projeví v ekonomice země. U daňové reformy se předpokládá, že má pozitivní vliv na ekonomický růst a že přerozdělí daňové břemeno spravedlivěji, než tomu bylo před reformou. Rozdíl mezi daňovou reformou a pouhou menší změnou daňových zákonů je někdy nezřetelný. [6, str.152]

Daně a daňový systém jsou nástrojem hospodářské politiky státu a proto jsou měněny a upravovány v závislosti na ekonomické a politické situaci v zemi. Daňové reformy mají poslední desetiletí společné rysy a cíle, kterými jsou:

- zajištění podmínek umožňujících hospodářský růst a jejich podpora
- vytvoření konkurenceschopného daňového systému
- zajištění daňové spravedlnosti
- zefektivnění a zjednodušení správy daní
- snížení vládního deficitu a zastavení nárůstu vládního dluhu
- podpora ekonomické aktivity
- posílení a využívání nepřímých daní
- harmonizace daňového systému v rámci Evropské unie

5.2.1 Historie daňových reform

V novodobé historii českých zemí byla daňová reforma realizována v roce 1927, kdy byl zaveden daňový systém, který odpovídal tehdejšímu daňovému systému rozvinutých kapitalistických států. Touto reformou se důchodová daň stala jednou ze stěžejních daní.

Druhá daňová reforma se uskutečnila v roce 1953. Jednalo se o měnovou reformu, kterou komunistický režim řešil obrovské vnitřní zadlužení státu. Od obyvatelstva byl odčerpán nakumulovaný kapitál, zrušeno přidělové hospodářství a zaveden volný trh pro všechny druhy zboží. Touto reformou byly k 1. lednu 1953 zrušeny téměř všechny tehdejší daně a byla zavedena nová daňová soustava, která téměř znemožňovala soukromé podnikání a více vyhovovala socialistickému uspořádání státu. K 1. lednu 1993 se uskutečnila třetí daňová reforma a byla vytvořena nová daňová soustava, která platí s většími či menšími změnami až dodnes.

5.2.2 Historický pohled na daňovou soustavu ČR po roce 1989

Daňová soustava působící před rokem 1993 byla vzhledem k centrálně řízené plánované ekonomice rozdělena na 2 skupiny daní: daně placené obyvatelstvem a daně placené organizacemi. Dalšími odvody byla daň z obratu a správní, soudní a notářské poplatky vč. notářského poplatku z darování, z převodu nemovitostí a poplatků z dědictví. I přes svoji složitost zabezpečovala tato odvodová soustava do konce roku 1992 potřeby centrálního plánového řízení. Významné postavení mezi daněmi zaujímala daň z obratu, která vykazovala vysoký daňový výnos, ale přes svoji nepřehlednost, veliké množství sazeb a daňových výjimek si již před zahájením celkové daňové reformy v roce 1993 vyžádala řadu změn. Pro přechodné období v letech 1990 – 1992 bylo nutné provést alespoň dílčí změny jednotlivých daňových zákonů a jiných předpisů, které umožnily fungování tohoto přechodného období a pomohly tak připravit a uvést do života radikální daňovou reformu.

5.2.3 Přehled jednotlivých etap daňových reform od roku 1993

Přestože jsou zákony od roku 1993 stále měněny a novelizovány, můžeme podle Vančurové považovat za daňové reformy následující etapy: .“ [31]

1991 – 1993 zavedení standardního daňového systému

Tato zcela zásadní daňová reforma měla následující cíle:

- zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní,
- oddělení sociálního pojistného od daní z příjmů,
- sjednocení zdanění všech forem podnikatelských subjektů a jednotlivců,

- snížit význam zdanění důchodů právnických osob,
- posílení postavení osobní důchodové daně a vertikální daňové spravedlnosti,
- omezení prostoru pro vyhýbání se zdanění a daňové úniky,
- zefektivnění daňové správy.

Stanovené cíle byly naplněny s výjimkou posledních dvou. Nicméně, daňový systém nebyl právně perfektní a proto již v roce 1993 došlo k opakovaným novelizacím daňových zákonů.

2003 – 2004 implementace legislativy Evropské unie

Vstupem ČR do EU bylo nutné implementovat komunitární právo. Výsledkem byl především:

- nový zákon o dani z přidané hodnoty,
- nový zákon o spotřebních daních.

Pro zmírnění cenového dopadu byly v rámci přechodného období vyjednány výjimky, které doznávaly několik let.

2005 – 2006 změna daňové incidence – zvýšení progresivity daňového systému

V těchto letech se změny dotkly především daně z příjmů fyzických osob. Zejména přechod od sociálních standardních odpočtů ke slevám na dani,

- zavedení daňového bonusu,
- změna úrovně nominální sazby daně z příjmů fyzických osob.

Původní záměr zavést všeobecný maximální vyměřovací základ pojistného sociálního pojištění nebyl realizován.

2008 rychlá fáze přizpůsobení daňového systému v rámci konsolidace veřejných rozpočtů

Změnou vládní koalice v roce 2007 byl zahájen proces konsolidace veřejných financí, který se ve své první fázi projevil v daňové reformě. Tato daňová reforma se projevila především v:

- snížení nominální sazby daně z příjmů právnických osob, které bylo částečně kompenzováno rozšířením základu daně,
- zavedení principu zdanění “superhrubé“ mzdy,
- rozšíření účasti zaměstnanců na veřejném zdravotním pojištění,

- zavedení všeobecného maximálního vyměřovacího základu na tak vysoké úrovni, že se týká spíše podniků ve vlastnictví fyzických osob než zaměstnanců.

2009 – 2010 modernizace daňového systému

- zjednodušení a zefektivnění daňové správy
- nová koncepce přímých daní
- sloučení daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení by bylo do značné míry návratem před rok 1993

5.3 Rok 1993- zavedení standardního daňového systému

Vzhledem k politickým a ekonomickým změnám, ke kterým došlo v roce 1989 bylo nutné v rámci ekonomické transformace a přechodu na tržní hospodářství reformovat daňovou soustavu. Dalším důvodem pro vytvoření nové daňové soustavy byla nutnost přizpůsobení se a přiblížení se daňového práva státům Evropské unie a daňovým soustavám OECD. I přes závažné úpravy zákonů a zásahy do původní daňové soustavy, ke kterým došlo v přechodném období let 1990-1992, bylo nevyhnutelné radikálně přeměnit daňovou soustavu ČR. Současně bylo zřejmé, že společně s daňovou reformou bude nutné učinit i změny v rozpočtové politice jak na straně příjmů tak i výdajů.

V roce 1990 tak byly zahájeny práce na daňové reformě, které se týkaly všech stávajících daní a představovaly tak obrovský zásah do ekonomiky. Proto, aby bylo možné zahájit realizaci nové daňové soustavy, bylo nutné přijetí zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Zákon, na jehož základě je upravena správa daní je od 1. ledna 1993, zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb.. Vedle požadavku na dostačující fiskální výnos a postupné snížení daňové kvóty na úroveň obvyklou ve státech Evropského společenství byly při konstrukci nového daňového systému stanoveny i další základní cíle: [9, str. 267]

- sjednotit dopad jednotlivých typů daní na různé poplatníky příslušné daně
- posílit princip spravedlnosti
- zvýšit neutrální působení daní, posílit využívání nepřímých daní
- využít převážně univerzální typy daní

- snížit administrativní náročnost výběru daní
- přiblížit konstrukci daní a daňového zatížení stavu v zemích Evropské unie

„Nová daňová soustava se tak výrazně pozměnila a odlišuje se od předcházejícího daňového systému v takovém rozsahu, že se pro tuto změnu občas používá pojem „daňová revoluce“. Podobně radikální daňovou reformu od druhé světové války neprovedla žádná vyspělá země a i mezi tranzitivními zeměmi je Česká Republika v hloubce a jednorázovosti daňové reformy výjimkou. I přesto však daňové změny v první polovině 90. let ve svých základních trendech odpovídaly daňovým reformám ve vyspělých zemích v letech osmdesátých.“ [16, str. 27]

Nová daňová soustava nabyla účinnosti k 1. 1. 1993 a byla tvořena třemi základními daňovými proudy zahrnujícími spotřební daně, daně z příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení. Pro nově zavedenou daňovou soustavu bylo charakteristické zvýšení váhy nepřímých daní, které způsobilo zavedení daně z přidané hodnoty spolu se specifickými spotřebními daněmi a zvýšení váhy zdaňování příjmů fyzických a právnických osob, ke kterým se začalo přistupovat jednotně. Zavedení daně z přidané hodnoty, které se stalo vedle daně z příjmů fyzických a právnických osob páteří celého daňového systému, způsobilo jednorázové zvýšení cenových hladin, které bylo kompenzováno zařazením vybraných komodit do snížené sazby ve výši 5%. Cenový dopad byl tak zmírněn, ale princip daňové neutrality byl tak naopak porušen. Nová daňová soustava již počítala i se zavedením ekologických daní, přestože ještě nedošlo ani k předložení jejich věcného záměru či rámcové koncepce. Daně k ochraně životního prostředí, které byly do daňové soustavy vloženy již v roce 1993 vstoupily v platnost až k 1. lednu 2008 pod názvem ekologické daně.

Porovnání daňového systému před a po radikální reformě v roce 1993 uvádí následující schéma:

Schéma 3: Daňového systému ČR před a po radikální reformě v roce 1993

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

Zdroj: Daňová politika ČR historický vývoj., Vítek 2001

5.4 Rok 2003 – 2004 implementace legislativy Evropské unie

„Společnou ekologickou politiku deklarovala Evropská rada již v roce 1972 přijetím prvního environmentálního akčního programu. K výraznějšímu zakotvení ekologické politiky došlo v Maastrichtské a následně Amsterodamské smlouvě. Jednotlivé ekologické daňové reformy se začaly v členských zemích Evropské unie objevovat v 80. letech minulého století, nejprve v severských zemích: Finsku, Švédsku a Dánsku, poté se připojily Belgie, Německo, Rakousko a Velká Británie.“ [7, str. 38]

Také v České Republice byla již v roce 1997 snaha o zdanění některých výrobků, které poškozují životní prostředí. Došlo ke zvýšení daní ze spotřeby za cenu snížení daní z příjmů. Přípravné práce a koncept EDR byl vládou zpracován již během roku 2000 a další práce na harmonizaci zdanění energetických výrobků a elektřiny pokračovaly až v roce 2002.

V roce 2003 byla schválena ministry financí členských zemí EU direktiva o zdanění energetických produktů a elektřiny. Směrnice 2003/96/EC tak rozšířila zdanění z dosavadních minerálních olejů na další energetické produkty: uhlí, zemní plyn elektrickou energii a zároveň se zvýšily minimální daňové sazby.

Vstupem České Republiky do Evropské unie v roce 2004 se tak Česká Republika zavázala implementovat ekologické zdanění i do české legislativy.

5.4.1 Ekonomické nástroje ochrany životního prostředí

Ekonomické nástroje slouží jako nástroj finanční povahy k zajištění disponibilních finančních prostředků k provádění opatření na ochranu životního prostředí. Jejich princip je založen na ovlivňování chování regulovaného subjektu poškozující životní prostředí. Subjekt se tak může dobrovolně rozhodnout, zda bude platit za poškozování životního prostředí, nebo zda eliminuje toto poškozování a tudíž bude platit méně nebo vůbec. Tento princip, kdy znečišťovatel platí za ekologickou újmu nebo její hrozbu je jedním ze základních principů ochrany životního prostředí EU.

V současnosti jsou ekonomické nástroje stále více prosazovány, ale protože nejsou nástroji univerzálními není jejich použití v některých případech vhodné. Jejich výhodou je především efektivnější internalizace vedlejších nákladů ekonomické činnosti subjektů do výrobních nákladů.

5.4.2 Ekologická daňová reforma

Jako každá daňová reforma je provázena změnami daňového systému, tak v rámci ekologické daňové reformy se tyto změny týkají především daní s nejvyššími negativními dopady na životní prostředí.

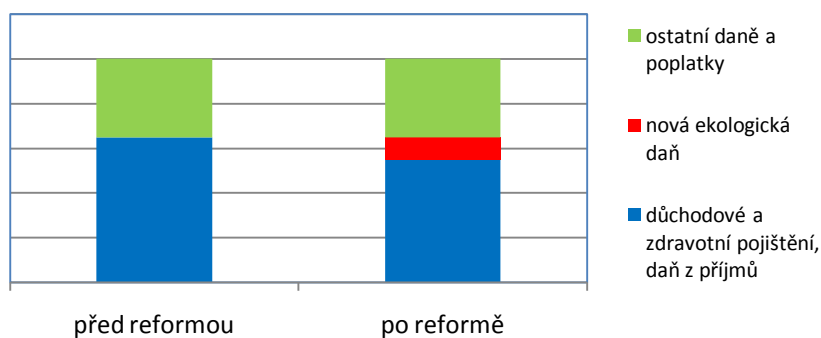
Hlavním faktorem poškozování životního prostředí je vysoká spotřeba fosilních paliv včetně procesu jejich dobývání a zpracování. Protože náklady na odstranění negativních důsledků plynoucích z využívání těchto zdrojů nejsou zahrnuty do nákladů znečišťovatele, nejsou tyto zdroje efektivně využívány. Zavedení ekologických daní je jedním z nástrojů na snížení emisí a zvýšení stupně efektivnosti jejich využívání.

Ekologická daňová reforma představuje uvalení spotřebních daní na ty komodity, jejichž výroba nebo spotřeba má negativní dopad na životní prostředí. Získané prostředky z těchto daní budou příjmem státního rozpočtu České Republiky, tudíž nebudou vázány pouze pro použití na ochranu životního prostředí.

5.4.3 Princip EDR

Hlavním principem ekologické daňové reformy je **výnosová neutralita** - přesun zdanění z faktoru práce směrem na zdanění spotřeby. Znamená to snížení nákladů na práci a přesun zdanění na ty komodity, jejichž spotřeba a využívání poškozují životní prostředí a lidské zdraví. Od reformy je tudíž očekáván dvojitý přínos tzv. **double dividend** – stimulace ekonomických subjektů ke snížení poškození životního prostředí a podpora zaměstnanosti způsobená zlevněním pracovní síly.

Graf 4: Princip ekologické daňové reformy



Zdroj: Hnutí Duha [on-line]

Od ekologické daňové reformy se převážně očekává pozitivní dopad na ekonomiku. Opatření výnosové neutrality by mělo zajistit nezvyšování celkového daňového břemene, zdanění vybraných komodit omezení jejich spotřeby a pro výrobce by znamenalo zavedení ekologicky šetrných technologií poskytnutí daňových úlev. Nejdůležitějším přínosem reformy z dlouhodobého hlediska by bezpochyby mělo být snížení spotřeby a energií způsobené technickými a technologickými změnami, které budou mít pozitivní dopad na ochranu a zlepšování životního prostředí.

5.4.4 Ekologická daňová reforma v ČR (EDR)

Se vstupem do Evropské unie se stala směrnice 2003/96/ES o zdanění energetických výrobků a elektřiny závazná i pro Českou republiku. Doplněk Směrnice EU 2004/74/EC, umožnil České republice vyjednat přechodná období do konce roku 2007, v nichž byla stanovena výjimka pro pevná paliva, elektřinu a zemní plyn pro vytápění.

Snaha o zdanění některých výrobků, které svým působením znečišťují životní prostředí se datuje již od roku 1997. V legislativních úkolech vlády byla poprvé zmíněna EDR v roce 1999. O rok později předložený materiál „Návrh koncepce ekologické reformy“ zcela ztroskotal při jeho projednávání ve vládě ČR. O další dva roky později se vláda ČR ve svém programovém prohlášení zavázala k "bezodkladnému zahájení prací na výnosově neutrální ekologické daňové reformě", které dostalo za úkol Ministerstvo životního prostředí. K posunu došlo až v roce 2006, kdy byla kompromisní verze návrhu EDR rozeslána do vnějšího připomínkového řízení a následně byl materiál předložen do vlády pod názvem "Principy a harmonogram ekologické daňové reformy".

