

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra veřejných financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2016

Kateřina Součková

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra veřejných financí



**Komparace systému nepřímých daní v ČR
a ve vybrané zemi mimo EU**

Autor diplomové práce: Bc. Kateřina Součková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Rok obhajoby: 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Komparace systému nepřímých daní v ČR a ve vybrané zemi mimo EU“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 3. 1. 2016

Kateřina Součková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce Ing. Haně Zídkové, Ph.D., která mi poskytla cenné rady a ochotně spolupracovala při tvorbě této diplomové práce. V neposlední řadě děkuji za podporu své blízké rodině.

Anotace

Tématem diplomové práce je komparace kanadského a českého systému nepřímých daní. Práce je zaměřena na všeobecnou spotřební daň. V současnosti se této spotřební dani věnují daňové politiky států daleko více, než tomu bývalo dříve. Cílem práce je provést deskripci a analýzu kanadské spotřební daně a následně porovnat kanadský a český daňový systém z pohledu daně z přidané hodnoty. Práce se zásadně zaměřuje na praktický odvod daně. Závěr obsahuje zhodnocení a možná doporučení pro změny obou porovnávaných systémů. Na základě této práce si mohou čeští podnikatelé udělat představu o zdanění spotřeby v Kanadě.

Klíčová slova

Česká republika, daňový systém, DPH, Kanada, nepřímé daně

Annotation

The theme of diploma thesis is the comparison of Canadian and Czech system of indirect taxes. The thesis is focused on value added tax. At present tax policies in the world dedicate on this excise tax far more than in the past. The aim is to describe and analyse the Canadian excise tax and then compare the Canadian and Czech system of value added tax. The thesis is principally focused on practical tax payment. Conclusion contains evaluation and possible recommendations for changes in both countries. Based on this thesis can Czech entrepreneurs have an idea about taxing indirect taxes in Canada.

Key words

Czech republic, tax system, value added tax, Canada, indirect taxes

OBSAH

1. Úvod	1
2. Daňová teorie	3
2.1. Daňová kvóta a daňový mix	4
2.2. Daňová konkurence.....	5
2.3. Daňová koordinace	6
2.4. Daňová harmonizace	7
3. Kanada	9
3.1. Základní údaje a administrativně správní členění	9
3.2. Ekonomika a hospodářství.....	10
3.3. Daňová soustava v Kanadě	13
3.4. Nepřímé daně	15
3.4.1. Historie všeobecné spotřební daně.....	15
3.4.2. GST/HST:.....	15
3.4.3. PST:.....	23
3.4.4. QST:	25
3.4.5. Sazby všeobecné spotřební daně	26
3.4.6. Mezinárodní obchod	27
4. Česká republika	29
4.1 Harmonizace DPH v EU	29
4.2. Daňová soustava v ČR.....	30
4.3. Konstrukční prvky daně	32
4.3.1. Předmět daně.....	32
4.3.2. Registrace a zdaňovací období	32
4.3.3. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně	34
4.3.4. Základ daně	34
4.3.5. Sazby DPH.....	35
4.3.6. Daňové doklady.....	36
4.3.7. Nárok na odpočet daně	37
4.3.8. Mezinárodní obchod	39

5. Porovnání Kanady a ČR.....	40
5.1. Sales tax vs DPH	40
5.1.1. Sales tax.....	40
5.1.2. DPH.....	40
5.1.3. Rozdíly sales tax a DPH.....	41
5.2. Daňové zatížení.....	41
5.3. Konstrukční prvky daně	44
5.3.1. Předmět a plátce daně	44
5.3.2. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet	45
5.3.3. Registrace a podávání daňového přiznání.....	46
5.3.4. Základ daně	46
5.3.5. Sazby daně.....	47
5.3.6. Daňové doklady	49
5.3.7. Nárok na odpočet daně	49
5.3.8. Závěr porovnání konstrukčních prvků	51
5.4. Daňové úniky	52
5.4.1. DPH.....	52
5.4.2. Sales tax.....	53
5.4.3. Reverse charge	53
5.4.4. Porovnání šedé ekonomiky v Kanadě a ČR.....	54
5.5. Mezinárodní obchod	57
5.5.1. Export	57
5.5.2. Import.....	57
5.6. Daňová administrativa	58
5.6.1. Daňové správy	58
5.6.2. Struktura daňových správ	58
5.6.3. Administrativní náklady.....	59
5.6.4. Daňové výnosy a elektronické podávání tvrzení	61
5.6.5. Porovnání daňových administrativ.....	61
6. Zhodnocení a doporučení.....	63
7. Závěr.....	65
Seznam použité literatury	66
Seznam tabulek	71

<i>Seznam grafů.....</i>	<i>71</i>
<i>Seznam obrázků.....</i>	<i>71</i>

1. Úvod

Vyspělé státy světa se v posledních letech více zaměřují na zdanění nepřímých daní, tzv. spotřebních daní. Důvodů je mnoho. Spotřební daně jsou stabilním příjmem do veřejných rozpočtů, jsou rovné pro všechny poplatníky a z pohledu daňových úniků jsou účinnější a neodrazují poplatníky od práce.

Práce se zabývá komparací všeobecné spotřební daně v České republice (ČR) a v Kanadě. Kanadu jsem si vybrala jako zemi mimo Evropskou Unii (EU), ale zároveň zemi s vyspělou ekonomikou. Díky tomu, že má Kanada složité administrativní členění, má i zajímavý systém nepřímých daní. Spotřební daně se vybírají na federální, provinční/teritoriální a municipální úrovni. Pravidla každé provincie a teritoria jsou odlišná. Jako jedna z mála vyspělých zemí neustále využívá tzv. sales tax. Tato daň se již v EU nepoužívá, ale například v USA je hlavní nepřímou daní. Před vznikem EU měl každý členský stát vlastní daňový systém, který závisel na tradici státu. Po vstupu do EU již všichni členové mají harmonizovaná pravidla pro nepřímé daně a jednají obdobně. Přijde mi proto zajímavé porovnat dva poněkud nesourodé systémy.

Hlavním cílem diplomové práce je provést deskripci a analýzu kanadského systému nepřímých daní. Dalším cílem je ukázat společné, ale i rozdílné rysy systémů zdanění spotřeby v ČR a v Kanadě a vyvodit možná doporučení. DPH (Daň z přidané hodnoty) v ČR je harmonizovaná Evropskou Unií a je porovnávána s GST (Goods and service tax = daň ze zboží a služeb), která se vybírá v řadě vyspělých zemí světa, například v Austrálii, Novém Zélandu či Hong Kongu. Zaměřuji se spíše na praktický odvod daně v porovnávaných státech. Domnívám se, že je vše vysvětleno prakticky. Tato práce je tedy vhodná jako možnost příručky pro české podnikatele, kteří mají zájem v Kanadě podnikat.

Text je rozdělen do teoretické a praktické části. Teoretická část se věnuje základní terminologii, která je potřebná pro další porozumění. Zaměřuji se hlavně na termíny z daňové politiky. Praktická část využívá metodu deskripce daňových systémů a jejich následnou komparaci. Složitý kanadský systém nejprve obecně popisuji a následně analyzuji všeobecnou spotřební daň. Stručně a výstižně se snažím popsat tři základní typy všeobecné daně ze spotřeby – GST/HST (Harmonized sales tax = harmonizovaná prodejní daň), PST (Provincial sales tax = provinční daň) a QST (Québec sales tax = prodejní daň vybíraná

v Québecu). V kapitole věnované ČR rozebírám harmonizaci daně v EU, obecně popisuji daňový systém a nakonec analyzuji konstrukční prvky DPH. Stěžejní část je porovnání obou zemí. Komparace se týká daňového zatížení, konstrukčních prvků, daňových úniků, mezinárodního obchodu a daňové administrativy všeobecné spotřební daně.

Dále se zabývám porovnáním sales tax a DPH, ale zmiňuji se i o reverse charge. V EU se již delší dobu uvažuje o zavedení všeobecného reverse charge, aby se omezily daňové úniky. Výhodou by bylo, že daňové subjekty by měly stejné podmínky a nedocházelo by k přesunu podvodů do jiného trhu. Všeobecný reverse charge je často přirovnáván k sales tax, a proto jsem se rozhodla udělat srovnání DPH a sales tax. V závěru práce využívám metodu syntézy a vyvozují možná doporučení.

Ke složitostem zákonů přidávám názorné příklady, které mají problematiku lépe vystihnout. Pro lepší názornost doplňuji práci přehlednými tabulkami a grafy. Hlavními zdroji jsou zahraniční příručky, publikace zveřejněné na internetových stránkách kanadské daňové správy, kanadská legislativa, české odborné knihy a české daňové zákony. Pro snadnější pochopení jsem pro překlad cizojazyčného textu využila českou terminologii.

2. Daňová teorie

Podle vazby na důchod poplatníka členíme daně na nepřímé a přímé.

Nepřímou daní je daň, kterou subjekt neplatí z vlastních příjmů, ale břemeno přenáší na jiný subjekt ve formě zvýšení ceny. Setkáváme se zde se dvěma pojmy – plátce a poplatník. Plátce je ten, který daň odvádí do veřejného rozpočtu a poplatník je ten, který daň platí prostřednictvím zvýšení ceny. Často jsou nepřímé daně označovány jako daně ze spotřeby, neboť je daň zahrnuta v ceně komodit a poplatník ji hradí v rámci své spotřeby. Daně ze spotřeby jsou neutrální pro mezinárodní obchod a fiskálně stabilní. Velkou nevýhodou je složitá administrativa a časté daňové úniky. Mezi nepřímé daně patří daň z obratu (tzv. sales tax), daň z přidané hodnoty, spotřební daně, energetické daně, silniční daň a cla. Spotřební daně mohou být selektivní nebo univerzální. Selektivní (daně ze spotřeby) se týkají jen omezeného výčtu zboží a univerzální (DPH) téměř veškerého zboží a služeb. V práci se zaměřím na univerzální daň, tzv. všeobecnou spotřební daň.

Opakem nepřímých daní jsou daně přímé, které zdaňují přímo poplatníkův důchod a nepřenáší tak povinnost na jiný subjekt. Poplatník je zároveň plátcem daně. Výhodou je, že je daň uvalena na skutečného ekonomického aktéra a odpovídá principu platební schopnosti. Často ale dochází k distorzi mezi ekonomickou aktivitou a volným časem. S růstem zdanění důchodů mají poplatníci menší chuť pracovat. Vyspělé země se snaží míru přímého zdanění snížit a více podporovat nepřímé zdanění. Většina anglosaských zemí neustále upřednostňuje přímé zdanění, protože to je jejich tradice. Přímými daněmi jsou daně z důchodů a majetkové daně.

Příspěvky na sociální pojištění a zdravotní pojištění se neřadí ani mezi přímé, ani mezi nepřímé daně a jsou tzv. ostatním daňovým příjmem.¹ Někdy jsou nazývány jako nedaňové platby a často se mezi ně řadí i místní poplatky. Obě pojištění mají charakter daně. Zdravotní pojištění plyne do rozpočtu zdravotních pojišťoven a sociální pojištění plyne do veřejného rozpočtu nebo státních fondů.

¹VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

2.1. Daňová kvóta a daňový mix

Daňové příjmy jsou největší položkou veřejných příjmů. Každý subjekt odvádí do veřejného rozpočtu alespoň jednu daň, ale častěji je na něj uvaleno více daní. Daňová kvóta je podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu (HDP). Vyjadřuje celkovou daňovou zátěž země a je vhodná pro mezinárodní srovnávání. V celosvětovém porovnání jsou daňové kvóty různé a nezávisí na tom, zda je země vyspělá nebo rozvíjející se. Tento ukazatel může být zkreslující, neboť neuvažuje například šedou ekonomiku. Běžně se lze setkat se dvojím typem daňové kvóty. Liší se jen tím, co je zahrnuto v čitateli zlomku.

$$\text{Zjednodušená daňová kvóta} = \frac{\text{souhrn vybraných daní}}{\text{HDP}} \times 100$$

$$\text{Složená daňová kvóta} = \frac{\text{souhrn vybraných daní} + \text{pojistné sociálního pojištění}}{\text{HDP}} \times 100$$

Obě kvóty jsou vyjádřené v procentech. V praktické části používám složenou daňovou kvótu. Daňová kvóta se ve vyspělých zemích pohybuje od 25 do 50 % HDP.

Daňový systém země se popisuje pomocí daňového mixu, který vyjadřuje daňovou strukturu. Z této charakteristiky lze zjistit, na kterou daň se země více koncentruje, ale i kterou považuje za méně významnou. Zjišťuje se podíl nejsilnějších daní na celkovém daňovém výnosu. Daňový mix je převážně složen z daní z důchodů, daní ze spotřeby, příspěvků na sociální zabezpečení (ostatní daňové příjmy) a majetkových daní.

Daně z důchodů	Daně ze spotřeby	Příspěvky na soc. zabezpečení
Velká Británie	Polsko	Česká republika
Kanada	Maďarsko	Francie
USA	Mexiko	Rakousko
Švýcarsko	Turecko	Slovensko
Španělsko	Portugalsko	Řecko

Tabulka 1: Rozdělení zemí podle hlavního daňového zdroje

Zdroj: KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s 146.

Tabulka ukazuje rozdělení zemí podle hlavního daňového zdroje. Majetkové daně většinou tvoří nejmenší podíl na celkové dani. Anglosaské země jsou většinou konzervativní a upřednostňují zdaňování důchodů. Je to díky jejich tradici, ale zároveň i díky dobré daňové morálce. Zdaňování důchodů není privilegiem jen anglosaských zemí, ale i ostatních zemí jako

jsou například severské státy. V zemích se špatnou daňovou morálkou a nízkými důchody se vybírají daně ze spotřeby. Nepřímá daň je účinnější a spolehlivější zdroj do veřejného rozpočtu. V řadě zemí jsou hlavním daňovým zdrojem příspěvky na sociální zabezpečení. V tomto případě se platí povinné pojistné. Lidé mají tak právo například na bezplatnou zdravotní péči.

2.2. Daňová konkurence

V dnešní době globalizace mohou daňové subjekty podnikat nebo pracovat po celém světě. „To jim umožňuje transferovat své daňové základy do zemí s nižším zdaněním nebo popřípadě se zcela vyhnout daňové povinnosti.“² Snaha snižovat svoji daňovou povinnost vyvolává daňovou konkurenci mezi státy, ale i mezi jednotlivými provinciemi. V seskupeních jako je EU, je přesun daňových základů jednodušší a poměrně běžný. Země a provincie se snaží snížit své daňové povinnosti, aby přilákaly do země nový zahraniční kapitál. Snaha o zvýšení atraktivity probíhá formou výhodných daňových režimů, jako jsou například nižší sazby daně, úlevy na daních, apod. Konkurence se nejvíce týká příjmů z finančního kapitálu (dividendy a úroky), základu DPH, základu spotřebních daní a příjmů právnických osob. Zatím se netýká majetkových daní, které se platí v zemi, kde nemovitost stojí. Příliš se ani netýká zdanění pracovních příjmů, neboť by se poplatník musel přestěhovat, a to mu naruší jeho osobní život.

Pozitivním vlivem je zvýšení efektivity výběru daně a vyšší příjmy do veřejného rozpočtu. Konkurence může mít i negativní stránku, která je zásadní. Škodlivá daňová konkurence znamená, že opatření jednoho státu může negativně ovlivnit jiný stát. Snížení sazby daně v jednom státě přiláká zahraniční investory. Druhý stát se odlivu kapitálu začne bránit podobným opatřením a může nastat efekt snížení daňových výnosů v obou zemích. Negativní je i to, že má poplatník možnost platit daně v zemi s nižším zatížením, ale zároveň využívá veřejné služby ve státě s vysokým daňovým zatížením, které jsou díky zatížení kvalitnější. Platební schopnost nenutí poplatníka platit daně v zemi, kde veřejné služby využívá, a dochází tak k poddimenzování funkce státu.

²KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 158.

2.3. Daňová koordinace

Koordinace daní je mezinárodní spolupráce a vzájemná dohoda států a daňových politik. Jejich hlavním cílem je omezit daňové úniky, docílit efektivnějšího výběru daní a omezit škodlivou daňovou konkurenci. Koordinace je prvním stupněm mezinárodního sbližování daňových systémů. Je tzv. předstupněm harmonizace daní. Na rozdíl od daňové harmonizace ale nevede k jednotnosti daňových systémů. „Koordinace probíhá v EU, v zónách volného obchodu, v mezinárodních organizacích – OECD, Mezinárodní měnový fond a OSN.“³ OECD se primárně zaměřuje na vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a na seznam daňových rájů a boje proti nim. Země mají transparentní daňový systém a vzájemně se informují o příjmech jejich rezidentů v jiné zemi. Jsou vyslovována jen doporučení, která nejsou závazná.

Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění byla vydána v roce 1963. Jejím cílem je zdanit příjem jen jednou, zamezit daňovým únikům a jiným nelegálním činnostem. Smlouvy jsou uzavírány mezi členskými zeměmi OECD, ale i mezi třetími zeměmi. Má dvě podoby. Model OSN se používá při uzavírání smluv s rozvojovými zeměmi. Příjem je zdaněn ve státě zdroje, tzn. v rozvojové zemi. Je to dáno z toho důvodu, aby se podpořily rozvojové země a pomohlo se tak jejich ekonomikám. Model OECD se týká vyspělých států. Příjem se daní ve státě rezidence poplatníka.

³KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 158. s. 159.

2.4. Daňová harmonizace

„Daňová harmonizace je dalším stupněm přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní.“⁴ Dochází k ní pomocí dodržování společných pravidel.

„Harmonizace probíhá ve třech etapách:

- určení daně, která se bude harmonizovat,
- harmonizace základu daně,
- harmonizace její sazby.“⁵

Nemusí se týkat úplně stejných daní, stejných základů a sazeb, jde jen o jejich přiblížení.

Rozlišujeme celkovou a dílčí harmonizaci. „Celková harmonizace je chápána jako harmonizace celého daňového systému a dílčí harmonizuje jen vybraná ustanovení daňového systému.“⁶

Z hlediska teritoriálního harmonizaci dělíme na vertikální a horizontální. Vertikální harmonizace je chápána jako harmonizace daňových systémů, které jsou uvalovány různými stupni státní samosprávy. Vhodným příkladem může být harmonizace daní v Kanadě. Horizontální harmonizací se rozumí harmonizace daňových systémů uvalovaných stejným stupněm samosprávy. V EU se tak děje mezi členskými zeměmi.

Harmonizace a koordinace slouží k omezení daňových úniků. Daňové správy se vzájemně informují a jsou transparentní. Harmonizaci určitého daňového ustanovení lze provést i nepřímo pomocí jiných oblastí například harmonizací účetnictví. Nepřímá harmonizace začíná být populární a využívá se u zdaňování příjmů právnických osob.

Primárním právem EU jsou Římské dohody z roku 1957, které platí dodnes. Zakazují ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží a nelze poskytovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než která byla z něj zaplacená. Sekundárním právem

⁴ LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1. s. 12.

⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 158. s. 160.

⁶ NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008, 257 s. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-386-7. s. 18.

jsou nařízení a směrnice. Nařízení jsou závazná pro členské státy. Směrnice sledují dosažení daného cíle a prakticky realizují harmonizaci.

V EU rozlišujeme pozitivní a negativní harmonizaci. „Pozitivní harmonizace se týká přibližování daňových systémů členských zemí EU prostřednictvím nařízení a směrnic.“⁷ Cílem je jednotnost pravidel ve všech státech, kdy je důležité jednomyslně přijmout změny členskými státy. Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora v Lucemburku. V členských státech jsou přijímána individuální opatření Evropského soudního dvora a země tak nemají jednotná pravidla. Negativní harmonizace není harmonizací v pravém slova smyslu, neboť se nevytváří společná pravidla.

⁷ NERUDOVI, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008, 257 s. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-386-7. s. 18. s. 17.

