

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní**

Analýza vývoje daňového inkasa v České republice

Bc. Jitka Prázová

**Diplomová práce
2011**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2010/2011

Studijní program: Ekonomika a management
Forma: Kombinovaná
Obor/komb.: Ekonomika a management podniku (EMP)

Podklad pro zadání DIPLOMOVÉ práce studenta

PŘEDKLÁDÁ:	ADRESA	OSOBNÍ ČÍSLO
Bc. PRÁZOVÁ Jitka	Domašín 25, Černikovice - Domašín	E09684

TÉMA ČESKY:

Analýza vývoje daňového inkasa v České republice

NÁZEV ANGLICKY:

Development analysis of the tax collections in the Czech Republic

VEDOUcí PRÁCE:

doc. Ing. Jan Pavel, Ph.D. - UEM

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:

1. Úvod
2. Daňový systém ČR
3. Změny v daňovém systému v letech 2007-2010
4. Hlavní faktory ovlivňující vývoj daňového inkasa
5. Analýza vývoje ekonomické situace daňových subjektů v působnosti FÚ Rychnov nad Kněžnou v letech 2007-2010, dopad na daňové inkaso
6. Závěr

SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:

- [1] DVOŘÁK, Pavel. Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize. Vyd. 1. V Praze : C.H. Beck, 2008. 279 s. ISBN 978-80-7400-075-1.
- [2] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 4., aktualiz. vyd. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [3] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha : ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [4] PAVEL, Jan. Daňový systém ČR. vyd. 2., přeprac. a uprav. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. 104 s. ISBN 80-7194-787-3.
- [5] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2008, : aneb, Učebnice daňového práva. V Praze : VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
- [6] WEISBACH, David A. Economics of tax law. Cheltenham : Edward Elgar, 2008. 648 s. ISBN 978-1-84542-755-9.
- [7] Domáci tisk Ekonom, Týden, Profit, Hospodářské noviny, deníky.
- [8] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- [9] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Podpis studenta:

Datum:

Podpis vedoucího práce:

Datum:

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena 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 14. června 2011

Jitka Prázová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala doc. Ing. Janu Pavlovi, Ph. D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi poskytl při zpracovávání této diplomové práce.

Anotace

Tato diplomová je zaměřena na analýzu vývoje inkasa jednotlivých druhů daní v České republice v letech 2007 až 2010. V tomto období se v naší republice událo mnoho legislativních změn v daňové oblasti a také se naplno projevila ekonomická krize. Cílem této práce je popsat změny daňových zákonů a analyzovat ekonomický vývoj daňových subjektů v tomto období včetně dopadu obou vlivů na výběr daní za celou republiku a následně za subjekty, které jsou místně příslušné Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou.

Klíčová slova

daňový systém, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, daňové inkaso, ekonomická krize

Annotation

This thesis is focused on development analysis of the tax collections in the Czech Republic in the years 2007-2010. Many legislative changes in the tax area happened in our country during this period and also the economic crisis fully reflected. The main goal of this thesis is to describe changes in tax laws and to analyze economic development tax entities in this period including the impact of both effects on tax collection for the whole country and then for the tax payers who are locally relevant to tax authority in the Rychnov nad Kněžnou.

Keywords

system of tax, personal income tax, corporate income tax, VAT, tax collection, economic crisis

Obsah

Úvod	8
1 Daňový systém České republiky.....	10
1.1 Daň a daňový systém	10
1.2 Daňová kvóta	12
1.3 Daně z příjmů.....	15
1.3.1 Daň z příjmů fyzických osob	15
1.3.2 Daň z příjmů právnických osob	19
1.4 Majetkové daně	20
1.4.1 Daň z nemovitostí	21
1.4.2 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	23
1.4.3 Silniční daň	24
1.5 Daně ze spotřeby	25
1.5.1 Daň z přidané hodnoty	25
1.5.2 Spotřební daně	29
1.5.3 Ostatní daně ze spotřeby	30
2 Změny v daňovém systému v letech 2007 – 2010.....	32
2.1 Rok 2007	32
2.1.1 Změny zákona o daních z příjmů.....	32
2.1.2 Změny zákona o dani z přidané hodnoty	32
2.2 Rok 2008	33
2.2.1 Změny zákona o daních z příjmů.....	33
2.2.2 Změna zákona o dani z přidané hodnoty	34
2.2.3 Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	36
2.2.4 Změna zákona o dani z nemovitostí	36
2.2.5 Změna zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.....	36
2.2.6 Zavedení ekologických daní	37
2.3 Rok 2009	37
2.3.1 Změna zákona o daních z příjmů.....	37
2.3.2 Změna zákona o DPH	39
2.3.3 Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	41
2.3.4 Změny zákona o dani z nemovitostí	41
2.4 Rok 2010	42
2.4.1 Změna zákona o daních z příjmů.....	42
2.4.2 Změna zákona o dani z přidané hodnoty	42
2.4.3 Změna zákona o daních z nemovitostí.....	43
3 Faktory ovlivňující vývoj daňového inkasa	44
3.1 Vývoj ekonomiky v letech 2007 až 2010.....	44
3.1.1 Finanční krize ve světě	44
3.1.2 Finanční a ekonomická krize v České republice	45
3.1.3 Ekonomický vývoj v roce 2010	47
3.1.4 Analýza elasticity daňového inkasa ve vztahu k hrubému domácímu produktu	48

3.1.5	Vývoj české ekonomiky a daňového inkasa v letech 2007 až 2010.....	51
3.1.6	Analýza korelace mezi vývojem daňového inkasa a HDP	54
4	Analýza vývoje daňového inkasa v působnosti finančního úřadu Rychnov nad Kněžnou	60
4.1	Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně z příjmů právnických osob.....	64
4.2	Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně z příjmů podnikajících fyzických osob	65
4.3	Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně ze závislé činnosti	67
4.4	Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně z přidané hodnoty.....	70
	Závěr	73
	Literatura	75
	Seznam tabulek	78
	Seznam obrázků	78
	Seznam grafů.....	79
	Seznam zkratek.....	80

Úvod

Daně jsou velmi ožehavým tématem. Každý člověk v této republice se s nimi v nějaké formě setkal. Daně platíme v ceně potravin, pohonných hmot, ubytování, jízdného a dalších výrobků a služeb. Daň také platíme za nemovitosti, tj. stavbu či pozemek, které vlastníme. Pokud jsme někde zaměstnáni nebo podnikáme, platíme daň z příjmů. Každý den je o daních alespoň zmínka v novinách, rozhlasu nebo v televizi. Daně zajímají každého a pro nikoho, kdo je má platit, nejsou vítány. Téma analýza vývoje daňového inkasa v České republice jsem si vybrala, protože již pátým rokem pracuji na Finančním úřadě v Rychnově nad Kněžnou jako pracovník oddělení kontroly fyzických osob. Mou náplní práce je prověřovat správnost přiznané daně z příjmů fyzických osob, daně z přidané hodnoty a silniční daně. K oblasti daňové problematiky mám tedy blízko.

Cílem této diplomové práce je popsat vývoj a faktory ovlivňující výši daňového inkasa v letech 2007 až 2010 v České republice se zaměřením na nejvýznamnější druhy daní vybírané správci daně, tedy na daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmu právnických osob a na daň z přidané hodnoty. Tato diplomová práce není striktně členěna na teoretickou a praktickou část, protože rozbor příčin výsledků daňového inkasa jsou prováděny průběžně v celé práci. Na začátku diplomové práce bude proveden popis pojmů, které jsou pro tuto práci podstatné. Následuje popis konstrukce jednotlivých druhů daní, dále budou podrobně rozebrány legislativní změny v oblasti daňové problematiky, které nabyly účinnosti v období 2007 až 2010. Dále bude provedena analýza faktorů, které mají nejvýznamnější vliv na výši daňového inkasa. V poslední kapitole této diplomové práce pak bude proveden rozbor inkasa daně z příjmů z podnikání a ze závislé činnosti, daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty vybíraného Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou a porovnání regionálních výsledků inkasa daní s inkasem daní za celou Českou republiku v jednotlivých letech.

Inkaso daně, ať už kterékoliv, je již úhradou vzniklé daňové povinnosti. Nelze tak tvrdit, že inkaso daně odráží aktuální ekonomický a legislativní vývoj v dané zemi. Konkrétně u daně z příjmů je daň částečně inkasována v odlišném období, než za které vznikla daňová povinnost. Poplatníci v průběhu zdaňovacího období platí zálohy na daň odvislé od daňové povinnosti zjištěné v předcházejícím daňovém přiznání a po skončení zdaňovacího období porovnávají svou vzniklou daňovou povinnost s uhrazenými zálohami a rozdíl doplácí nebo žádají o jeho vrácení. Pro účely ověření vlivu faktorů způsobujících změnu inkasa této daně je

třeba inkaso daně vztáhnout k období, s nímž věcně a časově souvisí. V této práci se pokusím provést rozbor jednotlivých příčin ovlivňujících inkaso daně, a to z pohledu legislativního a zároveň ekonomického.

V letech 2008 a 2009 naši republiku významně zasáhla celosvětová ekonomická krize, která má svůj počátek v USA. Tato krize poznamenala téměř všechna odvětví ekonomiky a v těchto jednotlivých odvětvích probíhala odlišně a po různě dlouhou dobu a přitom se velmi významně podepsala na souhrnné výši inkasa jednotlivých druhů daní v letech 2008 až 2010. V této práci se pokusím popsat, jakým způsobem se tato celosvětová krize odrazila na inkasu jednotlivých druhů daní.

V této diplomové práci je také proveden rozbor faktorů ovlivňujících inkaso daně od největších ekonomických subjektů místně příslušných Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou. Regionální výsledky inkasa výše uvedených daní významně ovlivňuje výrobce osobních automobilů, který má v místní působnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou plátcovu pokladnu, odvádí zde tedy daň ze závislé činnosti a je největším zaměstnavatelem v regionu. K inkasu daně z příjmů právnických osob ani daně z přidané hodnoty od tohoto výrobce osobních automobilů není Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou místně příslušný. Tento subjekt svou přítomností ovlivňuje inkaso daní, neboť na něj jsou navázány menší firmy nebo i fyzické osoby, provádějící činnosti související s automobilovým průmyslem. Dále je region poměrně bohatý na velké společnosti, které jsou zaměřeny na zpracovatelský průmysl a své odběratele mají z velké části v zahraničí. Okresem Rychnov nad Kněžnou nevede dálnice, ale nejvýše pouze komunikace 1. třídy. I tyto skutečnosti významně ovlivňují výši daňového inkasa v regionu.

1 Daňový systém České republiky

1.1 Daň a daňový systém

Klíčovým pojmem v této práci je daň, kterou se rozumí povinná, zákonem uložená, neúčelová, neekvivalentní a nenávratná platba odváděná do veřejného rozpočtu¹. Povinnost platit daň ukládají zákony vyjmenovaným subjektům. Neúčelovostí se rozumí skutečnost, že konkrétní zaplacená daň nebude využita na přesně daný veřejný výdaj. Tato vlastnost daní však neplatí bezvýjimečně, např. výnos daně silniční je přidělován Státnímu fondu dopravní infrastruktury ČR. Neekvivalence spočívá v tom, že částka do rozpočtu subjektem odvedená neodpovídá hodnotě veřejných statků a služeb subjektem spotřebovaných. Nenávratnost daně znamená, že daň jednou zaplacená nemůže být nikdy subjektu vrácena. Daň je vymezena předmětem daně, zdaňovacím obdobím a osobami, které jsou povinny za určitých okolností daň platit, tedy daňovými subjekty. Pokud již stanovíme předmět daně, je dále nutno stanovit základ daně pro výpočet daňové povinnosti a také sazbu daně. Za porušení povinnosti přiznat a zaplatit daň jsou zákonem stanoveny sankce ve formě pokut, penále a úroků z prodlení.

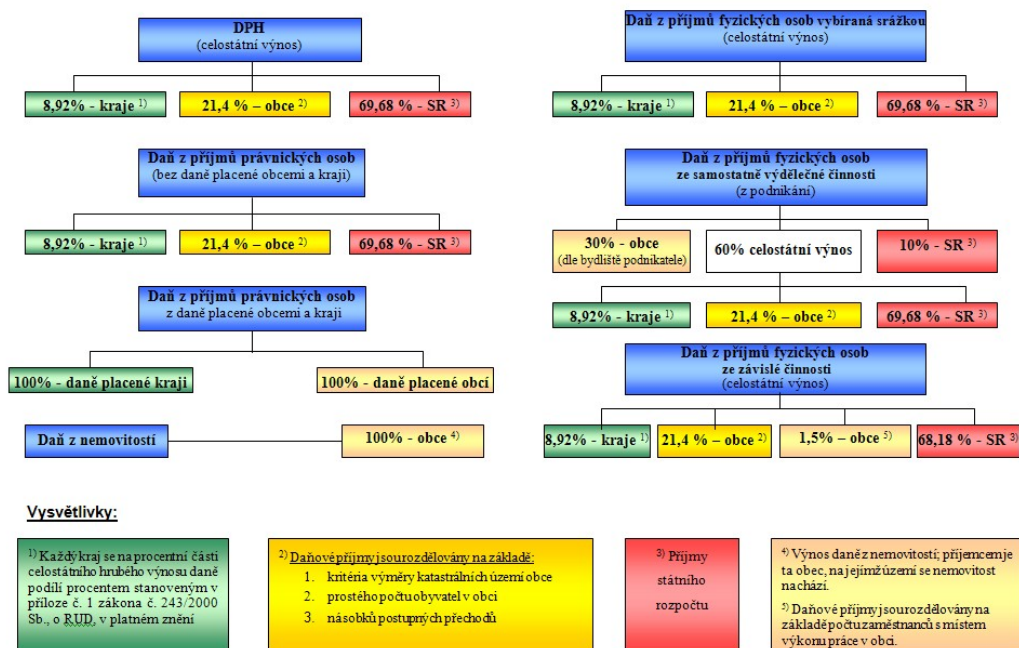
Daň je placena do veřejných rozpočtů, jimiž jsou státní rozpočet, rozpočty obcí a krajů, státních a mimorozpočtových fondů a příspěvkových organizací. Výběr každé daně je přidělen do konkrétního rozpočtu na základě rozpočtového určení daní (viz obrázek 1-1). Část daňového inkasa, která je příjmem státního rozpočtu, je nejvýznamnější příjmem tohoto rozpočtu a slouží ke krytí jeho výdajů. Mezi tyto výdaje patří např. nákup veřejných statků a služeb nebo výplata sociálních dávek zahrnující mimo jiné podporu v nezaměstnanosti a další. Existence daní má několik funkcí: fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační². Fiskální funkce zabezpečuje naplnění státního rozpočtu, alokační funkce zabezpečuje vynaložení veřejných prostředků do určitých oblastí, ve kterých trh selhává a je třeba tyto oblasti financovat, jedná se např. o zájem státu na tom, abychom byli očkovaní. Redistribuční funkce zajišťuje přerozdělení důchodů ve společnosti a odstranění rozdílů mezi jednotlivými sociálními skupinami, jedná se tedy o princip bohatým brát a chudým dávat. Stimulační funkcí se rozumí např. podpora ekologického chování firem snížením jejich daňové povinnosti nebo naopak sankce za nezodpovědné chování, např. vysoké zdanění u alkoholu a cigaret a snaha státu eliminovat spotřebu těchto návykových látek. Stabilizační funkce vyjadřuje vyrovnávání výkyvů ekonomického cyklu. V období růstu jsou vysoké důchody a

¹ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010, 2010, s. 9

² Tamtéž, s. 11

tedy vysoký výběr daní a tyto vybrané prostředky pomáhají vytvářet rezervu na období ekonomické krize, kdy důchody a daňový výnos klesají.

Pod pojmem daňový systém, jak už název naznačuje, se rozumí soubor jednotlivých daní, tzv. daňový mix³. Pokud hovoříme o daňovém systému daného území, lze jej definovat jako souhrn všech daní, které se v daném státě vybírají.⁴ Každý systém lze nějakým způsobem třídit a dělit. Daňový systém lze členit různým způsobem. Jednou z možností je rozdělení daní na přímé a nepřímé⁵. Mezi daně přímé řadíme daň z příjmů, majetkové daně, silniční daň a soubor daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Mezi daně nepřímé patří daň z přidané hodnoty, daň spotřební a clo. Mimo tyto vyjmenované daně existují povinné platby, které mají charakter daně, ale dlouho se vedla polemika o tom, zda daněmi jsou, jedná se o pojistné na sociální a zdravotní pojištění (říká se jim také „quasidaně“). Kromě zmíněných plateb zahrnujeme do daňového systému také místní poplatky (místní daně) nebo například dálniční známky. Z hlediska významu pro veřejné rozpočty jsou nejdůležitějšími příjmy z pojistného na sociální zabezpečení, dále daň z přidané hodnoty, daně z příjmů a spotřební daně. Níže je uveden obrázek znázorňující rozpočtové určení daní, jehož vysvětlení bylo provedeno výše.



Obr. 1-1: Schéma rozdělení rozpočtového určení daní od 1. 1. 2008

Pramen: MFČR, Rozpočtové určení daní, on line, (citováno 21. 2. 2011)

Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-5593BE3F/cds/xsl/283.html?year>

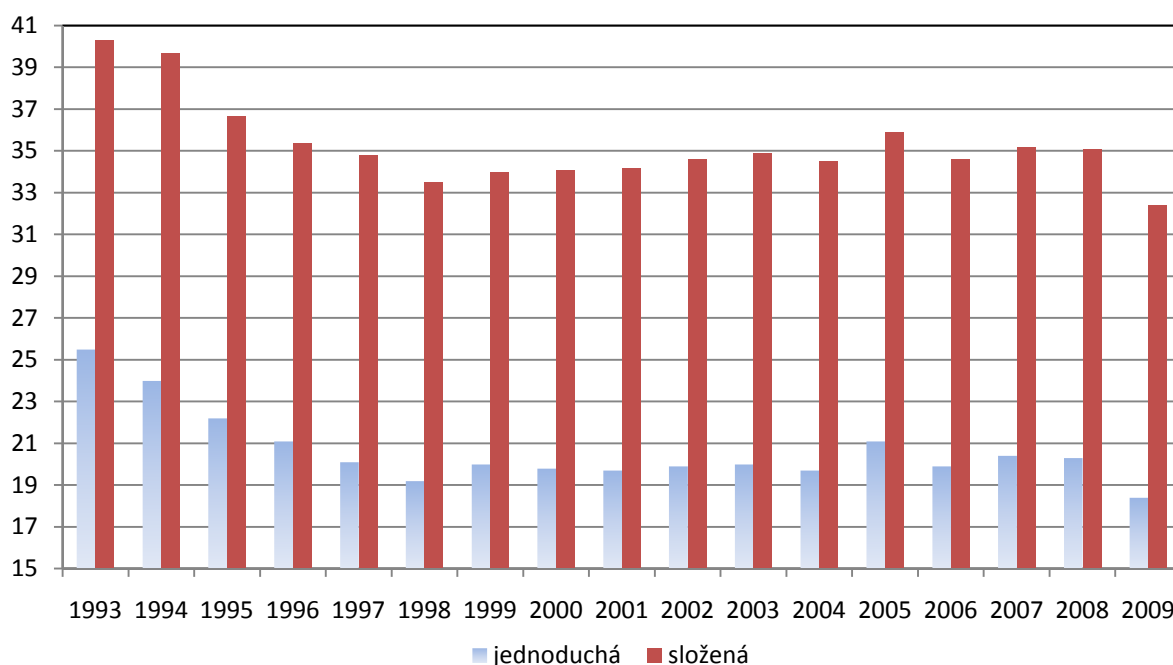
³ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 47

⁴ Tamtéž, s.43

⁵ Pavel, J.. Daňový systém ČR. 2005. s 16.

1.2 Daňová kvóta

Podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu se nazývá daňová kvóta.⁶ Jedná se o ukazatel používaný ke srovnání daňového zatížení mezi jednotlivými zeměmi. Je to jedno z měřítek, které vypovídá o tom, jaký díl odvádí daňové subjekty ze svého důchodu do veřejného rozpočtu. Daňová kvóta má několik různých způsobů stanovení. Rozlišujeme⁷ jednoduchou daňovou kvótu, která obsahuje jen daně v právním slova smyslu a daňovou kvótu složenou, která obsahuje např. i sociální a zdravotní pojistné. Z obrázku 1-2 je patrné, že daňová kvóta se od doby vzniku České republiky v roce 1993 nejprve snižovala, avšak v posledních letech již nemá jednoznačný trend.



Graf 1-1: Vývoj daňové kvóty v České republice v období 1993 – 2009 v %

Pramen: Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, vlastní zpracování dat dostupných na http://www.vupsv.cz/sites/File/publikacni_cinnost/bulletiny/bullNo25.pdf

Z obrázku 1-2 je rovněž patrné, že daňová kvóta České republiky se v současné době pohybuje kolem 35 % hrubého domácího produktu a tato hodnota nikterak nevybočuje z hodnot, které vykazují vyspělé země. Dle informací zveřejňovaných OECD je tradičně vysoká u skandinávských zemí, kde převyšuje průměr Evropské unie a naopak nízké daňové zatížení je tradičně u států jižních zemí jako je Španělsko, Portugalsko a Řecko. Níže v tabulce je uvedena výše daňové kvóty vybraných států Evropy v období 1999 až 2009.

⁶ Stejskal, J.. Daňová teorie a politika II. díl. Pardubice. 2008. s. 8

⁷ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 41

Tabulka 1-1: Daňová kvóta Evropských států v období 1999 až 2009 v % HDP

Rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Země											
Rakousko	44,04	43,24	45,26	43,97	43,80	43,40	42,40	41,87	42,08	42,70	42,77
Belgie	45,01	44,71	44,70	44,80	44,33	44,48	44,56	44,25	43,75	44,16	43,22
Česká republika	35,86	35,32	35,64	36,29	37,31	37,78	37,53	36,97	37,25	36,04	34,79
Dánsko	50,10	49,36	48,47	47,86	48,02	49,03	50,83	49,62	48,98	48,18	48,16
Finsko	45,95	47,25	44,78	44,72	44,14	43,50	43,94	43,84	43,00	43,13	43,10
Francie	45,13	44,35	44,03	43,37	43,16	43,46	43,91	44,05	43,45	43,18	41,90
Německo	37,11	37,19	36,11	35,45	35,51	34,79	34,77	35,42	36,00	36,97	36,99
Řecko	32,89	34,03	32,92	33,55	32,01	31,12	31,76	31,66	32,33	32,57	29,45
Maďarsko	38,23	38,52	37,93	37,76	37,76	37,41	37,36	37,16	39,66	40,18	39,06
Island	36,90	37,23	35,40	35,33	36,75	37,95	40,65	41,49	40,64	36,79	34,11
Irsko	31,54	31,28	29,11	27,86	28,36	29,88	30,38	31,76	30,89	28,76	27,80
Itálie	42,53	42,24	41,92	41,32	41,74	40,95	40,80	42,30	43,40	43,27	43,52
Lucembursko	38,28	39,13	39,75	39,30	38,11	37,33	37,57	35,61	35,66	35,55	37,47
Nizozemsko	40,06	39,58	38,11	37,45	36,86	37,23	38,42	39,09	38,72	39,09	..
Norsko	42,71	42,64	42,85	43,09	42,28	43,29	43,52	43,97	43,82	42,60	41,05
Polsko	35,07	32,75	32,56	33,07	32,56	31,65	33,00	33,98	34,77	34,29	..
Slovenská rep.	35,39	34,11	33,13	33,25	33,09	31,70	31,51	29,42	29,43	29,32	29,34
Slovinsko	38,18	37,46	37,70	37,96	38,16	38,30	38,64	38,32	37,75	37,18	37,90
Španělsko	34,14	34,19	33,77	34,16	34,17	34,65	35,74	36,59	37,27	33,26	30,72
Švédsko	51,07	51,44	49,38	47,46	47,77	48,06	48,87	48,32	47,36	46,30	46,37
Švýcarsko	28,69	30,02	29,51	29,85	29,21	28,82	29,17	29,34	28,89	29,08	30,27
Turecko	23,14	24,16	26,10	24,62	25,93	24,07	24,26	24,52	24,08	24,22	24,60

Pramen: OECD, on line (citováno 21. 2. 2011) dostupné z <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Struktura daňové kvóty, tedy podíl jednotlivých druhů daní na daňovém výnosu, je u jednotlivých zemí také značně odlišná. Dle Vančurové a Láchové⁸ je trend v České republice spíše takový, že se zvyšuje podíl nepřímých daní, tedy DPH a spotřebních daní, které mají menší negativní vliv na ekonomickou aktivitu, a klesá podíl přímých daní. Například snížená sazba daně z přidané hodnoty se mezi lety 2007 a 2010 zvýšila na dvojnásobek.