Důležitým mezníkem byl 3. leden 2007, kdy vláda projednala a přijala materiál "Principy a harmonogram ekologické daňové reformy". Na základě tohoto materiálu byly jednotlivým ministerstvům uloženy úkoly, související s realizací EDR. Připravené návrhy zákonů Ministerstva financí o zdanění elektrické energie, o zdanění pevných paliv a o zdanění plynu vstoupily v platnost k 1. lednu 2008. *Výnosová neutralita EDR by měla být zajištěna od 1. ledna 2009, kdy budou vyhodnoceny reálné výnosy z nově zavedených daní.*

Dle harmonogramu by realizace EDR měla probíhat ve třech etapách v období roku 2008 až 2017.

5.4.5 Harmonogram Ekologické daňové reformy

I. etapa ekologické daňové reformy je dokončení implementace směrnice 2003/96/ES do legislativy ČR. Tuto etapu zahájilo Ministerstvo životního prostředí ve spolupráci s Ministerstvem práce a sociálních věcí. Od roku 2004 Česká republika splňovala minimální sazby daní u spotřební daně z minerálních olejů, tudíž první etapa EDR zahrnuje pouze ty komodity, které požadavky energetické směrnice EU nesplňují.

Od 1. ledna 2008 byly tudíž zavedeny nové spotřební daně, které doplnily již existující spotřební daň z minerálních olejů – daň ze zemního plynu, daň z fosilních pevných paliv (uhlí a koks) a daň z elektřiny. Tyto daně se tak staly součástí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. V souladu s principem výnosové neutrality mělo být zavedení těchto daní provázáno snížením zdanění práce, tj. zejména snížením sociálního pojištění s cílem povzbuzení zaměstnanosti. Na základě vyhodnocení ročních výnosů z nových daní mělo být provedeno snížení odvodů na sociální pojištění s účinností od 1. ledna 2009. To se ale bohužel nepodařilo. Ministerstvo financí to odůvodnilo nižšími výnosy z nových daní než bylo očekáváno. Výnosová neutralita prý však byla zachována, tvrdí Ministerstvo životního prostředí. Celková daňová zátěž byla snížena snížením daně z příjmu právnických a fyzických osob a s účinností od 1. ledna došlo ke snížení sazby příspěvku na sociální pojištění o 1,5 %. Mluvčí MŽP Jarmila Krebsová tak tvrdí, že princip výnosové neutrality u první etapy ekologické daňové reformy byl naplněn.

Výsledkem první etapy EDR bylo pouze zavedení daně ze zemního plynu, daně z fosilních pevných paliv a daně z elektřiny.

II. etapa ekologické daňové reformy pro období let 2010 – 2013 předpokládá změny u daní, které byly zavedeny v první etapě a jak je uvedeno v Programovém prohlášení vlády, od roku 2010 také vytvoření emisní daně z CO₂. Tato daň by měla vzniknout transformací současného poplatku za znečišťování ovzduší a jejím cílem je snížení znečištění a stimulace k modernizaci technologií na výrobu energií. Evropská komise o této dani diskutuje a plánuje novelizaci směrnice 2003/96/ES o zdanění energií. Případné změny by měly v České republice vstoupit v platnost v roce 2013. Právě ve druhé etapě by měly být naplněny cíle v oblasti ochrany ovzduší, podpory obnovitelných zdrojů energie, energetických úspor a ekologicky šetrných druhů dopravy a paliv. Největších efektů by

mělo být dosaženo aktivní politikou v boji proti změně klimatu. V této etapě bude věnována velká pozornost stacionárním zdrojům a dopravě, které společně s chemickým a těžebním průmyslem, průmyslem stavebních hmot budou nejvíce zatíženy. U odvětví s vysokým podílem nákladů na pracovní sílu tj. stavebnictví, spotřební průmysl, služby pošt a telekomunikací se naopak očekávají pozitivní účinky. Druhá etapa by měla být zároveň nástrojem k dosažení národních emisních stropů pro znečišťující látky a plnit tak emisní limity (kvalita ovzduší).

Stejně tak jako v první etapě EDR budou nově získané příjmy státního rozpočtu především využity ke snížení daňové zátěže práce. Výstupy z vědecky korektních a řádně oponovaných studií zaměřených na kvantifikaci dopadů zdanění budou základem pro zhodnocení dopadů zdanění v sociální a ekonomické oblasti. Bude zhodnoceno, jak se toto zdanění odrazí do soustavy veřejných rozpočtů, zejména na nárůst sociálních výdajů z důvodu nuceného útlumu některých sektorů, na zaměstnanost, na příjmy a výdaje územních samospráv a na konkurenceschopnost ekonomiky České Republiky.

III. etapa ekologické daňové reformy by měla být připravena do konce roku 2012 a její realizace je přepokládána pro období let 2014 až 2017. Evropská rada by měla od 1. ledna 2013 po konzultaci s Evropským parlamentem a na základě zprávy a návrhu Evropské komise rozhodnout o minimálních úrovních zdanění vztahujících se na plynový olej. V této etapě by mělo dojít ke zhodnocení výsledků a dopadů prvních dvou etap EDR v ČR a měly by se v ní promítnout úpravy na základě tohoto vyhodnocení a zároveň úpravy v rámci upravené směrnice ES. Nevylučuje se ani rozšíření zdanění na další surovinové zdroje, výrobky a služby, jejichž výroba nebo spotřeba negativně ovlivňuje životní prostředí a lidské zdraví. Energetické daně by měly být stejně jako v první a druhé etapě EDR použity na snížení daňového zatížení práce, aby byla zajištěna výnosová neutralita.

5.4.6 Druhy a předmět ekologické daně

Od 1. ledna 2008 byly do daňového systému České republiky zavedeny tři ekologické daně: daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně byly do

české legislativy implementovány prostřednictvím Zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen zákon), jehož součástí bylo právě i zavedení ekologických daní. Ekologické daně patří k nejmladším daním v moderních daňových systémech.

- ***Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů***

Předmětem daně z plynu je zemní plyn ve zkapalněném i plynném stavu a další plyny určeny pro pohon motorů, výrobu tepla a další specifické účely. Plátcem daně je podle zákona dodavatel, který dodal plyn na území ČR konečnému spotřebiteli. Daň se tak nevztahuje na plyn, který je prodáván do zahraničí, stejně tak jako na další dvě zdaňované komodity – pevná paliva a elektřinu. Základem daně je specifické vyjádření množství spotřebovaného plynu v jednotkách MWh. Pokud nelze spalné teplo vyjádřit v MWh, je zákonem stanovena pevná částka ve výši 15 MWh na tunu plynu.

Podle účelu použití jsou využívány pevné a diferencované sazby. U plynů pro pohon motorů: etylen, propylen, butylen, butadien, svítiplyn, vodní plyn a generátorový plyn a plynů pro blíže nespecifikované účely je od 1.1. 2012 uplatňována sazba 34,20 Kč/MWh spalného tepla. Tato sazba byla do roku 2012 nulová a postupně do roku 2020 bude navýšena až na částku 264,80 Kč/MWh. Toto postupné navýšení je vyvoláno směrnicí Rady ES. Daň ve výši 30,60 Kč/MWh je od roku 2008 uplatňována na plyn používaný na výrobu tepla a na plyn pro další specifické účely: plyn pro stacionární motory, pro stroje používané na stavbách a pro vozidla, která nejsou určena nebo schválena k používání na veřejných cestách.

Zákon osvobozuje od daně ze zemního plynu a dalších plynů zejména plyn určený pro výrobu tepla v domácnostech. Toto osvobození bylo vyvoláno státními investicemi do plynofikací obcí a měst na podporu ekologické formy vytápění. Další osvobození se vztahuje na plyny pro výrobu elektřiny, na plyn používaný jako pohonná hmota pro lodní dopravu či na plyn v metalurgických procesech či mineralogických postupech.

- ***Daň z pevných paliv***

Předmětem daně z pevných paliv je černé a hnědé uhlí, brikety, koks a polokoks z černého a hnědého uhlí či z rašeliny, bulety a další paliva. Dále pak ostatní uhlovodíky používané pro výrobu tepla nebo nabízeny k prodeji. Dřevo ani dřevěné uhlí zdaňováno není. Plátcem daně je dle zákona dodavatel, který paliva dodal v tuzemsku konečnému spotřebiteli. Základem daně je množství pevných paliv vyjádřený v jednotkách GJ spalného tepla v původním vzorku. Pokud spalné teplo nelze prokázat, pak se základ daně stanoví ve výši 33 GJ na tunu paliva. Daň z pevných paliv je pevně stanovena ve výši 8,50 Kč/Gj spalného tepla v původním vzorku.

Osvobození od daně se dle zákona vztahuje na paliva určená k výrobě elektřiny a koksu. Toto osvobození zajistilo, že elektřina ani koks nejsou zatíženy dvojí daní. Dále zákon osvobozuje všechny pohonné hmoty určené pro vodní dopravu, paliva použitá při tepelném zpracování rud a při výrobě kovů a další.

- ***Daň z elektřiny***

Předmětem daně je elektřina. Plátcem daně je dodavatel elektřiny, který elektřinu dodal konečnému spotřebiteli na území ČR. Základem daně je množství elektřiny vyjádřené v MWh. Sazba daně z elektřiny je pevná a je stanovena ve výši 28,30 Kč/MWh.

Osvobozena od daně je ekologicky šetrná elektřina. Jedná se o elektřinu vyrobenou z obnovitelných zdrojů, tj. ve vodních a větrných elektrárnách, geotermální energie, z biomasy nebo z elektřinu vyrobenou z palivových článků a některými dalšími cestami. S účinností od 1. ledna 2011 zrušil zákon č. 402/2010 Sb. osvobození provozovatelů veškerých „ekologických zdrojů“ a zavedl do zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů srážkovou daň na solární elektrárny ve výši 26% výkupní ceny nebo 28 % zeleného bonusu, čímž ukončil pětileté daňové prázdniny pro fotovoltaické elektrárny a další obnovitelné zdroje energie. Toto dodatečné zdanění se vztahuje pouze na zařízení uvedené do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 a to na elektřinu vyrobenou ze slunečního záření. Tato daň bude vybírána po dobu tří let od roku 2011 do roku

2013. Osvobození příjmů ekologických zařízení tak bylo možné využít naposledy za zdaňovací období roku 2010 a týkalo se i dříve zprovozněných zařízení. Nadále zůstává osvobozen zisk solárních elektráren o výkonu do 30 kW umístěných na stavbách a uvedených do provozu v roce 2009 a 2010. Důvodem pro zavedení této srážkové daně bylo podle společnosti České energetické přenosové soustavy, a.s. dále jen ČEPS ohrožení české přenosové soustavy.

Všechny nově zavedené daně tak rozšířily základ daně z přidané hodnoty. Cena jednotlivých komodit se tak navýší o příslušnou sazbu ekologické daně a zároveň o platnou sazbu DPH velikosti sazby ekologické daně.

5.4.7 Výnosy ekologických daní a náklady s tím spojené

Analýzy odhadů výnosů z daní jsou prováděny s použitím makroekonomických nebo mikroekonomických modelů, které jsou obvykle založeny na použití agregovaných dat. V této části se však těmito modely zabývat nebudu a zaměřím se pouze na zhodnocení očekávaných výnosů v porovnání se skutečnými a zhodnocení hospodárnosti tohoto nástroje vyjádřené vyvolanými administrativními náklady.

Tabulka 1: Předpokládaný a skutečný výnos ekologických daní v roce 2008

	předpokládaný výnos	skutečný výnos	plnění
daň ze zemního plynu	1,5	1,00	66,67%
daň z pevných paliv	1,7	0,43	25,29%
daň z elektřiny	1,1	1,02	92,73%
Celkem	4,30	2,45	56,98%

Zdroj: Celní úřad, vlastní zpracování

Předpokládaný výnos ekologických daní zavedených v I. etapě byl odhadován pro rok 2008 na částku 4,3 mld. Kč. Porovnáme-li tento výnos s ostatními již existujícími daněmi, je to relativně nevýznamná částka. Skutečný výnos ekologických daní však byl pro rok 2008 nakonec jiný, příjmy dosáhly pouze částky 2,4536 mld. Kč. Největší propad příjmů oproti plánovaným zaznamenala daň z pevných paliv. Také výnosy dalších dvou daní

nesplnily očekávání, nejvíce se plánovanému výnosu přiblížila pouze daň z elektřiny. Důvodem nízkého inkasa daně z paliv bylo předzásobení, které subjekty provedly již v roce 2007. Následující rok 2009 však též nesplnil očekávání, protože se skutečný výběr daně z pevných paliv zvýšil pouze o 224 mld. Kč. Dalším důvodem proč inkaso těchto daní bylo v roce 2008 nižší je splatnost ekologických daní 25. den následujícího měsíce, tudíž v roce zavedení těchto daní nedošlo k žádnému inkasu daně v měsíci lednu.

Zda zavedení ekologické daňové reformy mělo nějaký dopad na životní prostředí či nezaměstnanost je podle Hnutí Duha těžké hodnotit, protože jakýkoli přínos reformy byl přehlušen recesí roku 2008. Podle exministra Bursíka byl propad příjmů zapříčiněn nedodržením základního principu zmíněného ve vládním prohlášení, že reforma nepovede ke zvýšení celkové daňové zátěže. Výnosová neutralita tak nebyla dodržena, protože v souvislosti se zavedením ekologických daní se měly snížit platby sociálního pojištění. Naopak ministerstvo životního prostředí tvrdí, že výnosová neutralita zachována byla, protože v roce 2008 došlo ke snížení sazby daně z příjmu právnických a fyzických osob a od 1. ledna 2009 byly zrušeny odvody na státní politiku zaměstnanosti a tím došlo ke snížení příspěvku na sociální pojištění ve výši 1.5 %.

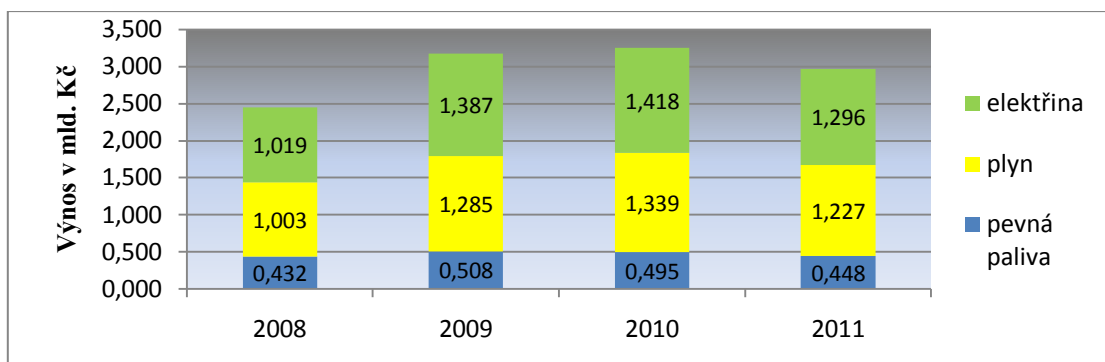
Tabulka 2: Výnos ekologických daní v letech 2008 - 2011

	2008	2009	2010	2011
pevná paliva	0,4316	0,5084	0,4945	0,4479
plyn	1,0029	1,2849	1,3387	1,2267
elektřina	1,0191	1,3869	1,4178	1,2964
celkem ekologické daně	2,4536	3,1802	3,2510	2,9710
příjmy státního rozpočtu	1063,94	974,6	1000,38	1012,72
podíl ekol. daní na příjmech SR	0,23%	0,33%	0,32%	0,29 %

Zdroj: Celní úřad, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že se ekologické daně na celkovém daňovém výnosu podílí méně než 0,5 %, tudíž nejsou nijak významné a výnosy v jednotlivých letech nijak výrazně nestoupají. Zda zavedení ekologických daní bude více efektivní, zda bude mít kladný dopad na životní prostředí a lidské zdraví, zda producenti začnou využívat ekologičtější variantu výroby, zvýší-li se efektivnost české ekonomiky a ožíví se trh práce, budeme schopni zhodnotit až v delším časovém horizontu.

