

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ v PRAZE
Fakulta financí a účetnictví
katedra veřejných financí
studijní obor: Zdanění a daňová politika

Fiskálně neutrální daňová reforma ČR

Autor diplomové práce: Markéta Švandová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Savina Finardi, Ph.D.

Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Fiskálně neutrální daňová reforma ČR“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

.....

Bc. Markéta Švandová

Abstrakt:

Předmětem této diplomové práce je analýza možného provedení fiskálně neutrální daňové reformy České republiky zaměřené na snížení daně z přidané hodnoty a navýšení majetkových daní. Především je kladen důraz na administrativní zátěž poplatníků způsobenou výše zmíněnými daněmi. První část práce je věnována jednotlivým pojmům, dani z přidané hodnoty a majetkovým daním obecně, a byrokratickému indexu. v druhé části jsou vytvořeny dva modely fiskálně neutrální reformy. První model zobrazuje změnu v daňovém mixu z makroekonomického pohledu, druhý model se věnuje problematice v mikroekonomickém měřítku.

Klíčová slova: *fiskálně neutrální daňová reforma, daň z přidané hodnoty, daň z nabytí nemovité věci, daň z nemovité věci, byrokratický index, administrativní náklady*

Abstract:

The main goal of the thesis is creating fiscally neutral reform of Czech Republic tax system. This reform is focused on decrease of Value Added Tax and an increase of property taxes. The centre of interest is an administration weight caused by these taxes. First of all, there are described basics terms, Value Added Tax and property taxes in general and bureaucratic index. Secondly, there are created two models of fiscally neutral reform. First model represents the changes in tax mix from macroeconomic point of view. Second model is focused on microeconomic part.

Key words: *Fiscally Neutral Tax Reform, Value Added Tax, Tax on the Acquisition of Real Estate, Real Estate Tax, Bureaucratic Index, Administration Costs*

Poděkování:

Ráda bych zde poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Savině Finardi, Ph.D. za vedení mé práce.

Obsah

Úvod	1
1. Teoretická část	3
1.1. Daňová reforma	3
1.2. Daňový mix České republiky	4
1.3. Funkce daní	6
1.4. Požadavky kladené na daňový systém	7
1.5. Daňové náklady	8
1.5.1. Nadměrné daňové břemeno	9
1.5.2. Administrativní náklady	9
1.6. Administrativní zatížení daňových subjektů	10
1.6.1. Byrokratický index	10
1.6.2. Modelová firma	11
1.6.3. Byrokratický index České republiky	11
1.6.4. Časová dotace potřebná ke splnění daňových povinností na Slovensku	14
1.7. Daň z přidané hodnoty ČR	16
1.7.1. Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty	16
1.7.2. Redistribuční funkce a daň z přidané hodnoty	19
1.7.3. Mezera daně z přidané hodnoty	19
1.7.4. Administrativní povinnosti daně z přidané hodnoty	22
1.8. Majetkové daně	23
1.8.1. Majetkové daně v České republice	23
1.8.1.1. Daň z nabytí nemovitých věcí	23
1.8.1.2. Daň z nemovitých věcí	25
1.9. Majetkové daně v zemích OECD	36
1.10. Velká Británie	37

1.10.1. Kolkovné	38
1.10.2. Obecní daň z nemovitostí.....	38
1.10.3. Daň z nemovitostí určených k podnikání.....	39
2. Analytická část.....	40
2.1. Makroekonomický pohled	40
2.1.1. Charakteristická sazba daně z přidané hodnoty	40
2.1.2. Výpočet charakteristické sazby daně pro jednotlivé oddíly	41
2.2. Mikroekonomický pohled.....	51
2.2.1. Výchozí situace	51
2.2.1.1. Daň z přidané hodnoty	52
2.2.1.2. Majetkové daně	53
2.2.2. Model po aplikování jednotné sazby daně z přidané hodnoty	56
Závěr	58
Seznam použité literatury	60
Příloha.....	62

Seznam grafů

Graf č.1: Daňový mix České republiky v roce 2016.....	4
Graf č.2: Daňový mix České republiky v roce 2016 bez zahrnutí sociálního pojistného	5
Graf č.3: Administrativní povinnosti.....	12
Graf č.4: Počet úkonů, které firma musí ročně vykonat, aby splnila své administrativní povinnosti	13
Graf č.5: Finanční náklady vynaložené na splnění administrativních povinností.....	13
Graf č.6: Vyjádření času potřebného na administrativu daní v poměru k ostatním administrativním povinnostem	15
Graf č.7: Podíl jednotlivých daní na celkové daňové administrativní zátěži vyjádřený v procentech	15
Graf č.8: Vývoj mezery daně z přidané hodnoty v České republice v období 2011-2015.....	21
Graf č.9: Majetkové daně v procentuálním podílu k HDP ve vybraných zemí OECD.....	37
Graf č.10: Srovnání daňových výnosů za výchozí a modelové situace.....	49
Graf č.11: Daňový mix firmy	55
Graf č.12: Daňový mix firmy při použití jednotné sazby daně z přidané hodnoty	57

Seznam schémat

Schéma č.1: Předmět daně z pozemků dle typu pozemku.....	27
Schéma č.2: Nejčastější důvody pro osvobození	28
Schéma č.3: Znázornění vzniku osvobození	29
Schéma č.4: Stanovení daně u zemědělské půdy	30
Schéma č.5: Výpočet daně z pozemků u nezemědělské půdy.....	31
Schéma č.6: Sazby daně ze staveb u zdanitelných staveb	33
Schéma č.7: Sazby daně u zdanitelných jednotek	33

Seznam tabulek

Tabulka č.1: Koeficient dle velikosti obce	31
Tabulka č.2: Rozdělení spotřebního koše dle CZ-COICOP	41
Tabulka č.3: Členění oddílu „Potraviny a nealkoholické nápoje	42
Tabulka č.4: Přehled průměrných charakteristických sazeb dle klasifikace CZ-COICOP	47
Tabulka č.5: Výnosy majetkových daní a daně z přidané hodnoty	49
Tabulka č.6: Majetkové daně a jejich výnos v roce 2016 v milionech Kč.....	50
Tabulka č.7: Výnosy z daní majetkových při aplikování různých sazeb	51
Tabulka č.8: Procento výnosu z daně z přidané hodnoty dle typu sazby	52
Tabulka č.9: Daň na výstupu	52
Tabulka č.10: Daň na vstupu	53
Tabulka č.11: Výsledná daňová povinnost daně z přidané hodnoty	53
Tabulka č.12: Rekapitulace daňových povinností firmy	55
Tabulka č.13: Daň z přidané hodnoty při použití jednotné sazby 15 %.....	56

Úvod

Neustálé změny daňových předpisů v České republice, nutnost tyto změny sledovat a přizpůsobovat se jim, kladou na daňové subjekty nemalé nároky. Jednou z daní, která za posledních několik let zaznamenala řadu úprav, je daň z přidané hodnoty. Nově byl například zaveden institut kontrolního hlášení, třetí sazba daně apod. Daň z přidané hodnoty je nyní (nejenom) kvůli těmto změnám jedním z nejvýraznějších prvků daňové administrativní zátěže poplatníků. Oproti tomu jsou majetkové daně velmi málo administrativně náročné a na výběr poměrně jednoduché. Zároveň jsou daně, které splňují požadavky redistribuční funkce. Přesto se v České republice majetkové daně na daňovém výnosu podílejí jen okrajově.

Výše zmíněné skutečnosti jsou důvodem podrobnějšího studia daně z přidané hodnoty a majetkových daní. Předmětem této práce je především obecná problematika daně z přidané hodnoty a majetkových daní a jejich vliv na podnikatelský sektor. Cílem této práce je více prozkoumat tyto daně, jejich daňové výnosy, jejich roli v Českém daňovém systému a jejich vliv na administrativní náklady poplatníků. Tomu je věnována teoretická část práce, ve které jsou nejprve krátce vymezeny pojmy nezbytné k pochopení problematiky. Dále jsou podrobněji prozkoumány vlastnosti a funkce daně z přidané hodnoty a majetkových daní a stručně popsány jejich konstrukční prvky, které jsou nezbytné pro výpočet v analytické části práce. Administrativnímu zatížení poplatníků v České republice je věnována pozornost u výkladu výše zmíněných daní a v samostatné kapitole věnující se byrokratickému indexu.

Byrokratický index je novým ukazatelem administrativní zátěže firem, který zpracovává Institut ekonomických a společenských analýz. Poprvé byl byrokratický index spočítán pro Slovensko, a to v roce 2016. Byrokratický index pro Českou republiku byl prvně kalkulován pro rok 2017. Kromě České republiky a Slovenska se projektu výpočtu indexu účastní také Bulharsko. Dle indexu česká modelová firma stráví administrativní činností ročně 200 hodin a vynaloží na tuto aktivitu 39 tisíc korun českých. z hlediska počtu hodin je to nejvíce ze všech zkoumaných zemí. Naopak nejvyšší náklady na administrativu vynakládá firma na Slovensku, za Slovenskem následuje Česká republika a nejméně prostředků potřebuje na administrativní úkony firma v Bulharsku. Kromě počtu hodin a výše nákladů byl u Slovenské republiky zkoumán podíl, kterým se na administrativním zatížení společnosti podílí daňové povinnosti (data pro Českou republiku nebyla dostupná). Daňové povinnosti představují 14 % z celkové administrativní zátěže, přičemž nejvíce se na daňové zátěži podílí

daň z přidané hodnoty a to 56 %. Podíl majetkových daní na daňové administrativě představuje 3 % z celkové daňové zátěže společnosti.¹

V závěru teoretické části je provedeno srovnání podílu výnosu na hrubém daňovém produktu v zemích OECD. Česká republika v porovnání s ostatními zeměmi dosahuje mírně podprůměrného daňového výnosu. Nejvyšší majetkové daně jsou v USA, Kanadě a Velké Británii. Majetkové daně Velké Británie byly v práci dále zkoumány, protože Velká Británie je zástupcem zemí Evropské Unie s nejvyššími daněmi. Daně Velké Británie se na celkovém daňovém výnosu země podílí 12 %. Oproti tomu majetkové daně v České republice tvoří pouhé 1 % z celkového daňového výnosu. Některé prvky majetkových daní Velké Británie byly použity jako inspirace pro změnu majetkových daní České republiky v analytické části práce.

V analytické části práce jsou vytvořeny dvě modelové situace. Cílem je snížit daňový výnos daně z přidané hodnoty, který by zároveň vedl alespoň k částečnému snížení administrativní zátěže poplatníků. Ušlý výnos daně z přidané hodnoty je pak nahrazen majetkovými daněmi tak, aby změny v daňovém systému České republiky působily na fiskální složku mixu neutrálně. První modelová situace se věnovala změně daňového mixu z pohledu makroekonomického. Nejprve byla spočítána charakteristická sazba daně z přidané hodnoty, poté byly současné sazby daně nahrazeny jednotnou sazbou a následně byl ušlý výnos daně z přidané hodnoty způsobený touto změnou sazby nahrazen daněmi majetkovými. Podíl majetkových daní na celkovém daňovém mixu se z původního 1 % zvedl na 2,6 %. v případě daně z přidané hodnoty došlo k poklesu podílu na daňovém výnosu České republiky z 22 % na 19,6 %.

Závěrečná část práce se zabývá mikroekonomickým pohledem na změny způsobené sjednocením sazby daně z přidané hodnoty na 15 %. Situace je znázorněna na příkladu modelové firmy. Jsou zde ukázány dopady na daňovou skladbu společnosti a možnosti, jak nahradit část výnosu daně z přidané hodnoty daněmi majetkovými.

¹ Byrokratický index Slovenska 2017. *Byrokratický index* [online]. Slovensko, 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://byrokratickyindex.sk/byrokraticky-index/index2017/>

1. Teoretická část

Tato část práce je věnována administrativnímu zatížení daňových subjektů a daňovému systému České republiky. Stručně jsou vymezeny pojmy, potřebné v další části práce. Jsou charakterizovány daň z přidané hodnoty a daň majetkové. Pro účely této práce je pozornost věnována především konstrukčním prvkům daní a vlastnostem, které daně mají. Současně je zde krátce popsán systém majetkových daní ve Velké Británii. Některé prvky majetkových daní Velké Británie jsou poté použity i v analytické části práce.

1.1. Daňová reforma

Daňová reforma představuje podstatnou změnu daňových zákonů. Součástí daňové reformy je definování cílů a způsobů dosažení těchto cílů. Ne vždy je jasné zřetelné rozdíly mezi daňovou reformou a menší změnou daňových zákonů. Daňová reforma by měla mít pozitivní vliv na ekonomický růst.

V 80. a 90. letech proběhlo v zemích bývalého komunistického bloku (mezi které patří i ekonomika České republiky) několik reforem. Během nich došlo k vytvoření systému daní odpovídajícímu tržnímu prostředí a zásadám spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti. Bylo omezeno přerozdělování mezi subjekty a došlo ke snížení daňové kvóty. Kromě toho byl oslaben význam podnikových daní a naopak byly posíleny daně nepřímé a majetkové. Zavedena byla celá řada nových daní, mezi které patří daň z přidané hodnoty, globální důchodová daň, příspěvky na sociální zabezpečení a další. Problémem většiny postkomunistických zemí se ukázal být nedostatek platební morálky poplatníků a s tím související daňové úniky následované zvláštními opatřeními daňové správy k jejich omezení.

