



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Vyhodnocení daňového zatížení v České republice pomocí vybraných ukazatelů

Vypracovala: Kateřina Korbelová

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2022

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kateřina KORBELOVÁ**
Osobní číslo: **E18569**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Téma práce: **Vyhodnocení daňového zatížení v České republice pomocí vybraných ukazatelů**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Vyhodnotit změny daňového zatížení v České republice s jinými vybranými státy pomocí ukazatelů daňového zatížení ve vymezeném období.

Rámcová osnova:

Úvod.

1. Daňový systém – základní pojmy v oblasti zdanění a funkce daní.
2. Třídění daní dle různých hledisek.
3. Ukazatele daňového zatížení – daňová kvóta (druhy), daňový mix, den daňové svobody.
4. Metodika vyhodnocení změn daňového zatížení v České republice a porovnání s jinými státy pomocí vybraných ukazatelů ve vymezeném období.
5. Ukazatel daňové kvóty ve sledovaném období.
6. Ukazatel daňových příjmů na osobu za rok ve sledovaném období.
7. Den daňové svobody ve sledovaném období.
8. Vyhodnocení změn sledovaných ukazatelů v České republice a dalších vybraných státech.

Závěr.

Rozsah pracovní zprávy: **40-50 stran**
Rozsah grafických prací: **podle potřeby**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

- Acta Oeconomica Pragensia: *Vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze*. 1998. Vol. 6, No. 5. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Český statistický úřad: Online databáze. [Online] Dostupné: www.czso.cz.
- Eurostat databáze: Main national accounts tax aggregates. [Online] Dostupné: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>.
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer (včetně starších vydání).
- Ministerstvo financí ČR: Státní rozpočet v kostce. [Online]. Dostupné: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/ozdelavani/rozpocet-o-kostce>.
- Novotný, J., Peková, J., Sýkora, J., Červený, P. (1995). *Charakteristika příjmové stránky veřejných rozpočtů ČSR v letech 1918-1938 a předpoklady rozvoje veřejného sektoru*. Výzkumný úkol katedry veřejných financí. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví
- Průcha, V. (1996). *Hospodářský a sociální vývoj Československa (1945 – 1992)*. Acta oeconomica Pragensia. Vol. 4, No. 3. Praha: Vysoká škola ekonomická

v Praze

Vančurová, A., Láchová, L. & Zídková, H. (2020). *Daňový systém 2020*. Praha: Wolters Kluwer (včetně starších vydání v nakladatelství VOX).

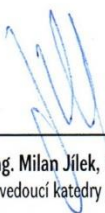
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 14. června 2022

Termín odevzdání bakalářské práce: 9. září 2022


doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 14. června 2022

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s §47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

.....

Datum

.....

Podpis studenta

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za konzultace a její cenné rady při zpracovávání práce, stejně tak jako za poskytnutí některé literatury.

Seznam použitých zkratek

ČR	-	Česká republika
DPH	-	daň z přidané hodnoty
ESA	-	Evropský systém národních a regionálních účtů
EU	-	Evropská unie
FO	-	fyzická osoba
HDP	-	hrubý domácí produkt
OECD	-	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PO	-	právnícká osoba

Obsah

Prohlášení

Poděkování

Seznam použitých zkratek

Úvod	3
1 Daňový systém	4
1.1 Daň	4
1.2 Požadavky na daňový systém	5
1.3 Základ daně	6
1.4 Funkce daní	7
1.4.1 Alokační funkce	7
1.4.2 Redistribuční funkce	7
1.4.3 Stabilizační funkce	7
1.5 Faktory ovlivňující změny v oblasti zdanění	8
1.6 Daňové reformy	9
1.6.1 Reforma v roce 1927	9
1.6.2 Reforma v roce 1954	13
1.6.3 Reforma v roce 1992	14
1.6.4 Současná daňová soustava	16
2 Klasifikace daní	18
2.1 Klasifikace dle způsobu vazby na důchod	18
2.2 Klasifikace dle předmětu daně	18
2.3 Klasifikace dle subjektu daně	19
2.4 Institucionální třídění	19
3 Ukazatele daňového zatížení	21
3.1 Daňová kvóta	21

3.2	Daňový mix	22
3.3	Den daňové svobody	22
3.4	Implicitní daňová sazba	23
3.5	Daňový příjem na osobu za rok	23
4	Metodika vyhodnocení změn daňového zatížení v České republice a porovnání s jinými státy pomocí vybraných ukazatelů ve vymezeném období	24
5	Ukazatel daňové kvóty ve sledovaném období	26
5.1	Složená daňová kvóta	26
5.2	Jednoduchá daňová kvóta	28
5.3	Dílčí kvóta sociálního zabezpečení	29
6	Ukazatel daňových příjmů na osobu za rok ve sledovaném období	31
7	Den daňové svobody ve sledovaném období	33
8	Vyhodnocení změn sledovaných ukazatelů v České republice a dalších vybraných státech	35
	Závěr	38
	Summary	39
	Seznam použitých zdrojů	40
	Seznam rovnic	
	Seznam obrázků	

Úvod

Daně plní státní pokladny již od nepaměti. Dočíst se o nich můžeme dokonce i v Bibli. Předchůdci dnešních daní byly akcízy, regály a kontribuce. Za historicky nejstarší daňový odvod na území České republiky (dále také ČR) je považován celní regál¹ zavedený v 10. století za vlády knížete Václava. Jeho placení bylo dobrovolné. První povinnou daň – daň míru zavedl až jeho bratr Boleslav I. První zmínky o existenci majetkových a výnosových daní pocházejí z 12. století. Tak jak se funkce státu rozšiřovaly, zadlužení panovníci potřebovali stále větší příjmy do státní kasy, a proto se brzy připojovaly další daně, které se následně znovu měnily. Daně měly v minulosti podobu peněžní i naturální. Některé fungovaly na dobrovolné bázi. V dnešní době považujeme za jednu z hlavních vlastností daně její povinnost a její charakter je výlučně peněžní.

Zatímco v minulosti měly daně charakter spíše doplňkového rozpočtového příjmu, dnes už tvoří převážnou část příjmů státního rozpočtu a místních rozpočtů. Na základě platných právních předpisů stát odebírá lidem a společnostem část vytvořených hodnot, hospodář s nimi, přerozděluje je a zajišťuje tak chod celé společnosti. V tom, jakým poměrem země odebírají svým subjektům vytvořenou hodnotu se mezi sebou jednotlivé státy obvykle částečně liší a tento poměr se v čase různě mění. Daňová soustava i požadavky na ni se v minulosti vyvíjely. S tím souvisí i vývoj požadavků a struktury veřejných financí.

Protože se jednotlivé soustavy liší jak ve struktuře daní, jejich počtu, sazbách i způsobu výpočtu daně apod., pomáháme si k porovnání daňové zátěže různými ukazateli. Jak uvádí autor Široký (2016) nejvyšší daňové zátěži byl lid vystaven kolem roku 1625. Od té doby daňová zátěž zvolna klesala. Cílem této práce je podívat se, jak se vyvíjela daňová zátěž v České republice od roku 1995 do roku 2020 na základě vybraných ukazatelů a tento vývoj následně porovnat s vývojem v dalších zemích Evropské unie (dále také EU). K tomuto jsou použity průměrné hodnoty EU a vývoj především v sousedních zemích ČR. Daňové zátěži se však věnuje až druhá část této práce. V první části je věnována pozornost seznámení se základními pojmy, které se týkají daňového systému a také daňových reforem.

¹ Regál – původní název pro jednu ze základních podob daní; jedná se o poplatek za propůjčení panovnických práv, vztahoval se dříve např. na právo vařit pivo, na právo lovit, na právo razit mince apod.

1 Daňový systém

Daňový systém je poměrně široký pojem, který zahrnuje soustavu daní i celý systém fungování daní ve smyslu právně, organizačně a technicky ustanoveného systému institucí, které mají na starost správu, výběr, kontrolu i vymáhání daní. Daňová soustava představuje (pouze) souhrn samotných daní, které jsou na území státu vybírány (upraveny daňovými zákony).

Daň je základním a nejčastěji zmiňovaným pojmem této práce. Jak zní její definice a kde ji najdeme? Dále budou uvedeny pojmy daňový systém, základ daně, daňová kvóta, daňový mix, implicitní daňová sazba, den daňové svobody a další.

1.1 Daň

Ve skutečnosti se můžeme setkat hned s několika různými definicemi daně, záleží na tom, v jakém oboru se autor pohybuje. Zda se jedná o právníka, ekonoma, nebo třeba daňového poradce. Obecně platná definice daně uvedená také v publikaci autora Širokého (2016) nám říká, že daň je povinná předem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu. Ale zatímco v právním slova smyslu jsou považovány za daně pouze platby, které se skutečně nazývají daněmi např. daň z přidané hodnoty (DPH), daň z příjmu atd., z ekonomického hlediska považujeme za daně i některé ostatní platby, které se nacházejí na hranici daně a poplatku, jako clo, místní poplatky, sociální pojištění apod. Tyto platby mají obvykle některé daňové vlastnosti, avšak v jiných se odlišují. Mezi těmito dvěma skupinami daní - „de iure“ (dle práva) a „de facto“ (v praxi) – existuje tenká hranice a někdy záleží pouze na interpretaci autora či zákona. Všechny daňové platby však spojuje jejich povinnost placení při vykazování konkrétních vlastností.

Další platnou definici daně najdeme v daňovém řádu (sloužící pro účely tohoto legislativního předpisu). Jedná se o zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně v §2:

- Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).
- Veřejným rozpočtem se pro účely tohoto zákona rozumí
 - a) státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu,

- b) rozpočet územního samosprávného celku,
- c) rozpočet samosprávného fondu nebo Národní fond,
- d) rozpočet Evropské unie, nebo
- e) rozpočet, o němž to stanoví zákon.
- Daní se pro účely tohoto zákona rozumí
 - a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
 - b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
 - c) peněžité plnění v rámci dělené správy.
- Daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. (Parlament ČR, 2009)

Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

Prostřednictvím daní jsou odebírány příjmy ekonomickým subjektům, aby se mohly stát součástí veřejných rozpočtů. Jedná se o právo státu na plnění osobou, tedy plátcem či poplatníkem daně, stanovené a vymezené právními normami. Stát má právo jejich placení vymáhat, v případě neplnění povinností sankcionovat. V kontextu s tímto dělením je důležité vysvětlit další dva pojmy, a to osoby poplatníka a plátce.

Zatímco za plátce daně je považována fyzická (FO) nebo právnická osoba (PO), která je povinna daň spočítat, vybrat a peníze odvést státu, za poplatníka pak fyzická či právnická osoba nesoucí daňové břemeno. Plátce daně vystupuje u daní ze spotřeby², kde odvádí daň vybranou od poplatníků při prodeji statků a služeb, a ve vybraných případech u daně z příjmů. Konkrétně v pracovně právních vztazích, kde je plátcem daně zaměstnavatel, a při sražení daně ze samostatného základu daně dle § 36 zákona č. 586/1992., o daních z příjmů v platném znění.

1.2 Požadavky na daňový systém

Adam Smith, skotský ekonom a filosof, se ve své knize Pojednání o podstatě a původu bohatství národu z roku 1776 věnuje zásadám utváření daňové politiky. Jeho požadavky na určení jednotlivých daní a daňového systému jsou rozpracovány v tzv. daňových kánonech, které jsou respektovány dodnes. Tyto zásady lze formulovat následovně:

² Daně ze spotřeby jsou vysvětleny v kapitole 2 Klasifikace daní

- plátce daně by měl platit daň úměrně velkou svým možnostem, tedy svému důchodu,
- její částka, datum splatnosti a způsob splacení mají být stanoveny přesně, měl by být kladen důraz na určitost,
- způsob výběru daně má co nejvíce vyhovovat poplatníkovi; čas výběru daně by měl být vybrán takovým způsobem, kdy je největší pravděpodobnost, že je daň z čeho zaplatit,
- náklady výběru daní mají být minimální, každá daň by měla být dokonale propracována tak, aby lidé platili co nejméně nad to, kolik daň skutečně přinese do rozpočtu. (Široký, 2008)

Adam Smith byl liberalista. Zastával názor, že by stát měl do trhu zasahovat jen zcela minimálně. Byl také zastáncem daňového pluralismu, tedy daňové soustavy skládající se z více menších daní přímých i nepřímých.

Hlavní principy zdanění definoval i československý národohospodář Karel Engliš. Za stěžejní považoval: finančně-politické aspekty (zajištění dostatečné výše daňových výnosů, pružnost daní), vhodně zvolenou strukturu daňové soustavy, daňovou spravedlnost (rovnoměrné zdanění všech skupin obyvatel), jednoduchost daňové správy a mravní zásady (úměrné a progresivní daně). (Široký, 2016)

Rovnost a spravedlnost, to jsou dva pojmy, které jsou s daněmi často spojovány, přesto si pod nimi možná každý představí něco odlišného. Jedná se spíše o otázku filosofie. Výše daně může být nastavena na základě užitku, či platební schopnosti poplatníka. U obou způsobů narazíme minimálně na jeden problém, a to jakým způsobem je můžeme měřit. Preferovaný je způsob nastavení na základě druhého kritéria tedy tak, aby poplatníci platili daň odpovídající jejich možnostem úhrady. K výpočtu nám slouží základ daně.