Graf 5: Výnos ekologických daní v letech 2008-2011



Zdroj: Vlastní zpracování

Zavedením ekologických daní do daňové soustavy ČR vznikly administrativní náklady jednotlivým celním úřadům a zároveň i energetickým společnostem, které jsou povinny dodržovat zákon č. 261/2007 Sb.

V roce 2007 byla provedena analýza administrativních nákladů státu, která prokázala, že v případě daní s malým fiskálním výnosem se dají očekávat relativně vysoké administrativní náklady. Je to způsobeno tím, že většina administrativních úkonů spojených s výběrem daně má fixní charakter a neodvíjí se od velikosti sazby daně. Jsou tudíž očekávány vysoké hodnoty relativních administrativních nákladů energetických daní. „Efektivnost nově zavedených daní lze hodnotit zejména prostřednictvím komparace s ostatními daňovými tituly v ČR. Hodnoty naměřené v letech 2001-2006 ukazují, že administrativní náročnost daňového systému ČR se pohybuje někde kolem 1,2 % inkasa. Pokud by tedy bylo dosaženo původně plánovaného inkasa, jevily by se energetické daně jako efektivní. Při reálnějším nižším inkasu však hodnota administrativních nákladů přesahuje průměrnou hodnotu vykazovanou českým daňovým systémem a to o 0,2 p.b. Na základě výše prezentovaných údajů tak lze konstatovat, že i přes relativně nízký fiskální přínos nejsou nově zavedené energetické daně z hlediska administrativních nákladů významně neefektivní.“ [22]

Vyvolané administrativní náklady na straně energetických společností též nejsou zanedbatelné. Jednotlivé ekologické daně vyžadují podrobnou evidenci, která je velice složitá a pro její správné vedení je zapotřebí mít ve společnosti kvalifikovaného pracovníka. Dalšími subjekty, které jsou povinny vést pro jednotlivá zdaňovací období evidenci energetických produktů, jsou dodavatelé. Školení zaměstnanců je však velice náročné, protože informovanost k ekologickým daním není v současnosti dostačující.

5.5 Rok 2005 – 2006 změna daňové incidence – zvýšení progresivity daňového systému

Dle Vančurové není zcela jisté, zda provedené změny ve zdanění v těchto letech týkajících se především daně z příjmů fyzických osob, lze považovat za reformu. Od roku 1993 docházelo k četným změnám v zákoně o daních z příjmů, zejména k navyšování nezdaniitelných částí daně a v roce 2005 - 2006 došlo k výraznějším změnám, které ovlivnily nejenom strukturu výpočtu daňové povinnosti poplatníka, ale i výši daně. V zákoně došlo k následujícím změnám:

- ***zavedení slev na dani, které nahradily nezdaniitelné části daně***

Do systému uplatňování slev na dani byly převedeny ty nezdaniitelné části základu daně, které byly konstruovány na principu solidarity a zohledňovaly rodinnou, sociální a zdravotní situaci poplatníka daně z příjmů. Důvodem byla snaha o snížení daňového zatížení poplatníka s nízkými příjmy a zároveň zvýšení daňové spravedlnosti. Na rozdíl od nezdaniitelných částí základu daně (§ 15 ZDP), které při splnění podmínek pro jejich uplatnění snižují základ daně fyzické osoby, slevy na dani snižují vlastní daňovou povinnost poplatníka. Od 1. 1. 2006 jsou tak nezdaniitelné části základu daně vztahující se k poplatníkovi nahrazeny slevami na dani.

Tabulka 3: Změny nezdaniitelných částí základu daně na slevy na dani v roce 2006

Podmínky pro uplatnění	Nezdaniitelná část základu daně (2005)	Sleva na dani (2006)
Poplatník	38 040	7 200
Poplatník vyživující manželku / manžela	21 720	4 200
Poplatník pobírající částečný invalidní důchod	7 140	1 500
Poplatník pobírající plný invalidní důchod	14 280	3 000
Poplatník, který je držitelem ZTP/P	50 040	9 600
Studující	11 400	2 400

Zdroj: Vlastní zpracování

- ***zavedení daňového bonusu***

Daňové zvýhodnění na dítě, které bylo do roku 2004 uplatňováno formou nezdanitelné části daně je s účinností od 1.1.2005 nahrazeno slevou na dani, daňovým bonusem, či kombinací slevy na dani a daňového bonusu. Měsíční výše slevy na dani na jedno dítě byla stanovena na pro rok 2005 na částku 500 Kč.

- ***snížení sazby daně pro dvě nejnižší příjmová pásma a současně zvýšení hranice prvního pásma***

V roce 2006 byla nejnižší daňová sazba z roku 2005 ve výši 15% nahrazena sníženou sazbou daně ve výši 12% a zároveň došlo k rozšíření pásma zahrnující nejnižší sazbu daně.

Tabulka 4: Sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2005

Základ daně		Daňová povinnost	
od Kč	do Kč	daň přesahující	ze základu
0	109 200	15%	
109 200	218 400	16 380 + 20%	109 200 Kč
218 400	331 200	38 220 + 25%	218 400 Kč
331 200	a více	66 420 + 32%	331 200 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 5: Sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2006

Základ daně		Daňová povinnost	
od Kč	do Kč	daň přesahující	ze základu
0	121 200	12%	
121 200	218 400	14 544 + 19%	121 200 Kč
218 400	331 200	33 012 + 25%	218 400 Kč
331 200	a více	61 212 + 32%	331 200 Kč

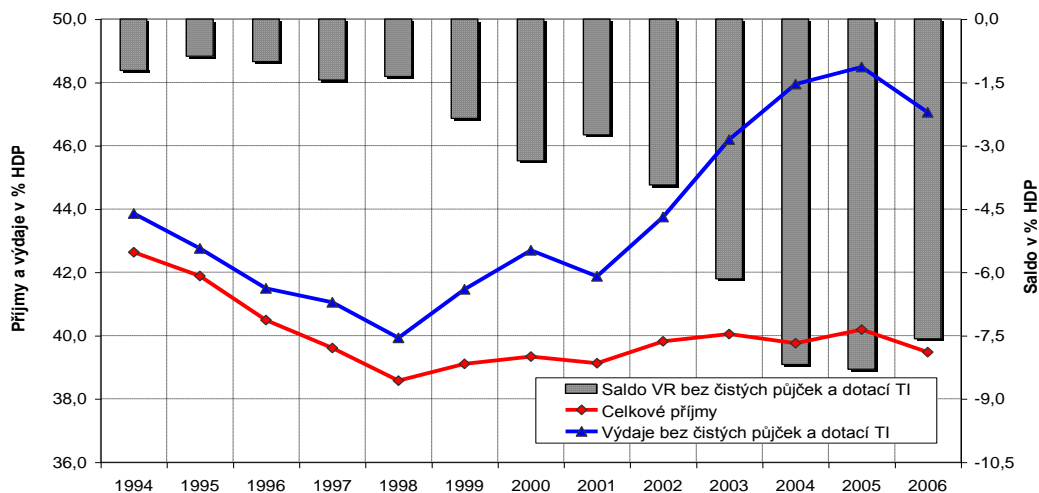
Zdroj: Vlastní zpracování

5.6 Rok 2008 rychlá fáze přizpůsobení daňového systému v rámci konsolidace veřejných rozpočtů

5.6.1 Důvody vzniku nové daňové reformy

Deficit veřejných rozpočtů, který se od roku 2004 pohybuje okolo referenční hranice Paktu stability a růstu 3 % HDP je nejzávažnějším problémem veřejných financí České Republiky. Trvalou snahou vládní politiky je zastavení stoupajícího zadlužování, snížení vládního deficitu a rovněž udržení střednědobého vyrovnaného rozpočtu, který Pakt stability a růstu požaduje. České Republice se tak nedaří plnit Maastrichtská kritéria, která požadují, aby schodek veřejných financí v zemi nepřesáhl 3% hrubého domácího produktu (HDP) a celkový veřejný dluh nepřekročil 60% HDP. Vstupem do Evropské unie se Česká Republika zavázala snížit deficit veřejných rozpočtů a zároveň v roce 2007 obdržela doporučení Rady EU pro hospodářské a finanční věci snížit schod veřejných rozpočtů pod 3 % HDP již pro rok 2008.

Graf 6: Vývoj příjmů, výdajů a deficitu veřejných rozpočtů v letech 1994 - 2006



Pramen: Ministerstvo financí České republiky [online]. 2003-06 [cit. 2012-02-20]. Rozpočtový výhled 2003 – 2006: Koncepce reformy veřejných rozpočtů. Str. 1.

Reforma veřejných financí je tak nevyhnutelnou cestou ke snížení rozpočtového schodku a plnění konvergenčních kritérií, která jsou pro Českou Republiku závazná. Nejohroživějším problémem je vedle výše veřejného dluhu tempo zadlužování, které

vzhledem k neudržitelnému trendu navyšování mandatorních výdajů neustále roste a představuje tak zásadní celospolečenské riziko. Reforma veřejných financí v podobě přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti k 1. 1. 2008 zahrnuje kombinaci tří reforem: daňovou reformu, sociální reformu a reformu financování zdravotnictví. Jednotlivé reformní části jsou zaměřené jak na výdajovou tak příjmovou stranu bilance veřejných rozpočtů. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů se ve svém důsledku dotýká 46 zákonů, ruší jeden zákon a zavádí tři nové (ekologické daně).

5.6.2 Návrh reformy, její cíle a principy

Vláda se ve svém Programovém prohlášení ze dne 27. 9. 2006 zavázala na základě provedené analýzy připravit návrh reformy veřejných financí, která si klade za cíl snížení nezaměstnanosti, podporu podnikání a hospodářského růstu v dlouhodobé perspektivě, stabilizaci veřejných financí a postupné snižování deficitu veřejných rozpočtů tak, aby bylo v dlouhodobém výhledu dosaženo vyrovnaného státního rozpočtu.

Cíle reformy si vláda pod vedením Mirka Topolánka stanovila takto: [26]

- snížit vládní deficit a zastavit nárůst vládního dluhu, a to v roce 2008 na -3,0 %, v roce 2009 na -2,6 % a v roce 2010 na -2,3 %,
- zvrátit neudržitelné trendy vládních výdajů a posílit jejich efektivnost,
- plošně snížit daňové zatížení, omezit administrativní zátěž a daňové distorze zjednodušením daňového systému,
- reformovat důchodový systém a zdravotnictví,
- na základě ozdravení veřejných financí dosáhnout toho, aby státní rozpočet nebyl brzdou úspěšného ekonomického rozvoje, ale naopak jeho oporou pomocí vhodného nastavení daňových sazeb,
- podporovat rodiny s dětmi,
- přistupovat sociálně citlivým způsobem k ekonomicky neaktivní populaci (důchodci, studující, zdravotně postižení),
- dodržovat závazky vůči Evropské unii, maximálně využít prostředky z fondů Evropské unie.

V programovém prohlášení vlády jsou dále zmíněny základní principy připravované reformy veřejných financí, kterých se bude vláda držet. Základní myšlenkou reformy je: [26] „posílit adresnost sociálního systému, zvýšit efektivnost ostatních veřejných výdajů a snížit míru zásahů státu do ekonomiky. Takto uspořené prostředky použít na plošné snížení daňové zátěže.“ Jak je již uvedeno výše, reforma je zaměřena i na výdajovou stranu veřejných rozpočtů a to hlavně v oblasti mandatorních výdajů.

Tabulka 6: Vývoj celkových mandatorních výdajů jako % na výdajích státního rozpočtu (bez OSFA)²

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Mandatorní výdaje	44.8	47.6	50.8	52.9	52.1	53.1	53.5	55.7	55.0
Quasi-mandatorní výdaje	23.0	23.4	22.6	22.2	22.6	22.3	26.6	27.9	26.5
CELKEM (% z výdajů SR)	67.8	71.0	73.4	75.1	74.7	75.4	80,1	83.5	81.4
CELKEM (% z HDP)	21.2	22.0	22,9	23.1	23.4	24.0	24.4	25.5	26.3

Pramen: Ministerstvo financí České republiky [online]. 2003-06 [cit. 2012-02-20]. Rozpočtový výhled 2003 – 2006: Koncepce reformy veřejných rozpočtů. Str. 2.

5.6.3 Změny v dani z příjmů fyzických osob

- **Rovná daň z příjmů fyzických osob**

Od nového roku došlo ke zrušení progresivní klouzavé sazby daně (12 % - 32 %) a nově se zavádí rovná daň z příjmů fyzických osob ve výši 15 %. Jedná se o jednu z největších změn zavedených touto reformou. Pro rok 2009 bylo plánováno snížení této sazby na 12,5 %, ale to se neuskutečnilo.

- **Princip zdanění „superhrubé mzdy“**

Zavedením „superhrubé mzdy“ dochází ke zvýšení základu daně, kdy se základem daně nově od roku 2008 stává součet hrubé mzdy zaměstnance plus platby pojistného na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. Tuto částku si může zaměstnavatel uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový základ zaměstnance je tak rozšířen na 54 %, vzhledem k zahrnutí pojistného na zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnancem i zaměstnavatelem. Nová sazba daně 15 % vztahovaná na daňový základ uplatňovaný před reformou odpovídá 23

² Pozn. OSFA = operace státních finančních aktiv (kapitolu OSFA tvoří peněžní operace na účtech SFA s výjimkou operací spojených s obsluhou a umořováním státního dluhu)

% sazbě daně. Porovnáme-li daň z příjmů OSVČ (sazba daně 15 % vztažená na daňový základ před reformou odpovídá téměř 20 %) a daň z příjmů zaměstnanců se stavem před a po reformě, je více zdaňován příjem zaměstnance než OSVČ. [21]

- ***Zrušení minimálního základu daně***

Se zavedením jednotné sazby daně je institut minimálního základu daně zcela nadbytečný, protože po provedení příslušných úprav základu daně by výsledná daňová povinnost byla vždy nulová. Tímto dojde i k odstranění určité psychologické bariéry, která odrazovala začínající poplatníky od podnikání. Pro rok 2007 byl minimální základ daně stanoven na 120 800 Kč.

- ***Zrušení společného zdanění manželů***

Stejně tak jako u předešlé změny, se zavedením jednotné sazby daně ztrácí společné zdanění manželů smysl. Nadále však zůstává tato výhoda zachována, protože dochází ke změně sazby daně a zvýšení slev na dani na poplatníka, druhého z manželů a daňového zvýhodnění na vyživované dítě.

- ***Změna sazeb srážkových daní***

U zvláštní sazby daně vybírané srážkou dochází vlivem jednotné sazby daně ke sjednocení na 15 % pro rok 2008 s výjimkou přeshraničního finančního leasingu, kde dochází k navýšení srážkové daně z 1 % na 5%.

- ***Vyloučení pojistného z daňových výdajů u OSVČ***

Počínaje rokem 2008 si poplatníci s příjmy podle § 7 ZDP nemohou uplatnit ve svých daňových výdajích zaplacené pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Toto zvýšení je kompenzováno poměrně významným zvýšením slev na dani.

- ***Zrušení možnosti rozdělení příjmů na více zdaňovacích období***

Toto je jedna z dalších logických změn spojených se zavedením jednotné sazby daně, která výši daně nijak neovlivní. Dochází tak ke zrušení § 14, na základě kterého měli poplatníci možnost rozdělit příjmy na více zdaňovacích období.

- ***Úprava předmětu daně***

Nově nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy v § 3 odst. 4 písm. f) ZDP. Jedná se o vyjmutí příjmů získaných: darováním nemovitostí nebo ostatního majetku, příjmy z převodu nemovitostí nebo ostatního majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, příjmy plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle

velikosti jejich podílů a příjmy z vypořádání společného jmění manželů. Dále zákon vyjímá ze zdanění částku převyšující limit regulačních poplatků a doplatků (roční limit je ve výši 5 000 Kč), kterou pojišťovna vrátí poplatníkovi.

