

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Analýza daňové politiky v České republice

Bc. Jakub Petr

Diplomová práce

2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jakub PETR**
Osobní číslo: **E09625**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**
Název tématu: **Analýza daňové politiky v České republice.**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomie**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Práce se zaměří na analýzu daňové politiky v České republice za vybrané období a zároveň nastíní její budoucí perspektivy.

Práce bude obsahovat:

- charakteristiku daňových politik a daňového systému ČR
- komparaci daňových výnosů a nákladů v analyzovaných letech
- zkonstruování Lafferovy křivky pro ČR na základě minulých dat
- perspektivy daňové politiky ČR

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

cca 50 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

Government finance statistics : Summary tables [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2010-05-31]. Dostupné

z WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EK-10-001/EN/KS-EK-10-001-EN.PDF>.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 4. vyd. Praha : ASPI, 2006. 279 s.

KUBÁTOVÁ, Květa; VÍTEK, Leoš. Daňová politika: teorie a praxe. 1. vyd. Praha : CODEX, 1997. 259 s.

STIGLITZ, Joseph E. Economics of the public sector. 2. ed. New York : Norton, 1988. 692 p.

ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2008. 301 s.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jan Černožorský, Ph.D.

Ústav ekonomie

Datum zadání diplomové práce:

30. září 2010

Termín odevzdání diplomové práce:

6. května 2011



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 5. října 2010

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 5. 5. 2011

Bc. Jakub Petr

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Janu Černoorskému, Ph.D. za odborné vedení práce, za cenné rady a za vstřícnou pomoc s problémy, které se během psaní diplomové práce vyskytly. Dále bych chtěl poděkovat za rychlost a ochotu při poskytování informací zaměstnancům Českého statistického úřadu.

ANOTACE

Práce je zaměřena na analýzu daňové politiky České republiky se sestavením Lafferovy křivky pro celkové zdanění, daň z příjmů fyzických osob samostatně a včetně sociálního a zdravotního pojištění, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty. Dále je zde provedena analýza efektivnosti orgánů vybírající daně. Na základě zjištěných skutečností jsou navrženy perspektivy daňové politiky České republiky.

KLÍČOVÁ SLOVA

daňový systém České republiky, Lafferova křivka, analýza efektivnosti, perspektivy daňové politiky

TITLE

Analysis of tax policy of the Czech Republic

ANNOTATION

The thesis is focused on analysis of tax policy in the Czech Republic and creating Laffer curve for overall taxes, personal income tax with and without social contributions, corporate income tax and value added tax. Further there is made effectiveness analysis of tax collecting agencies. Perspectives of tax policy of the Czech Republic are suggested on basis of found facts.

KEYWORDS

tax policy of the Czech Republic, Laffer curve, effectiveness analysis, perspectives of tax policy

Seznam obrázků

Obrázek 1: Rozdělení nástrojů daňové politiky	17
Obrázek 2: Lafferova křivka.....	26
Obrázek 3: Daňový systém ČR	28
Obrázek 4: Postup výpočtu daňové povinnosti	31
Obrázek 5: Poplatníci daně z příjmů právnických osob	40
Obrázek 6: Vývoj daňové sazby.....	42
Obrázek 7: Princip tvorby daně z DPH	44
Obrázek 8: Vývoj příjmů z daní	47
Obrázek 9: Vývoj daňového mixu ČR	48
Obrázek 10: Výše daňové kvóty ČR	55
Obrázek 11: Lafferova křivka sestavená podle daňové kvóty EU a podle dat pro ČR z let 2000 až 2008.....	61
Obrázek 12: Lafferova křivka sestavená podle míry zdanění fyzických osob pro ČR	64
Obrázek 13: Lafferova křivka sestavená podle míry celkového zdanění fyzických osob pro ČR.....	66
Obrázek 14: Lafferova křivka sestavená na základě sazby daně z příjmů PO	68
Obrázek 15: Lafferova křivka sestavená na základě efektivní míry zdanění přidané hodnoty	73
Obrázek 16: Odhad trendu Lafferovy křivky pro vyšší daňovou kvótu.....	74
Obrázek 17: Odhad trendu Lafferovy křivky pro daň z příjmů FO.....	75
Obrázek 18: Odhad trendu Lafferovy křivky pro celkové zdanění příjmů FO	76
Obrázek 19: Odhad trendu Lafferovy křivky pro zdanění příjmů PO.....	77

Seznam tabulek

Tabulka 1: Procentuální velikost paušálních výdajů v letech 2005 – 2009	34
Tabulka 2: Sazby daní v roce 2005	37
Tabulka 3: Sazby daní v letech 2006 a 2007	37
Tabulka 4: Slevy na dani v letech 2005 – 2009 (v Kč)	38
Tabulka 5: Metodika stanovení základu daně	41
Tabulka 6: Vývoj sazeb DPH	45
Tabulka 7: Přehled vývoje inkasa daní v ČR v letech 2005 až 2010 (v mil. Kč).....	46
Tabulka 8: Výdaje ÚFO	49
Tabulka 9: Výdaje ČSSZ.....	50
Tabulka 10: Komparace příjmů a výdajů (v mil. Kč).....	52
Tabulka 11: Efektivnost a nákladovost daňové správy a ČSSZ.....	53
Tabulka 12: Přiřazení daňových příjmů ČR k položkám daňové kvóty podle EK a zjištění rozdílů.....	57
Tabulka 13: Daňové příjmy státu za roky 2000 až 2004 (v tis. Kč).....	59
Tabulka 14: Daňové příjmy státu za roky 2005 až 2008 (v tis. Kč).....	60
Tabulka 15: Daňové kvóty a upravené daňové příjmy státu modifikované pro sestavení Lafferovy křivky.....	60
Tabulka 16: Výpočet efektivní míry zdanění FO a celkového příjmu z daní z příjmů FO	63
Tabulka 17: Efektivní míry zdanění FO a upravené příjmy z daní z příjmů FO modifikované pro sestavení Lafferovy křivky.....	63
Tabulka 18: Výpočet efektivní míry celkového zdanění FO (včetně nepřímých odvodů) a celkového příjmu z daní z příjmů FO	65
Tabulka 19: Efektivní míry celkového zdanění FO a upravené příjmy z daní z příjmů FO modifikované pro sestavení Lafferovy křivky	65
Tabulka 20: Sazba daně a očištění příjmu z daní z příjmů PO pro roky 1995 až 2002 o inflaci na rok 2009	67
Tabulka 21: Sazba daně a očištění příjmu z daní z příjmů PO pro roky 1995 až 2002 o inflaci na rok 2009	67
Tabulka 22: Sazby daně PO a upravené příjmy z daní z příjmů PO modifikované pro sestavení Lafferovy křivky	67
Tabulka 23: Průměrné výdaje a velikost daně domácností v letech 2005 až 2009 zařazené do základní sazby DPH (v Kč na osobu za rok).....	70

Tabulka 24: Průměrné výdaje a velikost daně domácností v letech 2005 až 2009 zařazené do snížené sazby DPH (v Kč na osobu za rok)	71
Tabulka 25: Výpočet efektivní míry zdanění přidané hodnoty a očištění příjmu státu z DPH o inflaci na rok 2009.....	72
Tabulka 26: Efektivní míra zdanění přidané hodnoty a upravené příjmy z daně z přidané hodnoty modifikované pro sestavení Lafferovy křivky	72

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
HDP	Hrubý domácí produkt
MF	ministerstvo financí
EU	Evropská unie
DPH	Daň z přidané hodnoty
EK	Evropská komise
ÚFO	územní finanční orgány
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
RF	rezervní fond
FO	fyzická osoba
PO	právnícká osoba

Obsah

Úvod	12
1 Charakteristika daňových politik a daňového systému ČR.....	15
1.1 Základní pojmy	15
1.2 Nástroje daňové politiky	17
1.3 Vývoj daňových politik	18
1.4 Druhy daňových politik	20
1.4.1 Daňový pluralismus	20
1.4.2 Ostatní liberalistické daňové politiky	21
1.4.3 Neoklasicistické politiky	22
1.4.4 Keynesiánská hospodářská politika.....	23
1.4.5 Ozdravovací daňová politika	24
1.5 Daňový systém ČR	27
1.5.1 Struktura daňového systému.....	27
1.5.2 Daň z příjmů fyzických osob.....	29
1.5.3 Daň z příjmů právnických osob.....	39
1.5.4 Daň z přidané hodnoty.....	43
2 Komparace daňových příjmů a výdajů v letech 2005 – 2009	46
2.1 Daňové příjmy státu ve sledovaných letech	46
2.2 Administrativní výdaje na výběr daní ve sledovaných letech	49
2.3 Komparace daňových příjmů a administrativních výdajů ve sledovaných letech.....	50
3 Zkonstruování Lafferovy křivky pro ČR.....	55
3.1 Lafferova křivka pro daňovou kvótu ČR.....	55
3.2 Lafferova křivka pro daň z příjmů fyzických osob.....	61
3.3 Lafferova křivka pro daň z příjmů právnických osob.....	66
3.4 Lafferova křivka pro daň z přidané hodnoty.....	68
4 Perspektivy daňové politiky ČR.....	74
Závěr.....	79
Použitá literatura.....	82
Přílohy	87

Úvod

"Vectigalia nervi sunt rei publicae."

Daně jsou šlachy státu.

Marcus Tullius Cicero

"People often say death and taxes are the same, but this is wrong. Death is a taxable event, but taxes never die."

Lidé často říkají, že smrt a daně jsou jedno a to samé. To ale není pravda. Smrt se daní, ale daň nikdy neumírá.

(autor neznámý)

Jak můžeme vidět na uvedených citátech, daně jsou velmi důležité, stát bez nich fungovat nemohl, nemůže a i v budoucnu budou jeho nedílnou součástí. Daně ovlivňují život každého z nás, ať už jsme děti, studenti, pracující nebo důchodci. Každý z nás už určitě daň někdy platil, proto se není co divit, že se mezi lidmi rozšířil názor o velmi tvrdém a přísném daňovém systému, ať už je jakýkoli. Většina lidí si navíc myslí, že daňový systém je nespravedlivý, protože "daně by měl zaplatit ten druhý, který si vydělává víc". Tento názor je způsoben nerovností příjmů, která vždy existovala a existovat bude. Z toho důvodu se vždy budeme muset zabývat daňovou politikou, pomocí níž se stát snaží stanovit optimální daňové zatížení, které bude dobré jak pro občany, tak pro stát. Pokud ale je daňová politika nastavená špatně, může stát způsobit velké množství škod, především narušit tržní hospodářství a ztlumit hospodářský růst nebo i uvrhnout ekonomiku do recese, což dokazuje historický vývoj v určitých vývojových etapách v některých zemích. Z těchto a mnoha dalších důvodů je daňová politika jednou z nejdůležitějších oblastí, na které by stát měl dávat velký důraz.

V současné době vzniká velké množství zákonů, které se zpravidla s dalším volebním obdobím a novou vládou ruší a nahrazuje novými. Všeobecně se dá ovšem říci, že trendem poslední doby je přesouvání daňového břemena od viditelných přímých daní k daním méně viditelným - nepřímým.

Na základě výše zmíněné důležitosti a aktuálnosti daňové problematiky je cílem diplomové práce vytvoření Lafferovy křivky v České republice pro:

- celkové zdanění subjektů neboli daňovou kvótu,
- daň z příjmů fyzických osob samostatně a včetně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- daň z příjmů právnických osob,
- daň z přidané hodnoty

a vymezení perspektiv daňové politiky v České republice.

V souvislosti se sestavením těchto čtyř křivek budeme formulovat čtyři hypotézy, které budeme v práci ověřovat:

Hypotéza č. 1: Celkové zdanění subjektů v České republice se v posledních letech pohybovalo na vrcholu Lafferovy křivky, neboli příjmy státu byly na nejvyšší možné úrovni.

Hypotéza č. 2: Tato hypotéza se vztahuje na daně z příjmů fyzických osob, přičemž bude rozdělena na:

- hypotézu 2a: příjmy státu z daně z příjmů fyzických osob jsou v České republice nižší, než by mohly být, protože míra zdanění se pohybuje v oblasti před vrcholem Lafferovy křivky;
- hypotézu 2b: pokud k dani z příjmů fyzických osob přičteme další odvody, neboli platby na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, míra celkového zdanění fyzických osob je v okolí vrcholu křivky.

Hypotéza č. 3: Míra zdanění právnických osob byla v době vzniku České republiky příliš vysoká – v zakázané zóně Lafferovy křivky. Postupem let, jak docházelo ke snižování zdanění právnických osob, příjmy státu rostly a dostaly se až na vrchol křivky.

Hypotéza č. 4: Příjmy státu z daně z přidané hodnoty jsou nízké, protože míra zdanění je v oblasti před vrcholem Lafferovy křivky.

Ke splnění hlavního cíle a k posouzení hypotéz je nezbytné splnit dílčí cíle, kterými jsou:

- definovat základní pojmy a druhy daňových politik,
- analyzovat daňový systém České republiky se zaměřením na daně, jež jsou předmětem konstrukce Lafferových křivek,
- analyzovat efektivnost příjmů a výdajů České republiky za stanovené období,
- navrhnout, na základě zjištěných skutečností, vhodné perspektivy daňové politiky České republiky.

1 Charakteristika daňových politik a daňového systému ČR

Ještě před tím, než popíšeme daňové politiky a daňový systém České republiky (ČR), objasníme pár důležitých pojmů, které se této problematice týkají.

1.1 Základní pojmy

Daň je v soudobé literatuře definována jako povinná, nevratná, zákonem určená platba, která se buď pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo se platí za určitých okolností (např. při převodu nemovitosti, při nabytí dědictví apod.).¹ Je zapotřebí také pamatovat na to, že existuje další množství zákonných odvodů, které ačkoliv slovo daň v názvu nemají, z větší míry splňují podstatu definice. Jedná se například o různé poplatky, cla, příspěvky na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, půjčky apod. Pro potřeby diplomové práce využijeme třídění daní dle vazby na důchod poplatníka, tj. na přímé a nepřímé.

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt, jedná se především o daně z osobních důchodů a daně ze zisku firem.

Oproti tomu u daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt, jedná se především o daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Nepřímé daně mají několik výhod – nepotlačují motivace k práci a ke spoření a nemotivují tolik k daňovým únikům. Pro stát je snazší je vybírat, ale především je snadnější je zvyšovat.²

Celková daňová povinnost je souhrn všech plateb, které musí subjekt odvádět do veřejných rozpočtů. S tím úzce souvisí pojem **daňová kvóta**, která vyjadřuje podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu (HDP). Vypovídá o tom, jak velká část nezůstává těm, kdo důchod vytvořili, ale rozděluje se prostřednictvím veřejných fondů. Z toho důvodu je velmi vhodný pro mezinárodní srovnání, ovšem existuje několik metod výpočtu, podle toho, co vše je do koeficientu zahrnuto. **Čistá daňová kvóta** obsahuje jen daně v právním slova smyslu,

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. s. 16.

² HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. Praha : C. H. Beck, 2005. s. 631.

oproti tomu **složená daňová kvóta** obsahuje i další povinné odvody odpovídající ekonomickému pojetí daně, jako například sociální pojištění.³

Dále je vhodné pro účely této práce zmínit, jak se dělí daně dle stupně jejich progresu a to na:⁴

- progresivní – s růstem důchodu poplatníka dochází k růstu míry jeho zdanění (čím vyšší má poplatník základ daně, tím větší část ze svého důchodu odvede),
- proporcionální – s růstem důchodu poplatníka se míra zdanění nemění (procento daně je konstantní bez ohledu na změnu výše důchodu),
- regresivní – průměrná daňová zátěž klesá s růstem důchodu poplatníka (čím vyšší má poplatník základ daně, tím menší část ze svého důchodu odvede).

*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 ovlivňující uspořádání daňové soustavy patří velikost státu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů. Širším pojmem je **daňový systém**, který oproti daňové soustavě zahrnuje 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.*⁵

*Další charakteristikou daňového systému je popis **daňového mixu**. Ten vypovídá, jakému typu daní dává daný stát přednost a jaký potlačuje. Význam jednotlivých druhů daní se nejčastěji měří prostřednictvím podílu výnosu jednoho typu daní na celkovém daňovém výnosu.*⁶

***Daňovou politikou** se rozumí praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Daňovou politikou lze ovlivňovat investice a jejich formy, strukturu a formy výroby, poptávku a její strukturu, obdobně spotřebu a její strukturu, příliv či odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavu, majetkovou strukturu, ceny atd. Jedná se však převážně o dlouhodobé nástroje, už s ohledem na to, že daně lze uložit*

³ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 32.

⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 54 - 55.

⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 10.

⁶ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. Praha : VOX, 2008. s. 37.

(a tedy i měnit) pouze zákonem. Daňová politika je součástí rozpočtové (fiskální) politiky státu.⁷ Daně jsou součástí skupiny nepřímých nástrojů hospodářské politiky a jsou prostředkem přerozdělování nově vytvořeného produktu.

1.2 Nástroje daňové politiky

Rozdělení nástrojů daňové politiky v souvislosti s jejich působením na ekonomiku podle kritéria autonomnosti zobrazuje obrázek č. 1.



Obrázek 1: Rozdělení nástrojů daňové politiky

Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s 12.

Typickým automatickým vestavěným stabilizátorem ekonomiky je progresivní sazba daně z příjmů, protože:

- v obdobích konjunktury se poplatníci díky zvýšeným příjmům dostávají do pásem vyšších daňových sazeb, takže podíl jejich zdaněného důchodu se zvyšuje. Důsledkem nižšího relativního růstu disponibilního důchodu je skutečnost, že agregátní poptávka soukromého sektoru je bržděna a tak i ekonomický produkt roste menším tempem;
- v obdobích recese dochází k opačnému procesu, kdy podíl zdaněných důchodů klesá a tím je zabráněno podstatnějšímu poklesu poptávky a následně produktu ekonomiky.

*Tento mechanismus funguje za podmínky stabilní nebo alespoň relativně stabilní cenové hladiny.*⁸

⁷ BONĚK, Václav, et al. *Lexikon : Daňové pojmy*. 1. vydání. Ostrava : Sagit, 2001. s. 51.

Oproti vestavěným stabilizátorům diskreční daňová opatření představují záměrné změny v daňovém systému. Ty jsou prováděny vládou, jsou relativně nezávislá na hospodářských cyklech a jejich velkým negativem je informační a realizační zpoždění.

1.3 Vývoj daňových politik

Jaké daňové politiky existují? Pro odpověď na tuto otázku začneme probráním historie daňových teorií, protože ty současné jsou výsledkem různých "pokusů a omylů", uskutečněných lidstvem v minulosti. Nejprve probereme jednotlivé etapy a pro ně typické prostředí, přičemž jednotlivé daňové politiky jsou odděleny do jednotlivých kapitol.

Daně vznikly v době starého Egypta, Řecka, Říma a podobných **otrokářských společností**, ale v té době nebyly hlavním zdrojem příjmů států, proto plnily pouze druhořadou úlohu. Zpravidla totiž v této době měly daně charakter nepravidelných, zpravidla naturálních plateb, které byly mnohdy dobrovolné – představovaly formu občanské uvědomělosti. Z těchto důvodů v této době daňové politiky neexistovaly.

V době **feudalismu** měly daně stále pouze podpůrnou roli v rámci příjmů rozpočtů a byly vybírány zejména v případě válečných tažení a na financování obrany území formou tributů či organizováním sbírek. Postupně přestávali mít naturální podobu a začínaly být pravidelné, proto v této době vznikaly první úvahy o podobě daní.

Velký rozvoj daňových politik byl v období **liberalismu** – v době, kdy ve společnosti začala vstupovat do popředí svoboda jednotlivce, a to jakožto základní předpoklad i východisko hospodářské teorie a politiky. Daně již získaly charakter pravidelných plateb, které byly povinné pro všechny ekonomické subjekty, byly všeobecné a tvořily hlavní zdroj příjmů rozpočtů států – z těchto důvodů vznikly první ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní.⁹ Zásadou liberalismu byla snaha minimalizovat zásahy státu do ekonomiky, ale v rozporu s tím se současně zvyšovala úloha státu (finanční prostředky byly zapotřebí především v oblasti zdravotnictví, školství, ale i pro kolonizaci nově objevených území). Tento rozpor byl překonán na základě tzv. směnné teorie daňové, podle níž jsou daně protihodnotou za služby, poskytované státem jedincům.¹⁰ V době liberalismu se objevilo

⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 12.

⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 32.

¹⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. s. 32.

několik známých představitelů, jejichž díla a teorie jsou platné i v dnešní době. Patří mezi ně: Adam Smith, David Ricardo a John Stuart Mill.

V 19. století, v období **neoklasicismu**, také narůstal trend zvyšování sektoru státního hospodářství, kdy stát zcela převzal funkci garanta minimální úrovně vzdělanosti, ochrany zdraví a zabezpečuje přerozdělovací procesy, přičemž výnosy z daní byly používány i pro dosažení cílů sociální politiky. Daňové politiky byly uskutečňovány pod tlakem početného stavu dělnictva, které požadovalo velkou progresivnost daní. Na základě těchto tendencí byla rozpoutána široká polemika o poměru přímých a nepřímých daní v daňových výnosech. Hlavním předmětem zkoumání neoklasicistů byla rovnováha na dokonale konkurenčním trhu. Vychází se ze subjektivní teorie hodnoty a používají se metody marginální analýzy. Toto učení má vliv i na veřejný sektor, který se stává součástí obecných pravidel ekonomického systému. Výsledkem marginální teorie je, že jedinci platí daně podle prospěchu, který mají z veřejných služeb.¹¹

V období **mezi světovými válkami** docházelo k růstu daňové kvóty, ve vyspělých státech až k hranici 30 % HDP, což bylo způsobeno snahou získat finanční prostředky na obnovu ekonomiky po hospodářské krizi. Příprava na další světovou válku a hospodářská krize způsobily stanovení přírážek na různé daně. Přímé daně už byly v tomto období stanoveny jako osobní či firemní důchodové daně. Ve 40. až 60. letech byl kladen důraz na stabilizační funkci daní (Keynesiánská hospodářská politika – viz kapitola 1. 5. 5.), rostlo daňové zatížení (v mnoha zemích byla daňová kvóta větší než 50 % HDP) a započaly snahy o harmonizaci daní v mezinárodním měřítku.¹²

V 60. a 70. letech se ukázalo, že keynesiánská hospodářská politika uplatňována dlouhodobě vede k inflaci, a proto se v 70. a 80. letech 20. století navrací k neoklasické ekonomii – neokonzervatismu. Ten potlačuje přímé státní regulace a orientuje se na fungování samoregulujících mechanismů trhu. Zdůrazňuje zejména důležitost monetární politiky na úkor politiky fiskální. Začala se projevovat tendence zvyšování podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech.

V **současné době** jsou politiky směsí neokonzervatismu i keynesiánství, protože, jak bylo vidět v minulosti, není možné uplatňovat striktně jeden směr. I fiskální politiku je totiž nutné

¹¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. s. 36.

¹² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 33 - 34.

používat a to zejména v období krize, kdy velké investice státu pomáhají oživit ekonomiku a znovu ji "nastartovat". Co se týká přímých a nepřímých daní, tak pokračuje trend započatý v předchozím období – zvyšování podílu nepřímých daní. Za hlavní principy daňových systémů jsou považovány princip prospěchu a princip berní způsobilosti. Dále se prohlubuje spolupráce v daňové oblasti včetně omezení daňových úniků a praní "špinavých" peněz.

1.4 Druhy daňových politik

V této kapitole probereme jednotlivé druhy daňových politik, které jsou seřazeny na základě jejich historického vývoje.

1.4.1 Daňový pluralismus

Adam Smith¹³, který je autorem daňového pluralismu, ve svém díle *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, dává návod, jaká by měla být struktura daní a jaké vlastnosti by měly splňovat. Říká, že by měly existovat čtyři druhy daní podle typu příjmů:

- daň z nájemného z půdy,
- daň ze zisku z kapitálu,
- daň ze mzdy za odvedenou práci,
- a poslední daň, která by měla dopadat stejnoměrně na výše uvedené druhy příjmů.

V souvislosti s nimi formuloval čtyři zásady (také známé jako kánony), které by měly být splněny při stanovování a výběru daní¹⁴:

1. **Rovnost.** Subjekty každého státu by měly přispívat na jeho výdaje a podporovat vládu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem v poměru k jejich vlastním možnostem, tzn. úměrně důchodu, který zpětně získávají pod ochranou státu. Každá daň, která postihuje pouze jeden ze zdrojů příjmů a ostatní dva neovlivní, je nutně nerovná.

