

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

Komparace českého daňového systému s daňovými systémy
vybraných zemí OECD

Comparison of the Czech tax system with tax systems
of selected OECD countries

Student: Bc. Jana Židková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 29.4.2011

.....

Bc. Jana Židková

OBSAH

1. ÚVOD.....	3
2. DANĚ A JEJICH ROLE V EKONOMICE	5
2.1 Základní pojmy daňové techniky.....	5
2.2 Daň a její funkce	8
2.3 Třídění daní.....	10
2.4 Daňové principy.....	16
2.5 Daňový systém.....	18
2.6 Daňová harmonizace a koordinace	21
3. CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ZEMÍ OECD.....	24
3.1 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)	25
3.2 Daňový systém České republiky.....	28
3.3 Daňový systém Francouzské republiky	32
3.4 Daňový systém Slovenské republiky	35
3.5 Daňový systém Dánského království.....	38
4. KOMPARACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY A VYBRANÝCH ZEMÍ OECD	41
4.1 Daňová kvóta	41
4.2 Struktura daňového mixu.....	45
4.3 Den daňové svobody.....	49
4.4 Náročnost daňového systému	52

4.5 Daňové zatížení práce	54
4.6 Efektivní sazba daně	58
4.7 Vícekriteriální hodnocení variant	60
5. ZÁVĚR.....	66
Seznam použité literatury	68
Seznam zkratk	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	

1. ÚVOD

Vynálezce a politik, Benjamin Franklin, dle Kubátové (2000) před více než dvěmi sty lety prohlásil „Na světě není nic jistého, jen smrt a daně“. I když v současnosti veřejnost zastává názor, že zejména daně, které mají platit velké nadnárodní společnosti a vícepříjmoví poplatníci, nejsou vůbec jisté, protože čím je subjekt bohatší, tím lépe umí, skrze najaté odborníky, nacházet mezery v daňových zákonech nebo může přesídlit do daňového ráje a vyhnout se placení daní úplně.

V důsledku doznívání finanční a ekonomické krize je téma daní u daňových subjektů velice nepopulární. V této době se poplatníci i plátcí daní různých států snaží šetřit a začínají si více všímat, jaká výše jejich příjmů odchází formou daní do veřejného rozpočtu, zvláště když daňové zatížení ve většině srovnávaných zemí nijak rapidně neklesá. Navíc i z médií často zaznívá názor, že daňové zatížení je v České republice oproti jiným státům příliš vysoké.

Cílem diplomové práce je komparace českého daňového systému s daňovými systémy vybraných zemí OECD, na základě vybraných ekonomických ukazatelů, které tvoří daňová kvóta, den daňové svobody, časová náročnost, počet plateb, výše daňového klínu a mezní efektivní sazba daně, jež jsou srovnány pomocí metody vícekriteriálního hodnocení variant.

Práce je členěna na tři hlavní části. První část je teoretická a zabývá se obecným seznámením s daněmi a daňovými pojmy, různorodou klasifikací daní, charakteristikou daňového systému, včetně požadavků na něj kladených a faktorů, které ho ovlivňují. Dále je zde popsána daňová harmonizace a koordinace přímých i nepřímých daní v rámci zemí Evropské unie.

Ve druhé části jsou stručně popsány jednotlivé daňové systémy a konkrétní uplatňované daně ve vybraných zemích Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Jedná se o Českou republiku, Francouzskou republiku, Slovenskou republiku a Dánské království.

Charakterizovány jsou pouze základní druhy daní, a to daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, majetkové daně, spotřební daně a platby na sociální pojištění. Dále je zde přiblížena daňová politika Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a její boj proti daňovým rájům.

Třetí část je zaměřena na porovnávání jednotlivých daňových systémů navzájem pomocí vybraných ukazatelů. Jedná se o výši daňové kvóty a strukturu daňového mixu, den dosažení daňové svobody, daňovou jednoduchost a administrativní náročnost, výši daňového klínu a mezní efektivní daňové sazby. Dále tato kapitola obsahuje samotné srovnávání vybraných daňových systémů aplikací metody vícekritériálního hodnocení variant. Pro srovnání a posouzení variant jsou zvolena konkrétní kritéria, jež byla zmíněna výše a jejich váhy, které budou stanoveny na základě Fullerovy metody párového srovnávání. Díky tomuto hodnocení a srovnávání je zjištěna optimální varianta, pořadí variant a jejich maximální hodnota užitku.

Pokud z textu práce nevyplývá jinak, pak se vždy u tuzemských právních norem předpokládá, že je vycházeno z právního stavu platného k 1. lednu 2011.

2. DANĚ A JEJICH ROLE V EKONOMICE

Daně jsou pevnou součástí našeho života a jejich historie sahá až do starověku. Již v této době existovaly důmyslné daňové systémy, kvůli kterým se rozvinul dokonalý systém pravidelného sčítání lidu. Souvisí s ním nejslavnější biblický příběh o narození Ježíše, kdy Josef a Marie putovali do svého rodného města ke sčítání lidu a Ježíš se, při cestě na sčítání, narodil ve chlévě. Daně ovšem v dávných dobách nebyly největším příjmem panovníka, byly vybírány nepravidelně a dobrovolně. Tvořily pouze doplňkovou část rozpočtu. Postupem času a s nástupem liberalismu se daně stávaly pravidelnými a povinnými. Začínaly vznikat nové typy daní jako např. důchodová daň, která vznikla v Anglii v roce 1799. Koncem 19. století vznikají první daně ze zisků právnických osob. Výše daní neustále rostla, k čemuž přispěly i světové války, protože před válkou byly potřebné peníze na zbrojení a po válce byla nutná obnova země. Nejnovějšími daněmi, které jsou zaváděny v posledních desetiletích 20. století, jsou daň z přidané hodnoty, která byla zavedena ve 60. letech ve Francii a energetické daně.

2.1 Základní pojmy daňové techniky

Pro bližší seznámení s jednotlivými daňovými systémy je nutné znát základní daňové pojmy, které tvoří daňový subjekt, poplatník a plátce daně, předmět daně, základ daně, zdaňovací období a sazba daně dle Vančurová a Láchová (2008).

2.1.1 Daňový subjekt

Podle zákona je daňovým subjektem osoba, která je povinná strpět, odvádět či platit daň. Může se jednat jak o fyzickou, tak právnickou osobu. Daňový subjekt je pro každou daň vymezen samostatně. Z hlediska daňové techniky lze daňové subjekty členit na poplatníky a plátce.

Poplatník

Poplatníkem bývá nejčastěji osoba, která je sama povinná daň zaplatit, není to však pravidlem. Poplatníkem se stává ta osoba, jejíž příjem nebo majetek podléhá dani. Poplatník je vždy vymezen konkrétním daňovým zákonem a je nositelem daňového břemene, tudíž by to měl být právě on, jehož disponibilní zdroje se s výběrem daně krátí. Určení poplatníka může být u některých daní administrativně náročné a dokonce zbytečné, proto je nutné znát i plátce daně.

Plátce daně

Plátce daně je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň, vybranou od jiných subjektů, nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. Stát počítá s tím, že plátce sice daň odvádí, ale může ji přenést na jiný subjekt, což v důsledku znamená, že se jeho disponibilní zdroje nesníží. V praxi se jedná například o spotřební daň, kdy plátce odvádí daň vybranou od jiných subjektů prostřednictvím ceny své produkce.

2.1.2 Předmět daně

Obecně lze předmětem daně rozumět veličinu, ze které se daň vybírá. Může se jednat o hlavu, majetek, důchod nebo spotřebu. Předmět daně bývá zpravidla obsažen přímo v názvu daňového zákona (např. zákon o dani z příjmů). Někdy může být předmět daně zaměněn s pojmem objekt daně. Objekt daně vyjadřuje obvykle širší pojetí např. u dani z pozemků v tuzemsku jsou objektem daně veškeré pozemky na území České republiky (dále také ČR) vedené v katastru nemovitostí, ale předmětem daně jsou pouze pozemky zúžené o pozemky zastavěné stavbami, pozemky na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb aj.

2.1.3 Základ daně

Základem daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel. Měrnými jednotkami se rozumí buď fyzické jednotky (kusy, tuny, litry atd.) anebo hodnotové vyjádření (Kč, EUR, USD aj.). Podle způsobu vyjádření základu daně se odvíjí dále typ použité daňové sazby.

Základem daně může být veličina stavová (např. daň z nemovitostí), kdy se základ daně zjišťuje k určitému dni, či veličina toková, kdy je základ daně načítán za celé zdaňovací období (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty).

2.1.4 Zdaňovací období

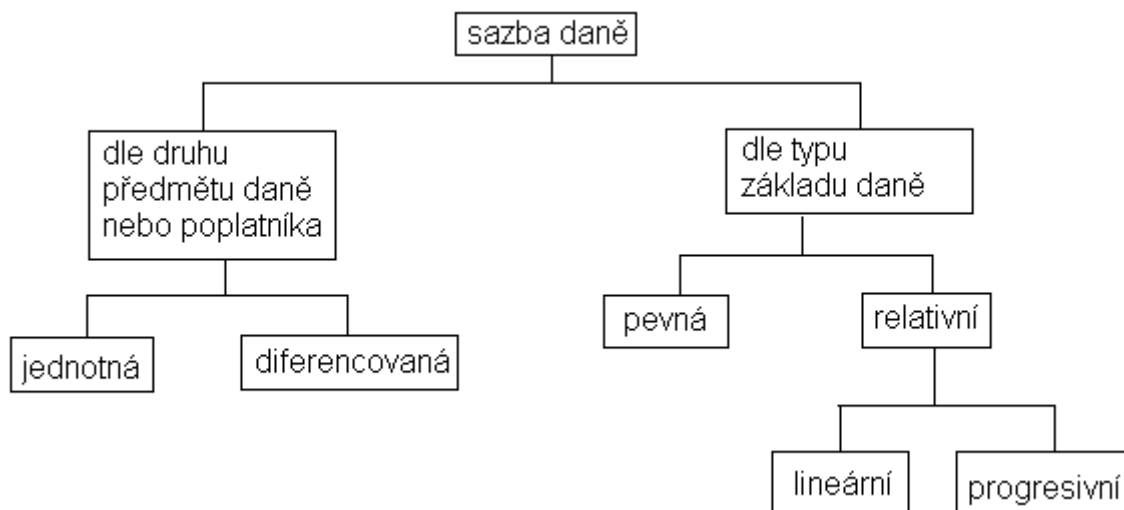
Zdaňovací období je takové časové období, za které se stanoví základ daně a výše daně. Zpravidla se jedná o kalendářní rok, hospodářský rok nebo kalendářní měsíc. Toto období je pro každou daň stanoveno konkrétním daňovým zákonem.

U některých druhů daní, které se vybírají nepravidelně, v případě, že nastane určitá událost, nelze zdaňovací období stanovit. V daňovém systému ČR jsou to daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti.

2.1.5 Sazba daně

Sazba daně je určitý algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně stanoví konkrétní velikost daně konkrétnímu daňovému subjektu. Sazba daně se dále člení viz schéma č. 2.1.5

Schéma 2.1.5: Druhy sazeb daně



Zdroj: Vančurová a Láchová (2008, s. 18), vlastní úprava

Jednotná sazba daně je charakteristická tím, že je stejná pro všechny typy a druhy předmětu příslušné daně, nezávisle na jeho kvalitě. Tuto sazbu daně má například daň z převodu nemovitostí.

Velikost **diferencované sazby** daně je odlišná podle druhu předmětu daně, respektive jeho kvality. Příkladem může být v České republice daň z přidané hodnoty, kde většina výrobků má vyšší sazbu daně a pouze základní potraviny a léky mají sazbu daně nižší. Sazba daně může být rozdílná nejen podle kvality předmětu daně, ale také podle daňového subjektu například u daně z příjmů právnických osob, kde je nižší sazba pro penzijní fondy nebo investiční společnosti.

Pevná sazba daně je vztažena k fyzikální jednotce základu daně za předpokladu, že je základ daně vyjádřen také ve fyzických jednotkách. Pevná sazba daně je charakteristická pro majetkové daně v daňovém systému ČR. Obvykle je stanovena v peněžních jednotkách.

Relativní sazba daně se používá pokud je v peněžních jednotkách vyjádřen základ daně. Bývá zpravidla stanovena v procentech ze základu daně. Může mít podobu daně proporcionalní k základu daně nebo může mít podobu progresivní daňové sazby. Je charakteristická jak pro běžné daně, tak pro daně kapitálové.

Lineární sazba daně roste s růstem základu ve stejném poměru. Zpravidla bývá stanovena jako procento ze základu daně, které se však s velikostí základu daně nemění. Její výhodou je jednoduchost výpočtu.

Progresivní sazba je složitější. Může mít podobu tzv. pásmové sazby, která se v praxi používá nejčastěji. Základ daně je tedy rozdělen do několika pásem podle jeho velikosti a pro každé pásmo je stanovena jiná úroveň sazby (čím vyšší pásmo, tím vyšší sazba). Daňové pásmo tvoří interval základu daně, ve kterém základ daně podléhá jedné úrovni progresivní daňové sazby.

2.2 Daň a její funkce

Daní lze rozumět povinnou a nenávratnou platbu do veřejného rozpočtu, která se opakuje buď v časových intervalech nebo při stejných okolnostech. Je charakteristická svou neúčelovostí, což znamená, že plátce daně nemůže ovlivnit, na co bude vybraná daň použita a neekvivalentností, která vyjadřuje neexistenci nároku na získání adekvátního plnění za daně.

Z ekonomického hlediska lze mezi daně řadit také cla, protože se jedná o povinnou a neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží a služeb přes státní hranici.

Je nutné rozlišovat mezi daní a poplatkem. Poplatkem se rozumí peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem, který je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný. Místní poplatky do rozpočtů obcí např. poplatek za psa a poplatek z prodeje alkoholických nápojů mají charakteristické rysy daní, ale jsou poplatkem. V jiných zemích mohou být tyto poplatky za daně považovány. V praxi mezi daní a poplatkem není jasně stanovená hranice. V některých případech má platba jak daňový, tak nedaňový charakter, proto se lze setkat s tříděním plateb na daňové a nedaňové v klasifikaci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také OECD), v bilanci příjmů a výdajů státního rozpočtu ČR atd.

Hlavní úlohu daní v ekonomice představuje v obecném pojetí zajištění příjmů do veřejného rozpočtu. V případě existence jakéhokoli státu, bude potřeba k jeho fungování dostatek finančních prostředků.

Daně se stávají účinným nástrojem hospodářské politiky státu a požaduje se od nich mnohem víc, než jenom naplnit veřejný rozpočet. Daně plní dle Kubátové (2009) stejně jako veřejný sektor 5 základních funkcí.

Alokační funkce

Je aplikována v případě neefektivnosti alokace zdrojů na trhu. Mezi příčiny tržního selhání patří existence veřejných statků (veřejná cesta, národní obrana, veřejné osvětlení ulic apod.), statků pod ochranou (např. vzdělání, kultura), nedokonalé konkurence (monopol, oligopol) a externalit (pozitivní – očkování, negativní – znečištění přírody továrnou). Alokační funkce může být použita např. uvalením spotřební daně na cigarety nebo alkoholické nápoje s cílem znevýhodnit výrobu a spotřebu určitých nežádoucích výrobků. Tato funkce může mít i opačný vliv a stát může poskytovat zvýhodnění subjektům prostřednictvím daňových úspor.

Redistribuční funkce

Tato funkce je důležitá, protože lidé považují rozdělení bohatství a důchodu za nespravedlivé a neakceptovatelné. Daně jsou v tomto případě vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů přesunutím prostředků od vícepříjmových směrem k méněpříjmovým jedincům prostřednictvím transferů.

Stabilizační funkce

Pomáhá zmírnit následky cyklických výkyvů v ekonomice s cílem zajistit dostatečnou zaměstnanost a cenovou stabilitu. V době hospodářské krize by daně měly být nižší, čímž budou mít poplatníci více peněz na povzbuzení poptávky po zboží a službách na trhu. V období konjunktury by daně měly být naopak vyšší a odebírat lidem více peněz z jejich výdělků.

Stimulační funkce

Využívá toho, že subjekty vnímají daně jako újmu a snaží se, co nejvíce snížit svou daňovou povinnost. Proto stát poskytuje různé formy daňových úlev, nebo naopak vyšší zdanění, aby podpořil ekonomický růst země, nebo subjekty motivoval ke spotřebě určitých statků.

Fiskální funkce

Často bývá uváděna jako nejdůležitější funkce daní. Jedná se o schopnost získat finanční prostředky do veřejného rozpočtu, ze kterých jsou následně financovány veřejné výdaje.

2.3 Třídění daní

Daně lze klasifikovat z mnoha různých hledisek. V této kapitole bude použito členění daní viz Široký a kol. (2008), který daně řadí do čtyř hlavních skupin – základní členění daní, třídění daní používané k analýzám jejich dopadu, třídění daní používané pro praktické účely a institucionální třídění daní.

2.3.1 Základní třídění daní

Zpravidla nejznámějším členěním daně je třídění podle vazby na důchod poplatníka, které bývá často nesprávně chápáno jako členění dopadu daně. Mezi další základní klasifikace patří například třídění dle objektu daně, klasifikace daní dle subjektu daně a členění daně podle vztahu k poplatníkovi.

Třídění daní podle vazby na důchod poplatníka

Toto členění daní je velmi běžné a používá se již od dob feudalismu.

Přímá daň je bezprostředně vyměřena poplatníkovi na základě jeho důchodu, nebo majetku. Výše daně jde na úkor důchodu osoby, které je daň předepsána, a která se nemůže dani vyhnout, nebo její část přenést na jiný ekonomický subjekt. Tato osoba si výši daně mnohdy vypočítá sama a sama ji také odvede nebo alespoň její výši zná (např. z výplatního pásku od zaměstnavatele). Přímé daně lze dále třídit na daně *důchodové* nebo-li příjmové a daně *majetkové*.

Nepřímá daň je placená a vybíraná v cenách zboží, služeb a pronájmů. Rozhodujícím momentem zdanění bývá nejčastěji samotný nákup nebo spotřeba určité komodity. Tento druh daně nerespektuje, na rozdíl od daní přímých, důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka, protože jsou pro všechny poplatníky vyměřeny ve stejné výši. Nepřímé daně nebo-li daně ze spotřeby jsou neadresné a občan si mnohdy ani neuvědomí jejich skutečnou výši. Dále je lze třídit na daně *všeobecné*, které jsou uvalovány na velké skupiny výrobků nebo služeb (ad valorem) a *akcízy*, kdy je uvalována jednotková daň na vybrané komodity.

Třídění daní podle subjektu daně

Základem tohoto třídění je vymezení osoby, která je nucena platit daně.

Jednotlivce představuje individuální fyzická osoba, kterou charakterizuje jméno a příjmení, trvalé bydliště a určitý jedinečný znak (v ČR např. rodné číslo).

Domácnost je subjektem daně v případě, kdy je nositel daňových povinností hlava rodiny, která odvádí daně za domácnost jako celek.

O **manželský splitting** se jedná, pokud je zavedeno společné zdanění manželů. Všechny příjmy manželů se sčítají a dělí dvěma, což může při existenci progresivních daňových sazeb znamenat snížení celkové daňové povinnosti.

Plný splitting vyjadřuje náročnější variantu, kdy se sčítají veškeré příjmy všech členů domácnosti a dělí se buď počtem osob v domácnosti nebo pouze počtem výdělečně činných. Je možný i způsob, kdy se jednotlivým členům domácnosti přiřazuje určitý koeficient.

Firmu charakterizuje právnická osoba, která je definována názvem, sídlem, právní formou podnikání, a která je zapsaná v obchodním rejstříku.

Třídění daní dle objektu daně

Tato klasifikace daní zohledňuje vymezení předmětu daně, na který se daň váže a důvod jejího odvádění.

Důchodová daň je uvalena na důchod poplatníka, který může být vyplácen formou renty, mzdy, zisku, úroků a jiné, jež plyne jednak v peněžní, ale také v naturální podobě.

Výnosová daň, její výše bývá často odhadována podle vnějších reálných znaků výdělečné činnosti jako např. počet zaměstnanců, velikost budov, druh podnikání aj.

Majetková daň plyne ze zdaňování držby či nabytí movitého, nebo nemovitého majetku.

Daň z hlavy byla typická spíše v historii, kdy byl poplatník nucen platit daň z důvodu samotné existence např. při dovršení určitého věku. Jedná se o speciální případ paušální daně, jež je stanovená v pevné výši a poplatník se jí nemůže nijak vyhnout, tudíž není distorzní.

Obratová daň může být uvalena na hrubý obrat u výrobce nebo na čistý obrat u posledního zpracovatele.

Daň ze spotřeby postihuje jak celou spotřebu, tak spotřebu vybraných skupin výrobků nebo služeb.

Třídění daní podle jejich respektování příjmových poměru poplatníka

Daně jsou zde členěny podle toho, jak zohledňují platební schopnost poplatníka.

Osobní daň respektuje důchodovou situaci poplatníka, protože se vyměřuje na základě jeho osobního příjmu nebo příjmu z podnikání. Je tedy odrazem schopnosti poplatníka odvádět daň.

Daň in rem poplatník odvádí ze svého vlastnictví, nebo nabytí určitého majetku, nákupu či spotřeby zboží a služeb. Výše této daně není závislá na výši jeho příjmu.

2.3.2 Klasifikace daní používaná k analýzám jejich dopadu

Klasifikace daní používaná k analýzám jejich dopadu je určena pro hlubší zkoumání. Do této kategorie lze řadit třídění daní podle dopadu na tržní mechanismus, členění daní podle stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu, klasifikace daní podle stupně jejich progresu a podle shodného působení v ekonomice.