- **Změny v osvobození od daně z příjmů**

Novelou § 4 ZDP se ruší některá daňová osvobození, jako např.: osvobození úrokových výnosů z hypotečních zástavních listů, zrušení osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nebo zrušení současné úpravy osvobození příspěvku zaměstnavatele na soukromé životní pojištění zaměstnance a příspěvků na penzijní připojištění, kde došlo ke sloučení limitů a to do výše 24 000 Kč.

- **Navýšení slev na dani a zvýšení limitu daňového bonusu**

Vzhledem ke kompenzaci dopadů jednotné sazby došlo v roce 2008 ke zvýšení slev na dani a rozšíření slevy na poplatníka také na starobní důchodce, kteří si mohou uplatnit slevu na dani ve výši 2 070 Kč. Naopak tuto slevu si nemůže uplatnit daňový rezident, pokud jeho zdanitelný příjem plynoucí z ČR nepřesáhne 90 %. Maximální limit pro vyplácení daňového bonusu se navyšuje z původních 30 000 Kč v roce 2007 na 52 200 Kč pro rok 2008.

V následující tabulce je uveden přehled slev na dani v roce 2007 a 2008.

Tabulka 7: Přehled slev na dani v roce 2007 a 2008

Sleva na dani	Rok 207	Rok 2008
na poplatníka	7 200	24 840
na manžela/ku	4 200	24 840
na manžela/ku držitele ZDP/P	8 400	49 680
částečný invalidní důchod	1 500	2 520
plný invalidní důchod	3 000	5 040
držitel průkazu ZTP/P	9 600	16 140
na studujícího poplatníka	2 400	4 020
daňové zvýhodnění na dítě	6 000	10 680

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňová reforma nezahrnuje pouze úpravy daně z příjmů fyzických osob, ale týká se i ostatních typů daní. I přesto, že je tato práce věnována pouze problematice zdaňování příjmů fyzických osob, uvedu i některé významné změny, které se dotkly ostatních druhů daní, protože jistě stojí za zmínku.

- ***Daň z příjmů právnických osob***

Snížení nominální sazby daně z 24 % v roce 2007 na 21 % pro rok 2008. Pro následující rok 2009 je sazba daně plánována na 20 % a v roce 2010 na 19 %.

- ***Daň z přidané hodnoty***

Dochází ke zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty z 5 na 9 %. V příloze č. 1 a 2 ZDP je uveden výčet zboží a služeb, na které se zvýšení daně vztahuje. Základní sazba ve výši 19 % zůstává zachována. Nově je umožněno skupině spojených osob vystupovat pro účely DPH jako jeden subjekt pod jedním registračním číslem a to pod souhrnným názvem „skupinová registrace“.

- ***Spotřební daně***

Zvýšení sazby daně z cigaret a ostatních tabákových výrobků. Nově jsou do daňového systému ČR zavedeny ekologické daně – daň z pevných paliv, daň z elektřiny a daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.

- ***Majetkové daně***

Nově je od daně dědické a darovací osvobozena II. skupina dědiců a obdarovaných v řadě pobočné tzn.: děti a rodiče manžela a manželé dětí a rodičů, sourozenci, synovci, neteře, strýcové, tety stejně jako osoby, které žili nejméně po dobu jednoho roku před zamýšleným převodem či smrtí zůstavitele ve společné domácnosti. Je zrušeno i ustanovení, které stanovilo finanční limity pro osvobození movitého majetku a je nahrazeno osvobozením movitého i nemovitého majetku bez finančních limitů. Nově mají obce možnost osvobodit od daně z nemovitostí zemědělské pozemky a navýšit výnos daně z nemovitostí stanovením koeficientu na jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5.

- ***Správa daní***

Bylo zrušeno rozhodnutí o zavedení registračních pokladen k 1. lednu 2008.

- ***Stanovení všeobecného vyměřovacího základu***

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů mění ustanovení § 3a odst. 2 o maximálním vyměřovacím základu OSVČ pro výpočet pojistného na sociální pojištění a na všeobecné zdravotní pojištění. Maximálním vyměřovacím základem osoby samostatně výdělečně činné je nově částka ve výši čtyřicetiosminásobku průměrné mzdy, která pro rok 2008 činí 1 034 880 Kč, v roce 2007 tato částka činila 486 000 Kč.

5.7 Rok 2009 - 2010 modernizace daňového systému

Přispívat k hospodářskému růstu, k růstu životní úrovně a příznivějšímu podnikatelskému prostředí je cílem každé hospodářské politiky státu. Daně se tak stávají jedním z nejdůležitějších faktorů, které tuto politiku ovlivňují. K zajištění dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí, které jsou vážně ohroženy vysokým podílem mandatorních výdajů na celkových výdajích státního rozpočtu, se rozhodla vláda učinit nutné kroky v podobě provedení komplexní reformy daňového systému ČR., reformy penzijního systému a zdravotního systému.

Současná daňová soustava České republiky je velice nepřehledná, nesrozumitelná a složitá. Zároveň výdaje na daňovou správu, stejně tak jako výdaje poplatníků na splnění daňové povinnosti, patří k nejvyšším v Evropě. Vláda tak předložila v dubnu roku 2008 tezi reformy daňového systému 2010, která je nejrozsáhlejší od reformy daňového systému České republiky od roku 1993. Reforma se dotýká hmotněprávní, procesněprávní i institucionální oblasti, které budou mít vzájemnou logickou provázanost.

5.7.1 Cíle reformy

Cílem reformy je především zefektivnění veřejné správy a přátelské veřejné služby. „Hlavním cílem reformy tedy je snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu, které jsou blíže specifikovány takto:

➤ **Maximální zjednodušení legislativy**

- přehlednost a srozumitelnost zákonů (rekodifikace),
- zákony založené na zásadách, principech a obecných pravidlech,
- snižování počtu daní a odvodů

➤ **Maximální zjednodušení správy daní**

- zjednodušení a zrychlení daňového procesu – nový daňový řád,
- jedno výběrní místo – sloučení výběru daní, cel a odvodů pojistného (jeden formulář, jedno podání, jedna platba),
- sjednocení vyměřovacích základů daně z příjmů a pojistného,
- klientský přístup k poplatníkům,
- centralizace a elektronizace procesů při vytváření efektivní organizace výběru daní a odvodů.“ [25]

5.7.2 Oblasti reformy

• *Reforma zdaňování příjmů a majetku*

Tato oblast se dotýká hmotněprávní úpravy stanovující výši daní, kterou jsou poplatníci povinni uhradit. Vzhledem ke skutečnosti, že nepřímé daně jsou z převážné míry harmonizovány s právem EU, jsou jediným základním nástrojem národní daňové politiky daně přímé, které jsou ve výlučné pravomoci členských států. Daně, na které se reforma zaměřuje jsou: daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a dále majetkové daně. „Mezi nejdůležitější změny, které nový zákon o daních z příjmů přináší patří:

- *Zrušení daně dědické a daně darovací:* od roku 2008 jsou dědictví a dary zdaňovány pouze ve III. skupině. Administrativní náklady na správu těchto daní jsou vzhledem k jejich výnosům neúměrně vysoké. Proto reforma daň dědickou a daň darovací ruší a nadále budou tyto daně zdaňovány daní z příjmů.
- *Přehlednější uspořádání textu zákona:* stávající zákon vznikl v roce 1992 a od té doby byl již 92x novelizován. Nový zákon umožňuje logičtější strukturování textu, důsledné oddělení ustanovení týkajících se fyzických osob a právnických osob či podnikatelů a nepodnikatelů.
- *Posílení boje proti vyhýbání se daňové povinnosti a obcházení zákona a důsledné prosazení základních zásad a principů zákona:* jejich hlavní funkcí bude vytvoření stabilního právního prostředí a zamezení kasuistickému a účelovému uplatňování zákona.
- *Podpora vědy a výzkumu:* při poskytování odčitatelné položky bude v budoucnu kladen důraz zejména na přírůstek výdajů na vědu a výzkum ve srovnání s předchozími lety.
- *Podpora usazování mateřských společností v České republice:* Motivování nadnárodní skupiny ke zřízení regionálních center na území ČR.
- *Jednotný základ pro stanovení výše daně z příjmů, sociálního a zdravotního pojištění:* reforma předpokládá v souvislosti s vytvořením jednoho výběrního místa i jednotný základ pro všechny tři druhy plateb.“ [25]

- ***Reforma daňového procesu***

Zákon o správě daní a poplatků byl v minulosti již 64x novelizován, neodpovídal požadavkům moderního procesu a dobré správy, neobsahoval některé specifické postupy využitelné při správě daní, a proto bylo nutné nahradit jej novým daňovým řádem. Dnem 3. září 2009 vstoupil v platnost nový zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, který s účinností od 1. ledna 2011 nahradil stávající právní úpravu o správě daní a poplatků. Zákon je členěn do cca 250 paragrafů, mnoho odstavců, má lepší systematické uspořádání a strukturování textu, díky kterým se stává přehlednější a srozumitelnější pro čtenáře. Daňový řád upravuje postup správců daní, tzn. orgánů veřejné moci a vymezuje práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní, tj. s výjimkou úředních osob správce daně. Nový daňový řád nezměnil základní koncepci zákona, ale přinesl řadu chybějících úprav v aplikaci procesních postupů při správě daní, odstranil nepřesnosti textu a byl vytvořen tak, aby předjímal využití nových progresivních postupů za účelem modernizace a zefektivnění výkonu správy daní v České Republice. Nejdůležitější změny, které jsou v novém daňovém řádu obsaženy, jsou:

- *Přehlednější členění textu zákona:* jak už bylo uvedeno výše, nový zákon je lépe strukturován, obsahuje lepší členění paragrafů a odstavců, čímž je přehlednější pro uživatele.
- *Zavedení jednoznačné terminologie pro celou oblast daňového práva:* jsou jasně vymezeny podstatné terminologie, které budou postupně používány ve všech hmotněprávních daňových zákonech, tedy i nového zákona o daních z příjmů.
- *Jednotný proces pro výběr všech příjmů veřejných rozpočtů:* nejenom správci daně, ale i správci sociálního a zdravotního pojištění budou povinni postupovat podle daňového řádu.
- *Odkladný účinek odvolání v případě doměření vyšší daně:* v případě doměření vyšší daně z kontroly bude možné posunout splatnost doměrku až po rozhodnutí o odvolání.
- *Podpora elektronizace daňové správy:* tato změna se týká doručování písemností, kdy je zákonem upřednostňována elektronická komunikace prostřednictvím datových schránek před ostatními způsoby doručování.
- *Zavedení transparentních pravidel pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj:* každý daňový spis bude obsahovat chronologický soupis písemností, které jsou v něm uloženy. Osobě, která bude mít oprávnění nahlížet do spisu, bude zajištěn přímý přístup.

- **Institucionální reforma**

Ministerstvo financí se již dlouhodobě snaží zefektivnit správu příjmů veřejných rozpočtů, snížit administrativní zátěž výběru daní a proto se rozhodla vytvořit Jednotné inkasní místo jako samostatnou soustavu orgánů (dále jen JIM). JIM nahradí současnou soustavu správních orgánů a veškeré platby od poplatníků (daně, odvody, cla, sociální a zdravotní pojištění) budou tak spravovány pouze finančními úřady. Tato soustava je dnes tvořena orgány daňové správy, orgány Celní správy České republiky, orgány Sociálního zabezpečení a Zdravotní pojišťovny. Daňový subjekt tak platí veřejné odvody čtyřem soustavám správních orgánů, důsledkem čehož vznikají nadbytečné náklady jak na straně daňových poplatníků, tak na straně státní správy.

Projekt JIM má jasně vytyčené cíle, které přinášejí výhody jak na straně státu, tak na straně plátců. Těmito cíly jsou:

Tabulka 8: Cíle Jednotného inkasního místa

Cíl	Na straně státu	Na straně poplatníků
Zlepšení účelnosti	Usnadnění správy a především vymáhání stejného objemu daní a poplatků	Menší pracnost a složitost vykazování na straně poplatníků
Zlepšení výběru daní a poplatků	Zkvalitnění a vyšší specializace vymáhání, lepší provázanost, vzájemná kontrola údajů apod.	Větší ochota plátců plnit své závazky při jednodušším systému a klientském přístupu, menší pravděpodobnost chyb, zapomínání apod.
Snížení nákladů	Snížení nákladů na výběr a vymáhání, i na správu množství účtů, duplicitních informací, chybných plateb apod.	Především snížení nákladů na komunikaci a platby několika orgánům

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky [online] [cit. 2012-02-20]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM) [8]

Vytvoření JIM bude provedeno ve dvou krocích. První krok - reorganizace daňové správy byla zahájena 1. ledna 2011 zákonem č. 199/2010 (změna zákona o daních z příjmů a změna některých dalších zákonů). Došlo ke vzniku Generálního finančního ředitelství, které nahradilo daňovou a celní správu. V rámci druhé fáze dojde ke sjednocení úpravy základů zdravotního a sociálního pojistného, jehož výběrem bude pověřena tato nově vzniklá soustava orgánů. Kompletní dokončení Jednotného inkasního místa je předpokládáno k 1. lednu 2014, jehož součástí bude i převod inkasa příspěvků na sociální zabezpečení.

5.7.3 Změny v daních z příjmů pro období roku 2010

Lineární sazba daně ve výši 15 % zůstává již třetím rokem stejná. Parametrické změny v ZDP pro rok 2010 jsou:

- dochází k zvýšení daňového zvýhodnění na dítě z 10 680 Kč platné pro rok 2009 na 11 604 Kč pro rok 2010,
- snížení sazby daně z příjmů právnických osob o jeden procentní bod na 19 % (v roce 2009 došlo ke snížení sazby na 20%)
- zvýšení maximálního vyměřovacího základu pojistného na sociální pojištění a na všeobecné zdravotní pojištění OSVČ z částky 1 130 640 Kč v roce 2009 na 1 707 048 v roce 2010,
- snížení výdajů uplatňovaných procentem z příjmů u příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP na úroveň roku 2008 u příjmů z podnikání podle zvláštních právních předpisů

Tabulka 9: Vývoj výdajů procentem z příjmů podle § 7, § 9 ZDP v letech 2009-2010

Výdaje procentem z příjmů	Zdaňovací období		
	2008	2009	2010
ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	80 %	80 %	80 %
ze živností řemeslných	60 %	80 %	80 %
ze živností, s výjimkou příjmů z řemeslných živností	50 %	60 %	60 %
z jiného podnikání podle zvláštních předpisů	40 %	60 %	40 %
z pronájmů podle § 9 ZDP	30 %	30 %	30 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Za zmínku stojí i další změna sazby daně, která se netýká ZDP, ale je velice významná. U daně z přidané hodnoty došlo novelou Zákona o dani z přidané hodnoty vzhledem k povinnosti ČR implementovat do svého právního řádu nejpozději k 1. 1. 2010 novelu Směrnice Rady 2006/112/ES, ke zvýšení obou sazeb DPH a to na 10 % a 20 %.

5.8 Daň z příjmů fyzických osob – schéma zdanění

5.8.1 Základ daně a výpočet daně z příjmů fyzických osob

Základ daně z příjmů fyzických osob je z hlediska objektu strukturován tak, že se nejprve zjistí dílčí základy daně podle jednotlivých druhů příjmů (§ 6 až § 10 ZDP) a od souhrnu těchto dílčích základů daně se odečítají nárokové nezdánitelné části a odčitatelné položky. Plynou-li poplatníkovi ve zdaňovacím období dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až § 10 ZDP, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů.

Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 ZDP) je v současné době v České republice zvyšován o pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance a nelze u něho uplatnit žádné výdaje. Naopak, u příjmů podle § 7 ZDP (příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti) a příjmů podle § 9 ZDP (příjmy z pronájmu) je možné snížit tyto příjmy o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Přesáhnou-li výdaje příjmy uvedené v § 7 a § 9 ZDP, stává se tento rozdíl ztrátou (§ 5 odst. 3 ZDP). Ze základu daně, který je snížen o nezdánitelné části základu daně a o položky odčitatelné od základu daně, je po zaokrouhlení na celé stokoruny dolů vypočtena daň z příjmů fyzických osob ve výši 15 % pro rok 2012.