¹³ Adam Smith (1723 - 1790), představitel klasické anglické ekonomie. Podle něj je činnost národního hospodářství založena na svobodném konání jednotlivců, které vede k tzv. přirozenému řádu, systému "přirozené svobody", jenž se ustaví sám, jakmile bude odstraněno státní omezení. Avšak i takový systém potřebuje panovníka (stát) - ten totiž musí zajišťovat vnější obranu, vnitřní pořádek včetně právního řádu a veřejné služby, k jejichž zajištění slouží především daně. Státní výdaje jsou ovšem podle Smithe neproduktivní, neboť podle jeho teorie je produktivní pouze práce v materiální výrobě - co nejnižší úroveň státních výdajů je proto v zájmu růstu bohatství národa, přičemž říká, že státní rozpočet by měl být vyrovnaný.

¹⁴ SMITH, Adam. *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 1904. USA : University Of Chicago Press, 1977. s 1103 - 1106.

2. **Přesnost.** Daň, kterou každý jedinec platí, by měla být přesná a jasná a nikoli libovolná. Doba splatnosti, způsob platby a velikost platby by měla být jasná poplatníkovi i jakékoli další osobě. Kde tomu tak není, každý poplatník je dán více či méně na milost výběřčímu daní, který může poplatníkovi daň zvýšit anebo po něm požadovat úplatky, aby daň nezvýšil. Podle zkušeností všech států, pokud není daň stanovená přesně a jasně, je to ještě větší zlo než nerovnost.
3. **Pohodlnost platby.** Každá daň by měla být vybírána takovým způsobem a v takovém čase, v jakém to poplatníkovi nejvíce vyhovuje. Daň z renty půdy a domů je vybírána v době, kdy se to poplatníkovi nejvíce hodí neboli v době, kdy ji má s největší pravděpodobností z čeho zaplatit. Daně ze spotřebního zboží, jako jsou přepychové předměty, jsou placeny postupně v době nákupu zboží. Je tedy na jeho vůli, jestli si zboží koupí nebo ne, a je to jeho vina, jestli mu tyto daně způsobí potíže.
4. **Nízké náklady výběru daní.** Každá daň by měla být tak promyšlená, aby lidé zaplatili co nejméně nad částku, která je odváděna do státní kasy. Jsou čtyři důvody, proč lidé musejí zaplatit více. Za prvé na vybírání daní může být potřeba velký počet úředníků, jejichž platy mohou pohltnout velkou část z vybraných daní. Za druhé daň může odradit lidi od podnikání, speciálně v oblastech, ve kterých by mohli zaměstnávat velké množství lidí. Z toho důvodu daň může zmenšit nebo i zničit některé zdroje, které by lidem ulehčily placení daně. Za třetí exekuce a další pokuty na poplatníky, kteří se dani snažili uniknout, je mohou úplně zlikvidovat a z toho důvodu ukončit jejich přínos pro společnost. Neuváženě uložená daň vyvolává velké pokušení k podvodům, ale úměrně s pokušením musí stoupat i přínos trestů za tyto podvody. Za čtvrté časté kontroly výběřčími daní mohou způsobit poplatníkům zbytečné nepříjemnosti. Ty sice přímo nevyvolávají výdaje v pravém slova smyslu, přesto je možné je vyjádřit částkou, kterou by poplatník byl ochoten zaplatit, aby se těmto kontrolám vyhnul.

Protože tyto zásady jsou evidentně spravedlivé a jejich užitečnost je zjevná, je doporučováno, aby pokud možno všechny státy na ně kladly důraz.

1.4.2 Ostatní liberalistické daňové politiky

Mezi další návrhy na daňovou politiku z období liberalismu patří klasická teorie daňového přesunu a princip platební schopnosti.

Klasická teorie daňového přesunu byla vytvořena Davidem Ricardem. Ten definuje daň jako část produkce půdy a práce dané země, placenou jako odvod vládě. Daň je ale vždy nakonec zaplácena buď z kapitálu, nebo z příjmů státu.

Když roční produkce země je vyšší než její spotřeba, říkáme, že se zvyšuje kapitál. Když je ale spotřeba vyšší než produkce, dochází ke snižování kapitálu. Zvýšit kapitál je poté možné zvýšením produkce nebo snížením neproduktivní spotřeby. D. Ricardo říká, že daně by měly být nastaveny tak, aby nedošlo k oslabení kapitálu. Když totiž dojde ke snížení kapitálu, nutně dojde i ke snížení produkce, a pokud zůstanou tyto neproduktivní výdaje lidí a státu stále stejné, jejich každoroční zdroje budou rapidně klesat, až dojde ke krizi.

Když ale daně jsou nastaveny správně, neboli dopadají pouze na příjem státu a ne na kapitál, stejně sníží akumulaci k růstu kapitálu nebo donutí poplatníky k ušetření odvedené částky na daně prostřednictvím neproduktivní spotřeby a luxusního stylu života. Některé daně mají tento efekt větší než jiné. Největší zlo na daních ani není tolik v tom, koho zatíží, ale v celkové sumě, která má dopad a efekt na celou společnost.¹⁵

John Stuart Mill¹⁶ vytvořil teorii s názvem **princip platební schopnosti**, někdy nazývanou principem berní způsobilosti. Tato teorie říká, že uplatnění principu prospěchu by vedlo k regresivním sazbám, neboť chudší lidé těžší více ze státní podpory. Protože lidé nejsou ochotni platit za jiné, je nutno nastolit daňovou povinnost na základě principu rovné oběti. Od určitého daněprostého minima by měly být důchody zdaněny proporcionálně, neboť vyšší důchody vyplývají z usilovné práce. Naopak progresivní zdanění by totiž mělo destimulační účinky a bylo by nespravedlivé.¹⁷

1.4.3 Neoklasicistické politiky

Neoklasikové jako první použili poptávkových a nabídkových křivek a teorie "přebytku spotřebitele a přebytku výrobce" k analýze daňového přesunu a dopadu a ukázali, jak daňové břemeno převyšuje vybranou daň. Toto převýšení je dnes známo jako "nadměrné daňové

¹⁵ RICARDO, David. *On the principles of political economy and taxation*. 3. London : G. Woodfall, 1821. s. 162 - 168.

¹⁶ Oproti Smithovi a Ricardovi zastával teorii tří výrobních činitelů (půda, práce, kapitál). U daní odmítal aplikaci principu prospěchu, neboť daně financují činnost státu spočívající v ochraně osob a majetku a v dalších sociálních činnostech.

¹⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. s. 35.

břemeno". Na základě této teorie vytvořili několik návrhů, jak by měla daňová politika vypadat¹⁸:

- podle Wiesera má stát zajišťovat ochranu občanů a podmínky pro rozvoj výroby, a nikoliv uspokojování potřeb jednotlivců;
- anglosaská cambridgeská škola dochází k závěru, že mezní obětí všech je dosaženo i celkové minimální oběti - z této teze vyplývá potřeba progresivního zdanění;
- Arthur Cecil Pigou, zakladatel ekonomiky blahobytu, viděl cestu ke společnému blahobytu v rovnoměrném rozdělení důchodů prostřednictvím rovné marginální oběti a nejmenší úhrnné oběti – říká, že tam, kde společenské náklady jsou větší než privátní, musí nastoupit daň;
- Knut Wicksell, který ačkoliv akceptoval princip prospěchu, považuje neoklasický model, kdy jednotlivci vyjadřují své preference ohledně veřejných statků, za prakticky neuskutečnitelný, a proto navrhuje použití aproximačního (volebního) procesu.

Všechny tyto politiky měly jedno společné – vyrovnaný státní rozpočet. Navíc se neoklasikové domnívali, že rovnováha na trhu nastává v dokonale konkurenční ekonomice spontánně působením tržních sil a při využití všech faktorů včetně práce.

1.4.4 Keynesiánská hospodářská politika

Tato politika vznikla jako reakce na velkou hospodářskou krizi. Ta způsobila koncem 20. a začátkem 30. let 20. století velký otřes pro neoklasickou ekonomii, protože příčiny hluboké deprese, krachu měnového systému a obrovské nezaměstnanosti se nedaly vysvětlit tradičními mikroekonomickými přístupy marginalistů – ti se z krize snažili dostat pomocí omezování státních výdajů s cílem dosáhnout vyrovnaný státní rozpočet, ale místo toho, aby se situace zlepšila, se neustále zhoršovala a ekonomiky všech zemí se "zmítaly v křečích".

Podle jeho autora, J. M. Keynese, vyspělá kapitalistická tržní ekonomika není schopna dosahovat plného využívání ekonomických zdrojů a především nevytváří adekvátní podmínky pro plnou zaměstnanost. Vyznačuje se rovněž do značné míry náhodným a nespravedlivým rozdělením bohatství a rozdělováním důchodů. Zvláště negativní vztah měl Keynes k vrstvě rentiérů. Protože podle Keynese tržní ekonomika sama o sobě nevytváří dostatečné síly

¹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. s. 37 - 38.

působící ve směru obnovy plného využívání všech zdrojů, musí být tento mechanismus doplněn vnější stabilizací na základě státního intervencionismu a to pomocí tří způsobů¹⁹:

1. Změnou v rozdělování důchodů a to v podobě **zvýšení dědické daně a progresivního zdanění důchodů**, což vede ke zvýšení sklonu ke spotřebě a snížení sklonu k úsporám. To má za následek vyrovnaní sklonu k investicím.
2. Ovlivňování sklonu k investicím prostřednictvím peněžní a úvěrové politiky zaměřené na **dlouhodobé udržování nízkých úrokových měr**, neboli tzv. politikou levných peněz.
3. **Vytvoření programu veřejných prací**, které by byly financovány ze státního rozpočtu a vyplňovaly mezeru soukromých investic. J. M. Keynes totiž pochyboval, že je možné dosáhnout prostřednictvím peněžní a úvěrové politiky dostatečně nízkých úrokových měr, aby to zajistilo vyrovnaní sklonu k investicím a sklonu k úsporám. Keynes považoval investiční aktivitu podnikatelů vzhledem k úloze očekávání a nejistoty za velmi nepředvídatelnou. Proto při malé účinnosti podněcování investic prostřednictvím peněžní a úvěrové politiky doporučoval využít státního rozpočtu jako nástroje pro vytvoření dodatečné efektivní poptávky. V této situaci poté připouští deficitní státní rozpočet v období krize a nejvýše požaduje vyrovnaný rozpočet v rámci jednoho hospodářského cyklu.

1.4.5 Ozdravovací daňová politika

Ozdravovací daňová politika, jinak nazývána teorie strany nabídky se snaží povzbudit nabídkové stránky ekonomiky. To spočívá ve snižování daňové kvóty (tj. posílení váhy nezdaněných důchodů), daňového břemene a mezních sazeb daně. Snížení daňového zatížení, jakožto hlavního nástroje ekonomické expanze, má vést k vyšší pracovní aktivitě a vyšším úsporám a k jejich přeměně v investice.

Ekonomie strany nabídky se snaží redukovat hospodářskou politiku na jediný, v podstatě liberální či neoliberální cíl – maximálně privilegovat a podporovat ty, kteří vytvářejí hospodářské bohatství. Proto je zaměřena zejména na analýzu negativních dopadů vysoké míry zdanění. Podle této teorie je nabídka výrobních faktorů podstatně pružnější, než

¹⁹ SOJKA, Milan, et al. *Dějiny ekonomických teorií*. 1. Praha : Karolinum, 2000. s. 118 - 119.

předpokládala keynesovská ekonomie. Změna sazeb daní tedy vyvolá v chování jednotlivce změny dvojího druhu²⁰:

- **důchodový efekt** – vyjadřuje, že jedinec v zájmu udržení životní úrovně (resp. důchodu po zdanění) vynakládá při zvýšení sazeb daní zvýšené pracovní úsilí a naopak;
- **substituční efekt** – vyjadřuje ochotu se smířit s nižšími příjmy při větším množství volného času.

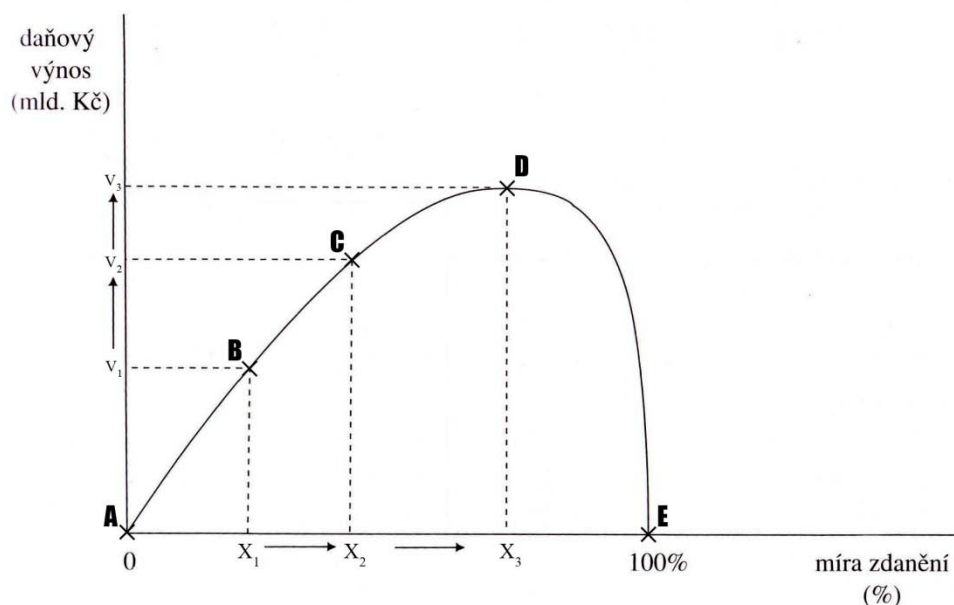
Změny sazeb daní vyvolávají změny poměrných cen práce a úspor, čímž vyvolávají i změny v jejich nabídce. Jsou tři možnosti důsledků změn:

1. změny ve volbě mezi prací a volným časem;
2. změny ve volbě mezi zvyšováním běžné spotřeby a úsporami a na ně vázanými investicemi;
3. změny poměru mezi zdaňovanou a nezdanitelnou činností.

Ekonomové zastávající tuto teorii považují za velmi významnou vazbu mezi daňovými sazbami a nabídkou, reprezentovanou vytvořeným hrubým domácím produktem. Tvrdí, že kdyby byly daně blízké nule, nemohl by stát poskytovat některé základní služby nezbytné pro fungování trhu, jako jsou např. infrastruktura, měnový systém, soudní systém pro řešení sporů atd., což by všechno v souhrnu znamenalo nízkou agregátní nabídku. S růstem daní se mohou tyto statky a služby stále rozšiřovat a jsou cennější než ztráty způsobené zdaněním, neboli mezní užitek zdrojů vydaných na daně je vyšší než mezní užitek libovolného jiného užití těchto zdrojů. S tím, jak ale klesá mezní užitek daní pro ekonomické subjekty při zvyšování daní, může dojít zdanění až k bodu, kdy se mezní výnos ekonomických subjektů z daní rovná mezním nákladům daní pro ekonomické subjekty a při dalším zvýšení daní dojde k tomu, že vysoké daně začnou odrazovat od podnikání v nejméně efektivních oblastech. Kdyby sazby daní dále rostly, snižovala by se dál i efektivnost podnikání a tím i agregátní nabídka. V případě stoprocentní daňové sazby by teoreticky ustala veškerá hospodářská činnost v "oficiální ekonomice". Tyto změny v rozsahu hospodářské činnosti, a tím i daňovém základu, musí mít logicky vliv na vypočtenou daň neboli i na příjmy státu z daní. Proto, když změny sazby daní mění agregátní nabídku, mohou se v jistých situacích sazby daní a příjmy

²⁰ SOJKA, Milan, et al. *Dějiny ekonomických teorií*. 1. Praha : Karolinum, 2000. s. 203.

státu z daní chovat i nepřímo úměrně, to znamená, že se vzrůstem sazby daní může teoreticky klesat příjem z daní, což je makroekonomicky vyjádřeno **Lafferovou křivkou** (viz obrázek č. 2).²¹



Obrázek 2: Lafferova křivka

Zdroj: vlastní úprava podle HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. Praha : C. H. Beck, 2005. s. 629.

Lafferova křivka zachycuje, jak se změní daňový výnos státu při změně daňové sazby daní.:

- od bodu a (kdy míra zdanění je 0 % a výnosy státu 0 mld. Kč) až do bodu B roste daňový výnos vůči míře zdanění progresivně;
- od bodu B do bodu C roste daňový výnos vůči míře zdanění proporcionálně (když pomineme drobné odchylky);
- od bodu C do bodu D daňový výnos roste pomaleji, než míra zdanění, neboli degresivně;
- v bodu D při míře zdanění X_3 stát dosahuje maximálního daňového výnosu v_3 ;
- od bodu D až do bodu E (maximální míra zdanění 100 %) již výnos státu se zvyšující se sazbou naopak klesá.

Autorem křivky je americký ekonom Arthur B. Laffer, jehož výsledky práce pak byly vodítkem pro daňové reformy R. Reagana počátkem 80. let 20. století v USA. Tyto reformy se ukázaly jako velmi užitečné, neboť daňový výnos vzrostl i přes pokles sazeb.²²

²¹ SOJKA, Milan, et al. *Dějiny ekonomických teorií*. 1. Praha : Karolinum, 2000. s. 204.

Lafferova křivka je pouze teoretickou konstrukcí, je však logické, že při hypotetickém 100% zdanění by daňový výnos klesl na nulu, protože by nikdo nevykonával nic, z čeho jsou daně odváděny. Stát by se měl snažit mít míru zdanění maximálně do bodu x_3 , ve kterém má nejvyšší výnosy, rozhodně by ovšem neměl tento bod překročit. Vysoké daně totiž mají negativní dopad na výkonnost lidí a na ekonomický růst, což je způsobeno těmito třemi důvody:²³

1. Daně oslabují motivace lidí k pracovním výkonům a k úsporám. Jsou-li daně vysoké, dávají lidé přednost volnému času před pracovním úsilím a spotřebě před úsporami. V důsledku toho je ekonomický růst nižší.
2. Daně způsobují tzv. šedou ekonomiku – lidé se daním snaží vyhýbat:
 - a. legálními způsoby – například svépomocnými činnostmi (místo toho, aby se lidé plně věnovali svým povoláním a ze svých příjmů kupovali služby specialistů, dělají si mnoho věcí sami, i když je dobře neumějí) nebo si poskytují vzájemné protislužby v naturální podobě;
 - b. nelegálními způsoby (daňové úniky) – s vyššími daněmi mají lidé vyšší tendenci riskovat – čím vyšší výnos (neodvedená daň), tím větší riziko se vyplatí poplatníkům podstoupit.
3. Daně způsobují únik kapitálu do zahraničí – s vyššími daněmi mají firmy tendence se stěhovat do států s daněmi nižšími.

1.5 Daňový systém ČR

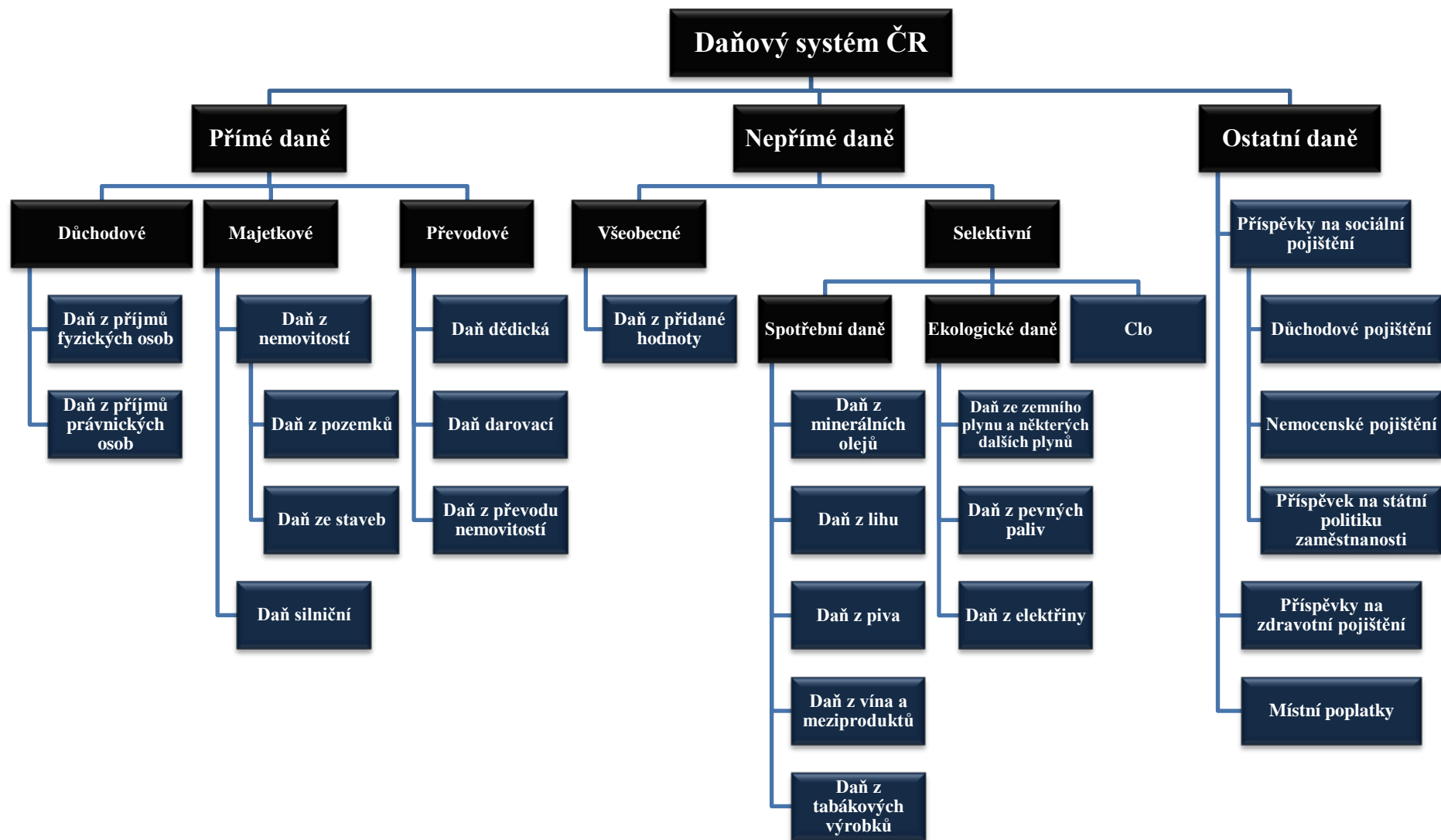
V této kapitole budeme nejprve charakterizovat strukturu daňového systému ČR a poté probereme samostatně jednotlivé daně, pro které budeme sestavovat Lafferovu křivku, v samostatných kapitolách. Zvláště se zaměříme na změny, které mají významný vliv na velikost míry zdanění, v letech 2005 až 2009.

1.5.1 Struktura daňového systému

V České republice je daňový systém tvořen poměrně velkým množstvím daní, které jsou shrnuty v obrázku č. 3.

²² STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika : pro kombinovanou formu studia : 1. díl*. 1. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2008. s. 21.

²³ HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. Praha : C. H. Beck, 2005. s. 628 - 629.



Obrázek 3: Daňový systém ČR

Zdroj: vlastní zpracování

Toto dělení nám ukazuje komplexnost a složitost daňového systému ČR. Dokonce zařazení daní do jednotlivých skupin se v literaturách různí. Podle Širokého²⁴ jsou daně dědická, darovací a z převodu nemovitostí zařazeny pod majetkové daně, naproti tomu podle Pavla²⁵ tvoří samostatnou skupinu převodových daní.

Také Ministerstvo financí ČR (MF) má podstatný rozdíl v rozdělení daňového systému – daň z převodu nemovitostí, oproti většině autorů, zařazuje pod daně nepřímé.²⁶ Je to z toho důvodu, že daň z převodu nemovitosti platí prodávající, který o ni může navýšit cenu, takže zda se jedná o daň přímou či nepřímou závisí na konkrétním případě.

Nejvíce specifické zařazení lze ale shledat u odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Nejlépe tento rozpor zachycuje Kubátová²⁷, která tyto daně řadí do všech tří skupin, přímé, nepřímé a ostatní daně, s komentářem, že záleží na názoru autora. Sociální a zdravotní pojištění navíc přímo nesplňuje definici daně (proto některými autory jsou uváděny zvlášť nebo vůbec). Výše starobního důchodu je totiž závislá na výši odvedeného sociálního pojištění v produktivním věku, neboli tato daň je účelová. Příspěvky na zdravotní pojištění zase nejsou součástí veřejného rozpočtu, jsou ale odváděny do zvláštního fondu, do kterého navíc přispívá i stát. Ovšem protože jak sociální tak zdravotní pojištění splňuje jedny z nejdůležitějších vlastností – jedná se o povinné a nenávratné platby, budou v této práci považovány také jako daň.