Klasifikace daní dle jejich dopadu na tržní mechanismus

Každý daňový subjekt je krácen o určitou část nominálního důchodu, se kterou by mohl v případě neexistence daní disponovat. Je tedy zřejmé, že v širším pojetí nemůže existovat daň, která by chování jednotlivce nedeterminovala a byla k tržnímu mechanismu neutrální. Každá daň vyvolává u poplatníka důchodový efekt, jelikož má ekonomický subjekt méně finančních prostředků a se zdaněním se struktura jeho výdajů přesouvá ke komoditám s relativně nižší důchodovou elasticitou poptávky. V užším pojetí, které bývá častější, se považuje za neutrální daň taková, která kromě důchodového efektu nemá současně efekt substituční, který motivuje poplatníka ke změně jeho aktivit, s cílem minimalizovat svoji daňovou zátěž. Ekonomický subjekt tak může nahrazovat svou zdaněnou mzdu zvyšováním volného času, spotřebovávat akcízované zboží jeho blízkým substitutem nebo může mít tendenci k přesunutí své aktivity do stínové části ekonomiky.

Distorzní daně v sobě nesou oba efekty, jak důchodový, tak substituční a narušují chování a volbu účastníků ekonomických aktivit. Za distorzni daně jsou považovány všechny daně, kromě daně paušální.

Neutrální (nedistorzní) daně vyvolávají pouze důchodový efekt. Poplatník tedy není motivován k přesunu svých aktivit, jelikož ho to nezabaví daňových povinností. Za nedistorzní daň bývá považována paušální daň, včetně daně z hlavy.

Klasifikace daní podle stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu

V současnosti existují některé druhy daní, u kterých nelze nalézt vztah mezi daňovou platbou a daňovým základem např. některé kontingentované daně nebo daň z hlavy. Ostatní daně lze členit dle kritéria rozdílného algoritmu výpočtu výše daně z daňového základu.

Jednotková (specifická) **daň** je stanovena podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek zdaňovaného znaku v daňovém základu (např. daň z lihu).

Daň ad valorem (k hodnotě) je stanovena podle ceny zdaňovaného základu. Výše této daně se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách, nejčastěji procentem. Jedná se např. o daň z přidané hodnoty (dále také DPH).

Tyto daně jsou rozdílné v konečném dopadu na trh. Jednotková daň na trhu posouvá křivky nabídky nebo poptávky vodorovně s původními křivkami, zatímco daň ad valorem křivky nabídky či poptávky otáčí směrem k původním křivkám.

Klasifikace daní podle stupně progresivity

Jedná se o třídění daní, které je důsledkem úsilí daňových analytiků řešících otázku spravedlnosti daní a jejich dopadů na poplatníky. Různé skupiny osob tedy budou v relaci ke svému příjmu platit jinou výši daně, při rozdílné spotřebě stejně zdaněného zboží nebo služeb či při rozdílném způsobu výpočtu stejné daně.

U **progresivní daně** dochází s růstem důchodu poplatníka k růstu míry jeho zdanění, tedy čím větší je jeho důchod, tím větší platí daň.

Proporcionální daně jsou takové daně, kdy s růstem důchodu poplatníka zůstává míra jeho zdanění neměnná a marginální daňová zátěž přírůstku důchodu se rovná průměrnému daňovému zatížení.

Regresivní daně se vyznačují tím, že s růstem důchodu poplatníka průměrná daňová zátěž klesá, tedy čím větší je jeho důchod, tím platí nižší daň.

Klasifikace daní podle jejich shodného působení v ekonomice

Aby bylo možné provést toto třídění, je nutné si představit ekonomiku s absencí úspor, kdy je celý důchod daňových subjektů ihned přeměněn na spotřebu a vše, co se nabízí je prodáno. Existuje rovnost mezi nově vytvořenou hodnotou a její spotřebou. Na tomto dokonalém trhu lze nalézt dvojice ekvivalentních daní, které jsou zaměnitelné (vládě je jedno na které straně trhu bude daň uvalena) a mají stejný dopad na chování ekonomických subjektů. Jedná se o následující dvojice daní:

- daň na výrobu / daň na spotřebu,
- daň na mzdový fond zaměstnavatelů / daň na prodej výrobních faktorů a
- daň z prodeje / daň z přidané hodnoty.

2.3.3 Členění daní používané pro praktické účely

Třídění daní používané pro praktické účely tvoří daně seřazené dle stupně účelovosti použití jejich výnosů, daně dle způsobu jejich úhrady, daně dle příjmové a výdajové strany veřejných rozpočtů a daně podle jejich lokalizace v koloběhu finančních toků.

Členění daní podle stupně účelovosti použití jejich výnosů

Jak celý, tak částečný výnos některých daní může být použit na financování určitých vybraných oblastí, např. prostředky získané z benzinového akcízu mohou být použity na opravu či výstavbu komunikací apod. Těmto daním se říká **účelové daně**. Nemusí však platit, že jejich výnos je spotřebován ve stejné části ekonomiky, kde byl vybrán.

O **neúčelové daně** se jedná v případě, že výnos většiny daní se stává příjmem veřejných rozpočtů, aniž by bylo předem stanoveno, do které oblasti bude tento výnos směřován.

Členění daní podle způsobu jejich úhrady

Tato klasifikace daní zohledňuje náklady poplatníka daně při stanovení jejich výše a způsobu jejich výběru.

Daň vybíraná na základě daňového přiznání je taková daň, kterou si poplatník sám musí vypočítat a je odpovědný za její správnou výši a včasné zaplacení. Poplatníkovi tak vznikají i další vyvolané náklady než jenom uhrazení daně.

Daň vybíraná srážkou u zdroje příjmu se vybírá tehdy, když poplatník není shodný s plátcem daně např. u zaměstnavatele daň ze mzdy, banka odvádějící daň z úroků aj. Jedná se o případ, kdy je možné daň vybrat s menšími administrativními náklady a minimálním množstvím daňových úniků.

Členění daní podle příjmové a výdajové strany veřejného rozpočtu

Veřejný rozpočet lze brát v určitých případech jako celek, který pohlíží na transfery jako na negativní daně, které ekonomický subjekt přijímá a zvyšuje o ně svůj důchod.

Pozitivní daň, která představuje daň v pravém slova smyslu, splňuje definici daně a odebírá poplatníkovi část jeho nominálního důchodu.

Negativní daň (transfer) nevyhovuje obecně známé definici daně, protože poplatníkovi zlepšuje jeho důchodovou situaci formou přímé (negativní důchodová daň) nebo nepřímé (záporná sazba daně z obrátu) dotace. Mezi transfery lze řadit také dávky sociální pomoci.

2.3.4 Institucionální třídění daní

Toto třídění daní se obvykle neshoduje s ekonomickými hledisky jako předchozí členění, ale vychází z platné legislativy příslušné země a z jejího státoprávního uspořádání. Institucionální členění daní se zabývá okruhem platnosti daně a jejím stupněm závaznosti, daní platnou podle národní legislativy a členěním daně dle metodiky OECD.

Třídění daní podle okruhu jejich platnosti a stupně závaznosti

Ústřední (centrální) **daně** jsou zpravidla aplikované na celostátní úrovni nebo na úrovni federace. Na celém území státu jsou jednotné.

Místní (municipální) **daně** ustanovují nižší municipality a v rámci jednoho státu se mohou lišit svou velikostí.

Nadnárodní daně v současnosti neexistují, ale mohly by v rámci prohlubující se integrace některých států vzniknout.

Třídění daní podle platné národní legislativy

Toto členění vychází ze zákonné úpravy daně země. Obvykle má svůj odraz také v klasifikaci příjmů veřejných rozpočtů.

Třídění daní podle metodiky OECD

Toto rozdělení daní slouží hlavně k porovnávání daňových charakteristik různých zemí. Klasifikace daní na základě metodiky OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin a dalších podskupin viz příloha č. 1.

2.4 Daňové principy

Daňové principy stejně jako přístupy k daním prodělaly složitý vývoj. Principy kladené na stavbu daňových systémů a zdaňování jsou podle současných ekonomů odlišné jak ve vymezení obsahu, tak v počtu. Dle Kubátové (2009) se jedná o princip daňové spravedlnosti, princip daňové efektivity, princip daňových stimulů, princip makroekonomické pružnosti, princip právní perfektnosti a politické průhlednosti. Dle Širokého (2008) můžeme nalézt také alternativní přístup k efektivitě daní pomocí teorie blahobytu.

Dva principy jsou ovšem základní a žádný autor je nemůže vynechat. Jedná se o princip efektivity a princip spravedlnosti. Prostřednictvím těchto dvou principů lze ukázat, že není možné vyhovět všem požadavkům kladeným na daňový systém. V určité fázi musí snaha o dosažení, co největší spravedlnosti vést ke snížení efektivity daňového systému a totéž platí i naopak. Pokud bude snaha o vybírání daní s minimálními náklady, povede k nepostizení všech poplatníků a tím ke snížení spravedlnosti zdanění. V případě tvorby nebo úprav daňových zákonů je nutné toto vzít v úvahu a rozhodnout, který princip bude určen jako prioritní.

2.4.1 Princip daňové spravedlnosti

Jelikož spravedlnost není ekonomická kategorie, nemůže ekonom hodnotit, co je či není spravedlivé. Může však předvést, jak se konkrétní daňové opatření odrazí na příjmech a bohatství ekonomických subjektů. Pokud budou lidé považovat za spravedlivé, aby obyvatelé s většími příjmy platili vyšší daně, ekonom poukáže na daně, kterými to lze provést, a také na limity takových rozhodnutí. Nejlepším řešením je zdanit obyvatele s vyššími příjmy progresivní daní z příjmu, ale zároveň je nutné řešit nebezpečí neochoty těchto obyvatel se více snažit v podnikání a nebezpečí možného daňového vystěhovalectví. Výsledkem by totiž mohlo být méně prostředků pro méně příjmové obyvatelstvo. Spravedlivé daně mohou být ukládány na základě principu platební schopnosti nebo principu prospěchu.

Princip platební schopnosti je vyjádřen především redistribučním efektem, kdy by daně měly zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodu, než jaké vyplývá z podmínek na trhu. Lidé by měli platit daně podle toho, jaká je jejich platební schopnost, tedy vícepříjmoví občané více a méněpříjmoví méně.

Princip prospěchu je charakteristický tím, že poplatníci požadují od státu odpovídající protihodnotu za své daně. Oba principy jsou v daňové politice používány.

2.4.2 Princip daňové efektivity

Pokud jsou daně neefektivní, tak ukrájí z toho, co je vybráno, více, než je potřebné a způsobují větší ochuzení poplatníků i státu, než daně efektivní. Mezi zdroje neefektivity patří distorzita daní a administrativní náklady správců daní a poplatníků. Princip daňové efektivity znamená, že daně by neměly způsobovat velké zkreslení (distorze) v cenách nebo užitku z různých druhů činností. **Distorzí zdanění** již v minulosti způsobilo zbytečné škody, jelikož vede poplatníky k substituci, tedy k nahrazení zdaněného zboží nebo služeb jinými, nezdaněnými činnostmi, a to narušuje efektivní alokaci zdrojů v ekonomice.

Příliš velká **administrativní náročnost** je dalším problémem způsobujícím neefektivnost daní. Daně by neměly společnosti způsobovat větší administrativní náklady, než je nutné, protože je neplatí jenom stát, ale také poplatníci, kteří musí např. vést daňové účetnictví, vyplňovat daňová přiznání, platit daňové poradce aj. Čím je daňový systém složitější, tím jsou administrativní náklady vyšší.

2.4.3 Princip daňových stimulů

Tento princip souvisí s efektivností daní a klade požadavek na to, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů. Pokud nemá dlouhodobě docházet k omezení růstu, nesmí být strana nabídky v ekonomice potlačována. Daně nemají omezovat pracovní úsilí lidí, jejich ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika. Pokud by daně měly ovlivňovat chování poplatníků, tak jedinec vytvářením správných stimulů.

2.4.4 Princip makroekonomické pružnosti

Daně mohou krátkodobě působit na efektivní poptávku soukromého sektoru pomocí odčerpávání většího nebo menšího dílu z jejího celkového objemu. Lze říci, že daně jsou pružné, a že pružně reagují na růst hrubého domácího produktu. Jestliže má celková efektivní poptávka vliv na stabilitu, potom mohou být daně použity jako stabilizátory a daňová politika se tímto stává součástí politiky makroekonomické.

2.4.5 Princip právní perfektnosti a politické průhlednosti

Čím více je preferována svoboda jednotlivce, tím jsou požadavky na právní perfektnost a politickou průhlednost naléhavější. Dodržování tohoto principu působí pozitivně i na plnění výše zmíněných požadavků. Daně, u kterých je zřejmé, kdo je ve skutečnosti jejich plátce, jsou považovány za lepší, než ty, u nichž daňový přesun způsobuje ztrátu této informace. Často bývá kritizována daň z příjmů společností, protože je ve skutečnosti placena akcionáři, zaměstnanci a spotřebiteli, přestože se zdá, že ji nesou velké podniky. Ze stejného důvodu jsou upřednostňovány daně přímé, protože daně nepřímé formálně postihují obraty obchodníků, ale ve skutečnosti se značně dotýkají hlavně spotřebitele. Působení nátlakových skupin tvoří zvláštní problém. Mnohdy se jim totiž podaří získat specifické výhody z daňových zákonů.

2.5 Daňový systém

Daňový systém (daňová soustava) představuje souhrn všech daní, jež se na daném území, obvykle státním, vybírají. Jedná se tedy o kombinaci více daní, která zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní. Tvorba daňového systému je nutná, neboť každá daň má své kladné i záporné stránky, tudíž soustava více daní vyruší některé negativní dopady na ekonomiku. Na vytvoření daňového systému se kladou daňové požadavky, které byly popsány blíže v předchozí podkapitole.

2.5.1 Změna podmínek fungování daňových systémů

Jednotlivé národní daňové systémy se rychle změně podmínek snaží více či méně úspěšně přizpůsobovat. Tradiční daňové systémy historicky vznikaly a plnily své funkce v zcela odlišném ekonomickém a politickém prostředí. Podmínky vzniku *tradičních* daňových systémů je možné charakterizovat dle Láchové (2007) jako:

- teritoriálně oddělené státy,
- účinné působení hraničních kontrol,
- nulový pohyb kapitálu přes hranice,
- omezení pohybu zboží mezi státy pomocí vysokých tarifů a kontrol,
- přísná kontrola nebo zákaz pohybu kapitálu,
- práce občanů pouze ve své zemi,
- firmy podnikající v zemi vlastníků a
- nemožnost rozvinutí daňové konkurence.

Vlády jednotlivých zemí mohou na změnu podmínek reagovat buď přistoupením na daňovou konkurenci, kdy se snaží vytvořit výhodnější podmínky pro poplatníky, snížit daňové zatížení, a zároveň usilovat o udržení veřejných služeb na přijatelné úrovni, anebo škodlivou daňovou konkurencí, kdy se snaží přilákat do země daňové základy (např. důchody, obraty firem, úroky aj.) preferenčním daňovými režimy a utajením informací o příjmech poplatníků. Další možností reakce na změnu je vzájemná dohoda států o koordinaci nebo harmonizaci daňových systémů, která může výrazně omezit daňové úniky v podmínkách, kdy se poplatníkům přestává vyplácet daně mezinárodně plánovat a kde se daňové správy vzájemně informují o záležitostech daňových dlužníků.

V *současnosti* jsou podmínky fungování daňových systémů vyjádřeny následovně:

- zvyšuje se stupeň propojenosti národních ekonomik a trhů,
- rostou daňové úniky a rozšiřují se možnosti zatajování příjmů ze zahraničí prostřednictvím daňových rájů, jež brání výměně informací,
- uvnitř regionálního seskupení s jednotným vnitřním trhem je transfer daňových základů snazší a zpravidla k němu dochází častěji,
- existuje silná daňová konkurence mezi státy, zejména u mobilních základů,
- úsilí států zachovat své daňové příjmy, zpřísnit podmínky a kontroly, odliv kapitálu ze země,
- existence nadnárodních korporací, která je spojena s problémem alokace zisku a daní mezi zúčastněné země s obtížnou kontrolou transferových cen.

Propojenost trhů, ekonomik a s nimi také daňových systémů vede v současnosti k náznakům vytváření globálního daňového systému, který by byl definován souborem zákonů, vzorových smluv a praxe. V minulosti již probíhalo sladění daňových systémů uvnitř celků jako je federace (USA, Švýcarsko, Kanada). Následně také v rámci integrovaného seskupení EHS (později EU) a ve volnějším pojetí v OECD. V rychle se měnících podmínkách zesiluje potřeba výraznější celosvětové koordinace daňových systémů. Teoretické návrhy mezinárodního daňového systému se již v akademické oblasti objevují.

2.5.2 Faktory ovlivňující daňový systém

Mezi hlavní faktory, které ovlivňují výši a strukturu daní patří dle Kubátové, K. (2009) faktory ekonomické, politické, kulturněhistorické, administrativní a institucionální, technický pokrok a globalizace a další. Jelikož jsou daňové systémy jednotlivých zemí odlišné, tak účinek výše zmíněných faktorů je pro každou zemi individuální.

Mezi **ekonomické faktory** lze řadit odvětvovou a geografickou strukturu ekonomiky, strukturu pracovních sil, hospodářský růst, míru zapojení ekonomiky do mezinárodních vztahů, míru inflace atd.

Odvětvová struktura ovlivňuje míru koncentrace ekonomiky, ale také podíl samostatně podnikajících fyzických osob a korporací. Je tedy ovlivněn jak podíl daní placený jednotlivci, tak společnostmi. Pokud se v zemi vyskytuje více korporací, tak je vyšší podíl zaměstnanců než samostatných podnikatelů, což je pro stát výhodné, protože zaměstnanci se zdaňují snadněji než podnikatelé, jež si mohou základ daně „upravit“ zatajováním příjmů nebo zahrnováním zbytečných nebo neexistujících nákladů.

Faktory **kulturněhistorické** jsou velmi významné. Způsobují, že přestože je v EU nutné v rámci fungování jednotného trhu sladit daňové systémy, postupuje tento proces velmi pomalu, protože každá země má svůj způsob zdanění, svou daňovou morálku a tradici fungování státního aparátu vybírajícího daně atd.

Administrativní a institucionální faktory jsou spojeny s činností vlády, parlamentu, expertů a berního aparátu, tedy úředníků, kteří v konečné fázi rozhodují o efektivitě provedení zákonného opatření. Politici často spoléhají na rozhodnutí odborníků, protože setrvávají ve svém oboru mnohem déle. Úřední aparát má ovšem averzi ke změnám, které přinášejí obtíže a více práce a může se účinně bránit lobováním nebo stylem své činnosti.

Faktor technického pokroku se vždy odráží i na daních. Nejlepším příkladem bylo zavedení daně z přidané hodnoty, které bylo spjato s rozvojem výpočetní techniky. V současné době má na daňový systém vliv rozvoj techniky, které umožňuje dokonalejší formu obchodu (internetový obchod, obchod s finančními deriváty aj.), jejichž zdaňování je problematické. Naopak technický rozvoj poskytuje daňovému aparátu účinnější nástroje k výběru daní a daňovým únikům.

Globalizační faktor se projevuje stále intenzivněji. Dnes už žádná vláda nemůže udržovat a budovat systém daní, aniž by se ohlížela na mezinárodní podmínky,

protože reformy daňových systémů již neprobíhají jako individuální akty vlád zemí, ale jako vlny, které se ve větší nebo menší míře vzájemné koordinace přelévají ze země do země. V České republice bylo mnoho novel zákonů v posledních letech spíše odrazem mezinárodního tlaku, než vnitřní potřeby.

2.6 Daňová harmonizace a koordinace

Globalizace ekonomiky, která nabourává postupně hranice mezi státy, ruší také hranice daňové. Vlády jednotlivých států nejsou schopny účinně podchytit daňové příjmy a obraty, které se uskuteční na jejich území. Přestává být jasné, jestli vůbec došlo ke zdanitelnému příjmu, a pokud ano, tak který stát si na něj může činit nárok. Odborníci se v této oblasti neshodují. Někteří požadují společné úsilí zasažených států při vzájemné spolupráci v koordinaci a harmonizaci daní, další oponují tím, že nejefektivnějším řešením je tržní alokace, tedy přípuštění konkurence do daňových systémů.

Rozdíl mezi harmonizací a koordinací spočívá ve stupni přibližování daňových systémů a závaznosti přijatých opatření. Daňová harmonizace a koordinace může omezovat daňové úniky, protože pro poplatníky ztrácí smysl mezinárodně daně plánovat a systémy daňových správ sdílí společné informace o věcech daňových dlužníků.

Daňová harmonizace v Evropské unii

Daňová harmonizace vyjadřuje vzájemné přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat daňového základu, daňové sazby anebo administrativy daně. V Evropské unii má harmonizace umožnit, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy a aby zabránila daňovým únikům.

Mezi hlavní nástroje harmonizace daní v EU patří primární právo a sekundární právo. Primární právo čítá všechny integrační procesy EU. Jedná se o tzv. Římskou dohodu a další smlouvy o Evropských společenstvích. Zakazuje ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží a poskytovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaký z něj byl zaplacen, subvencovat úlevami na přímých daních domácí vývozce a ukládá připravit harmonizaci DPH. Primární právo také stanoví, že ve fiskální oblasti budou členské země rozhodovat na základě jednomyslné shody a každý stát má právo veta. Sekundární právo obsahuje převážně směrnice a nařízení. Nařízení je obecný nástroj platnosti, závazný pro všechny členské země. Směrnice

je nástroj, který sleduje dosažení určitého cíle. Zajišťuje praktickou realizaci harmonizaci. Rozhodnutí o způsobu její aplikace je v kompetenci jednotlivých členských států.

Harmonizace nepřímých daní

Harmonizace nepřímých daní se týká daně z přidané hodnoty, spotřebních a energetických daní.

Daň z přidané hodnoty

DPH je v zemích EU jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby. Má nejvýhodnější vlastnosti, které jsou potřebné k zachování neutrality v mezinárodním obchodu. Harmonizovaným základem daně je každý prodej zboží a služeb, s výjimkou finančních a právních služeb a kapitálových statků, u kterých lze základ daně určit jen velmi obtížně. Zdravotní péče, vzdělání a jiné statky pod ochranou států jsou od daně osvobozeny.

