

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA NÁRODOHOSPODÁŘSKÁ

Vliv změn sazeb DPH na příjmovou stránku veřejných rozpočtů

The Effect of the Value Added Tax Changes on Public Budgets Revenue

Student: Bc. Radim Konečný

Vedoucí bakalářské práce: Prof. JUDr. Ing. Igor Kotlán, Ph.D.

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra národohospodářská

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Radim Konečný**

Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202T027 Národní hospodářství

Specializace: 00 Národní hospodářství

Téma: **Vliv změn sazeb DPH na příjmovou stránku veřejných rozpočtů**
The Effect of the Value Added Tax Changes on Public Budgets Revenue

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teorie spotřebních daní
 3. Vývoj sazeb DPH v České republice od roku 1993
 4. Analýza vlivu inkasa DPH na příjmovou stránku veřejných rozpočtů v České republice
 5. Komparace s vybranými zeměmi
 6. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Meritum, 2013. ISBN 978-80-7357-997-5.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

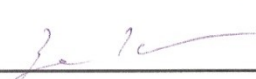
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

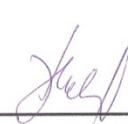
Vedoucí diplomové práce: **Doc. JUDr. Ing. Igor Kotlán, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



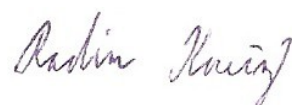

doc. Ing. Zuzana Kučerová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci včetně příloh vypracoval samostatně a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Ostravě dne 25. 4. 2014



.....
podpis

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucímu práce Prof. JUDr. Ing. Igoru Kotlánovi, Ph.D. za odborné vedení mé diplomové práce a poskytnutí cenných rad a doporučení.

OBSAH

1	Úvod.....	5
2	Teorie spotřebních daní.....	7
2.1	Úvod do daňové teorie.....	7
2.2	Úloha daní v ekonomice.....	7
2.3	Daňový systém.....	8
2.4	Spotřební daně.....	9
2.4.1	Historie spotřebních daní.....	9
2.4.2	Nepřímé daně a inflace.....	10
2.4.3	Spotřební daně všeobecné.....	10
2.4.3.1	Daň z obratu.....	12
2.4.3.2	Daň z přidané hodnoty.....	12
2.4.3.3	Harmonizace DPH.....	16
2.4.3.4	Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR.....	17
2.4.4	Spotřební daně selektivní.....	19
2.4.4.1	Harmonizace selektivních spotřebních daní.....	20
2.4.5	Daně ze spotřeby v České republice.....	21
2.4.5.1	Daň z přidané hodnoty.....	21
2.4.5.2	Spotřební daně (akcízy).....	22
3	Vývoj sazeb dph v české republice od roku 1993.....	23
3.1	Vliv daní na efektivnost ekonomiky.....	24
3.2	Šedá ekonomika.....	25
3.3	Lafferova křivka.....	26
3.4	Daňová politika ČR v oblasti DPH.....	28
3.4.1	Vývoj sazeb DPH v České republice od roku 1993.....	29
4	Analýza vlivu inkasa dph na příjmovou stránku veřejných rozpočtů v české republice.....	32
4.1	Vývoj příjmu z DPH v České republice.....	32
4.2	Meziroční změny v inkasu DPH.....	40
4.3	Současný stav ve vývoji DPH v České republice.....	42
4.4	Shrnutí.....	43
5	Komparace s vybranými zeměmi.....	45
5.1	Vznik DPH na Slovensku.....	45
5.2	Vývoj DPH na Slovensku do roku 2008.....	48
5.2.1	Právní úprava DPH v období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1995.....	49
5.2.1.1	Změny sazeb daně.....	50

5.2.1.2	System uplatňování nadměrných odpočtů a osvobozené plnění	50
5.2.1.3	Prah registrace za platitele	51
5.2.2	Právní úprava DPH v období od 1. 1. 1996 do 30. 4. 2004.....	51
5.2.2.1	Změny sazeb daně.....	51
5.2.2.2	Změny v systému uplatňování nadměrných odpočtů	52
5.2.2.3	Změny v oblasti prahu registrace za plátce.....	53
5.2.3	Právní úprava DPH v období od 1. 1. 2004.....	53
5.2.3.1	Změna sazeb daně.....	53
5.2.4	Právní úprava DPH v období od 1. 5. 2004.....	54
5.2.4.1	Změna sazeb daně.....	54
5.2.4.2	Změny v systému uplatňování nadměrných odpočtů	55
5.2.4.3	Změny v oblasti prahu registrace za plátce.....	55
5.2.4.4	Příjmy státního rozpočtu z výběru DPH.....	57
5.3	DPH na Slovensku od roku 2009	63
5.3.1	Příjmy státního rozpočtu z DPH.....	64
5.4	Shrnutí	68
6	Závěr	70
	Seznam zdrojů	73
	Seznam zkratk.....	79
	Seznam příloh.....	81

1 ÚVOD

Platit státu daně je povinností každého z nás. Kolikrát si to ani neuvědomujeme, ale denně se dostáváme do situací, které následně vedou ke zvýšení příjmů veřejných rozpočtů. Stačí dojít na nákup, objednat si jídlo v restauraci, otočit kohoutkem vody nebo si jen tak sednout a pustit televizi. Ze všech těchto činností odvádíme státu finance ve formě nepřímých daní, daní ze spotřeby. Téměř vše kolem nás podléhá zdanění.

V moderním světě se stala nejdůležitějším nástrojem státních příjmů daň z přidané hodnoty. Tato daň je uvalena na téměř všechny typy prodejů, na služby i nemovitosti. V případě jakýchkoliv legislativních úprav této daně zbystří jak firmy, tak občané. Týká se každého z nás bez výjimky.

Na běžného občana mají největší dopad změny daňových sazeb. Každé snížení nebo zvýšení sazeb u jednotlivých druhů komodit a služeb může vést k poklesu nebo naopak růstu cenové hladiny, což se může negativně odrazit v rozpočtech domácností.

Problematika daně z přidané hodnoty, především výše sazeb, je v České republice momentálně velice aktuální téma. Současné diskuze odborníků a politiků nás neustále nechávají na pochybách ohledně budoucího vývoje u této daně. Jedni navrhuji úpravu aktuálních sazeb, jiní zase jejich sjednocení. A právě tyto okolnosti ve mně vyvolaly zájem o danou problematiku. Proto jsem se rozhodl zabývat se ve své diplomové práci vývojem v oblasti sazeb DPH od jejího vzniku až do současnosti, a to v České republice a na Slovensku.

Cílem mé diplomové práce je zmapovat průběžný vývoj sazeb DPH od jejího zavedení do českého a slovenského daňového systému, zaznamenat důležité změny v tomto procesu, a aplikovat vliv těchto změn na příjmovou stránku veřejných rozpočtů.

Pro zpracování této práce jsou použity metody deskripce a analýzy, v menší míře také metoda komparace. V závěrečných přílohách jsou vloženy grafy týkající se vzájemných vztahů a závislostí mezi daty důležitými pro tuto práci. Práce je z větší části teoretická, doplněná tabulkami a grafy pro lepší přehlednost. V rámci časových řad bylo zvoleno období od rozdělení Československa, tedy od roku 1993, až po současnost. Zároveň je hlavní pozornost upnuta především na státní rozpočet, jehož příjmy se na celkových veřejných příjmech podílí největší měrou.

První kapitola se zabývá teorií spotřebních daní. Nastíníme si krátký úvod do daňové teorie a podíváme se, jakou úlohu daně v ekonomice představují. Trošku podrobněji si popíšeme daňový systém České republiky, především co se týká nepřímých daní. Druhá kapitola se zaměřuje na vliv daní na efektivnost ekonomiky. Teoreticky bude popsána funkčnost Lafferovy křivky. V poslední části této kapitoly se pak podíváme na samotnou právní úpravu a vývoj sazeb v České republice. Čtvrtá kapitola se již zaměřuje na praktickou aplikaci. Pomocí tabulek, grafů a vlastních výpočtů se budeme snažit zjistit, jaký vliv mají změny sazeb a další legislativní úpravy na vývoj inkasa této daně během sledovaného období. Poslední, pátá kapitola, se věnuje právní úpravě daně z přidané hodnoty na Slovensku, rovněž v rámci aplikace na příjmovou stránku.

2 TEORIE SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Dříve než se pustíme do problematiky spotřebních daní, měli bychom si ujasnit několik základních teoretických aspektů. Spotřební daně nejsou jedinými daněmi, které se na území České republiky vybírají. Rozlišujeme daně přímé, nepřímé a daně ze spotřeby.

2.1 Úvod do daňové teorie

Daně představují jeden ze základních příjmů veřejných rozpočtů, v podstatě představují transfer finančních prostředků od sektoru soukromého k sektoru veřejnému. Podle Kubátové (2010, s. 15) je daň definována jako *„povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.“*

Neúčelovost daně znamená, že výběr z daní by neměl být určen k financování vládních zakázek a projektů, ale měl by se stát součástí celkového rozpočtu. Až poté dochází k samotnému rozdělování financí na konkrétní účely. Pojem neekvivalentnost značí, že poplatník daně nemá nárok na žádnou protihodnotu, která by dosahovala výše jeho platby.

Z ekonomického hlediska, nikoliv z právního, se za daň považují také cla. Výnosy z cel rovněž plynou do státního rozpočtu. Jedná se tudíž také o platbu neúčelovou, která probíhá v případě, že dochází k přesunu zboží či služeb přes hranice. Aby byl výčet kompletní, kromě daní a cel tvoří systém příjmů veřejných rozpočtů také poplatky, půjčky a dary (Kubátová, 2010).

2.2 Úloha daní v ekonomice

Úloha daní v ekonomice je poměrně jednoznačná. Nejdůležitějším motivem k výběru daní je zajištění příjmů pro veřejné rozpočty. Žádný stát se při svém fungování neobejde bez finančních prostředků. Kromě příjmové stránky by měly daně plnit také tři základní funkce. Jedná se o funkce alokační, redistribuční a stabilizační. Ignorování těchto funkcí může mít negativní dopad v oblasti mikroekonomické (úpadek ekonomického subjektu) i makroekonomické. Zde hovoříme například o zvýšení nezaměstnanosti (Široký, 2008).

Alokační funkce daní spočívá v selhání efektivnosti tržních mechanismů. Řeší problematiku vládních výdajů, konkrétně se stará o optimální rozdělení výdajů mezi veřejný a soukromý sektor v rámci spotřeby.

V případě příliš rozsáhlého veřejného sektoru by docházelo k značné alokaci zdrojů právě do tohoto sektoru, přestože by bylo možné prostředky investovat do sektoru soukromého, který se v mnohých případech jeví jako efektivnější.

Redistribuční funkce souvisí s důchodem, který vláda ovlivňuje právě pomocí daní a transferů. Pokud by v ekonomice neexistovala možnost redistribuce, docházelo by k takovému rozdělení bohatství, které by mělo za následek markantní rozdíly v příjmech obyvatelstva (Široký, 2008).

Stabilizační funkce spočívá v opatřeních vedoucích ke zmírňování cyklických výkyvů ekonomického cyklu. V období hospodářské prosperity, tedy v době, kdy spotřeba i důchody obyvatelstva rostou, bývá zpravidla výnos z daní vyšší. To napomáhá zabránit přehřátí ekonomiky. V případě, že země udržuje zdravé veřejné finance, dochází za této situace k tvorbě přebytku státního rozpočtu. Naopak v období recese jsou daňové výnosy nižší, do veřejných rozpočtů je soustředěno menší množství financí. Často pak dochází ke vzniku deficitu státního rozpočtu. Ukazuje se, jak je důležitá rozpočtová kázeň v období konjunktury, kdy se ze vzniklých přebytků následně mohou dorovnávat výkyvy v rozpočtu v době recese. (Láchová, Vančurová, 2012)

Existence daní představuje pro stát pozitivum z hlediska získání finančních prostředků. Pokud jsou ovšem státní zásahy do ekonomiky příliš velké, může vysoká daňová zátěž působit na ekonomiku kontraproduktivně. Dochází k narušování tržního mechanismu. Při nižším daňovém zatížení může zvýšení daní přinést další dodatečné finance, které pak vláda může využít k celkovému zvyšování blahobytu země (Široký, 2008).

2.3 Daňový systém

V této podkapitole se budeme zabývat daňovým systémem. Daňový systém se týká v podstatě všeho, co s daněmi nějakým způsobem souvisí. Láchová s Vančurovou (2012, s. 46) „*definují daňový systém jako souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Daňový systém zahrnuje rovněž vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají.*“

Co se týče daní, je možné je klasifikovat hned z několika hledisek. Jedno z dělení může být například i to, jak se jim daří splňovat již dříve zmíněné funkce. Nejzákladnější dělení je podle vazby na důchod poplatníka daně. Rozlišujeme daně přímé a nepřímé (Kubátová, 2010).

Podle Kubátové (2010, s. 20) „platí poplatník daně přímé na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.“

Z toho lze usoudit, že k naplnění rozpočtů ekonomiky nepoužívají pouze jednu velkou daň, ale spoustu menších daní, které jsou na sebe určitým způsobem navázány. I v této souvislosti hovoříme o daňovém systému. Případná změna v konstrukci jedné daně může výrazně ovlivnit daňové výnosy z jiných daní.

2.4 Spotřební daně

Předmětem diplomové práce jsou daně ze spotřeby, především tedy daň z přidané hodnoty. Daně ze spotřeby řadíme mezi daně nepřímé. Zde patří zmíněná daň z přidané hodnoty a vlastní spotřební daně neboli akcízy. Hlavním cílem těchto daní je dopad na spotřebitele. Obchodníci a výrobci výběr z těchto daní odevzdávají do veřejného rozpočtu, avšak předpokládají, že se o částku daně zvýší ceny zboží a služeb. (Kubátová, 2010)

Základ spotřebních daní tvoří dvě skupiny:

- daně všeobecné, čili daně z prodejů, včetně DPH,
- daně selektivní, vlastní spotřební daně (akcízy).

2.4.1 Historie spotřebních daní

Spotřební daně, konkrétně předchůdci těchto daní, patří k nejstarším na světě. Nehovoříme přímo o daních. Jednalo se o různé poplatky placené obchodníky. K těm úplně nejstarším se řadila cla. V minulosti se jednalo především o poplatky za vjezd či průjezd určitým územím. Z počátku nabývaly naturální povahy, s rozvojem hospodářství a s vývojem peněz pak povahy peněžní. V původní podobě tyto daně měly postihovat především zisky obchodníků. Postupně se však začaly přesouvat do cen. Zdanění se tak začalo týkat hlavně samotných spotřebitelů.

Následující vývoj pokračoval dvěma směry. Jako první došlo ke vzniku akcízů, které se účtovaly při převodu zboží. Z nich se pak postupem času vyvinuly daně obrátové. Ty už představovaly určitou procentuální část z ceny zboží, konkrétně z ceny obratu zboží. Daňové zatížení bylo ze začátku nízké, jelikož často docházelo k vícenásobnému zdanění jednoho zboží. Po několika převodech tohoto zboží mezi obchodníky by daňová zátěž byla příliš vysoká.

Druhý směr vyústil v akcízy selektivní, které se týkaly pouze určitých druhů výrobků. Postupným vývojem a úpravami se pak dostáváme až k dnešním spotřebním daním jednotkovým. Zde se za základ daně bere počet fyzických jednotek. Tyto daně bývají uvalovány nejčastěji na vybrané druhy zboží s nízkou elasticitou poptávky (Kubátová, 2010).

2.4.2 Nepřímé daně a inflace

Pro možnost určit, jak bude míra inflace působit na nepřímé daně, je třeba zaměřit se na jejich konstrukci. V nejlepším případě růst cenové hladiny na všeobecnou spotřební daň přílišný vliv mít nebude.

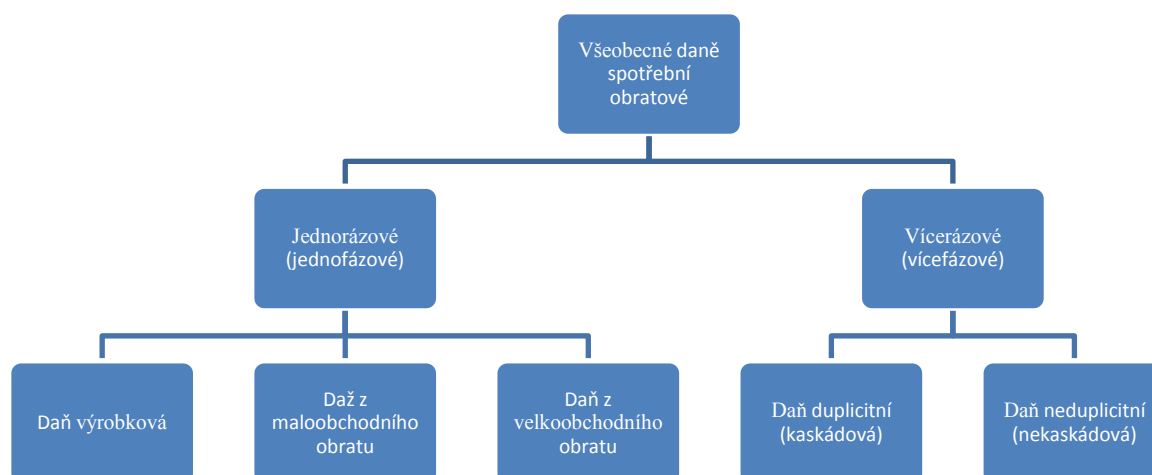
Všeobecné spotřební daně jsou daně ad valorum, tedy hrazené jako procento z ceny produktu nebo služby. S růstem cen roste výnosnost daně. Pokud rostou stejnou měrou i příjmy spotřebitelů, poplatníků daně, daňová základna se nemění a není důvod k aplikaci vládních zásahů, které by zohledňovaly inflaci.

Úplně jiná situace nastává u daní selektivních, kde je sazba daně dána absolutní částkou za jednotku zboží. Váha těchto daní by v případě růstu inflace u zdaňovaného zboží klesala. To by mohlo vést i poklesu relativní ceny zboží oproti jiným komoditám (Široký, 2008).

2.4.3 Spotřební daně všeobecné

Daně všeobecné se mohou ukládat na každém stupni zpracování. Zatěžují obraty firem. Samotná daň se připočte k ceně, tím je přesunuta na konkrétního spotřebitele. Problémem je určit, zda by se měla vybírat najednou, postupně, nebo v jaké fázi výrobního procesu. Celkově rozdělení všeobecných spotřebních daní zobrazuje následující schéma.

Obrázek 2.1 Rozdělení všeobecných daní ze spotřeby



Zdroj: Široký (2008), vlastní úprava

První skupinu tvoří daně z prodejů, kde můžeme zařadit dřívější daň z obratu a v moderní podobě daň z přidané hodnoty. U daně z přidané hodnoty existuje možnost odpočtu. Tyto daně bývají ukládány ad valorum. To znamená, že daň tvoří určitou procentuální část z ceny prodaného zboží. Mají všeobecný charakter, postihují všechny prodeje. Existují však určité druhy zboží a služeb, které mohou být ze zdanění vyloučeny (Kubátová, 2010).

Daně z prodejů mohou být:

- jednorázové
- vícefázové.

Základní rozdíl je v tom, že jednorázové daně se na každý výrobek uvalují jen jednou, tedy na jednom stupni zpracování při výrobě. Podle vybraného stupně zpracování je pak dělíme na daně:

- z maloobchodního obratu,
- z velkoobchodního obratu,
- výrobové.

Základem daně je u všeobecných spotřebních daní hrubý obrat firem. Jedná se o obrat bez odečtení vstupů nutných k výrobě na daném zpracovatelském stupni.

Pokud je daň ukládána na každém stupni zpracování, pak rozlišujeme daně:

- duplicitní,
- neduplicitní.

Podle Kubátové (2010, s. 223) „*duplicita daně vyplývá ze zdaňování výrobků u každého ze zpracovatelů, kdy zpracovatelé nemohou od daňového základu odečíst hodnotu inputů.*“ U jedné komodity se můžeme setkat s různým počtem duplicit a s různým počtem stupňů zpracování.

Protikladem duplicitních daní jsou daně neduplicitní. Jedná se o daně vícetázové, které mají jako hlavní cíl odstranit duplicity. Základní odlišností je fakt, že u neduplicitních daní nedochází k vícenásobnému zdaňování vstupů. Zdanění podléhá pouze hodnota, kterou k výrobku přidá další zpracovatel, tzv. přidaná hodnota. Za přidanou hodnotu se tedy považuje pouze to, co výrobce přidá k danému výrobku nebo službě na svém stupni zpracování. Z ekonomického hlediska se za přidanou hodnotu považují důchody z výrobních faktorů. Sem řadíme především mzdy, zisky, renty nebo úroky (Kubátová, 2009).

2.4.3.1 Daň z obratu

Daň z obratu je daň s duplicitním účinkem. Obrat zdaněný u jednoho výrobce nebo obchodníka je součástí ceny jiného, a zde je opět podroben dani. Samotný počet duplicit pak závisí na konečném počtu zpracovatelů. Každý zpracovatel má povinnost počítat daň z hodnoty, která již jednou částečně zdaněna byla, někdy dokonce několikrát (Široký, 2008).

2.4.3.2 Daň z přidané hodnoty

Co se týče spotřebních daní, nejmarkantnější změnou v daňových systémech v posledních desetiletích je plošné zavádění daně z přidané hodnoty. To jak ve vyspělých zemích, tak v zemích, které si počátkem 90. let prošly transformací.

Komise EU dokonce stanovila zavedení daně z přidané hodnoty jako jednu z podmínek členství v Evropské unii. Momentálně využívá tuto formu zdanění výrobků a služeb více než sto zemí světa.

Co se týče méně rozvinutých zemí, zde zatím daň z přidané hodnoty příliš rozšířena není. Hlavním argumentem je především vysoká administrativní náročnost, převážně co se týče plátců daně a systému účetnictví. (Kubátová, 2010).

Podle Širokého (2008) existuje spousta výhod zavedení daně z přidané hodnoty. Mezi největší pozitiva patří:

- neutralita,
- snadná použitelnost v mezinárodním obchodě,
- transparentnost, možnost zdaňovat nejen zboží, ale i služby,
- výnosnost pro státní příjmy,
- odolnost vůči daňovým únikům.

Daň z přidané hodnoty je neutrální ke konkurenci i vůči samotnému výrobcí. Umožňuje zdanění spotřeby domácností a zároveň vyloučit výrobní vstupy. Odvádí se z přidané hodnoty po odečtení daně, která již byla zaplacená v předchozích procesech výroby. Na rozdíl od daně z obratu, výše daně nezávisí na počtu transakcí, ale na celkové výši přidané hodnoty. (Široký, 2008).