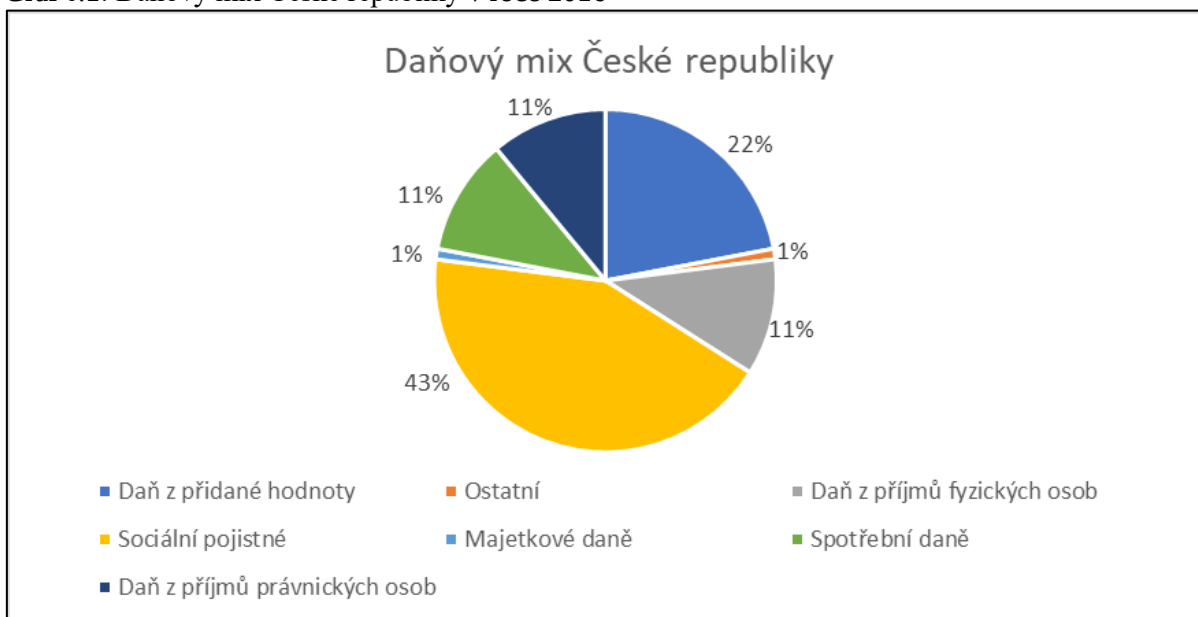
V novém tisíciletí je stále častějším cílem daňových reforem snižování daňového zatížení obyvatelstva a zjednodušení a zpřehlednění daňových systémů. Kromě toho je kladen stále větší požadavek na pružnost daňového systému, který musí reagovat na technologické změny, nové druhy předmětů zdanění a na potřeby globálního trhu. v České republice se tyto skutečnosti projevily zavedením rovné daně u daně z příjmů fyzických a právnických osob, kdy došlo v případě obou daní ke sjednocení sazby. Nicméně díky ostatním konstrukčním prvkům tyto daně stále vykazují určitou formu progresivity (například v případě daně z příjmů fyzických osob je aplikováno solidární zvýšení daně).²

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

1.2. Daňový mix České republiky

Daňovému mixu České republiky, jeho složení a jeho možným změnám bude věnována podstatná část práce. Proto bude tento pojem stručně charakterizován. Daňový mix je ukazatel, pomocí kterého lze vyjádřit podíl jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu dané země.³ na následujícím grafu je zobrazeno, jak se jednotlivé daně procentuálně podílí na celkovém daňovém výnosu České republiky. Daňový mix České republiky je vytvořen pro rok 2016, v době psaní práce nebyla novější data dostupná.

Graf č.1: Daňový mix České republiky v roce 2016



Zdroj: vlastní zpracování dle OECD

Z grafu lze pozorovat, že pro daňový mix České republiky je charakteristický vysoký podíl sociálního pojistného (v roce 2016 to bylo 43 % z celkového daňového výnosu). Další daní, která má významný daňový výnos je daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty tvoří 7,4 % podílu k hrubému domácímu produktu a celkově se na daňovém výnosu podílí 22 %.⁴ Následují poté ostatní daně spotřební, daň z příjmu právnických osob a daň z příjmů fyzických osob, které mají v daňovém mixu obdobný význam. z hlediska daňového výnosu nejsou

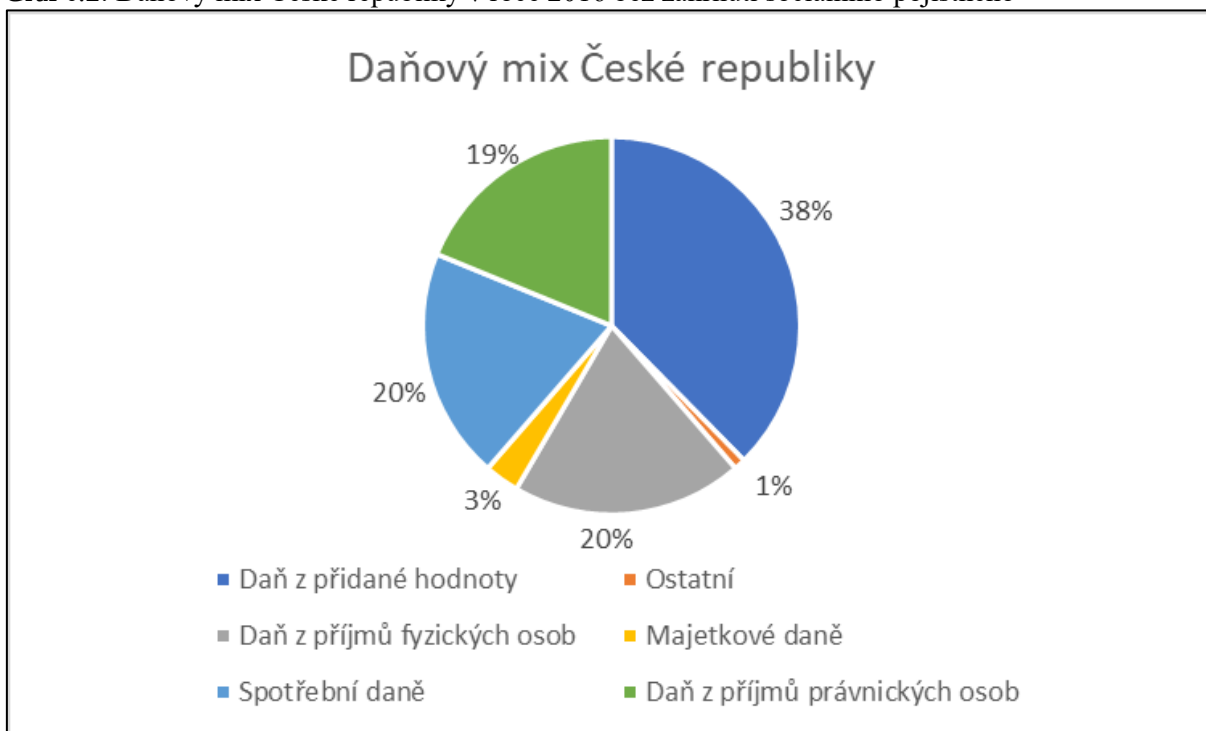
³ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁴ *HDP důchodovou metodou*. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.presmsocas>

majetkové daně v České republice příliš významné. Tvoří pouhé 0,5 % podílu k hrubému domácímu produktu a na celkovém daňovém výnosu se podílí pouze jedním procentem.⁵

Sociální pojistné není vždy považováno za daň. Není zcela neúčelové a také zahrnuje určitou míru ekvivalence. Příkladem je nemocenské pojištění u osob samostatně výdělečně činných, čím více osoba přispívá, tím větší jí plyne podpora v době nemoci (neplatí to zcela, existují zde limity). z těchto důvodů se sociální pojistné ne vždy zahrnuje do daňového mixu.⁶ Následující graf zobrazuje daňový mix České republiky po abstrahování sociálního pojistného.

Graf č.2: Daňový mix České republiky v roce 2016 bez zahrnutí sociálního pojistného



Zdroj: vlastní zpracování dle OECD

Z grafu je patrné, že daň z přidané hodnoty má ve srovnání s ostatními daněmi největší význam z hlediska příjmů veřejného rozpočtu. Podílí se na celkovém daňovém výnosu 38 %. na zbytku daňového výnosu se pak podílí podobnou částí obě daně z příjmů a spotřební daně, výnos každé jednotlivé daně je přibližně 20 %. Již bylo řečeno, že daně majetkové nemají zásadní fiskální význam, v tomto zobrazení představují 3 % z daňového výnosu. Část „ostatní“ představující 1 % z daňového mixu zahrnuje ostatní daně, které celkový daňový výnos pouze doplňují. Je třeba podotknout, že daně s menším daňovým výnosem nejsou nedůležité. Pouze

⁵OECD (2018), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database), <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en> (accessed on 30 April 2018). Organisation for Economic Co-operation and Development [online]. 2017 [cit. 2017-11-13]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/>

⁶ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

nemají tak velký fiskální význam pro celkový rozpočet státu, ale kvůli dalším svým vlastnostem mají v daňovém mixu svoji významnou roli. A i z hlediska příjmů jsou pro některé složky veřejného rozpočtu zásadní. Například daň silniční, která je v grafu zahrnuta do kategorie ostatních, má zcela zásadní význam pro financování státního fondu dopravní infrastruktury, kde tvoří největší část příjmu tohoto fondu. Podobný význam z hlediska financování mají majetkové daně, jejichž značná část plyne do rozpočtů obcí. Jednotlivé funkce daní jsou blíže popsány v další kapitole.⁷

1.3.Funkce daní

Již bylo zmíněno, že daně jsou nejen nejvýznamnější příjmovou složkou veřejného rozpočtu státu, ale mají i další důležité funkce a ovlivňují dění ekonomiky státu. Základní funkce daní jsou popsány v následující části textu.

Jednou z významných funkcí daní je funkce **alokační**. V ekonomice je omezené množství prostředků a ty jsou rozděleny mezi jednotlivé trhy. Tržní prostředí je nicméně nedokonalé a ne vždy jsou prostředky alokovány efektivně. Díky daňovým úlevám či daňovým zvýhodněním je možné motivovat subjekty k alokování prostředků tam, kde to stát považuje za účelnější.

Další funkcí je funkce **redistribuční**. Přestože rozdělení důchodů ve společnosti je na základě tržních mechanismů efektivní, ne vždy je takovéto rozdělení společností akceptovatelné. Žádoucím může být přesunutí části důchodů od subjektů s vyššími příjmy k subjektům s nižšími příjmy čímž dosáhneme zmírnění rozdílu důchodů mezi jednotlivými subjekty. Bohatší subjekty platí vyšší daně než subjekty s nižšími důchody. To zajišťuje takzvané progresivní zdanění. v případě progresivního zdanění subjekty, které mají více, platí zároveň i větší daň.

Následující charakteristiku daní představuje funkce **stabilizační**. Daně jsou jedním z významných mechanismů státu, jak ovlivňovat ekonomiku země. Ekonomika není stabilní, má fáze recese a expanze. Daně mohou pomoci tyto výkyvy ekonomiky zmírnit tím, že v dobách expanze budou odčerpávat důchody poplatníků a šetřit prostředky na období propadu ekonomiky, kdy nastrádané peněžní prostředky pomohou ekonomiku nastartovat.⁸

⁷ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

Jedním ze základních rysů daní je, že snižují důchod poplatníka. Tento fakt racionálně jednající poplatník chápe jako snížení svého příjmu, a protože cílem poplatníka je mít příjem co největší, snaží se tomuto snížení příjmu vyhnout. Toho využívá **stimulační** funkce daně. Stát může poplatníka motivovat k omezení činnosti tím, že na ni aplikuje vyšší zdanění (kupříkladu v případě omezování kouření) nebo ho naopak v činnosti podpořit (například ve formě daňového odpočtu za darování krve u daně z příjmů fyzických osob).⁹

Poslední, ale velmi významnou charakteristikou daní je jejich role ve **financování veřejného rozpočtu**. Daně tvoří nejvýznamnější příjmovou položkou příjmu státu a umožňují tak fungování státu. Jsou nutnou součástí státního zřízení, bez nich by existence státu nebyla ani možná.

Různé daně mají různé účinky a různě silné jednotlivé funkce. To je možné využít při snaze splnit jednotlivé požadavky, které jsou kladeny na daňový systém.¹⁰

1.4. Požadavky kladené na daňový systém

Základním požadavkem je **dostatečný daňový výnos**. Význam tohoto požadavku už byl popsán u funkcí daní.

Dalším požadavkem je **požadavek daňové spravedlnosti**. Ten úzce souvisí s redistribuční funkcí daně a je možné ho vnímat ze dvou rozdílných úhlů pohledu. Prvním je princip platební schopnosti, kdy dva subjekty, které mají stejný důchod, by měli platit stejnou daň, a ten, kdo má vyšší důchod, by měl platit daň větší. Druhým způsobem nahlížení na požadavek daňové spravedlnosti je princip prospěchu. Ten, kdo získává z veřejného rozpočtu více, by měl platit větší daň (což může být proveditelné u silniční daně, ale už ne v případě příjmových daní a sociálních dávek).

Daně by měly být zároveň **efektivní**. Měl by být minimalizován rozdíl mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem státu z uvalené daně. To lze měřit například pomocí daňového břemena nebo to lze vyjádřit prostřednictvím administrativních nákladů daně.¹¹

Požadavek, na který je v této práci kladen velký důraz, je požadavek **jednoduchosti a jednoznačnosti**. Daň s jednoduchou konstrukcí je pro poplatníka nejméně náročná z hlediska

⁹ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

¹⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

¹¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

orientace a následného vyplnění daňového přiznání. Ale čím jednodušeji definovaná daň, tím více prostoru může vznikat pro pochybnosti daňových subjektů, jak postupovat v různých situacích. z toho je patrné, že tyto dva požadavky jsou ve vzájemném rozporu a je třeba mezi nimi hledat rovnováhu.

S požadavkem jednoduchosti a jednoznačnosti zároveň souvisí požadavek **transparentnosti** a požadavek **právní perfektnosti**. Každému občanovi by mělo být jasné, jak daně působí, na co jsou uvaleny, komu a od koho plynou. Právní perfektnost daňového systému pak zajišťuje spolehlivý výběr daně a pomáhá poplatníkovi ve správném a přesném plnění jeho daňových povinností.

V neposlední řadě by daně měly pružně reagovat na vývoj ekonomiky a rychle se měnící tržní prostředí, ale zároveň by měly být předvídatelné. Nepředvídatelné a často se měnící daně snižují schopnost daňového subjektu daň správně odvést a zároveň snižují důvěru subjektu ve stát.

Z funkcí daní a požadavků, které jsou na daně kladeny, je patrné, že nelze splnit všechny požadavky zároveň. Podstata jednotlivých požadavků to přímo znemožňuje, protože působí proti sobě (jako v případě jednoduchosti a jednoznačnosti). Nastavením daňového systému je možné zdůraznit jeden nebo druhý požadavek. v této práci bude kladen důraz na zjednodušení a zpřehlednění daňového systému.¹²

1.5. Daňové náklady

V předchozí části byly popsány jednotlivé funkce daní a byla zdůrazněna jejich role ve financování veřejného rozpočtu. k zajištění příjmu veřejného rozpočtu ve formě daní je třeba vynaložit nemalé náklady, které vyvolávají neefektivnost daní. Daňové náklady se rozlišují na dva typy. Prvním z nich je nadměrné břemeno daně (někdy také nazývané jako ztráta mrtvé váhy). Tomuto typu daňových nákladů bude v této práci věnována pouze okrajová pozornost. Druhým typem nákladů jsou administrativní náklady.¹³

¹² VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

¹³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

1.5.1. Nadměrné daňové břemeno

Každá daň má distorzní účinky. Selektivní daně ze spotřeby zvyšují cenu jednoho zboží oproti ceně jiného zboží a tím prvně jmenované zboží znevýhodňují a zdražují. V případě zdanění mezd dochází ke zdražení práce, snížení výnosu zaměstnavatele i zaměstnance. Nadměrné daňové břemeno je vyjádření neefektivnosti ekonomiky, která je vyvolána distorzemi způsobenými daněmi. Všeobecně lze říct, že daň způsobuje distorze, distorze způsobují substituci, kdy poplatníci nahradí zdaněné zboží jiným zbožím, a to vede ke vzniku nadměrného daňového břemena. Příkladem nadměrného daňového břemena je daň z oken zavedená v 18. století v Anglii. Čím více měl dům oken, tím větší poplatník platil daň. Takovéto dani bylo velice jednoduché se vyhnout, stačilo stavět domy s menším počtem oken. Výsledkem ale byla újma jak na straně veřejného sektoru, tak na straně soukromého sektoru. ve snaze vyhnout se zdanění ztratil soukromý sektor značnou část svého komfortu, veřejný sektor zase utrpěl snížením daňového výnosu.¹⁴ Z uvedeného příkladu je patrné, že zavedení nové daně nebo změna daně mají vliv nejen na výši daňového výnosu, ale i na chování jedinců, jakož i na výnosy z jiných daní (pokud dojde k substituci zboží).

