

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Katedra: účetnictví a financí
Studijní program: 6208 R ekonomika a management
Studijní obor: účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Název tématu:

**11 let samostatného vývoje českého
a slovenského daňového systému**

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Milena Trpělková

Autor:

Jiří Bronec

2006

sem kopie zadávacího listu

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů a použil jsem pramenů, které cituji v seznamu literatury.

.....

V Českých Budějovicích dne 13. dubna 2006

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Mileně Trpělkové za odbornou pomoc při zpracování bakalářské práce.

Obsah

1. Úvod	1
2. Daňové soustavy	3
2.1. Obecná ustanovení	3
2.2. Obecná charakteristika daňové soustavy ČR a jejího vývoje	4
2.2.1. Daňová reforma k 1. 1. 2004 jako základ pro vstup do Evropské unie	7
2.2.1.1. Celkový koncept reformy	7
2.2.1.2. Opatření na straně příjmů	9
2.2.2. Shrnutí první a druhé etapy reformy veřejných financí z hlediska daní (DPH)	9
2.2.3. Daňový systém a EU	11
2.3. Obecná charakteristika daňové soustavy SR a jejího vývoje	11
2.3.1. Daňová reforma k 1. 1. 2004 jako základ pro vstup do Evropské unie	13
2.3.2. Důvody sjednocení sazby DPH	15
3. Daň z přidané hodnoty	17
3.1. Popis	17
3.2. Vývoj daně z přidané hodnoty	17
3.2.1. Některá společná ustanovení zákona o DPH v ČR a SR (právní úprava - stav k 1.1. 2004)	17
3.2.1.1. Předmět daně	17
3.2.1.2. Místo plnění	18
3.2.1.3. Daňové doklady	20
3.2.1.4. Výpočet daně	21
3.2.1.5. Zdaňovací období	22
3.2.1.6. Daňové přiznání a splatnost daně	23
3.2.1.7. Odpočet daně	23
3.2.1.8. Nadměrný odpočet	24
3.2.2. Některá rozdílná ustanovení zákona o DPH v ČR a SR (právní úprava – stav k 1.1. 2004)	24

3.2.2.1. Předmět daně.....	24
3.2.2.2. Místo zdanitelného plnění.....	24
3.2.2.3. Sazby daně.....	25
3.2.2.4. Odpočet daně.....	26
3.2.2.5. Elektronické registrační pokladny.....	26
3.2.3. Shrnutí.....	28
4. Makroekonomický dopad hlavních vývojových změn DPH_d.....	29
4.1. Obecná ustanovení (teorie).....	29
4.1.1. Jak dopadá daň na subjekty?.....	29
4.1.2. Důchodový a substituční efekt.....	30
4.1.3. Vliv zdanění na investice a na ochotu přijímat riziko podnikání.....	31
4.1.4. Dopad daně na trhu práce.....	33
4.2. Vývojové změny jejich makroekonomický dopad u DPH.....	37
4.2.1. Česká republika.....	37
4.2.1.1. Makroekonomický dopad hlavních vývojových změn v letech 1993 - 2003.....	40
4.2.1.1.1. Hospodářský vývoj ČR.....	40
4.2.1.2. Makroekonomický dopad koncepce daňové reformy v roce 2004 v České republice.....	41
4.2.1.2.1. Změny v roce 2004.....	41
4.2.1.2.1.1. Změny v základních pojmech.....	42
4.2.1.2.1.2. Změny v zatřídění zboží do jednotlivých sazeb.....	43
4.2.1.2.1.3. Obrat – povinná registrace.....	43
4.2.1.2.1.4. Snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %.....	43
4.2.2. Slovenská republika.....	43
4.2.2.1. Makroekonomický dopad hlavních vývojových změn v letech 1993 - 2003 na Slovensku.....	44
4.2.2.1.1. Rok 1993 až 1997.....	44
4.2.2.1.2. Rok 1998 až 2004.....	45
4.2.2.2. Makroekonomický dopad koncepce daňové reformy v roce 2004 na Slovensku.....	46
4.2.2.2.1. Změny v roce 2004.....	46

5. Mikroekonomický dopad hlavních vývojových změn DPH

5.1. Obecná ustanovení.....	49
5.2. Mikroekonomický dopad koncepce daňové reformy u DPH v roce 2004	
- Dopady změn.....	49
5.2.1. Česká republika.....	49
5.2.1.1. Platby za zdanitelné plnění přijaté před jeho uskutečněním.....	50
5.2.1.2. Přefakturace služeb.....	51
5.2.1.3. Snížení obrátu pro povinnou registraci.....	52
5.2.1.4. „Dodání zboží do jiného členského státu“.....	52
5.2.1.5. Snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %.....	53
5.2.1.6. Institut „daňového zástupce“.....	53
5.2.1.7. Jaké byly důsledky všech zde uvedených změn?.....	53
5.2.2. Dopad vývojových změn v roce 2004 na vybraný subjekt v ČR.....	54
5.3.1. Slovenská republika.....	55
5.3.1.1. Změna způsobu vrácení nadměrných odpočtů.....	55
5.3.1.2. Změna způsobu vybrání DPH při dodávkách zboží a služeb z EU.....	56
5.3.1.3. Možnost odpočtu daně vztahujících se na majetek pro nově registrovaných plátců.....	57
5.3.2. Dopad vývojových změn v roce 2004 na vybraný subjekt v SR	58
5.3.3. Dopad změn sazeb a přesunů na subjekty v ČR a SR při zúčtování DPH na konci čtvrtletí	59
6. Vliv daňového systému na podnikatelské prostředí včetně konkrétní včetně konkrétní daně – DPH	
6.1. Obecná ustanovení (teorie).....	64
6.2. Podnikatelské prostředí v ČR.....	65
6.2.1. Problémy.....	65
6.2.2. Návrh řešení.....	66
6.3. Podnikatelské prostředí v SR.....	68
6.3.1. Problémy.....	68
6.3.2. Možná řešení.....	69
6.4. Srovnání podnikatelského prostředí ČR a SR v roce 2004 ovlivněné DPH.....	70
7. Závěr.....	71

•
"Červené otazníky" znamenají možnost zeptání se na daný okruh u státnic.

1. Úvod

Neznám nikoho, kdo by ještě neslyšel a neznal význam slova daň z důchodu (příjmu), majetku či spotřeby. Daně už odpradáвна patřily k součásti každodenního života, ačkoliv jejich zmínka nevyvolává většinou pozitivní pocity. Daň lze definovat například dle autorky Kubátové (KUBÁTOVÁ, 1997) jako platbu do veřejného rozpočtu a platbu, jež se vyznačuje svou neúčelovostí, je neekvivalentní a pravidelně se opakuje v časových intervalech (např. každoročním placením daně z příjmu právnických osob) nebo při stejných okolnostech (při každém dědictví). Také musím uvést, že je nenávratným odvodem.

Veškeré daně jsou upraveny zákonem, což napomáhá k vytváření stabilních podnikatelských podmínek. Bez této stability by v podstatě nebylo možné spolehlivě provádět například investiční platby. Daně také svou velikostí a celkovou koncepcí působí na volbu právní formy podnikání, na velikost disponibilního zisku a řadu dalších, nejen finančních rozhodnutí.

O daňovém systému se hovoří v souvislosti s daněmi proto, že žádný stát či jiná územní jednotka, tvořící svou ekonomiku, nemá pouze jednu daň, která by plnila současně funkci fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační?. K tomu účelu se používá soustava několika menších daní se svými kladnými a zápornými stránkami.

Z těchto má pro finanční rozhodování podniku zřejmě největší význam pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Tento odvod nelze v podstatě definovat jako daň, ale má obdobné její znaky a funkce. Pojistné na sociální a zdravotní pojištění znamená často pro firmy ještě větší finanční zátěž, než samotné daně, zejména pokud firma nedosahuje velkých zisků.

Daňový celek jako systém by měl být nastaven tak, aby respektoval a naplňoval některá pravidla. Z jedním těchto požadavků je daňová spravedlnost.? Uplatňování tohoto principu musí zabezpečit horizontální a vertikální spravedlnost. Horizontální spravedlnost spočívá ve stejném zdanění stejných předmětů daně. Vertikální spravedlnost zabezpečuje, aby subjekt, který měl vyšší příjmy, majetek či spotřebu, platil vyšší daň, ale při zachování zásady proporcionality. Tato zásada požaduje, aby hraniční míra zdanění nestála se zvyšujícím se základem daně (uplatňování lineární sazby daně). Dále by daně neměly vyvolávat vyšší administrativní náklady spojené s jejich výběrem a efekt substituce při zavedení daně na jednu komoditu z nějakého sortimentu (požadavek efektivnosti). Takovým třetím zásadovým pravidlem daňové soustavy je snaha o minimalizaci negativních dopadů na chování subjektů, zejména pak na omezování pracovního úsilí, ochoty spořit a přijímat riziko (neutrálnost). Za jednu z posledních zásad daňového systému lze také považovat jeho právní perfektnost. Nejednoznačné právní nastavení daňového systému ovlivňuje finance podniku.

Mezi další cíle správného daňového systému je nutno zařadit i např. jeho jednoduchost a srozumitelnost.

Cílem práce bude v následujících řádcích zaměřeni se na vývoj daňových soustav České a Slovenské republiky od okamžiku rozdělení federace, porovnání jejich rozdílností a společných znaků. K zhodnocení daňových soustav použiji vybranou daň a popíši jejich vliv z hlediska makroekonomického a mikroekonomického na oba státy a vybrané české a slovenské podnikatelské subjekty s obdobným podnikatelským zaměřením. Průběžně v textu budu též vysvětlovat v jednotlivých částech práce význam prvně uvedených pojmů (kurzívou), které nezmiňuji v úvodu a které jsou nezbytné.

2. Daňové soustavy

2.1. Obecná ustanovení

Oba daňové systémy po vzniku dvou samostatných republik se začaly budovat na stejných principech a proto jsou po 11 letech v zásadě velmi podobné, založené na požadavcích tržní ekonomiky. Výchozí situace České a Slovenské republiky jako společných partnerů někdejšího Československa byla v roce 1990 zásadním způsobem poznamenána centrálně řízenou ekonomikou se zcela dominantním státním vlastnictvím. Úroveň zdanění a strukturu systému v jednotlivých zemích musela proto změnit nově zvolená hospodářská politika.

Nové daňové soustavy byly vybudovány tak, aby nepůsobily k samovolnému zvyšování podílu daní na hrubém domácím produktu. Významným výsledkem uskutečněných daňových reforem byla změna v rozložení daňového břemene, přesun od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby. Tento přesun znamenal rovnoměrnější rozložení daňového zatížení na celou společnost a efektivnější správu daní, protože vybírání nových nepřímých daní (DPH, spotřební daň a clo) je v zásadě jednodušší než vybírání daní z příjmů.

Nejdůležitějšími daněmi jsou v obou státech daně z přidané hodnoty – tedy z hlediska objemu jejich výběru. Však efekt, který jednotlivé daně přinášely v rozmezí let 1993 a 2004 se v České republice lišilo a postavení jednotlivých daní se navíc v čase měnilo. Obrat u nás nastal v roce 1995.

V roce 1998 byl kupříkladu poměr daní z příjmů : spotřební daň : sociální pojištění ve výši 29 : 35 : 36 při celkovém výběru jednotlivých položek 567 miliard korun.

Systém daňových příjmů spadá v obou státech do příjmů veřejných rozpočtů, tedy státního rozpočtu, rozpočtu krajů a rozpočtů obcí. Rozdělení výnosů daní mezi jednotlivé úrovně rozpočtů určuje daňové určení, jež je v ČR upraveno zákonem „o rozpočtovém určení výnosu daní“ č. 243/2004 Sb., v SR opět zákonem „o rozpočtových pravidlech veřejné správy“, ale s číslem 523/2004 Sb.

Daňové příjmy souvisejí s přerozdělováním hrubého domácího produktu. K vyjádření podílu vybraných daní na HDP se představuje tzv. *daňová kvóta*¹. Je zároveň ukazatelem při mezinárodních srovnáních daňového zatížení obyvatelstva a míry přerozdělování důchodu v ekonomice.

¹ Existuje mj. dvojitý vyjádření daňové kvóty – jako: „jednoduchá = Σ daňových příjmů/HDP“ a jako „složená = Σ (daňové příjmy + sociální zabezpečení + zdravotní zabezpečení)/HDP“.

Jednoduchá daňová kvóta je v porovnání obou zemí s úrovní převládající v zemích EU relativně nízká. Z řady důvodů dochází totiž k jejímu autonomnímu poklesu. Tento jev vzniká jednak v důsledku snižování relativního výnosu zdanění spotřeby (dlouhodobým pokles celní incidence v návaznosti na přijaté mezinárodní závazky, ztrátu daňových příjmů u vývozu, charakter spotřebních daní, přetrvávající pokles reálné spotřeby domácností a vlády aj.), jednak působí i nedostatečná efektivnost výběru daní, zejména u daně z příjmů právnických osob.

Pro srovnání uvedu výši složených daňových kvót za léta 1996 – 2004 pro oba státy (za léta 2002 – 2004 predikce):

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<u>ČR</u>	37,9 %	38,9 %	38,9 %	38,4 %	37 %	37,3 %	37,7 %	38,9 %	38,9 %
<u>SR</u>	37,6 %	34,4 %	34,9 %	32,3 %	34 %	31,5 %	30,6 %	34,4 %	34,9 %

Pramen: www.oecd.org, www.mfcr.cz, www.finance.gov.sk, www.centrumeo.cz.

2.2. Obecná charakteristika daňové soustavy ČR a jejího vývoje

Od 1. ledna 1993 je v České republice v platnosti nová daňová soustava. Základy této daňové soustavy byly položeny usnesením vlády ČSFR v červnu roku 1990, kdy byla odsouhlasena základní koncepce nové daňové soustavy v rámci ekonomické reformy a přechodu na tržní hospodářství. K základním cílům této daňové reformy patřilo zejména dosažení základních parametrů daňové spravedlnosti, postupné zvyšování – v souladu s celoevropským trendem - podílu daní ze spotřeby, postupné snižování daňového zatížení, vytvoření prostoru pro efektivnější využívání fiskální soustavy jako nástroje makroekonomické regulace, příprava pro integraci v rámci evropských států a vyčlenění systému pojistného z daňové soustavy (VANČUROVÁ, 1997).

Přítom problémem při zavádění nové daňové soustavy do praxe už od vzniku ČSFR nebyla pouze počáteční neznalost problematiky a praktických zkušeností s funkcí daňových systémů v tržních podmínkách, ale také pozdější opětný rozdílný vývoj obou daňových systémů po rozpadu federace.

Plán daňové reformy se však nezměnil a spočíval dále na těchto dvou hlavních cílech:

- a. snížení daňové kvóty
- b. přesun efektu zatížení poplatníků z přímých daní na daně nepřímé –především na DPH a spotřební daně.

Právní úprava v letech následujících neznamenal zásadní změnu daňového systému, většinou šlo o reakci na praktickou zkušenost se správou daní a přibližování právu Evropských společenství, které se v oblasti daní neustále rozvíjí. Daňový základ připadající na zisky z podnikatelských činností byl částečně redukován, např. zavedením zvláštních jednorázových odpočtů na nové investice, rozšířením možnosti umořování ztrát na 7 let, zvýšením hranice vstupní ceny odepisovaného investičního (dlouhodobého) majetku z 10 tisíc Kč na 40 tisíc Kč a zkrácením odpisových lhůt (např. u nemovitostí na současných třicet let). Sazba daně z příjmů právnických osob byla snížena v sedmi krocích z původních 45% na současných 28 % (r.2004). U daně z příjmů fyzických osob se postupně snižovala daňová progrese a maximální sazba daně ze 47 % na současných 32 % a byly pravidelně valorizovány pevné položky odčitatelné od základu daně. Průběžně prováděné úpravy daní z příjmů přispěly spolu s autonomním vývojem mezd k obratu vzájemné proporce zdanění právnických a fyzických osob - daň z příjmů fyzických osob se postupně stala větší částí celkového výnosu daní z příjmů. Pevné sazby spotřebních daní z uhlovodíkových paliv a maziv a z tabáku a tabákových výrobků byly postupně zvyšovány tak, aby se blížily úrovni tzv. minimálních sazeb, závazných pro státy Evropské unie. V souvislosti s inflačním vývojem byly zvyšovány i sazby dalších spotřebních daní.

Daňový systém - konkrétně jeho složení - ze brát i z několika hledisek. Pro příklad uvedu dvě a to:

b) právní aspekt – k tomu slouží zákon č. 212/1992 Sb.

Členění:

- i. Daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu.
- ii. Daně spotřební:
 - a) daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - b) daň z lihu a destilátů,
 - c) daň z piva,

- d) daň z vína,
 - e) daň z tabáku a tabákových výrobků.
- iii. Daně z příjmů:
- f) daň z příjmu *fyzických osob*²
 - g) daň z příjmu *právnických osob*³
- iv. Daň z nemovitosti .
- v. Daň silniční.
- vi. Daň z dědictví a darování.
- vii. Daň z převodu nemovitosti.
- viii. popř. daně k ochraně životního prostředí.

c) klasifikace dle statistik OECD

Členění:

1. přímé daně – takové daně, které se vypočtou z příjmu či majetku jejich *poplatníka*⁴, který je zpravidla pak povinen je uhradit, a to pokud u majetku je jejich vlastníkem a příjem je jeho osobní.
2. nepřímé daně – takové daně, jejichž výběr nastane tehdy, když uskuteční konečný spotřebitel (poplatník) nákup zboží (spotřebu) a z ceny zboží mu příjemce platby (plátce) vyměří navíc k úhradě daně, kterou pak sám plátce odvede.
3. ostatní daně – pojistné na sociální zabezpečení.

Z toho hlediska vypadá pak rozdělování daní v České republice následovně:

Členění:

1. Přímé daně:
 - i) Daně z příjmů:
 - i-1) Daň za příjmu fyzických osob
 - i-2) Daň z příjmu právnických osob
 - ii) Majetkové daně:
 - ii-1) Daně z nemovitosti
 - ii-2) Daň z pozemku.

² Fyzická osoba je každý občan.

³ Právníká osoba je organizované společenství fyzických či dalších právnických osob s právy a povinnostmi.

⁴ Poplatník je osoba, jehož užitek výběr daně ve svých konečných důsledcích jen omezí.?

- ii-3) Daň ze staveb.
- iii) Daň silniční.
- iv) Daně převodové:
 - iv-1) Daň darovací
 - iv-2) Daň dědická
 - iv-3) Daň z převodu z nemovitosti.
- 2. Nepřímé daně (ze spotřeby):
 - i) Univerzální
 - i-1) Daň z přidané hodnoty (DPH)
 - ii) Selektivní
 - ii-1) Spotřební
 - ii-1)-a)-e) Daň z paliv a maziv, daň z piva, daň vína, daň lihu a lihovin, daň z cigaret a tabákových výrobků.
 - ii-2) Cla
- 3. Ostatní daňové příjmy
 - i) Pojistné na sociální pojištění.
 - i-1) Pojistné na sociální zabezpečení (se také dále člení).
 - i-2) Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.
 - ii) Pojistné na veřejné zdravotní pojištění.
 - iii) Správní poplatky.

Daňové příjmy viz. příloha 1 (rok 1998).

Daňové příjmy – dle zákona o rozpočtovém určení daní - viz příloha 2.

2.2.1. Daňová reforma k 1. 1. 2004 jako základ pro vstup do Evropské unie

2.2.1.1. Celkový koncept reformy

V souvislosti s přípravou návrhu státního rozpočtu na rok 2004 a rozpočtového výhledu na období let 2004 - 2006 byla připravována reforma veřejných financí. Pojata byla jako souhrn opatření na příjmové a výdajové straně veřejných rozpočtů, jejichž cílem bylo zajistit snížení deficitu veřejných financí pod 3 procenta HDP. Cílů

první etapy reformy má být dosaženo novelizací celé řady předpisů, především zákonných norem z daňové oblasti.