3. Kanada

3.1. Základní údaje a administrativně správní členění

Kanada je se svou rozlohou 9 984 670 km² druhou největší zemí světa. „V roce 2015 zde žilo odhadem 35 749 600 lidí“⁸, což značí velmi nízkou hustotu obydlí - 3,5 obyvatele na km². Hlavním městem je Ottawa, které je zároveň 4. největším městem země. Úředními jazyky jsou angličtina a francouzština. V této multikulturní zemi žije mnoho etnických skupin nejvíce však Kanadčané, Britové, Francouzi, Němci a Číňani. V letech 1870-1910 se zvýšila populace o 32 % díky imigračním tokům. Nyní je již imigrace slabší, ale i přesto patří mezi hlavní hostitelské země světa. Kanada je z hlediska státního uspořádání konstituční monarchií. V čele stojí britský panovník, jehož zástupcem je jmenovaný nejvyšší guvernér. Správu země zajišťuje parlamentní systém. Kanada se člení na 10 provincií a tři teritoria. Každá provincie funguje samosprávně v čele s premiérem a viceguvernérem. Teritoria jsou z větší části pod správou federální vlády.

Provincie	Hlavní město
Britská Kolumbie	Victoria
Alberta	Edmonton
Saskatchewan	Regina
Manitoba	Winnipeg
Ontario	Toronto
Québec	Québec
Newfoundland a Labrador	St. John's
Nový Brunšvik	Fredericton
Nové Skotsko	Halifax
Ostrov prince Eduarda	Charlottetown

Teritorium	Hlavní město
Severozápadní teritoria	Yellowknife
Yukon	Whitehorse
Nunavut	Iqaluit

Tabulka 2: Administrativní členění

Zdroj: Školní atlas světa. 1. vyd. Praha: Kartografie, 2004, 1 atlas. 175 s. ISBN 80-7011-730-3.

⁸ <http://www.statcan.gc.ca/daily-quotidien/150617/dq150617c-eng.htm?HPA>

3.2. Ekonomika a hospodářství

Kanada je součástí mnoha mezinárodních společností, např. OECD, G7, OSN, NAFTA, Mezinárodní měnový fond, WTO, atd. Patří mezi sedm nejvyspělejších států světa. „V roce 1986 dosáhl vzájemný obchod mezi USA a Kanadou největší obchodní výměny mezi dvěma zeměmi světa. Trh USA představoval odbytíště pro $\frac{3}{4}$ kanadského vývozu a Kanada se na vývozech USA podílela cca 21 %.“⁹ To mělo za následek podepsání Dohody o volném obchodu mezi Kanadou a USA – CUSFTA, která vstoupila v platnost 1. 1. 1989. Dohoda stanovila, že všechna existující cla mezi státy budou zrušena. 1. 1. 1994 vstoupila v platnost Dohoda o severoamerickém volném obchodu NAFTA, která se týká USA, Kanady a Mexika a navázala na CUSFTA. Hlavním cílem bylo usnadnění přeshraničního pohybu zboží a služeb. „Díky vzájemné spolupráci NAFTA se objem vzájemné výměny zboží a služeb mezi USA a Kanadou více než zdvojnásobil a mezi Kanadou a Mexikem se zvýšil sedmkrát.“¹⁰ V budoucnu je snaha vytvořit Celoamerickou dohodu o volném obchodu FTAA, která by měla zahrnovat všechny země Jižní a Severní Ameriky kromě Kuby. Zatím se díky velkým rozdílům a požadavkům jednotlivých zemí integrace nepodařila uskutečnit a je nahrazována bilaterálními dohodami. Platná je ovšem dohoda o volném obchodu FTA, která zahrnuje 17 zemí světa.

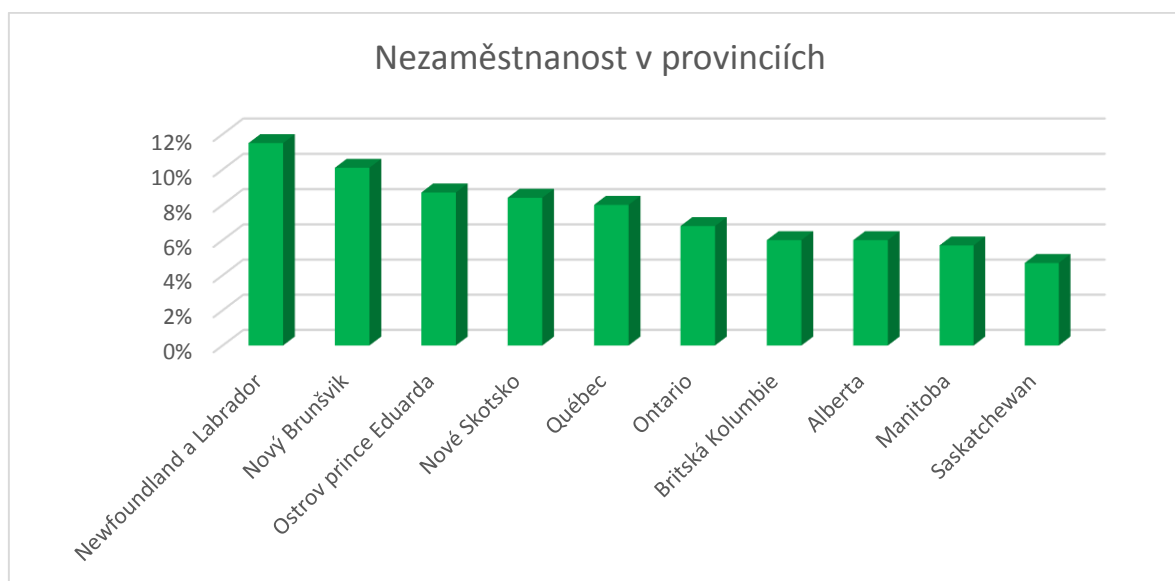
Ekonomika jednotlivých provincií a teritorií je zcela rozdílná. Newfoundland a Labrador patří mezi nejchudší provincie Kanady a zároveň je zde nejvyšší nezaměstnanost „Nezaměstnanost celé federace se pohybuje okolo 7 %.“¹¹ „V roce 2014 byla v Kanadě nezaměstnanost (6,9 %) pod průměrem zemí OECD, ale vyšší než v ČR (6,1 %).“¹²

⁹ KUNEŠOVÁ, Hana. Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy. 3., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014, xx, 386 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-502-2. s. 151.

¹⁰ KUNEŠOVÁ, Hana. Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy. 3., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014, xx, 386 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-502-2. s. 155.

¹¹ <http://www.statcan.gc.ca/daily-quotidien/150904/dq150904a-eng.htm>

¹² <https://data.oecd.org/unemp/unemployment-rate.htm#indicator-chart>



Graf 1: Nezaměstnanost v jednotlivých provinciích v srpnu 2015

Zdroj: <http://www.statcan.gc.ca/daily-quotidien/150904/t003a-eng.htm>

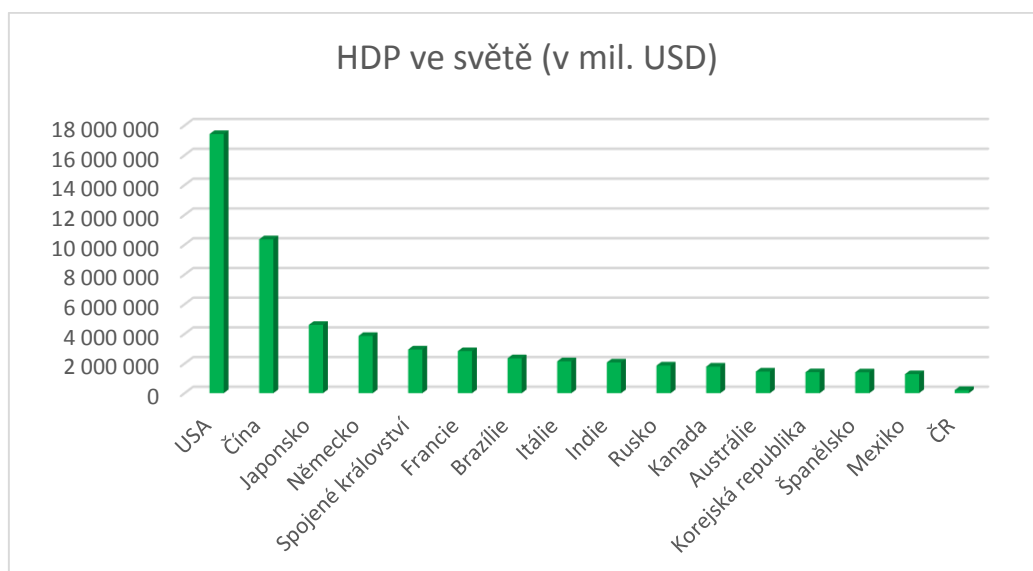
Největším obchodním partnerem jsou USA následované EU. Stále více se posilují vztahy s Čínou, Japonskem a tichomořskou oblastí. Stát je závislý na zahraničním obchodu, ale i na zahraničních investicích. Velké množství pracovních míst vytvořily zejména americké podniky.

Kanada se opírá o nadbytek přírodních zdrojů, jako jsou například dřevo, zemní plyn, ropa, nerostné suroviny a elektřina produkovaná hydroelektrárnami. Ropné zásoby patří mezi největší na světě. Země se značně podílí na celkovém vývozu zemědělství, i přesto že pouze 5 % území představuje orná půda. „Ve výrobě pracuje jen 14 % dělníků a je nejslabším článkem kanadské ekonomiky.“¹³ Důležitý je automobilový a vesmírný průmysl. Nejvýrazněji dominuje sféra služeb, ve které pracuje $\frac{3}{4}$ obyvatel.

HDP v roce 2014 činilo 1 786 655 mil. USD a Kanada se podle Světové banky řadila v celosvětovém žebříčku na 11. místo. Česká republika obsadila 51. místo s 205 523 mil. USD. Podle HDP na jednoho obyvatele v paritě kupní síly má nejvyšší životní úroveň v roce 2014 Katar, Lucembursko a Lichtenštejnsko. „Kanada má HDP na jednoho obyvatele 50 271 USD a ČR 19 554 USD.“¹⁴

¹³Kanada: [turistický průvodce]. Vyd. 1. Brno: Jota, 2009, xxiv, 1311 s., [12] s. barev. obr. příl. Livingstone - průvodci. ISBN 978-80-7217-596-3. s. 24.

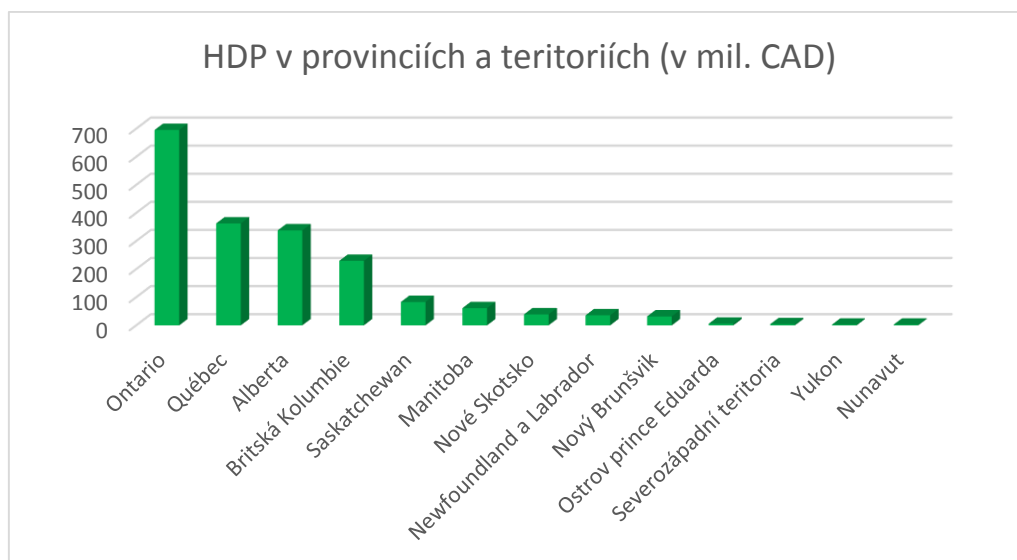
¹⁴ <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>



Graf 2:HDP ve světě v roce 2014

Zdroj: <http://data.worldbank.org/data-catalog/GDP-ranking-table>

HDP se v jednotlivých provinciích a teritoriích výrazně liší. V nejvíce obydlené provincii Ontario činilo v roce 2013 HDP 695,705 CAD. Naopak v teritoriu Nunavut 2,445 CAD. Podle HDP na jednoho obyvatele má nejvyšší úroveň Severozápadní teritorium a Alberta, ale nejnižší Ostrov prince Eduarda a Nové Skotsko.

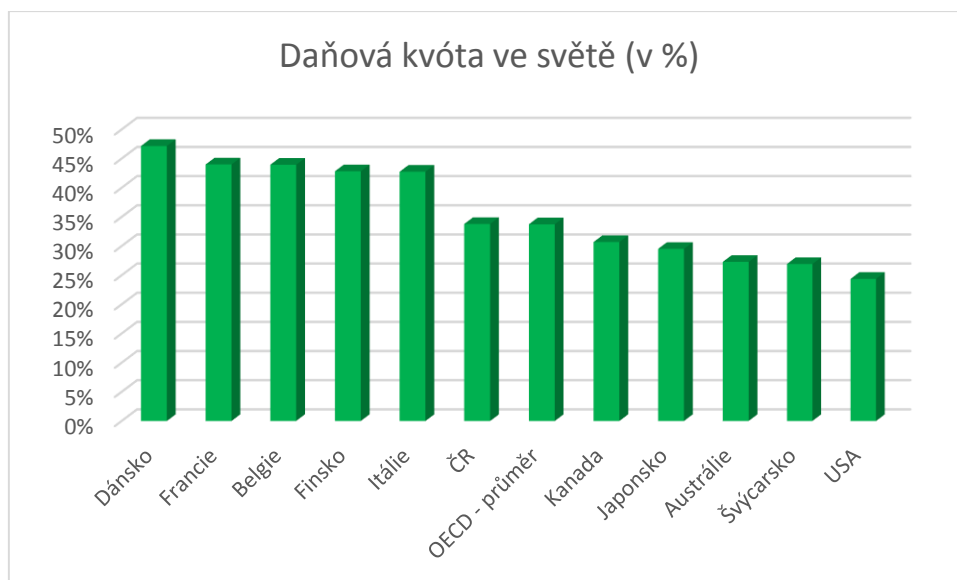


Graf 3: HDP v provinciích a teritoriích v roce 2013

Zdroj: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/econ15-eng.htm>

3.3. Daňová soustava v Kanadě

„Daňové příjmy v roce 2012 činily 562 722 mil. CAD.“¹⁵ Daňová kvóta je v zemích OECD různá, jak je vidět v grafu 4. Prvních pět států má nejvyšší daňovou kvótu, ostatní země jsou uvedeny pro porovnání. Kanada byla v roce 2012 pod průměrem OECD a její kvóta nabyla výše 30,7 %.



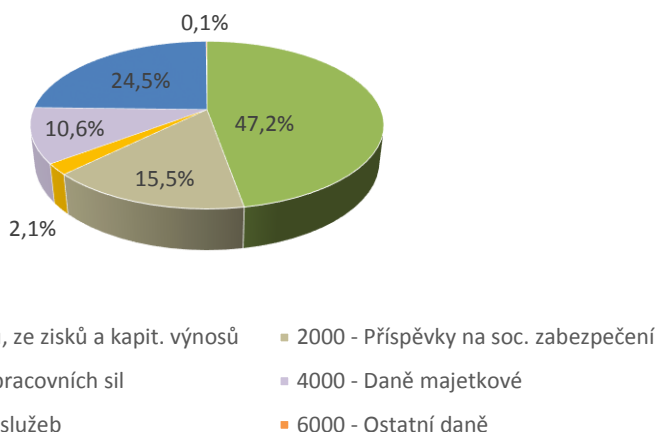
Graf 4: Daňová kvóta ve světě v roce 2012

Zdroj: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Nejdůležitějšími daněmi v Kanadě jsou osobní důchodové, korporátní, spotřební, majetkové a daně ze mzdy. Hlavním daňovým zdrojem země jsou daně z důchodů. Ze zdanění důchodů tvoří 78 % zdanění příjmů jednotlivců, 20 % zdanění příjmů korporací a zbytek zdanění nerezidentů. Především anglosaské země mají tradici ve zdaňování přímých daní. Na druhé místo se řadí prodejní daně a spotřební daně, tzv. daně ze zboží a služeb. Nepřímým daním se budu věnovat v další kapitole.

¹⁵ OECD Revenue Statistics 2014 , country tables 1965-2012.

Daňový mix - třídění dle OECD



Graf 5: Daňový mix v roce 2012

Zdroj: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>

Daně se vybírají na federální, provinční/teritoriální a municipální úrovni. Příjmy z provincií a teritorií dohromady jsou vyšší než příjmy federální. „V roce 2009 tvořily federální daně 14 % HDP, provinční daně 16,5 % HDP a místní daně 5 % HDP.“¹⁶ Federální vláda je hlavním výběřčím daní z důchodů, v provinciích dominuje výběr prodejní daně a na municipální úrovni se nejvíce vybírají majetkové daně. Na federální úrovni se vybírají daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů korporací, sociální pojištění (Canada pension plan), daně ze zboží a služeb a spotřební daně. V provinciích nevybírají spotřební daně, ale navíc inkasují majetkové daně, daně za užití zboží a daň z těžby surovin. Sociální pojištění se v provincii Québec vybírá jen pomocí Québec pension plan. Místní daně zahrnují majetkové daně, daně za užití zboží a ostatní daně.

Québec má na rozdíl od ostatních provincií vlastní osobní důchodovou daň i korporátní daň. Vlastní korporátní daň má i Alberta. Zbytek Kanady podepsal Dohodu o výběru daně (Tax collection agreement - TCA) s federální vládou a zdaňování důchodů se řídí pravidly vlády. Municipality vybírají jen ty daně, které jim dané provincie dovolí vybírat.

¹⁶ BROADWAY, R. W., KITCHEN, H. M. Canadian Tax Policy. Canadian Tax Foundation, 1999.

3.4. Nepřímé daně

Nepřímé daně se dělí na všeobecné spotřební daně a selektivní spotřební daně. V práci se budu věnovat všeobecné spotřební dani.

3.4.1. Historie všeobecné spotřební daně

Po 1. světové válce vznikla první všeobecná spotřební daň, která měla formu daně z obrátu. V roce 1924 byla nahrazena jedno-etapovou daní z prodeje výrobců MST (Manufacturer's sales tax). MST byla tzv. skrytou daní, a z tohoto důvodu byla v roce 1991 zavedena nová všeobecná daň ze zboží a služeb GST (Goods and services tax), která měla odstranit skryté zdanění. V následujícím roce zavedl Québec svou prodejní daň QST (Québec sales tax). V roce 1997 došlo k rozšíření GST na harmonizovanou prodejní daň (Harmonized sales tax), kterou zavedly tři atlantické provincie (Newfoundland a Labrador, Nový Brunšvik, Nové Skotsko). GST, QST i HST je daní z přidané hodnoty (DPH). Dále se vybírá provinční daň PST (Provincial sales tax), která je maloobchodní prodejní daní RST (Retail sales tax).

3.4.2. GST/HST:

GST byla zavedena pár let dříve na Novém Zélandu a Kanadané tak získali zkušenosti a informace o dani od protinožců. GST je největší daní a její výběr tvoří 2/3 příjmů z nepřímých daní. I přesto, že je Kanada rozdělena na relativně samostatné celky, funguje federální DPH výborně. Tato daň z přidané hodnoty má nyní sazbu 5 % a platí se ve všech provinciích a teritoriích. V Albertě a v kanadských teritoriích se nevybírání jiná nepřímá daň než GST. Je to zavedeno proto, aby bylo daňově ulehčeno méně osídleným zemím na severu. Alberta má značná naleziště ropy, proto nepotřebuje ke svému financování výběr provinční daně. GST se počítá ze základu daně, který nezahrnuje PST.

- **Předmět daně**

Předmětem GST je dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v Kanadě. Daň se rovněž uvaluje na dovoz zboží s místem plnění v Kanadě. Daň je uložena na většinu služeb a výrobků, kromě politicky citlivých komodit a služeb, jako jsou například základní potraviny, produkty zemědělství, zdravotnické služby a finanční služby. Některé provincie spojily GST s provinční daní, a vznikla tak harmonizovaná prodejní daň HST. Předmět a základ daně HST je stejný jako

u GST, tudíž nevyvolává nadměrné náklady na výběr. Pokud je subjekt registrovaný k GST, pak je automaticky registrován i k HST.