Princip neutrality daně z přidané hodnoty ovšem není v praxi zcela respektován. To především z důvodu existence:

- povinného obratu, od kterého je subjekt povinen se registrovat jako plátec daně,
- zboží a služeb osvobozených od daně z přidané hodnoty,
- většího počtu sazeb DPH,
- nulové sazby DPH.

Jedná se tedy o daň, která se strhává pouze z přidané hodnoty vytvořené v dané zemi. Nevztahuje se na přidanou hodnotu ze zahraničí. Z tohoto důvodu je daň z přidané hodnoty neutrální vůči mezinárodnímu obchodu. Dovážené zboží se zdaňuje stejně jako zboží vyrobené v tuzemsku, export je od daně osvobozen. Toto opatření má vést k vytvoření rovné konkurence na zahraničních trzích. Sazby DPH jsou v jednotlivých zemích odlišné, dochází tedy k zamezení kumulace daní (Široký, 2008).

Zavedení daně z přidané hodnoty rovněž přináší možnost zdaňovat také služby. U služeb existuje vyšší riziko daňových úniků. V případě daně z obratu se rozlišuje, zda se jedná o konečnou spotřebu nebo o službu výrobní. Tato nepřehlednost v minulosti k daňovým únikům nepřímo sváděla.

Transparentnost daně tak spočívá v tom, že je zdaněn prakticky každý prodej zboží i služeb. Zahrnutí služeb do daně rovněž vedlo k rozšíření daňové základny, což vytvořilo základ pro zvýšení daňových výnosů (Kubátová, 2010).

Další výhodou je stabilita a spolehlivost daňových výnosů pro veřejné rozpočty. V mnoha zemích byla vidina zvýšení daňových výnosů hlavním důvodem k tomu, aby k zavedení daně z přidané hodnoty došlo. Jak již bylo uvedeno, tato daň zdaňuje kromě výrobků také služby, je odolná proti daňovým únikům. Tím, že je uvalená na většinu výrobků, snižuje případné distorze výběru spotřebitele. Jedná se tedy o jednu z nejsilnějších nepřímých daní z hlediska výnosnosti. (Kubátová, 2009)

Pokud je systém daně z přidané hodnoty dobře nastaven a realizován, pak existuje velice malá pravděpodobnost daňových úniků.

Stejně jako každá jiná daň má i daň z přidané hodnoty určité nevýhody. Za nejvýznamnější argumenty proti zavedení daně z přidané hodnoty Kubátová (2009) považuje:

- náročnost přechodu na novou daň,
- administrativní nákladnost fungování daně,
- obavy ze zvýšení inflace.

Co se týče náročnosti, jsou zde především značné administrativní náklady. Navíc v zemích, kde je ekonomická situace stabilní, je k prosazení nové daně zapotřebí silných politických tlaků. Veřejnost nelibě nese zvyšování daní, natož zavádění daní nových. Cena za zavedení nové daně je mnohdy hodně vysoká, a to nejen finančně. Dále je zapotřebí nový systém vedení účetnictví, k čemuž je potřeba zaškolených pracovníků (Kubátová, 2009).

Někteří odpůrci daně z přidané hodnoty argumentují nebezpečím zvyšování inflace po zavedení daně. Oproti dani z obratu přináší DPH vyšší výnos a je zde větší hrozba zvyšování spotřebitelských cen. V České republice došlo k zavedení daně z přidané hodnoty po roce 1993. Inflace v tu dobu převyšovala 20% hranici. Odpůrci daně připisují téměř polovinu této výše právě zavedení nové daně (Kubátová, 2009).

Široký (2008, s. 179) tvrdí, že „*vysvětlení tohoto jevu spočívá spíše v rovině psychologické, neboť pro účinek daně z přidané hodnoty na růst cen neexistují ekonomické důvody.*“ To ovšem pouze v případě, kdy pokud daň není zaváděna přímo z důvodu zvýšení příjmů veřejných rozpočtů.

V mnoha zemích probíhaly výzkumy „ex ante“ i „ex post“. Tyto výzkumy byly zaměřeny právě na to, zda je zavedení daně z přidané hodnoty důsledkem růstu inflace. Existují dva efekty. Efekt růstu cen způsobený zavedením daně a efekt růstu cen způsobený jinými faktory. V praxi je velmi obtížné oddělit jednorázový efekt daně od ostatních faktorů, které na inflaci působí dlouhodobě. Nelze tedy učinit jednoznačné závěry, zda zavedení daně z přidané hodnoty opravdu vyvolá inflační šok. Pokud ano, v každé zemi bude působit jinak. Obvykle bývají inflační tlaky vyvolané především nárazovým zvýšením výnosů z daní (Kubátová, 2010).

Za přechodný znak působící spíše proti zavedení daně se považuje také určitá míra nejistoty. Zavedením DPH prakticky dochází k výraznému zásahu do celkového daňového systému a struktury daní. Častou reakcí pak bývá vyšší prodejní cena, což bylo potvrzeno ze zkušeností některých zemí po zavedení daně. V následující tabulce je uveden růst maloobchodních cen v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie v roce, kdy u nich došlo k zavedení daně z přidané hodnoty.

Tabulka 2.1 Růst maloobchodních cen (v %) v důsledku zavedení DPH

Země	Růst MO cen celkem	Růst MO cen vlivem DPH
Belgie	2,6	Nepatrně
Dánsko	8,0	4,0
Francie	2,1	1,0
SRN	1,5	0,6
Irsko	5,5	Nepatrně
Itálie	6,3	2,0
Lucembursko	3,5	Nepatrně
Nizozemsko	6,1	1,4
Velká Británie	4,9	0,7
Česká republika	20,8	10

Zdroj: Kubátová (2010), vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že vliv zavedení daně z přidané hodnoty na inflaci působí v každé zemi úplně jinak. V České republice se po zavedení DPH v roce 1993 přisuzoval inflační podíl této nové daně na úrovni zhruba 10 %. V jiných zemích bylo toto působení tak nepatrné, že nejsou známy ani konkrétní data. V poslední době se začínají objevovat názory, že by se některé země mohly vrátit k dani z obratu. Doposud však platilo, že země, která se odhodlala k přechodu na daň z přidané hodnoty, se již k žádným jiným všeobecným spotřebním daním nevrátila.

V dnešní době málokterá země využívá pouze jednu sazbu daně z přidané hodnoty, i když je administrativní náročnost takového systému mnohem nižší a jednodušší. Důvody zavedení více sazeb vycházejí z praktické aplikace. Například služby, které jsou náchylnější k daňovým únikům, bývají zdaňovány nižší sazbou daně. Při nižších sazbách je u poplatníků větší ochota daň hradit, než by tomu bylo při sazbách vyšších. Klesá tak riziko případných daňových úniků.

Někdy se uvádí, že všeobecné spotřební daně jsou pouhou politickou alternativou k osobním důchodovým daním. Růst daně z přidané hodnoty je pak považován jako snaha vyhnout se zdaňování důchodů.

2.4.3.3 Harmonizace DPH

Daň z přidané hodnoty je v Evropské unii brána jako jediná přípustná daň ze spotřeby. Hovoříme samozřejmě o spotřebních daních všeobecných. Důvodem je zejména velké množství výhod oproti dani z obratu. Jedná se především o neutralitu v zahraničním obchodě nebo také o schopnost zjistit na všech zpracovatelských úrovních, zda daň byla opravdu zaplácena.

Základy harmonizace u daně z přidané hodnoty sahají již do roku 1977, kdy bylo vydáno 6. nařízení ES. V následujících obdobích pak docházelo ke spoustě úprav, my se však historií nikterak podrobně zabývat nebudeme.

Harmonizovaným základem daně je pro všechny země prodej zboží a služeb. Výjimku tvoří právní a finanční služby, kde je velmi obtížné určit základ daně. Někdy je složité zjistit, co by základem daně vlastně mělo být u takového typu služeb. K osvobozeným službám pak patří především zdravotní péče a vzdělání.

Původním záměrem harmonizace mělo být zdanění podle principu země původu a odstranění hraničních formalit. Zboží mělo být zdaněno bez ohledu na to, kde bude nakonec spotřebováno.

Nedostatkem tohoto systému byla nutnost existence jednotné sazby daně a vytvoření kompenzačního mechanismu, který by dokonale zajišťoval přerozdělování výnosů mezi zeměmi. Tento původní záměr byl posléze nahrazen přechodným režimem, který je mnohem více náročný na administrativu (Kubátová, 2010).

Od roku 1997 jsou harmonizovány také sazby daně přidané hodnoty. Kubátová (2010, s. 237) uvádí tyto základní pravidla pro harmonizaci:

- standardní sazba je pouze jedna, minimálně 15 %,
- mohou existovat nanejvýš dvě snížené sazby, a to minimálně 5 %, a jen na zboží schválené v nařízení,
- každé dva roky se provede revize snížených sazeb,
- zvýšené sazby nejsou povoleny.

Variační rozpětí u základní sazby daně z přidané hodnoty se v členských zemích Evropské unie pohybuje v rozmezí od 15 do 25 %. I přesto, že aktivita Evropské unie v této oblasti je poměrně značná, toto rozpětí ve výši 10 % můžeme považovat za vysoké.

2.4.3.4 Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR

Samotný dopad harmonizace daňového systému je předmětem mnoha odborných analýz. Daň z přidané hodnoty je spolu s pojistným na sociální zabezpečení nejvýnosnějším zdrojem jak veřejných, tak i státních příjmů nejen v České republice.

Základem je předpoklad, že daňové břemeno nesou koneční spotřebitelé, a to v cenách spotřebních statků. Jelikož tato daň postihuje všechny ekonomické subjekty bez výjimky, je zajímavá jak pro občany, tak pro odborníky i politiky.

Klazar (2007) se ve své studii zabývá právě dopady harmonizace daně z přidané hodnoty na spotřebitele. Dle autora je *„výše a rozdělení břemene DPH závislé mj. na struktuře spotřebních výdajů a na konstrukci DPH, zejména na sazbách, kterým jednotlivé statky podléhají.“*

V České republice postupem času docházelo k podstatným změnám v sazbách této daně. Hlavním důvodem je právě zmíněná harmonizace s legislativou EU, s tzv. Šestou směrnicí. Autoři tohoto článku se zaměřili především na dopad daně z přidané hodnoty na české domácnosti před vstupem a po vstupu do Evropské unie.

Klazar (2007) v závěru práce uvádí, že změny v daňových sazbách u daně z přidané hodnoty se nejvíce projeví na domácnostech s nižšími spotřebními výdaji. Dle výsledku prováděné analýzy bylo také zjištěno, že v českých podmínkách nastavení daně z přidané hodnoty odpovídá progresivní dani. Nicméně samotná progresivita daně po vstupu do EU mírně poklesla.

Dalším závěrem vyplývajícím ze studie Klazar et al. (2007) je fakt, že domácnosti s dětmi a domácnosti zemědělců jsou zatíženy DPH mnohem více než třeba domácnosti nepracujících důchodců.

V České republice je v poslední době hodně diskutovaným tématem sjednocení obou sazeb DPH. Na toto téma vnikla v roce 2011 analýza předpokládající sjednocení sazeb na úrovni 20 %. Odpůrci sjednocení argumentují především nerovnoměrnými sociálními dopady. Nižší sazbou daně z přidané hodnoty jsou zdaňovány základní životní potřeby. Patří sem především potraviny. Návrh na jednotnou sazbu přišel v rámci řešení důchodové reformy. V samotné analýze pak bylo nutné počítat také s valorizací důchodů o výši inflace, aby vůbec mohly mít výsledky nějakou váhu (Dušek a Jánský, 2011).

Z dosažených výsledků vyplynulo, že případné sjednocení sazeb na 20% úrovni se na zvýšení či snížení životní úrovně obyvatelstva projeví poměrně rovnoměrně. Ať už se jedná o domácnosti s vysokými příjmy, nízkými příjmy nebo důchodce. Po valorizaci důchodů by si důchodci dokonce měli dle analýzy polepšit. Valorizace by měla plně kompenzovat růst životních nákladů. V celkovém důsledku si pak domácnosti pohorší (Dušek a Jánský, 2011).

Stejní autoři se zabývali také analýzou změn daně z přidané hodnoty a změn u sociálního pojištění dle vládních návrhů. Tyto návrhy se lišily především v absolutních dopadech, například i v přínosech pro státní rozpočet. Dušek a Jánský (2012) navazují na předchozí studii se záměrem sjednotit sazby DPH na úrovni 20 %. Z empirické analýzy vyplývá, že toto sjednocení by vedlo v dlouhodobém hledisku ke snížení reálných příjmů domácností.

Domácnosti byly rozděleny do decilů podle příjmové úrovně. Všechny vládní návrhy měly odlišný dopad především na nejchudší skupinu domácností, která využívá nejvíce položek ze snížené sazby DPH.

Samotné zvyšování DPH má regresivní dopady, ale v kvantitativním vyjádření je jeho regresivnost velmi mírná. Například sjednocení DPH na úrovni 17,5 % má mnohem nižší dopad na nejbohatší část obyvatelstva než na část nejchudší. Velmi často je návrh na změnu sazeb DPH doprovázen také doporučenými změnami v sociálním pojištění. Bylo zjištěno, že zvyšování DPH kombinované se snižováním sociálního pojištění významně prohlubuje nerovnosti v příjmech. V případě výrazného snížení pojistného a zvýšení daňových sazeb u DPH mají změny negativní dopad na chudší část obyvatelstva. Sociální pojistné je tak podstatně více progresivní než DPH (Dušek a Jánský, 2012).

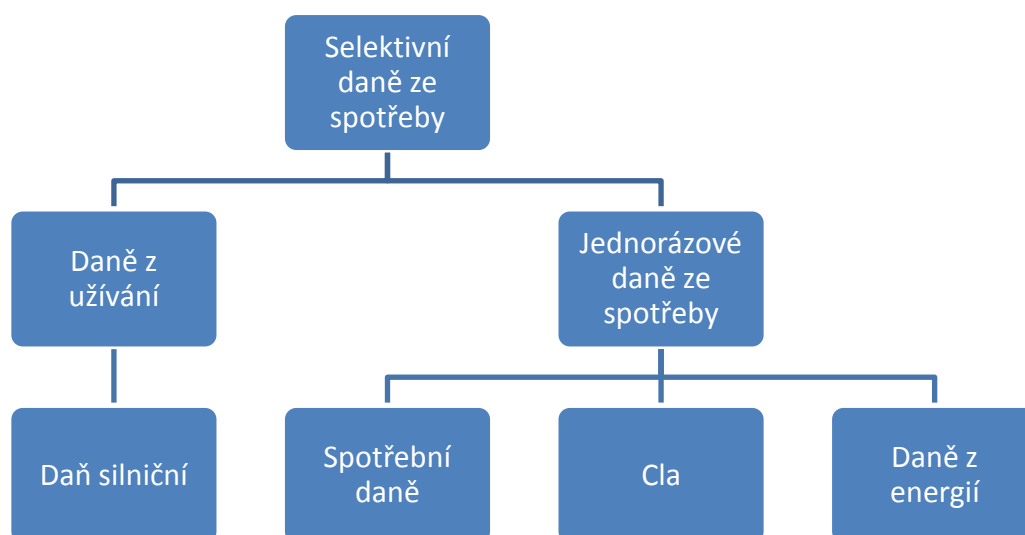
2.4.4 Spotřební daně selektivní

V daňových systémech se setkáváme s určitými skupinami výrobků, které kromě všeobecné spotřební daně podléhají také selektivní spotřební dani. Podléhají tedy dvojímu zdanění. Tyto typy výrobků se od ostatních liší mnohem vyšším daňovým zatížením.

Na rozdíl od všeobecných daní se nevybírají jako procentuální část, ale jako pevná částka za množství. Jsou vybírány jednorázově a to přímo u výrobce. Uvalují se bez ohledu na to, zda se jedná o výrobky vyrobené v tuzemsku nebo v zahraničí.

Jak vyplývá z následujícího schématu, selektivní daně dělíme podobně jako všeobecné spotřební daně do dvou skupin (Široký, 2008).

Obrázek 2.2 Selektivní daně ze spotřeby



Zdroj: Láchová, Vančurová (2012), vlastní zpracování

K základním kritériím pro výběr výrobků, které zdaňovat selektivními spotřebními daněmi, patří podle Širokého (2008):

- fiskální záměry a potřeby státního rozpočtu,
- politická hlediska,
- regulace spotřeby vybraných výrobků.

Nejčastěji se selektivní spotřební daně uvalují na výrobky s nepříliš pružnou elasticitou poptávky a nabídky. Dalším faktorem pro výběr bývá dlouhodobě neměnná spotřeba u těchto výrobků. Tím lze zajistit poměrně stabilní daňový výnos do veřejných rozpočtů (Široký, 2008).

Podle Kubátové (2010) jsou uváděny dva hlavní důvody pro zdanění určitých druhů výrobků a služeb:

- odrazení lidí od škodlivé spotřeby,
- příliv peněz do státní pokladny.

Tyto dva argumenty nemohou působit zároveň stejným směrem. Pokud vysoké daně odradí lidi od spotřeby těchto výrobků a služeb, bude to mít samozřejmě vliv také na daňové výnosy do veřejného rozpočtu. Vše záleží na elasticitě poptávky u daného výrobku.

Podle teorie existují také dva problémové důsledky těchto daní:

- distorzní působení selektivní daně,
- regresivní dopad daně.

Distorzní působení daně vede k neefektivní alokaci zdrojů. Selektivní daně totiž mění relativní ceny statků. To v případě nenulové elasticity může způsobit, že začne docházet k substituci.

Regresivní dopad daně znamená vyšší daňové břemeno u nízko příjmových poplatníků. Tento regresivní dopad vyplývá ze skutečnosti, že samotná spotřeba těchto výrobků není proporcionální důchodům. Z nižších důchodů je tak odváděn větší podíl.

2.4.4.1 Harmonizace selektivních spotřebních daní

Selektivní spotřební daně jsou stejně jako všeobecné spotřební daně v zemích Evropské unie harmonizovány. Tím, že se promítají do cen zboží a služeb, mohou působit značné překážky ve volném obchodu mezi zeměmi. Dochází k harmonizaci předmětu daně, základu daně, daňové sazby a také daňové administrativy.

Podle příslušných nařízení nesmí existovat jiná spotřební daň, než je uvedena ve výčtu. Jedná se o daň z minerálních olejů a energetických produktů, tabáku, alkoholu, vína a piva.

K harmonizaci těchto jednotlivých daní dochází postupně od roku 1993. Již v roce 1992 bylo přijato osm direktivních nařízení. Jednotlivé sazby daní se mezi jednotlivými zeměmi značně lišily. Základní důvody odlišností spočívají v nastavení obchodní politiky dané země nebo také z národních zvyklostí. Od roku 2003 působí také nařízení týkající se daně z uhlí a elektrické energie. Tyto daně nazýváme daněmi ekologickými.

2.4.5 Daně ze spotřeby v České republice

V České republice existují tři druhy spotřebních daní:

- daň z přidané hodnoty,
- spotřební daně (akcízy),
- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny.

2.4.5.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je v České republice legislativně upravena Směrnicí Rady z roku 2006.

Předmětem daně jsou čtyři druhy zdanitelného plnění:

- dodání zboží a převod nemovitostí,
- poskytnutí a přijetí služeb,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- dovoz zboží.

Osobou povinnou k dani je taková osoba (právnícká i fyzická), která provozuje ekonomickou činnost. Daňovou povinnost má každý subjekt, pokud obrat během dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne hodnotu jednoho milionu korun. Tato hodnota je aktuální od roku 2004. V roce 1993 to bylo 6 mil. Kč. V následujících letech pak došlo k poklesu na 3 a 2 mil. Kč. Momentálně je limit obratu na úrovni 1 mil. Kč.

Základem daně je podle Širokého (2008, s. 192) „vše, co jako úplatu obdržel plátců daně za uskutečnitelné zdanitelné plnění od subjektu, pro který je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma DPH za toto zdanitelné plnění.“

2.4.5.2 Spotřební daně (akcízy)

Také akcízy jsou v České republice upraveny směrnici ES. Uvalují se na určitý okruh komodit. Jedná se o daně jednotkové. V současné podobě rozeznáváme v České republice daně z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků (Široký, 2008).

3 VÝVOJ SAZEB DPH V ČESKÉ REPUBLICE OD ROKU 1993

Povinností každého z nás je odvádět státu daně. Ať už jde o daně přímé nebo nepřímé, zatěžují nás všechny. V tržních ekonomikách jsou daně považovány za největší zdroj příjmů státního rozpočtu. Největší podíl pak zaujímá daň z přidané hodnoty (dále jen DPH).

Jak píše Holman (2011, s. 633) „*přímé daně jsou daně z osobních důchodů a daně ze zisku firem. Nepřímé daně se platí z prodeje zboží - jsou to daně z přidané hodnoty a spotřební daně.*“

Důsledkem zvýšení nepřímých daní je růst cen a s ním spojené omezení spotřeby. Zároveň však nemají vliv na nabízené množství práce a na spoření. Také jejich vliv na daňové úniky je nižší než u daní přímých. V poslední době se právě z těchto důvodů potýkáme především se zvyšováním sazeb u nepřímých daní. Pro stát je mnohem jednodušší zvýšit nepřímé daně, navíc existuje tvrzení, že subjekty toto zvýšení tolik „nebolí“.

U politiků převažuje názor zaměřit se na nepřímé daně, lidé jejich změnu kolikrát ani nezaregistrují, mají k nim tedy menší odpor. Subjekty zvýšení nepřímých daní snášejí mnohem lépe než je tomu např. u daní z příjmů. V Evropě bychom našli jen málo zemí, ve kterých by docházelo tak často k daňovým úpravám jako v České republice. Zejména růst daně z přidané hodnoty je v posledních letech přímo markantní.

V poslední době vlády pomalu ustupují od zvyšování přímých daní a mnohem častěji se uchylují ke zvyšování nepřímých daní. Snaží se tak zabránit daňovým únikům, navíc zvyšování nepřímých daní člověk kolikrát ani nepostřehne. Nejvíce citelné jsou právě změny DPH. Zatěžují každého občana. Zvyšování sazeb DPH je v poslední době jedním z nejaktuálnějších politických a ekonomických témat.

Daň z přidané hodnoty se poprvé začala objevovat v polovině 20. století. Daň z přidané hodnoty a její sazby mají značný vliv na podnikatelskou sféru, stát i samotného konečného spotřebitele. DPH je všeobecnou daní ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota poskytovaného zboží a služeb. Daň je vybírána na každém stupni zpracování. Nikoli však z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy pouze přidaná hodnota. DPH lze bez nadsázky označit za páteř české daňové soustavy (Vančurová, Láchová, 2010).