Na mimořádné červencové schůzi Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky v roce 2003 bylo zahájeno projednávání dlouho diskutovaného vládního návrhu reformy veřejných financí. Mimořádná schůze byla svolána, aby 11 novel zákonů, které tvoří základ tohoto návrhu (ve skutečnosti k nim ještě patřily další dvě novely - zákon o spotřební dani a zákon o dani z přidané hodnoty), mohlo být projednáno tak, aby ovlivnilo podobu státního rozpočtu již na rok 2004. Zatím jde o nejzávažnější rozhodování, které před sebou Poslanecká sněmovna zvolená v roce 2002 měla. Přes trvajících různice nakonec 24. 7. 2003 proběhlo hlasování v tzv. prvním čtení, ve kterém se koalice pro toto hlasování sjednotila, aby mohly být vládní návrhy vůbec projednávány. V září 2003 na dalším jednání parlamentu nás tedy čekalo předkládání pozměňovacích návrhů a konečné projednání jednotlivých novel zákonů.

Prezentace návrhu reformy byla poznamenána rozpory, které její vznik provázely. Proto pro pochopení podstaty je třeba vzít za základ analýz materiál »Koncepce reformy veřejných rozpočtů« projednaný a schválený vládou v červnu 2003 (usnesení vlády č. 624 ze dne 23. června 2003). Východiskem byl aktualizovaný rozpočtový výhled na období 2003-2006 (původně zpracovaný ještě v roce 2002 jako tzv. extrapolační verze). Zde se již v důvodové zprávě můžeme dočíst o základních ústupcích. Vláda se ve svém programovém prohlášení totiž původně zavázala ve střednědobém horizontu snižovat deficit veřejných rozpočtů z 6,7 % v roce 2002 tak, aby v roce 2006 nepřekročil podíl schodku na HDP pásmo 4,9-5,4 %. Nově byl vymezen cíl snížit deficit veřejných financí do roku 2006 na hodnoty v intervalu 3,7- 4 % HDP. Požadovaný objem opatření činí 200 mld. Kč. Jde do budoucnosti o značné snížení v poměrně krátké době, což při omezení mimorozpočtových zdrojů a předpokládaných nižších tempech růstu HDP vede k stlačení vládních výdajů, a tedy k sociálnímu propadu.

Lze říci, že fiskální cíl stanovený v konceptu reformy veřejných financí byl přestřelený. Omezený manévrovací prostor podvazovala již dříve nepřiměřeně snížená daňová kvóta (podíl daňového inkasa na HDP je v ČR 21,9%). Ta patřila v ČR v evropském srovnání

k nejnižším a její objektivnější nastavení mohlo v uplynulých letech přinášet desítky miliard daňového výnosu navíc. Vláda chce tuto kvótu v podstatě stabilizovat (nejdříve má dojít k mírnému nárůstu a v roce 2006 se má snížit na úroveň roku 2003. Například ODS hovoří o jejím snížení pod 19 %, protože tvrdí že existuje korelace mezi daňovou kvótou a ekonomickou úrovní (tj. že nižší ekonomická úroveň vyžaduje nižší daňovou kvótu). Omezení rozsahu přerozdělování je v podstatě pravcově konzervativní reakce na globální konkurenci světových center a na nadnárodních monopolů (politika snižování daňových nákladů a nákladů práce). V situaci, kdy liberalizace mezinárodního obchodu znemožňuje získávat výhody prostřednictvím celních bariér, se stává motorem daňová konkurence, po určitou dobu nasazený daňový »dumping«. Předávkování stabilizace (restrikce) by ale mohlo jít na úkor schopnosti reálné konvergence s EU (zvýšení růstu a konkurenceschopnosti).

2.2.1.2. Opatření na straně příjmů

Vládní návrh reformy veřejných financí zahrnoval na příjmové straně soubor opatření, který v podstatě přerozděloval daňové břemeno tak, aby byla zachována daňová kvóta a opatření ke zvýšení výnosů omezením daňových úniků. Zvýšení inkasa pojistného se opíralo především o zvýšení sazby důchodového pojištění (bohužel na úkor aktivní politiky zaměstnanosti), zvýšení základu pro pojištění u OSVČ a prodloužení věku odchodu do důchodu. U sociálního a zdravotního pojistného se postupně zvyšoval vyměřovací základ u OSVČ z 35 % na 50 %, aby byla odstraněna dosavadní nerovnost vůči zaměstnancům. Přerozdělení daňového břemene pak při snížení přímých daní znamená především růst nepřímých daní - spotřební daň a DPH (projednáváno mimo balík reformních opatření s očekávaným efektem do roku 2006 cca 90 mld. Kč navíc) - což přenáší daňovou zátěž na spotřebitele.

Základem bylo přesun většiny služeb do 22% sazby DPH a zvýšení sazeb spotřební daně nejen na alkohol (u běžných lihovin asi o 8 Kč na půl litru) a tabák (u běžných cigaret asi

o 5 Kč), ale i na pohonné hmoty a topné oleje (benzín podraží asi o 1 Kč a nafta o 2,40 Kč za litr). Argumentovalo se vedle potřeby udržet daňový výnos i direktivami EU

o minimálních sazbách, ale prostor pro citlivější nastavení sazeb v ČR tu nepochybně bylo. Součástí daňové politiky by měl být zejména názor na dlouhodobé řešení rozdílných sazeb DPH a nastavení základní sazby (snížená sazba u potravin má sociální funkci, zvýšená sazba u služeb zase plní státní kasu).

2.2.2 Shrnutí první a druhé etapy reformy veřejných financí z hlediska daní (DPH)

V oblasti daní docházelo tedy od roku 2004 k celé řadě legislativních změn. Následující tabulka shrnuje jednotlivá opatření z první a také druhé etapy reformy veřejných financí (od 1.5. 2004). Podoba daňových opatření přijatých v první etapě reformy byla předurčena záměrem konsolidovat veřejné finance a požadavkem harmonizovat daňovou legislativu s požadavky EU. Pro nastartování procesu konsolidace veřejných financí byly úpravy DPH

a spotřebních daní využity k posílení daňových příjmů. Daňové změny se dále dotkly z příjmu právnických osob, majetkových daní a zdanění osob samostatně výdělečně činných (OSVČ⁵).

Tab.: Daňové změny v první a druhé etapě reformy veřejných financí

Společným jmenovatelem změn obsažených ve dvou daňových balíčcích, které byly navrženy v rámci první a druhé etapy reformy veřejných financí, je posílení nepřímých daní kompenzované poklesem daní přímých. První etapa byla navržena s ohledem na povinnost ČR sladit daňovou legislativu se směrnicemi Evropské unie a současně významně přispěla ke snížení deficitu vládního sektoru. Naproti tomu daňový balíček z druhé etapy je vnímán jako nástroj strukturálních reforem a klade si za cíl přispět

⁵ Osoby samostatně výdělečně činné = podnikatelé fyzické osoby.

k posílení potenciálního růstu české ekonomiky.

Daň z přidané hodnoty

- v souladu se směrnicemi EU došlo k přeřazení zboží a části služeb ze snížené (5 %) do základní sazby a to ve dvou krocích - část od 1. ledna 2004 a zbývající položky od 1. května 2004 (např. stavební práce).
- od 1. října 2003 došlo ke snížení hranice obratu pro povinnou registraci k DPH ze 3 mil. Kč za rok na 2 mil. Kč za rok a od 1. května dále na 1 mil. Kč za rok.
- zákon o DPH byl doplněn o ustanovení o systému vnitřního obchodu mezi členskými státy EU.
- od 1. května byla základní sazba snížena o 3 procentní body (z 22 na 19 %). Snížená sazba zůstala nezměněna, vztahuje se pouze na úzce vymezený okruh sociálně citlivých komodit (potraviny, léky, stavební práce pro bytové účely, teplo apod.).

2.2.3. Daňový systém a EU

Specifickou otázkou je vztah daňového systému a EU. Daňová problematika je zatím v kompetenci národních vlád. Pouze bylo třeba akceptovat požadavky EU na minimální sazby u nepřímých daní (vzhledem k výsledku referenda jde o danost). Lze ale hledat optimum nastavení z hlediska rozvržení minimální sazby na specifický vějíř produktů na domácím trhu (nehandicapovat levné výrobky). Celkovou zátěž z DPH lze j pořád ještě snížit tam, kde to není v rozporu s požadavky EU, zejména u sociálně citlivých položek. ČR se také může v rámci svého podílu na sdílené nadnárodní suverenitě EU zasadit o aktivní prosazování daňových návrhů v EU jdoucí nad rámec sjednaných výjimek a pravidel v EU, např. má strategický význam přeřadit DPH na informační služby do nižší sazby či zavedení zdanění mezinárodního pohybu »horkého« kapitálu (Tobinova daň).

Náš domácí daňový systém lze doplnit i o další náměty jako např. ekologická daň, dodatková daň »z monopolu« jak u přirozených, tak i vytvořených monopolních postavení

vyměřovaná pro firmy s vysokým podílem na trhu, daň z luxusu (z bohatství), uvalená na přepychová auta, sídla, umělecké sbírky atp. Je tu i možnost využít daňových asigací na podporu neziskového sektoru - tj. poukázání určitého procenta z přímé daně určené organizaci působící ve veřejném zájmu.

2.3. Obecná charakteristika daňové soustavy SR a jejího vývoje

Daňový systém Slovenské republiky byl až do 31. prosince 2003 shodný co do struktury s českým s tím, že měl samozřejmě své rozdílné slovenské ekvivalenty názvů daňových příjmů. Daňový příjem – DPH byl upraven od roku 1993 stejným zákonem, jenž platil ještě před rozdělením ČSFR. Slovenská republika původní federální zákon č. 222/92 Sb, recipovala, avšak po třech letech platnosti byl nahrazen zákonem č. 289/ 1995 Z.z., který platí dodnes, leč novelizace se mu též nevyhnuly obdobně jako u stejného zákona v ČR.

Přestože se daňové a odvodové zatížení zaměstnanců (s příjmy ze závislé činnosti) a odvodové zatížení také zaměstnavatelů neměnilo do konce roku 1995, daňové a odvodové zatížení soukromého sektoru se snižovalo. Ukazoval to neustále klesající podíl výnosů, které daňová správa vybrala z daní a pojistných odvodů na hrubém domácím produktu Slovenské republiky.

Toto břemeno se v roce 1996 pohybovalo okolo 37,6 % HDP. K roku 2004 směřovalo k 30 % HDP. Znamená to, že z každé stovky korun, který soukromý sektor vyprodukoval, odvedl veřejné správě něco okolo 30 korun.

V rámci OECD se mělo Slovensko prezentovat jediným z nejnižších celkových daňových břemen. Třeba však dodat, že to tak bylo jen za cenu kumulace daňových a odvodových nedoplatků, a hlavně vysokého deficitu veřejných financí, který vyplývá z poklesu daňového zatížení při nesnižování výdajů k HDP.

Klesající celkové daňové břemeno neznamenalo, že se zlepšuje situace každého daňového subjektu. Mírnou úlevu zaznamenali právnické osoby, nejméně zahraniční investoři, proti čemu už Evropská unie stihla protestovat, a lidé zaměstnávání na základě alternativních kontraktů (hlavně nepřímého zaměstnávání na živnost). Nadále populární zůstávaly dohody o vykonání práce a o pracovní činnosti, které umožňují vyhnout se legálně odvodům anebo aspoň jejich části. Zaměstnanci, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti a kteří představují rozhodující armádu poplatníků, si polepšili jen minimálně.

Za další tři roky od roku 1996 se v daňové soustavě žádná revoluce neodehrála. Pouze snížení sazby z příjmů právnických osob došlo k zmírnění sazeb a progresivity v dani z příjmů fyzických osob a k zvýšení nezdánitelného minima. Úzké skupině živnostníků pomohlo zavedení paušální daně. Pozitivní změnou bylo též zrušení dědické daně pro nejbližší příbuzné. Naopak vyšší zatížení přinesla změna DPH ze 6 % na 10 %, mírné zvýšení některých spotřebních daní, ale také nevydařený dvouletý experiment s uznáním jen 85 % nákladů firem na pohonné hmoty.

Zásadný nesoulad mezi zatížením práce v řádném pracovním poměru a celkovým daňovým břemenem však ukazuje, a to i dnes, že ekonomické subjekty (mimo zaměstnavatelů) optimalizují svoje individuální zatížení jen přes alternativní vztahy. Naznačuje i to, že čím dál víc tržní výměny se realizuje v oficiálně nepodchytnutelném prostředí (v tzv. šedá ekonomika).

Zákaz (či přísné postihování) těchto alternativ by vedlo k vyšší nezaměstnanosti, kterou se SR v rámci OECD už zařadila na první místo. Přísnějšímu postihování tzv. černé práce by se mělo raději předcházet zásadnímu zredukovaní odvodového zatížení. Předpokladem je, že stát přizpůsobí výdaje státního rozpočtu dosahovaným příjmům, případně zabezpečí jiné zdroje na překlenutí krátkodobého výpadku v příjmech veřejných pojistných fondů, který by způsobili nižší sazby motivující k vyšší zaměstnanosti.

Mezinárodní porovnávání právě ukazuje, že ekonomiky s vysokým veřejným břemenem, které nakonec vždy dopadne na fyzické osoby, rostou pomaleji. Na Slovensku se to potom vykazuje v průměru vyšší nezaměstnaností.

2.3.1. Daňová reforma k 1. 1. 2004 jako základ pro vstup do Evropské unie

„Vláda bude presadzovať zvýšenie efektívnosti výberu daní a odvodov. K zvýšeniu výberu daní prispeje aj zjednodušenie daňovej legislatívy a najmä novelizácia tých častí daňových zákonov, ktoré umožňujú nejednoznačný výklad. Vláda zväží možnosti zjednotenia sadzieb dane z príjmov... Daňové zaťaženie sa bude presúvať z priamych daní na dane nepriame... Vláda zjednotí sadzby DPH pred vstupom do EÚ. Vláda vytvorí podmienky na využívanie informačných technológií a postupný prechod na podávanie daňových priznaní, hlásení a majetkových priznaní prostredníctvom internetu.“

Programové prohlášení vlády SR 2002

Cílem reformy bylo:

- vytvoření příznivého podnikatelského a investičního prostředí,
- zjednodušení, odstranění slabších stránek a deformačních článků daňových zákonů,
- dosažení vysokého stupně daňové spravedlnosti tím, že se budou rovnoměrně zdaňovat všechny druhy a výše částek příjmů.

Všechny změny v novelách zákona o DPH a v připravovaném novém zákoně č. 289/2004 Z.z. byla SR také povinná právě uskutečnit z důvodu harmonizace tohoto zákona se 6. směrnicí Rady EÚ 77/388/ES o harmonizaci zákonů členských států o dani z obratu. Další důležitá změna nastala po tom, co se Slovensko stalo součástí jednotného trhu EU a venkovní hranice SR byly odstraněny.

Záměry slovenské vlády v této oblasti prezentovaly i vyšší ambice – vytvořit z daňové soustavy SR jeden z nekonkurenčních systémů v rámci EU i OECD. Konkurenceschopnější daňový systém však nebyl chápáný a koncipovaný v úzkém slova smyslu jako systém s nízkou mírou zdanění, ale jako efektivní a vysoce transparentní systém bez deformací.

Koncepce daňové soustavy byla založena na principech spravedlnosti, neutrálnosti, jednoduchosti, jednoznačnosti, a vyloučení dvojího zdanění. U ostatních daňových systémů, i mj. v českém, se považuje navíc za důležité i jeho efektivnost.

Základním předpokladem výše uvedených cílů bylo respektování nosných zásad reformy:

- a) přesun daňového břemena z přímých daní na daně nepřímé, resp. přesun od zdaňování výroby ke zdaňování spotřeby,
- b) zrušení marginálního zdaňování příjmů zavedením rovné daně,
- c) eliminace všech zákonných výjimek (u fyzických osob zůstali jen výjimky které mohou pomoci zmírnit vliv stárnutí populace), speciálních režimů a osvobození od daně,
- d) odstranění deformujících prvků daňové politiky, kterými se vyvarovalo nefiskálních cílů,
- e) odstranění dvojitého zdanění příjmů, kde je to možné.

Z toho vyplývalo pět klíčových opatření :

- a) zavedení rovné sazby daně z příjmů na úrovni 19 %, jak pro fyzické, tak pro právnické osoby.
- b) sjednocení sazeb DPH na úrovni 19 %,
- c) zrušení daně z dividend,
- d) zrušení daně z darování, dědictví a z převodu nemovitosti,
- e) odstranění většiny výjimek, odpočitatelných položek a speciálních režimů,
- f) opatření v oblasti přímých daní,

Nový daňový princip zaváděl navíc princip jednorázového zdanění investičních a kapitálových příjmů. Uplatněním tohoto principu byla zrušena daň z dividend a kapitálový příjem se zdaňuje jen na úrovni společnosti. Tím se vytvořil systém nejnižšího zdanění kapitálu v rámci OECD.

Princip transparentnosti se v novém zákoně o dani z příjmů prosadil radikálním zjednodušením zdaňování příjmů fyzických i právnických osob. V značné míře eliminoval výjimky z legislativy, osvobození od daně, individuální daňové základy, osobní sazby daně i speciální režimy. Například paušální daň pro podnikatele byla zrušena a nahrazena institutem daňových výdajů.

Zjednodušení a transparentnost zákona o dani z příjmů by měli významně přispět ke zlepšení podnikatelského prostředí v střednědobém i dlouhodobém horizontu.

Kromě toho pozitivního působení vláda očekává do budoucna, že nízké sazby daně a transparentnost zákona o dani z příjmů sníží rozsah daňových úniků a obcházení povinnosti platit daně.

Daňová reforma byla propojena také s reformou sociálního zabezpečení, důchodovou reformou a reformou systému zdravotnictví. Skoro všechny výjimky a odpočitatelné položky při zdaňování příjmů fyzických osob, které se rozhodně neshodovali s nefiskálními politickými cíli, byli nahrazené cílenými opatřeními v příslušných oblastech politiky.

2.3.2. Důvody sjednocení sazby DPH

Existence jedné marginální daňové sazby snižuje deformační účinky zdaňování příjmů fyzických osob a omezuje s tím spojené ekonomické překážky. Proto se od rovné daně očekávalo, že bude stimulovat vyšší pracovní výkony – zvyšovat produktivitu práce

v krátkodobém i dlouhodobém horizontu a zároveň také zvyšovat investice do lidského kapitálu. Toto řešení také zajišťovalo vyšší daňové příjmy.

Naopak snížená sazba DPH byla zdůvodňována sociálními aspekty, resp. nefiskálními argumenty. Měla zlepšit dostupnost základních potravin a jiných vybraných druhů výrobků pro sociálně slabší skupiny a ovlivnit spotřebu určitých skupin výrobků. Dosavadní skutečnosti s uplatňováním tohoto nástroje však zpochybnili vliv snížené sazby DPH na dosahování těchto cílů. Vícenásobné studie poukázali⁶, že snížená sazba DPH více tak pomáhá bohatým než chudým?. Proto se slovenská vláda rozhodla nahradit tuto neefektivní nástroj fiskální politiky efektivnějšími nástroji v oblasti sociální politiky a zdravotního pojištění.

Rovná daň ve výši 19 % znamenala v praxi snížení cen u zboží podléhajícího základní sazbě před reformou (20 %) a zdražení zboží a služeb podléhajících snížené sazbě před reformou (14 %). Zavedení rovné daně v průměru znamenalo zvýšení cen zboží a služeb.

Zvyšování cen zboží a služeb rok 2004 (vždy oproti předcházejícímu měsíci)

<i>Měsíc</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
<i>Spotřebitelské ceny (v %)</i>	104,4	100,8	100,1	100,0	100,4	100,2	100,3	99,9	100,0	100,0	99,9	99,8

Celkově tedy na Slovensku došlo v lednu 2004 ke zvýšení zboží a služeb o 4,4 % oproti konci roku 2003 (díky zvýšení DPH). Nejvíce potom zdražily výdaje související s bydlením - o 9,5 %. Od ledna potom již docházelo pouze k nevýraznému zvyšování cen zboží a služeb.

Daňové příjmy viz. příloha 1 (rok 1999).

Daňové příjmy – dle zákona „o rozpočtových pravidlech veřejnej správy“ - viz příloha 2 (1996 – 2002)

⁶ naposledy dle německého ZEW institutu .

3. Daň z přidané hodnoty

3.1. Popis

Daň z přidané hodnoty je univerzální daň ze spotřeby, která jako každá nepřímá daň podnik – plátce daně v podstatě nezatěžuje, protože ten ji vybere od svých odběratelů. Má poměrně složitou konstrukci, neboť se snaží sloučit pozitivní všeobecné obrátové daně a jednorázové daně ze spotřeby tím, že se daň vybírá při každém stupni zpracování, avšak pouze ve výši odpovídající nově vytvořené hodnotě. V praxi se nově vytvořená hodnota stanovuje nepřímě jako daň vypočtená z celého obrátu za určité období snížená o daň prokazatelně zahrnutou v cenách vstupů za totéž období. Vzniklý rozdíl odvádí plátce do státního rozpočtu. Tomuto typu konstrukce říkáme výrobní (nebo spotřební) typ daně z přidané hodnoty (VANČUROVÁ, 1997). Typickým znakem této daně je, že sazba je procentní. Její výše se odvíjí od ceny zdaňovaného základu. Z latiny je označována daň „ad valorem“ (daň k hodnotě).