1.3 Základ daně

Základ daně je předmět daně stanovený buď ve fyzikálních, nebo v peněžních jednotkách. Musí být vždy měřitelný, což znamená, že pro jednu soustavu dat se stejnými pravidly musíme vždy dojít ke shodnému výsledku, tedy jeho určení nesmí záležet na tom, kdo jej určuje. Od způsobu stanovení základu daně se odvíjí typ sazby daně.

V peněžních jednotkách se stanoví např. základ daně pro výpočet daně z příjmů, nebo daně z přidané hodnoty. V případě daní z příjmů se základ daně ještě upravuje

o nezdanitelné částky dle § 15 a odčitatelné položky dle § 34 Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

V peněžních i fyzikálních jednotkách může být vyjádřen základ daně z nemovitých věcí. Zatímco základem daně ze staveb a nezemědělských pozemků je velikost zastavěné plochy vyjádřená v m², základem daně pro zemědělské pozemky je násobek vyměřené plochy a průměrné ceny za m² tohoto typu pozemku.

Základ daně ve fyzikálních jednotkách se používá u spotřebních, energetických daní a silniční daně. Základ daně můžeme dále členit podle způsobu výpočtu této veličiny. Sčítáme-li údaje během zdaňovacího období, je základem daně toková veličina. Tato veličina má časový rozměr a její velikost je dána délkou období, ke kterému se vztahuje. Naopak je-li základem daně stav k určitému datu, je základem veličina stavová.

1.4 Funkce daní

Kubátová (2018) ve své publikaci uvádí ve spojitosti s daněmi tyto tři základní funkce v ekonomice: funkce alokační, funkce redistribuční a funkce stabilizační. Tyto funkce jsou obecně platné i pro další veřejné finance.

1.4.1 Alokační funkce

Stát rozhoduje o rozsahu plánovaných vládních výdajů a o jejich rozdělení mezi soukromý a veřejný sektor. Snaží se tak pomoci oblastem, do kterých neplyne dostatek financí prostřednictvím trhu, aby měly možnost se rozvíjet i přes nedostatek soukromých investic (např. oblast školství).

1.4.2 Redistribuční funkce

Objem státních zásahů do ekonomiky (v podobě veřejných statků, existence externalit, nedokonalé konkurence atd.) má nepřímý vliv na růst potřeby výběru daní. Pomocí daní a transferových plateb stát přerozděluje bohatství ve společnosti, a tím se snaží snížit, nebo alespoň nezvyšovat sociální propast mezi obyvatelstvem.

1.4.3 Stabilizační funkce

Prostřednictvím daňových změn se vláda snaží regulovat výkyvy hospodářského cyklu. Některé daně lze považovat za tzv. automatické stabilizátory. V této souvislosti je nejčastěji zmiňována daň z příjmů. V období ekonomického růstu a obecně vyšších příjmů poplatníků odebírání poplatníkům více než v době hospodářské recese, kdy jim

zpravidla příjmy klesají. Snahou je zajistit dlouhodobě stabilní hodnoty nezaměstnanosti, cenového i hospodářského růstu a dalších makroukazatelů.

Autorka Vančurová (2020) však uvádí i další funkce. Mezi ně patří například fiskální funkce, která představuje základní funkci daní a tou je naplnění veřejných rozpočtů. Na rozdíl od Širokého (2016) tuto funkci odděluje od alokační funkce daní vymezené podle tohoto autora. Další doplňkovou funkcí je funkce sociální. Sociální rozměr daní má z pohledu občanů významný vliv na vnímání daňové zátěže. V další podkapitole (1.5) se věnuji mimo jiné vybraným sociálním aspektům, které mohou mít vliv na velikost daňové zátěže vybraných skupin občanů.

1.5 Faktory ovlivňující změny v oblasti zdanění

Funkce v předchozí kapitole již napovídají, které faktory mohou mít vliv na změny v daňovém systému. Daňová soustava je odrazem ekonomických podmínek panujících v zemi. Požadavky jednotlivých subjektů se od sebe vzájemně liší. Zatímco občané a firmy by si přirozeně přáli platit co nejmenší daň, stát potřebuje vybrat co nejvíce prostředků pro krytí mnoha svých aktivit, pro provádění fiskální a rozpočtové politiky.

Rozpočtovou politikou je míněn soubor nástrojů působících na bilance veřejných rozpočtů. Fiskální politika představuje širší pojem a zahrnuje i sledování ekonomických makroukazatelů. Hlavní úlohou, kterou mají daně plnit, je zajištění dostatečného příjmu do veřejných rozpočtů, zejména do státního rozpočtu (pro představu daňové příjmy se podílejí na celkových příjmech v ČR z přibližně 90 %, zbytek tvoří dotace, příjmy spojené se státním majetkem apod.). Těžko oddělíme, kdo veřejné statky využívá a kdo ne, proto musejí přispívat na veřejné finance všichni. Úkolem vlády je zajistit, aby pozitiva plynoucí z veřejných financí převyšovala negativa daňové zátěže a vedla k ekonomické prosperitě země. (Švarcová, 2014/2015)

Je potřeba, aby stát dbal na sociální únosnost daní skrze celou společnost. Z tohoto důvodu je vytvářen systém různých daňových úlev a výjimek tj. osvobození od daně, odčitatelné položky od základu daně, slevy na dani, např. daňové úlevy v podobě odborových příspěvků, darů a bezúplatných plnění, příspěvků na penzijní pojištění, sleva za umístění dítěte do předškolního zařízení apod. Jejich velké množství však vede k vysokému administrativnímu zatížení systému správy daní a nadbytečným nákladům, proto je třeba dbát na ekonomická a technická hlediska výběru a vymahatelnosti daní.

Administrativní zátěž celého systému souvisí také s politickou průhledností. V kontextu různých politických událostí dochází ke změnám v ekonomickém řízení státu a ve způsobu provádění fiskální politiky. Střídání vlád a upřednostňování různých zájmových skupin vede k časté novelizaci daňových zákonů, které ne vždy vedou k lepší přehlednosti a srozumitelnosti. Dalšími obecně vlivnými faktory je forma státního zřízení, poloha státu a politické poměry uvnitř země, snaha o rozvoj národního hospodářství, který je spojen s vyššími příjmy i výdaji. Ve „zlých“ časech (např. v případě přírodních katastrof, válečných situací, pandemií nemoci) často stát přebírá některé hospodářské a sociální funkce oproti letům, kdy se ekonomice daří. (Široký, 2016)

Dalším faktorem působícím na utváření daňového systému je jeho vývoj v okolních zemích. Z historického hlediska finanční hospodaření státu vždy ovlivňovaly různé ekonomické historické „školy“ přicházející z okolních států hlavně střední Evropy, např. rakouská ekonomická škola, německá historická škola, marxismus, ale zprostředkovaně i anglo-americká škola. Nepřehlédnutelnými se pro národohospodáře stala díla Karla Marxe a Johna M. Keynese. S vývojem ekonomických teorií souvisí daňové reformy, které na ně navazovaly. (Doležalová, 2007)

Po druhé světové válce se reformy veřejných financí, včetně těch daňových, postupně přelévaly v Evropě z jedné země do druhé. Díky mezinárodnímu obchodu je navíc na stát vyvíjen tlak, aby byl daňový systém sjednocen nebo alespoň přiblížen systémům v okolních zemích a bylo tak usnadněno obchodování. Hledání vhodného daňového systému je velmi složitý proces a tkví v nalezení kompromisu. Jak uvádí autorka Švarcová (2014/2015) v Česku daňové právo zaznamená ročně kolem dvou až tří set větších i drobných změn.

1.6 Daňové reformy

Daňovou reformou označujeme výrazné změny daňové legislativy provedené během kratšího období a které mají jasně definované, co je jejich cílem. Očekává se od nich, že povedou k lepšímu rozložení daňového břemene ve společnosti a v ideálním případě ke zlepšení ekonomické situace země.

1.6.1 Reforma v roce 1927

Když v roce 1918 došlo k rozpadu habsburské monarchie a vzniku Československé republiky, převzala země původní rakousko-uherský daňový systém, který však určoval

rozdílné podmínky pro českou a slovenskou část země, jelikož se obě země řídily původně rozdílnými předpisy. Do budoucna se tak zdálo vhodné zavést jednotný daňový systém pro celou zemi. Vytvoření zcela nové legislativy si však žádalo čas. Přípravovaná daňová reforma měla přinést nový moderní daňový systém, vytvořený na základě vlastních daňových předpisů. Autoři Novotný, Peková, Sýkora & Červený (1995) uvádějí podrobnější informace o této reformě, která proběhla v roce 1927 a týkala se hlavně daní přímých. Od tohoto roku platily přímé daně jednotně pro celé Československo. Daně nepřímé byly částečně upravovány již před rokem 1927, respektive byly spíše doplňovány. Z důvodu nestálosti československé měny i snahy vyrovnat se s rozpočtovými ztrátami byly k původní soustavě doplněny některé spotřební daně, byla zavedena daň z obrátu a přepychová daň. Nepřímé daně byly dále upravovány v poreformním období.

Až do roku 1927 bylo v českém daňovém systému běžnější využívání daní výnosových, uvalovaných na podniky na základě vnějších znaků podniku, tzn. na základě oboru podnikání, na základě počtu oken a dveří, nebo počtu zaměstnanců apod. Ale od této doby byl preferovaným „nový“ typ výnosových daní uvalený na výdělek podniků stanovený na základě hospodářského výsledku v účetnictví.

Daňovou soustavu tvořily v roce 1928 následující daně přímo a nepřímo vyměřované (ekvivalent dnešního rozdělení na přímé a nepřímé daně):

- **Daň důchodová** – předmětem daně byly příjmy FO, resp. celkový příjem členů jedné domácnosti pokud ve své výši přesáhl určitou minimální hranici. Jednalo se o roční souhrn všech pravidelných příjmů – výnos z pozemků, budov, kapitálu, podniků i ze služebního poměru – snížený o daňové srážky. Daň byla předepsána jednomu z členů po uplynutí zdaňovacího období v délce jednoho roku, čtvrtletně se však platily zálohy. Sazba daně byla progresivní od 1 do 29 %. Po stanovení sazby daně se od ní odečetl zákonem stanovený koeficient, který ji snižoval. Pravidelné pracovní zaměstnanecké příjmy se zdaňovaly srážkou u zaměstnavatele.
- **Všeobecná daň výdělková** – daň se týkala podnikajících subjektů nepovinných k vedení veřejného účetnictví, především tedy živnostenských podniků. Předmětem daně byl výnos snížený o zákonem definované výdaje (čistý výnos). Sazba daně byla progresivní – 0,5 %, 2,5 % a 4 %.

- **Zvláštní daň výdělková** – předmětem daně byl čistý výnos podniků povinných k vedení veřejného účetnictví o svých hospodářských operacích. Takovými byly výdělečné podniky, a to akciové a komanditní společnosti, těžařské společnosti a další, dále obecně prospěšné podniky, společnosti s ručením omezeným, podniky poválečných měšťanstev a podniky ovládané zahraničními společnostmi. Sazba daně činila 9 % + přírážka dle stupně výkonnosti ve výši 2 % až 6 %.
- **Pozemková daň** – předmětem daně byl pozemkový výnos. Některé pozemky byly od této daně oproštěny, např. hřbitovy, zahrady sloužící k vědeckým či dobročinným účelům, hřiště, vojenská cvičiště, stromové školky. Daň se vypočítávala jako % z x-násobku pozemkového výtěžku dle pozemkového katastru. U lesů se jednalo o dvacetinásobek a u ostatní půdy o sedmnáctinásobek výtěžku. Při škodách způsobených vichřicí či jinou živelnou pohromou mohl poplatníkovi vzniknout nárok na vrácení daně.
- **Domovní daň** – předmětem daně byly všechny budovy pevně spojené se zemí, postavené k trvalému užívání. Osvobozeny od daně byly budovy sloužící pro účely veřejnosti (nemocnice, kostely a další místa, kde se konaly bohoslužby, budovy sloužící veřejné správě, budovy sloužící k ubytování vojáků, knihovny apod.). Dani podléhaly i zastavěné plochy a nádvoří, naopak zahrady podléhaly dani pozemkové. Základem daně mohl být výtěžek z pronájmu budovy (činže) nebo počet obytných místností. Podle toho, jakým způsobem se budova užívala a v jaké lokalitě se nacházela, se daň rozlišovala na daň činžovní a daň třídní. Tyto daně se mohly kombinovat, ale nemohly se překrývat. Dani činžovní podléhaly automaticky budovy nacházející se ve velkých městech, v lázeňských městech a na dalších místech, kde většina obytných prostor byla pronajímána, dále ostatní budovy zcela nebo částečně pronajaté. Třídní dani podléhaly prostory neprónajímané, tzn. většina domů na venkově.
- **Daň rentová** – předmětem daně byly výnosy z majetkových předmětů či práv, které nebyly postiženy předešlými daněmi. Prakticky se jednalo hlavně o výnosy plynoucí z peněžního kapitálu v podobě úroků a rent. Daň mohla být odvedena buď srážkou daně jejím plátcem (v tomto případě osoba vyplácející finanční obnos), a to ve výši 6 %, anebo na základě daňového přiznání poplatníkem daně ve výši 3 % + přírážka.