Kromě výše zmíněných existuje další množství nedobrovolných plateb, které mají ekonomický charakter daně – jedná se například o poplatek za televizi, rozhlasový poplatek atd. Pokud tyto další daně nejsou odváděny do veřejných rozpočtů, nebudeme je v této práci zohledňovat.

1.5.2 Daň z příjmů fyzických osob

Osobní důchodová daň je nezbytnou součástí každého moderního daňového systému. Konstrukce daně je relativně složitá, a to z několika důvodů. Na tuto daň jsou kladeny nejvyšší požadavky, protože musí zohlednit sociální postavení poplatníků, a tím umožnit

²⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 15.

²⁵ PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR. 2*. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. s. 16

²⁶ Generální finanční ředitelství. *Česká daňová správa* [online]. 1. 1. 2009 [cit. 2011-04-26]. Daňový systém České republiky. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=>>.

²⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. s. 21.

redistribuci vytvořeného důchodu od osob s vyššími příjmy k osobám s nižšími příjmy. Osobní důchodová daň se v českém daňovém systému nazývá daň z příjmů fyzických osob.²⁸

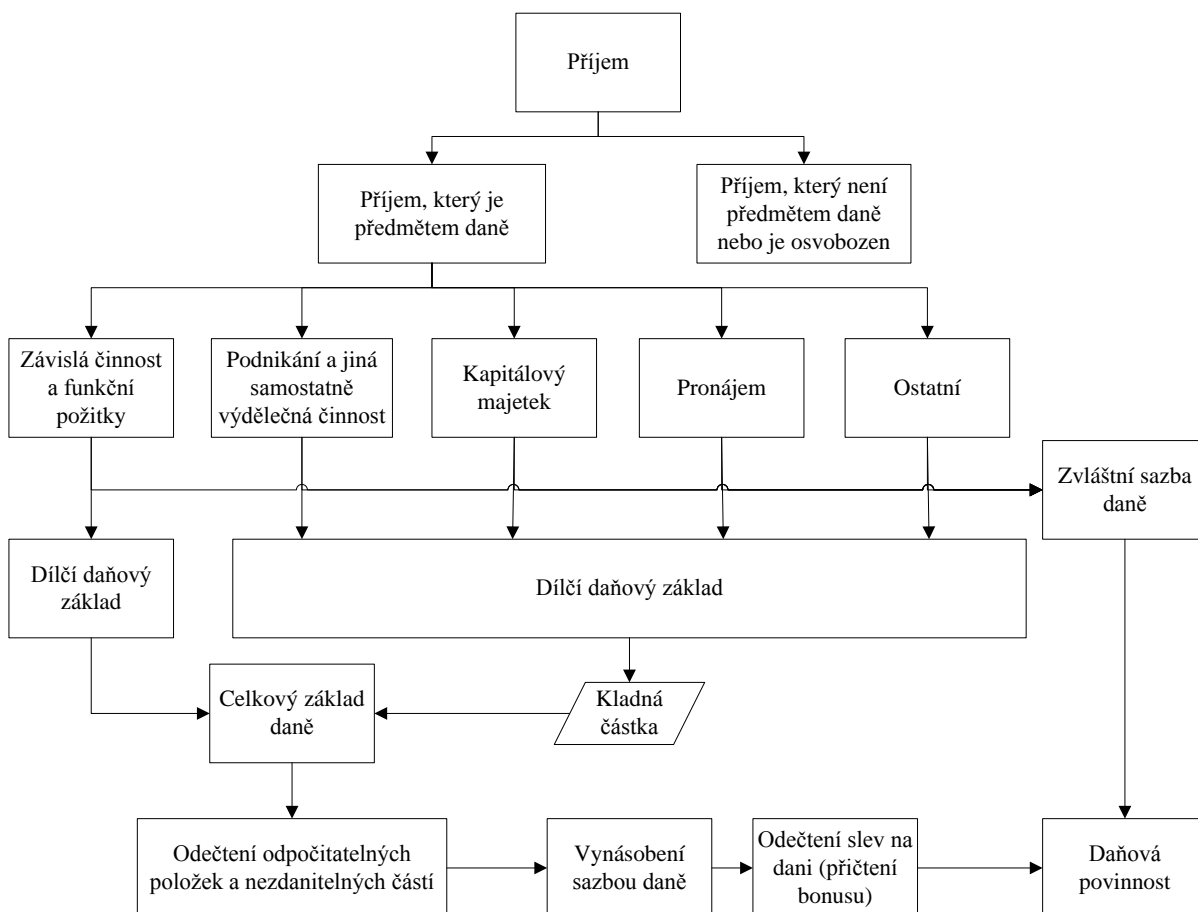
Poplatníky daně jsou všechny fyzické osoby (FO), které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Poplatníky, kteří se na území ČR zdržují, jsou poplatníci, kteří na území ČR pobývají aspoň 183 dní v příslušném kalendářním roce.

Postup výpočtu daně je následující:

1. Poplatník na základě zákona posoudí, zda jeho příjmy jsou předmětem daně a vyloučí osvobozené příjmy od daně.
2. Takto očištěné příjmy rozdělí podle jednotlivých předmětů daně.
3. Posoudí, zda příjmy nejsou zdaněny zvláštní sazbou daně, pokud ano, tak je touto sazbou zdaní.
4. Vypočte dílčí základy daně pro jednotlivé předměty daně.
5. Od dílčího základu daně ze závislé činnosti odečte kladný výsledek dílčích základů daně ostatních předmětů daně a tím vypočítá celkový základ daně.
6. Od celkového základu daně odečte odpočitatelné položky a nezdanitelné části základu daně.
7. Takto upravený základ daně vynásobí sazbou daně, čímž vypočte daň před slevou.
8. Od této daně odečte slevy na dani (případně přičte bonus), přičte daň vypočítanou pomocí zvláštní sazby a tím zjistí svoji celkovou daňovou povinnost.

Tento postup graficky znázorňuje obrázek č. 4.

²⁸ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 117.



Obrázek 4: Postup výpočtu daňové povinnosti

Zdroj: vlastní zpracování

Míru zdanění fyzických osob poté můžeme vyjádřit pomocí vzorce:

$$\text{míra zdanění (v \%)} = \frac{\text{daňová povinnost}}{\text{celkový příjem fyzické osoby}} * 100$$

Pro potřeby této práce projdeme jednotlivé kroky postupu a za sledované období zjistíme, jaké rozdíly mají významný vliv na výpočet míry zdanění.

Ze zdanitelných příjmů jsou **vyňaty** především²⁹:

- příjmy nabyté z titulu restitučního řízení a rehabilitace,
- příjmy získané dědictvím,
- příjmy získané darováním,
- příjmy z úvěrů a půjček.

²⁹ PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR. 2.* Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. s. 33.

Kromě vyňatých příjmů existují **osvobozené příjmy**, jejichž rozsah je velmi široký, přičemž je můžeme rozdělit do dvou skupin. První osvobození se týká zejména příjmů, které mají zpravidla sociální charakter. Jedná se především o dávky státní sociální podpory, stipendia, příspěvky nadací apod. Příjmy v rámci vyplácení penzí jsou od daně osvobozeny pouze do stanovené maximální částky. Další skupinou osvobozených příjmů tvoří náhrady škod, některé výhry, příjmy související se státní politikou bydlení a některé příjmy z prodeje majetku.

Příjmy očištěné o vyňaté a osvobozené příjmy se následně rozdělují podle **předmětů daně**³⁰:

- § 6 příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- § 7 příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti,
- § 8 příjmy z kapitálového majetku,
- § 9 příjmy z pronájmu,
- § 10 ostatní příjmy.

Příjmy ze závislé činnosti obsahují příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Dále tato kategorie obsahuje příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností a odměny statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob. **Příjmy z funkčních požitků** obsahují funkční platy členů vlády, poslanců, senátorů, apod. a odměny za výkon funkce územní samosprávy, státních orgánech, sdruženích a dalších institucí. Zvláštní sazbou daně jsou zdaněny příjmy, jejichž úhrnná výše u téhož zaměstnavatele, u kterého poplatník nepodepsal prohlášení k dani, nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 5 000 Kč.³¹

Do roku 2008 se dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nijak neupravoval a rovnal se součtu příjmů. Od roku 2008 se ovšem součet příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zvýšil o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění,

³⁰ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. Praha : Grada Publishing, 2005. s. 9 - 13.

³¹ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2006*. 14. Praha : Grada Publishing, 2006. s 7 - 8.

keré je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe. Tento základ daně byl pojmenován "super hrubá mzda". Tento zažitý název ovšem je velmi zavádějící, protože se nejedná o mzdu, ale o fiktivní navýšení základu daně.

Příjmy z podnikání jsou vedle příjmů ze zaměstnání významnou položkou daňového základu. Tvoří je příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů (příjmy advokátů, daňových poradců, soukromých lékařů atd.) a podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Oproti tomu za **příjmy ze samostatné výdělečné činnosti** jsou považovány příjmy z užití nebo poskytnutí práv (autorská práva a duševní vlastnictví), příjmy z nezávislého povolání a dalších podnikání podle zvláštních předpisů (soudní znalci, profesionální sportovci, tlumočníci, správci konkursní podstaty apod.). U příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti má poplatník možnost snížit si daňový základ o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž jejichž uplatnění může provádět dvěma variantami³²:

- výdaje bude prokazovat, tzn., že veškeré náklady na majetek, který k podnikání potřebuje, zahrne do svého účetnictví (popř. daňové evidence);
- výdaje prokazovat nebude, ale použije tzv. paušální výdaje, neboli náklady stanoví jako procento příjmů, přičemž takto uplatňovaná výše je odlišná podle druhu příjmů – rozdělení a vývoj nám ukazuje tabulka č. 1.

³² PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR*. 2. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. s. 37 - 38.

Tabulka 1: Procentuální velikost paušálních výdajů v letech 2005 – 2009

Druh příjmu	Velikost paušálních výdajů z příjmů				
	2005	2006	2007	2008	2009
Příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	50 %	80 %	80 %	80 %	80 %
Příjmy ze živností řemeslných	25 %	60 %	60 %	60 %	60 %
Příjmy ze živností, kromě příjmů ze živností řemeslných	25 %	50 %	50 %	50 %	50 %
Příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů	25 %	40 %	40 %	40 %	40 %
Příjmy z duševního vlastnictví a autorských práv	30 %	40 %	40 %	40 %	40 %
Příjmy z nezávislého povolání (které není upraveno zvláštními předpisy)	25 %	40 %	40 %	40 %	40 %
Příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sportů apod.	25 %	40 %	40 %	40 %	40 %
Příjmy z činnosti správce konkursní podstaty	25 %	40 %	40 %	40 %	40 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. Praha : Grada Publishing, 2005. s. 11 a MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2006*. 14. Praha : Grada Publishing, 2006. s. 9.

Jak můžeme vidět v tabulce, procentuální výše paušálních výdajů byla v roce 2006 značně zvýšena oproti předchozímu roku, v některých případech i dvojnásobně, což samozřejmě mělo dopad na výrazné zvýšení poplatníků, kteří využili možnost uplatnit výdajový paušál. V roce 2006 bylo dokonce možné využít paušály retrospektivně pro rok 2005.

Velkou výhodou tohoto systému paušálů je navíc značně jednodušší daňová administrativa, neboť poplatníci uplatňující tento paušál jsou povinni vést pouze evidenci příjmů a pohledávek vzniklých v souvislosti s jejich činností. V případě uplatňování paušálních výdajů si poplatník navíc mohl snížit svůj daňový základ o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.³³ Toto uplatnění pojistného ve výdajích bylo zrušeno v roce 2008.

Příjmy z kapitálového majetku jsou dalším možným zdrojem poplatníka. Obsahují především příjmy z držení kapitálového majetku, jako jsou dividendy, podíly na zisku

³³ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. Praha : Grada Publishing, 2005. s. 11.

společností s ručením omezením a komanditní společnosti, podíly na zisku tichého společníka apod. Obsahují ale také úroky, výhry, výnosy z vkladů, výnosy z držby směnek apod. Mezi tyto druhy příjmu ovšem nespádají příjmy z prodeje kapitálového majetku. Zpravidla tyto příjmy tvoří samostatný základ daně a jsou zdaněny srážkovou daní (ve většině případech tato sazba činí 15 %).

Příjmy z pronájmu představují především příjmy, které má poplatník z pronájmu nemovitostí nebo bytu a z pronájmu movitých věcí (pokud se nejedná o příležitostný pronájem). Výdaje, o které poplatník může snížit daňový základ, mohou být stanoveny stejně jako u podnikání – buď pomocí účetnictví (daňové evidence) jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů anebo paušální částkou. Ta byla v roce 2005 ve výši 20 %, přičemž od roku 2006 byla zvýšena na 30 %.³⁴

Všechny příjmy, které nejsou součástí ani jednoho z výše uvedených dílčích daňových základů, spadají do kategorie **ostatní příjmy**. Obsahují značné množství příjmů, jako příklad uveďme příjmy z příležitostných činností, z příjmů zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem, výhry v loteriích, ceny z veřejných soutěží atd. Základ daně lze snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, ale pouze u zemědělské výroby lze využít paušálu. Osvobozeny jsou příjmy, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 20 000 Kč.³⁵

Celkový základ daně lze rozdělit na tři skupiny. První tvoří příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, které budou mít vždy kladný výsledek. Druhou skupinou jsou příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmy z pronájmu, jejichž daňový základ může být záporný. Poslední skupinou jsou příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy, jejichž daňový základ může být buď kladný, nebo nulový. Poplatník nejprve sečte druhou a třetí skupinu, pokud je ale výsledek záporný, vzniká mu ztráta, kterou sice může uplatnit v dalších letech, ovšem do celkového daňového základu vstupuje nula. Pokud je výsledek kladný, může ho poplatník snížit o ztrátu z předchozích pěti let. Celkový daňový základ tedy tvoří první skupina a kladný výsledek součtu zbylých dvou skupin, ovšem musí být vyšší, než tzv. minimální základ daně, který odpovídá fiktivnímu příjmu na úrovni 50 % průměrné mzdy. Pokud poplatníkům klesnou příjmy pod tuto minimální hranici, základem daně je poté

³⁴ PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR*. 2. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. s. 38.

³⁵ *Daňové zákony : Úplná znění platná v roce 2009*. 1. Bratislava : DonauMedia, 2008. s. 16.

právě tato minimální částka. Ta v roce 2005 činila 107 300 Kč, v roce 2006 byla 112 900 Kč a na rok 2007 byla zvýšena na 120 800 Kč. Od roku 2008 byl ovšem institut minimálního základu daně zrušen.³⁶

V tuto chvíli máme vypočítaný celkový daňový základ, který snížíme o **odčitatelné položky a nezdanitelné části**, které může poplatník uplatit pouze v případě, kdy splní zákonem stanovenou podmínku. Mezi nejvýznamnější položky odčitatelné od základu daně zařazujeme daňovou ztrátu, která vznikla a byla vytvořena v posledních 5 zdaňovacích obdobích nebo 100 % výdajů na realizaci výzkumu a vývoje. Odčitatelné položky za sledované období se změnilo pouze nepatrně, opakem jsou nezdanitelné části. V roce 2005 existovaly tyto odpočty³⁷:

- na poplatníka 38 040 Kč;
- na manželku/manžela s příjmem do 38 040 Kč ve výši 21 720 Kč;
- na manželku/manžela s průkazem ZTP/P 43 440 Kč;
- na částečnou invaliditu 7 140 Kč;
- na plnou invaliditu 14 280 Kč;
- pro držitele průkazu ZTP/P 50 040 Kč;
- pro studenty 11 400 Kč.

Všechny tyto odpočty byly od roku 2006 zrušeny, kdy byly převedeny na tzv. slevy na dani, které budou rozebrány dále. Kromě výše zmíněných odpočtů existovaly další nezdanitelné části, které byly platné v celém sledovaném období. Od základu daně je dále možné odečíst především³⁸:

- hodnoty darů na veřejně prospěšné účely, jejichž hodnota je minimálně 2 % daňového základu (nebo 1 000 Kč, pokud jsou dvě procenta méně), maximálně si poplatník může odečíst 10 % daňového základu;

³⁶ Česká daňová správa. *Ministerstvo financí* [online]. 2005 [cit. 2011-04-26]. Minimální základ daně. Dostupné z WWW: <http://cfs2005.mfcr.cz/FAQ/archivPRIJ/min_zakl_dane.html>.

³⁷ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. Praha : Grada Publishing, 2005. s. 15.

³⁸ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2006*. 14. Praha : Grada Publishing, 2006. s. 13 - 14.

- zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření a hypotečního úvěru, použité na bytovou výstavbu, snížené o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů;
- zaplacené příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem snížené o 6 000 Kč, přičemž maximální částka, kterou lze takto odečíst za zdaňovací období, činí 12 000 Kč;
- zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění, maximálně 12 000 Kč.

Po uplatnění všech výše uvedených odpočtů je možné přistoupit k vlastnímu výpočtu daně. Upravený daňový základ se zaokrouhlí na celé stokoruny dolů a aplikuje se na něj daňová sazba. Ty se v průběhu sledovaného období velmi měnily. **Sazby daní** v letech 2005 – 2007 máme znázorněny v tabulce č. 2 a tabulce č. 3.

Tabulka 2: Sazby daní v roce 2005

Základ daně		Daň
od Kč	do Kč	
0	109 200	15%
109 200	218 400	16 380 Kč + 20 % ze základu přesahujícího 109 200 Kč
218 400	331 200	38 220 Kč + 25 % ze základu přesahujícího 218 400 Kč
331 200	a výše	66 420 Kč + 32 % ze základu přesahujícího 331 200 Kč

Zdroj: Česko. Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2000, částka 143, s. 7866.

Tabulka 3: Sazby daní v letech 2006 a 2007

Základ daně		Daň
od Kč	do Kč	
0	121 200	12%
121 200	218 400	14 544 Kč + 19 % ze základu přesahujícího 121 200 Kč
218 400	331 200	33 012 Kč + 25 % ze základu přesahujícího 218 400 Kč
331 200	a výše	61 212 Kč + 32 % ze základu přesahujícího 331 200 Kč

Zdroj: Česko. Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2005, částka 186, s. 10713.

Od roku 2008, kdy byla zavedena tzv. "super hrubá mzda", byla sazba daně sjednocena na 15 %. ³⁹ Původně bylo plánováno snížení této sazby daně na 12,5 % od roku 2009, což bylo součástí sbírky zákonů z roku 2007, v roce 2008 ovšem bylo novelou toto snížení

³⁹ Česko. Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2007, částka 85, s. 3158.

zrušeno, stejně jako další množství původně schválených změn (např. snížení slev na dani, které jsou rozebrány níže).

Vypočtená daň se snižuje o tzv. **slevy na dani**. V případě, že slevy na dani jsou vyšší než vypočtená daň, daňová povinnost nemůže být v záporných hodnotách a je 0. Jejich přehled v průběhu let máme shrnutý v tabulce č. 4.

Tabulka 4: Slevy na dani v letech 2005 – 2009 (v Kč)

Druh slevy na dani (v Kč)	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
za zaměstnance se zdravotním postižením	18 000	18 000	18 000	18 000	18 000
za zaměstnance s těžším zdravotním postižením	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000
na poplatníka	x	7 200	7 200	24 840	24 840
na manželku/manžela s nízkým příjmem	x	4 200	4 200	24 840	24 840
na částečnou invaliditu	x	1 500	1 500	2 520	2 520
na plnou invaliditu	x	3 000	3 000	5 040	5 040
pro držitele průkazu ZTP/P	x	9 600	9 600	16 140	16 140
pro studenty	x	2 400	2 400	4 020	4 020

Zdroj: vlastní zpracování na základě daňových zákonů z jednotlivých let

Z tabulky můžeme vidět, že v průběhu let docházelo k poměrně častým změnám ve výši slev. Také byl změněn nízký příjem manželky (manžela) – do roku 2008 byl do výše 38 040 Kč, od roku 2009 byl zvýšen na 68 000 Kč. Kromě slevy na manželky (manžela) s nízkým příjmem existuje sleva na manželku (manžela) s průkazem ZTP/P, která za celé sledované období byla ve výši dvounásobku slevy na druhého z manželů s nízkým příjmem.

Součástí slev na dani je také tzv. **daňové zvýhodnění** na vyživované dítě, které v letech 2005 až 2007 činilo 6 000 Kč, od roku 2008 bylo zvýšeno na 10 680 Kč. Pokud je dítě držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka daňového zvýhodnění na dvojnásobek. Rozdíl oproti ostatním slevám na dani je takové, že pokud je hodnota slevy vyšší než hodnota daňové povinnosti, může si zbylou část poplatník uplatnit jako tzv. daňový bonus, což je nevyčerpaná hodnota slevy, která bude poplatníkovi finančním úřadem vrácena, čili jde o jakousi formu záporné daně. Maximální výše takto vrácené částky do roku 2007 činila 30 000 Kč, přičemž od roku 2008 byla zvýšena na 52 200 Kč. Daňový bonus ovšem může získat pouze poplatník, který měl příjmy za zdaňovací období alespoň v hodnotě šestinásobku minimální mzdy, po vyloučení příjmů spadajících do dílčího daňového základu ostatní příjmy.

Kromě výše uvedených slev a zvýhodnění v letech 2005 až 2007 existoval tzv. institut **společného zdanění manželů**. Jeho použití je vázáno na podmínku, že se manželé starají alespoň o jedno dítě, které s nimi žije v domácnosti. To musí platit nejpozději poslední pracovní den zdaňovacího období. Realizace je prováděna přes výpočet tzv. společného základu daně. Manželé sečtou všechny své dílčí daňové základy a sníží je o nezdanitelné částky, na které mají oba manželé nárok. Potom se takto upravený daňový základ vydělí dvěma a tak vzniknou dva daňové základy, které vstupují do daňových přiznání obou manželů. Z nich je potom vypočtena daň, v rámci které si může jeden z manželů uplatnit slevu na dani, případně daňový bonus na vyživované dítě. Společné zdanění manželů nelze použít v případech, kdy jeden z manželů⁴⁰:

- má daň stanovenou paušální částkou;
- je povinen uplatnit minimální daňový základ;
- uplatňuje výpočet daně jako spolupracující osoba nebo za více zdaňovacích období.

V tuto chvíli, kdy víme, jakou daň poplatník zaplatí, vypočtenou jak podle výše uvedeného postupu, tak podle zvláštní sazby daně, můžeme určit **míru zdanění** jeho důchodu a to podle vzorce uvedeného na začátku této subkapitoly.

1.5.3 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů PO je určena pro všechny právnické osoby, pro veřejné obchodní společnosti ovšem platí pouze částečně. Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom zejména příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. Základ daně je odvozený od účetního výsledku hospodaření před zdaněním, který se snižuje o několik nestandardních odpočtů. Sazba daně z příjmů PO je lineární, ale odlišná od sazby daně z příjmů FO. U daně z příjmů právnických osob se v menší míře používají slevy na dani.⁴¹

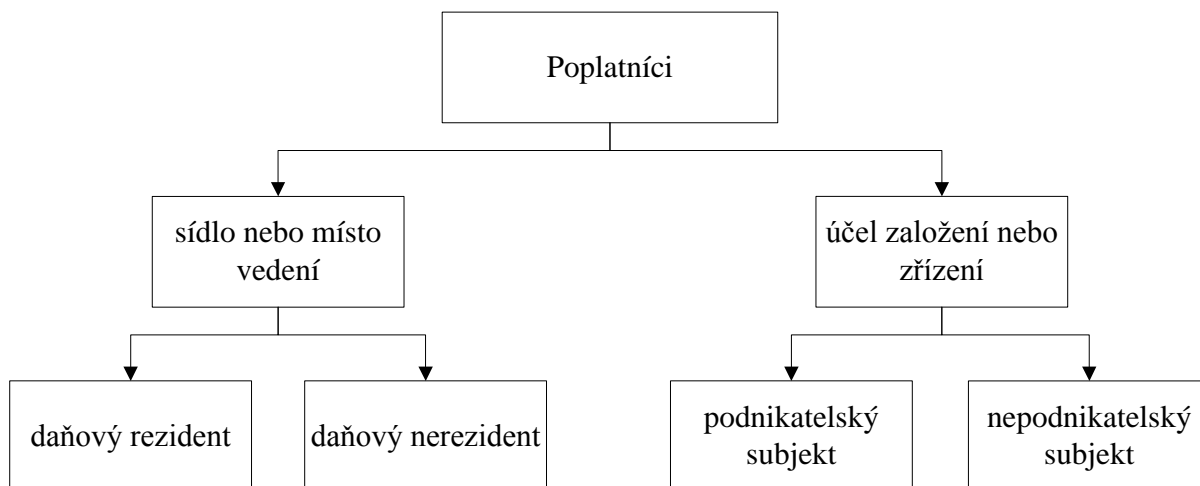
Poplatníky daně z příjmů PO jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu. Daňovým objektem jsou v obecné rovině příjmy, resp. výnosy z veškeré činnosti

⁴⁰ PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR*. 2. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. s. 42.