Tabulka 1-2: Struktura daňového inkasa v letech 2005-2010 v České republice (v mil. Kč)

Rok	Daňové příjmy	DPH	Spotřební daně	DPPO	DPFO	Ostatní daňové příjmy	Pojistné na SZ	Celkové daňové příjmy
2005	628 429	208 413	110 560	137 432	137 245	34 780	302 085	930 514,46
2006	633 628	217 784	119 549	128 865	129 487	37 943	324 350	957 978,15
2007	715 954	236 385	138 940	155 674	143 391	41 564	357 210	1 073 163,62
2008	739 932	255 190	133 036	173 590	132 929	45 187	375 368	1 115 300,04
2009	654 028	253 612	131 079	110 543	116 607	42 187	337 758	991 786,18
2010	686 702	269 547	138 270	114 746	119 830	44 309	346 101	1 032 802,89

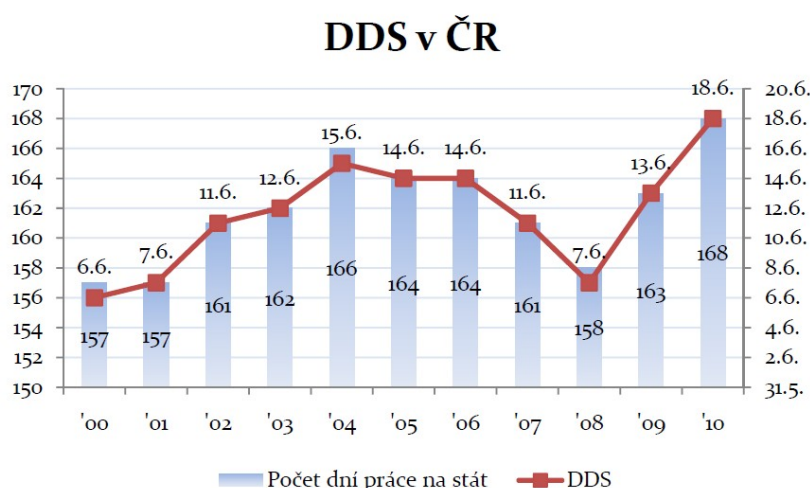
Pramen: Intranet ČDS, internet ČSSZ, vlastní úprava, informace o výši pojistného na sociální zabezpečení dostupná z <http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/7B1C518F-35BC-47D5-8898-BB86422BB98/0/k31122010VYVOJPRIJMUULETECH19932010.pdf>
 Informace o výši spotřební daně dostupná z <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>

⁸ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 47

V České republice tvoří vysoký podíl složené daňové kvóty sociální pojistné, které je jedno z nejvyšších na světě. Naproti tomu jednoduchá daňová kvóta České republiky je dokonce spolu s Německem druhá nejnižší v porovnání se zeměmi Evropské unie.⁹

S pojmem daňová kvóta souvisí také den daňové svobody¹⁰. Je to první den v roce, kdy poplatník daně začne vydělávat na sebe a ne na stát, do tohoto dne všechno, co vydělá, pomyslně odvede na daních. Tento ukazatel sleduje Liberální institut od roku 2000. Při výpočtu se vychází z odhadů Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a způsob stanovení ukazatele umožňuje porovnat vývoj dne daňové svobody u nás a v dalších zemích.

Níže na obrázku 1-3 je znázorněn vývoj dne daňové svobody v České republice v období let 2000 až 2010. Z tohoto obrázku je zřejmé, že se tento den neustále posouvá dále od počátku roku, tedy že se daňová zátěž českých daňových poplatníků neustále zvyšuje. Platí tedy, že čím vyšší daňová kvóta, tedy daňové zatížení, tím později nastává den daňové svobody



Graf 1-2: Den daňové svobody v České republice v období let 2000 až 2010

Pramen: Liberální institut, on line (citováno 21. 2. 2011)
Dostupné z http://www.libinst.cz/data/dds_2010_cr.pdf

Jiné členění daňového systému je podle objektu zdanění. Podle této klasifikace, která je v souladu s členěním OECD se daně dělí na daně z příjmů, ze spotřeby, daně majetkové a sociální pojistné¹¹. V souladu s tímto členěním provedu dále rozbor jednotlivých druhů daní.

⁹ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 41

¹⁰ Tamtéž., s. 42

¹¹ Tamtéž s. 47-52

1.3 Daně z příjmů

Do této skupiny patří daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Tyto daně postihují velkou část populace a všechny právnické osoby. Vzhledem k této skutečnosti je tato daň velmi citlivě daňovými poplatníky vnímána a její změny jsou velmi sledovanou záležitostí.¹² V souhrnu jsou tyto daně čtvrtým nejdůležitějším rozpočtovým příjmem. Dále v textu je proveden obecný rozbor konstrukce daní z příjmů ve znění zákona pro rok 2011.

1.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Povinnost zdanit příjem fyzické osoby v České republice ukládá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o jednu z nejsložitějších daní v daňovém systému. Zdanění podléhají veškeré příjmy a to v peněžní i nepeněžní formě s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo příjmů od daně osvobozených. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy dle § 6 až § 10 výše uvedeného zákona. Jedná se o příjmy ze závislé činnosti (§ 6), z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), z kapitálového majetku (§ 8), z pronájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10). Jednotlivé příjmy, případně snížené o výdaje na jejich dosažení, tvoří dílčí základy daně. Poplatník tak ve svém daňovém přiznání zdaňuje souhrn dosažených dílčích základů daně. Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je vždy jednotlivec. Rozlišujeme dvě skupiny poplatníků, a to daňové rezidenty a nerezidenty. Daňový rezident je v zákoně o daních z příjmů vymezen jako poplatník, mající na území České republiky bydliště nebo zdržující se zde po dobu alespoň 183 dní v roce. Nadřazenou normou nad zákon o daních z příjmů je smlouva o zamezení dvojího zdanění, pokud je mezi dvěma státy uzavřena. Poté se při určení zda je poplatník rezident nebo nerezident postupuje podle této smlouvy. Daňový rezident má povinnost zdanit v České republice své celosvětové příjmy. Opakem daňového rezidenta je daňový nerezident, je to tedy osoba, která nesplňuje výše uvedené podmínky. Nerezident zdaňuje v našem státě pouze příjmy dosažené ze zdrojů na našem území. Zdaňovacím obdobím je vždy bezvýjimečně kalendářní rok a povinnost podat daňové přiznání má poplatník do konce března následujícího roku, pokud nemá daňového poradce nebo advokáta, který za něj daňové přiznání podává. V takovém případě lze lhůtu pro podání daňového přiznání prodloužit maximálně o tři měsíce. Ke dni podání daňového přiznání musí být daň také zaplacená.

¹² Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 48

Příjmem ze závislé činnosti se rozumí příjmy z pracovněprávního poměru, ať už na základě pracovní smlouvy, dohody o provedení práce či pracovní činnosti nebo také příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností a také příjmy za činnost, která nese znaky závislé činnosti¹³. Příjem veřejného rozpočtu z tohoto předmětu daně je jedním z nejstabilnějších, protože velká část obyvatelstva České republiky pobírá pravidelný příjem ve formě výplaty, který je také pravidelně zdaňován a sražená záloha na daň je také do státního rozpočtu odvedena. Za zaměstnance tuto povinnost plní jeho zaměstnavatel, který každý měsíc odvádí státu zálohu na daň z příjmů. Po skončení zdaňovacího období tento zaměstnavatel provede zaměstnancům roční zúčtování odvedených záloh, pokud tento zaměstnanec nemá ještě další příjmy, které by podléhaly zdanění. V takovém případě si musí tento zaměstnanec podat daňové přiznání, ve kterém provede porovnání celkové daňové povinnosti s výší záloh na daň odvedených v průběhu roku. Dílčí základ daně je předtím ještě navýšen o povinné pojistné, které je za zaměstnance povinen hradit zaměstnavatel. Zdaněno je tak ve skutečnosti více, že činí hrubá mzda zaměstnance. Poplatník daně ze závislé činnosti nemá možnost si od dosažených příjmů odečíst žádné výdaje, a proto je tato daňová povinnost zaměstnanci vnímána velmi negativně. Zároveň je výtěžnost z tohoto dílčího základu daně nejvyšší.

Oproti tomu osoby pobírající příjmy z podnikání, kterými se rozumí příjmy ze zemědělské výroby, ze živnosti, z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů, tj. například lékaři, mohou od svých dosažených příjmů odečíst výdaje na dosažení příjmů vynaložené. Tyto výdaje mohou být odečteny od dosažených příjmů ve skutečné výši, nebo pokud je to pro poplatníka výhodnější, ve výši paušálních výdajů stanovených jako procentuální část příjmů. Případnou ztrátu, která vznikne odečtením výdajů od příjmů, je možné uplatnit v následujících pěti letech jako položku snižující základ daně. Tato možnost poskytuje osobám majícím příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů značnou výhodu oproti osobám pobírajícím pouze příjmy ze závislé činnosti. Jedná se o způsob motivace podnikatelů k tomu, aby vyvíjeli svou činnost i v případě, že nedosahují zisku. Záměr zákonodárce byl nejspíš takový, že se bude jednat především o podporu začínajícím podnikatelům, kteří na začátku své činnosti vynakládají nemalé prostředky na pořízení potřebného majetku, zásob a celkově výdajů spojených se založením podnikání. V praxi ovšem často dochází k tomu, že ztrátu vykazují i podnikatelé, kteří činnost provozují několik let až desetiletí a na rozvoj podnikání

¹³ Pokyn D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a vymezení závislé činnosti

žádné zvláštní prostředky nevynakládají. Opakovaná ztráta je pak častým důvodem pro zahájení daňové kontroly, protože takové podnikání postrádá smysl a logiku.

Do příjmů z kapitálového majetku patří podíly na zisku (dividendy), úroky z poskytnutých půjček, plnění ze soukromého životního pojištění či výhry. Velká část těchto příjmů z kapitálového majetku je zdaněna srážkou při jejich výplatě a sražená daň je odvedena tím, kdo příjmy vyplácí. Daňové přiznání je ale povinna podat například osoba, mající vkladový účet v zahraničí, pokud není rezidentem tohoto zahraničního státu. V takovém případě obvykle ke srážce daně z vyplacených úroků zahraniční bankou nedochází a povinnost odvést daň je ponechána na daňovém subjektu. Od těchto příjmů opět nelze odečítat žádné výdaje.

Příjmy z pronájmu, které musí poplatník zdanit v daňovém přiznání, se rozumí příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů a z pronájmu movitých věcí vyjma příležitostného pronájmu. Od těchto příjmů je opět možné odečíst výdaje ve skutečné výši nebo výdaje stanovené paušálem ve výši 30 % z dosažených příjmů. Pokud je výsledkem ztráta, lze ji uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích.

Oblastí, ve které nejvíce chybují fyzické osoby nepodnikatelé, jsou ostatní příjmy, do kterých patří příjmy z příležitostných činností, z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru a movité věci. Pod touto složitou větou se skrývá například příjem z prodeje automobilu, který dotyčná osoba vlastnila po dobu kratší než jeden rok. I když z prodeje tohoto automobilu nebyl dosažen zisk, má tato osoba povinnost podat daňové přiznání a příjem z prodeje vozidla v něm uvést. Proti tomuto příjmu si může uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Pokud je výsledkem ztráta, není možné ji uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích.

Poté, co jsou stanoveny jednotlivé dílčí základy daně, provede se jejich součet do celkového základu daně. Ztrátu dosaženou z příjmů dle § 7 a 9 nelze odečíst od příjmů dosažených dle § 6 zákona o daních z příjmů. Od zjištěného celkového základu daně se odečítají nezdánitelné části základu daně uvedené v § 15 tohoto zákona. Mezi tyto nezdánitelné části základu daně patří hodnota darů poskytnutá na účely vymezené zákonem, pokud jejich úhrnná hodnota ve zdaňovacím období přesáhne 2 % základu daně nebo činí alespoň 1 000,- Kč. Maximálně lze odečíst 10 % základu daně. Mezi dary se zahrnují i bezpříspěvkové odběry krve. Nejvíce známými nezdánitelnými částkami jsou úroky zaplacené z úvěrů ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru na bytové účely poplatníka, příspěvky zaplacené na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění poplatníka.

Po odečtení všech nezdanitelných částí základu daně je stanoven upravený základ daně, který se pro výpočet daně musí zaokrouhlit na celá sta Kč dolů. Sazba daně z příjmů fyzických osob je v současné době jednotná a činí 15 %.

Od vypočtené daně lze ještě odečíst slevy na dani stanovené v § 35ba a § 35c zákona o daních z příjmů. Účelem těchto slev na dani je zajistit redistribuci důchodů a zohlednit sociální situaci poplatníka a domácnosti, ve které žije. Základní slevou je sleva na poplatníka, tedy sleva, kterou poplatník uplatňuje sám na sebe. Na tuto slevu má nárok každá fyzická osoba, která zdaňuje své příjmy, v současné době dokonce i pracující důchodce. Další slevy lze uplatnit v případě, že poplatník pobírá částečný invalidní důchod nebo plný invalidní důchod, či je držitelem ZTP/P či pokud se jedná o studenta soustavně se připravujícího na budoucí povolání do věku 26 let. Další skupinu slev tvoří slevy na vyživované osoby. Jedná se o slevu na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud její vlastní příjem nedosahuje určité minimální výše a také o daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud se jedná o dítě do 26 let věku, které se soustavně připravuje na budoucí povolání.

Poslední z vyjmenovaných, daňové zvýhodnění na vyživované dítě může vypočtenou daň snížit až na nulu. Pokud by byla částka tohoto daňového zvýhodnění vyšší než vypočtená daň, stává se tato část nad rámec daňové povinnosti daňovým bonusem. Tento daňový bonus může být poplatníkovi vyplacen za podmínky, že poplatníkovy hrubé příjmy přesáhnou šestinásobek minimální mzdy a nárok na daňový bonus činí alespoň 100,- Kč.

Povinnost podat daňové přiznání podle § 38g zákona o daních z příjmů má každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000,- Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo z nich není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Toto ustanovení je pro mnohé fyzické osoby neznámé a stává se příčinou toho, že fyzická osoba nepodá daňové přiznání, ačkoliv má k tomu povinnost a správce daně tuto fyzickou osobu k podání přiznání vyzve. Jedná se například o ostatní příjmy z prodeje majetku, tedy např. automobilu nebo nemovitosti.

V ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů jsou vyjmenovány výdaje, které může poplatník mající příjmy dle § 7 nebo dle § 9 zákona o daních z příjmů od těchto dosažených příjmů odečíst. Ustanovení § 24 patří mezi ustanovení společná, která se vztahují jak na příjmy fyzických, tak právnických osob. Navazujícím ustanovením je § 25 zákona o daních z příjmů, ve kterém jsou vyjmenovány výdaje, které od dosažených příjmů odečíst nelze.

1.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Jinými slovy lze říci, že se jedná o daň ze zisku společností nebo o důchodovou daň korporací. Pro stanovení základu daně se vychází z účetního zisku právnické osoby, který je transformován úpravami snižujícími a zvyšujícími na daňový základ. V případě že výsledkem úpravy základu daně je ztráta, je tato ztráta odčitatelnou položkou od základu daně v následujících pěti letech. Sazba daně z příjmů právnických osob je jednotná a činí v současné době 19 %.

Mezi subjekty podléhající této daně patří nejen společnosti zapisované do obchodního rejstříku, ale také družstva a nepodnikatelské subjekty, tedy ty, které nebyly založeny za účelem dosažení zisku, např. společenství vlastníků jednotek, veřejně prospěšné společnosti a jiné. Opět lze daňové subjekty rozdělit na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňoví rezidenti mají v České republice své sídlo nebo místo svého vedení a tyto subjekty zdaňují v České republice své celosvětové příjmy. Daňový nerezident, tedy poplatník, který nemá na území České republiky své sídlo, má u nás daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Příjmem ze zdrojů na území České republiky se rozumějí i příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny. Stálá provozovna je místo na území České republiky k výkonu činnosti daňového nerezidenta. Tímto místem může být například staveniště.

Zdaňovacím obdobím může být u právnických osob kalendářní nebo hospodářský rok. Hospodářský rok může mít začátek a konec odlišný od kalendářního roku. Povinnost podat daňové přiznání mají poplatníci do 3 měsíců od skončení zdaňovacího období, pokud podléhají povinnému auditu, podávají daňové přiznání do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období. Do šesti měsíců mohou daňové přiznání podat i poplatníci, kteří do konce třetího měsíce po uplynutí zdaňovacího období podají správci daně plnou moc pro zpracování daňového přiznání daňovým poradcem nebo advokátem. Právnické osoby povinně vedou účetnictví podle zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Základ daně je odvozen od výsledku hospodaření, který dle zákona o daních z příjmů musí být očištěn o vliv mezinárodních účetních standardů, i když zákon o účetnictví umožňuje části právnických osob sestavit účetní závěrku dle mezinárodních standardů. Výsledek hospodaření je snížen o příjmy nepodléhající předmětu daně, příjmy osvobozené a příjmy nezahrnované do základu daně. Jedná se například o samostatný základ daně z přijatých dividend nebo podílů na zisku společností s ručením omezeným, ze kterých byla daň sražena při jejich

výplatě prostřednictvím osoby, která příjem vyplácí. Dále je základ daně naopak zvýšen o účetní náklady, které byly zaúčtovány, ale nebyly uhrazeny, pokud zákon odvozuje daňovou uznatelnost od jejich úhrady. Základ daně se také upravuje o položky, které nejsou daňově uznatelné a o rozdíl mezi účetním a daňovým pojetím některých nákladů a výnosů, například o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Relativně novým pravidlem je zvýšení základu daně o závazky, od jejichž splatnosti uplynulo více než 36 měsíců nebo byly promlčeny. O neuhrazené pohledávky lze rovněž upravit základ daně, ale v tomto případě zákon přesně stanoví postup věřitele a vymezuje pravidla, za kterých tak může učinit. Zjednodušeně lze říci, že pokud byla pohledávka přihlášena do insolvenčního řízení, lze k ní vytvořit opravnou položku ve výši 100 % hodnoty pohledávky¹⁴. Pokud pohledávka do insolvenčního řízení přihlášena nebyla a její rozvahová hodnota je do 30 000 Kč, lze k ní vytvořit opravnou položku jednorázově¹⁵. Pokud je rozvahová hodnota pohledávky do 200 000 Kč, lze k ní vytvářet opravné položky ve výši 20 % rozvahové hodnoty pohledávky a tyto pohledávky nemusí být přihlášeny do insolvenčního řízení.¹⁶

Od základu daně lze rovněž odečíst hodnotu darů poskytnutých podle pravidel na zákonem stanovené účely a zákonem stanoveným subjektům shodně s vymezením pro fyzické osoby. Minimálně lze odečíst souhrn darů jednomu oprávněnému subjektu ve výši 2 000,- Kč a maximálně lze odečíst 5 % základu daně sníženého o odčitatelné položky. Výjimku tvoří dary poskytnuté vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, které lze odečíst až ve výši 10 % základu daně sníženého o odčitatelné položky.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob mohou od základu daně odečíst slevu na dani, pokud zaměstnávají osoby se zdravotním postižením. Kromě těchto základních druhů slev, které jsou za splnění uvedených podmínek určeny pro všechny právnické osoby, existuje ještě odlišný typ slev, který je součástí vládní politiky investičních pobídek zaměřených především na zahraniční investory. Jedná se o formu daňových prázdnin.¹⁷

1.4 Majetkové daně

Mezi majetkové daně patří daň z nemovitosti a daně převodové, které zahrnují daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí.

¹⁴ §8 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ §8c téhož zákona

¹⁶ §8a odst. 1 a 2 téhož zákona

¹⁷ Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 131

1.4.1 Daň z nemovitostí

Jedná se o jednu z nejstarších daní vůbec. Povinnost platit tuto daň vzniká z titulu vlastnictví nemovitosti a je vyžadována bez ohledu na schopnost poplatníka daň zaplatit. Jedná se o daň, jejíž výnos, jako jediné daně, náleží konkrétní obci, ve které se nemovitost nachází. Důvodem je mimo jiné i to, že vlastník nemovitosti využívá např. služeb požární ochrany, veřejného osvětlení a jiných veřejných statků a služeb poskytovaných obcí.¹⁸ Díky skutečnosti, že nemovitosti se zapisují do katastru nemovitostí, nedochází k zatajení této daně. Daň z nemovitosti se dělí na dvě části, daň ze staveb a daň z pozemků. Charakter obou dvou částí je podobný. Poplatníkem daně je ve většině případů vlastník pozemku či stavby a to ať se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu. V případě, že stavbu vlastní více spoludávatelů, mohou platit daň z nemovitosti všichni, a to společně a nerozdílně nebo jednotliví spoludávatelé každý samostatně. Pokud daň přiznávají spoluvlastníci společně a nerozdílně, může správce daně vymáhat úhradu této daně na kterémkoliv z nich.

Předmětem daně z nemovitostí jsou pozemky a stavby. Co se týká pozemků, musí se jednat o pozemky ležící na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Pozemky jsou pro účely zákona rozčleněny do několika kategorií, a to zemědělská půda, orná půda, chmelnice, vinice, zahrady a ovocné sady, trvalé travní porosty, lesní pozemky a vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Předmětem daně ze staveb jsou všechny stavby, a to i stavby dočasné. Největší část tvoří budovy, které jsou vymezené obvodovými stěnami a střechou. Jedná se o stavby kolaudované nebo oznámené stavebnímu úřadu, ale též o stavby, které byly postaveny ještě v době, kdy se na ně kolaudační rozhodnutí nevztahovalo, a i stavby, u kterých nebyla kolaudace z důvodu porušení zákona provedena. Stejně jako v případě pozemků jsou pro účely stanovení daně z nemovitostí rozděleny stavby do několika skupin, a to na obytné, pro podnikání a ostatní stavby. U staveb obytných se ještě rozlišuje, zda jsou určeny k trvalému bydlení nebo individuální rekreaci a zda k nim existuje příslušenství stavby.¹⁹

Stejně jako v ostatních daních existují i v této dani pozemky a stavby vyjmuté z předmětu daně. Co se týká pozemků, nepodléhají dani některé lesní pozemky, vodní plochy s výjimkou ploch rybníků, které slouží k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, pozemky sloužící k obraně státu a také pozemky, na kterých stojí nemovitost. Co se týká vynětí z předmětu daně u staveb, týká se veřejných dopravních cest, tedy silnic, železnic, ale také nádraží,

¹⁸ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010 s. 312

¹⁹ Tamtéž. s. 314-315

letištích budov atd. Pro zachování pravidla, že každý předmět daně má být zdaněn pouze jednou, jsou z předmětu daně rovněž vyjmuty domy, ve kterých jsou umístěny byty, protože předmětem daně jsou tyto jednotlivé samostatné byty.

Osvobození od daně je konstruováno v zákoně o dani z nemovitosti velmi složitým způsobem. Pro příklad uvedu, že mohou být osvobozeny například zemědělské pozemky v katastru obce na základě rozhodnutí této obce, podmínkou však je podání daňového přiznání, ve kterém musí být nárok uplatněn. Osvobození od daně ze staveb se týká například staveb na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny v systému vytápění z pevných paliv na obnovitelné energie solární, větrné, geotermální nebo biomasy.

Základem daně z pozemků je obvykle výměra v m^2 nebo může být vyjádřen v peněžních jednotkách jako cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku a průměrné ceny půdy stanovené ve vyhlášce, na kterou se zákon odkazuje. Sazba daně u pozemků je odlišná podle jednotlivých druhů těchto pozemků a pohybuje se od 0,25 % u trvalých travních porostů až po 2 Kč/ m^2 za stavební pozemek. Sazba daně pro stavební pozemky se ještě násobí koeficientem stanoveným podle počtu obyvatel obce v den posledního sčítání lidu. Stavebním pozemkem se rozumí nezastavěný pozemek určený k zastavění stavbou, která se po dokončení stane předmětem daně ze staveb.

Základem daně ze staveb je zjištěná výměra půdorysu nadzemní části stavby v m^2 dle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. U bytů je základem daně upravená podlahová plocha, která se zjistí jako součin výměry podlahové plochy bytu a koeficientu 1,2, kterým se vyjadřuje podíl vlastníka na společných částech budovy. Sazba daně u staveb se pohybuje od 2 Kč/ m^2 za stavby pro zemědělskou výrobu až po 10 Kč/ m^2 za stavbu pro podnikání. Sazba daně u obytných domů a bytů činí 2 Kč/ m^2 . Tyto základní sazby se zvyšují o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, které přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. Tyto upravené sazby daně se u obytných domů a bytů násobí koeficientem podle velikosti obce stejně jako u stavebních pozemků a je v pravomoci obce je zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie.

Od roku 2008 mají obce pravomoc vyhláškou určit místní koeficient ve výši 2,3,4 nebo 5. Tímto koeficientem se v případě rozhodnutí obce násobí vypočtená daňová povinnost za všechny nemovitosti, pozemky i stavby na katastru obce kromě zemědělských pozemků. Tímto způsobem může obec působit na výši daně, která bude vybrána a která dle rozpočtového určení případně této obci.

Zdaňovacím obdobím u daně z nemovitosti je kalendářní rok a rozhodný je vždy stav k 1. 1. příslušného zdaňovacího období. Daň je tedy placená dopředu a nikoliv pozadu jako u jiných daní. Daňové přiznání má poplatník povinnost podat pouze v případě, že v jeho vlastnictví došlo v průběhu roku k nějaké změně ve vlastnictví nemovitostí. Pokud pouze obec stanoví vyhláškou např. nový místní koeficient, nemá poplatník povinnost daňové přiznání podat, správce daně sděluje poplatníkovi novou výši daňové povinnosti platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem.