- Osvobozená a vyňatá plnění

Stejně jako český zákon o DPH, tak kanadský zákon o GST/HST stanovuje, že pokud OPD uskutečňuje jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nestane se plátcem daně. Pokud ale uskutečňuje plnění s 0% daní, stane se plátcem, a může nárokovat odpočet na vstupu, ale nesmí danit na výstupu.

Hlavní témata, která se řadí do osvobozených plnění, jsou: předepsané léky, zdravotnictví a přístroje ve zdravotnictví, základní potraviny, zemědělství a rybářství, exporty, dopravní služby a finanční služby. Mezi základní potraviny patří ovoce, zelenina, cereálie, kávová zrna, většina mléčných výrobků, maso, drůbež, ryby a vejce. V podstatě se jedná se o základní potraviny, které člověk potřebuje, aby nehladoval a nežíznil. Neřadí se sem kupříkladu perlivá voda, alkoholické nápoje, sladkosti a slané výrobky.

Plnění, která jsou osvobozená bez nároku na odpočet, jsou dodání nemovitých věcí, dlouhodobý pronájem, služby zdravotnické péče, pečovatelské služby, vzdělávací služby, služby právní pomoci, subjekty veřejného sektoru, finanční služby, lodní a silniční mýtné.

Ve specifických situacích neplatí daně severoameričtí indiáni (First nations). Status indiána má muž, jeho děti a manželka, kteří žijí nebo pracují v rezervaci. Platí to i pro vdanou ženu za muže, který není indián a status nadále platí i pro jejich děti. V rezervaci indiáni GST a HST neplatí. Pokud něco nakoupí mimo rezervaci a nechají si to doručit do rezervace, tak také daň neplatí. Některé provincie nabízí částečné slevy z HST na nákup určitého zboží mimo rezervaci.

- Registrace k GST/HST – Daňové identifikační číslo

Každý plátce získá své unikátní devítimístné číslo, které slouží pro daňové účely. Registrace k daňovému identifikačnímu číslu (BN = Business Number) je potřeba pro komunikaci s Canada Revenue Agency (CRA). Osoba povinná k dani (OPD) se může registrovat ke čtyřem hlavním programům GST/HST = RT, mzdy = RP, korporátní důchodová daň = RC a import/export = RM. Dále existují některé ostatní programy, kterým se nebudu věnovat. Pro registraci k federální dani je třeba vyplnit Form RC1, Request for a Business Number (viz příloha). S provinciemi Britská Kolumbie, Manitoba, Nový Brunšvik, Nové Skotsko, Ontario a Saskatchewan CRA spolupracuje a pomocí webových stránek jednotlivých provincií se lze zaregistrovat k provinčním daním.

„Formát BN: 123456789 RT 0001“¹⁷

Unikátní BN 2 písmena označující program čtyřmístné referenční číslo

Ke každému programu se OPD registruje zvlášť se stejným BN. Mění se typ programu a referenční číslo. Pokud například budu mít podnik ve více městech a budu zaměstnávat lidi, musím se registrovat k dani z mezd vícekrát a obdržím odlišné referenční číslo.

Plátci, kteří se registrují k GST, jsou automaticky registrováni také k HST, i když se v jejich provincii harmonizovaná daň nevybírání. Pokud prodávají do provincie, kde je uvalována HST, musí danit sazbou provincie, kde je místo určení. Naopak, pokud prodejce z provincie, kde se vybírá HST, prodává do provincie, kde se vybírá GST, musí uvalovat jen GST.

- Povinná a dobrovolná registrace:

Každá osoba uskutečňující zdanitelné plnění dodání zboží nebo služeb v Kanadě za účelem uskutečňování ekonomické činnosti, je povinna se registrovat k dani. „Nutná registrace k dani není u malých podnikatelů, kterými jsou osoby povinné k dani, které nepřekročí limit 30 000 CAD, popřípadě 50 000 CAD (viz níže).“¹⁸ Dále se neregistruje osoba, jejíž činností je jen prodej nemovitého majetku jiného než podnikatelského a nerezident neobchodující v Kanadě.

¹⁷ <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/bn-ne/wrks-eng.html>

¹⁸ Excise Tax Act (R. S. C., 1985, c. E-15). Part IX. Division 1. Section 148(1).

Rozlišujeme povinnou a dobrovolnou registraci k dani. Budu uvažovat jen základní podmínky pro běžné podnikatele.

Plátcem se stane OPD , jejíž celosvětové příjmy ze zdanitelného plnění přesáhly limit 30 000 CAD v posledních čtyřech po sobě jdoucích čtvrtletích nebo v kterémkoliv čtvrtletí. „Pokud by se jednalo o veřejnoprávní a neziskové subjekty, tak u nich je limit 50 000 CAD.“¹⁹

Příklad: celosvětové příjmy OPD v jednotlivých čtvrtletích:

1Q (duben-červen 2014) = 1 000 CAD

3Q (říjen-prosinec 2014) = 13 000 CAD

2Q (červenec-září 2014) = 8 000 CAD

4Q (leden-březen 2015) = 12 000 CAD

Celkem = 34 000 CAD. V posledních čtyřech čtvrtletích přesáhla OPD limit 30 000 CAD a musí se registrovat k GST/HST. K 30. 4. 2015 přestane být malým podnikatelem. Po 1. 5. 2015 již uskutečňuje zdanitelná plnění. K dani se musí registrovat do 30 dnů po překročení obratu.

Příklad: celosvětové příjmy OPD v jednotlivých čtvrtletích:

1Q (duben-červen 2014) = 3 000 CAD

3Q (říjen-prosinec 2014) = 34 000 CAD

2Q (červenec-září 2014) = 8 000 CAD

Limit v tomto případě OPD přesáhla v jednom čtvrtletí a musí se k GST/HST registrovat nejdéle 30 dnů potom, co uskutečnila zdanitelné plnění, které přesáhlo limit. Pokud například limit přesáhla 21. 9. 2015, tak do 20. 10. 2015 se musí registrovat k dani.

Dále se musí registrovat k dani nerezident, který poskytuje zdanitelné plnění neplátcům na území Kanady.

U OPD, která zasílá zboží do jiného státu je rozhodující místo plnění. Místo plnění při zasílání zboží je stát, ve kterém končí odeslání zboží, pokud OPD, která zboží odesílá, přesáhla limit celosvětových příjmů 30 000 CAD v posledních čtyřech po sobě jdoucích čtvrtletích. U veřejnoprávních a neziskových subjektů činí limit 50 000 CAD.

Dobrovolně se může registrovat OPD, která nepřekročila limit, ale chce uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet s místem plnění v Kanadě. Dobrovolná registrace je také výhodná

¹⁹ Excise Tax Act (R. S. C., 1985, c. E-15). Part IX. Division 1. Section 148(2).

pro ty subjekty, které obchodují jen s plátcí. Nerezidenti, kteří vyvážejí zboží, poskytují služby či dodávají nemovitý majetek na území Kanady, se často registrují k dani.

Den, kdy vzniká daňová povinnost, záleží na tom, zda je registrován povinně nebo dobrovolně. U povinné registrace se stane plátcem dnem registrace k dani. „U dobrovolné registrace se stane plátcem dnem doručení registrace CRA, ale akceptuje se i dřívější datum, a to maximálně 30 dní před doručením registrace do CRA.“²⁰ Ode dne kdy se stane plátcem je odpovědný za výběr daně a může si zároveň nárokovat odpočet daně.

Osoby nepovinné k dani, které nakupují zboží v jiné provincii, musí daň HST odvést. Využijí k tomu formulář GST 489, ve kterém si samovyměří provinční část HST nejdéle poslední den měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vzniklo zdanitelné plnění. Provinční část HST se neodvádí, pokud daň ze zboží nepřekročí 25 CAD za kalendářní měsíc.

Příklad:

Během služební cesty si rezident Nového Skotska zakoupil hodinky za 1130 CAD (základ daně = 1000 CAD, 5 % GST = 50 CAD, 8 % HST = 80 CAD). Při návratu domů by si měl samovyměřit 2% daň z 1 000 CAD (V Novém Skotsku platí 10 % HST) = 20 CAD. Daň přizná ve speciálním formuláři GST 489 - Vrácení provinční části HST ze samovyměření.

- **Daňové přiznání**

Plátce je povinen podávat daňové přiznání. To se podává podle toho, jaké měl příjmy ze všech zdanitelných plnění uskutečněných na území Kanady v minulém fiskálním roce. Do příjmů se nezahrnují plnění uskutečněná mimo území Kanady, osvobozené exporty zboží a služeb, dodání osvobozených finančních služeb, úplata z prodeje dlouhodobého majetku a goodwill. Charitami a zveřejněnými finančními institucemi se zabývat nebudu.

Po registraci se plátce může rozhodnout, jak často bude přiznání podávat, ale obvykle je zdaňovacím obdobím rok. V tabulce je dáno, jak často má plátce podávat přiznání. Pokud měl příjmy v minulém fiskálním roce 1 500 000 CAD a méně, podává přiznání jednou za rok, ale může i častěji. Zálohy platí čtvrtletně. Pokud má příjmy za minulý nebo současný rok pod 3 000 CAD, pak platí daň jen jednou ročně. U příjmů v rozmezí od 1 500 000 CAD

²⁰ <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rgstrng/menu-eng.html>

do 6 000 000 CAD je nutné podávat přiznání každé čtvrtletí, ale může i měsíčně. První čtvrtletí začíná hned v následujícím fiskálním roce. Příjmy 6 000 000 CAD znamená podávat přiznání každý měsíc. „Pokud byl dosud plátce čtvrtletní a během předcházejících čtvrtletí ve stejném fiskálním roce přesáhl příjmy 6 000 000 CAD, tak se musí přiznání podávat měsíčně od prvního čtvrtletí, co přesáhl hranici příjmů.“²¹ „Pokud plátce bude chtít změnit zdaňovací období například z čtvrtletí na rok, musí tuto skutečnost oznámit do 3 měsíců v novém fiskálním roce nebo do 2 měsíců, kdy se o změně rozhodl.“²²

Roční zdanitelné plnění	Zdaňovací období
1 500 000 CAD a méně	roční
1 500 000 CAD < 6 000 000 CAD	čtvrtletní
6 000 000 CAD a více	měsíční

Tabulka 3: Periodicita podání daňového přiznání

Zdroj: Excise Tax Act (R. S. C., 1985, c. E-15). Part IX. Division 5. Subdivision e. Section 245-248.

- Daňové doklady

Jaké všechny náležitosti musí daňový doklad splňovat, aby příjemce zboží nebo služby si mohl nárokovat odpočet daně, závisí na celkové částce za plnění. Více viz tabulka.

Náležitosti daňového dokladu	Celková částka nepřesáhne 30 CAD	Celková částka v rozmezí od 30 CAD do 149,99 CAD	Celková částka nad 150 CAD
Označení osoby, která uskutečňuje plnění	✓	✓	✓
Den vystavení daňového dokladu nebo den vzniku daňové povinnosti	✓	✓	✓
Celková částka dokladu	✓	✓	✓
Základ daně, sazba daně, výše daně	x	✓	✓
Daňové identifikační číslo	x	✓	✓
Pokud uplatňují GST a HST dohromady, je třeba od sebe odlišit tyto 2 daně	x	✓	✓
Označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje	x	x	✓
Stručný popis zboží a služeb	x	x	✓
Datum splatnosti	x	x	✓

Tabulka 4: Náležitosti daňového dokladu

Zdroj: General Information for GST/HST Registrants. Canada, 2013. RC4022(E): Rev. 13. s. 14.

²¹ Excise Tax Act (R. S. C., 1985, c. E-15). Part IX. Division 5. Subdivision e. Section 245-248.

²² <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rgstrng/rprtng-eng.html>

- Nárok na odpočet daně

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro účely ekonomické činnosti. Mnoho plátců uplatňuje odpočet daně na vstupu v okamžiku, kdy vyplňuje daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém uskutečnili plnění. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí čtyři roky. Lhůta pro uplatnění začne běžet posledním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

Lhůta pro odpočet daně na vstupu je u zveřejněných finančních institucí a plátců, jejichž roční příjem ze zdanitelných plnění za poslední dva roky přesáhl 6 000 000 CAD, omezen na dva roky. „Dvouletá lhůta neplatí pro plátce, kteří v posledních dvou letech uskutečnili z 90 % zdanitelná plnění, i když přesáhli roční příjem 6 000 000 CAD.“²³

U přijatých plnění z provincie, kde se vybírá HST, je možné nárokovat odpočet daně z HST, i když příjemce plnění má sídlo v provincii, kde se HST nevybírá. Odpočet si nárokuje pomocí daňového přiznání ve své zemi. Využije k tomu osobní formulář GST 34.

Nárok na odpočet je možný i u výdajů za jídlo a zábavu, které se vztahují k ekonomické činnosti. Nárok je možný jen z 50 %. Na akcích, na kterých se vybírají finanční prostředky pro charity a veřejné instituce, si mohou plátci z jídla a zábavy plně nárokovat odpočet na dani. Toto zvýhodnění má podporovat charity a veřejné instituce.

U kapitálového majetku fungují jiná pravidla. Kapitálový majetek zahrnuje nemovité věci, osobní majetek využívaný v podnikání, počítače, tiskárny, registrační pokladny, nábytek a spotřebiče užívané v zařízených prostorách firmy či volně stojící spotřebiče (chladnička, trouba). Vestavěné spotřebiče se považují jako součást nemovité věci. Základní pravidlo pro nárokování daně na vstupu zní: „Pokud se kapitálový majetek primárně používá nejméně z 50 % pro ekonomickou činnost, pak má příjemce plnění plný nárok odpočtu na dani. Jestliže se majetek více využívá pro osobní účely, pak si příjemce plnění nemůže nárokovat žádný odpočet na dani.“

²³ Excise Tax Act (R. S. C., 1985, c. E-15). Part IX. Division 5. Subdivision b. Section 225.

Příklad:

Podnikatel v Albertě si koupil počítač celkově za 1050 CAD. Základ daně = 1 000 CAD, 5 % GST = 50 CAD. Počítač využívá z 60 % pro ekonomickou činnost a ze 40 % pro své osobní účely. Nárok na odpočet má v plné výši. Celkovou zaplacenou daň 50 CAD obdrží zpět.

Nárok na odpočet při užití osobních vozidel a letadel pro ekonomickou i neekonomickou činnost je poměrný a měl by být přiměřený nákladům na využití pro ekonomickou činnost. Poměr se stanovuje na konci fiskálního roku podle nákladů souvisejících s ekonomickou činností. V případě užití osobních vozidel a letadel méně než z 10 % pro ekonomickou činnost, není žádný nárok na odpočet daně. Plný nárok na odpočet si může uplatnit při vyšším než 90% užití pro ekonomickou činnost.

Korporace a veřejnoprávní subjekty mají jen plný nebo žádný nárok na odpočet daně z přijatých plnění. Finanční instituce ve všech případech využívají poměrné užití vstupu pro ekonomickou činnost.

Přijaté plnění použito pro ekonomickou a neekonomickou činnost			
	% užití pro ekonomickou činnost	Korporace a veřejnoprávní subjekty	Partnerství a individuální podnikatelé
Kapitálový majetek	≤ 50%	žádný nárok	žádný nárok
	> 50%	plný nárok	plný nárok
Osobní vozidla a letadla	≤ 10%	žádný nárok	žádný nárok
	> 10% a ≤ 50%	žádný nárok	poměrně - náklady
	> 50% a < 90%	plný nárok	poměrně - náklady
	≥ 90%	plný nárok	plný nárok

Tabulka 5: Poměrný nárok na odpočet daně

Zdroj: General Information for GST/HST Registrants. s. 23.

Při změně užití je potřeba vrátit nebo nárokovat odpočet daně. Při změně užití z 50 % a méně v ekonomické činnosti na více než 50 % v ekonomické činnosti, je možné nárokovat část odpočtu daně zpět. Při změně užití z více než 50 % v ekonomické činnosti na 50 % a méně v ekonomické činnosti musí část nároku na odpočet vrátit zpět. V případě, že plátce poskytuje plnění zároveň s nárokem a bez nároku na odpočet daně, pak si musí z přijatých plnění krátit nárok na odpočet daně. Krátí se logicky podle využití pro ekonomickou činnost.

Příklad:

Plátce DPH v Ontariu vlastní budovu, ve které má svou kancelář a ostatní byty dlouhodobě pronajímá rezidentům města. Uskutečňuje částečně plnění s nárokem (provoz vlastní kanceláře) a bez nároku na odpočet daně (dlouhodobý pronájem bytu). Každý měsíc musí platit poplatky, které celkově činí 50 CAD vč. 13% GST/HST. Celkově zaplacená daň $50 \times 13\% = 6,5 \text{ CAD}$. Budovu ze 70 % využívá pro svou zdanitelnou činnost a z 30 % dlouhodobě pronajímá rezidentům. Celkově si může na vstupu nárokovat $6,5 \times 70\% = 4,55 \text{ CAD}$.

Nově se registrující plátce má možnost si uplatnit nárok na odpočet daně z majetku či zásob, které mu jsou v okamžiku registrace k dispozici pro uskutečňování ekonomické činnosti. Po registraci si může z provozních nákladů uplatnit daň na vstupu. Provozními náklady jsou reklama, půjčení vybavení, dodávka kancelářských potřeb nebo nájem.

3.4.3. PST:

PST je daň vybíraná na provinční úrovni. Jedná se o RST vybíranou z maloobchodních prodejů v okamžiku prodeje konečnému spotřebiteli na území Kanady. U této obrátové daně není možné nárokovat odpočet na dani.

Nyní se vybírá už jen ve třech provinciích a to v Britské Kolumbii, Manitobě a Saskatchewan. V každé provincii vládou jiná pravidla, ale základ mají podobný.

Provinční daň se vybírá ze všech hmotných majetků. „Hmotný majetek je definován jako něco, co je vidět, dá se zvážit a změřit, cítit či se dá na něj sáhnout. Hmotným majetkem jsou například i počítačové programy nebo elektřina.“²⁴

Předmětem daně je především:

- Nákup nebo pronájem nového nebo použitého zboží, přičemž je spotřebováno nebo využito v dané provincii (v Saskatchewanu neplatí pro použité dopravní prostředky).
- Nákup softwaru.
- Nákup služeb pro zboží, jako je údržba, montáž, servis.
- Nákup ubytování.

²⁴ <http://sbinfocanada.about.com/od/pst/a/How-To-Charge-And-Remit-Retail-Sales-Tax-In-Manitoba.htm>

- Nákup právních služeb.
- Telekomunikační a internetové služby, ale i digitální nebo elektronická média jako například hudba či filmy.
- Dary vozidel, lodí a letadel.

Řada dodání je vyjmuta z předmětu daně. Příkladem jsou potraviny pro osobní spotřebu (základní potraviny, jídlo v restauraci, potravinové doplňky), použité oblečení a boty, které byly prodány pod 100 CAD za kus, energetické produkty, motorové palivo atd.

Povinnost registrace k dani mají podniky, které poskytují plnění, která jsou předmětem daně. Malí podnikatelé nejsou povinni se registrovat. Status malého podnikatele má osoba, která má hrubé příjmy ze všech prodejů zboží, softwaru a služeb za posledních 12 měsíců méně než 10 000 CAD a zároveň odhadovaný příjem v roce následujícím nepřevyšší 10 000 CAD. Další základní podmínkou je, že její hlavní činností nesmí být prodej lodí, vozů, letadel a ubytování. Ostatní podmínky jsou specifické pro jednotlivé činnosti, proto je nebudu dále rozebírat.

Sazby daně se v jednotlivých provinciích liší. V Britské Kolumbii je u většiny plnění ve výši 7 %. Existují výjimky, kdy je sazba odlišná, například u ubytování, likérů, letadel, vozů či lodí. V Manitobě je jednotná sazba 8 % a v Saskatchewanu 5 %.

Daň se vypočte jako součin sazby daně a základu daně, který nezahrnuje federální daň. Na daňovém dokladu musí být PST uvedena zvlášť od základu daně.

Příklady:

Základ daně = 100 CAD

PST v Britské Kolumbii $100 \times 7\% = 7 \text{ CAD}$

GST = $100 \times 5\% = 5 \text{ CAD}$

Celková cena plnění je $100 + 7 + 5 = 112 \text{ CAD}$.

Pokud cena je včetně GST, pak je výpočet složitější.