Po společném federativním zákoně o dani z přidané hodnoty č. 222/1992 Sb. v době po rozpadu ČSFR tento zákon Česká republika nerecipovala, ten tedy v ČR nevstoupil nikdy v platnost. Dodnes se stavělo české daňové právo k problému DPH podle vlastního zákona č. 588/1992 Sb., několikrát však do roku 2004 novelizovaného. Od 1. května 2004 byl tento zákon změněn na zákon 235/2004 Sb. Naopak slovenské daňové právo si zákon o DPH s původním názvem až do 1. dubna roku 1995 zanechalo (samozřejmě se také postupem času novelizoval). Následovalo krátké období do konce roku 1995, kdy platil zákon č. 58/1995 Z.z. Od roku 1996 má nový, vlastní s číslem 289/1995 Z.z.

3.2. Vývoj daně z přidané hodnoty

3.2.1. Některá společná ustanovení zákona o DPH v ČR a SR

(právní úprava - stav k 1.1. 2004)

3.2.1.1. Předmět daně⁵

- Sem patří tyto položky:
- uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku
 - zboží z dovozu
 - nepravidelná mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečněná zahraničním provozovatelem v tuzemsku.

Zdanitelným plněním jsou rozuměna plnění peněžitá a navíc nepeněžitá: dodání zboží; převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření a poskytování služeb.

Pro to, aby zdanitelné plnění obsahovalo plnění peněžitá a nepeněžitá a bylo tedy zdanitelným plněním, musí být současně splněny tyto podmínky:

- 1) plnění je uskutečněno v rámci podnikání či právě za obdobných podmínek, jestliže plnění není uskutečněno podnikatelem.
- 2) plnění vzniká v tuzemsku.

3.2.1.2. Místo plnění⁶

Pro vymezení místa plnění jsou stanovena zákonem o DPH speciální pravidla, která vůbec nejsou jednoduchá.

⁵ Předmět daně vychází z pojmu „objektu daně“.

Objekt daně je veličina, ze které se daň vybírá. Stručné vymezení objektu daně je zpravidla součástí názvu daňového zákona, např. zákon o daních z příjmů. Potom objekt zdanění představuje jen rámcové vymezení veličiny. Pro efektivní vybírání daně nestačí toto vymezení. Předmět daně je tedy jednoznačné a úplné určení rozsahu objektu zákonem, jemuž se ukládá konkrétní daňová povinnost. Např. předmět daně je příjem ze závislé činnosti (VANČUROVÁ, 2000). Předmět daně musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách. A to buď ve fyzických jednotkách (kus, t, hl apod.) nebo v korunách.

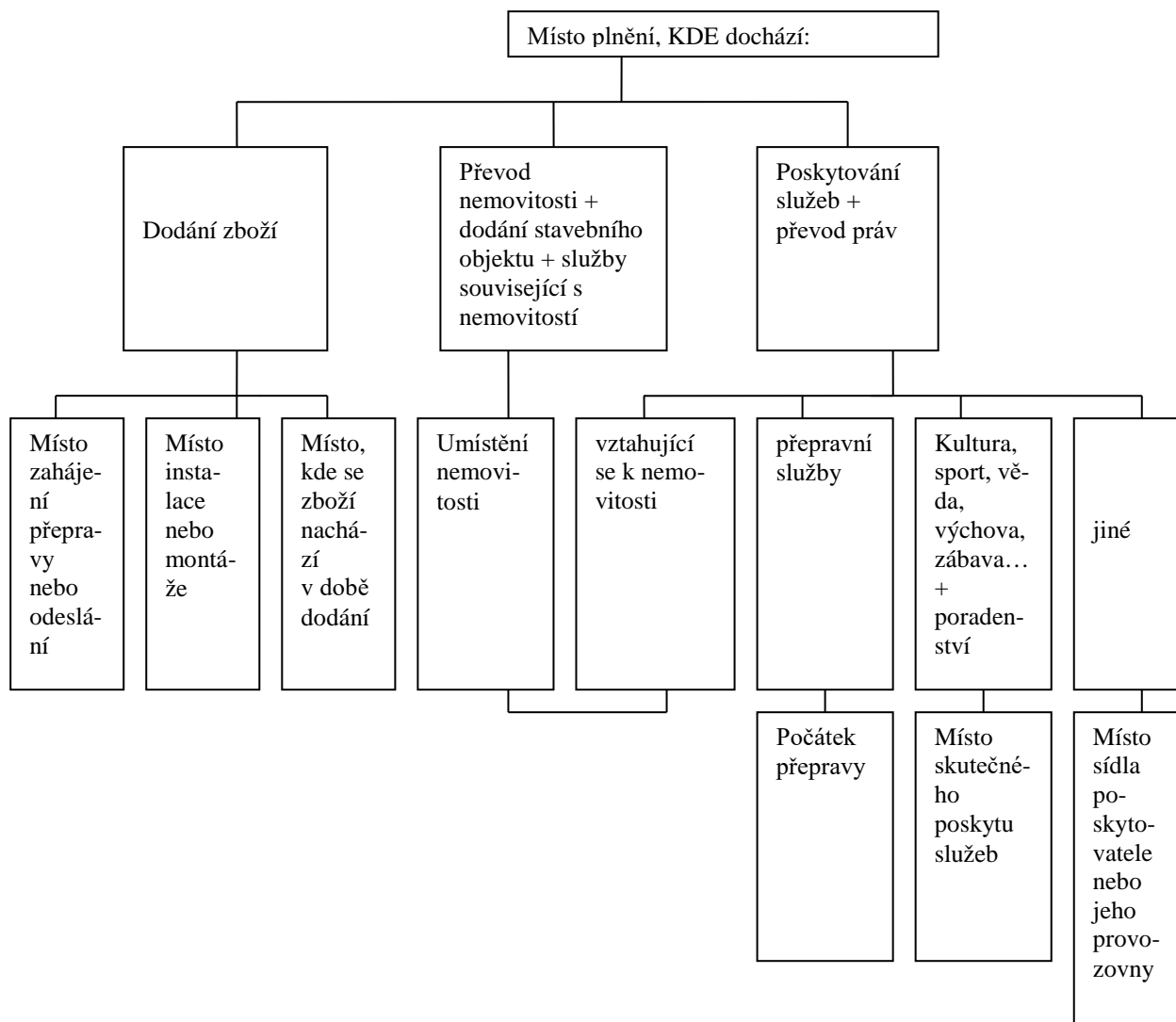
⁶ a) Místo, kde se zboží nachází v době, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat, je-li dodání zboží spojeno s přepravou nebo odesláním zboží, přitom nezáleží na tom, kdo přepravu zboží (odeslání zboží) uskutečňuje.

b) místo, kde je zboží instalováno nebo namontováno, je-li dodání spojeno s jeho instalací nebo montáží.

Př. u služeb – místo, kde má osoba poskytující službu nebo uskutečňující převod a využití práv.

Důležité pro tento pojem je také určení místa, které se považuje za tzv. „tuzemsko“⁷, protože jestliže není místo „uskutečnění plnění“ podle vymezených pravidel v tuzemsku, potom posuzované plnění není předmětem daně z přidané hodnoty.

Základní pravidla jsou nastíněna ve schématu v následujícím schématu:



Je zřejmé, že určení místa plnění u služeb je v praxi dosti komplikované, a tak mnohdy je složité určit, zda daná služba je či není předmětem daně z přidané hodnoty.

⁷ Tuzemskem z hlediska DPH je pro Českou republiku celé její území kromě prostoru, jenž zabírají svobodná celní pásma a svobodné celní sklady.

3.2.1.3. Daňové doklady

Plátce povinně vyhotovuje za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění – nejpozději však do 15 dnů ode dne zdanitelného plnění. Plátce není povinen vytvořit daňový doklad za zdanitelné plnění osvobozeného od daně. Dokladem se poukazuje na oprávněnost vzniklých výdajů pro výpočet daně. Na Slovensku je navíc možno vyhotovit elektronicky. Věrohodnost původu a správnost obsahu musí být zaručená elektronickým podpisem podle vzoru ručně vyhotoveného dokladu.

Druhy daňových dokladů:

- a) běžný daňový doklad – obsahuje povinně tyto náležitosti:
- obchodní jméno, sídlo a DIČ plátce
 - obchodní jméno, sídlo a DIČ příjemce
 - pořadové číslo dokladu
 - rozsah a předmět zdanitelného plnění
 - datum vystavení dokladu
 - datum uskutečnění zdanitelného plnění
 - výši ceny bez daně celkem
 - sazbu daně
 - výši daně zaokrouhlenou na padesátihaléře či celou korunu (v SR na desetihaléře).

Dalšími používanými doklady jsou:

- b) zjednodušený daňový doklad, při úhradě za hotové

Speciální daňové doklady:

- c) doklad o zaplacení (při hromadné přepravě osob)
- d) doklad o použití
- e) daňový dobropis (jím se opravuje výše DPH při snížení ceny)

- f) daňový vrubopis (jím se opravuje výše DPH při zvýšení ceny)
- g) splátkový kalendář (je součástí nájemní smlouvy, smlouvy o nájmu podniku a smlouvy o finančním pronájmu).
- h) platební kalendář (zde rozpis plateb na předem určené období a je daňovým dokladem v případě, že osoba, pro niž je uskutečňováno zdanitelné plnění, provádí platby před uskutečněním zdanitelného plnění.
- body „e)– h) „, platné jen pro ČR.
- i) rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu (při dovozu zboží do tuzemska).
- j) daňový doklad při poskytnutí služby zahraniční osobou.
- k) daňový doklad při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.
- l) daňový doklad při dodání zboží do jiného členského státu (také tzv. „intra-komunitární plnění“).
- m) daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu.
- n) nálepka, kterou se prokazuje zaplacení úhrady za užívání dálnic, cest pro motorová vozidla a cest I. třídy v tuzemsku.
- o) doklad vyhotovený elektronickou registrační pokladnou (když cena zboží či služby nepřesáhne 50 000 Sk – platné pro SR).

3.2.1.4. Výpočet daně

Plátce je povinen si daň sám vypočítat a to tímto způsobem:

- a) Pokud *základem daně*⁸ je cena, která neobsahuje daň:

$$= \text{základ daně} * \text{výše daňové sazby}^9 / 100$$

⁸ Základ daně je předmět daně upravený podle zákonných pravidel a vyjádřený ve stanovených měrných jednotkách, ze kterého se počítá daň.

⁹ Algoritmus, prostřednictvím kterého se stanoví velikost daně.

b) Pokud je základem daně cena včetně daně:

$$= \text{cena včetně DPH} * \text{koeficient} \quad (\text{koeficient} = \text{sazba daně} / (\text{sazba daně} + 100))$$

vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa).

Je-li předmětem zdanitelného plnění zboží, skládající se jako soubor předmětů, přičemž pro jednotlivé předměty platí různé sazby, použijí sazbu stanovenou pro předmět, který dává zboží podstatný charakter. Souborem předmětů se rozumí výrobky z různých smíšených materiálů nebo spojené z různých částí, jakož i výrobky pro drobný prodej.

3.2.1.5. Zdaňovací období¹⁰

Základním zdaňovacím obdobím je rok, zpravidla kalendářní. Ten se používá u všech přímých daní, pokud se nejedná o daně bez zdaňovacího období. U daní ze spotřeby by byl kalendářní rok příliš dlouhou periodou, proto je nejčastějším zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, v omezené míře se však používá i kalendářní čtvrtletí.

Zdaňovací období a správa daně

Zdaňovací období – jeho délka - závisí na výši obratu firmy za posledních 12 po sobě jdoucích měsících.

<u>Obrat za předcházející kalendářní měsíc</u>	<u>Zdaňovací období</u>
alespoň 10 000 000 Kč resp. Sk	kalendářní měsíc
2 mil. - 10 000 000 Kč	volba mezi kalendářním měsícem či čtvrtletím (v ČR)
alespoň 10 000 000 Sk	volba mezi kalendářním měsícem či čtvrtletím (v SR)

Pramen: Zákon o DPH č. 235/2004 Sb. v ČR a zákon o DPH č. 222/2004 Sb. v SR.

Není-li znám obrat za předcházející kalendářní rok, vychází se pro stanovení zdaňovacího období a předpokládaného ročního obratu v běžném roce. Prvním zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí, v němž nabude účinnosti registrace plátce vyznačená v osvědčení o registraci na místě příslušném finančním úřadě.

¹⁰ Je časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se hradí (VANČUROVÁ, 2002).

3.2.1.6. Daňové přiznání a splatnost daně

Plátce daně je povinen do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období podat daňové přiznání a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání s výjimkou daně u dovezeného zboží, u kterého je splatnost daně stanovena zvláštním předpisem a daně u příležitostné autobusové přepravy v tuzemsku.

Daňová přiznání v ČR a SR – viz příloha 4.

3.2.1.7. Odpočet daně

V obou státech má plátce nárok na odpočet daně při přijatých zdanitelných plněních (při zaplacení či faktuře), pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení svého obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, jež nejsou u zdanitelných plněních pro prezentaci, při nákupu osobního automobilu nebo nákupu vratných lahví.

Krácení nároku na odpočet (daně na vstupu)

U přijatých zdanitelných plnění je plátce povinen zkracovat nárok na odpočet daně, pokud uskutečňuje osvobozená zdanitelná plnění a pokud zákon nestanoví jinak. Zkracuje se tak, že plátce stanoví poměrnou část daně na vstupu u těchto přijatých zdanitelných plnění jako součin sumy daně na vstupu u těchto přijatých zdanitelných plnění a koeficientu a o to zkrátí výši daně na vstupu.

Právní úprava ČR:

Koeficient se stanoví jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu a zdanitelná plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu a ve jmenovateli se nachází celkový součet cen bez daně za všechna uskutečněná zdanitelná plnění upravený o některá taxativně stanovená zdanitelná plnění (jedná-li se o osvobozená plnění)? či se tam také nezapočítávají příjmy či výnosy, která jsou

nezdanitelná. Konkrétní plnění jsou uvedena v zákoně o DPH. Protože uvedený výpočet je poměrně náročný, zákon stanovuje, že nárok na odpočet nemá plátce, jehož koeficient za zdaňovací období je nižší nebo roven 0,05. A naopak plátce daně, jenž vypočetl koeficient roven nebo vyšší 0,95, odpočítává DPH celou na vstupu.

Tento propočet se provádí pochopitelně za každé zdaňovací období dopředu, ve kterém plátce uskutečňuje osvobozená zdanitelná plnění. Nejdéle až na kalendářní rok, tedy nejvíce za 12 možných zdaňovacích období (závisí na obratu). Navíc tento propočet pak musí plátce ještě upřesnit na konci kalendářního roku za celý kalendářní rok. Ten se pak vypořádává v posledním daňovém přiznání za kalendářní rok (tj. za měsíc v prosinci, za čtvrtletí ve čtvrtém čtvrtletí).

Právní úprava SR:

Koeficient se vypočte jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění, při kterých má plátce nárok na odpočet daně v jmenovateli součet cen bez daně všech uskutečněných zdanitelných plnění.

3.2.1.8. Nadměrný odpočet

Princip nadměrného odpočtu je stejný jako u odpočtu daně s tou výjimkou, že plátce daně, jenž v daňovém období nakoupil větší objem majetku, uplatňuje samozřejmě při zúčtování DPH i větší odpočet. Nadměrný odpočet bude pochopitelně po určité období po většině případů zvyšovat potřebu likvidních prostředků, neboť subjekt zpravidla je nucen zaplatit daň na vstupu dříve než se mu vrátí její část formou vrácení přeplatku na dani.

3.2.2. Některá rozdílná ustanovení zákona o DPH v ČR a SR

(právní úprava - stav k 1.1. 2004)

3.2.2.1. Předmět daně

Slovenský zákon o DPH stanovuje předmětem daně veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžního plnění v tuzemsku a dále zdanitelná plnění uskutečněná na osobní spotřebu podnikatele. V České republice jsou navíc upřesněna další zdanitelná plnění - jednotlivě vyjmenovaná.

Český předmět daně vymezuje ještě další plnění a to mnohem přesněji, u kterých by bylo sporné, zda jsou předmětem daně oproti DPH našich východních sousedů.

Pro daňové subjekty v ČR je pak zákon srozumitelnější, předchází se tak případným nejasnostem a sporům plátců daně.

3.2.2.2. Místo zdanitelného plnění

V České republice je u služeb místo plnění jejich místo poskytování. Naopak „slovenské“ služby ubytovací, veřejného stravování, průvodcovské, poradenské, finanční, obchodní, zprostředkovatelské s advokátními, informačními, překladatelskými a vzdělávacími činnostmi jsou plněny podle sídla (bydliště) plátce daně.

3.2.2.3. Sazby daně

V České republice uplatňovány dvě sazby daně – snížená a základní. Obecně platí, že zboží (kromě základních potřeb, zdravotních potřeb, léků, knih apod.) podléhá základní sazbě společně s některými službami. Konkrétní případy a výjimky jsou taxativně vyjmenovány v příloze zákona o DPH.

Na Slovensku je od 1. ledna 2004 zavedena po mnoha změnách (do 31.12. 2003 platila základní 20 %-ní a snížená 14 %-ní daňová sazba) jednotná sazba pro tyto tzn: příjmy fyzických osob, příjmy právnických osob a navíc pro sazbu daně z přidané hodnoty.

Sazby daně: ČR – základní: 22%

- snížená: 5 %

SR – tzv. rovná daň 19 %

Třeba poznamenat, že „rovná daň“ není je rovná, protože se ponechala poměrně výrazné nezdanitelné částky základu daně. Jinak řečeno, efektivní sazba je progresivní, přičemž lidé s nízkou mzdou neplatí nic, a naopak vysoké příjmy jsou zdaněny skoro 19 % . Naopak jednotná sazba daně ulehčuje občanovi daňové přiznání, neboť je administrativně podstatně jednodušší. Její vymahatelnost je vyšší, protože se mnohem lépe zjišťují případné nedoplatky.

Stručný seznam zboží v základní a snížené sazbě v ČR. viz. příloha č. 3.

3.2.2.4. Odpočet daně

Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání ze zdaňovacího období, ve kterém se zdanitelná plnění uskutečnila. Právní úpravy se lišily hlavně v tom, po jakém úkonu má plátců nárok na odpočet DPH.

Podstatný rozdíl byl do 31. prosince 2003 tedy v tom, že plátců DPH na Slovensku si mohl uplatnit daň na vstupu až po jejím zaplacení. Pro oba plátců vznikly například tyto účetní případy:

1. - den 18.červen – uskutečnění zdanitelného plnění
2. - den 20. červen – vystavená faktura dodavatelem
3. - den 1. červenec – odběratel obdržel fakturu
4. - den 2. srpen – platební příkaz odběratele k zaplacení faktury
5. - den 9. srpen – úhrada faktury – peníze na účtu dodavatele.

V ČR je uplatnění odpočtu už v daňovém přiznání za měsíc červenec, zatímco slovenský odběratel si mohl uplatnit odpočet v tomto případě až za měsíc srpen (v době zaplacení daně na vstupu a navíc musí mít doklad o zaplacení). Nyní stačí i jen přijmout nepeněžité zdanitelné plnění bez zaplacení.

Současným rozdílem je to , že při výpočtu koeficientu pro zkrácení nároku na odpočet se do čitatele v SR nedávají zdanitelná plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu.

Liší se také jednotlivé položky osvobozených plnění. Rozdíly najdeme u převodu staveb a pronájmu pozemků.

3.2.2.5. Elektronické registrační pokladny

Dnem 22. listopadu 1994 ministerstvo financí slovenské republiky vydalo vyhlášku Č. 55/1994 Z.z. o způsobu vedení evidence tržeb elektronickou pokladnou. V ČR tento způsob měření tržeb nebyl v letech 1993 – 2003 zaveden. Vyhláška pak vstoupila v platnost na Nový rok 1995.