- **Daň z tantiém** – předmětem daně byly příjmy plynoucí z členství v představenstvu akciových a komanditních společností. Daň ve výši 10 % byla odvedena srážkou před vyplacením částky.
- **Daň z vyššího služného** – předmětem daně byl služební příjem FO podléhající již dani důchodové, pokud jeho roční výše i po odečtení všech srážek ze mzdy přesahovala určitou hranici. Její sazba činila 3 % z částky přesahující tuto hranici.
- **Daň z obratu** – původně se daň nazývala „všeobecná daň z převodu statků a pracovních výkonů“. Předmětem daně byl převod statků v tuzemsku (včetně práv), dovoz statků z ciziny (kromě statků podléhajících přepychové dani) i provozování služeb v tuzemsku. Daň platil ten, kdo dodávku statků prováděl, nebo poskytovatel služby, mohla však být přesunuta na příjemce. Sazba daně byla ve výši 1 % a 2 %, přičemž nižší sazba se vztahovala na převod zemědělských a některých potravinářských produktů. Daň mohla být do konečné ceny zboží zahrnuta i několikrát, protože postihovala výrobek na všech jeho stupních převodu.
- **Přepychová daň** – byla doplňkem k dani z obratu. Předmětem daně byl převod luxusního zboží (dováženého k nám obvykle z ciziny) jako byli fíky, ananasy, banány a další exotické ovoce, olivy, některé druhy salámů a sýrů, kožené doplňky, obuv, šperky a další pro tuto krajinu vzácné statky. Existovaly dvě základní sazby daně 12 % a 10 % a jedna snížená sazba 2 %.
- **Daně spotřební** – tvořily je tři skupiny spotřebních daní: daně spotřební nápojové, daně spotřební na jiné potraviny a daně spotřební na jiné spotřební předměty. Nápojové daně postihovaly nápoje obsahující alkohol, sodové a minerální vody, limonády. Daně na jiné potraviny zatěžovaly cukr, maso apod. Třetí skupina postihovala spotřebu minerálních olejů (petrolej ke svícení, benzín a další oleje k pohonu motorových vozidel), uhlí, nákup motorových vozidel atd.

Na některé zboží byl v této době vyhlášen státní monopol. Jednalo se např. o sůl, tabák, nebo umělá sladidla. Do jejich cen byl zahrnut zvláštní příplatek mající také charakter nepřímé daně.

Země, okresy i obce (jakožto samostatné územní celky) měly možnost některé daně upravovat přírážkami ve stanoveném rozmezí a tím doplňovat své rozpočtové příjmy. Zákonem č. 77/1927 Sb. byla stanovena maximální výše zemských přírážek na 160 %, okresních přírážek na 110 % a obecních přírážek na 200 %, aby se zamezilo

nepřiměřenému navyšování daňové zátěže. Daní navyšovanou o územní přírážky byla např. daň výdělková, která musela být v případě podniku s více provozovnami rozdělena a postihovala výnosy jednotlivých provozoven zvlášť podle stanovené konečné sazby daně v jednotlivých regionech. Územními přírážkami byla navyšována i sazba daně pozemkové či sazba daně domovní. (Novotný, Peková, Sýkora, & Červený, 1995) (Široký, 2008)

1.6.2 Reforma v roce 1954

V únoru roku 1948 se v Československu zcela dostali k moci komunisté a novým prezidentem se stal Klement Gottwald. Se změnou politického režimu i daňový systém zaznamenal mnoho změn. Významná daňová reforma, kterou uvádí Kubátová (2018) proběhla k 1. lednu 1954. Pro daňové systémy centrálně plánovaných ekonomik platily některé typické znaky jako např. daně diferencované podle daňových subjektů, velká část daňových příjmů plynula od státních podniků, daňová zátěž byla nepřiměřeně vysoká především pro podnikající subjekty a další.

Základní rozlišování daní na přímo a nepřímo vyměřované se nahradilo rozlišováním na daně placené obyvatelstvem a daně placené podniky. Daňovou soustavu v roce 1954 tvořily:

- **Zemědělská daň** – byla zavedena již v r. 1948. Zahrnovala daň z pozemku, daň z objemu mezd a ze zisku plynoucího z užívání pozemku.
- **Daň z obratu** – v tomto období existovalo v Čechách na 1000 různých daňových položek z obratu majících různé daňové sazby v rozmezí od -291 až do 83 % podle toho, o jaké se jednalo podnikatelské odvětví i druh vlastnictví podniku. Záporné daňové sazby plnily v podstatě podpůrnou funkci podobně jako mají v dnešní době dotace.
- **Všeobecná spotřební daň** – předmětem daně byly prodejní ceny. Nahrazovala vícero spotřebních daní.
- **Daň domovní**
- **Daň ze mzdy** – sazba daně byla diferencovaná podle sociálních hledisek.
- **Daň z příjmu ze soukromé činnosti** – sazba byla diferencovaná podle typu vlastnictví, podle druhu odvětví apod.
- **Daň z příjmu z literární a umělecké činnosti** – předmětem daně byl příjem FO z veškeré literární a umělecké činnosti (včetně přednáškové odborné a vědecké

činnosti), pokud tento příjem nepodléhal dani ze mzdy. Daň byla odváděná plátcem. (Zákon č. 59/1950 Sb., o dani z literární a umělecké činnosti, 1950)

- **Odvody státních podniků**
- **Daně placené družstvy, národními výbory a občanskými sdruženími**

V této podobě s výjimkou několika novel daňová soustava zůstala až do roku 1990.

1.6.3 Reforma v roce 1992

K „položení základního kamene“ pro dnešní daňový systém došlo při poslední velké daňové reformě v roce 1992. Po odchodu ze světa socialistických ekonomik se země pomalu začala obracet směrem na západ a podporovat myšlenku integrace evropských zemí. Zařadit se mezi tržní ekonomiky s předrevoluční legislativou (pocházející z období před rokem 1989) bylo však takřka nemožné, proto bylo po revoluci rozhodnuto, že se daňová soustava nebude upravovat, ale dojde k vytvoření nové. Nebylo žádoucí změny uspěchat. Cílem bylo daňovou soustavu zpřehlednit a zavést rovné podmínky pro všechny subjekty.

Nejprve došlo ke zredukování počtu daní z obratu a vznikly čtyři základní daňové sazby ve výši 0, 11, 20 a 29 %. V roce 1992 pak proběhla v rámci balíčku hospodářských reforem i reforma daňová. Tato reforma byla součástí vlny zavádění DPH ve světě. Jako první ji zavedla Francie a to již v roce 1967, následovalo její zavedení v dalších vyspělých státech, v 90. letech tuto daň zavádějí i bývalé komunistické země. DPH nahradila daň z obratu a zamezilo se tak opakovanému zdanění jednoho produktu.

Důležitou změnou bylo upravení zákonů o daních z příjmu k uvolnění situace ohledně soukromého podnikání, které bylo do té doby takřka znemožňováno. Poplatníci se dočkali řady úlev a také možnosti odložení části plateb, při splnění konkrétních podmínek i úplného osvobození od daně. Daňová soustava nabyla účinnosti k 1. 1. 1993. (Kubátová, 2018)

Tuto daňovou soustavu tvořily:

- **Daň z přidané hodnoty** – předmětem daně je dodání zboží, poskytnutí služby osobou povinnou k dani, nebo převod nemovitosti. Plátcem je FO nebo PO se zdanitelným plněním. Samotná daň zatěžuje nejvíce konečného spotřebitele. Říká se jí také univerzální spotřební daň, protože postihuje všechny výrobky a služby

kromě těch, které jsou od ní osvobozené. (Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, 1992)

- **Daň z příjmů FO** – postihuje příjem ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy
- **Daň z příjmů PO** – postihuje až na specifické výjimky veškerý příjem PO.
- **Spotřební daně** – zatěžovaly cenu uhlovodíkových paliv a maziv, lihu a lihovin, piva, vína a tabákových výrobků.
- **Silniční daň** – předmětem daně je užívání motorových vozidel sloužících k podnikání na pozemních komunikacích a užívání nákladních vozidel (a přípojných vozidel) s povolenou hmotností nad 3,5 t registrovaných v ČR. Základ daně je stanovený ve zdvihovém objemu motoru, nebo nejvyšší povolenou hmotností a počtem náprav. (Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, 1993)
- **Daň z nemovitostí** – byla upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve svém původním znění. Skládala se z pozemkové daně a daně ze staveb. Předmětem této daně bylo vlastnictví pozemků a staveb na území ČR. Později byla přejmenována na daň z nemovitých věcí. Sazba daně se lišila podle typu pozemku a stavby. (Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí)
- **Daň z převodu nemovitostí** – předmětem daně bylo úplatné nabytí nemovitosti, nebo jeho podílu. Poplatníkem byl ve většině případů prodávající. Nabyvatel by byl poplatníkem pouze v případě, kdy dochází k převodu nemovitostí na základě vydražení, nebo výkonu rozhodnutí apod. Základem daně byla hodnota nemovitosti.
- **Daň dědická** – předmětem bylo nabytí majetku (ať už movitého, či nemovitého) skrze dědictví. Poplatníkem daně byl nabyvatel dědictví, nebo jeho části a sazba se odvíjela od příbuzenského vztahu k zemřelému a hodnoty nabytého majetku.
- **Darovací daň** – Poplatníkem byl nabyvatel daru (za předpokladu, že má nabyvatel trvalé bydliště v tuzemsku). Základem byla hodnota darovaného majetku snižená o dluhy, případně clo na něj navázané. (Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí)

Jednou z priorit ČR tohoto období bylo začlenění se do důležitých světových organizací. Země vedla jednání s EU i NATO. ČR se musela připravit na přijetí evropských norem a standardů a úpravu legislativy (včetně té daňové) v souladu s *acquis communautaire*³.

1.6.4 Současná daňová soustava

Současný systém je srovnatelný s daňovými systémy ostatních evropských zemí i dalších vyspělých států světa. Daňovou soustavu ČR k 1. 1. 2022 tvořily tyto daně:

- **Daň z přidané hodnoty** – viz předchozí období. V současnosti existují tři sazby DPH – základní ve výši 21 % a dvě snížené ve výši 15 % a 10 %. Od roku 2004 upravuje DPH zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v aktuálně platném znění.
- **Daň z příjmů FO** – postihuje příjem ze závislé a ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a ostatních příjmů.
- **Daň z příjmů PO** – postihuje až na specifické výjimky veškerý příjem PO.
- **Daň z nemovitých věcí** – stejně jako v předchozím období s tím rozdílem, že daň z nemovitostí byla přejmenována v roce 2014 na daň z nemovitých věcí.
- **Daně spotřební na vybrané zboží** – postihují pivo, víno a jeho meziprodukty, tabák a (zahřívané) tabákové výrobky, minerální oleje, líh.
- **Daň silniční** – viz předchozí období.
- **Daň z hazardních her** – nahradila odvody z loterií a podobných her. Předmětem daně jsou hazardní hry na území ČR – loterie, kurzové sázky, živé hry a další (včetně internetových her). Zákon upravuje jejich provozování a zajištění opatření zodpovědného hraní. (Zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, 2016)
- **Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů** – Jedná se o ekologickou daň. Plátcem daně je především dodavatel, který na daňové území dodal plyn konečnému spotřebiteli, provozovatel distribuční, nebo přepravní soustavy a provozovatel podzemního zásobníku plynu. Sazby se odvíjí od množství spalného tepla a liší se podle druhu plynu.
- **Daň z pevných paliv** – předmětem daně je černé a hnědé uhlí, koks, rašelina a další pevná uhlovodíková paliva. Plátcem je dodavatel pevných paliv na daňové území. Sazba daně se odvíjí od spalného tepla. Jedná se také o ekologickou daň.

³ *Acquis communautaire* – tímto francouzským termínem je souhrnně označováno právo EU zahrnující přijaté právní předpisy, prohlášení, opatření, zásady, strategie atd. Nově přijímané země ho musí přijmout ještě před svým vstupem do unie. Řídí se jím všechny členské země. (Úřad pro publikace, nedatováno)

- **Daň z elektřiny** – předmětem daně je elektrická energie a jejím základem je dodané množství v MWh. Plátcem daně je dodavatel energie, nebo společnost provozující distribuční/přenosovou soustavu. Jedná se také o ekologickou daň. (Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, 2007).

Diskutovaným tématem je v současnosti zavedení digitální daně a daně z neočekávaných zisků, které by mohly navýšit příjmy veřejných rozpočtů. Daň digitální je daní z digitálních služeb a měly by ji odvádět velké podniky mající příjmy z reklamy, ze zprostředkovávání uživatelských dat třetím stranám a z užívání mnohostranného digitálního rozhraní. Daň z neočekávaných zisků by měla fungovat jako mimořádná daň pro podniky, kterým plyne zisk nad rámec standardní úrovně zisku, a to z důvodu nějaké mimořádné situace, kterou může být např. přírodní katastrofa, nebo válka. (ČTK, 2022) (Ministerstvo financí České republiky, 2019)

2 Klasifikace daní

Mezi základní způsoby klasifikace patří třídění daní podle způsobu vazby na důchod poplatníka a třídění dle stanovení předmětu daně. Možností je ale více.

2.1 Klasifikace dle způsobu vazby na důchod

Dle prvního způsobu dělíme daně do dvou skupin – daně přímé a daně nepřímé.

Přímé daně jsou stanoveny na základě výše důchodu či majetku poplatníka (odtud daně příjmové a majetkové), tedy respektují jeho finanční situaci. Nejsou přenosné na jiné ekonomické subjekty. Říkáme o nich, že jsou adresné a příkladem je daň z příjmu, daň dědická či daň z nemovitých věcí. Teoreticky je můžeme dále rozdělit na ty, které poplatník odvádí sám prostřednictvím osobního podání daňového přiznání a ty, které jsou odváděny tzv. srážkou u zdroje, tedy daň je odvedena ještě předtím, než je samotný příjem vyplacen. Sráží je nejčastěji banka či zaměstnavatel a jedná se o jedno z opatření snižující riziko daňových úniků.