1.5.2. Administrativní náklady

Administrativní náklady známe přímé a nepřímé. Nejdříve budou krátce charakterizovány přímé daňové náklady. Jedná se o náklady na straně veřejného sektoru. Patří sem náklady vynaložené na spravování daňové agendy, na organizaci daňového systému, náklady na výběr daní, náklady na zavedení nových opatření (například na zavedení kontrolního hlášení) a další. Platí, že s růstem počtu různých daní, s růstem počtu sazeb, daňových osvobození, vynětí a dalších výjimek, s periodicitou výběru daní a dalšími faktory, které ovlivňují složitost daňového systému, rostou přímé administrativní náklady. Zajištění výběru daní a správy daní provádí byrokratický aparát, který zahrnuje finanční správu, jednotlivé úřady a úředníky, kteří se podílejí na vzniku přímých administrativních nákladů. Nevýhodou je, že byrokracie má tendenci náklady zvyšovat, nikoliv snižovat. Za výhodou naopak můžeme považovat, že za určitých okolností může stát díky výnosům z rozsahu administrativní náklady snížit (příkladem je daň z nemovitých věcí). Vzhledem k tomu, že

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

přímé administrativní náklady jsou nákladem veřejného sektoru, jsou jako takové také relativně snadno zjištěitelné a kvantifikovatelné.¹⁵

Nepřímé administrativní náklady jsou mnohem obtížněji zjištěitelné. Jedná se o náklady, které nese soukromý sektor. Tyto náklady zahrnují čas a prostředky potřebné k vyplnění daňového tvrzení (ať už přiznání vyplňuje poplatník sám nebo mu s ním pomáhají rodinní příslušníci či známí nebo si nechá daňové přiznání vyplnit od účetního či daňového poradce), prostředky vynakládané na vedení daňové evidence či podvojného účetnictví, čas potřebný ke sledování všech legislativních změn a další. Tyto náklady lze jen obtížně kvantifikovat a většinou nejsou tyto náklady ani nikterak statisticky vykazovány. Protože tyto náklady nejsou z výše uvedených důvodů tolik viditelné (dokonce i samotní poplatníci by měli v některých případech problém přesně tyto náklady vyčíslit), bývají často podceňovány. To může vést až k tak extrémním situacím, kdy vyvolané náklady několikanásobně překročí výnos z dané daně. Dalším důvodem, proč by se měly nepřímé administrativní náklady udržovat na co nejnížší možné úrovni je regresivita daňových nákladů vzhledem k velikosti poplatníka a důchodu poplatníka. Čím větší je subjekt poplatníka a čím větší má příjmy, tím menší procento z jeho příjmů představují nepřímé daňové náklady. To značně znevýhodňuje malé podnikatele. V neposlední řadě proti přesouvání administrativních nákladů ze státu na soukromý sektor stojí fakt, že stát je schopen dosáhnout v řadě případů díky své velikosti velkých úspor z rozsahu, kterých by soukromý sektor nikdy nedosáhl.¹⁶

1.6.Administrativní zatížení daňových subjektů

V této části práce bude pozornost věnována administrativním nákladům na straně soukromého sektoru.

1.6.1. Byrokratický index

Jednou z možností, jak měřit administrativní zatížení subjektů, je byrokratický index. Byrokratický index je od roku 2016 stanovován slovenským Institutem ekonomických a společenských analýz (dále je INNEX). Nejprve byl spočítán pouze pro Slovenskou Republiku. v roce 2017 byl ve spolupráci s Liberálním institutem vytvořen i pro Českou Republiku. Další zemí, která se projektu účastní, je Bulharsko.

¹⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

Byrokratický index představuje jednoduchý přehled byrokratické zátěže. na příkladu modelové firmy je spočítán počet hodin, které firma potřebuje ke splnění všech administrativních povinností. Autoři indexu spočítali náklady na založení firmy a také všechny známé povinnosti, které má typická malá firma během jednoho roku provozu. Pro potřeby této práce bude pozornost věnována pouze daňovým povinnostem.¹⁷

Byrokratický index byl pro všechny země vyčíslen v eurech, v této práci jsou hodnoty uvedené v českých korunách. Byl použit kurz dle České národní banky 27,020 Kč za 1 euro, který je průměrným kurzem prvního čtvrtletí roku 2017.¹⁸

1.6.2. Modelová firma

Modelovou firmou použitou při výpočtu byrokratického indexu je fiktivní společnost s ručením omezeným, která se zabývá výrobou a prodejem kovaných výrobků jako jsou brány, ploty a jiné. Firma má čtyři zaměstnance, roční obrat přibližně osm milionů korun českých, zisk před zdaněním je 400 000 Kč. Firma je plátcem daně z přidané hodnoty, přijímá hotovost, neimportuje ani neexportuje materiál ani výrobky mimo tržní prostor Evropské unie. Firma dále produkuje odpad (včetně chemikálií a elektroniky) a vlastní jedno automobilové vozidlo. Společnost provozuje činnost ve vlastní budově.

Při stanovení indexu se vycházelo z platné legislativy. Do času, který firma potřebuje ke splnění daňových povinností, nebyla započítána doba potřebná k vedení účetnictví.¹⁹

1.6.3. Byrokratický index České republiky

Na základě výpočtů bylo zjištěno, že k založení firmy je potřeba 32 úkonů, které dohromady zaberou 47 hodin čistého času. k založení firmy je potřeba 9 220 Kč (počítáno je s průměrnou mzdou zaměstnanců, započítány jsou poplatky úřadům).

Firma při běžném ročním provozu stráví administrativou v průměru 200 hodin ročně a vykoná na 75 nutných úkonů. Finanční náklady jsou vypočítány na 39 tisíc korun českých (jedná se pouze o administrativní náklady, daňové a další odvody započítány nejsou).²⁰

¹⁷ Byrokratický index Slovenska 2017. *Byrokratický index* [online]. Slovensko, 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://byrokratickyindex.sk/byrokraticky-index/index2017/>

¹⁸ *Kurzy devizového trhu – měsíční průměry*. In: ČNB [online]. 2017 [cit. 2017-11-13]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/prumerne_rok.jsp?rok=2017.

¹⁹ Byrokratický index Slovenska 2017. *Byrokratický index* [online]. Slovensko, 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://byrokratickyindex.sk/byrokraticky-index/index2017/>

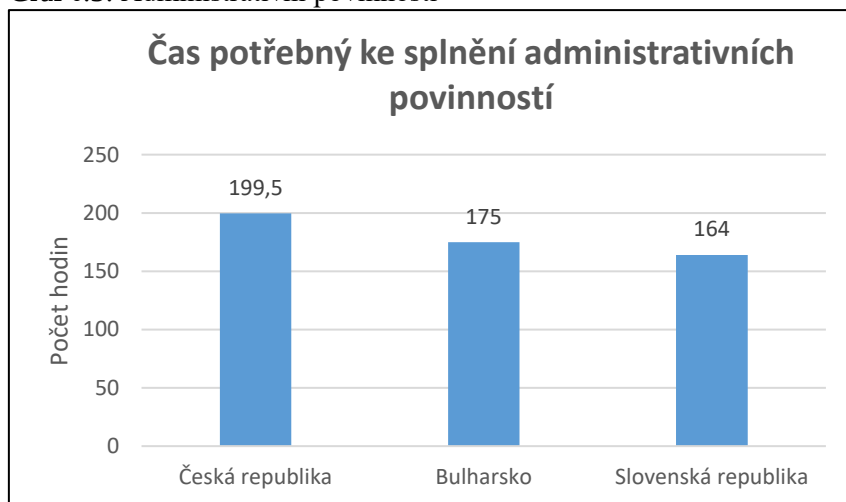
²⁰ *Malá česká firma stráví ročně 200 hodin úředním papírováním*. In: Liberální institut [online]. 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://libinst.cz/mala-ceska-firma-stravi-rocne-200-hodin-urednim-papirovanim>

Srovnání se Slovenskem a Bulharskem

Byrokratický index byl v roce 2017 spočítán nejen pro Českou republiku, ale i pro Slovensko a Bulharsko. Následuje porovnání administrativních nároků jednotlivých zemí. Mezi administrativní povinnosti nejsou zařazeny úkony, které jsou potřeba k založení firmy. Počítá se pouze s úkony, které je potřeba vykonat každý rok.

Prvním ukazatelem administrativní zátěže je počet hodin, které modelová malá firma ročně potřebuje k tomu, aby splnila všechny administrativní povinnosti uložené zákonem.

Graf č.3: Administrativní povinnosti

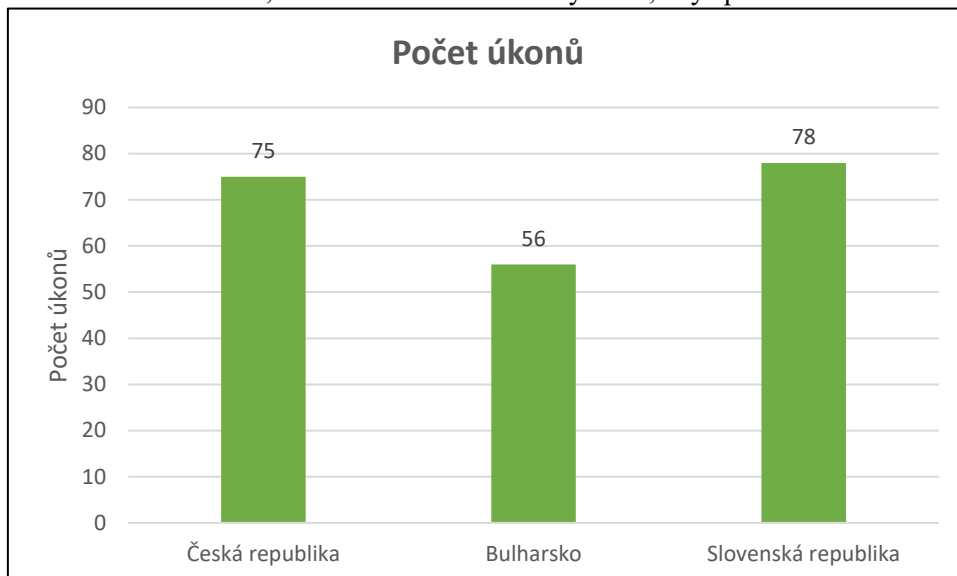


Zdroj: vlastní zpracování dle INNEXu

Z grafu je patrné, že nejvíce času ke splnění všech povinností potřebuje firma z České republiky a to téměř 200 hodin ročně. v Bulharsku je nutné administrativě věnovat 175 hodin. Nejméně času zabere administrativa firmě na Slovensku, a to 164 hodin, to je téměř o 40 hodin méně než v České republice.

Kromě počtu hodin, který je potřeba ke splnění administrativních náležitostí, byl spočítán i počet úkonů, které malá firma musí každoročně vykonat.

Graf č.4: Počet úkonů, které firma musí ročně vykonat, aby splnila své administrativní povinnosti

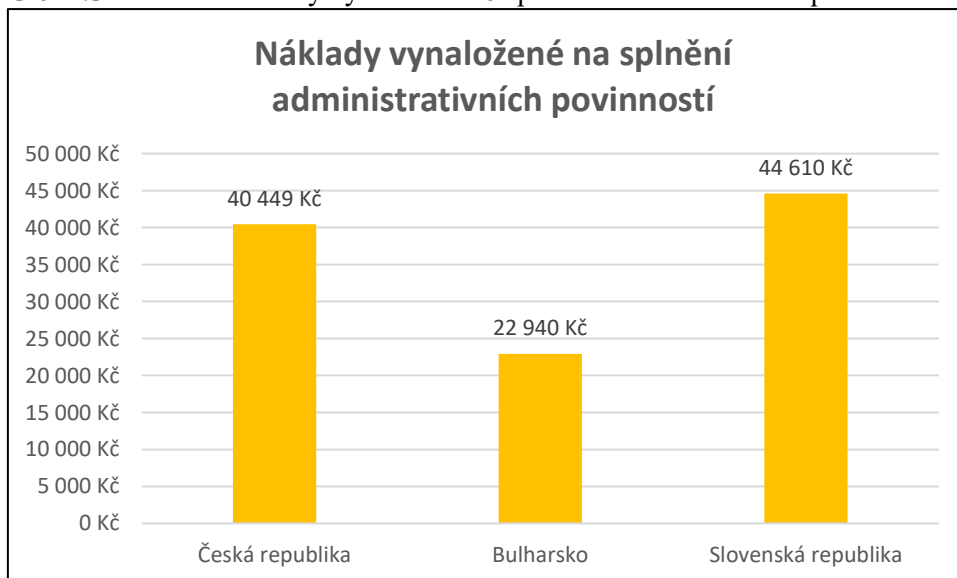


Zdroj: vlastní zpracování dle INNEXu

V grafu výše lze pozorovat, že nejvíce úkonů (78 úkonů) je nutné splnit na Slovensku. v České republice je to pak o tři úkony méně. Nejméně jich je nutných v Bulharsku, a to pouhých 56 úkonů.

Poslední graf se věnuje finančním nákladům, které firma ke splnění administrativních povinností musí vynaložit. v nákladech jsou započítány poplatky úřadům za jednotlivé úkony. Zbytek nákladů tvoří mzda zaměstnance, který administrativní povinnosti zpracovává. Je počítáno s průměrnou mzdou.

Graf č.5: Finanční náklady vynaložené na splnění administrativních povinností



Zdroj: vlastní zpracování dle INNEXu

Nejvíce finančních nákladů na splnění administrativních povinností musí vynaložit firma ve Slovenska (44 610 Kč). z předchozích údajů víme, že tato firma potřebuje ke splněním povinností nejméně času, ale musí splnit nejvíce úkonů ze všech porovnávaných zemí. Nejvyšší finanční náklady firmy by mohly být způsobeny vysokou cenou jednotlivých administrativních úkonů nebo vysokou průměrnou mzdou.

Nejmenší finanční náklady spojené s administrativou, téměř o polovinu menší než v případě Slovenska, musí vynaložit firma v Bulharsku (22 940 Kč). Tuto skutečnost autoři byrokratického indexu vysvětlují velmi malou průměrnou mzdou zaměstnance.