Vyhláška nařizovala, že subjekt, jehož předmětem činnosti je prodej zboží nebo poskytování služeb, musí používat pro účely evidence tržeb elektronickou registrační pokladnu (dále pouze ERP) s tiskárnou a to ve všech svých prodejních místech, kde dochází

k úhradě v hotovosti. Subjekt může používat jen certifikované pokladny od příslušného orgánu státní zkušebny. Po použití pokladny vydává subjekt kupujícímu doklad vyhotovený ERP, jehož kopie se uchovává na konkrétní pásce v pokladně. Pokladnou se rozumí elektrické registrační nebo elektronické registrační zařízení určené na výpočet a registraci číselných údajů a zadávaných klávesnicí nebo pomocí elektrických snímačů číselných kódů nebo magnetických karet. Každá ERP má přidělený daňový kód od příslušného daňového úřadu.

Obsah dokladu

Každý doklad z ERP musí obsahovat podle dané vyhlášky alespoň tyto údaje:

- daňový kód pokladny
- DIČ plátce
- pořadové číslo dokladu
- datum vystavení
- název a množství zboží nebo rozsah služby
- cena zboží či služby
- celková cena.

Pokud doklad vystavený pomocí ERP bude obsahovat pouze povinné náležitosti, plátce daně uskutečňující zdanitelné plnění na požádání jiného plátce je povinný vystavit zjednodušený daňový doklad. Je samozřejmé, že by takový postup způsobil delší odbavení zákazníka a zjednodušené daňové doklady by navíc něco stály při pořízení, takže se používá doklad z ERP přímo.

Příklad daňových subjektů, jež nemají povinnost ERP:

- a) prodavači lístků městské hromadné dopravy, telefonních karet, denního periodika, památných a příležitostních mincí.
- b) zboží prodávané prostřednictvím automatů.
- c) doplňkové služby pošty...

ALE: pokud by podnikatel prodal denní periodikum a k tomu cigarety najednou, pak už nutně musí tržbu účtovat pomocí ERP.

Samozřejmě, že oba zákony o dani z přidané hodnoty oproti sobě mají více rozdílností ve svých paragrafech, ale není je nutné pro ukázkou všechny vysledovat.

3.2.3. Shrnutí

V roce 2004 proběhla daňová reforma v ČR i na Slovensku s cílem harmonizace daňové soustavy – tedy i DPH - v souladu s požadavky Evropské unie – viz. blíže v kapitolách 4.2.1.2., 4.2.2.2. nebo 5.2.

Některé zákony byly změněny, jiné novelizovány. Tento rozsáhlý legislativní proces ovlivnil strukturu daňového zatížení daňových subjektů a struktury výběru daní. Harmonizace neznamena však, že daňové soustavy všech současných a budoucích států EU budou totožné. Harmonizace se zaměřovala zejména na nepřímé daně (u DPH především přesunem zboží a služeb mezi sazbami a změnou sazeb).

Plánovalo se zejména odstranění škodlivé daňové konkurence a vytvoření volného trhu, kde nejsou překážky volného pohybu tovarů, služeb, osob a kapitálu mezi státy.

4. Makroekonomický dopad hlavních vývojových změn DPH

4.1. Obecná ustanovení (teorie)

4.1.1. Jak dopadá daň na subjekty?

Makroekonomický dopad zdanění vychází z keynesiánského pojetí daní. Podle této teorie je možné ovlivňováním poptávkové strany ekonomiky čelit stagnaci, nezaměstnanosti a přílišným výkyvům hospodářského cyklu.

Zdanění má však rovněž distorzí účinky na nabídkovou stranu ekonomiky. Jedná se zejména o vliv na nabídku práce, vliv na úspory (z toho vyplývající investice) soukromého sektoru a vliv na ochotu přijímat riziko podnikání.

Daňová indicience (dopad daně) ovlivňuje subjekt dvěma způsoby:

a) ze zákona

Z hlediska daňové praxe přichází v potaz dopad zákonný, neboť subjekty jsou povinny řádně a včas platit daně, jinak se vystavují nebezpečí sankce.

b) skutečný dopad daně

Z hlediska ekonomického je důležitý dopad, jenž determinuje ceny, outputy a důchody. Efektivní dopad se týká pouze jednotlivců či domácností. S tím souvisejí přesuny vzniklé daně, a to buď dopředu (na kupujícího na trhu) nebo dozadu (na prodávajícího na trhu). Přesun daně může být částečný, plný (stoprocentní) nebo vyšší. Pokud k přesunu vůbec nedojde, říká se, že byl nulový.

Společnost přenesla část daně v případě přesunu dopředu v cenách na své odběratele, takže konečný dopad postihne spotřebitele.

Daňový přesun dozadu se týká dodavatelů výrobních faktorů. Mezi ně patří zaměstnanci – kterým tak daň, sice uložená společnosti, jež jim dává práci, může snížit mzdy. Dále mohou tímto přesunem být ovlivněni podnikající fyzické osoby jako dodavatelé výrobních zařízení, polotovarů a materiálu. Jejich čistý zisk z podnikání je vlastně také jejich mzdou.

V důsledku známého jevu z mikroekonomie, jímž je křížová elasticita poptávky nebo nabídky, může docházet i ke křížovému přesunu daně, kdy daň uložená na jednom trhu snížila nebo zvýšila ceny na jiném trhu, a tak se přesune do jiné oblasti ekonomiky. Jako příklad se nejčastěji uvádí daň z úroků či z obligací, přesunutá na držitele státních obligací, u nichž jsou úroky osvobozeny od daně. Konkurence na trhu obligací způsobuje v podstatě vyrovnávání čistých úroků u soukromých a státních obligací.

Za předpokladu, že máme v ekonomice oligopolní prostředí¹, je důležité si uvědomit, že ceny vytvořené subjekty, které pak ovlivňují výši odvedené daně, jsou těžko ovlivnitelné, protože poptávka je zde nepředvídatelná. Poplatník daně musí proto také sledovat další tyto faktory, aby určil – ovlivnil svou daňovou povinnost:

- elasticita nabídky
- elasticita poptávky
- významnost daňového trhu
- otevřenost ekonomiky
- časový faktor.

Obvykle se má za to, že daně ekonomickou aktivitu tlumí, neboť subjekty více zdaněný trh opouštějí. Problematika daní na pracovní aktivitu, na výši úspor či na rozhodování investorů bývá zkoumána z dvou úhlů pohledu. Prvním z nich je snaha tyto veličiny regulovat, resp. stimulačně na ně působit v souladu se záměry hospodářské politiky (např. pomocí daní stimulovat výši investic). Z druhého úhlu pohledu jde o to, aby daně byly z hlediska působení na rozhodování podnikatelů a fyzických osob neutrální (bez distorzí).

Spotřební daň může u úspor (= investice u podnikatelů) z různých důvodů inklinovat k většímu zvýhodnění úspor než daň z důchodu. Je to zdůvodněno tímto:

1. Spotřební daně vykazují tendenci k regresivnímu zdanění, zatímco daň důchodová vykazuje tendenci ke zdanění progresivnímu. Protože se marginální sklon ke spotřebě s růstem důchodu snižuje, má spotřební daň (která více zatěžuje skupiny obyvatelstva s nižšími důchody), větší vliv na spotřebu a menší vliv na úspory a než daň z důchodu.
2. Spotřební daň nesnižuje míru zisku z úspor, a proto nevyvolává substituční efekt jako důchodová daň, která úspory znevýhodňuje.
3. Převaha spotřební daně při zvýhodňování úspor rychle roste při dani z výdajů, kde použití progresivních sazeb zvýší daňové břemeno.

¹ Žádný výrobce nestanovuje cenu libovolně bez ohledu na ostatní a zároveň pro žádného z nich není cena zcela neměnným parametrem.

4.1.2. Důchodový a substituční efekt

Důchodový efekt znamená, že je po zdanění poplatník chudší, spotřebovává méně statků a to včetně volného času, pracuje však více (KUBÁTOVÁ 2000). Důchodový efekt je spojen právě s transferem části důchodu od subjektu do veřejného sektoru.

A právě důchodový efekt je pak stimulem (možností) pro další efekt:

Substituční efekt vyplývá s poplatníkem provedené substituce v důsledku zvýšení či snížení daně. Poplatník mění své preference, pokud se mění mezní užitky jím spotřebovaného zboží, výnosu práce a volného času apod. Poplatník substituuje na základě porovnání mezních užitků a nákladů, proto efekt *roste s růstem mezní sazby daně*. Pokud je získání další jednotky zdaněného zboží či služby dražší v důsledku daně, umístí poplatník odpovídající peněžní částku jinam, do jiného zboží či služby nebo do úspor. Naopak může méně pracovat a bude chtít si užívat více volného času. Jestliže vezmu význam substitučního efektu na podnikatele, ti se odkloní od spoření a svůj příjem budou kompenzovat jinde – tedy spotřebou.

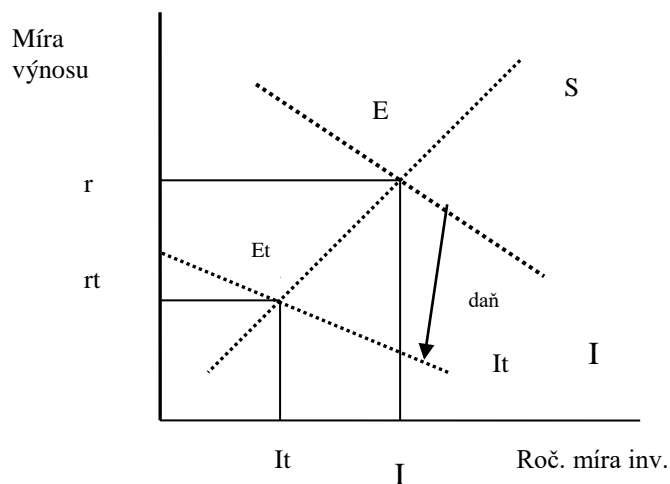
Podnik svůj celkový vytvořený zisk podniku dělí na část tzv. rozděleného zisku např. pro akcionáře, a část tzv. nerozděleného zisku. Tento nerozdělený zisk není nic jiného, než úspory podniku, umožňující v příštích obdobích vyšší investice. Pak například nižší zdanění nerozděleného zisku může ovlivnit rozhodnutí podniku.

4.1.3. Vliv zdanění na investice a na ochotu přijímat riziko podnikání

Z praxe je známo, že spíše než maximalizaci zisku upřednostňují investoři zvyšování odbytu, podíl na trhu nebo se mohou rozhodovat podle momentálních pocitů. A to musí počítat i s rizikem.

Z grafu a) vidíme, že před zdaněním použitých úspor (zatížení investice) je rovnováha při rovnovážné míře výnosu r v bodě E (úspory S se rovnají investicím I). Zdanění výnosů z investic má za následek snížení roční míry investic a tím i výše investice.

Graf a):



Zdroj: KUBÁTOVÁ 2000

Jestliže roste také podíl *rizikových investic*, zvyšuje se jejich riziko přijetí, což může potencionální podnikatele od jejich realizace odrazovat. Lidé mají obecně averzi k riziku, které musí být vyváženo nadějí na výnos.

Daně právě také mohou u rizikových investic riziko ještě zvýšit. Čistý zisk z podnikání je totiž ovlivněný daní zmenší, zatímco případná ztráta zůstává nezměněna. Proto daňové zákony v České a Slovenské republice umožňují odečíst ztrátu z podnikání.

V tabulce jsou nahodile porovnána rizika z jistých investic proti investicím s nejistých investic v různých daňových režimech.

Investice	Hrubý ztráta či zisk (v různých časech)	% realizace(riziko)	Daň(45 %)	Očekávaný z.
A) jistá bez daně	100	1	0	
B) jistá s daní	100	1	45	
C) riziková bez d.	-100/100	0,5	0/0	-50/50
D) riziková s d.	-100/100	0,5	0/22,5	-50/27,5
E) riziková s d. a odpočet ztrát	-100/300	0,5	x/22,5 ²	x/127,5 ³

² Vypočteno: = (očekávaný zisk 150 – odpočet 100) * 45% daň

³ Vypočteno: = očekávaný zisk - odkaz 2

4.1.4. Dopad daně na trhu práce

Pohled poptávkový

Uložení daně z mezd způsobí na trhu práce zpravidla pokles mezd – to znamená v praxi propouštění, a s tím vyšší nezaměstnanost. Bylo by také teoreticky možné nepropouštět, snížit všem zaměstnancům základní mzdu, ale tato možnost bývá limitována v důsledku kolektivních vyjednávání o výši mzdy na jednotlivce – zaměstnance.

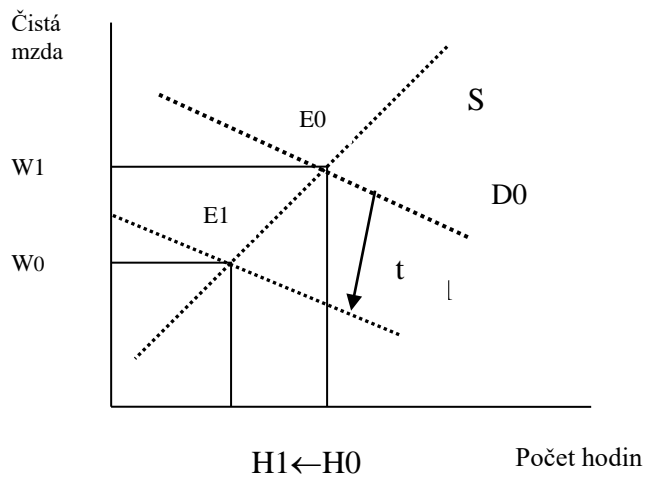
Pohled nabídkový

Ochota lidí pracovat je determinována mezi podílem času stráveného prací a času stráveného ve volné chvíli. Práce a volný čas jsou měřeny v hodinách, a tudíž zvýšení práce o jednotku je vynaloženo naopak ztrátou jedné hodiny volna.

Je-li nabídková křivka práce klasická, tj. rostoucí?, zavedená daň způsobí pokles mzdy a současně také pokles počtu odpracovaných hodin. Daň má v daném případě destimulační účinek – ochota lidí pracovat se snížila. Právě nyní dle důkazů praxe dochází u lidí od určitého stavu pobírané mzdy k preferenci volného času před zvyšováním pracovního úsilí či odchodu do jiného zaměstnání.

Tato vzniklá situace ale naopak vyvolává paradox. V historickém vývoji se potvrdilo, že zkrácení pracovní doby o několik hodin v důsledku vlivu daně způsobí růst hodinových mezd. Na základě tohoto uvažování lze říci, že snížení mzdy stimuluje k vyšší aktivitě po práci. Výše uvedená skutečnost samozřejmě předpokládá nejen to, že všechny jednotky práce jsou stejné (mají stejnou produktivitu a jednu mzdovou sazbu), ale také možnost zaměstnanců měnit počet hodin, odvedených za rok. Při dnešním způsobu zaměstnávání na různě dlouhé pracovní úvazky, přijímání dalších zaměstnání atd., se zdá být tato podmínka v uspokojivé míře splněna.

Graf b): Vliv daně na prac. úsilí – zdanění odrazuje od práce

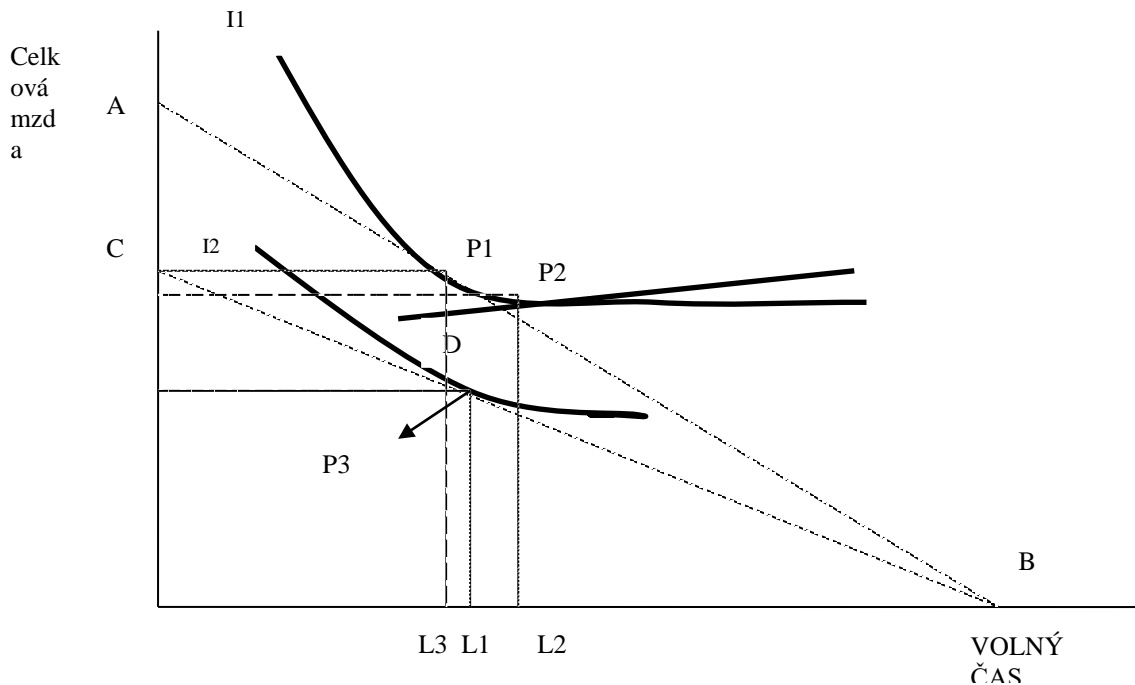


Zdroj: KUBÁTOVÁ 2000

Každá daň má na poplatníka dva - už výše uvedené efekty: *důchodový a substituční*. Na trhu práce působí buď ve směru zvyšování či snižování nabídky práce. Výše uvedené předpoklady jsou stejně důležité i pro tuto analýzu. Navíc je doplníme o tento předpoklad - poptávka po práci je nekonečně elastická, každé nabízené množství práce je trhem absorbováno.

Efekt důchodový

Vycházíme z následujícího grafu: Graf c): *Důchodový efekt daně*

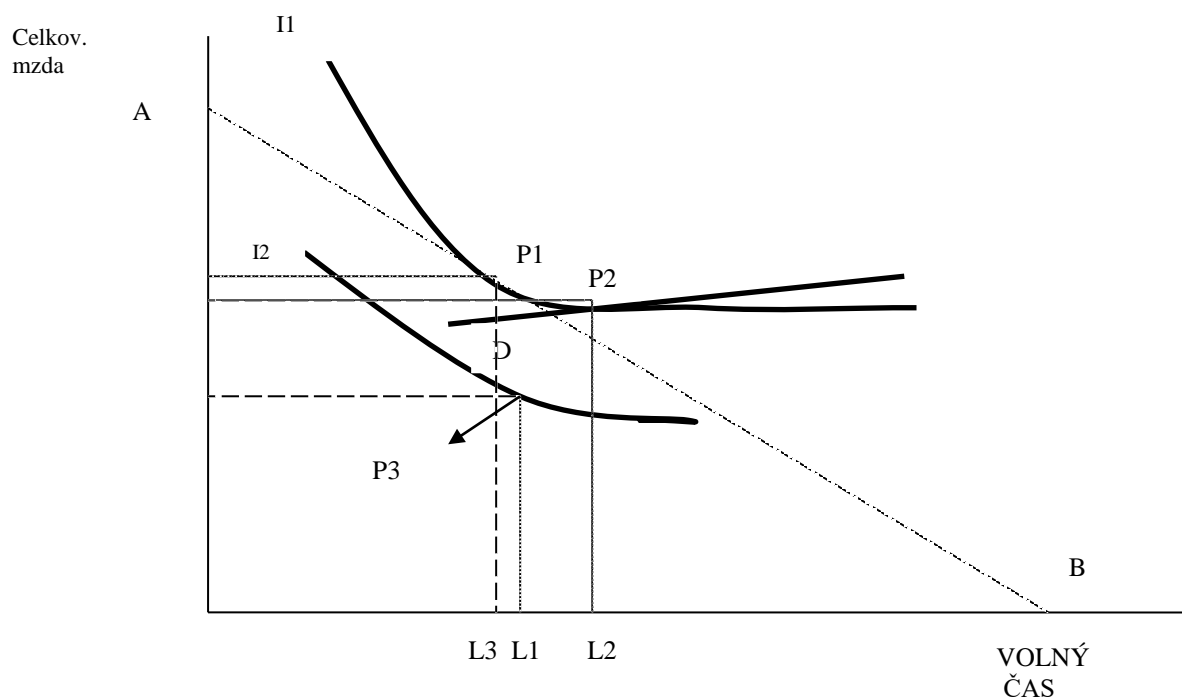


Před zdaněním je poplatník omezen ve mzdě a volném čase úsečkou AB. Může buď pracovat A hodin, nebo mít B hodin volného času či jejich kombinaci. Při tomto omezení dosahuje maximálního užitku v bodě P1, kde je omezení tečnou ke křivce indiference I1. Poplatník tedy pracuje tolik, že jeho volný čas je L1.