1.4.2 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Této skupině daní se také říká daně převodové nebo také „trojdaň“. Výše těchto daní je z pohledu příjmu pro státní rozpočet zanedbatelnou záležitostí a dokonce se již uvažuje o jejich zrušení, protože náročnost spravování těchto daní převyšuje efekt z jejich výběru. Všechny tyto tři daně jsou legislativně upraveny v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. V první části zákona má každá daň má svá vlastní ustanovení a ve druhé části jsou ustanovení společná.

Předmětem daně dědické je, jak sám název napovídá, bezúplatné nabytí majetku na základě dědictví. Poplatníkem je dědic a hodnota dědictví se oceňuje ke dni smrti zemřelého. Základ daně je cena majetku nabytého dědicem určená v dědickém řízení. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Poplatníkem daně darovací je nabyvatel. Základem daně darovací je cena darovaného majetku stanovená dle zákona o oceňování. Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod vlastnictví k nemovitostem. Poplatníkem je prodávající a kupující je ručitelem. Základ daně je cena zjištěná podle zákona o oceňování nebo cena sjednaná, je-li vyšší než cena zjištěná.²⁰

Ve společných ustanoveních je obsaženo rozdělení osob do skupin pro účely všech tří daní. Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Do II. skupiny patří sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, manželé dětí, atd. Do III. skupiny patří ostatní fyzické a právnické osoby. Dále jsou v zákoně uvedeny sazby daně pro jednotlivé skupiny. Pro daň z převodu nemovitostí u všech skupin platí sazba daně 3 % ze základu daně. Velká část zákona je věnována osvobození od daně. Obecně platí, že darování a dědictví mezi osobami zařazenými v I. skupině je od daně osvobozeno.

²⁰ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

1.4.3 Silniční daň

Poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu nebo např. osoba, která užívá vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel. Dalším případem poplatníka je zaměstnavatel, pokud vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady za použití osobního automobilu. Specifický případ, který může nastat, je například ten, kdy autobazar vykoupí od prodávajícího vozidlo s vyšší hmotností než 3,5 tuny určené k přepravě nákladů a toto vozidlo nabízí k prodeji. Ve chvíli, kdy se stává autobazar majitelem tohoto vozidla, stává se rovněž poplatníkem daně silniční za toto vozidlo, neboť toto vozidlo je předmětem daně vždy a poplatníkem je osoba, která užívá vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel.

Povinnost platit tuto daň tedy vzniká z titulu vlastnictví či užívání určitého majetku, v tomto případě motorového vozidla. Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání. Vozidla s hmotností nad zákonem stanovenou hranici jsou předmětem daně vždy, a to bez ohledu na to, zda se používají k podnikání nebo ne. Tato hranice se v roce 2008 snížila z 12 na 3,5 tuny, pokud se jedná o vozidla určená výhradně k přepravě nákladů. Zákon však opět stanovuje určité výjimky, např. pokud se jedná o vozidlo s hmotností mezi 3,5 t a 12 t a toto vozidlo je užíváno např. fyzickou osobou a neslouží k podnikání, je sazba daně snížena o 100 % a daň z tohoto vozidla se neplatí. Předmětem daně silniční nejsou vozidla, která se na pozemních komunikacích pohybují jen výjimečně, tedy např. zemědělské a lesnické traktory nebo pracovní stroje. Osvobození od daně silniční se vztahuje na vozidla s méně než čtyřmi koly, vozidla na elektrický pohon nebo na LPG či na stlačený zemní plyn. Dále jsou osvobozena vozidla obecní policie, sboru dobrovolných hasičů nebo např. vozidla zdravotnické a horské záchranné služby.

Základ daně se liší podle typu vozidla. U osobních automobilů je to zdvihový objem motoru v cm^3 , u návěsů je to součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav a u ostatních vozidel je to největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. K jednotlivým základům daně je stanovena sazba daně, která je vyjádřena jako roční. V případě, že silniční daň hradí zaměstnavatel, může být sazba daně 25 Kč za každý den použití osobního automobilu, je-li to pro tohoto zaměstnavatele výhodnější.

Zákon od roku 2008 umožňuje snížit sazbu daně silniční v závislosti na stáří vozidla. Čím novější vozidlo, tím větší snížení sazby daně. Cílem tohoto opatření je motivovat poplatníky k tomu, aby přestala být užívána stará vozidla, která nadměrně znečišťují ovzduší a škodí životnímu prostředí. V zákoně je obsaženo také ustanovení, které znevýhodňuje provozovatele vozidel registrovaných v České republice do konce roku 1989 tím, že pro taková vozidla je základní roční sazba daně zvýšena o 15 %.

V případě, že vozidlo, které je předmětem silniční daně, není využíváno po celý kalendářní rok a nejedná se o vozidlo těžší než 3,5 tuny určené k přepravě nákladu, vztahuje se na něj daňová povinnost pouze za období, ve kterém byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění daně, a to v poměrné výši odpovídající součinu jedné dvanáctiny roční sazby daně a počtu kalendářních měsíců, za která má poplatník povinnost přiznat daň. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daň se platí zálohově a to v zákonem uložených termínech. Do 31. ledna od skončení kalendářního roku má poplatník povinnost podat daňové přiznání.

1.5 Daně ze spotřeby

1.5.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, nepostihuje tedy konkrétní příjem jednotlivce, ale je daní ze spotřeby. Jedná se o daň, jejíž výnos je jeden z nejvyšších v našem státě. Konstrukce této daně je velmi složitá a neexistuje jednoduché a jednotné pravidlo, které by se vztahovalo na všechny možné alternativy zdanění, které mohou nastat, naopak je ke každé jednotlivé situaci nutno přistupovat individuálně. Tato daň je povinnou daní ve státech Evropské unie a je silně harmonizována. Základem harmonizace v oblasti DPH je Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která je přepracováním Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS. Tato směrnice musí být uplatňována všemi státy evropské unie a je v podstatě nadřazeným dokumentem nad zákony jednotlivých členských zemí. V případě, že existuje rozpor mezi zákonem o dani z přidané hodnoty v členském státě a mezi přepracovanou šestou směrnicí, označuje se tento rozpor jako neslučitelnost. Kdyby se daňový subjekt ohradil např. u soudu proti znění zákona své země a poukazoval by na to, že existuje neslučitelnost s nadřazenou směrnicí, byl by v takovém případě v právu. V České republice byl přijat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Základním principem daně z přidané hodnoty je podrobovat dani v každém stupni zpracování pouze to, co bylo k původní hodnotě přidáno, tedy přidaná hodnota. V praxi to

funguje tak, že plátce daně je povinen zdanit veškerou svou produkci, ale zároveň má nárok na odečtení daně, kterou zaplatil při pořízení vstupů pro tuto produkci.

Zákon o dani z přidané hodnoty používá specifický jazyk a je nutno vysvětlit jeho základní pojmy. Výsledek činnosti daňového subjektu, tedy to co vyprodukuje, se nazývá výstup. Daň, kterou je daňový subjekt povinen odvést z vyprodukovaných výstupů se nazývá daní na výstupu. Vše, co je k činnosti subjektu potřeba, ať už se jedná o materiál nebo nakoupené služby, se nazývá vstup. Daň, kterou může daňový subjekt uplatnit ze vstupů, se nazývá daň na vstupu, neboli odpočet daně. Daňová povinnost je rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně. Tato daňová povinnost, pokud je kladná, se nazývá vlastní daňová povinnost a pokud je záporná, nazývá se nadměrný odpočet. V případě, že vznikne vlastní daňová povinnost, znamená to povinnost tuto daň státu odvést a v případě, že vznikne nadměrný odpočet, znamená to nárok daňového subjektu na vrácení daně státem.

Předmět daně z přidané hodnoty je vymezen v § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se o dodání zboží nebo převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a dovoz zboží ze států mimo Evropskou unii, které se nazývají třetími zeměmi. Za zboží se považují věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Poskytnutí služby je vymezeno negativním způsobem ve vztahu k dodání zboží, protože se jedná o všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Vše, co je předmětem daně, se nazývá plnění. Zákon ještě rozeznává plnění zdanitelná a plnění osvobozená. Prvotně tedy musíme rozlišit, zda je plnění předmětem daně, pokud ano, musíme rozlišit, zda se jedná o plnění zdanitelná nebo osvobozená. Pokud dojdeme k závěru, že se jedná o plnění osvobozená, je nutno ještě rozlišit, zda jsou tato plnění s nárokem na odpočet nebo bez nároku na odpočet.

Pro určení, zda je plnění předmětem daně, je určující, zda bylo plnění uskutečněno v rámci ekonomické činnosti a místo plnění je v tuzemsku. *„Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.“*²¹ Za nezávislou činnost se

²¹ § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

považuje výkon nezávislých povolání (např. auditoři, advokáti, lékaři, architekti) a činnosti literární, umělecké a další. Všechny tyto činnosti musí být vykonávány soustavně. Místo zdanitelného plnění má odlišné určení u jednotlivých předmětů daně.

Osoby, na které se vztahuje existence daně z přidané hodnoty, jsou rozděleny do několika skupin. Jedná se o plátce daně, osoby registrované k dani, osoby povinné k dani a osoby nepovinné k dani. Běžní spotřebitelé, kteří nakupují zboží a spotřebovávají služby, se z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty považují za osoby nepovinné k dani. Osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává ekonomickou činnost. Za tyto osoby se považují všichni, kdo dosud nedosáhli obratu, který by zakládal povinnost registrace k plátcovství daně a také plátcí daně. Plátcem daně je osoba povinná k dani, která je již registrována k dani z přidané hodnoty v České republice. Povinnost registrace k dani z přidané hodnoty se vztahuje na osoby, které ze své ekonomické činnosti dosáhnou obratu 1 000 000,- Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Obrat je opět zákonem o dani z přidané hodnoty definován: *„Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.“*²²

Do obratu se nezahrnují příjmy z prodeje hmotného a nehmotného majetku, který se odepisuje a z prodeje pozemků. Plátcem daně se ale může stát i osoba, která provozuje soustavnou ekonomickou činnost a která nesplnila zákonné podmínky registrace, a to dobrovolně. Tato dobrovolná registrace je pro určité podnikatele podmínkou konkurenceschopnosti, protože tento dobrovolný plátce uvádí na svých vystavených dokladech daň, kterou si jeho odběratel může uplatnit jako nárok na odpočet. Mnohé firmy si své dodavatele vybírají i na základě toho, zda jsou tito dodavatelé plátcí či neplátcí daně.

Od chvíle, kdy se plátce daně registruje u svého místně příslušného správce daně, má nárok na odpočet daně ze všech jím nakoupených vstupů, ale zároveň mu vzniká povinnost odvést daň ze všech výsledků své činnosti, tedy z jím uskutečněných zdanitelných plnění. Povinnost podat přihlášku k registraci má osoba povinná k dani do 15 dnů od skončení měsíce, ve kterém obrat překročila, a plátcem daně se stává od prvního dne třetího měsíce po měsíci,

²² § 6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů téhož zákona

v němž došlo k překročení obratu. V případě, že není tato povinnost řádně a včas splněna, může správce daně zaregistrovat takovou osobu z moci úřední a uložit jí náhradu za nesplnění povinnosti registrace ve výši 10 % celkových příjmů za zdanitelná plnění, která byla touto osobou uskutečněna bez daně. Osoba, která se k dani z přidané hodnoty registruje dobrovolně, se stává plátcem ode dne uvedeného na osvědčení o registraci, které mu vydá správce daně. Novinkou v českém zákoně o DPH je skupinová registrace. „Skupinu mohou tvořit jen spojené osoby (např. mateřská a dceřiná společnost). Podmínkou je, že všechny osoby zařazené do skupiny musí mít sídlo nebo místo podnikání v České republice.“²³

Povinnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty v České republice může vzniknout ale i osobám, které mají místo podnikání v jiném členském státě Evropské unie nebo ve třetí zemi, a to např. z důvodu dodávání zboží na naše území a překročení určitého limitu. Opačně osoba, která je již plátcem v České republice se může stát plátcem i v jiné zemi Evropské unie, takové osoby obdrží daňové identifikační číslo (DIČ) této země a z hlediska názvosloví zákona o dani z přidané hodnoty se označují jako osoby registrované k dani.

Sazba daně má ve většině států Evropské unie včetně České republiky dvě úrovně, a to základní a sníženou. Výše těchto dvou sazeb daně se v České republice velmi často mění. O změnách těchto sazeb a o dopadech z těchto změn plynoucích pojednám v další části diplomové práce. Obecně platí pravidlo, že u zboží se uplatňuje základní sazba a u služeb snížená sazba daně. V příloze č. 1 k zákonu je uvedeno zboží, u kterého se uplatňuje snížená sazba, a v příloze č. 2 k zákonu jsou uvedeny služby, u kterých se uplatňuje snížená sazba. Snížená sazba daně se používá např. u potravin, léků, knih, novin a časopisů, dětských plen a autosedaček, u dodání stavebních prací pro sociální bydlení, ubytovacích služeb, zdravotní a sociální péče, kulturní, umělecké a sportovní činnosti, atd.

Délka zdaňovacího období se odvíjí od výše obratu plátce daně. Pokud se jeho obrat pohybuje v rozmezí 1 000 000 Kč až 2 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Dosahuje-li plátce daně obratu 2 000 000 Kč až 10 000 000 Kč, může si vybrat, zda bude daňové přiznání podávat za kalendářní měsíc nebo čtvrtletí. Pokud obrat převyšuje 10 000 000,- Kč, je zdaňovacím obdobím vždy jeden kalendářní měsíc. Daňové přiznání je plátce daně povinen podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období a v této lhůtě má rovněž povinnost daň zaplatit, pokud mu vznikla vlastní daňová povinnost. V zákonem vyjmenovaných

²³ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 266

případech, má plátce daně, který např. dodal zboží do jiného členského státu, povinnost podat souhrnné hlášení, a to ve stanovené lhůtě.

O zákonu o dani z přidané hodnoty by se toho dalo napsat ještě mnohé, domnívám se však, že není účelem této práce tento zákon dopodrobna popsat, nýbrž vybrat z něj základní oblasti, které jsou podstatné pro další text.

1.5.2 Spotřební daně

Tento typ daní má na rozdíl od daně z přidané hodnoty velmi dlouhou historickou tradici. Vzhledem k nízké elasticitě spotřeby a vysokým sazbám daně představuje významný a stabilní zdroj příjmů veřejných rozpočtů. Tyto daně jsou uvalovány, aby odrazovaly od spotřeby výrobků poškozujících zdraví nebo životní prostředí. Spotřební daně jsou součástí daňového základu pro výpočet daně z přidané hodnoty.²⁴ Již v 70. a 80. letech se ukázala nutnost harmonizace systému selektivních spotřebních daní, zejména předmětu daně, základů a sazeb. Harmonizace byla nezbytným krokem k dosažení jednotného systému zdanění a jejím cílem bylo zabránit tomu, aby nebyly domácí výrobky zvýhodněny nižším nebo nulovým daňovým zatížením, a nedocházelo tak k podpoře domácích producentů. V jednotlivých zemích Společenství byly daní zatěžovány různé typy výrobků, velké rozdíly mezi zeměmi spočívaly také v předmětu daně.²⁵ V rámci harmonizace spotřebních daní jsou stanoveny minimální sazby, které musí členské státy respektovat.

Do skupiny spotřebních daní patří daň z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Pro tabákové výrobky a alkohol se užívají kolkové známky. Všechny tyto výrobky prodávané na území České republiky musí být povinně označeny kolkovou známkou, které si plátce objednává u celního úřadu.

Největší část výnosu spotřebních daní tvoří daň z minerálních olejů, (60 %), její část (9,1 %) je zdrojem příjmů státního fondu dopravní infrastruktury. Ostatní spotřební daně jsou příjmem státního rozpočtu. Druhou výnosově nejvýznamnější částí spotřebních daní je daň z tabákových výrobků.²⁶

Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Daňová povinnost vzniká výrobou nebo dovozem vybraných výrobků na území Evropského společenství. Plátcem daně jsou

²⁴ Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007 s. 70

²⁵ Tamtéž s.71.

²⁶ Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. S. 245

zejména provozovatelé daňových skladů a osoby, na které se vztahuje povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Daňový sklad je objekt, ve kterém se vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají. Je zabezpečen proti daňovým únikům.²⁷

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného oběhu na daňovém území České republiky nebo v případě, že byly vybrané výrobky použity na jiné účely, než pro které byly od daně osvobozeny. Osvobození od daně se vztahuje např. na líh použitý při výrobě potravin nebo léčiv nebo na denaturovaný líh. V zákoně je také zakotvena možnost požádat o vrácení daně, která byla zaplacená v ceně vybraných výrobků. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká dnem spotřeby zakoupeného výrobku. Jedná se například o daň z nafty používané v zemědělství, používá se pojem „zelená nafta“ nebo z topného oleje, který byl zakoupen včetně daně a spotřebován na výrobu tepla. O vrácení daně musí fyzická nebo právnická osoba požádat celní úřad.

Zdaňovací období je kalendářní měsíc. Plátce daně podává za toto období daňové přiznání za každou daň zvlášť, a to příslušnému celnímu úřadu. Jiný režim platí pro kolkované výrobky. Zde je povinnost daň zaplatit v určité lhůtě od odebrání nálepek a tato povinnost se neuvádí do daňového přiznání, ale odvíjí se od objednávky nálepek.

1.5.3 Ostatní daně ze spotřeby

Vyjma těch daní, které byly blíže specifikovány v předchozím textu, jsou součástí daňového systému České republiky ve skupině daní ze spotřeby ještě energetické daně a clo.

Energetické daně jsou v České republice zavedeny od roku 2008 v souladu s požadavky Evropské unie. Jedná se o daně zatěžující spotřebu energie, a to zemního plynu a dalších plynů, pevných paliv a elektřiny. Daň ze zemního plynu byla před rokem 2008 začleněna v rámci spotřební daně pod daň z minerálních olejů. Pevnými palivy se rozumí černé a hnědé uhlí, brikety a koks pokud jsou určena a použita pro výrobu tepla. Plátcem daně je osoba, která plyn, pevná paliva nebo elektrickou energii na území České republiky dodává konečnému spotřebiteli. Povinnost přiznat daň vzniká dnem dodání spotřebiteli. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Clo je uvaleno pouze na dovážené zboží. Celní hodnota zboží, tedy základ daně, je vyjádřena v korunách, což je odlišný princip od tvorby základu daně u ostatních daní. Pohyb zboží uvnitř Evropské unie clu nepodléhá. Clo není daní v právním slova smyslu, ale

²⁷ Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2010. Praha: 1. VOX, 2010. s. 247-248

z ekonomického hlediska se mezi daně řadí. Při stanovení celní hodnoty se vychází z ceny zboží uvedené na faktuře s přihlédnutím k ceně obvyklé. Do základu pro výpočet cla se započítávají náklady vztahující se ke zboží a vynaložené v zahraničí, tedy např. náklady na zprostředkování, dopravu, pojištění v zahraničí a další. Výsledkem celního řízení je propuštění zboží do některého z celních režimů, nejčastěji do volného oběhu. Při určení celního režimu je podstatné, k jakému účelu se zboží dováží a zda na území Evropské unie zůstane trvale či nikoliv. Od cla je osvobozeno zboží, které není dováženo za účelem obchodování a jsou stanoveny limity na osobu dovážející zboží tohoto charakteru a množství dovezeného alkoholu a tabáku.

2 Změny v daňovém systému v letech 2007 – 2010

V této kapitole popíšu nejvýznamnější změny v daňovém systému v letech 2007 až 2010, které mohly ovlivnit výši daňového inkasa s uvedením, zda se jedná o změnu pozitivní nebo negativní ve smyslu zvýšení či snížení daňového inkasa.

2.1 Rok 2007

2.1.1 Změny zákona o daních z příjmů

Z hlediska zákona o daních z příjmů došlo v roce 2007 ke zvýšení osvobozené částky pravidelně vyplácených důchodů z 162 000 Kč na 189 000 Kč. Nově se za příjem zaměstnance považuje náhrada cestovních výdajů vyplacená zaměstnavatelem, pokud je vyšší než cestovné vyplacené státním zaměstnancům. Od základu daně lze odečíst úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání v případě, že je za zaměstnance neuhradil zaměstnavatel nebo nebyly uplatněny jako výdaj osobou, která zdaňuje příjmy z podnikání. Daňově uznatelná je částka 10 000 Kč. Z pohledu zaměstnavatele není limitována výše poskytování cestovních náhrad, daňově uznatelné jsou cestovní náhrady ve smluvní výši, pro zaměstnance jsou však nad rámec zákonného maxima zdanitelným příjmem. Toto ustanovení se váže ke zrušení zákona o cestovních náhradách. Cestovní náhrady jsou nově řešeny v rámci nového zákoníku práce. Daňovým výdajem je úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání zaměstnance do výše 10 000 Kč. Od daně jsou osvobozeny úroky z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance podle zákona o rezervách.

Změny z hlediska zákona o daních z příjmů vzhledem k rozpočtovým příjmům nejsou pro rok 2007 nijak zásadní. Je to však poslední rok, ve kterém bylo možné uplatnit společné zdanění manželů, které bylo pro státní rozpočet velmi zatěžující. Od roku 2007 také platí pokyn Ministerstva financí D-300 k jednotnému postupu při uplatňování zákona o daních z příjmů, který nahradil dosavadní pokyn D-190.

2.1.2 Změny zákona o dani z přidané hodnoty

Z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty nedošlo pro rok 2007 k žádným zásadním změnám oproti roku 2006. Do seznamu zboží podléhajícího snížené (5%) sazbě daně z přidané hodnoty bylo doplněno palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích, otepích, dřevěné štěpky nebo třísky, piliny a dřevěný odpad. Odpočet daně je nově možné uplatnit v daňovém

příznání nebo při daňové kontrole. Jiné změny přijaty nebyly, zásadní změny v tomto zákoně vstoupily v účinnost v roce 2008.

2.2 Rok 2008

Změny v daňových zákonech byly přijaty na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který byl vyhlášen ve sbírce zákonů 16. října 2007.

2.2.1 Změny zákona o daních z příjmů

Světlo světa spatřila velká daňová reforma, která podstatným způsobem změnila konstrukci daně z příjmů. Podstatnou změnou bylo zavedení jednotné sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %. Základ daně z příjmů fyzických osob se zvyšuje o pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance a z tohoto zvýšeného základu daně nazývaného superhrubá mzda se počítá daň. Doposud byla hrubá mzda snižována o pojistné zaplacené zaměstnancem. Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem a částky pojistného, které hradí zaměstnavatel za zaměstnance na soukromé životní pojištění, jsou pro zaměstnance osvobozeny od daně ze závislé činnosti do souhrnné výše 24 000 Kč ročně (v roce 2007 byl osvobozen měsíční příspěvek na penzijní připojištění ve výši max. 5 % měsíčního vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění, soukromé životní pojištění ve výši max. 12 000 Kč ročně). Částka nad tento limit je u zaměstnance zdaněna jako součást mzdy a podléhá sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Aby uvedené příspěvky byly daňově uznatelným výdajem zaměstnavatele, je nutné, aby jejich poskytování bylo stanoveno vnitřním předpisem zaměstnavatele, resp. v pracovní nebo jiné smlouvě. Vyměřovací základ pro výpočet pojistného na sociální pojištění a na všeobecné zdravotní pojištění zahrnuje veškeré peněžní i nepeněžní příjmy, včetně výhod poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, pokud u zaměstnance podléhají dani z příjmů. Byl zrušen minimální základ daně z příjmů fyzických osob.

Velmi zásadní bylo zrušení společného zdanění manželů. Sociální a zdravotní pojištění placené podnikatelem za sebe přestává být daňovým výdajem. Došlo ke zvýšení slev na dani na poplatníka a manželku v souvislosti se zvýšením základu daně. Byla zrušena odpisová skupina 1a (doba odpisování 4 roky), osobní automobily jsou počínaje rokem 2008 zařazeny do odpisové skupiny 2 s dobou odpisování 5 let. Změna se týká všech automobilů, nezávisle na roku zahájení odpisování. Ruší se limit pro uplatnění daňových odpisů z pořizovací ceny osobního automobilu kategorie M1 (dosud maximum pořizovací ceny 1,5 milionu Kč). Platí

pouze pro osobní automobily pořízené od 1.1. 2008. Nájemné u finančního leasingu je daňově uznatelné pouze za podmínky, že doba nájmu je rovna nejméně minimální době odpisování majetku stanovené zákonem o daních z příjmů (např. osobní automobil 5 let). U nemovitostí je minimální doba nájmu 30 let. Uvedené změny se uplatní na leasingové smlouvy uzavřené od 1. 1. 2008.

Nově byla uzákoněna povinnost zvýšit výsledek hospodaření před zjištěním základu daně poplatníků, kteří vedou účetnictví, o hodnotu neuhrazených závazků zachycených v účetnictví dlužníka, které odpovídají pohledávkám, od jejichž splatnosti uplynulo 36 měsíců, či pohledávkám již promlčeným (tato povinnost se netýká stanovených výjimek).

V oblasti nákladů vynaložených na péči o zaměstnance se mění zejména podmínky daňové uznatelnosti nákladů na vzdělávání a rekvalifikace, dopravu do a ze zaměstnání, další nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnancům a poskytování nealkoholických nápojů. U daně z příjmů právnických osob se rozšiřuje systém osvobození příjmů z dividend nebo jiných podílů na zisku, resp. z převodu podílů vyplácených subjekty ze třetích zemí, které plynou ve stanovených případech mateřské společnosti ze vztahu ke společnosti dceřiné. Z hlediska daně z příjmů právnických osob také došlo ke snížení sazby daně z 24 % na 21 % a bylo uzákoněno další snižování této sazby daně až na 19 % v roce 2010.