Česká republika se výší finančních nákladů blíží Slovenské republice, malá firma potřebuje ke splnění administrativních povinností uložených zákonem přibližně 40 500 Kč ročně. V porovnání se Slovenskem, kdy obě země mají téměř stejný počet administrativních úkonů, ale Česká republika potřebuje téměř o 20 % více hodin ke splnění povinností, je rozdíl finančních nákladů pouze necelých 10 % ve prospěch firmy z České republiky. Jedná se pouze o spekulaci, ale tato skutečnost by mohla být způsobena levnější mzdou v České republice.²¹

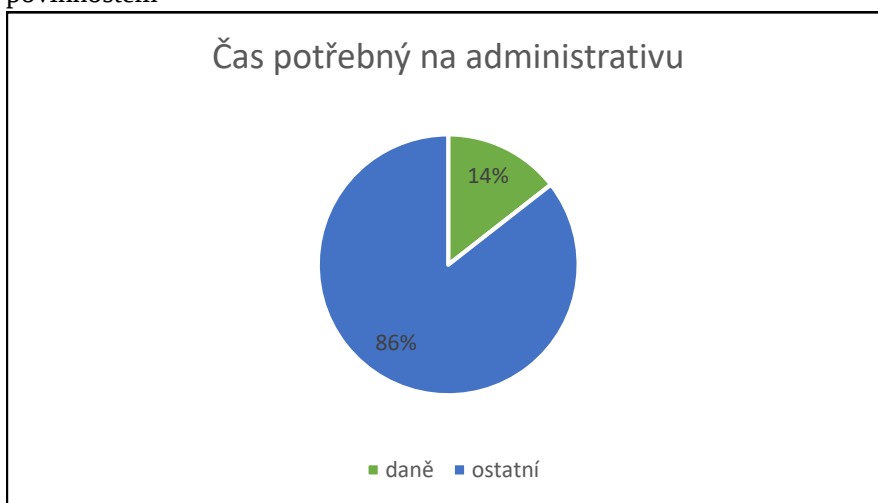
1.6.4. Časová dotace potřebná ke splnění daňových povinností na Slovensku

Daňové povinnosti tvoří nedílnou součást administrativních povinností každé firmy. Protože data pro Českou republiku nejsou k dispozici, je v této fázi demonstrován podíl daní na celkové administrativní zátěži na příkladu firmy ze Slovenska. Díky společné historii obou zemí a stále ještě velmi podobným daňovým systémům (včetně zavedení institutu kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb) může příklad na Slovensku poskytnout alespoň přibližnou představu o situaci v České republice.

Na následujícím grafu je zobrazen podíl daní na celkové administrativní zátěži firmy. Daňová zátěž představuje 23,5 hodin z celkových potřebných 164 hodin. To je přibližně 14 % z celkového počtu hodin. V daňové zátěži jsou započítány pouze úkony, které jsou vyžadovány každoročně. Nejsou zahrnuty úkony, které se provádí pouze jednorázově (například registrace k dani z přidané hodnoty, přihlášení vozidla k silniční dani). Stejně tak není zahrnuto ani sociální pojištění.

²¹ Byrokratický index Slovenska 2017. *Byrokratický index* [online]. Slovensko, 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://byrokratickyindex.sk/byrokraticky-index/index2017/>

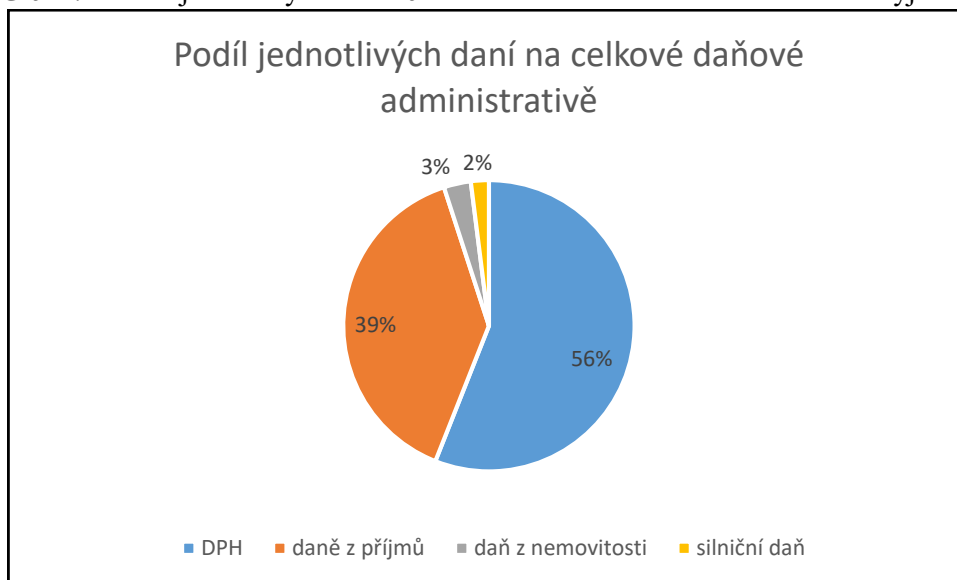
Graf č.6: Vyjádření času potřebného na administrativu daní v poměru k ostatním administrativním povinnostem



Zdroj: vlastní zpracování dle INNEXu

V následujícím grafu je znázorněn podíl jednotlivých daní na daňové administrativní zátěži poplatníka. V dani z příjmů je zahrnut čas pro vyplnění a podání daňového přiznání, vyplnění účetní uzávěrky a oznámení o datu účetní uzávěrky. U daně pro motorová vozidla je zahrnut čas pro vyplnění přiznání a platbu, stejně tak u daně z nemovitosti. v případě daně z přidané hodnoty je zahrnuto vyplnění měsíčního daňového přiznání, kontrolního hlášení a čtvrtletně podávaného souhrnného výkazu.²²

Graf č.7: Podíl jednotlivých daní na celkové daňové administrativní zátěži vyjádřený v procentech



Zdroj: vlastní zpracování dle INNEXu

²² Byrokratický index Slovenska 2017. *Byrokratický index* [online]. Slovensko, 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://byrokratickyindex.sk/byrokraticky-index/index2017/>

Největší časovou zátěž představuje daň z přidané hodnoty. Podílí se na celkové daňové administrativní zátěži více než z poloviny. Další významnou část tvoří daně z příjmů. Naopak nejméně času ke splnění administrativních povinností potřebuje poplatník u daně silniční a daně z nemovitosti.

1.7. Daň z přidané hodnoty ČR

Systém daně z přidané hodnoty v České republice podléhá harmonizaci Evropské unie. Daň z přidané hodnoty se aplikuje na téměř všechna zdanitelná plnění v České republice i zboží z dovozu. Daň se vybírá z každého stupně výroby, nicméně dani nepodléhá celá částka, ale pouze přidaná hodnota, která byla v dané fázi vytvořena. Neutralita daně spočívá v tom, že pokud by se předmět daně zdanil až na konci řetězce, tato daň by byla stejná, jako kdyby se danily přidané hodnoty jednotlivých výrobních mezistupňů.

Daň z přidané hodnoty je daní za zdaňovací období. Vlastní daní je rozdíl mezi daní na výstupu a nadměrným odpočtem. Alternativou k tomuto postupu je model přenesení daňové povinnosti.²³

Sazba daně z přidané hodnoty je diferencovaná. Pro rok 2016 i 2017 byly stanoveny tři sazby. Základní sazba ve výši 21 % a dvě sazby snížené ve výši 15 % a 10 %. Většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně.

Registrovat se k dani z přidané hodnoty musí osoby povinné k dani, jejichž roční obrat přesáhl 1 milion korun českých. Daň je placena měsíčně (je zde výjimka pro podnikatele s malým obratem, kteří jsou za určitých okolností čtvrtletními plátcí).²⁴

1.7.1. Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty

V následující části práce jsou stručně popsány výhody i nevýhody daně z přidané hodnoty, jež v některých případech vedly k prozkoumání možnosti daň snížit.

Jak již bylo řečeno, daň z přidané hodnoty je **daní neutrální**. *Podíl daně v konečné spotřebitelské ceně je stejný ve všech výrobcích a službách se stejnou sazbou.*²⁵ V tom spočívá velká výhoda daně z přidané hodnoty, protože tímto způsobem nejsou diskriminovány zboží a

²³ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

²⁴ *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství*: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

²⁵ k KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

služby s vyšším počtem mezistupňů ve výrobě před zbožím a službami s nižším počtem mezistupňů.

Další výhodou daně z přidané hodnoty je, že díky ní dochází k **úspěšnějšímu zdanění služeb**. Služby jsou všeobecně více náchylnější k daňovým únikům. Pokud bychom srovnali jednorázové daně z obratu s všeobecnou daní z obratu, kterou je daň z přidané hodnoty, pak daň z přidané hodnoty je v zamezování daňovým únikům u služeb úspěšnější. Důvodem je, že stejnou cenu (stejnou daň) bude dodavatel účtovat plátcům i neplátcům daně z přidané hodnoty. Nenastane zde situace odlišné ceny pro výrobní a konečnou spotřebu. Nemusí se zde rozlišovat, zda jde o plnění pro podnikatelské či soukromé účely. Je třeba dodat, že u služeb, u kterých je přidaná hodnota obtížně definovatelná, daň z přidané hodnoty selhává. Většina těchto služeb (jedná se například o služby finanční) je proto od daně z přidané hodnoty osvobozena.

Jednou z velkých předností daně z přidané hodnoty je její **minimální působení distorzí při výběru daní v mezinárodním prostředí**. U daně z přidané hodnoty se uplatňuje princip zdanění v zemi spotřeby. Konstrukce daně umožňuje při vývozu vývozní zemi aplikovat cenu bez daně, přijímací země si pak účtuje vlastní sazbu daně z přidané hodnoty. I kdyby proto byly sazby daně v obou zemích odlišné, nedojde ke znevýhodnění dováženého zboží a služeb oproti domácím komoditám, protože obojí podléhá pouze sazbě daně v zemi konečné spotřeby.²⁶

V kapitole o daňovém mixu České republiky byl znázorněn fiskální význam daně z přidané hodnoty pro stát. Pomineme-li sociální pojistné, je daň z přidané hodnoty nejvýnosnější daní financující veřejné rozpočty. Její výhodou je **stabilní a plynulé dosahování výnosu**. Daň z přidané hodnoty se vybírá ve většině případů měsíčně (výjimkou jsou někteří plátcové odvádějící daň čtvrtletně). To je mnohem častější frekvence odvodů než u daní přímých a majetkových, u kterých se daně vybírají jednorázově zpravidla jednou za 12 měsíců. Kromě častějšího výběru daně je daň i mnohem méně náchylná ke změnám hospodářského cyklu. Srovnáme-li daň z přidané hodnoty a daně z příjmů, pak příjmové daně výrazně závisí na ekonomické situaci země. Pokud v ekonomice dochází k expanzi, výnosy z příjmových daní rostou, naopak pokud ekonomika klesá, pak klesá i výnos z příjmových daní. Důvod je jednoduchý, předmětem daní z příjmů jsou příjmy poplatníků a ty jsou v úzké korelaci s ekonomickým růstem. Daň z přidané hodnoty daní spotřebu, která je mnohem méně náchylná

²⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

k výkyvům cyklu (určitá část spotřeby se omezit nedá). Proto poskytuje státu mnohem stabilnější a předvídatelnější finanční příjem.²⁷

Velmi diskutovatelnou vlastností daně z přidané hodnoty je její **odolnost vůči daňovým únikům**. V předchozím textu byly popsány dva modely, jak kalkulovat daň z přidané hodnoty. V prvním případě se jedná o rozdíl daně na výstupu a nadměrného odpočtu. Tento systém je velmi náchylný k daňovým únikům. Pokud totiž osoba, která má povinnost odvést daň na výstupu, daň neodvede, ale osoba na straně vstupu si nárokuje nárok na odpočet, tak nejenže nebude daň odvedena a stát přijde o daňový výnos, ale zároveň stát musí zaplatit nadměrný odpočet. Stát je v tomto případě poškozen dvakrát. Tomuto negativnímu efektu daně se stát snaží zabránit. Jedním z opatření, které podvody v dani z přidané hodnoty stěžují, je institut kontrolního hlášení, dalším je použití modelu přenesení daňové povinnosti místo základního principu refundace. Vedlejším účinkem obou těchto opatření je značné zkomplikování daně a zvýšení administrativní náročnosti.

V systému přenesení daňové povinnosti daň na výstupu odvede stejná osoba, která si nárokuje nadměrný odpočet. Tento systém je proto méně náchylný k daňovým únikům. Nevýhodou je, že v tomto případě je popřen princip neutrality daně z přidané hodnoty.

Dalším problém daně z přidané hodnoty je **určení přidané hodnoty**. Přidaná hodnota je rovna součtu důchodů z jednotlivých výrobních faktorů (jako jsou mzdy, renty apod.). Výpočet touto metodou je ale velmi technicky náročný. Daň má také mnoho osvobození, výjimek, tři různé sazby a další prvky, které její výpočet značně komplikují a narušují zároveň její neutralitu.²⁸

Administrativní náročnost je další nevýhodou daně z přidané hodnoty. Její náročnost je způsobena množstvím výjimek (například osvobození finančních služeb, režim přenesení daňové povinnosti), nutností rozlišovat, které sazbě zboží či služba podléhá (ne vždy je to zcela jasné, existuje proto i institut, kde za poplatek finanční správa určí pro dané zboží, která sazba se aplikuje), měsíčním vyplňováním daňového přiznání a kontrolního hlášení, a velkého množství plátců (množství plátců je větší než u jednorázových daní z obrátu). Všechna tato opatření značně zvyšují administrativní zátěž nejen plátců daně, ale i státu.

²⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

²⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

1.7.2. Redistribuční funkce a daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty dostatečně nenaplňuje redistribuční funkci, tj. nepřerozděluje důchody od bohatších obyvatel k chudším. Ten, kdo má větší důchod, v případě daně z přidané hodnoty vyšší daň neplatí. Daň působí regresivně, případně proporcionalně (výjimkou je Velká Británie, kde má daň mírně progresivní účinek). Aby bylo dosaženo progresivního účinku, musí mít daň více diferencovaných sazeb, kde nejnižší sazby budou aplikovány na předměty nutné spotřeby. Kromě různých sazeb by bylo možné aplikovat na některé zboží a služby osvobození. Oba tyto nástroje ale vedou k větší komplikovanosti daně, její větší administrativní náročnosti a mohou způsobit i substituční efekt. Zavedení daní či jejich změna má vliv na chování poplatníků daně. Jednotlivci se snaží platit co nejmenší daň. V případě snížení sazeb u jednoho zboží lze očekávat jeho zlevnění (díky menší dani) a přesunutí kupní síly spotřebitelů na tento statek.²⁹

Dalším faktorem, který souvisí s redistribuční funkcí daně z přidané hodnoty je skutečnost, že tato daň je daní ze spotřeby a podle důchodové spotřební křivky normálního (méněcenného statku) s růstem důchodu spotřeba těchto statků klesá. Poplatník s vyšším důchodem vynakládá na spotřebu méně prostředků, zatímco poplatník s nižším důchodem na spotřebu použije celý svůj příjem. V konečném důsledku proto ze svého důchodu poplatník s nižším příjmem proporcionalně vynaloží na daň z příjmu více než poplatník s nižším příjmem.³⁰

1.7.3. Mezera daně z přidané hodnoty

Daňová mezera je rozdíl mezi skutečně vybranou daní a daní, která měla být teoreticky vybrána v dané zemi a v podmínkách dané legislativy. Skutečná daň je taková daň, která byla vybrána správcem daně, a která se vztahuje k danému roku. V České republice je daň odvozena pomocí časově upraveného hotovostního plnění. Její velikost není zcela přesná, protože zahrnuje i zaplacené doměrky z minulých let a nezohledňuje čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty. Tato metoda je nicméně jednou z nejčastěji užívaných díky dostupnosti dat, která jsou k jejímu výpočtu zapotřebí.³¹

²⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

³⁰ HOLMAN, Robert. *Mikroekonomie: středně pokročilý kurz*. 2., aktualiz. vyd. v Praze: C.H. Beck, 2007. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-862-0.