Tabulka 10: Hrubé schéma výpočtu daně z příjmů FO

	dílčí základ daně dle § 6 ZDP + úhrn povinného pojistného dle § 6 odst. 13 ZDP + dílčí základ daně dle § 7, 8, 9 a 10 ZDP
=	ZÁKLAD DANĚ
	- nezdánitelné části základu daně (§ 15 ZDP) - položky odčitatelné od základu daně (§ 34 ZDP)
=	SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ
=	základ daně snížený a zaokrouhlený na celé stokoruny dolů
=	výpočet daně podle § 16 ZDP (sazba daně pro rok 2012 je 15 %) daň z příjmů
	- slevy na dani (§ 35ba ZDP)
=	VÝSLEDNÁ DAŇOVÁ POVINNOST
	- zaplacené zálohy na daň - daňové zvýhodnění na vyživované dítě + daňový bonus
=	DOPLATEK (PŘEPLATEK) NA DANI

Zdroj: Vlastní zpracování

5.8.2 Odpočty – nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky

Nezdanitelné části základu daně jsou upraveny § 15 ZDP a pro zdaňovací období 2012 jsou stanoveny tyto nezdanitelné části základu daně:

- **Dary:** poplatník si může odečíst od základu daně dary poskytnuté fyzické či právnické osobě v peněžní i nepeněžní formě. Minimální výše daru musí činit alespoň 1 000 Kč nebo jeho hodnota musí přesáhnout 2 % ze základu daně, v úhrnu však nelze snížit daňový základ o více jak 10 %. Bezpríspevkový odběr krve, který je též zahrnován do darů, je oceněn částkou 2 000 Kč.
- **Úroky ze stavebního spoření nebo hypotečních úvěrů:** úhrnná částka zaplacených úroků poplatníků jedné domácnosti nesmí překročit 300 000 Kč.
- **Penzijní připojištění:** odpočet do maximálně výše 12 000 Kč si může poplatník uplatit v případě, že zaplacené příspěvky na penzijní připojištění převyšují částku 6 000 Kč za zdaňovací období.
- **Životní pojištění:** stejně tak jako u penzijního připojištění je možné si maximálně ročně odečíst od základu daně částku 12 000 Kč. Výplata pojistného však nesmí být provedena dříve než 60 měsíců od uzavření smlouvy a poplatník musí dovést věku 60 let.
- **Členské příspěvky odborové organizaci:** od základu daně lze odečíst příspěvky zaplacené členem této odborové organizace a podle § 15 odst. 7. Takto lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6, s výjimkou příjmů zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně, maximálně však do výše 3 000 Kč za zdaňovací období. [11]
- **Úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání:** v případě, že tyto výdaje nebyly placeny zaměstnavatelem a nebyly uplatněny jako výdaj poplatníka dle § 24, lze uplatnit tuto nezdanitelnou částku až do výše 10 000 Kč ročně. Zdravotně postižený může tuto částku uplatnit až do výše 13 000 Kč a těžce zdravotně postižený až do výše 15 000 Kč ročně.

Odčitatelné položky od základu daně jsou upraveny § 34 ZDP a pro zdaňovací období 2012 je možné uplatnit tyto odčitatelné položky:

- **Daňová ztráta:** „se od všech ostatních nestandardních odpočtů liší tím, že je možno o ni snížit nikoli základ daně, ale pouze souhrn dílčích základů daně s výjimkou dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Vyměřenou daňovou ztrátu může poplatník uplatnit kdykoli v nejvýše pěti následujících zdaňovacích obdobích, a to najednou nebo po libovolných částech.“ [70, str.141]
- **Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj:** poplatník může uplatnit 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. V případě nedostatečného základu daně lze tento odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, nejpozději však ve třetím období po roce vzniku nároku na odpočet.

5.8.3 Slevy na dani

„V rámci mechanismu fungování daně z příjmů fyzických osob se uplatňují jednak klasické slevy na dani (§ 35 ZDP), které jsou poskytovány fyzickým osobám z titulu zaměstnávání osob se změnou pracovní schopností, dále slevy na dani mající spíše povahu úlev na dani pro příjemce investičních pobídek (§ 35a, § 35b ZDP), slevy na dani nahrazující od roku 2008³ tzv. nezdanitelné části základu daně (§ 35ba) a v neposlední řadě tzv. daňové zvýhodnění, které lze uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo kombinací slevy na dani a daňového bonusu (§ 35c, § 35d ZDP). Uplatněné slevy na dani významně snižují daňovou povinnost poplatníka a patří mezi stěžejní solidaristické prvky daňové soustavy.“ [17, str. 47]

Slevy na dani nahrazující nezdanitelné části základu daně

- **na poplatníka 24 840 Kč:** v roce 2008 došlo k rozšíření této základní slevy na dani též na starobní důchodce, kteří si tuto slevu na dani mohou uplatnit stejně tak jako každý poplatník v celkové roční výši 24 840 Kč. Pouze pro rok 2011 byla sleva na poplatníka snížena o 1 200 Kč za rok (povodňová daň ve výši 100 Kč za měsíc).
- **na manžela/manželku 24 840 Kč:** tuto slevu může poplatník uplatnit pouze v případě, kdy příjem manžela/manželky žijící s poplatníkem v domácnosti nepřesáhl za

³ pozn. autora

zdaňovací období částku 68 000 Kč. Je-li manžel/manželka držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se tato částka na dvojnásobek tj. 49 680 Kč ročně.

- **na poplatníka pobírající částečný invalidní důchod 2 520 Kč:** pobíral-li poplatník ve zdaňovacím období částečný invalidní důchod nebo došlo k zániku nároku na částečný invalidní důchod z důvodu souběžného nároku na výplatu starobního důchodu, pak může být vypočtená daň snížena o tuto částku.
- **na poplatníka pobírající plný invalidní důchod 5 040 Kč:** pracující starobní důchodce může tuto slevu uplatnit, podepíše-li prohlášení u svého zaměstnavatele „Pobírá-li poplatník plný invalidní důchod nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, u něhož jednou z podmínek přiznání je, že je plně invalidní, zanikl-li nárok na plný invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na výplatu plného invalidního důchodu a starobního důchodu nebo je poplatník podle zvláštních předpisů plně invalidní, avšak jeho žádost o plný invalidní důchod byla zamítnuta z jiných důvodů než proto, že není plně invalidní.“ [17, str.49,50]
- **držitel průkazu ZTP/P 16 140 Kč:** každý poplatník, který je držitelem průkazu ZTP/P, může uplatnit tuto slevu na dani.
- **na studenta 4 020 Kč:** uplatní poplatník, který se sám soustavně připravuje na budoucí povolání a to až do dovršení 26 let věku a dále v případě prezenční formy doktorského studia do dovršení věku 28 let.

Klasické slevy na dani

- **sleva na dani pro poplatníky zaměstnávající osoby se zdravotním postižením 18 000 Kč:** daň je snížena o tuto částku za každého zaměstnance se změnou pracovní schopností a podmínkou pro přiznání této slevy je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením.
- **sleva na dani pro poplatníky zaměstnávající osoby s těžkým zdravotním postižením 60 000 Kč:** pro uplatnění této slevy na dani je rovněž rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců s těžším zdravotním postižením.

Ostatní slevy na dani

- **z titulu poskytnutí příslibu investiční pobídky:** jedná se o slevu na dani pro poplatníky s příslibem investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníci tak mohou využít za podmínek uvedených v § 35a a 35b ZDP po dobu pěti let tzv. „daňové prázdniny“, resp. mohou si odečíst určitou část daně.

Daňové zvýhodnění na vyživované dítě

- **na vyživované dítě 13 404 Kč:** žije-li vyživované dítě s poplatníkem v domácnosti, má poplatník nárok na daňové zvýhodnění s výjimkou poplatníka, který uplatňuje slevu na dani z příslibu investiční pobídky. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou:
 - **slevy na dani:** až do výše vypočtené daně za příslušné zdaňovací období,
 - **daňový bonus:** v případě, že je daň nižší než daňové zvýhodnění, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Poplatník může daňový bonus uplatnit, pokud jeho výše činí alespoň 100 Kč, maximálně je však poskytován do výše 60 300 Kč ročně. Daňový bonus může být uplatněn pouze pod podmínkou, že dosažený roční příjem poplatníka je alespoň ve výši šestinásobku měsíční minimální mzdy.
 - **kombinace slevy na dani a daňového bonusu**
- **na vyživované dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P 26 808 Kč:** pro tuto slevu platí stejná pravidla včetně maximální poskytované výše jako pro uvedenou slevu na vyživované dítě.

Od roku 1993 až do roku 2005 docházelo v nezdanielných částech základu daně k výrazným i méně výrazným změnám. Velké změny v navýšení nezdanielných částí zaznamenala položka na poplatníka, na manželku a na studenta, kde došlo téměř k dvojnásobnému navýšení částky. Nejvýznamnější změnou však prošla nezdanielná část na vyživované dítě, která vzrostla od roku 1993 do roku 1995 až na částku 23 520 Kč za rok. Od roku 2006 jsou nezdanielné části nahrazeny slevami na dani. Zatímco nezdanielné části jsou při výpočtu daně odečítány od základu daně ještě před samým výpočtem daňové povinnosti, slevy na dani jsou odečítány od vypočtené daňové povinnosti. Tyto částky byly proto v letech 2006-2007 výrazně nižší, ale od roku 2008

došlo k jejich několikanásobnému navýšení vzhledem k zavedení principu superhrubé mzdy.

Postupný vývoj a přechod z nezdánitelných částí na slevy na dani, zachycuje následující tabulka.

Tabulka 11: Vývoj nezdánitelných částí a slev na dani v letech 1993 – 2012

	Nezdánitelné částky								Slevy na dani		
	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999 - 2000	2001 2005	2006 - 2007	2008 2011	2012
Poplatník	20 400	21 600	24 000	26 400	28 800	32 040	34 920	38 040	7 200	24 840*	24 840
Manžel(ka)	12 000	12 000	12 000	12 000	16 800	18 240	19 884	21 720	4 200	24 840	24 840
I.a II. stupeň invalidity	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 540	7 140	1 500	2 520	2 520
III. stupeň invalidity	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	13 080	14 280	3 000	5 040	5 040
Držitel ZTP/P	-	36 000	36 000	36 000	42 000	42 000	45 780	50 040	9 600	16 140	16 140
Student	-	6 000	6 000	6 000	9 600	9 600	10 464	11 400	2 400	4 020	4 020
Vyživované dítě	9 000	10 800	12 000	13 200	14 400	18 000	21 600	23 520**	6 000	10 680***	13 404

Zdroj: Vlastní zpracování

** Nezdánitelná část na vyživované dítě byla v roce 2004 zvýšena na částku 25 560 Kč a v roce 2005 došlo k jejímu nahrazení daňovým zvýhodněním na dítě ve výši 500 Kč na jedno vyživované dítě.

* Sleva na dani na poplatníka byla v roce 2011 snížena na částku 23 640 Kč, tzn. snížení o 100 Kč měsíčně. Důvodem byla tzv. povodňová daň, kterou dočasně zavedla koalice ODS, TOP 09 a VV na návrh ministra financí Miroslava Kalouska. V roce 2012 se tato částka vrátila na původní úroveň roku 2010 tzn. na částku 24 840 Kč za rok.

*** Sleva na dani na vyživované dítě v roce 2010 vzrostla na částku 11 604 Kč za rok.

6 ANALÝZA DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

6.1 Charakteristika poplatníků

Pro jednotlivé výpočty daňových povinností jsem zvolila tyto poplatníky:

- Zaměstnanec bezdětný,
- Zaměstnanec s dvěma dětmi,
- Podnikatel, příjmy podle § 7 ZDP.

Pro dobrou srovnatelnost jsem zvolila shodné parametry pro všechny 3 poplatníky.

- příjmy 240 000 Kč za rok (20 000 Kč hrubý příjem zaměstnanců za měsíc),
- zaplacené úroky ze stavebního spoření 15 000 Kč.

6.2 Metodický postup

Oba zaměstnanci podepsali u svého zaměstnavatele prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tudíž zaměstnanec s dětmi bude moci uplatnit slevy a daňové zvýhodnění na děti. U zaměstnanců bude proveden výpočet měsíčního čistého příjmu a ročního zúčtování daně. Výpočet daňové povinnosti podnikatele bude proveden za jednotlivá zdaňovací období formou hrubého výpočtu daně z příjmů FO. Pro zjednodušení příkladu nebude v jednotlivých případech promítnuto placení záloh na dani, které poplatník podnikatel odvedl.

Výpočty budou provedeny pro jednotlivá období reformních let, aby bylo možné srovnání zavedených změn. Aby byla zajištěna srovnatelnost výpočtů, budou provedeny i výpočty odvodů pojistného na zdravotní a sociální pojištění podnikatele. Ve sledovaných letech je nemocenské pojištění OSVČ dobrovolné a pro naše výpočty budeme předpokládat, že se podnikatel nemocenského pojištění neúčastní.

Při zpracování bude použita metoda analýzy dokumentu a komparace.

Tabulka 12: Vyměřovací základ pro odvody sociálního a zdravotního pojištění OSVČ

	2005	2006	2008	2010	2012
Z dílčího základu daně	45%	50%	50%	50%	50%

6.3 Daňová povinnost poplatníků v roce 2005

Tabulka 13: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2005

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti
HRUBÁ MZDA	20 000	20 000
- SP 8 %	1 600	1 600
- ZP 4,5 %	900	900
NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD		
poplatník	3 170	3 170
ZDANITELNÁ MZDA	14 330	14 330
záloha na daň z příjmu	2 425	2 425
sleva na dani	0	1 000
daňový bonus	0	0
DAŇ	2 425	1 425
ČISTÁ MZDA	15 075	16 075

Tabulka 14: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2005

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
HRUBÁ MZDA	240 000	240 000	
- SP 8 %	19 200	19 200	
- ZP 4,5 %	10 800	10 800	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 6 ZDP	210 000	210 000	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 7 ZDP			240 000
NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD			
poplatník	38 040	38 040	38 040
úroky ze stavebního spoření	15 000	15 000	15 000
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	156 960	156 960	186 960
daň	25 920	25 920	31 920
SLEVY NA DANI			
souhrn záloh na dani	29 100	17 100	0
daňové zvýhodnění na dítě	0	12 000	0
daňový bonus	0	0	0
NEDOPLATEK / PŘEPLATEK	-3 180	-3 180	31 920

6.4 Daňová povinnost poplatníků v roce 2006

Tabulka 15: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2006

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti
HRUBÁ MZDA	20 000	20 000
- SP 8 %	1 600	1 600
- ZP 4,5 %	900	900
ZDANITELNÁ MZDA	17 500	17 500
záloha na daň z příjmu	2 618	2 618
SLEVY NA DANI		
poplatník	600	600
DAŇ PO SLEVÁCH	2 018	2 018
daňové zvýhodnění na dítě	0	1 000
sleva na dani	0	1 000
daňový bonus	0	0
DAŇ	2 018	1 018
ČISTÁ MZDA	15 482	16 482

Tabulka 16: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2006

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
HRUBÁ MZDA	240 000	240 000	
- SP 8 %	19 200	19 200	
- ZP 4,5 %	10 800	10 800	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 6 ZDP	210 000	210 000	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 7 ZDP			240 000
NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD			
úroky ze stavebního spoření	15 000	15 000	15 000
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	195 000	195 000	225 000
daň	28 566	28 566	34662
SLEVY NA DANI			
poplatník	7 200	7 200	7200
daň po uplatnění slev	21 366	21 366	27462
souhrn záloh na dani	24 216	12 216	0
daňové zvýhodnění na dítě	0	12 000	0
daňový bonus	0	0	0
NEDOPLATEK / PŘEPLATEK	-2850	-2 850	27462