⁴¹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 40.

a z nakládání s veškerým majetkem. U poplatníků, kteří nejsou zřízeni nebo založeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z činnosti vyplývající z jejich poslání.⁴²

Rozdělení poplatníků můžeme znázornit pomocí obrázku č. 5.



Obrázek 5: Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Zdroj: VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 68.

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost. To znamená, že dani z příjmů právnických osob podléhají jak příjmy z území České republiky, tak příjmy ze zahraničí. K omezení prostoru pro obcházení účelu zákona je za daňového rezidenta považována i taková PO, která má sice sídlo v zahraničí, ale místo jejího skutečného vedení je v České republice.⁴³

Za daňového nerezidenta je považována PO, která nemá na území České republiky sídlo. Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů z České republiky. Za příjmy ze zdrojů na území České republiky je u poplatníků, kteří nemají na území České republiky své sídlo, považovány také příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Stálá provozovna je místo na území České republiky určené k výkonu činnosti daňového nerezidenta.⁴⁴

Podle jiného kritéria lze poplatníky daně z příjmů právnických osob rozdělit na podnikatelské a nepodnikatelské subjekty. Podnikatelskými subjekty jsou ty, které byly založeny za účelem

⁴² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 155.

⁴³ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 68.

⁴⁴ VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. Praha : GRADA Publishing, 2009. s. 42.

podnikání. Takové osoby podléhají dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Nepodnikatelské subjekty jsou ty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu, také pravidla pro jejich úpravu základu daně jsou odlišná.⁴⁵

Základ daně se odvozuje od **výsledku hospodaření** před zdaněním, který se podstatně upravuje, jak nám ukazuje tabulka č. 5.

Tabulka 5: Metodika stanovení základu daně

Operace	Název
	ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ
+	položky zvyšující základ daně
-	položky snižující základ daně
=	ZÁKLAD DANĚ PŘED ÚPRAVOU
-	část základu daně připadající na komplementáře
-	vyňaté příjmy podléhající zdanění v zahraničí
=	UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ
-	odpočet daňové ztráty
-	odpočet nákladů
=	SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ
-	daňový odpočet u nepodnikajících subjektů
-	hodnota daru
=	VÝSLEDNÝ ZÁKLAD DANĚ
*	sazba daně
=	DAŇ PŘED SLEVOU
-	slevy na dani
=	DAŇ PO SLEVÁCH

Zdroj: VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. Praha : GRADA Publishing, 2009. s. 43.

Základ daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně anebo jsou osvobozeny, převyšují výdaje. Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou většinou příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním. Mezi osvobozené příjmy patří příjmy z provozování ekologických zařízení, regulované nájemné za byty nebo úroky z přeplatku na dani. Dále existují příjmy, které se nezahrnují do základu daně, jsou to jednak částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů a jednak příjmy tvořící

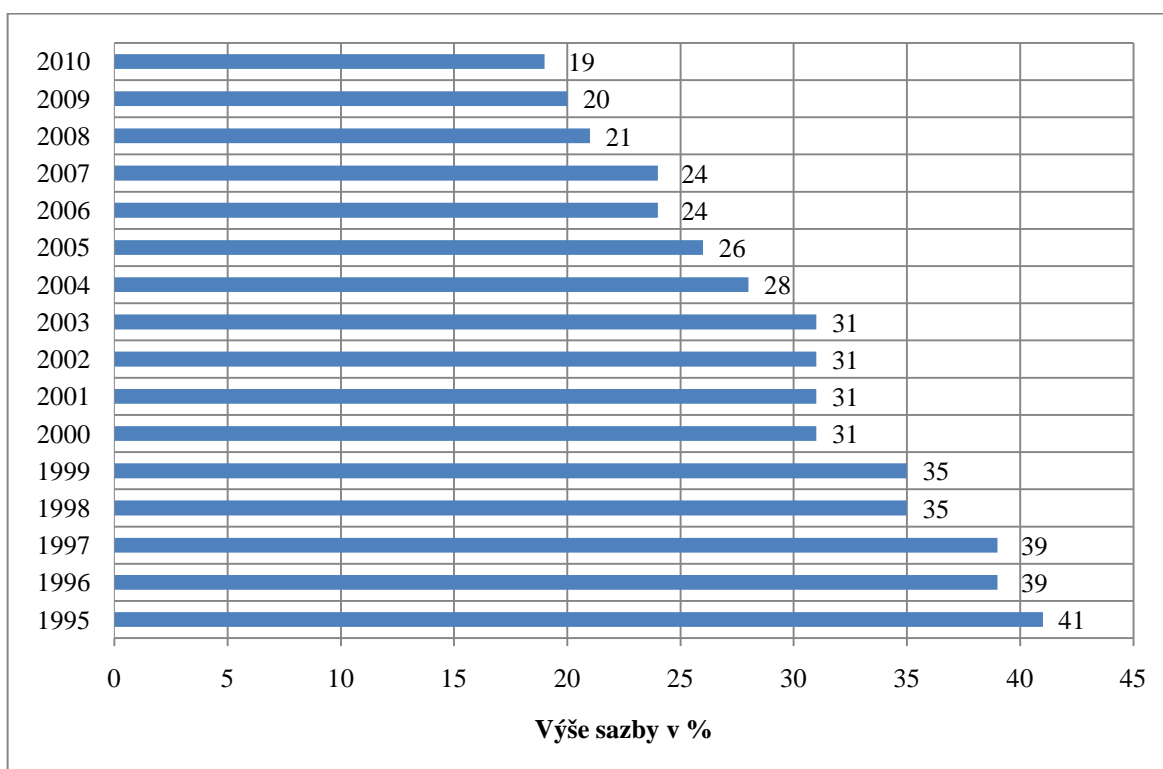
⁴⁵ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 68 - 69.

samostatné základy (např. přijaté dividendy nebo podíly na zisku společností s ručením omezeným či družstev).⁴⁶

Základ daně můžeme snížit o odečitatelné položky, jako je například daňová ztráta. Tu je možné uplatnit jen pět let po jejím vzniku a je na vůli poplatníka, kdy si ji v tomto časovém intervalu uplatní. Dále se mezi odečitatelné položky řadí především 100 % výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje.⁴⁷

Od takto upraveného daňového základu je možné odečíst dary, jejichž hodnota musí být minimálně 2 000 Kč, maximálně však 5 % upraveného daňového základu.⁴⁸

Zatímco se výše uvedený postup ve sledovaném období zásadně neměnil, sazba daně z příjmu právnických osob se během posledních 15 let téměř každý rok snižovala, jak nám ukazuje obrázek č. 6.



Obrázek 6: Vývoj daňové sazby

Zdroj: vlastní úprava podle European Commission. *Taxation trends in the European Union : Main results* [online]. Luxemburg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-13]. s. 33. Dostupné z WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EU-10-001/EN/KS-EU-10-001-EN.PDF>.

⁴⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. Praha : Linde Praha, 2009. s. 191.

⁴⁷ PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR*. 2. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. s. 61.

⁴⁸ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. Praha : Grada Publishing, 2005. s. 19.

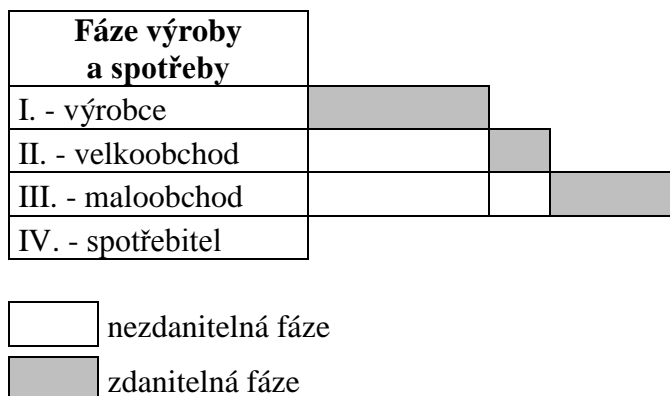
Základ daně snížený o odpočty poplatník nejprve zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů, a teprve poté vynásobí sazbou daně. Pro investiční společnosti a fondy a pro penzijní fondy činí sazba daně pouze 5 %. Důsledkem snižování sazby daně z příjmů právnických osob je snížení daňového zatížení podnikatelského sektoru, což má za efekt růst konkurenceschopnosti domácí ekonomiky a lepší postavení českých firem na světových trzích.

Výslednou daň si poplatník může snížit o **slevy na dani**, ovšem oproti fyzickým osobám jich může právnická osoba uplatnit mnohem méně, přičemž skoro všechny mají podpořit zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby se zdravotním pojištěním. Jedná se o absolutní slevu diferencovanou podle míry zdravotního postižení zaměstnance. Výše slevy činí 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance (vychází se z fondu pracovní doby) se zdravotním postižením, ale pokud se jedná o zaměstnance s těžším zdravotním postižením, výše slevy se zvyšuje na 60 000 Kč. Tyto slevy může uplatnit i fyzická osoba, ovšem pouze právnické osoby, které zaměstnávají více než 50 % přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a zároveň mají celkem minimálně 25 přepočtených zaměstnanců, mohou uplatnit navíc relativní slevu na dani tak, že základní částku daně sníží o polovinu daně vypočtené z činností dosahovaných se zaměstnanci se zdravotním postižením.⁴⁹ Slevy na dani byly platné po celé sledované období a nedocházelo k žádným výraznějším změnám.

1.5.4 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) je vícefázovou neduplicitní daní, tzn., že daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Přehledně tento postup zachycuje obrázek č. 7.

⁴⁹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. s. 110 - 111.



Obrázek 7: Princip tvorby daně z DPH

Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 174.

Nákupy pro produkci se nazývají vstupy a daň v jejich ceně zaplacená je daní na vstupu. Prodeje jsou výstupy a daň z nich vybraná se nazývá daní na výstupu. Daňová povinnost je počítána vždy za určitý časový úsek jako rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně na vstupu, přičemž výsledek může být jak kladný (tzv. vlastní daňová povinnost), tak i záporný (tzv. nadměrný odpočet).

Předmětem daně jsou po věcné stránce čtyři typy zdanitelných plnění: dodání zboží a převod či přechod nemovitostí, poskytnutí i přijetí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží. Po subjektivní stránce (s výjimkou dovozu zboží) musí být plnění uskutečněno osobou povinnou k dani, případně přijato osobou povinnou či identifikovanou k dani při pořízení zboží z jiného členského státu či služeb ze zahraničí obecně, tj. z členských států EU i třetích zemí. Musí se jednat rovněž o plnění za úplatu a místo plnění musí být v ČR.⁵⁰

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků, zemědělců, osob poskytujících služeb, atd., a to vykonávané za účelem získání příjmů. Pokud obrat osoby povinné k dani nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč, je od uplatňování daně osvobozena.⁵¹

Základem DPH je vše, co jako úplaty obdržel (nebo má obdržet) plátce daně za uskutečněné zdanitelné plnění od subjektu, pro který je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma DPH za toto zdanitelné plnění. Základ daně také zahrnuje clo, spotřební daň, daň

⁵⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. Praha : Linde Praha, 2009. s. 194.

⁵¹ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. Praha : Grada Publishing, 2005. s. 85

z elektřiny, daň ze zemního plynu a dalších plynů a daň z pevných paliv. Základem daně je cena bez daně, takže hodnotu daně zjistíme⁵²:

a) pokud známe cenu bez daně: $DPH = \text{Cena bez daně} * \frac{\text{Sazba}}{100}$;

b) pokud známe cenu s daní: $DPH = \text{Cena s daní} * \frac{\text{Sazba}}{(100+\text{Sazba})}$.

Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná. Má dvě úrovně – základní a sníženou. Pro uplatnění snížené sazby musí být zdanitelné plnění uvedeno v seznamu zboží a služeb v přílohách zákona. Důvody pro uplatnění snížené sazby jsou zejména sociální – mezi položkami v této sazbě nalezneme například potraviny, léky, knihy, zdravotní péči, kulturní akce, pravidelnou hromadnou přepravu osob nebo úpravu a rozvod vody. Vývoj sazeb nám uvádí tabulka č. 6.

Tabulka 6: Vývoj sazeb DPH

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %
od 1. 1. 2010	20 %	10 %

Zdroj: vlastní zpracování podle GOLLA, Petr. *Finance.cz* [online]. 25.1.2010 [cit. 2011-04-12]. V Česku je DPH vyšší, i v ostatních zemích EU?. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/249464-v-cesku-je-dph-vyssi-i-v-ostatnich-zemich-eu/>>.

Jak můžeme vidět v tabulce, dlouhodobým trendem je vzájemné sblížování základní a snížené sazby.

⁵² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 192.

2 Komparace daňových příjmů a výdajů v letech 2005 – 2009

V této kapitole nejprve zjistíme, jaké byly daňové příjmy státu ve sledovaných letech a poté vypočítáme míry zdanění v rozdělení podle jednotlivých daní.

2.1 Daňové příjmy státu ve sledovaných letech

Přehled vývoje inkasa podle jednotlivých daní v ČR v letech 2005 až 2010 nám uvádí tabulka č. 7.

Tabulka 7: Přehled vývoje inkasa daní v ČR v letech 2005 až 2010 (v mil. Kč)⁵³

Druh daně (v mil. Kč)	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Pojistné na sociální zabezpečení	301 199	323 435	356 227	374 427	337 125
Daň z přidané hodnoty v tuzemsku	204 941	217 394	235 844	254 939	253 464
Daň z přidané hodnoty z dovozu	3 472	389	541	251	148
Daň z přidané hodnoty celkem	208 413	217 783	236 385	255 190	253 612
Daň z příjmů PO	137 432	128 865	155 674	173 590	110 543
Daň z příjmů FO ze závislé činnosti	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042
Daň z příjmů FO z podnikání	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565
Daň z příjmů vybíraná srážkou	11 242	14 003	15 700	19 299	19 189
Daň silniční	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795
Daň dědická	103	124	109	115	88
Daň darovací	510	604	692	345	162
Daň z převodu nemovitostí	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809
Daň z nemovitostí	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361
Spotřební daně vybrané ÚFO	42	0	9	9	28
Spotřební daně vybrané Celní správou	110 538	119 586	138 906	133 036	131 108
Spotřební daně celkem	110 580	119 586	138 915	133 045	131 136
Cla a poplatky z celních řízení	1 302	1 263	1 454	2 228	1 412
Ostatní (staré) daně	84	37	24	11	18
Ostatní příjmy, odvody, pokuty a poplatky	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784
Celkem	931 035	958 362	1 073 633	1 116 606	992 641

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009, výročních zpráv ČSSZ z let 2005 až 2009 a výročních zpráv Celní správy z let 2005 až 2009.

⁵³ Pozn.: Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč.

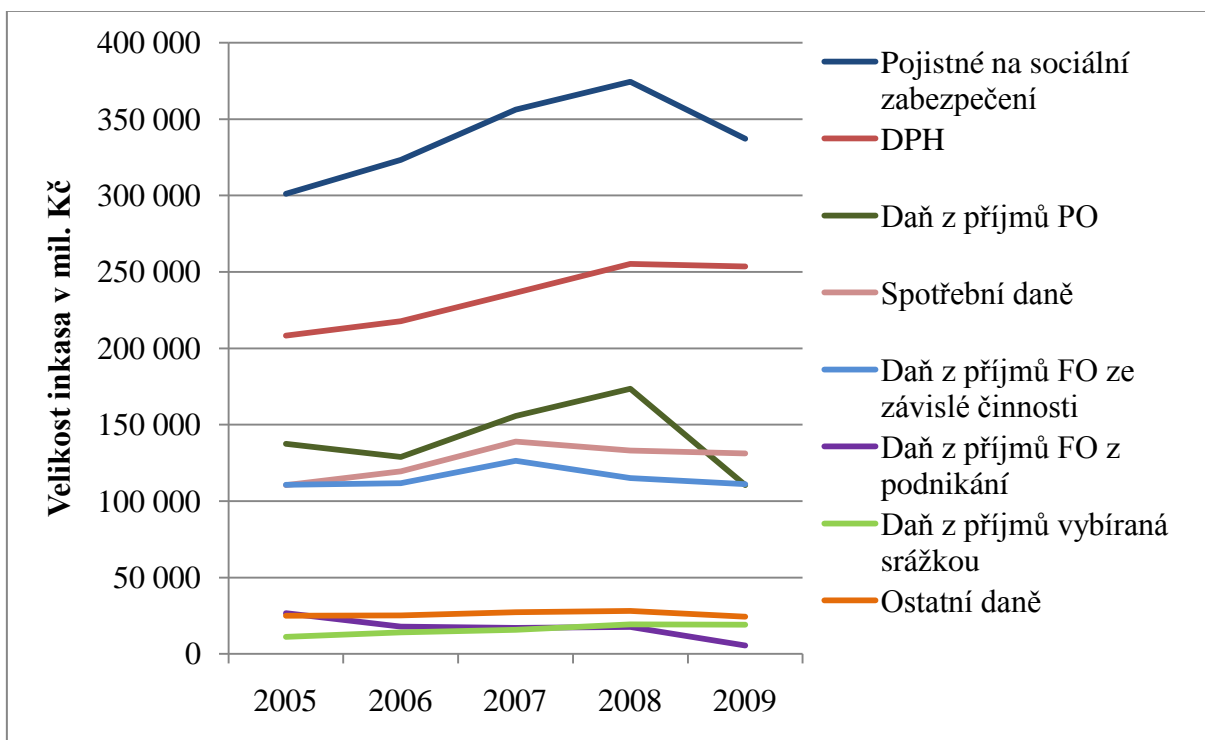
Jak můžeme vidět v tabulce, daňové příjmy rostly až do roku 2008, ovšem v důsledku ekonomické krize došlo k poklesu daňových příjmů v roce 2009 přibližně o 121 mld. Kč.

Vybrané daně jsou rozdělovány podle rozpočtového určení daní, které stanovuje, jak velké procento bude příjmem:

- státního rozpočtu,
- rozpočtů krajů,
- rozpočtů obcí.

Všechny daně jsou vybírány územními finančními orgány (ÚFO), kromě pojistného na sociální zabezpečení, které je jako jediné vybíráno Českou správou sociálního zabezpečení (ČSSZ). Položka příjmy z pojistného na sociální zabezpečení obsahuje pojistné důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, očištěné o nedaňové příjmy.

Na obrázku č. 8 můžeme vidět vývoj nejdůležitějších příjmů vybraných z jednotlivých daní.



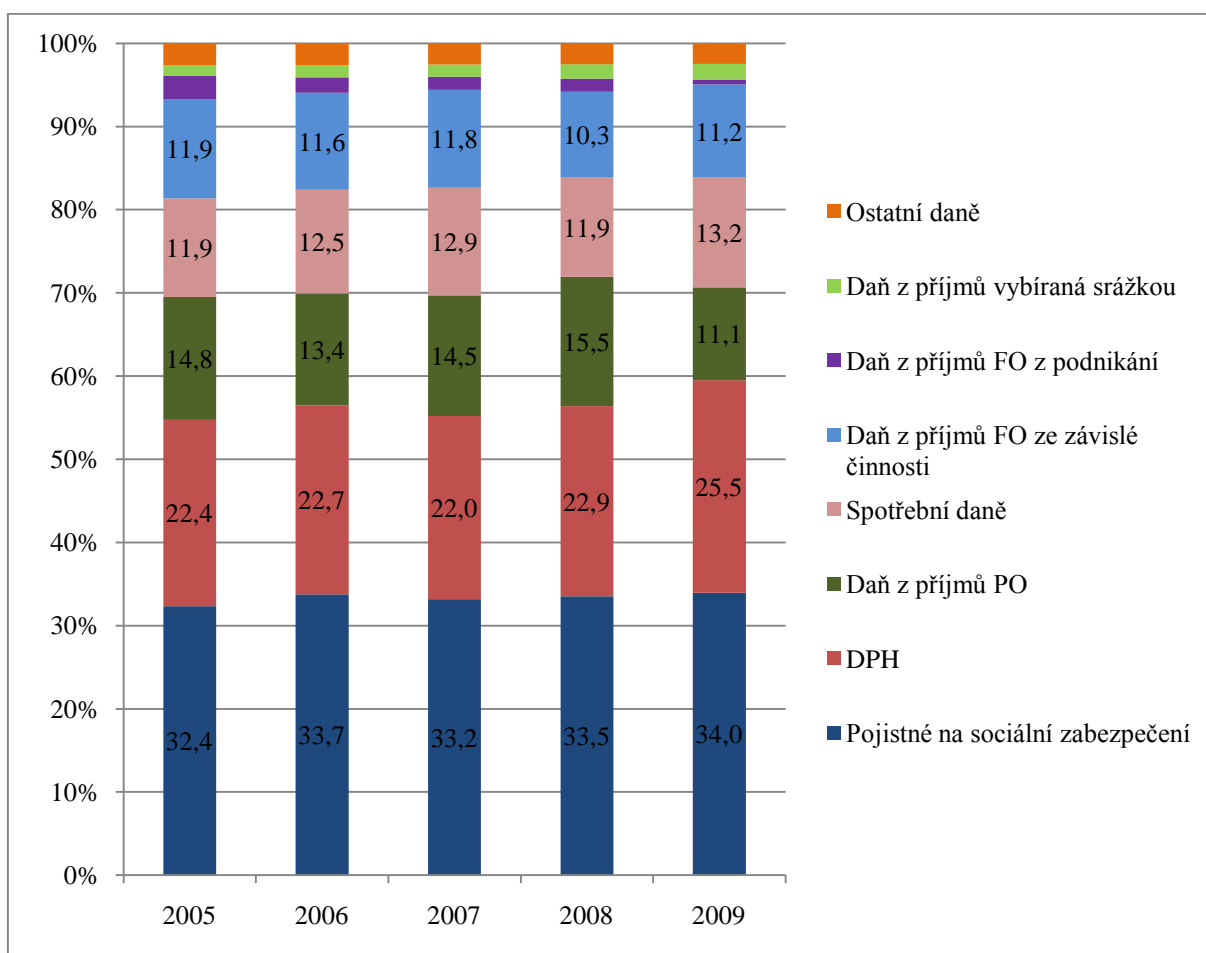
Obrázek 8: Vývoj příjmů z daní

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009, výročních zpráv ČSSZ z let 2005 až 2009 a výročních zpráv Celní správy z let 2005 až 2009.

Z grafu je patrné, že v důsledku ekonomické krize:

- došlo k poklesu příjmu z pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- došlo k poklesu příjmu z daně z příjmů právnických osob,
- byl zastaven růst příjmů z daně z přidané hodnoty,
- došlo k poklesu příjmu z daně z příjmů podnikajících osob,
- ostatní daně nebyly výrazně ovlivněny.

Význam jednotlivých druhů daní se dá změřit pomocí daňového mixu, což je podíl příjmu jednotlivých typů daní na celkovém příjmu. Vývoj daňového mixu ČR od roku 2005 do roku 2009 máme znázorněno na obrázku č. 9.



Obrázek 9: Vývoj daňového mixu ČR

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009 a výročních zpráv ČSSZ z let 2005 až 2009.

Na grafu daňového mixu můžeme vidět, že největší podíl na daňových příjmech tvořilo pojistné na sociální zabezpečení, které v roce 2009 dosahovalo až 34 %. Daň z přidané

hodnoty je druhým nejvyšším příjmem státu a v letech 2005 až 2009 tvořila 22,4 % až 25,5 %. Mezi 10 až 15 % kolísaly daně z příjmů právnických osob, spotřební daně a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Velmi malý podíl tvoří překvapivě příjem daně z příjmů osob samostatně výdělečně činných.

2.2 Administrativní výdaje na výběr daní ve sledovaných letech

Administrativní výdaje na výběr daní v ČR tvoří výdaje na daňovou správu, neboli výdaje na soustavu ÚFO, výdaje na Českou správu sociálního zabezpečení (ČSSZ) a výdaje na Celní správu ČR, která ovšem ve svých výročních zprávách neposkytuje informace o výdajích, proto se dále budeme zabývat pouze výdaji ÚFO a ČSSZ. Územní finanční orgány ČR tvoří:

- Generální finanční ředitelství,
- finanční ředitelství,
- finanční úřady.