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejčastěji používané obrátové daně ve vyspělých státech. Evropská komise podmínila její existenci členství v Evropské unii. Daňová povinnost se s u DPH stanovuje nepřímou. Každý daňový subjekt je povinen zdanit svou veškerou produkci. V ekonomice lze nakupovat jen s daní.

Daňový subjekt však může daň, kterou odvede státu, snížit o daň, jež sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci. Důsledkem DPH je větší dopad na obyvatelstvo s nižšími příjmy. Z tohoto důvodu je volba těchto sazeb velmi důležitá, a to z hlediska udržení sociální rovnováhy v celé společnosti daného státu. Nižší daňové sazby by se měly uplatňovat na výrobky a služby, které tvoří základní spotřebu obyvatel s nižšími příjmy, a vyšší nebo standardní sazby pro výrobky a služby pro ostatní obyvatele (Vančurová, Láchová, 2010).

3.1 Vliv daní na efektivnost ekonomiky

Jak je známo, vysoké daně vyvolávají v lidech sníženou motivaci k pracovním výkonům. Mají také velký vliv na to, zda lidé budou více spořit nebo více spotřebovávat. Příliš vysoké daně způsobují, že lidé začínají preferovat zvýšené množství volného času. Omezují tedy svou nabídku práce. Zároveň budou omezovat tvorbu úspor. Celkový efekt pak vyústí v pokles ekonomického růstu (Holman, 2011).

O tom, zda více šetřit nebo spotřebovávat rozhoduje kromě daňové výše také úroková míra v ekonomice a míra inflace. Jak již víme, reálná úroková míra je dána rozdílem nominální úrokové sazby a míry inflace.

Nevýhodou tohoto vztahu je skutečnost, že výpočet provádíme tzv. ex post, tzn. tehdy, kdy již známe aktuální míru inflace. Pokud bychom chtěli předvídat do budoucna, zavádíme termín očekávané reálné úrokové míry. Nový vztah vyjadřuje Fisherova rovnice (Jurečka, 2010).

Očekávaná reálná úroková míra = nominální úroková míra – očekávaná míra inflace.

V případě nízké reálné úrokové míry budou domácnosti raději utrácet svůj důchod na spotřebu, spoření nese příliš malý úrok.

Dalším, neméně podstatným důsledkem zvyšování daní je vyhýbání se jejich placení. Lidé se raději věnují svépomocným činnostem, ze kterých daně hradit nemusí.

Klesá tak poptávka po službách odborníků, dochází ke snížení efektivnosti ekonomiky, což opět vyústí ve zpomalený ekonomický růst a ztráty výstupu (Holman, 2011).

Dochází také z rozmachu protislužeb. Lidé si budou více pomáhat protislužbami, ze kterých opět daně hradit nemusí. Dochází tak pouze k naturální výměně služby. Nutno podotknout, oba uvedené způsoby patří mezi zcela legální způsoby toho, jak se placení vysokých daní vyhnout (Holman, 2011).

Jiná situace nastává v případě, že jsou daně až příliš vysoké. Při nízkých daních lidé nebudou riskovat daňové úniky, jejich ztráty způsobené případnými sankcemi by byly vysoké. Naopak při vysokých daních se lidé k daňovým únikům uchylují mnohem častěji. Jak píše Holman (2011, s. 632) „*čím větší je výnos z daňového úniku, tím větší riziko se vyplácí podstoupit.*“

3.2 Šedá ekonomika

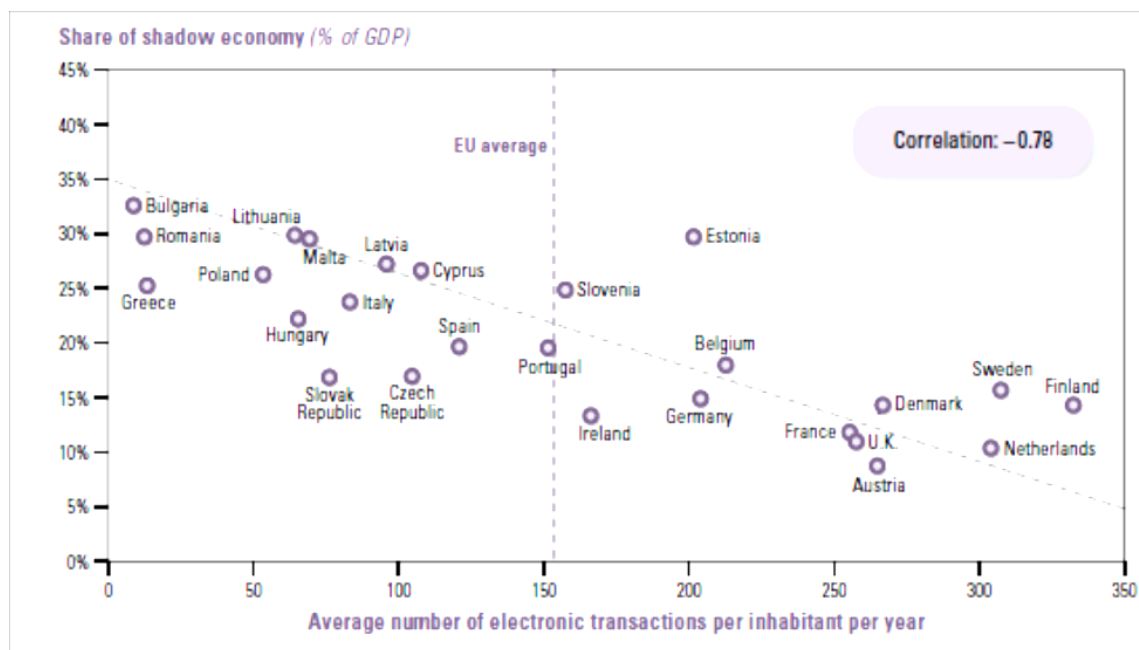
V případě vysokých daní roste riziko daňových úniků. Hovoříme o vzniku šedé ekonomiky. Jedná se o ekonomické vztahy, které jsou na hranici zákona a těžko postižitelné.

Všeobecně se odhaduje, že její podíl dosahuje ve vyspělých evropských zemích téměř 10 % HDP. Průměr EU je pak odhadován na téměř 20 %. V České republice se uvádí podíl až ve výši 17 %. Jedinou výhodou může být fakt, že finance z této činnosti se v konečném důsledku projeví jako výdaje na spotřebu. Alespoň částečně se tedy vracejí do státního rozpočtu na straně příjmů. Celkově se předpokládá, že česká státní pokladna přichází ročně na daních vlivem existence šedé ekonomiky o téměř 30 miliard korun. Čím vyšší budou daňové sazby, tím větší bude velikost šedé ekonomiky (The shadow economy in Europe, 2010).

Skutečností však je, že nebýt šedé ekonomiky, určitá část produktu by v ekonomice nebyla vůbec vytvořena. V posledních letech tak roste snaha co nejlépe odhadnout podíl šedé ekonomiky a započítat odhadnuté hodnoty do výsledného HDP (Jurečka, 2010).

V ekonomice se můžeme setkat také s pojmem „černá ekonomika“. Zde už hovoříme o kriminálních aktivitách. Jedná se o činnosti, které jsou neproduktivní a za hranicí legality (Jurečka, 2010).

Obrázek 3.1 Podíl šedé ekonomiky na HDP (2010)



Zdroj: The shadow economy in Europe (2010)

Dle studie *The shadow economy in Europe* napomáhá snížení podílu šedé ekonomiky rostoucí podíl elektronických plateb. Jak uvádí tvůrce této studie pro Českou republiku, regionální manažer Miroslav Kozler, „podporou elektronických plateb a každoročním zvyšováním jejich počtu o desetinu lze velmi jednoduše a účinně v horizontu čtyř let snížit objem šedé ekonomiky o čtyři až šest procent.“

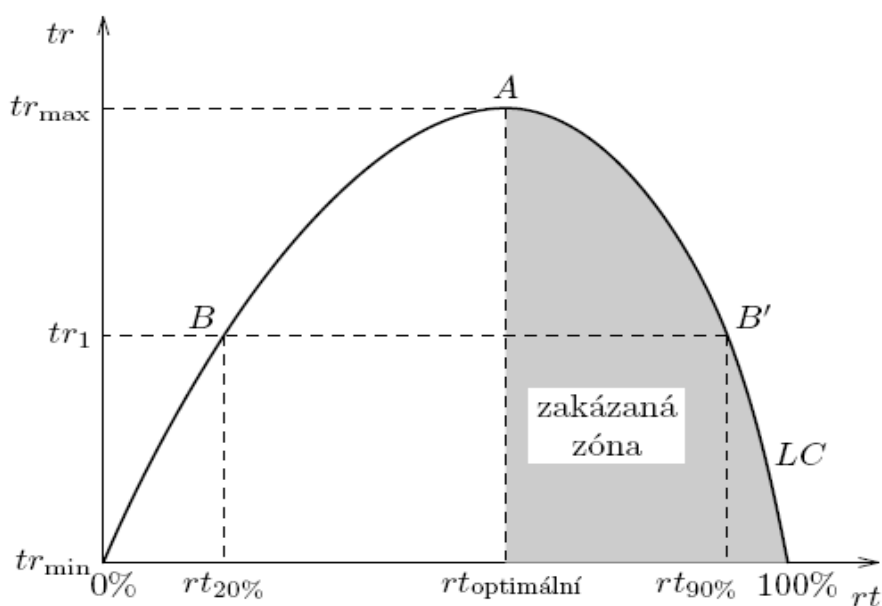
3.3 Lafferova křivka

Nyní si shrneme, co už víme. Příliš vysoké daně mají negativní vliv na výkonnost lidí. Pokles výkonnosti má za následek zpomalení ekonomického růstu. Lidé odkládají méně financí na úspory, roste počet daňových úniků. Daňové výnosy mají klesající tendenci.

Většina lidí uvažuje způsobem, že růst daňové zátěže zvýší proporcionálně daňové výnosy. Není tomu tak. Vysvětlení přináší teorie Lafferovy křivky. Jejím autorem je již podle názvu americký ekonom Arthur Laffer, představitel ekonomie strany nabídky. Tato ekonomická teorie se zabývá nabídkovou stranou ekonomiky a jedním z hlavních nástrojů pro zvýšení efektivnosti je snižování daní. Ve Spojených státech amerických se však s výrazným úspěchem nepotkala (Samuelson, 1991).

Za vlády prezidenta R. Reagana došlo ve Spojených státech ke snížení osobní daňové sazby o 25 %. Zastánci ekonomie strany nabídky tvrdili, že se americká ekonomika nachází na nesprávné straně křivky, a snížení daní by tak mělo přinést výrazné zlepšení ekonomické situace země. Stal se pravý opak. Úspory nevzrostly, daňové příjmy se nezvýšily a tím došlo k obrovskému nárůstu deficitu (Samuelson, 1991).

Obrázek 3.2 Lafferova křivka



Zdroj: Vlastní zpracování

Na vertikální ose zachycuje Lafferova křivka daňové výnosy (tr). Na horizontální ose je pak zobrazena míra zdanění (rt). Již na první pohled je zcela zřejmé, že se nejedná o přímou úměru. Maximalizovat daňový výnos není možné nekonečným zvyšováním míry zdanění. Od určité výše míry zdanění se křivka začíná lámat a daňový výnos klesá. Body B a B' na křivce zachycují tentýž výnos, avšak získaný při různé míře zdanění. Bod B se nachází na rostoucí části křivky, případný další růst míry zdanění zvyšuje daňové příjmy a ekonomika se stává efektivnější. To až do bodu A, kde je daňový výnos maximální. V bodě A se křivka láme a daňové výnosy postupně klesají, nacházíme se v tzv. zakázané zóně. Ta je charakteristická útlumem ekonomiky a naopak se zde vytváří prostředí pro daňové úniky a nárůst již zmíněné šedé ekonomiky.

Vlivem zvýšení míry zdanění tedy dochází ke zvýšení daňových úniků a k úniku kapitálu do zahraničí, kde je míra zdanění nižší. Tím klesá základ, ze kterého se daň posléze vypočítává, a výnosy klesají. Při 100% míře zdanění zákonitě musí výnosy klesnout na nulu, nikdo by v ekonomice nevykonával činnost, která by podléhala zdanění (Holman, 2011).

Důležitou vlastností Lafferovy křivky je skutečnost, že vztah mezi daňovými výnosy a mírou zdanění není lineární. Pokud by se míra zdanění zdvojnásobila, daňové výnosy se sice zvýší, ale ne dvojnásobně. Stejným princip funguje i v případě, kdy míra zdanění klesá. (Holman, 2011)

Je třeba také zdůraznit, že Lafferova křivka je pouze teoretickým zobrazením dané skutečnosti. Většina ekonomů s tvarem křivky souhlasí. Nejvíce využívanou se stala ve Spojených státech amerických a ve Velké Británii, především v 80. letech. Praktické výsledky bývají ne vždy pozitivní, existují zde určité nejasnosti. Nyní si přiblížíme alespoň některé z nich.

Podle Jurečky (2010) není jisté, zda snížení daní skutečně povede k růstu ekonomické aktivity. Je složité odhadnout, na kterém bodu na křivce se daná ekonomika nachází, stejně tak není jednoduché určit bod A, který představuje kombinaci optimální míry zdanění a daňových výnosů.

Rovněž ekonomické subjekty můžou na změnu míry zdanění reagovat různě. Není možné předem určit, jak snížení daní povzbudí pracovníky ke zvýšení nabídky jejich práce, pokud vůbec. Také investoři se budou aktuálně rozhodovat, zda při snížení či zvýšení míry zdanění změní objem svých investic (Jurečka, 2010).

Nutno podotknout, teorie Lafferovy křivky byla konstruována především pro daně přímé. V této práci se pokusíme zjistit, zda by se tato teorie dala uplatnit i na daně nepřímé. Základem pro další část práce bude sazba daně z přidané hodnoty, která v české ekonomice v posledních letech rapidně vzrostla (pozn. autora – základní i zvýšená sazba).

3.4 Daňová politika ČR v oblasti DPH

Daně z přidané hodnoty patří mezi nejsložitější v daňové oblasti. Dokument vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a jeho strukturovaný obsah napomáhá lepší a snadnější orientaci v této problematice. Vedle objasnění nejdůležitějších pojmů obsahuje informace k situacím, které plátce daně nejvíce zajímají, mezi něž patří zúčtování DPH při zahraničním obchodě, výpočet základu a sazby DPH nebo nárok na odpočet či vrácení DPH. Neopomínají ani legislativní zakotvení DPH.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je s účinností od 1. ledna 2013 předmětem následujících novel:

- Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů (především úprava týkající se změny sazeb DPH),
- Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

S účinností od 1. ledna 2013 se u zdanitelného plnění nebo u přijaté úplaty uplatňuje:

- základní sazba daně ve výši 21 %, nebo
- snížená sazba daně ve výši 15 %.

Tyto sazby měly platit po období tří let (od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2015). Pokud jde o rozsah zboží a služeb, jejich zařazení do snížené nebo základní sazby daně se nemění, s výjimkou přeřazení dvou skupin zboží ze snížené do základní sazby DPH (MFČR, 2013).

3.4.1 Vývoj sazeb DPH v České republice od roku 1993

Po roce 1993 se Česká republika začala orientovat západním směrem. Převládal zájem začlenit se do rozvíjející se evropské integrace. Tomu bylo nutné přizpůsobit také daňovou politiku. Jednu z hlavních příjmových položek státního rozpočtu měla obstarávat daň z přidané hodnoty, dle zákona č. 588/1992 Sb. Pro upřesnění, zavedení DPH bylo jednou z hlavních podmínek k pozdějšímu přijetí do EU. Byly zvoleny dvě sazby DPH. Jednalo se o sníženou sazbu ve výši 5 % a vyšší, která byla stanovena na úrovni 23 %. ¹

První novela zákona měnící výši sazeb DPH byla schválena k 1. 1. 1995. Bylo rozhodnuto o snížení horní hranice z 23 % na 22 %, tedy o jeden procentní bod. Od roku 1996 došlo k zavedení pojmosloví, jak jej známe dnes. Nízká, 5% sazba byla nazvána sníženou a sazba 22 % je od roku 1996 brána jako základní (Indrová, 2012).

S přibývajícím časem začaly vrcholit přípravy na vstup České republiky do Evropské unie. Do roku 2004 byl zákon o DPH několikrát novelizován a upraven, sazby však zůstaly nezměněny.

¹ Pohle směrnice EHS byly stanoveny minima pro obě sazby ve výši 5 % a 15 %.

Mění se pouze struktura. Některé druhy zboží a služeb byly přeřazeny ze základní sazby do snížené a naopak. Byly také zahrnuty služby, které doposud do DPH vůbec nespádaly. Šlo o to, se co nejvíce přiblížit předpisům stanoveným EU.

Harmonizace byla nezbytnou podmínkou pro vstup do EU. Zákon č. 588/1992 Sb. o DPH, který byl platný až do 30. dubna 2004 předpisům EU v zásadě odpovídal, ale existovalo však mnoho dílčích odlišností a názvosloví, které bylo potřeba vyřešit a dokončit harmonizaci nejpozději ke dni vstupu ČR do EU. K tomuto cíli měl vést zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o DPH. Zákon byl schválen po bouřlivých diskuzích a komplikacích deset dnů před vstupem do EU. Tento zákon vedl ke zvýšení daňového zatížení, současně také díky tohoto zákona se snížil limit pro povinnou registraci plátců, což vedlo také ke zvýšení příjmů státního rozpočtu a dále přesunem většiny zboží a služeb do základní sazby DPH. Zároveň ale došlo ke snížení základní sazby DPH, protože převedením zboží a služeb do základní sazby by mělo výrazný cenový a sociální dopad na obyvatele (Indrová, 2012).

Po zdoluhavých přípravách Česká republika vstoupila k 1. 5. 2004 do Evropské unie, což předpokládalo další změny ve většině oblastí, včetně daní.

Podmínkou pro vstup do EU byla, jak již bylo zmíněno, velká novelizace zákona. Po vleklých debatách se nakonec podařilo schválit nový zákon č. 235/2004 Sb., ke kterému však měli výhrady jak senátoři, tak prezident. Pod podmínkou, že bude zákon v brzké době předelán, nakonec prošel. Součástí českého právního řádu se stal deset dní před vstupem země do EU. Základním bodem zákona bylo zvýšení počtu plátců a také přesun významných položek do základní sazby. Tím došlo k velkému nárůstu daňových příjmů v letech 2004 a 2005. Aby nebyl dopad na obyvatelstvo tak velký, byla základní sazba snížena na 19 %, snížená sazba zůstala na 5% hranici, to až do konce roku 2007. Vcelku došlo ke zjednodušení daňového systému. Většina zboží a služeb spadala pod základní sazbu a pouze v několika málo případech bylo daněno 5% sazbou.

Dalším zlomovým rokem byl rok 2008. Od roku 2007 vstoupil v platnost zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, který mimo jiné zahrnoval i daňové změny. Základní a podstatnou změnou bylo zvýšení snížené sazby z 5 na 9 %. Změna vycházela z předpokladu jednou tyto dvě daňové sazby sjednotit na stejné úrovni. Proto docházelo k poklesu základní sazby a navýšení snížené sazby. Ke sjednocení sazeb nakonec vzhledem k aktuální ekonomické situaci nedošlo (Indrová, 2012).

Toto navýšení snížené sazby mělo za následek další zdražování. Nižší daňovou sazbou byly zdaňovány především potraviny, léky, voda nebo teplo. Dotklo se tedy všech. Ke konci roku 2008 se světová hospodářská krize dostavila i do České republiky, situace se tedy ještě zhoršila. Rapidně klesla spotřeba. Tento stav vydržel i po téměř celý rok 2009, kdy se krize v České republice projevila nejmarkantněji.

Další změna sazeb připadla na rok 2010. Česká republika se začala poměrně úspěšně zotavovat z krize. Byly zde dokonce názory na snížení snížené sazby, což mělo podpořit znovunastartování hospodářského růstu. K realizaci těchto názorů nakonec nedošlo. Naopak v platnost vstoupil tzv. Janotův balíček, a místo snížení DPH došlo k navýšení sazeb na 10 % u snížené sazby a na 20 % u sazby základní. Toto navýšení platilo až do konce roku 2011 (MFČR, 2010).

Již během roku 2011 se začalo opětovně hovořit o jednotné sazbě DPH. Původní názor byl 19 %, někde se objevovalo dokonce 20 %. Po nátlaku veřejnosti byl nakonec tento návrh odvolán.

Další změny si vláda připravila na rok 2012. Základní sazba zůstala nezměněna, nicméně snížená sazba vzrostla z 10 na 14 %. Tímto jsme se v EU zařadili mezi státy s relativně vysokým zdaněním. Základní sazbu bychom při porovnávání našli zhruba uprostřed, sníženou pak jako jednu z nejvyšších. Toto navýšení mělo negativní dopad pro většinu obyvatel (MFČR, 2012).

Poslední novela zákona je planá od 1. 1. 2013. Původně se uvažovalo o sjednocení obou sazeb na 17,5 %. Tento návrh byl svržen ze stolu a místo toho došlo k navýšení obou sazeb o jeden procentní bod. Momentálně tedy máme sníženou sazbu ve výši 15 % a základní sazbu ve výši 21 %. S takovýmto rozdělením sazeb se počítá přibližně do roku 2015 (MFČR, 2013).

4 ANALÝZA Vlivu inkasa DPH na příjmovou stránku veřejných rozpočtů v České republice

Zavedení daně z přidané hodnoty do českého daňového systému po roce 1993 se projevilo pozitivně na výši daňových příjmů do státního rozpočtu. Výnos z DPH vykazoval stále rostoucí trend. Stejně tak je tomu i po vstupu České republiky do Evropské unie, tedy po roce 2004. Z důvodů následné komparace se Slovenskou republikou se kapitola zaměřuje převážně na příjmy státního rozpočtu.²

V prvním roce fungování systému daně z přidané hodnoty, tedy v roce 1993, bylo zcela jasně prokázáno, že se jedná o moderní daň související s rozvojem trhu, ale zároveň se potvrdil fakt, že zavedení této nové daně a její praktické uplatnění je úkolem mimořádně obtížným. Ve vyspělých zemích, v tržních ekonomikách, byly přípravy na zavedení daně z přidané hodnoty záležitostí několika let. V podmínkách České republiky byla veškerá příprava zrealizována v průběhu několika měsíců. Přitom se jedná o jeden z nejnáročnějších prvků daňové soustavy.

4.1 Vývoj příjmu z DPH v České republice

Během celého roku 1993 postupně probíhaly legislativní úpravy celé daňové soustavy včetně daně z přidané hodnoty. Neúplný systém sebou přinášel také zvýšené riziko případných daňových úniků. V původním rozpočtovém plánu na rok 1993 bylo odhadováno, že se na dani z přidané hodnoty vybere částka přes 80 miliard korun. Představy se bohužel nenaplnily, nicméně hodnota 77,1 miliard Kč se jevila pro první rok jako ucházející (PČR, PS, 1994).