Po zdanění mzdy se omezení pracovníka posune do polohy CB, neboť při jakékoli jeho volbě mezi prací a volným časem bude jeho mzda krácena o stejné *procento*. Nový rovnovážný bod je P3, a pracovník má L3 volného času – pracuje tedy více. Samotný důchodový efekt je pak dán pohybem z P2 do P3 a snižuje množství volného času z L2 na L3 - stimuluje tedy poplatníka k práci.

Efekt substituční

Vycházíme z tohoto grafu: Graf d): *Substituční efekt daně*



Oba předchozí grafy: Zdroj: KUBÁTOVÁ 2000

Velikost substitučního efektu poznáme mezi body L1 a L2 na horizontální přímce „VOLNÝ ČAS“. Substituční efekt sám o sobě zvyšuje množství volného času, a tudíž odrazuje od práce.

4.2. Vývojové změny a jejich makroekonomický dopad u DPH

Všechny vyjímečné vývojové česko-slovenské změny pro léta 1993 až 2003 jsou vyjmenovány zde a opět pro rok 2004 zopakovány v kapitole pět.

Mezi hlavní vývojové změny v dani z přidané hodnoty v uplynulých 11 letech od rozpadu Československa patřilo:

4.2.1. Česká republika

a) v roce 1994

1. Snížení registračního limitu pro registraci plátců DPH z 1 500 000 na 750 000 Kč.
2. U základu daně a jeho výpočtu nový odstavec: „Plátce, který dodává zboží společně s jeho instalací, je povinen rozdělit základ daně zvlášť pro zboží a zvlášť pro službu. Přitom je plátce povinen stanovit základ daně u zboží minimálně v úrovni ceny obvyklé. Instalací se přitom rozumí zapojení zboží na rozvodné sítě nebo uvedení do provozu jiným způsobem, přičemž se nejedná o pevné zabudování zboží jako součásti stavby.“
3. Plátce nemá nárok na odpočet daně, pokud nedoloží oprávněnost tohoto nároku daňovým dokladem a (dosud „nebo“) zjednodušeným daňovým dokladem nebo pokud přijatá zdanitelná plnění nepoužije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, pokud tento zákon nestanoví jinak.
4. Stanovení nových zdanitelných plnění.

b) v roce 1995

1. Rozšíření pojmu zdanitelného plnění: U subjektů, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání se za zdanitelné plnění považují plnění, u nichž příjmy z těchto plnění podléhají dani z příjmu. Za zdanitelné plnění se u těchto subjektů nepovažují plnění uskutečněná v rámci hlavní činnosti a členské příspěvky.
2. Stanovení nových zdanitelných plnění a co není nově předmětem daně:
Předmětem daně není: bezúplatné poskytnutí zboží reklamního a propagačního charakteru opatřeného obchodním názvem nebo firemní značkou plátce jehož jednotková vstupní cena bez daně nepřesahuje 200 Kč a zboží zároveň nepodléhá spotřební dani.
3. Nové nároky u zdanitelného plnění:
 - a) V případě, že plátce uskutečnil zdanitelné plnění osvobozené od daně podle nebo podléhající snížené sazbě a vystavil na toto zdanitelné plnění daňový doklad s nesprávně vyšší sazbou daně, vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu, a to ve výši rozdílu mezi daní

uvedenou na daňovém dokladu a daní na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění, dnem vystavení tohoto daňového dokladu.

b) Daň na výstupu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

4. Změnila se základní sazba daně: z 23 % na 22%.

5. Nově: plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, společně už s daným nákupem osobního auta a vratných láhví.

c) v roce 1998

1. Nový paragraf: Osoby mající zvláštní vztah k plátcí.

2. Co mají nově obsahovat doklady ohledně sazeb - doplnění: případně sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 46 nebo § 47.

3. U nároku na odpočet daně... v případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního předpisu. *Dříve:* finanční orgán ho vyzve, aby si v určené lhůtě zajistil u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, doplnění chybějících náležitostí.

4. Nový paragraf: Subjekty, které nejsou založeny za účelem podnikání.

5. Upřesnění „kdy zdaňovací období je měsíc“: Plátce, jehož obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl 2 000 000 Kč, si může zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc.

6. Nová zdanitelná plnění.

d) v roce 2001

1. Stanovení nových zdanitelných plnění a rušila se některá definice zdanitelného plnění.

2. Vedení záznamů pro daňové účely: U přijatých zdanitelných plněních je povinen vést záznamy v členění na plnění z dovozu a z tuzemska podle jednotlivých sazeb daně a nově: v členění na plnění s nárokem na odpočet daně, bez nároku na odpočet daně a na plnění, u nichž je povinen zkracovat nárok na odpočet daně, včetně stanovení poměrné části odpočtu daně, a záznamy o úpravách odpočtu daně.

3. U nároku na odpočet daně –doplnění:

V případě, že plátce používá pro dosažení obratu za svá zdanitelná plnění majetek, který mu slouží zároveň i pro osobní potřebu, má nárok na odpočet daně v poměrné části, a to pouze do poměru, v jakém uplatňuje odpisy pro účely daně z příjmu.

4. Jiný způsob výpočtu koeficientu na krácení nároku odpočtu - původně: jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet,...

- po novele:

„jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu a zdanitelná plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 45, 46 a 47“.

e) v roce 2003

1. Stanovení nových zdanitelných plnění a rušila se některá definice zdanitelného plnění

2. U „vedení záznamů pro daňové účely“ – se rozšiřuje definice o „Doklady je plátce povinen uchovávat v písemné nebo elektronické formě tak, jak byly vystaveny. Daňové doklady v písemné formě lze převést do elektronické formy a uchovávat v této formě za předpokladu, že metoda používaná pro převod a uchovávání zaručuje neměnnost obsahu daňového dokladu.“

3. U „dodatečné daňové přiznání“ – nové odstavce:

a) plátce, jež uplatňuje a v případě opravy uskutečněných zdanitelných plnění provede opravu odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění podléhajících úpravě s nově propočteným koeficientem za zdaňovací období s promítnutím všech oprav vztahujících se k opravovanému zdaňovacímu období.

b) plátce, jež uplatňuje a v případě opravy uskutečněných zdanitelných plnění provede opravu odpočtu daně za zdaňovací období již vypořádaná, nový koeficient nepočítá a pro opravu odpočtu použije poslední vypočtený koeficient.

4.2.1.1. Makroekonomický dopad hlavních vývojových změn v letech 1993 - 2003

4.2.1.1.1. Hospodářský vývoj ČR

Po transformaci z centrálně plánovaného hospodářství, která byla nastartována počátkem 90. let, si vedla ČR dobře. HDP neustále rostl a v roce 1995 dosáhl maximálního růstu (5,9%). Současně měla ČR i nízkou nezaměstnanost (v roce 1995 dokonce jen 2,9%). Problémem transformující se ekonomiky byla příliš vysoká inflace a tím vyšší daň z přidané hodnoty při nákupech. Inflace v roce 1994 činila 10% a v roce 1995 9,1%. Takovou inflaci však většina ekonomů považovala za přirozenou.

Dalším problémem byly rychle se zvyšující příjmy obyvatelstva a z toho právě vyplývající inflace. Ceny rostly v ČR čím dál rychleji a svým růstem začaly předhánět i růst produktivity práce. V roce 1994 vzrostly reálné mzdy, očištěné o vliv inflace, o 6,5%, v roce následujícím o 7,7 procenta a svého vrcholu dosáhl v roce 1996, kdy mzdy vzrostly reálně o 8,5%.

V ekonomice rostly také investice. V roce 1997 však došlo poprvé od roku 1992 k poklesu HDP. K dalšímu poklesu pak došlo o rok později.

Zlomový byl rok 1999. Na jaře se česká ekonomika octla na dně, situace se však již začala zlepšovat. Ve 3. čtvrtletí se dostal hrubý domácí produkt již do kladných hodnot a za celý rok zaznamenal růst o 0,5% (meziročně, i tak to však bylo o 0,6% méně než v roce 1997).

V roce 2000 došlo, po předchozím propadu o cca 7%, opět k růstu spotřebitelské poptávky. Stavebnictví zaznamenalo první vzestup v únoru 2000 o 7,8% meziročně, v říjnu 2000 se zvedlo o plných 12,5% a v lednu roku 2001 dokonce o 16% meziročně (po vyloučení sezónních vlivů dokonce o 17,5%). Nejdůležitějším faktorem byl ale růst produktivity práce. Produktivita ve stavebnictví rostla v březnu 2001 o vysokých 15,8%. Hlavním podkladem pro tak příznivá data bylo podle ČSÚ, zrychlení realizace dopravních staveb.

V roce 2001 došlo v ČR k akceleraci hospodářského růstu, který byl doprovázen poklesem míry nezaměstnanosti, posilováním koruny vůči euru a dolaru a přílivem zahraničních investic. Průměrná meziroční míra inflace v roce 2004 dosáhla 2,8 %.

Samozřejmě také v roce 2004 díky reformám na vyšší spotřební dani a DPH vydělal stát. Vybral na nich za první pololetí roku 2004 o 5,3 miliardy korun víc. Bylo to však výrazně méně, než Ministerstvo financí předpokládalo. Podle něj to způsobily administrativní změny související se vstupem do unie. Kdyby se daně platily podle stejných pravidel jako loni, bylo by ve státní kase z vyšších daní o 22 miliard korun navíc.

4.2.1.2. Makroekonomický dopad koncepce daňové reformy v roce 2004 v České republice

4.2.1.2.1. Změny v roce 2004

a) od 1. ledna – v rámci 1. etapy reformy veřejných financí

1. Změny v zatřídění zboží do jednotlivých sazeb

Do základní sazby byli přesunuté např.:

- a) nájem movitých věcí nájmu a pořízování osobních automobilů
- b) nájem nemovitosti a nedokončených staveb, jakmile nejsou osvobozené od DPH.
- c) výrobky, které dosud podléhali snížené sazbě zejména z ekologických důvodů např. bioplyn a bionafta, vodou ředěné nátěrové barvy a laky, tepelná čerpadla, solární zařízení a další v zákoně vyjmenované výrobky.
- d) některé služby jako např. telekomunikační / telefonní, televizní a vysílací přenos, rozhlasové služby v oblasti nemovitosti (organizování jejich prodeje, jejich správa), služby

v oblasti údržby a opravy kancelářských strojů a počítačů zejména poradenství v oblasti technického vybavení; počítačový, výzkum a vývoj, služby právní a účetní, daňové poradenství, pátrací a bezpečnostní služby.

b) od 1. května – v rámci 2. etapy reformy veřejných financí

1. Změny v základních pojmech
2. Změny v zatřídění zboží do jednotlivých sazeb
3. Snížení obratu pro povinnou registraci
4. Snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %.

Problematiku omezím na změny dané euronovelou od 1.5. 2004.

Průměrné zdražení komodit o 2,9 % v červnu nesplnila varování řady ekonomů, že květnový vstup do Evropské unie a tím zvýšení DPH a spotřebních daní způsobí prudké a masivní zdražování. Detailnější pohled na ceny přesto ukázalo, že vyšší DPH a spotřební daně vzestup cen ovlivnily nejvíce. Vliv na podniky to mělo takový, že někteří zdražovali jiní a ne. Mezi ty, kteří si o „rozdíl sazeb“ zvýšili ceny, nepatřily restauráteri. Zaplatili téměř polovinu vyšších daní z vlastních zisků.

4.2.1.2.1.1. Změny v základních pojmech

V euronovele byla doplněna a upravena definice některých základních pojmů (například se změnilo některé názvosloví DPH, byly převzaty nové pojmy unijního práva (např. intracommunitary supply = intrakomunitární plnění) či v některých případech došlo ke změně obsahu dříve používaných pojmů. Také jsou definovány např. pojmy „osoba registrovaná k dani, zahraniční osoba, provozovna, nový dopravní prostředek apod.

Ke změně obsahu pojmu oproti původní definici došlo např. v případě pojmu „nemovitost“, kdy zákon nově považuje za zboží nemovitost, která se nezapisuje do katastru nemovitostí, např. u finančního leasingu. Tu na ukázkou finančním pronájmem zákon rozumí přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy.

Dalším, zcela novým pojmem je „osoba identifikovatelná k dani“, kterou se stane nezisková organizace uskutečňující ekonomické činnosti v tuzemsku, nebo osoba povinná

k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, pokud pořídí zboží z jiného členského státu, v úhrnné výši za rok přesahující částku 10 000 EUR či ekvivalentu 326 000 Kč. Tato osoba, která jinak plátcem obvykle nebývá, je povinná se zaregistrovat a z pořízeného zboží odvádět daň.

4.2.1.2.1.2. Změny v zařídění zboží do jednotlivých sazeb

Nejpozději ke dni vstupu čeká totéž jako od 1. ledna ještě mimo jiné čistírny, kadeřnické, kosmetické služby, opravy obuvi, odvoz odpadu a veškeré komunální služby, restaurace, vodné a stočné, kabelové televize, výrobky osobní hygieny, fotografické služby, kancelářské a překladatelské služby a dodávání stavebních prací na objekty nesloužící k bydlení. Do roku 2007 budou snížené sazby podléhat dodávky tepla a stavební práce na objektech určených k bydlení. To jsou dvě výjimky, které česká vláda vyjednala v přístupové smlouvě.

Tato změna vyvolala to, že od června 2003 stavební výroba nepřetržitě rostla a to až dvouciferným tempem. Tento růst vrcholil až do dubna 2004. A to však jen v dokladech. Firmy totiž přizpůsobily své fakturace tak, že aby využily ještě před květnem 2004 5 % sazby. Při oznámení očekávaného přesunutí sazeb do vyšší daňové sazby až od 31.12. 2007 docházelo ve stavebnictví k velkému nárůstu stavebních prací. Tento dočasný zájem měl vlastně vliv i na zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Změna výše sazby DPH po zařídění se dotklo i dalších odvětví, např. ubytování a stravování.

Od květnového zvýšení sazby DPH se v odvětví stravování nastal paradoxně pokles, ve 3. čtvrtletí již o 7,7 %. Naopak v ubytování tržby celkem vzrostly o 4,8 %. Mělo to návazně vliv samozřejmě na zaměstnanost v cestovním ruchu a závislých odvětvích.

Pro ukázkou uvedu, co se například přemístilo do zvýšené 19 % sazby:

- a) vstupenky na sportovní utkání
- b) hygienické potřeby – toaletní papír, papírové ručníky...
- c) služby – projektové práce, knihovny, čistírny...

4.2.1.2.1.3. Obrat – povinná registrace

Také byla vyjednána trvalá výjimka pro snížení obratu pro povinnou registraci osob podléhajících dani ze stávajících 3 mil. Kč na přibližně třetinu (v závislosti na vývoji kursu CZK/EUR), resp. na ekvivalent 35 tis. EUR za rok ke dni vstupu do EU.

4.2.1.2.1.4. Snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %

Útěchou mohlo být oproti bodu 4.2.1.2.1.2., že základní sazba poklesla z 22 % na 19 %. To mělo velký vliv na ceny vstupů a výstupů v základní sazbě, protože, kdo neuskutečňoval nákupy osvobozené od daně, nakupoval zboží či služby v základní sazbě levněji, ale také, prodával-li je se základní sazbou, byli levnější.

4.2.2. Slovenská republika

a) v roce 1996

V tomto roce došlo od 1. ledna ke změně čísla zákona o DPH z 222/1992 Sb. na 289/1995 Z.z.. Tím se zákon o DPH zcela „osamostatnil“ od bývalého federálního zákona.

b) v roce 1999

1. Datum, kdy je uskutečnitelné zdanitelné plnění: při přijetí služby a požadování úhrady za ní od jiné osoby a to dnem vyhotovení dokladu, kterým plátce požaduje úhradu anebo dnem její úhrady, a to tím dnem, který nastane dříve.

2. U nadměrného odpočtu se přidává odstavec:

Plátce, kterému v daném zdaňovacím období vznikne nadměrný odpočet v sumě vyšší jak 200 000 Sk, je povinný spolu s daňovým přiznáním písemně oznámit daňovému úřadu důvody vzniku nadměrného odpočtu v příslušném zdaňovacím období, a to, či nadměrný odpočet vznikl z důvodu nákupu zásob, jiného hmotného majetku anebo nehmotného majetku, z důvodu vývozu zboží anebo z důvodu přijetí jiných zdanitelných plnění, a na požádání daňového úřadu je plátce povinný předložit kopie daňových dokladů o přijatých zdanitelných plněních, na kterých daň přesahuje sumu 50 000 Sk a na základě kterých plátce v příslušném zdaňovacím období uplatňuje odpočet daně."

3. Zvýšení snížené sazby daně ze 6 % na 10 %.

c) v roce 2000

1. Rozšíření rozsahu zdanitelných plnění.

2. U „daňový doklad a jeho obsah“ se ruší tento odstavec: Když plátce, který dodává tepelnou energii, elektrickou energii, plyn a vodu, přijme v jednom zdaňovacím období víc plateb za zdanitelné plnění, může vyhotovit za toto zdaňovací období souhrnný daňový doklad.

3. Rozšíření okruhů plátců.

4. Nový paragraf: § 40a - Zdaňovací období plátce v konkurzním řízení a ve vyrovnacím konání.

d) v roce 2002

1. Změna výše sazeb: základní z 23 % na 20% a snížená z 14 % na 10 %

e) v roce 2003

1. Změna systému při uplatňování daně na vstupu.
2. Změna způsobu vrácení nadměrných odpočtů.
3. Změna legislativy u exportérů (tzv. zušlechťovací styk) a změna plátců DPH při předávání zboží

4.2.2.1. Makroekonomický dopad hlavních vývojových změn v letech 1993 - 2003 na Slovensku

4.2.2.1.1. Rok 1993 až 1997

Od založení SR 1.1.1993 Slovensko pokračovalo po ČSFR v náročné přeměně z centrálně kontrolované ekonomiky k moderní tržní ekonomice. Makroekonomická obnova se výrazně ustálila v letech 1994 – 1996, ale privatizační proces se začal teprve upevňovat. Silná vývozní obnova zvýšila HDP na 4,8 % v roce 1994 po čtyřletém klesání. HDP v roce 1995 dosáhl výše 7,4 % a v roce 1996 by měl být jen nepatrně nižší, tj. nejrychlejší navýšení v centrální a východní Evropě. Nezaměstnanost v roce 1996 poklesla na 12 % a inflace klesla z 26 % v roce 1993 na 5,5 % v roce 1996. Podíl soukromého sektoru v roce 1997 tvořil 2/3 HDP.

Ačkoli slovenská ekonomická obnova působivě pokračovala, rostlo mnoho nebezpečí pro SR, jako pro každou transformující ekonomiku.

Souhrnné požadavky se pohybovaly formou zvýšení osobní a vládní spotřeby. Stejně tak vzrůstal rozpočtový deficit, nabídka peněz prudce stoupala, což mohlo mít tlak na zvýšení inflace, tím na realizaci substitučního efektu a změnu nákupů a tím tedy přelítí výběru DPH na jiné komodity. Snad největším problémem bylo, že Slovensko mělo stále potíže s přilákáním investorů a to z důvodu očividných politických problémů a také zastavením procesu restrukturalizace a privatizace. To by znamenalo také pro konečného spotřebitele menší spotřebu a menší odvod daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu.

4.2.2.1.2 Rok 1998 až 2004

A dále uvádím vývoj některých ekonomických ukazatelů v SR od roku 1998 až do roku 2004.