Finančních úřadů je v současné době 199 a jsou podřízeny 8 finančním ředitelstvím. Ty jsou podřízeny Generálnímu finančnímu ředitelství, které přijímá příkazy od Ministerstva financí. Výdaje na ÚFO jsou uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Výdaje ÚFO

Položka	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Kapitálové (investiční) výdaje (v tis. Kč)	412 464	293 798	335 421	488 791	250 757
Běžné (neinvestiční) výdaje (v tis. Kč)	6 513 866	6 941 058	7 300 002	7 440 035	7 732 931
Celkem (v tis. Kč)	6 926 330	7 234 856	7 635 423	7 928 826	7 983 688
Míra inflace (v %)	.	2,5	2,8	6,3	1,0
Celkové výdaje očištěné o inflaci na rok 2009 (v tis. Kč)	7 799 048	7 965 576	8 192 809	8 008 114	7 983 688
Počet zaměstnanců	15 474	15 619	15 629	15 379	15 330
Výdaje na jednoho zaměstnance (v tis. Kč)	448	463	489	516	521
Výdaje na jednoho zaměstnance očištěné o inflaci na rok 2009 (v tis. Kč)	504	510	524	521	521

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009

Z tabulky můžeme vidět, že celkové výdaje očištěné o inflaci na rok 2009 do roku 2007 rostly, ovšem od tohoto roku mají sestupnou tendenci, což je logickým důsledkem snižování

počtu zaměstnanců. Výdaje na jednoho zaměstnance jsou rozpočítané celkové výdaje na daňovou správu, takže nám zohledňují i další nepřímé výdaje (na výpočetní techniku, vybavení pracoven atd.). Po očištění o inflaci na rok 2009 měly výdaje na jednoho zaměstnance do roku 2007 vzestupnou tendenci, od té doby stagnují kolem částky 521 000 Kč.

Druhou položku administrativních výdajů na výběr daní tvoří výdaje na ČSSZ, které jsou uvedeny v tabulce č. 9.

Tabulka 9: Výdaje ČSSZ

Položka	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Provozní výdaje (v mil. Kč)	5 580	6 195	6 131	5 546	6 351
Míra inflace (v %)	.	2,5	2,8	6,3	1,0
Provozní výdaje očištěné o inflaci na rok 2009 (v mil. Kč)	6 283	6 821	6 579	5 601	6 351
Počet zaměstnanců	8226	8521	8479	8219	8906
Výdaje na jednoho zaměstnance (v tis. Kč)	678	727	723	675	713
Výdaje na jednoho zaměstnance očištěné o inflaci na rok 2009 (v tis. Kč)	764	800	776	682	713

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv ČSSZ z let 2005 až 2009

Z tabulky můžeme vidět, že provozní výdaje očištěné o inflaci na rok 2009 byly nejnižší v roce 2008, kdy také byl nejnižší počet zaměstnanců. Ačkoliv v roce 2009 došlo ke zvýšení počtu zaměstnanců na historické maximum, provozní výdaje příliš nevzrostly, což můžeme vidět i na poměru celkových výdajů na jednoho zaměstnance. Přestože je na ČSSZ skoro o polovinu méně zaměstnanců než na ÚFO, provozní výdaje jsou menší pouze přibližně o čtvrtinu, což se taktéž odráží ve vyšších výdajích na jednoho zaměstnance.

2.3 Komparace daňových příjmů a administrativních výdajů ve sledovaných letech

Prvním krokem komparace je zjištění, jak velká část výdajů souvisí s výběrem daní. Existuje několik možností, jak velikost těchto výdajů zjistit. Nejpřesnější by bylo

- přesné určení použití jednotlivých položek výdajů na daňové a nedaňové účely a
- přepočtení mzdových výdajů podle fondu pracovní doby na část, kdy se zaměstnanec zabývá pouze daňovou správou.

Toto rozdělení by ovšem vyžadovalo hlubokou analýzu s podrobným přístupem k datům jednotlivých úřadů, proto v této práci použijeme jednodušší metodu:

1. určíme procento (poměr) daňových a nedaňových příjmů,
2. celkové administrativní výdaje snížíme na procentuální část daňových příjmů.

Administrativní výdaje byly převzaty bez tvorby rezervních fondů (RF). Výpočet "nedaňových" výdajů máme s rozdělením na ÚFO a ČSSZ uvedeno v tabulce č. 10. Na tuto tabulku navazuje tabulka č. 11, ve které máme vypočítanou:

- Efektivnost příjmů na korunu výdajů pomocí vzorce $\frac{\text{Daňové příjmy}}{\text{Přepočtené administrativní výdaje}}$, který nám říká, kolik korun příjmu nám zajistila každá koruna výdajů.
- Efektivnost příjmů na zaměstnance pomocí vzorce $\frac{\text{Daňové příjmy}}{\text{Počet zaměstnanců}}$, pomocí kterého zjistíme, jak velká část příjmů připadá na jednoho zaměstnance.
- Nákladovost výdajů na 100 Kč příjmů pomocí vzorce $\frac{\text{Přepočtené administrativní výdaje}}{\text{Daňové příjmy}} * 100$. Tento výsledek je obzvláště používán pro mezinárodní srovnání, protože na jeho základě zjistíme, kolik korun stojí stát vybrání 100 Kč (daňových) příjmů, což lze i interpretovat jako kolik procent z příjmů tvoří výdaje na výběr.

Tabulka 10: Komparace příjmů a výdajů (v mil. Kč)

Položka (v mil. Kč)	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Daňové příjmy ÚFO	514 524	513 689	576 506	606 665	522 847
Daňové příjmy ČSSZ	301 199	323 435	356 227	374 427	337 125
Celkové daňové příjmy	815 723	837 124	932 733	981 092	859 972
Nedaňové příjmy ÚFO	34	43	32	50	653
Nedaňové příjmy ČSSZ	1 235	1 436	1 283	1 246	842
Celkové nedaňové příjmy	1 269	1 479	1 315	1 296	1 495
Procento daňových příjmů na celkových příjmech ÚFO	99,99	99,99	99,99	99,99	99,88
Procento daňových příjmů na celkových příjmech ČSSZ	99,59	99,56	99,64	99,67	99,75
Procento daňových příjmů na celkových příjmech celkem	99,84	99,82	99,86	99,87	99,83
Administrativní výdaje ÚFO (bez tvorby RF)	6 688	7 058	7 458	7 929	7 984
Administrativní výdaje ČSSZ (bez tvorby RF)	5 260	6 026	5 971	5 546	6 351
Celkové administrativní výdaje	11 948	13 084	13 429	13 475	14 335
Přepočtené administrativní výdaje ÚFO	6 688	7 057	7 458	7 928	7 974
Přepočtené administrativní výdaje ČSSZ	5 239	5 999	5 950	5 528	6 335
Přepočtené administrativní výdaje celkem	11 929	13 061	13 410	13 457	14 310

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009 a výročních zpráv ČSSZ z let 2005 až 2009.

Tabulka 11: Efektivnost a nákladovost daňové správy a ČSSZ

Položka	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Počet zaměstnanců ÚFO	15 474	15 619	15 629	15 379	15 330
Počet zaměstnanců ČSSZ	8 226	8 521	8 479	8 219	8 906
Celkový počet zaměstnanců	23 700	24 140	24 108	23 598	24 236
Efektivnost - příjmy na 1 Kč výdajů ÚFO (v Kč)	76,94	72,79	77,30	76,52	65,57
Efektivnost - příjmy na 1 Kč výdajů ČSSZ (v Kč)	57,50	53,91	59,87	67,74	53,21
Efektivnost - příjmy na 1 Kč výdajů celkem (v Kč)	68,38	64,09	69,55	72,91	60,10
Efektivnost - příjmy na 1 zaměstnance ÚFO (v tis. Kč)	33 251	32 889	36 887	39 448	34 106
Efektivnost - příjmy na 1 zaměstnance ČSSZ (v tis. Kč)	36 615	37 957	42 013	45 556	37 854
Efektivnost - příjmy na 1 zaměstnance celkem (v tis. Kč)	34 419	34 678	38 690	41 575	35 483
Nákladovost - výdaje na 100 Kč příjmů ÚFO (v Kč)	1,30	1,37	1,29	1,31	1,53
Nákladovost - výdaje na 100 Kč příjmů ČSSZ (v Kč)	1,74	1,85	1,67	1,48	1,88
Nákladovost - výdaje na 100 Kč příjmů celkem (v Kč)	1,46	1,56	1,44	1,37	1,66

Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009 a výročních zpráv ČSSZ z let 2005 až 2009.

Na základě výsledků z tabulky výše můžeme konstatovat, že:

- ÚFO měla vyšší příjmy z koruny výdajů za sledované období, než ČSSZ, od čehož se logicky i odvíjí vyšší nákladovost ČSSZ,
- paradoxně ČSSZ měla za celé sledované období vyšší příjmy z jednoho zaměstnance, než ÚFO,
- výběr 100 Kč příjmů stál stát nejméně 1,37 Kč v roce 2008 a nejvíce 1,66 Kč v roce 2009 – toto zvýšení bylo způsobeno především propadem příjmů, ačkoliv došlo i ke zvýšení celkových administrativních výdajů.

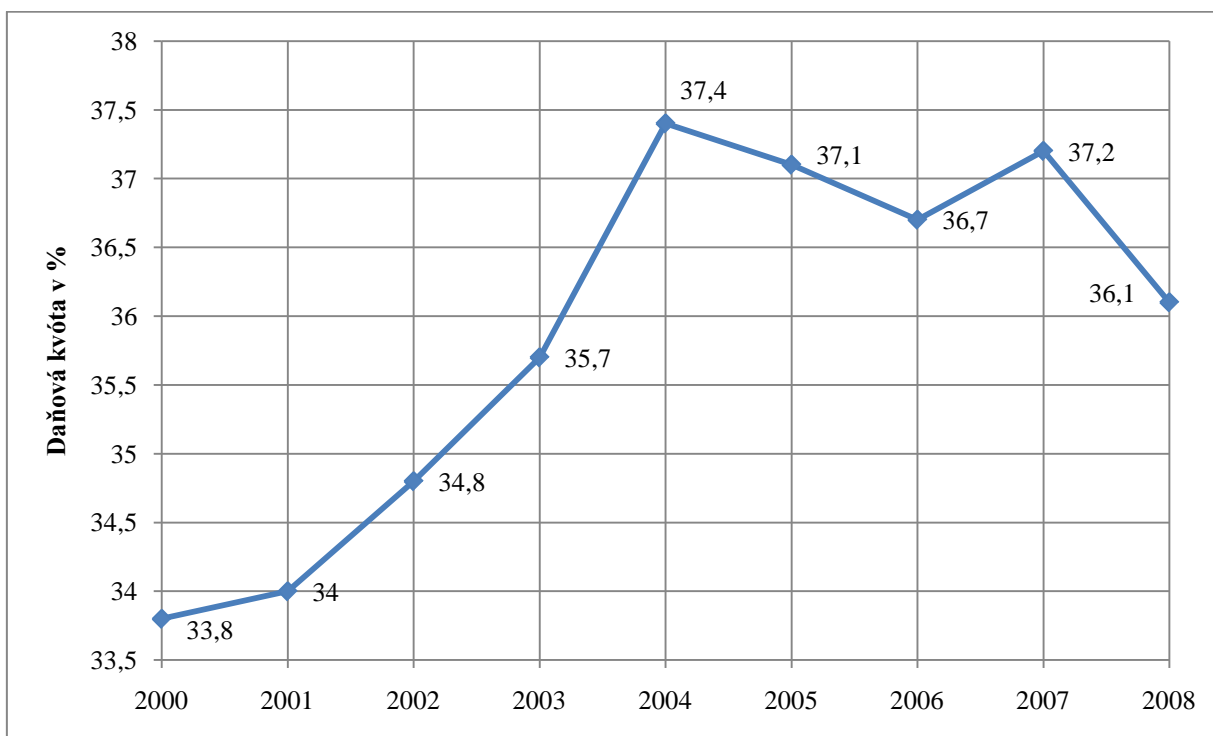
Vzhledem ke zjištěným skutečnostem můžeme formulovat doporučení pro ČSSZ, aby se snažila snížit celkové administrativní výdaje při zachování počtu zaměstnanců, protože v porovnání s výdaji a počtem zaměstnanců ÚFO, má ČSSZ administrativní výdaje neúměrně vysoké. Tímto opatřením taktéž zvýší efektivnost příjmů z koruny výdajů a sníží nákladovost na výběr daní. ÚFO sice dosahují oproti ČSSZ lepších výsledků, ale přesto mají příliš mnoho zaměstnanců, jejichž počet by měl být redukován, a tím taktéž bude dosaženo zvýšení poměru příjmů na jednoho zaměstnance.

3 Zkonstruování Lafferovy křivky pro ČR

V této kapitole zkonstruujeme Lafferovu křivku pro daňovou kvótu ČR, pro daň z příjmů fyzických osob samostatně a včetně odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, daň z příjmů právnických osob a pro daň z přidané hodnoty.

3.1 Lafferova křivka pro daňovou kvótu ČR

Shrnutí všech daní v ČR a jejich dopad můžeme shrnout pomocí daňové kvóty. Její vývoj je sestaven na základě dat Evropské komise (EK) a máme ho znázorněn na obrázku č. 10.



Obrázek 10: Výše daňové kvóty ČR

Zdroj: vlastní zpracování na základě European Commission. Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-06]. s. 176. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>.

Z grafu můžeme vidět, že daňová kvóta v ČR stoupala až do roku 2004, kdy byla ve výši 37,4 %. Kolem této procentní hranice od té doby kolísá, přičemž nejnovější údaj je pro rok 2008, kdy daňová kvóta lehce poklesla na 36,1 %. Tato daňová kvóta je pod průměrem EU,

kteřá činí 37 %. Ve srovnání s okolními státy je kvóta nižší než v Rakousku (42,8 %) a Německu (39,3 %), ale je vyšší než na Slovensku (29,1 %) a Polsku (34,3 %).⁵⁴

Pro daňovou kvótu budeme sestavovat Lafferovu křivku, ovšem vypovídací hodnota daňové kvóty může být velmi zavádějící, protože vždy záleží na tom, co vše je zahrnuto do daní a jak dobře je v dané zemi provedeno měření HDP. Z tohoto důvodu musíme zjistit metodologii výpočtu daňové kvóty podle EK (od níž jsou data převzata, viz příloha A), a přiřadit k ní příjmy státu. V této subkapitole budeme používat příjmy z bilance státního rozpočtu, a to podle druhového třídění rozpočtové skladby (viz příloha B), protože toto rozdělení příjmů lépe odpovídá struktuře daní použitých při výpočtu kvóty. Využití bilance státního rozpočtu nám výsledek nezkreslí, protože použité výnosy v bilanci jsou procentem z celkových výnosů, rozdělené podle rozpočtového určení daní.

I přes vzájemnou příbuznost struktury státního rozpočtu a struktury použité při výpočtu kvóty, existují mezi nimi drobné rozdíly, které jsou uvedeny v tabulce č. 12. Daňová kvóta je složena z podílu na HDP nepřímých daní, přímých daní a sociálních příspěvků, podle něhož je tabulka rozdělena. V závorce je vždy uvedena zkratka použitá v příslušném výkazu.

⁵⁴ European Commission. *Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-06]. s. 177. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>.

Tabulka 12: Přiřazení daňových příjmů ČR k položkám daňové kvóty podle EK a zjištění rozdílů

Struktura daní použitých při výpočtu daňové kvóty podle EK.	Struktura daní použitých v bilanci příjmů a výdajů státního rozpočtu ČR.	Rozdíl třídění použité v bilanci ČR oproti struktuře daní podle EK.
Nepřímé daně		
DPH (D. 211)	DPH (1211)	Není
Spotřební daně (D.214a + D.2122c)	Spotřební daně (1221 – 1225)	Spotřební daně z dovozu jsou v bilanci součástí položky daně a cla za zboží a služby ze zahraničí.
Ostatní daně z produktů (D.212 bez D.2122c, D.214 bez D.214a)	Daně a cla za zboží a služby ze zahraničí (14) Zvláštní daně a poplatky ze zboží a služeb v tuzemsku kromě spotřebních daní (1226 – 1233)	Česká úprava nerozlišuje daně z produktů a daně z produkce, takže tyto položky jsou v bilanci ČR smíchány v několika kategoriích.
Ostatní daně z produkce (D.29)	Některé položky z kapitoly Daně a poplatky z vybraných činností a služeb (13) Ostatní daňové příjmy (17)	Daně a poplatky z vybraných činností nejsou roztrženy na přímé a nepřímé daně (kvůli jejich velkému množství v této tabulce nejsou vyjmenovány).
Přímé daně		
Daň z příjmů osob (D.51a + D.51c1)	Daň z příjmů fyzických osob (111)	Není
Daň z příjmů společností (D.51b + D.51c2)	Daň z příjmů právnických osob (112)	Není
Ostatní daně z příjmů a kapitálu (D.51c3 + D.51d + D.51e + D.59 + D.91)	Majetkové daně (15) Některé položky z kapitoly Daně a poplatky z vybraných činností a služeb (13)	Zbývá část daní a poplatků z vybraných činností a služeb, které nebyla součástí nepřímých daní, jsou obsahem této části.
Sociální příspěvky		
Povinné příspěvky placené zaměstnavatelem	Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (161 a 162)	V bilanci příjmů ČR sociální pojištění je shrnuto pod souhrnnou položkou, která je zvlášť rozdělena na pojistné, příspěvky, přírázky a další.
Povinné příspěvky placené zaměstnancem		
Povinné příspěvky placené samostatně zaměstnanými osobami a nezaměstnanými osobami		

Zdroj: vlastní zpracování podle Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě a podle European Commission. *Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-06]. s. 381 - 386. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>.

Z výše uvedené tabulky můžeme shrnout položky příjmů, které jsou vyjmenovány v bilancích příjmů a výdajů státních rozpočtů z jednotlivých let a budou použity pro sestavení Lafferovy křivky pro daňovou kvótu:

- daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů (součet příjmů z daní z příjmů fyzických a právnických osob);
- daně ze zboží a služeb v tuzemsku (obsahuje i spotřební daně);
- daně a poplatky z vybraných činností a služeb;

- daně a cla za zboží a služby ze zahraničí;
- majetkové daně;
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti;
- ostatní daňové příjmy.

Příjmy státních rozpočtů podle tohoto rozdělení nám pro roky 2000 až 2004 uvádí tabulka č. 13 a pro roky 2005 až 2008 tabulka č. 14. Celkové příjmy jsou v tabulkách na závěr očištěny o inflaci na stav pro rok 2008. Daňové kvóty a upravené daňové příjmy státního rozpočtu modifikované pro sestavení Lafferovy křivky máme shrnuty v tabulce č. 15.

Tabulka 13: Daňové příjmy státu za roky 2000 až 2004 (v tis. Kč)

Položka (v tis. Kč)	Rok				
	2000	2001	2002	2003	2004
Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů	87 007 235	147 464 616	159 023 446	172 898 745	180 708 437
Daně ze zboží a služeb v tuzemsku	216 786 438	186 983 541	186 987 120	198 418 080	223 177 666
Daně a poplatky z vybraných činností a služeb	12 129 680	5 674 391	5 740 052	4 674 284	4 768 240
Daně a cla za zboží a služby ze zahraničí	13 611 712	10 015 406	9 774 550	10 251 754	4 903 305
Majetkové daně	5 974 213	6 420 925	7 857 751	8 772 817	10 379 493
Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	222 176 073	242 320 166	258 512 730	272 365 846	293 303 984
Ostatní daně	1 811 522	46 437	136 031	939 373	757 293
Celkem	559 496 873	598 925 481	628 031 680	668 320 899	717 998 418
Míra inflace (v %)	.	4,7	1,8	0,1	2,8
Daňové příjmy státního rozpočtu očištěné o inflaci na rok 2008	700 396 140	716 097 552	737 620 830	784 156 209	819 498 034
Daňová kvóta (v %)	33,8	34,0	34,8	35,7	37,4

Zdroj: vlastní zpracování podle bilancí příjmů a výdajů státního rozpočtu z let 2000 až 2004 a podle Český statistický úřad. Česká republika: hlavní makroekonomické ukazatele [online]. 31. 3. 2011 [cit. 2011-04-19]. Dostupné z WWW: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/\\$File/23812999.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/$File/23812999.xls)> a podle European Commission. Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-06]. s. 176. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>.

Tabulka 14: Daňové příjmy státu za roky 2005 až 2008 (v tis. Kč)

Položka (v tis. Kč)	Rok			
	2005	2006	2007	2008
Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů	195 047 334	187 060 520	216 888 062	222 130 330
Daně ze zboží a služeb v tuzemsku	250 449 193	266 076 608	298 218 647	303 353 912
Daně a poplatky z vybraných činností a služeb	4 983 397	5 255 257	5 428 557	5 456 203
Daně a cla za zboží a služby ze zahraničí	1 248 118	1 218 119	1 435 734	2 203 712
Majetkové daně	8 106 918	8 516 430	10 575 645	10 410 387
Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	311 183 418	333 702 374	367 142 064	385 503 774
Ostatní daně	598 174	1 065 215	959 467	836 285
Celkem	771 616 552	802 894 524	900 648 176	929 894 602
Míra inflace (v %)	1,9	2,5	2,8	6,3
Daňové příjmy státního rozpočtu očištěné o inflaci na rok 2008	864 274 660	877 374 231	957 389 011	929 894 602
Daňová kvóta (v %)	37,1	36,7	37,2	36,1

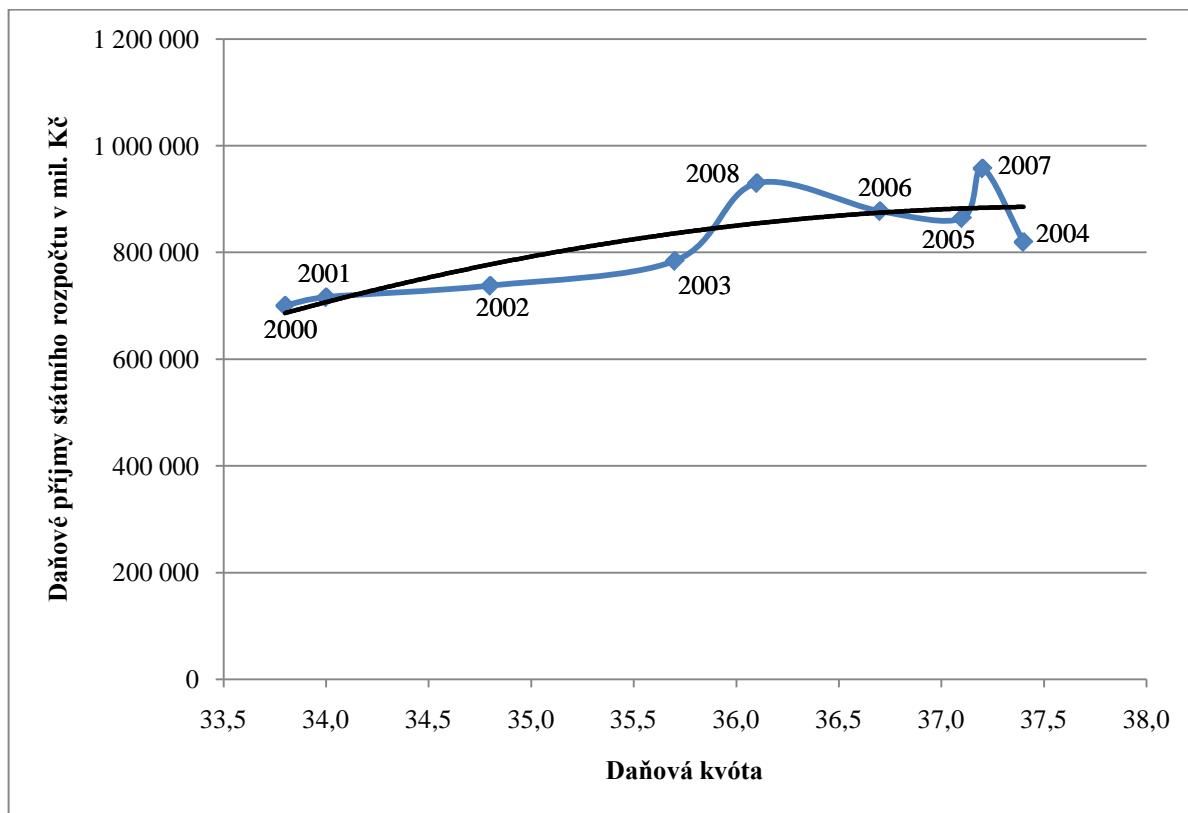
Zdroj: vlastní zpracování podle bilancí příjmů a výdajů státního rozpočtu z let 2000 až 2004 a podle Český statistický úřad. Česká republika: hlavní makroekonomické ukazatele [online]. 31. 3. 2011 [cit. 2011-04-19]. Dostupné z WWW: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/\\$File/23812999.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/$File/23812999.xls)> a podle European Commission. Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-06]. s. 176. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>.