³¹ *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. In: TAXUD/2015/CC/131 [online]. Warsaw: CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader),

Daňová mezera neobsahuje pouze daňové úniky a daňové podvody, výše daňové mezery je ovlivněna daňovým plánováním poplatníků, při kterém poplatníci využívají všech zákonem umožněných prostředků snížení daňové povinnosti. Dalším faktorem, který působí na výši mezery daně z přidané hodnoty jsou mezery v zákonech, kdy poplatník využije stávající legislativu způsobem, který nebyl předpokládán. Kromě toho výši mezery ovlivňují chyby ve výpočtech, nesprávně vyměřené daňové povinnosti či zbankrotování jedinců. I přesto, že daňová mezera daně z přidané hodnoty neobsahuje pouze daňové úniky, je cenným ukazatelem neefektivnosti daně z přidané hodnoty a množství daňových úniků.³²

V nejjednodušším pojetí je teoretickým základem daně z přidané hodnoty konečná spotřeba. Jak už bylo dříve poukázáno, daň z přidané hodnoty má mnoho výjimek, jako je osvobození některých služeb (ať už s nárokem nebo bez nároku na odpočet nebo s kráceným nárokem na odpočet), odlišné jednání s vládními institucemi (ty často kvůli svému postavení nejsou plátcí daně z přidané hodnoty). *Teoretický základ daně z přidané hodnoty je tvořen konečnou spotřebou zahrnující výdaje domácností, vládních institucí a neziskových institucí, částí mezispotřeby a hrubé tvorby kapitálu, u které nemohly podniky, vládní instituce, neziskové instituce a drobní podnikatelé zařazení mezi domácnosti uplatnit daň z přidané hodnoty na vstupu.*³³

Při měření mezery daně z přidané hodnoty se většinou používá metoda „bottom-up“, „shora-dolů“. Daň, která by měla být teoreticky vybrána v daném roce je odvozená z národních účtů. Aby mohlo dojít k výpočtu mezery pomocí této metody, národní účty musí být doplněny o odhad stínové ekonomiky. Stínová ekonomika by totiž za normálních okolností dani z přidané hodnoty podléhala, ale nebyla vykázána v daňových přiznáních a daň z ní nebyla odvedena. Mezera daně z přidané hodnoty může být vyjádřena v absolutní i v relativní výši.

Studie Evropské komise o mezeře daně z přidané hodnoty v Evropské unii z roku 2017 poukazuje na to, že se v zemích Evropské unie v roce 2015 nevybralo na dani z přidané hodnoty přibližně 152 miliard eur (to je 4 147 miliard korun českých)³⁴, v relativním vyjádření to činí

2017, 18.9.2017, s. 72 [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

³² *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report.* In: TAXUD/2015/CC/131 [online]. Warsaw: CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader), 2017, 18.9.2017, s. 72 [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

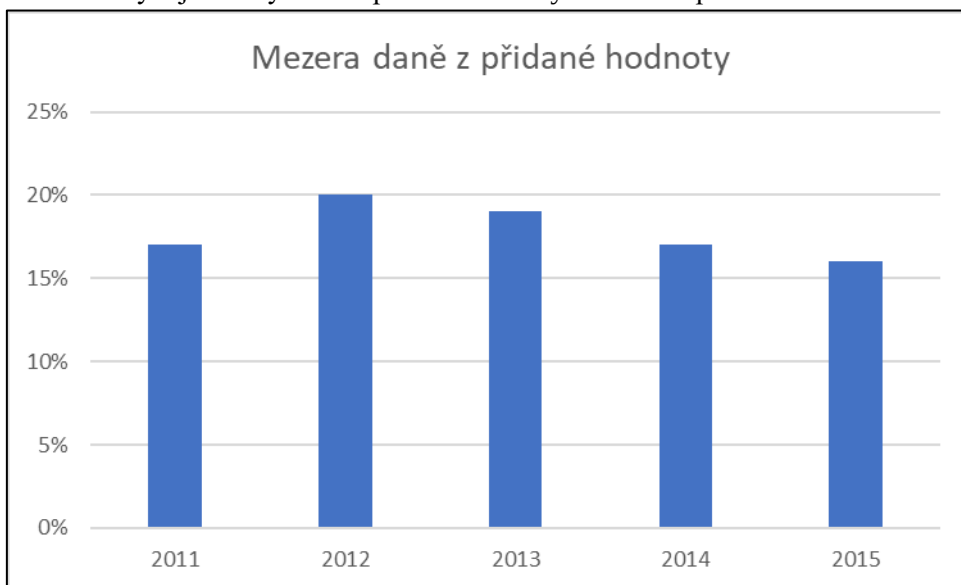
³³ ZÍDKOVÁ Hana, *Analýza mezery DPH*. Katedra veřejných financí (FFÚ), 2014. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce prof. Ing. Jan Pavel, Ph.D.

³⁴ *Kurzy ČNB v roce 2015, historie kurzů měn.* In: Kurzy [online]. 2016 [cit. 2018-05-29]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/rok-2015/>

v průměru celé Evropské unie 12 % očekávaného daňového výnosu. Dle studie se sice výběr daně z přidané hodnoty zlepšuje, ale mezera daně je stále nepřijatelně vysoká. Nejvyšší mezera daně je v Rumunsku (37,2 %) a Slovensku (29,4 %), naopak nejmenší procento daňových úniků vykazuje Španělsko (3,5 %).

Mezera daně z přidané hodnoty v České republice v roce 2015 v relativním vyjádření dosáhla 16,48 %. v absolutní výši je to 2 444 milionů eur. Dle relativního vyjádření lze konstatovat, že mezera daně v České republice přesahuje průměr mezery daně v Evropské unii. Oproti minulým rokům došlo ke snížení mezery daně z přidané hodnoty. Následující graf ukazuje v relativním vyjádření vývoj mezery v České republice v letech 2011 až 2015.³⁵

Graf č.8: Vývoj mezery daně z přidané hodnoty v České republice v období 2011-2015



Zdroj: vlastní zpracování dle Evropské komise

Z grafu lze vidět, že nejmenší mezera daně z přidané hodnoty je v roce 2015. Naopak největší daňové úniky ve velikosti 20 % byly zaznamenány v roce 2012. Grafická analýza naznačuje klesající tendenci mezery daně z přidané hodnoty. Pokles daňové mezery v České republice byl pravděpodobně způsoben zavedením systému přenesení daňové povinnosti na další komodity a dalších opatření proti daňovým únikům.

³⁵ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. In: TAXUD/2015/CC/131 [online]. Warsaw: CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader), 2017, 18.9.2017, s. 72 [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

1.7.4. Administrativní povinnosti daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty klade na plátce daně značné administrativní nároky. Kromě úkonů spojených s registrací daně je tu řada stálých povinností, mezi které patří evidování daně na výstupu a na vstupu, podání přiznání k dani z přidané hodnoty a další.

Plátce je povinen evidovat daň na výstupu. k tomu je zapotřebí stanovit den uskutečnění zdanitelného plnění. Určení dne uskutečnění zdanitelného plnění se řídí podle několika obecných pravidel, ale obsahuje celou řadu výjimek. Je třeba nejprve určit, zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služeb. U zboží se poté rozlišuje, zda se jedná o dodání movité či nemovité věci, v případě dodání movité věci osobě povinné k dani je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den dodání dle kupní smlouvy, v ostatních případech je u movitých věcí den převzetí. U nemovité věci je za den zdanitelného plnění považován den předání do užívání či den doručení vyrozumění o dni zápisu vkladu do katastru nemovitostí. V případě služeb je dle základního pravidla dnem zdanitelného plnění den poskytnutí služby či den vystavení daňového dokladu. Kromě těchto obecných pravidel existují případy, které se řídí vlastním určováním dne zdanitelného plnění. Mezi tyto případy patří dílčí a opakované plnění a další speciální situace. Plátce je povinen vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného či osvobozeného plnění daňový doklad. Nejčastějším typem daňového dokladu je běžný daňový doklad, dalšími druhy jsou souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, celní prohlášení a další.

Kromě daně na výstupu je plátce povinen evidovat i daň na vstupu (pokud uplatňuje nárok na odpočet daně). K evidování je zapotřebí mít k dispozici příslušný daňový doklad od dodavatele. Osoba uplatňující si nárok na odpočet, zároveň musí zkontrolovat, že dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty. Daňové doklady daně na výstupu i daně na vstupu musí být zaúčtovány a zaevidovány.

K základním povinnostem plátce daně z přidané hodnoty patří povinnost podat daňové přiznání, a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Připomeňme, že zdaňovací období je měsíční či čtvrtletní. Splatnost daně je ve stejný den jako termín podání přiznání. v daňovém přiznání je plátce povinen uvést všechny náležitosti potřebné k vyměření daně.³⁶

Kromě daňového přiznání musí nově plátce odevzdat i kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení je relativně novým prvkem daně z přidané hodnoty. Jedná se

³⁶ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

o speciální daňové tvrzení, které bylo zavedeno v České republice 1.1.2016, jako reakce na vysoké daňové úniky u daně z přidané hodnoty (viz mezera daně z přidané hodnoty). Kontrolní hlášení má stejnou periodicitu podání jako daňové přiznání. Plátce je povinen uvést daň na výstupu a na vstupu, samostatně se evidují zdanitelná plnění přesahující hodnotu 10 000 Kč, u kterých je zároveň nutné uvést daňové identifikační číslo dodavatele (či odběratele).³⁷

1.8. Majetkové daně

Následující část práce bude věnována majetkovým daním v České republice a částečně i majetkovým daním zemí Evropské unie.

1.8.1. Majetkové daně v České republice

Majetkové daně patří k jednomu z nejstarších způsobů zdanění majetku. Mezi majetkové daně patří v České republice daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, které v roce 2014 nahradila daň z převodu nemovitostí. Majetkové daně zohledňují dodatečnou platební schopnost poplatníka a podporují horizontální a vertikální spravedlnost v daňovém systému. Významně se u majetkových daní uplatňuje také princip prospěchu. Nejprve budou krátce zmíněny vlastnosti majetkových daní, které jsou společné i pro daň z nabytí nemovitých věcí i pro daň z nemovitých věcí.

Problémem u daní z majetku je dvojitá zdanění, které vyplývá ze skutečnosti, že majetek je pořízován z akumulovaných důchodů poplatníka. Tyto důchody už byly minimálně jednou zdaněny důchodovými daněmi. Naopak velkou výhodou u těchto daní je, že nemají distorzní účinky na práci.³⁸

1.8.1.1. Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí patří do skupiny majetkových daní aplikovaných na úplatné převody nemovitých věcí. Tyto daně mají především omezit daňové úniky vzniklé z důvodu existence daní darovacích a dědických, které se vztahují na bezúplatné převody

³⁷Základní informace. In: Finanční správa [online]. [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>

³⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

nemovitých věcí a jejichž předměty daně jsou z velké části osvobozeny od zdanění. Daň z nabytí nemovitých věcí nahradila v České republice daň z převodu nemovitostí.³⁹

Poplatníkem daně je vždy nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Může se jednat o právo k pozemku, stavbě nebo jednotce, o právo stavby nebo o spoluvlastnický podíl k nemovité věci, která se nachází na území České republiky. Předmětem daně není nabytí vlastnických práv z přeměn obchodních korporací, náhrada za vyvlastnění, ani změny prováděné v pozemkových úpravách.

Od daně jsou osvobozeny některé nové stavby. Je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k pozemku, právu stavby, ke stavbě rodinného domu, k jednotce, v případě, že se jedná o dokončenou nebo užívanou stavbu rodinného domu. Osvobození se uplatní pouze pokud k převodu nemovité věci dojde do 5 let ode dne dokončení nemovité věci či ode dne začátku užívání věci. Postupuje se podle dne, který z výše uvedených nastal dříve.⁴⁰

Základ daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota. Nabývací hodnota může být snižena o uznatelný výdaj. Hodnotou může být sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, cena zjištěná nebo zvláštní. Sjednaná cena se použije v případě, že je vyšší než srovnávací hodnota (cenou sjednanou je sjednaná úplata). Pokud je vyšší srovnávací hodnota než cena sjednaná, použije se srovnávací hodnota. Srovnávací hodnota se vypočítá jako 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny. Směrná hodnota se zjistí pomocí vyhledání cen nemovitých věcí, které jsou k dané nemovité věci srovnatelné z hlediska časového období, umístění, druhu, účelu, stavu a dalších faktorů. Cena zjištěná je taková, která je znalcem zjištěná dle zákona upravujícího oceňování majetku.

Jako uznatelný výdaj lze u daně z nabytí nemovité věci uplatnit náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek, pokud byl posudek vyžadován jako příloha pro daňové přiznání. Sazba daně z nabytí nemovitých věcí činí 4 %. Daň se vypočte jako součin základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby daně.⁴¹

³⁹ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁴⁰ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí*: redakční uzávěrka 1.9.2016. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4..

⁴¹ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Administrativní povinnosti daně z nabytí nemovitých věcí

Lhůta pro podání daně z nabytí nemovitých věcí je do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci do katastru nemovitých věcí (stejně se postupuje v případě vložení práva stavby a dalších). Pokud se nemovitá věc neeviduje v katastru nemovitostí, platí stejná lhůta jako v předchozích případech, která začíná běžet od měsíce, ve kterém došlo k nabytí nemovité věci nebo byly splněny podmínky pro nabytí.⁴²

Daň se platí ke dni podání daňového přiznání. Za situace, kdy je daň stanovená pomocí směrné hodnoty je v termínu daňového přiznání zaplacen pouze záloha na daň odpovídající výši sjednané ceny. Poté co správce daně vyměří směrnou hodnotu mohou nastat dvě možnosti. Pakliže sjednaná cena dosahuje 75 % směrné hodnoty, jsou zaplacením zálohy na daň poplatníkovi povinnosti splněny. V případě, že je srovnávací daňová hodnota vyšší, je správcem daně stanoven platební výměr daně. Poplatník do 30 dní od doručení platebního výměru doplatí rozdíl mezi výší stanovené daně a zaplacenou zálohou. Místně příslušným správcem daně je správce, v jehož působnosti se nachází nemovitá věc.⁴³

1.8.1.2. Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí se na celkovém daňovém výnosu podílí jen velmi málo. Má ale některá specifika, díky kterým je unikátní daní v českém daňovém systému. Jedním takovým specifikem je například požadavek úhrady daně předem.