6.5 Zhodnocení výsledků v letech 2005 a 2006

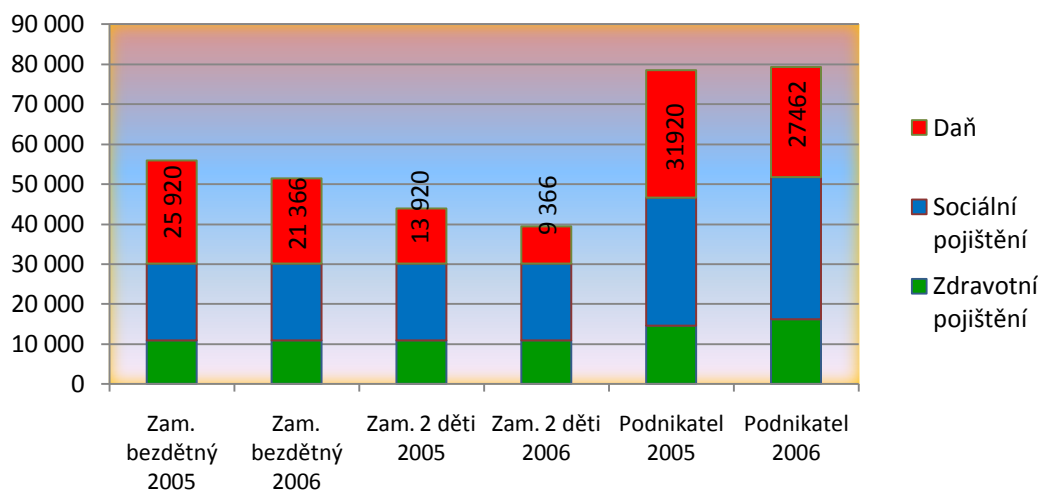
Tabulka 17: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2005

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
Daň	25 920	13 920	31920
Zdravotní pojištění	10 800	10 800	14580
Sociální pojištění	19 200	19 200	31968
Odvody celkem	55920	43920	78468
Celkové zdanění příjmu	23,30%	18,30%	32,70%

Tabulka 18: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2006

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
Daň	21 366	9 366	27462
Zdravotní pojištění	10 800	10 800	16200
Sociální pojištění	19 200	19 200	35520
Odvody celkem	51366	39366	79182
Celkové zdanění příjmu	21,40%	16,40%	32,99%

Graf 7: Porovnání celkových odvodů poplatníků v roce 2005 a 2006



V roce 2006 došlo ke snížení sazby daně pro dvě nejnižší příjmová pásma a současně zvýšení hranici prvního pásma. Dále byly nezdanitelné části základu daně nahrazeny slevami na dani. Vláda si od těchto změn slibovala snížení daňového zatížení poplatníků s nízkými příjmy a zvýšení daňové spravedlnosti. Z výpočtů je zřejmé, že ke snížení daňového zatížení poplatníků opravdu došlo, ale zvýšení daňové spravedlnosti hodnotit nemohu, protože nebylo provedeno dostatečně výpočtů. Snížení celkové daňové zátěže podnikatele není tak výrazné, přestože ke snížení daňové povinnosti došlo, protože v roce 2006 došlo k zvýšení sazby vyměřovacího základu pro odvody pojistného z 45 % v roce 2005 na 50 % v roce 2006.

6.6 Daňová povinnost poplatníků v roce 2008

Tabulka 19: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2008

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti
HRUBÁ MZDA	20 000	20 000
- SP 8 %	1 600	1 600
- ZP 4,5 %	900	900
Superhrubá mzda (x 1,35 %)	27 000	27 000
ZDANITELNÁ MZDA	27 000	27 000
záloha na daň z příjmu	4 050	4 050
SLEVY NA DANI		
poplatník	2 070	2 070
DAŇ PO SLEVÁCH	1 980	1 980
daňové zvýhodnění na dítě	0	1 780
sleva na dani	0	1 780
daňový bonus	0	
DAŇ	1 980	200
ČISTÁ MZDA	15 520	17 300

Tabulka 20: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2008

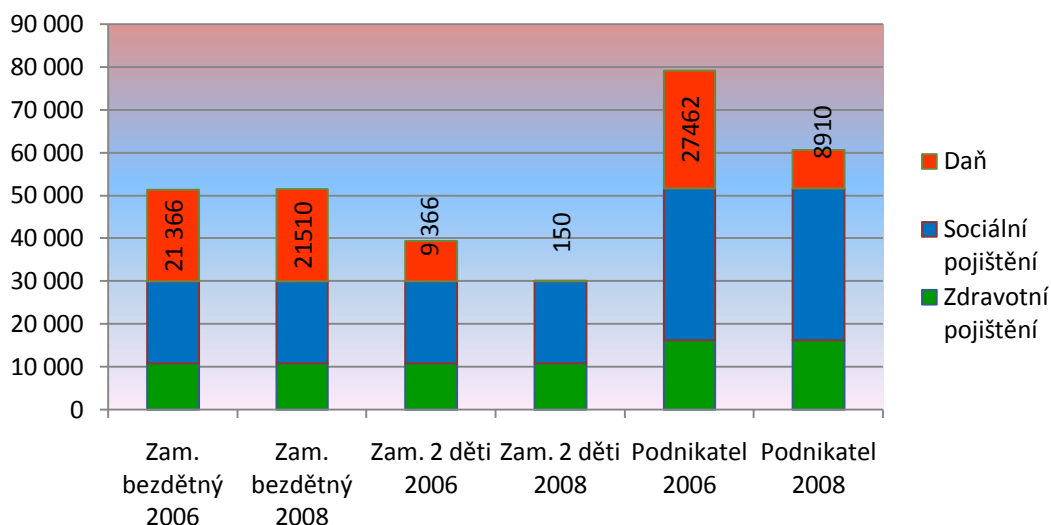
	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
HRUBÁ MZDA	240 000	240 000	
- SP 8 %	19 200	19 200	
- ZP 4,5 %	10 800	10 800	
Superhrubá mzda (x 1,35 %)	324 000	324 000	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 6 ZDP	324 000	324 000	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 7 ZDP			240 000
NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD			
úroky ze stavebního spoření	15 000	15 000	15 000
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	309 000	309 000	225 000
daň	46350	46350	33750
SLEVY NA DANI			
poplatník	24 840	24 840	24 840
daň po uplatnění slev	21 510	21 510	8 910
souhrn záloh na dani	23 760	2 400	0
daňové zvýhodnění na dítě	0	21 360	0
daňový bonus	0	0	0
NEDOPLATEK / PŘEPLATEK	-2 250	-2 250	8 910

6.7 Zhodnocení výsledků v letech 2006 a 2008

Tabulka 21: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2008

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
Daň	21 510	150	8 910
Zdravotní pojištění	10 800	10 800	16200
Sociální pojištění	19 200	19 200	35520
Odvody celkem	51510	30150	60630
Celkové zdanění příjmu	21,46%	12,56%	25,26%

Graf 8: Porovnání celkových odvodů poplatníků v roce 2006 a 2008



Daňová reforma v roce 2008 byla velice výrazná. Nejvýznamnější změnou daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 bylo jednoznačně zavedení rovné sazby daně, tzn. došlo ke zrušení progresivní sazby daně, která byla nahrazena lineární sazbou daně ve výši 15 %. Vzhledem ke skutečnosti, že zdanitelný příjem poplatníků se pohyboval v předešlém zdaňovacím období v prvních dvou příjmových pásmech (sazba daně 12 % - 19 %), zavedení jednotné sazby 15 % nemělo nijak výrazný dopad na výše odvedené daně pro bezdětného zaměstnance. Další velmi významnou změnou bylo zavedení tzv. superhrubé mzdy zaměstnance, která měla velice významný dopad na poplatníky podnikající jako OSVČ. Zatímco dílčí základ daně zaměstnance byl navýšen o odvody pojistného hrazené zaměstnavatelem, dílčí základ daně podnikatele zůstal nenavýšen. Změnou, kterou provázelo zavedení superhrubé mzdy bylo několikanásobné navýšení slev na dani, které ovlivnilo celkovou daňovou povinnost zaměstnance se dvěma dětmi a podnikatele. Navýšení slev na dani na vyživované dítě tak přineslo zaměstnanci snížení daňové povinnosti o 9 186 Kč. Podnikatel si počínaje rokem 2008 může odečíst od vypočtené daně místo 7 200 Kč pro rok 2006, částku 24 840 Kč ročně. Celková daňová úspora tak může být až 17 640 Kč za rok. Je nutné ale poznamenat, že zákonodárci tuto skutečnost neopominuli, protože navýšení slevy na poplatníka na 24 840 Kč i pro podnikatele, bylo kompenzováno vyloučením pojistného z daňových výdajů u OSVČ. Do uvedených výpočtů však tyto změny nebyly zohledněny.

6.8 Daňová povinnost poplatníků v roce 2010

Tabulka 22: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2010

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti
HRUBÁ MZDA	20 000	20 000
- SP 6,5 %	1 300	1 300
- ZP 4,5 %	900	900
Superhrubá mzda (x 1,34 %)	26 800	26 800
ZDANITELNÁ MZDA	26 800	26 800
záloha na daň z příjmu	4 020	4 020
SLEVY NA DANI		
poplatník	2 070	2 070
DAŇ PO SLEVÁCH	1 950	1 950
daňové zvýhodnění na dítě	0	1 934
sleva na dani	0	1 934
daňový bonus	0	0
DAŇ	1 950	0
ČISTÁ MZDA	15 850	17 800

Tabulka 23: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2010

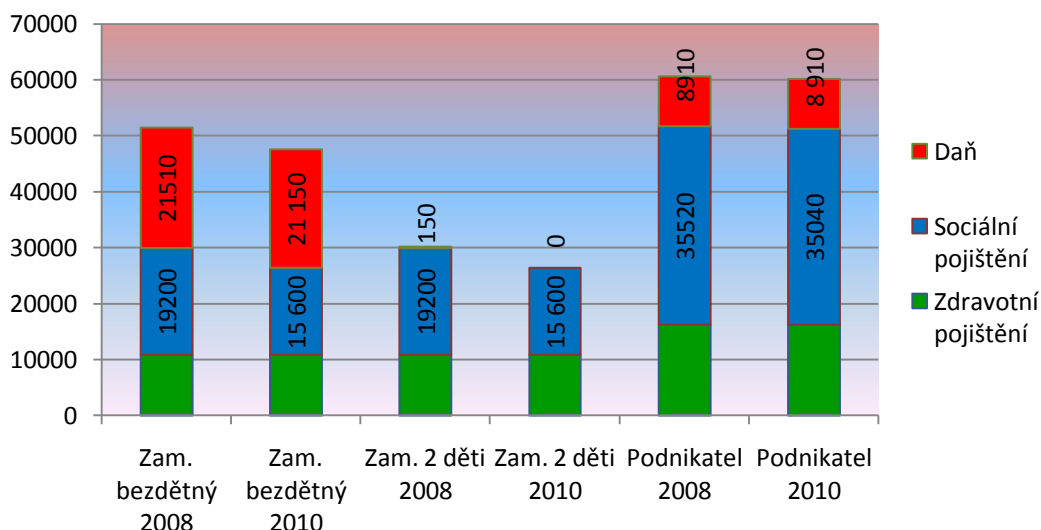
	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
HRUBÁ MZDA	240 000	240 000	
- SP 6,5 %	15 600	15 600	
- ZP 4,5 %	10 800	10 800	
Superhrubá mzda (x 1,34 %)	321 600	321 600	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 6 ZDP	321 600	321 600	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 7 ZDP			240 000
NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD			
úroky ze stavebního spoření	15 000	15 000	15 000
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	306 600	306 600	225 000
daň	45 990	45 990	33 750
SLEVY NA DANI			
poplatník	24 840	24 840	24 840
daň po uplatnění slev	21 150	21 150	8 910
souhrn záloh na dani	23 400	0	0
daňové zvýhodnění na dítě	0	23 208	0
daňový bonus	0		0
NEDOPLATEK / PŘEPLATEK	-2 250	-2 058	8 910

6.9 Zhodnocení výsledků v letech 2008 a 2010

Tabulka 24: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2010

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
Daň	21 150	0	8 910
Zdravotní pojištění	10 800	10 800	16200
Sociální pojištění	15 600	15 600	35040
Odvody celkem	47550	26400	60150
Celkové zdanění příjmu	19,81%	11,00%	25,06%

Graf 9: Porovnání celkového odvodů poplatníků v roce 2008 a 2010



Hlavním cílem reformy v letech 2009 – 2010 bylo snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu, tudíž reformní kroky nebyly zaměřeny na snížení daňové zátěže poplatníka, jak tomu bylo u předcházejících reforem. I přesto došlo k navýšení daňového zvýhodnění na dítě z částky 10 680 Kč pro rok 2008 na částku 11 604 Kč pro rok 2010. Toto navýšení mělo za následek snížení daňové povinnosti v roce 2010 pouze pro zaměstnance se dvěma dětmi. Výše daňové povinnosti ostatních poplatníků zůstává na úrovni roku 2008.

Z grafu jsou však zřejmé dopady jiných zákonů, jejichž změny ovlivnily částku odvodů sociálního pojištění. Z důvodu zavedení ekologických daní do daňové soustavy ČR v roce

2008 a zachování principu výnosové neutrality došlo od 1. ledna 2009 ke zrušení odvodů na státní politiku zaměstnanosti o 1,5 % a tím došlo ke snížení příspěvku na sociální pojištění. V roce 2009 též došlo ke snížení odvodů sociálního pojištění OSVČ z 29,6 % na 29,2 %, což mělo ve sledovaném roce 2010 vliv na výše těchto odvodů. Rozdíl odvedené částky není nijak výrazný, ale pro poplatníky, jejichž dílčí daňových základ se blíží maximálnímu vyměřovacímu základu (pro rok 2010 došlo k výraznému navýšení na částku 1 707 048 Kč z původní částky 1 330 640 Kč pro rok 2009) je tato změna jistě přínosná.