Od zavedení jednotného trhu v roce 1993 platí v zemích EU přechodný režim. Odpadly formality na vnitřních státních hranicích a administrativa daní je vykonávána stejným úřadem bez ohledu na to, zda jde o dovoz zboží nebo o domácí plnění. Jedná se o daňový nebo celní úřad. Byl vytvořen zvláštní systém kontroly, kdy každému podniku nacházejícímu se v EU bylo přiděleno zvláštní daňové identifikační číslo, které je uvedeno při realizované obchodní činnosti na dokumentech obchodních partnerů.

Daň je placena kupující stranou ve své zemi podle sazby daně platné v této zemi. Harmonizovány byly také sazby daně, pro které platí od roku 1997 konkrétní pravidla uvádějící minimální sazbu. Výsledky harmonizace DPH jsou skromnější i přes značnou snahu orgánů EU. V jednotlivých členských zemích se rozpětí základní sazby pohybuje v rozmezí 15 až 25 %.

Spotřební a energetické daně

Selektivní spotřební daně jsou v zemích EU také harmonizovány, protože se promítají do cen a mohou se stát překážkou volného obchodu mezi státy Unie. Harmonizován je opět předmět daně, základ daně, sazby a daňová administrativa.

Podle nařízení, nesmí v zemích EU existovat jiná spotřební daň, než daň z minerálních olejů, tabáku, alkoholu, piva a vína. Daně, které nejsou volnému obchodu na překážku a nevyžadují hraniční kontroly nebo další úpravu daňového systému, tvoří výjimku.

Výrobky podléhají zdanění buď v okamžiku výroby nebo dovozu. Daň je splatná až při uvolnění pro konečnou spotřebu. Tento režim je zajištěn institutem tzv. autorizovaných daňových skladů, ve kterých jsou výrobky vyráběny, zpracovávány a skladovány. V rámci těchto skladů se výrobky pohybují po celém území EU, aniž by byly zdaněny. Daň se uvaluje v odpovídající výši až v zemi konečné spotřeby.

Správu daně u vnitřního i mezinárodního pohybu zboží vykonává opět daňový nebo celní úřad. Od 1.1. 1993 je uplatňována dohoda o minimálních sazbách vybraných spotřebních daní.

Harmonizace energetických daní začala v EU platit od roku 2003. Minimální sazby daně se vztahují na uhlí a elektrickou energii.

Harmonizace přímých daní

Přestože se v EU původně počítalo také s harmonizací přímých daní, v současnosti prakticky neprobíhá. Po několika neúspěšných pokusech harmonizovat důchodové daně se v této oblasti odstoupilo od původního záměru. Členské země se nehodlají ve prospěch společného trhu vzdávat svých zvyklostí a zásahy do základů a sazeb důchodových daní považují za vměšování do vlastních záležitostí. Harmonizace se proto stává politickým problémem.

3. CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ZEMÍ OECD

Zakládající státy měly v době vzniku Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj zcela různorodé a nesrovnatelné daňové systémy, zejména v oblasti spotřebních daní. Francie jako jedna z mála států uplatňovala daň z přidané hodnoty, ostatní státy (např. Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí apod.) měly zaveden kaskádovitý systém daně z obratu. Tento systém výběru daně nezaručoval daňovou neutralitu. Daň z obratu byla konstruována kumulativním způsobem. Výrobce zatížil svůj produkt sazbou daně z obratu, ale nebyla mu uhrazena daň z obratu, která vážla na jeho vstupech.

V oblasti přímých daní existovala v minulosti přibližně stejná struktura daní z důchodů, ale metody konstrukce daňových základů, systém odečitatelných položek od základu daně a výpočet konečné výše daně byl velmi odlišný.

Členské země si uvedených disproporcí byly vědomy a jak již bylo zmíněno, prováděly v rámci OECD a EU daňovou koordinaci a harmonizaci.

Průlom nastal v roce 1967, kdy se Evropská unie rozhodla povinně zavést systém daně z přidané hodnoty (od 1.1.1973), protože většina evropských členů OECD je zároveň členem Evropské unie, mělo to dopad i na ně. Zavedení jednotného vnitřního trhu roku 1993 v EU společně s provedenou harmonizací nepřímých daní (viz předchozí kapitola) opět přispělo k užší koordinaci daňových systémů.

V současnosti jsou daňové systémy jednotlivých zemí pořád specifické a různorodé, i když ne v takovém rozsahu jako v minulosti. Lze je však srovnávat pomocí různých mezinárodních ekonomických a daňových ukazatelů.

Charakteristika daňových systémů vybraných zemí České republiky, Francouzské republiky, Slovenské republiky a Dánského království se zaměří pouze na šest základních druhů daní. Jedná se o daně z příjmů fyzických a právnických osob, majetkové daně, DPH a ostatní spotřební daně a platby na sociální pojištění. Ostatní daně v této kapitole nejsou brány v úvahu, jelikož co je v jedné zemi považováno za poplatek, v jiné zemi může být považováno přímo za daň. Jako příklad může sloužit poplatek za psa, vybíraný v České republice a daň ze psa uložená na Slovensku.

Mezi přímé daně jsou zařazeny daň z příjmů fyzických a právnických osob a majetkové daně, do kterých spadá daň z nemovitostí, daň silniční a trojdaň (dědická, darovací a z převodu nemovitostí). Také sociální pojištění bude zařazeno do přímých daní.

Daně nepřímé se člení na univerzální, jež zaujímá DPH a selektivní, do kterých lze řadit daně spotřební a energetické. Toto třídění daní bude jednotné pro všechny vybrané země.

Nejprve však tato kapitola obsahuje obecné seznámení s Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, včetně její koordinace daní a dále vymezení pojmu daňový ráj a boj OECD proti němu.

3.1 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)

Předchůdcem OECD byla Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci (OEEC) založená v roce 1948, která byla vytvořena jako správa americké a kanadské pomoci v rámci Marshallova plánu na obnovu Evropy po 2. světové válce.

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj byla založena dne 14. 10. 1960 v Paříži, kde zástupci 20 zakládajících států podepsali Konvenci o OECD a další dva dodatkové protokoly, které vstoupily v platnost dne 30. 9. 1961. Mezi zakládající země patří Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Island, Itálie, Kanada, Lucembursko, Nizozemí, Německo, Norsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Španělsko, Spojené státy americké, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, Švédsko, Švýcarsko a Turecko. Na konci roku 2010 měla OECD 34 členských zemí a do budoucna se zvažuje vstup Číny, Indie nebo Brazílie.

V příloze č. 2 jsou uvedeny všechny členské státy OECD včetně data vstupu do této organizace.

Hlavními cíly organizace jsou vybudování silné ekonomiky ve všech členských zemích, zvýšení efektivity, zdokonalení systémů na trhu, rozšíření volného obchodu a snaha o rozvoj ve vyspělých i rozvojových zemích.

V současnosti OECD poskytuje statistiky, a také ekonomická a společenská data, analyzuje a předpovídá ekonomický vývoj, zkoumá společenské změny a objevující se nové trendy v oblasti obchodu, životního prostředí, zemědělství, rozpočtové politiky, rozvojové pomoci a další.

OECD je financována z jejích členských zemí. Národní příspěvky jsou založeny na vzorci, který bere v úvahu velikost každého členského státu. Největší příspěvky poskytují Spojené státy americké (téměř 23 % rozpočtu) a Japonsko (téměř 13 % rozpočtu). Na rozdíl od Světové banky či Mezinárodního měnového fondu, OECD neposkytuje dotace nebo úvěry.

Centrum pro daňovou politiku a správu zkoumá veškeré aspekty spojené s daněmi, včetně daňové politiky a správy. Podporuje dialog s nečlenskými zeměmi OECD a přispívá tím k mezinárodní spolupráci v oblasti daní. Program spolupráce s více než 80 nečlenskými zeměmi OECD zahrnuje práci na sjednávání, uplatňování a výkladu daňových dohod, účtování vnitropodnikových cen a efektivní výměnu informací.¹

3.1.1 Daňová koordinace v rámci OECD

Dle Láchové (2007) je hlavní směr koordinace daňové problematiky v rámci OECD prezentován aplikací a novelizacemi Vzorové smlouvy o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění z roku 1963. Jde o model, na jehož základě členské země mezi sebou a třetími zeměmi uzavírají mezinárodní dohody zamezení dvojího zdanění příjmů nebo majetku. Od konce 90. let 20. století je v popředí pozornosti organizace koordinovaný boj proti územím zvaným „daňové ráje“, které umožňují rezidentům z ostatních zemí unikat zdanění. OECD se dále zaměřuje na zdanění nadnárodních společností, konkrétně řešením vztahu mateřských a dceřiných společností oddělených hranicí.

Koordinace na úrovni OECD probíhá také v následujících oblastech:

- konvence o vzájemné administrativní pomoci v daňových otázkách z roku 1995,
- doporučení o aplikaci daňového identifikačního čísla v mezinárodním kontextu a používání nových technologií pro automatickou výměnu informací z roku 1997,
- doporučení k odstranění škodlivé daňové konkurence a
- vytvoření daňové klasifikace OECD, která umožnila sjednocení metodiky a zlepšila vypovídající hodnoty komparace daňového zatížení v členských zemích.

Aktivita OECD jsou velmi významné pro Evropskou unii, protože v řadě aspektů předcházejí její vývoj.

Daňové ráje

Daňový ráj je území, které svou legislativou umožňuje společnostem a fyzickým osobám přesunout daňové základy a vyhnout se tímto zdanění v zemi současné nebo původní rezidentury. Daňový ráj lze charakterizovat jako stát (území) s velmi nízkým nebo nulovým daňovým zatížením. Daňovým rájem se mohou stát i země, kde jsou daně sníženy pod úroveň obvyklou v okolních zemích. Tyto země však nejsou cílem

¹ <<http://www.mfcr.cz/>>

politiky OECD proti daňovým rájům. Zpravidla bývá existence daňových rájů spojována s daní z příjmů fyzických a právnických osob, se zdaněním kapitálu, ale může se týkat také výhodnější daně z přidané hodnoty a dalších daní ze spotřeby či bezcelních zón.

Daňové ráje jsou mimo jiné charakteristické výbornými bankovními produkty, ochranou bankovního tajemství, vysoce profesionálními právními službami, vymahatelností práva, jednoduchými pravidly pro založení společnosti, dobrou dopravní dostupností, klimatickými podmínkami a v neposlední řadě politickou stabilitou zajišťující vlastnická práva.

Historie daňových rájů sahá až do dávné minulosti. Už antičtí obchodníci využívali malé ostrovy kolem Atén jako překladiště zboží, které jim umožňovalo vyhnout se clu, jež bylo uvalována na dovoz a vývoz zboží z města. V současnosti je možné, pouze s použitím faxu a internetu, založit firmu v daňovém ráji během několika hodin, včetně zápisu do obchodního rejstříku.

Boj OECD proti daňovým rájům

Odliv daňových základů krátil příjmy veřejných rozpočtů všech zemí, které se snažily reagovat různými protiopatřeními. Společné úsilí vyústilo v boj OECD proti daňovým rájům a nekalé daňové konkurenci, ke kterému se později připojily také země G7 a Evropská unie. V roce 1998 byl poprvé sestaven seznam zemí označených jako daňové ráje. Tyto země byly vyzvány, aby ukončily praktiky umožňující poplatníkům po celém světě vyhýbat se zdanění ve své mateřské zemi. Daňový ráj je dle OECD charakterizován jako území, kde nejsou uvalovány žádné nebo pouze nominální daně, dále se zde vyskytuje nedostatek transparentnosti (průhlednosti), tedy možnosti jednotného a systematického vymáhání daňového práva u jednotlivých ekonomických subjektů na základě běžně dostupných informací a existují zde zákony či vládní praktiky, které zamezují ostatním vládám přístup k informacím o poplatnících využívajících nízkého nebo nulového zdanění.

Seznam škodlivých daňových rájů v roce 1998 zahrnoval 38 zemí (např. Andorra, Bahamy, Bermudy, Belize, Britské panenské ostrovy, Cookovy ostrovy, Dominica, Gibraltar, Kypr, Libérie, Lichtenštejnsko, Malta, Panama a další). O úspěchu tohoto boje svědčí fakt, že počet daňových rájů postupně do roku 2004 klesl na pouhých 5 zemí, ze kterých další 2 země podepsaly později dohodu o spolupráci. V roce 2007 tedy zbývají pouze 3 země označované jako daňové ráje – Andorra, Lichtenštejnsko a Monako.

3.2 Daňový systém České republiky

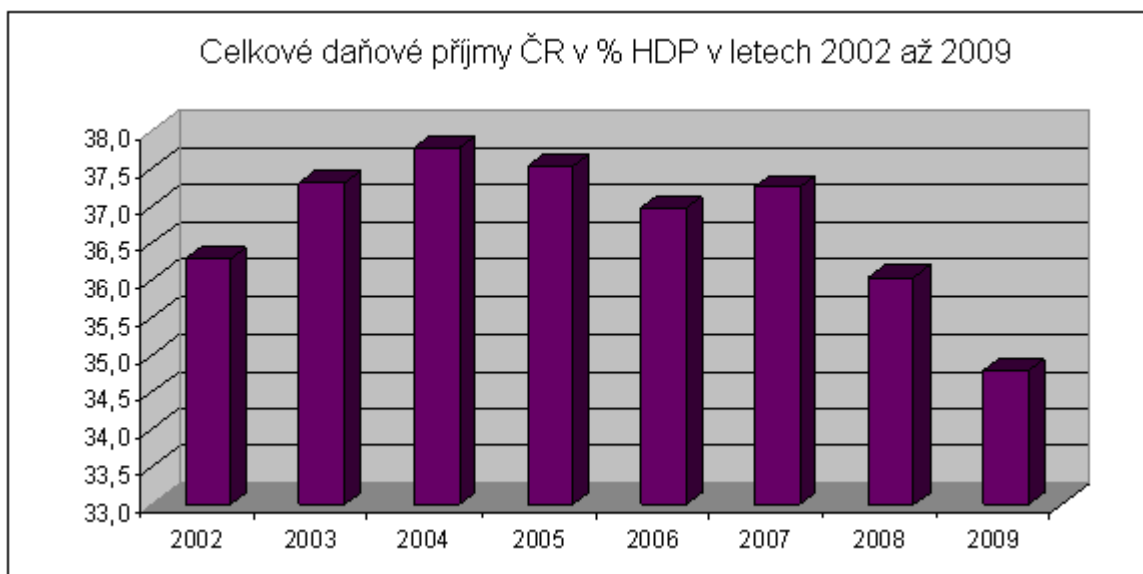
Česká republika vznikla 1. 1. 1993 rozpadnutím Československa na dva samostatné státy. Leží ve středu Evropy a sousedí se Slovenskou republikou, Polskem, Německem a Rakouskem. Její rozloha činí 78 865 km² a počet obyvatel se pohybuje okolo 10,5 miliónů. Území České republiky se dělí na 14 vyšších samosprávných celků nebo-li krajů.

Zákonodárná moc je v ČR představována dvoukomorovým parlamentem – Poslaneckou sněmovnou (200 poslanců) a Senátem (81 senátorů). Vláda představuje výkonnou moc. Hlavou státu je prezident, v současnosti se jedná o Václava Klause, který je prezidentem od roku 2003 a zastává již druhé funkční období.

Daňová soustava ČR je tvořena daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi včetně energetických daní, daní z příjmů, daní z nemovitostí, daní silniční, daní dědickou, darovací a z převodu nemovitostí. Mezi odvody daňového charakteru lze řadit také pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění a místní poplatky.

Výše celkových daňových příjmů České republiky za období 2002 - 2009 je znázorněna v grafu č. 3.2.

Graf č. 3.2: Výše celkových daňových příjmů České republiky vyjádřená jako procentní podíl HDP v letech 2002 až 2009



Zdroj: www.oecd.org, vlastní úprava

Z výše uvedeného grafu 3.2 je patrné, že nejvyšších daňových příjmů dosáhla Česká republika v roce 2004 s konkrétní hodnotou 37,8 % HDP. Nejnižší daňové příjmy ČR obdržela v roce 2009 a činily 34,8 % HDP. Výše celkových daňových příjmů postupem času kolísá, i když od roku 2007 vykazuje klesající trend.

3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Jedná se o univerzální důchodovou daň, které podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců, s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Od této daně se požaduje, aby byla prostředkem redistribuce důchodů od vícepříjmových daňových subjektů k sociálně potřebným. Zároveň by měla ovlivňovat chování poplatníka žádoucím směrem.

Předmětem daně tedy jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z podnikání, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy.

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Srozumitelněji řečeno je základem daně součet dílčích základů daně, u kterých mohou být příjmy sníženy o výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení. Do základu daně se nezahrnují příjmy od daně osvobozené.

3.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem právnických osob. U nepodnikatelských subjektů jsou předmětem daně zejména příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku.

Základ daně je odvozován z výsledku hospodaření před zdaněním a snižuje se o několik nestandardních odpočtů. Základem daně je rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně anebo jsou od daně osvobozeny) převyšují výdaje. Základ daně se snižuje o daňovou ztrátu a o výdaje vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Dále je možné odečíst dary, ale pouze za určitých podmínek.

3.2.3 Majetkové daně

Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je tvořena daní ze staveb a daní z pozemků. Předmětem daně z pozemků jsou veškeré pozemky ležící na území ČR zaznamenané v katastru nemovitostí.

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, a také byty a nebytové prostory.

Základem daně z pozemků může být cena pozemku nebo jeho skutečná výměra. Základem daně ze staveb je zastavěná plocha, tzn. výměra půdorysu nadzemní části stavby v m². U některých druhů pozemků a staveb je možné základní výměru daně změnit korekčním koeficientem, který je odvozen z počtu obyvatel obce.

Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí

Předmětem daně dědické se stává nabytí majetku na základě dědictví ze závěti nebo dědictví ze zákona. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Předmětem daně z nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Základem daně dědické je cena majetku nabytá jednotlivým dědicem, snížená např. o prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí, cenu majetku osvobozeného od daně, přiměřené náklady na pohřeb zůstavitele a další.

Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem daně, snížená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně, cenu majetku osvobozeného podle zákona, clo a daně placené při dovozu.

Základem daně z převodu nemovitostí je zejména cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i za předpokladu, že je cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Tento rozdíl nepodléhá dani. Pokud je ovšem cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

Daň silniční

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v ČR, v případě, že jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním.

Předmětem daně bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR.

Základem daně je u osobních automobilů (s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon) zdvihový objem motoru v cm³. Dále je základem daně silniční součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů nebo největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel.

3.2.4 Sociální pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti splňuje v ČR všechny atributy daně a představuje jednu platbu, ve které je obsaženo pojistné na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pojistné odvádějí za zaměstnance zaměstnavatelé. Vyměřovacím základem jsou příjmy osob, které zakládají účast na nemocenském pojištění zaměstnanců. Osoby samostatně výdělečně činné povinně hradí pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Přihlašování k nemocenskému pojištění je pro ně dobrovolné.

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění odvádějí zaměstnavatelé za své zaměstnance tak, že jedna třetina pojistného se sráží z hrubého příjmu zaměstnance a zbývající část hradí zaměstnavatel. Vyměřovacím základem je v podstatě hrubá mzda očištěná o některé příjmy. Toto pojistné hradí i osoby samostatně výdělečně činné.

3.2.5 Daň z přidané hodnoty

Je všeobecnou spotřební daní moderního typu. Předmětem této daně je dodání zboží nebo převod nemovitostí anebo přechod nemovitostí za úplatu s místem plnění v tuzemsku nebo pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu nebo dovoz zboží z třetí země.

Základem daně lze chápat vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební a energetické daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto plnění.

3.2.6 Spotřební a energetické daně

Mezi spotřební daně řadíme daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Předmětem daně jsou výše zmíněné výrobky vyrobené nebo dovezené do území Evropského společenství. Základem daně je počet fyzických jednotek vyrobeného či dovezeného zboží.

Od roku 2008 existují v ČR ekologické nebo-li energetické daně. Jedná se o zavedení daní podporujících ochranu životního prostředí. V současnosti se jedná o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně zatěžují dodávky energií konečnému spotřebiteli.

3.3 Daňový systém Francouzské republiky

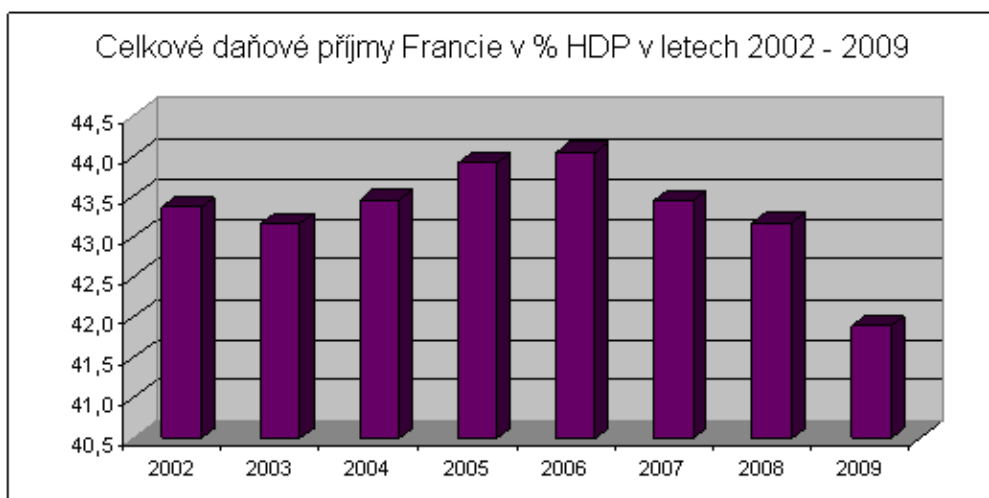
Francouzská republika vznikla roku 843, takže má za sebou bohatou historii. Leží v západní Evropě na Pyrenejském poloostrově a její pobřeží omývá Atlantský oceán. Mezi sousedící státy patří Belgie, Španělsko, Lucembursko, Německo, Švýcarsko, Andorra a Itálie. S Velkou Británií je spojena kanálem La Manche. S rozlohou 547 030 km² se jedná o druhý největší stát v Evropě s více než 60 milióny obyvatel. Francie je rozdělena do 26 regionů, ze kterých jsou 4 regiony zámořské (Guadeloupe, Francouzská Guayana, Martinique a Réunion). Regiony je možné členit na departamenty, které se dále podrobně člení.