Daň je v České republice dělena na daň z pozemků a na daň ze staveb a jednotek. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daň je spojena s existencí či užívatelským vztahem poplatníka a majetku, nikoliv s jeho příjmem. Daň je daní na zdaňovací období. Ke změnám, které nastanou během zdaňovacího období se zpětně nepřihlíží. Protože mnoho vlastností je společných pro zdanění pozemků i zdanění staveb, lze některé charakteristiky obou částí daně popsat společně.⁴⁴

⁴² VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁴³ *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství*: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

⁴⁴ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Vlastnosti

Jednou z největších výhod daně z nemovitých věcí je její dobrá odolnost vůči daňovým únikům. Tato vlastnost vychází z předmětu daně. Předmětem daně jsou nemovité věci. Jejich existenci lze díky jejich nemobilitě jen obtížně zatajit. Nemovité věci jsou v České republice zároveň evidovány v katastru nemovitostí. To usnadňuje kontrolu nad předmětem daně a výběr daně.

Příjem z nemovitých věcí je ve všech státech Evropské unie příjmem municipalit. v České republice příjem z daně z nemovitých věcí plyne do rozpočtu obcí. Uživatelé nemovitostí často spotřebovávají veřejné statky, které obce uživatelům poskytují. Příkladem takových veřejných statků je veřejné osvětlení, rozvodné sítě či infrastruktura. Skutečnost, že uživatelé nemovitosti platí za výše zmíněné služby, které jim poskytuje obec, naplňuje princip prospěchu daní. Legislativa zároveň umožňuje jednotlivým obcím částečně ovlivnit výši zdanění a reagovat tak na potřeby občanů obce.

U daní z nemovitých věcí je velmi nízká až nulová elasticita nabídky. Důvodem je stále množství půdy a (minimálně v krátkém časovém horizontu) stabilní nabídka nemovitých věcí. Daň proto krátkodobě dopadá převážně na vlastníky půdy. V delším období může v případě daně ze staveb a jednotek dojít ke změně nabídky a přesunu daně na nájemce a spotřebitele.⁴⁵

Daň z pozemků

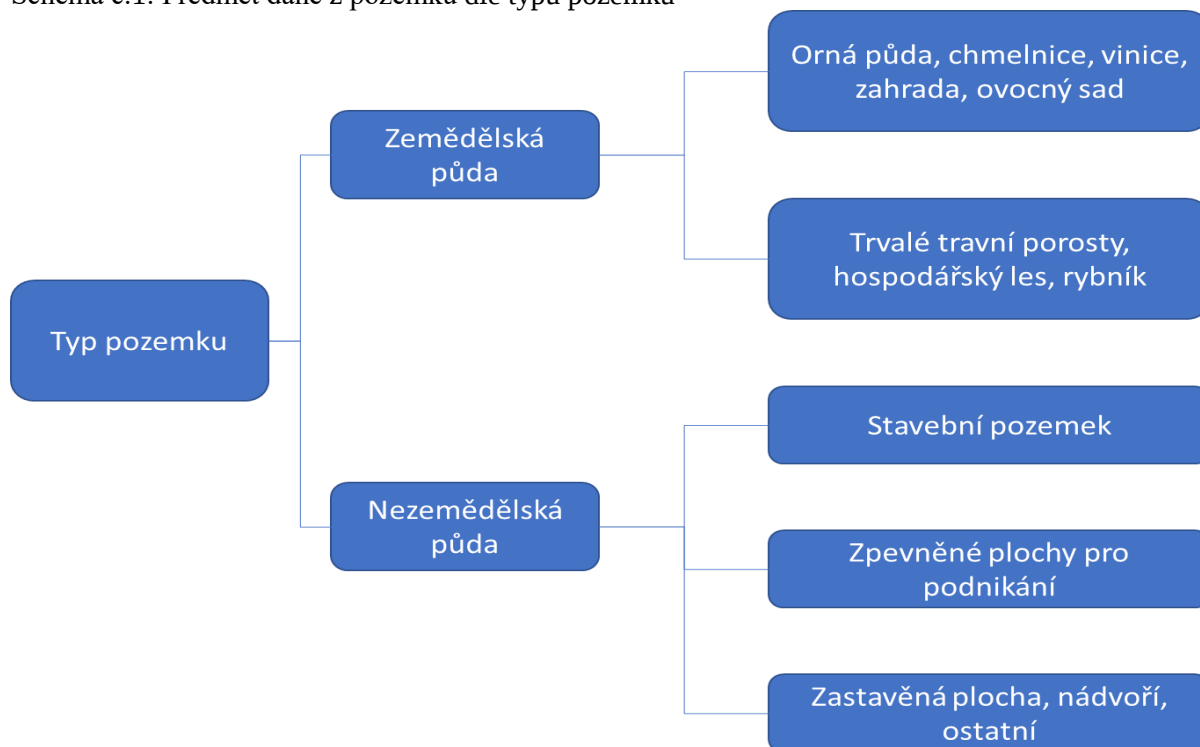
Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. V katastru nemovitostí jsou pozemky evidovány každý pod svým číslem. Takto označený pozemek má vyměřenou svoji velikost a nazývá se parcelou. Poplatníkem je vlastník pozemku, uživatel, nájemce nebo pachtýř. Poplatníkem může být právnická i fyzická osoba. V některých případech je poplatníkem organizační složka či státní organizace založená dle zvláštních předpisů. z hlediska určení správy daně nezáleží na sídle či místě bydliště právnické či fyzické osoby, ale na majetkovém vztahu k pozemku a na umístění pozemku.⁴⁶

Základní typy pozemků, které podléhají dani z nemovitých věcí, jsou zobrazeny na následujícím schématu.

⁴⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

⁴⁶ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016*. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

Schéma č.1: Předmět daně z pozemků dle typu pozemku



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurové

Toto schéma představuje pozemky, které podléhají zdanění nejčastěji. Všechny druhy pozemků, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, jsou předmětem daně. Kvůli poměrně rozsáhlému předmětu daně z pozemků existuje široké vynětí z předmětu daně a osvobození od daně z pozemků.

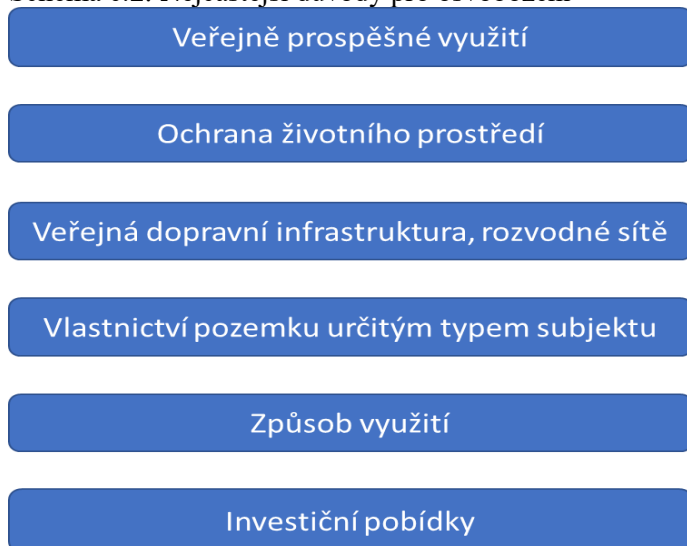
Důvodem pro vynětí daně z pozemku je často ochrana veřejného zájmu či ochrana životního prostředí. Pozemky vyjmuté z předmětu daně jsou například takové, které jsou určeny pro potřebu obrany státu, ochranné lesy a lesy zvláštního určení, vodní plochy (výjimkou jsou rybníky využívané pro průmyslový a intenzivní chov ryb). Důležité je vynětí z předmětu daně u pozemků, které jsou zastavěny stavbami. Vyňata je část pozemku, která velikostí odpovídá půdorysu stavby. Dále jsou z předmětu daně vyňaty pozemky, které jsou součástí jednotky a pozemky, které vlastníci mají ve spoluvlastnictví a užívají je společně. Dvě posledně jmenovaná vynětí z předmětu daně zajišťují, že bude dodrženo pravidlo zdanit nemovitost pouze jednou.⁴⁷

Některé pozemky jsou od daně osvobozeny. Osvobození je poměrně komplikované a rozsáhlé, často je spojené s ochranou životního prostředí, veřejně prospěšným využitím či

⁴⁷ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

veřejnou dopravní infrastrukturou. Následující schéma představuje nejčastější důvody pro osvobození u daně z pozemků.

Schéma č.2: Nejčastější důvody pro osvobození



Zdroj: vlastní zpracování dle *Zákona o dani z nemovitých věcí*

Pozemky, které jsou osvobozeny z důvodu veřejně prospěšného využití, jsou například pozemky, které tvoří jeden funkční celek s kulturní památkou.

Investiční pobídky jsou novým osvobozením, které bylo zavedeno z důvodu podpory investic a podnikání. Nejdéle na dobu 5 let jsou osvobozeny pozemky, které se nachází ve vládou schválené zvýhodněné průmyslové zóně, které jsou pořízeny za účelem realizace investiční akce. Průmyslová zóna je upravena zákonem o investičních pobídkách, musí pro ni být vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě osvobození od daně z nemovitých věcí, a zároveň obec, v jejímž katastru se nemovitost nachází, pozemky v této zóně zcela či částečně osvobodí obecně závaznou vyhláškou.⁴⁸

Na posledně jmenovaném příkladu je patrné, že osvobození závisí na různých podmínkách. Vznik nároku na osvobození je znázorněn na následujícím schématu.

⁴⁸ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016.* Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

Schéma č.3: Znázornění vzniku osvobození



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurové

Některé pozemky jsou osvobozeny dle subjektu, který je vlastní. Vždy jsou například osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky či ve vlastnictví obce, v jejímž katastru se nachází. Osvobozeny jsou také pozemky, jejichž vlastník či uživatel je nepoužívá za účelem podnikání, propachtování či pronájmu.

Pozemky, na které se vztahuje nárok na osvobození z důvodu existence investiční pobídky již byly popsány. Osvobození zemědělských pozemků obecně závaznou vyhláškou je v pravomoci obce, v jejímž katastru se pozemky nacházejí. Jedná se například o pozemky vinic, orné půdy, chmelnic či trvalých travních porostů. Podmínkou takového osvobození je podání daňového přiznání. Další osvobození zemědělských pozemků se vztahuje na takové pozemky, které byly po rekultivaci vráceny k využití v zemědělské či lesní výrobě. Takové zemědělské pozemky jsou osvobozeny na dobu 5 let a lesní pozemky na dobu 25 let od roku rekultivace.

Základ daně z pozemků je hodnotový (v českých korunách) nebo vyjádřený ve fyzických jednotkách (m^2) v závislosti na druhu pozemku.⁴⁹

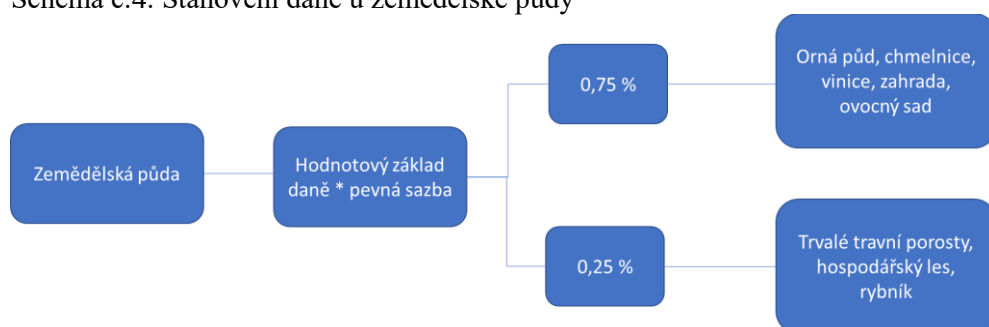
Hodnotový základ daně z pozemku se používá v případě půdy určené pro zemědělství (například u orné půdy, chmelnic, vinic...), v případě hospodářských lesů, rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Vypočte se součinem skutečné výměry pozemku v m^2 a průměrné ceny půdy stanovené na 1 m^2 . Průměrná cena půdy je stanovena vyhláškou vydanou na základě zmocnění v § 17 Zákona o dani z nemovitých věcí (platí pro ornou půdu, vinice, chmelnice). Pro hospodářské

⁴⁹ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb platí cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč. Základ daně uvedený ve fyzických jednotkách se používá v případě ostatních pozemků, mezi které patří zpevněné plochy pozemků používané pro podnikání nebo v souvislosti s podnikáním sloužící stavební pozemky, pro zastavěné plochy a nádvoří, a pro ostatní plochy.⁵⁰

Sazby daně z pozemků jsou diferencované dle jednotlivých druhů pozemků a podle základu daně jsou buď relativní nebo pevné. Relativní sazby jsou v případě hodnotového vyjádření základu daně a pevné sazby se aplikují u stanovení základu daně jako výměry v m². Relativní sazba daně z pozemků je diferencovaná dle základu daně. Pro ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady a ovocné sady se aplikuje sazba 0,75 %. Pro hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb platí sazba 0,25 %.⁵¹

Schéma č.4: Stanovení daně u zemědělské půdy



Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o dani z nemovitých věcí

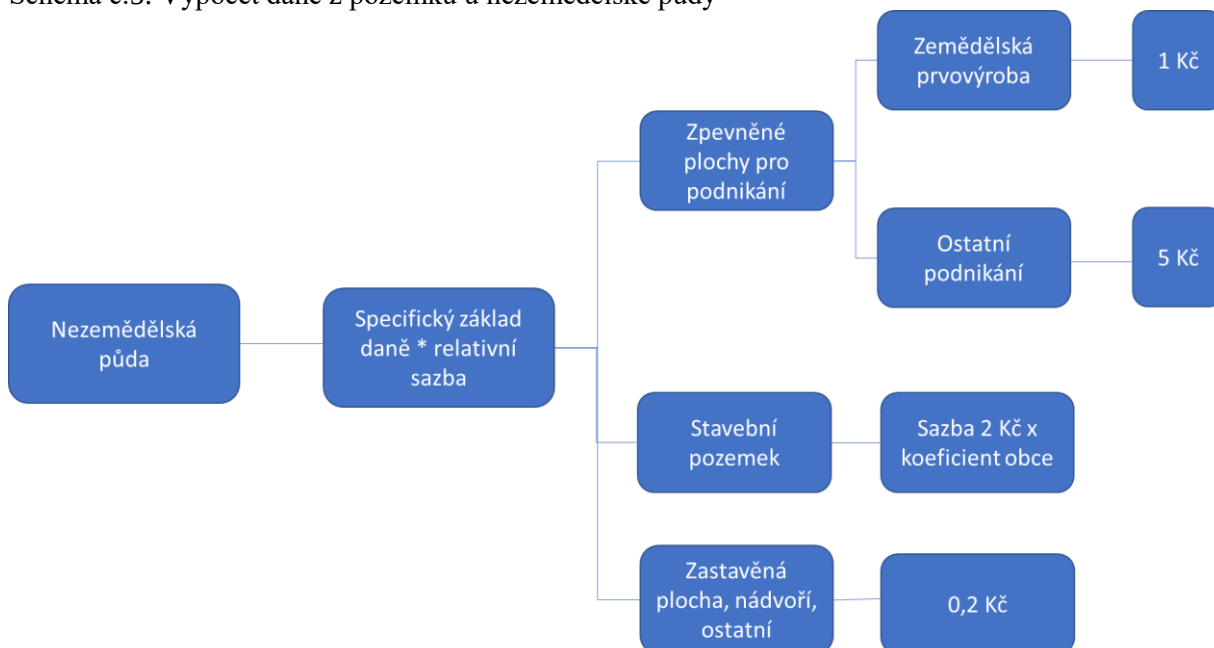
Pevná sazba se používá v případě ostatních pozemků. Je diferencovaná dle druhu pozemku a účelu, pro který pozemek slouží. U stavebních pozemků se sazba daně násobí koeficientem stanoveným podle koeficientu obce, pod jejíž katastr pozemek spadá.⁵²