Celkově lze říci, že změny účinné od 1. 1. 2008 byly velmi zásadní. Ve prospěch poplatníků dosahujících vyšších příjmů ze zaměstnání hovoří jednotná sazba daně. Zrušení společného zdanění mělo dopad především pro manželské páry, kde měl jeden z manželů nízký a druhý vysoký příjem. Pro podnikatele bylo jistě nepříjemné, že nemohou do daňově uznatelných výdajů zahrnout sociální a zdravotní pojistné. Prodloužením doby finančního leasingu a zrušením odpisové skupiny 1a byla prodloužena doba, za kterou lze zahrnout výdaje na pořízení hmotného majetku do výdajů. Pozitivní změnou bylo pro právnické osoby snížení sazby daně.

2.2.2 Změna zákona o dani z přidané hodnoty

Z hlediska daně z přidané hodnoty vstoupily v účinnost rokem 2008 také velmi zásadní změny. Především došlo ke zvýšení snížené sazby daně z 5 % na 9 %. Zároveň dle přechodných ustanovení platí, že u zdanitelného plnění se uplatní sazba DPH platná v den vzniku povinnosti přiznat daň. To například znamená, že pokud při přijetí zálohy v roce 2007 vznikla dodavateli povinnost přiznat z této platby DPH v 5% sazbě, tak v roce 2008 podléhal

sazbě 9% už jen rozdíl do celkové částky za plnění. Česká republika měla v rámci Evropské unie výjimku spočívající v uplatnění snížené sazby daně u stavebních prací v bytové výstavbě. Evropská unie tuto výjimku prodloužila do konce roku 2010. Zrušení výjimky však nenastalo a § 48 upravující sazbu daně u stavebních prací v bytové výstavbě platí i nadále. Snížená sazba daně se do konce roku 2010 uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou nebo opravou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství. Avšak při poskytnutí těchto prací na jiné stavbě, kde je pouze její část určena pro bydlení, se uplatní snížená sazba daně jen u prací poskytnutých výlučně pro část stavby určenou pro bydlení.

Od roku 2011 se u nové výstavby uplatní snížená sazba DPH při poskytnutí stavebních prací jen tehdy, pokud půjde o stavbu pro sociální bydlení. Definice stavby pro sociální bydlení byla zakotvena v novém § 48a zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je sociálním bydlením například byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m², nebo rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, se rovněž uplatní snížená sazba daně.

Do základu daně pro výpočet DPH se zahrnuje také daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv. Nově byl v zákoně zakotven pojem skupina spojených osob. Tato skupina s místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, se může zaregistrovat k dani z přidané hodnoty, potom se za samostatnou osobu povinnou k dani považuje tato skupina. V této souvislosti se v zákoně o dani z přidané hodnoty upravují jednotlivé podrobnosti týkající se skupiny. Aby se skupina stala plátcem DPH od 1. ledna 2009 (dříve to není možné), musela být přihláška k registraci skupiny podána nejpozději do 31. 10. 2008.

Celkově byly změny zákona o DPH účinné od 1. 1. 2008 z hlediska dopadu na výši příjmové strany státního rozpočtu pozitivní a to především díky nárůstu snížené sazby daně z přidané hodnoty. V oblasti stavebnictví tato změna vyvolala velký rozruch především před koncem roku 2007, kdy se stavební firmy i daňoví poplatníci snažili dokončit co nejvíce rozestavěných nemovitostí ještě před účinností novely zákona. V případě, že již nebylo možné stavební práce před koncem roku dokončit a vyúčtovat, docházelo alespoň k úhradám záloh za stavební práce, které ještě nebyly fyzicky provedeny. Tato úhrada zálohy měla pro poplatníky a plátce daně efekt jedině v případě, že dodavatel stavebních prací vedl účetnictví.

Pokud práce prováděla fyzická osoba, která nevedla účetnictví, ale například daňovou evidenci, nemělo smysl platit zálohu před koncem roku 2007, protože tento plátců daně měl povinnost daň přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a nikoliv k datu přijetí úplaty. Často tak docházelo k tomu, že byly vystaveny faktury s datem uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2007, ale práce nebyly v té době dosud provedeny. Takovéto praktiky pak byly předmětem zkoumání v průběhu daňových kontrol těchto plátců daně.

2.2.3 Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Tato změna se týká zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách a uvádím ji zde proto, že tato změna je v úzké souvislosti se zákonem o daních z příjmů. Od roku 2008 již není možné tvořit daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám, u kterých poplatník nesplňuje podmínku jejich aktivního vymáhání v rámci rozhodčího, soudního nebo správního řízení, pokud jejich rozvahová hodnota k okamžiku jejich vzniku byla vyšší než 30 000 Kč. U pohledávek, jejichž rozvahová hodnota k okamžiku jejich vzniku činila maximálně 200 000,- Kč, je nově možné tvořit opravnou položku bez soudního řízení maximálně ve výši 20 % jejich rozvahové hodnoty. Toto omezení platí až pro opravné položky, jejichž tvorba byla zahájena počínaje 1. lednem 2008.

2.2.4 Změna zákona o dani z nemovitostí

V zákoně o dani z nemovitosti došlo ke zvýšení koeficientu, kterým se násobí základní sazba daně (příp. zvýšená sazba daně u staveb), stanovenému pro obce do 600 obyvatel, a to z hodnoty 0,3 resp. 0,6 na hodnotu 1,0. Hodnota koeficientu 1,0 je nejnižší možnou hodnotou, na kterou mohou obce do 25 000 obyvatel obecně závaznou vyhláškou tento koeficient pro jednotlivé části obce snížit. V souvislosti s tím bylo zákonem obci umožněno závaznou vyhláškou osvobodit od daně z pozemků pozemky orné půdy, chmelnice, vinice, ovocné sady a trvalé travní porosty. Obec může obecně závaznou vyhláškou stanovit pro všechny nemovitosti na území celé obce jeden místní koeficient (ve výši 2, 3, 4 nebo 5), kterým se vynásobí daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy nemovitostí.

2.2.5 Změna zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Změnou zákona došlo k rozšíření úplného osvobození od daně dědické u dědictví mezi osobami ve II. skupině (u těchto osob se dosud uplatňovalo osvobození jen částečné; osvobození úplné se uplatňovalo pouze mezi osobami v I. skupině) a od daně darovací u darů mezi osobami v I. a II. skupině (u těchto osob se dosud uplatňovalo osvobození jen částečné).

2.2.6 Zavedení ekologických daní

Zákonem č. 267/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů došlo k zavedení povinnosti odvádět daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daně z pevných paliv a daně z elektřiny. Svým charakterem se jedná o daně spotřební a jejich správou byla pověřena Celní správa České republiky.

2.3 Rok 2009

Všechny změny daňových zákonů, které vstoupily v účinnost v roce 2009, měly za cíl snížit dopady ekonomické krize.

2.3.1 Změna zákona o daních z příjmů

Novela zákona o daních z příjmů byla zveřejněna až 1. ledna 2009 a k tomuto dni byla stanovena i její účinnost. Novela v sobě obsahuje řadu ustanovení, která bylo nutno uplatnit i zpětně, většina z nich však byla ve prospěch daňových poplatníků. Nově není částka důchodů a penzí osvobozených od daně z příjmů stanovena absolutně, ale ve vztahu k minimální mzdě, pro rok 2009 činí osvobozená částka 36násobek minimální mzdy. Pro rok 2009 je to 288 000,- Kč, což je nárůst o 90 000 Kč oproti roku 2008.

Dále došlo k upřesnění formulace vzdělávání poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci. Od zdanění na straně zaměstnance je osvobozeno (a zároveň je daňovým nákladem zaměstnavatele) vzdělávání zaměstnanců financované zaměstnavatelem, pokud je jeho cílem odborný rozvoj zaměstnance a toto vzdělávání zároveň souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele a účast na tomto vzdělávání je považována ve smyslu zákoníku práce za výkon práce, a dále pak rekvalifikace zaměstnance prováděná v souladu se zákonem o zaměstnanosti.²⁸

Nově byla uzákoněna povinnost pro poplatníky vedoucí daňovou evidenci a uplatňující výdaje ve skutečné výši dodanit závazky, které jsou více než 36 měsíců po splatnosti nebo jsou promlčené. Jedná se o zpřesnění ustanovení z roku 2008, podle kterého měl poplatník povinnost dodanit své závazky, pokud vedl účetnictví a pokud by se závazky uplatnily jako výdaj. Takto formulované znění se nevztahovalo na osoby vedoucí daňovou evidenci, protože u nich je možno daňový výdaj uznat až ve chvíli, kdy dojde k úhradě. Smyslem tohoto

²⁸ DRÁBOVÁ, Milena; DRÁB, Ondřej. *Daňáři online* [online]. 25. 2. 2009 [cit. 2011-03-07]. Změny daňových předpisů od 1. 1. 2009 2. část - Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů. Dostupné z WWW: <www.danarionline.cz>.

ustanovení je postihovat subjekty, které nehradí své závazky včas a také omezit snahu odkládat daňovou povinnost mezi dvěma poplatníky, z nichž jeden je jednatelem či společníkem právnické osoby, vede daňovou evidenci a fakturuje této právnické osobě, v níž je jednatelem či společníkem, nejčastěji služby, které však nedostane zaplacený. Právnická osoba má náklad, neboť vede účetnictví a fyzická osoba nic nezdaní, neboť nemá příjem.

Byla zvýšena hranice příjmů manžela (manželky), kterých může tento maximálně dosáhnout a druhý za manželů si může uplatnit slevu na tuto osobu žijící s ním ve společné domácnosti z 38 040 Kč na 68 000 Kč. Tato změna byla již vztažena k příjmům za zdaňovací období 2008.

Došlo ke změně výše paušálních výdajů uplatňovaných poplatníky s příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů. Nově byly stanoveny pouze dvě možnosti, a to 80 % z příjmů ze zemědělské výroby a ze živnosti a 60 % z ostatních příjmů z podnikání. Tato změna znamenala pro většinu podnikatelů uplatňujících paušální výdaje pokles jejich daňové povinnosti a z tohoto důvodu někteří v tomto roce přešli z uplatňování výdajů ve skutečné výši na uplatňování výdajů paušálem. Tento způsob zdanění je výhodný zejména pro poplatníky poskytující např. zprostředkovatelské a jiné služby, k jejichž poskytování nevynakládají vysoké výdaje. Při tomto přechodu z uplatňování skutečných výdajů na uplatňování výdajů paušálem je však poplatník povinen podat dodatečné daňové přiznání za předchozí zdaňovací období, a v tomto dodatečném daňovém přiznání zvýšit základ daně o všechny neuhrazené pohledávky a nespotřebované zásoby a snížit základ daně o všechny neuhrazené závazky tohoto předchozího období. Většina poplatníků, pro které je výhodnější uplatnění výdajů paušálem, nemá vysoké závazky, ale obvykle eviduje na konci roku pohledávky. Těmto poplatníkům pak v dodatečném daňovém přiznání za předchozí období vznikne povinnost doplatit daň. Mnozí poplatníci tak učinili v naději, že případný doplatek daně z tohoto dodatečného přiznání v budoucnu vykompenzuje uplatňování výdajů v paušální výši. Pro poplatníky, kteří provádí činnost daňových poradců, auditorů, advokátů, lékařů, architektů nebo například tlumočnicků to však byla naděje marná, neboť pro tyto poplatníky hned v následujícím roce došlo opět ke snížení procentuální hodnoty výdajů na původní hranici.

V účinnost vstoupily ještě další změny, například zrychlení odpisů u osobních automobilů atd., tyto změny však neměly významný dopad na daňové inkaso, a proto již nebudou dále rozebírány.

Z hlediska daně z příjmů právnických osob došlo ke snížení sazby daně z 21 na 20 %.

Celkově měly změny účinné od 1. 1. 2009 za cíl pomoci poplatníkům překonat finanční krizi a tak byla většina přijatých změn ve prospěch těchto poplatníků, tudíž bez dopadu na příjmy státního rozpočtu nebo snižující příjem tohoto rozpočtu.

2.3.2 Změna zákona o DPH

První novelu, která byla přijata zákonem č. 302/2008 Sb., lze označit za technickou. Touto novelou se mění vymezení obratu. Obrat pro účely daně z přidané hodnoty, doposud definovaný pomocí pojmů výnosů či příjmů používaných v účetnictví a v daních z příjmů, je nově vymezen pomocí pojmu úplata, která zahrnuje nejen úhradu v penězích, ale i úhradu formou nepeněžitého plnění. Do obratu má vstupovat úplata za uskutečněná plnění, přitom úplata přijatá před uskutečněním plnění (záloha) bude vstupovat do obratu až ke dni uskutečnění plnění. Do obratu se tedy započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet (na základě vystavené faktury a daňového dokladu) za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitostí a poskytnutí služby (s místem plnění v tuzemsku). Do obratu se tedy zahrnují úplaty za zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet pokud nejsou jen doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Podle přechodných ustanovení se obrat přechodně zjišťoval jako součet obratu za období před 1. 1. 2008 podle původní definice a obratu od 1. 1. 2008 podle nové definice.

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně nově po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to ke dni, který nastane dříve.

Změny doznal i finanční leasing. Rozlišují se dvě možnosti, leasingová smlouva s právem a s povinností odkupu najatého zboží. Pokud je ve smlouvě zakotvena povinnost nájemce nabýt zboží, vzniká osobě, která uskutečnila zdanitelné plnění povinnost odvést daň z celé hodnoty najatého majetku a nájemce má nárok na odpočet z celé hodnoty majetku hned na počátku při uzavření smlouvy a předání předmětu leasingu. Pokud je ve smlouvě stanovena možnost, že po skončení leasingu dojde k převodu majetku, tak se z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty jedná o poskytnutí služby a povinnost odvádět daň a uplatnit si nárok je pouze z jednotlivých splátek, nikoliv z celé hodnoty majetku najednou.

Nově se za zdanitelné plnění nepovažuje poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti. Zákon přitom nestanoví žádný limit jednotkové ceny. Zároveň došlo ke

zmírnění zákonné úpravy u propagačních a reklamních předmětů v pořizovací ceně do 500 Kč. Nově se již nemusí označovat obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele nebo názvem propagovaného zboží.

Změnilo se ustanovení o přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody a služeb. Bylo vypuštěno původní ustanovení o přeúčtování výše vyjmenovaných zdanitelných plnění za stejnou cenu bez daně, pokud nebyl uplatněn odpočet daně. Nově je tato transakce upravena tak, že se do základu daně nezahrnuje částka, která představuje úhradu výdajů zaplacených za jinou osobu, pokud tato úhrada nepřevýší uhrazené výdaje a nebyl uplatněn odpočet daně. Podmínkou však je vynaložení výdajů jménem jiné osoby.

Nově může plátce daně, který nevede účetnictví, přiznat daň ke dni přijetí úplaty (zálohy) a nemusí čekat na den zdanitelného plnění. Před účinností této novely nemohl takový plátce daně vystavit doklad na přijatou zálohu. V souvislosti s tím vzniká plátcům daně povinnost přiznat daň při přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody a při přeúčtování služeb souvisejících s nájmem již při přijetí každé jednotlivé zálohy na dodávky související s nájmem. Při přijetí zálohy nemá již plátce daně povinnost vystavit daňový doklad na vyžádání, ale vždy, a to do 15 dnů. Plátce daně, který nevede účetnictví, pokud nepřiznal daň z přijaté zálohy, nesmí vystavit daňový doklad k záloze.

Při vyřazení obchodního majetku pro osobní potřebu plátce nebo při jeho darování jiným osobám, se stanoví základ DPH již nikoliv z ceny obvyklé (podle zákona o oceňování majetku), ale z pořizovací ceny předmětu, pokud je známa. Plátce daně tak do státního rozpočtu vrátí vše, co si původně nárokoval.

V souladu s předpisy Evropské unie je konečně umožněna oprava sazby daně a výše daně v případech, kdy plátce nesprávně použije vyšší sazbu na výstupu. Oprava se promítne do řádného běžného daňového přiznání (nikoliv do dodatečného) u dodavatele i odběratele. Pokud byla na dokladu uvedena chybně vyšší sazba daně a daň, měl dříve plátce možnost uplatnit si nárok na odpočet v této chybné výši. Nově má povinnost požadovat opravu od dodavatele.

Nárok na odpočet už není nutno uplatňovat nejpozději za prosinec daného roku, ale lze jej uplatnit i kdykoliv později v běžném daňovém přiznání (nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se plnění uskutečnilo).

Novelou účinnou od 1. 4. 2009 byla provedena zásadní změna týkající se nároku na odpočet daně z pořízení osobních automobilů. Nově byla zavedena možnost uplatnění nároku na odpočet daně u osobních automobilů používaných k ekonomické činnosti plátce obdobně jako u jiných motorových vozidel, což před účinností této novely nebylo možné, protože zákon to výslovně zakazoval. Zákaz odpočtu daně se nevztahoval pouze na nákup osobního automobilu za účelem jeho dalšího prodeje nebo za účelem finančního pronájmu osobního automobilu. Zároveň pokud plátce daně prodává osobní automobil, u kterého uplatnil nárok na odpočet daně, je tento prodej zdanitelným plněním, u kterého je povinen uplatnit daň na výstupu v základní sazbě.

2.3.3 Změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Jediná, ale dle mého názoru dosti podstatná změna tohoto zákona v roce 2009 tkví v tom, že zavádí povinnost poplatníka, který tvoří rezervu na opravu hmotného majetku, uložit finanční prostředky ve výši odpovídající vytvořené rezervě na zvláštní bankovní účet. Tyto prostředky na zvláštní účet musí uložit do termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, za které je rezerva tvořena. Pokud nebude tato podmínka splněna, je poplatník povinen v následujícím zdaňovacím období rezervu rozpustit. Pravdou je, že rezervy na opravu majetku byly oblíbeným nástrojem optimalizace daňového základu mnoha poplatníků. Touto zákonem ustanovenou povinností skládat peněžní prostředky na bankovní účet se značně ztížila možnost snížit si jednoduchým způsobem základ daně a mnozí poplatníci rezervy vytvořené do té doby zrušili.

2.3.4 Změny zákona o dani z nemovitostí

Hlavní změnou, kterou novela zákona o dani z nemovitostí přináší, je zrušení dosavadního patnáctiletého osvobození od daně v případě nových staveb a bytů pokud tyto stavby nebo byty slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých. Dále bylo zrušeno pětileté osvobození od daně v případě staveb, na nichž byly provedeny změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení. Toto osvobození ze zákona odstraněno s účinností od 1. ledna 2009, ale podle přechodných ustanovení k novele zákona platí, že pokud nárok na osvobození vznikl před účinností novely, je příslušná stavba od daně osvobozena ještě ve zdaňovacím období roku 2009 v případě novostaveb, resp. až do konce zdaňovacího období roku 2012 u stavebních úprav.

2.4 Rok 2010

Mezi nejpodstatnější změny, které nabyly účinnosti v roce 2010, patří změny v zákoně o daních z příjmů a zákoně o dani z přidané hodnoty.

2.4.1 Změna zákona o daních z příjmů

Novelou zákona o daních z příjmů účinnou pro rok 2010 došlo k již zmíněnému snížení výdajového paušálu u příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů. Nově je u příjmů, ke kterým bylo možno v roce 2009 uplatnit paušál ve výši 60 % opět možné uplatnit pouze paušální výdaj ve výši 40 % s výjimkou příjmů ze živností neřemeslných, ze kterých je nadále možné uplatnit paušál ve výši 60 %.

Na poplatníky s nízkými příjmy byla zaměřena změna ve zvýšení odčitatelné položky na dítě, a to z původních 10 680 Kč na 11 604 Kč.

Novinkou v zákoně je paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc, ve kterém poplatník vozidlo používá k podnikání. V případě, že toto vozidlo slouží současně k soukromým účelům, je poplatník povinen krátit paušál a všechny související výdaje (např. na opravy či odpisy) a smí si uplatnit 80 % z 5 000 Kč.

2.4.2 Změna zákona o dani z přidané hodnoty

Asi nejvýznamnější změnou zákona o dani z přidané hodnoty účinnou od 1. 1. 2010 je navýšení snížené sazby daně z 9 % na 10 % a základní sazby daně z 19 % na 20 %. Další změny se týkají místa plnění při poskytnutí služby. Základním pravidlem pro určení místa plnění již není místo, kde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu poskytovatel služby. Nově se místo zdanitelného plnění určuje dle sídla, místa podnikání nebo provozovny příjemce služby. Ze základního pravidla jsou vyčleněny výjimky, např. pro služby vztahující se k nemovitostem, pro služby v oblasti kultury, sportu, vzdělávání, pro poskytování nájmu dopravních prostředků apod. Souhrnné hlášení se nově podává pouze elektronicky. Legislativní změna týkající se služeb vyvolala především na počátku účinnost značnou nejistotu na straně účetních a daňových poplatníků, neboť naprosto změnila dosavadní způsob určení místa zdanitelného plnění.

2.4.3 Změna zákona o daních z nemovitostí

Kromě orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb došlo od 1. 1. 2010 ke dvojnásobnému zvýšení sazeb daně z nemovitostí. Obcím byla ponechána pravomoc snížit daňový dopad na poplatníky daně z nemovitosti snížením místního koeficientu. Tato změna byla poplatníky velmi diskutovaná, protože jednotlivé obce postupovaly dle vlastního rozhodnutí. Některé místní koeficient opět snížily, aby se daňová povinnost poplatníkům nezměnila a některé ho ponechaly v původní výši, což vyvolalo vlnu odporu ze strany daňových poplatníků.

3 Faktory ovlivňující vývoj daňového inkasa

Daňové inkaso neboli celkový objem vybraných finančních prostředků v dané zemi z jednotlivých druhů daní, se odvíjí od celé řady faktorů, které ovlivňují jeho výši. Mezi významné činitele, které ovlivňují, kolik se na daních vybere, patří bezesporu ekonomická situace dané země. Daně platí každý z nás jako spotřebitel při nákupu zboží a služeb. Většina spotřebitelů jsou zároveň zaměstnanci s příjmy ze závislé činnosti nebo podnikatelé s příjmy z podnikatelské činnosti. Zaměstnanci jsou výrobním faktorem firmy, ve formě právnické osoby nebo je zaměstnává fyzická osoba podnikatel, případně také stát. Ekonomická situace jednotlivých občanů závisí na ekonomické situaci jejich zaměstnavatele, případně jejich firmy. V situaci, kdy se daří firmě, daří se i zaměstnanci, v opačné situaci je tomu obráceně. Pokud se ekonomika nachází ve fázi konjunktury nebo vrcholu, měly by zdravé podnikatelské subjekty vykazovat zisk a odvádět daně, pokud se ovšem nejedná o začínající podnikatele nebo restrukturalizovanou společnost. V době, kdy se ekonomika pohybuje u dna nebo je ve fázi recese, dochází k mnoha jevům, které způsobují pokles zisku většiny podnikajících subjektů a k obavám z investic, které mohou společnost finančně vysílit a způsobit tak existenční problémy v neisté budoucnosti.

Dalším neméně významným faktorem ovlivňujícím výši daňového inkasa je daňová legislativa.

3.1 Vývoj ekonomiky v letech 2007 až 2010

Významným faktorem, podílejícím se na vývoji daňového inkasa je ekonomický vývoj světa ve vztahu k České republice. Od roku 2007 probíhá ve světové ekonomice finanční a ekonomická krize, jejíž příčiny budou dále vysvětleny.