Tabulka 15: Daňové kvóty a upravené daňové příjmy státu modifikované pro sestavení Lafferovy křivky

Daňová kvóta seřazená od nejmenších hodnot po největší (v %)	33,8	34,0	34,8	35,7	36,1	36,7	37,1	37,2	37,4
Daňové příjmy státního rozpočtu seřazené podle daňových kvót (v mil. Kč)	700 396	716 098	737 621	784 156	929 895	877 374	864 275	957 389	819 498

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku č. 11 vidíme sestavenou Lafferovu křivku pro daňovou kvótu ČR. Na ose X je výše daňové kvóty a na ose Y jsou příjmy státního rozpočtu v mld. Kč.



Obrázek 11: Lafferova křivka sestavená podle daňové kvóty EU a podle dat pro ČR z let 2000 až 2008
Zdroj: vlastní zpracování

Modrá křivka znázorňuje Lafferovu křivku sestavenou přesně podle příjmů státního rozpočtu a daňové kvóty, černá křivka je spojnicí trendu. Z ní lze usuzovat, že **daňová kvóta** ve sledovaných letech **nedosáhla maxima**, ovšem v roce 2004 se s hodnotou 37,4 % k vrcholu velmi přiblížila.

3.2 Lafferova křivka pro daň z příjmů fyzických osob

Pro sestavení Lafferovy křivky pro daň z příjmů FO musíme:

- vypočítat efektivní míru zdanění,
- zjistit příjem státu z daní z příjmů FO,
- výše uvedené údaje seřadit podle míry zdanění od nejnižší po nejvyšší.

Efektivní míru zdanění budeme počítat z dat, které zjistíme ze statistik Českého statistického úřadu. Ten poskytuje informace o životních podmínkách domácností, jež jsou pravidelně sledovány od roku 2005. Předchozí studie, kterou taktéž využijeme, je z roku 2002. Údaje

z těchto statistik odráží situaci o příjmech a výdajích pro průměrnou domácnost ČR v Kč na osobu za rok. Z těchto statistik použijeme informace o:

- příjmech ze závislé činnosti,
- příjmech z podnikání,
- dani z příjmů fyzických osob (v roce 2009 ji snížíme o nově zavedený bonus na děti).

Ostatní příjmy nebereme v potaz – jejich výše je jednak zanedbatelná a jednak statistická data nejsou ve všech letech zkoumaného období dostatečně rozdělena pro určení, zda se jedná o příjmy zahrnované do základu daně z příjmu FO.

Efektivní sazbu daně poté spočítáme jako $\frac{\text{Hrubé peněžní příjmy celkem}}{\text{Daň z příjmů fyzických osob}} * 100$.

Příjem státu z daně z příjmu fyzických osob zjistíme z inkasa České daňové správy, čímž nám bude souhlasit efektivní míra zdanění, spočítaná z příjmů domácností, s výdaji na zálohy na daně v jednotlivých letech sledovaného období. Rozdíly budou pouze mezi doplatky a nedoplatky při podání daňových přiznání za jeden rok s doplatky a nedoplatky podaných daňových přiznání za druhý rok. Přiznání jsou totiž podávány vždy za předcházející období, ale inkaso spadá do současného období. Tento rozdíl v inkasech je ovšem tak malý, že nám výsledek neovlivní.

Výpočet efektivní míry zdanění fyzických osob a celkového příjmu z daní z příjmů FO s úpravou o inflaci na rok 2009 máme uvedeno v tabulce č. 16. Seřazení efektivní míry zdanění od nejnižších hodnot po nejvyšší a k nim přiřazené upravené příjmy z daní z příjmů fyzických osob máme uvedené v tabulce č. 17.

Tabulka 16: Výpočet efektivní míry zdanění FO a celkového příjmu z daní z příjmů FO

Položka	Rok					
	2002	2005	2006	2007	2008	2009
<i>Příjmy ze závislé činnosti (v Kč)</i>	66 311	74 634	79 018	84 256	92 158	98 819
<i>Příjmy z podnikání (v Kč)</i>	16 076	19 124	19 419	21 025	22 362	24 096
Hrubé peněžní příjmy celkem (v Kč)	82 387	93 758	98 437	105 281	114 520	122 915
Daň z příjmů fyzických osob (v Kč)	9 558	12 066	12 895	12 282	14 401	12 184
Efektivní míra zdanění (v %)	11,60	12,87	13,10	11,67	12,58	9,91
Příjem z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (v mil. Kč)	86 591	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042
Příjem z daně z příjmů fyzických osob z podnikání (v mil. Kč)	21 901	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565
Příjem z daně z příjmů vybíraná srážkou FO (v mil. Kč)	6 702	6 420	7 432	8 583	10 378	10 131
Celkový příjem z daní z příjmů FO (v mil. Kč)	108 492	143 665	136 919	151 974	143 307	126 738
Míra inflace (v %)	1,2	1,9	2,5	2,8	6,3	1,0
Celkový příjem z daní z příjmů FO očištěný o inflaci na rok 2009 (v mil. Kč)	128 698	162 526	151 116	163 164	144 740	126 738

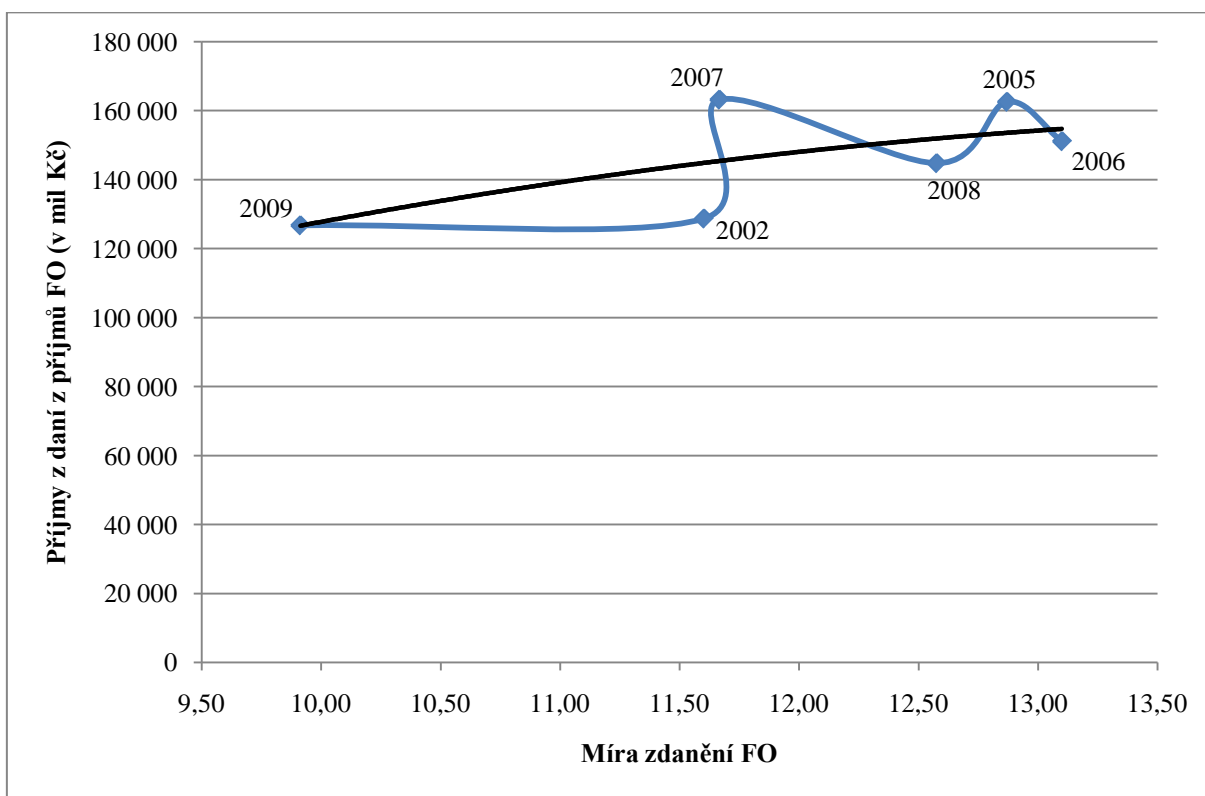
Zdroj: statistická data o životních podmínkách domácností a výnosech zdravotních pojišťoven z let 2005 až 2009 podle Český statistický úřad. ČSÚ [online]. 2011 [cit. 2011-04-05]. Přehled vydaných publikací podle edičního plánu. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prehled_vydanych_publicaci_podle_edicniho_planu_archiv> a podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009.

Tabulka 17: Efektivní míry zdanění FO a upravené příjmy z daní z příjmů FO modifikované pro sestavení Lafferovy křivky

Efektivní míra zdanění FO seřazená od nejmenších hodnot po největší (v %)	9,91	11,60	11,67	12,58	12,87	13,10
Příjmy z daní z příjmů FO seřazené podle efektivní míry zdanění (v mil.Kč)	126 738	128 698	163 164	144 740	162 526	151 116

Zdroj: vlastní zpracování

Lafferovu křivku sestavenou na základě dat z tabulky č. 17 máme na obrázku č. 12.



Obrázek 12: Lafferova křivka sestavená podle míry zdanění fyzických osob pro ČR

Zdroj: vlastní zpracování

Ze sestaveného grafu můžeme pozorovat, že míra zdanění fyzických osob nedosáhla za celé sledované období takové úrovně, aby z ní byly příjmy státu nejvyšší, ovšem za hranicí 13 % by brzy dosáhla vrcholu Lafferovy křivky. Toto zdanění ale může být velmi zavádějící, protože z příjmů fyzických osob je kromě daně z příjmů také placeno zdravotní a sociální pojištění, a to zaměstnanci, zaměstnavateli za zaměstnance a podnikateli. Z toho důvodu použijeme údaje o odváděném zdravotním a sociálním pojištění domácnostmi a vypočítáme zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance (pomocí koeficientu 0,34, který se od roku 2004 neměnil) z příjmů ze závislé činnosti. Data o příjmech ČSSZ a zdravotních pojišťoven pro rok 2002 nejsou k dispozici, proto použijeme pouze hodnoty za roky 2005 až 2009. Údaje jsou opět uvedeny pro průměrnou domácnost v Kč na osobu za rok. Efektivní míru celkového zdanění vypočteme stejně jako v předchozím případě, daně ale zvýšíme o zmiňované pojistné, jak nám přehledně ukazuje tabulka č. 18. Seřazení efektivní míru celkového zdanění od nejmenších hodnot po nejvyšší pak máme zobrazeno v tabulce č. 19.

Tabulka 18: Výpočet efektivní míry celkového zdanění FO (včetně nepřímých odvodů) a celkového příjmu z daní z příjmů FO

Položka	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
<i>Příjmy ze závislé činnosti (v Kč)</i>	74 634	79 018	84 256	92 158	98 819
<i>Příjmy z podnikání (v Kč)</i>	19 124	19 419	21 025	22 362	24 096
Hrubé peněžní příjmy celkem (v Kč)	93 758	98 437	105 281	114 520	122 915
Daň z příjmů fyzických osob (v Kč)	12 066	12 895	12 282	14 401	12 184
Zdravotní a sociální pojištění (v Kč)	9 329	9 858	10 515	11 469	12 188
Zdravotní a sociální pojištění placené za zaměstnance (v Kč)	25 376	26 866	28 647	31 334	33 598
Celkové zdanění příjmů FO (v Kč)	46 771	49 619	51 444	57 204	57 970
Efektivní míra celkového zdanění (v %)	49,88	50,41	48,86	49,95	47,16
Celkový příjem z daní z příjmů FO (v mil. Kč)	143 665	136 919	151 974	143 307	126 738
Příjem z pojistného na sociálním zabezpečení (v mil. Kč)	301 199	323 435	356 227	374 427	337 125
Příjem ze zdravotního pojištění (v mil. Kč)	130 647	140 288	155 899	162 165	163 237
Celkové příjmy ze zdanění příjmů FO (v mil. Kč)	575 511	600 642	664 100	679 899	627 100
Míra inflace (v %)	.	2,5	2,8	6,3	1,0
Celkové příjmy ze zdanění příjmů FO očištěný o inflaci na rok 2009 (v mil. Kč)	651 066	662 924	712 998	686 698	627 100

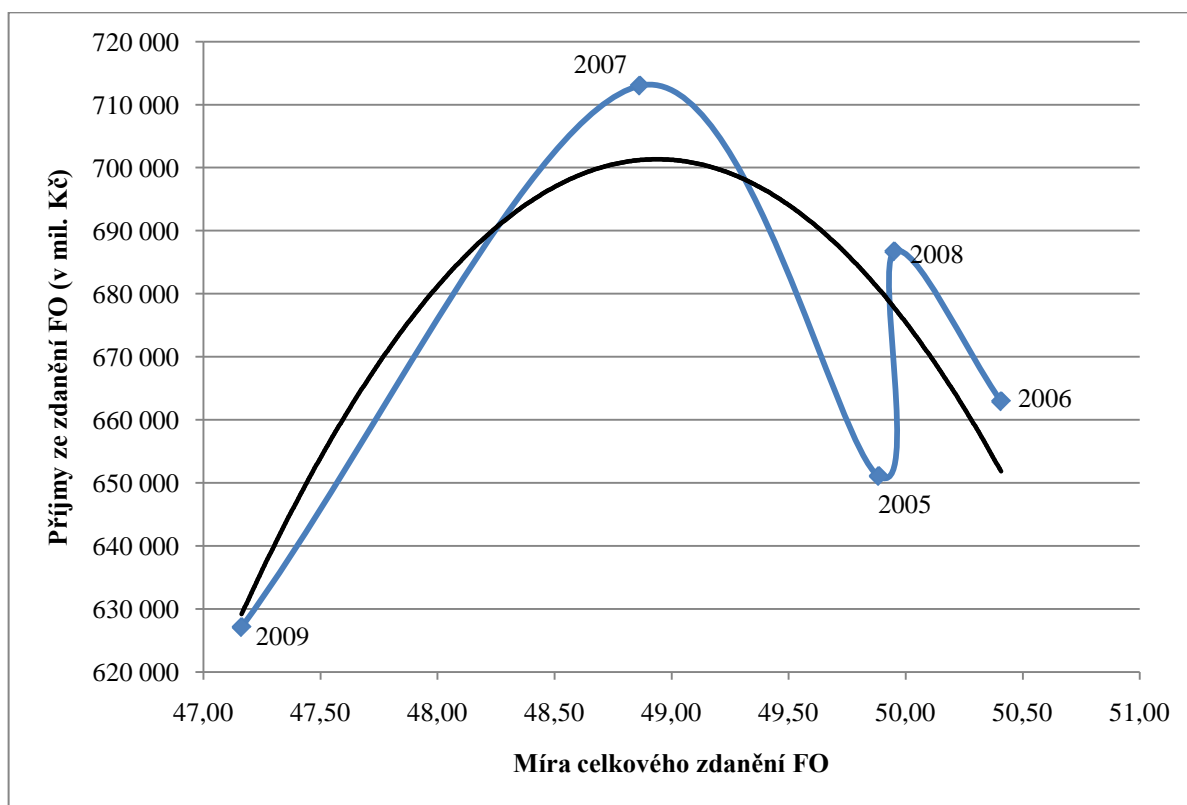
Zdroj: statistická data o životních podmínkách domácností a výnosech zdravotních pojišťoven z let 2005 až 2009 podle Český statistický úřad. ČSÚ [online]. 2011 [cit. 2011-04-05]. Přehled vydaných publikací podle edičního plánu. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prehled_vydanych_publicaci_podle_edicniho_planu_archiv> a podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009 a podle výročních zpráv České daňové správy z let 2005 až 2009.

Tabulka 19: Efektivní míry celkového zdanění FO a upravené příjmy z daní z příjmů FO modifikované pro sestavení Lafferovy křivky

Efektivní míra celkového zdanění FO seřazená od nejmenších hodnot po největší (v %)	47,16	48,86	49,88	49,95	50,41
Celkové příjmy ze zdanění FO seřazené podle efektivní míry celkového zdanění (v mil. Kč)	627 100	712 998	651 066	686 698	662 924

Zdroj: vlastní zpracování

Lafferovu křivku pro celkové zdanění FO máme graficky znázorněnou na obrázku č. 13.



Obrázek 13: Lafferova křivka sestavená podle míry celkového zdanění fyzických osob pro ČR

Zdroj: vlastní zpracování

Na grafu můžeme zřetelně pozorovat vrchol křivky. Protože data jsou dostupná pouze za pět let, křivka může být nedostatkem údajů zkreslena, ale vzhledem k jejímu ostrému tvaru, rozdíl by byl pouze nepatrný.

3.3 Lafferova křivka pro daň z příjmů právnických osob

Efektivní sazba zdanění se v případě PO vypočítává obtížně, protože údaje o příjmech a výdajích, oproti FO, nejsou k dispozici. Postup výpočtu daně je ale vcelku jednoduchý a rozhodující položkou na míře zdanění má přímo sazba daně, použijeme její sazby jako konečnou míru zdanění. Z toho důvodu můžeme použít údaje za dlouhé časové období, které jsou lehce dostupné, a to od roku 1995 do roku 2009, jak nám ukazuje tabulka č. 20 a tabulka č. 21. Příjmy jsou očištěny o inflaci na rok 2009.

Tabulka 20: Sazba daně a očištění příjmu z daní z příjmů PO pro roky 1995 až 2002 o inflaci na rok 2009

Položka	Rok							
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Sazba daně (v %)	41	39	39	35	35	31	31	31
Příjem státu z daně z příjmů PO (v mil. Kč)	55383	49968	41020	52064	54819	58088	75940	90737
Míra inflace (v %)	.	8,8	8,5	10,7	2,1	3,9	4,7	1,8
Příjem z daní z příjmů PO očištěný o inflaci na rok 2009 (v mil. Kč)	97071	80497	60905	69831	72014	73444	91705	107636

Zdroj: Výroční zprávy České daňové správy z let 1995 až 2002.

Tabulka 21: Sazba daně a očištění příjmu z daní z příjmů PO pro roky 1995 až 2002 o inflaci na rok 2009

Položka	Rok						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Sazba daně (v %)	31	28	26	24	24	21	20
Příjem státu z daně z příjmů PO (v mil. Kč)	96978	106526	137432	128865	155674	173590	110543
Míra inflace (v %)	0,1	2,8	1,9	2,5	2,8	6,3	1,0
Příjem z daní z příjmů PO očištěný o inflaci na rok 2009 (v mil. Kč)	114924	122801	155475	142227	167136	175326	110543

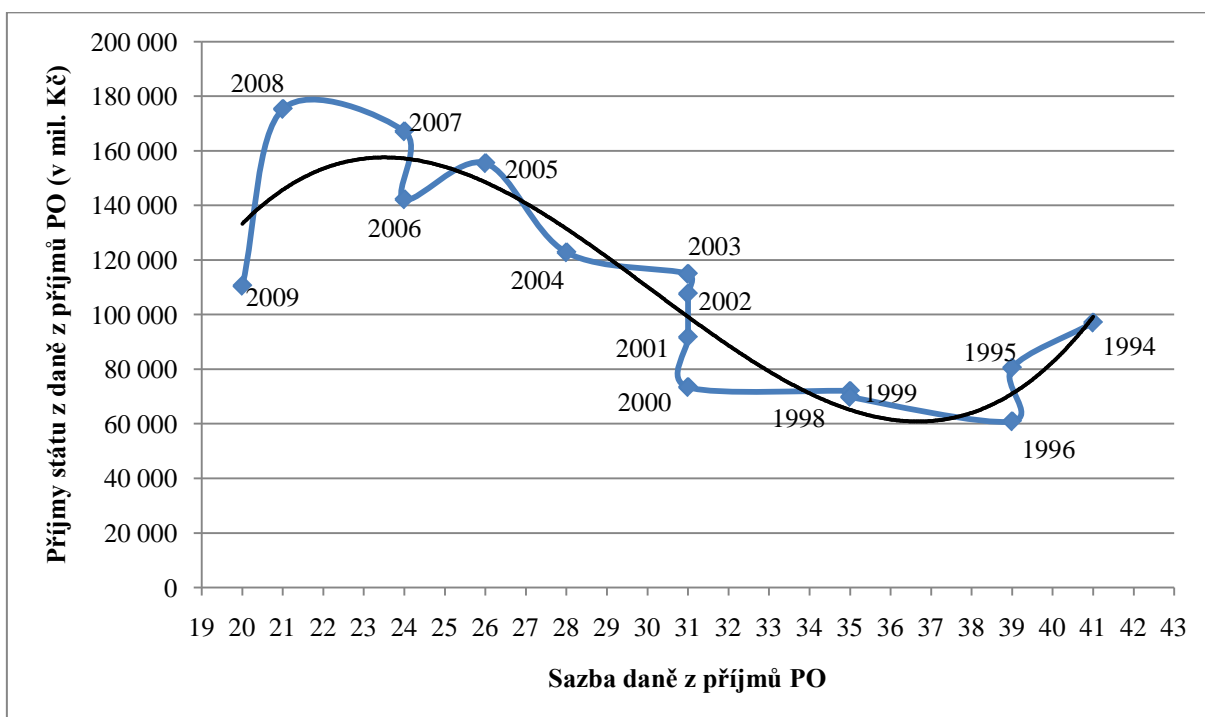
Zdroj: Výroční zprávy České daňové správy z let 2003 až 2009.

Tabulka 22: Sazby daně PO a upravené příjmy z daní z příjmů PO modifikované pro sestavení Lafferovy křivky

Sazba daně seřazená od nejmenších hodnot po nejvyšší (v %)	20	21	24	24	26	28	31	31	31	31	35	35	39	39	41
Příjem z daní z příjmů PO seřazený podle sazeb daně (v mil. Kč)	110 543	175 326	167 136	142 227	155 475	122 801	114 924	107 636	91 705	73 444	72 014	69 831	60 905	80 497	97 071

Zdroj: vlastní zpracování

Lafferovu křivku pro daň z příjmů PO vidíme na obrázku č. 14.



Obrázek 14: Lafferova křivka sestavená na základě sazby daně z příjmů PO

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud Lafferovu křivku pro daň z příjmů PO protne trendem (v tomto případě polynomem 3. stupně z důvodu zvyšujících příjmů státu u vyšších sazeb), můžeme vidět zvláštnost v podobě vzrůstající křivky u vysokých sazeb. Toto vysoké zdanění ovšem bylo v brzké době po otevření trhu zahraničí a umožnění svobodného podnikání, proto přes vysoké zdanění právnických osob stát dosahoval relativně vysokých příjmů, a proto v současných ekonomických podmínkách se pohybuje v levé části této křivky, kde se sazba daně pohybuje v okolí vrcholu křivky. Lafferova křivka pro právnické osoby se sestavuje velice obtížně, protože firmy, oproti obyvatelům, rychle reagují na změny ve zdanění právnických osob v jiných zemích a lehce přesouvají svá sídla a místa zdanění.

3.4 Lafferova křivka pro daň z přidané hodnoty

Efektivní míru zdanění přidané hodnoty budeme počítat z údajů pro roky 2005 až 2009 na základě spotřebního koše domácností, který vydává Český statistický úřad. Položky roztřídíme podle zařazení do základní a snížené sazby a vypočteme z nich daň. Mezi výdaji jsou některé položky, které nelze jednoznačně určit, zda spadají do základní nebo snížené sazby (např. stavby bytů a domů; dětské kočárky, nosítka a sedačky atd.), proto byly zařazeny do té sazby, které výdaj více odpovídal. Jedná se ovšem o velmi malé množství položek, proto

toto "špatné" zařazení nebude mít významný vliv na výpočet efektivní míry zdanění. Položky, které jsou od daně osvobozeny, nebyly brány v potaz, protože se taktéž za sledované období neměnily.

Vzhledem k tomu, že za sledované období let 2005 až 2009 nedocházelo k výraznému přesunu položek mezi základní a sníženou sazbou, rozhodující vliv na efektivní míru zdanění bude mít sazba snížené daně, která se v roce 2008 zvýšila z 5 % na 9 %. Základní sazba za celé období byla ve výši 19 %.

Průměrné výdaje a velikost daně domácností v letech 2005 až 2009 zařazené do základní a snížené daně máme vypočítané v tabulce č. 23 a tabulce č. 24. Údaje jsou uvedeny v Kč na osobu za rok.