Cena včetně GST = 105 CAD

PST v Britské Kolumbii $\frac{100}{105} \times 7\% = 6,67\%$ $\Rightarrow$ PST = $105 \times 6,67\% = 7 \text{ CAD}$

PST se neodvádí za prodej plnění, která jsou předmětem daně a jsou využita pro ekonomickou činnost. PST je uvalována na prodej konečným spotřebitelům – neplátcům.

Přiznat a odvést daň musí plátce PST nejdéle poslední den měsíce následujícího po zdaňovacím období. Jestliže je konec zdaňovacího období 30. 6. 2015, pak do 31. 7. 2015 musí plátce přiznat a odvést daň.

Následující tabulka zobrazuje, jaké zdaňovací období plátci mají při dané vybrané dani PST za rok v Britské Kolumbii.

Vybrané PST za rok	Zdaňovací období
Více než 12 000 CAD	jen měsíční
Od 6 000 CAD do 12 000 CAD	čtvrtletní
Od 3 000 CAD do 6 000 CAD	půlroční
Méně než 3 000 CAD	roční

Tabulka 6: Zdaňovací období u plátců PST v Britské Kolumbii

Zdroj: Provincial Sales Tax (PST) Bulletin. Charging, Collecting and Remitting PST. British Columbia. s. 5.

3.4.4. QST:

QST je daň vybíraná na území Québecu, která funguje jako DPH. Od roku 2011 je QST harmonizovaná s GST. Tato daň se vybírá z většiny zboží a služeb. Pokud je OPD v Québecu registrovaná k GST, tak je automaticky registrovaná k QST, ale také k HST. HST musí vybírat, jakmile uskuteční zdanitelné plnění v provinciích, kde se HST vybírá.

Podmínky pro registraci k dani jsou podobné jako u GST, tzn. např. definice malého podnikatele. K dani se registruje jen ten subjekt, který s provincií Québec obchoduje, pronajímá si pracovní sílu nebo má adresu v provincii. Nerezident Québecu nebo kanadský nerezident pro daňové účely, se musí registrovat k dani, pokud dodává zboží nebo poskytuje služby na území Québecu. „Daň je povinen subjekt vybírat již od dne registrace. Registrovat se musí OPD před prvním zdanitelným plněním.“²⁵

K dani se neregistruje individuální podnikatel nebo společnost, která nepodniká za účelem zisku nebo dodává zboží či služby, které nejsou předmětem daně.

Sazba daně GST je 5 % a QST 9,975 %. QST se počítá ze základu daně, který nezahrnuje GST.

²⁵ Registering with Revenu Québec, s. 14.

Mnoho dodání zboží a služeb není předmětem daně, například: pronájem bytu na více než 1 měsíc, dodání vybraných nemovitostí, které nejsou nové, finanční činnosti, zdravotní služby, vybrané služby dodávané vládou nebo veřejnoprávními a neziskovými subjekty (nemocnice, školy, charity).

3.4.5. Sazby všeobecné spotřební daně

Sazby, které jsou uvedeny v tabulce, jsou jen orientační a platí pro většinu zdanitelných plnění.

Provincie/teritorium	Daň	typ daně	sazba provincie	sazba celková
Severozápadní teritoria	GST	DPH	-	5%
Nunavut	GST	DPH	-	5%
Yukon	GST	DPH	-	5%
Alberta	GST	DPH	-	5%
Ontario	GST/HST	DPH	8%	13%
Nový Brunšvik	GST/HST	DPH	8%	13%
Newfoundland a Labrador	GST/HST	DPH	8%	13%
Nové Skotsko	GST/HST	DPH	10%	15%
Ostrov prince Eduarda	GST/HST	DPH	9%	14%
Québec	GST/QST	DPH	9,975%	14,975%
Britská Kolumbie	GST+PST	DPH+RST	7%	12%
Saskatchewan	GST+PST	DPH+RST	5%	10%
Manitoba	GST+PST	DPH+RST	8%	13%

Tabulka 7: Sazby provincií a teritorií

Zdroj: oficiální stránky provincií a teritorií

Sazby všeobecné spotřební daně se liší podle typu daně a oblasti, kde se vybírají. GST má jednotnou sazbu daně 5 %, která se odvádí ve všech oblastech Kanady. HST je vybírána v pěti provinciích, z toho tři provincie mají jednotnou sazbu 13 % včetně federální daně. QST se vybírá jen v provincii Québec a je harmonizovaná s GST. Sazba je nejvyšší z celé federace. PST se vybírá už jen ve třech provinciích, z nichž každá má jinou sazbu daně a odlišná pravidla.

3.4.6. Mezinárodní obchod

Možností jak obchodovat se zahraničím je export a import. Pro účely všeobecné spotřební daně se export zboží, import zboží a poskytnutí služeb do jiné země týká osob povinných k dani.

- **Export**

GST/HST a PST se nevybírání při exportu zboží a poskytnutí služeb do jiné země s místem plnění mimo území Kanady. Jedná se o osvobozené plnění, a proto se uplatňuje nulová daň na výstupu. Osvobozené je i poskytnutí služeb souvisejících s nemovitou věcí, která se nachází ve třetí zemi a dodání nehmotného majetku do třetí země.

Nakupují-li zahraniční zákazníci, například turisté, zboží a služby v Kanadě, pak je nutné, aby zaplatili místní daň. V určitých případech mohou požádat o vrácení daně. Nerezident nakupující v Kanadě neplatí daň, tzn. že dochází k osvobozenému plnění s nárokem na odpočet, pokud není konečným spotřebitelem a okamžitě plnění exportuje do jiné země.

- **Import**

Dovoz zboží s místem plnění v Kanadě je předmětem kanadské daně GST/HST. Federální daň se počítá z ceny zboží včetně cla a spotřební daně a vybírá se na hranicích státu ve stejný okamžik jako spotřební daň a clo. Příjemce plnění je zodpovědný za výběr daně. Užívá se princip země spotřeby, tzn. že sazba daně se řídí státem příjemce plnění. Plátce GST/HST si může nárokovat odpočet na dani.

Nezdaňují se:

- plnění, která jsou v Kanadě osvobozená s nárokem na odpočet – např. předepsané léky. Zaslané zboží e- mailem nebo kurýrem na území Kanady, jestliže jeho hodnota je do 20 CAD (a nejedná se o zboží podléhající spotřební dani, zboží, periodika a zboží nakoupené v Kanadě, které se následně pošle kupujícímu v Kanadě).
- Zboží darované charitě.
- Zboží importované jen za účelem údržby, opravy a následně exportované zpět do původní země.

Při nákupu služby nebo nehmotného majetku od nerezidenta, se nevyměruje daň, pokud je plnění použito alespoň z 90 % pro ekonomickou činnost. Pokud se služby nevyužívají z alespoň 90 % pro ekonomickou činnost, pak se musí platit daň, a podat tak daňové přiznání GST 34. Podnikatel neplátce GST/HST musí daň z dovezeného nehmotného majetku či služby také odvést. Pro tyto účely využije daňové přiznání GST 59.²⁶

²⁶ General Information for GST/HST Registrants. RC4022(E) Rev. 13. 2013. s.50.

4. Česká republika

4.1 Harmonizace DPH v EU

ČR se v květnu roku 2004 stala členskou zemí EU. Cílem EU je volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. V EU se klade důraz na harmonizaci zdanění spotřeby. Zdanění spotřeby se harmonizuje proto, že by odlišná míra a forma zdanění ohrožovala volný obchod. Hlavními nástroji k harmonizaci jsou nařízení a směrnice. „Nařízení je závazný nástroj pro členské země, směrnice sleduje dosažení určitého cíle.“²⁷ Směrnice zajišťuje praktickou realizaci harmonizace a každý členský stát ji musí zpracovat do svých daňových zákonů.

Harmonizace DPH vychází ze šesté směrnice z roku 1977. V oblasti DPH je harmonizován předmět daně a sazby daně. „Každý prodej zboží a služeb, kromě finančních služeb, má harmonizovaný základ daně.“²⁸ Ve směrnici jsou stanoveny minimální sazby DPH – základní sazba daně je stanovena na 15 % a snížená sazba daně na 5 %. V zemi mohou existovat nejvýše dvě snížené sazby daně. Členské země si mohou uplatnit sazbu vyšší. V ČR je základní sazba lehce pod průměrem EU a snížená sazba daně ve výši 15 % byla ještě v roce 2014 druhá nejvyšší v EU. Od roku 2015 je navíc zavedená druhá snížená sazba daně, ve výši 10 %.

V zahraničním obchodě rozeznáváme princip země původu a spotřeby. Původním cílem Evropského společenství bylo zdanění podle principu země původu zboží, ale musela by být zavedena jednotná sazba daně nebo kompenzační mechanismus. Výhodou by bylo, že by se odstranily formality na hranicích států. Princip se převážně využívá u nákupů fyzických osob v zahraničí. Nyní se zejména využívá princip zdanění v zemi spotřeby. Výnos z daně obdrží země, ve které se zboží či služba spotřebuje. Stejně daňově zatížené jsou domácí i zahraniční komodity. Nevýhodou je administrativní náročnost a snadnost daňového úniku.

Evropské společenství vydalo v roce 1991 a 1992 dvě nařízení ke vzájemné výměně informací. Subjekty, které převáží zboží za více než 10 000 EUR musí povinně poskytovat informace pomocí systému INTRASTAT. V ČR je nastaven limit u INTRASTATU 8 000 000 Kč ročně

²⁷KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 161.

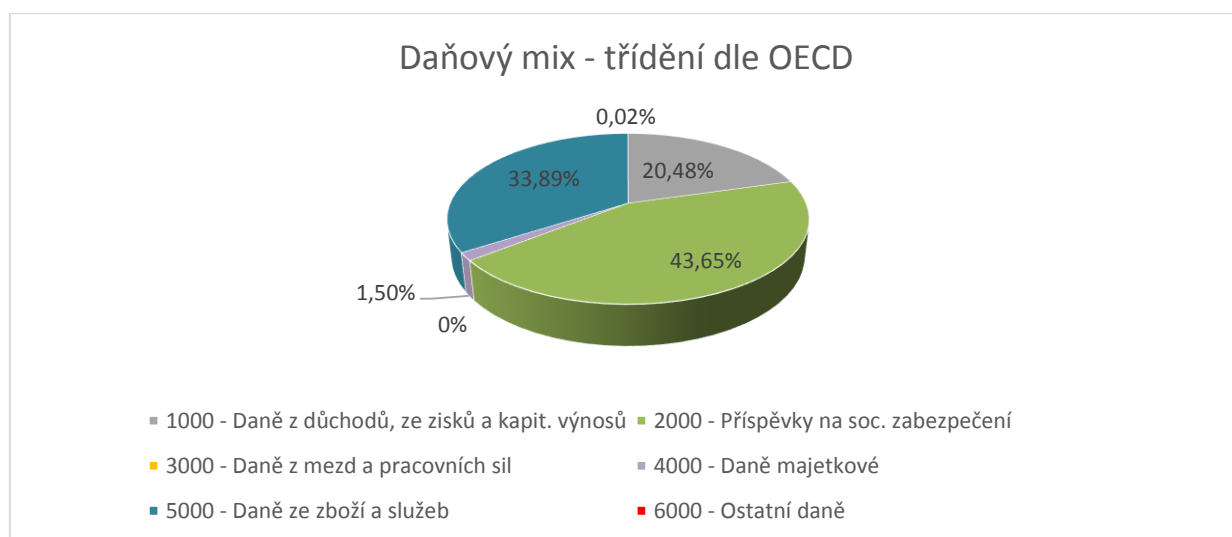
²⁸KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.s. 235.

pro pořízení a dodání zboží. Toto měsíční hlášení je důležité jen pro statické účely. Další systém VIES umožňuje výměnu vybraných informací pomocí DIČ (daňové identifikační číslo). DIČ bylo zavedeno v roce 1993 a jednoznačně identifikuje plátce daně.

4.2. Daňová soustava v ČR

„Daňové výnosy byly v roce 2012 ve výši 1 367 409 mil. Kč.“²⁹ „Na celkových veřejných příjmech se podílely z 85 %.“³⁰ Ve stejném roce byla hodnota daňové kvóty 34,1 %, což je přesně průměr OECD.

Daňový mix



Graf 6: Daňový mix v roce 2012

Zdroj: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>

Země se soustředí na vybírání příspěvků na sociální pojištění. Příspěvky na sociální pojištění zahrnují příspěvky na veřejné zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení. Sociální zabezpečení se skládá z nemocenského pojištění, důchodového pojištění a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti. Druhou nejvýznamnější složkou daňového mixu je DPH. Její vývoj je stále vzrůstající. Stát se snaží o vyšší zdanění spotřeby na úkor daní z příjmů. Na třetím místě

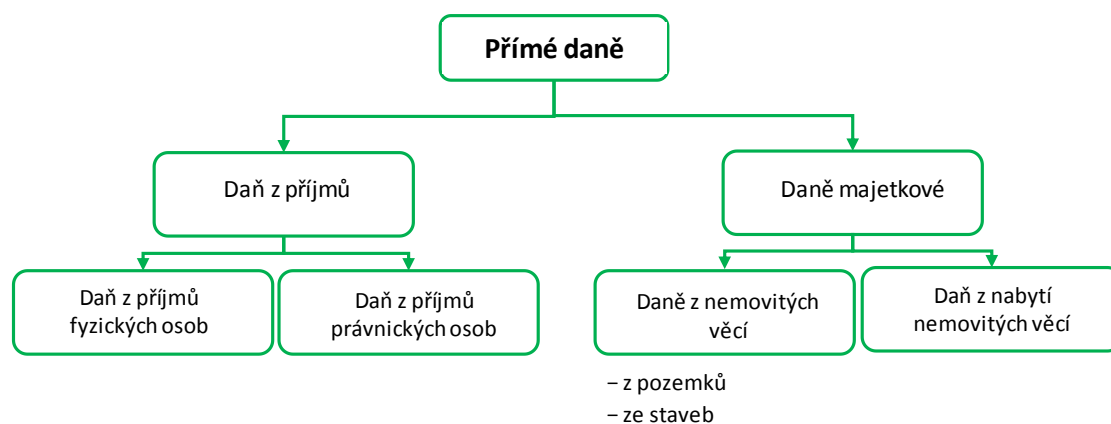
²⁹ OECD Revenue Statistics 2014, country tables 1965-2012.

³⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6. s. 46.

se nachází daně z příjmů, které rozdělujeme na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Daně se dělí na přímé a nepřímé. Příspěvky na sociální pojištění se neřadí ani mezi přímé, ani mezi nepřímé daně.

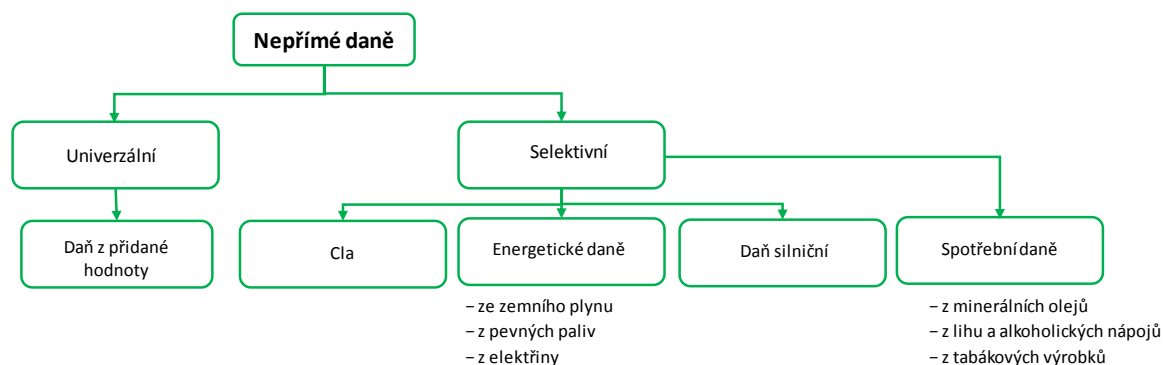
Přímé daně jsou viditelné a lépe se přizpůsobují platební schopnosti poplatníků. Stinnou stránkou je, že poplatníci reagují negativně na nabídku práce. S růstem zdanění důchodu mají poplatníci menší ochotu pracovat. Nejdůležitější složkou přímých daní je daň z příjmů. Daň z příjmů fyzických osob je nejméně oblíbenou daní, jelikož ji vnímá nejvíce poplatníků. Zdanění podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. Pomocí odpočtů a slev se snaží motivovat poplatníky k morálnímu chování. Dani z příjmů právnických osob podléhají podnikatelské subjekty, které byly vytvořeny za účelem dosahování zisku. Tato daň je důležitá z hlediska mezinárodního obchodu. Zahraniční podnikatelé se rozhodují, ve které zemi budou nejvýhodnější podmínky pro podnikání. Výnos do státního rozpočtu z majetkových daní je jen doplňkový.



Obrázek 1: Přímé daně v ČR

Zdroj: vlastní zpracování

Nepřímé daně jsou někdy nazývány také jako spotřební daně, protože jsou vybírány ze spotřeby. Nepřímé daně jsou skryté v ceně a jsou tedy méně viditelné. V EU jsou silně harmonizované a klade se na ně velký důraz. Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby. Podléhají jí jak zboží, tak služby. DPH je vhodná pro mezinárodní obchod. Předmětem selektivní spotřební daně je výroba a dovoz vybraných komodit. Dále se vybírají cla, silniční daně a nedávno zavedené energetické daně.



Obrázek 2: Nepřímé daně v ČR

Zdroj: vlastní zpracování

4.3. Konstrukční prvky daně

4.3.1. Předmět daně

„Předmětem daně je:

- dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“³¹

4.3.2. Registrace a zdaňovací období

DPH se týká osob povinných k dani, kterými jsou osoby samostatně uskutečňující ekonomickou činnost. Ekonomická činnost je soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby a nezávislé činnosti. Soustavné využití hmotného i nehmotného majetku se rovněž považuje za ekonomickou činnost.

³¹ § odst. 1 ZDPH.

Povinnost výběru daně mají jen osoby registrované k dani, kterými mohou být plátce a identifikovaná osoba. Identifikované osoby odvádí daň jen z daných zdanitelných plnění a nemají možnost nárokovat odpočet daně na vstupu. Jsou to osoby, které nepřekročily obrat pro vznik plátcovství, ale obchodují se zahraničím a musí odvést českou DPH nebo pořízují zboží nad limit 326 000 Kč. Plátce odvádí daň ze všech zdanitelných plnění a zároveň si může nárokovat odpočet daně. Plátcem se stane osoba, která překročí registračního obrat 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Obrat je souhrn úplat za uskutečněná zdanitelná plnění, plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně a některá osvobozená plnění bez nároku na odpočet s místem plnění v tuzemsku. Z plnění osvobozených bez nároku na odpočet se do obratu zahrnují jen činnosti vyjmenované v § 54-56 ZDPH (Zákon o DPH), pokud nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnují výnosy z prodeje dlouhodobého majetku, zálohy na ještě neuskutečněná plnění a úplaty za plnění uskutečněná mimo tuzemsko.

Přihlášku k registraci je nutné podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém OPD překročila obrat. Plátcem se stane od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat.

Po první dva roky je vždy pro plátce zdaňovacím obdobím měsíc. Po dvou letech měsíčního podávání daňového přiznání, se při splnění podmínek může stát plátcem čtvrtletním. Základní podmínkou je, že v předcházejícím kalendářním roce nepřesáhl obrat 10 000 000 Kč a není nespolehlivým plátcem.

Daňové přiznání za zdaňovací období plátce podává do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. Identifikovaná osoba podává přiznání jen za období, ve kterých měla povinnost odvést a přiznat daň. Jestliže plátce dodal zboží nebo poskytl služby do jiného členského státu, pak musí navíc podat souhrnné hlášení. Další administrativní povinností je podat měsíční statistické hlášení INTRASTAT. Povinnost podat toto hlášení mají ti, kteří pořízují nebo dodávají zboží nad 8 mil. Kč ročně.

4.3.3. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně

Rozlišujeme dva typy osvobození – s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně. U obou osvobození se neodvádí daň na výstupu. U osvobozených plnění s nárokem na odpočet může vzniknout nadměrný odpočet, u osvobozených plnění bez nároku na odpočet je vlastní daň nulová.

Osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně jsou:

- Plnění vázaná na držení licence nebo oprávnění – poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, sociální pomoc, zdravotnické služby a zboží, výchova a vzdělání, ostatní plnění (kulturní a sportovní služby, atd.).
- Plnění, která mohou být poskytována kýmkoliv – pojišťovací, penzijní a finanční činnosti, dodání a nájem vybraných nemovitých věcí, provozování loterií a dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně se týká:

- Dodání zboží do jiného členského státu
- Pořízení zboží z jiného členského státu (pouze za určitých podmínek)
- Vývoz zboží
- Poskytnutí služby do třetí země
- Přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží
- Mezinárodní přeprava osob
- Dovoz zboží – za určitých podmínek (diplomati, ozbrojené síly NATO, drobné zásilky, zboží v osobních zavazadlech, atd.)

4.3.4. Základ daně

Základem daně je vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu bez DPH za uskutečněná zdanitelná plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Do základu daně se zahrnují vedlejší náklady, poplatky, clo, spotřební daně atd. Jestliže se jedná o bezúplatné, nepeněžitě plnění nebo plnění mezi spřízněnými osobami, pak je základem daně cena obvyklá, která se stanoví podle zákona o oceňování nebo u bezúplatných plnění i nákladová cena, která zohledňuje skutečně vynaložené náklady.

4.3.5. Sazby DPH

„U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje základní sazba daně ve výši 21 %, snížená sazba daně ve výši 15 %, nebo druhá snížená sazba daně ve výši 10 %.“³²Sazby jsou lineární a splňují požadavky směrnice EU o minimální hodnotě sazby daně.

U zboží a služeb se obecně uplatňuje základní sazba 21 %, pokud není v zákoně uvedeno jinak. Tabulky ukazují příklady plnění podléhajících první a druhé snížené sazbě daně. Plnění podléhající první snížené sazbě daně mají převážně charakter sociální a kulturní. Seznam zboží podléhajících druhé snížené sazbě daně by měl podpořit rodiny s dětmi.

Seznam plnění podléhajících první snížené sazbě daně	
Zboží	Služby
potraviny vč. nealkoh. nápojů	zdravotní služby a soc. péče
knihy, noviny, časopisy	ubytovací služby
zdravotnické prostředky, léky	hromadná pravidelná přeprava cestujících
teplo, chlad	umělecké a sportovní činnosti

Tabulka 8: Seznam plnění podléhajících první snížené sazbě daně

Zdroj: Příloha č. 2 a 3 ZDPH

Seznam zboží podléhajících druhé snížené sazbě daně
počáteční a pokračovací kojenecká výživa
bezlepkové potraviny
tištěné/obrázkové knihy pro děti, hudebniny
léky, očkovací látky
potraviny pro malé děti

Tabulka 9: Seznam zboží podléhajících druhé snížené sazbě daně

Zdroj: Příloha č. 3a ZDPH

V oblasti sazeb daně dochází k častým daňovým únikům. Plátcí si nezatřídí své plnění do příslušné sazby daně a vznikne daňový únik. Plátce může svého správce daně požádat o závazné posouzení určení sazby daně a Generální finanční ředitelství vydá rozhodnutí.

³² § 47 ZDPH.

4.3.6. Daňové doklady

Daňové doklady jsou potvrzení vystavená plátcem DPH. „Neplátce DPH nesmí vystavit doklad s uvedením daňový doklad, ale může využít například název faktura.“³³ Ve faktuře musí být uvedeno, že se jedná o neplátce daně.

Daňovými doklady jsou: běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, doklad o použití a daňový doklad při dovozu/vývozu.

Náležitosti daňového dokladu	Běžný daňový doklad (celková částka přesáhne 10 000 Kč)	Zjednodušený daňový doklad (celková částka nepřesáhne 10 000 Kč)
Označení osoby, která uskutečňuje plnění	✓	✓
Daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění	✓	✓
Označení osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění a její DIČ	✓	✗
Den vystavení daňového dokladu, den vzniku daňové povinnosti nebo den přijetí úplaty, pokud se liší ode dne vystavení	✓	✓
Základ daně, výše daně	✓	✗
Sazba daně	✓	✓
Jednotková cena	✓	✗
Stručný popis zboží a služeb	✓	✓
Evidenční číslo dokladu	✓	✓

Tabulka 10: Náležitosti daňových dokladů v ČR

Zdroj: § 29, § 30a ZDPH

Tabulka shrnuje náležitosti běžného a zjednodušeného daňového dokladu. Tyto dva doklady jsou nejvíce užívané. Zjednodušený daňový doklad lze vystavit, pokud celková částka za plnění nepřesahuje 10 000 Kč. Zjednodušený daňový doklad nelze použít při zasílání zboží, při dodání zboží do jiného členského státu EU, při vývozu zboží do třetí země, ani u plnění, kdy je povinen přiznat daň příjemce plnění.

„Za správnost údajů na daňovém dokladu odpovídá vždy poskytovatel plnění.“³⁴ Pokud poskytovatel plnění použije základní sazbu daně místo snížené sazby daně, pak je příjemce

³³ <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/faktura-nebo-danovy-doklad/>

³⁴ § 26 odst. 4. ZDPH.

plnění oprávněně uplatnit nárok na odpočet pouze ve výši odpovídající snížené sazbě daně. Pokud je na daňovém dokladu uvedena snížená sazba daně, ale podle zákona by měla být základní sazba daně, pak je příjemce plnění oprávněně uplatnit nárok na odpočet jen ve výši odpovídající dani uvedené na daňovém dokladu. V případě, že dodavatel použije systém lokálního reverse charge, má vystavit daňový doklad bez daně. Pokud poskytovatel chybně na daňovém dokladu uvede daň, příjemce plnění si nesmí nárokovat odpočet na vstupu. Příjemce plnění by měl požadovat po poskytovateli vystavení opravného daňového dokladu. Z tohoto důvodu je nutné si poskytovatele ověřit v databázi VIES, zda je nebo není plátcem DPH.

4.3.7. Nárok na odpočet daně

Lhůta pro odpočet daně na vstupu je 3 roky a začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. U reverse charge lze nárokovat i po třech letech. Nárok na odpočet v částečné výši lze uplatnit pouze v rámci kalendářního roku vzniku nároku na odpočet.

Pro uplatnění nároku na odpočet má plátce povinnost mít daňový doklad. U reverse charge doklad není nutný. Nárok na odpočet vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebo dnem přijetí úplaty plátcem. Plátce nemá nárok na odpočet daně u plnění použitého pro reprezentaci.

Pokud je přijaté plnění použito pro ekonomickou a neekonomickou činnost, pak se uplatňuje poměrný nárok na odpočet daně. Poměrné využití se stanoví logicky nebo kvalifikovaným odhadem. „V posledním daňovém přiznání se zohlední skutečné užití a nárok na odpočet se opraví při vyšší než 10% odchylce.“³⁵

Příklad:

Plátce DPH si koupil nový notebook za 20 000 Kč vč. 21% daně. Počítač používal při své práci a zároveň si na něm mohli jeho děti o víkendu hrát hry. Podle využití času si myslel, že z 80 % bude využit pro ekonomickou činnost a z 20 % na hraní her. Nárok na odpočet si uplatnil poměrně ve výši $(20000 \times 21\%) \times 80\% = 3360$ Kč. Na konci roku zjistil, že notebook využil jen

³⁵ Přednáška ze Zdanění spotřeby 2. 5. téma Nárok na odpočet.

ze 75 % pro své podnikání. V posledním daňovém přiznání nenastane změna, protože odchylka je nižší než 10 %.

Krácený nárok je u přijatých plnění použitých pro ekonomickou činnost s nárokem a bez nároku na odpočet daně. Krátící koeficient se vypočte jako podíl uskutečněného plnění s nárokem na odpočet a součtu uskutečněného plnění s nárokem a bez nároku na odpočet daně. Do koeficientu se nezahrnují plnění, která by mohla zkreslovat koeficient. Jsou jimi prodej dlouhodobého majetku, příležitostné finanční služby a doplňkové transakce s nemovitými věcmi. Koeficient nezahrnuje dovoz, reverse charge a pořízení zboží. Jestliže je koeficient vyšší než 95 %, pak vzniká plátcí plný nárok na odpočet daně.

Ve zdaňovacím období běžného kalendářního roku se používá koeficient předchozího kalendářního roku, tzv. zálohový koeficient. Na konci roku dojde k vypořádání odpočtu daně podle skutečnosti.

Příklad:

Plátce DPH opravoval budovu, ve které má svou kancelář, a ostatní byty pronajímá obyvatelům města. Uskutečnil částečně plnění s nárokem a bez nároku na odpočet daně. Celková oprava stála 500 000 Kč vč. 21% daně. Zálohový koeficient minulého roku = 70 %, tzn. že ze 70 % využíval minulý rok budovu pro svou ekonomickou činnost. Na vstupu si nárokoval $(500000 \times 21\%) \times 70\% = 73500$ Kč. Na konci roku ale zjistil, že je krátící koeficient $300000 \div (300000 + 200000) = 60\%$. To znamená, že po celý rok měl nárok jen na $(500000 \times 21\%) \times 60\% = 63000$ Kč. Při ročním vypořádání daně mu vyšlo, že o $73500 - 63000 = 10500$ Kč si musí v posledním daňovém přiznání snížit nárok na odpočet daně.

Při registraci má nový plátce možnost nároku na odpočet u zboží a služeb pořízených do 12 měsíců přede dnem, kdy se stala osoba plátcem.

4.3.8. Mezinárodní obchod

ČR je od roku 2004 členem EU. Při obchodování v rámci EU platí odlišná pravidla než při obchodu se třetími zeměmi. V práci se budu věnovat vývozu a dovozu zboží.

- **Export**

Export je pro účely DPH charakterizován jako výstup zboží z EU na území třetí země. Plnění je od DPH osvobozeno s nárokem na odpočet. Den výstupu zboží z EU je dnem uskutečnění plnění. Vývoz se prokazuje daňovým dokladem, který potvrzuje celní úřad.

- **Import**

Import je vstup zboží z třetí země na území EU. Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku je předmětem české DPH. Zdanitelné plnění vzniká propuštěním zboží do celního režimu podle § 23 ZDPH – např. volný oběh, aktivní zušlechťovací styk, dočasné použití, spotřebou, použitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu. Celní úřad vyměří clo a vydá prohlášení – tzv. jednotný správní doklad. DPH se počítá ze základu, který zahrnuje celní hodnotu, poplatky, spotřební daň, vedlejší náklady atd. Při dovozu uskutečněném plátcem DPH spravuje daně finanční úřad. Celní úřad spravuje daně, pokud je příjemce plnění neplátcem daně. § 71 ZDPH vyjmenovává plnění, která jsou osvobozena od daně při dovozu zboží. Patří mezi ně i dovoz zboží, jehož celková hodnota nepřesáhne 22 EUR, vyjma alkoholu, tabáku, parfémů a toaletní vody. Osvobozeno je i dovezené zboží v osobních zavazadlech pro osobní užití do limitu 430 EUR.

5. Porovnání Kanady a ČR

5.1. Sales tax vs DPH

DPH se v Kanadě vybírá na federální a u řady provincií i na provinční úrovni. Sales tax se užívá především v samostatných celcích v rámci území, tzn. v ostatních provinciích Kanady ve formě retail sales tax (RST).

5.1.1. Sales tax

Sales tax je obratovou daní vybíranou z maloobchodních prodejů v okamžiku prodeje konečnému spotřebiteli na území Kanady. Nevztahuje se na prodej zboží do jiného státu a na prodej nemovitých věcí. Je uvalována především na hmotné zboží a vybrané služby. Znamená to, že na většinu služeb daň není uvalována. Daň odvádí prodávající. Na daňovém dokladu je uvedena daň zvlášť od základu daně a je tedy viditelná. Není možné nárokovat odpočet daně. Konstrukce a nízká sazba mají podíl na nízké úrovni daňové kvóty.

Nevýhodou jsou časté daňové úniky a nezahrnutí velkoobchodních prodejů do předmětu daně. Vláda nezískává dostatečné příjmy z této daně.

5.1.2. DPH

DPH je daň vybíraná na každém stupni zpracování, a to jen z přidané hodnoty. Zdanění přidané hodnoty je zajištěno mechanismem daně na výstupu a odpočtu daně na vstupu. Plátce zdaňuje svoji produkci (DPH na výstupu) a zároveň si snižuje svoji daňovou povinnost tím, že odečítá daň zaplacenou v ceně nákupu, tj. uplatňuje si nárok na odpočet. Vybírá se z prodeje zboží a služeb. Zdanění služeb často podléhá daňovým únikům, ale i přesto je významným výnosem pro stát. DPH je většinou pro občany zahrnuta do ceny a jeví se jako skrytá daň. Systém DPH se hojně užívá v rozvinutých i rozvíjejících zemích na celém světě kromě USA.

„Výhodou DPH je její neutralita k volbě spotřebitelů a výrobců. Nediskriminuje komodity s vyšším počtem stupňů zpracování.“³⁶ Cena je stejná pro plátce i neplátce. Hlavní nevýhodou

³⁶KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s.228.

je náročnost systému a vyšší náklady na účetnictví a administrativu. Při zavedení daně vzrůstají ceny zboží, což je jedním z hlavních důvodů, proč daň nemůže fungovat na celém světě.

5.1.3. Rozdíly sales tax a DPH

Sales tax se vybírá v okamžiku prodeje konečnému spotřebiteli. Kanadská obrátová daň se tedy uvaluje až na konci řetězce. V DPH se naproti tomu zdaňuje přidaná hodnota, což mi přijde spravedlivější. Plátcí si mohou nárokovat DPH na vstupu zpět. Toto privilegium u sales tax není možné. Sales tax se týká téměř jen prodeje hmotného zboží. DPH zdaňuje obě plnění – zboží i služby. Obrátová daň má většinou nižší sazby daně než DPH. U sales tax dochází k častějším daňovým únikům, proto se v řadě zemí zavádí DPH, jejíž výběr je obtížnější obejít. Sales tax není tolik administrativně náročná a je vhodnější pro rozvíjející se země.

5.2. Daňové zatížení

	HDP v mil. Kč	Daňové výnosy v mil. Kč	Daňová kvóta	Počet obyvatel
Kanada	34 699 155	10 624 192	30,7%	35 056 064
ČR	4 041 900	1 367 409	34,1%	10 538 275
Kanada/ČR	8,58	7,77		3,33

Tabulka 11: Daňové zatížení v roce 2012

Zdroj: OECD Revenue Statistics 2014 , country tables 1965-2012.

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

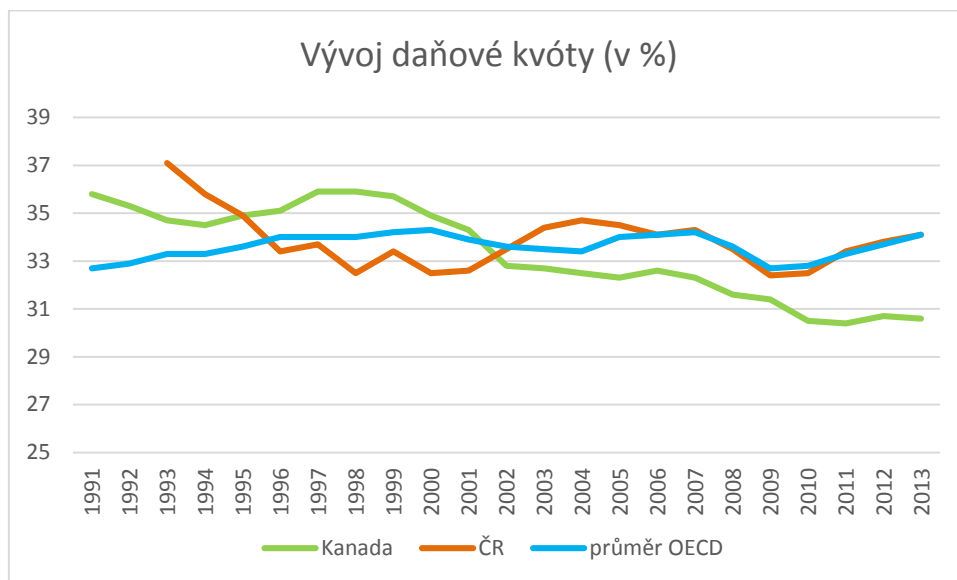
<http://data.worldbank.org/data-catalog/GDP-ranking-table>

https://cs.wikipedia.org/wiki/Seznam_států_světa_podle_počtu_obyvatel

Daňové výnosy jsou 7,77krát vyšší v Kanadě než u nás, i přesto, že zde žije jen 3,33krát více lidí. HDP v Kanadě je 8,5krát vyšší než v tuzemsku. HDP na kanadského obyvatele je okolo 1 milionu Kč a na českého obyvatele kolem 400 000 Kč. Tento údaj vypovídá o tom, že HDP na 1 obyvatele je v Kanadě 2,5krát vyšší. Daňové zatížení v zemích OECD nezávisí na ekonomické úrovni země. Celosvětově již ale lze říci, že zůstávají země mají nízkou daňovou kvótu.

Následující graf zobrazuje vývoj daňové kvóty od počátku zavedení všeobecné spotřební daně. V ČR byla z počátku daňová kvóta příliš vysoká. V letech 1996 až 2002 byla její výše pod průměrem OECD a od roku 2006 kopíruje výši průměru OECD. V Kanadě se její výše

postupem let více méně snižuje. Její současná hodnota je pod průměrem zemí OECD i ČR. Je vidět, že průměr daňové kvóty v OECD je poměrně stabilní, ale u obou pozorovaných zemí jsou velké výkyvy.

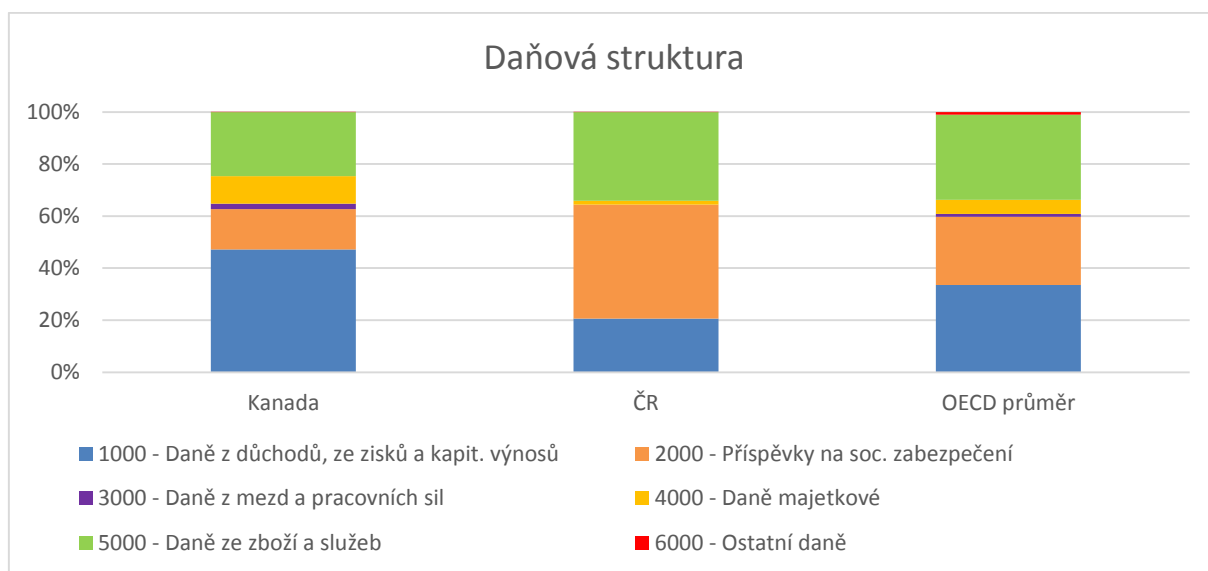


Graf 7: Vývoj daňové kvóty

Zdroj: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

„V celkových daňových výnosech každé země jsou hlavními zdroji vždy dvě až tři daně a ostatní mají spíše doplňkový charakter.“³⁷ Nejčastěji se jedná o daně z důchodů, spotřební daně a příspěvky na sociální zabezpečení. Záleží, jakému typu daní dává stát přednost.

³⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 145.



Graf: Daňová struktura

Zdroj: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>

V Kanadě jsou hlavním daňovým zdrojem daně z důchodů (47 %), které představují téměř polovinu všech daňových výnosů země. Následují nepřímé daně ze zboží a služeb (24,5 %) a příspěvky na sociální zabezpečení (15,5 %). Kanada je anglosaskou zemí, která má tradici ve zdaňování důchodů.