3.1.1 Finanční krize ve světě

Počátek finanční krize se nachází v USA. Tato finanční krize se označuje jako americká hypoteční krize, protože hypoteční trh byl prvním zasaženým segmentem, i když nebyl jediným, kterého se finanční krize týkala. Jak uvádí Dvořák v knize Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize, je hlavní příčinou této krize dluhový problém. Tento dluhový problém vznikl vlivem poklesu úrokových měr v Americe, díky kterému došlo k nárůstu poskytnutých úvěrů, především hypotečních a spotřebních, které nebyly bankami dostatečně jistiženy, ceny nemovitostí byly vysoké. Tato úvěrová expanze má svůj počátek již v roce 2001,

kdy vlivem teroristického útoku 11. září poklesla burza a v reakci na to i úrokové sazby. Tyto sazby klesly z 6 až na 1 % v roce 2003. Mohutná vyvolaná vlna investiční aktivity oživila burzu, ale také vzrostly spotřební a hypotéční úvěry. Banky tyto úvěry kryly vydáváním hypotéčních zástavních listů. Základní úroková míra od roku 2003 do konce roku 2006 vzrostla na 5,25 %. Díky nárůstu úrokové míry vzrostly dluhové náklady a ekonomický růst se zpomalil, dlužníci pak nebyli schopni splácet své úvěry. Dluhové břemeno se přeneslo na banky. Vzhledem k tomu, že úvěry nebyly jištěny dostatečnou zárukou, dostaly se banky do velkých problémů. Přes výpomoc, kterou bankám poskytla vláda a ostatní instituce, zaznamenaly akcie bank v roce 2007 výrazný pokles. Mnohé banky se dostaly do úpadku a vznikl tlak na realizaci hypotečních zástav, který snižoval ceny nemovitostí. Důsledkem byl celosvětový pokles důvěry v investice, který měl počátkem roku 2008 dopad na světové burzy, a světová ekonomika se dostala do recese.²⁹

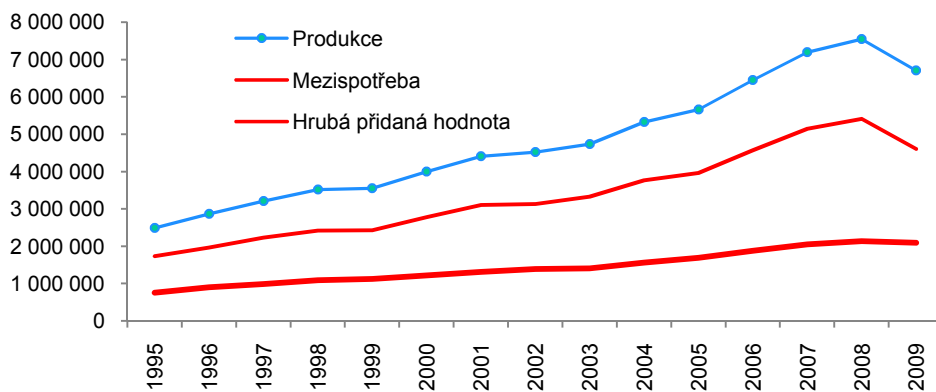
3.1.2 Finanční a ekonomická krize v České republice

Česká bankovní asociace na svých internetových stránkách uvádí, že: „*Finanční krize se na českém finančním trhu projevovala jen postupně. Díky vysoké likviditě trhu i rozhodujících bank a podpoře trhu opatřeními ze strany centrální banky (rozvolněním přístupu k financování) nedošlo k zásadnímu porušení fungování trhu i přes pokles likvidity a nárůst rizikové přírážky. Dokonce ani poměrně velké oslabení koruny (v pololetí roku 2008 koruna dosáhla kurzu 23 Kč za Euro, poté však soustavně oslabovala a v únoru 2009 se euro obchodovalo kolem 29,50 Kč) nevedlo ke vzniku paniky či kapitálového odlivu.*“³⁰

Dle údajů Českého statistického úřadu zveřejněných v tiskové zprávě ze dne 24. února 2011 se dotkla krize především nefinančních podniků, jejichž produkce poklesla v roce 2009 oproti roku 2008 o 11,2 %, tj. o 842 mld. Kč. Tuto skutečnost dokládá následující graf 3-1.

²⁹Dvořák, P. Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 295-306.

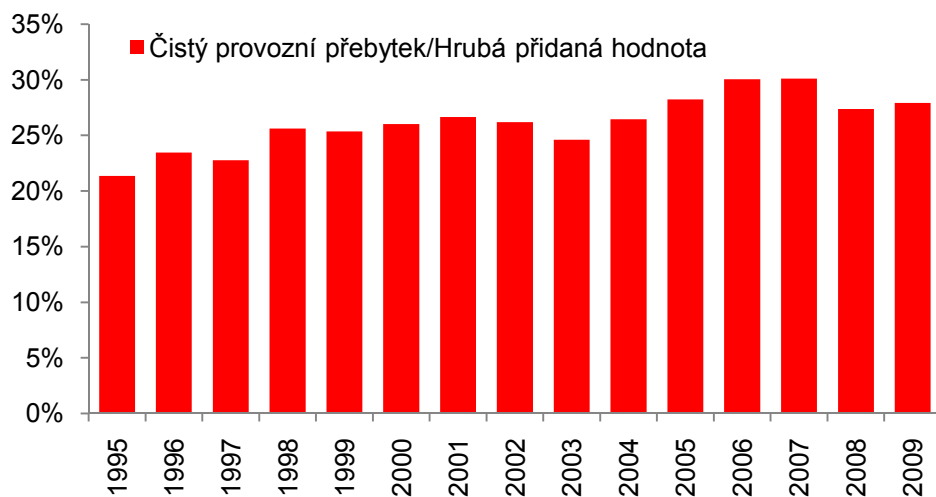
³⁰ Česká bankovní asociace [online]. 2009 [cit. 2011-03-09]. Bankovní sektor v období 2008 až 2009. Dostupné z WWW: < <http://www.czech-ba.cz/bankovni-sektor/bankovni-sektor-zakladni-informace> >.



Graf 3-1: Výkonové charakteristiky nefinančních podniků (v mil. Kč)

Pramen: Český statistický úřad, online (citováno 1. 6. 2011)
 Dostupné z http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/kriize:_kdo_z_ni_vysel_nejlepe

Jak uvádí tisková zpráva ze dne 24. února 2011, klesly zároveň mezi rokem 2009 a 2008 investice, u nefinančních podniků se jedná o pokles o 16 %, v celé české ekonomice o 9,2 %.³¹ I přes pokles investic dosahovaly firmy v roce 2009 zisku, oproti roku 2008 došlo dokonce k nárůstu ziskovosti o 0,5 % u nefinančních podniků.³² Navýšení zisku dokládá níže uvedený graf 3-2.



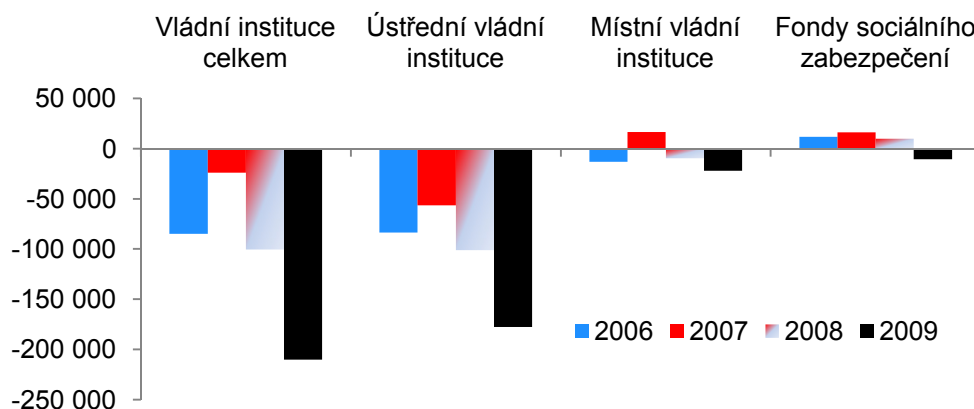
Graf 3-2: Ziskovost nefinančních podniků v jednotlivých letech

Pramen: Český statistický úřad, citováno 1. 6. 2011)
 Dostupné z http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/kriize:_kdo_z_ni_vysel_nejlepe

³¹ ROJÍČEK, Marek; DUBSKÁ, Drahomíra. *Český statistický úřad* [online]. 24. 2. 2011. Krize: Kdo z ní vyšel nejlépe. Dostupné z WWW: < http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/kriize:_kdo_z_ni_vysel_nejlepe >.

³² Tamtéž

Český statistický úřad ve své tiskové zprávě také uvádí, že nejhorší výsledek vykázal vládní sektor, neboť deficit se zvýšil z 99 mld. Kč v roce 2008 na 209 mld. Kč. Deficit byl vykázán jak ve státním tak místních rozpočtech a po dlouhé době také u zdravotních pojišťoven.³³ Tuto skutečnost dokládá následující graf 3-3.



Graf 3-3: Přebytky a deficity sektoru vládních institucí (v mil. Kč)

Pramen: Český statistický úřad, online (citováno 1. 6. 2011)
Dostupné z http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/kriize:_kdo_z_ni_vysel_nejlepe

3.1.3 Ekonomický vývoj v roce 2010

Jak uvádí Český statistický úřad ve své tiskové zprávě ze dne 7. února 2011, situace ve světě se začala vylepšovat v průběhu roku 2010. Pozitivní vývoj zaznamenaly nejdříve země BRIC (Brazílie, Rusko, Indie, Čína) a také Turecko a Indonésie a nejpomaleji rostla ekonomika v Evropské unii. Česká ekonomika je ve vztahu k ostatnímu světu velmi otevřená a vývoj ve světě ji velmi ovlivňuje. V roce 2010 zaznamenal český průmysl nárůst o 10 % oproti roku 2009. Největší zásluhu na tomto růstu měl tradičně automobilový průmysl, dále výroba kovodělných výrobků, strojírenství a výroba elektroniky. Nevýšší růst byl zaznamenán v obratu zahraničního obchodu, který vzrostl oproti roku 2009 o 19 %, což je historicky nejlepší výsledek. Nejvýznamnějším prvkem, který měl pozitivní vliv na obchodní bilanci, byl vývoz automobilů a nejvýznamnějším prvkem s negativním vlivem na obchodní bilanci byl dovoz ropy a zemního plynu. Z hlediska stavebního průmyslu došlo v roce 2010 k propadu stavební výroby. Faktory, které tento propad zmírily, jsou především program

³³ ROJÍČEK, Marek; DUBSKÁ, Drahomíra. *Český statistický úřad* [online]. 24. 2. 2011. Krize: Kdo z ní vyšel nejlépe. Dostupné z WWW: < http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/kriize:_kdo_z_ni_vysel_nejlepe >.

Zelená úsporám, který byl v roce 2010 spuštěn a také pokračující výstavba fotovoltaických elektráren. Z hlediska zaměstnanosti nedošlo v roce 2010 k žádné výrazné změně.³⁴

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že ekonomická situace České republiky se zlepšuje. V souvislosti s nastartováním ekonomiky by se mělo zvyšovat i daňové inkaso. Nejvýznamnějším příjmem pro státní rozpočet dle jednotlivých druhů daní je především daň z přidané hodnoty a spotřební daň a tyto daně nejsou přímo závislé na zisku ekonomických subjektů tak jako daně přímé, důchodové, tedy daň z příjmů fyzických a právnických osob.

3.1.4 Analýza elasticity daňového inkasa ve vztahu k hrubému domácímu produktu

Reakci vývoje daňového inkasa na změnu hrubého domácího produktu lze ověřit i na vývoji elasticity, tedy jak se jednotková změna hrubého domácího produktu odrazí ve změně výnosu jednotlivých daní, případně výnosu všech daní celkem. Mezi dvěma veličinami, kdy je jedna z nich považována za funkci druhé, tj. $y = f(x)$, je elasticita (E) definována jako míra relativní změna y vůči relativní změně x , tj.

$$E = \frac{\frac{x_1 - x_0}{x_0}}{\frac{y_1 - y_0}{y_0}} = \frac{\frac{\Delta x}{x_0}}{\frac{\Delta y}{y_0}}$$

(3.1)

kde za x považujeme inkaso jednotlivé daně, případně všech daní celkem, za y považujeme hrubý domácí produkt.

Čím je vypočtená hodnota vzdálenější od nuly, tím intenzivnější je reakce inkasa jednotlivého druhu daně na změnu hrubého domácího produktu. Jinými slovy čím vyšší elasticita, tím vyšší vliv změny hrubého domácího produktu na změnu daňového inkasa. Níže v tabulce 3-1 je uvedena absolutní výše inkasa nejvýznamnějších druhů daní a hrubého domácího produktu v jednotlivých letech. Údaje o výši inkasa daní byla čerpána z Českého statistického úřadu vyjma údajů o inkasu daně z příjmů fyzických a právnických osob, které byly převzaty z údajů Ministerstva financí a jsou stanoveny pomocí metodiky ESA 95. Tato data jsou pro zjišťování vzájemného vztahu HDP a inkasa daní vhodnější, protože jsou aktualizována. Konkrétně u daně z příjmů fyzických i právnických osob je inkaso daní vztaženo ke zdaňovacímu období, ke kterému náleží. To znamená, že údaje o inkasu daní za jeden

³⁴ VLÁŠEK, Josef; DUBSKÁ, Tomáš Chrámecký. *Český statistický úřad* [online]. 7. 2. 2011. Ekonomické údaje za rok 2010. Dostupné z WWW: < http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/ekonomicke_udaje_za_rok_2010 >.

kalendářní rok obsahují výši záloh placenou poplatníky dopředu a doplatek daně uhrazený po podání daňového přiznání. Údaje o inkasu daně z příjmů fyzických osob uvedené v tabulce 3-1 obsahují inkaso daně z příjmů fyzických osob – podnikatelů a inkaso daně z příjmů ze závislé činnosti.

V tabulce 3-2 je pak vypočten absolutní rozdíl mezi hodnotami inkasa daní a hrubého domácího produktu v jednotlivých letech. V tabulce 3-3 jsou pak podle vzorce (3.1) vypočteny elasticity u jednotlivých druhů daní a u inkasa všech daní celkem ve vztahu k hrubému domácímu produktu.

Tabulka 3-1 Daňové inkaso a HDP v jednotlivých letech (v mil. Kč)

	2 005	2 006	2 007	2 008	2 009	2 010
Daň z přidané hodnoty	208 413	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547
Daň z příjmů právnických osob	133 469	154 778	176 502	153 291	132 047	125 019
Daň z příjmů fyzických osob	136 389	136 620	153 372	136 469	129 191	131 360
Daně spotřební	110 560	119 549	138 940	133 036	131 079	138 270
Příspěvky na sociální zabezpečení	302 085	324 350	357 210	375 368	337 758	346 101
Hrubý domácí produkt	2 983 862	3 222 369	3 535 460	3 688 997	3 625 865	3 683 891

Pramen: Český statistický úřad, ČSSZ, MFČR (vlastní zpracování)

Tabulka 3-2 Absolutní změna inkasa daní a HDP v jednotlivých letech (v mil Kč)

	2 006	2 007	2 008	2 009	2 010
Daň z přidané hodnoty	9 371	18 601	18 805	-1 578	15 935
Daň z příjmů právnických osob	21 309	21 724	-23 211	-21 244	-7 028
Daň z příjmů fyzických osob	231	16 752	-16 903	-7 278	2 169
Daně spotřební	8 989	19 391	-5 904	-1 957	7 191
Příspěvky na sociální zabezpečení	22 265	32 860	18 158	-37 610	8 343
Hrubý domácí produkt	238 507	313 091	153 537	-63 132	58 026

Pramen: Vlastní zpracování

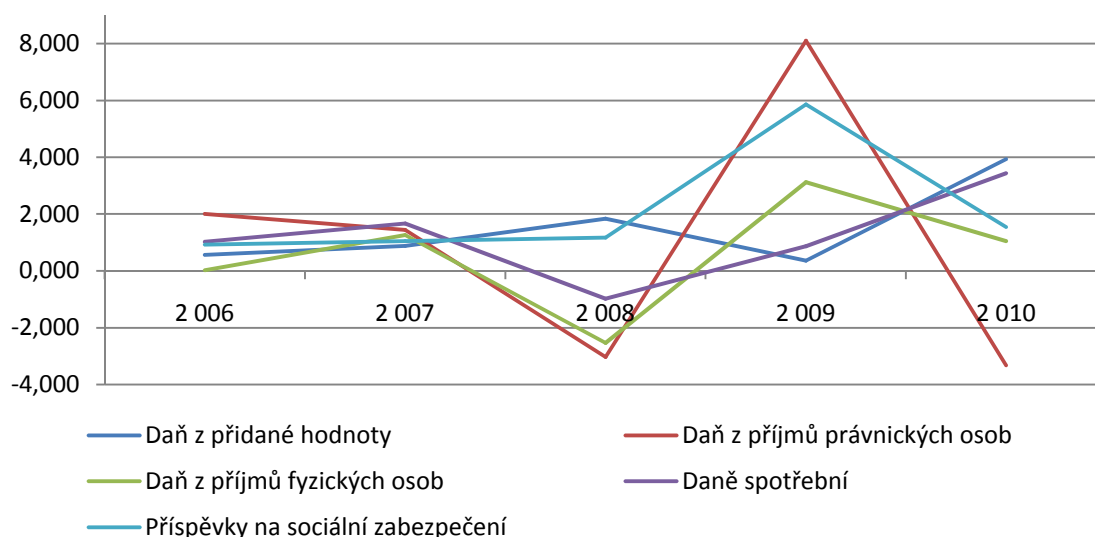
Tabulka 3-3 Elasticita daňového inkasa ve vztahu k HDP v jednotlivých letech

	2 006	2 007	2 008	2 009	2 010	Průměr
Daň z přidané hodnoty	0,563	0,879	1,832	0,361	3,926	1,512
Daň z příjmů právnických osob	1,997	1,445	-3,028	8,098	-3,326	1,037
Daň z příjmů fyzických osob	0,021	1,262	-2,538	3,116	1,049	0,582
Daně spotřební	1,017	1,669	-0,978	0,860	3,428	1,199
Příspěvky na sociální zabezpečení	0,922	1,043	1,171	5,855	1,543	2,107

Pramen: Vlastní zpracování

V případě, že je výsledná hodnota elasticity záporná, je to způsobeno poklesem inkasa konkrétního druhu daně mezi dvěma lety a zároveň nárůstem hrubého domácího produktu. Z průměrné elasticity uvedené v posledním sloupci tabulky 3-3 je zřejmé, že nejméně na změnu hrubého domácího produktu reaguje daň z příjmů fyzických osob, následuje ji daň z příjmů právnických osob, daně spotřební a daň z přidané hodnoty. Nejvíce je změnou

hrubého domácího produktu v průměru ovlivněno inkaso příspěvků na sociální zabezpečení. Nejsilnější elasticitu vůbec vykazuje daň z příjmů právnických osob v roce 2009, tato elasticita je kladná z důvodu poklesu inkasa těchto daní i hrubého domácího produktu. Z výše uvedeného vyplývá, že inkaso daně z příjmů velmi citlivě reaguje na změnu hrubého domácího produktu. Pro lepší představu jsou zjištěné údaje uvedeny níže v grafické podobě (viz graf 3-4).



Graf 3-4: Elasticity jednotlivých druhů daní

Pramen: Vlastní zpracování

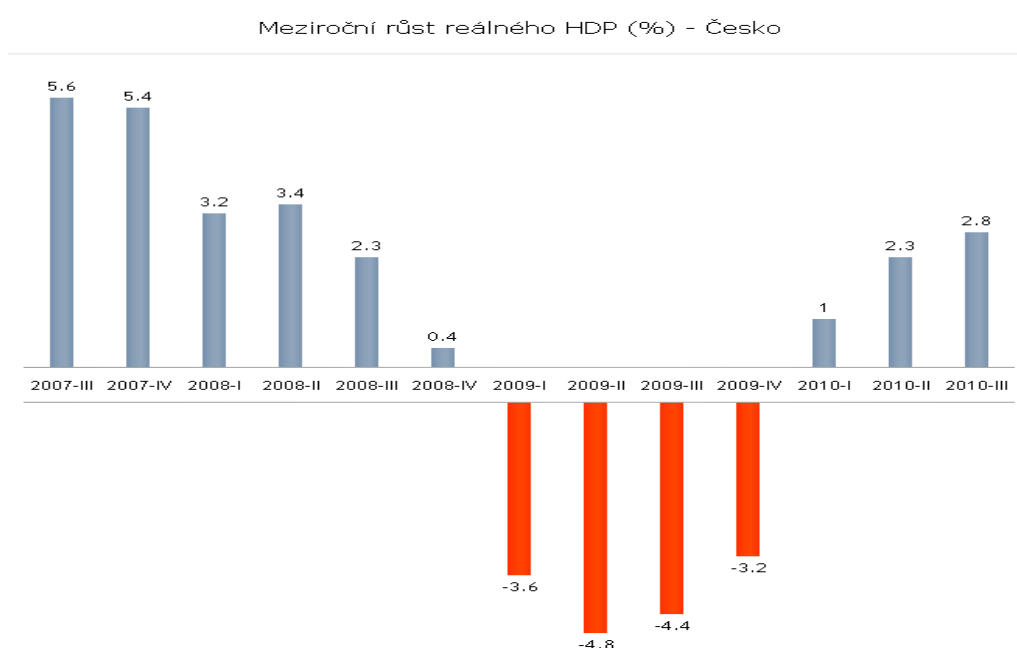
Jolana Kvíčalová ve své studii Vliv ekonomických a politických změn na daňové výnosy (v ČR v období 1998 – 2007) zpracované do soutěže studentské sekce mezinárodní konference Teoretické a praktické aspekty veřejných financí pořádané Vysokou školou ekonomickou v Praze analyzovala vliv HDP na daňové výnosy na základě indexu determinace. Ve své práci došla k závěru, že nejvyšší vliv má HDP na výnos spotřebních daní (39 %), výnosu z pojistného na sociální zabezpečení (49 %) a u ostatních daní byl vliv HDP na daňové výnosy zanedbatelný – daň z příjmů fyzických osob 3%, daň z příjmů právnických osob 1%, DPH 1%.³⁵ Bc. Jolana Kvíčalová analyzovala období let předcházejících obdobím zkoumaným v této práci. V letech 1998 – 2007 nedošlo k významné ekonomické krizi a HDP měl po celou dobu rostoucí tendenci. Závěr Bc. Kvíčalové je odlišný od závěru z analýzy

³⁵ KVÍČALOVÁ, Jolana. *Vliv ekonomických a politických změn na daňové výnosy* [online]. Ostrava, 2010. 33 s. Soutěžní práce. Vysoká škola báňská, Technická univerzita, Ekonomická fakulta. Dostupné z WWW: <<http://www.sokolska33.cz/wp-content/uploads/2010/05/Vliv-ekonomických-a-politických-změn-na-daňové-výnosy-v-ČR-v-období-1998-20071.pdf>>.

elasticit jednotlivých druhů daní uvedené v této práci. Odlišnosti mohou být způsobeny použitím jiné metody zkoumání závislosti a také odlišným zkoumaným obdobím.

3.1.5 Vývoj české ekonomiky a daňového inkasa v letech 2007 až 2010

Hrubý domácí produkt, jako jedna z hlavních makroekonomických veličin, poskytuje informaci o stavu ekonomiky na určitém území a za určité období. Z níže uvedeného grafu (graf 3-5), na kterém je vyjádřena změna hrubého domácího produktu v % v jednotlivých letech, je zřejmé, že recese v České republice probíhala mezi třetím čtvrtletím 2008 až druhým čtvrtletím 2009.



Graf 3-5: Meziroční růst reálného HDP v %

Pramen: Euroekonom, on line (citováno 11. 3. 2011)

Dostupné z <http://www.euroekonom.cz/grafy-data2.php?type=cesko-hdp-ctvrtleti>

Potřebujeme-li hrubý domácí produkt v absolutních částkách, je pro účely porovnávání vývoje hrubého domácího produktu a daňového inkasa třeba využít vypočtený hrubý domácí produkt před očištěním o inflaci a sezónní vlivy, tedy v nominálních cenách, aby byly zachovány stejné jednotky, jako se používají při výpočtu daňového inkasa. Níže v tabulce 3-4 je uveden vývoj hrubého domácího produktu v absolutních číslech v nominálních cenách a také jeho změny v jednotlivých letech v procentuálním vyjádření.

Tabulka 3-4: Vývoj hrubého domácího produktu v nominálních cenách

	2006	2007	2008	2009	2010
Hrubý domácí produkt v mil. Kč	3 222 369	3 535 460	3 688 997	3 625 865	3 683 891
Procentuální změna	7,99	9,72	4,34	-1,71	1,60

Pramen: Český statistický úřad, vlastní zpracování

Z vývoje daňového inkasa v absolutních číslech a v procentuálních změnách uvedeného níže v tabulce 3-5 je zřejmé, že jeho výrazný pokles nastal v roce 2008 a 2009.

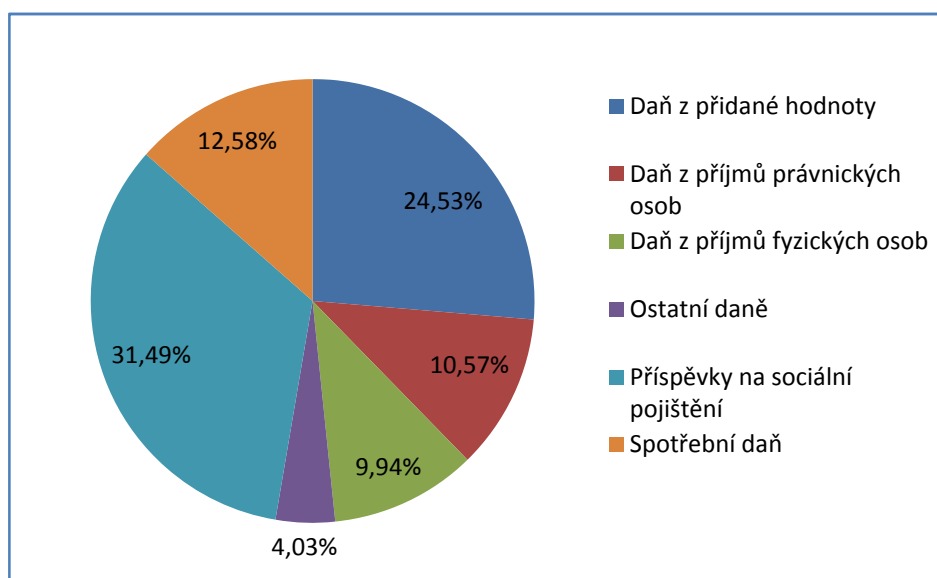
Tabulka 3-5: Vývoj daňového inkasa včetně spotřební daně a sociálního zabezpečení

(akrualizované údaje)

Název	2006	2007	2008	2009	2010
Daňové inkaso v mil. Kč	991 022	1 103 972	1 098 541	1 025 875	1 054 607
Procentuální změna	7,06	11,40	-0,49	-6,61	2,80

Pramen: MFČR, vlastní zpracování

Jak již bylo v předchozím textu uvedeno, tvoří největší podíl z hlediska fiskální významnosti pro veřejné rozpočty příjmy z pojistného na sociální zabezpečení. Dalšími nejvýznamnějšími příjmy je daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně z příjmů fyzických a právnických osob. Strukturu daňového inkasa v České republice v roce 2010 dokládá níže uvedený graf 3-6.