⁵⁰ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁵¹ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016*. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

⁵² VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daněový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Schéma č.5: Výpočet daně z pozemků u nezemědělské půdy



Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurové

Výše koeficientu se určuje dle počtu obyvatel obce v den posledního sčítání lidu. Koeficient nabývá hodnot od 1; 1,4; 1,6; 2; 2,5; 3,5; 4,5.⁵³

Tabulka č.1: Koeficient dle velikosti obce

Velikost obce	Koeficient
1-1 000 obyvatel	1,0
1 001 - 6 000 obyvatel	1,4
6 001 - 10 000 obyvatel	1,6
10 001 - 25 000 obyvatel	2,0
25 001 - 50 000 obyvatel	2,5
Nad 50 000 obyvatel, ve statutárních městech a ve Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech	3,5
Praha	4,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o dani z nemovitých věcí

Pro jednotlivé části obce může obec obecně závaznou vyhláškou koeficient, který je pro ni stanovený, upravit. Obec může koeficient buď o jednu kategorii zvýšit nebo o jednu až tři kategorie snížit. Pokud by měla obec přidělen koeficient například 2,5, může jej zvýšit na velikost koeficientu 3,5. Pokud by chtěla obec koeficient snížit, pak má na výběr, zda jej sníží na velikost 2, 1,6 či 1,4. V případě Prahy, pro kterou je jako pro jedinou platný koeficient ve velikosti 4,5, lze koeficient zvýšit až na velikost 5. Již bylo řečeno, že daň z nemovitých věcí plyne do rozpočtu obce a naplňuje

⁵³Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

tak částečně princip prospěchu. Díky výše zmíněným koeficientům je obcím dána možnost alespoň částečně ovlivňovat daňové zatížení svých občanů (a zároveň výši příjmové stránky rozpočtu obce) a reflektovat tak jejich potřeby.⁵⁴

Daň ze staveb a jednotek

Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou zdanitelné stavby, jednotky a inženýrské stavby, které se nacházejí na území České republiky. Zdanitelnou stavbou či zdanitelnou jednotkou je stavba nebo jednotka dokončená nebo užívaná, budovou se rozumí pro účely daně budova podle katastrálního zákona. Inženýrské stavby jsou uvedeny v příloze zákona o dani z nemovitých věcí. Předmětem daně ze staveb a jednotek není zdanitelná stavba, v níž jsou zdanitelné jednotky.

Poplatníkem daně ze staveb a jednotek je stejně jako v případě daně z pozemků vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky, uživatel, nájemce nebo pachtýř. V zákonu o dani z nemovitých věcí je obdobným způsobem jako u daně z pozemků upraveno osvobození vybraných staveb a jednotek od daně ze staveb a jednotek. Osvobozeny jsou zdanitelné stavby ve vládou schválené zvýhodněné průmyslové zóně dle zákona upravujícího investiční pobídky, a to nejdéle na dobu 5 let. Důvody pro osvobození od daně ze staveb a jednotek a případy, kdy dochází k osvobození jsou obdobné jako u daně z pozemků, proto tu nebudou znovu všechny vyjmenovány. Vyňaty jsou budovy s jednotkami, které jsou samostatným předmětem daně.

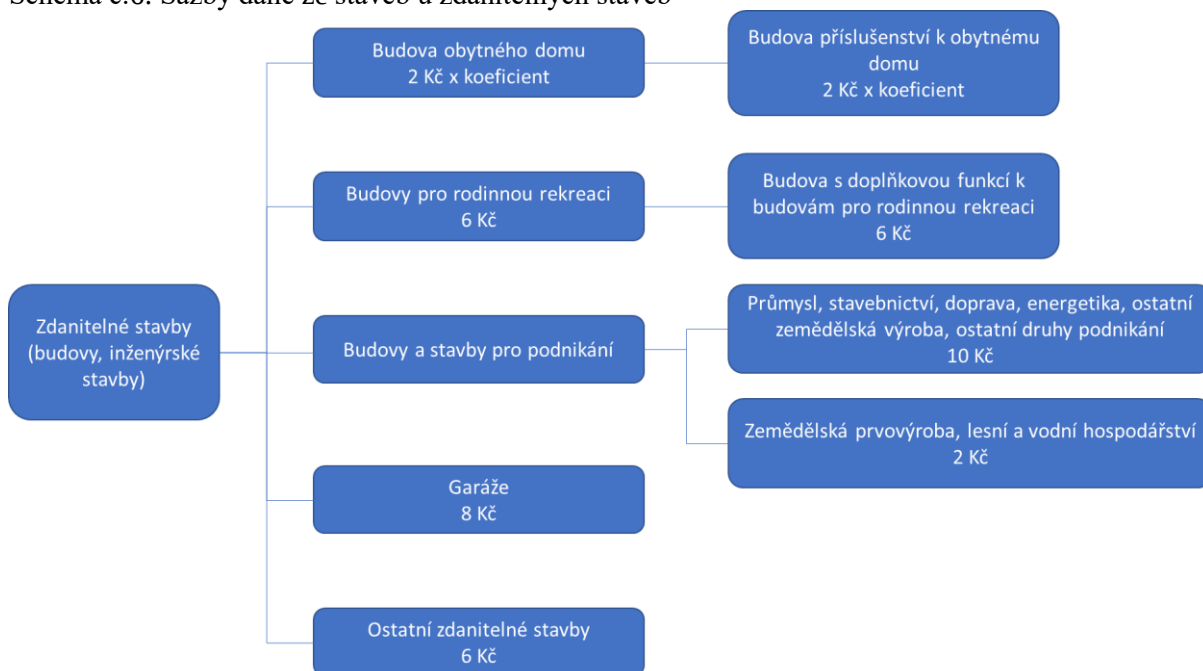
Základem daně ze staveb a jednotek je u zdanitelné stavby zjištěná výměra zastavěné plochy v m². Platná je velikost výměry k 1. lednu zdaňovacího období. Pro určení základu daně je relevantní nadzemní část zdanitelné stavby, která v terminologii zákona odpovídá zastavěné ploše. Pro výpočet základu daně u staveb a jednotek se používá upravená podlahová plocha. Podlahová plocha nezahrnuje části nemovité věci v rozsahu podílu na nich, který je zahrnut v jednotce. Výměra upravené podlahové plochy zdanitelné jednotky v m² (platná pro 1. leden zdaňovacího období) je vynásobena koeficientem. Koeficient je dvojnásobek. Velikost koeficientu 1,22 se použije v případě, že se jedná o zdanitelnou jednotku v budově bytového domu, jejíž součástí je podíl na pozemku, nebo je-li její vlastník spoluvlastníkem jiného pozemku ve spoluvlastnictví vlastníků takových zdanitelných jednotek užívaného společně s těmito jednotkami. V ostatních případech se použije koeficient ve výši 1,20.⁵⁵

Základní sazby daně ze staveb a jednotek jsou diferencované podle účelu převažujícího využití stavby nebo jednotky. Následující schéma ukazuje jejich přehled.

⁵⁴ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁵⁵ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016*. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

Schéma č.6: Sazby daně ze staveb u zdanitelných staveb



Zdroj: *Vlastní zpracování dle Vančurové*

Rozlišují se budovy obytného domu, ostatní budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu, které přesahují limit 16 m² (2 Kč za 1 m²). Budovy určené pro individuální rekreaci a budovy rodinného domu užívané pro rodinnou rekreaci (6 Kč za 1 m²) a stavby, které plní doplňkovou funkci k těmto budovám (6 Kč za 1 m²).⁵⁶

Druhé schéma znázorňuje sazby u jednotek.

Schéma č.7: Sazby daně u zdanitelných jednotek



Zdroj: *vlastní zpracování dle Vančurové*

U jednotek určených pro bydlení je určena pevná sazba 2 Kč.

⁵⁶ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Následně jsou obě schémata popsána společně, protože sazby i rozdělení je pro stavby i zdanitelné jednotky stejné. Garáže vystavěné odděleně od budov obytných domů a u zdanitelné jednotky, jejíž převažující část je užívána jako garáž mají sazbu 8 Kč. Stavby a zdanitelné jednotky, jejichž převažující část podlahové plochy nadzemní části zdanitelné stavby je používána k podnikání v podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství mají sazbu 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy. Pro podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě je sazba 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy. Stejná sazba platí i pro ostatní druhy podnikání.⁵⁷

Stavby nebo jednotky pro podnikání jsou takové, které se používají pro podnikatelskou činnost nebo jsou evidované v evidenci hmotného investičního majetku. Zahrnuty jsou i stavby a jednotky, které jsou pronajímány a podniká nájemce. Sazby se určují dle druhu podnikání. Pokud je stavba či jednotka používána pro více druhů podnikání, použije se sazba pro podnikání, které zabírá větší podlahovou plochu. V případě, že poměr podnikání je stejný, použije se sazba vyšší.

Základní sazby daně se zvyšují o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, pokud je zastavěná plocha nadzemního podlaží větší než 2/3 prvního nadzemního podlaží.

V případě sazeb u budov určených pro podnikání se sazby zvyšují o 0,75 Kč za nadzemní podlaží, pokud zastavěná plocha nadzemního podlaží přesáhne 1/3 prvního nadzemního podlaží. Za zastavěnou plochu nadzemního podlaží se považuje zastavěná plocha nadzemním podlažím ohraničená pravoúhlými průměty vnějšího líce obvodových konstrukcí tohoto podlaží do vodorovné roviny. První nadzemní podlaží je takové podlaží, které má úroveň podlahy nebo její části do 0,80 m pod nejnižším bodem přilehlého terénu. Za další nadzemní podlaží se označují všechna podlaží nad ním.

Stejně jako v případě daně z pozemků i sazby daně ze staveb a jednotek jsou násobeny koeficientem. Ten se pohybuje v rozmezí od 1 do 4,5. Platí zde stejná pravidla jako v případě koeficientu daně z pozemků.⁵⁸

Při stejném poměru podlahových ploch užívaných k různým účelům se u zdanitelné jednotky použije nejvyšší příslušná sazba. U zdanitelné stavby, jejíž podlahová plocha

⁵⁷ VANCUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁵⁸ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí*: redakční uzávěrka 1.9.2016. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

*nadzemní části je užívána ve stejném poměru k různým druhům podnikání, se použije nejvyšší příslušná sazba.*⁵⁹

Pokud má budova obytného domu nebytový prostor a ten je určen k podnikání, tak se daň ze staveb a jednotek zvyšuje o součin výměry podlahové plochy tohoto nebytového prostoru v m² a sazby 2 Kč. Pokud se jedná o jednotku, která zahrnuje i nebytový prostor užívaný k podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství, pak se daň ze staveb a jednotek navyšuje o součin upravené podlahové plochy tohoto nebytového prostoru a kladný rozdíl mezi sazbou daně pro podnikání a sazbou daně pro příslušnou zdanitelnou jednotku. V obou případech zvýšení daně platí, že nebytový prostor, který je osvobozenou částí zdanitelné jednotky není do zvýšení daně zahrnut.

Společně pro daň z pozemků a ze staveb a jednotek platí, že obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovité věci na svém území stanovit jeden místní koeficient (v hodnotách 2, 3, 4 nebo 5). Tímto koeficientem lze vynásobit daň poplatníka.⁶⁰

Administrativní povinnosti daně z nemovitých věcí

Připomeňme, že zdaňovacím obdobím daně z nemovitých věcí je kalendářní rok. Rozhodným dnem je 1. leden daného zdaňovacího období a ke změnám, která ve zbytku zdaňovacího období nastanou se nepřihlíží.

Daňové přiznání podává poplatník daně z nemovitých věcí pouze v případech, že mu nově vznikla povinnost daň platit nebo pokud se změnily okolnosti rozhodné pro výpočet daně. Po podání daňového přiznání je poplatníkovi vyměřena daň k úhradě, kterou má poplatník povinnost zaplatit. Lhůta pro podání daňového přiznání je do 31. ledna příslušného zdaňovacího období. Daňové přiznání se podává u místě příslušného správce daně. Pro místní příslušnost je rozhodná poloha nemovitosti, která je zaznamenána v katastru nemovitostí. V případě, že nenastanou v následujících zdaňovacích obdobích žádné změny, sděluje částku daně poplatníkovi správce daně platebním výměrem. Pokud dojde ke změně sazeb, koeficientů, průměrné ceny půdy nebo zániku osvobození na základě obecní vyhlášky, či ke změně místní příslušnosti, nenastává povinnost podávat daňové přiznání. Výše popsané změny zpracuje správce daně a zašle poplatníkovi upravený platební výměr nebo tuto skutečnost sdělí poplatníkovi hromadným platebním výměrem.⁶¹

⁵⁹ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daně v ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

⁶⁰ *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016*. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

⁶¹ VANCŮROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daně v ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

V případě nemovité věci ve spoluvlastnictví podává daňové přiznání a jedná se správcem daně pouze jeden ze spoluvlastníků. Částku daně může správce daně nicméně vymáhat po kterémkoli ze spoluvlastníků. Je možné podávat daňové přiznání a platit daň z nemovitosti každým spoluvlastníkem zvlášť, v takovém případě podávají daňové přiznání samostatně a platí daň všichni spoluvlastníci nemovité věci.

Termín pro zaplacené vyměřené daně je 31. květen daného zdaňovacího období. Pokud vyměřená daň nepřekročí 5 000 Kč, je splatná v jedné částce. Pokud je její částka vyšší, je možné zaplatit daň ve dvou stejných splátkách, v termínech 31. května a 30. listopadu příslušného zdaňovacího období. Daň, jejíž hodnota nepřesáhne 30 Kč, se neplatí.⁶²

Z výše uvedeného je patrné, že daň z nemovitých věcí klade z hlediska sledování příslušné legislativy na poplatníka menší administrativní nároky, než daň z přidané hodnoty. Změny, které nastanou v konstrukčních prvcích daně, totiž sleduje správce daně a poplatník pouze reflektuje změnu ve výši platebního výměru. Také periodicita podávání daňového přiznání je mnohem méně častá. Nespornou výhodou také je, že celkové administrativní náklady jsou nižší díky úsporám z rozsahu, které je možné dosáhnout na straně správce daně. Pokud by při změnách, při kterých nyní poplatníci nemají povinnost daňové přiznání podávat, poplatníci přiznání podávat museli, vznikaly by jim nemalé administrativní náklady. Každý jednotlivý poplatník by si musel příslušné změny nastudovat a podat daňové přiznání. Vyčíslit tyto náklady je technicky neproveditelné, ale pouze z faktu, že by si každý poplatník musel změny minimálně přechít, zatímco za nynější situace si příslušné změny nastuduje pouze správce daně, je možné usuzovat, že úspora administrativních nákladů za současného stavu je značná.