V následující tabulce je podrobně popsán vývoj příjmů od roku 1993. Jsou zde zachyceny příjmy státního rozpočtu, celkové daňové příjmy plynoucí do státního rozpočtu a samozřejmě také výnosy z DPH. Poslední řádky tabulky jsou pak věnovány vlastním výpočtům. Jsou zde zachyceny jednotlivé roční podíly daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech státního rozpočtu a také meziroční změny u inkasa DPH.

² Na Slovensku veškeré příjmy z DPH putují přímo do státního rozpočtu – poznámka autora.

Tabulka 4.1 Vývoj příjmů SR, celkových daňových příjmů a příjmů z DPH v letech 1993 - 2000

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Příjmy SR	358,00	390,51	439,97	482,82	508,95	536,64	567,28	586,21
Daňové příjmy	224,61	230,14	255,39	283,05	297,72	302,10	318,66	337,32
Z toho DPH	77,10	85,85	94,80	109,31	117,53	128,00	138,28	145,91
Podíl DPH/daň.příjmy	34,33 %	37,30 %	37,12 %	38,62 %	39,48 %	42,37 %	43,39 %	43,26 %
Meziroční index růstu	x	11,35 %	10,43 %	15,31 %	7,52 %	8,91 %	8,03 %	5,52 %

Zdroj: SZÚ (1993 – 2000), vlastní úprav, vlastní výpočty

V dalších letech byla pozornost upnuta především za zamezení rostoucího počtu daňových úniků. Celkový výběr inkasa DPH byl v následujících letech vyšší oproti roku předchozímu, nicméně například v roce 1994 mohl být výnos z daně z přidané hodnoty podle odhadu až o dvě miliardy vyšší.

V celkovém výnosu daně se odrazilo i to, že růst ekonomiky se projevoval především v oblastech, ve kterých nedochází ke konečné spotřebě. Šlo zejména o nárůst investic a vývozu. V těchto oblastech má plátce nárok uplatnit odpočet daně a nedochází k reálnému odvodu prostředků do státního rozpočtu. Ani další roky se tedy neobešly bez legislativních úprav v daňovém systému (PČR, PS, 1995).

V roce 1996 bylo na dani z přidané hodnoty vybráno 109,31 mld. Kč. Jednalo se o 98 % sumy, kterou tvůrci státního rozpočtu očekávali. Samotné inkaso DPH v roce 1996 bylo o 14,5 mld. Kč vyšší než v předcházejícím roce. Vývoj výnosu DPH tak byl obdobný jako v minulých letech (PČR, PS, 1997).

Poměrně výrazný výpadek v příjmech státního rozpočtu z DPH byl zaznamenán v roce 2001. V tomto roce bylo vybráno necelých 90 % očekávané částky. Snížení inkasa do státního rozpočtu souvisí se změnou v rozpočtovém určení daní. Od 1. 1. 2001 připadá státnímu rozpočtu dle zákona 243/2000 Sb. 79,41 % z celkového inkasa DPH. Zbytek z celkové sumy náleží obcím a státním fondům. Veškeré údaje jsou opětovně zobrazeny v následující tabulce. I přes zavedení systému rozpočtového určení daní je podíl DPH na celkových daňových příjmech státního rozpočtu obdobný. Je to zapříčiněno celkovým poklesem daňových příjmů v roce 2001. Nicméně v meziročním indexu bylo oproti roku 2000 zaznamenáno snížení o téměř 17 %.

Tabulka 4.1 Vývoj příjmů SR, celkových daňových příjmů a příjmů z DPH v letech 2001 - 2008

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Příjmy SR	626,22	705,04	699,67	769,21	866,46	923,06	1025,88	1063,94
Daňové příjmy	356,60	368,52	395,95	424,69	460,43	469,19	533,51	544,39
Z toho DPH	121,17	118,38	125,66	140,38	146,82	153,52	166,63	177,82
Podíl DPH/daň.příjmy	33,98 %	32,12 %	31,74 %	33,05 %	31,89 %	32,72 %	31,23 %	32,66 %
Meziroční index růstu	-16,96 %	-2,30 %	6,15 %	11,71 %	4,59 %	4,56 %	8,54 %	6,72 %

Zdroj: SZÚ (2001 – 2008), vlastní úprav, vlastní výpočty

Do roku 2000 náležely veškeré příjmy z DPH státnímu rozpočtu. V roce 2000 bylo na dani z přidané hodnoty vybráno celkově 145,91 miliard korun, což představovalo celkový rozpočtový příjem z DPH. V roce 2001 bylo na dani z přidané hodnoty vybráno celkově 151,88 miliard korun. Oproti roku 2000 došlo k navýšení o 6 miliard korun. Pokud by i v tomto roce putovaly veškeré výnosy z daně z přidané hodnoty přímo do státního rozpočtu, vypočtený meziroční index by dosahoval kladné hodnoty 4,09 %. Rozdíl je zde tedy zhruba dvacet procentních bodů.

S uzákoněním rozpočtového určení daní v systému daně z přidané hodnoty byl nižší výnos do státního rozpočtu očekáván. Nicméně pokles byl nakonec větší, než se předpokládalo. Tvůrci rozpočtu počítali s výnosem o 15 miliard vyšším. Za hlavní faktor sníženého inkasa z DPH můžeme považovat především přílišný optimismus v očekáváních při sestavování rozpočtu (PČR, PS, 2002).

Výběr daně z přidané hodnoty je v České republice prováděn prostřednictvím dvou státních institucí. Těmito institucemi jsou celní orgány a finanční úřady. Celní úřady se zaměřují na výběr daně při dovozu zboží do České republiky. Finanční úřady pak spravují příjmy ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku.

V souladu se zákonem č. 483/2001 Sb. dochází k dalším úpravám v systému rozpočtového určení daní v roce 2003. Státnímu rozpočtu tímto zákonem připadá 76,31 % celkového výběru, 20,59 % náleželo obcím a 3,1 % putovalo do rozpočtů krajů. Státní rozpočet si tak přišel na částku 125,66 miliard korun, což představovalo 103,7 % celkové rozpočtované částky. Tomuto výsledku napomohl především růst celkové spotřeby (MFČR, 2004).

Rok 2004 byl rokem dalších významných změn v daňovém systému. Z hlediska metodického i obsahového byla příjmová strana státního rozpočtu ovlivněna přijatými novelami daňových zákonů, které schválil parlament v rámci reformy veřejných financí a také v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Do České republiky začaly proudit dotace z EU, celková dynamika příjmů se tak výrazně zrychlila. Rozdělení v rámci rozpočtového určení daní zůstalo stejné jako v roce předchozím.

Ve skutečném výnosu z daně z přidané hodnoty se odrážejí významné legislativní změny. Tyto změny byly největší od zavedení DPH do daňového systému České republiky. Zákonem č. 235/2004 Sb. platným od 1. května 2004 došlo přesunutí některých výrobků a služeb ze snížené sazby do sazby základní. Zároveň došlo ke snížení základní sazby daně z 22 % na 19 %. Celkový daňový výnos z DPH byl v roce 2004 ve výši 181,8 miliard korun. V případě, kdyby nedošlo k legislativním změnám, pohybovalo by se inkaso daně z přidané hodnoty odhadem na úrovni kolem 173 mld. Kč (MFČR, 2005).

V roce 2006 došlo k dalším úpravám v rozpočtovém určení daní. Z celkového celostátního výnosu daně z přidané hodnoty připadalo 20,59 % rozpočtům obcí, 8,92 % rozpočtům krajů a 70,49 % státnímu rozpočtu. Došlo tedy ke snížení podílu ve státním rozpočtu na úkor zvýšení u rozpočtů krajských. I přesto do státního rozpočtu přiteklo více finančních prostředků než v roce předcházejícím.

Pro zajímavost, na výši inkasa daně z přidané hodnoty v roce 2006 má také vliv pokračující tendence odkládání předvánočních nákupů do období bezprostředně před svátky, čímž dochází k oslabování prosincového inkasa a posilování lednového inkasa následujícího roku na úkor inkasa běžného roku. Nebýt tohoto, byly by výnosy v roce 2006 ještě o něco vyšší. V tomto roce docházelo také k legislativním změnám v rámci importu ze zemí mimo Evropskou unii (MFČR, 2007).

Během roku 2007 nedošlo u DPH k žádným podstatným legislativním úpravám, které by měly významnější vliv na výši inkasa z této daně. Na samotném výběru se pozitivně projevovalo avizované zvýšení snížené sazby daně z 5 na 9 % od 1. ledna 2008 (MFČR, 2008).

I v následujících letech je trend ve vývoji inkasa podobný. V roce 2010 dosáhl příjem státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty celkově 187,82 miliard korun. Rozpočet byl naplněn na 99,6 %.

Nebýt dalších změn v rozpočtovém určení daní, kdy státnímu rozpočtu poprvé připadla částka nižší než 70 % z celkového výnosu, byl by rozpočet zcela naplněn. V tomto roce také došlo k navýšení obou sazeb o 1 procentní bod, což mělo také významný vliv na výši výnosu v tomto roce (MFČR, 2011).

Tabulka 4.3 Vývoj příjmů SR, celkových daňových příjmů a příjmů z DPH v letech 2009 - 2013

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Příjmy SR	974,61	1000,38	1012,76	1051,39	1091,86
Daňové příjmy	485,36	508,02	523,43	540,78	549,64
Z toho DPH	177,82	187,82	191,89	199,91	219,97
Podíl DPH/daň.příjmy	36,41 %	36,97 %	36,66 %	36,97 %	40,02 %
Meziroční index růstu	-0,62 %	6,28 %	2,17 %	4,18 %	10,03 %

Zdroj: SZÚ (2009 – 2013), vlastní úprav, vlastní výpočty

Od 1. 1. 2012 vstoupila v platnost novela zákona o DPH, která opětovně upravuje procentní rozdělení výnosu z této daně v rámci rozpočtového určení daní. Je zde zohledněno zvýšení snížené sazby DPH (z 10 % na 14 %). Do rozpočtu obcí se nyní odvádí 19,93 % z celkového výnosu, do rozpočtů 8,29 %. Tato úprava je zaměřena především na státní rozpočet, kde dochází ke zvýšení podílu z 69,68 % na 71,78 % (PČR, PS, 2013).

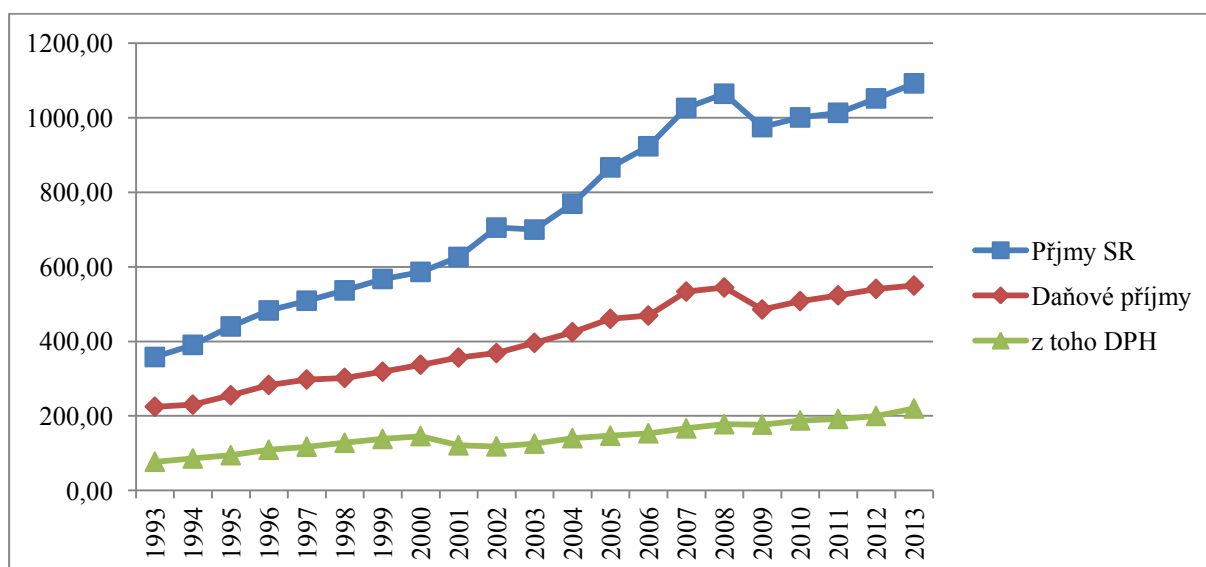
Při přípravě rozpočtu se vycházelo z předpokladu, že inkaso daně z přidané hodnoty bude v roce 2012 ovlivněno především makroekonomickými indikátory. Za hlavní indikátory jsou považovány výdaje domácností a vládních institucí na konečnou spotřebu.

Státem odhadované výdaje na spotřebu domácností a vládní nákupy byly nakonec vyšší než skutečné hodnoty za rok 2012. Tento neočekávaný pokles spotřeby byl tím hlavním důvodem nenaplnění rozpočtovaného inkasa z daně z přidané hodnoty. Pokles spotřeby domácností a růst domácích úspor je způsoben zejména nepříznivými obavami spotřebitelů ohledně budoucího vývoje. Dalším důležitým faktorem je aktuální úsporná politika státu, kdy stát výrazně omezil svoji pozici na trhu (PČR, PS, 2013).

Začátkem roku 2013 došlo zatím k poslední úpravě daňových sazeb. Obě sazby byly navýšeny o 1 procentní bod. Rozpočtový výnos z DPH v tomto roce poprvé přesáhl hodnotu 200 miliard korun. I přes tuto hodnotu nebyl naplněn původní rozpočtový cíl.

Následující graf poměrně přesně vystihuje trend celkových analyzovaných výnosů v České republice. Můžeme si všimnout poměrně rychlého a výrazného nárůstu u celkových rozpočtových příjmů. Podobný růst, nicméně o něco pomalejší, je zaznamenán také u celkových daňových příjmů. U obou křivek si můžeme povšimnout poklesu v roce 2009, tedy v krizovém roce. Jelikož daňové příjmy představují největší část příjmů státního rozpočtu, s jejich poklesem dochází ke snížení celkových příjmů státního rozpočtu. U daně z přidané hodnoty takový efekt nepozorujeme. Zde je patrný především pokles v roce 2001, kdy došlo ke změnám v rozpočtovém určení daní. Poté už k poklesu ve výnosech téměř nedochází. Jedná se o nepřímou daň, jejíž výnos je dán z velké části legislativními úpravami, ale také konečnou spotřebou.

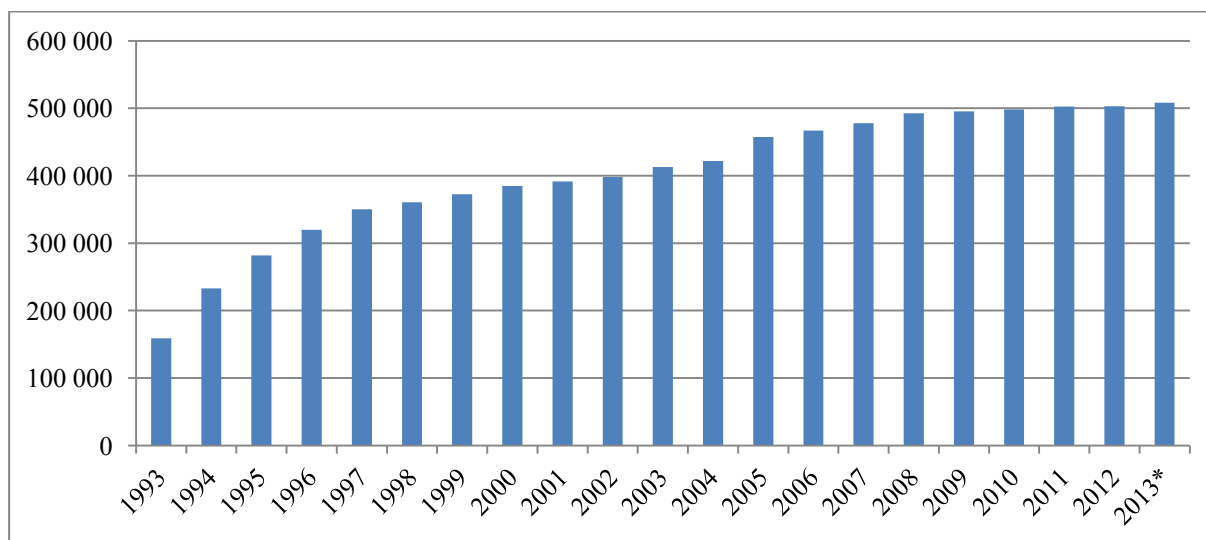
Obrázek 4.1 Vývoj příjmů SR, celkových daňových příjmů a příjmů z DPH v letech 1993 - 2013



Zdroj: SZÚ (1993 – 2013), vlastní zpracování

Daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu odvádí plátcí této daně. Počet plátců DPH má tedy významný vliv na výši výnosů z daně z přidané hodnoty. Jak je možné vypočítat z následujícího grafu, počty plátců se každoročně mění. Celkový počet plátců je z velké části ovlivněn zákonnými úpravami. Díky pomoci a ochotě Generálního finančního ředitelství České republiky se podařilo nalézt data od roku 1993 až do roku 2013. Údaje jsou pro přehlednost znázorněny v grafu 4.2. Kdybychom graf proložili trendovou linií, mohli bychom si všimnout, že počet plátců má stále rostoucí trend. Avšak v posledních letech počet plátců stoupá jen mírně. Další úpravy v limitu pro registraci nejspíše očekávat nemůžeme. Pokud tedy bude počet plátců i nadále růst, tak patrně jen mírně.

Obrázek 4.2 Vývoj počtu plátců DPH v letech 1993 - 2013



*Zdroj: Finanční správa (2013), vlastní zpracování, *neupravený výsledek*

Následující tabulka znázorňuje také postupné změny limitu pro povinnou registraci za plátce této daně. Od roku 1993, kdy limit pro registraci představoval hranici 6 mil. Kč za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců, došlo během následujících let ke snížení na dnešní 1 mil. Kč. Od samotného zavedení DPH v České republice byl tedy limit snížen již o 5 mil. Kč (PČR, PS, 1994).

Tabulka 4.4 Limity obratu, vývoj v letech 1993 - 2014

Rok	1993	1994 - 2002	2003	2004 - 2014
Limit obratu	6,0	3,0	2,0	1,0

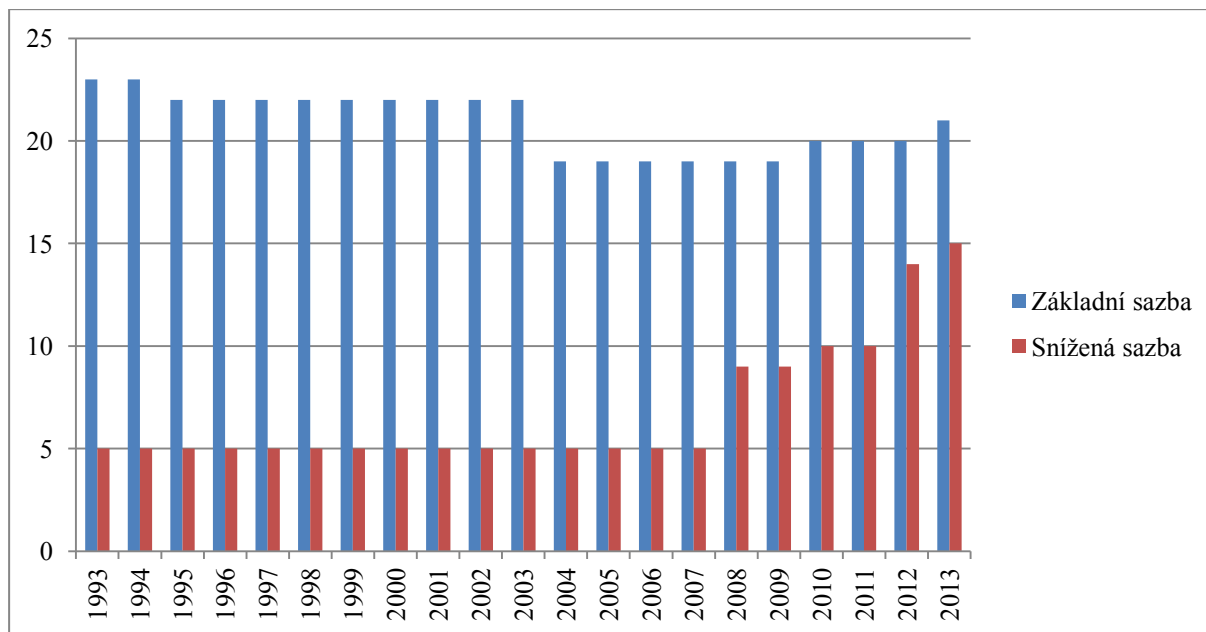
Zdroj: SZÚ (1993 – 2013)

K první úpravě došlo už v roce 1994, kdy byla hranice obratu snížena na poloviční úroveň, na 3 mil. Kč. Tato úprava platila až do roku 2002. Od roku 2003 byl obrat snížen o další milion. Česká republika se tak začala přibližovat legislativě EU. Od roku 2004 došlo k finální úpravě na dnešní 1 mil. Kč (PČR, PS, 1995).

Předmět úpravy zákona o DPH stanovuje, že se daň z přidané hodnoty uplatňuje především na služby, zboží a také na nemovitosti. Tím je definováno, co je předmětem daně z přidané hodnoty. Rozšířením počtu základních zdanitelných plnění dochází k větší daňové zátěži na jednotlivých komoditách. Počet plnění má také zásadní vliv na výnosy z výběru daně z přidané hodnoty. V České republice po celou dobu funkčnosti této daně rozlišujeme mezi dvěma sazbami. Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty je pro názornost zachycen v následujícím grafu.

Na první pohled je patrné především zvyšování snížené sazby. Během sledovaného období došlo k nárůstu snížené sazby z 5 % v roce 1993 až na 15 % v roce 2013. Cílem je postupné sblížení sazeb, aby v budoucnu mohlo dojít k jejich případnému sjednocení.