Vývoj základních ekonomických ukazatelů SR od roku 1998							
Ukazatel	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
HDP (stálé ceny, mld. Sk)	661,3	670,0	684,7	707,3	738,4	783,4	826,5
HDP na obyvatele (s.c., Sk)	122 621	124 097	126 725	131 492	137 274	145 613	153 487
Index růstu HDP (s.c.)	104,4	101,3	102,2	103,3	104,4	104,5	105,5
Míra inflace (% , průměr)	6,7	10,6	12,0	7,3	3,3	8,5	4,4

Jak lze z výše uvedené tabulky vysledovat, v roce 2004 byl v SR podle údajů SÚ SR vytvořen HDP v objemu 826,5 mld. Sk. Jeho reálný růst o 5,5 % byl nejvyšší za posledních osm let. V porovnání s rokem 2003 se tempo ekonomického růstu zrychlilo o jeden procentní bod. Růst HDP z hlediska užití souvisel se zvýšením domácí, ale i zahraniční poptávky a z hlediska nabídky byl vytvořen především ve finančním zprostředkování, stavebnictví, průmyslu a v obchodě.

Spotřební součást domácí poptávky zaznamenala v porovnání se stagnací v předcházejícím roce mírné zrychlení. Konečná spotřeba meziročně vzrostla o 2,9 % (s.c.), čímž zůstala pod úrovní celkového tempa růstu HDP.

4.2.2.2. Makroekonomický dopad koncepce daňové reformy u DPH v roce 2004 na Slovensku

4.2.2.2.1. Změny v roce 2004

1. Změna způsobu vrácení nadměrných odpočtů.
2. Změna způsobů vybrání DPH a spotřebních daní při dodání zboží a služeb z oblasti EU.
3. Možnost odpočítání daně využívající se na majetek pro nově registrovaných plátce DPH.
4. Změna sazeb DPH.

Předmětem předložené analýzy je krátkodobý dopad reformy na ekonomiku SR v roce 2004. V tomto horizontu bylo možno předpokládat jen reálné změny ve výdajových složkách HDP, jako jsou spotřeba a investice. Výsledný dopad na ekonomický růst však do velké míry závisel od reakci dovozu na změnu agregátního odbytu.

V střednědobém a dlouhodobém horizontu snížení daně z příjmů by mělo podpořit investiční činnost, přilákat zahraničních investory a tím zvýšit produkční schopnost ekonomiky s pozitivním dopadem na ekonomický růst a růst zaměstnanosti. Podobný vliv na motivaci pracovní síly a ekonomický růst by mělo přinést snížení daňového zatížení a progresivity zdanění mezd. V tomto smysle bude mít daňová reforma v střednědobém horizontu pozitivní dopad na produktivní stránku ekonomiky, což bylo vše výše uvedené v plánu.

Vlivem daňové reformy NBS („Národní banka Slovenska“) předpokládala zvýšení inflace o 3,17 procentuálního bodu, ale bylo zaznamenáno 4,4 %. IFP („Inštitút finančnej politiky“) a MF SR odhadovaly, že průměrná míra inflace v roce 2004 po zohlednění navrhovaných změn v rámci Koncepce daňové reformy a při zohlednění vlivu regulovaných cen, by měla být dokonce 9,1 %.

Ministerstvo financí SR předkládalo dva scénáře dopadu daňové reformy na ekonomiku SR v roce 2004, které jsou prezentované v tabulkách 1 a 2. Scénáře se lišily předpokladem reakce nominálních mezd na růst inflace, která bude způsobena zvýšením nepřímých daní. Míra přizpůsobení mezd na změnu inflace má totiž zásadní vliv na dopad reformy na spotřebu domácností.

Scénář prezentovaný v tab.1 předpokládal nulový růst z titulu zvýšení inflace, nejmenší růst osobního disponibilního důchodu domácností a proto negativnější dopad na spotřebu domácností proti scénáři č. 2.

Navrhovaná daňová reforma předpokládala negativní dopad na růst soukromé spotřeby domácností, který klesl o 0,7 – 1,1 procentuálního bodu. Pokles soukromé spotřeby domácností byl podle predikce částečně kompenzovaný růstem investic o 0,3 %. Pokles agregátního odbytu byl kompenzovaný poklesem dovozu, a proto oba scénáře počítaly s nulovým dopadem reformy na ekonomický růst a mírným zlepšením obchodní bilance SR ve stálých cenách.

Na závěr této kapitoly uvedu, že predikce uváděná „NBS a IFP“ se až na malé výjimky se splnila.

tab.1

Dopad navrhované daňové reformy na ekonomiku SR					
(předpoklad vývoje fixních nominálních mezd)					
<i>(stále ceny a procentuální odchýlky od základního scénáře pokud není uvedeno jinak)</i>					
	I	II	III	IV	2004
HDP	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Soukromá spotřeba	-0,8	-0,7	-0,7	-0,8	-0,7
Tvorba hrubého fixního kapitálu	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3
Agregátní poptávka	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2
Dovoz	-0,3	-0,3	-0,3	-0,3	-0,3
Deflátor soukromé j spotřeby	3,2	3,2	3,3	3,4	3,3
Deflátor vládní spotřeby	1,2	1,4	1,5	1,5	1,4
Osobní disponibilní důchod (nominální ceny)	2,1	2,3	2,4	2,3	2,3
Zisk (před zdanením, nominálne ceny)	0,1	0,4	0,4	0,1	0,3

tab.2

Dopad navrhované daňové reformy na ekonomiku SR					
(předpoklad vývoje fixních nominálních mezd)					
<i>(stále ceny a procentuální odchýlky od základního scénáře, pokud není uvedeno jinak)</i>					
	I	II	III	IV	2004
HDP	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Soukromá spotřeba	-1,2	-1,1	-1,1	-1,2	-1,1
Tvorba hrubého fixního kapitálu	0,4	0,3	0,3	0,2	0,3
Agregátní odbyt	-0,3	-0,3	-0,3	-0,3	-0,3
Dovoz	-0,5	-0,5	-0,5	-0,5	-0,5
Deflátor soukromé spotřeby	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0
Deflátor vládní spotřeby	1,1	1,3	1,3	1,3	1,3
Osobní disponibilní důchod (nominálne ceny)	1,4	1,4	1,5	1,4	1,4
Zisk (pred zdanením, nominálne ceny)	0,6	0,8	0,8	0,8	0,8

Zdroj: „IFP a MF SR“

5. Mikroekonomický dopad hlavních vývojových změn DPH

5.1. Obecná ustanovení

Daň z přidané hodnoty představuje klín mezi tržní cenou, kterou platí kupující a čistou cenou, kterou obdrží prodávající. Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je funkcí ceny, působí hlavně na změnu poptávky. Navíc, protože tato daň je určena procentem z ceny, způsobuje ne zvýšení poptávaného množství při zvýšení ceny, ale změnu poptávaného množství při stejné ceně. To znamená, že objem daně na jednotku produkce s růstem prodeje produkce klesá.

5.2. Mikroekonomický dopad koncepce daňové reformy u DPH v roce 2004

- Dopady změn

5.2.1. Česká republika

Od Nového roku 2004 došlo jen významně k přesunům zboží mezi sazbami v přílohách zákona, takže se obecně někomu kupované zboží či pak prodávané a poskytované či pak kupované služby zdražovaly či zlevňovaly. Hlavní dopad to mělo na konečné spotřebitele.

Ke dni vstupu ČR do EU nabyl účinnosti nový zákon o DPH č 235/2004 Sb. Přijetí tohoto zákona bylo provázeno značným napětím, které se projevilo např. i v médiích tolik diskutovanou sazbou DPH u dětských plen. Kromě těchto politicky „choulostivých“ situací přinesl nový zákon i řadu problémů technického i metodického rázu. Tento příspěvek se zaměřuje na některé z nich. Jsou to ty dvě níže prvně uvedené.

Navíc jsou zde popsány i vlivy na podnikatele, jež se projeví některými zde uvedenými samotnými novelami v zákoně.

1. Platby za zdanitelné plnění přijaté před jeho uskutečněním.
2. Přefakturace služeb.
3. Změny v zařazení zboží do jednotlivých sazeb (s uvedením příkladu dopadu na subjekt)
4. Snížení obratu pro povinnou registraci
5. Pojmy "dovoz" a "vývoz" se ruší a nově alespoň pro daňové účely, budou jsou tyto transakce pojmenovány jako dodání zboží do jiného členského státu (tzv. vnitro-unijní obchodování)
6. Snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %.
7. Institut „daňového zástupce“

5.2.1.1. Platby za zdanitelné plnění přijaté před jeho uskutečněním

Omezím problematiku předem přijatých plateb (např. záloh) na dodání zboží a poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku. Podle §21 zákona 235/2004 Sb. o DPH vzniká plátcí DPH povinnost přiznat daň dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, a to tím dnem, který nastane dříve. Předem přijatá platba je považována za částku včetně daně a daň se vypočte podle §37 písm. b) – tzv. koeficientem. K předem přijaté platbě je plátce, který platbu přijal, povinen vystavit daňový doklad k přijaté platbě. Po uskutečnění zdanitelného plnění vystaví plátce, který jej uskutečnil běžný daňový doklad, na kterém vypočte daň z peněžní částky snížené o daň a o předem přijatou platbu – tedy cena bez daně násobená sazbou daně v procentech.

Tento postup v praxi znamená, že pokud zaplatím za stejné zboží polovinu jeho ceny předem a polovinu cenu po jeho dodání bude se celková daň z přidané hodnoty odvedená z této transakce lišit od celkové daně odvedené v případě dodání stejného zboží pouze s tím rozdílem, že za zboží zaplatím až po jeho dodání.

Pro názornost demonstruji situaci na konkrétním příkladu:

Příklad - Operace a)

Dodání zboží v hodnotě bez DPH 1 000 000 Kč, platba 595 000,- předem, zbytek při dodání.

Operace b)

Dodání stejného zboží v hodnotě bez DPH 1 000 000 Kč, platba celé částky při dodání zboží.

Zdanění operace a):

- 1) Daňový doklad k zálohové přijaté platbě: $595\,000\text{ Kč} \times 0,1597 = 95\,021,50\text{ Kč}$ DPH - 19%
cena bez DPH je $499\,978,50\text{ Kč}$ ($595\,000 - 95\,021,50$)
- 2) Běžný daňový doklad na dodání zboží: hodnota zboží 1 000 000 Kč bez DPH
+ 19% DPH = 190 000 Kč je celkem = 1 190 000 Kč.

Předem přijatá a zdaněná platba byla 595 000,-, ke zdanění zbývá 595 000,- vč. DPH.
Cena bez DPH je 500 000,- a DPH 19% = 500 000,- x 0,19 = 95 000,-
Celkem DPH z dodávky zboží 95 021,50 + 95 000,00 = 190 021,50

V případě a) je tedy vlivem způsobu platby za zboží odvedena vyšší daň z přidané hodnoty než při dodání stejného zboží s platebními podmínkami podle operace b).

Zdanění operace b):

Běžný daňový doklad na dodání zboží: hodnota zboží 1 000 000 Kč + 19% DPH,
tj. 1 000 000 Kč x 0,19 = 190 000,-

V případě a) je tedy vlivem způsobu platby za zboží odvedena vyšší daň z přidané hodnoty než při dodání stejného zboží s platebními podmínkami podle operace b).

5.2.1.2. Přefakturace služeb

Nový zákon o DPH pojem přefakturace nezná. Slabou obdobou přefakturace podle § 14 odst.13 zákona platného do 30.4.2004 je ustanovení § 36 odst. 5, které říká, že do základu daně se nezahrnuje částka obdržena plátcem na úhradu výdajů, u kterých nebyl uplatněn nárok na odpočet DPH, a to maximálně do výše úhrady. Toto ustanovení je ovšem slabé v tom, že neumožňuje odběrateli uplatnit odpočet DPH z takto přeúčtovaných výdajů a nakupovat tak přeúčtované výdaje za cenu bez DPH?. Podle výkladu nového zákona je tedy možno postupovat dvojitým způsobem:

- a) Přefakturovanou službu na vstupu nakoupit a na výstupu prodat
- b) Přefakturovanou službu pouze „přeúčtovat“ aniž by docházelo k jejímu poskytování plátcem.

Varianta a) je výhodná v tom, že odběratel nezjistí, kolik si na přefakturovanou službu prodávající plátce přisadil. Problém vzniká v okamžiku, kdy prodávající plátce z technických důvodů nemůže prodávat přefakturovanou službu vlastním jménem (např. letenky a mezinárodní jízdenky). Další výhodou je, že u služeb osvobozených a u služeb zdaňovaných sníženou sazbou daně se použije osvobození resp. snížená sazba na celou konečnou hodnotu fakturované služby, tedy i na „přirážku“ plátce, který službu přefakturovává.

Varianta b) má výhodu v tom, že hodnota přefakturované služby nevstupuje do obrátu plátce, který „přefakturaci“ provádí, přestože peněžní prostředky přes něj mohou procházet. Nevýhodou je skutečnost, že daňový doklad je skutečným poskytovatelem služeb vystaven na

konečného zákazníka a zprostředkovatel fakturuje pouze svoji provizi. Z toho plyne zdanění odměny zprostředkovatele základní sazbou DPH bez ohledu na předmět „přefakturace“.

Obě dvě varianty mají své nevýhody, které se bohužel v praxi v mnoha případech překrývají.

To má za následek, že nelze najít takové řešení konkrétní situace, které by odpovídalo bývalé „přefakturaci“ ve znění do 30.4.2004 a bylo v souladu s novým zněním zákona. Např. při prodeji mezinárodních letenek, kdy dopravní společnost vystaví letenku včetně jejího odeslání přímo na jméno klienta, není možné postupovat jinak než provizi zprostředkovatele zdanit základní sazbou DPH.

5.2.1.3. Snížení obratu pro povinnou registraci

Podnikatelů nebo firem, které jsou ze zákona povinny se registrovat k DPH (plátcí), přibýlo. Od počátku roku se jimi staly podniky s ročním obratem přesahujícím 2 miliony Kč (dříve 3 miliony Kč), od května se tato hranice dále snížila na rovný 1 milion Kč. Pro dotčené subjekty to znamenalo změny především v účetních systémech a zvýšeném objemu administrativy.

5.2.1.4. „Dodání zboží do jiného členského státu“

Dodavatel byl před vstupem do unie pro dodání zboží **osvobozen od DPH**, svému zákazníkovi účtoval cenu bez daně. Odběratel měl povinnost nakoupené zboží přiznat a zdanit sazbou platnou ve své zemi. Zásadní podmínkou však je, aby kupující byl registrován k DPH. Pokud nebyl, prodávající účtoval cenu včetně DPH platné ve své zemi. Obdobně to platilo i při jiných dodávkách pro neplátce.

Př:

Z pohledu české firmy dodávající zboží například do SRN vypadá dnes situace následovně. Český dodavatel fakturuje cenu bez DPH, německá firma je povinna zboží zdanit sazbou platnou doma. Před vystavením faktury musí česká firma ověřit tzv. registrační číslo k DPH (obdoba českého DIČ) kupujícího. To je možné buď prostřednictvím databáze VIES, kde informace získá zadarmo a okamžitě. Leč větší nevýhodou systému je, že systém neukazuje komu číslo náleží. Říká jen, že pod ním je někdo zaregistrován. Může se tedy stát, že odběratel použije například DIČ svého souseda.

Druhá, pomalejší, ale jistější varianta, je zaslat dotaz daňovému úřadu v Německu. Prokázání, že zboží přešlo na území Německa, je nezbytné. Odběratel buď formou zvláštního dopisu potvrdí české firmě přijetí zboží, nebo funkci důkazu obstarají přepravní doklady. Ty sice firmy nemusejí automaticky předkládat společně s daňových priznáním, ale měly by je archivovat pro případ pozdější kontroly. Jen pro upřesnění, bez důkazu o přesunu zboží mimo ČR finanční úřad bez milosti doměří daň českému podnikateli.

5.2.1.5. Snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %

Obecně se dalo říci, že se všechny vstupy a výstupy v základní sazbě podniku zlevnily, leč „šikovným vládním přesunem“ položek zboží a služeb mezi sazbami v přílohách zákona o DPH nebyly příjmy státního rozpočtu nějak tracený a některé podniky dle předmětu daně nebo místa plnění u služeb to také neovlivnilo. To uvedu na konkrétním subjektu později.

5.2.1.6. Institut „daňového zástupce“

Vzhledem k předpokládaným potížím při podání priznání DPH ve výše zmiňovaném byl do euronovely DPH vložen tento nový pojem, který měl de facto podat pomocnou ruku plátcí DPH při řešení zmiňovaných administrativních problémů priznání daně. Český plátec DPH, kterému vznikla povinnost priznat a odvést DPH např. podle německého práva, by tak mohl využít za úplatu služeb např. německé účetní či daňové či advokátní kanceláře při vypořádání se s zmiňovanými problémy českého plátce DPH.

5.2.1.7. Jaké byly důsledky všech zde uvedených změn?

V souvislosti se všemi změnami u DPH se podnikatelé museli připravit na růst nákladů. Šlo o nové účetní a daňové systémy (plus software), čas i peníze spojené s vyškolením zaměstnanců, nutnost vyplňovat další formuláře a nepřímé náklady spojené s přeřazením položek do základní sazby DPH (růst cen vstupů pro neplátce DPH, pokles prodejů nebo snížení obchodních marží). Radost neměli ani ti, kdo využívali služeb daňových poradců. I jejich služby podražily, už jen kvůli zvýšení sazby DPH z 5 na 19 %.

5.2.2. Dopad vývojových změn v roce 2004 na vybraný subjekt v ČR

Mnou vybranou firmou, kterou zhodnotím a která je ovlivněná daní z přidané hodnoty, je firma Agency of Security FENIX a.s., podnikající v bezpečnostní a pátrací činnosti. Hlavní náplní činnosti společnosti Agency of Security FENIX, a.s. (ASF) je poskytování služeb ve všech oblastech bezpečnosti, zejména však strážní a ochranné služby, bezpečnostní logistika a střežení objektů pomocí pultu centralizované ochrany (PCO), včetně montáže elektronických zabezpečovacích a protipožárních systémů (EZS, EPS) a jiných technických zabezpečovacích systémů.

Bezpečnostní agentura Agency of Security FENIX, a.s. byla založena v prosinci 1989 a počátkem roku 1990 začala vykonávat své podnikatelské aktivity v oblasti komerční bezpečnosti.

Je nejstarší a největší českou civilní bezpečnostní službou a v současné době i druhou největší bezpečnostní službou působící v České republice. V závislosti na měnících se podmínkách a potřebách se měnila právní forma společnosti. Z původní společnosti FENIX byla v dubnu 1991 založena společnost FENIX INTERNATIONAL, spol. s r.o. a v roce 1998 rozhodnutím valné hromady společnosti byla založena Agency of Security FENIX, a.s.. Společnost má výhradně českou kapitálovou účast. Zdanitelná plnění uskutečňuje jen v tuzemsku platí daň čtvrtletně a pobočka České Budějovice v roce 2003 měla na ukázkou tyto daňové případy:

1. dopad:

a) v 1. čtvrtletí 2003:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby:	Základ daně 200 000 Kč
	+ DPH 5 % 10 000 Kč
	Celkem: 210 000 Kč

b) v 1. čtvrtletí 2004

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby:	Základ daně 200 000 Kč
	+ DPH 22 % 44 000 Kč
	Celkem: 244 000 Kč

Z jednoduchého příkladu je vidět, že se firmě zdražily výstupy za čtvrtletí a to pouhým přesunem jejich služeb mezi přílohami zákona o DPH, tedy do základní sazby 22 %.

Důležité při začlenění služby do příslušné sazby je to, že pojem „bezpečnostní a pátrací služby“ musí odpovídat definici dle mezinárodní klasifikace standardizace produktů – tzv. SKP. To znamená, že to jsou například i pátrací a vyšetřovatelské služby (vyšetřování a pátrání mimo rámec soudní spravedlnosti týkající se záležitostí klientů - přestupky, rodinné záležitosti, hledání osob atd.); detektivní služby (kromě soudních a policejních) pro třetí stranu aj.).

2. dopad:

- od 1. 5. 2004 (tedy ve 2. čtvrtletí roku 2004)

Vychází z prvního dopadu za zachování stejných daňových případů a týká se změn výše základní sazby, která klesla na 19 % a činnost bezpečnostní služby byla zachována v základní sazbě. To mělo dopad na mírné zlevnění poskytovaných služeb bezpečnostní agenturou a to relativně o 3 %, absolutně o:

$$= (200\ 000 * 0,22) - (200\ 000 * 0,19) = 6\ 000 \text{ Kč.}$$

Dá se říci, že při určitých vstupech (mj. i krácených či osvobozených), kdybych jsem je neuvažoval, tak společnost jen díky snížení základní sazby zákona o DPH „zlevnila“ o 6 000 Kč za čtvrtletí.