Nepřímé daně jsou oproti daním přímým neadresné, neznáme dopředu osoby, které je zaplatí. Jsou zahrnuty v cenách zboží, služeb, převodů a nájmu. Jsou uhrazeny prodávajícímu a ten má následně povinnost daň odvést státu. Důležitý je právě samotný akt nákupu či spotřeby. Jedná se především o různé daně ze spotřeby. Příkladem může být spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků. (Vančurová & Láchová, Daňový systém ČR 2010, 2010)

2.2 Klasifikace dle předmětu daně

Druhým možným způsobem je třídění daní z hlediska předmětu daně. Toto třídění se užívá i v zákonodárství. Daně mohou být vázány na výnos, na důchod, na majetek, na hlavu, na obrat či na spotřebu a další.

Výnosové daně bývají uvaleny na výnos z určitého typu činnosti a vypočítávány na základě vnějších znaků, jako je např. počet zaměstnanců, druh podnikání apod. Daně důchodové jsou vyměřeny z příjmů poplatníka (mzdy, zisku, úroku). Majetkové daně bývají uvaleny na vlastnictví, užívání či převod majetku (nemovitých i movitých věcí). Daně z hlavy či také subjektové daně jsou vyměřeny poplatníkovi z titulu samotné existence a povinnost platí pro všechny poplatníky stejně. Tento typ daně je jedním z nejstarších a v současnosti se příliš neužívá. Jeho užití může mít příliš velký dopad na

chudší poplatníky. Daně z obratu zatěžují obrat výrobce. Jsou obvykle řazeny mezi daně nepřímé, avšak během prvorepublikového období (viz kapitola 1.7.1) byl za nositele považován podnik a daň byla řazena mezi přímé. Spotřební daně mohou univerzálně postihnout veškerou spotřebu, nebo pouze spotřebu určité skupiny výrobků, například těch, jejichž užívání je žádoucí nějakým způsobem redukovat. Jedná se především o výrobky škodící lidskému zdraví a výrobky škodící přírodě a životnímu prostředí. Nejstarším typem spotřební daně u nás je daň z piva. Pod spotřební daně bývají řazeny i tzv. daně z užívání, kdy předmětem je užívání veřejného statku (zástupcem je např. silniční daň). (Vančurová & Láchová, 2010) (Kubátová, 2018)

2.3 Klasifikace dle subjektu daně

Daně můžeme třídit také podle subjektu, tedy osoby, která je povinna daň platit. Subjektem daně může být fyzická osoba ve smyslu jednotlivce, může to být domácnost s tím, že je určena „hlava rodiny“, která daň odvede i za její ostatní členy. Může to být manželský pár, pokud je to umožněno, nebo právnická osoba. (Šíroký, 2016)

2.4 Institucionální třídění

Každá instituce si může zvolit vlastní způsob klasifikace pro účely zpracovávání vlastních statistických dat a srovnávání jednotlivých zemí. K nejznámějším patří klasifikace OECD, Eurostatu a Mezinárodního měnového fondu. OECD je organizace sdružující rozvinuté země světa, které spolupracují na utváření pravidel a doporučení nejen pro oblast daní, aby tím zamezily zmatkům i únikům v placení daní. Jejím členem je i ČR. OECD (2014) si pro vlastní statistické účely třídí a označuje daně následujícím způsobem:

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4300 Daně z pozůstalostí, dědické a darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží

5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností

5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200

6000 Ostatní daně

6100 Placené výhradně podniky

6200 Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

(Kubátová, 2018)

3 Ukazatele daňového zatížení

3.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta je ukazatel makroekonomického charakteru vyjadřující procentuální podíl daňového zatížení obyvatel země z hodnoty hrubého domácího produktu. Rozlišujeme daňovou kvótu složenou, jednoduchou a dílčí, případně další. Nejčastěji statistiky uvádějí informace o složené daňové kvótě, kterou vypočteme jako poměr celkového objemu příjmů veřejných rozpočtů plynoucích z daní (a to i z plateb daňového charakteru) k objemu hrubého domácího produktu (dále jen HDP) viz rovnice č. 1. Do celkových daňových příjmů se u tohoto typu kvóty zahrnují i příspěvky sociálního a zdravotního pojištění, které splňují vlastnost povinné, zákonem určené platby a vypočítávají se z výše důchodu.

Rovnice 1: Daňová kvóta složená

$$\text{Daňová kvóta složená} = \frac{\text{celkový daňový příjem (včetně odvodů daň.char.)}}{\text{HDP}}$$

Jednoduchá daňová kvóta se vypočítá jako podíl objemu daňových příjmů „de iure“ a objemu HDP (rov. 2).

Rovnice 2: Daňová kvóta jednoduchá

$$\text{Daňová kvóta jednoduchá} = \frac{\text{celkový daňový příjem (bez odvodů daň.char.)}}{\text{HDP}}$$

Velikost daňového zatížení souvisí s velikostí veřejného sektoru v dané zemi. Čím vyšší je daňová kvóta, tím vyšší by mělo být přerozdělování veřejných financí. Nelze říci, jaká je ideální hodnota daňové kvóty. Zatímco zvětšování velikosti veřejného sektoru může negativně ovlivnit fungování tržního mechanismu (dochází k tzv. vytěšňovacímu efektu, kdy kvůli zvýšení úrokových měr dochází k potlačení soukromých investic), v případě příliš malého veřejného sektoru nebudou moci veřejné finance plnit své funkce. Kromě celkové a složené daňové kvóty, existují také ukazatele dílčí, které vypočteme jako poměr jednotlivých daní daňové soustavy na HDP. K nejčastěji používaným patří dílčí daňová kvóta přímých daní, daňová kvóta nepřímých daní (rov. 3) a daňová kvóta příspěvků na sociální pojištění. (Široký, 2016) (Boněk, Běhounek, Benda, & Holmes, 2001)

Rovnice 3: Dílčí daňová kvóta nepřímých daní

$$\text{Daňová kvóta nepřímých daní} = \frac{\text{daňový příjem z nepřímých daní}}{\text{HDP}}$$

3.2 Daňový mix

Daňový mix představuje relativní podíl jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu země. Obvykle na něm mají velký podíl dvě až tři daně a ostatní jsou pouze doplňkovými. Podle toho, který typ daní u daňového mixu převažuje, můžeme rozlišit tři skupiny zemí. První skupinou jsou země, u kterých převažují důchodové daně. Jedná se o země s dobrou platební morálkou, země s dlouhou tradicí zdanění důchodů nebo země, kde součástí této daně jsou rovnou i příspěvky na sociální zabezpečení. Zařadit sem můžeme např. severské státy – Švédsko, Norsko, Finsko, Dánsko, dále Velkou Británii, Island, nebo také Itálii.

U druhé skupiny převažují nepřímé daně. To jsou naopak země s nízkými důchody a země, kde platební daňová morálka není příliš vysoká. Ty se soustředí spíše na daně nepřímé a tím se snaží předejít velkým daňovým únikům. Z evropských zemí sem patří především Řecko, Portugalsko a Estonsko.

A poslední skupinu tvoří země, u nichž převažují příspěvky na sociální zabezpečení. Tyto země kladou důraz sociální zabezpečení prostřednictvím plateb povinného sociálního pojištění. Těmito zeměmi jsou např. Česko, Německo, Polsko, Francie a Španělsko. (Kubátová, 2018)

3.3 Den daňové svobody

S daňovou kvótou souvisí další ukazatel, se kterým se můžeme běžně setkat a to je tzv. Den daňové (nebo také ekonomické) svobody. Tímto ukazatelem je datum, které nám říká, který den v roce obyvatelé přestávají vydělávat na veřejné výdaje státu a začínají vydělávat sami pro sebe. Samozřejmě toto datum je pomyslné. Obvykle vychází na červen. Používají se dvě různé metody výpočtu. První (rov. 4) porovnává objem veřejných výdajů státu a HDP a říká tak, kolik vláda přerozdělí z každé vyprodukované koruny. Druhá (rov. 5) porovnává objem celkových daňových příjmů a čistý národní důchod.

Rovnice 4: Den daňové svobody 1. způsob

$$\text{Den daňové svobody} = \frac{\text{veřejné výdaje státu}}{\text{HDP}} * 365 \text{ (resp. 366)}$$

Rovnice 5: Den daňové svobody 2. způsob

$$\text{Den daňové svobody} = \frac{\text{celkové daňové příjmy}}{\text{čistý národní důchod}} * 365 \text{ (resp. 366)}$$

(Liberální institut, 2022)

3.4 Implicitní daňová sazba

Implicitní daňová sazba je ukazatel vyjadřující daňové zatížení konkrétního tržního segmentu. Vypočteme ji jako poměr konkrétního typu daně a objemu činnosti či komodit, kterých se daň týká. Příklad výpočtu implicitní daňové sazby viz rovnice č.6:

Rovnice 6: IDS ze spotřeby x

$$IDS \text{ ze spotřeby } x = \frac{\text{vybraná daň ze spotřeby } x \text{ celkem (Kč)}}{\text{spotřeba } x \text{ celkem (Kč)}}.$$

Podobně můžeme spočítat implicitní daňovou sazbu na práci (rov. 7), implicitní daňovou sazbu z kapitálu atd. (Široký, 2016)

Rovnice 7: IDS z práce

$$IDS \text{ z práce} = \frac{\text{vybraná daň z práce} + \text{vybrané veřejnoprávní pojištění}}{\text{celkové náklady práce}}.$$

3.5 Daňový příjem na osobu za rok

V neposlední řadě můžeme použít také ukazatel daňového příjmu na osobu za rok. Ten nám říká, jak velká část z celkového objemu daňových příjmů státu průměrně připadá na jednoho obyvatele (rov. 8). Zde počítáme s celkovým počtem obyvatel (tedy včetně dětí a seniorů).

Rovnice 8: Daňový příjem na osobu za rok

$$Daňový \text{ příjem na osobu/rok} = \frac{\text{celkový daňový příjem (včetně odvodů daň. char.)}}{\text{počet obyvatel}}$$

4 Metodika vyhodnocení změn daňového zatížení v České republice a porovnání s jinými státy pomocí vybraných ukazatelů ve vymezeném období

Cílem práce je vyhodnotit změny daňového zatížení v ČR v porovnání s jinými vybranými státy v období mezi lety 1995 a 2020. Daňové zatížení je hodnoceno pomocí vybraných ukazatelů, kterými jsou daňová kvóta, daňový příjem na osobu za rok a den daňové svobody.

Informace týkající se daňových příjmů jednotlivých zemí EU, složení daňového mixu a dalších makroekonomických ukazatelů jsou veřejně dostupné v databázi na webových stránkách statistického úřadu EU - Eurostat. Ten prezentuje data v rámci nejnovější metodiky systému národních účtů ESA 2010 (European System of National and Regional Accounts), která pro výpočty používá akruální princip⁴. Ukazatele jsou uváděné v běžných cenách a shromažďují údaje na úrovni vládního sektoru se všemi jeho subsektory (včetně daní vybíraných jménem EU). (Ministerstvo financí ČR, 2013)

Prvními zkoumanými ukazateli jsou tři varianty daňové kvóty uváděné v %. Věnuji se nejprve daňové kvótě složené a následně jednoduché. Výpočet tohoto ukazatele je uveden v předchozí kapitole 3.1, viz rovnice 1 a rovnice 2. V souvislosti s výraznými rozdíly mezi oběma variantami daňových kvót je zařazena dílčí kvóta sociálního zabezpečení. Pro lepší přehlednost nejprve uvádím hodnoty ukazatele vždy v porovnání s průměrnými hodnotami EU a poté s hodnotami v sousedních zemích ČR – Německu, Rakousku, Slovensku a Polsku – protože tyto země jsou s ní hospodářsky nejvíce propojeny.

Druhým zkoumaným ukazatelem je daňový příjem na osobu za rok. Zde pro výpočet používám zdrojová data týkající se celkových daňových příjmů (včetně příspěvků sociálního zabezpečení a dalších plateb daňového charakteru) a celkového počtu obyvatel. Výpočet ukazatele je prezentován v předchozí kapitole, viz rovnice 8. Nezáleží na tom, zda osoba daně odvádí. Tento ukazatel počítá se všemi obyvateli. Lze ho hodnotit jako teoretický ukazatel, vhodný pro mezinárodní porovnání, ale nevypovídá o skutečné výši daně zaplacené jedním občanem. Opět pro porovnání uvádím průměrné hodnoty EU a hodnoty sousedních zemí.

⁴ Akruální princip je způsob výpočtu, v rámci kterého se k jednotlivým rokům přiřazují hospodářské transakce, během nichž ekonomická hodnota vznikla, transformovala se, nebo zanikla bez ohledu na to, kdy byla skutečně uhrazena.

Statistické informace o ukazateli den daňové svobody jsem v databázi Eurostat nedohledala, ale pro ČR ho od roku 2000 pravidelně zveřejňuje organizace Liberální institut (2022) na webových stránkách dendanovesvobody.cz. K výpočtu, uvedenému opět v předchozí kapitole, viz rovnice 4, používá metodiku založenou na porovnání objemu veřejných výdajů státu a objemu HDP a vychází při tom ze zdrojových dat OECD. Každoročně přitom nabízí i stručné mezinárodní srovnání. Pro porovnání s hodnotami tohoto ukazatele na Slovensku jsem čerpala informace z webových stránek Nadace F. A. Hayeka (2021). Používá stejnou metodu výpočtu, ale zdrojová data pocházejí od slovenského Institutu finanční politiky. Z důvodu čerpání různých odhadů zdrojových dat a užívání odlišné metodiky jednotlivými organizacemi, se setkáváme s více či méně nepřesnými hodnotami ukazatelů.