ČR klade důraz na příspěvky na sociální zabezpečení, které tvoří 44 % všech daňových výnosů. Země, které vybírají vysoké příspěvky na sociální zabezpečení, mají silné sociální založení. Je u nich kladen důraz na povinné pojištění místo soukromého. Dále se republika soustředí na nepřímé daně (34 %) a daně z důchodů (20,5 %).

Průměrné hodnoty OECD vypovídají o tom, že se nejvíce vybírají daně z důchodů, nepřímé daně a příspěvky na sociální zabezpečení (26 %). Výnosy z daní z důchodů a nepřímých daní jsou na podobné výši (33 %). Průměr zemí OECD z pohledu daní ze zboží a služeb je podobný jako v ČR. V posledních letech se státy soustředí na zdaňování spotřeby. Z pohledu daňových úniků je účinnější a neodrazuje poplatníky od práce.

5.3. Konstrukční prvky daně

5.3.1. Předmět a plátce daně

Předmět GST/HST a českého DPH je podobný. Obě země zdaňují dodání a poskytnutí služby s místem plnění v dané zemi, ale i dovoz zboží s místem plnění v dané zemi, pokud je osobou povinnou k dani uskutečňována ekonomická činnost. Liší se bodem pořízení z jiného členského státu, neboť Kanada není členem EU. Daň platí všichni obyvatelé a firmy ve svých nákupech, krom pár výjimek – např. indiáni v Kanadě, či diplomati. Daň vybírají plátcí daně, kteří mají své unikátní daňové identifikační číslo.

Osobou povinnou k dani je každá osoba uskutečňující zdanitelné plnění ve svém státě, v rámci uskutečňování samostatné ekonomické činnosti. Plátcem se stane OPD se sídlem v dané zemi, pokud překročí stanovený obrat. V Kanadě činí obrat 30 000 CAD pro běžné podnikatele a 50 000 CAD pro veřejnoprávní subjekty (např. charity, neziskové organizace). V ČR je limit obratu dvakrát vyšší a činí 1 000 000 Kč. Byla u nás snaha snížit obrat na 750 000 Kč, ale prozatím se to neuskutečnilo. Myslím si, že je lepší mít nižší limit pro obrat, aby byla možnost efektivnějšího výběru daně.

Další odlišností je doba, za kterou se obrat počítá. V Kanadě se jedná o poslední čtyři po sobě jdoucí čtvrtletí nebo kterékoliv čtvrtletí, ve kterém osoby povinné k dani obrat přesáhnou. V ČR se jedná o 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V Kanadě je snazší obrat přesáhnout, proto je většina podnikatelských subjektů plátcí. Po překročení obratu musí subjekty zůstat v režimu plátcovství minimálně jeden rok. Plátcí si mohou nárokovat odpočet na dani ze svých přijatých plnění, které použijí pro své ekonomické činnosti. OPD, které uskutečňují jen plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, se nestávají plátcí.

Předmět daně u provinčních sales tax je odlišný a záleží na pravidlech dané provincie. Souhrnně lze říci, že se daň většinou neuvaluje na služby a potraviny. Plátcí daně se stanou OPD, které překročí za posledních 12 měsíců obrat 10 000 CAD. Stát se plátcem daně je tedy nejjednodušší u sales tax.

5.3.2. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet

Plnění, která jsou osvobozená s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet se v obou zemích liší.

Mezi osvobozená plnění s nárokem na odpočet se v Kanadě řadí základní potraviny, zemědělské výrobky, léky, zdravotní potřeby či exporty. Potraviny, zemědělské výrobky a léky v tuzemsku podléhají snížené sazbě daně. Druhé snížené sazby daně podléhají například bezlepkové potraviny, kojenecká výživa či některé léky. Zdravotní služby a zboží jsou osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Stejně jako v Kanadě je v ČR vývoz zboží osvobozený od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. V ČR se osvobození s nárokem na odpočet převážně uplatňuje v mezinárodním obchodě.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet jsou v Kanadě např. tato plnění: prodej nemovitostí, dlouhodobý pronájem nemovitostí, většina zdravotních služeb, mýta na silnicích, vzdělávací služby, zboží nabízené charitami či služby poskytované finančními institucemi jako například půjčka peněz, přijímání vkladů a platební styk. U těchto plnění již najdeme srovnatelnost s ČR. Podobné nebo stejné plnění najdeme ve finančních službách, dodání nemovitých věcí, nájem nemovitých věcí, zdravotní služby či vzdělávání. Ve zdravotnictví navíc uplatňujeme osvobození bez nároku na odpočet u dodání zdravotního zboží. Zdravotním zbožím je lidská krev nebo stomatologické výrobky. V případě, že jsou léčiva spotřebována při poskytnutí výkonu, tak jsou rovněž osvobozená. V ostatních případech léčiva podléhají zdanění.

Je vidět, že charakter některých kanadských plnění se výrazně odlišuje od českých plnění. Líbí se mi, že jsou v Kanadě základní potraviny a léky prodávány zcela bez daně. Tento postup by se hodil uplatnit i u nás. Je pravda, že většina potravin je zahrnuta v první snížené sazbě daně a speciální výživy dokonce v druhé snížené sazbě daně, ale i přesto si myslím, že jsou tyto sazby daně stále příliš vysoké. Například pro lidi s celiakií (nesnášenlivostí lepku) jsou bezlepkové potraviny velmi drahé, a proto by bylo vhodné jim finančně ulevit alespoň osvobozením od daně všech bezlepkových výrobků. Léky by podle mého názoru měly být také osvobozené od daně, jelikož jsou to většinou nutné přípravky pro kvalitnější život. Řada lidí nedokáže bez medikamentů přežít.

5.3.3. Registrace a podávání daňového přiznání

K GST/HST se OPD registruje nejpozději do 30 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění, které přesáhlo stanovený limit pro malé podnikatele. Plátcem se stane v den, kdy bylo nutné se registrovat k dani. Dobrovolným plátcem se stane dnem doručení registrace CRA, ale akceptuje se i dřívější den. U nás musí OPD podat přihlášku dříve, a to do 15 dnů od skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila obrát. Plátcem se stane od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrát.

V Kanadě je rozhodující minulý fiskální rok, v ČR předcházející kalendářní rok. Ihned po registraci se může kanadský subjekt rozhodnout, jaké bude mít zdaňovací období. V tuzemsku je po první dva roky registrace dané zdaňovací období měsíc. Poté, pokud jeho obrát nepřekročil v předcházejícím kalendářním roce 10 000 000 Kč, se může stát čtvrtletním plátcem daně. V Kanadě se většinou podává přiznání jednou ročně. Záleží na příjmech plátce, které nesmí v předcházejícím fiskálním roce přesáhnout částku 1 500 000 CAD. U příjmů v rozmezí od 1 500 000 CAD do 6 000 000 CAD je nutné podávat daňové přiznání každé čtvrtletí, ale může se i měsíčně. U příjmů 6 000 000 CAD a více musí subjekt podávat přiznání každý měsíc. Změnu zdaňovací období z delšího na kratší musí oznámit do třech měsíců v novém fiskálním roce nebo do dvou měsíců, kdy se o změně rozhodl. V ČR plátce změnu oznamuje do konce ledna příslušného kalendářního roku.

Pro menší podnikatele poskytuje federativní stát Kanada výhodu ve formě podávání přiznání jen jednou ročně. Tento způsob mi přijde zajímavý a stálo by za úvahu zavést tento systém i u nás. Menší plátcí mají velké administrativní problémy s podáváním všech hlášení a tvrzení, že raději podnikají „na černo“ – nelegálně. Finančně a časově to špatně zvládají, proto raději nepřiznávají daně.

5.3.4. Základ daně

Pro správný odvod daně, je třeba znát základ daně a sazbu daně. Základem daně je úplata za zdanitelné plnění, která má být zaplacená včetně spotřební daně, vedlejších výdajů či jiných poplatků. Základem daně je částka snižená o daň. Ze základu daně se pak pomocí správně zatříděné sazby daně vypočte výsledná daň, která musí být zaplacená. Plátcí pro výpočet své daňové povinnosti využívají tzv. nepřímou rozdílovou metodu

výstupy $\times$ sazba daně-vstupy $\times$ sazba daně. Tento princip se využívá ve všech zemích OECD a EU.

Příklad:

Opravář je plátcem DPH. Za poskytnutí služeb si účtuje odměnu 1 000 Kč, náhradní součástky za 500 Kč a proplacení cesty 200 Kč. Celkový základ daně je 1 700 Kč. Celková částka, která musí být zaplacená, činí 2 057 Kč vč. 21% daně. Marži si počítá jen z vlastní práce. Daň na vstupu, kterou si nárokuje zpět $(500 + 200) \times 21\% = 147$ Kč. Daň na výstupu $1700 \times 21\% = 357$ Kč. Celková daňová povinnost podnikatele $357 - 147 = 210$ Kč. Tuto daň podnikatel odvádí za svou přidanou hodnotu, tzn. v jeho případě za vlastní práci ($1000 \times 21\% = 210$ Kč). U jiných podnikatelů může být přidanou hodnotou například zisk.

5.3.5. Sazby daně

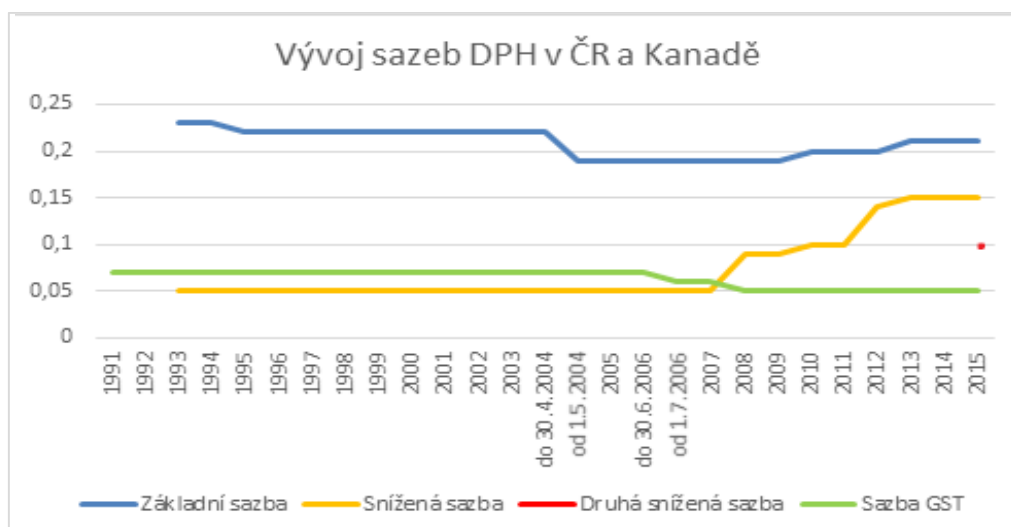
Podle vztahu sazby k základu daně je DPH daní ad valorem, tzn. že daň je vyjádřena jako procentuální podíl ze základu daně. Změně sazby DPH nepřirazují lidé takovou pozornost jako změně sazby daně z příjmů fyzických osob, zdravotního a sociálního pojištění. Je to dáno z toho důvodu, že občané změnu nevidí přímo na výplatní pásce, ale zprostředkovaně při nákupu. DPH je v době krize nejvýnosnější daní a zvyšuje daňové příjmy země. V současnosti převládá trend, kdy se snižují přímé daně a zvyšují nepřímé daně.

Vývoj sazeb DPH

V roce 1993 ČR zavedla DPH a její základní sazba daně byla nejvyšší v historii republiky. Činila 23 % a vydržela pouhé dva roky. Od roku 1995 do 30. 4. 2004 měla sazba stabilní výši 22 %. Poté nastalo snížení na 19 %, které vydrželo do roku 2009. V roce 2010 se sazba opět zvýšila na 20 % a v roce 2013 až na 21 %, která platí dodnes.

Snížená sazba daně byla 15 let na úrovni 5 %. Od roku 2008 docházelo k postupnému zvyšování až na úroveň 15 %. Od zavedení DPH došlo k výraznému růstu snížené sazby daně. V roce 2015 byla zavedena druhá snížená sazba, která činí 10 %.

Kanadská federální sazba DPH se postupem času snížila ze 7 % na 5 %.



Graf 8 Vývoj sazeb DPH v ČR a Kanadě

Zdroj: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/stts/gsthst-tpstvh/2007-2011/menu-eng.html#h5>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Porovnání:

Sazby DPH v evropských zemích jsou vyšší než ve vyspělých mimoevropských zemích. Je to dáno tím, že v Evropské Unii nesmí být základní sazba nižší než 15 %. „Členské země mohou uplatňovat u vybraného zboží a služeb snížené sazby daně, které nesmí být nižší než 5 %.“³⁸

Při srovnání kanadských sazeb daně s tuzemskými je patrné, že Kanadané uvalují nižší sazby daně. Ani v jedné provincii nedosahuje výše sazby naší základní sazby. Základní federální sazba DPH v Kanadě je hluboko pod průměrnými hodnotami sazeb v OECD i EU. ČR se dlouhodobě pohybuje nad průměrem OECD a z pohledu EU mírně kolísá kolem jejího průměru. Průměrné sazby v OECD se pohybují od 16 % do 18 %, v EU od 17 % do 20 %.

V Kanadě je zavedena jen základní federální sazba bez možnosti nižší sazby. „Nižší sazba se využívá pro základní komodity či služby, kdy je snaha o snížení regresivity. Nižší sazbu daně u nás poskytovatelé raději zaplatí, neboť s růstem sazeb roste i snaha po daňovém úniku.“³⁹ V Kanadě tento problém vyřešili osvobozením vybraných komodit s nárokem na odpočet, např. potravin.

³⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES. Článek 97, článek 99.

³⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s.234.

5.3.6. Daňové doklady

Daňový doklad je potvrzení o poskytnutém nebo přijatém zdanitelném plnění. V tuzemsku rozlišujeme podle částky dva typy dokladu – běžný a zjednodušený do 10 000 Kč. V Kanadě se podle částky rozlišují hned tři doklady - do 30 CAD, nad 30 CAD do 149,99 CAD a nad 150 CAD. Náš běžný daňový doklad má podobné náležitosti jako kanadský doklad nad 150 CAD. Je zajímavé, že na kanadském dokladu malé částky nemusí být uveden přesný popis plnění. Vzhledem ke složitosti systému, je třeba od sebe v Kanadě odlišit GST od HST. Datum splatnosti není u tuzemských dokladů nutný, ale vhodný.

Z mého pohledu mi přijde lepší náš systém vystavování daňových dokladů než kanadský. Každý daňový doklad by podle mě měl splňovat základní náležitosti, které vyžaduje ČR. Někdy je administrativně více náročné mít doklad bez data splatnosti, základu daně a sazby daně, které mohou mít doklady do 30 CAD.

5.3.7. Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně na vstupu v Kanadě nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí čtyři roky. Lhůta pro uplatnění začne běžet posledním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. U zveřejněných finančních institucí může být lhůta omezena na dva roky. V ČR je kratší lhůta tři roky, která začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl.

Příklad v Kanadě:

Čtvrtletní plátce si nakoupí zboží 4. 11. 2010. Nárok na odpočet si nejdříve může uplatnit v měsíci následujícím po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl, tj. od 1. 1. 2011 do 31. 1. 2011. Poslední možností, kdy má nárok na odpočet daně jsou čtyři roky po posledním dnu měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl, tj. do 31. 1. 2015.

Příklad v ČR:

Čtvrtletní plátce si nakoupí zboží 4. 11. 2010. Nárok na odpočet si může nejdříve uplatnit v daňovém přiznání, které se zpracovává v lednu 2011. Nejdéle si může daň odečíst za tři roky, tj. do ledna 2014.

V Kanadě lze z 50 % nárokovat odpočet daně z výdajů za jídlo a zábavu, které se vztahují k ekonomické činnosti. Plný nárok se uplatňuje na akcích, kde se vybírají finanční prostředky pro charity a veřejné instituce. Charity se tímto způsobem podporují a stát jim dává možnost daňové úlevy. V ČR nelze v žádném případě uplatňovat daň na vstupu u plnění použitého pro reprezentaci – např. jídlo a zábava.

Částečný nárok na odpočet daně je společný název pro krácený a poměrný nárok, který se uplatňuje v obou pozorovaných zemích. V ČR jej lze uplatnit jen do konce kalendářního roku. Poměrný nárok na odpočet daně u přijatého plnění v ČR se používá pro uskutečněná plnění pro ekonomickou i neekonomickou činnost. V Kanadě se poměrně nárokuje u přijatých plnění, které mají povahu kapitálových majetků, osobních vozů nebo letadel. Využití se stanoví logicky, v Kanadě u vozů a letadel dle nákladů. Jestliže je kapitálový majetek použit z více než 50 % pro ekonomickou činnost, pak je možnost uplatnit plný odpočet daně. Jestliže je kapitálový majetek použit z 50 % a méně pro ekonomickou činnost, pak není možné uplatnit odpočet daně na vstupu vůbec. V případě užití osobních vozidel a letadel méně než z 10 % pro ekonomickou činnost, není žádný nárok na odpočet daně. Plný nárok na odpočet si může uplatnit při vyšším než 90% užití pro ekonomickou činnost. V rozmezí od 10 % do 90 % záleží na typu společnosti. Finanční instituce vždy využívají procentuální užití vstupů.

Krácený nárok je u přijatých plnění použitých pro ekonomickou činnost s nárokem a bez nároku na odpočet daně. V tuzemsku se vychází ze zálohového koeficientu. Ke konci roku se vypočítá krácící koeficient dle skutečného užití a v posledním přiznání se nárok na odpočet vypořádá. V Kanadě je jednodušší systém. Poměrně se rozliší, která plnění se poskytují s nárokem a bez nároku na odpočet daně.

Při registraci je odlišné, jak velký odpočet na dani si plátce může odečíst. V Kanadě si plátce odečítá přijatá plnění, která má v okamžiku registrace k dispozici. V ČR si plátce nárokuje daň z přijatých plnění až za 12 měsíců přede dnem, kdy se stala osoba plátcem.

Velkou odlišnost v Kanadě oproti ČR spatřuji v možnosti nároku na odpočet z HST. U přijatých plnění z provincie, kde se vybírá HST, je možné nárokovat odpočet daně z HST, i když příjemce plnění má sídlo v provincii, kde se HST nevybírá. Odpočet si plátce nárokuje pomocí daňového přiznání ve své zemi. Princip vrácení daně v jiné provincii, než která daň vybere, se v EU neužívá.

Myslím si, že časový limit pro nárokování odpočtu daně není výrazně odlišný. Většina podnikatelů si nárokuje odpočet daně hned jak je to možné. Velice oceňuji 50% nárok na odpočet daně za výdaje za jídlo a zábavu v Kanadě. Přijde mi tato možnost pro plátce v celku rozumná. Při obchodním obědě často dochází k uzavření významných obchodů, tak proč by si plátcí nemohli nárokovat daň na vstupu. Na druhou stranu chápu, že by se tato možnost v tuzemsku mohla zneužít i pro osobní spotřebu. Proto bych ocenila rovněž 50% možnost nároku na odpočet daně.

5.3.8. Závěr porovnání konstrukčních prvků

Některé konstrukční prvky v Kanadě jsou odlišné od českých, ale v zásadě lze říci, že jsou velmi podobné a mají podobný základ. Z kanadských konstrukčních prvků bych vyzdvihla nižší obrat pro registraci k plátcovství, méně časté podávání daňových přiznání, osvobozené prodeje potravin a léků, nižší sazbu daně a možnost nárokování odpočtu z výdajů na reprezentaci. Z českých pravidel oceňuji větší požadavky na vystavování daňových dokladů a větší diverzifikaci daňových sazeb. Zavedení více daňových sazeb považuji za spravedlivé, jelikož ne na všechno zboží a služby má být uvalena jen jedna sazba daně. Nezbytné komodity jako například potraviny by neměly být zdaněny stejnou sazbou jako pro život nepotřebné komodity. Na druhou stranu může mít diverzifikace za následek to, že plátcí záměrně použijí nižší sazbu než vyšší sazbu daně, a může tak dojít k daňovému úniku. I přesto považuji diverzifikaci daňových sazeb za vhodný nástroj.