Graf 3-6: Struktura daňového mixu v České republice v roce 2010 v %

Pramen: MFČR, ČSÚ (vlastní zpracování)

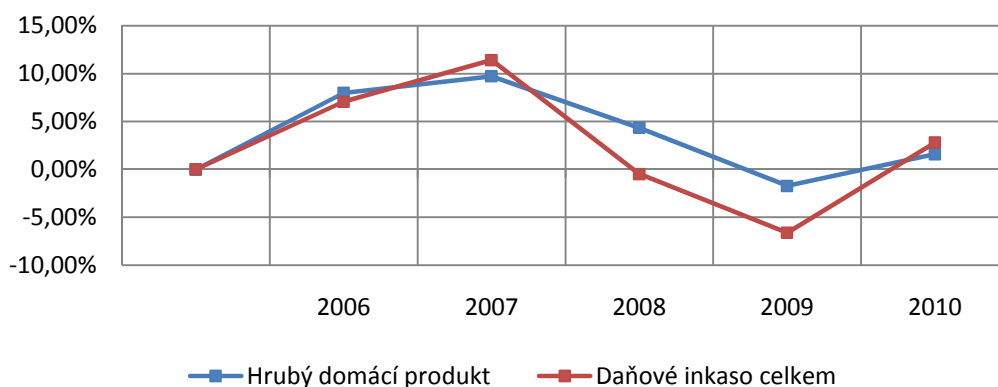
Aby bylo zřejmé, z jakých čísel jsem při tvorbě grafu vycházela, uvádím níže tabulku 3-6, ve které jsou uvedeny příjmy veřejných rozpočtů dle jednotlivých druhů daní a v jednotlivých letech.

Tabulka 3-6: Vývoj daňového inkasa dle jednotlivých druhů daní (v mil. Kč, aktualizované údaje)

	2 005	2 006	2 007	2 008	2 009	2 010
Daň z přidané hodnoty	208 413	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547
Daň z příjmů právnických osob	133 469	154 778	176 502	153 291	132 047	125 019
Daň z příjmů vyb. srážkou - § 36	11 242	14 003	15 700	19 299	19 189	19 298
Daň silniční	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795	5 100
daň dědická	103	124	109	115	88	87
Daň darovací	510	604	692	345	162	138
Daň z převodu nemovitostí	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453
Ost. příjmy, odvody, pok. A popl.	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784	3 487
Daň z příjmů fyzických osob	136 389	136 620	153 372	136 469	129 191	131 360
Daň z nemovitostí	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361	8 747
Daně spotřební	110 560	119 549	138 940	133 036	131 079	138 270
Příspěvky na sociální zabezpečení	302 085	324 350	357 210	375 368	337 758	346 101
Celkem	925 695	991 022	1 103 972	1 098 541	1 025 875	1 054 607

Pramen: ČDS, ČSSZ, vlastní zpracování

Při vzájemném propojení vývoje hrubého domácího produktu a daňového inkasa (viz graf 3-7) je zřejmé, že akruálně očištěné daňové inkaso má velmi podobný vývoj jako hrubý domácí produkt. Z grafu je vidět, že pokud HDP roste, vzrůstá stejným tempem i daňové inkaso. Jestliže naopak HDP klesá, dochází k poklesu inkasa daní. V roce 2008 došlo k nárůstu HPD cca o 4 %, inkaso daně se prakticky nezměnilo. V roce 2009 došlo k poklesu HDP, avšak daňové inkaso kleslo ještě více. Mezi rokem 2009 a 2010 došlo k mírnému nárůstu HDP (cca o 2 %, inkaso daní však vzrostlo ještě o trochu více (cca o 3%). Změna HDP tak velmi silně ovlivňuje vývoj inkasa daní.



Graf 3-7: Meziroční změna HDP a daňového inkasa v %

Pramen: MFČR, ČSÚ (vlastní zpracování)

3.1.6 Analýza korelace mezi vývojem daňového inkasa a hrubého domácího produktu

Pro ověření závislosti vývoje inkasa daní na vývoji HPD je možné využít korelační analýzu, tedy konkrétně korelační koeficient, který vyjadřuje lineární závislost jedné veličiny na druhé. Korelační koeficient může nabývat hodnot $\langle -1; 1 \rangle$. Kladná hodnota blíží se k 1 vyjadřuje přímou závislost, hodnoty mezi 0,7 až 0,8 vyjadřují silnou korelaci, hodnoty 0,6 až 0,4 vyjadřují střední korelaci a hodnoty 0,1 až 0,3 vyjadřují slabou korelaci. Záporná hodnota korelačního koeficientu znamená, že jedna veličina roste, zatímco druhá klesá. Hodnota korelačního koeficientu blíží se k -1 vyjadřuje nepřímou závislost, tedy čím více se zvětší hodnota jedné veličiny, tím více se zmenší hodnoty druhé. Hodnota kolem nuly vyjadřuje slabou závislost (nekorelovanou), mezi dvěma proměnnými není zjištělá lineární závislost. Pokud se mezi hodnotami dvou proměnných ukáže korelace, je pravděpodobné, že na sobě závisí, nelze z toho však ještě usoudit, že by jedna z nich musela být příčinou a druhá následkem, provedením samotné korelační analýzy o tom nelze rozhodnout. Naopak i v případě, že vyjde koeficient korelace roven 0, můžou na sobě veličiny záviset, pouze tento vztah nelze vyjádřit lineární funkcí.

Pro zjištění korelace mezi inkasem daní a HDP, i s ohledem na studie zabývající se např. korelací mezi daňovou kvótou a HDP, je vhodnější využít tempa růstu jednotlivých proměnných než jejich absolutní hodnoty. Toto uvádí např. Šujan a Šujanová ve své studii Vliv míry zdanění na ekonomický růst v mezinárodním srovnání uveřejněné v čísle 4/2005 časopisu Statistika.³⁶

Tempo růstu, neboli koeficient růstu, se vypočte podle vzorce

$$k_t = \frac{y_t}{y_{t-1}} \quad (3.2)$$

Kde k_t je koeficient (tempo) růstu, y_t je hodnota proměnné v čase t a y_{t-1} je hodnota proměnné v čase $t-1$.

Níže v tabulce 3-7 jsou uvedeny výpočty tempa růstu inkasa jednotlivých druhů daní a hrubého domácího produktu podle vzorce (3.2). HDP je pro účely výpočtu korelačního

³⁶ ŠUJAN, Ivan; ŠUJANOVÁ, Milota. Vliv míry zdanění na ekonomický růst v mezinárodním srovnání. *Statistika*. 2005, 4, s. 326-336. Dostupný také z WWW: <<http://panda.hyperlink.cz/cestapdf/pdf05c4/sujan.pdf>>.

koeficientu vyjádřeno ve stálých cenách, aby byly výsledky jednotlivých let vzájemně srovnatelné. Inkaso daně z příjmů je v aktuální výši z důvodu eliminace vlivu doplatků daní placených při podání daňového přiznání za rok předchozí a zahrnutí doplatku daní placených při podání daňového přiznání v roce následujícím a vztahujícím se k předchozímu zdaňovacímu období. Z výsledných údajů o tempu růstu byl pak vypočten, za pomoci programu Microsoft Excell, korelační koeficient pro ověření vzájemné závislosti tempa růstu každého jednotlivého druhu daně a HDP v jednotlivých letech. Výpočty jsou uvedeny v tabulce 3-8.

Tabulka 3-7 Tempo růstu inkasa daní a tempo růstu HDP

	2006	2007	2008	2009	2010
Daň z přidané hodnoty	1,045	1,085	1,080	0,994	1,063
Daň z příjmů právnických osob	1,160	1,140	0,868	0,861	0,947
Daň z příjmů fyzických osob	1,002	1,123	0,890	0,947	1,017
Daně spotřební	1,081	1,162	0,958	0,985	1,055
Příspěvky na sociální zabezpečení	1,074	1,101	1,051	0,900	1,025
Celkem	1,030	1,120	1,039	0,889	1,041
Hrubý domácí produkt	1,068	1,061	1,025	0,959	1,023

Pramen: Vlastní zpracování

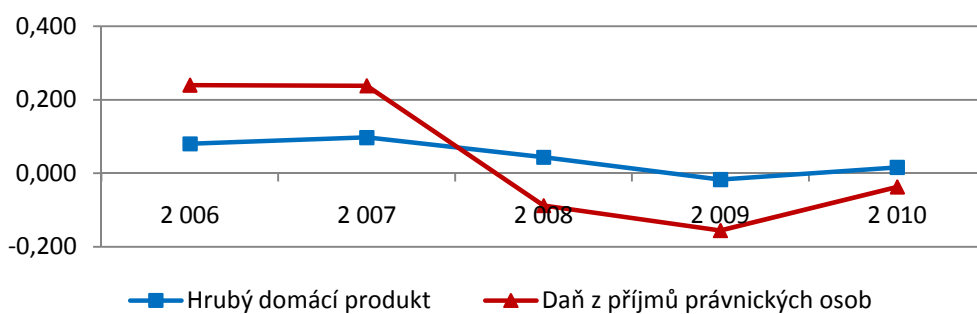
Tabulka 3-8 Korelační koeficient mezi tempem růstu inkasa daní a tempem růstu HDP

	Korelační koeficient
Daň z přidané hodnoty	0,739
Daň z příjmů právnických osob	0,846
Daň z příjmů fyzických osob	0,537
Daně spotřební	0,692
Příspěvky na sociální zabezpečení	0,966
Celkem	0,869

Pramen: Vlastní zpracování

Z vypočtených údajů není zřejmá přímá závislost mezi inkasem jednotlivých daní a vývojem HDP, snad vyjma příspěvků na sociální zabezpečení, kde se hodnota korelačního koeficientu blíží k 1, a to již vyjadřuje funkční závislost. Druhou nejsilnější korelaci vykazuje daň z příjmů právnických osob, následuje daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daň z příjmů fyzických osob. Dle vypočteného korelačního koeficientu inkaso daně z příjmů fyzických osob vykazuje střední závislost na vývoji HDP. To by znamenalo, že inkaso daně z příjmů jen středně koreluje s vývojem HDP, tedy přesněji řečeno, že mezi těmito veličinami neexistuje lineární závislost. To však neznamená, že jsou veličiny nezávislé, pouze jejich závislost není možné ověřit na základě výpočtu korelačního koeficientu.

Pokud se vrátíme k ekonomickým vlivům na daňové inkaso, je z meziročních změn inkasa daně z příjmů právnických osob patrný vliv ekonomické krize. Tempo růstu inkasa této daně do roku 2007 bylo vyšší než tempo růstu HDP. V roce 2008 se tento vývoj obrátil a tempo růstu inkasa daně z příjmů právnických osob se dostalo do záporných hodnot a to ještě větších než tempo růstu HDP. To znamená, že v roce 2008 došlo oproti předchozímu zdaňovacímu období k poklesu inkasa daně a tempo růstu HDP bylo v tomto roce ještě kladné. V roce 2009 došlo k poklesu tempa růstu obou veličin a pokles inkasa daně z příjmů byl silnější než pokles tempa růstu HDP. Pokud bychom však vycházeli z výše inkasa daně tak, jak bylo daňovými subjekty zapláceno, bez ohledu na to, k jakému zdaňovacímu období se daň vztahuje, zjistili bychom, že v roce 2008 došlo k nárůstu inkasa této daně a inkaso této daně dosáhlo dokonce své nejvyšší úrovně vůbec. Z této skutečnosti vyplývá, že je třeba inkaso daně vztáhnout k období, s nímž věcně a časově souvisí, tedy používat akruálně očištěná data. Důvodem poklesu inkasa daně z příjmů právnických osob v roce 2009 je jednak snížení sazby daně z 21 na 20 % ale hlavní příčinu spatřuji v postupujícím útlumu ekonomiky, který započal v roce 2008 a ovlivnil hospodářské výsledky společností za toto období. Inkaso daně v roce 2009 kleslo pod úroveň roku 2005. Koncem roku 2009 je již ekonomika na vzestupu a přes snížení sazby daně v roce na 19 % se zvyšuje inkaso daně v roce 2010. Vývoj daně z příjmů právnických osob znázorňuje graf 3-8.



Graf 3-8: Meziroční změna inkasa daně z příjmů právnických osob a HDP v %

Pramen: MFČR (vlastní zpracování)

Daň z příjmů fyzických osob pro účely této práce v sobě zahrnuje daň z příjmů podnikatelů i daň z příjmů ze závislé činnosti. Je tomu tak proto, že inkaso obou druhů daně z příjmů bylo velmi ovlivněno společným zdaněním manželů, které bylo zavedeno v roce 2006. Podmínkou k uplatnění společného zdanění manželů bylo, že manželé vyživovali alespoň jedno dítě ve společné domácnosti. Zákonem přitom nebyla stanovena omezující podmínka, že by museli mít poplatníci výhradně příjmy např. ze závislé činnosti nebo z podnikání. Do společného základu daně manželů se zahrnovaly veškeré příjmy dosažené poplatníky podle § 6 až § 10

zákonu o daních z příjmů. Často této možnosti využívali právě manželé s velkým rozdílem v příjmech. Rozdělením společného základu daně manželů na oba poplatníky se dostali do nižšího daňového pásma s nižší daňovou povinností. Z účtu, na kterém se evidují příjmy veřejného rozpočtu odvedené poplatníky s příjmy z podnikání, se po určitou dobu vracely přeplatky na dani vzniklé v souvislosti s uplatněním společného zdanění manželů i pro zaměstnance využívající tuto možnost. Pro vypořádání jejich nároků z daně z příjmů ze závislé činnosti neexistovala v roce 2006 ještě zákonná opora.

Výše uvedené skutečnosti zároveň odůvodňují stagnaci inkasa daně z příjmů fyzických osob v roce 2006. Současně se zde projeví, jako další důsledek ekonomického růstu, častější přeměny fyzických osob na kapitálové společnosti.³⁷ Dalším faktorem způsobujícím snížení inkasa daně z příjmů fyzických osob v roce 2006 bylo zavedení institutu daňového zvýhodnění pro poplatníky vyživující dítě ve společné domácnosti. Náhradou předchozí odčitatelné položky od základu daně slevou na dani a daňovým bonusem se podpora stala dostupnější pro větší okruh poplatníků, protože ji mohli čerpat také poplatníci vykazující nízkou daňovou povinnost.

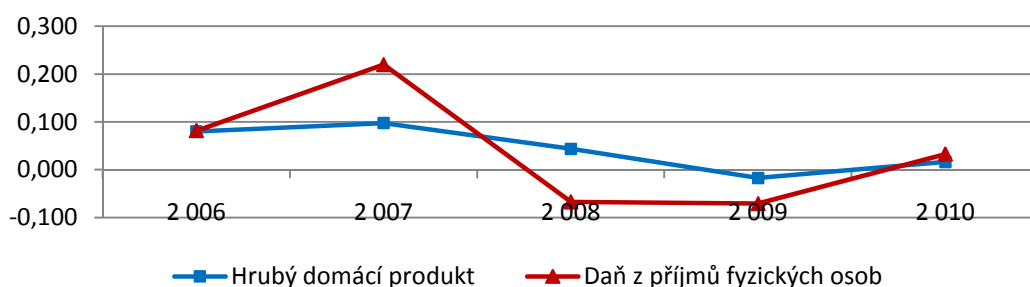
V roce 2007 byl zaznamenán nárůst inkasa daně z příjmů fyzických osob. Tahounem nárůstu inkasa této daně v tomto roce byla závislá činnost, která dosáhla největšího meziročního přírůstku inkasa daně a která odráží příznivý vývoj ekonomiky. Z hlediska daně z příjmů podnikatelů došlo v roce 2007 k poklesu inkasa daně vlivem vracení nároku na přeplatek na dani způsobený společným zdaněním manželů. Celkově však inkaso daně z příjmů fyzických osob oproti předchozímu roku mírně vzrostlo.

V roce 2008 došlo k výraznému poklesu inkasa této daně způsobenému sjednocením sazby daně z příjmů fyzických osob na 15 % a změnou ve výpočtu základu daně. Výsledná záloha na daň je mnohem vyšší, proto byla změněna i konstrukce slev na dani a daňového zvýhodnění na dítě. Rovněž v roce 2008 bylo zrušeno společné zdanění manželů a tak této možnosti využil téměř každý, kdo splňoval zákonné podmínky. Dalším faktorem způsobujícím pokles inkasa bylo zrušení minimálního základu daně a povinnosti hradit zálohy na daň z příjmů fyzických i právnických osob pro subjekty, které zaměstnávali maximálně pět zaměstnanců. Všechny tyto skutečnosti společně s ekonomickou situací způsobily velmi výrazný pokles daňového inkasa daně z příjmů fyzických osob podnikatelů v roce 2008 a nic

³⁷ *Česká daňová správa* [online]. 2006-2011 Zpráva o činnosti České daňové správy za rok 2007. Dostupné z WWW: <<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/325.html?year=0>>.

na tom nemohla změnit ani skutečnost že výdaje za sociální a zdravotní pojištění placené podnikatelem za sebe přestalo být od roku 2008 výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a že došlo ke zrušení společného zdanění manželů. V roce 2009 došlo k dalšímu poklesu inkasa daně oproti roku 2008. Tento pokles je již způsoben důsledkem ekonomické krize, k výrazným legislativním změnám v roce 2009 nedošlo.

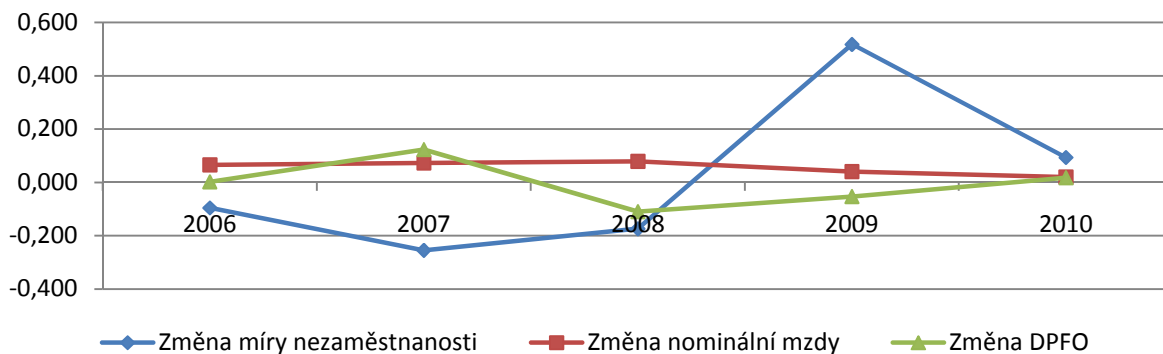
V roce 2010 inkaso daně vzrostlo zčásti díky zlepšení ekonomické situace a zčásti vlivem doplatků na dani od subjektů, kterým byla zrušena povinnost hradit zálohy. Meziroční změna inkasa daně z příjmů fyzických osob a HDP je uvedena níže v grafu 3-9.



Graf 3-9: Meziroční změna inkasa daně z příjmů fyzických osob (podnikatelů) a HDP v %

Pramen: MFČR (vlastní zpracování)

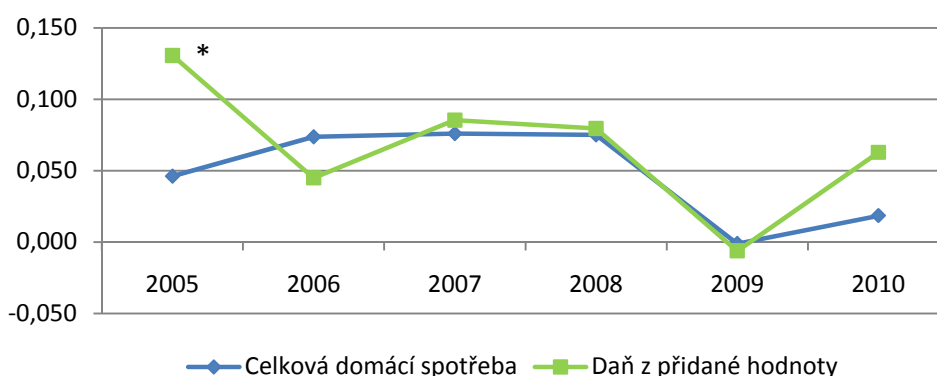
Na daň z příjmů fyzických osob má také vliv míra nezaměstnanosti a úroveň mezd. Lze předpokládat, že při nižší míře nezaměstnanosti vzroste daň z příjmů, protože s rostoucím množstvím zaměstnanců roste i celkový odvod záloh na daň z jejich mezd. Stejně tak by mohl existovat vztah inkasa daně a nominálních mezd, tedy pokud roste nominální mzda, roste také inkaso daně. Porovnání vývoje změny inkasa daně z příjmů fyzických osob, nominálních mezd a úrovně nezaměstnanosti je provedeno níže v grafu 3-10.



Graf 3-10: Meziroční změna inkasa DPFO, míry nezaměstnanosti a nominální mzdy v %

Pramen: MFČR, ČSÚ (vlastní zpracování)

Daň z přidané hodnoty se významně podílí na celkovém daňovém inkasu. Inkaso této daně odráží legislativní a ekonomické změny v aktuálním čase, protože zdaňovací období je měsíc nebo čtvrtletí. Inkaso této daně až na rok 2009 neustále roste, tempo růstu se však mění. Na nárůstu inkasa této daně se podílel nejen ekonomický růst a zvyšování spotřeby domácností, ale i legislativní změny jako přesuny zboží a služeb ze snížené sazby do vyšší a zvýšení obou sazeb daně. V roce 2006 nárůst spotřeby domácností převyšuje nárůst inkasa DPH, může to být způsobeno tím, že česká ekonomika byla velmi aktivní a velká část výstupů plátců daně byla uskutečněna pro zahraniční odběratele. V případě, že místo plnění při dodání zboží nebo služby není v tuzemsku a plnění je poskytnuto osobě registrované k dani ve státě přijetí, dochází k překlenutí daňové povinnosti na příjemce tohoto plnění. To znamená, že odběratel, pokud je osobou registrovanou v jiném státě, zdaní zboží nebo službu v tomto svém státě. Takováto plnění uskutečněná českým plátcem pro zahraničního příjemce jsou tak osvobozena od daně s plným nárokem na odpočet daně. Do státního rozpočtu se pak příjem z takovýchto plnění nedostane a nárůst inkasa v roce 2006 je tak nižší než v roce 2005. Mezi rokem 2007 a 2008 se výnos DPH se výrazně neměnil. V roce 2008 se snížená sazba DPH zvýšila z 5 na 9 %, tato změna však výši inkasa daně příliš nepoznamenala. V roce 2009 se již projevil vliv ekonomické krize i přes některé legislativní změny, např. možnost odečtu daně z přidané hodnoty při pořízení osobního automobilu. V tomto roce došlo k poklesu spotřeby domácností i inkasa daně z přidané hodnoty. Od roku 2007 do roku 2009 vývoj inkasa DPH věrně kopíruje vývoj celkové spotřeby domácností. V roce 2010 se zvýšily obě sazby daně, snížená vzrostla z 9 na 10 % a základní z 19 na 20 %. Je patrný strmější růst inkasa DPH než celkové domácí spotřeby (viz graf 3-11).



Graf 3-11: Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty a celkové domácí spotřeby v %

Pramen: ČSÚ, MFČR (vlastní zpracování)

* Inkaso roku 2005 obsahuje i část inkasa DPH vybranou celními úřady

4 Analýza vývoje daňového inkasa v působnosti finančního úřadu Rychnov nad Kněžnou

Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou je součástí soustavy územních finančních orgánů České republiky. Tuto soustavu tvoří od 1. 1. 2011 Generální finanční ředitelství, které je podřízeno Ministerstvu financí, 8 Finančních ředitelství podřízených Generálnímu finančnímu ředitelství a 199 finančních úřadů podřízených finančním ředitelstvím. Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou je podřízen Finančnímu ředitelství v Hradci Králové a dle zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech vykonává působnost ve správním obvodu obce s rozšířenou působností Rychnov nad Kněžnou. Do jeho činnosti tak kromě správy daní a ostatních činností, které vykonávají všechny finanční úřady, navíc spadá dozor nad loteriemi, správa odvodů za porušení rozpočtové kázně a správa poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu. Finanční úřady, které vykonávají působnost ve správním obvodu obce s rozšířenou působností, jsou umístěny v bývalých okresních městech a v rámci bývalých okresních územních celků jsou obvykle největším úřadem. Tak je to i v případě Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou. V rámci bývalého okresu Rychnov nad Kněžnou vykonává správu daní ještě finanční úřad v Kostelci nad Orlicí a v Dobrušce. Oba tyto finanční úřady jsou však svou velikostí asi poloviční oproti Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou.