Francie je republikou s výraznými prezidentskými pravomocemi a dvoukomorovým parlamentem. Současným prezidentem se od roku 2007 stal Nicolas Sarkozy. Dvoukomorový parlament se skládá z Národního shromáždění (577 členů) a Senátu (331 členů).

Francouzský daňový systém byl od 1. 1. 2005 podstatně modifikován. Zavedení nového finančního práva zrušilo stávající imputační propojení daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob a nahradilo ho klasickým systémem. Daňový systém je založen na daních přímých, které jsou doplněny složitým oboustranně placeným sociálním pojištěním, dani z přidané hodnoty a akcízích.

Výše celkových daňových příjmů Francie za období 2002 - 2009 je znázorněna v grafu č. 3.3.

Graf č. 3.3: Výše celkových daňových příjmů Francouzské republiky vyjádřená jako procentní podíl HDP v letech 2002 až 2009



Zdroj: www.oecd.org, vlastní úprava

V grafu č. 3.3 je možné sledovat, že celkové daňové příjmy Francie vyjádřené jako procentní podíl na HDP jsou v čase téměř konstantní. Výjimku tvoří rok 2009, kdy příjmy klesly na 41,9 % HDP. Nejvyšších příjmů bylo dosaženo v roce 2004 se 44 % HDP.

Daňová reforma

Na začátku března 2011 by měla vstoupit v platnost daňová reforma, která přináší 2 základní daňové úpravy. První se týká odstranění daňového štítu, který omezoval výši daní poplatníků na maximálně 50 % jejich příjmu. Druhou významnou změnou je téměř zrušení daně z bohatství, jež byla uvalena na tržní hodnotu majetku vlastněného k 1.1. zdaňovacího období po odečtení závazků, v případě, že hodnota majetku přesahuje 770 000 EUR.

Novou energetickou daní se stává **daň na kamiony**, která by měla sloužit k financování dopravní infrastruktury.

3.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Tato daň je uložena na domácnost, manželé se nezdaňují samostatně, takže příjem domácnosti zahrnuje příjmy manželů a jejich svobodných dětí do věku 18 let.

Zdanitelný příjem je tvořen souhrnem jednotlivých druhů příjmů, které jsou charakterizovány jako zaměstnanecký příjem, příjem z podnikání, příjem z nemovitého majetku, příjem ze zemědělství, profesní příjem (např. příjem právníků, lékařů), příjmy manažerů řídicích rodinné společnosti nebo komanditní společnosti, investiční příjem a kapitálový příjem. Poplatník si může od daňového základu odečíst zaplacené výživné a alimony a další odpočitatelné položky podobné jako v dalších státech Evropské unie.

Konečný základ daně se dělí koeficienty na tzv. základ daně za poměrnou část, což má přispět ke zmírnění progresivity zdanění.

Celkové daňové břemeno nesmí přesáhnout 50 % ročního příjmu poplatníka z předešlého roku.

3.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Mezi společnostmi, které podléhají této dani patří zjednodušené akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a sdružení omezená podíly. Další společnosti (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnosti s ručením omezeným s jediným

zakladatelem, občanské společnosti a nadace) si mohou vybrat zdanění buď daní z příjmů právnických osob nebo daní z příjmů fyzických osob.

Tato daň je založena na principu teritoriality, což znamená, že dani podléhají pouze obchodní příjmy vytvořené ve Francii. Náklady na dosažení zisku jsou odpočitatelné z daňového základu. Jedná se zejména o odpisy (jsou povoleny v případě řádného doložení), amortizace nehmotných statků jako software, patenty, náklady na vědu a výzkum a další.

Ve Francii existuje povinnost platit minimální daň pro společnosti s vyšším obratem než 400 000 EUR.

3.3.3 Majetkové daně

Daň z nemovitostí

Předmětem daně z nemovitostí a domovní daně jsou domy a prostory, které nejsou využívány k podnikání. Tyto prostory mohou být v nájmu nebo ve vlastnictví uživatelů. Základ daně odpovídá plné nájemní hodnotě prostoru.

Daň darovací a dědická

Daň darovací a dědická je uvalena na majetek, který byl získán darováním nebo děděním. Odpočet od základu daně nabývá hodnoty až 151 950 EUR v souvislosti s tím, o jaký stupeň příbuzenského poměru se jedná nebo dle stupně mentálního či fyzického handicapu příjemce daru nebo dědictví.

3.3.4 Sociální pojištění

Příspěvky na sociální pojištění jsou povinni platit zaměstnavatelé, zaměstnanci nebo společně oba. Obvykle jsou počítány z celkových mezd a platů nebo z maximální částek, tzv. stropů sociálního pojištění. Příspěvky na sociální pojištění jsou odečitatelnými výdaji pro daň ze společností.

3.3.5 Daň z přidané hodnoty

DPH ve Francii je podobné legislativní úpravě jiných členských států EU. Předmětem daně je prodej zboží a služeb. Za osoby podléhající dani jsou považováni podnikatelé, kteří dodávají zboží, poskytují služby nebo dovážejí zboží.

3.3.6 Spotřební a energetické daně

Stejně jako většině členských zemí EU podléhají této dani tabákové výrobky, alkoholické nápoje nebo minerální oleje. Jsou to výrobky, které ovlivňují zdraví.

Energetické daně jsou vyměřovány a vybírány na základě ochrany životního prostředí. Se zvyšujícím se znečištěním planety se tyto daně stávají stále aktuálnější. Jako v ostatních státech EU se jedná o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Dle daňové reformy se zde řadí také daň na kamiony.

3.4 Daňový systém Slovenské republiky

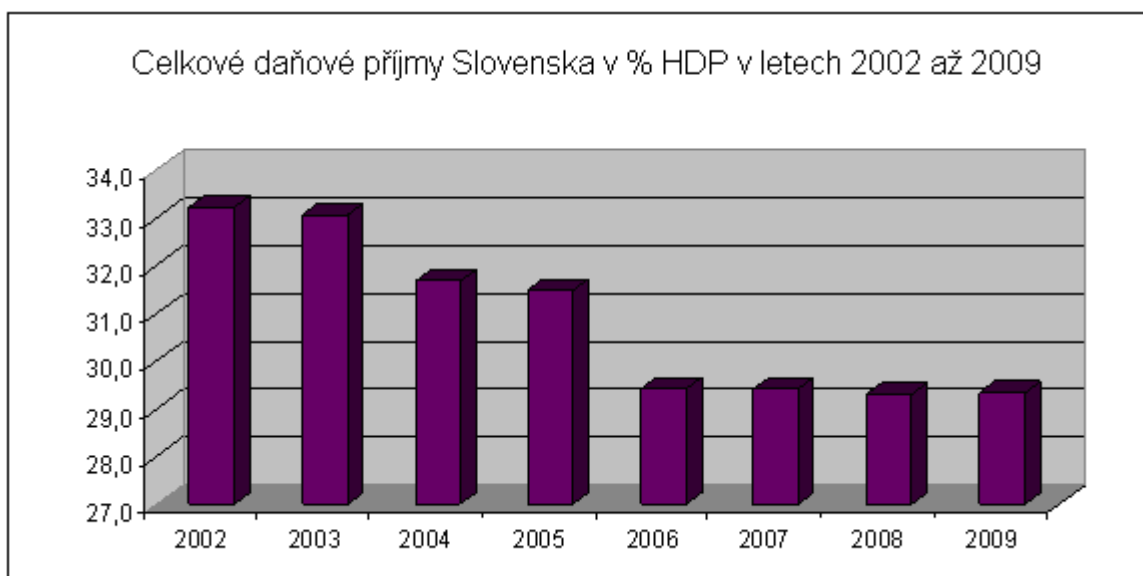
Slovenská republika vznikla stejně jako Česká republika v roce 1993 rozdělením Československa. Rozprostírá se na území střední Evropy a sousedními státy jsou Česká republika, Rakousko, Ukrajina, Maďarsko a Polsko. Rozloha Slovenska zabírá 49 035 km² s počtem obyvatel přes 5,4 miliónů. Dle správního členění republiky se Slovensko skládá z 8 krajů.

Slovenská republika je státem s jednokomorovým parlamentem, který představuje zákonodárnou moc a prezidentem, jež zastává výkonnou moc. Parlament je tvořen Národní radou SR (150 poslanců). Současným prezidentem se v roce 2009 opět stal Ivan Gašparovič.

Daňovou soustavu tvoří daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, místní daně a místní poplatky za odpady, sociální pojištění, a daň z nemovitostí. Ostatní majtkové daně (dědická, darovací) se na Slovensku nevybírají.

Graf č. 3.4 zachycuje celkové daňové příjmy Slovenska vyjádřené v % HDP v letech 2002 až 2009.

Graf č. 3.4: Výše celkových daňových příjmů Slovenské republiky vyjádřená jako procentní podíl HDP v letech 2002 až 2009



Zdroj: www.oecd.org, vlastní úprava

Na grafu č. 3.4 je možné sledovat klesající tendenci celkových daňových příjmů Slovenska v období od roku 2002, kdy dosahovaly nejvyšší hodnoty 33,3 % HDP, do roku 2006, kdy hodnota činila 29,4 % HDP. Od tohoto období již daňové příjmy stagnují a zůstávají v přibližně stejné výši.

3.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Předmět daně z příjmů fyzických osob podobně jako v ČR tvoří příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti a z pronájmu, příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy.

Základ daně se vyměřen jako součet dílčích základů daně podle jednotlivých druhů daňových příjmů. Základ daně může být snížen o daňovou ztrátu, která se ovšem nemůže uplatnit u příjmů ze závislé činnosti. Daňově uznatelným nákladem jsou platby na sociální pojištění.

3.4.2 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem této daně jsou příjmy právnických osob, převážně akciových společností, společností s ručením omezeným a družstev. U správcovských společností, investičních a podílových fondů, veřejných obchodních společností, Národní banky Slovenska, Fondu národního majetku Slovenské republiky a poplatníků, kteří nejsou založeni za účelem podnikání jsou předmětem daně z příjmů právnických osob pouze některé dosažené příjmy.

Při stanovení základu daně se vychází z rozdílů mezi příjmy a výdaji nebo z výsledku hospodaření, který je dále upravován např. snížením o daňovou ztrátu za konkrétních podmínek.

3.4.3 Majetkové daně

Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je tvořena daní z pozemků, daní ze staveb a daní z bytů a nebytových prostor v bytovém domě. Princip této daně je obdobný jako v ČR.

3.4.4 Sociální pojištění

Na Slovensku jsou platby sociálního pojištění povinné jak pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele. Toto pojištění zahrnuje důchodové pojištění, invalidní pojištění a pojištění v nezaměstnanosti.

3.4.5 Daň z přidané hodnoty

Předmětem daně z přidané hodnoty na Slovensku lze rozumět dodání zboží za protihodnotu uskutečněnou zdanitelnou osobou, pořízení zboží za protihodnotu z jiného členského státu a dovoz zboží. Základ daně má stejný princip jako v ČR.

3.4.6 Spotřební a energetické daně

Spotřební daně stejně jako v jiných státech zatěžují konečnou spotřebu. Daň je zaplacená v ceně nakoupeného výrobku či služby. Na Slovensku se spotřební daně člení na daň z vína, daň z piva, daň z lihu, daň z tabákových výrobků a daň z minerálních olejů.

Mezi energetické daně se v současnosti řadí daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně zatěžují dodávky energií konečnému spotřebiteli.

3.5 Daňový systém Dánského království

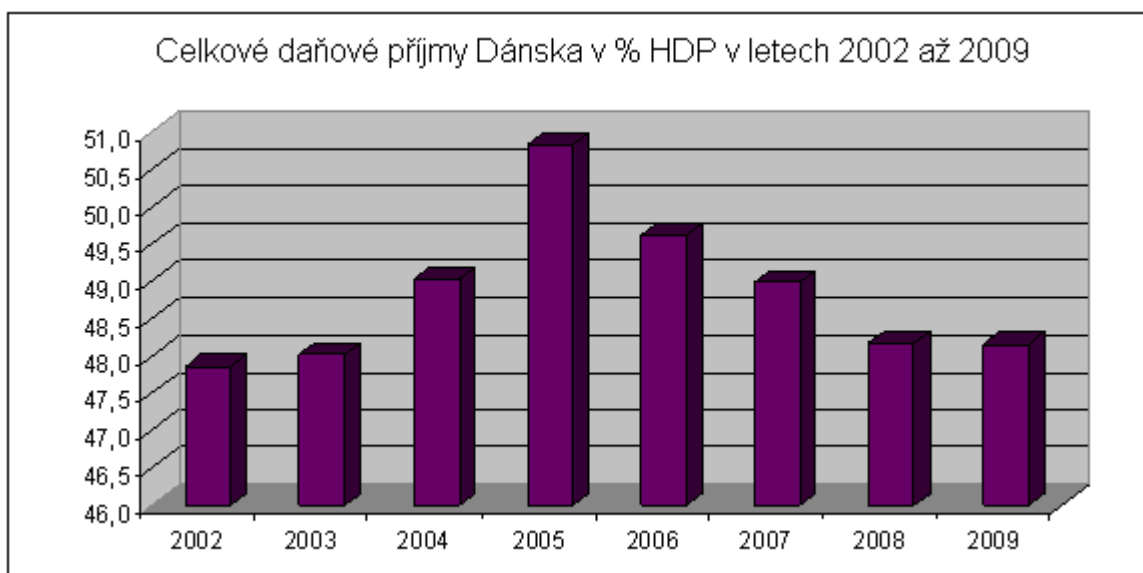
Dánské království vzniklo roku 800. Nachází se v severní Evropě na pobřeží Baltského a Severního moře, sousedí s Německem. Jedná se o nejmenší skandinávský stát s rozlohou 43 093 km² a počtem 5,5 miliónů obyvatel. Dánsko se administrativně dělí na 16 oblastí a Faerské Ostrovy a Grónsko.

Dánsko je konstituční monarchie s mnohaletou tradicí parlamentní demokracie. Parlament je zde jednokomorový a nazývá se Folketing (179 poslanců). Hlavou země je Její královské veličenstvo Margrethe II, která vládne od roku 1972.

Typickým znakem pro dánský daňový systém jsou nízké odvody na sociálním pojištění, které se navíc týká pouze zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných a dále jednotná sazba daně z přidané hodnoty. Daňový systém se skládá z přímých důchodových daní, sociálního pojištění, daně z kapitálových výnosů, spotřebních daní, daně z nemovitostí, daně v případě úmrtí a daně darovací, registrační daně na automobily a daně z přidané hodnoty.

Graf č. 3.5 zobrazuje celkové daňové příjmy Dánského království vyjádřené v % HDP v letech 2002 až 2009.

Graf č. 3.5: Výše celkových daňových příjmů Dánského království vyjádřená jako procentní podíl HDP v letech 2002 až 2009



Zdroj: www.oecd.org

Z grafu 3.5 je zřejmé, že nejvyšších celkových příjmů v Dánsku bylo dosaženo v roce 2005 s hodnotou 50,8 % HDP. Od roku 2002 je patrný rostoucí trend daňových příjmů, který se v roce 2005 mění na klesající. V letech 2008 a 2009 tyto příjmy stagnují na hodnotě 48,2 % HDP.

3.5.1 Daň z příjmů fyzických osob

Osobami, které podléhají národní osobní důchodové dani jsou rezidenti Dánska, kteří mají bydliště v Dánsku, případně osoby pobývající v Dánsku po dobu 6 měsíců, včetně krátkodobých pobytů v zahraničí.

Předmětem daně jsou příjmy a kapitálové výnosy poplatníků, které jsou rozděleny na osobní příjem, kapitálový příjem, příjem z akcií a příjem ze zahraničních společností.

Základem daně je součet těchto dílčích základů daně. Kromě běžných daňově uznatelných výdajů si mohou zaměstnanci navíc odečíst náklady spojené s cestováním do zaměstnání, pojistné pro případ nezaměstnanosti a další. Hranice celkových odpočtů pro jednoho poplatníka je limitována.

3.5.2 Daň z příjmů právnických osob

Tato daň je propojena s osobní důchodovou daní osvobozením pro podnikové akcionáře, a také sníženými daňovými sazbami z dividend.

Předmět daně tvoří příjmy veřejnoprávních a soukromoprávních společností založených v Dánsku, jiných rezidentních korporací založených na omezeném ručení, jejichž dosažený zisk rozdělují podle výše vkladu společníků, spořicíh a úvěrových družstev, pojistných asociací, hypotéčních institucí, investičních fondů, nadací a další.

Základ daně tvoří příjmy právnických osob, od kterých lze odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Lze také zahrnout i výdaje na výzkum a vývoj a jednou za pět let dokonce výdaje spojené s průzkumem trhu. Dosažená daňová ztráta může být přenesena do dalších let bez časového omezení, v případě sloučení podniků ji však nemůže uplatňovat jiný daňový subjekt.

3.5.3 Majetkové daně

Daň z nemovitostí

Nemovitý majetek nacházející se v Dánsku může podléhat buď municipální dani z nemovitostí nebo samostatné municipální dani z budov, které jsou používány jako kanceláře, hotely, závody, dílny a z budov používaných pro jiné podobné podnikatelské účely.

Daň v případě úmrtí a daň darovací

Převod majetku v případě úmrtí podléhá dvojímu zdanění. Nejprve se zdaní celý majetek pozůstalostní daní a následně jsou jednotlivé podíly dědiců zdaňovány dědickou daní. Předmětem daně je čistá hodnota majetku zesnulého ve výši 15 % po odečtení nezdanitelné části daně ve výši uvedené v zákoně.

Předmět a základ daně darovací je stejný jako v ostatních státech EU. Liší se pouze tím, že blízcí příbuzní (např. děti, rodiče, manželé) nejsou od daně osvobozeni.

3.5.4 Sociální pojištění

V Dánsku je systém plateb sociálního pojištění jednoduchý, protože zaměstnavatelé nejsou povinni tyto příspěvky platit. Příspěvky zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných mají shodnou sazbu.

3.5.5 Daň z přidané hodnoty

Legislativní úprava DPH je v Dánsku podobná legislativě jiných členských států. Předmětem daně je dodání zboží a služeb za úplatu s místem plnění v Dánsku, pořízení zboží z jiných členských států a dovoz zboží ze třetích zemí. Základ daně tvoří částka dodaného zboží či služby.

3.5.6 Spotřební a energetické daně

Mezi spotřební daně se řadí daň z piva, daň z vína, daň z alkoholu, daň z tabákových výrobků, daň ze zmrzliny, daň ze sladkostí a daň z minerálních vod. Základ daně je vyjádřen množstvím vybraného produktu.

Mezi energetické daně opět patří daň z uhlí, daň z ropy, daň z elektřiny, daň z přírodního plynu a daň z motorových paliv. Jsou zaváděny z důvodu podpory podniků a domácností v šetření spotřeby energií a zamezování poškozování životního prostředí.

4. KOMPARACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY A VYBRANÝCH ZEMÍ OECD

Komparace daňových systémů jednotlivých zemí OECD není snadná záležitost, jelikož jsou tyto systémy i po daňové harmonizaci a koordinaci odlišné. Proto existují některé mezinárodní indikátory, jež pomáhají srovnávání zkvalitnit.

Daňové zatížení lze měřit jak z pohledu makroekonomického, tak z pohledu mikroekonomického. Na makroekonomické úrovni se většinou jedná o poměrový ukazatel mezi vybranými daněmi a odpovídající makroekonomickou daňovou základnou. Mikroekonomická úroveň je počítána pomocí efektivního nebo hraničního zatížení domácností, projektů či firem.

V této práci je preferován převážně makroekonomický pohled. Jako nástroj pro srovnání slouží zejména ukazatel daňové kvóty, struktura daňového mixu, den daňové svobody, náročnost daňového systému, daňový klín a další. Komparace je zaměřena konkrétně na Českou republiku, Francouzskou republiku, Dánské království a Slovenskou republiku, jež byly podrobněji popsány v předchozí kapitole.

Samotné srovnání je provedeno pomocí vícekritériálního hodnocení variant. Váha jednotlivých kritérií je určena pomocí Fullerovy metody párového srovnání.

4.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta je základním makroekonomickým ukazatelem, jež umožňuje mezinárodní srovnání daňového zatížení. Charakterizuje podíl daňových výnosů na hrubém domácím produktu. Podle vstupních dat existuje jednoduchá daňová kvóta a složená daňová kvóta. Liší se od sebe pohledem na daňové příjmy. U složené daňové kvóty, se daňovými příjmy rozumí také příjmy z cel a povinného pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

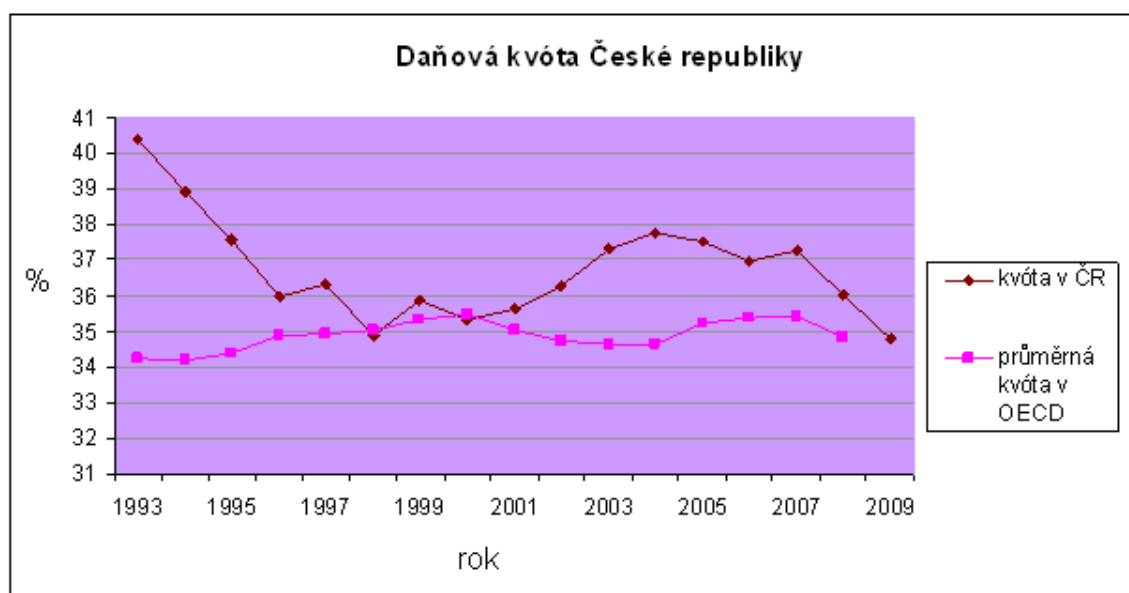
Výše celkových daňových příjmů jednotlivých zemí vyjádřena v procentech HDP byla znázorněna již v kapitole 3, nyní jí bude věnována bližší pozornost za delší časové období. Výše složené daňové kvóty ostatních zemí OECD je uvedena v příloze č. 3. Data jsou čerpána z Revenue Statistics zpracovávaných Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Dále v textu se pod pojmem daňová kvóta rozumí vždy složená daňová kvóta. Pro komparaci se bude za optimální považovat zjištěná průměrná hodnota zemí OECD. Tento průměr je počítán za konstantní období od roku 1965 do 2008.