5.4. Daňové úniky

Daňový únik je nelegální činnost, která minimalizuje daňovou povinnost poplatníka a zvyšuje daňovou mezeru. Daňový poplatník se tedy vyhýbá placení daně. Jedním z důvodů proč vzniklo DPH, bylo zamezení daňových úniků, které byly u obrátových daní časté. Bohužel se prvotní plán nevydařil a daňové úniky vznikají i u výběru DPH.

Možnost úniku usnadňuje řada faktorů:

- Mnoho sazeb DPH – poplatníci chybně zařazují zboží a služby do správných sazeb DPH.
- Složitý systém administrace – nepřehledné, mnoho výjimek.
- Společnost – respektování nelegální činnosti (např. „sousedí podvádí, tak já taky budu podvádět“).
- Nárok na odpočet vzniká v den zaplacení nebo DUZP, i když zatím daň nebyla odvedena (špatné načasování).
- Karuselové podvody (nárokování odpočtu daně, která nebyla předchozím článkem řetězce zaplacená).

5.4.1. DPH

Daňové úniky v oblasti DPH jsou v současnosti velkým problémem, i přesto, že je v zájmu podnikatelů dostat doklad, aby si mohli odečíst daň na vstupu. Rozeberu nejčastější daňové úniky:

- Odpočet daně na vstupu z fiktivní faktury (nebyla odvedena daň na výstupu).
- Nabídka služeb řemeslníků neplátcům s dvojí cenou – s daní (dražší) a bez daně (levnější) – tzn. bez účtenky.
- Odpočet DPH na vstupu u nákupů pro osobní spotřebu.
- Při registraci velký nárok na odpočet daně, ale poté insolvence.
- Karuselové podvody. Využívají mechanismu reverse charge u přeshraničních plnění, kdy je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH. Povinnost odvést daň má kupující plátce, který zboží pořídí z jiného státu a prodává ho v rámci státu, ve kterém působí. Odběratel si uplatní nárok na odpočet z přijatého plnění, ale dodavatel daň na výstupu nezaplatí a přestane existovat.

„U tuzemských plnění se proti podvodům využívá mechanismus ručení za nezaplacenou daň. Účelem je přenést daňovou odpovědnost na příjemce plnění, pokud v okamžiku uskutečnění věděl nebo vědět mohl, že přispívá k daňovému úniku.“⁴⁰

5.4.2. Sales tax

System sales tax je častým předmětem daňových úniků. Možnosti úniků jsou:

- Podhodnocení velikosti prodejů – tzn. prodej bez účtenky.
- Nákup přes zaměstnavatele.
- Využití velkoobchodních prodejů – sales tax se vztahuje jen na maloobchodní prodeje.
- Nákup zboží na internetu či přes poštu. Pokud si člověk objedná mobilní telefon z Kanady přes internet či poštu, nebude mu uvalována daň. Pokud ale přijde fyzicky do obchodu, tak nakoupí včetně daně.

5.4.3. Reverse charge

K zamezení daňových úniků slouží režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge. Princip využívá přenosu daňové povinnosti na příjemce plnění. Tento režim funguje u tuzemských transakcí jen mezi subjekty plátce – plátce. Oba mají povinnost ke svým daňovým přiznáním přiložit zvláštní evidenci. Zavedení reverse charge zvýšilo administrativní náklady. V případě plátce – neplátce vzniká daňová povinnost osobě uskutečňující zdanitelné plnění.

U přes-hraničních plnění ulehčuje příjemci plnění, že se nemusí registrovat k DPH v cizím státě. Nárokuje si daň na vstupu a zároveň odvádí daň ve svém domovském státě, tzn. v zemi spotřeby.

U tuzemských plnění se používá například pro dodání zlata, odpad a šrot či stavební a montážní práce. V oblasti stavebnictví často docházelo k daňovým únikům. Ve stavebnictví se jedná o velké částky. Problém byl, když po dlouhé období si zhotovitel nakupoval materiál a služby, ale neposkytoval zdanitelné plnění. Nárokoval si nadměrné odpočty a v okamžiku dokončení stavby nebyl schopen plnit své závazky (tedy odvést daň na výstupu z poskytnuté stavební služby) a dostal se do insolvence. Stát tímto způsobem přišel o velké sumy peněz. I po zavedení

⁴⁰ § 109 ZDPH.

reverse charge je možné daňový únik realizovat. Poskytovatel i příjemce plnění jsou povinni vést evidenci pro daňové účely. Daňový únik může nastat díky nepozornosti finančního úřadu, která si nekontroluje evidenci obou plátců. Stejně jako zavedení DPH, tak zavedení reverse charge bohužel daňovým únikům zcela nezamezilo, ale jen je omezilo.

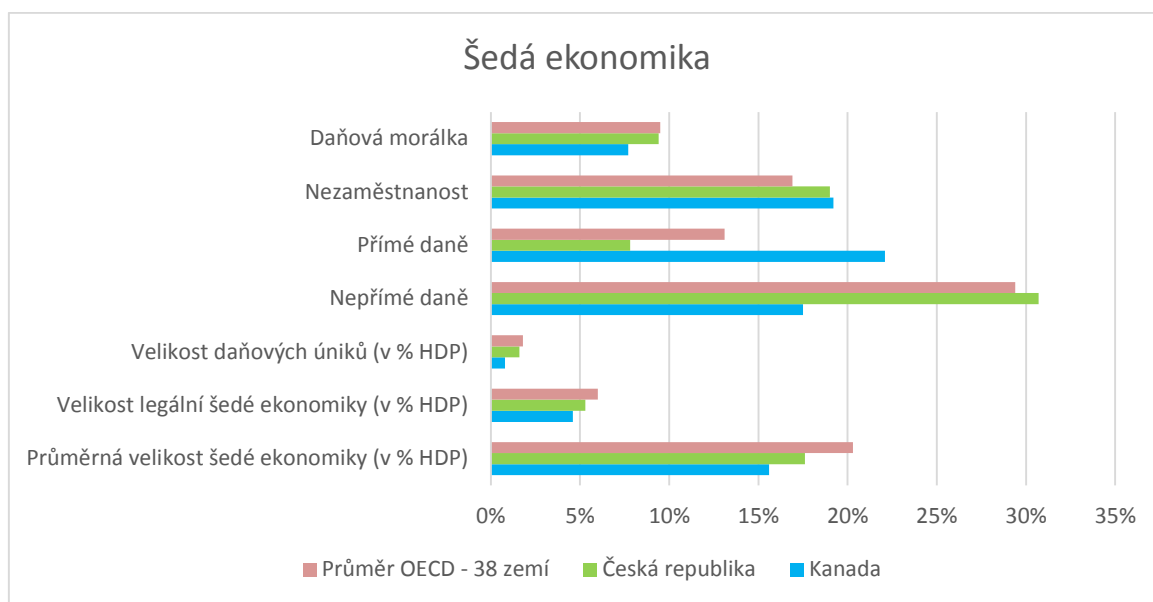
V Kanadě se režim lokálního reverse charge neuplatňuje.

5.4.4. Porovnání šedé ekonomiky v Kanadě a ČR

Daňová mezera je rozdíl mezi teoretickým výpočtem hodnoty výnosu daně a skutečně vybranou částkou daně. Většina zemí OECD neměří svou daňovou mezeru, protože je to náročné, nepřesné a není zavedena jednotná metodologie. Touto zemí je i Kanada. Finanční správa ČR mezeru nevyčísľuje. Velikost uvádí jen evropské studie. Kanadská daňová správa se snaží s poplatníky komunikovat - pravidelně zveřejňuje informace ke spolupráci a jak se postupuje proti poplatníkům, kteří neplní svou daňovou povinnost. Většina obyvatelstva dobrovolně plní své daňové povinnosti. Mají dobře zpracovanou tzv. compliance strategy, která vede k dobrovolnému plnění daňových povinností poplatníkem. Mnoho zemí se kanadskou strategií již inspirovalo.

„Zajímavostí je, že od roku 2009 do roku 2014 bylo v Kanadě odsouzeno 783 daňových poplatníků za daňové úniky ve výši 150 mil. CAD. Celkově si odpykali 2969 měsíců vězení. Z těchto trestných činů bylo 44 poplatníků, kteří vlastnili finanční prostředky nebo aktiva v daňových rájích. Celkově neodvedli zhruba 18 mil. CAD a odseděli si 583 měsíců ve vězení.“⁴¹

⁴¹ <http://www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/fctshts/2015/m04/fs150410-eng.html>



Graf 9: Šedá ekonomika

Zdroj: Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know? Andreas Buehn ,Friedrich Schneider. Listopad 2012.

Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces? Friedrich Schneider Andreas Buehn. 2012.

Šedá ekonomika je charakterizovaná jako příjmy z činností, které chtějí být skryty. Průměrná velikost šedé ekonomiky v OECD činí 20,3 % HDP. ČR i Kanada se nachází pod průměrem. Kanada (15,6 % HDP) si vede lépe než ČR (17,6 %).

Legální šedá ekonomika slouží k daňové optimalizaci, kdy se využívají dostupná zákonná ustanovení. Velikost legální šedé ekonomiky v Kanadě (4,6 % HDP) a v ČR (5,3 % HDP) je na podobné úrovni. Je povzbudivé, že se obě země nachází pod průměrem vybraných zemí OECD (6 % HDP). Nejhorší je s legální šedou ekonomikou Bulharsko (10,3 % HDP) a naopak nejlépe Švýcarsko a USA (2,5 % HDP).

V oblasti daňových úniků je lepší Kanada (0,8 % HDP). ČR (1,6 % HDP) se nachází lehce pod průměrem (1,8 %). „Nejlépe zamezuje daňovým únikům USA, nejhorší Bulharsko (3,9 %).“⁴² Podle jiných výpočtů, například podle evropské studie, zamezuje ČR (2,7 % HDP) daňovým únikům méně. „Dokonce se nachází nad průměrem EU (2,1 % HDP).“⁴³ Na šedou ekonomiku v Kanadě nemají vliv tolik nepřímé daně (17,5 % šedé ekonomiky), jako přímé daně (22,1 %). Kanada patří společně s USA mezi země, kde je jeden z nejnižších vlivů nepřímých

⁴² Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know? Andreas Buehn ,Friedrich Schneider. Listopad 2012.

⁴³ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States: Final report. July 2013. s. 29.

daní na šedou ekonomiku. V České republice rapidně převládá vliv nepřímých daní (30,7 %) nad přímými (7,8 %). Je to dáno odlišnou konstrukcí daňového mixu. ČR se soustředí více na zdanění nepřímých daní, Kanada naopak na zdanění přímých daní.

Je patrné, že šedá ekonomika má vliv na nezaměstnanost. Pokud se například odvádí státu z vyšších mezd více než z nižších, pak lidé nemají takovou ochotu pracovat a raději se snaží odvodům vyhnout nezákonnou činností. Lidé jsou často nezaměstnaní, pobírají sociální dávky a přitom nezákonně pracují. Obě pozorované země se drží nad průměrem OECD (16,9 %) v podobné výši (19 %).

Daňová morálka je vnitřní motivace k placení daní, která má nižší dopad na šedou ekonomiku v Kanadě (7,7 %). ČR je na úrovni průměru (9,5 %). Největší vliv daňové morálky má Lucembursko (20 %), naopak nejhorší Turecko (0,7 %).

Souhrnně lze říci, že se Kanada snaží zabránit skryté šedé ekonomice efektivněji a účinněji než ČR. Je pozitivní, že se v řadě případů dokážou obě pozorované země lépe vyhnout nelegálním praktikám než průměr zemí OECD. ČR by měla více zapracovat na daňové morálce a boji proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní. Kanada by se měla v boji proti daňovým únikům zlepšit jak v přímých, tak v nepřímých daních.

5.5. Mezinárodní obchod

5.5.1. Export

Pro vývoz platí stejná základní pravidla u GST/HST i DPH. Vývoz je osvobozený s nárokem na odpočet daně na vstupu. Vývoz je v ČR definovaný jako výstup zboží z EU do třetí země. Dnem uskutečnění plnění je den výstupu zboží z EU. V Kanadě je vývozem výstup zboží ze země.

5.5.2. Import

Dovoz zboží je v obou zemích zdaněný. V Kanadě se daň vybírá na hranici státu. V ČR se daň vybírá na hranici EU. Zásilka zboží do 20 CAD není předmětem kanadské daně. V ČR je osvobozený dovoz zboží do limitu 22 EUR. Při zasílání zboží v rámci EU funguje limit 1 140 000 Kč rozhodný pro registraci dodavatele v zemi spotřeby. V Kanadě se nezdaňují plnění, která jsou osvobozená s nárokem na odpočet (pokud by byla dodána v rámci Kanady) či dary charitě. V ČR se tato plnění osvobozují s nárokem na odpočet daně. V obou zemích se uplatňuje princip země spotřeby. Cílový pořizovatel - plátce si sám samovyměří správnou daň podle dané sazby a odvede ji v daňovém přiznání

Při přijmutí služby od nerezidenta Kanady se nevyměří daň, pokud je plnění využito nejméně z 90 % pro ekonomickou činnost. V ČR záleží, kde je místo plnění při poskytnutí služby. Podle toho příjemce plnění službu zdaňuje či nezdaňuje. V Kanadě daň z nakoupených služeb přiznávají i osoby nepovinné k dani, které k tomuto účelu využijí speciální formulář GST 59. Tento způsob je v ČR odlišný, neboť se po osobách nepovinných k dani nevyžaduje, aby odváděli daň, ale využívá se princip místa plnění v zemi původu (tedy v jiné zemi EU nebo případně mimo EU).

5.6. Daňová administrativa

5.6.1. Daňové správy

Většina zemí si jako institucionální uspořádání daňových správ osvojila model jedné částečně nezávislé instituce. V Kanadě se model uplatňuje navíc s radou složenou z externích představitelů. Nezávislost na ministerstvu financí je výhodná, protože se tím omezují politické vlivy a soustředí se jen na výběr daní.

5.6.2. Struktura daňových správ

Do konce roku 2012 byl český systém daňové správy třístupňový. Fungovalo Generální finanční ředitelství, osm finančních ředitelství a 199 finančních úřadů. Dohromady tvořily územní finanční orgány, které byly podřízeny Ministerstvu financí ČR. Od roku 2013 byly územní finanční orgány nahrazeny orgány Finanční správy České republiky podřízené Ministerstvu financí ČR. Ty jsou tvořeny Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a finančními úřady. Finanční úřady byly sníženy na 14 krajských institucí a Specializovaný finanční úřad. Ke krajským finančním úřadům bylo zavedeno celkem 199 územních pracovišť. Důvodem reformy bylo zvýšení efektivity správy daní, větší specializace či využívání elektronické komunikace.

V Kanadě funguje jedno ústřední pracoviště, pět regionálních poboček, osm center pro zpracování dat, 39 místních institucí a deset call center.

Celkový počet zaměstnanců		
	2011	2013
Kanada	38 722	38 172
ČR	14 640	15 031

Tabulka 12: Celkový počet zaměstnanců daňové správy

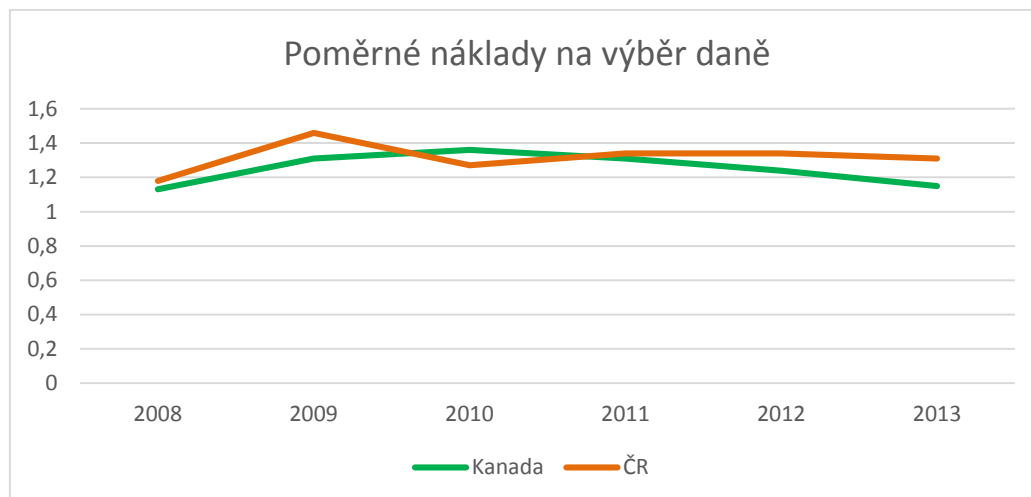
Zdroj: Tax administration 2013, 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Table 2.4.

V roce 2013 bylo v kanadské daňové správě zaměstnáno o 550 zaměstnanců méně než v roce 2011. „České územní finanční orgány po reformě v roce 2013 zaměstnaly o 391 zaměstnanců více než v roce 2011.“⁴⁴

⁴⁴ Tax administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Table 2.4.

5.6.3. Administrativní náklady

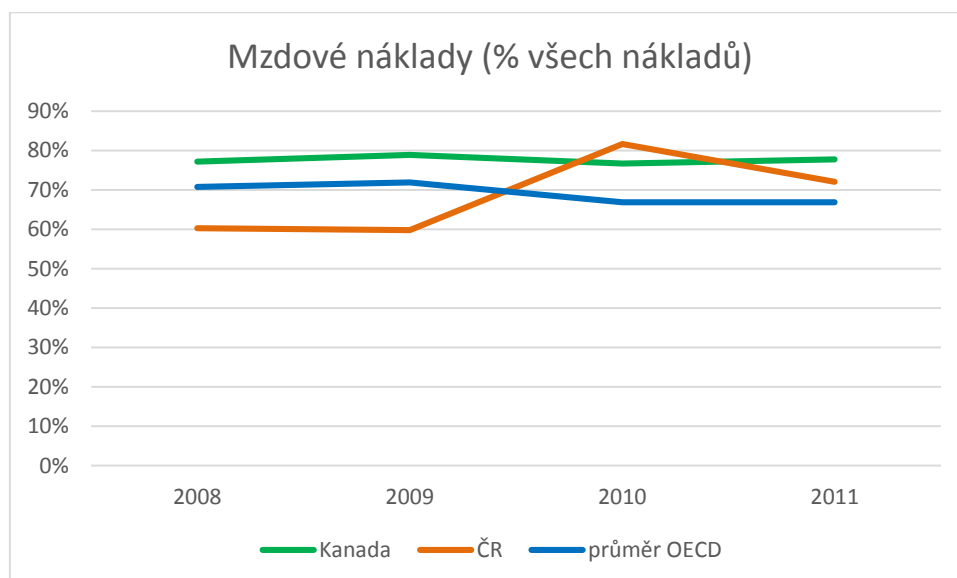
Poměrné náklady na výběr daně se vypočtou jako (administrativní náklady/čistý příjem)/1. Tento základní vzorec porovnává vynaložené náklady s daňovými výnosy.



Graf 10: Poměrné náklady na výběr daně

Zdroj: Tax administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Table 5.4.

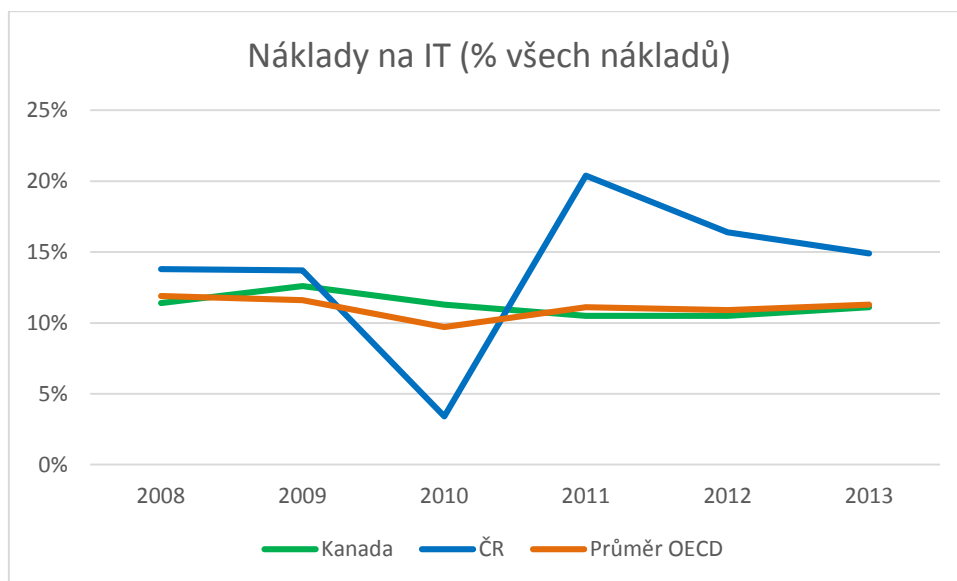
V celosvětovém měřítku dochází spíše k poklesu, neboť se více využívá IT technologie místo zaměstnávání lidí. Kanada má efektivnější systém než ČR, neboť využívá méně nákladů k získání daňových výnosů.