Obrázek 4.3 Vývoj sazeb DPH od roku 1993



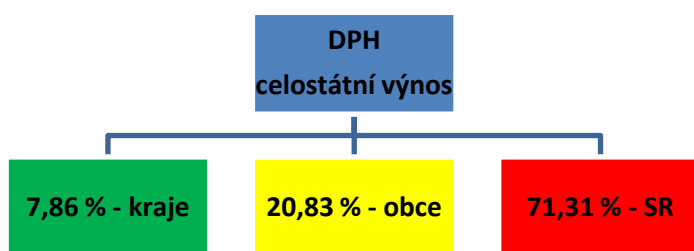
Zdroj: SZÚ (1993 – 2014), vlastní zpracování

Budeme-li porovnávat vývoj inkasa u daně z přidané hodnoty s počtem plátců této daně, dojdeme k závěru, že výše limitu obratu pro povinnou registraci plátců daně přímo úměrně ovlivňuje výši výnosu z daně z přidané hodnoty. S nižším limitem obratu roste počet plátců a rostoucím počtem plátců se zvyšuje i celkový výnos z daně. V úvahu je třeba brát i případné změny daňových sazeb.

Dalším závěrem vyplývajícím z analýzy je fakt, že vymezením předmětu daně a jeho postupným rozšiřováním o další položky, dochází rovněž k vyššímu výnosu z daně z přidané hodnoty.

Celkový výnos inkasa daně z přidané hodnoty je posléze rozdělen podle rozpočtového určení daní. Rozdělení celkového výnosu DPH zobrazuje následující schéma. S takovým rozdělením vláda počítá dle původních předpokladů až do roku 2016 (MFČR, 2014).

Obrázek 4.4 Rozpočtové určení daní na rok 2014

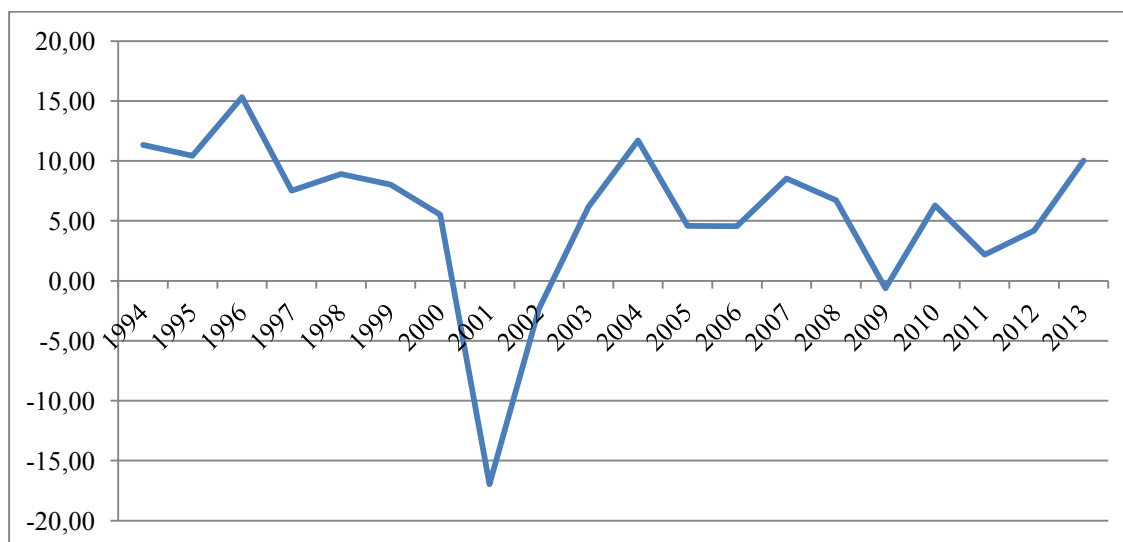


Zdroj: MFČR (2014)

4.2 Meziroční změny v inkasu DPH

V další části se zaměříme na procentní změny ve výši výběru daně z přidané hodnoty od roku 1993 do roku 2013. Změny jsou vždy oproti roku předcházejícímu a souvisí z velké části s prováděnými legislativními změnami v zákoně o dani z přidané hodnoty.

Obrázek 4.5 Meziroční změny ve výběru DPH v letech 1993 - 2013



Zdroj: Vlastní výpočty, vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že už první provedená novela zákona o dani z přidané hodnoty v roce 1993 pozitivně ovlivnila výši inkasa daně z přidané hodnoty. Zákon č. 321/1993 Sb., účinný od roku 1994 snížil povinnou hranici pro registraci za plátce daně. U subjektů podléhajících dani se obrat za tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce snížil na 750 tis. Kč., tedy o polovinu. Důsledkem této razantní změny vzrostl oproti roku 1993 výnos z daně z přidané hodnoty o 10,2 %.

Novelou zákona č. 258/1994 Sb., došlo od 1. 1. 1995 ke snížení výše základní sazby u zboží z 23 % na 22 % (PČR, PS, 1996).

S účinností od 1. 1. 1996 byla zákonem č.133/1995 Sb. provedena další úprava zákona o dani z přidané hodnoty. Tato úprava se týkala především upřesnění a úpravě definic u základních pojmů týkajících se DPH. Tato novela nebyla pro ekonomické subjekty nikterak zásadní, přesto v roce 1996 inkaso z DPH vzrostlo o 13,3 % oproti předcházejícímu roku (PČR, PS, 1997).

V letech 1997 a 1998 došlo k poměrně významnému útlumu v trendu inkasa daně z přidané hodnoty. V meziročních porovnáních zůstaly výnosy z DPH na téměř stejné úrovni. Za hlavní důvod celkového poklesu inkasa daně z přidané hodnoty byl považován velký nárůst ve vyplácení nadměrných odpočtů.

Samotné chování plátců daně je považováno za další výrazný činitel ovlivňující výši výnosu z daně z přidané hodnoty. Zavedení daně z přidané hodnoty do daňového systému České republiky a následný vývoj výběru daně z přidané hodnoty měl za následek vytvoření několika kontrolních mechanismů ze strany správců daně. Začalo důkladnější prověřování především při uplatňování nároků na vrácení nadměrných odpočtů. Tyto zvýšené kontroly, zavedené v roce 1999, přinesly okamžité výsledky. Inkaso v tomto roce zaznamenalo růst o 13,7 % oproti předcházejícímu roku.

Další roky ovšem byly opětovně ve znamení poklesu. Pokles inkasa daně z přidané hodnoty v roce 2000 byl z velké části ovlivněn snížením sazby daně u služeb veřejného stravování a ubytování.

V následujících dvou letech, tedy v období 2001 – 2002 trend vývoje výběru inkasa daně z přidané hodnoty zůstával klesající. V absolutním vyjádření sice došlo k navýšení celkového výnosu z DPH, nicméně v procentním vyjádření se pohybujeme na klesající křivce. Absolutní navýšení výnosu v těchto letech zdaleka nedosahuje hodnot minulých let, především na počátku zavedení daně z přidané hodnoty do daňového systému. Hlavním důvodem bylo především zvyšování importu do České republiky a růst exportu zboží a služeb. Tyto změny pak způsobily nárůst nadměrných odpočtů (MFČR, 2003).

Přistoupení České republiky do Evropské unie v roce 2004 mělo v důsledku pozitivní dopad na výběru inkasa u daně z přidané hodnoty. Velká většina změn, které nová legislativní úprava daně z přidané hodnoty s sebou přinesla, měla vézt především ke zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Došlo k přesunu některých výrobků a služeb ze snížené do základní sazby daně, a také ke snížení limitu pro povinnou registraci plátců daně. Od roku 2004 je povinný limit pro registraci plátců stanoven na 1 mil. Kč. Pozitivní změny přetrvaly až do roku 2005.

S otevřením hranic rostla orientace podnikatelských subjektů na členské země Evropské unie. V tomto ohledu přináší legislativní úprava především negativní dopad na výši výběru daně z přidané hodnoty. Po dvou úspěšných letech se nepříznivý trend začal projevovat už v roce 2006. Vyšší export vede k nárůstu celkového objemu uskutečněných plnění osvobozených od daně na výstupu. Subjekty pak nárok na odpočet daně, což automaticky způsobuje pokles ve výběru daně z přidané hodnoty.

Tento trend pokračoval i v následujících letech. Na základě vládního rozhodnutí došlo od roku 2008 k zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Tato změna přinesla do rozpočtu další dodatečné prostředky a vykompenzovala tak meziroční pokles v inkasu v předešlých letech.

4.3 Současný stav ve vývoji DPH v České republice

Samotný vývoj daně z přidané hodnoty v České republice je poměrně složitě předvídatelný. V roce 2011 vláda Petra Nečase přišla s návrhem na zavedení jednotné sazby DPH. Zákon měl vstoupit v platnost od roku 2013. Sazby měly být sjednoceny na úrovni 17,5 %. Nicméně v tu dobu byl také schválen stabilizační balíček, který znamenal, že se sazby DPH nakonec slučovat nebudou. Balíček vznikl jako reakce na důchodovou reformu, zavedení jednotné sazby bylo odloženo prozatím na rok 2016. Do té doby Česká republika zůstane u systému dvou sazeb DPH, a to s postupným navyšováním obou těchto sazeb.

Otázka daňového sjednocení u sazeb daně z přidané hodnoty je častým předmětem sporů mezi ekonomy i zákonodárci. Někteří argumentují tvrzením, že systém dvou sazeb, mezi kterými je rozdíl pouhých šesti procentních bodů, je neefektivní. Z cenového hlediska by sjednocení sazeb znamenalo pouze minimální změny. Určitě by však došlo k ušetření v rámci administrativních nákladů. V režimu několika sazeb existuje zvýšené riziko pochybení v administrativních záležitostech, zvyšuje se riziko daňových úniků.

Systém dvou sazeb a jejich zvyšování také souvisí s ekonomickou krizí, kdy se vláda prostřednictvím nepřímých daní rozhodla navýšit příjmy do státního rozpočtu. Můžeme jen spekulovat, jak se bude situace ohledně sazeb DPH v budoucnu vyvíjet.

Z předchozího popisu je zřejmé, že analyzovat výnosy za jednotlivá období je velmi problematické. Výše výnosu daně z přidané hodnoty je podmíněna řadou faktorů, které jak negativně, tak i pozitivně ovlivňují výši celkového výnosu z daně z přidané hodnoty.

4.4 Shrnutí

Rozpadem Československa a také vlivem pokračujícího transformačního procesu bylo nutné přistoupit k mnoha legislativním úpravám. Stávající daňový systém byl značně reformován. Od roku 1993 došlo v České republice k zavedení daně z přidané hodnoty. Základem byl zákon č. 588/1992 Sb. Zavedeny byly dvě sazby. Základní sazba ve výši 23 % a snížená sazba ve výši 5 %.

Postupem času docházelo k úpravám těchto sazeb. Z počátečního rozdílu, který mezi základní a sníženou sazbou představoval 18 %, je rozdíl v roce 2013 pouhých 6 procentních bodů. Postupně dochází ke sblížení sazeb, což by v budoucnu mohlo vést i k jejich sjednocení.

Změny daňových sazeb představují důležitou, avšak ne jedinou položku, která má vliv na výši výnosu z této daně. Postupem času docházelo ke snižování povinného limitu pro registraci plátců. S nižším limitem počet plátců rostl, což má na výnos pozitivní vliv. Legislativními úpravami docházelo také často k přesunu položek ze základní sazby do snížené a naopak. Přesun položek do zvýšené sazby přináší rovněž vyšší výnos.

V roce 2004 Česká republika vstoupila do Evropské unie, což znamenalo další dodatečné úpravy daňového systému. Větší vliv na inkaso DPH začal mít také mezinárodní obchod. Úprav musel doznat také systém nadměrných odpočtů.

Velkou změnu ve výnosech z daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu přinesl rok 2001. S tím souvisí legislativní úprava týkající se rozpočtového určení daní. Celkové inkaso DPH tak již nepodléhá v plné výši státnímu rozpočtu, ale dělí se i mezi kraje a obce. Jelikož tímto krokem došlo i ke snížení celkových daňových příjmů, kam daň z přidané hodnoty spadá, nemělo to vliv na výši procentního podílu. Nicméně v meziročním srovnání došlo k poklesu o přibližně 20 %. Podíl DPH na celkových daňových příjmech se po celou dobu pohybuje na úrovni přesahující 30% hranici. V roce 2013 byl zaznamenán doposud nejvyšší výběr z této daně a podíl na celkových daňových výnosech poprvé překročil hranici 40 %.

Ukazuje se tak, že daň z přidané hodnoty patří k nejméně výnosným daním v českém daňovém systému, a měla by být i v budoucnu hlavním zdrojem rozpočtových příjmů České republiky.

5 KOMPARACE S VYBRANÝMI ZEMĚMI

Za kolébkou vzniku daně z přidané hodnoty je považován stát Michigan (USA), kde byla zavedena poprvé, a to již v roce 1953. Myšlenka o dani z přidané hodnoty se dále rozšířila do Francie (ekonom Roland Laundry), kde byla předmětem dlouhých diskusí, a v roce 1968 byla zavedena do praxe. Francii následovaly další země, jako například Dánsko, SRN atd. V současnosti již v každé zemi EU daň z přidané hodnoty povinně existuje. Počet států, které zavádějí do svého daňového systému DPH, neustále roste i mimo Evropu.

Pro komparaci výsledků s Českou republikou bylo zvoleno Slovensko. Země k sobě mají velmi blízko a obě zavedly daň z přidané hodnoty do svého daňového systému v roce 1993.

5.1 Vznik DPH na Slovensku

Před zavedením DPH roli nepřímého zdanění plnila především daň z obratu, která byla přijata zákonem č. 73/1952 Sb. ze dne 11. prosince 1952 o dani z obratu, a byla součástí daňového systému Československa do konce roku 1992. Tento systém se však zásadně lišil od nepřímého zdanění v tržních ekonomikách, protože daň z obratu byla plně podřízena potřebám soustavy plánovitého řízení. Přesto, že daň z obratu ve svém názvu obsahovala prvek obratu, vybírala se jednorázově. Plátcí této daně byly jen organizace přesně vymezené v zákoně, zejména organizace, které prodávaly výrobky konečnému spotřebiteli. Konečná výše daně z obratu závisela na počtu článků, jimiž výrobek prošel, tj. čím více článků se nacházelo mezi výrobcem a spotřebitelem, tím byla cena výrobku vyšší. Docházelo tak k "nabalování" nákladů, i když se náklady výroby a oběhu nezvyšovaly.

Dani z obratu nepodléhaly všechny výrobky a služby. Nepodléhaly jí ani investice a vyvážené zboží. Daň z obratu se vybírala především v cenách spotřebních předmětů. Pro výpočet daně se používaly tři druhy sazeb: rozdílová, procentní a pevná. Zpočátku se většinou používaly rozdílové sazby, u nichž se daň určovala jako rozdíl mezi velkoobchodní a maloobchodní cenou. V šedesátých letech se začaly intenzivněji používat i procentní sazby, kterých bylo velké množství a v jednom období se jejich počet pohyboval až kolem 1 600. Nejvýznamnější změny v uplatňování daně z obratu přinesla novela zákona o dani z obratu ze dne 19. 4. 1990 s textem č. 107. V průběhu tohoto roku a v období následujících dvou let, v souladu s uvedenou novelou, došlo k:

- rozšíření plátců daně,
- zrušení daně při prodeji zboží do zahraničí,
- zavedení cla při dovozu neobchodního zboží,
- definitivnímu vymýcení rozdílové daně z obratu a
- sjednocení daňových sazeb do 4 základních daňových pásem s výškou 0 %, 12 %, 22 % a 32 %.

Změny v dani z obratu realizované v roce 1990 lze považovat za předfázi zavedení nové nepřímé daně - daně z přidané hodnoty, která se na Slovensku začala uplatňovat v roce 1993. Hned od svého vzniku DPH představovala významnou daň ve formujícím se slovenském daňovém systému, a očekávalo se od ní, že bude na jedné straně eliminovat nedostatky předchozí daně z obratu, a na straně druhé bude představovat kvalitativně vyšší stupeň nepřímé daně. Nově zavedená daň tato očekávání v podstatné míře splnila (Fekete, 1994).

Pozitivní stránkou DPH je zejména její univerzálnost, neutrálnost, snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, transparentnost a výnosnost pro státní rozpočet. Obecnost DPH spočívá v tom, že zatěžuje všechny výrobky, zboží a služby fyzických a právnických osob (kromě ze zákona osvobozených) vykonávajících podnikatelskou činnost. Nezatěžuje však majetek ani výsledek hospodaření odvádějící osoby. Postihuje každou konečnou spotřebu bez výjimky a daňové břemeno nese kupující v prodejní ceně.

Neutrálnost DPH vyplývá ze skutečnosti, že tato daň neznevýhodňuje žádnou výrobní aktivitu, je tedy neutrální jak ke konkurenci, tak vůči organizační struktuře podnikatele. Tím, že se odvádí z přidané hodnoty po odečtení daně zaplacené na dřívějších stupních výrobního procesu, nestimuluje k vertikální integraci, tak jako tomu bylo u daně z obratu. Zdanění prodejní komodity nezávisí ani na počtu uskutečněných transakcí od výrobce ke konečnému spotřebiteli, ale pouze na celkové výši přidané hodnoty.

Koncepčně se jedná o daň, která je uvalena pouze na přidanou hodnotu vytvořenou v dané zemi, a proto je daň neutrální i k zahraničnímu obchodu, přičemž dovoz zboží je zdaněn ve stejné výši jako tuzemské zboží, a export zdaněn není. Smyslem takového právního ošetření je vytvoření rovných podmínek konkurence na zahraničních trzích, protože sazby DPH jsou v jednotlivých zemích různé, což zamezuje kumulaci daní v meziteritoriálních přesunech zboží a služeb.

K praktické realizaci tohoto záměru je většinou v zákoně stanovena fiktivní nulová sazba DPH pro export, která vývozci umožňuje uplatnit odpočet daně na vstupu.

Transparentnost daně spočívá především v tom, že vylučuje jakoukoli náhodnost (teoreticky je zdaněn každý prodej) a zdaňuje tak služby, jakož i zboží. Jde zároveň o jakousi "čistou" daň, protože plátce odvádí státu pouze tu část daně, která připadá na jeho přidanou hodnotu (Bánociová, 2009).

V zemích, kde je DPH zavedena, tvoří její výnosy jeden z největších příjmových kanálů veřejných rozpočtů, což je dáno její všeobecností.

Systém daně, pokud je dobře promyšlený a důsledně realizovaný, nutí k daňové kázní a snižuje možnosti vzniku daňových úniků. To je způsobeno především mechanismem daně, protože firma, která si chce od celkové daně odečíst daň zaplacenou na vstupu, prakticky "kontroluje" její výši u svého dodavatele.

Daň z přidané hodnoty vytváří prostor pro daňové úniky, a to nepřiznáním daně na výstupu, což negativně ovlivňuje výši příjmů z DPH do státního rozpočtu.

Někteří autoři uvádějí jako další pozitivum DPH možnost vlády ovlivňovat spotřebu určitého zboží nebo služeb, což je značně diskutabilní. Tato možnost přísluší spíše selektivním spotřebním daním.

Uvedené klady této daně snižují riziko daňových úniků, které je možné vnímat ze dvou pohledů. První pohled je ze strany státu, který je ochuzen o daňové příjmy. Druhý pohled je ze strany poplatníka, který daně považuje za překážku v podnikání, pokud jsou daně příliš vysoké.

Daň z přidané hodnoty jako jeden z rozhodujících příjmů státního rozpočtu vytváří prostor pro daňové úniky nepřiznáním daně na výstupu a zneužíváním stanovených podmínek na odpočet daně. Nelegální úniky představují podle dostupných zdrojů přibližně 2 % až 2,5 % HDP.

K negativním stránkám DPH patří značná administrativní náročnost spojená se systémem její evidence, jednorázové problémy spojené s jejím zavedením a vysoké náklady na daňovou správu. Samotný způsob výpočtu daně totiž vyžaduje u plátce daně systematické vedení účetnictví.

Další negativní stránky DPH vyplývají z její jinak kladně chápané všeobecnosti a univerzálnosti. Tím, že je obsažena v cenách zboží a je tvořena na všech úrovních zpracování, má velký vliv na cenu komodit na trhu. Zvýšením sazby daně o určitý procentní bod dochází i k růstu cen, což může nepříznivě ovlivňovat cenovou hladinu.

Obavy z inflačního zvýšení cenové hladiny vzrůstají zejména v případě samotného zavedení DPH. Vysvětlení tohoto jevu však spočívá spíše v psychologické rovině, protože pro účinek daně z přidané hodnoty na růst cen neexistují ekonomické důvody (s výjimkou situace, kdy se daň zavádí za účelem zvýšení příjmů do státního rozpočtu).

I když je základní princip daně z přidané hodnoty ve své podstatě jednoduchý, bývá jeho pochopení i uplatnění v praxi dost obtížné. Přechodným znakem při zahájení uplatňování DPH je totiž určitá míra nejistoty, například u obchodníků a drobných podnikatelů s úzkým výrobním sortimentem, spojená s možností negativního dopadu daně na výsledek jejich hospodaření. Nejistota vyplývá ze skutečnosti, že přechod na plátce DPH bývá zpravidla spojen se zásahy do ekonomiky podnikatelského subjektu. Přírozenou reakcí je v uvedené situaci snaha tuto nejistotu kompenzovat vyšší prodejní cenou (Bánociová, 2009).

5.2 Vývoj DPH na Slovensku do roku 2008

V období od zavedení daně z přidané hodnoty do daňové soustavy Slovenské republiky až po současnost byly přijaty tři zákony, z nichž každý představuje určitý kvalitativní mezník v jejím vývoji. Byli to:

- zákon č.. 222/1992 Z.z. o DPH, který nabyl účinnosti 1. 1. 1993,
- zákon číslo 289/1995 Z.z o DPH s účinností od 1. 1. 1996 a
- zákon č.. 222/2004 Z.z. o DPH, který nabyl účinnosti 1. května 2004.

Předmětem analýzy práce jsou změny, které mohou ovlivnit výši příjmů státního rozpočtu Slovenské republiky. Jde především o:

- změny sazeb daně a přesun zboží a služeb mezi sníženou a základní sazbou,
- změny v systému uplatňování nadměrných odpočtů,
- změny v oblasti práhu registrace za plátce (Bánociová, 2009).

5.2.1 Právní úprava DPH v období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1995

Přechod z plánovaného hospodářství na tržní vyžadoval zásadní reformu daňového systému. Mezi základní znaky reformy patřilo i přijetí zákona č. 222/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, kterým byl zrušen Zákon o dani z obratu a Zákon o dovozní dani. Uvedený zákon upravoval daň z přidané hodnoty, které podléhalo zdanitelné plnění, tj. prodej zboží, převod nemovitostí, poskytování služeb, převod a využití práv v tuzemsku, dovoz zboží a příležitostná autobusová doprava uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku.

Zdanitelným plněním bylo:

- dodání zboží, stavebních objektů, převod nemovitostí, kromě pozemků, při kterém docházelo ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření,
- poskytování služeb,
- převod nebo využití práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, poskytování práva využití věci nebo majetkově využitelné hodnoty, jakož i poskytování technických nebo jiných hospodářsky využitelných znalostí v rámci podnikání.