Česká republika

V níže uvedeném grafu č. 4.1.1 je zaznamenána výše daňové kvóty České republiky v rozmezí let 1993 - 2009. Pro srovnání je uvedena průměrná výše daňové kvóty v zemích OECD.

Graf č. 4.1.1: Výše daňové kvóty ČR v období let 1993 - 2009



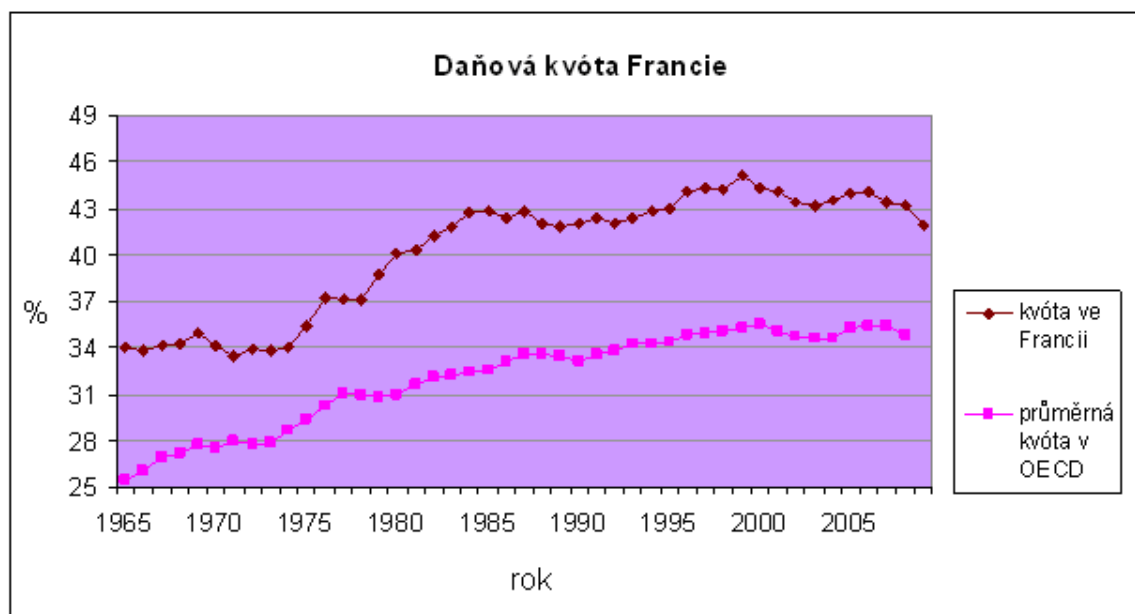
Zdroj: www.stats.oecd.org; vlastní úprava

Z výše uvedeného grafu 4.1.1 vyplývá, že daňové zatížení v prvních letech od vzniku ČR je vyšší než průměr v zemích OECD. Příčinou je vysoký podíl sociálního a zdravotního pojištění na celkových daňových příjmech, který je jedním z nejvyšších v rámci zemí OECD. V letech 1997 až 2000 se České republice podařilo přiblížit k průměru ostatních zemí, avšak ne na dlouho. Skokový růst daňové kvóty, který byl převážně zaměřený na daně s distorzními účinky (daň z příjmů právnických osob), byl z hlediska daňové politiky velice riskantní a z pohledu fiskální stabilizace dost nejistý. Od roku 2004 je možné sledovat klesající trend daňového zatížení až k hodnotě 38,4 % HDP a přibližování se k průměru ostatních zemí. Tento trend je nutné podporovat, aby ostatní země s nízkou daňovou kvótou nepředstavovaly pro ČR významné daňové konkurenty.

Francouzská republika

Výše daňové kvóty ve Francii v období od 1965 do 2009 je znázorněna v grafu č. 4.1.2, který zachycuje také průměrnou daňovou kvótu v zemích OECD.

Graf č. 4.1.2: Výše daňové kvóty ve Francii v období let 1965 - 2009



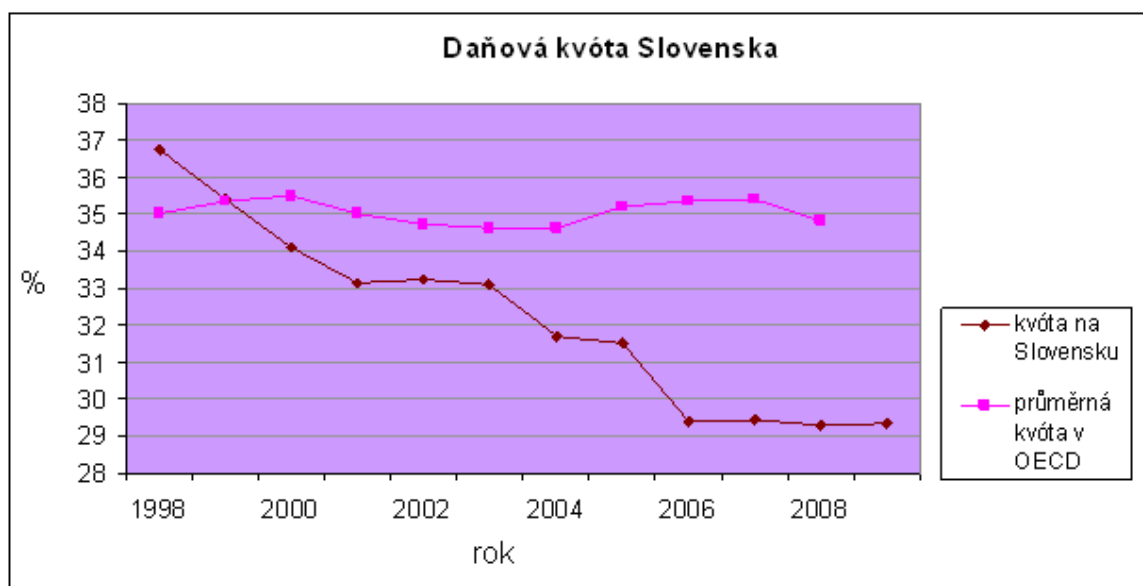
Zdroj: www.stats.oecd.org; vlastní úprava

Daňová kvóta Francie zachycená v grafu 4.1.2 má v průběhu let rostoucí trend a je vysoko nad průměrem ostatních členských zemí OECD. Nejvyšší hodnoty 45,2 % HDP dosáhla v roce 1999. Jedná se o jedno z nejvyšších daňových zatížení v zemích OECD. Toto obrovské zatížení bylo způsobeno stejně jako v České republice vysokým podílem sociálního a zdravotního pojištění. V současnosti plánuje Francie koordinovat své daňové zatížení modernizací daňové a zaměstnanecké politiky.

Slovenská republika

Výše daňového zatížení na Slovensku v grafu č. 4.1.3 v rozmezí let 1998 - 2009 je zachycena až od roku 1998, protože dřívější data nebyla možná v databázi OECD, která byla používána u dalších zemí, zjistit. Při použití jiné databáze by mohlo dojít ke zkreslení výsledků, jelikož výpočet daňové kvóty by se mohl lišit. Opět je zde pro představu uvedena průměrná daňová kvóta zemí OECD.

Graf č. 4.1.3: Výše daňové kvóty na Slovensku v období let 1998 - 2009



Zdroj: www.stats.oecd.org; vlastní úprava

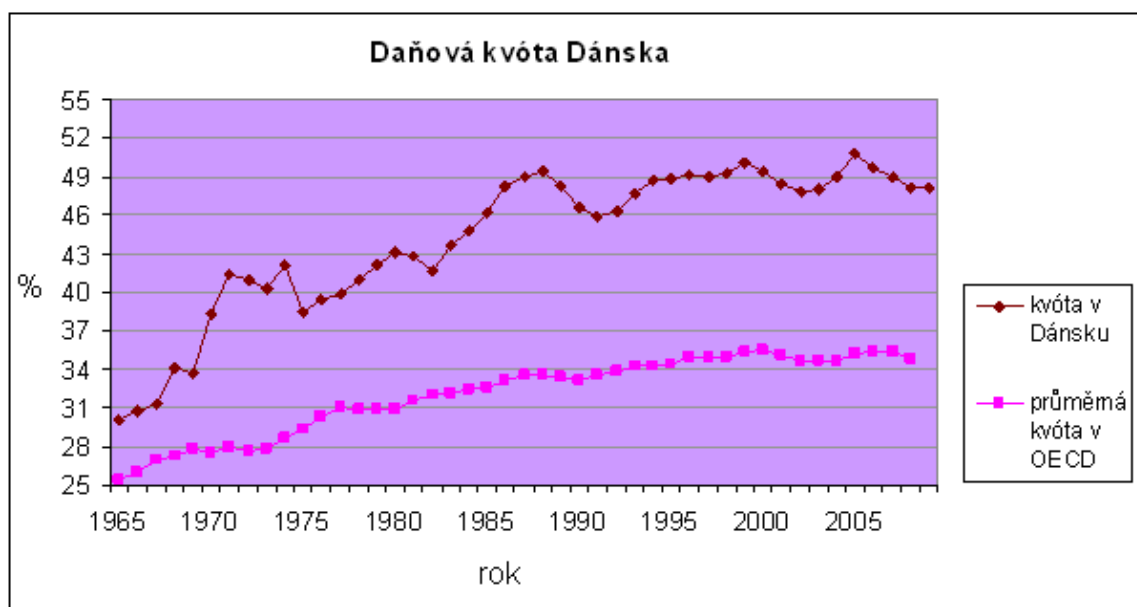
Z vývoje daňové kvóty v letech 1998 – 2009 na Slovensku vyplývá, že daňové zatížení Slovenska se pohybuje hluboko pod průměrem zemí OECD. V roce 1998 bylo naměřeno nejvyšší daňové zatížení v hodnotě 36,8 % HDP. Od roku 1998 do 2005 má daňová kvóta klesající tendence. Tento výrazný pokles je důsledkem snížení odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Zejména zavedení maximálních vyměřovacích základů na toto pojištění, přesměrování části příjmů na důchodové pojištění mimo veřejný rozpočet přispělo k snižování daňové zátěže.

Nízké daňové zatížení nemusí vždy znamenat nižší daňové zatížení, může být totiž důsledkem vysoké míry daňových úniků nebo neelasticity daňového systému na makroekonomický vývoj. Snížení daňového zatížení lze také dosáhnout tím, že část výdajů doposud financovaných z daňových příjmů je přesunuta na jednotlivé daňové subjekty, kdy je toto kompenzováno také snížením míry zdanění, což je konkrétně případ Slovenska a dalších států (např. USA, Irsko).

Dánské království

Výše daňové kvóty v období let 1965 - 2009 v Dánsku je zobrazena v grafu č. 4.1.4. Také je znázorněna průměrná daňová kvóta v zemích OECD.

Graf č. 4.1.4. Výše daňové kvóty v Dánsku v období let 1965 - 2009



Zdroj: www.stats.oecd.org; vlastní úprava

Daňové zatížení Dánska s postupem času narůstá, nejvyšší hodnoty dosáhlo v roce 2005, a to okolo 51 %. Dánsko je jednou ze zemí s nejvyšším daňovým zatížením v členských zemích OECD. Vysokou míru zdanění však nezpůsobují jako u ostatních zemí vysoké odvody na sociální a zdravotní pojištění, nýbrž ostatní daně. Pro Dánsko je charakteristická značná kvalita a rozsah veřejných služeb sociální péče, které jsou považovány za jedny z nejlepších v zemích OECD. V průběhu procesu modernizace politiky dochází k většímu začleňování sítě občanů pomocí komunitních projektů do systému sociální péče.

4.2 Struktura daňového mixu

Daňový mix odpovídá různorodosti daňové kvóty. A to jak z hlediska druhů daní, které ji tvoří, tak i z pohledu daňového určení. Nepřímé daně ze spotřeby bývají vysoké v zemích, které nemohou více využívat přímé daně, tj. v zemích s nízkými důchody či aktivitou v tzv. černé ekonomice. Tam, kde poplatníci nejsou příliš ochotni daně platit jsou opět účinnější daně nepřímé. Vysoké příspěvky na sociální zabezpečení znamenají,

že vláda klade důraz na toto zabezpečení prostřednictvím povinného zákonného pojištění. Některé země mají naproti tomu právo na bezplatnou zdravotní péči, v dalších zemích je kladen důraz na soukromé zdroje. Jelikož je v poslední době dle Kubátové (2009) přijímán názor, že zdanění práce je příliš vysoké, a že působí na zvyšující se nezaměstnanost, je žádoucí, aby se nepřímé daně (daně ze spotřeby) zvyšovaly a přímé (důchodové) daně snižovaly.

V jednotlivých zemích jsou hlavními zdroji celkových daňových výnosů vždy dvě až tři skupiny daní, ostatní plní pouze doplňkový charakter. V současnosti se v členských zemích OECD daňový mix příliš nemění a je ustálen na určitém poměru jednotlivých daní k daním celkovým. V tabulce č. 4.2.1 je znázorněna průměrná struktura daňového mixu v zemích OECD a její vývoj v čase. Údaje pro srovnávání struktury daňového mixu vybyly čerpány ze statistik zemí OECD a pro Dánsko byly čerpány z oficiálních stran Ministerstva zabývajícího se daňovou problematikou, což je obdoba českého Ministerstva financí.

Při srovnání vybraných zemí se u tohoto ukazatele bude brát v úvahu průměrná výše hlavních skupin daní v zemích OECD.

Tab. č. 4.2.1: Průměrná struktura daňového mixu v zemích OECD za období 1965 – 2008

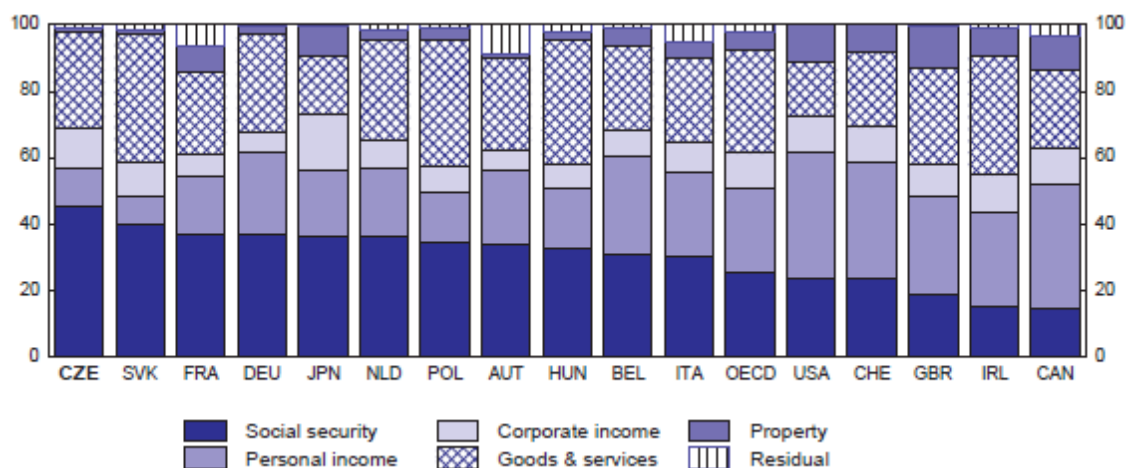
Položka / Rok	1965	1975	1985	1995	2000	2008
Daň z příjmů fyzických osob	26	30	30	27	25	25
Daň z příjmů právnických osob	9	8	8	8	10	10
Příspěvky na sociální zabezpečení	18	22	22	25	24	25
- zaměstnanec	(6)	(7)	(7)	(9)	(9)	(9)
- zaměstnavatel	(10)	(14)	(13)	(14)	(14)	(14)
Ostatní daně ze mzdy	1	1	1	1	1	1
Majetkové daně	8	6	5	6	6	5
Obecné spotřební daně	12	13	16	19	19	20
Specifické daně ze spotřeby	24	18	16	13	12	10
Ostatní daně	2	2	2	3	3	3
Celkem	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Zdroj: www.oecd.org; vlastní úprava

Mezi hlavní složky daňového mixu patří daň z příjmů fyzických osob, příspěvky na sociální zabezpečení a spotřební daně. Daň z příjmů fyzických osob a příspěvky na sociální zabezpečení zaujímají v průměru hodnotu 50 % z celkových daňových příjmů. Celková výše daní ze spotřeby v roce 2008 zaujímá 30 % z celkové hodnoty daňových příjmů. Majetkové daně zaujímají pouze 8 % z celkových daňových příjmů.

Jedná se však pouze o průměrnou výši podílu jednotlivých daní, od které se většina zemí odchyluje. Nejvíce se odchyluje Česká republika v oblasti příspěvků na sociální zabezpečení a majetkových daní viz graf 4.2.2.

Graf 4.2.2: Daňový mix vyjádřený v % na celkové daňové příjmy vybraných zemí OECD v roce 2008



Zdroj: www.oecd.org

Česká republika

Z grafu č. 4.2.2 lze vyčíst, že Česká republika vyniká velmi vysokou závislostí daňových příjmů na platbách sociálního a zdravotního pojištění (social security), které jsou v tomto pojetí považovány za daň. Jejich podíl na celkových daňových výnosech ČR činí 44,6 %. Naopak podíl daní z příjmů fyzických a právnických osob (personal income a corporate income) je o 13 procentních bodů nižší než je průměr zemí OECD a dohromady zaujímá 23 %. Mezi další výraznou skupinu daní patří daně ze spotřeby (goods and services) s 30 % celkového podílu. Majetkové daně v tomto státě zaujímají pouze mizivých 0,5 %, takže do budoucna je možné doporučit postupné zvyšování těchto daní.

Francouzská republika

Ve Francii zaujímají platby na sociální a zdravotní pojištění (social security) také vysokou část, okolo 38 % z celkových daňových příjmů viz graf 4.2.2. Je zde ovšem výrazně vyšší příjem daní z příjmů fyzických osob (personal income), který zachycuje téměř 20 % z celkových příjmů. Daň z příjmů fyzických osob (corporate income) zastává přibližně 7 %. Daně ze spotřeby (goods and services) představují 28 % a majetkové daně (property) 8 %, což je mírně nad průměrem zemí OECD.

Slovenská republika

Na Slovensku dle grafu 4.2.2 zabírají dvě daně největší podíl na celkových daňových příjmech. Jedná se o daně ze spotřeby (goods and services) s téměř 40 % a platby na sociální a zdravotní pojištění s 38 %. Daň z příjmů fyzických osob (personal income) zaujímá 5 % z celkových daňových příjmů a daň z příjmů právnických osob 8 % z tohoto podílu. Majetkové daně tvoří pouze zanedbatelný příjem.

Dánské království

Struktura daňového mixu Dánského království je zachycena v tabulce č. 4.2.3, jelikož graf č. 4.2.2 tuto zemi nezahrnuje, a také z důvodu zcela odlišného členění daňového mixu.

Tab. č. 4.2.3: Daňový mix v Dánsku v období 1983 – 2009 uvedený v %

Položka / rok	1983	2009
Daň z příjmů plynoucí vládě	24,4	21,1
Daň z příjmů plynoucí do obcí, církví a státu	28,3	22,4
Příspěvek na trhu práce	0	10
Platby na sociální a zdravotní pojištění	3	2,1
Majetkové daně	2,2	4,4
Důchodová daň	0	1,1
Obchodní daň	3	5,2
DPH a spotřební daně	21,3	21,60
Ekologické daně	7,5	8,2
Ostatní daně a povinnosti	10,3	3,9
celkem	100	100

Zdroj: www.skm.dk, vlastní úprava

Mezi hlavní složky daňového mixu patří daň z příjmů plynoucích vládě, jež se v průběhu let téměř nezměnila. Další výraznou položkou je daň z příjmů plynoucích do obcí, církví a do státu, která ve v průběhu 26 let snížila pouze o 6 procentních bodů. Tyto dvě položky zahrnují daně z příjmů fyzických a právnických osob. Do těchto daní jsou integrovány příspěvky na financování sociálního zabezpečení, takže ostatní příspěvky už mají pouze doplňkový charakter. Platba na sociální a zdravotní pojištění tedy činí pouze 2,1 %. Existuje zde sice nově zavedený příspěvek na trhu práce ve výši 10 % a důchodová daň se 1,1 %, ale oproti jiným členským státům, které zde byly popsány, se jedná o poměrně zanedbatelný příjem. Tyto výše popsané druhy daní tvoří skupinu přímých daní. DPH a spotřební daně, jež tvoří nepřímé daně, zaujímají poslední velkou skupinu s 21,6 % na celkových daňových příjmech. Majetkové daně činí 4,4 %.