Hodnoty ukazatelů za vybrané období jsem zpracovala do grafů pro lepší přehlednost.

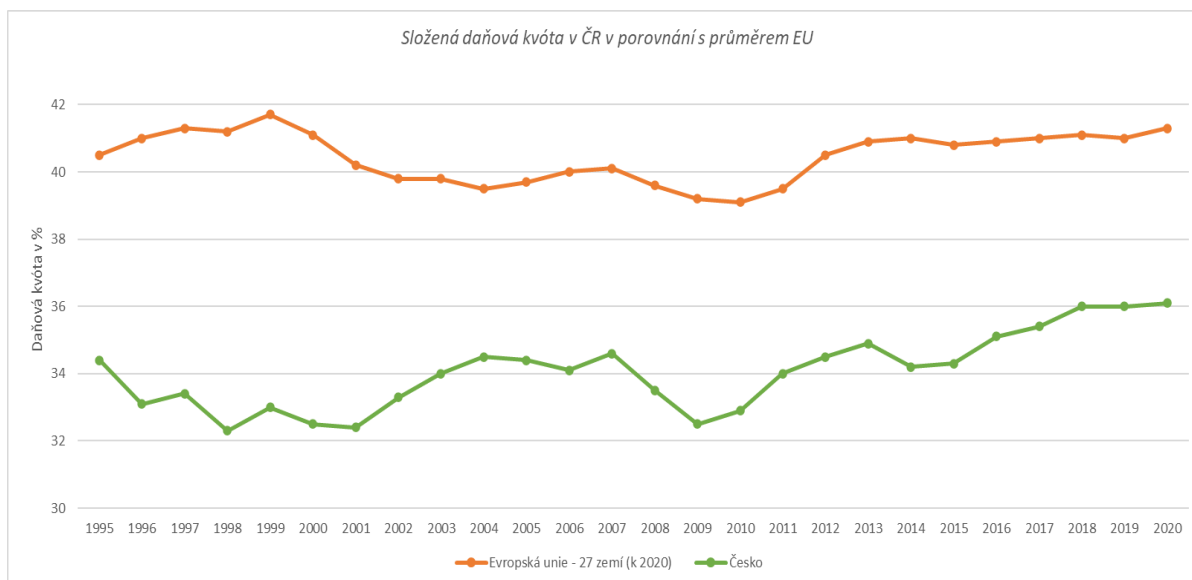
5 Ukazatel daňové kvóty ve sledovaném období

Předností tohoto ukazatele je, že není ovlivněný inflací, tedy růstem cenové hladiny, proto se s ním dobře pracuje při mezinárodním a časovém srovnání.

5.1 Složená daňová kvóta

Na obrázku č. 1 vidíme, že hodnota složené daňové kvóty v ČR dlouhodobě osciluje kolem 34 % a nachází se daleko pod průměrem EU. Ve druhé polovině devadesátých let daňová kvóta u nás mírně klesala a přiblížila se 32 %. Od roku 2001 lze vidět opět nárůst daňové zátěže. K dalšímu výraznému poklesu došlo v letech 2008 až 2010. V roce 2019 poprvé v tomto vybraném období atakuje hranici 36 % a v roce 2020 mírně vzrostla ještě o desetinu procenta na 36,1 %.

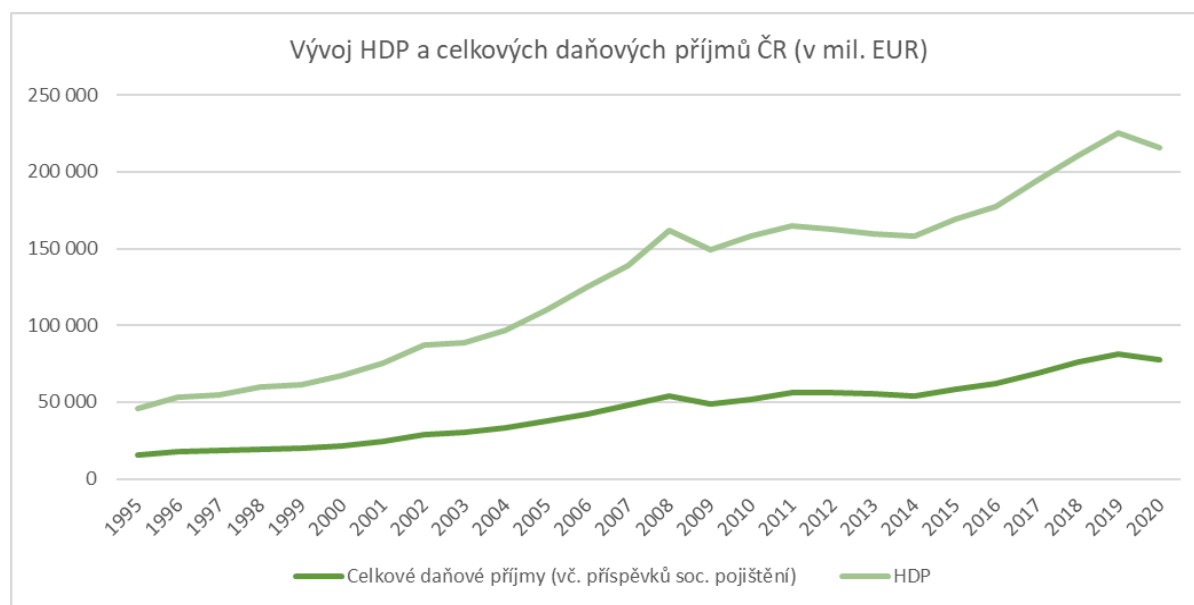
Průměrná daňová zátěž v EU se v tomto období pohybovala v rozmezí 39,1 - 41,7 %. V letech 2008 až 2010 také pozorujeme výrazný pokles. Toto období je prvním, kde můžeme říci, že trend daňové kvóty v ČR odpovídá trendu evropského průměru a ten si udržuje do konce sledovaného období. V období let 2011 - 2013 složená daňová kvóta rostla díky vyššímu růstu daňových příjmů vůči HDP, až do roku 2019 pak byla relativně stabilní. V roce 2020 vidíme také mírné zvýšení, hodnota kvóty dosahovala v průměru 41,3 %. Mezi země s nejvyšší daňovou kvótou patřilo Dánsko (47,6 %), Francie (47,5 %) a Belgie (46,2 %), naopak mezi země s nejnižší kvótou Irsko (20,8 %), Rumunsko (27,1 %) a Malta (30,4 %).



Obrázek 1: Vývoj složené daňové kvóty v ČR vs průměr EU, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

Pro podrobnější pohled na vývoj celkového daňového zatížení slouží graf znázorňující vývoj HDP a celkových daňových příjmů v ČR (viz obrázek 2, rovnice 1). Obecně u obou pozorujeme rostoucí trend.

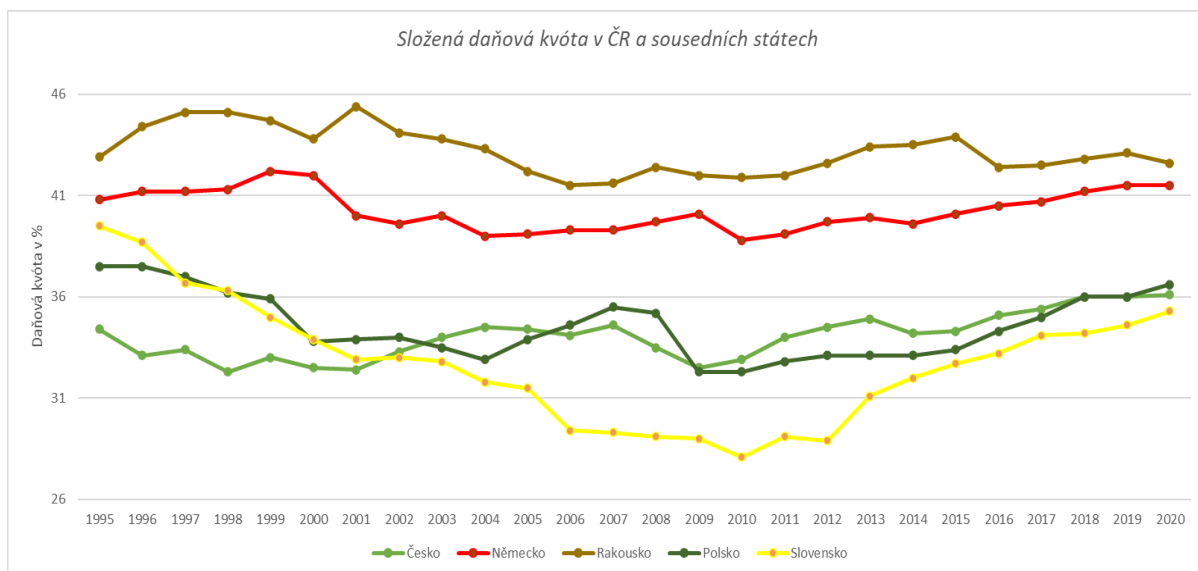
V roce 2008 a 2009 došlo v ČR k výraznějšímu poklesu obou zmíněných makroekonomických agregátů. Daňové příjmy klesaly rychleji než HDP, proto pozorujeme v tomto období i pokles daňové kvóty na obrázku č. 1. Výrazného poklesu obou agregátů si lze všimnout i v roce 2020, kdy ovšem naopak HDP klesalo rychleji než daňové příjmy, a proto pozorujeme nárůst kvóty.



Obrázek 2: Vývoj HDP a celkových daňových příjmů (včetně příspěvků sociálního pojištění) ČR (v mil. EUR) (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Z obrázku č. 3, který porovnává složenou daňovou kvótu v ČR se sousedními zeměmi, je patrné, že ze sousedních zemí je složená daňová kvóta dlouhodobě nižší pouze na Slovensku, naopak nejvyšších hodnot dosahuje dlouhodobě Rakousko. (Eurostat, 2022)

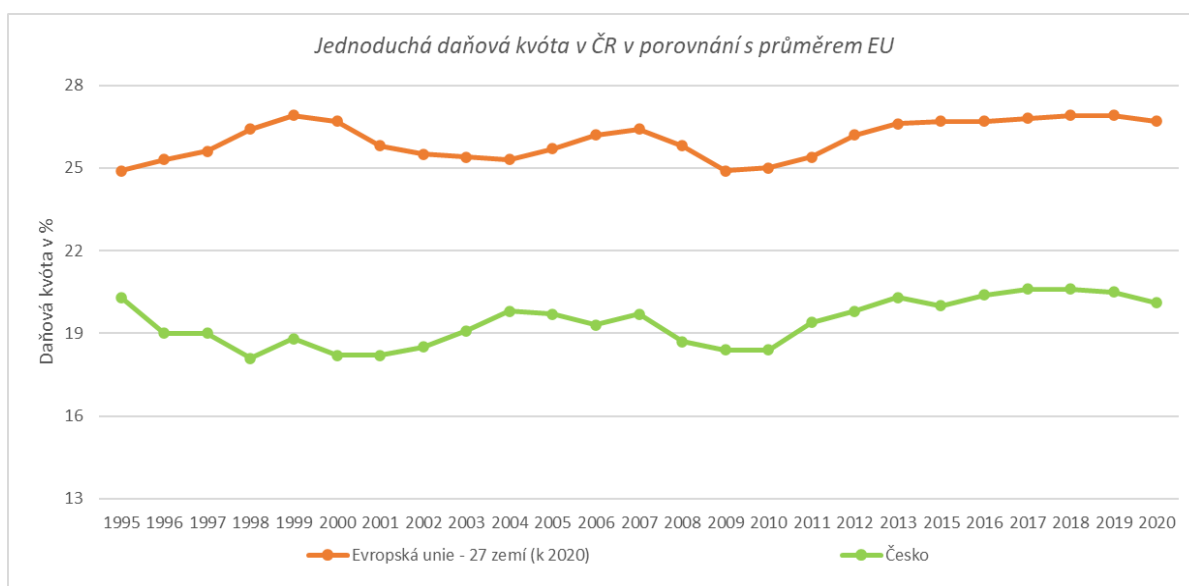
Pokud bychom tyto hodnoty zprůměrovali přes dané období, dostali bychom hodnoty pro Rakousko 43,2 %, Německo 40,3 %, Polsko 34,6 %, Česko 34,1 % a pro Slovensko 32,8 %. Nyní lze tyto průměrné hodnoty porovnat. Přestože má Slovensko průměrně v tomto období nejnižší složenou daňovou kvótu, má také nejvyšší výchylku, jelikož rozdíl mezi nejnižší (28,1 %) a nejvyšší hodnotou (39,5 %) je více než 11 %. Stabilních hodnot dosahuje kvóta v Německu, Rakousku a Česku, kde nejvyšší rozdíl jsou necelá 4 %. Rozdíl mezi nejvyšší a nejnižší hodnotou v Polsku je 5,2 %.