Pro účely tohoto zákona se zbožím rozuměly movité hmotné věci včetně tepelné a elektrické energie, plynu a vody. Službou se rozumělo poskytování činností.

Dani podléhalo i dovezené zboží, které bylo vpuštěno do volného oběhu v tuzemsku. Naopak vývoz zboží do zahraničí byl od daňové povinnosti osvobozen. Předmětem daně byla všechna zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně naturálního plnění v tuzemsku. Daňová povinnost vznikla dnem vystavení daňového dokladu za zdanitelné plnění, a to nejpozději do 15 dnů ode dne jeho uskutečnění. Plátcí byly osoby povinné k dani, které byly registrovány na příslušném finančním orgánu.

Základním zdaňovacím obdobím byl kalendářní měsíc. V případě, že obrat plátce za předcházející kalendářní rok nebo předpokládaný roční obrat byl nižší než 10 000 000 Sk, zdaňovacím obdobím bylo kalendářní čtvrtletí. Pokud byl obrat plátce za předcházející kalendářní rok vyšší než 100 000 000 Sk, byl plátce povinen zaplatit zálohu na svou daňovou povinnost ve výši 50 % částky zaplacené daně za předchozí zdaňovací období (Bánociová, 2009).

Daň byla splatná za zdaňovací období nejpozději do 15 dnů po skončení tohoto období, s výjimkou daně u dovoзовého zboží a příležitostné autobusové dopravě uskutečňované zahraničním provozovatelem v tuzemsku. Plátce tedy byl povinen do 15 dnů po skončení zdaňovacího období předložit daňové přiznání.

5.2.1.1 Změny sazeb daně

První zákon Slovenské republiky o DPH obsahoval dvě sazby daně. Základní sazba daně u zboží byla 23 % a pro vybrané druhy zboží a tepelnou energii platila snížená sazba daně ve výši 5 %. Již od 1. 8. 1993, tj. 7 měsíců od účinnosti zákona došlo ke zvýšení sazeb daně. Základní sazba byla zvýšena o 2 procentní body a snížená sazba byla zvýšena o 1 procentní bod. Základem daně pro výpočet daně z přidané hodnoty byla cena za zdanitelné plnění, která neobsahovala daň. Plátce byl povinen si sám daň vypočítat. Ta se vyčíslovala jako součin základu daně a příslušné sazby daně.

5.2.1.2 Systém uplatňování nadměrných odpočtů a osvobozené plnění

Jestliže plátce daně splnil zákonem stanovené podmínky, měl nárok na odpočet daně. Mezi tyto podmínky podle zákona č. 222/1992 Sb. o DPH patřily:

- nakoupené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby,
- využití práva použité na podnikání,
- nárok na odpočet vznikl ve zdaňovacím období, ve kterém daň na vstupu zaúčtoval plátce,
- plátce měl povinnost doložit oprávněnost svého nároku na odpočet daně daňovým dokladem.

Plátce měl nárok na uplatnění nadměrného odpočtu ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém došlo k jeho vzniku. Pokud došlo k přesunu nadměrného odpočtu do dalších zdaňovacích období a pokud se nadměrný odpočet neuhradil do dvou kalendářních měsíců od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikl, měl plátce nárok na vrácení daně do 15 dnů od předložení daňového přiznání za nejbližší zdaňovací období.

Od daňové povinnosti byla osvobozena tato plnění: poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovnictví, převod a pronájem pozemků a staveb, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, poskytnutí služeb orgány státní správy a územní samosprávy a soudy, loterie a jiné podobné hry, dodání vratných obalů, prodej podniku a činnosti neziskového charakteru.

5.2.1.3 Prah registrace za plátitele

Předmětný zákon rozlišoval registraci plátců jako povinnou a dobrovolnou. Povinná byla pro osoby, jejichž obrat za předchozí tři kalendářní měsíce překročil částku 1 500 000 Sk. Tyto osoby byly povinny se registrovat podle zákona upravujícího správu daní a poplatků nejpozději do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrat. O zrušení registrace mohli plátcí požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data zaregistrování, pokud jejich obrat nepřesáhl za předchozí tři měsíce částku 1 500 000 Sk a zároveň za předchozích dvanáct měsíců částku 6 000 000 Sk. Zákon č. 222/1992Sb. o DPH byl novelizován sedmkrát a množství potřebných změn vyústilo do přijetí dalšího zákona o DPH (Bánociová, 2009).

5.2.2 Právní úprava DPH v období od 1. 1. 1996 do 30. 4. 2004

Nový zákon o DPH č. 289/1995 Z.z. v podstatě až na malé změny zachoval osvobození od daně a zdanitelná plnění tak, jak byly uvedeny v předchozím zákoně o DPH z roku 1992. K podstatnějším změnám došlo zejména v sazbě DPH, v systému uplatňování nadměrných odpočtů a v prahu registrace.

5.2.2.1 Změny sazeb daně

V období let 1996 - 2003 byly daňové sazby měněny třikrát. Základní sazba daně, jak uvádí tabulka 5.1, se výrazně neměnila, až v roce 2003 klesla na 20 %. Snížená sazba se postupně přibližovala k základní a v roce 2003 dosáhla 14 %. Zatímco na začátku roku 1993 byl rozdíl mezi základní a sníženou sazbou 18 procentních bodů, v roce 2003 již byl tento rozdíl pouze 6 procentních bodů, tedy už jen třetinový.

Tabulka 5.1 Přehled sazeb daně z přidané hodnoty

Zákon a jeho novelizace	Platnost zákona od:	Základní sazba	Snížená sazba
Zákon č. 289/1995 Z.z.	1. 1. 1996	23 %	6 %
Novela zákona č. 342/1999 Z.z.	1. 1. 2000	23 %	10 %
Novela zákona č. 637/2002 Z.z.	1. 1. 2003	20 %	14 %

Zdroj: Bánociová (2009), vlastní zpracování

Mezi výrobky, které byly zdaněny sníženou sazbou, patřily základní potraviny, knihy, noviny a časopisy, energie, veškeré služby kromě restauračního stravování, oprav a údržby strojů, nákladní silniční dopravy, ubytovací služby, služby cestovního ruchu a služby obchodní a zprostředkovatelské. Později se mezi služby podléhající základní sazbě zařadili i stravování v rekreačních zařízeních a advokátní a překladatelské služby veřejnosti.

5.2.2.2 Změny v systému uplatňování nadměrných odpočtů

Účinností zákona č. 289/1995 Z.z. od 1. 1. 1996 nastala radikální změna v možnosti uplatňování odpočtu daně na vstupu i možnosti vrácení nadměrného odpočtu. Tento zákon zavedl možnost odpočtu daně na vstupu až po jejím zaplacení, což znamenalo, že plátcí si nemohli uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu při nezaplacených fakturách, zatímco daňová povinnost na výstupu vznikala již při poskytnutí zdanitelného plnění.

Uvedený postup byl v rozporu se šestou směrnicí Rady EU 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států o dani z přidané hodnoty. Proto novela zákona z roku 2002 měla za cíl tuto nerovnost odstranit. Novela zákona z roku 2002 podmínku zaplacení zrušila a plátcí si mohli uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu ze všech nahromaděných, nezaplacených a tedy i nehybných částek daně na vstupu najednou v roce 2003.

Tato legislativní změna se významně projevila ve snížené daňové povinnosti a ve zvýšených nadměrných odpočtech plátců DPH v daňových přiznáních podaných v roce 2003, a proto měla negativní dopad na výši příjmů státního rozpočtu z DPH.

Od 1. 1. 2003, pokud plátcí vznikl ve zdaňovacím období nadměrný odpočet, odečetl ho od vlastní daňové povinnosti v následujících zdaňovacích obdobích. Nadměrné odpočty plátce odpočítával v pořadí, v jakém byly uplatněny. Podle v pořadí další novely zákona od 1. 7. 2003 si mohl plátce nadměrný odpočet odpočítávat po dobu 6 měsíců. Po uplynutí 6 měsíců mu daňový úřad vrátil nadměrný odpočet nebo jeho neodpočitatelnou část do 30 dnů od podání žádosti na vrácení nadměrného odpočtu.

5.2.2.3 Změny v oblasti prahu registrace za plátce

Výše obratu, při které podnikatel byl povinen podat žádost o registraci za plátce DPH, se podle zákona č. 289/1995 Z.z. pro další roky snížila z 6 mil. Sk na 3 mil. Sk za rok, přesněji 750 tis. Sk za tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce. Uvedená hranice obratu pro registraci platila do 30. 4. 2004. O zrušení registrace plátce mohl požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne, kdy se stal plátcem, pokud jeho obrat nedosáhl za nejbližší předchozí tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce částku 750 000 Sk a zároveň za nejbližších dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 3 000 000 Sk (Bánociová, 2009).

5.2.3 Právní úprava DPH v období od 1. 1. 2004

Nově koncipovaná daňová reforma Slovenské republiky v sobě skloubila podmínky a potřeby slovenského hospodářství s požadavky EU. Daňová reforma se výrazně dotýkala i daně z přidané hodnoty, protože mezi její cíle patřilo i zavedení jednotné 19% daně a přesun daňového břemene z přímých daní na nepřímé.

5.2.3.1 Změna sazeb daně

Před daňovou reformou mělo Slovensko základní sazbu DPH ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 14 %. Součástí daňové reformy bylo, že snížená sazba DPH se zcela zrušila a novelou zákona č. 255/2003 Z.z. s účinností od 1. 1. 2004 byla zavedena jednotná 19% sazba daně pro všechny výrobky a služby (MFSR, 2004).

Zavedením jednotné daně z přidané hodnoty se Slovensko zařadilo k pěti evropským státům, kde neexistuje základní a snížená sazba daně (v rámci EU pouze v Dánsku). Zavedení 19% sazby DPH se dotklo cen veškerého zboží a služeb, které do konce roku 2003 podléhaly snížené sazbě daně. Byly to hlavně potraviny, léky, energie, stavební práce, knihy, noviny, časopisy, hotelové a restaurační stravování. Existence snížených sazeb u daně z přidané hodnoty byla zdůvodňována argumenty nefiskální povahy. Předpokládalo se, že snížené sazby DPH budou generovat nižší ceny, umožní lepší dostupnost základních potravin a jiného vybraného zboží pro skupiny s nízkým příjmem, nebo zvýší spotřebu zboží, které se považuje za společensky žádoucí. Tato očekávání se však v praxi nepotvrdila, a proto se slovenská vláda rozhodla nahradit tyto neefektivní nástroje fiskální politiky cílenými nástroji přímo v konkrétních oblastech politiky, jako jsou sociální politika a zdravotní péče (MFSR, 2004).

Uplatnění jedné sazby daně znamená zjednodušení mechanismu této daně, snížení administrativní náročnosti u plátců, ale i u správců daně, a zamezení různých spekulativních snah přesunů zboží a služeb do snížené sazby, které umožňovala existence dvou sazeb.

5.2.4 Právní úprava DPH v období od 1. 5. 2004

Významným mezníkem ve vývoji slovenské ekonomiky i celé společnosti se stal rok 2004, kdy Slovenská republika k 1. 1. 2004 začala v praxi uplatňovat jednu z hlavních daňových reforem, a od 1. 5. 2004 vstoupila do EU. Do nově přijatého zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH k 1. 5. 2004 byla zahrnuta veškerá pravidla povinná pro členské státy EU, které jsou obsaženy ve směrniciích EU upravujících uplatňování DPH. Základní pravidla obsahuje Šestá směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států. Tato směrnice byla implementována do nového slovenského zákona o DPH. Začala se uplatňovat stejná pravidla jako v ostatních členských státech EU (MFSR, 2005).

Vstupem do EU bylo zrušeno zdanění dovozu zboží z členského státu EU a osvobození od daně zboží dodaného do členského státu EU v té formě, jak se realizovalo před vstupem.

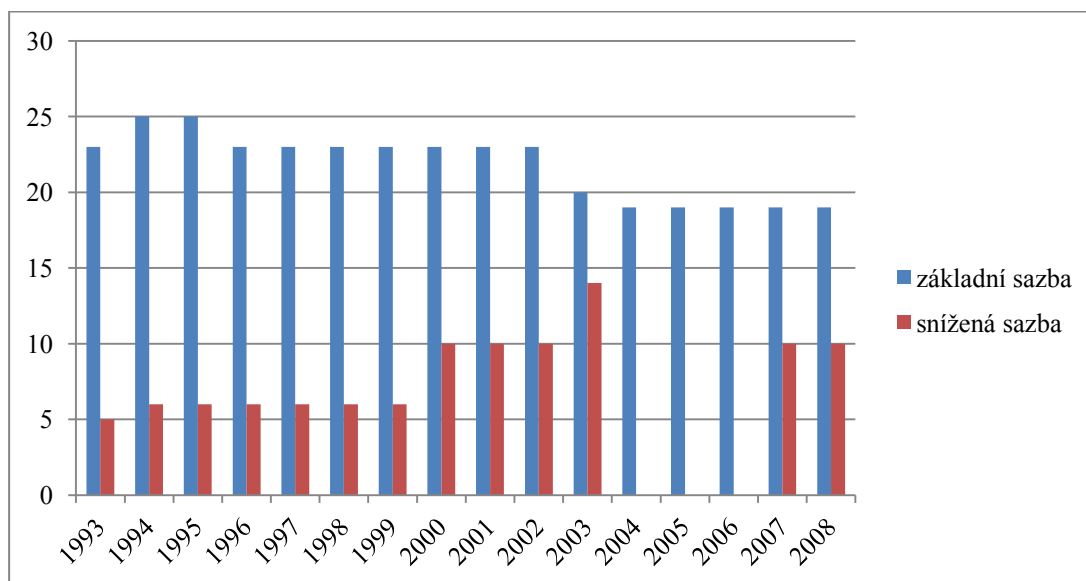
Zdanění dovozu a osvobození vývozu od daně v podobě platné před vstupem zůstalo zachováno pouze vůči třetím státům. Obchodování v rámci členských států EU se považuje za intrakomunitární pořízení a intrakomunitární dodání.

5.2.4.1 Změna sazeb daně

Směrnice EU umožňují používat jednu základní sazbu DPH ve výši minimálně 15 % a jednu nebo dvě snížené sazby ve výši minimálně 5 % na omezený seznam zboží a služeb. S účinností od 1. 1. 2007 byla do legislativy DPH opětovně zavedena snížená sazba daně ve výši 10 % na vybrané zboží zdravotnického charakteru, čímž došlo k přesunu uvedených výrobků ze základní sazby na sníženou. O rok později, další novelou zákona účinnou od 1. 1. 2008 se do snížené sazby daně v nezměněné výši zařadilo i další zboží, jako např. tištěné knihy, brožury, obrázkové knížky, hudebniny a jiné podobné tiskoviny. Vývoj daňových sazeb pro DPH v letech 1993 - 2008 je znázorněn na obrázku č. 5.1.

Oproti českému systému sazeb zde můžeme pozorovat, že na Slovensku byla zavedena v roce 2004 jednotná sazba DPH na úrovni 19 %. Tato sazba se uplatňovala po období tří let, než byla znovu zavedena snížená sazba ve výši 10 %. V České republice se uvažuje o jednotné sazbě ve výši 17,5 % (MFSR, 2005).

Obrázek 5.1 Vývoj sazeb DPH v letech 1993 - 2008



Zdroj: Bánociová (2009), vlastní zpracování

5.2.4.2 Změny v systému uplatňování nadměrných odpočtů

Určité změny v systému uplatňování nadměrných odpočtů nastaly i v zákoně č. 222/2004Sb. Pokud plátcí vznikne ve zdaňovacím období nadměrný odpočet, odečte jej od vlastní daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období. V případě, že tak nemůže učinit, daňový úřad vrátí nadměrný odpočet do 30 dnů bez podání žádosti.

Tato úprava nadměrného odpočtu ve srovnání s předchozím zákonem zjednodušila a zrychlila návratnost finančních prostředků pro registrované plátce a odstranila bariéru podávání žádostí o vrácení nadměrných odpočtů na příslušné daňové úřady (MFSR, 2005).

5.2.4.3 Změny v oblasti prahu registrace za plátce

Dnem vstupu Slovenské republiky do EU, tj. od 1. 5. 2004, se hranice registrace upravila na výši 1 500 000 Sk za 12 po sobě jdoucích měsíců. Tato úprava, jak je uvedeno v tabulce 5.2 platila 5 let. Novelou zákona o DPH účinnou od 1. 1. 2009 se na Slovensku platná hranice povinné registrace snížila na 35 tisíc EUR, což v přepočtu konverzním kurzem je 1 054 410 Sk. Takovou výškou limitu se legislativa Slovenské republiky přizpůsobila směrnici Rady 2006/112/ES. Snížený práh registrace měl dopad především na malé živnostníky a podnikatele, kteří podnikají ve službách. Změny prahu registrace a počet registrovaných plátců od zavedení DPH na Slovensku do roku 2008 uvádí následující tabulky (MFSR, 2009).

Tabulka 5.2 Prah registrace a počet subjektů registrovaných pro DPH v letech 1993 - 2000

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Prah registrace	6 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
v mil Sk.								
Počet plátců	44 786	72 178	93 547	111 387	119 032	129 917	134 437	145 094

Zdroj: Finanční správa (2013), vlastní zpracování

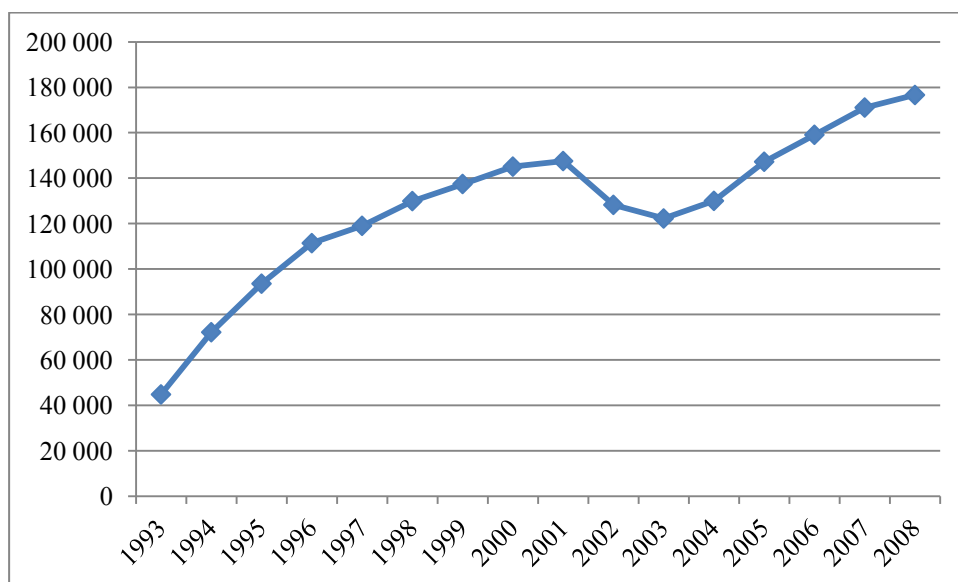
Tabulka 5.3 Prah registrace a počet subjektů registrovaných pro DPH v letech 2001 - 2008

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Prah registrace	3 000	3 000	3 000	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
v mil Sk.								
Počet plátců	147 547	128 242	122 738	130 009	147 239	159 106	171 096	176 629

Zdroj: Finanční správa (2013), vlastní zpracování

Vývoj počtu daňových subjektů registrovaných pro DPH v letech 1993 - 2008 je znázorněn na obrázku č. 5.2. Patrný pokles je v počtu plátců DPH je vidět v letech 2002 a 2003.

Obrázek 5.2 Vývoj počtu daňových subjektů registrovaných pro DPH v letech 1993 - 2008



Zdroj: Finanční správa (2013), vlastní zpracování

Novela zákona z roku 2002 upravila podmínky týkající se nároků na odpočet. Plátců daně z přidané hodnoty si mohli uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu ze všech nahromaděných, nezaplacených a tedy i nehybných částek daně na vstupu najednou v roce 2003. Doposud tomu tak nebylo.

Tato legislativní změna se významně projevila ve snížené daňové povinnosti a ve zvýšených nadměrných odpočtech plátců DPH v daňových přiznáních podaných v roce 2003, a proto měla negativní dopad na výši příjmů státního rozpočtu z DPH (MFSR, 2004).

5.2.4.4 Příjmy státního rozpočtu z výběru DPH

Analyzované legislativní změny týkající se sazeb daně, systémů uplatňování nadměrných odpočtů a prahu povinné registrace za plátce DPH více nebo méně ovlivňovaly i výši příjmů státního rozpočtu. Jedním z úkolů tří zákonů o DPH za období od roku 1993 do roku 2008 bylo i zajistit příjem z výnosu z této daně do státního rozpočtu. Za tímto účelem v průběhu uvedeného období docházelo k postupným novelizacím stávajících zákonů o DPH. Zákon o DPH platný od roku 1993 do konce roku 1995 byl několikrát novelizován, zejména ve snaze opravit stávající nedostatky. Některé změny byly podmíněny politickými a dalšími vlivy a byly tedy nesystémové. Zákon o DPH platný od roku 1996 měl za cíl tyto nedostatky a deformace odstranit.

Cílem daňové reformy na Slovensku bylo nastolit moderní daňový systém. Reforma měla přispět k dynamickému růstu ekonomiky a zvyšování životní úrovně obyvatel. Reforma byla koncipována na principech spravedlnosti, účinnosti a jednoduchosti. Základem rozložení daňového břemene bylo přesunutí daňového zatížení z přímých daní na nepřímé, které jsou z hlediska výběru jednodušší. Daňová reforma od roku 2004 zahrnuje daňový systém postavený na rovné dani (19 %) v oblasti zdanění příjmů a také v dani z přidané hodnoty (MFSR, 2005).

Tabulka 5.4 Příjmy SR z výběru DPH za období let 1993 – 2000 v mil Sk.

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Příjmy SR	150 342	139 148	163 138	162 865	175 798	177 835	216 720	213 477
Daňové příjmy	85 317	109 842	136 524	140 098	145 524	152 974	160 433	173 822
Z toho DPH	27 467	37 132	52 314	48 679	54 935	55 249	58 944	70 587
Podíl DPH/daň. příjmy	32,2 %	33,8 %	38,3 %	34,8 %	37,8 %	36,1 %	36,7 %	40,6 %
Mezir. index růstu DPH	x	35,2 %	40,9 %	-6,9 %	12,9 %	0,6 %	6,7 %	19,8 %

Zdroj: Bánociová (2009), MFSR (2004 – 2013), vlastní zpracování, vlastní výpočty

Tabulka 5.5 Příjmy SR z výběru DPH za období let 2001 – 2008 v mil Sk.

Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Příjmy SR	205 353	220 362	233 071	242 444	258 694	291 977	322 220	342 003
Daňové příjmy	165 013	188 944	200 147	209 498	222 605	236 272	258 239	271 825
Z toho DPH	73 567	82 241	83 799	99 576	122 429	128 460	135 978	139 557
Podíl DPH/daň. příjmy	44,6 %	43,5 %	41,9 %	47,5 %	55,0 %	54,5 %	52,7 %	51,3 %
Mezir. index růstu DPH	4,2 %	11,8 %	1,9 %	18,8 %	23,0 %	4,9 %	5,9 %	2,6 %

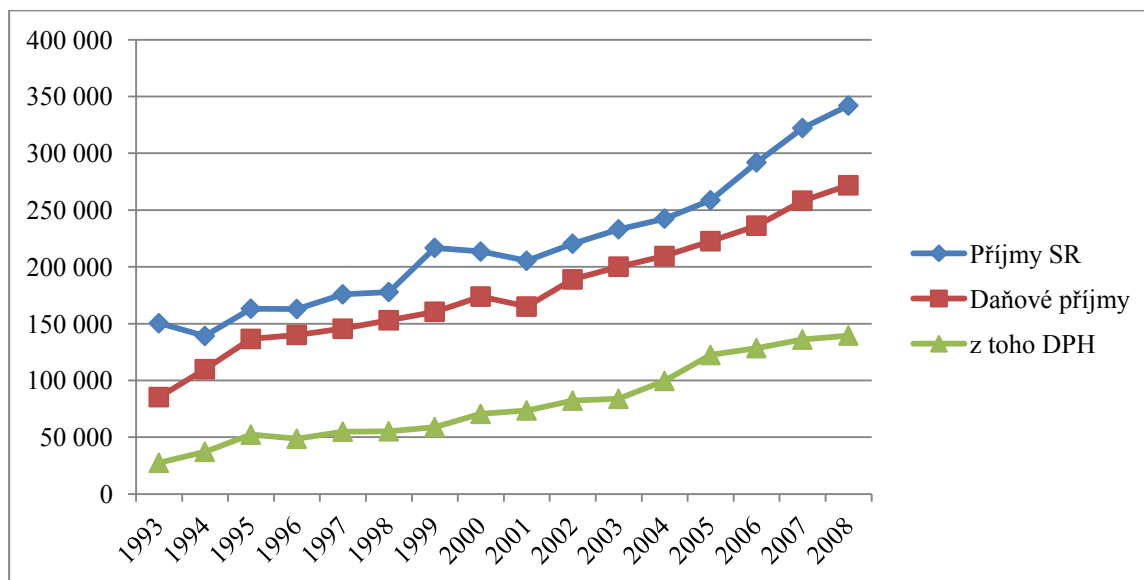
Zdroj: Bánociová (2009), MFSR (2004 – 2013), vlastní zpracování, vlastní výpočty

Rozhodující část příjmů státního rozpočtu Slovenské republiky tvoří právě daň z přidané hodnoty. Do veřejných financí přispívá více než všechny přímé daně a tím je jasně dána její důležitost z fiskálního pohledu.

Daň z přidané hodnoty je dominantní daní i z pohledu domácností, a to ze dvou důvodů. Pokud je DPH hlavním zdrojem příjmů veřejných rozpočtů znamená to, že nejvíce přispívá k daňovému břemenu domácností snižováním jejich disponibilních příjmů. Druhý důvod je její univerzálnost, která spočívá v tom, že na rozdíl od ostatních daní se týká bez výjimky všech domácností, postihuje konečnou spotřebu.

Přehled o celkových příjmech státního rozpočtu Slovenské republiky v členění na daňové příjmy a z toho příjmy z DPH v časovém řadě 1993 - 2008 jsou uvedeny v tabulce č. 5.4 a 5.5. Na obrázku č. 5.3 je zobrazena výška celkových daňových příjmů do státního rozpočtu a z toho příjmy z DPH za období let 1993 - 2008 v milionech Sk.

Obrázek 5.3 Celkové příjmy, daňové příjmy a příjmy z DPH do SR v mil Sk.



Zdroj: Vlastní zpracování

Z údajů uvedených v tabulkách 5.4 a 5.5 vyplývá, že DPH z pohledu významnosti naplnění příjmů státního rozpočtu na Slovensku patří mezi prioritní oblasti v daňové problematice, protože výběr této daně je nejvyšší ze všech daní.

Její podíl na celkových daňových příjmech se pohyboval ve sledovaném období v intervalu od 32,2 % (v roce 1993) do 55,0 % (v roce 2005). V prvních letech sledovaného vývoje výnos DPH meziročně rostl vlivem makroekonomického prostředí a legislativních změn.

Vývoj podílu DPH na daňových příjmech v letech 1993 - 1995 je možné charakterizovat jako příznivý se stoupající tendencí. Meziroční růst v procentuálním vyjádření byl v roce 1994 ve srovnání s rokem 1993 ve výši 35,2 % a v roce 1995 ve srovnání s rokem 1994 ve výši 40,9 %.

Rok 1996 byl poznamenán prudkým poklesem příjmů z DPH do státního rozpočtu, v němž výnos nedosáhl hodnot z předchozího roku. Příjmy do státního rozpočtu z DPH v roce 1996 byly v absolutním vyjádření ve výši 48 679 mil. Sk, což ve srovnání s rokem 1995 (52 314 mil. Sk) představuje absolutní pokles o 3 635 mil. Sk (MFSR, 1997).

V procentním vyjádření je to snížení příjmů v porovnání s předchozím rokem o 6,9 %. I když spotřeba rostla, meziroční pokles příjmů byl způsoben kromě jiných faktorů i vlivem legislativních změn s účinností od 1. 1. 1996, a to snížením základní sazby daně z 25 % na 23 %.

Další legislativní změna provedena k 1. 1. 1996, kterou se předpokládalo zvýšení příjmů do státního rozpočtu z výběru DPH, byla možnost odpočtu DPH na vstupu u plátců pod podmínkou jejího zaplacení dodavateli. Očekávalo se, že uvedená podmínka zvýší příjmy do státního rozpočtu. Ve skutečnosti se tento předpoklad nenaplnil. Plátců daně při nepříznivé finanční situaci začali ve velké míře využívat institut zaplacení závazků jen v části DPH. Tím splnili podmínku zaplacení a uplatnili si odpočet DPH na vstupu, i když z částečně uhrazených faktur. Obecně se zhoršila platební disciplína podnikatelských subjektů sobě navzájem, ale v oblasti DPH se platební disciplína mezi nimi zlepšila (MFSR, 1997).

Další vliv na snížení příjmu do státního rozpočtu z výnosu DPH měla i skutečnost nárůstu počtu registrovaných plátců, kteří si uplatňovali odpočty z majetku a zásob v prvním zdaňovacím období, ale jejich hlavní činností byl vývoz zboží, který byl osvobozen od DPH, nebo stavební činnost, na kterou se uplatňovala snížená sazba DPH.

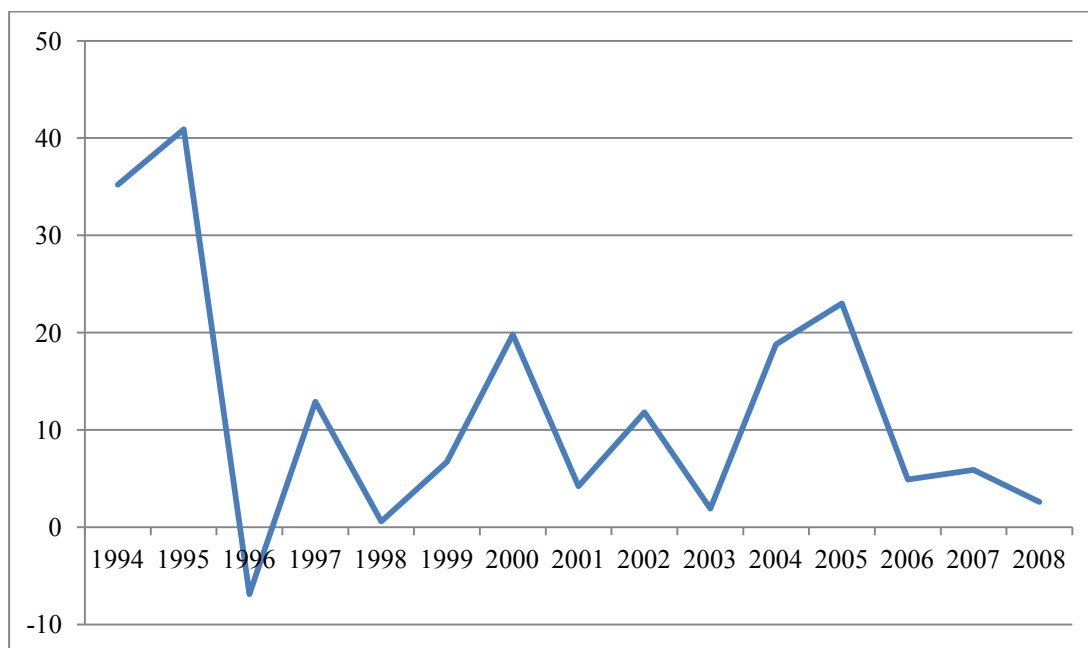
Výnos daně souvisí i s neplněním daňových povinností daňovými subjekty z důvodu jejich platební neschopnosti.

V letech 1998 a 1999 se u plátců množily případy zneužívání mechanismu odpočtu DPH. Ve smyslu tehdy platného zákona bylo možné odečíst daň na vstupu při platbě v hotovosti do výše 200 tis. Sk. Platby prokazované pokladními doklady v mnoha případech ve skutečnosti nebyly realizovány nebo přesahovaly limitovanou částku.

Podnikatelské subjekty, které takto deklarovaly své platby v hotovosti, si neoprávněně nárokovaly odpočet DPH. Uvedená skutečnost měla vliv na nízké meziroční nárůsty (0,6 % v roce 1998 a 6,7 % v roce 1999).

V období let 1997 - 2002 v oblasti legislativy nebyly provedeny výraznější změny, které by měly významný vliv na výši příjmů státního rozpočtu z DPH. V tomto období příjmy státního rozpočtu z DPH měly soustavně narůstající trend. Nárůst byl zaznamenán v intervalu od 0,6 % v roce 1998 po 19,8 % v roce 2000. V následujícím grafu je znázorněn meziroční index růstu DPH. Můžeme zde pozorovat jak rostoucí, tak i klesající tendence. V roce 1996 vlivem snížení základní sazby DPH z 25 % na 23 % došlo dokonce k zápornému meziročnímu růstu.

Obrázek 5.4 Procentní změny ve výběru inkasa DPH v letech 1993 - 2008



Zdroj: FS (2013), vlastní zpracování

V roce 2003 zrušením podmínky zaplacení DPH si plátcí mohli odečíst daň na vstupu ze všech nahromaděných, nezaplacených a tedy nehybných částek daně najednou, což mělo negativní dopad na výši příjmů státního rozpočtu z DPH.

Připomeňme si, že v roce 2001 došlo v České republice k reformě veřejné správy týkající se rozpočtového určení daní, což mělo výrazný vliv na změny ve výnosech do státního rozpočtu. V případě Slovenské republiky náleží veškeré výnosy z DPH státnímu rozpočtu, proto je podíl DPH na celkových daňových příjmech za sledované období vyšší, a to i o více než 10 %.

Na Slovensku také existuje systém rozpočtového určení daní. Ten je ovšem založen především na dani z příjmu fyzických osob. Tato daň byla vybrána především z očekávaného dynamického růstu v následujících letech. Dále je tato daň místně určitelná (MFSR, 2006).

V neposlední řadě jde o daň s relativně rovnoměrným výběrem v průběhu kalendářního roku. Proces změn ve financování obcí navazoval, obdobně jako v České republice, na reformu veřejné správy, která spočívala hlavně v decentralizaci výkonu státní správy.

Financování obcí bylo na Slovensku až do roku 2005 přímo závislé na úpravě obsažené v zákoně o státním rozpočtu na každý příslušný rok. Státní rozpočet vždy obsahoval samostatné ustanovení, podle něhož bylo nastaveno rozpočtové určení daní pro územní samosprávy. Centrální rozpočet neurčoval pouze dotační vazby, jak je obvyklé, ale přímo rozpočtové určení daní, což lze označit za přímou závislost územních rozpočtů na státním rozpočtu. Neexistoval žádný předem garantovaný výnos daní, určený pro obce, což výrazně omezovalo hospodaření samosprávy. Definitivní rozpočtové určení daní obcím bylo známé pouze několik měsíců před začátkem rozpočtového roku. Z hlediska státu byl tento způsob výhodný, umožňoval mu vždy nejprve zajistit své vlastní daňové příjmy, a pak teprve určit daňové příjmy pro územní samosprávy.

Plnění příjmů státního rozpočtu z DPH v roce 2003 ve srovnání se stejným obdobím roku 2002 vzrostlo v absolutním vyjádření o 1 558 mil. Sk. Celkové plnění příjmů ve velké míře ovlivnily legislativní změny v zákoně o dani z přidané hodnoty. Plnění příjmů bylo odrazem přijatých novel zákona o DPH, podle kterých se s účinností od 1. 1. 2003 upravovala dolní sazba daně z 10 % na 14 % a horní sazba daně z 23 % na 20 %. Zároveň se upravovaly podmínky vrácení nadměrného odpočtu, zrušilo se omezení možnosti odpočtu na vstupu až po jejím zaplacení, a bylo stanoveno zdanění zálohových faktur (MFSR, 2004).

Příznivý vývoj příjmů státního rozpočtu z DPH v roce 2004 v absolutním vyjádření ve výši 15 777 mil. Sk lze připsat sjednocení sazeb daně na 19 % a snížení hranice pro povinnou registraci pro daň, s čímž souvisel nárůst počtu plátců. V druhém pololetí byl příjem do státního rozpočtu z DPH ovlivněn změnou způsobu výběru daně při transakcích se zeměmi EU a legislativními změnami, které přinesl vstup Slovenské republiky do EU a nový zákon o DPH (MFSR, 2005).

V roce 2005 byl zaznamenán meziroční nárůst indexem 1,23, na kterém měl největší podíl jeden z ekonomických faktorů, a to růst konečné spotřeby (MFSR, 2006).

V roce 2006 příjem státního rozpočtu z DPH meziročně vzrostl indexem 1,05, což je výsledkem zvýšené konečné spotřeby a zvýšením spotřebitelských cen o 5 % oproti roku 2005. V roce 2007 tento vývoj příjmů státního rozpočtu z DPH pokračoval i přesto, že znovu byla zavedena snížená sazba daně ve výši 10 % na vybrané druhy zboží. Příznivý vývoj příjmů státního rozpočtu z DPH pokračoval i v roce 2008 při indexu 1,03, i když legislativním opatřením byla snížena sazba daně uplatněná na knihy a na zdravotní pomůcky (MFSR, 2007 – 2009).

I když příjmy z DPH absolutně měly v podstatě stoupající tendenci (s výjimkou roku 1996), jejich podíl na celkových daňových příjmech měl za sledované období střídavě stoupající a klesající trend.

5.3 DPH na Slovensku od roku 2009

Od roku 2009 došlo na Slovensku k výrazné změně. Slovenská republika se rozhodla od 1. 1. 2009 přijmout za svou novou měnu euro. Legislativní úprava DPH na Slovensku je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES. Limit pro obrat, od kterého musí být ekonomické subjekty registrovány jako plátcí daně, činí 49 790 EUR, a to za dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

Původní limit obratu měl činit 35 000 EUR (1 054 410 Sk), nicméně Slovensko úspěšně požádalo o navýšení tohoto limitu. Snížený práh registrace měl velký dopad především na malé živnostníky a podnikatele, kteří podnikají ve službách. Těsně před vstupem do eurozóny byl na Slovensku povolený limit pro registraci ve výši 1 500 000 Sk. Při konverzním kurzu 30,1260 SKK/EUR tato částka odpovídá právě novému limitu ve výši 49 790 EUR (MFSR, 2010).

Došlo tedy pouze k přepočtu kurzu. Celkový výše registračního limitu zůstala zachována. Stalo se tak v průběhu roku 2009, nikoliv od jeho začátku. Vývoj počtu plátců zobrazuje tabulka č. 5.6.

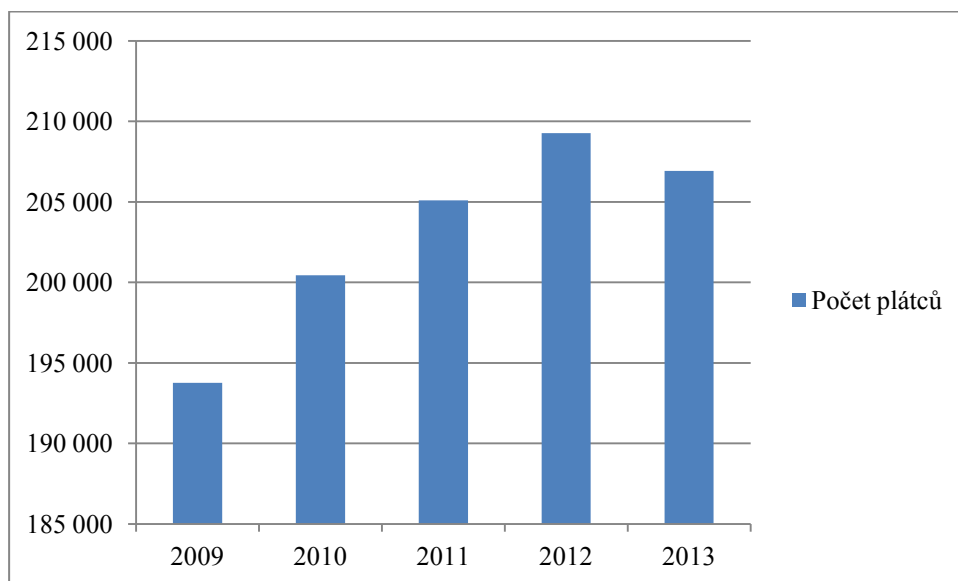
Tabulka 5.6 Prah registrace (EUR) a počet subjektů registrovaných pro DPH v letech 2009 - 2013

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Prah registrace	49 790	49 790	49 790	49 790	49 790
Počet plátců	193 755	200 437	205 100	209 261	206 918

Zdroj: FS (2013), vlastní zpracování

Pro lepší vypovídací schopnost jsou údaje z tabulky č. 5.6 zachyceny v následujícím grafu. Můžeme sledovat, že počet plátců DPH za stanovené období neustále roste. Výjimku tvoří pouze rok 2013, kdy došlo k poklesu počtu plátců DPH.

Obrázek 5.5 Vývoj počtu daňových subjektů registrovaných pro DPH v letech 2009 - 2013



Zdroj: FS (2013), vlastní zpracování

5.3.1 Příjmy státního rozpočtu z DPH

Rozhodující část příjmů státního rozpočtu Slovenské republiky je i od roku 2009 tvořena právě daní z přidané hodnoty. Do veřejných financí přispívá více než všechny přímé daně a tím je jasně dána její důležitost z fiskálního pohledu, jak již bylo zmíněno dříve.

V roce 2009 % byl podíl výnosů z DPH na celkových daňových příjmech na úrovni 47,21 %. Od té doby se nestalo, že by podíl výnosu klesl pod 50 %. Podobný vývoj se očekává i v budoucích letech. Údaje o celkových podílech jsou znázorněny v tabulce 5.8.

Výnos daně z přidané hodnoty rostl během následujících let pomaleji než spotřební výdaje domácností. Negativní dopad na výběr DPH v roce 2009 byl ovlivněn evropskou homologací aut.

S účinností od 1. dubna 2009 se při dani z přidané hodnoty zkracuje lhůta na vrácení nadměrných odpočtů z 60 dní na 30 dní. Týká se to těch plátců daně, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, kteří jsou plátcí daně nejméně 12 kalendářních měsíců před skončením kalendářního měsíce, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, a kteří neměli v období předchozích 12 kalendářních měsíců daňové nedoplatky, celní nedoplatky a nedoplatky na povinných odvodech pojistného. Tato úprava znamenala značné snížení hotovostního výnosu z daně z přidané hodnoty v roce 2009 (MFSR, 2010).

V rámci zvýšení výnosu z výběru DPH vláda SR navrhla s účinností od 1. ledna 2011 dočasně zvýšit základní sazbu DPH z 19 % na 20 % při současném ponechání snížené sazby 10 % na léky, vybrané zdravotnické pomůcky a knihy. Toto opatření mělo mít pozitivní vliv na výnos daně v roce 2011. Zároveň došlo od k 1. 1. 2011 ke zrušení snížené sazby daně ve výši 6 %, která platila od 1. května 2010. Zrušením 6% sazby vláda očekávala další zvýšení výnosu z DPH. Hlavním cílem těchto změn je dostat co nejdříve schodek státního rozpočtu pod 3 % HDP (MFSR, 2012).

Tabulka 5.7 Vývoj sazeb DPH od roku 2009

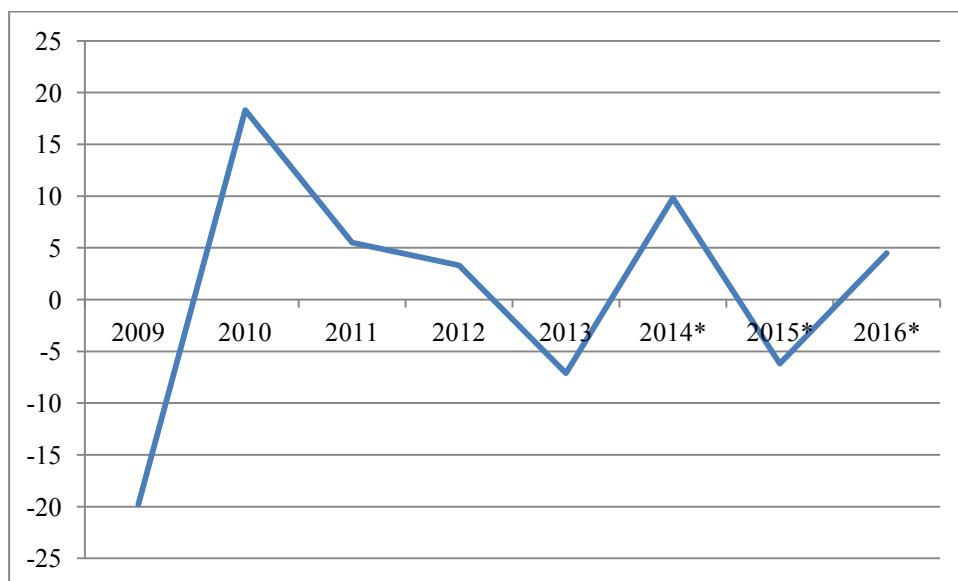
Období	Základní sazba	Snížená sazba	Snížená sazba
1. 1. 2009 – 31. 12. 2009	19 %	10 %	
1. 1. 2010 – 31. 12. 2010	19 %	10 %	6 % (od 1. 5. 2010)
Od 1. 1. 2011	20 %	10 %	

Zdroj: MFSR (2009 – 2013), vlastní zpracování

Skutečnost, že i přes vysokou efektivní sazbu DPH s minimálním počtem zboží ve snížené sazbě a srovnatelné daňové základně, jsou příjmy z DPH jako podíl na HDP nižší než je průměr EU. Výnos z DPH není na úrovni, která by odpovídala legislativnímu nastavení daně. Příčinou jsou vyšší daňové úniky. Pokud by se opatřeními zajistilo zlepšení výběru na úroveň průměru EU, podle dosavadních předběžných odhadů by dodatečný výnos daně mohl dosáhnout 1,6 % HDP, což představuje cca 1,1 mld. EUR (MFSR, 2011).