Graf 11: Mzdové náklady

Zdroj: Tax administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Table 5.2.

Mzdové náklady jsou nejvýraznější položkou celkových nákladů. „V průměru tvoří 65 %-85 % všech nákladů.“⁴⁵ V zemích s nižšími mzdovými náklady se často využívají outsourcované IT služby. V roce 2010 došlo v ČR k výraznému zvýšení mzdových nákladů z 60 % na 81,7 % administrativních nákladů. Průměrně jsou mzdové náklady nižší než v Kanadě. Pro rok 2012 a 2013 nejsou údaje pro zemi uvedeny. Kanada má vyšší mzdové náklady než je průměr OECD i ČR a jsou na stabilní výši okolo 77 % administrativních nákladů.



Graf 12: Náklady na IT

Zdroj: Tax administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Table 5.3.

Náklady na IT se během posledních let velmi změnily. Průměrně se pohybují mezi 9 % a 12 % všech administrativních nákladů. V ČR byly v minulosti velké výkyvy. Ze stabilní výše 13,7 % všech nákladů klesly v roce 2010 na 3,4 % a následně v roce 2011 se zvýšily na 20,4 % nákladů. V Kanadě se výdaje na IT služby pohybují od 10,5 % do 12,5 % administrativních nákladů a kopírují průměr OECD.

⁴⁵ Přednáška Daňová politika. Daňová správa. Doc. Ing. Leoš Víték, Ph.D.

5.6.4. Daňové výnosy a elektronické podávání tvrzení

Čisté daňové výnosy byly na konci roku 2013 v Kanadě 6 838 529 mil Kč a v ČR 616 400 mil. Kč. V Kanadě byly 11krát vyšší než v ČR i přesto, že má jen o 3,33krát více obyvatel. Vyšší výběr daní je ovlivněn vyšším HDP na jednoho obyvatele země.

Vyplňování elektronického přiznání k DPH bylo v Kanadě zavedeno v roce 2002. V roce 2013 bylo vyplněno 64 % přiznání elektronicky. Od roku zavedení došlo k 53% navýšení. V ČR bylo elektronické vyplňování přiznání k DPH zavedeno v roce 2004. Na konci roku 2013 vyplnili plátcí jen 17 % přiznání elektronicky. Rozdíl oproti Kanadě je výrazný. Kanada se více snaží využít elektronickou komunikaci.

Elektronické vyplňování daňového přiznání k DPH						
Země	Zavedení elektronického vyplňování	2004	2009	2011	2013	% změna od zavedení
Kanada	2002	11	22	41	64	53
ČR	2004	1	5	10	17	16

Tabulka 13: Elektronické vyplňování daňového přiznání k DPH

Zdroj: Tax administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Table 7.5.

5.6.5. Porovnání daňových administrativ

Při porovnání daňových administrativ mě překvapilo mnoho skutečností. V ČR bylo po reformě v roce 2013 zaměstnáno více lidí v daňové správě, i přes to, že se více začaly využívat IT služby. Očekávala bych, že v tomto století se země bude více soustředit na IT služby, aby se ulevilo pracovní síle. Přece jenom jsou počítače přesnější než lidé. V ČR rapidně vzrostly mzdové i IT náklady a nepřipadá mi, že by se efektivně využívaly. Je zajímavé, že v Kanadě jsou vyšší mzdové náklady a nižší náklady na IT, a přesto mají nižší poměrné náklady na výběr daně. Z toho vyplývá, že Kanadčané umí výkonněji využít systém.

Vyplňování přiznání k DPH probíhá v Kanadě spíše elektronicky. Bylo by vhodné, aby se oba státy snažily více využívat elektronické vyplňování přiznání, jelikož to ušetří čas a peníze. Primárně by se měla snažit ČR, která je na tom hůře.

Všimla jsem si, že kanadská daňová správa vydává více formulářů, tvrzení a hlášení pro různé osoby. Velké množství tiskopisů bych nedoporučovala vydávat, jelikož se v nich poplatníci a plátcí ztrácejí a neví, který mají užít.

Je trendem, že s růstem nákladů na IT se snižují mzdové náklady a tím rostou více daňové výnosy. V Kanadě nejspíš pracují zaměstnanci a IT služby efektivněji než u nás.

6. Zhodnocení a doporučení

Ze získaných dat a informací nyní mohu učinit zhodnocení a možná doporučení.

Z analýzy států jsem zjistila, že je Kanada ekonomicky vyspělejší zemí, která má efektivnější způsob výběru daní. Z celkového pohledu musím říci, že jsem v kanadském systému našla více výhodnějších a lepších prvků než u nás. Doporučení a zhodnocení vyvozují v celé své práci, ale nyní bych chtěla vyzdvihnout nejdůležitější z nich. Většinu doporučení vyvozují z kanadského systému a jsou vhodná pro zavedení v ČR.

Z pohledu daňového zatížení má Kanada vyšší HDP na hlavu a celkově vybere více daní. Obě pozorované země mají odlišný daňový mix, a kladou tak důraz na jiné daně. Kanada je zaměřena spíše na přímé daně, ale v poslední době se už snaží více soustředit na nepřímé zdanění, které je mnoha lidmi považováno za účinnější. ČR se nejvíce soustředí na příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou následovány nepřímými daněmi. Považuji za rozumné, že se státy v průběhu let snaží soustředit více na nepřímé zdanění.

V části věnující se konstrukčním prvkům jsem již učinila některá doporučení, která by byla vhodná realizovat. Znovu bych chtěla vyzdvihnout, že se mi na kanadském systému více líbí: nižší obrat po registraci k plátcovství, osvobozené prodeje potravin a léků, méně frekventované podávání daňových přiznání, nižší sazbu daně a možnost nárokování odpočtu z výdajů na reprezentaci. Tyto prvky by bylo vhodné zvážit pro zavedení v ČR. Na českém systému naopak oceňuji větší požadavky na vystavování daňových dokladů a větší diverzifikaci daňových sazeb. Velkou odlišnost obou pozorovaných států spatřuji v možnosti nároku na odpočet. U přijatých plnění z provincie, kde se vybírá HST, je možné nárokovat odpočet daně z HST, i když příjemce plnění má sídlo v provincii, kde se HST nevybírá. Odpočet si plátce nárokuje pomocí daňového přiznání ve své zemi. Princip vrácení daně v jiné provincii, než která daň vybere, se v EU neužívá.

Skryté šedé ekonomice se lépe vyhýbá Kanada. Lze říci, že obyvatelé mají lepší daňovou morálku a systém je účinný. Je pozitivní, že obě země si v boji proti daňovým únikům vedou lépe než průměrné země v OECD. I přesto by se měly výrazně zlepšit, protože uniká stále mnoho finančních prostředků mimo veřejné příjmy.

V mezinárodním obchodě si troufám říci, že má ČR, která je součástí EU, promyšlenější a lepší systém. V Kanadě panuje mnoho složitých pravidel, která mi přijdou zmatečná. Federace vydává mnoho různých tvrzení a hlášení, ve kterých se musí obyvatelé velmi špatně orientovat. Souhrnně lze říci, že má Kanada složitější systém na pochopení. Výrazně odlišné mezi oběma státy je to, že neplátce daně v Kanadě musí odvádět daň GST/HST z dovezeného nehmotného zboží a služeb. Pro tyto účely využívá daňové přiznání GST 59. Tuto činnost považuji za administrativně zatěžující a v ČR toto pravidlo neplatí.

V daňové administrativě je opět efektivnější kanadský systém, který využívá IT služby proto, aby se finančně ušetřilo. Většina přiznání se u nich podává elektronicky a mají celkově nižší poměrné náklady na výběr daně. U nás se rapidně zvýšily jak mzdové, tak IT náklady, ale poměrné náklady na výběr daně se nesnížily. Je vidět, že máme v daňové správě mezery, které je potřeba vyřešit.

Doporučila bych, aby se některé kanadské prvky přijmuly a využily v ČR.

7. Závěr

Z pohledu ekonomiky mají daně významnou pozici. Za prvé tvoří dominantní část příjmů veřejných rozpočtů. A za druhé placení daní ovlivňuje každého z nás, a proto se musí daňové politice stát pečlivě věnovat. Teoretická východiska, která se převážně věnují daňové politice, a ze kterých následně vychází praktická část, jsem popsala hned na začátku diplomové práce.

V úvodu práce jsem si určila hlavní cíl popsat a analyzovat kanadský systém všeobecné spotřební daně. Dalším cílem byla komparace českého daňového systému z pohledu zdanění spotřeby. Dovoluji si napsat, že se mi podařilo poskytnout všeobecný pohled na systém nepřímých daní, který ocení hlavně lidé, kteří chtějí v Kanadě podnikat nebo podnikat s Kanadou.

Práce mi poskytla možnost nahlédnout a zhodnotit kanadský systém nepřímých daní a náš systém nepřímých daní. Při komparaci jsem došla k závěru, že je Kanada ekonomicky vyspělejší zemí, která má efektivnější způsob výběru daní. Z analýzy a komparace různých systémů jsem vyvodila zhodnocení a doporučení, která by se mohla využít i v ČR. Analýzu daní v Kanadě, komparaci s ČR a možná doporučení považuji za hlavní přínos práce.

Mohu říci, že mě kanadský daňový systém i přes složitosti zákonů mile překvapil. Očekávala jsem, že bude více podobný systému ve Spojených státech amerických, ve kterých není zavedeno DPH, ale jen sales tax. Naopak se kanadský daňový systém postupně snaží být více podobný evropskému modelu. V budoucnu se očekává úplného zanechání sales tax a využívání jen DPH, které považuji za spravedlivější.

Statistická data jsou převážně čerpána ze statistik OECD, světové banky a kanadské daňové správy. Pozitivně hodnotím internetové stránky kanadské daňové správy. Mají zde mnoho příruček a publikací ke snadnějšímu pochopení tématu.

Celkově hodnotím kanadský systém všeobecné spotřební daně kladně a mohu říci, že by se mohly některé země systémem inspirovat.

Seznam použité literatury

Literatura:

- [1] CIHELKOVÁ, Eva. Vnější ekonomické vztahy Evropské unie. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2003, xxxii, 709 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 80-717-9804-5.
- [2] Kanada: [turistický průvodce]. Vyd. 1. Brno: Jota, 2009, xxiv, 1311 s., barev. obr. příl. Livingstone - průvodci. ISBN 978-80-7217-596-3.
- [3] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [4] KUNEŠOVÁ, Hana. Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy. 3., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2014, xx, 386 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-502-2.
- [5] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [6] NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008, 257 s. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-386.
- [7] Školní atlas světa. 1. vyd. Praha: Kartografie, 2004, 1 atlas, 175 s. ISBN 80-7011-730-3.
- [8] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Legislativa

- [1] Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15.
- [2] First Nations Goods and Services Tax Act.
- [3] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. Listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
- [4] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. 2015.
- [5] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. 2015.

Články a brožury

- [1] BROADWAY, R. W., KITCHEN, H. M. Canadian Tax Policy. Canadian Tax Foundation, 1999.
- [2] BUEHN, Andreas a Friedrich SCHNEIDER. Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know? CESIFO WORKING PAPER NO 4004. 2012.
- [3] Do I need to register?. Retail Sales Tax. Manitoba. 2015.
- [4] Doing Business in Canada – GST/HST Information for Non-Residents. RC4027. 2015.
- [5] ERNST & YOUNG. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide. 2015.
- [6] EUROPEAN COMMISSION. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States: Final Report. 2013.
- [7] EUROPEAN COMMISSION. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st September 2015. 2015.
- [8] General Information for GST/HST Registrants. RC4022(E) Rev. 13. 2013.
- [9] OECD Revenue Statistics 2014, country tables 1965-2012. 2014.
- [10] Provincial Sales Tax Bulletin. Charging, Collecting and Remitting PST. Provincial Sales Tax Act. British Columbia, 2015.
- [11] Registering with Revenu Québec. IN-202-V. 2014.
- [12] Small Business Guide to PST. Provincial Sales tax Act. British Columbia. 2015.
- [13] The Business Number and Your Canada Revenue Agency Program Accounts. RC2. 2015.
- [14] ZASTUPITELSKÝ ÚŘAD ČR V OTTAWĚ. Souhrnná teritoriální informace Kanada. BusinessInfo.cz, 2015.

Elektronické zdroje

Canada Revenue Agency

- [1] Businesses – International and non-resident taxes. 2015 [online]. [cit. 2015-11-25]. Dostupné z: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrsdnts/bsnss/menu-eng.html>
- [2] Imports and exports. 2014 [online]. [cit. 2015-11-24]. Dostupné z: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/txbl/mprtsxperts/menu-eng.html>

- [3] What is the Tax Gap? 2015 [online]. [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: <http://www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/fctshts/2015/m04/fs150410-eng.html>

Statistics Canada

- [4] Labour force characteristics by province. 2015 [online]. [cit. 2015-09-14]. Dostupné z: <http://www.statcan.gc.ca/daily-quotidien/150904/t003a-eng.htm>
- [5] Gross domestic product, expenditure-based, by province and territory. 2015 [online]. [cit. 2015-09-28]. Dostupné z: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/econ15-eng.htm>
- [6] Labour Force Survey. 2015 [online]. [cit. 2015-09-14]. Dostupné z: <http://www.statcan.gc.ca/daily-quotidien/150904/dq150904a-eng.htm>

The World Bank

- [7] The World Bank. GDP ranking table. 2015 [online]. [cit. 2015-10-18]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/data-catalog/GDP-ranking-table>
- [8] GDP per capita. 2015 [online]. [cit. 2015-10-17]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>

OECD

- [9] OECD. Tax Quota. 2015 [online]. [cit. 2015-09-19]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- [10] OECD. Tax Structures. 2015 [online]. [cit. 2015-09-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>

Ostatní

- [11] Canadian Tax and Financial Information. 2015 [online]. [cit. 2015-09-05]. Dostupné z: <http://www.taxtips.ca>
- [12] Daňové úniky v ČR. 2015 [online]. [cit. 2015-10-19]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/gfr-veri-ze-se-ji-podari-vybrat-polovinu-z-80-miliard-danovych-uniku-dph-1za-/eko-zahranicni.aspx?c=A150906_191719_eko-zahranicni_fka
- [13] Difference between Value Added Tax and Sales Tax. 2010 [online]. [cit. 2015-11-02]. Dostupné z: <http://www.economywatch.com/business-and-economy/difference-between-value-added-tax-and-sales-tax.html>

- [14] First Nations. 2015 [online]. [cit. 2015-11-14]. Dostupné z:
<http://www.cbc.ca/news/business/taxes/first-nations-pay-more-tax-than-you-think-1.2971040>
- [15] Fiscal Reference Tables. 2014 [online]. [cit. 2015-10-02]. Dostupné z:
<http://www.fin.gc.ca/frt-trf/2014/frt-trf-14-eng.asp>
- [16] GDP per capita. 2014 [online]. [cit. 2015-11-02]. Dostupné z:
<https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/rankorder/2004rank.html>
- [17] GST/HST AND QST. 2015 [online]. [cit. 2015-10-03]. Dostupné z:
<http://www.revenuquebec.ca/en/entreprises/taxes/tpstvhtvq/default.aspx>
- [18] HDP ve světě. 2013 [online]. [cit. 2015-09-28]. Dostupné z:
<http://finexpert.e15.cz/nejvyssi-hdp-ma-katar-cesko-je-padesate>
- [19] NAFTA. North American Free Trade Agreement [online]. 2014 [cit. 2015-10-12].
Dostupné z: <https://www.nafta-sec-alena.org/Home/Welcome>
- [20] Overview of charging and collecting sales tax. 2015 [online]. [cit. 2015-12-04].
Dostupné z: <http://www.canadabusiness.ca/eng/page/2651/>
- [21] Provincial Sales Tax. 2015 [online]. Saskatchewan [cit. 2015-10-12]. Dostupné z:
<http://finance.gov.sk.ca/taxes/businesses>
- [22] Provincial Sales Tax. 2015 [online]. British Columbia [cit. 2015-09-28]. Dostupné z:
<http://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/sales-taxes/pst>
- [23] Retail Sales Tax. 2015 [online]. Manitoba [cit. 2015-09-28]. Dostupné z:
<http://www.gov.mb.ca/business/taxes/index.html>
- [24] Sales Tax vs. Value Added Tax. 2013 [online]. [cit. 2015-12-03]. Dostupné z:
<https://tax.thomsonreuters.com/blog/onesource/vat-gst-management/sales-tax-vs-value-added-tax-calculation-and-compliance-differences/>
- [25] Sales taxes in British Columbia. 2015 [online]. [cit. 2015-10-15]. Dostupné z:
https://en.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_in_British_Columbia
- [26] Sales taxes in Canada. 2015 [online]. [cit. 2015-09-10]. Dostupné z:
https://en.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_in_Canada
- [27] Využití reverse charge jako nástroje proti daňovým únikům ve stavebnictví. 2012 [online]. [cit. 2015-11-27]. Dostupné z:
http://www.znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203

:vyuziti-reverse-charge-jako-nastroje-proti-danovym-unikum-ve-
stavebnictvi&catid=144:stavebnictvi-stavebni-odvetvi-ruzna&Itemid=247

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Rozdělení zemí podle hlavního daňového zdroje.....</i>	<i>4</i>
<i>Tabulka 2: Administrativní členění.....</i>	<i>9</i>
<i>Tabulka 3: Periodicita podání daňového přiznání.....</i>	<i>20</i>
<i>Tabulka 4: Náležitosti daňového dokladu.....</i>	<i>20</i>
<i>Tabulka 5: Poměrný nárok na odpočet daně.....</i>	<i>22</i>
<i>Tabulka 6: Zdaňovací období u plátců PST v Britské Kolumbii.....</i>	<i>25</i>
<i>Tabulka 7: Sazby provincií a teritorií.....</i>	<i>26</i>
<i>Tabulka 8: Seznam plnění podléhajících první snížené sazbě daně.....</i>	<i>35</i>
<i>Tabulka 9: Seznam zboží podléhajících druhé snížené sazbě daně.....</i>	<i>35</i>
<i>Tabulka 10: Náležitosti daňových dokladů v ČR.....</i>	<i>36</i>
<i>Tabulka 11: Daňové zatížení v roce 2012.....</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka 12: Celkový počet zaměstnanců daňové správy.....</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 13: Elektronické vyplňování daňového přiznání k DPH.....</i>	<i>61</i>

Seznam grafů

<i>Graf 1: Nezaměstnanost v jednotlivých provinciích v srpnu 2015.....</i>	<i>11</i>
<i>Graf 2: HDP ve světě v roce 2014.....</i>	<i>12</i>
<i>Graf 3: HDP v provinciích a teritoriích v roce 2013.....</i>	<i>12</i>
<i>Graf 4: Daňová kvóta ve světě v roce 2012.....</i>	<i>13</i>
<i>Graf 5: Daňový mix v roce 2012.....</i>	<i>14</i>
<i>Graf 6: Daňový mix v roce 2012.....</i>	<i>30</i>
<i>Graf 7: Vývoj daňové kvóty.....</i>	<i>42</i>
<i>Graf 8: Vývoj sazeb DPH v ČR a Kanadě.....</i>	<i>48</i>
<i>Graf 9: Šedá ekonomika.....</i>	<i>55</i>
<i>Graf 10: Poměrné náklady na výběr daně.....</i>	<i>59</i>
<i>Graf 11: Mzdové náklady.....</i>	<i>59</i>
<i>Graf 12: Náklady na IT.....</i>	<i>60</i>

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1: Přímé daně v ČR.....</i>	<i>31</i>
<i>Obrázek 2: Nepřímé daně v ČR.....</i>	<i>32</i>