5.3.1. Slovenská republika

1. Změna způsobu vrácení nadměrných odpočtů
2. Změna způsobů vybrání DPH a spotřebních daní při dodání zboží a služeb z oblasti EU
3. Možnost odpočítání daně využívající se na majetek pro nově registrovaných plátce DPH
4. Změna sazeb DPH (důsledek jako v ČR až na přesuny položek mezi sazbami DPH)

5.3.1.1. Změna způsobu vrácení nadměrných odpočtů

S cílem sjednotit podmínky vrácení nadměrného odpočtu veškerým subjektům a definitivně je sjednotit s právem EU Ministerstvo financí SR připravilo novelu zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1.1.2004 (zákon č. 255/2003 Z.z.). Podle této novely, jak ve zdaňovacím období plátcí vznikne nadměrný odpočet, odpočítá plátce nadměrný odpočet od vlastní daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období. Jak plátce nemůže odpočítat nadměrný odpočet od vlastní daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období,

daňový úřad vrátí neodpočítaný nadměrný odpočet anebo jeho neodpočítanou část na základě žádosti o vrácení nadměrného odpočtu.

6-měsíční nadměrný odpočet

Podle novely zákona o dani z přidané hodnoty č. 144/2003 Z.z. s účinností od 1.7.2003, se období, po které se plátcí odpočítávají minulý nadměrný odpočet od budoucí daňové povinnosti, upravilo na 6 měsíců, při čem se tato úprava vztahuje taky na nadměrný odpočet za období leden - únor 2003. Tento nadměrný odpočet se rozpouštěl až do 30.6.2004, vrátil se do 25.8.2004.

Sjednocení podmínek

Podle novely zákona o DPH s účinností od 1.1.2004 se nadměrný odpočet vrátil všem plátcům stejným způsobem. Jak ve zdaňovacím období vznikl plátcí nadměrný odpočet, odpočítal plátce nadměrný odpočet od vlastní daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období. Jakmile v něm plátce nemohl odpočítat nadměrný odpočet od vlastní daňové povinnosti, daňový úřad vrátil neodpočítaný nadměrný odpočet anebo jeho neodpočítanou část do 30 dní od podání žádosti o vrácení nadměrného odpočtu.

Nadměrný odpočet za měsíc leden, který by se měl vrátit subjektům splňujícím podmínky na vrácení podle zákona č. 144/2003 Z.z.(§23 ods. 2), se tímto subjektům vrátil až o jedno zdaňovací období dále. Původní termín byl do 30 dní od podání daňového přiznání, t.j. do 25.3.2004. Tento nadměrný odpočet se vrátil až v termínu do 25.4.2003. Touto úpravou se vyrovnaly podmínky pro všechny subjekty a nadměrný odpočet za následující zdaňovací období se už vrátil všem nárokujícím si subjektům stejně podle nové úpravy.

5.3.1.2. Změna způsobu vybrání DPH při dodávkách zboží a služeb z EU

Po vstupu do EU od 1.5.2004 původně vznikl krátkodobý posun (průměrně 60 dnů) v příjmech z daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Dovoz zboží z oblasti EU se nehodnotil jako dovoz, ale jako dodávky zboží a služeb z krajín EU. Vzhledem na to, že se Slovenská republika stala součástí jednotného trhu EU, byly tyto dodávky zboží a služeb z oblasti EU považované za rovnocenné s dodávkami od domácích subjektů. DPH se dále

nevybírala na celnicích, tak jako to bylo před vstupem, ale byla až při podání daňového přiznání.

Daň z přidané hodnoty

Nadměrné odpočty byly vráceny do 30 dní po podání daňového přiznání za zdaňovací období po zdaňovacím období, ve kterém byl nadměrný odpočet uplatněný. Jinak si plátcé nemohli v tomto zdaňovacím období odečíst minulý nadměrný odpočet od své daňové povinnosti.

Po vstupu do EU si při dodávkách zboží a služeb z členských krajín EU podnikatel uplatňuje v daňovém přiznání daň z dodaného zboží z jiného členského státu jako svojí daň na vstupu a daň na výstupu a jeho výsledná daňová povinnost byla nulová. Daňová povinnost z dováženého zboží vzniká až při jeho dalším zhodnocení a předání dalšímu podnikatelskému subjektu anebo spotřebiteli. Doba negativního hotovostního posunu byla expertně stanovena na 60 dní (rozhodující je porovnání doby, po kterou měl stát finanční prostředky z DPH k dispozici podle předcházejícího systému a podle nového systému).

Od 1. 5. 2004 je DPH vybírána převážně daňovými úřady, při dovozu z třetích zemí je DPH nadále vybírána celními úřady. Při obchodování s EU se předávajícím fakturuje cena bez DPH. DPH je splatná ve státu dovozu podle sazeb daného státu.

5.3.1.3. Možnost odpočtu daně vztahujících se na majetek pro nově registrovaných plátců

V připravovaném zákoně o DPH se k 1.5.2004 v souvislosti s aproximováním práva EU připravovala úprava, podle které si osoby, které se stanou plátcí DPH, budou moci odpočítat daň vztahující se k ceně majetku, který nabyli přede dnem, kdy se stali plátcí, a nebudou moci odpočítat DPH z majetku, který se nepoužívá na podnikatelské účely. Zároveň se s novým zákonem o DPH s účinností od 1.5.2004 snížila hranice povinnosti registrace plátců DPH z 3 mil. Sk na 1,5 mil. Sk.

Když noví plátcí DPH si mohou odpočíst DPH za majetek nabytý od svého vzniku, je těžké pak kvantifikovat přiměřenou DPH uplatněnou na tento majetek, protože jednotlivé sazby DPH se předbežně po dobu uplynulých let několikrát měnili (směrem dolů, když

většina majetku se nakupovala ve standardní DPH). Z tohoto důvodu se v analýze vychází z budoucí sazby DPH na úrovni 19%.

V údajích o majetku z daňových přiznání je jako majetek brán i vlastnictví osobních automobilů. V případě osobních automobilů není možnost uplatnit si nárok na odpočet, ale při nákupu užitkových motorových vozidel bude možnost odpočíst si DPH. Problém u osobáků tkví v tom, že podíl vlastnictví osobních automobilů na celkovém majetku není možné vyčíslit, protože se jich nákup osobně nevykazuje. Z principu opatrnosti se odhaduje, že osobné automobily tvoří 50% z hmotného investičního majetku těchto potencionálních nově registrovaných plátců.

5.3.2. Dopad vývojových změn v roce 2004 na vybraný subjekt v SR

Slovenským subjektem, jenž sem si vybral k zhodnocení dopadu některých změn v roce 2004 na tuto firmu je BS SABS spol. s.r.o. Agentura vznikla v roce 1991 jako pátrací a ochranná služba. V současnosti vykonává strážní činnost, převozy peněz a elektronickou ochranu objektů. Navíc se zabývá instalací bezpečnostních zařízení. Firmu založil jeden ze spolumajitelů společnosti. Agentura je čistě slovenská firma s uskutečňovanými zdanitelnými plněními na Slovensku a platbou DPH za čtvrtletí

U ní nastala na nový rok 2004 obdobná situace se zdanitelnými plněními v základní sazbě jako u bezpečnostní agentury v ČR a to tím, že se základní sazba DPH na tyto uplatňované činnosti zrušila a byla nahrazena rovnou daní, která byla nižší o procento.

a) v 1. čtvrtletí 2003:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby: (uhrazeny)	Základ daně 200 000 Sk + DPH 20 % 40 000 Sk Celkem: 240 000 Sk
---	---

b) v 1. čtvrtletí 2004

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby:	Základ daně 200 000 Sk + DPH 19 % 38 000 Sk Celkem: 238 000 Sk
---	---

Oproti české firmě při absenci jakýkoliv vstupů byla slovenská firma jen o 2 000 Sk „levnější“ za čtvrtletí.

5.3.3. Dopad změn sazeb a přesunů na subjekty v ČR a SR při zúčtování DPH na konci čtvrtletí

Změny v sazbách v obou státech či v přesunech zboží a služeb mezi sazbami v ČR se projeví i při čtvrtletním vyúčtování daně z přidané hodnoty a určení daňové povinnosti či nadměrného odpočtu. Příklad je velice stručný a mezi srovnávanými čtvrtletími předpokládám stejné základy daně - plnění, jak v České republice, tak na Slovensku. Navíc srovnám výše daňových povinností mezi oběma státy za 1. čtvrtletí 2004.

Př. 1:

Agency of Security FENIX, a.s. (Česká republika)

a) v 1. čtvrtletí 2003:

Výstupy:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby: (uhrazeny)	Základ daně 200 000 Kč + DPH 5 % 10 000 Kč Celkem: 210 000 Kč
---	--

Vstupy:

1. Nákup pracovního oblečení pro zaměstnance:	Základ daně 80 000 Kč + DPH 5 % 4 000 Kč Celkem: 84 000 Kč
2. Provozní náklady firmy – energie: světelná a tepelná	Základ daně 5 000 Kč + DPH 5 % 250 Kč Celkem: 5 250 Kč
a pohonné hmoty:	Základ daně 10 000 Kč + DPH 22 % 2 200 Kč Celkem: 12 200 Kč

b) v 1. čtvrtletí 2004

Výstupy:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby: (uhrazeny)	Základ daně 200 000 Kč + DPH 22 % 44 000 Kč Celkem: 244 000 Kč
---	---

Vstupy:

1. Nákup nových vysílaček pro zaměstnance:	Základ daně 80 000 Kč
	+ DPH 22% 17 600 Kč
	Celkem: 84 000 Kč
2. Provozní náklady firmy – energie:	Základ daně 5 000 Kč
	+ DPH 5 % 250 Kč
	Celkem: 5 250 Kč
a pohonné hmoty:	Základ daně 10 000 Kč
	+ DPH 22 % 2 200 Kč
	Celkem: 12 200 Kč

c) v 3. čtvrtletí 2004:

Výstupy:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby: (uhrazeny)	Základ daně 200 000 Kč
	+ DPH 19 % 38 000 Kč
	Celkem: 238 000 Kč

Vstupy:

1. Nákup nových vysílaček pro zaměstnance:	Základ daně 80 000 Kč
	+ DPH 19% 15 200 Kč
	Celkem: 95 200 Kč
2. Provozní náklady firmy – energie:	Základ daně 5 000 Kč
	+ DPH 5 % 250 Kč
	Celkem: 5 250 Kč
a pohonné hmoty:	Základ daně 10 000 Kč
	+ DPH 19 % 1 900 Kč
	Celkem: 11 900 Kč

Př. 2:

BS SABS spol s r.o. (Slovenská republika)

a) v 1. čtvrtletí 2003:

Výstupy:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby: (uhrazeny)	Základ daně 200 000 Sk + DPH 20 % 40 000 Sk Celkem: 240 000 Sk
---	---

Vstupy:

1. Nákup pracovního oblečení pro zaměstnance:	Základ daně 80 000 Sk + DPH 20 % 16 000 Sk Celkem: 96 000 Sk
---	---

2. Provozní náklady firmy – energie: světelná a tepelná	Základ daně 5 000 Sk + DPH 14 % 700 Sk Celkem: 5 700 Sk
--	--

a pohonné hmoty:	Základ daně 10 000 Sk + DPH 20 % 2 000 Sk Celkem: 12 000 Sk
------------------	--

b) v 1. čtvrtletí 2004

Výstupy:

1. Suma faktur za poskytnuté bezpečnostní služby:	Základ daně 200 000 Sk + DPH 19 % 38 000 Sk Celkem: 238 000 Sk
---	---

Vstupy:

1. Nákup nových vysílaček pro zaměstnance:	Základ daně 80 000 Sk + DPH 19% 15 200 Sk Celkem: 95 200 Sk
--	--

2. Provozní náklady firmy – energie:	Základ daně 5 000 Sk + DPH 19 % 950 Sk Celkem: 5 950 Sk
--------------------------------------	--

a pohonné hmoty:	Základ daně 10 000 Sk + DPH 19 % 1 900 Sk Celkem: 11 900 Sk
------------------	--

Daňové přiznání (výpočet DPH) u agentury v ČR za 1. čtvrtletí 2003

K 1.1. 2003	Daň na vstupu	Daň na výstupu
Vstupy (přijatá zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (5%) - ZD je 85 000	4 250	
Se základní sazbou daně (22%) - ZD je 10 000	2 200	
Výstupy (uskutečněná zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (5%) - ZD je 200 000		10 000
Se základní sazbou daně (22%)		
Celkový součet	6 450	10 000
Vlastní daňová povinnost		3 550.00 Kč

Daňové přiznání (výpočet DPH) u agentury v ČR za 1. čtvrtletí 2004

K 1.1. 2004	Daň na vstupu	Daň na výstupu
Vstupy (přijatá zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (5%) - ZD je 5 000	250	
Se základní sazbou daně (22%) - ZD je 90 000	19 800	
Výstupy (uskutečněná zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (5%)		
Se základní sazbou daně (22%) - ZD je 200 000		44 000
Celkový součet	20 050	44 000
Vlastní daňová povinnost		23 950.00 Kč

Daňové přiznání (výpočet DPH) u agentury v ČR – od 1.5. za 2. čtvrtletí 2004

K 1.5. 2004	Daň na vstupu	Daň na výstupu
Vstupy (přijatá zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (5%) - ZD je 5 000	250	
Se základní sazbou daně (19%) - ZD je 90 000	17 100	
Výstupy (uskutečněná zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (5%)		
Se základní sazbou daně (19%) - ZD je 200 000		38 000
Celkový součet	17 350	38 000
Vlastní daňová povinnost		20 650.00 Kč

Přesuny v sazbách mezi 1. čtvrtletím roku 2003 a 2004 se citelně dotkly daňové povinnosti české agentury, což jí zvýšilo daňové náklady 6x jen u daně z přidané hodnoty. Samozřejmě na celkových nákladech byl při kalkulaci na jednu hodinu svých výkonů dopad menší.

Daňové přiznání (výpočet DPH) u agentury v SR za 1. čtvrtletí 2003

K 1.1. 2003	Daň na vstupu	Daň na výstupu
Vstupy (přijatá zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (14%) - ZD je 5 000	700	
Se základní sazbou daně (20%) - ZD je 82 000	18 000	
Výstupy (uskutečněná zdanitelná plnění)		
Se sníženou sazbou daně (14%)		
Se základní sazbou daně (20%) - ZD je 200 000		40 000
Celkový součet	18 700	40 000
Vlastní daňová povinnost		21 300 Sk

Daňové přiznání (výpočet DPH) u agentury v SR za 1. čtvrtletí 2004

K 1.1. 2004	Daň na vstupu	Daň na výstupu
Vstupy (přijatá zdanitelná plnění)		
S rovnou daní (19%) - ZD 95 000	18 050	
Výstupy (uskutečněná zdanitelná plnění)		
S rovnou daní (19%) - ZD je 200 000		38 000
Celkový součet	18 050	38 000
Vlastní daňová povinnost		19 950 Sk

Odvod DPH nijak citelně společnost BS SABS spol. s r.o. neovlivnil, naopak ho snížil.

Vidíme rovněž, že daňová povinnost u agentury v České republice byla o 4 000 vyšší než u slovenských kolegů. Nyní se pokusím rozebrat, čím je tento rozdíl způsoben.

Asi hlavní příčinou je rozdílná výše sazeb daně z přidané hodnoty, ale i významnou roli zde hrají další faktory.

Například zde svou roli hraje fakt, že subjekty na Slovensku mají povinnost registrovat své tržby pomocí elektronické registrační pokladny. Má tedy přehled, jaké zboží prodal, jaké sazby daně toto zboží podléhalo, a tak zná i přesnou výši daně, kterou musí za dané období odvést. Subjekt v ČR má možnost povolení od finančního úřadu, že své tržby, kdyby měl v tomto příkladu plnění i s se sníženou sazbou, může rozpočítat podle nakoupených vstupů. A tak se často takto vypočtená DPH liší od skutečnosti. Tyto rozdíly se vyrovnají na konci roku, kdy Agency of Security FENIX a.s. provede inventuru a daň vyrovná ve skutečné výši.

6. Vliv daňového systému na podnikatelské prostředí včetně konkrétní daně – DPH

6.1. Obecná ustanovení (teorie)

Daně znamenají transfer peněžních prostředků jedinců a firem do veřejných rozpočtů a transfer, který se neobejde bez dodatečných nákladů. Tyto dodatečné náklady snižují celkový efekt ekonomiky, resp. vyvolávají neefektivnost (KUBÁTOVÁ 2000). Daňová teorie rozlišuje dva druhy daňových nákladů:

a) přímé –

Náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru. Patří sem všechny náklady státní správy - na organizaci daňového systému, na evidenci daňových poplatníků, výběr daní, kontrolu v této oblasti atd. Jsou to veškeré veřejné náklady na daně, tedy i náklady jiných sektorů nejen daňového, pokud tedy souvisejí s daňovým systémem (např. náklady statistického úřadu na pořízení pro daňové úřady). Přímé administrativní náklady jsou poměrně snadno zjistitelné, neboť jejich jednotlivé položky jsou evidovány v příslušných státních institucích.

Správní náklady rostou se složitostí daňového systému s počtem různých daní, s počtem daňových sazeb, se složitostí plateb na daně, s počtem výjimek při placení daně a mj. s tím, jak často se daň vybírá a s dalšími okolnostmi.

b) nepřímé –

Nepřímé administrativní náklady nese soukromý sektor. Patří sem čas a peníze občanů, vydané na seznámení se s daňovými zákony, na vyplnění daňových přiznání, peníze zaplacené daňovým poradcům a právníkům a řada dalších nákladů s tím spojených včetně nákladů na daňovou evidenci. Nejde je již tak snadno vyčíslit, neboť ve většině nejsou statisticky vykazovány. Je možné, je pouze odhadovat, kolik času stráví občané nad daňovým přiznáním (včetně času pomáhajících příbuzných a známých), kolik peněz je vynaloženo na plnění daňové povinnosti a kolik peněz stojí případné snahy o daňové úniky.

Např. částečné odhady daně důchodové provedené v USA, vyčíslují vyvolané náklady ve výši 7 % vybrané daně (MUSGRAVE, MUSGRAEOVÁ (1984, s. 257).

c) nadměrné daňové břemeno

Včetně administrativních nákladů nese společnost ještě jiný, skrytější druh nákladů, snižujících efekt ekonomiky. Jsou to náklady *na distorzi*, jež vyvolává snad každá daň. Distorze spočívá v tom, že zavedení nové daně způsobuje změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitcích.

Každá změna v daních má proto vliv na chování lidí – jednotlivci se snaží docílit co největšího užitku a co nejnižšího daňového zatížení. Proto po zdanění provedou *substituci*, nahradí spotřebu a výrobu zdaněného zboží jiným, budou nabízet svou práci v jiné profesi, rozhodnou se pro více volného času na úkor práce apod. Jako okrajový příklad může sloužit již klasická daň z oken, zavedená v 18. století v Anglii. Této dani se mnozí vyhnuli tím, že okna v domě zazdili, popřípadě stavěli domy s méně okny. Přesto utrpěli ztrátu, spočívající, že ztratili užitek, který v domě poskytují (světlo, teplo a komunikace). Tato ztráta nebyla nikomu prospěšná, ani státu, jenž daň zavedl. Tomuto efektu se říká *absolutní ztráta (ztráta mrtvé váhy)*, též *nadměrné daňové břemeno*. Nadměrné proto, že kromě něho nesou poplatníci, kteří daň platí, také břemeno daně zaplacené státu.

Nadměrné daňové břemeno znamená další náklad, spojený s daňovým systémem – způsobuje neefektivnost. Jedná se jen o transfer od sektoru soukromého k veřejnému.

6.2. Podnikatelské prostředí v ČR

6.2.1. Problémy

Podle opakovaných studií OECD v 30 nejvyspělejších zemích světa má Česká republika nejvyšší daně ve střední Evropě. Na rozdíl od sousedního Polska, Slovenska a Maďarska navíc neklesají, ale naopak rostou.

Následující text se bude odvíjet na nejen problémy podnikatelů a způsoby jejich řešení.