I po roce 2009 sledujeme stejně kolísavý trend meziročního růstu. Záporného pásma bylo znovu dosaženo v roce 2013 a podobný scénář se očekává i na rok 2015. Nutno podotknout, pro léta 2014 – 2016 se jedná o plánované údaje.

Obrázek 5.6 Procentní změny ve výběru inkasa DPH v letech 1993 - 2008



*Zdroj: FS (2013), vlastní zpracování, *predikce*

Při dani z přidané hodnoty došlo od 1. ledna 2013 k zavedení možnosti samovyměření DPH při dovozu. Tato legislativní úprava znamenala hotovostní výpadek výnosu z DPH v roce 2013 na úrovni 331 421 tis. EUR. V roce 2014 se očekává pokles na úrovni 46 399 tis. EUR. Skutečné údaje o celkových příjmech jsou uvedeny v tabulce č. 5.8.

Tabulka 5.8 Příjmy SR z výběru DPH za období let 2009 – 2012 v tis. EUR

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Příjmy SR	10 971 204	11 866 957	13 147 834	13 624 720	13 916 196
Daňové příjmy	7 870 610	7 999 424	8 786 829	9 227 958	8 912 036
Z toho DPH	3 715 414	4 394 858	4 652 259	4 805 336	4 462 971
Podíl DPH/daň. příjmy	47,21 %	54,94 %	52,95 %	52,07 %	50,08 %
Mezir. index růstu DPH	-19,8 %*	18,3 %	5,5 %	3,3 %	-7,1 %

Zdroj: MFSR (2009 – 2013), vlastní zpracování, (přepočteno konverzní kurz)*

Odhad výnosu daně z přidané hodnoty na rok 2013 je vyšší o 95 mil. EUR, než se předpokládalo při sestavování rozpočtu veřejné správy na roky 2013 až 2015. Důvodem je zejména zvýšení efektivity výběru DPH v prvních třech čtvrtletích, které vedlo k mírnému zvýšení očekávané efektivní daňové sazby na rok 2013 (MFSR, 2013).

Do dalších let se předpokládá její stabilní vývoj na úrovni roku 2013. Odhad je založen na předpokladu, že Finanční správě se minimálně podaří udržet efektivitu výběru na současné úrovni. Mírně negativní vliv se očekává z důvodu vývoje makroekonomického prostředí. Očekává se, že v následujících letech bude růst výnosu DPH tažen zejména konečnou spotřebou domácností.

Prognóza DPH pro roky 2015 a 2016 je založena na předpokladu schodku veřejných financí pod 3 % HDP a v následném poklesu základní sazby DPH z 20 % na 19 % od roku 2015. Prognózované údaje o výši daňových příjmů jsou zobrazeny v tabulce 5.9 (MFSR, 2014).

Tabulka 5.9 Příjmy SR z výběru DPH za období let 2014 – 2016 v tis. EUR (odhad)

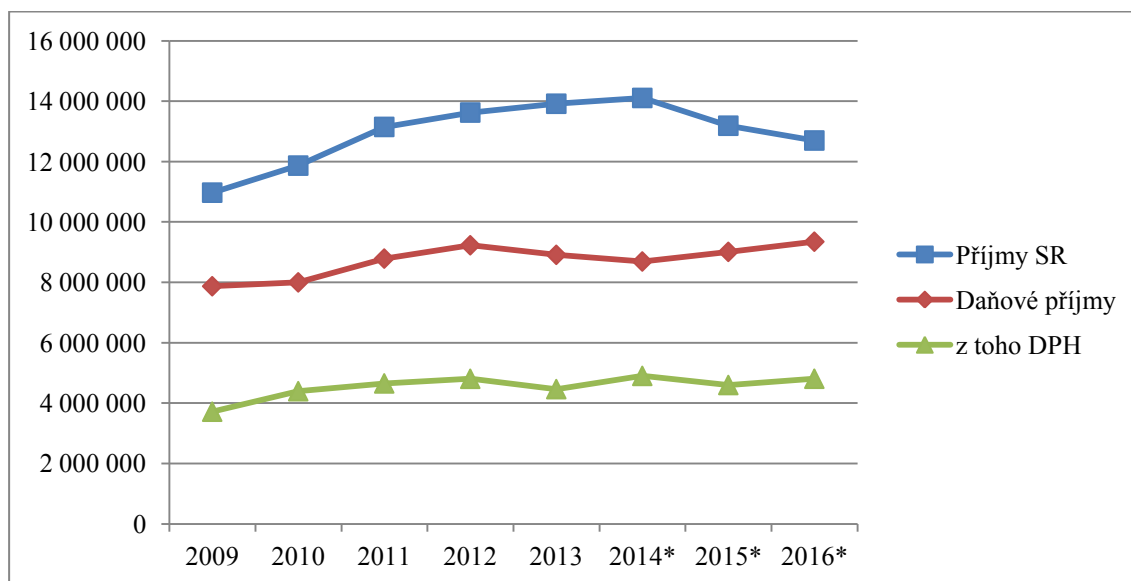
Rok	2014	2015	2016
Příjmy SR	14 108 311	13 188 354	12 698 484
Daňové příjmy	8 690 538	9 009 784	9 346 331
Z toho DPH	4 901 752	4 599 665	4 807 184
Podíl DPH/daň. příjmy	56,40 %	51,05 %	51,43 %
Mezir. index růstu DPH	9,8	-6,2 %	4,5 %

Zdroj: MFSR (2014), vlastní zpracování, vlastní výpočty

Pro větší přehled jsou opět veškeré číselné údaje zobrazeny také v grafu. Nutno připomenout, pro období let 2014 – 2016 se jedná o pouhý odhad. Při porovnání s obrázkem č. 3 je zřejmé, že křivky příjmů již nevykazují tak rychlý nárůst jako tomu bylo před rokem 2009. Je to zejména z důvodu, že veškeré zásadní změny v oblasti DPH, včetně změn daňových sazeb, již byly provedeny. V několika letech dokonce vidíme pokles příjmů. V roce 2013 poprvé došlo také ke snížení počtů plátců DPH.

Do budoucna Slovensko zvažuje opětovné snížení základní sazby DPH z 20 % na hodnotu 19 %, jako tomu bylo do roku 2010.

Obrázek 5.7 Celkové příjmy, daňové příjmy a příjmy z DPH do SR v mil Sk.



Zdroj: MFSR (2009 – 2013), vlastní zpracování, *predikce

5.4 Shrnutí

Transformace slovenské ekonomiky na tržně orientovaný systém se stala základem potřebným k provedení zásadních změn v celém daňovém systému. Daňové reformy realizované v letech 1993, 1995 a 2004 měly za následek rozsáhlé změny daňového systému na Slovensku. Kvalitativní změny daně z přidané hodnoty byly důležitou součástí těchto reforem a byly promítnuty do tří zákonů o DPH, konkrétně zákona č. 222/1992 Sb., zákona č. 289/1995 Z. z. a zákona č. 222/2004 Z.z.

Časté revize byly přijímány nejen k odstranění nedostatků, ale také z politických důvodů. Velká administrativní zátěž na daňové poplatníky a celkový daňový systém vedl k vyhýbání se daňovým povinnostem, což ovlivnilo celkové příjmy a příjmy státního rozpočtu z DPH. Na základě daňové reformy z roku 2004 za rozhodnutí slovenské vlády postupně docházelo k přesunu zájmů z přímých daní a na daně nepřímé.

Z fiskálního hlediska se rapidně zvýšila důležitost DPH. Před rokem 2004 příjmy z DPH představovaly nižší podíl na celkových daňových příjmech ve veřejných financích. Po daňové reformě v roce 2004 tvoří DPH více než 50 % z celkových daňových příjmů, a proto má zásadní význam v celém daňovém systému.

Nahrazení daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty se stal jedním z dominantních rysů daňové soustavy uplatňované na Slovensku od roku 1993.

Zavedení této daně znamenalo nezbytný krok ke sblížení systému nepřímých daní s daňovými mechanismy uplatňovanými hlavně v zemích EU. Tím došlo k odstranění jedné z administrativních bariér, které Slovenské republice bránily plně se zapojit do celoevropského integračního procesu.

Daň z přidané hodnoty na Slovensku v průběhu svého vývoje zaznamenala několik legislativních změn, které ovlivňovaly výnos z DPH. Některé měly permanentní charakter, jako například změny sazeb a změny prahu registrace za plátce daně, jiné zase způsobily pouze jednorázové výkyvy v plnění daně, jako jsou změny v oblasti uplatňování nadměrných odpočtů. Analýzu těchto jevů značně komplikuje fakt, že jednotlivé efekty se v plnění daně promítají současně, a je proto velmi obtížné je rozlišit a kvantifikovat.

Za posledních 10 let se poměr výnosu DPH na celkových daňových příjmech zvýšil o více než 10 procentních bodů a tvoří více než polovinu všech daňových příjmů. Na růstu se podílí vícenásobná změna sazeb DPH, kde po zrušení dvou sazeb a zavedení jedné sazby vzrostla celková efektivní sazba. Momentálně zaznamenává Slovensko její mírný, avšak marginální pokles. To vše po zavedení druhé nižší sazby na zdravotnické prostředky, léky a tiskoviny.

6 ZÁVĚR

Daň z přidané hodnoty tvoří v moderní době základ daňových systémů většiny vyspělých zemí. Setkáváme se s ní denně, tvoří základní část veškerých rozpočtových příjmů. Velmi však záleží na její legislativní úpravě. Daň z přidané hodnoty je charakteristická svou univerzálností. Případná změna ve výši sazeb nebo vymezení okruhu pro zdanění se dotýká každého z nás.

Cílem diplomové práce bylo zmapovat průběžný vývoj sazeb DPH od jejího zavedení do českého a slovenského daňového systému, zaznamenat důležité změny v tomto procesu, a aplikovat vliv těchto změn na příjmovou stránku veřejných rozpočtů.

Rozpadem Československa a také vlivem pokračujícího transformačního procesu bylo nutné přistoupit k mnoha legislativním úpravám. Stávající daňový systém byl značně reformován. Daň z přidané hodnoty byla do českého daňového systému zavedena v roce 1993. Základem byl zákon č. 588/1992 Sb. Zavedeny byly dvě sazby. Základní sazba ve výši 23 % a snížená sazba ve výši 5 %.

Postupem let docházelo k legislativním úpravám u této daně. K dnešnímu dni máme sazby ve výši 21 % a 15 %. Markantní je především navýšení snížené sazby DPH. Došlo k výraznému snížení rozdílu mezi základní a sníženou sazbou. V roce 1993 byl rozdíl mezi sazbami 18 %, v roce 2013 již pouze 6 %. Do budoucna se čím dál častěji objevují názory na ustanovení jednotné sazby, čemuž nasvědčuje právě i snížení rozdílu mezi základní a sníženou sazbou ve sledovaném období.

Další úpravy se týkaly snížení limitu obratu pro povinnou registraci k dani. Na počátku roku 1993 limit pro registraci činil 6 mil. Kč, dnes již pouze 1 mil Kč za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. To mělo za následek zvýšení počtu plátců a vyšší státní příjmy z DPH.

Do rozpočtových příjmů také výrazně zasáhla právní úprava týkající se rozpočtového určení daní z roku 2001. Do roku 2000 náležely veškeré prostředky z výběru DPH výhradně státnímu rozpočtu. Trvalo zhruba dva roky, než se situace ustálila a příjmy začaly opětovně růst. Podíl příjmů z DPH na celkových daňových příjmech se za sledované zvýšil z 34,33 % v roce 1993 až na dnešních 40,02 %. Pokud by byly veškeré prostředky odváděny pouze do státního rozpočtu, nejspíš by byl podíl ještě vyšší.

Vývoj na Slovensku probíhal obdobně. Daň z přidané hodnoty byla do daňového systému uvedena taktéž v roce 1993 a to zákonem č. 222/1992 Z.z. V dalších letech se Slovensko vydalo odlišnou cestou. Zatímco v České republice po celou dobu existence této daně evidujeme dvě sazby, Slovensko mělo jednu dobu sazby dokonce tři. Po vstupu do EU naopak během tří let využívalo pouze jednu sazbu ve výši 19 %. Dnes je již zpátky na dvou sazbách, v budoucnu se dokonce očekává jejich snížení.

Další změny v legislativě se týkaly rovněž povinného limitu pro registraci plátců. Také na Slovensku byl limit postupně snižován, což vede rok od roku ze zvýšení počtu plátců. Po vstupu do EU si dokonce obě země vyžádaly výjimku ve výši obratu a nemusely tak limit povinně navyšovat na hodnotu stanovenou v rámci EU.

Značnou odlišností mezi oběma zeměmi je systém rozpočtového určení daní. Zatímco v České republice je celostátní výnos z DPH rozdělován i mezi kraje a obce, na Slovensku veškeré příjmy z této daně plynou přímo do státního rozpočtu. Systém rozpočtového určení daní je zde založen převážně na dani z příjmů fyzických osob.

V roce 2009 Slovenská republika vstoupila do eurozóny a přijala za svou měnu euro. V rámci Evropy se jednalo o krizový rok. Došlo k výraznému poklesu příjmů, meziroční index změny DPH dosáhl záporných 20 %. Celkově je podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech na Slovensku vyšší než v České republice. V posledních letech přesahuje hodnotu 50 %.

Tato práce mi především ukázala, že změna daňových sazeb u daně z přidané hodnoty je složitým procesem. Můžeme říci, že zvyšování sazeb u této daně přináší do státních rozpočtů obou zemí rok od roku více finančních prostředků. Nárůst podílu na celkových daňových příjmech se očekává i v dalších letech. Nemůžeme také jednoznačně říci, jestli je výhodnější mít systém založený na několika sazbách nebo na jedné sazbě. V České republice systém založený na jedné sazbě doposud aplikován nebyl, na Slovensku vydržel pouhé tři roky.

Závěrem můžeme tvrdit, že na rozpočtové příjmy v oblasti DPH mají krom zvyšování sazeb velký podíl také legislativní úpravy týkající se plátců daně, stanoveného limitu obratu či systému uplatňování nadměrných odpočtů. Každá změna může vést k výraznému ovlivnění celkového inkasa DPH, a proto je velmi důležité všechny tyto systémy správně zkoordinovat. V tomto ohledu se jedná o složitý rozpočtový nástroj, který nemá dopad pouze na určité skupiny, ale na nás všechny.

Tvůrci hospodářské politiky a zákonodárci by v rámci nástroje, který postihuje všechny občany bez výjimky, neměli upínat zrak pouze na zvyšování příjmů veřejných rozpočtů. Je třeba brát ohled i na ekonomickou situaci země. Zvyšování sazeb daně z přidané hodnoty může mít vliv také na cenovou hladinu a snížit tak reálné příjmy domácností. Příliš vysoké sazby často vedou i k hledání cest, jak se úhrady daně vyhnout.

SEZNAM ZDROJŮ

Publikace:

1. BÁNOCIOVÁ, Anna, 2009. *Analýza vývoja daně z pridanej hodnoty v Slovenskej republike*. E+M Ekonomie a management, č. 4, s. 104 – 115.
2. DUŠEK, Libor a Petr JÁNSKÝ. *Dopady sjednocení sazeb DPH na 20 % na životní úroveň domácností*. [online]. IDEA, NHÚ-AVČR, 18. 02. 2011 [cit 15. 04. 2014]. Dostupné z: http://idea.cerge-ei.cz/documents/kratka_studie_2011_01.pdf.
3. DUŠEK, Libor a Petr JÁNSKÝ, 2012. *Dopady změn daně z přidané hodnoty na reálné příjmy domácností*. Politická ekonomie, č. 3, s. 309 – 329.
4. FEKETE, Imrich. *Zbierka daňových predpisov 1. díl*. 1. vyd. Bratislava: EUROUNION spol. s.r.o., 1994. ISBN 80-85568-35-7.
5. HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 5. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011. 691 s. ISBN 978-80-7400-006-5.
6. INDRIVÁ, Iveta. *Právní úprava sazby DPH a její vývoj*. Brno, 2012. 62 s. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.
7. KLAZAR, Stanislav et al. *Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR*. Acta Oeconomica Pragensia 2007. č. 15., s. 45-55.
8. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
9. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
10. LÁCHOVÁ, Lenka a Alena VANČUROVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 1. vyd. Praha: VOX, 2012. 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.
11. SAMUELSON, A. Paul a William D. Nordhaus. *Ekonomie*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Svoboda, 1995. 1011 s. ISBN 80-205-0494-X.
12. SCHNEIDER, Friedrich. *The Shadow Economy in Europe, 2010. Using electronic payment systems to combat the shadow economy*. Linz: JKU, 2010, 18 s.

13. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
14. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

Elektronické zdroje:

1. FINANČNÍ SPRÁVA, 2014a. *Rozpočtové určení daní* [online]. FS, 2014 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/rozpoctove-urceni-dani>.
2. FINANČNÍ SPRÁVA, 2014b. *Údaje z registru daňových subjektů. Registr plátců DPH* [online]. FS, 2014 [cit. 08. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>.
3. FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKÁ REPUBLIKA, 2014. *Údaje z registra daňových subjektov* [online]. FSSR, 2013 [cit 08. 04. 2014]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/udaje-registra-subjektov>.
4. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2004. *Státní závěrečný účet za rok 2003* [online]. MFČR, 2004 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejnysektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2003/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2003-1970>.
5. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2005. *Státní závěrečný účet za rok 2004* [online]. MFČR, 2005 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2004/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2004-1972>.
6. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2006. *Státní závěrečný účet za rok 2005* [online]. MFČR, 2006 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2005/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2005-1979>.

7. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2007. *Státní závěrečný účet za rok 2006* [online]. MFČR, 2007 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2006/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2006-1986>.
8. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2008. *Státní závěrečný účet za rok 2007* [online]. MFČR, 2008 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2007/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2007-2015>.
9. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2009. *Státní závěrečný účet za rok 2008* [online]. MFČR, 2009 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2008/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2008-2030>.
10. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2010a. *Státní závěrečný účet za rok 2009* [online]. MFČR, 2010 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2009/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2009-2046>.
11. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2010b. *Novela zákona o DPH* [online]. MFČR, 2010 [cit. 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2010/2010-06-15-tiskova-zprava-5330-5330>.
12. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2011. *Státní závěrečný účet za rok 2010* [online]. MFČR, 2011 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2010/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2010-2059>.
13. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2012a. *Státní závěrečný účet za rok 2011* [online]. MFČR, 2012 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2011/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2011-2068>.
14. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2012b. *Bez změn v DPH by se deficit za rok 2012 prohloubil o cca 15 mil. Kč* [online]. MFČR, 2010 [cit. 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2012/bez-zmen-v-dph-by-se-deficit-za-rok-2012-7189>.

15. MINISTERSTVO FINANCÍ ČERKÉ REPUBLIKY, 2013. *Novela zákona o DPH* [online]. MFČR, 2013 [cit. 09. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2012/informace-mf--novela-zakona-o-dph-od-201-11055>.
16. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2005. *Návrh statného závěrečného účtu SR za rok 2000* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3567>.
17. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2005. *Návrh statného závěrečného účtu SR za rok 2001* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3564>.
18. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2005. *Návrh statného závěrečného účtu SR za rok 2002* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3561>.
19. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2005. *Návrh statného závěrečného účtu SR za rok 2003* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3558>.
20. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2005. *Návrh statného závěrečného účtu SR za rok 2004* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=4580>.
21. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2005. *Rozpočet verejnej správy na roky 2005 – 2007* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3505>.
22. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2006. *Rozpočet verejnej správy na roky 2006 – 2008* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=4653>.
23. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2007. *Rozpočet verejnej správy na roky 2007 – 2009* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=5632>.
24. MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2008. *Rozpočet verejnej správy na roky 2008 – 2010* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=6427>.

25. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2009. *Rozpočet verejnej správy na roky 2009 – 2011* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=6983>.
26. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2010. *Rozpočet verejnej správy na roky 2010 – 2012* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7252>.
27. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2011. *Rozpočet verejnej správy na roky 2011 – 2013* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7830>.
28. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2012. *Rozpočet verejnej správy na roky 2012 – 2014* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7929>.
29. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2013. *Rozpočet verejnej správy na roky 2013 – 2015* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8818>.
30. MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2014. *Rozpočet verejnej správy na roky 2014 – 2016* [online]. MFSR [cit 10. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9509>.
31. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY, 1994. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 1993* [online]. PČR, PS 1993 – 1996 [cit 13. 04. 2014]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t0936_01.htm.
32. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY, 1995. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 1994* [online]. PČR, PS 1993 – 1996 [cit 13. 04. 2014]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1993ps/tisky/t1692_01.htm.
33. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY, 1997. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 1996* [online]. PČR, PS 1996 – 1998 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t018500c.htm>.
34. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY, 2002. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2001* [online]. PČR, PS 2002 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=4&CT=11&CT1=0>.

35. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY, 2013. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2012* [online]. PČR, PS 2013 [cit 14. 04. 2014]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1010&CT1=0>.

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ES	Evropská společenství
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MFSR	Ministerstvo financií Slovenskej republiky
SR	Slovenská republika, státní rozpočet
SZÚ	Státní závěrečný účet
PČR, PS	Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 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 nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) 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 25. 5. 2014

Radim Konečný
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:
Svornosti 2298/37, Ostrava – Zábřeh, 700 30

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1 Vzájemný vztah inkasa DPH a celkových daňových příjmů státního rozpočtu v České republice
- Příloha 2 Vzájemný vztah počtu plátců DPH a inkasa DPH v České republice
- Příloha 3 Vzájemný vztah inkasa DPH a celkových daňových příjmů státního rozpočtu na Slovensku
- Příloha 4 Vzájemný vztah počtu plátců DPH a inkasa DPH na Slovensku