Tabulka 23: Průměrné výdaje a velikost daně domácností v letech 2005 až 2009 zařazené do základní sazby DPH (v Kč na osobu za rok)

Druh výdaje (v Kč)	2005		2006		2007		2008		2009	
	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň
Alkoholické nápoje, tabák	2 603	494,57	1 551	294,69	2 972	564,68	3 084	585,96	3 248	617,12
Odívání a obuv	5 095	968,05	5 295	1 006,05	5 590	1 062,10	5 816	1 105,04	5 804	1 102,76
Výrobky pro běžnou údržbu bytu	1 038	197,22	1 350	256,50	1 304	247,76	1 333	253,27	1 345	255,55
Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva	10 172	1 932,68	11 625	2 208,75	4 950	940,50	12 389	2 353,91	13 845	2 630,55
Bytové vybavení, zařízení domácnosti, opravy	6 116	1 162,04	6 701	1 273,19	7 388	1 403,72	7 583	1 440,77	7 758	1 474,02
Nákup osobních dopravních prostředků	3 113	591,47	3 098	588,62	3 359	638,21	3 999	759,81	3 781	718,39
Provoz osobních dopravních prostředků	5 470	1 039,30	5 954	1 131,26	6 211	1 180,09	6 686	1 270,34	6 670	1 267,30
Silniční osobní doprava - taxi	28	5,32	30	5,70	30	5,70	27	5,13	23	4,37
Ostatní placené služby v dopravě	30	5,70	31	5,89	35	6,65	40	7,60	43	8,17
Telefonní a telefaxové přístroje	315	59,85	280	53,20	284	53,96	228	43,32	226	42,94
Telefonické a telefaxové služby	3 764	715,16	4 273	811,87	4 484	851,96	4 900	931,00	4 980	946,20
Zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická a pro zpracování dat	1 700	323,00	1 715	325,85	1 953	371,07	2 211	420,09	1 967	373,73
Další výrobky dlouhodobé spotřeby pro rekreaci a kulturu	98	18,62	128	24,32	112	21,28	151	28,69	153	29,07
Ostatní výrobky pro rekreaci a kulturu	2 117	402,23	2 291	435,29	2 466	468,54	2 700	513,00	2 873	545,87
Papírenské zboží, potřeby k psaní a kreslení	135	25,65	134	25,46	144	27,36	148	28,12	147	27,93
Stravovací služby	4 023	764,37	4 134	785,46	4 472	849,68	4 880	927,20	5 000	950,00
Osobní péče	2 754	523,26	2 854	542,26	3 101	589,19	3 351	636,69	3 489	662,91
Osobní potřeby a doplňky jinde neuvedené	697	132,43	758	144,02	829	157,51	854	162,26	842	159,98
Poradenské, administrativní a jiné služby	207	39,33	227	43,13	282	53,58	199	37,81	250	47,50
CELKEM	49 475	9 400	52 429	9 962	49 966	9 494	60 579	11 510	62 444	11 864

Zdroj: vlastní zpracování na základě statistik rodinných účtů z let 2005 až 2009 podle Český statistický úřad. ČSÚ [online]. 2011 [cit. 2011-04-05]. Přehled vydaných publikací podle edičního plánu. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prehled_vydanych_publicaci_podle_edicniho_planu_archiv>.

Tabulka 24: Průměrné výdaje a velikost daně domácností v letech 2005 až 2009 zařazené do snížené sazby DPH (v Kč na osobu za rok)

Druh výdaje (v Kč)	2005		2006		2007		2008		2009	
	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň	Částka výdaje	Daň
Potraviny a nealkoholické nápoje	18 775	938,75	19 598	979,90	20 866	1043,30	22 571	2031,39	22 222	1999,98
Služby pro běžnou údržbu bytu	950	47,50	1 057	52,85	1 355	67,75	1 283	115,47	1 347	121,23
Dodávka vody a ostatní služby související s bydlením	2 041	102,05	2 084	104,20	2 178	108,90	2 340	210,60	2 426	218,34
Léčiva a zdravotnické prostředky	1 414	70,70	1 554	77,70	1 842	92,10	2 107	189,63	2 176	195,84
Dopravní služby kromě výjimek	1 470	73,50	1 535	76,75	1 553	77,65	1 668	150,12	1 588	142,92
Rekreační a kulturní služby	2 319	115,95	2 294	114,70	2 491	124,55	2 747	247,23	2 935	264,15
Knihy	447	22,35	439	21,95	443	22,15	484	43,56	479	43,11
Noviny a periodické časopisy	724	36,20	729	36,45	735	36,75	723	65,07	704	63,36
Ostatní tiskoviny	73	3,65	72	3,60	76	3,80	75	6,75	74	6,66
Rekreace tuzemská	481	24,05	515	25,75	532	26,60	601	54,09	623	56,07
Vzdělávání	497	24,85	528	26,40	608	30,40	685	61,65	688	61,92
Ubytovací služby	620	31,00	769	38,45	896	44,80	932	83,88	966	86,94
Sociální péče	26	1,30	11	0,55	43	2,15	43	3,87	71	6,39
Pořízení a rekonstrukce domu, bytu	4 761	238,05	6 460	323,00	11 674	583,70	7 252	652,68	8 234	741,06
Hospodářské a pěstitelské potřeby, služby pro osobní hospodářství	231	11,55	260	13,00	275	13,75	296	26,64	280	25,20
CELKEM	34 829	1 741	37 905	1 895	45 567	2 278	43 807	3 943	44 813	4 033

Zdroj: vlastní zpracování na základě statistik rodinných účtů z let 2005 až 2009 podle Český statistický úřad. ČSÚ [online]. 2011 [cit. 2011-04-05]. Přehled vydaných publikací podle edičního plánu. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prehled_vydanych_publicakci_podle_edicniho_planu_archiv>.

V tabulce č. 25 máme shrnuty údaje z výše uvedených tabulek, na jejichž základě je vypočítána efektivní míra zdanění a očištěny příjmy státu z DPH o inflaci na rok 2009.

Tabulka 25: Výpočet efektivní míry zdanění přidané hodnoty a očištění příjmu státu z DPH o inflaci na rok 2009

Položka	Rok				
	2005	2006	2007	2008	2009
Celkem částky výdajů (v Kč)	84 304	90 334	95 533	104 386	107 257
Celkem daně (v Kč)	11 142	11 857	11 772	15 453	15 898
Efektivní míra zdanění (v %)	13,22	13,13	12,32	14,80	14,82
Příjem státu z DPH (v mil. Kč)	208 413	217 783	236 385	255 190	253 612
Míra inflace (v %)	.	2,5	2,8	6,3	1,0
Příjem státu z DPH očištěný o inflaci na rok 2009 (v mil. Kč)	235 774	240 365	253 790	257 741	253 612

Zdroj: vlastní zpracování

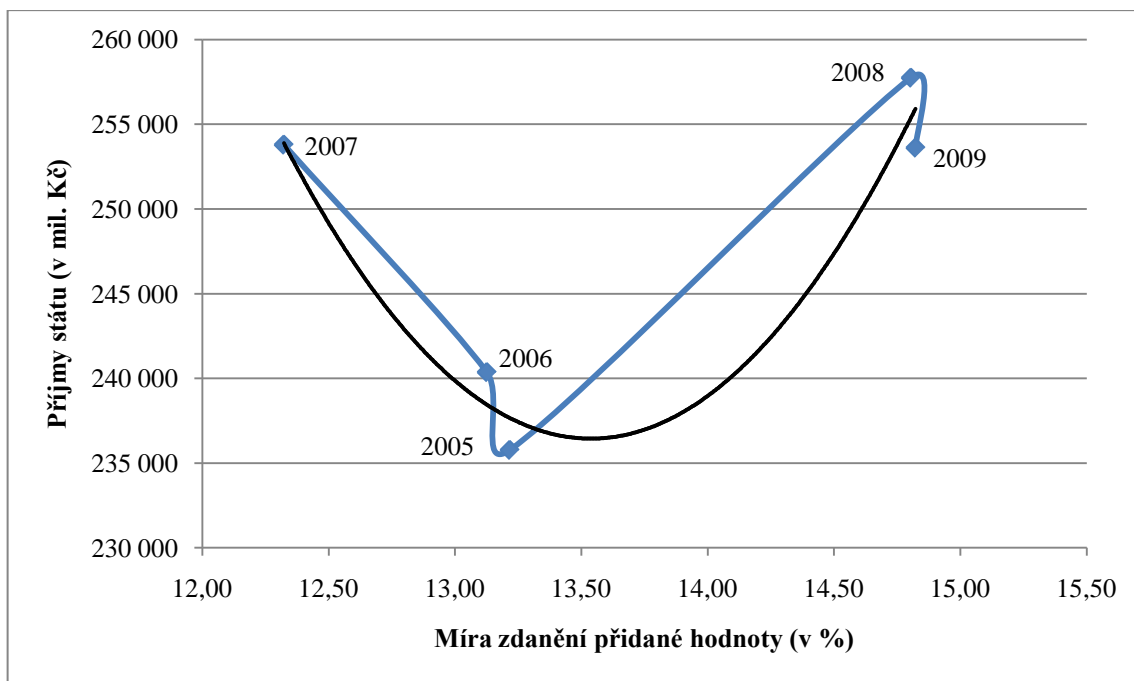
Efektivní míru zdanění musíme seřadit od nejmenších hodnot po největší a přiřadit k nim příjmy státu z DPH, jak máme uvedeno v tabulce č. 26.

Tabulka 26: Efektivní míra zdanění přidané hodnoty a upravené příjmy z daně z přidané hodnoty modifikované pro sestavení Lafferovy křivky

Efektivní míra zdanění přidané hodnoty seřazená od nejmenších hodnot po největší (v %)	12,32	13,13	13,22	14,80	14,82
Příjmy státu z DPH seřazené podle efektivní míry zdanění přidané hodnoty (v mil. Kč)	253 790	240 365	235 774	257 741	253 612

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě tabulky č. 26 zkonstruujeme Lafferovu křivku, jak můžeme vidět na obrázku č. 15.



Obrázek 15: Lafferova křivka sestavená na základě efektivní míry zdanění přidané hodnoty

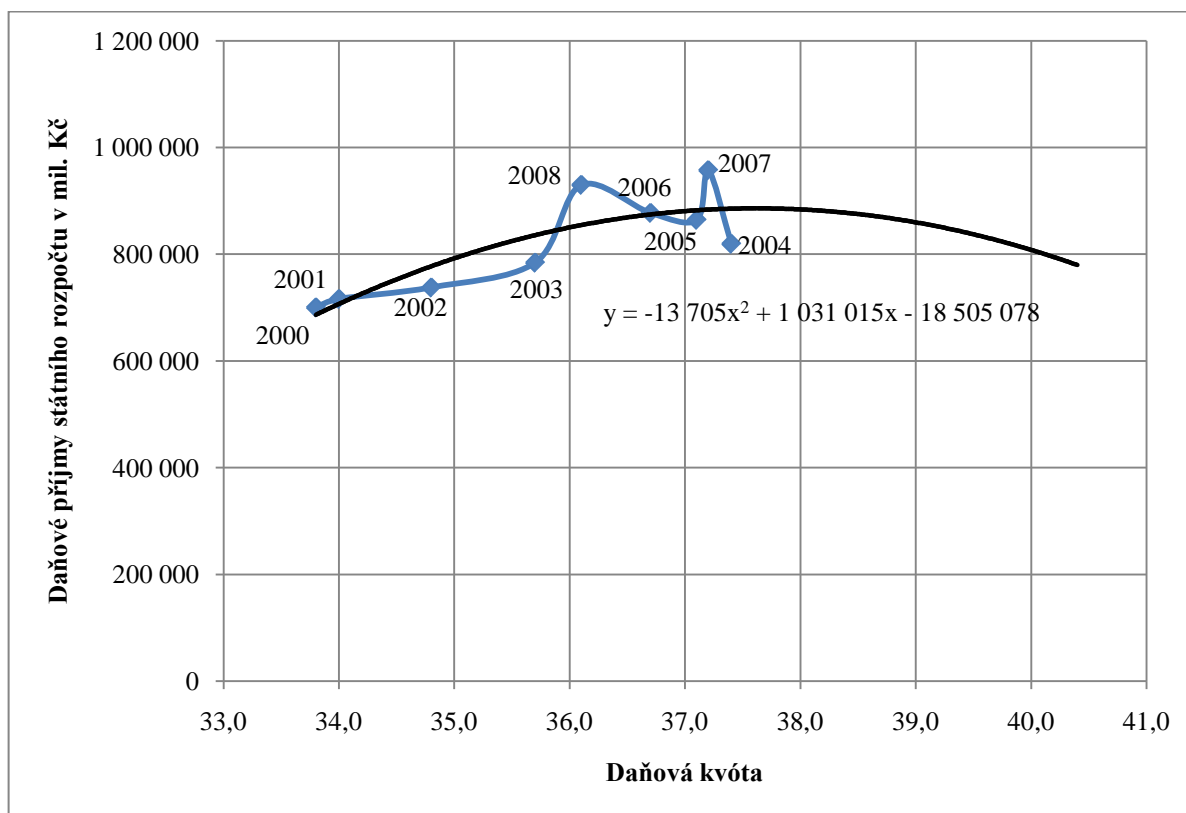
Zdroj: vlastní zpracování

Sestavená křivka vůbec neodpovídá pravidlům, která definuje Lafferova křivka, což je způsobeno tím, že DPH je nepřímá daň a poplatníci příliš nejsou schopni reagovat na změny v sazbách. Také daňové úniky jsou u nepřímých daní obtížnější. Výsledná křivka by více odpovídala klasickému vzhledu Lafferovy křivky, pokud by bylo k dispozici větší množství dat, především s extrémně nízkými a vysokými hodnotami zdanění.

4 Perspektivy daňové politiky ČR

V této kapitole budou výsledky kapitoly 3 rozšířeny o odhad vyšší nebo nižší míry zdanění a na základě zjištěných výsledků sestavena doporučení pro nastavení zdanění, pokud by stát chtěl dosahovat nejvyšších příjmů. V grafech je vždy uvedena rovnice regrese, aby bylo možné zjistit příjmy pro jakoukoli míru zdanění.

Na obrázku č. 16 máme uveden odhad trendu Lafferovy křivky pro vyšší hodnoty **daňové kvóty**.



Obrázek 16: Odhad trendu Lafferovy křivky pro vyšší daňovou kvótu

Zdroj: vlastní zpracování

Z rovnice regrese vypočítáme vrchol (zaokrouhlený na 2 desetinná místa) pomocí derivace prvního řádu:

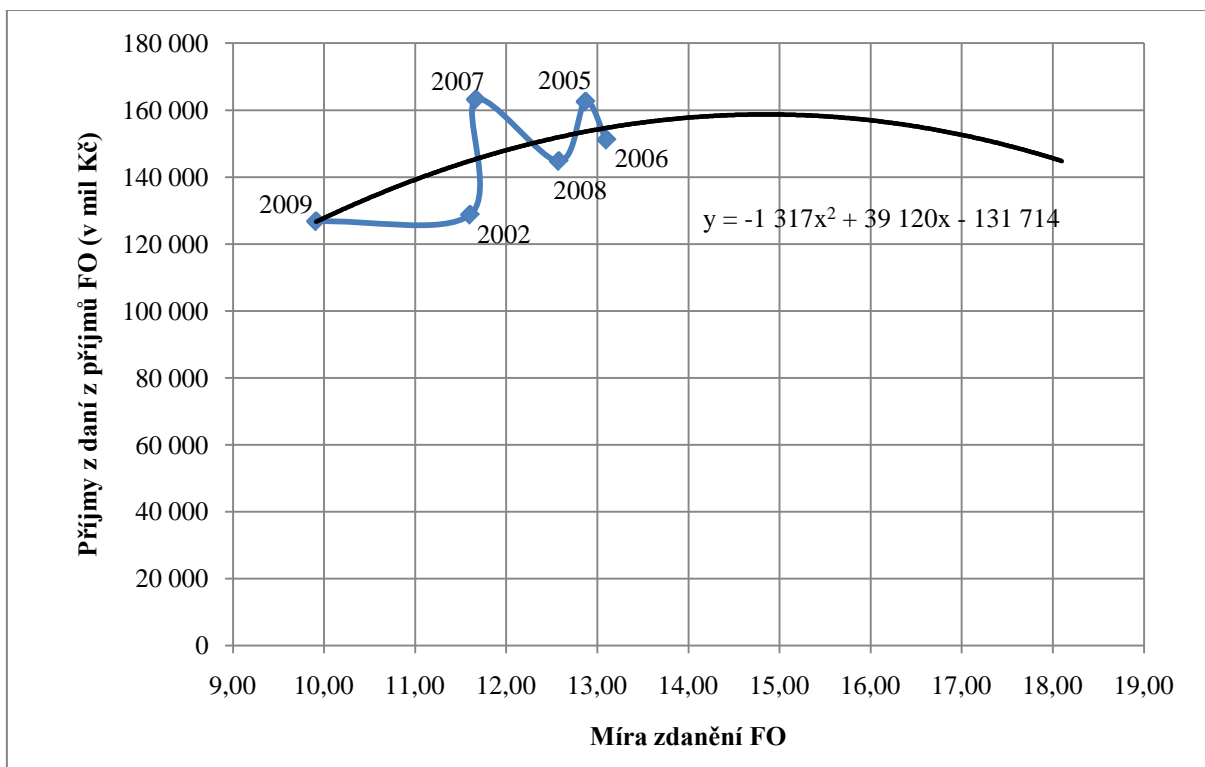
$$0 = f'(-13\,705x^2 + 1\,031\,015x - 18\,505\,078)$$

$$27\,410x = 1\,031\,015$$

$$x = 37,61$$

Pokud stát chce dosahovat nejvyšších příjmů, měl by daňový systém upravit tak, aby se daňová kvóta pohybovala na vrcholu křivky, neboli na vypočítané hodnotě 37,61 %.

Na obrázku č. 17 je Lafferova křivka vytvořena pro odhad vyšší míry zdanění **fyzických osob**, ale sestavené pouze z daně z příjmů fyzických osob.



Obrázek 17: Odhad trendu Lafferovy křivky pro daň z příjmů FO

Zdroj: vlastní zpracování

Z odhadu trendu Lafferovy křivky pro daň z příjmů fyzických osob můžeme usuzovat, že maximálního příjmu by stát z této daně získal v případě, že by míra zdanění byla nastavena na vrcholu křivky, což opět vypočítáme pomocí derivace:

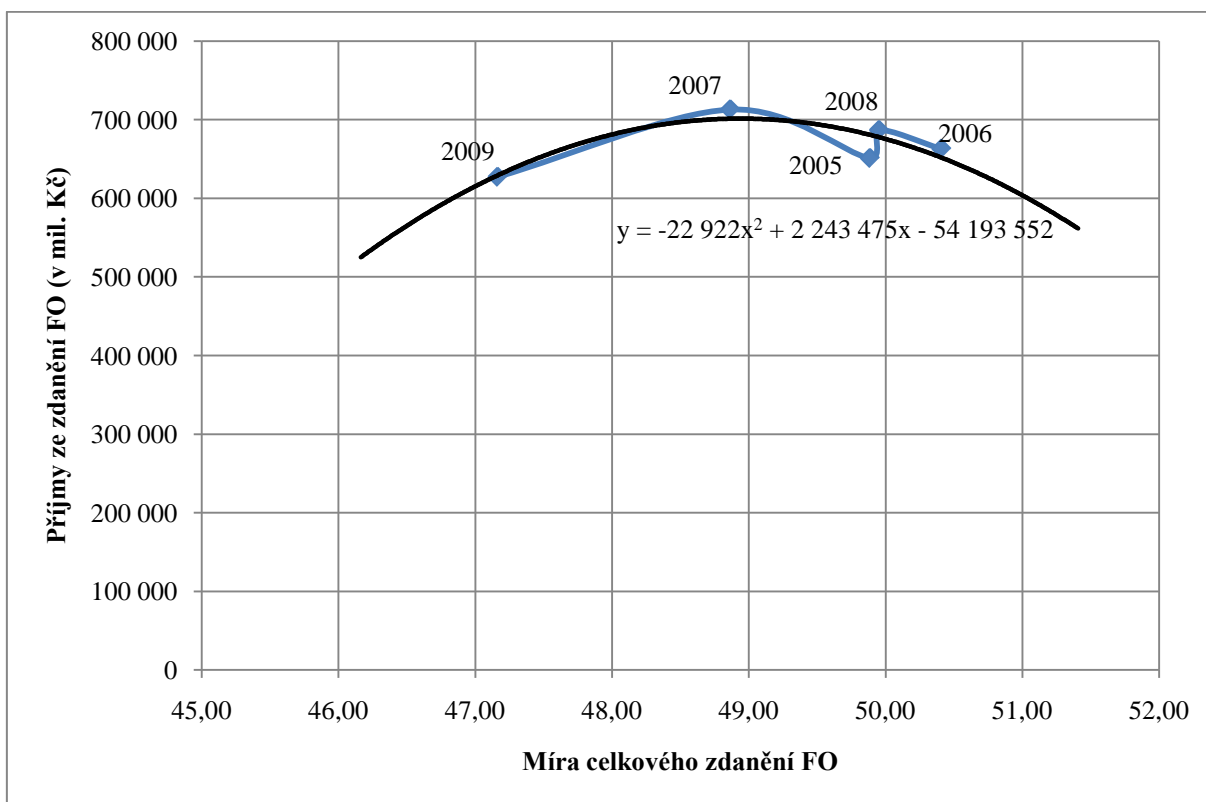
$$0 = f'(-1\,317x^2 + 39\,120x - 131\,714)$$

$$2\,634x = 39\,120$$

$$x = 14,85$$

Vrchol křivky na základě výpočtu je při míře zdanění 14,85 %, což je o několik procent výše, než bylo zdanění nastaveno v předcházejících letech.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3.2, lepší vypovídací hodnotu zdanění příjmů FO získáme v případě, že mezi daně zahrneme veškeré platby **sociálního a zdravotního pojištění**. Odhad trendu pro nižší a vyšší celkovou míru zdanění máme graficky znázorněno na obrázku č. 18.



Obrázek 18: Odhad trendu Lafferovy křivky pro celkové zdanění příjmů FO

Zdroj: vlastní zpracování

Z křivky je patrný vrchol Lafferovy křivky, který ale opět přesně určíme pomocí derivace regresní funkce:

$$0 = f'(-22\,922x^2 + 2\,243\,475x - 54\,193\,552)$$

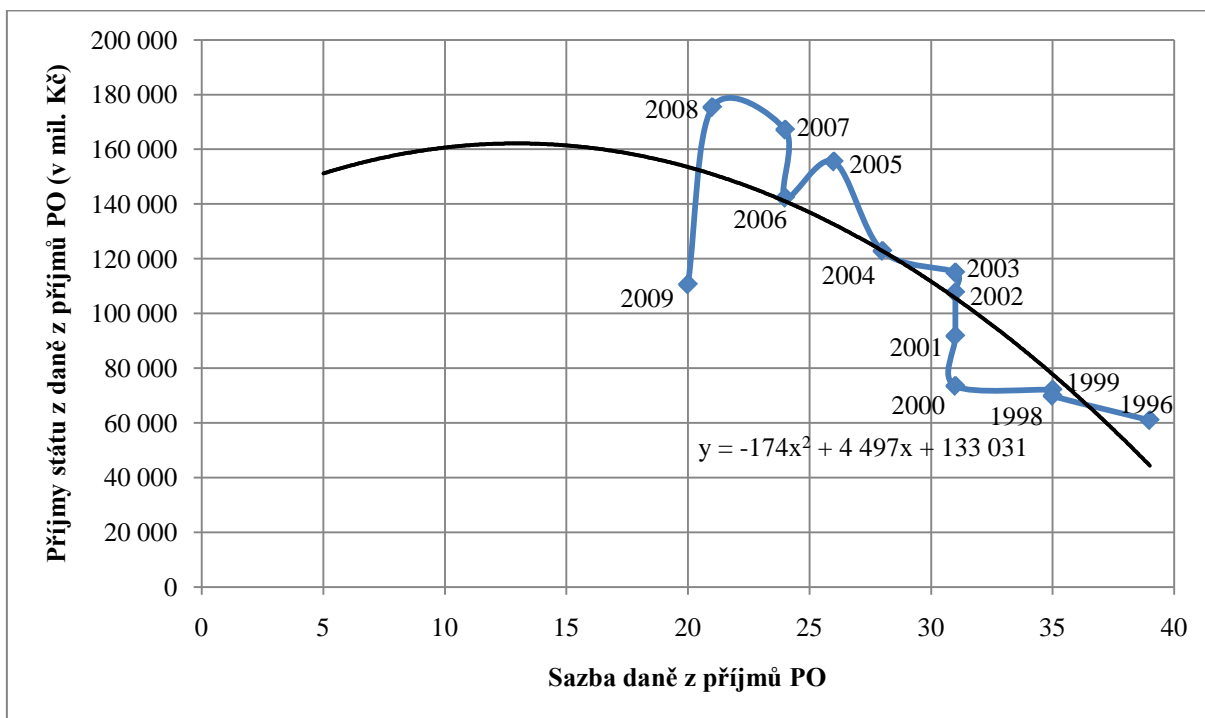
$$45\,844x = 2\,243\,475$$

$$x = 48,94$$

Vrchol křivky je při 48,94% celkové míře zdanění příjmů fyzických osob. Je důležité zdůraznit, že toto procento zahrnuje i nepřímé odvody v podobě sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance. Pokud stát chce získat maximální příjem ze zdanění příjmů fyzických osob, měl by toto celkové zdanění nastavit kolem této hranice 49 %. Vzhledem k výsledkům Lafferovy křivky pouze pro daň z příjmů

FO, měl by tuto daň zvýšit a naopak odvody na sociální a zdravotní pojištění snížit, aby bylo zachováno celkové zdanění na vrcholu křivky.