V místní příslušnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou vykonávají svou činnost velké podniky se zaměřením především na automobilový průmysl vzhledem k blízkosti závodu výrobce automobilů v Kvasinách. Dále zde má své sídlo velká společnost zabývající se výrobou svařovacích materiálů a zařízení, podnik vyrábějící řetězy, firma, která provádí stavby mostů a dopravních staveb, firma vyrábějící zámky a další. V další části této práce budu analyzovat výši inkasa jednotlivých druhů daní za subjekty místně příslušné Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou. Dále provedu rozbor inkasa v jednotlivých letech s ohledem na legislativní změny a s ohledem na regionální specifika v porovnání s celorepublikovým vývojem.

Dle informace o činnosti vydávané českou daňovou správou (naposledy za rok 2009) roste počet registrovaných daňových subjektů k jednotlivým daním. Snížil se pouze počet subjektů podávajících daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, příčinou je zrušení společného zdanění manželů. Počty registrovaných a ekonomicky aktivních subjektů jsou uvedeny níže v tabulce 4-1. V době zpracování této práce nebyly zveřejněny údaje za rok 2010.

Tabulka 4-1: Vývoj počtu registrovaných daňových subjektů v České republice

Druh daně	2007		2008		2009	
	evidovaných	aktivních	evidovaných	aktivních	evidovaných	aktivních
Daň z přidané hodnoty	671 709	504 691	699 038	518 389	725 593	531 750
Daň z příjmů PO	396 053	389 343	422 932	415 514	447 800	439 620
Daň z příjmů FO podávajících příznání	3 126 386	2 951 788	3 250 557	3 062 215	2 880 422	2 580 681
Daň z příjmů FO závislá činnost	561 922	469 381	571 341	478 740	584 914	487 974
Daň silniční	996 346	816 705	1 014 091	820 997	1 032 490	828 008
Celkem	5 752 416	5 131 908	5 957 959	5 295 855	5 671 219	4 868 033

Pramen: Informace o činnosti české daňové správy, vlastní zpracování

Níže uvedená tabulka 4-2 uvádí počty registrovaných subjektů v místní příslušnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou v jednotlivých letech. Počty uvedené v tabulce se stejně jako u vývoje inkasa daně nejsou uvedeny za uplynulé zdaňovací období, ale jedná se o počty subjektů evidovaných a aktivních v daném zdaňovacím období. Jedná se o subjekty, které byly registrovány v minulosti nebo v daném období a současně v daném období podaly daňové příznání nebo nikoliv a pak tyto subjekty nejsou zahrnuty ve sloupci „aktivních“.

Tabulka 4-2: Vývoj počtu registrovaných daňových subjektů v místní příslušnosti FÚ Rychnov n. Kn.

Druh daně	2007		2008		2009		2010	
	evid.	aktivních	evid.	aktivních	evid.	aktivních	evid.	aktivních
Daň z přidané hodnoty	2 061	1 493	1 844	1 505	1 849	1 510	1 853	1 502
Daň z příjmů PO	963	944	994	980	1 013	1 003	1 022	983
Daň z příjmů FO podávajících příznání	10 569	9 934	10 663	10 218	8 976	8 323	9 295	8 691
Daň z příjmů FO závislá činnost	1 753	1 432	1 644	1 437	1 652	1 450	1 637	1 429
Daň silniční	3 082	2 458	2 748	2 461	2 778	2 452	2 778	2 488
Celkem	18 428	16 261	17 893	16 601	16 268	14 738	16 585	15 093

Pramen: Interní informace finančního úřadu

Z výše uvedené tabulky 4-2 vyplývá, že v roce 2010 došlo k mírnému poklesu počtu aktivních subjektů registrovaných k dani z přidané hodnoty, dani z příjmů fyzických osob a daně ze závislé činnosti. Naopak mírně vzrostl počet fyzických osob podávajících příznání. Tento trend je způsoben ekonomickou krizí, kdy v regionu došlo k výraznému propouštění a zaměstnanci, kteří přišli o zaměstnání v roce 2009, si často podávali daňové příznání v roce 2010 sami. Tuto skutečnost dokládá tabulka 4-3, která uvádí vývoj nezaměstnanosti za Královéhradecký kraj od roku 2006.

Tabulka 4-3 Vývoj nezaměstnanosti v Královéhradeckém kraji

	2006	2007	2008	2009	2010
Míra registrované nezaměstnanosti celkem v % (k 31. 12.)	6,32	4,7	4,81	7,97	8,37
Neumístění uchazeči o zaměstnání celkem (k 31. 12.)	19 298	14 499	14 728	23 373	24 678
Volná pracovní místa	4 413	5 329	4 052	1 333	1 365

Pramen: ČSÚ, data dostupná na <http://www.hradeckralove.czso.cz/x/krajedata.nsf/oblast2/nezamestnanost-xh>

Ze srovnání počtu evidovaných subjektů právnických osob mezi rokem 2009 a 2010, je zřejmý jeho nárůst, klesá však počet aktivních subjektů, kteří pravidelně podávají daňová přiznání. Je tedy evidentní, že subjekty, které přiznání nepodaly, svou činnost neukončily, ale například pouze dočasně pozastavily.

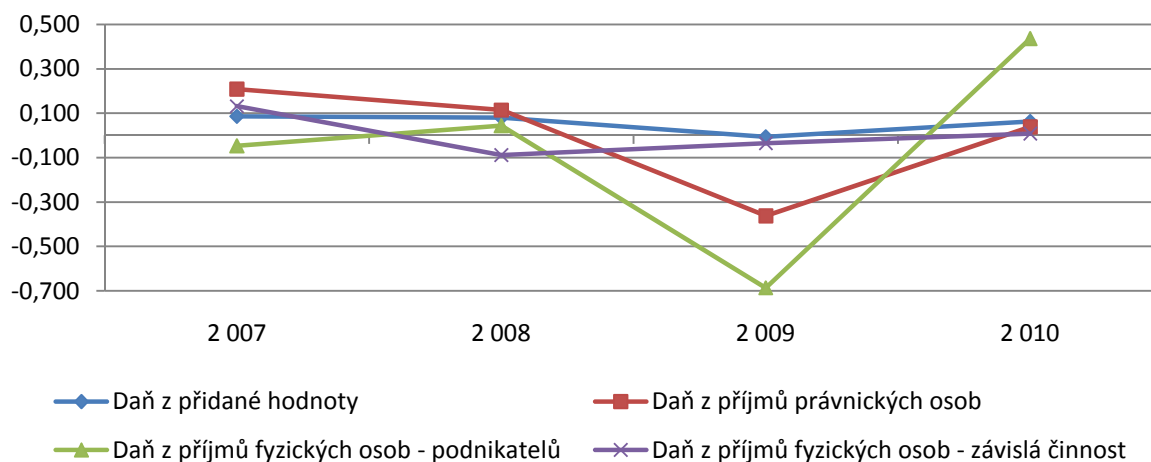
Níže v tabulce 4-4 je uveden vývoj inkasa jednotlivých druhů daní vybraných Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou v jednotlivých letech. Pro regionální účely je ponechána samostatně daň z příjmů fyzických osob – podnikatelů a daň ze závislé činnosti. Údaje jsou uvedeny v celých Kč a nejsou aktualizovány.

Tabulka 4-4: Vývoj daňového inkasa za finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou (v Kč)

Druh příjmu	2006	2007	2008	2009	2010
Daň z přidané hodnoty	283 538 928	233 744 931	250 896 777	237 431 767	462 561 222
Daň z příjmů právnických osob	208 872 787	380 606 804	305 752 955	101 226 186	97 357 036
Daň z příjmů vyb. srážkou	12 779 643	16 393 806	23 041 286	21 010 028	11 509 365
Daň silniční	16 972 440	17 634 410	20 263 377	16 961 821	18 136 208
Daň z převodu nemovitostí	12 814 235	17 409 585	20 134 587	23 095 298	13 302 486
Daň z příjmů fyzických osob - podnikatelů	29 139 476	30 580 891	20 494 463	12 925 795	16 596 352
DPFO ze záv. činnosti	240 569 222	296 970 412	289 355 395	269 230 400	292 844 537
Celkem	804 686 731	993 340 839	929 938 840	681 881 295	912 307 206

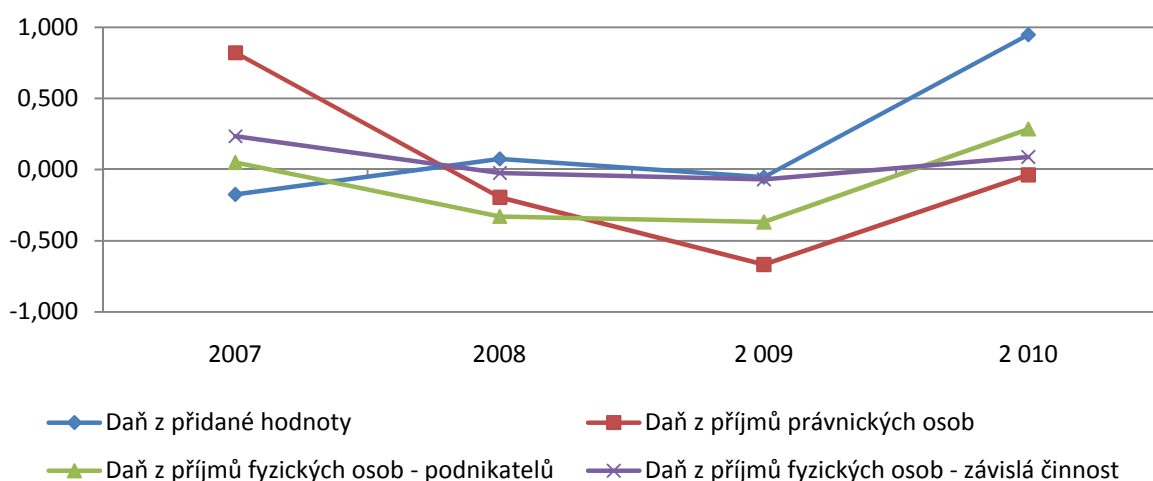
Pramen: Interní materiály finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou

Pro zjištění, zda vývoj daňového inkasa v působnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou koresponduje s celorepublikovým vývojem, je nejvhodnější porovnat tempo růstu každé jednotlivé daně za úřad a za celou republiku. Níže v grafu 4-1 je znázorněno nejprve tempo růstu za celou republiku a poté v grafu 4-2 tempo růstu za Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou.



Graf 4-1: Tempo růstu inkasa daní za Českou republiku

Pramen: Český statistický úřad, vlastní zpracování



Graf 4-2: Tempo růstu inkasa daní za Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou

Pramen: Interní materiály finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou (vlastní zpracování)

Z grafu není příliš patrný vzájemný vztah inkasa daní za celou republiku a inkasa daní za Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou. Pro ověření jejich vzájemného vztahu jsem provedla výpočet korelačního koeficientu. Jeho výsledky jsou uvedeny níže v tabulce 4-5.

Tabulka 4-5 Korelační koeficient mezi inkasem daní za ČR a za FÚ Rychnov n. Kn.

Druh daně	Korelační koeficient
Daň z přidané hodnoty	0,106
Daň z příjmů právnických osob	0,830
Daň z příjmů fyzických osob - podnikatelů	0,771
Daň z příjmů fyzických osob - závislá činnost	0,927
Celkem	0,784

Pramen: Vlastní zpracování

Z výše uvedených grafů a tabulek je patrné, že nejvíce se vývoji celorepublikového inkasa blíží daň ze závislé činnosti a nejmenší vzájemný vztah vykazuje daň z přidané hodnoty. Odlišnosti ve vývoji zejména daně z přidané hodnoty jsou způsobeny regionálními vlivy, především vývojem průmyslového odvětví, ve kterém provádí svou činnost největší podniky místně příslušné Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou. Tyto regionální faktory budou dále podrobně popsány. Charakteristika subjektů bude uváděna podle klasifikace Českého statistického úřadu CZ-NACE.

4.1 Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně z příjmů právnických osob

V rámci působnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou mezi subjekty s nejvyšší odvodovou povinností na dani z příjmů právnických osob patří společnost s ručením omezeným, jejímž předmětem podnikání je tažení ocelového drátu a výroba svařovacích materiálů, dále je to tradiční výrobce zámků a kování a v poslední době se na inkasu této daně více podílí společnost, jejímž předmětem činnosti je dle klasifikace CZ NACE výroba stavebně truhlářská, tato společnost však dodává především dopravní stavby. Na těchto největších subjektech lze analyzovat příčiny vývoje daňového inkasa Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou. Níže v tabulce 4-6 je uveden vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob na Finančním úřadě v Rychnově nad Kněžnou v letech 2007 až 2010 v absolutním a v procentuálním vyjádření. Jedná se o subjekty, které se na inkasu daně především v roce 2007 a 2008 podílely největší měrou.

Tabulka 4-6: Subjekty s největším vlivem na inkaso DPPO na FÚ v Rychnově n. Kn.

CZ-NACE	2007		2008		2009		2010	
	V Kč	V %	V Kč	V %	V Kč	V %	V Kč	V %
273400 Tažení ocelového drátu	267 704 820	70,34	178 494 460	46,90	67 882 334	17,84	43 738 863	11,49
286300 Výroba zámků a kování	38 505 206	10,12	11 245 479	2,95	-23 202 068	-6,10	2 188 854	0,58
205100 Výroba jiných dřevařských výrobků	6 072 717	1,60	7 108 300	1,87	7 548 609	1,98	7 101 740	1,87
203000 Výroba stavebně truhlářská	5 422 703	1,42	6 094 470	1,60	3 316 844	0,87	10 516 033	2,76
273400 Tažení ocelového drátu	5 041 376	1,32	9 867 460	2,59	4 453 500	1,17	-1 219 180	-0,32
Úhrady od největších subjektů celkem	322 746 822	84,80	212 810 169	55,91	59 999 219	15,76	62 326 310	16,38
Inkaso DPPO za FÚ celkem	380 606 804	100	305 752 955	100	101 226 186	100	97 357 036	100

Pramen: Interní informace Finančního úřadu

V roce 2007 se na inkasu významně podílel výrobce ocelového drátu, jehož inkaso daně tvoří 70 % inkasa této daně na FÚ v Rychnově nad Kněžnou a který za toto zdaňovací období vykázal daňovou povinnost o 51 % vyšší oproti předchozímu zdaňovacímu období. Rok 2008 je již plně poznamenán ekonomickou krizí, která se projevila nárůstem cen materiálu v prvních třech čtvrtletích roku. Výrobce ocelového drátu ve své výroční zprávě za rok 2007 uvádí, že hospodaření společnosti bylo ovlivněno růstem objemu výroby v souvislosti s jejím rozšířením a zavedením programu štíhlé výroby. V rámci nákladových položek došlo ke zvýšení cen materiálu. Celkově však došlo k poklesu hospodářského výsledku a snížení záloh pro následující zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že subjekt, který odvádí na této dani nejvíce, je silně ovlivněn ekonomickým vývojem, odrazila se tato skutečnost v celkové výši inkasa a v roce 2008 došlo k poklesu inkasa vybraného Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou oproti celorepublikovému vzestupnému vývoji inkasa této daně. V roce 2009 u této

největší společnosti došlo k výraznému poklesu zisku zhruba na úroveň jedné poloviny roku 2008.³⁸

Propad v inkasu daně v roce 2009 je způsoben snížením odvodu daně na zálohách, ať už z důvodu rozhodnutí Ministerstva financí o zrušení záloh u vybraných daňových subjektů nebo z rozhodnutí Finančního úřadu. Dalším negativním faktorem částečně i snížená sazba daně. Finanční úřad zaznamenal v roce 2009 velké množství žádostí o snížení záloh na daň, přičemž poplatníci dokládali, že došlo k poklesu jejich obratu v roce 2009 právě z důvodu krize. Propad do záporných čísel u výrobce zámků a kování v roce 2009 je způsoben výši přeplatku, který tento subjekt v roce 2009 vykázal v přiznání a tento přeplatek mu byl vrácen.

Meziroční pokles mezi rokem 2009 a 2010 již není tak zásadní a z tohoto vývoje lze usuzovat, že ekonomická krize v regionu Rychnov nad Kněžnou je na ústupu a situace daňových subjektů se v následujících obdobích začne zlepšovat.

4.2 Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně z příjmů podnikajících fyzických osob

Inkaso daně z příjmů fyzických osob se odvíjí stejně jako daň z příjmů právnických osob od výsledků činnosti ekonomického subjektu v roce předcházejícím, neboť daňové přiznání se podává po skončení roku a v tomto roce je uhrazena i daňová povinnost za předcházející zdaňovací období a zároveň jsou stanoveny zálohy na další období. Regionální aspekty, které ovlivňují výši inkasa daně z příjmů fyzických osob nelze ani tak spatřovat v případě Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou v jednotlivých fyzických osobách. Regionálním aspektem u této daně je přítomnost závodu vyrábějícího osobní automobily, který od fyzických osob nakupuje především jejich služby, nejčastěji autodopravu.

Níže v tabulce 4-7 je uveden vývoj daňového inkasa na této dani za Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou v jednotlivých letech.

³⁸ Účetní uzávěrka zmíněného daňového subjektu

Tabulka 4-7 Subjekty s největším odvodem DPFO na FÚ v Rychnově n. Kn. (v celých Kč)

CZ NACE	2 007	2 008	2 009	2 010
014000 Živočišná výroba	4 779	66 792	87 405	1 317 960
461000 Zprostředkování velkoobchodu	3 403 916	809 686	168 650	2 475 130
494100 Silniční nákladní doprava	174 823	157 175	4 795 650	4 306 035
561000 Stravování v restauracích	10 695	274 141	55 100	1 857 182
011000 Pěstování plodin jiných než trvalých	-2 699	9 900	15 450	1 029 018
620000 Činnosti v oblasti informačních technologií	456 508	173 800	1 985 650	1 620 650
432100 Elektrické instalace	211 764	16 764	5 029 615	1 623 086
862200 Specializovaná ambulantní zdravotní péče	38 462	8 223	19 270	1 317 960
016000 Podpůrné činnosti pro zemědělství	605 323	345 518	466 720	670 731
690000 Právní a účetnické činnosti	8 541	628 161	19 935	4 950
582000 Vydávání softwaru	170 831	831 798	180 110	44 413
461800 Zprostředkování specializov. velkoobchodu	241 533	908 000		
682000 Pronájem a správa nemovitostí	437 758	378 723	492 044	234 935
439100 Pokrývačské práce	1 502 511	517 913	112 210	314 010
432900 Ostatní stavební instalace	1 521 560	220 856	299 726	172 725
Neurčeno	1 004 604	17 699	0	0
Uhrady od největších subjektů celkem	5 367 157	13 729 544	16 990 795	0
Vratky daně	-40 245 704	-48 355 711	-37 304 562	-36 327 456
Inkaso daně za FÚ celkem	30 580 891	20 494 463	12 925 795	16 596 352

Pramen: Interní informace Finančního úřadu

V porovnání s celorepublikovým vývojem je velmi odlišný rok 2009, kdy v rámci celorepublikových čísel došlo k propadu u inkasa této daně o bezmála dvě třetiny oproti roku 2008 a v rámci Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou se jedná o snížení o méně než polovinu. Je tomu tak z důvodu výrazného nárůstu odvodu daně u subjektu provozujícího silniční nákladní dopravu. Tento subjekt podniká jako fyzická osoba a zároveň má založenu společnost s ručením omezeným. Vzhledem k zavedení jednotné sazby daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 ve výši 15 % bylo pro tohoto podnikatele výhodnější převést aktivitu z právnické na fyzickou osobu. Tento přechod se projevil v inkasu daně v roce 2009. Další velmi výrazný subjekt, který odvedl na dani z příjmů v roce 2009 přes 5 mil. Kč je podnikatel, která provádí elektrické instalace. Tento podnikatel v roce 2008 získal významnou zakázku, podílel se na výstavbě autobusového terminálu v Hradci Králové, kam dodával kompletní elektroinstalace. Z této zakázky byl v roce 2008 dosažen zisk a daň z tohoto zisku byla odvedena v roce 2009. Díky těmto subjektům nedošlo v roce 2009 k tak výraznému propadu jako v celé České republice. V roce 2009 započala a v roce 2010 byla dokončena přestavba silnice II. třídy, která je hlavní dopravní tepnou pro kamiony převážející vyrobené osobní automobily. Na této výstavbě se podílelo mnoho subdodavatelů včetně fyzických osob, ať už se jedná o subjekty provozující autodopravu, výkopové a zemní práce, pokládku chodníků a mnoho dalších.

Svůj vliv na výši daňového inkasa má rovněž zrušení minimálního základu daně, které se projevilo v inkasu daně v roce 2009, rovněž zrušení společného zdanění manželů, které

ovlivnilo výši inkasa daně v letech 2007 a 2008 a také zrušení povinnosti odvádět zálohy na daň z příjmů. Nárůst inkasa této daně v roce 2010 je způsoben mimo jiné i tím, že byly v roce 2009 zrušeny zálohy z moci úřední i u daňových subjektů, u nichž nedocházelo k poklesům ekonomické aktivity, což se projevilo ve vyšších doplatcích daně v roce 2010. Z tabulky je také zřejmé, že nejvyšší vratky na dani se týkaly zdaňovacího období 2007 a 2008. Jsou uvedeny pro demonstraci celkové výše daňového inkasa po odečtení vrácených přeplatků na dani. Tyto vratky na dani podstatnou měrou snížily celkovou výši inkasa v jednotlivých letech. Poměrně často v případě Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou docházelo k tomu, že společné zdanění podávali manželé, kdy jeden z nich je podnikatelem a platil zálohy na daň z příjmů a v daňovém přiznání mu vznikl vysoký nárok na vrácení této uhrazené zálohy a druhý z manželů pobírá příjmy ze závislé činnosti a vykázal ve svém daňovém přiznání vysokou daňovou povinnost. Vzhledem k tomu, že v roce 2007 a 2008 platilo ještě progresivní zdanění, dostali se manželé společným zdaněním obvykle do nižšího daňového pásma a v souhrnu měli nárok na vrácení uhrazených záloh na dani.

4.3 Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně ze závislé činnosti

Výše inkasa daně ze závislé činnosti se odvíjí od zúčtovaných mezd za minulý měsíc. Odráží tak stejně jako daň z přidané hodnoty aktuální situaci v oblasti vývoje ekonomické situace dané společnosti, která mzdy vyplácí. Výše mezd se nejpravděpodobněji odvíjí od výše dosažených tržeb či úspor nákladů. Jestliže existuje větší prostor pro volné nakládání s finančními prostředky společnosti, je i větší pravděpodobnost, že bude více vyplaceno na mzdách a tedy i na dani ze závislé činnosti, pokud ovšem společnost své volné prostředky neukládá např. do nějakého fondu tvořeného z vlastního kapitálu jako zdroj financování pro případ nenadálých okolností nebo se nerozhodne pro investici.

Lze také předpokládat, že existuje vztah inkasa daně ze závislé činnosti a míry nezaměstnanosti v regionu. Tuto závislost lze ověřit např. výpočtem korelačního koeficientu mezi tempem růstu inkasa daně a tempem růstu nezaměstnanosti. Míra nezaměstnanosti použitá k výpočtům byla zjištěna za celý Královéhradecký kraj, údaje o nezaměstnanosti v okresech nebyly doposud uveřejněny. Níže v tabulce 4-8 jsou uvedeny tempa růstu obou proměnných.

Tabulka 4-8 Tempo růstu inkasa daně a míry nezaměstnanosti

	2008	2009	2010
Inkaso daně ze závislé činnosti za FÚ celkem	-0,026	-0,070	0,088
Míra registrované nezaměstnanosti v kraji	0,023	0,657	0,050

Pramen: ČSÚ, interní informace FÚ (vlastní zpracování)

Koeficient korelace mezi inkasem daně ze závislé činnosti a mírou registrované nezaměstnanosti vypočtený za pomoci programu Microsoft Excell činí -0,7, což ukazuje na silnou korelaci inverzního charakteru, tedy čím více vzroste jedna proměnná, tím více klesne druhá.

Subjektem, který odvádí nejvyšší částky na dani ze závislé činnosti je závod vyrábějící osobní automobily a který má u Finančního úřadu zřízenou plátcovu pokladnu. Plátcovou pokladnou je organizační jednotka plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ve které dochází k vybírání záloh na tuto daň a kde jsou k tomu uloženy všechny potřebné doklady. Postavení plátcovy pokladny má organizační jednotka pouze pro účely daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, pro ostatní daně, resp. pro ostatní části daně z příjmů, toto postavení neplatí. Místně příslušným správcem daně je pro plátcovu pokladnu ten finanční úřad, v jehož obvodu se plátcova pokladna nachází.

Inkaso daně od tohoto subjektu, který má v působnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou plátcovu pokladnu, činí bezmála třetinu celkového inkasa daně ze závislé činnosti Finančního úřadu. Tento závod v roce 2007 zaměstnával 2 800 zaměstnanců, v roce 2008 počet mírně klesl na 2700 zaměstnanců a v roce 2009 se počet zaměstnanců opět zvýšil na 2900, v roce 2010 došlo dokonce k nárůstu na 3150 zaměstnanců. Níže v tabulce 4-9 je uveden vývoj inkasa daně ze závislé činnosti vybrané Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou v letech 2007 až 2010 a jeho tempo růstu od roku 2007.