6.10 Daňová povinnost poplatníků v roce 2012

Tabulka 25: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2012

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti
HRUBÁ MZDA	20 000	20 000
- SP 6,5 %	900	900
- ZP 4,5 %	1 300	1 300
Superhrubá mzda (x 1,34 %)	26 800	26 800
ZDANITELNÁ MZDA	26 800	26 800
záloha na daň z příjmu	4 020	4 020
SLEVY NA DANI		
poplatník	2 070	2 070
DAŇ PO SLEVÁCH	1 950	1 950
daňové zvýhodnění na dítě	0	2 234
sleva na dani	0	0
daňový bonus	0	284
DAŇ	1 950	0
ČISTÁ MZDA	15 850	18 084

Tabulka 26: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2012

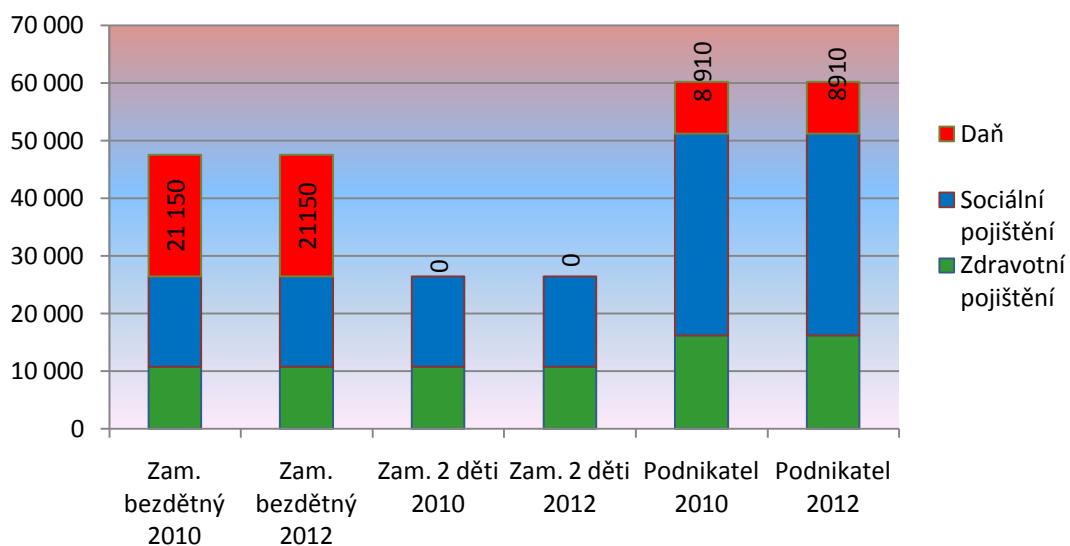
	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
HRUBÁ MZDA	240 000	240 000	
- SP 6,5 %	15 600	15 600	
- ZP 4,5 %	10 800	10 800	
Superhrubá mzda (x 1,34 %)	321 600	321 600	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 6 ZDP	321 600	321 600	
DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ PODLE § 7 ZDP			240 000
NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZD			
úroky ze stavebního spoření	15 000	15 000	15 000
UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	306 600	306 600	225 000
daň	45 990	45 990	33750
SLEVY NA DANI			
poplatník	24 840	24 840	24 840
daň po uplatnění slev	21 150	21 150	8 910
souhrn záloh na dani	23 400	0	0
daňové zvýhodnění na dítě	0	26 808	0
daňový bonus	0	3 408	0
NEDOPLATEK / PŘEPLATEK	-2 250	-2 250	8 910

6.11 Zhodnocení výsledků v letech 2010 a 2012

Tabulka 27: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2012

	Zaměstnanec bezdětný	Zaměstnanec 2 děti	Podnikatel příjmy podle §7
Daň	21 150	0	8 910
Zdravotní pojištění	10 800	10 800	16200
Sociální pojištění	15 600	15 600	35040
Odvody celkem	47550	20742	60150
Celkové zdanění příjmu	19,81%	8,64%	25,06%

Graf 10: Porovnání celkových odvodů poplatníků v roce 2010 a 2012

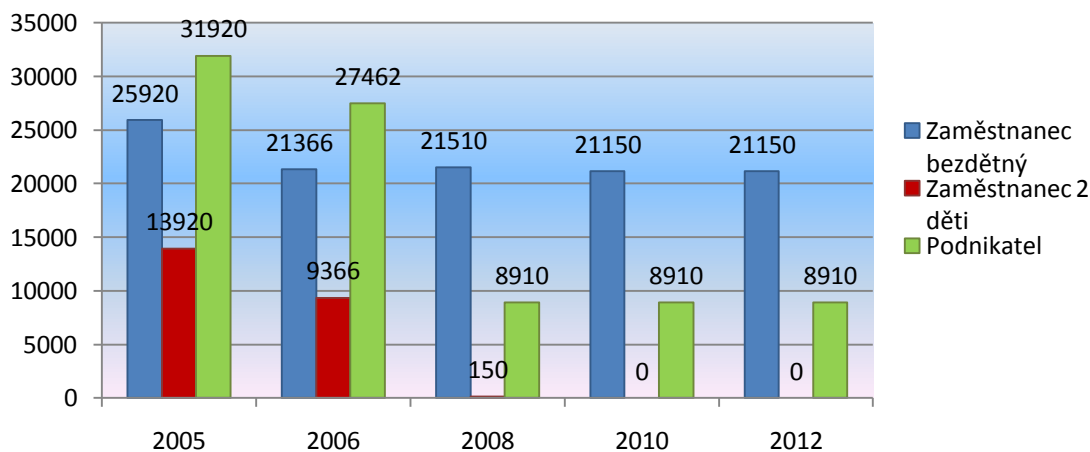


V letošním roce 2012 došlo v ZDP ke změně výše daňového zvýhodnění na dítě na částku 13 404 Kč za rok. Tato změna kladně ovlivní daňovou povinnost zaměstnance se dvěma dětmi, který nejenže neodvede žádnou částku na dani v tomto roce, ale naopak dojde k zvýšení jeho čistého příjmu vlivem daňového bonusu o částku 5 658 Kč za rok. Daňová povinnost bezdětného zaměstnance a podnikatele zůstane na úrovni roku 2010.

Původní vládní návrh změn pro rok 2012 obsahoval i změny v zrušení osvobození úroků ze stavebního spoření. Od nového roku měla tak začít platit 15 % daň z příjmu i na připsané úroky. Tento návrh však vládou neprošel a zvýšení daňové povinnosti srovnávaných poplatníků se neuskuteční.

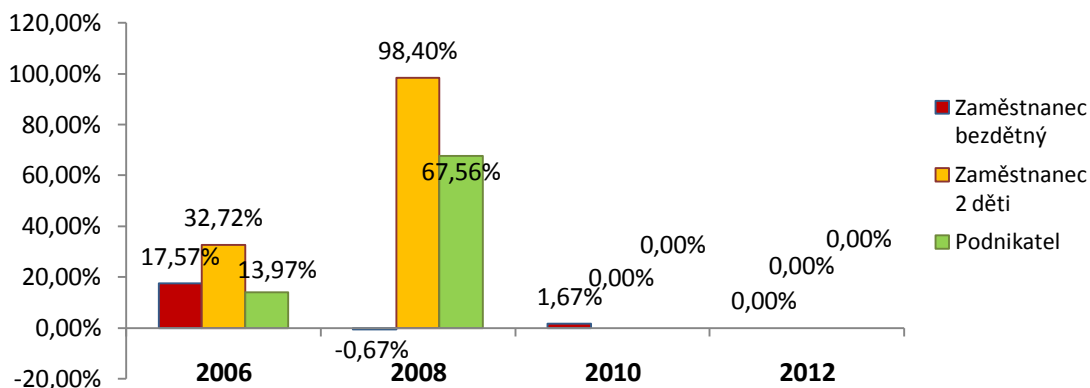
7 VÝSLEDKY A DISKUSE

Graf 11: Daňová povinnost poplatníků v letech daňových reforem



Porovnáme-li daňové povinnosti poplatníků ve sledovaných letech, dojdeme k závěru, že každá zavedená reforma měla pozitivní dopad na výši odvedené daně. K výraznému poklesu daně došlo u zaměstnance se dvěma dětmi. Zatímco v roce 2006 klesla daň o 4 555 Kč, v roce 2008 se tento pokles více jak zdvojnásobil – rozdíl 9 216 Kč oproti roku 2006. Tento pokles byl způsoben navýšením slev na dani, které se odvíjely od zavedení superhrubé mzdy. Nejvýraznější změnu však zaznamenal podnikatel, jehož rozdíl na dani z příjmů v roce 2008 oproti roku 2005 činil 23 010 Kč. Příčinou tohoto výrazného poklesu bylo stejně tak jako u zaměstnance se dvěma dětmi navýšení slev na dani a zavedení superhrubé mzdy (dílní základ daně podnikatele zůstal nezměněn v porovnání se zaměstnanci). K nejméně výrazné změně došlo u bezdětného zaměstnance. Jeho daňová povinnost poklesla od roku 2005 „pouze“ o částku 4 770 Kč v roce 2012.

Graf 12: Procentuelní snížení daně z příjmů poplatníků v letech daňových reforem



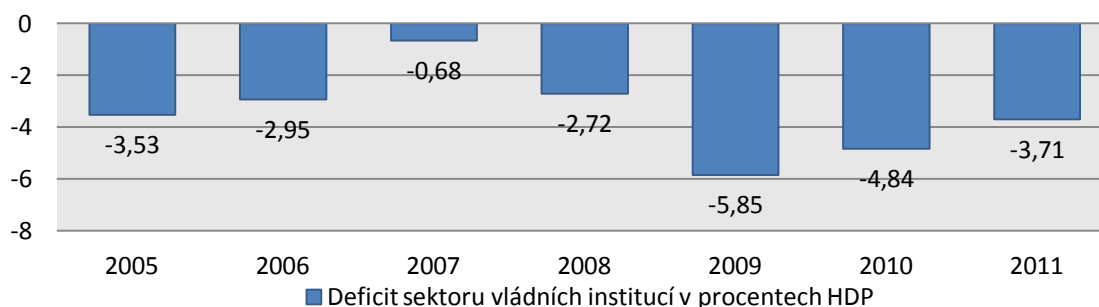
Tento graf vyjadřuje procentuelní pokles daně z příjmů vybraných poplatníků mezi jednotlivými roky, v kterých se uskutečnily daňové reformy. Rok 2005 zde není zachycen, protože ten byl stanoven jako výchozí rok. Následně můžeme tedy konstatovat, že nejvyšší snížení daně v roce 2006 oproti roku 2005 zaznamenal zaměstnanec se dvěma dětmi tzn. jeho daňová povinnost v roce 2006 byla o 32,72 % nižší než v roce předcházejícím.

Vyhodnotíme-li, která z daňových reforem měla nejvíce kladný dopad na poplatníky daně z příjmů fyzických osob bude to jistě reforma roku 2008. V tomto roce došlo k nejvýraznějšímu snížení daně zaměstnance (se dvěma dětmi) a snížení daně podnikatele. U bezdětného zaměstnance došlo vlivem změn k mírnému nárůstu daně tj. o 144 Kč za rok. Z toho vyplývá, že pro bezdětné zaměstnance, uplatňující pouze slevu na dani na poplatníka neměla daňová reforma téměř žádný význam.

Tato práce sice nezahrnuje výpočty poplatníků dosahujících vysokých příjmů, ale jistě není těžké odvodit, že nově zavedená lineární sazba daně a nově zavedený strop na zaplacené sociální a zdravotní pojištění, měly též velice pozitivní dopad na odvedenou daň těchto poplatníků. Můžeme tedy říci, že daňová reforma roku 2008 přinesla převážně většině poplatníků zvýšení jejich disponibilního příjmu.

Jedním z cílů daňové reformy v roce 2008 bylo plošné snížení daňového zatížení, podpora rodin s dětmi a podpora podnikatelského prostředí. Zhodnotíme-li dosažené výsledky, můžeme konstatovat, že těchto cílů bylo dosaženo právě pomocí navýšení slev na dani, zavedením lineární sazby daně a pro podnikatele též zrušením minimálního základu daně. Vláda si též kladla za cíl snížení vládního deficitu na 3,0 % HDP v roce 2008 a i tento cíl splnila.

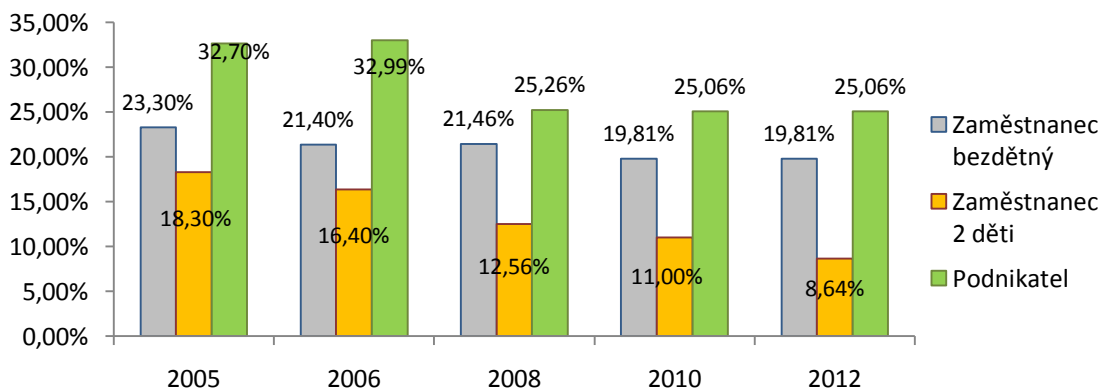
Graf 13: Vývoj vládního deficitu v procentech HDP



Zdroj: ČSÚ

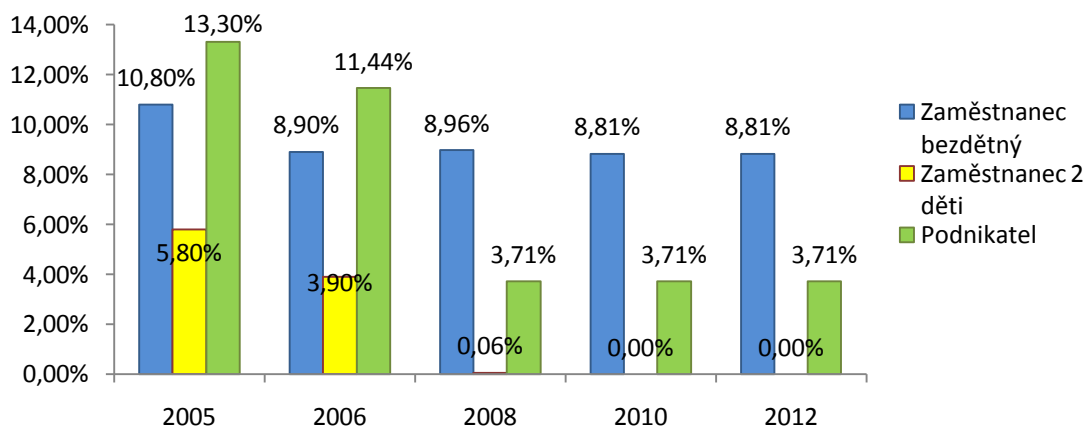
Vývoj a celkové zdanění poplatníků, obsahující daň a zaplacené sociální a zdravotní pojištění, je uveden v následujícím grafu.

Graf 14: Celkové zdanění poplatníků vlivem daňových reforem (%)



Z grafu je zřejmé, že vývoj daňového zatížení všech sledovaných poplatníků měl jednoznačně od roku 2005 do roku 2012 klesající tendenci. Nejvíce pozitivní změnu zaznamenal zaměstnanec se dvěma dětmi, jehož daňové zatížení 18,30 % v roce 2005 kleslo na 8,64 % v roce 2012 (do tohoto roku bylo i zahrnuto navýšení čistého příjmu zaměstnance ve formě daňového bonusu na vyživované dítě). Naopak, nejméně ovlivnily daňové reformy bezdětného zaměstnance. Rozdíl daňového zatížení v roce 2005 a 2012 činí pouze 3,49 %.

Graf 15: Daňové zatížení poplatníků daní z příjmů v letech daňových reforem



Srovnáme-li celkové daňové zatížení poplatníků s daňovým zatížením, je zřejmé, že největší část odvodů poplatníků tvoří daně, ale právě odvody sociálního a zdravotního pojištění. Ty právě v roce 2010 zapříčinily snížení celkové daňové zátěže vzhledem ke snížení sazby na povinné sociální pojištění, která klesla o 1,5 %.

7.1 Výsledky a diskuse

Pro převážnou většinu bezdětných zaměstnanců neměly daňové reformy téměř žádný přínos. Naopak, pro rodiny s dětmi a podnikatele byly reformy velmi pozitivní. Navrhují, aby tento trend i nadále pokračoval. Vzhledem k faktu, že jsou to právě rodiny s dětmi a podnikatelé s příjmy podle § 7 až 10 Zákona o daních z příjmů, jejichž příjmy zajišťují velkou část odvodů pro státní rozpočet, měly by být zvýhodňovány oproti bezdětným zaměstnancům.

Zamyslíme-li se nad možnými návrhy na zlepšení daňového systému, vždy se zde střetávají dva různé požadavky. Na jedné straně je snaha o zajištění dostatečných příjmů státního rozpočtu na krytí státních výdajů, včetně snižování rozpočtového deficitu. Na druhé straně je snahou vytvořit takové podmínky, které by podporovaly podnikatele v jejich činnosti a neodrazovaly je od podnikání a dále pak podpora rodin s dětmi, které jsou právě do budoucna zdrojem příjmů státního rozpočtu.