4.3 Den daňové svobody

Den daňové svobody (DDS) je dalším z možných ukazatelů zkoumání celkového daňového zatížení. Může být také nazýván index daňové svobody. Jedná se o jednoduchý ukazatel, který přibližuje občanům hospodaření vlády. Měří se jím celková míra přerozdělování. Pro lepší srozumitelnost se stanoví den, do kterého průměrný občan odevzdá celý svůj důchod na daních a ostatních povinných platbách státu a od kterého si může celý svůj příjem ponechat.

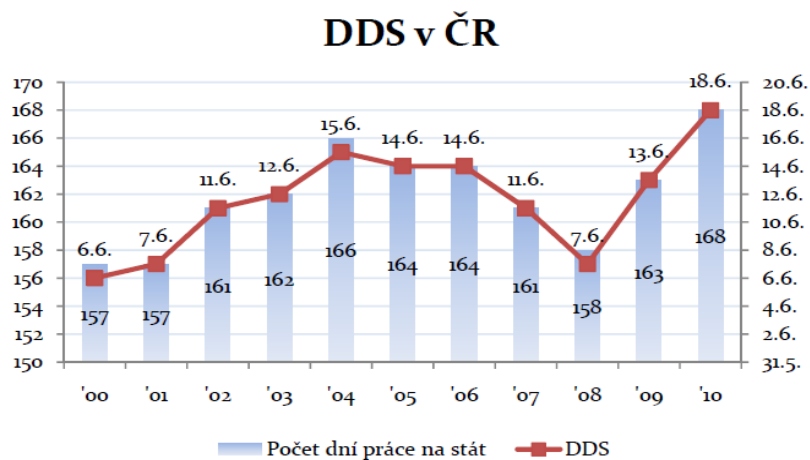
Při výpočtu je nutné provést několik základních úprav. Výdaje by neměly obsahovat položky, které se přelévají v rámci veřejných financí, např. pojistné placené státem, které zatěžuje rozpočet, a prostředky hrazené z rozpočtu Evropské unie. V příloze č. 4 lze nalézt srovnání dne daňové svobody členských států OECD v roce 2010. Údaje pro zobrazení dne daňové svobody byly čerpány pro vybrané země z databáze Liberálního institutu.

U komparace dne daňové svobody bude jako optimální údaj brán opět průměr zemí OECD, který byl v roce 2010 stanoven na 14.června, viz příloha č. 4.

Česká republika

Den daňové svobody zachycují v České republice dvě na sobě nezávislé instituce – společnost Patria Finance a Liberální institut, s jehož výpočty se bude dále pracovat, protože vychází z odhadů OECD. Při výpočtech je využíván odhad poměru veřejných výdajů na hrubém domácím produktu, který umožňuje mezinárodní srovnání.

Graf č. 4.3.1: Vývoj dne daňové svobody v České republice za období 2000 - 2010



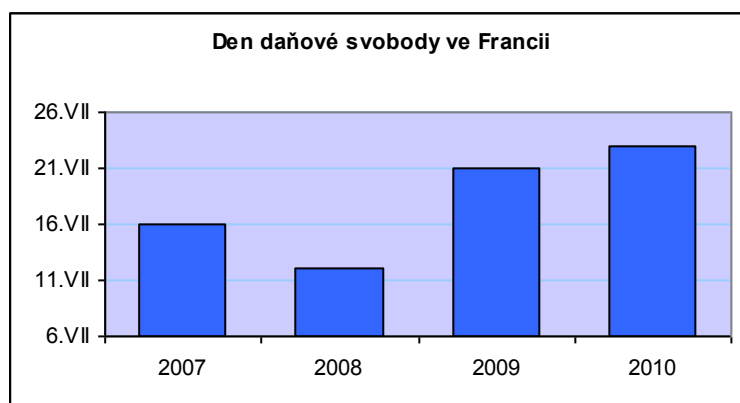
Zdroj: www.libinst.cz

Index daňové svobody se v současnosti neustále posouvá dál v čase. Od roku 2004 měl příznivý vývoj, ale v roce 2008 nastal zlom, zapůsobila celosvětová krize a DDS začal opět růst. V roce 2010 museli občané ČR pracovat na pokrytí státních výdajů o 5 dní déle než v předchozím roce. Jedná se o nejvyšší číslo od roku 2000. Pokud se lidé chtěli co nejrychleji oprostít od své povinnosti zaplatit pomyslnou část veřejných výdajů z roku 2010, pak se museli vzdát své mzdy do 17. června. Až 18. června, v den kdy nastala daňová svoboda, si mohli nechat první vyprodukovaný důchod pro vlastní potřebu. Ve srovnání s ostatními zeměmi se ČR řadí k průměru zemí OECD.

Francouzská republika

Vývoj indexu daňové svobody ve Francii v letech 2007 – 2010 znázorňuje graf č. 4.3.2. Den daňové svobody se opět v důsledku ekonomické krize po roce 2008 opoždí. V roce 2010 dokonce dosáhl dne 23. července. Ve srovnání s ostatními zeměmi OECD se jedná o jednu z nejhůře postavených zemí. Občané musí až do 23. července splácet určitou část veřejných výdajů a teprve od 24. července si mohou svůj výdělek nechat na své vlastní náklady.

Graf č. 4.3.2: Vývoj dne daňové svobody ve Francii za období 2007 - 2010



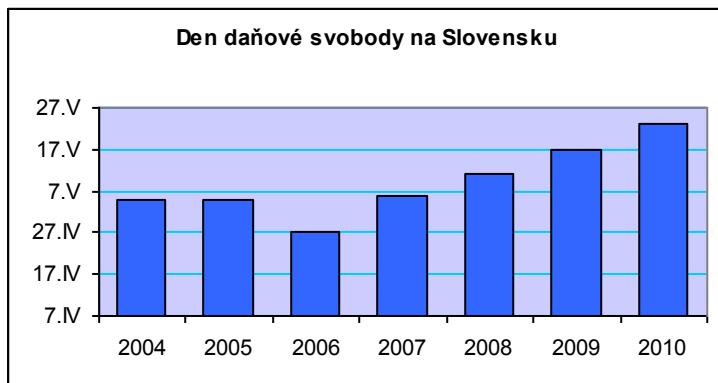
Zdroj: www.libinst.cz, vlastní úprava

Slovenská republika

Vývoj indexu daňové svobody je zachycen v grafu č. 4.3.3. Slovensko je v rámci zemí OECD jednou z mála zemí, které dosáhnou dne daňové svobody ještě v květnu. Konkrétně v roce 2010 to byl 23. květen. Z hlediska daňové svobody je na tom Slovensko z ostatních vybraných zemí nejlépe.

Opět je možné vidět následky celosvětové krize, která způsobila pokles daňových příjmů, a tím posun daňové svobody na pozdější období.

Graf č. 4.3.3: Vývoj indexu daňové svobody na Slovensku za období 2004 - 2010

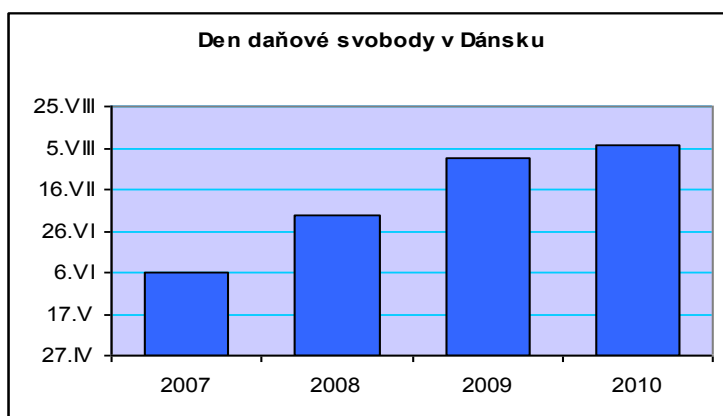


Zdroj: www.libinst.cz, vlastní úprava

Dánské království

Dánsko je na tom oproti Slovensku podstatně hůře. V hodnocení daňové svobody se ve srovnání s ostatními zeměmi OECD dostalo na poslední místo. Jak je z grafu č. 4.3.4 zřejmé, tak Dánsko zaznamenalo snad největší propad v rámci sledovaných zemí. Z 6. června v roce 2004 postupně klesalo na 6. srpna v roce 2010.

Graf č. 4.3.4: Vývoj daňové svobody v Dánsku za období 2007 - 2010



Zdroj: www.libinst.cz, vlastní úprava

Dánsko se neustále propadá ve srovnání s ostatními zeměmi, protože jak již bylo zmíněno, mají daně vyšší než v ostatních zemích OECD, ve snaze zkvalitnit a poskytnout občanům co nejlepší veřejné služby v oblasti sociální péče.

4.4 Náročnost daňového systému

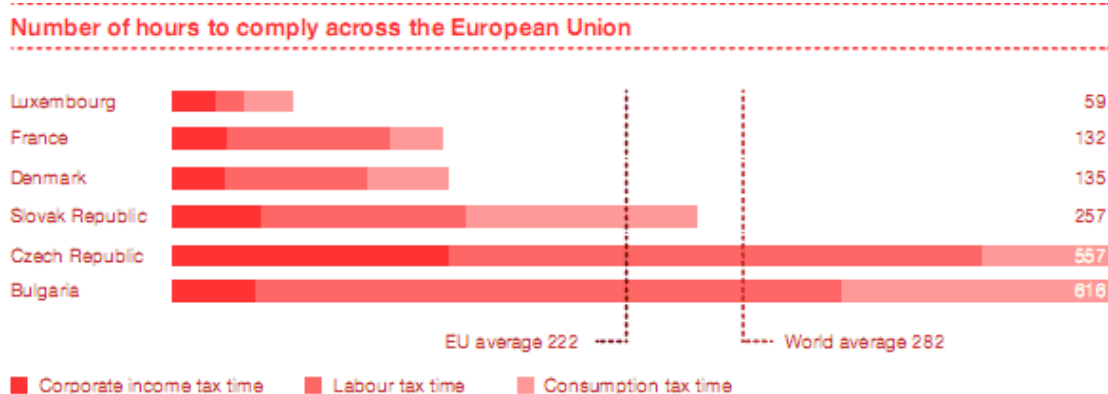
V této části je čerpáno ze studie Paying taxes 2011, kterou vytvořily Světová banka s Mezinárodní finanční společností (IFC) a firmou PricewaterhouseCoopers (dále jen PwC), která poskytuje auditorské, daňové a poradenské služby veřejným i soukromým organizacím v různých průmyslových odvětvích. PwC působí ve více než 151 zemích světa. Paying taxes je projekt vydávaný již pátým rokem, který zahrnuje 183 ekonomik a umožňuje posouzení a srovnání většiny daňových systémů na celém světě z hlediska podnikání za určitý časový úsek.

Časová náročnost

Zpracovatelé jednotlivých daňových systémů jsou žádáni, aby stanovili odhad času potřebného k dokončení a kompletaci tří hlavních daňových příjmů. Jsou zde zahrnuty daně z příjmů, platby sociálního pojištění a daně ze spotřeby. Soulad činností spojený s každým vyjmenovaným příjmem se dělí na přípravu daňových údajů, vyplnění a podání daňového přiznání a samotnou platbu daní. Zjednodušeně se dá říci, že se jedná o čas, který musí daňový subjekt strávit vyplňováním daňových přiznání a plněním všech daňových předpisů.

Srovnání časové náročnosti se bude odvíjet od průměrné hodnoty, tentokrát však Evropské unie, která v roce 2011 činí 222 hod. viz graf č. 4.4.1. Srovnání s Evropskou unií je provedeno z důvodu chybějících údajů o zemích OECD ve sledované studii Paying taxes 2011. Jelikož jsou všechny vybrané státy členy EU, je možné tuto komparaci provést v rámci EU.

Graf č. 4.4.1: Časová náročnost zpracování hlavních druhů daní v Evropské unie v roce 2011



Zdroj: www.pwc.com, vlastní úprava

V grafu č. 4.4.1 je možné sledovat časovou náročnost na zpracování hlavních druhů daní ve vybraných zemích uvedenou v hodinách. Pro představu zde byl ponechán také stát s nejnižším a nejvyšším počtem hodin v Evropské unie, ostatní státy a jejich časovou náročnost je možné nalézt v příloze č. 5.

Corporate income tax vyjadřují daně z příjmů právnických osob, labour tax znamenají daně z příjmů fyzických osob a consumption tax jsou spotřební daně.

Česká republika se umístila na předposledním místě s 557 hodinami, tj. téměř 70 pracovních dní, které musel daňový subjekt strávit administrativní činností kolem daní. Situace se však postupem času neustále zlepšuje a počet hodin věnovaných administrativě se snižuje. Dle PwC by zavedení daňového řádu a vznik jednotného inkasního místa mohl přinést další zjednodušení.

Francouzský daňový systém není pro daňové subjekty tolik časově náročný jako v České republice. Na administrativu vyčerpají pouze 132 hodin, řadí se tedy z pohledu časové náročnosti systému pro daňové subjekty mezi jednodušší daňové systémy.

Vybrání daní a jejich zpracování na Slovensku zabere 257 hodin, což se blíží k průměrnému počtu hodin v ostatních zemích EU.

Dánsko na kompletaci hlavních daní potřebuje 135 hodin. Jedná se o podobné číslo jako ve Francii, tento systém tedy dle časové náročnosti řadíme k jednodušším a méně náročným.

Počet plateb

Tento ukazatel zachycuje počet plateb, které musí společnost platit za daně v období jednoho roku a jak tyto platby činí. Jsou zde zahrnuty veškeré daně, které jsou uvaleny na společnost nebo DPH, které musí společnost sama spravovat. Dá se konstatovat, že poskytuje opatření počtu daní, které musí být aplikovány a splněny. Také zohledňuje způsob platby a využívání elektronických podání a plateb. Opět zde budou porovnávány země Evropské unie a jejich průměr, protože studie firmy PwC nezahrnuje u tohoto ukazatel údaje pro země OECD.

Graf č. 4.4.2 zobrazuje počty plateb vybraných zemí OECD. Tento graf zachycuje pozici na počtu platebních ukazatelů pro Evropskou unii. EU poukazuje na pozitivní dopad a na výsledky možnosti platit on-line. Pouze čtyři daňové systémy (Kypr, Slovenská republika, Polsko a Rumunsko) s vysokými počty plateb nemají možnost vyplňování rozsáhlých daňových přiznání hlavních daní elektronickým způsobem.

Graf č. 4.4.2: Počet plateb v konkrétních vybraných zemích v roce 2010

The number of payments for the EU



Zdroj: www.pwc.com

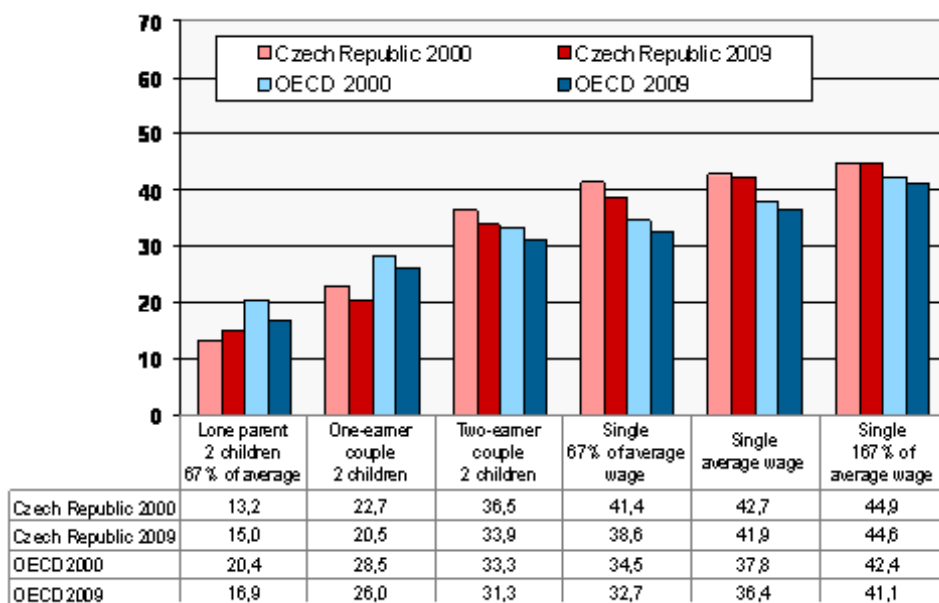
Slovenská republika má ze srovnávaných daňových systémů nejvyšší počty plateb. Jedná se o hodnotu okolo 30 plateb, což je vysoko nad průměrem Evropské unie, jež podle Pwc činí 18 plateb. Francie a Dánsko mají počty plateb okolo 10 a 12, tedy pod průměrem EU. Pro daňové subjekty je výhodné, aby počty plateb byly co nejnižší. Česká republika je v tomto případě také mírně pod průměrem, protože počty plateb daní za rok v této zemi dosahují hodnoty 13.

4.5 Daňové zatížení práce

Daňový klín je poměr celkového zdanění práce k celkovým nákladům práce. Je charakterizován jako podíl součtu daně z příjmu a celkových odvodů do systému sociálního zabezpečení k hrubé mzdě navýšené o odvody zaměstnavatele do systému sociálního zabezpečení. Jednodušeji řečeno je daňový klín rozdílem mezi celkovými náklady práce a čistou mzdou, se kterou může zaměstnanec plně disponovat dle své potřeby. Daňový klín lze dělit na všechny daně zaplacené zaměstnavatelem (payroll tax), které se dle terminologie Světové banky skládají z daně z příjmů fyzických osob (personal income tax), které jsou odváděny zaměstnancem a odvody do systému sociálního zabezpečení (social security contributions), které jsou částečně odváděny zaměstnancem a částečně zaměstnavatelem.

Celkové náklady na zaměstnání jsou klíčovým faktorem pro společnosti, které se chystají přijímat zaměstnance, a tím se jedná o nepřímý faktor ovlivňující trendy v nezaměstnanosti.

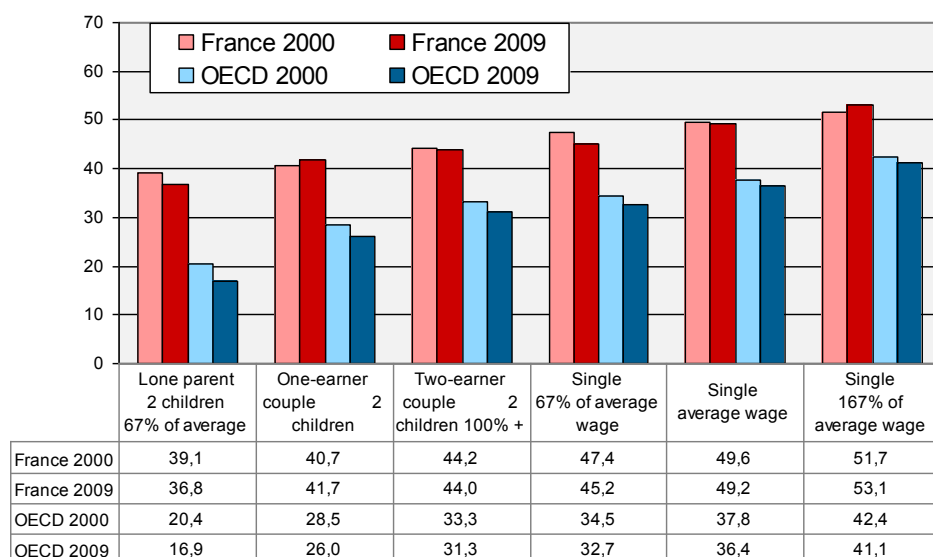
Graf č. 4.5.1: Daňový klín práce České republiky ve srovnání s průměrem zemí OECD v letech 2000 a 2009



Zdroj: www.oecd.org

Srovnání daňového klínu České republiky a průměru zemí OECD v letech 2000 a 2009 v procentech je zachyceno v grafu č. 4.5.1. První sloupec vyjadřuje daňové zatížení samoživitele se dvěma dětmi, druhý zachycuje jednoho výdělečně činného rodiče se dvěma dětmi, třetí sloupec charakterizuje oba vydělávající rodiče se dvěma dětmi. Další sloupce jsou pro svobodné a liší se od sebe pouze výší průměrné mzdy. Toto rozdělení je pro všechny grafy shodné. Výše daňových klínů pro různé skupiny příjmů se v Česku v průběhu let příliš nezměnila a u většiny skupin se snižovala, což je žádoucí. V rámci porovnání s hodnotami zemí OECD v současnosti je ČR nad průměrem, pouze v prvních dvou kategoriích je pod průměrem. Rozdíly však nejsou velké.

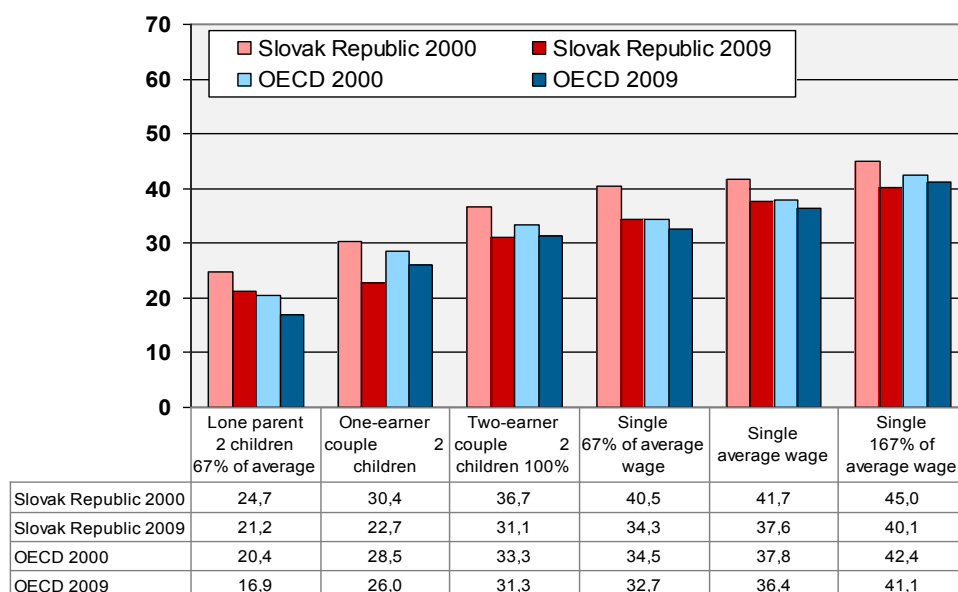
Graf č. 4.5.2: Daňový klín práce Francouzské republiky ve srovnání s průměrem zemí OECD v letech 2000 a 2009



Zdroj: www.oecd.org

Ve výše uvedeném grafu č. 4.5.2, který zobrazuje výši daňového klínu práce ve Francii v letech 2000 a 2009 jsou opět uvedeny různé kategorie příjmů a jejich výše daňového klínu v procentech. V průběhu let se hodnota klínu nijak zvlášť nezměnila a zůstává v relativně stejné výši. Ovšem při porovnání s průměrem zemí OECD je Francie výrazně nad průměrem. V první kategorii, která charakterizuje samostatného rodiče se dvěma dětmi je dokonce daňové zatížení Francie dvojnásobně vyšší.