Odhad trendu Lafferovy křivky pro **právnícké osoby** je uvedeno na obrázku č. 19. Do odhadu nebyly zahrnuty data z prvních let, protože, jak bylo zmíněno v kapitole 3.3, příjmy státu v té době byly vyšší z důvodu specifčnosti přechodu z plánované na tržní ekonomiku s tím souvisejícím velkým nárůstem podnikajících subjektů.



Obrázek 19: Odhad trendu Lafferovy křivky pro zdanění příjmů PO

Zdroj: vlastní zpracování

Nejprve opět provedeme výpočet vrcholu křivky přes derivaci prvního řádu:

$$0 = f'(-174x^2 + 4\,497x - 133\,031)$$

$$348x = 4\,497$$

$$x = 12,92$$

Na grafu můžeme pozorovat vrchol křivky u vypočtené hodnoty 12,92 %, ovšem protože vidíme značný pokles příjmů státu při snížení sazby z 21 % na 20 %, trend by měl pravděpodobně prudší vzrůst od nižších sazeb, neboli by se poté vrchol mohl pohybovat až kolem sazby daně 19 až 21 %. Správné určení zdanění příjmů PO je ovšem velmi obtížné, protože na firmy značně působí míra zdanění v jiných zemích.

Odhad trendu **daně z přidané hodnoty** na základě výsledků subkapitoly 3.4 je nelogický, protože křivka neodpovídala klasickému vzhledu Lafferovy křivky. Při snižování i zvyšování sazeb by docházelo k růstu příjmů, což při dosahování extrémů není možné. Přesto je možné z výsledného grafu sestavit doporučení pro daňovou politiku, a tou je zvyšování nepřímých daní na úkor přímých, protože úniky z nepřímých daní jsou obtížnější a lidé se nepřímým daním hůře vyhýbají.

V reálné ekonomice existuje celá řada faktorů ovlivňujících daňové výnosy, kromě námi uvažované míry zdanění, které Lafferova křivka nebere v potaz. Jedná se například o:

- míru zdanění v okolních ekonomikách,
- rozdílné tempo růstu ekonomiky v jednotlivých časových obdobích, kdy s růstem ekonomiky obecně rostou daňové příjmy v podstatě bez ohledu na výši daňové sazby,
- různou míru nezaměstnanosti,
- rozdílnou životní úroveň,
- atd.

Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo vytvoření Lafferových křivek pro vybrané daně v České republice a vymezení perspektiv daňové politiky v ČR.

Nejprve jsme definovali základní pojmy a teoreticky vymezili nástroje a druhy daňových politik na základě jejich historického vývoje. Poté jsme se zaměřili na strukturu daňového systému České republiky se zaměřením na daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty. Důležité bylo rozebrání daní z pohledu jejich historického vývoje, především jejich legislativní úpravy, protože na jejich základě jsou sestaveny analýzy a slouží jako podklady pro sestavení Lafferových křivek.

Následně jsme se zaměřili na analýzu efektivnosti daňové politiky, tj. komparaci daňových příjmů a výdajů státu za roky 2005 až 2009. Příjmy státu byly zjištěny z výročních zpráv České daňové správy, České správy sociálního zabezpečení a Celní správy, čímž bylo zjištěno, ze kterých daní má stát nejvyšší inkaso, a jak vypadá daňový mix České republiky. Daňové výdaje územních finančních orgánů a České správy sociálního zabezpečení poté byly porovnávány s daňovými příjmy. Jejich vzájemná komparace odhalila, že:

- územní finanční orgány mají vyšší příjmy z koruny výdajů a nižší nákladovost než Česká správa sociálního zabezpečení,
- Česká správa sociálního zabezpečení má vyšší příjmy na jednoho zaměstnance oproti územním finančním orgánům,
- stát za výběr 100 Kč příjmů ve sledovaném období zaplatil nejméně částku 1,37 Kč, a to v roce 2008, a nejvíce 1,66 Kč v roce 2009.

Na základě dat z analýzy daňového systému ČR jsme provedli konstrukci Lafferových křivek, čímž byl splněn hlavní cíl práce. Ze zjištěných údajů můžeme ověřit jednotlivé hypotézy stanovené v úvodu:

Hypotéza č. 1 je zaměřena na celkové zdanění subjektů v České republice a říká, že daně jsou v ČR nastaveny tak, aby z nich stát měl nejvyšší příjem, neboli se pohybují na vrcholu Lafferovy křivky. Na základě zjištěných výsledků a provedení odhadu trendu hypotézu zamítáme, protože celkové zdanění má nižší hodnoty, než při kterých by stát dosahoval maximálního příjmu.

Hypotéza č. 2 je rozdělena na dvě části:

- Hypotéza 2a určuje, že míra zdanění příjmů fyzických osob, sestavená pouze na základě daně z příjmů fyzických osob je nižší, než při které by stát dosahoval nejvyššího příjmu. Tuto hypotézu podle sestaveného odhadu trendu Lafferovy křivky potvrzujeme.
- Hypotéza 2b říká, že pokud do zdanění zahrneme veškeré další daně související s příjmy fyzických osob, bude stát dosahovat maximálních příjmů. Tuto hypotézu popíráme, protože míra celkového zdanění fyzických osob je podle nejnovějších údajů před vrcholem křivky, ačkoliv v roce 2008 na jejím vrcholu byla.

Hypotéza č. 3 určuje, že zdanění právnických osob bylo v prvopočátcích České republiky vysoké, v zakázané zóně Lafferovy křivky, a postupným snižováním se příjmy státu dostaly až k maximálním možným hodnotám. Tuto hypotézu můžeme potvrdit jen částečně, protože pravděpodobně umožnění svobodného podnikání a zavedení tržních mechanismů mělo zvláštní efekt na Lafferovu křivku. Zavedení daně z příjmů právnických osob s vysokými hodnotami nedokázalo utlumit zájem o podnikání, a takže stát přesto dosahoval poměrně vysokých příjmů. Postupem let byl nucen ke snižování daňového zatížení právnických osob, především vlivem snižujícího se daňového zatížení v jiných státech.

Hypotézu č. 4 o dani z přidané hodnoty můžeme úplně zavrhnout, protože Lafferova křivka měla opačný tvar. Tato skutečnost je způsobena především tím, že DPH je nepřímá daň, takže lidé na její změny příliš nereagují a daňové úniky z ní jsou obtížnější, než u přímých daní. Lafferovu křivku pro DPH by bylo možné sestavit pouze v případě, kdyby byly dostupné extrémní hodnoty míry zdanění.

Na základě zjištěných skutečností můžeme navrhnout míry zdanění pro zkoumané daně, při kterých by stát dosahoval nejvyšších příjmů:

- daňovou kvótu zvýšit na hodnotu 37,61 %, což je ale pouze o pár procentních bodů výše, než je v posledních letech;
- celkové zdanění příjmů fyzických osob zachovat okolo 48,94 %, pouze by bylo vhodné mírně zvýšit samotnou daň z příjmů fyzických osob a zároveň snížit ostatní odvody na sociální a zdravotní pojištění při udržení celkového zdanění na optimální hranici;
- sazbu daně z příjmů právnických osob zachovat na hodnotách okolo 20 %;

- nejlepší míru zdanění přidané hodnoty ze zjištěných výsledků nelze určit, ovšem z důvodu omezených možností subjektů reagovat na změny by mohlo být DPH nastaveno na velmi vysokých hodnotách, což ale je ze sociálních, politických a dalších důvodů obtížné prosadit.

Výsledky práce jsou zajisté zajímavé pro veškerou veřejnost, obzvláště značné uplatnění by ale měly u prosazování politik jednotlivými stranami, pokud by jejich cílem byl nejvyšší příjem státu a politika rozpočtové odpovědnosti. Dále je možné aplikovat doporučení z výsledků analýz efektivnosti orgánů vybírající daně na aktuální projekt Ministerstva financí ČR - vytvoření jednotných inkasních míst pro příjmy veřejných rozpočtu.

Použitá literatura

1. Asseco Central Europe. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2011 [cit. 2011-04-26]. ARISweb. Dostupné z WWW: <<http://www.info.mfcr.cz/cgi-bin/psp/603Uexcel.pl>>.
2. BONĚK, Václav, et al. *Lexikon : Daňové pojmy*. 1. vydání. Ostrava : Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
3. Česká daňová správa. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2005 [cit. 2011-04-26]. Minimální základ daně. Dostupné z WWW: <http://cde2005.mfcr.cz/FAQ/archivPRIJ/min_zakl_dane.html>.
4. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výroční zpráva 2005* [online]. Praha : Česká správa sociálního zabezpečení, 2006 [cit. 2011-04-22]. 40 s. Dostupné z WWW: <<http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/B295A0D7-BB24-48A9-93C8-30D685E3275F/0/VZ2005.pdf>>.
5. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výroční zpráva 2006* [online]. Praha : Česká správa sociálního zabezpečení, 2007 [cit. 2011-04-22]. 54 s. Dostupné z WWW: <<http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/0559C33B-5B69-49D1-93EC-C4659A4AA80C/0/VZ2006.pdf>>. ISBN 978-80-87039-05-2.
6. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výroční zpráva 2007* [online]. Praha : Česká správa sociálního zabezpečení, 2008 [cit. 2011-04-22]. 56 s. Dostupné z WWW: <http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/000E29E2-9CAD-4C61-AAB6-8F592E64ABFC/0/VZ2007_cj.pdf>. ISBN 978-80-87039-10-6.
7. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výroční zpráva 2008* [online]. Praha : Česká správa sociálního zabezpečení, 2009 [cit. 2011-04-22]. 52 s. Dostupné z WWW: <<http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/3DB6864E-E51B-402C-B33D-6F6B7552B930/0/VZ2008.pdf>>. ISBN 978-80-87039-17-5.
8. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výroční zpráva 2009* [online]. Praha : Česká správa sociálního zabezpečení, 2010 [cit. 2011-04-22]. 52 s. Dostupné z WWW: <<http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/5E4A5ADD-7038-42E5-960B-18BD11BF8FF1/0/VZ2009.pdf>>. ISBN 978-80-87039-22-9.

9. Česko. Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2000, částka 143, s. 7858-7900.
10. Česko. Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2005, částka 186, s. 10711-10732.
11. Česko. Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. In *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2007, částka 85, s. 3154-3264.
12. Český statistický úřad. *Česká republika: hlavní makroekonomické ukazatele* [online]. 31. 3. 2011 [cit. 2011-04-19]. Dostupné z WWW: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/\\$File/23812999.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/$File/23812999.xls)>.
13. Český statistický úřad. *ČSÚ* [online]. 2011 [cit. 2011-04-05]. Přehled vydaných publikací podle edičního plánu. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prehled_vydanych_publicaci_podle_edicniho_planu_archiv>.
14. *Daňové zákony : Úplná znění platná v roce 2009*. 1. vydání. Bratislava : DonauMedia, 2008. 159 s. ISBN 978-80-89364-04-6.
15. European Commission. *Taxation trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-06]. 430 s. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>. ISBN 978-92-79-15801-8.
16. European Commission. *Taxation trends in the European Union : Main results* [online]. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2011-04-13]. 37 s. Dostupné z WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EU-10-001/EN/KS-EU-10-001-EN.PDF>.
17. Generální finanční ředitelství. *Česká daňová správa* [online]. 1. 1. 2009 [cit. 2011-04-26]. Daňový systém České republiky. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=>>>.

18. Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva Celní správy ČR za rok 2005* [online]. Praha : Generální ředitelství cel, 2006 [cit. 2011-04-26]. 40 s. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDs%20ledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202005.pdf>>.
19. Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva Celní správy ČR za rok 2006* [online]. Praha : Generální ředitelství cel, 2007 [cit. 2011-04-26]. 40 s. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDs%20ledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202006.pdf>>.
20. Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva Celní správy ČR za rok 2007* [online]. Praha : Generální ředitelství cel, 2008 [cit. 2011-04-26]. 57 s. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDs%20ledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202007.pdf>>.
21. Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva Celní správy ČR za rok 2008* [online]. Praha : Generální ředitelství cel, 2009 [cit. 2011-04-26]. 62 s. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDs%20ledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202008.pdf>>.
22. Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva Celní správy ČR za rok 2009* [online]. Praha : Generální ředitelství cel, 2010 [cit. 2011-04-26]. 161 s. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20v%C3%BDs%20ledc%C3%ADch%20C4%8Dinnosti%20Celn%C3%AD%20spr%C3%A1vy%20C4%8CR%20za%20rok%202009.pdf>>.
23. GOLA, Petr. *Finance.cz* [online]. 25.1.2010 [cit. 2011-04-12]. V Česku je DPH vyšší, i v ostatních zemích EU?. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/249464-v-cesku-je-dph-vyssi-i-v-ostatnich-zemich-eu-/>>.

24. HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2005. 709 s. ISBN 80-7179-891-6.
25. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
26. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2005*. 12. vydání. Praha : Grada Publishing, 2005. 164 s. ISBN 80-247-1045-5.
27. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2006*. 14. vydání. Praha : Grada Publishing, 2006. 172 s. ISBN 80-247-1581-3.
28. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2007*. 15. vydání. Praha : Grada Publishing, 2007. 192 s. ISBN 978-80-2087-6.
29. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony : Úplná znění platná k 1. 1. 2008*. 16. vydání. Praha : Grada Publishing, 2008. 208 s. ISBN 978-80-247-2385-3.
30. PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR*. 2. vydání. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. 104 s. ISBN 80-7194-787-3.
31. RICARDO, David. *On the principles of political economy and taxation*. 3. vydání. London : G. Woodfall, 1821. 538 s. Dostupné z WWW: <http://books.google.com/books?id=iUUJAAAQAAJ&vq=tax+transfer&hl=cs&source=gbs_navlinks_s>.
32. SMITH, Adam. *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 1904. vydání. USA : University Of Chicago Press, 1977. 1152 s. ISBN 9780226763743.
33. SOJKA, Milan, et al. *Dějiny ekonomických teorií*. 1. vydání. Praha : Karolinum, 2000. 298 s. ISBN 80-7184-991-X.
34. STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika : pro kombinovanou formu studia : 1. díl*. 1. vydání. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2008. 94 s. ISBN 978-80-7395-097-2.
35. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
36. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. Praha : Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

37. Ústřední finanční a daňové ředitelství. *Výroční zpráva České daňové správy 2005* [online]. Praha : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2006 [cit. 2011-04-22]. 48 s. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/VZ_komplet_dvojstrany.pdf>. ISBN 80-85045-28-1.
38. Ústřední finanční a daňové ředitelství. *Výroční zpráva České daňové správy 2006* [online]. Praha : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2007 [cit. 2011-04-22]. 65 s. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_2006.pdf>. ISBN 80-85045-29-1.
39. Ústřední finanční a daňové ředitelství. *Výroční zpráva České daňové správy 2007* [online]. Praha : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2008 [cit. 2011-04-22]. 100 s. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/CDS_VZ2007.pdf>. ISBN 978-80-85045-30-7.
40. Ústřední finanční a daňové ředitelství. *Výroční zpráva České daňové správy 2008* [online]. Praha : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2009 [cit. 2011-04-22]. 100 s. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2008.pdf>. ISBN 978-80-85045-34-5.
41. Ústřední finanční a daňové ředitelství. *Výroční zpráva České daňové správy 2009* [online]. Praha : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2010 [cit. 2011-04-22]. 86 s. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf>. ISBN 978-80-85045-37-6.
42. VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : Učebnice daňového práva*. 1. vydání. Praha : VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
43. VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. vydání. Praha : GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.

Přílohy

Příloha A - Klasifikace daní podle EU

Box A.2: Scheme of ESA95 classification of taxes and social contributions

D.2		Taxes on Production and Imports
D.21	Taxes on Products	
D.211	Value added type taxes	
D.212	Taxes and duties on imports excluding VAT	
D.2121	Import duties	
D.2122	Taxes on imports, excluding VAT and import duties	
D.2122a	Levies on imported agricultural products	
D.2122b	Monetary compensatory amounts on imports	
D.2122c	Excise duties	
D.2122d	General sales taxes	
D.2122e	Taxes on specific services	
D.2122f	Profits of import monopolies	
D.214	Taxes on products, except VAT and import taxes	
D.214a	Excise duties and consumption taxes	
D.214b	Stamp taxes	
D.214c	Taxes on financial and capital transactions	
D.214d	Car registration taxes	
D.214e	Taxes on entertainment	
D.214f	Taxes on lotteries, gambling and betting	
D.214g	Taxes on insurance premiums	
D.214h	Other taxes on specific services	
D.214i	General sales or turnover taxes	
D.214j	Profits of fiscal monopolies	
D.214k	Export duties and monetary comp. amounts on exports	
D.214l	Other taxes on products n.e.c.	
D.29	Other taxes on production	
D.29a	Taxes on land, buildings and other structures	
D.29b	Taxes on the use of fixed assets	
D.29c	Total wage bill and payroll taxes	
D.29d	Taxes on international transactions	
D.29e	Business and professional licences	
D.29f	Taxes on pollution	
D.29g	Under-compensation of VAT (flat rate system)	
D.29h	Other taxes on production n.e.c.	
D.5		Current taxes on income, wealth, etc.
D.51	Taxes on income	
D.51a+D.51c1	Taxes on individual or household income incl. holding gains	
D.51b+D.51c2	Taxes on the income or profits of corporations incl. holding gains	
D.51c3	Other taxes on holding gains	
D.51d	Taxes on winnings from lottery or gambling	
D.51e	Other taxes on income n.e.c.	
D.59	Other current taxes	
D.59a	Current taxes on capital	
D.59b	Poll taxes	
D.59c	Expenditure taxes	
D.59d	Payments by households for licences	
D.59e	Taxes on international transactions	
D.59f	Other current taxes n.e.c.	

Box (continued)

D.91	Capital taxes
D.91a	Taxes on capital transfers
D.91b	Capital levies
D.91c	Other capital taxes n.e.c.
D.611	Actual social contributions
D.6111	Employers' actual social contributions
D.61111	Compulsory employers' actual social contributions
D.61112*	Voluntary employers' actual social contributions*
D.6112	Employees' social contributions
D.61121	Compulsory employees' social contributions
D.61122*	Voluntary employees' social contributions*
D.6113	Social contributions by self- and non-employed persons
D.61131	Compulsory contributions self- and non-employed persons
D.61132*	Voluntary contributions by self and non-employed persons*
D.612*	Imputed social contributions*

* Not included in the 'Taxation trends' definition of total taxes (incl. SSC)

Příloha B – Druhové třídění rozpočtové skladby daňových příjmů státního rozpočtu ČR

Třída	Seskupení položek	Pod seskupení položek	Položka	Název a náplň
1				DAŇOVÉ PŘÍJMY
	11			Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů
		111		Daně z příjmů fyzických osob
			1111	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků
			1112	Daň z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti
			1113	Daň z příjmů fyzických osob z kapitálových výnosů
			1119	Zrušené daně, jejichž předmětem je příjem fyzických osob
		112		Daně z příjmů právnických osob
			1121	Daň z příjmů právnických osob
			1122	Daň z příjmů právnických osob za obce
			1123	Daň z příjmů právnických osob za kraje
			1129	Zrušené daně, jejichž předmětem je příjem právnických osob
	12			Daně ze zboží a služeb v tuzemsku
		121		Obecné daně ze zboží a služeb v tuzemsku
			1211	Daň z přidané hodnoty
			1219	Zrušené daně ze zboží a služeb
		122 a 123		Zvláštní daně a poplatky ze zboží a služeb v tuzemsku
			1221	Spotřební daň z minerálních olejů
			1222	Spotřební daň z lihu
			1223	Spotřební daň z piva
			1224	Spotřební daň z vína a meziproductů
			1225	Spotřební daň z tabákových výrobků
			1226	Poplatek za látky poškozující nebo ohrožující ozónovou vrstvu Země
			1227	Příplatek k ceně vstupného na veřejnou produkci kinematografického díla
			1231	Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
			1232	Daň z pevných paliv
			1233	Daň z elektřiny
	13			Daně a poplatky z vybraných činností a služeb
		132		Daně a poplatky z provozu motorových vozidel
			1321	Daň silniční
			1322	Poplatek za užívání dálnic a rychlostních silnic
		133		Poplatky a odvody v oblasti životního prostředí
			1331	Poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových
			1332	Poplatky za znečišťování ovzduší
			1333	Poplatky za uložení odpadů

		1334	Odvody za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu
		1335	Poplatky za odnětí pozemků plnění funkcí lesa
		1336	Poplatek za povolené vypouštění odpadních vod do vod podzemních
		1337	Poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů
		1338	Registrační a evidenční poplatky za obaly
		1339	Ostatní poplatky a odvody v oblasti životního prostředí
	134		Místní poplatky z vybraných činností a služeb
		1341	Poplatek ze psů
		1342	Poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt
		1343	Poplatek za užívání veřejného prostranství
		1344	Poplatek ze vstupného
		1345	Poplatek z ubytovací kapacity
		1346	Poplatek za povolení k vjezdu do vybraných míst
		1347	Poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj
		1348	Poplatek za zhodnocení stavebního pozemku
		1349	Zrušené místní poplatky
	135		Ostatní odvody z vybraných činností a služeb
		1351	Odvod výtěžku z provozování loterií
		1352	Odvod za státní dozor
		1353	Příjmy za zkoušky z odborné způsobilosti od žadatelů o řidičské oprávnění
		1354	Příjmy z licencí pro kamionovou dopravu
		1359	Ostatní odvody z vybraných činností a služeb jinde neuvedené
	136		Správní poplatky
		1361	Správní poplatky
14			Daně a cla za zboží a služby ze zahraničí
	140		Daně a cla za zboží a služby ze zahraničí
		1401	Clo
		1402	Podíl na clech
		1409	Zrušené daně z mezinárodního obchodu a transakcí
15			Majetkové daně
	151		Daně z majetku
		1511	Daň z nemovitostí
	152		Daně z majetkových a kapitálových převodů
		1521	Daň dědická
		1522	Daň darovací
		1523	Daň z převodu nemovitostí
		1529	Zrušené daně z majetkových a kapitálových převodů
16			Povinné pojistné
	161 a 162		Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

			1611	Pojistné na důchodové pojištění od zaměstnavatelů
			1612	Pojistné na důchodové pojištění od zaměstnanců
			1613	Pojistné na důchodové pojištění od osob samostatně výdělečně činných (dále jen "OSVČ")
			1614	Pojistné na nemocenské pojištění od zaměstnavatelů
			1615	Pojistné na nemocenské pojištění od zaměstnanců
			1617	Příspěvky na státní politiku zaměstnanosti od zaměstnavatelů
			1618	Příspěvky na státní politiku zaměstnanosti od zaměstnanců
			1621	Příspěvky na státní politiku zaměstnanosti od OSVČ
			1627	Přirážky k pojistnému
			1628	Příslušenství pojistného
			1629	Nevyjasněné, neidentifikované a nezařazené příjmy z pojistného na sociální zabezpečení
		163		Pojistné na veřejné zdravotní pojištění
			1631	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění od zaměstnavatelů
			1632	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění od zaměstnanců
			1633	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění od OSVČ
			1638	Příslušenství pojistného na veřejné zdravotní pojištění
		164		Pojistné na úrazové pojištění
			1641	Pojistné na úrazové pojištění
			1642	Přirážky k pojistnému
			1643	Příslušenství pojistného
		169		Zrušené daně z objemu mezd
			1691	Zrušené daně a odvody z objemu mezd
	17			Ostatní daňové příjmy
		170		Ostatní daňové příjmy
			1701	Nerozúčtované, neidentifikované a nezařaditelné daňové příjmy
			1702	Tržby z prodeje kolků
			1703	Odvody nahrazující zaměstnávání občanů se změněnou pracovní schopností
			1704	Příslušenství
			1705	Podíl na dávkách z cukru
			1706	Dávky z cukru