Obrázek 3: Vývoj složené daňové kvóty v ČR a sousedních státech, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

5.2 Jednoduchá daňová kvóta

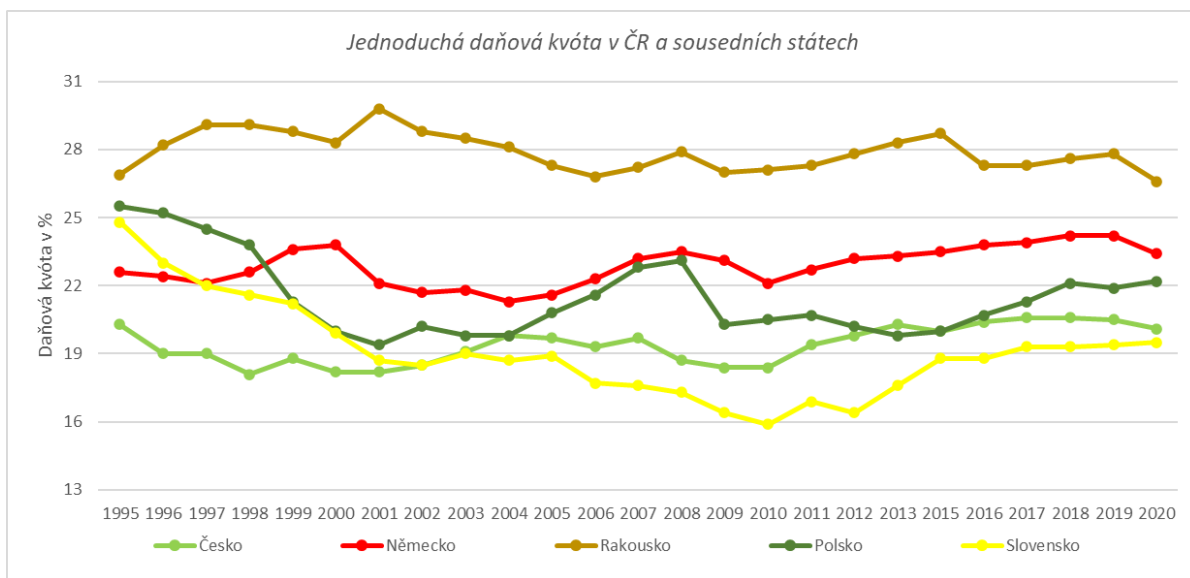
Hodnoty jednoduché daňové kvóty se v ČR pohybují kolem 19 % (viz obrázek 4), v EU průměrně kolem 26 %. V roce 2020 dosahovala v ČR 20,1 % a byla tak čtvrtá nejnižší v EU. Nižší zaznamenalo pouze Slovensko, Irsko a Rumunsko. Vidíme zde větší rozdíl mezi hodnotami v ČR a uniijním průměrem než tomu bylo u složené kvóty. Důvodem je vysoké povinné pojistné, které složenou kvótu v ČR dlouhodobě zvyšuje, jak upozorňují autoři Boněk, Běhounek, Benda & Holmes ve své publikaci. (2001)



Obrázek 4: Vývoj jednoduché daňové kvóty v ČR v porovnání s průměrem EU (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Na obrázku č. 5 vidíme jednoduchou daňovou kvótu v ČR v porovnání se sousedními zeměmi. Hodnoty sousedních zemí můžeme zprůměrovat obdobně jako u složené daňové

kvóty. Průměrná jednoduchá daňová kvóta ve vybraném období byla v Rakousku 27,9 %, Německu 22,9 %, Polsku 21,4 %, Česku 19,4 % a na Slovensku 19,1 %. Slovensko opět vykazuje nejméně stabilní hodnoty. Nejvyšší jednoduchou kvótu vykazuje v roce 1995 a to 24,8 %, od té doby daňová zátěž dle ukazatele klesala. Nejnižšího bodu dosáhla v roce 2010 a to 15,9 %. (Eurostat, 2022)

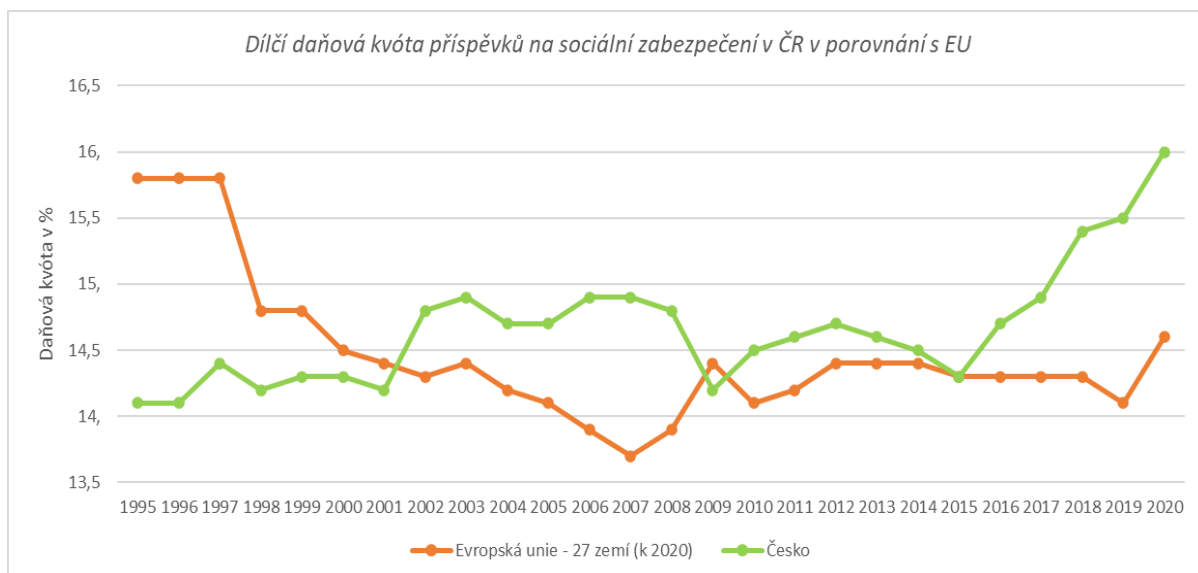


Obrázek 5: Vývoj jednoduché daňové kvóty v ČR a v sousedních státech, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

5.3 Dílčí kvóta sociálního zabezpečení

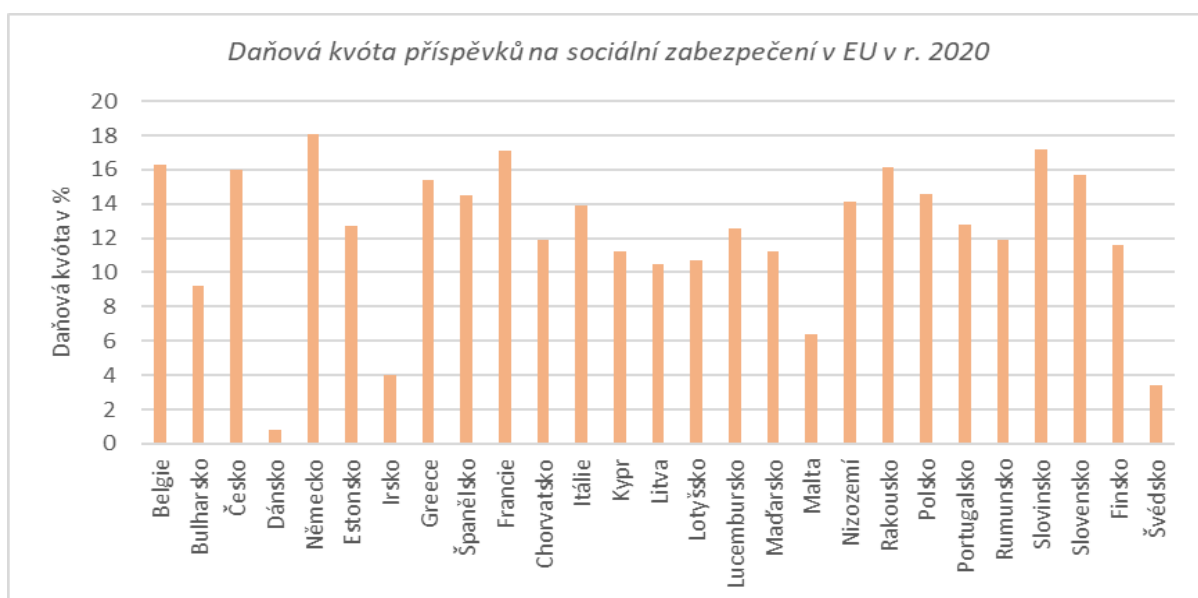
Na dalším grafu (viz obrázek 6) je vyobrazen vývoj dílčí daňové kvóty příspěvků na sociální zabezpečení. Můžeme si všimnout rozdílného vývoje tohoto ukazatele v ČR ve srovnání s průměrem 27 evropských zemí.

Na začátku sledovaného období se ukazatel v Česku pohyboval konstantně mezi 14 a 14,5 % až do roku 2001, kdy vzrostl a až do roku 2008 se pohyboval k 15 %. Tento trend je opačný k evropskému trendu. Unijní průměr byl do roku 1997 15,8 % a v r. 1998 zaznamenal 1% propad a dále klesal. Od roku 2001 se hodnota této dílčí kvóty dokonce pohybuje nad průměrem EU s výjimkou roku 2009. Od roku 2015 vidíme v ČR prudký nárůst ukazatele. V roce 2020 byla dílčí daňová kvóta příspěvků na sociální zabezpečení v ČR celých 16 %, zatímco průměr EU byl pouhých 14,6 %.



Obrázek 6: Vývoj dílčí daňové kvóty příspěvků na sociální zabezpečení v ČR v porovnání s průměrem EU (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Na obrázku č. 7 vidíme sloupkový graf znázorňující hodnoty dílčí daňové kvóty příspěvků na sociální zabezpečení vybraných zemí EU za rok 2020. Nejnižších hodnot tohoto ukazatele dosáhlo Dánsko (0,8 %) a Švédsko (3,4 %), zatímco nejvyšších hodnot Německo (18,1 %), Slovinsko (17,2 %) a Francie (17,1 %). (Eurostat, 2022)



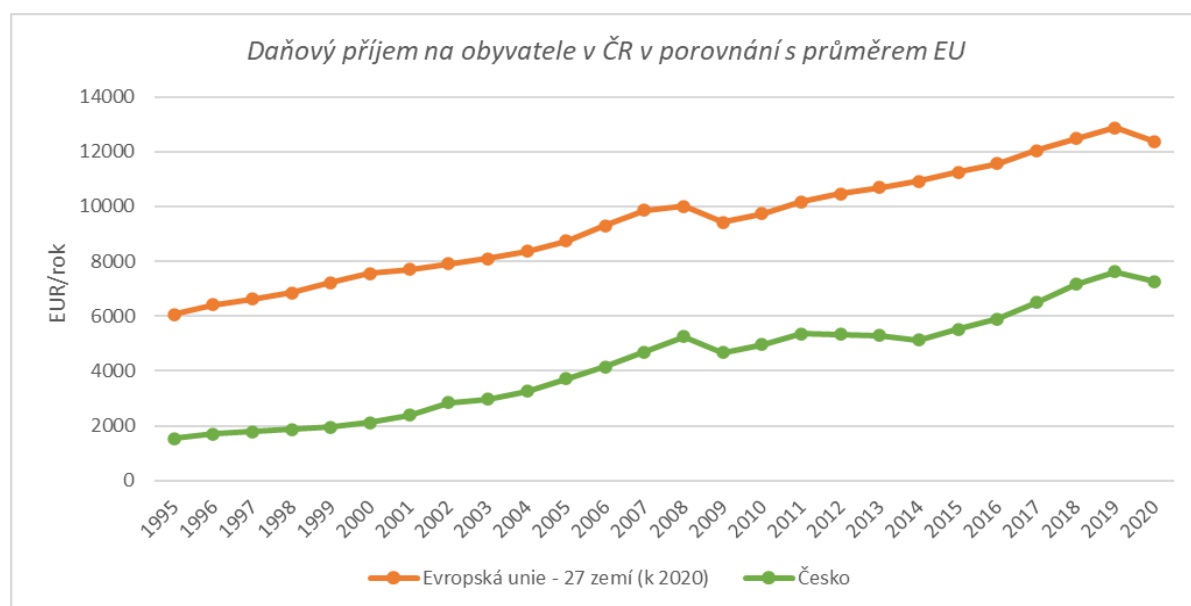
Obrázek 7: Daňová kvóta příspěvků na sociální zabezpečení v EU v r. 2020, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

6 Ukazatel daňových příjmů na osobu za rok ve sledovaném období

Na ukazatel působí růst cenové hladiny, již z toho důvodu můžeme očekávat nárůst hodnoty ukazatele během sledovaného období. Obrázky č. 8 a č. 9 znázorňují vývoj ročního daňového příjmu na jednoho obyvatele v jednotlivých zemích.