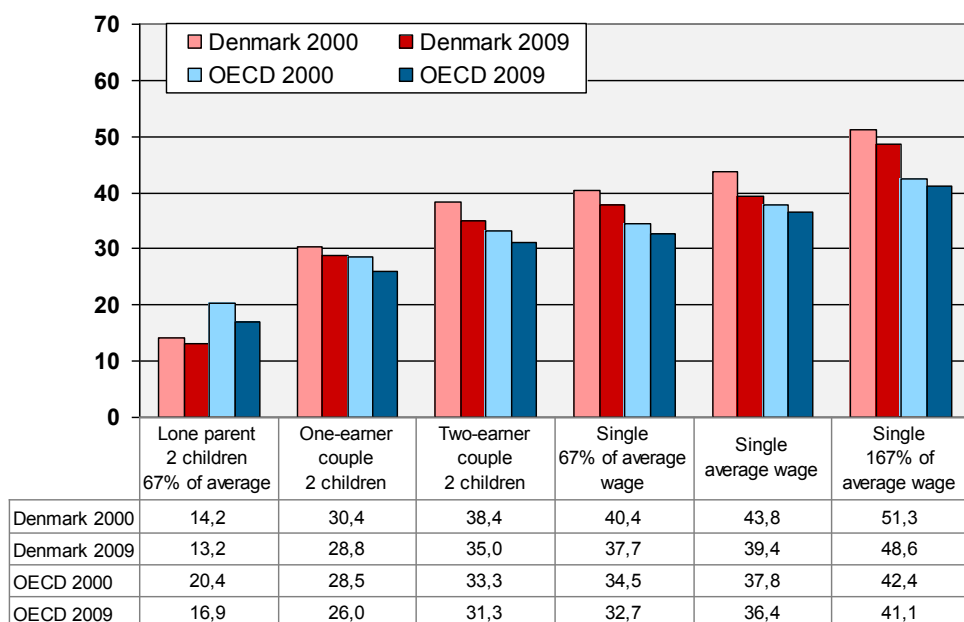
Graf č. 4.5.3: Daňový klín práce Slovenské republiky ve srovnání s průměrem zemí OECD v letech 2000 a 2009



Zdroj: www.oecd.org

Hodnota daňového zatížení práce na Slovensku vyjádřená v procentech a srovnána s průměrem zemí OECD v letech 2000 a 2009 je zakreslena v grafu č. 4.5.3. Výše daňového zatížení se v průběhu let výrazně snížila ve všech mzdových kategoriích. V případě srovnání s průměrným daňovým klímem v zemích OECD je Slovensko přibližně na stejné výši. V některých kategoriích je vyšší než průměrná hodnota daňového klínu a v jiných je zase nižší.

Graf č. 4.5.4: Daňový klín práce Dánského království ve srovnání s průměrem zemí OECD v letech 2000 a 2009



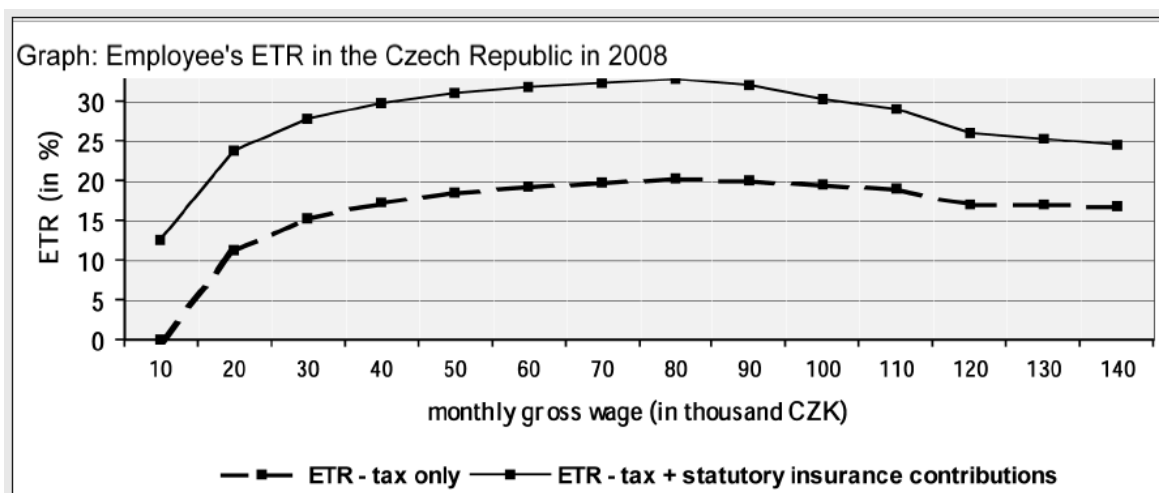
Zdroj: www.oecd.org

Daňové zatížení v Dánsku vyjádřené v procentech ve srovnání s průměrem zemí OECD v letech 2000 a 2009 je možné sledovat v grafu č. 4.5.4. V rámci vymezeného období se výše daňového klínu v Dánsku ve všech mzdových skupinách snižovala. V případě porovnání s průměrem daňového zatížení v zemích OECD je však velikost Dánského klínu práce pořád vyšší. Opět pouze v případě první mzdové kategorie samostatného rodiče se dvěma dětmi je daňová zátěž v Dánsku nižší.

4.6 Efektivní sazba daně

Efektivní sazba daně (dále také ETR) je definována dle MM Průmyslového spektra (2009/3) jako průměrná daňová sazba, jež je u osobní důchodové daně definována jako procentní podíl daňové povinnosti k hrubému příjmu. Efektivní sazba daně prakticky představuje skutečnou sazbu daně z příjmů, která připadá na zisk za určité období, bez ohledu na to, ve kterém zdaňovacím období bude daň vykázána v daňovém přiznání a následně zaplacená. Výše této sazby je určena tzv. trvalými rozdíly mezi hospodářským výsledkem a daňovým základem. Jedná se o úpravy daňového základu, které v budoucnu nevyústí v úpravu opačnou (náklady na reprezentaci). Cílem řízení daně z příjmů by měla být snaha o co nejnižší efektivní daňovou sazbu, popřípadě aby se to nejvíce blížila k statutární sazbě daně stanovené daňovým zákonem, kterou společnosti na rozdíl od efektivní sazby daně nemůže ovlivnit. Společnost by měla budoucí vývoj předvídat a pokud možno daňovým rizikům předcházet.

Graf č. 4.6.1: Efektivní daňová sazba v ČR v roce 2008



Zdroj: www.kdpcr.cz

Graf č. 4.6.1 zachycuje vývoj efektivní sazby daně ČR v roce 2008. Jedná se o nepříznivý vývoj v porovnání s nominálními daňovými sazbami jednotlivých členských států. Konkrétně může stanovená sazba osobní důchodové daně v ČR ve výši 15 %, jak je uvedeno v zákoně, ve skutečnosti představovat 23,1 %. V konečném důsledku to znamená, že se započítáním daňových úlev je nejvyšší daňové zatížení poplatníka účinné ve výši 20,4 % viz blíže v Široký a kol. (2008).

Tabulka č. 4.6.2: Mezní efektivní daňová sazba u méněpříjmových zaměstnanců vyjádřená v % za období 2006 - 2008

Země / rok	2006	2007	2008
Evropská unie (27 zemí)	75,74	74,9	74,8
Česká republika	63	67	68
Francouzská republika	81	78	78
Slovenská republika	82	81	83
Dánské království	91	90	89

Zdroj: www.epp.eurostat.ec.europa.eu

Marginální (mezní) efektivní daňové sazby (dále také EMTR) na zaměstnanecké příjmy týkající se svobodných osob bez dětí je možné vidět v grafu č. 4.6.2. Tyto údaje byly čerpány z Eurostatu, proto jsou dostupná pouze data týkající se Evropské unie místo dat zahrnujících země OECD. Mezní efektivní daňová sazba sleduje, jak se mění čistý příjem domácnosti v závislosti na změně hrubého domácího produktu. Pokud začne daňový subjekt pracovat, musí zaplatit daně z příjmů, a dále přijde o dávky, na které měl před nástupem do práce nárok. Hodnota tohoto ukazatele bývá vysoká zejména u nízkopříjmových rodin s dětmi. Finanční motivace není vždy rozhodujícím faktorem pro postavení na trhu práce, důležitou roli hraje složení domácnosti.

Nejnižší mezní efektivní daňovou sazbu uvaluje Česká republika a je pod průměrnou výší této sazby v zemích Evropské unie. V průběhu let se zvyšuje.

Francouzská republika má také nízkou EMTR, i když ve srovnání s evropským průměrem je mírně nad touto hranicí. V rozmezí sledovaných let tato sazba klesá.

Slovenská republika má zmiňovanou sazbu nasazenou vysoko, v roce 2008 činí rozdíl mezi Českou republikou a Slovenskem 17 procentních bodů.

Dánské království má ze sledovaných zemí EMTR nejvyšší. V rozmezí let 2006 až 2008 její hodnota stagnuje.

4.7 Vícekriteriální hodnocení variant

Vícekriteriální hodnocení variant je provedeno aplikací rozhodovací analýzy dle Zmeškala (2009), která pomůže vybrat optimální daňový systém. Metoda rozhodovací analýzy je stanovena pro varianty s více kritérii důležitými pro rozhodování. Pro srovnávání a posouzení variant jsou dle Fialy (1994) zvolena konkrétní kritéria a jejich váhy, které jsou stanoveny na základě Fullerovy metody párového srovnávání, podle kterých se pomocí metody váženého součtu rozhodne pro optimální variantu.

Stanovení kritérií a variant

Rozhodování je provedeno z pohledu náhodného daňového subjektu, na základě vybraných kritérií se stanovenými požadavky, které mohou dosahovat hodnot maximální nebo minimální.

- K1 – výše daňové kvóty – minimální,
- K2 – den daňové svobody – minimální,
- K3 – časová náročnost – minimální,
- K4 – počet plateb – minimální,
- K5 – daňový klín – minimální a
- K6 – efektivní daňová sazba – minimální.

Rozhodování je uskutečněno na vybraných variantách:

- Varianta A – daňový systém České republiky,
- Varianta B – daňový systém Francouzské republiky,
- Varianta C – daňový systém Slovenské republiky a
- Varianta D – daňový systém Dánského království.

Fullerova metoda párového srovnávání

Jednotlivá kritéria jsou pro vybrání správné varianty různě důležitá, proto musí být stanovena váha kritérií, která se určí pomocí metody párového srovnávání. Metoda spočívá v subjektivním názoru, v tomto případě vyjádřeném autorem této diplomové práce, jakožto náhodným daňovým subjektem. Porovnáním vždy dvojic kritérií vybraný subjekt sám zváží, které kritérium je pro něho důležitější. Váha kritérií se pak určí dle výskytu kritéria v níže uvedeném obrázku 4.7.1. Nejčastěji preferované kritérium je možné sledovat na prvním místě, nejméně preferované kritérium je tedy logicky poslední. Kritériu s nejčastější volbou byla přiřazena nejvyšší možná váha, poslednímu kritériu váha nejmenší. Součet vah se ovšem vždy musí rovnat hodnotě 1.

Obr. 4.7.1: Fullerova metoda párového srovnávání

K1	výše daňové kvóty	K1			
K2	den daňové svobody	K3	K1		
K3	časová náročnost	K3	K2	K1	
K4	počet plateb	K3	K3	K2	K1
K5	daňový klín	K5	K5	K3	
K6	efektivní daňová sazba	K6			

Zdroj: vlastní úprava

U tohoto srovnávání vybraný daňový subjekt zaujímá liberální postoj, což znamená, že preferuje co nejnižší daňovou zátěž, a to jak z pohledu celkového daňového zatížení, tak i z pohledu náročnosti daňového systému. Kritérium výše daňové kvóty je tedy vybráno nejčastěji a má při rozhodování největší váhu. Druhým nejčastěji vybraným kritériem se stala časová náročnost, protože vybraný daňový subjekt chce minimalizovat čas strávený vyplňováním daňových přiznání a plněním všech daňových předpisů. Den daňové svobody získal třetí největší počet preferencí. Daňový klín a efektivní daňová sazba získal nejnižší počet preferencí. Kritérium počtu plateb nebylo vůbec preferováno, ale i tak je pro rozhodovací subjekt důležité.

Tab. 4.7.2 Váha jednotlivých kritérií

Kritérium	Počet výběrů	Váha	Aktualizovaný počet výběrů	Aktualizovaná váha
K1	5	0,33	6	0,29
K2	3	0,20	4	0,19
K3	4	0,27	5	0,24
K4	0	0,00	1	0,05
K5	2	0,13	3	0,14
K6	1	0,07	2	0,10
<i>Suma</i>	<i>15</i>	<i>1</i>	<i>21</i>	<i>1</i>

Zdroj: vlastní úprava

Váha jednotlivých kritérií zobrazená v Tab. 4.7.2 byla určena jako výběr jednotlivých kritérií děleno celkový počet výběrů. Jelikož počet výběrů kritéria K4 vyšel podle Fullerovy metody v hodnotě 0, jeho váha je opět rovna hodnotě 0. Toto kritérium je pro rozhodovací subjekt také důležité, proto byla provedena aktualizace pořadí, kdy počet výběrů jednotlivých kritérií byl navýšen vždy o 1 jednotku. Po provedení této aktualizace byly vypočteny nové hodnoty vah kritérií, ze kterých je patrné, že nejvyšší váhu v hodnotě 0,29 získalo kritérium K1 – výše daňové kvóty a nejnižší váhu v hodnotě 0,05 pak získalo kritérium K4 – počet plateb.

Sestavení výchozí a upravené kritériální matice

Tabulka 4.7.3 byla zhotovena pro lepší vypovídací schopnost. Jsou zde pohromadě umístěna jednotlivá kritéria a varianty. Je uvedena také měrná jednotka jednotlivých kritérií a konkrétní hodnoty variant.

Tab. 4.7.3 Výchozí kritériální matice

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6
Měrná jednotka	%	den	hod.	počet	%	%
Varianta A	34,79	168	557	13	41,9	68
Varianta B	41,9	203	132	10	49,2	78
Varianta C	29,34	142	257	30	37,6	83
Varianta D	48,16	217	135	12	39,4	89

Zdroj: vlastní úprava

Protože se ve výchozí kritériální matici nacházejí pouze minimalizační kritéria, musíme upravit její tvar. Všechna kritéria v matici musí být maximalizační. Převedení minimalizačního kritéria se provádí tak, že se určí nejhorší hodnota tohoto kritéria,

od které se odečtou ostatní kritériální hodnoty dané varianty. Tím se minimalizační kritéria převedou na hodnocení, o kolik jsou jednotlivé varianty lepší či horší a vzniká maximalizační kritérium. Této korekci podléhají všechna stanovená kritéria. Po úpravě dostaneme upravenou kritériální matici viz tab. 4.7.4.

Tab. 4.7.4 Upravená kritériální matice

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6
Měrná jednotka	%	den	hod.	počet	%	%
Varianta A	13,37	49	0	17	7,3	21
Varianta B	6,26	14	425	20	0	11
Varianta C	18,82	75	300	0	11,6	6
Varianta D	0	0	422	18	9,8	0

Zdroj: vlastní úprava

Z této upravené kritériální matice dle Tab. 4.7.4 se stanoví hodnoty ideální varianty H_j , která představuje nejvyšší hodnoty a varianty D_j , která představuje nejnižší hodnoty. Konkrétně matice ideálních hodnot představuje $H_j = (18,82; 75; 425; 20; 11,6; 21)$ a matice nejnižších hodnot nabývá $D_j = (0; 0; 0; 0; 0; 0)$.

Vytvoření normalizované matice

Pro vytvoření normalizované kritériální matice bude použit transformační vzorec dle Zmeškal (2009) $x_{ij} = \frac{y_j - D_j}{H_j - D_j}$. Prvky normalizované této matice vyjadřují hodnoty užítka dané varianty dle určitého kritéria. Hodnoty transformované matice se nacházejí v intervalu $r_{ij} \in \langle 0, 1 \rangle$, $D_j = 0$ a $H_j = 1$. Pro konečný výpočet, který zahrnuje váhy, jež byly vyčísleny pomocí Fullerovy metody výše, bude použit vzorec $u(a_i) = \sum_{j=1}^k v_j * r_{ij}$. Nejlepší varianta je ta, která dosáhne maximální hodnoty funkce užítka.

Tab. 4.7.5 Normalizovaná kritériální matice

Kritérium	K1	K2	K3	K4	K5	K6	u(ai)
Varianta A	0,7104	0,6533	0,0000	0,8500	0,6293	1,0000	0,5530
Varianta B	0,3326	0,1867	1,0000	1,0000	0,0000	0,5238	0,4662
Varianta C	1,0000	1,0000	0,7059	0,0000	1,0000	0,2857	0,8143
Varianta D	0,0000	0,0000	0,9929	0,9000	0,8448	0,0000	0,4000

Zdroj: vlastní úprava

Na základě aditivního tvaru vícekritériální funkce užitku zobrazeného v Tab. 4.7.5 bylo zjištěno pořadí jednotlivých variant. Jako nejlepší varianta se pro rozhodovací subjekt, občana vybrané země s liberálním postojem k daním a pro jeho stanovená kritéria výběru nejlepšího daňového systému, jeví varianta C – daňový systém Slovenské republiky, na druhém místě se umístil daňový systém České republiky. Třetí místo obsadil daňový systém Francie a na posledním místě skončil daňový systém Dánského království.

Jelikož se jedná o metodu srovnávání založenou na subjektivním názoru rozhodovacího subjektu a jeho preferencí vybraných kritérií, mohou se výsledky pro jiný rozhodovací subjekt zdát neobjektivní. Pokud by se změnila vybraná kritéria nebo se změnil postoj k výši těchto kritérií, mohlo by to mít vliv na konečný výsledek, a také na pořadí jednotlivých variant.

4.8 Shrnutí dosažených výsledků

Pro srovnávání daňových systémů zemí OECD byla vybrána Česká republika, Francie, Slovenská republika a Dánské království. Mezi kritéria, pomocí kterých bylo srovnání provedeno se řadí výše daňové kvóty, den daňové svobody, časová náročnost, počet plateb, výše daňového klínu pro svobodného občana bez dětí a mezní efektivní daňová sazba také pro svobodného občana bez dětí. Optimální varianta, kterou představuje vhodný daňový systém byla nalezena pomocí Fullerovy metody párového srovnávání, kde si vybraný rozhodovací subjekt stanovil individuální preference kritérií, podle kterých byla stanovena váha kritérií. Hodnoty jednotlivých variant byly stanoveny v procentech, protože se jednalo o různé měrné jednotky. Výsledná tabulka, představovaná normalizovanou kritériální maticí, zobrazuje konečné výsledky, tedy stanovenou hodnotu kritérií vynásobenou zjištěnou váhou. V Tab. 4.8.1 lze nalézt konečné pořadí variant včetně hodnoty maximální funkce užitku vyjádřené v procentech pro jednotlivé varianty.

Tab. č. 4.8.1: Konečné pořadí vybraných variant

Pořadí	Varianta	Užitek
1.	C	81,43%
2.	A	55,30%
3.	B	46,62%
4.	D	40,00%

Zdroj: vlastní úprava

Žádná z výše navrhovaných variant neplní požadovaná kritéria na 100 %. Jako nejlepší varianta se jeví daňový systém Slovenské republiky, který dosáhl 81 %. Druhé místo obsadil daňový systém České republiky, který před prvním místem zaostává o 26 procentních bodů. Na třetím místě se umístil francouzský daňový systém, který na druhé místo ztrácí 9 procentních bodů. Poslední místo s nejnižším užitekem pouze 40 % zaujímá dánský daňový systém, který neplní stanovené požadavky ani z poloviny.

Jako optimální se jeví Slovenská republika z důvodu nejlepšího výsledku u prvního kritéria (výše daňové kvóty), a pátého kritéria (daňového klínu), které mělo na rozhodování největší váhu. U dalších kritérií Slovensko tolik nevynikalo a spíše se řadilo mezi státy s horším výsledkem např. u kritéria časové náročnosti a v počtu plateb bylo nejhorší, ale toto kritérium má nejnižší váhu.

Česká republika v prvním kritériu (daňová kvóta) s nejvyšší váhou skončila na druhém místě, hned po Slovensku a v kritériu druhém (den daňové svobody) zaujala po Slovensku druhé místo. Ve výši posledního kritéria (efektivní daňová sazba) je ze všech států nejlepší. Ovšem v kritériu třetím (časová náročnost) skončila na posledním místě.

Daňový systém Francie byl v rámci třetího (časová náročnost) a čtvrtého kritéria (počet plateb) nejlepší, ale jinak nijak nevynikal ani nebyl nejhorší z vybraných a srovnávaných zemí.

Dánské království skončilo na posledním místě, protože výši daňové kvóty mělo nejvyšší a na tu, byl v tomto srovnání kladen největší důraz. V žádném kritériu nebylo lepší než ostatní země, i když se drželo v průměru. Jako nejhorší skončilo v případě hodnocení posledního kritéria (efektivní daňové sazby).