Z pohledu malých a středních podniků panuje mínění, že nenasytná a věčně prázdná státní kasa vede k úřednickému folklóru, jaký nemá snad ve světě obdobu – vymýšlí se, co ještě lze zdražit (spotřební daně, rozšíření plátců a předmětu DPH), a protože už nelze najít nikde prostor pro vyšší daně, přijímají se další legislativní normy pro zvýšení poplatků a zavedení nových a samozřejmě vždy vyšších. Například nastává situace, kdy u 10 let existující firmy typu s.r.o. se musí dokládat bez jakéhokoliv vážného důvodu výpis z rejstříku trestů společníků, ověřovat podpisy na plné moci právnímu zástupci a postoupit celou řadu dalších opatření. K tomu neustále se měnící zákony, které normálně podnikající občan není schopen

ani sledovat a aniž si to uvědomuje, porušuje téměř každý některý z mnoha neustále se měnících zákonů a může tedy být naprosto legálně zlikvidován.

Druhá, úzce související oblast práva je jeho vymahatelnost, která je mnohdy dalším likvidačním faktorem pro solidně podnikající firmy. Nemluvě o nerovnosti subjektů před zákonem.

Další, důležitou oblastí, je účetní a daňové prostředí, kde časté změny většiny zákonů způsobily stav vzájemné neprovázanosti, obtížné srozumitelnosti a chaotičnosti. Příčin je několik:

- neujasněnost základních pojmů (příjem, základ daně) a jejich rozdílný význam v různých daňových zákonech, neprovázanost daňových zákonů a zákona o účetnictví,
- časté změny základních zákonů (zejména zákona o daních z příjmů, zákona o DPH), v průběhu zdaňovacího období, které mohou v některých oborech činnosti změnit podstatně podmínky podnikatelské činnosti, s nimiž podnikatel nepočítá a nemůže „plánovat“ svoji činnost.

Snaha státu o posilování fiskálního charakteru daňového systému bylo spojeno se zvyšováním administrativní i nákladové zátěže podnikatelské sféry. Příkladem může být i zatížení záloh daní z přidané hodnoty, které nesporně vede k rychlejšímu příjmu DPH do státního rozpočtu. Pro podnikatele však znamená vystavení a odeslání zálohového listu s následným - po přijetí platby - vystavením daňového dokladu, zdvojnásobení agendy i nákladů za bankovní poplatky, poštovné apod.

Základní sazba daně z přidané hodnoty byla od května 2004 snížena z 22% na 19%, čímž došlo k relativnímu sblížení sazeb. Fakticky však došlo k významnému zvýšení DPH, neboť naprostá většina služeb byla převedena z 5% do 19% sazby. Výjimky ve službách, které byly dočasně ponechány v 5% sazbě - např. bytová výstavba - jsou spojeny s řadou nejasností (např. rozvod vody v domě je součástí bytové výstavby s 5% daní, přípojka vody k objektu je s 19% daní). Podnikatel, který soustavně nezaměstnává daňového poradce, se trvale vystavuje riziku uplatňování nesprávné sazby daně a následným sankcím. (DOBŘICKÝ J.,2004)

6.2.2. Návrh řešení

Je celá řada poctivých podnikatelů, logicky existuje pár podvodníků jako ostatně všude na světě. Stát není schopen postihnout několik mu známých podvodníků, někdy také zřejmě významně prokorupčně navázaných na stát nebo samosprávu, udělá opatření, zpravidla legislativní, která postihnou a zbytečně zatíží všechny podnikatele.

Je nesmyslné schvalovat další zákony a snažit se podrobně vyřešit detaily, nejsou-li dostatečně využity a využívány zákony současné.

Vymahatelnost práva kromě obecného zlepšení morálky a potlačení korupce lze v některých případech řešit velmi jednoduše, například tak, jak je tomu u vydávání pasů – chceš pas rychle, zaplať více a jde to do státní kasy, podobný velmi jednoduchý princip lze zavést i u přidělování registračních značek automobilů, kde 1.000 až 10.000 a více za pěkné registrační číslo by šlo do státní kasy a ne do kapes úředníků, podobně u zápisu do obchodního rejstříku, stavebního řízení a celé řady dalších aktivit, kde se nejasnými, nejednoznačnými zákony vytvořilo prokorupční prostředí.

Závěrem alespoň několik návrhů, které by mohly přinést zlepšení podnikatelského prostředí u nás:

- Při tvorbě a změnách legislativy dbát na to, aby byl vytvořen dostatečný časový prostor pro řádné připomínkové řízení zástupců podnikatelské samosprávy a připomínkám byla věnována větší váha a pozornost,
- předkladatelé návrhů právních norem prováděli předběžné zhodnocení jejich dopadů na malé a střední podnikání a na jeho základě zvažovali opatření ke zmírnění těchto dopadů,
- v případech nejasnosti či nesrozumitelnosti zákona či vyhlášky zavést institut závazné informace ve vazbě na stanovení editační povinnosti státních úředníků,
- snižovat byrokratickou zátěž podnikatelů,
- zamezit další (i plánované) zbytečné byrokratizaci podnikání: registrační pokladny, majetková přiznání,
- snížit celkové daňové zatížení zaměstnavatelů za zaměstnance,
- nevytvářet prokorupční prostředí nejasnými a nesrozumitelnými právními normami,
- zabezpečit zkvalitnění a zrychlení činnosti soudů,
- zajištění rovnosti práva bez ohledu na velikost podniku a strukturu jeho vlastníků,
- zabezpečit věcnou a časovou návaznost legislativních změn, jednoznačnost a srozumitelnost legislativy,
- vytvořit opatření pro kvalitní ochranu věřitele a rychlé sankční postihy dlužníků,
- vytvořit srozumitelné daňové prostředí s možností plánovitého rozvoje zejména pro MSP,
- definovat jednoznačné a srozumitelné daňové zákony s platností minimálně pro zdaňovací období, daňové zákony lze měnit jen tak, aby vyšly ve Sbírce zákonů nejpozději do 30.6. roku předcházejícímu nabytí jejich účinnosti. (DOBŘICKÝ J.,2004)

6.3. Podnikatelské prostředí v SR

6.3.1. Problémy

Stejně či obdobné problémy, jak jsou uvedeny v předchozí kapitole, má jako i český soused, Slovensko a jejich řešení jsou obdobná. Slovensko navíc trápí výrazný problém – jak zvýšit produktivitu práce. Následující text se s přihlédnutím vlivu daní na toto zaměřuje.

Od roku 1989 byly slovenské podniky stejně jako české konfrontovány s nebývalými změnami vlastnických vztahů a bolestivým přechodem na tržní ekonomiku. Táto situace nabídla volné podnikání a růst počtu malých a středních firem. Socializmus v roku 1989 v bývalém Československu zanikl především kvůli úrovni ekonomických procesů a všeobecnému zaostávání v produktivitě oproti průmyslově vyspělejším západním zemím (odhadovalo se 3-3,5-násobné zaostávání). V současnosti se odhaduje, že tento rozdíl v produktivitě na Slovensku vzrostl na 11-násobek.

Hlavní důvody tohoto stavu:

- chybný národní program zvyšování produktivity
- slabá konkurenční schopnost firem a jejich výrobků ,
- mnozí vlastníci fondů peněz se nestarají o růst firem, investic a jejich rozvoj,
- mnohonásobně převažující potřeby domácího trhu (hlavně v strojírenském a stavebním odvětví),
- chybějící zdroje surovin,
- nízký objem přímých zahraničních investic do zvyšování produktivity,
- zlé vztahy pracovníci -management - odbory,
- nedostatečná podpora malého a středního podnikání ,
- některé vztahy odbory - vláda.

Úloha vlády a státu v zvyšování produktivity

Jako ukázaly 41 - leté zkušenosti socialismu, vláda by neměla ani direktivně řídit průmysl, ale ani všechno ponechávat na neviditelné ruce trhu.

Jeho hlavní úlohou je vytvořit ve společnosti rámcové podmínky, které budou motivovat podnikatelskou sféru na zvyšování produktivity.

Výrobní podniky ze strany státu dnes jednoznačně potřebují podporu. Forma této podpory by se neměla chápat jako přímý finanční vklad státu do jednotlivých podniků. Takovéto řešení je jednorázové, velmi krátkodobé a neefektivní- podnik pasivně vydělává a stát bude v jeho budoucnosti řešit jeho problémy finančními injekcemi.

Podpora státu by měla umožňovat i řešení systémových problémů v dlouhodobém rámci. Ovšem výhodnější bude poskytovat podnikům metodiku a nástroje na zvyšování produktivity, aby vytrénovaný podnikový management, odboráři a personál byli schopní samostatně řešit problémy produktivity. správně motivovaní pracovníci jsou nejdůležitějším kapitálem podniku.

6.3.2. Možná řešení

V průmyslově vyspělých zemích se na dosažení celoplošných aplikací zabezpečujících růst produktivity zřizují Národní centra produktivity.

Ze zkušenosti západních zemí vyplývá, že se vytvořili metody generování zisku pro svoje akcionáře. Japonsko se soustředilo na zaměstnance, zákazníky a společnost. Na Slovensku se po téměř dvojletém úsilí skupiny pracovníků „Žilinskej univerzity“ podařilo s podporou „Ministerstva hospodárstva SR“ a „Asociácie zamestnávateľských zväzov a združení SR“ takové centrum vytvořit. Rozběh činností centra byl však pomalý, chyběla základní podpora, se kterou se počítalo.

Samotné centrum produktivity nemůže však vyřešit všechny problémy. Táto úloha by neměla zůstat na jednom resortu či dokonce na jednom úřadě.

Dosud výhody postavené na laciné pracovní síle přestávají být komparativními výhodami, jak to zjistili mnozí slovenští výrobci.

Další významnou oblastí na řešení zvýšení produktivity je oblast kvality a ISO norem. V nynějších podmínkách podniků také chybí vědomostní báze a nejnovější poznatky z oblastí nových výrobních a logistických strategií. Mnohé přístupy, metody a techniky známe v praxi ve světových ekonomikách jsou v SR neznáme (Just in Time, MRP II, Kanban, TQM, TPM, 5S,...).

6.4. Srovnání podnikatelského prostředí ČR a SR v roce 2004 ovlivněné DPH

Daň z přidané hodnoty, jak je konstruována, ovlivňuje v zásadě v obou zemích jen konečné spotřebitele. Konečný spotřebitel v České republice má možnost nakupovat i se sníženou sazbou, což na Slovensku není.

Podnikatel, jenž nakupuje v Česku s 5 % sazbou a prodává s 19%, má nevýhodu oproti Slovákovi po zavedení rovné daně v tom, že musí podávat daňové přiznání a vypočítat daňovou povinnost.

Slováci zase mají podle mě nevýhodu v tom, že mají od roku 1995 v platnosti elektrické registrační pokladny, které sice pomáhají k přísnějšímu přehledu přijatých a vydaných plateb, leč pořizovací cenu registrační pokladny si musí uhradit sami a také to, jestliže by doklad vystavený ERP neobsahoval všechny náležitosti ze zákona, tak se musí pro „dotěrného“ zákazníka vystavit doklad nový.

7. Závěr

Během 11 let, které uplynuly od rozdělení Československé federativní republiky, došlo v obou republikách k několika novelám zákona o dani z přidané hodnoty, které způsobily rozdílnosti v současných právních úpravách tohoto zákona.

Velký zlom pro oba zákony nastal vstupem ČR a SR do Evropské unie v roce 2004, na který se už dříve legislativně připravovaly obě země.

V průběhu doby vykrytalizoval v EU systém správy DPH do jednotného informačního systému a pravidel pro uplatňování daně při transakcích mezi různými státy. Co se týká sazeb, EU stanovuje pouze jejich minimální výše, omezuje počet snížených sazeb a vymezuje výrobky a služby, které jimi mohou být zdaňovány. I když to v roce 2004 byla jen doporučení dle směrnic, tyto zásahy se různými způsoby projeví postupem času i v České a Slovenské republice. Když například dojde k sjednocení sazeb nepřímých daní za celou unii, což se naši a slovenští poslanci v Evropském parlamentu snaží předkládat a prosadit.

Cílem mé práce bylo zhodnocení vývoje obou daňových soustav (přesněji – sledování odpoutávání se daňových systémů od sebe) a navíc dopadu změn mnou vybranou daní – daní z přidané hodnoty - na ekonomiky a konkrétní stejné podnikatelské subjekty v ČR či pak v SR. Daň z přidané hodnoty, jako daň univerzální, vždy obecně dopadala na veškerou spotřebu zboží a služeb.

Obě země měly ve svém vývoji v obou zákonech plno rozdílností. Často se jednalo pouze o administrativní úpravy, které neměly podstatný vliv na způsob a výši vybírání daně z přidané hodnoty.

Avšak velký rozdíl byl v různých výších sazby daně. Dále do konce roku 2003, než Slovensko začalo uplatňovat tzv. rovnou daň, bylo zatřídění zboží a služeb podléhajících v jednom státě snížené či pak základní sazbě, rozdílné. Také se Slováci odlišovali od nás od 1.1. 1995 tím, že zavedli Elektronické registrační pokladny pro měření a evidenci tržeb. Odpočet daně byl též upraven různě.

Literatura:

- 1) Vančurová A., Daňový systém ČR 2000, 4.vydání (Praha, VOX), 2000. ISBN 80-86324-05-2.
- 2) Kubátová K., Daňová teorie a politika, 3. vydání (Praha, EUROLEX BOHEMIA), 2000. ISBN 80-902752-2-2.
- 3) Vančurová A., Daňový systém ČR 1997, 1.vydání (Praha, VOX), 1997. ISBN 80-902111-3-5.
- 4) Zákon č. 588/ 1992 Sb. o dani z přidané hodnoty
- 5) Zákon č. 222/ 2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
- 6) Zákon č. 235/ 2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
- 7) Zákon č. 289/ 1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty
- 8) Mikloš I., Kniha reforem, 1. vydání (Bratislava, Trend Visual), 2005. ISBN 80-969378-0-4.
- 9) Vacířová D., Diplomová práce – Srovnání právní úpravy daně z přidané hodnoty v České a Slovenské republice, (České Budějovice), 2001.K - 7993
- 10) Habartová M., Diplomová práce – Euronovela zákona o DPH a její přínos státnímu rozpočtu a dopad na vybraný podnikatelský subjekt, (České Budějovice), 2005. K – 9346
- 8) Výše složených daňových kvót za léta 1996 – 2001
Zdroj: anonym. Public policies- taxes – total tax revue [on-line]
[Česká republika][2005]. Dostupné z [www. oecd.org](http://www.oecd.org). (By Country – Czech (Slovak) Republic; – OECD Statistical Profile of Czech (Slovak) Republic 2005).
- 9) Daňová politika ČR
"chybí".Daňová politika ČR.[on-line].[Česká republika]:2000
[cit.5.října 2005].Dostupné z [www. seminarky.cz](http://www.seminarky.cz)
- 10) "chybí".Vývoj daňového soustavy ČR.[on-line].[Česká republika]:1999
[cit.5.října 2005].Dostupné z [www. seminárky.cz](http://www.seminárky.cz)
- 11) Ministerstvo financí. Daňová politika 2004- 2006. [on-line].
[Česká republika]:[cit.5.října 2005-?].Dostupné z www.mfcr.cz/cps.
- 12) J. Špalek.Racionalita prediikcí daňových příjmů v ČR.[on-line] .1. vydání.[Brno, Česká republika] [Mendelova zemědělská a lesnická univerzita]: [2000].

Dostupné z www.merkur.econ.muni.cz.

- 13) Dobřický J., Podnikatelské prostředí v ČR. Konference DANĚ – TEORIE A PRAXE 2004 AKADEMIE STING [online][Česká republika] 2004 Dostupné z www.sting.cz
- 14) Zlámalová, L. Hospodářské noviny. Ceny rostou. Méně, než se čekalo, 2004, č. 135, s. 1.

8. Přílohy

Příloha č. 1: Příjmy státního rozpočtu - rozpočtová struktura.

Příloha č. 2: Daňové příjmy – dle zákona o rozpočtovém určení výnosu daní.

**Příloha č. 3: Ukázka zboží v základní sazbě DPH a ukázka zboží v snížené sazbě DPH
v ČR**

Příloha č. 4: Daňová přiznání

Příloha č. 1:**Příjmy státního rozpočtu - rozpočtová struktura:****PŘÍJMY ČR (v mil. Kč-rok 1998)**

Příjmy celkem	511 572
1) Daně z příjmu	67 900
a) f. o.	33 100
b) p.o.	34 800
DPH	128 000
2) Spotřeb. daně	74 000
3) Správ. a soud. poplatky	4 900
4) Silniční daň	4 400
5) Dálniční poplatek	1 800
6) Clo	15 200
7) Daň dědic., dar. a z převod. nemovitosti	4 300
8) Soc. zabezpečení a přísp. na politiku zaměstnanosti	209 472
9) Ostatní daňové příjmy	1 600

Pramen: zákon 348/1997 Sb.

PŘÍJMY SR (v mil. Kč-rok 1999)

Príjmy celkom	312 797
1) Daň z príjmov fyzických osôb	36 265
Z toho: zo závislej činnosti	31 616
Z toho: z podnikania	4 648
2) Daň z príjmov právnických osôb	22 999
3) Daň z príjmov vyberaná zrážkou	9 844
4) Daň z nehnuteľností	3 353
5) Dane z dedičstva a darovania	204
6) Dane z prevodu a prechodu nehnuteľností	1 339
7) Daň z pridanej hodnoty	58 944
8) Spotrebné dane	25 144
9) Dovozné clo	8 425
10) Dovozná prirážka	3 934
11) Ostatné colné príjmy	175
12) Iné dane + soc. zabezpečenie a príspevok na politiku práce	2 684 + 103 223

Pramen: Ministerstvo financií SR

Příloha č. 2:

1) Daňové příjmy – dle zákona o rozpočtovém určení výnosu daní:

PŘÍJMY ČR (mld. Kč 1996 – 2002)

	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
<u>stát. rozpočet</u> [♦]	277,6	286,1	302,1	327,9	336,2	355,5	361,4
<u>komunál. rozpočty</u>	70	76,1	83,3	87,0	95,8	88,8	110,5
<u>státní fondy</u>	0	2,6	2,3	2,0	1,7	18,8	19,5
<u>celkem</u>	347,6	364,8	387,7	416,9	433,7	463,1	491,4

Pramen: Ministerstvo financí – makropredikce.

2) Daňové příjmy – dle zákona o „rozpočtových pravidlech veřejné správy“:

PŘÍJMY SR (mld. Kč 1996 – 2002)

	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
<u>stát. rozpočet</u>	140,1	145,5	153	194,4	173,8	164,1	180,7
<u>komunál. rozpočty</u>	10,2	10,6	11,4	11,6	12,8	14	16
<u>státní fondy (silniční daň)</u>	1,1	1,2	1,3	1,3	1,6	1,3	x [•]
<u>celkem</u>	151,4	157,3	165,7	207,3	188,2	179,4	196,7

Pramen: Státní závěrečné účty, Ministerstvo financí SR, Statistický úřad SR, výpočty
TREND Analyses.

♦ Částky bez státních finančních aktiv.

• Od roku 2002 se silniční daň uvádí ve státním rozpočtu (ta část, kterou do konce minulého roku inkasoval bývalý „Státní fond cestného hospodářstva“).

Příloha č. 3:

Ukázka zboží a služeb v základní sazbě DPH v ČR:

- Telekomunikační služby
- Služby v oblasti nemovitostí
- Služby v oblasti zpracování dat
- Výzkum a vývoj
- Služby právní a účetní
- Technické zkoušky a analýzy
- Pátrací a bezpečnostní služby
- Zdaňované nájmy nemovitostí
- Bionafta, bioplyn
- Tepelná čerpadla
- Solární zařízení pro ohřev vody
- Domácí přístroje na úpravu vody a malé čistírny odpadních vod
- Stroje a přístroje pro filtrování nebo čištění vzduchu; katalyzátory pro motorová vozidla
- Průtokoměry
- Měřiče množství spotřebovaného tepla v domácnostech
- Vodoměry na teplou a studenou vodu pro měření odběru vody
- Uranové rudy a jejich koncentráty

Ukázka zboží a služeb ve snížené sazbě DPH v ČR:

- potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem);
- živá zvířata, semena a rostliny a přísady případně krmiva; voda
- radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky - jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely.
- dětské pleny
- knihy, brožury, noviny a časopisy, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy, obrázková alba,
- dětské sedačky do automobilů.
- hodinky pro nevidomé a částečně vidící osoby s hmatovým nebo hlasovým výstupem s pouzdem jiným než z drahých kovů a vibrační a světelné hodinky pro neslyšící osoby.

Příloha č. 4: Daňová přiznání:

- 1) Vzor českého daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2004**
- 2) Vzor slovenského daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2004**