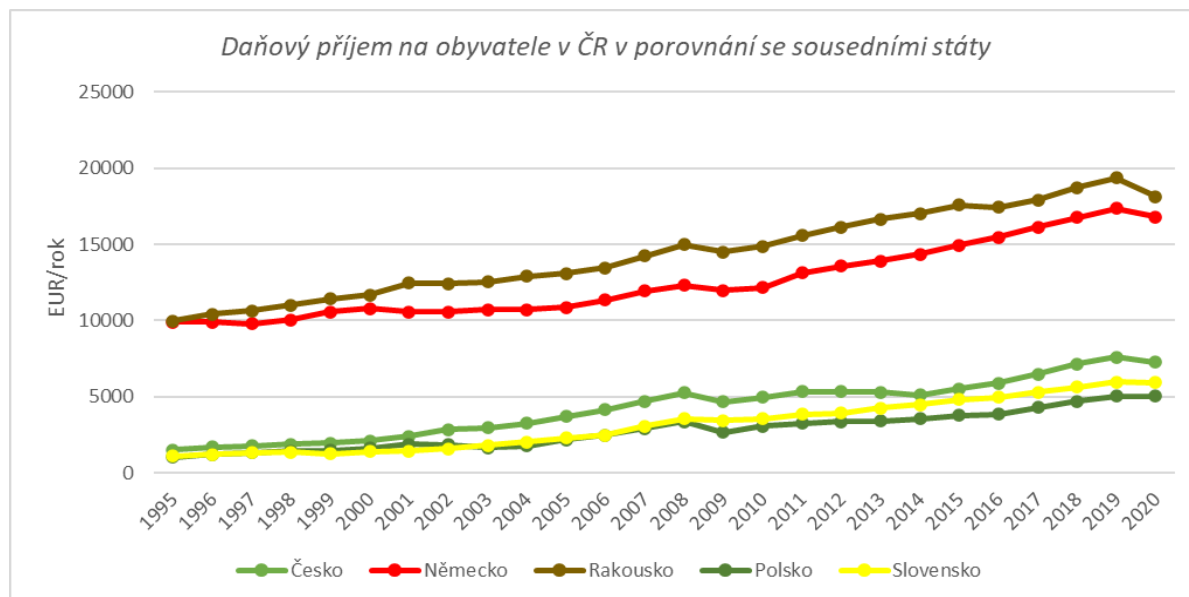
Z grafů je patrné, že daňový příjem na obyvatele má v ČR dlouhodobě rostoucí trend (viz obrázek 8). Zatímco v roce 1995 vychází na 1531,5 EUR, v roce 2020 už je to 7265,4 EUR. Hodnota ukazatele se zvýšila o 5733,8 EUR na osobu. Počet obyvatel ČR se od té doby zvýšil o 360 tisíc, nicméně s vyšším počtem obyvatel je spojen i nárůst daňových příjmů. Vidíme, že hodnoty v ČR v podstatě kopírují trend průměrných hodnot EU. Průměr EU se za vybrané období zvýšil z 6062 EUR na 12 368 EUR, tedy o 6306 EUR na osobu.

K většímu poklesu na obou křivkách dochází v roce 2009, nicméně již v roce 2011 jsou hodnoty z let před krizí překonány. Znova klesl výrazně daňový příjem na osobu v roce 2020 a křivka ČR navíc zaznamenala menší pokles také v roce 2014. Jak bylo patrné již z obrázku č.2, ve všech těchto případech došlo k poklesu celkových daňových příjmů. Z členských zemí EU došlo v roce 2020 k poklesu daňových příjmů u 21 z 27 zemí. K největšímu poklesu došlo v Řecku (-11 %) a v Chorvatsku (-9,4 %). Naopak daňové příjmy rostly např. v Bulharsku, Dánsku, Maďarsku, nebo Polsku.



Obrázek 8: Roční daňový příjem na obyvatele v ČR v porovnání s průměrem EU v EUR (Eurostat, 2022), vlastní úprava

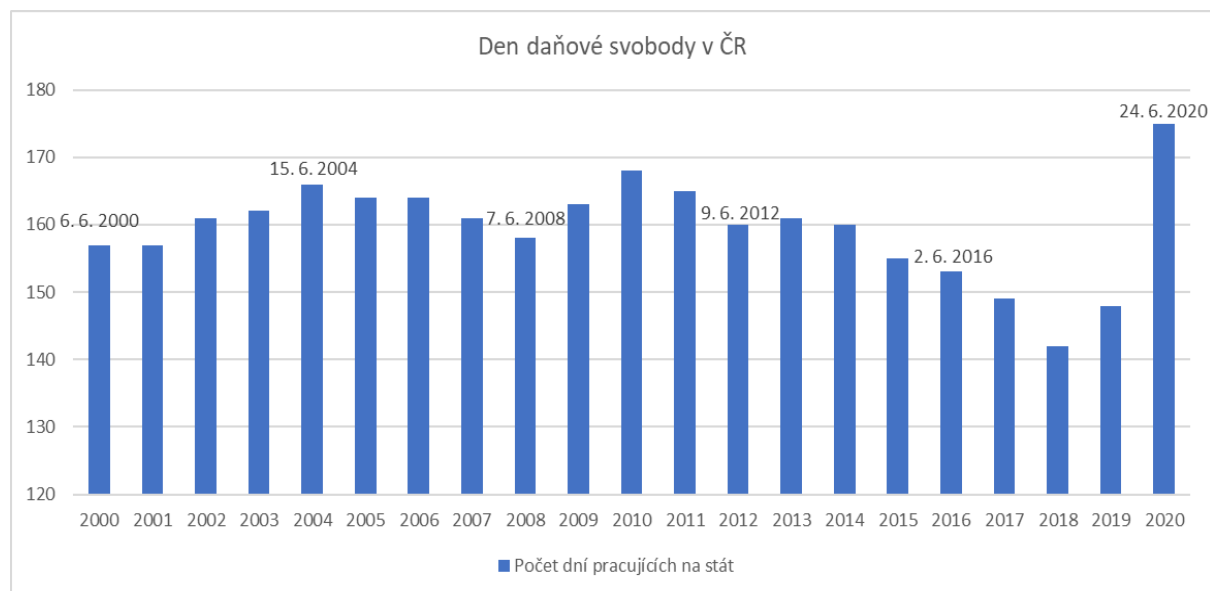
Rostoucí trend má daňový příjem na osobu i v sousedních zemích (viz obrázek 9). Nejmenší daňový příjem v přepočtu na osobu z nich má v posledních letech Polsko. Hned za ním se však drží Slovensko a Česko. Největší z nich má Rakousko. I sousední státy zaznamenaly pokles tohoto ukazatele v letech 2009 a 2020.



Obrázek 9: Roční daňový příjem na obyvatele v ČR v porovnání se sousedními státy v EUR (Eurostat, 2022), vlastní úprava

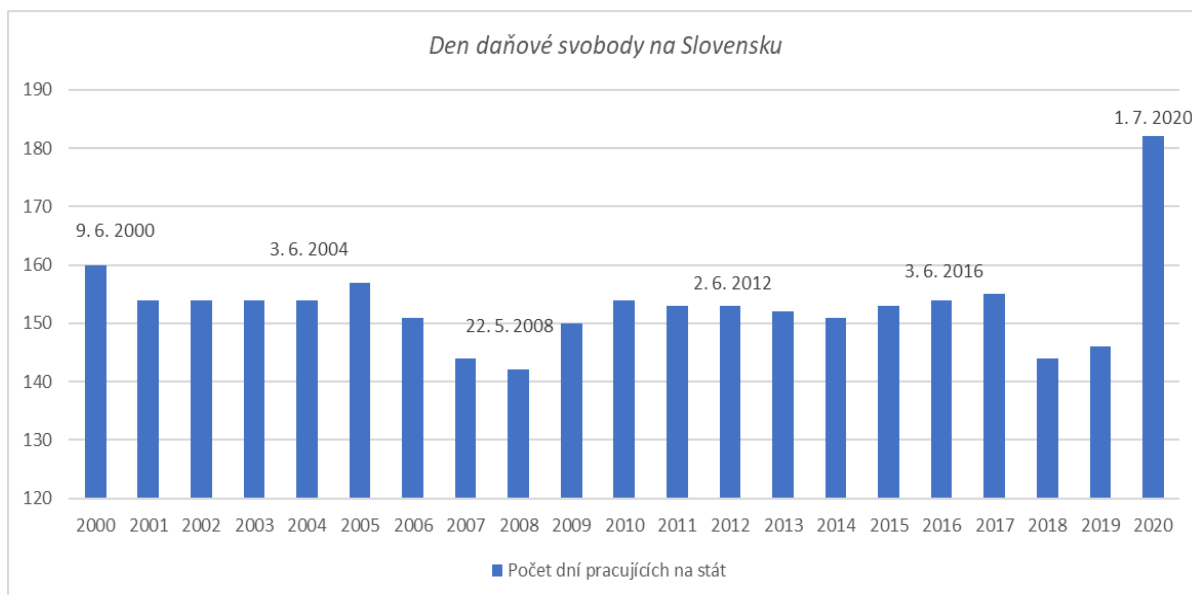
7 Den daňové svobody ve sledovaném období

Z obrázku č. 10 je patrné, že v roce 2018 připadl den daňové svobody již na 23. května a stalo se tak nejdříve za vybrané období. Jen o dva roky později, v roce 2020, den daňové svobody připadl na 24. června. Daňoví poplatníci tak vydělávali na státní veřejné výdaje celých 175 dní, což je v tomto období nejdéle.



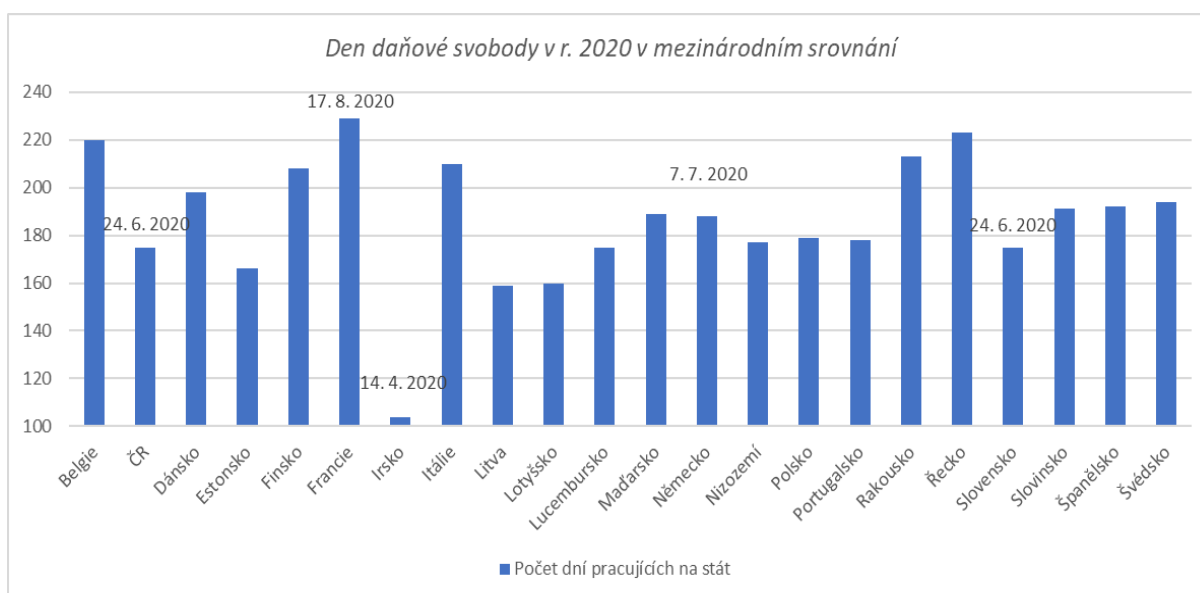
Obrázek 10: Den daňové svobody v ČR (Liberální institut, 2022)

Nicméně z grafu vyplývá, že průměrný daňový subjekt vydělá na svůj podíl na výdajích státu obvykle 150. až 170. den v roce. Obrázek č. 11 pak znázorňuje vývoj tohoto ukazatele na Slovensku. I tam tento den tradičně připadá na začátek června. V roce 2020 však den daňové svobody připadl až na 1. července. (Nadácia F. A. Hayeka, 2021)



Obrázek 11: Den daňové svobody na Slovensku, (Nadácia F. A. Hayeka, 2021) (2013) vlastní úprava

Obrázek č. 12 slouží pro srovnání ukazatele dne daňové svobody v Česku a v zemích EU. Zatímco v Irsku připadl tento den v roce 2020 již na 14. dubna, ve Francii to bylo až 17. srpna. Dle dat Liberálního institutu toto datum v Česku a na Slovensku připadlo shodně na 24. června.



Obrázek 12: Den daňové svobody v roce 2020 v mezinárodním srovnání, (Liberální institut, 2022) vlastní úprava

8 Vyhodnocení změn sledovaných ukazatelů v České republice a dalších vybraných státech

Za posledních 120 let se daňová zátěž ve většině vyspělých zemí několikanásobně zvětšila, zvláště budeme-li uvažovat absolutní hodnoty daňových příjmů. Důvodem jsou mimo jiné přibývající funkce státu.

Od devadesátých let české daňové právo očekávalo příchod změn souvisejících s přijetím evropské legislativy a harmonizací daní. Od vstupu do EU se český daňový systém nadále sbližuje se systémy ostatních evropských zemí, přesto vidíme, že harmonizace, ke které dochází, je pouze částečná. Daňová zátěž, kterou se snaží co nejlépe znázornit ukazatel daňové kvóty, v jednotlivých zemích není jednotná (viz obrázek 3). Liší se díky různým daňovým sazbám, struktuře daňové soustavy i výpočtu základu daně. A neplatí zde striktně žádné pravidlo, které by říkalo, že čím ekonomicky bohatší země, tím větší daňová zátěž, nebo naopak.

Na obrázku č. 1 vidíme vykreslenou křivku složené daňové kvóty v ČR v období let 1995 až do roku 2020. Složená daňová kvóta dlouhodobě osciluje kolem 34 % HDP. Průměrná hodnota Evropské unie byla po celé sledované období vyšší a v současnosti tomu není jinak. Podíváme-li se na okolní státy, Německo a Rakousko vykazuje výrazně vyšší daňovou kvótu než ČR, Polsko a Slovensko.