5. ZÁVĚR

Cílem diplomové práce byla komparace daňového systému České republiky s daňovými systémy vybraných zemí OECD, pomocí zvolených mezinárodních ukazatelů a aplikací metody vícekriteriálního hodnocení variant.

V teoretické části byly popsány základní prvky daní, jež je nutné znát pro vymezení základních daňových pojmů jednotlivých daní pro vybrané země. Schopnost zařadit a třídit jednotlivé daně např. mezi přímé a nepřímé daně a mezi další členění, je velmi důležitá a bez ní by nebylo možné zpracovat a popsat jednotlivé daňové soustavy. Obecná teorie vztahující se k daňovému systému dává nahlédnout do tvorby a konstrukce současných daňových systémů vybraných zemí OECD, a také objasňuje faktory, které ho ovlivňují. Způsob harmonizace a koordinace nepřímých daní zachycuje a vysvětluje současnou skladbu těchto daní v zemích EU.

Další část práce tvoří popis jednotlivých daňových systémů vybraných zemí. Mezi srovnávané země patří Česká republika, Francouzská republika, Slovenská republika a Dánské království. Hlavní pozornost je věnována šesti základním druhům daní, mezi které je řazena daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, DPH, daně ze spotřeby, majetkové daně a sociální pojištění. Další daně zde nebyly charakterizovány, jelikož hranice mezi daní a poplatkem v jednotlivých zemích je velice tenká, protože co je v jedné zemi považováno za daň, v jiné zemi považují za poplatek (např. poplatek/daň ze psa).

Poslední kapitola byla věnována samotné komparaci daňových systémů pomocí zvolených ukazatelů, které se skládají z daňové kvóty, struktury daňového mixu, dne daňové svobody, časové náročnosti, daňového klínu a dalších. Srovnání je provedeno pomocí vícekriteriální metody rozhodování, konkrétně je pro stanovení váhy jednotlivých kritérií použita Fullerova metoda párového srovnání. Užitek jednotlivých variant byl vyjádřen v procentech, protože se jednalo o různé měrné jednotky. Tato metoda stanovila optimální variantu, která nejlépe plnila stanovené požadavky, a také pořadí dalších variant včetně jejich hodnoty užitku.

Nejvíce vyhovujícím daňovým systémem, který nejlépe splnil veškeré požadavky se stal daňový systém Slovenské republiky, jež naplnil očekávání z 81 %. Hlavní zásluhou byla velmi nízká výše daňové kvóty a daňového klínu. Slovenský systém přináší o 26 procentních bodů větší užitek, než daňový systém České republiky, který se umístil jako druhý.

Český daňový systém má také nižší daňovou kvótu a při stanovení mezní efektivní míry zdanění byl ze všech států nejlepší. Ovšem časová náročnost systému je druhá nejhorší v zemích OECD.

Francouzský daňový systém se s 46 % dostal na třetí příčku. Pro daňové subjekty se jedná o jednoduchý daňový systém, který jim nezabírá moc času a kde není velké množství plateb daní za rok.

Jako poslední v tomto hodnocení skončil daňový systém Dánska. Tento stát má sice velmi nízké platby na sociální pojištění, ale přesto má vysoké daně, a s tím spojenou vysokou míru daňové kvóty. V dalších kritériích se jeví průměrně.

Komparace v této práci byla uskutečněna pouze za pomoci šesti ukazatelů. Každý vybraný ukazatel má své silné i slabé stránky a neumí posoudit daňový systém jako celek, ale pouze z určitého pohledu, proto je srovnání v této práci subjektivní. Navíc zde byla váha kritérií přiřazena jednostranným dojmem daňového subjektu, jež zaujímá liberální postoj k daním, tedy preferuje co nejnižší daňovou zátěž. Při změně preferencí či změně stanovených kritérií nebo požadavků na její výši by bylo dosaženo jiných výsledků. Jako konkrétní příklad by mohl sloužit daňový systém Dánska, který v tomto srovnání doplácí na výběr ukazatelů, jež nesvědčí v jeho prospěch. Pokud by se porovnával rozsah veřejných služeb, výsledek by se diametrálně lišil a Dánsko by ze zvolených zemí zvítězilo.

Seznam použité literatury

a) knihy

FIALA, P. a kol. *Vícekritériální rozhodování*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1994. 136 s. ISBN 80-7248-047-2.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematika*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 226 s. ISBN 80-902752-2-2.

KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. *Daňová politika – Teorie a praxe*. 1. vyd. CODEX Bohemia, 1997. 264 s. ISBN 80-85963-23-X.

LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1. 1. 2011*. 19. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-3800-0.

RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

WOKOUN, R.; ČERVENÝ, M. a kol. *Ekonomika v prostoru – svět, střední Evropa, EU, OECD, ČR*. 1. vyd. Praha: Linde, 2008. 189 s. ISBN 978-80-7201-698-3.

b) internetové zdroje

ZMEŠKAL, Z. *Vícekritériální hodnocení variant a analýza citlivosti při výběru produktů finančních institucí*. Dostupné z WWW:

<http://www.ekf.vsb.cz/shared/uploadedfiles/cul33/Zmeskal.Zdenek_1.pdf/>

<<http://www.cnb.cz/>>

<<http://www.dvs.cz/>>

<<http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu>>

<<http://www.euroskop.cz/>>

<<http://www.finance.cz/>>

<<http://www.finmag.cz/>>

<<http://is.muni.cz/>>

<<http://www.kdpcr.cz/>>

<<http://kvf.vse.cz/>>

<<http://www.libinst.cz/>>

<<http://www.mfcr.cz/>>

<<http://www.mfsr.sk/>>

<<http://www.mesec.cz/>>

<<http://www.mmspektrum.com/>>

<<http://www.mzv.cz/>>

<<http://www.nbs.sk/>>

<<http://www.oecd.org/>>

<<http://www.penize.cz/>>

<<http://www.pwc.com/>>

<<http://www.rovnesance.cz/>>

<<http://www.skm.dk/>>

<<http://www.stats.oecd.org/>>

<<http://tpa.typepad.com/>>

<<http://www.vlada.cz/>>

<<http://www.zeměpis.com/>>

<<http://zpravy.e15.cz/>>

Seznam zkratek

- AUT - Rakousko
- BEL - Belgie
- CAN - Kanada
- CHE - Švýcarsko
- CZE - Česká republika
- ČR - Česká republika
- DDS - den daňové svobody
- DEU - Německo
- DPH - daň z přidané hodnoty
- EMTR - mezní efektivní daňová sazba
- ETR - efektivní daňová sazba
- EU - Evropská unie
- EUR - euro
- FRA - Francie
- GBR - Spojené království Velké Británie a Severního Irska
- HDP - hrubý domácí produkt
- HUN - Maďarsko
- IFC - Mezinárodní finanční společnost
- IRL - Irsko
- ITA - Itálie
- JPN - Japonsko
- NLD - Nizozemí
- OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
- POL - Polsko
- PwC - PricewaterhouseCoopers
- SR - Slovenská republika
- SVK - Slovenská republika
- USA - Spojené státy americké
- USD - dolar

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/200 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo na nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budu zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užití díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užití své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29.4.2011

.....

Bc. Jana Židková

Adresa trvalého pobytu studenta:

9. května 74, 747 64 VELKÁ POLOM

Seznam příloh

- | | |
|---------------------|---|
| Příloha č. 1 | Klasifikace daní podle OECD |
| Příloha č. 2 | Seznam členských zemí OECD včetně data jejich vstupu |
| Příloha č. 3 | Celkové daňové příjmy zemí OECD v letech 1965 - 2009 vyjádřené
v % HDP |
| Příloha č. 4 | Srovnání indexu daňové svobody v roce 2010 mezi zeměmi OECD |
| Příloha č. 5 | Časová náročnost daňových systémů zemí Evropské unie |

Příloha 1

Klasifikace daní podle OECD


























1000	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
1100	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
1110	Z příjmů a ze zisků
1120	Z kapitálových výnosů
1200	Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
1210	Z příjmů a ze zisků
1220	Z kapitálových výnosů
1300	Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200
2000	Příspěvky na sociální zabezpečení
2100	Zaměstnanci
2200	Zaměstnavatelé
2300	Samostatně výdělečná osoba nebo osoba nezaměstnaná
2400	Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300
3000	Daně z mezd a pracovních sil
4000	Daně majetkové
4100	Pravidelné daně z nemovitého majetku
4110	Domácnosti
4120	Ostatní
4200	Pravidelné daně z čistého jmění
4210	Jednotlivci
4220	Společnosti
4300	Daně z pozůstalostí, dědické a darovací
4310	Daně z pozůstalostí a dědické
4320	Daně darovací
4400	Daně z finančních a kapitálových transakcí
4500	Ostatní nepravidelné daně z majetku
4510	Z čistého jmění
4520	Ostatní nepravidelné
4600	Ostatní pravidelné daně z majetku
5000	Daně ze zboží a služeb
5100	Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží
5110	Daně všeobecné
5111	Daň z přidané hodnoty
5112	Daně prodejní (obratové)
5113	Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
5120	Daně ze specifických ² zboží a služeb
5121	Spotřební daně
5122	Zisky z fiskálních monopolů
5123	Cl a dovozní daně
5124	Vývozní daně
5125	Daně z investičního zboží
5126	Daně ze specifických služeb
5127	Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
5128	Ostatní daně ze specifického zboží a služeb
5130	Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120
5200	Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností
5210	Pravidelné daně
5211	Placené domácnostmi z motorových vozidel
5212	Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
5213	Ostatní pravidelné daně
5220	Npravidelné daně
5300	Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
6000	Ostatní daně
6100	Placené výhradně podniky
6200	Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

Zdroj: Kubátová, K. (2009, s. 36)

² V tomto případě se slovem „specifické“ rozumějí daně na vybraná zboží a ne daně jednotkové.

Příloha 2

Seznam členských zemí OECD včetně data jejich vstupu

	Název země	Státní vlajka	Datum vstupu do OECD
1.	Belgie		13.10.1961
2.	Dánsko		30.5.1961
3.	Francie		7.8.1961
4.	Irsko		17.8.1961
5.	Island		5.6.1961
6.	Itálie		29.3.1962
7.	Kanada		10.4.1961
8.	Lucembursko		7.12.1961
9.	Nizozemí		13.11.1961
10.	Německo		27.10.1961
11.	Norsko		4.7.1961
12.	Portugalsko		14.10.1960
13.	Rakousko		14.10.1960
14.	Řecko		27.10.1961
15.	Španělsko		3.8.1961
16.	Spojené státy americké		12.4.1961
17.	Spojené království Velké Británie a Severního Irska		2.5.1961
18.	Švédsko		28.10.1961
19.	Švýcarsko		28.10.1961
20.	Turecko		2.8.1961
21.	Japonsko		28.4.1964
22.	Finsko		28.1.1969
23.	Austrálie		7.6.1971
24.	Nový Zéland		29.5.1973
25.	Mexiko		18.5.1994
26.	Česká republika		21.12.1995
27.	Maďarsko		7.5.1996
28.	Polsko		22.11.1996
29.	Jižní Korea		12.12.1996
30.	Slovensko		14.12.2000
31.	Chile		7.5.2010
32.	Slovinsko		21.7.2010
33.	Izrael		7.9.2010
34.	Estonsko		9.12.2010

Zdroj: www.oecd.org

Příloha 3

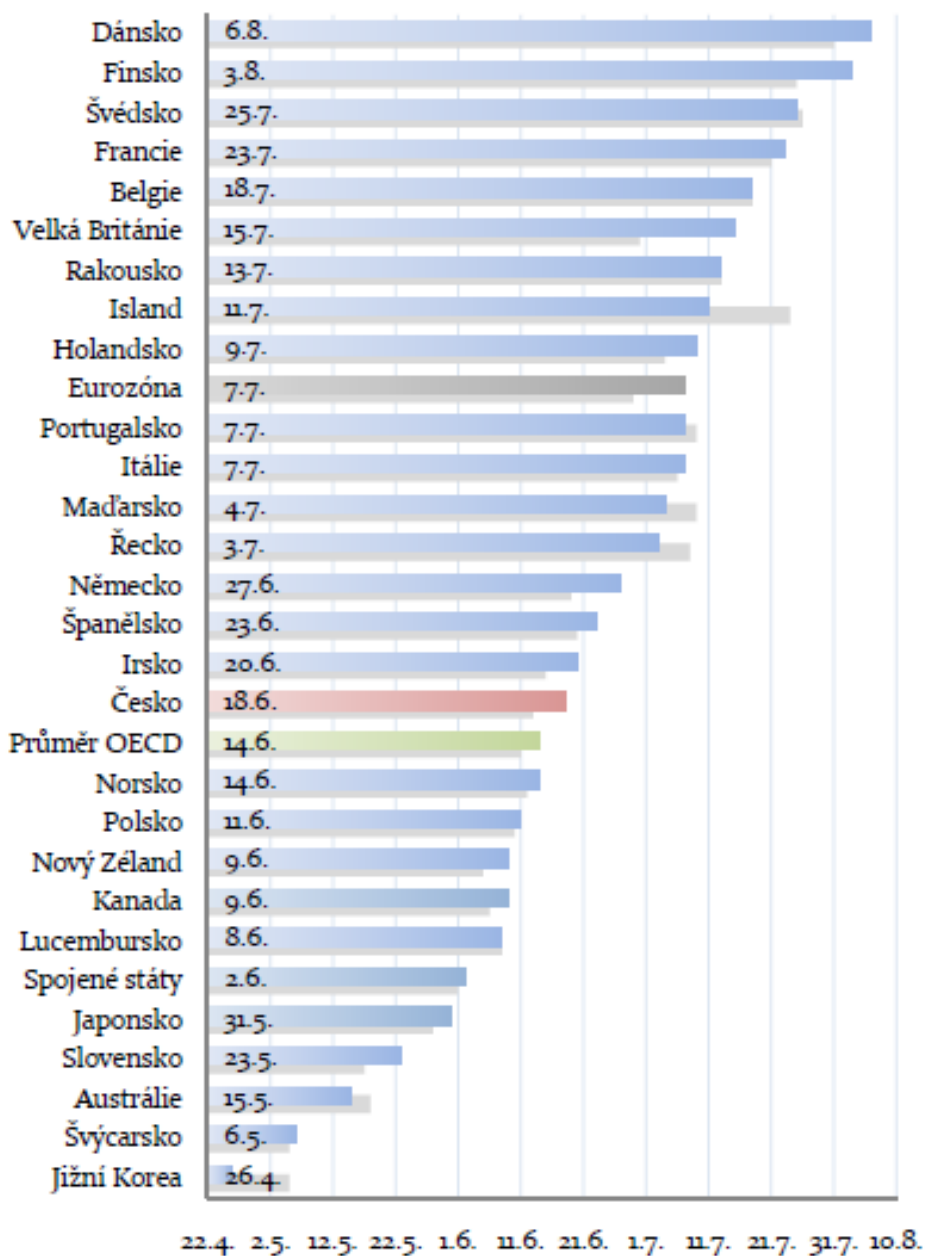
Celkové daňové příjmy zemí OECD v letech 1965 - 2009 vyjádřené v % HDP

	Celkové daňové příjmy vyjádřené v % HDP							
	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2008	2009 provisional
Australia	20,5	25,2	27,6	28,0	30,3	29,5	27,1	n.a.
Austria ¹	33,9	36,6	40,8	41,4	43,2	42,1	42,7	42,8
Belgium	31,1	39,5	44,3	43,5	44,7	43,8	44,2	43,2
Canada	25,7	32,0	32,5	35,6	35,6	33,0	32,3	31,1
Chile				19,0	19,4	24,0	22,5	18,2
Czech Republic				37,6	35,3	37,3	36,0	34,8
Denmark ¹	30,0	38,4	46,1	48,8	49,4	49,0	48,2	48,2
Finland	30,4	36,6	39,8	45,7	47,2	43,0	43,1	43,1
France ¹	34,1	35,4	42,8	42,9	44,4	43,5	43,2	41,9
Germany ²	31,6	34,3	36,1	37,2	37,2	36,0	37,0	37,0
Greece	17,8	19,4	25,5	28,9	34,0	32,3	32,6	29,4
Hungary				41,3	38,5	39,7	40,2	39,1
Iceland	26,2	30,0	28,2	31,2	37,2	40,6	36,8	34,1
Ireland	24,9	28,8	34,7	32,5	31,3	30,9	28,8	27,8
Israel ³				37,0	36,8	36,3	33,8	31,4
Italy	25,5	25,4	33,6	40,1	42,2	43,4	43,3	43,5
Japan	18,2	20,8	27,1	26,8	27,0	28,3	28,1	n.a.
Korea		14,9	16,1	20,0	22,6	26,5	26,5	25,6
Luxembourg	27,7	32,8	39,4	37,1	39,1	35,7	35,5	37,5
Mexico			15,5	15,2	16,9	17,9	21,0	17,5
Netherlands	32,8	40,7	42,4	41,5	39,6	38,7	39,1	n.a.
New Zealand	24,1	28,7	31,3	36,2	33,2	35,1	33,7	31,0
Norway	29,6	39,2	42,6	40,9	42,6	43,8	42,6	41,0
Poland				36,2	32,8	34,8	34,3	n.a.
Portugal	15,9	19,1	24,5	30,9	32,8	35,2	35,2	n.a.
Slovak Republic					34,1	29,4	29,3	29,3
Slovenia				39,2	37,5	37,8	37,2	37,9
Spain ¹	14,7	18,4	27,6	32,1	34,2	37,3	33,3	30,7
Sweden	33,4	41,3	47,4	47,5	51,4	47,4	46,3	46,4
Switzerland	17,5	23,9	25,5	27,7	30,0	28,9	29,1	30,3
Turkey	10,6	11,9	11,5	16,8	24,2	24,1	24,2	24,6
United Kingdom	30,4	34,9	37,0	34,0	36,4	36,2	35,7	34,3
United States	24,7	25,6	25,6	27,8	29,5	27,9	26,1	24,0
<i>Unweighted average:</i>								
OECD Total	25,5	29,4	32,5	34,4	35,5	35,4	34,8	n.a.

Zdroj: www.oecd.org

Příloha 4

Srovnání indexu daňové svobody v roce 2010 mezi zeměmi OECD

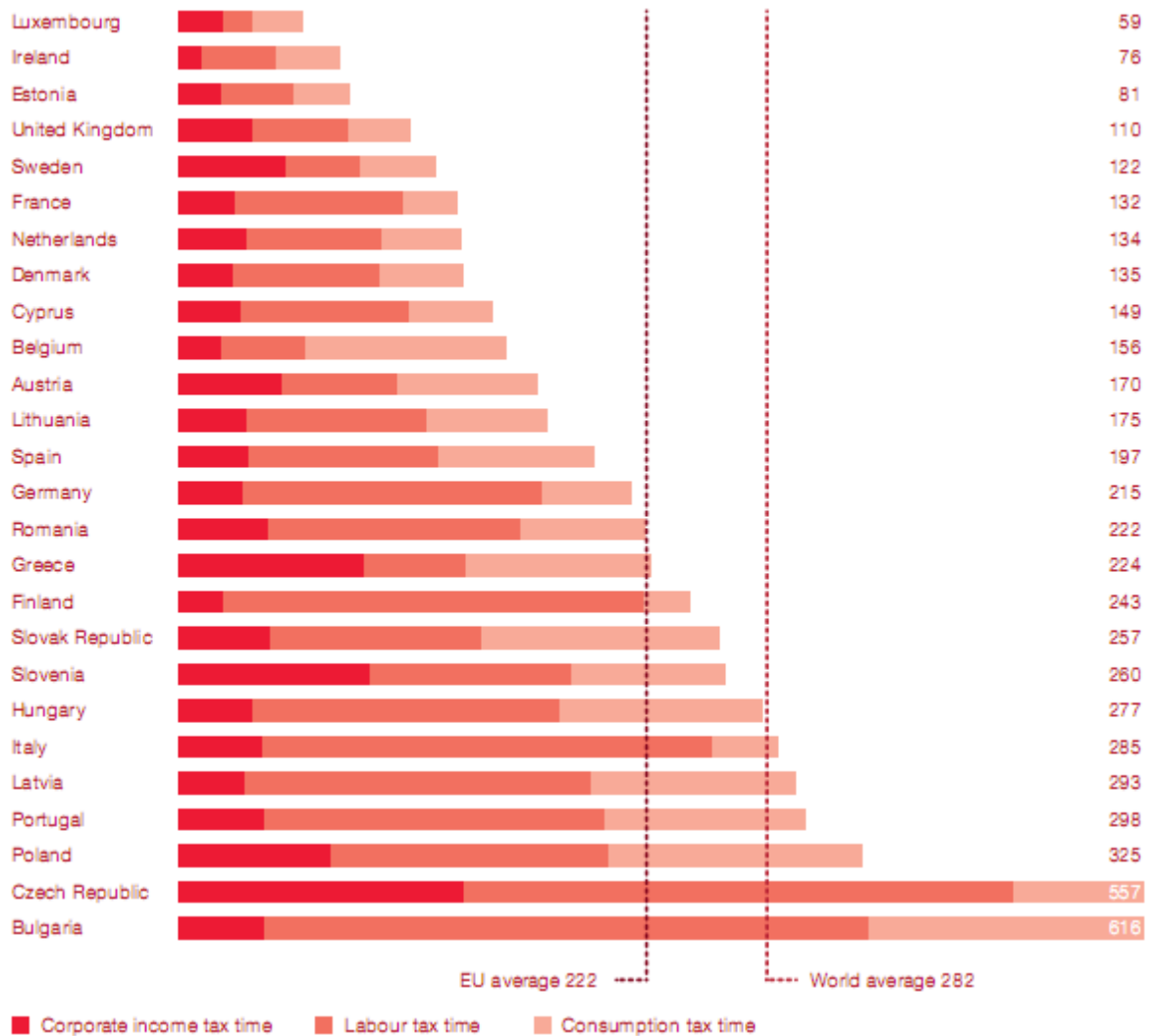


Zdroj: www.libinst.cz

Příloha 5

Časová náročnost daňových systémů zemí Evropské unie

Number of hours to comply across the European Union



Zdroj: www.pwc.com