Tabulka 4-9: Subjekty s největším odvodem daně ze závislé činnosti Finančnímu úřadu v Rychnově n. Kn.

CZ NACE	2007	2008		2009		2 010	
	V Kč	V Kč	TR v %	V Kč	TR v %	V Kč	TR v %
291000 Výroba motorových vozidel a jejich motorů	89 700 189	93 942 059	4,7	92 374 166	-1,7	110 362 723	19,5
286300 Výroba zámků a kování	24 375 257	24 876 283	2,1	22 009 155	-11,5	21 257 352	-3,4
861000 Ústavní zdravotní péče	10 881 146	10 457 876	-3,9	11 615 025	11,1	13 428 089	15,6
273400 Tažení ocelového drátu	30 678 301	29 354 503	-4,3	24 938 645	-15,0	26 299 190	5,5
331300 Opravy elektronických a optických přístrojů a zařízení	750 792	504 861	-32,8	493 615	-2,2	5 119 398	937,1
273400 Tažení ocelového drátu	5 800 796	5 363 486	-7,5	3 430 520	-36,0	4 087 852	19,2
259300 Výroba drátěných výrobků, řetězů a pružin	6 961 078	5 049 199	-27,5	4 884 734	-3,3	4 673 873	-4,3
203000 Výroba stavebně truhlářská	4 940 677	4 952 575	0,2	4 639 433	-6,3	4 145 446	-10,6
Úhrady od největších subjektů celkem	174 088 236	174 500 842	0,2	164 385 293	-5,8	189 373 923	15,2
Inkaso daně ze závislé činnosti za FÚ celkem	296 970 412	289 355 395	-2,6	269 230 400	-7,0	292 844 537	8,8

Pramen: Interní informace Finančního úřadu

TR = tempo růstu

V roce 2008 na dani došlo oproti předchozímu roku k mírnému poklesu inkasa daně, jehož příčiny lze hledat především v zaměstnanecké politice státu, hlavně ve snížené sazbě daně a ve zvýšených slevách na dani. Tento pokles, vyjma výrobce zámků a kování a automobilového závodu, byl zaznamenán u všech významných subjektů v působnosti Finančního úřadu. Je zajímavé, že přestože klesl počet zaměstnanců u tohoto závodu vyrábějícího osobní automobily, zvýšil se odvod daně ze závislé činnosti tohoto subjektu. Výrobce zámků a kování zaměstnává cca 900 zaměstnanců, tento stav byl před rokem 2009 cca o 200 zaměstnanců vyšší. Výrobce ocelového drátu sice od roku 2008 bojuje s vlivem ekonomické krize, stav zaměstnanců této společnosti se však příliš nezměnil a odvodová povinnost této společnosti na dani ze závislé činnosti mírně poklesla. Tato společnost patří mezi významné zaměstnavatele v regionu.

V roce 2009 došlo k poklesu inkasa daně asi o 7%. Dopady hospodářské krize měly vliv zejména na míru zaměstnanosti, ale i na růst mezd, který byl hluboko pod úrovní minulých let.

V roce 2010 došlo k nárůstu inkasa daně díky rozšířenému závodu společnosti vyrábějící automobily a díky společnosti provádějící opravy elektronických a optických přístrojů a zařízení.

4.4 Regionální aspekty ovlivňující inkaso daně z přidané hodnoty

Inkaso daně z přidané hodnoty je ovlivněno nejen subjekty, kterým vznikla vlastní daňová povinnost, ale také subjekty, které vykazují nadměrný odpočet. Vzhledem k tomu, že největší plátcí daně v působnosti Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou mají své odběratele často v jiných členských státech Evropské unie a uskutečňují osvobozená zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, ovlivňují negativně celkovou výši daňového inkasa této daně. Pro účely rozboru příčin vývoje celkového inkasa této daně budou analyzovány i subjekty, které se na výši inkasa podílely negativně.

Níže v tabulce 4-10 je zachycen vývoj inkasa daně z přidané hodnoty Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou v letech 2007 až 2010 v absolutní výši a v procentuálním vyjádření.

Tabulka 4-10: Subjekty nejvíce ovlivňující inkaso daně z přidané hodnoty FÚ v Rychnově n. Kn.

CZ-NACE	2007		2008		2009		2010	
	v Kč	v %	v Kč	v %	v Kč	v %	v Kč	v %
273400 Tažení ocelového drátu	-15 742 610	-6,7	-59 682 539	-23,8	-69 975 057	-29,5	200 517 019	43,3
452190 Výstavba pozem. a inžen. staveb	-7 474 696	-3,2	-11 411 030	-4,5	-12 472 092	-5,3	-20 812 685	-4,5
203000 Výroba stavebně truhlářská	19 070 411	8,2	12 538 150	5,0	25 760 609	10,8	15 946 257	3,4
205100 Výroba jiných dřevařských výrobků	32 964 921	14,1	53 625 385	21,4	22 863 100	9,6	-15 589 171	-3,4
286300 Výroba zámků a kování	24 611 472	10,5	22 175 605	8,8	15 303 823	6,4	26 209 073	5,7
510000 Velkoobchod a zprostředkování	12 002 490	5,1	14 380 768	5,7	15 055 675	6,3	14 370 454	3,1
505000 Maloobchodní prodej pohonných hmot	6 094 900	2,6	14 380 768	5,7	5 695 562	2,4	6 325 515	1,4
748000 Různé podnikatelské činnosti	19 254 825	8,2	17 384 718	6,9	10 552 798	4,4	12 828 855	2,8
220000 Výroba pryžových a plastových výrobků	523	0,0	17 782 416	7,1	33 489 249	14,1	70 417 845	15,2
452000 Opravy a údržba motorových vozidel	4 771 259	2,0	5 213 319	2,1	3 650 952	1,5	19 760 720	4,3
Úhrady od největších subjektů celkem	95 553 495	40,9	86 387 560	34,4	49 924 619	21,0	329 973 882	71,3
Inkaso DPH za FÚ celkem	233 744 931	x	250 896 777	x	237 431 767	x	462 561 222	x

Pramen: Interní informace Finančního úřadu

Nejvýznamnějšími subjekty z hlediska inkasa daně z přidané hodnoty v rámci místní příslušnosti k Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou jsou výrobce ocelového drátu a svařovacích materiálů, společnost zabývající se výstavbou pozemních a inženýrských staveb a prodávající asfaltové hydroizolační pásy a společnost dle CZ NACE vyrábějící jiné dřevařské výrobky. Tato poslední jmenovaná společnost dodává rovněž řezivo, vyrábí dřevěná a plastová okna, provádí autorizovaný servis vozidel Škoda a od roku 2010 také provozuje hotel. Mezi subjekty, které nejvýznamnější měrou ovlivňují inkaso daně v regionu, není žádná fyzická osoba. Zatímco u daně z příjmů právnických osob je pro výši inkasa daně vždy podstatné období, které předchází zkoumanému roku, u daně z přidané hodnoty se výše inkasa daně odvíjí od výsledků činnosti podniku v aktuálním období s posunem o jeden měsíc

nebo jedno čtvrtletí podle typu zdaňovacího období plátce daně. Inkaso daně v prvním měsíci nebo čtvrtletí roku odráží výsledky posledního měsíce nebo čtvrtletí roku předchozího. Výsledky činnosti za poslední zdaňovací období roku aktuálního se projeví v inkasu daně v prvním měsíci nebo čtvrtletí roku následujícího.

V roce 2007 došlo ke snížení celkového inkasa daně oproti předchozímu roku. Přijatá zdanitelná plnění vzrostla oproti roku 2006 o 777 mil. Kč, uskutečněná zdanitelná plnění vzrostla pouze o 290 mil. Kč. Tato skutečnost může být způsobena využitím významného nárůstu hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění v roce 2006 k investičnímu a ekonomickému rozvoji firem. Největší vliv na inkaso daně měla společnost zabývající se výrobou zámků, která v roce 2007 odvedla na dani o 42 mil. Kč méně, než v roce 2006. Hlavním důvodem poklesu je skutečnost, že společnost o 278 mil. Kč zvýšila dodání zboží do jiného členského státu³⁹.

V roce 2008 plátcí daně zaregistrovaní u Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou uskutečnili zdanitelná plnění v celkové hodnotě 17,5 mld. Kč a přijali zdanitelná plnění v celkové hodnotě 13,5 mld. Kč. Na straně uskutečněných i přijatých zdanitelných plnění došlo k nárůstu o cca 100 mil. Kč.⁴⁰ Na nárůst inkasa v roce 2008 měl vliv především nově zaregistrovaný plátce s klasifikací CZ NACE 220000 zabývající se doplňkovou činností v automobilovém průmyslu, který uhradil v roce 2008 více než 16 mil. Kč. Nárůst nároku na odpočet daně pokračuje u společnosti vyrábějící ocelový drát a svařovací materiál a to z důvodu nárůstu cen materiálu a zvýšení přijatých zdanitelných plnění. Společnost s charakteristikou výroba jiných dřevařských výrobků za rok 2008 nezvýšila významně svůj zisk, ale oproti roku došlo k výraznému nárůstu tržeb z prodeje zboží, přičemž tržby z prodeje vlastních výrobků zůstaly na stejné úrovni jako v roce 2008.

V roce 2009 došlo na straně uskutečněných i přijatých zdanitelných plnění k poklesu o cca 2 mld. Kč. Automobilový průmysl v tomto roce stagnoval nebo dokonce docházelo k poklesu výroby, což má nezbytně dopad do inkasa daně z přidané hodnoty. Jeho pokles na Finančním úřadě v Rychnově nad Kněžnou činil 5,4% oproti předchozímu roku. Probíhající ekonomická krize zasáhla i ostatní oblasti výroby, obchodu a služeb.⁴¹

³⁹ Interní statistická zjištění finančního úřadu

⁴⁰ Tamtéž

⁴¹ Tamtéž

V roce 2010 je patrný skokový nárůst inkasa daně z přidané hodnoty, který se odchyluje od celorepublikového vývoje. Na tomto nárůstu se významným způsobem podílela změna ve způsobu obchodování daňového subjektu, tedy výrobce ocelového drátu, který v předchozích letech dodával zboží do jiného členského státu a vykazoval nadměrné odpočty a od května 2010 dodává zboží tuzemskému plátcí, resp. byl zřízen mezisklad u Prahy. Subjekt vyrábějící dřevařské výrobky v roce 2010 investoval do výstavby fotovoltaické elektrárny a dokončoval rekonstrukci hotelu, vzhledem k těmto investicím mu vznikl nadměrný odpočet.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo provést analýzu vývoje daňového inkasa v České republice a na Finančním úřadě v Rychnově nad Kněžnou. Pro ověření vztahu daňového inkasa za celou republiku a faktorů, které toto inkaso ovlivnily, bylo použito mimo jiné analýzy elasticity a korelace. Jako faktory, které mohly výši inkasa daní ovlivnit, byly uvažovány např. hrubý domácí produkt, domácí spotřeba, nezaměstnanost a výše nominálních mezd.

Při srovnání tempa růstu hrubého domácího produktu a celkového daňového inkasa za Českou republiku s využitím aktuálních údajů bylo zjištěno, že daňové inkaso má podobný vývoj jako hrubý domácí produkt. Při podrobnějším zkoumání s využitím analýzy elasticity bylo zjištěno, že nejcitlivěji na změnu hrubého domácího produktu reagují příspěvky na sociální zabezpečení a nejméně daň z příjmů fyzických osob, následně daň z přidané hodnoty, spotřební daň a daně z příjmů, které na změnu hrubého domácího produktu reagují nejméně. Citlivější na změnu hrubého domácího produktu jsou tak nepřímé daně (daně ze spotřeby).

Následně provedenou korelační analýzou mezi tempem růstu inkasa daní v aktuální výši a hrubého domácího produktu ve stálých cenách bylo zjištěno, že nejsilněji s tempem růstu HDP koreluje tempo růstu příspěvků na sociální zabezpečení, následuje daň z příjmů právnických osob, DPH, spotřební daně a daň z příjmů fyzických osob.

Výsledky analýzy elasticity nejsou totožné jako výsledky korelační analýzy, ale nejsou ani zcela odlišné. Každá metoda zjišťuje vzájemný vztah dvou veličin jinak, elasticita vyjadřuje reakci jedné veličiny na změnu druhé a korelace vyjadřuje, z jaké části se obě zkoumané veličiny chovají stejně. Výsledkem obou metod je, že daňové inkaso je ovlivněno vývojem HDP. Analýzou vztahu tempa růstu inkasa daně z příjmů fyzických osob zahrnující inkaso daně ze závislé činnosti a míry nezaměstnanosti a úrovně mezd bylo zjištěno, že inkaso daně z příjmů velmi silně závisí na vývoji těchto dvou veličin. Lze tak odvodit, že snížením míry nezaměstnanosti je možné dosáhnout vyššího inkasa této daně. Vliv změny nominální mzdy na výši inkasa daně se neprokázal, úroveň průměrné nominální mzdy od roku 2006 mírně roste a inkaso v roce 2008 a 2009 kleslo a v roce 2010 vzrostlo. Inkaso daně z přidané hodnoty bylo porovnáno s vývojem hrubé domácí spotřeby a bylo zjištěno, že inkaso této daně se od hrubé domácí spotřeby odvíjí a pokud se od vývoje spotřeby odchýlí, je tomu tak z důvodu legislativních změn, např. v roce 2010 se inkaso daně zvýšilo více, než vzrostla spotřeba a příčinou je zvýšení obou sazeb daně z přidané hodnoty.

Svůj podíl na vývoji daňového inkasa mají i legislativní změny, mezi ty nejdůležitější patří zavedení a zrušení společného zdanění manželů, změna konstrukce základu daně a slev u daně z příjmů fyzických osob a postupné zvyšování sazeb daně z přidané hodnoty. Dopad těchto změn na výši daňového inkasa nebyl v této práci číselně analyzován, neboť ho lze jen těžko očistit od změn v ekonomice.

Daňové inkaso vybrané Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou bylo porovnáno s inkasem daní za celou republiku a z provedené korelační analýzy mezi tempem růstu inkasa jednotlivých daní za Finanční úřad a za celou republiku vyplynulo, že nejmenší těsnost závislosti vykazuje daň z přidané hodnoty, jejíž vývoj velmi silně ovlivňuje místní největší plátce, který v roce 2010 začal dodávat tuzemskému odběrateli a vývoj inkasa DPH se tak skokově zvýšil oproti předchozím obdobím. Korelační koeficient u ostatních daní nabývá hodnot vyšších než 0,7, což již vyjadřuje silnou závislost a dokládá, že celkově se regionální inkaso vyvíjí velmi podobně, jako daňové inkaso za celou republiku. Z hlediska daně z příjmů právnických osob nejvíce ovlivňuje inkaso této daně výrobce taženého ocelového drátu a svařovacích materiálů. Tento subjekt byl velmi výrazně zasažen ekonomickou krizí a jeho odvodová povinnost se od roku 2007 neustále snižuje, což se také významně odráží na celkovém inkasu této daně na FÚ v Rychnově nad Kněžnou. Z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti je nejvýznamnějším subjektem v regionu závod vyrábějící automobily, který odvádí na této dani více téměř třetinu celkového inkasa daně vybraného finančním úřadem. Z hlediska daně z příjmů fyzických osob nelze v rámci regionu stanovit jednoznačný trend, je zřejmý následek ekonomické krize, ale i v této době se v regionu najdou subjekty, které odvedly na dani z příjmů větší částku než v minulosti.

V souhrnu lze říci, že nelze striktně oddělit faktor ekonomický od vlivu daňové legislativy a přesným způsobem vyčíslit, jak se tyto faktory podílely na výši celkového daňového inkasa. Svou roli hraje kromě těchto vlivů také forma podnikání a způsob ručení za závazky z podnikání vyplývající, které souvisí s odvahou podnikatelských subjektů podstoupit riziko neúspěchu. Dalšími faktory ovlivňujícími výši daňového inkasa jsou také legislativní a jiné překážky, se kterými se subjekty potýkají při zahájení podnikání, například příliš složitý státní aparát a další. Faktorů ovlivňujících výši daňového inkasa je v České republice mnoho, těmi nejvýznamnějšími však bezesporu zůstává ekonomický vývoj České republiky a také neustálé legislativní změny v oblasti daní.

Literatura

- [1] DVOŘÁK, Pavel. *Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize*. Praha : C. H. Beck, 2008. 343 s. ISBN 978-80-7400-075-1.
- [2] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [3] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha : ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [4] PAVEL, Jan. *Daňový systém ČR*. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2005. 104 s. ISBN 80-7194-787-3.
- [5] STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika 1. Díl*. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2008. 71 s. ISBN 978-80-7395-097-2
- [6] STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika 2. díl*. Pardubice : Univerzita Pardubice, 2008. 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7.
- [7] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. Praha : VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [8] WEISBACH, David A. *Economics of tax law*. Cheltenham : Edward Elgar, 2008. 648 s. ISBN 978-1-84542-755-9.
- [9] *Celní správa České republiky* [online]. 2011 [cit. 2011-04-12]. Výroční zprávy. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>>.
- [10] www.czso.cz
- [11] *Česká bankovní asociace* [online]. 2009. Bankovní sektor v období 2008 až 2009. Dostupné z WWW: < <http://www.czech-ba.cz/bankovni-sektor/bankovni-sektor-zakladni-informace> >.
- [12] *Česká daňová správa* [online]. 2011. Rozpočtové určení daní. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-5593BE3F/cds/xsl/283.html?year>>.
- [13] *Česká daňová správa* [online]. 2006-2011 Zpráva o činnosti České daňové správy za rok 2007. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.

- [14] *Česká daňová správa* [online]. 2006-2011 Zpráva o činnosti České daňové správy za rok 2008. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
- [15] *Česká daňová správa* [online]. 2006-2011 Zpráva o činnosti České daňové správy za rok 2009. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
- [16] *Česká daňová správa* [online]. 2006-2011. Výroční zprávy a související dokumenty. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
- [17] Česká správa sociálního zabezpečení [online]. 2011. Statistiky. Dostupné z WWW: <<http://www.cssz.cz/cz/informace/statistiky/statistika-vyberu-pojistneho-na-socialni-zabezpeceni/>>.
- [18] DRÁBOVÁ, Milena; DRÁB, Ondřej. *Daňáři online* [online]. 25. 2. 2009. Změny daňových předpisů od 1. 1. 2009 2. část - Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů. Dostupné z WWW: <www.danarionline.cz>.
- [19] *Euroekonom.cz* [online]. 2011. Meziroční růst reálného HDP. Dostupné z WWW: <<http://www.euroekonom.cz/grafy-data2.php?type=cesko-hdp-ctvrtleti>>.
- [20] KVÍČALOVÁ, Jolana. *Vliv ekonomických a politických změn na daňové výnosy* [online]. Ostrava, 2010. 33 s. Soutěžní práce. Vysoká škola báňská, Technická univerzita, Ekonomická fakulta . Dostupné z WWW: <<http://www.sokolska33.cz/wp-content/uploads/2010/05/Vliv-ekonomickych-a-politickych-zmen-na-danove-vynosy-v-CR-v-obdobi-1998-20071.pdf>>.
- [21] *Liberální institut* [online]. 2010. Den daňové svobody. Dostupné z WWW: <http://www.libinst.cz/data/dds_2010_cr.pdf>.
- [22] *Ministerstvo financí* [online]. 2010. Veřejné rozpočty 2009. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat_55738.html>.
- [23] *OECD.StatExtracts* [online]. 2010 [cit. 2011-04-11]. Revenue Statistics. Dostupné z WWW: <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>.
- [24] ROJÍČEK, Marek; DUBSKÁ, Drahomíra. *Český statistický úřad* [online]. 24. 2. 2011. Krize: Kdo z ní vyšel nejlépe. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/krize:_kdo_z_ni_vysel_nejlepe>.

[25] ŠUJAN, Ivan; ŠUJANOVÁ, Milota. Vliv míry zdanění na ekonomický růst v mezinárodním srovnání. *Statistika*. 2005, 4, s. 326-336. Dostupný také z WWW: <<http://panda.hyperlink.cz/cestapdf/pdf05c4/sujan.pdf>>.

[26] VLÁŠEK, Josef; DUBSKÁ, Tomáš Chrámecký. *Český statistický úřad* [online]. 7. 2. 2011. Ekonomické údaje za rok 2010. Dostupné z WWW: <http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/ekonomicke_udaje_za_rok_2010>.

[27] Vývoj hlavních ekonomických a sociálních ukazatelů České republiky 1990-2009. In Výzkumný ústav práce a sociálních věcí. *Souhrnný přehled základních ekonomických ukazatelů* [online]. 1. vyd. Praha: VÚPSV, 2010. Dostupné z WWW: <http://www.vupsv.cz/sites/File/publikacni_cinnost/bulletiny/bullNo25.pdf>. ISBN 978-80-7416-064-6.

Seznam právních předpisů

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

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

[30] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů

[31] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

[30] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

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

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

[34] Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

[35] Pokyn D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a vymezení závislé činnosti

Seznam tabulek

Tabulka 1-1 Daňová kvóta Evropských států v období 1999 až 2009 v % HDP	13
Tabulka 1-2 Struktura daňového inkasa v letech 2005-2010 v České republice (v mil. Kč)	13
Tabulka 3-1 Daňové inkaso a HDP v jednotlivých letech (v mil. Kč)	49
Tabulka 3-2 Absolutní změna inkasa daní a HDP v jednotlivých letech (v mil. Kč)	49
Tabulka 3-3 Elasticita daňového inkasa ve vztahu k HDP v jednotlivých letech	49
Tabulka 3-4 Vývoj hrubého domácího produktu v nominálních cenách	52
Tabulka 3-5 Vývoj daňového inkasa včetně spotřební daně a sociálního zabezpečení	52
Tabulka 3-6 Vývoj daňového inkasa dle jednotlivých druhů daní (v mil. Kč, aktualizované údaje)	53
Tabulka 3-7 Tempo růstu inkasa daní a tempo růstu HDP	55
Tabulka 3-8 Korelační koeficient mezi tempem růstu inkasa daní a tempem růstu HDP	55
Tabulka 4-1 Vývoj počtu registrovaných daňových subjektů v České republice	61
Tabulka 4-2 Vývoj počtu registrovaných daňových subjektů v místní příslušnosti FÚ Rychnov n. Kn.	61
Tabulka 4-3 Vývoj nezaměstnanosti v Královéhradeckém kraji	61
Tabulka 4-4 Vývoj daňového inkasa za finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou (v Kč)	62
Tabulka 4-5 Korelační koeficient mezi inkasem daní za ČR a za FÚ Rychnov n. Kn.	63
Tabulka 4-6 Subjekty s největším vlivem na inkaso DPPO na FÚ v Rychnově n. Kn.	64
Tabulka 4-7 Subjekty s největším odvodem DPFO na FÚ v Rychnově n. Kn. (v celých Kč)	66
Tabulka 4-8 Tempo růstu inkasa daně a míry nezaměstnanosti	68
Tabulka 4-9 Subjekty s největším odvodem daně ze závislé činnosti Finančnímu úřadu v Rychnově n. Kn.	69
Tabulka 4-10 Subjekty nejvíce ovlivňující inkaso daně z přidané hodnoty FÚ v Rychnově n. Kn.	70

Seznam obrázků

Obr. 1-1: Schéma rozdělení rozpočtového určení daní od 1. 1. 2008	11
---	----

Seznam grafů

Graf 1-1: Vývoj daňové kvóty v České republice v období 1993 – 2009 v %.....	12
Graf 1-2: Den daňové svobody v České republice v období let 2000 až 2010	14
Graf 3-1: Výkonové charakteristiky nefinančních podniků (v mil. Kč)	46
Graf 3-2: Ziskovost nefinančních podniků v jednotlivých letech	46
Graf 3-3: Přebytky a deficity sektoru vládních institucí (v mil. Kč).....	47
Graf 3-4: Elasticity jednotlivých druhů daní.....	50
Graf 3-5: Meziroční růst reálného HDP v %	51
Graf 3-6: Struktura daňového mixu v České republice v roce 2010 v %.....	52
Graf 3-7: Meziroční změna HDP a daňového inkasa v %	53
Graf 3-8: Meziroční změna inkasa daně z příjmů právnických osob a HDP v %.....	56
Graf 3-9: Meziroční změna inkasa daně z příjmů fyzických osob (podnikatelů) a HDP v %	58
Graf 3-10: Meziroční změna inkasa DPFO, míry nezaměstnanosti a nominální mzdy v %	58
Graf 3-11: Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty a celkové domácí spotřeby v %.....	59
Graf 4-1: Tempo růstu inkasa daní za Českou republiku.....	62
Graf 4-2: Tempo růstu inkasa daní za Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou	63

Seznam zkratk

CZ NACE	Klasifikace ekonomických činností
ČDS	Česká daňová správa
ČSÚ	Český statistický úřad
ČR	Česká republika
DDS	Den daňové svobody
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
FÚ	Finanční úřad
HDP	Hrubý domácí produkt
KČ	Koruny české
LPG	Liquefied Petroleum Gas neboli zkapalněný ropný plyn
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development neboli Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
USA	Spojené státy americké
ZO	Zdaňovací období
ZTP/P	Osoba zvlášť těžce postižená s průvodcem