Jak uvádějí autoři Boněk, Běhounek, Benda & Holmes (2001), za socialismu u nás dosahovala složená daňová kvóta vysokých hodnot, a to z důvodu maximálního přerozdělování domácího produktu skrze veřejné rozpočty. V devadesátých letech pak kvóta klesala a pokles můžeme pozorovat i na křivce vybraného období, a to až do roku 1998. Ve zvoleném období se pohybovala v rozmezí 32,3 až 36,1 %. V posledních letech pozorujeme mírný nárůst.

Jednoduchá daňová kvóta se v Česku pohybuje kolem 19 % (viz obrázek 4). Hodnoty jednoduché daňové kvóty jsou v evropských zemích tradičně znatelně nižší, než hodnoty složené daňové kvóty. Složenou daňovou kvótu zvyšují další odvody daňového charakteru, typicky nejvíce platby sociálního a zdravotního pojištění, jelikož většina evropských zemí disponuje propracovanými systémy sociálního zabezpečení.

Jak ukazuje graf dílčí daňové kvóty (viz obrázek 7), ČR patří mezi země s nejvyšším podílem příspěvků sociálního zabezpečení na HDP v EU. Hodnoty této kvóty se ve vybraném období pohybovaly v rozmezí 14,1 – 16 %. Vyšších hodnot této kvóty než ČR

dosahuje tradičně Francie, Německo, Belgie, Rakousko a Slovinsko. Zdá se, že za vyššími hodnotami složené daňové kvóty v posledních letech stojí právě nárůst daňové kvóty příspěvků na sociální zabezpečení, jelikož hodnoty jednoduché daňové kvóty zůstávají stabilní.

U ukazatele daňového příjmu na osobu pozorujeme rostoucí trend na celé délce sledovaného období s výjimkou let 2009, 2014 a 2020. Průměr EU je daleko vyšší (viz obrázek 8). Rozdíl v ročním daňovém příjmu na osobu mezi ČR a průměrem EU v roce 2020 byl v přepočtu 5103 EUR. V porovnání se sousedními státy dosahují Rakousko a Německo nadprůměrných hodnot tohoto ukazatele. ČR, Slovensko a Polsko jsou si hodnotami vzájemně velmi blízko.

Ukazatel dne daňové svobody připadá v ČR tradičně na měsíc červen. Výjimkou je období let 2017, 2018 a 2019 (viz obrázek 10), kde tento den vycházel již na konec května. Nejméně dní v EU pracují na stát daňoví poplatníci v Irsku. Tam den daňové svobody v roce 2020 připadl již na polovinu dubna. Naopak nejdéle pracují ve Francii, kde daňoví poplatníci začali pracovat sami pro sebe až 17. srpna (viz obrázek 12).

Ukazatele daňového zatížení reagují na změny v hospodářském cyklu země. K poklesu daňových příjmů jak v České republice, tak v Evropské unii v roce 2009 došlo pravděpodobně následkem velké hospodářské krize. Tu způsobila hypoteční krize v USA v roce 2008, která se následně přelila do celého světa v podobě finanční krize a ekonomiky evropských zemí se dostaly do recese. V tomto období sledujeme pokles HDP i daňových příjmů. Následky této krize si některá evropská hospodářství nesla až do roku 2016. (Kubátová & kol., 2016) (Eurostat, 2021)

V letech 2014 až 2019 docházelo v ČR k hospodářskému růstu. Nezaměstnanost, která se pohybovala až mimořádně nízko, růst mezd a vysoká spotřeba způsobily růst daňových příjmů a hrubého domácího produktu.

Důvodem mírného zvýšení ukazatele daňové zátěže v roce 2020 ve většině evropských zemí byla pravděpodobně pandemie nemoci Covid-19, která významně zasáhla jejich ekonomiky. Celosvětově zavedená opatření omezující ekonomickou aktivitu zapříčinila pokles HDP i daňových příjmů. HDP však ve většině případů klesalo o něco rychleji. Průměr daňových příjmů na osobu v EU klesl poprvé od roku 2009. Pokles daňových příjmů byl ovlivněný poklesem zdanitelných příjmů. Jak zmiňuji v kapitole 5.1, k největšímu poklesu daňových příjmů došlo v Chorvatsku a Řecku. Ekonomiky obou

těchto zemí jsou závislé na příjmech plynoucích z turismu, proto byly silně ovlivněny opatřeními a nejistotou spojenou s cestováním. V této nelehké době zafungovala automaticky stabilizační funkce daní (viz kapitola 1.4.3), zároveň vlády zasažených zemí přišly s aktivními opatřeními vedoucími ke snížení daní např. v podobě snížení sazby DPH pro určitý typ zboží/služeb, nebo prodloužení lhůty pro odvedení daně. Co se naopak zvýšilo, byly vládní výdaje. (Eurostat, 2021) (Evropská komise, 2020)

Závěr

Česká republika je země s bohatou historií. Její daňová soustava prošla dlouhým vývojem, než získala podobu, jakou má dnes. Její vývoj ovlivnilo mnoho historicko-politických událostí. S tím souvisí daňové zatížení obyvatelstva, které je proměnlivé. Od zavedení nové daňové soustavy v roce 1993 lze daňové zatížení obyvatel ČR považovat za poměrně stabilní s mírnými výkyvy. Ovlivňují ho jak legislativní změny, tak změny v ekonomické aktivitě (prodej zboží a služeb, úroveň zaměstnanosti apod.). Zatímco některé legislativní změny můžeme považovat za vynucené, některé vlády (ne)provádí změny za účelem získání volebních hlasů, a to na úkor státního rozpočtu.

Pomocí vybraných ukazatelů jsem zkoumala změny v daňové zátěži v ČR ve vybraném období a porovnávala je se státy Evropské unie. Data jsem čerpala především z databáze Eurostatu, protože používá jednotnou metodiku a najdeme v ní potřebné informace o daňových strukturách a dalších ukazatelích od roku 1995 zpracované v časových řadách.

Na základě hodnot ukazatelů patří Česko v EU k zemím s podprůměrným daňovým zatížením obyvatel. Ze sousedních zemí pozorujeme dlouhodobě vyšší hodnoty daňových kvót v Německu a Rakousku. Hodnoty daňových ukazatelů v Česku jsou si více podobné s těmi v Polsku a na Slovensku. Zajímavé by bylo i porovnání daňového zatížení s dalšími zeměmi světa na ostatních kontinentech, kde by se daňové ukazatele pravděpodobně více odlišovaly.

Ukazatele daňového zatížení jsou užitečným nástrojem, který nám umožňuje porovnat daňové zatížení v čase i prostoru. Jejich vypovídací schopnost je však také omezena. Při nakládání s jejich hodnotami musíme brát v potaz možné odchylky ve výpočtech samotných ukazatelů i zdrojových dat. Proto porovnávání hodnot na mezinárodní úrovni nemusí být zcela přesné. Při zpracovávání této práce jsem narážela na problém uvádění lišících se hodnot makroekonomických ukazatelů různými autory publikací a chybějící popis užívané metodiky, což působilo občas zavádějícím dojmem.

Summary

The Bachelor's thesis deals with the development of tax burden in the Czech Republic in the period of time from 1995 to 2020. At the beginning it explains the most often used basic terms related to tax system such as „tax“, „tax functions“, „tax base“ and also economic indicators such as tax quota (different types), tax mix, tax freedom day, implicit tax rate and tax revenue per citizen. Then it presents three important tax reforms – in 1927, 1954, 1992 and current tax system. The thesis focuses on evaluation of tax burden changes on the basis of selected tax indicators and compare them with other european countries. The data are turned into graphs for better clarity.

Key words: tax, tax system, tax reform, tax indicator, tax burden

JEL Classifications: H71 – State and Local Taxation, Subsidies, and Revenue

Seznam použitých zdrojů

- Boněk, V., Běhounek, P., Benda, V., & Holmes, A. (2001). *Lexikon - daňové pojmy*. Sagit.
- Česká národní rada. (1992). Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. ČR.
- Česká národní rada. (1992). Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. ČR.
- Česká národní rada. (1992). Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. ČR.
- Česká národní rada. (1993). Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. ČR.
- ČTK. (Srpen 2022). *Vláda zvažuje zavedení daně z neočekávaných zisků ve třech sektorech*. Načteno z ČTK České noviny: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/vlada-zvazuje-zavedeni-dane-z-neocekavanych-zisku-ve-trech-sektorech/2244984>
- Doležalová, A. (2007). *Rašín, Engliš a ti druzí: československé státní rozpočty v letech 1918 - 1938*. Oeconomica.
- Eurostat. (Říjen 2021). *Tax revenue statistics*. Načteno z Eurostat - Statistics Explained: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics
- Eurostat. (30.. červen 2022). *EC data browser*. Načteno z Eurostat: <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser>
- Evropská komise. (2020). *ecfin_forecast_autumn_2020_hr_en.pdf*. Načteno z https://ec.europa.eu/economy_finance/forecasts/2020/autumn/ecfin_forecast_autumn_2020_hr_en.pdf
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: (7.vyd) Wolters Kluwer ČR.
- Kubátová, K., & kol. (2016). *Fiskální a monetární politika po velké recesi*. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o.
- Liberální institut. (2022). *Den daňové svobody*. Načteno z [dendanovesvobody.cz: https://www.dendanovesvobody.cz/static/dcd36e52b5b4850b96dddd44135e8c5d/768bc/dds2019.png](https://www.dendanovesvobody.cz/static/dcd36e52b5b4850b96dddd44135e8c5d/768bc/dds2019.png)

- Ministerstvo financí České republiky. (2019). *mfcz.cz*. Načteno z Návrh zákona o digitální dani míří do Sněmovny: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/navrh-zakona-o-digitalni-dani-miri-do-sn-36638>
- Ministerstvo financí ČR. (Prosinec 2013). *Metodická příručka Fiskálního výhledu ČR*. Načteno z *mfcz.cz/FiskalniVyhled*: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Makro-fiskalni-vyhled_2013-Q4_Metodicka-prirucka-Fiskalni-vyhled-CR.pdf
- Nadácia F. A. Hayeka. (2013). *Deň daňovej slobody 2013*. Načteno z *hayek.sk*: <https://www.hayek.sk/den-danovej-slobody-2013/>
- Nadácia F. A. Hayeka. (2021). *Deň daňovej slobody 2021*. Načteno z *hayek.sk*: <https://www.hayek.sk/den-danovej-slobody-2021/>
- Národní shromáždění ČSR. (1950). Zákon č. 59/1950 Sb., o dani z literární a umělecké činnosti.
- Novotný, J., Peková, J., Sýkora, J., & Červený, P. (1995). Charakteristika příjmové stránky veřejných rozpočtů ČSR v letech 1918 - 1938 a předpoklady rozvoje veřejného sektoru. *Výzkumný úkol katedry VF a fakulty financí a účetnictví*. Praha: VŠE.
- Parlament ČR. (2007). Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. ČR.
- Parlament ČR. (2009). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Parlament ČR. (2016). Zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách. ČR.
- Široký, J. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. (2. vyd.) Beck.
- Široký, J. (2016). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. (2. vyd.) Wolters Kluwer.
- Švarcová, J. a. (2014/2015). *Ekonomie: stručný přehled*. Ceed.
- Úřad pro publikace. (nedatováno). *EUR - Lex*. Načteno z <https://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/acquis.html>
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2010). *Daňový systém ČR 2010*. Praha: VOX.
- Vančurová, A., Láchová, L., & Zítková, H. (2020). *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer.

Seznam rovnic

Rovnice 1: Daňová kvóta složená

Rovnice 2: Daňová kvóta jednoduchá

Rovnice 3: Dílčí daňová kvóta nepřímých daní

Rovnice 4: Den daňové svobody 1. způsob

Rovnice 5: Den daňové svobody 2. způsob

Rovnice 6: IDS ze spotřeby x

Rovnice 7: IDS z práce

Rovnice 8: Daňový příjem na osobu za rok

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vývoj složené daňové kvóty v ČR vs průměr EU, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

Obrázek 2: Vývoj HDP a celkových daňových příjmů (včetně příspěvků sociálního pojištění) ČR (v mil. EUR) (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Obrázek 3: Vývoj složené daňové kvóty v ČR a sousedních státech, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

Obrázek 4: Vývoj jednoduché daňové kvóty v ČR v porovnání s průměrem EU (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Obrázek 5: Vývoj jednoduché daňové kvóty v ČR a v sousedních státech, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

Obrázek 6: Vývoj dílčí daňové kvóty příspěvků na sociální zabezpečení v ČR v porovnání s průměrem EU (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Obrázek 7: Daňová kvóta příspěvků na sociální zabezpečení v EU v r. 2020, (Eurostat, 2022) vlastní úprava

Obrázek 8: Roční daňový příjem na obyvatele v ČR v porovnání s průměrem EU v EUR (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Obrázek 9: Roční daňový příjem na obyvatele v ČR v porovnání se sousedními státy v EUR (Eurostat, 2022), vlastní úprava

Obrázek 10: Den daňové svobody v ČR (Liberální institut, 2022)

Obrázek 11: Den daňové svobody na Slovensku, (Nadácia F. A. Hayeka, 2021) vlastní úprava

Obrázek 12: Den daňové svobody v roce 2020 v mezinárodním srovnání, (Liberální institut, 2022) vlastní úprava