Protože osobně patřím do druhé skupiny poplatníků, kteří mají děti a uvědomují si, že se nemůžeme neustále zadlužovat na úkor budoucích generací, navrhovala bych takové změny, které se dotknou všech poplatníků:

- Zrušení superhrubé mzdy: nejenže je tento způsob zdaňování hrubé mzdy zaměstnanců složitější, ale zejména zdaňuje zdravotní a sociální pojištění dvakrát. Toto pojištění je již samo o sobě chápáno jako daň a proto by nemělo být zdaňováno ještě daní z příjmů. Jak pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele superhrubá mzda znamená vyšší základ daně na tyto odvody, tudíž i vyšší odvedené pojistné.
- Zvýšení jednotné sazby daně na 17-19 %. Navýšením sazby daně by mělo být částečně kompenzováno zrušením superhrubé mzdy, aby bylo alespoň z části docíleno zachování již plynoucích příjmů do státního rozpočtu. Sazbu daně bych stanovila tak, aby budoucí příjmy z takto navýšené sazby daně částečně kryly ztráty z nižších odvodů na sníženém sociálním a zdravotním pojištěním.

8 ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo zhodnotit efektivnost daňových reforem české daňové soustavy od roku 1993. Pro naplnění cíle práce jsem analyzovala daňové povinnosti tří poplatníků daně z příjmů fyzických osob: bezdětného zaměstnance, zaměstnance se dvěma dětmi a podnikatele s příjmy podle § 7 Zákona o daních z příjmů. Pro všechny uvedené poplatníky byl zvolen roční příjem 240 000 Kč, který zajistil dobrou srovnatelnost. Tento příjem byl zvolen na základě součtu průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství. Okolo této hranice se pohybuje součet průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství od roku 2005. Při analýze jsem dospěla k těmto závěrům.

Ve zdaňovacím období 2006 změna v podobě snížení sazby daně pro dvě nejnižší příjmová pásma, současně zvýšení hranice prvního pásma a zavedení slev na dani, které nově nahradily nezdanitelné části základu daně, vyvolaly snížení daňové povinnosti všech poplatníků. I přesto, že daňová povinnost podnikatele v tomto roce výrazně klesla, nezaznamenal podnikatel téměř žádný pokles celkové daňové zátěže, protože došlo k zvýšení sazby vyměřovacího základu pro odvody pojistného z původní sazby 45 % pro rok 2005 na 50 % v roce 2006. Stanovený cíl vlády, tj. snížení daňového zatížení poplatníků, se tak naplnil.

K následujícímu srovnání došlo mezi rokem 2006 a 2008. Daňová reforma roku 2008 byla velice razantní a nejvýznamnější změnou, která v tomto roce nastala, bylo zavedení lineární sazby daně ve výši 15 %, která nahradila progresivní zdanění platné již od roku 1993. Důležitou změnou pro zaměstnance bylo zavedení superhrubé mzdy a úměrné navýšení slev na dani, jak pro zaměstnance, tak i pro OSVČ. Pro podnikatele znamenala daňová reforma hlavně zrušení minimálního základu daně, zavedení stropu na zaplacené sociální a zdravotní pojištění a vyloučení pojistného z daňových výdajů. I přes tuto poslední negativní změnu daňová povinnost podnikatele výrazně klesla, a to téměř o 68 % oproti přecházejícímu období. Příčinou bylo zachování dílčího daňového základu jako v předcházejícím období, lineární sazba daně a navýšené slevy na dani. Za snížením daňové povinnosti podnikatele ale především stálo několikanásobné navýšení slev na dani na poplatníka. Zatímco si v roce 2006 mohl podnikatel od srovnatelné výše daně jako

v roce 2008 odečíst částku 7 200 Kč, v roce 2008 už tato částka byla téměř 3,5 násobně vyšší – 24 840 Kč. U zaměstnanců došlo v roce 2008 k navýšení dílčího daňového základu o pojistné hrazené zaměstnavatelem, ale i přesto daňová povinnost zaměstnance se dvěma dětmi velice výrazně klesla. Zaplacená daň v roce 2008 činila pouze 0,6 % odvedené daně v roce 2006. Pouze bezdětný zaměstnanec zaznamenal zvýšení daňové povinnosti o méně než 1 %. Podpoření rodin s dětmi současně s podporou podnikatelského prostředí se touto reformou podařilo. Mimo jiné vláda v roce 2008 docílila i snížení vládního deficitu pod hranici 3,0 % HDP, k čemuž se též ve svém programovém prohlášení zavázala.

Protože stále probíhající reforma započatá v roce 2009 byla zaměřena na snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu, nedošlo tak pro poplatníky v roce 2010 k nijak výrazné změně na celkových odvodech. Na snížení celkových odvodů všech poplatníků se v tomto roce převážně podílelo snížení sociálního pojištění. Zaměstnanci si v tomto roce polepšili vlivem změn v sociálním pojištění rovnou dvakrát, a to: snížením příspěvků na sociální pojištění o 1,5 % a snížením dílčího základu daně o 1 % vlivem poklesu příspěvků zaměstnavatele na sociální pojištění. Příspěvky na sociální pojištění podnikatele klesly z 29,6 % na 29,2 %. Zrušení sociálního pojištění zaměstnanců na státní politiku zaměstnanosti bylo výsledkem nově zavedených ekologických daní v roce 2009 a zároveň zachování principu výnosové neutrality.

Daňová povinnost poplatníků v roce 2012 je u poplatníků shodná s předcházejícím obdobím mimo zaměstnance se dvěma dětmi, který si opět polepšil v podobě navýšení slevy na dani na vyživované dítě.

Závěrečným cílem práce bylo zhodnotit přínos daňových reforem pro uvedené poplatníky a vyhodnotit, pro které z nich byly reformy nejpřínosnější. Jednoznačně se ukázalo, že od roku 2005 – 2012 došlo ke snížení daňové povinnosti všech poplatníků a zároveň vlivem snížení sazby daně na sociální pojištění i ke snížení celkové daňové zátěže poplatníků. Největší přínos měly daňové reformy pro zaměstnance se dvěma dětmi, kterému klesla daňová povinnost od roku 2005 až na nulovou daň. Nejzrůslehlejšími změnami, které se dotkly většiny daní, prošla daňová reforma v roce 2008 a pro zaměstnance se dvěma dětmi a podnikatele přinesl tento rok nejvýraznější pokles daně.

Nově zavedená lineární sazba daně též měla velice příznivý dopad na poplatníky, dosahující vysokých příjmů. Přínosem této daňové reformy tak bylo zvýšení disponibilního příjmu převážné většiny poplatníků. Každá z analyzovaných reforem měla vytyčené cíle, kterých se snažila dosáhnout. Od roku 2005 do roku 2012 tak došlo k postupnému snížení daňové zátěže u většiny poplatníků a k podpoření podnikatelského prostředí. Reforma započatá v roce 2009 si kladla za cíl snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu. Protože tato reforma stále probíhá, vláda se snaží neustále uskutečňovat kroky, aby i tento cíl byl naplněn.

Na základě mé analýzy proto hodnotím daňové reformy pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob jako velice efektivní.

základě výsledků analýzy navrhuji vlastní řešení k zefektivnění daňové soustavy v podobě návrhu zrušení superhrubé mzdy a zvýšení lineární sazby daně na 17-19%. Vzhledem k faktu, že však tato práce zahrnovala pouze vybrané poplatníky se stejnou úrovní příjmů a se shodnými uplatňovanými slevami na dani, není možné jednoznačně tvrdit, že daňové reformy měly pro všechny poplatníky přínos v podobě úspory na dani z příjmů. Pro takovéto tvrzení by bylo nutné provést mnohem komplexnější analýzu daňových reforem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- [1] ČERVENKA, M. *Soustava veřejných rozpočtů*. 1.vyd. Praha: Leges, 2009. 208 s. ISBN 978-80-87212-11-0
- [2] DVOŘÁK, P. *Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize*. 1.vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 343s. ISBN 978-80-7400-075-1
- [3] JANČÁROVÁ, I. *Ekologická politika*. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 207 s. ISBN 80-210-3599-4.
- [4] KOTECKÝ, V; NĚMCOVÁ, P. *Ekologická daňová reforma : Impuls pro modernizaci ekonomiky*. 2008. 40 s. ISBN 978-80-86834-25-2
- [5] KUBÁTOVÁ, K; VÍTEK, L. *Daňová politika : Teorie a praxe*. 1.vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. 259 s. ISBN 80-85963-23-X.
- [6] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4.vyd. Praha: ASPI, a. s., 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2
- [7] LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- [8] NOVOTNÝ, Z; DYČKOVÁ, J; PRÁŠKOVÁ, N. *Podniková ekonomika 3: daňová soustava ČR*. 2.vyd. Břeclav: Obchodní akademie, 2005. 225 s. ISBN 80-86181-75-8
- [9] PEKOVÁ, J. *Veřejné finance - úvod do problematiky*. 2.vyd. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2002. 453 s. ISBN 80-86395-19-7
- [10] PUDIL, P; VYBÍHAL, V; VÍTEK, L; PAVEL, J. *Zdanění a efektivnost*. 1.vyd. Praha: EUROLEX BOHEMIA, s. r. o., 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4
- [11] SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7
- [12] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 3.vyd. Praha: Linde, a. s., 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1
- [13] ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňová teorie – s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8
- [14] ŠTĚPÁNEK, Z. *Ekonomika a životní prostředí*. 1.vyd. Ústí nad Labem: Univezita J. E. Purkyně, 1999. 144 s. ISBN 80-7044-268-9

- [15] VANČUROVÁ, A; Láchová ,L. *Daňový systém ČR 2008 anebo učebnice daňového práva*. 9.vyd. Praha: Vox a.s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2
- [16] VÍTEK, L. *Daňová politika České Republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. 1. vyd. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001. 87 s.
- [17] VYBÍHAL V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009 praktický průvodce*. 5.vyd. Praha: GRADA publishing, a.s., 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5

Internetové zdroje:

- [18] *Business center. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů* [online]. c2012 [cit. 2012-02-15]. Dostupné z WWW: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
- [19] *Ekolist.cz: Zprávy 12.3. 2009* [online]. c2012 [cit. 2011-02-09]. Dostupné z WWW: <http://ekolist.cz/cz/zpravodajstvi/zpravy/ekologicka-danova-reforma-vybrala-mene-zmena-pojisteni-se-nekona>
- [20] *European Commission: Taxation and customs union* [online]. 2012 [cit.2012-01-15]. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm
- [21] *Ex post analýza administrativních nákladů energetických daní* [online]. c2012 [cit. 2012-02-09]. Dostupné z WWW: http://kvf.vse.cz/wp-tent/uploads/2010/06/1239727790_sb_pavel.pdf
- [22] *Friedrich ebert stifung: Analýzy z České republiky* [online]. c2012 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z WWW: <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/prag/06169.pdf>
- [23] *Mach, P: Rovná daň firem a lafferova křivka* [online]. c2012 [cit. 2011-09-15]. Dostupné z WWW: <http://petrmach.cz/cze/prispevek.php?ID=291>
- [24] *Ministerstvo financí: Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM)* [online]. c2012 [cit. 2012-02-15]. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html
- [25] *Ministerstvo financí: Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskuzi* [online]. c2012 [cit. 2012-02-20]. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html

- [26] *Ministerstvo financí: Reforma veřejných financí 2007 -2010* [online]. c2011 [cit. 2011-10-08]. Dostupné z WWW: http://www.mojepenze.info/files/Reforma_veřejnych__financi_2cast.pdf ,
- [27] *Ministerstvo životního prostředí: Principy a harmonogram ekologické daňové reformy* [online]. c2012 [cit. 2012-01-10]. Dostupné z WWW: http://www.mzp.cz/cz/principy_harmonogram
- [28] *Novinky.cz: Dokument: Programové prohlášení vlády* [online]. c2012 [cit. 2012-02-20]. Dostupné z WWW: <http://www.novinky.cz/specialy/dokumenty/96921-dokument-programove-prohlaseni-vlady.html>
- [29] *Novotný, J. Daňová soustava* [online]. c2011 [cit. 2011-10-08]. Dostupné z WWW: <http://studentka.sms.cz/ucebnice/danova-soustava>
- [30] *OECD.ORG.: Statistics data* [online]. c2011 [cit. 2011-08-20]. Dostupné z WWW: http://www.oecd.org/statisticsdata/0,3381,en_2649_34533_1_119656_1_1_1,00.html
- [31] *Sagit: Lafferova křivka* [online]. c2011 [cit. 2011-10-08]. Dostupné z WWW: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_179.HTM
- [32] *Szarowská I. Daňové zatížení v České republice a Evropské unii* [online]. c2011 [cit. 2011-08-21]. Dostupné z WWW: http://kvf.vse.cz/storage/1180483257_sb_szarowska.pdf
- [33] *Vančurová, A. Daňové reformy ČR* [online]. c2012 [cit. 2011-08-02]. Dostupné z WWW: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>
- [34] *World Bank: Implementace moderního, jednotného inkasního místa (JIM)* [online]. c2012 [cit. 2012-02-20]. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Prezentace_SB_JIM_Zhodnoceni-studie-proveditelnosti_CZ_201109.pdf

Seznam tabulek

Tabulka 1: Předpokládaný a skutečný výnos ekologických daní v roce 2008	57
Tabulka 2: Výnos ekologických daní v letech 2008 - 2011	58
Tabulka 3: Změny nezdanitelných částí základu daně na slevy na dani v roce 2006.....	60
Tabulka 4: Sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2005	61
Tabulka 5: Sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2006	61
Tabulka 6: Vývoj celkových mandatorních výdajů jako % na výdajích státního rozpočtu	64
Tabulka 7: Přehled slev na dani v roce 2007 a 2008.....	66
Tabulka 8: Cíle Jednotného inkasního místa	71
Tabulka 9: Vývoj výdajů procentem z příjmů podle § 7, § 9 ZDP v letech 2009-2010	72
Tabulka 10: Hrubé schéma výpočtu daně z příjmů FO	73
Tabulka 11: Vývoj nezdanitelných částí a slev na dani v letech 1993 – 2012	78
Tabulka 12: Vyměřovací základ pro odvody sociálního a zdravotního pojištění OSVČ	79
Tabulka 13: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2005.....	80
Tabulka 14: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2005...	80
Tabulka 15: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2006.....	81
Tabulka 16: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2006...	81
Tabulka 17: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2005.....	82
Tabulka 18: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2006.....	82
Tabulka 19: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2008.....	83
Tabulka 20: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2008...	84
Tabulka 21: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2008.....	84
Tabulka 22: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2010.....	86
Tabulka 23: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2010...	86
Tabulka 24: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2010.....	87
Tabulka 25: Výpočet měsíční čisté mzdy zaměstnanců v roce 2012.....	88
Tabulka 26: Roční zúčtování daně zaměstnanců, daň z příjmů podnikatele v roce 2012...	89
Tabulka 27: Výše celkových odvodů poplatníků v roce 2012.....	89

Seznam grafů

Graf 1: Struktura příjmů státního rozpočtu roku 2010	24
Graf 2: Daňová kvóta ve vybraných zemí EU (3leté průměry 2007, 2008,2009)	31
Graf 3: Daňové určení výnosu daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k 1.1.2008 ..	35
Graf 4: Princip ekologické daňové reformy	51
Graf 5: Výnos ekologických daní v letech 2008-2011	59
Graf 6: Vývoj příjmů, výdajů a deficitu veřejných rozpočtů v letech 1994 - 2006	62
Graf 7: Porovnání celkových odvodů poplatníků v roce 2005 a 2006.....	82
Graf 8: Porovnání celkových odvodů poplatníků v roce 2006 a 2008.....	85
Graf 9: Porovnání celkového odvodů poplatníků v roce 2008 a 2010.....	87
Graf 10: Porovnání celkových odvodů poplatníků v roce 2010 a 2012.....	90
Graf 11: Daňová povinnost poplatníků v letech daňových reforem	91
Graf 12: Procentuelní snížení daně z příjmů poplatníků v letech daňových reforem.....	91
Graf 13: Vývoj vládního deficitu v procentech HDP.....	92
Graf 14: Celkové zdanění poplatníků vlivem daňových reforem (%)	93
Graf 15: Daňové zatížení poplatníků daní z příjmů v letech daňových reforem.....	93