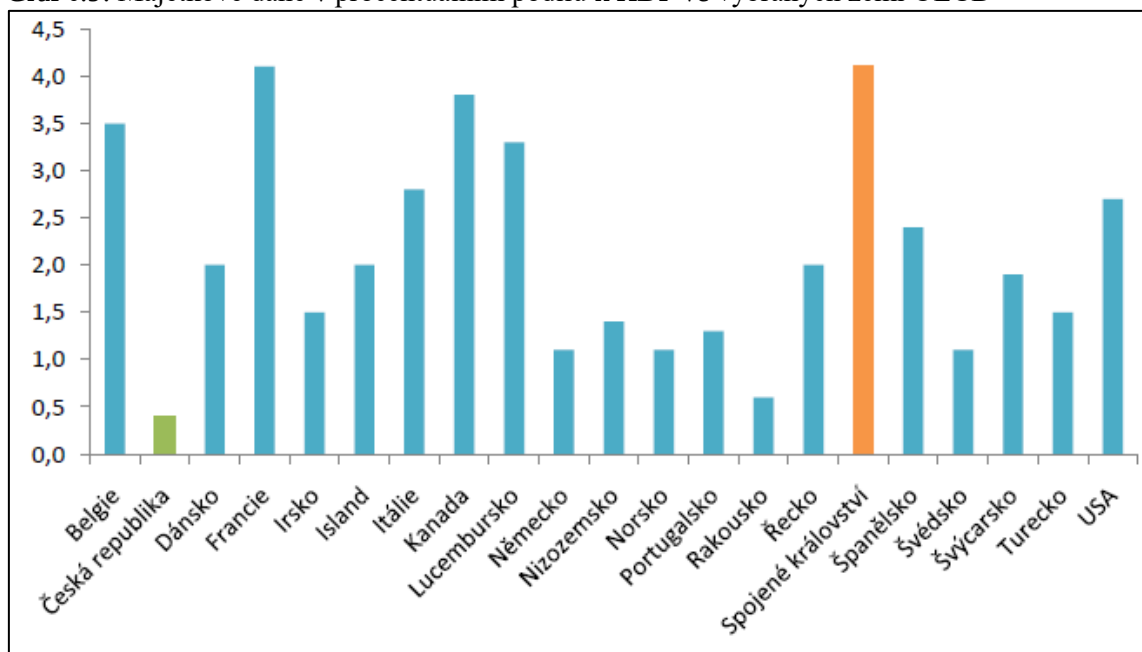
1.9. Majetkové daně v zemích OECD

Již bylo zmíněno, že výše majetkových daní v České republice je nízká. V této části práce bude krátce věnována pozornost ostatním zemím OECD, bude zkoumáno, zda i ostatní země Evropské unie mají tak nízké daně z majetku jako Česká republika.

Následující graf ukazuje majetkové daně ve vybraných zemích OECD a jejich procentuální podíl k hrubému domácímu produktu (HDP).

⁶² *Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí*: redakční uzávěrka 1.9.2016. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

Graf č.9: Majetkové daně v procentuálním podílu k HDP ve vybraných zemí OECD



Zdroj: BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*.⁶³

Z grafu je patrné, že nejvyšší majetkové daně jsou uvaleny ve Velké Británii. Dalšími zeměmi s vysokými majetkovými daněmi jsou poté Francie, Kanada a USA. Kanada a USA nejsou součástí Evropské unie a nemají harmonizovanou daň z přidané hodnoty. Dále bude zkoumána jen Velká Británie, jakožto zástupce Evropské unie s nejvyššími majetkovými daněmi.⁶⁴

1.10. Velká Británie

OECD vyhodnotila Velkou Británii jako zemi s nejvyššími majetkovými daněmi v rámci zemí OECD. Majetkové daně tvoří v této zemi v průměru 4 % podílu k HDP a 12 % se podílí na celkovém daňovém zatížení. Ve Velké Británii výsledná daň závisí především na hodnotě daného objektu. Daň má velký počet korekčních prvků (slevy na dani a jiné úlevy), ale zároveň (v porovnání s Českou republikou) vysoký daňový výnos. Daň je upravena daňovým koeficientem, který každoročně vyhlašuje vláda.

Poplatníkem je osoba, která nemovitost či pozemek používá k podnikání. Systém se snaží více daňově zatížit uživatele nemovitosti, nikoliv vlastníka. Částku daně je v tomto případě možné promítnout do nájemného.

⁶³ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

⁶⁴ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

Zásadním rozdílem mezi daní z nemovitých věcí ve Velké Británii a v České republice je skutečnost, že daň ve Velké Británii je počítána s ohledem na tržní hodnotu majetku. Naopak společně mají Velká Británie a Česká republika použití místních koeficientů.

Ve Velké Británii existuje pět hlavních typů majetkových daní: kolkovné, obecní daň z nemovitosti a daň z nemovitostí určených k podnikání, dále daň z kapitálových výnosů a daň dědická a darovací. Tato práce se bude věnovat pouze kolkovnému, obecní dani a dani z nemovitostí určených pro podnikání.⁶⁵

1.10.1. Kolkovné

Koupě nemovitosti nebo pozemku nad určitou hodnotu v Anglii, Walesu a Severním Irsku, je stále spojená s povinností zaplatit kolkovné.⁶⁶ ve Skotsku se již kolkovné nevybírání (bylo nahrazeno transakční daní z pozemků a budov, kterou je nutné uhradit při koupi nemovitosti). Kolkovné je možné přirovnat k české dani z nabytí nemovitých věcí. Kolkovné používá klouzavě progresivní sazbu daně. Osoby, které kupují již druhou a další nemovitost, mají sazbu obvykle ještě znovu navýšenou (nejčastěji o 3 %). Některé převody jsou od kolkovného osvobozeny či je možné aplikovat slevu na dani (například při odkázání nemovitosti v poslední vůli apod.).⁶⁷

1.10.2. Obecní daň z nemovitostí

Další majetkovou daní ve Velké Británii je Obecní daň z nemovitostí. „Obecní daň z nemovitostí je systém místní daně používaný v Anglii, Skotsku a Walesu, které vybírají jednotlivé místní úřady. Jedná se o obdobu české daně z nemovitých věcí a v jednotlivých částech Velké Británie se úprava této daně může lehce lišit.“⁶⁸ Podobně jako v České republice je výnos obecní daně z nemovitosti použit především na financování místních služeb. Ve Velké Británii samotné vlastnictví obytné nemovitosti nebo pozemku většinou nezakládá povinnost platit obecní daň. Poplatníkem této daně je tedy osoba, která danou nemovitost obývá, což může být zároveň vlastník daného majetku.“⁶⁹

⁶⁵ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

⁶⁶ Stamp Duty Land Tax. In: GOV.UK [online]. [cit. 2018-01-29]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax/residential-property-rates>.

⁶⁷ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

⁶⁸ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

⁶⁹ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

1.10.3. Daň z nemovitostí určených k podnikání

Daň hradí nájemci či vlastníci obchodních a průmyslových objektů místnímu úřadu dle pravidel stanovených centrální vládou. Daň je uvalena na většinu nerezidenčních nemovitostí (to jsou například obchody, kanceláře, velkosklady, penziony, továrny atd.). Je-li nemovitost nebo její část používána pro nebytové účely za účelem podnikání, pravděpodobně bude předmětem této daně (existuje i vymezení z předmětu této daně, například budovy používané pro sociální péči osob).

Poplatníkem této daně je osoba, která nemovitost či pozemek využívá k podnikání a je zároveň odpovědná za placení daně. Základ daně je v každé části Velké Británie určen trochu odlišně, ale základem je zdanitelná hodnota. Zdanitelná hodnota může být založena na roční hodnotě tržního nájemného nebo na odhadu místního posuzovatele. Nájemní hodnota je obvykle revidována každých pět let. Do kalkulace základu daně také vstupuje daňový koeficient (v každé zemi Velké Británie většinou existují dva druhy koeficientů: standardní koeficient a koeficient pro malé podniky). Výsledná daňová povinnost se většinou rovná 50 % ročního nájemného.⁷⁰

Podobně jako v České republice i ve Velké Británii je daň počítána místně příslušným správcem daně a platební výměr je rozeslán poplatníkům. Daň je rozdělena do čtvrtletních, pololetních či měsíčních splátek. V některých případech ji je možné platit i ročně.

Ve své diplomové práci Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii si v závěru Beznosková klade otázku, zda by v České republice šlo zavést stejný systém zdanění nemovitých věcí jako je ve Velké Británii. Podle ní by „*promítnutím tržního prvku došlo k určitému propojení mezi výměrou, polohou a hodnotou dané nemovitosti.*“⁷¹ Tím by dle jejího názoru došlo ke zvýšení daňové spravedlnosti. Pravděpodobně by ale zároveň mohlo dojít k významnému nárůstu daňových nákladů.

⁷⁰ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

⁷¹ BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

2. Analytická část

V analytické části práce jsou popsány dvě modelové situace. V prvním případě je popsána změna daňového mixu z pohledu makroekonomického. Druhá část je věnována praktickému příkladu ukázanému na fiktivní firmě.

2.1. Makroekonomický pohled

V makroekonomické části je vytvořen model daňového mixu České republiky, ve kterém je snížen výnos daně z přidané hodnoty a toto snížení výnosu je nahrazeno navýšením majetkových daní. Cílem je zjistit, o kolik je třeba majetkové daně navýšit.

Protože daň z přidané hodnoty má v současné době tři sazby, je nejprve pro vytvoření modelu třeba spočítat charakteristickou sazbu daně z přidané hodnoty.

2.1.1. Charakteristická sazba daně z přidané hodnoty

Charakteristická sazba daně z přidané hodnoty představuje průměrnou sazbu daně z přidané hodnoty po zohlednění všech sazeb, osvobození a výjimek, které se aplikují na zboží a služby nacházející se ve zkoumaném souboru. *Charakteristickou míru zdanění zjistíme jako vážený aritmetický průměr jednotlivých měr zdanění ve statistickém znaku.*⁷²

Výpočet charakteristické sazby daně vychází z dat Českého statistického úřadu. Tato statistika se zabývá výdaji domácností a množstvím prostředků, které vydávají na svoji spotřebu. Zároveň sleduje strukturu spotřeby domácností. Souborem domácností použitých pro tuto statistiku je 30 000 domácností, které odpovídají složení domácností v České republice. Výběrový soubor má dvě části, základní zpravodajský a doplňkový soubor. V základním souboru jsou zahrnuty všechny druhy domácností, ekonomicky aktivní i neaktivní. V doplňkovém souboru je zahrnuto 400 domácností rodin s minimálními příjmy. Výsledkem statistického šetření je sestavení spotřebního koše na základě dat o spotřebě výše zmíněných domácností.⁷³

Spotřební koš je významný statistický údaj, pomocí kterého se v makroekonomii měří hospodářské ukazatele jako je například inflace, cenová hladina a další. Pro účely této práce bude spotřební koš sloužit k určení charakteristické daňové sazby. Spotřební koš je součástí

⁷² KÁBELOVÁ, Lucie. *Zatížení obyvatel při změnách sazeb DPH*. Praha, 2014. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Hana Zídková, Ph.D.

⁷³ *Statistika rodinných účtů (SRÚ)*. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-11]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/vykazy/statistika_rodinnych_uctu

statistiky rodinných účtů a jeho revize probíhá přibližně každých pět let. V této práci je počítáno s daty z roku 2016, data pro rok 2017 nebyla v době psaní práce dostupná.

Položky spotřebního koše jsou rozděleny do 12 oddílů dle klasifikace CZ-COICOP.⁷⁴ U každé položky je zaznamenáváno, kolik výdajů na položku domácnost vynakládá. To určuje podíl položky na spotřebním koši. Následující tabulka ukazuje přehled těchto 12 oddílů.⁷⁵

Tabulka č.2: Rozdělení spotřebního koše dle CZ-COICOP

Oddíly klasifikace CZ-COICOP
01 Potraviny a nealkoholické nápoje
02 Alkoholické nápoje, tabák
03 Odívání a obuv
04 Bydlení, voda, energie, paliva
05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti; opravy
06 Zdraví
07 Doprava
08 Pošty a telekomunikace
09 Rekreační a kultura
10 Vzdělávání
11 Stravování a ubytování
12 Ostatní zboží a služby

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu

Pro potřeby této práce je počítáno pouze s celkovými výdaji domácností. Rozlišení domácností podle výše jejich příjmů není použito.

2.1.2. Výpočet charakteristické sazby daně pro jednotlivé oddíly

Ne vždy je jednoduché určit charakteristickou sazbu daně daného oddílu. Situaci významně sčtuje rozdílná klasifikace pojmů a různé třídění dle Českého statistického úřadu a Celního sazebníku, kdy spotřební koš je členěn dle klasifikace Českého statistického úřadu a členění dle klasifikace Celního sazebníku se používá pro určení sazby, které dané zboží nebo služba podléhá.⁷⁶ Tyto klasifikace spolu ne zcela korespondují. Proto může být obtížné přesně určit jakou sazbou je daná skupina spotřebního koše daněna. Z toho důvodu je zapotřebí v takových situacích zavést zjednodušující předpoklady. Výpočet znesnadňuje i skutečnost, že

⁷⁴ JAKUB, Vrkoč. *Dopady změn sazeb DPH*. Praha, 2013. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Zuzana Pirnerová.

⁷⁵ *METODICKÁ ČÁST CZ-COICOP(99)*. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/23208816/cz-coicop2.pdf/a9e3069e-c3a0-436c-9d91-c1c7916822bf?version=1.0>

⁷⁶ PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2016/1821. In: Úřední věstník Evropské unie, 2017, ročník 2017, L 294/1. Dostupné také z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/spolecny-celni-sazebnik-es/Spolen%20celn%20sazebnik%20platn%20pro%20rok%202017/PNK1821-16.pdf>

některé zboží a služby jsou osvobozeny od daně. Pro účely výpočtu charakteristické sazby daně je s osvobozením počítáno, jako by se jednalo o zdanění nulovou sazbou daně.

Prvním oddílem spotřebního koše jsou „**Potraviny a nealkoholické nápoje**“. v následující tabulce je uveden přehled výrobků, které do prvního oddílu patří. Tyto kategorie se pak ještě dále dělí, podrobnější přehled je k nalezení v příloze práce.⁷⁷

Tabulka č.3: Členění oddílu „Potraviny a nealkoholické nápoje

Oddíl	Potraviny a nealkoholické nápoje
01.1	Potraviny
01.1.1	Pekárenské výrobky, obiloviny
01.1.2	Maso
01.1.3	Ryby
01.1.4	Mléko, sýry, vejce
01.1.5	Oleje a tuky
01.1.6	Ovoce
01.1.7	Zelenina, brambory
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky
01.1.9	Potravinářské výrobky a přípravky
01.2	Nealkoholické nápoje

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu

Určení společné sazby pro tento oddíl není zcela jednoduché. Jak již dříve bylo uvedeno, v současné době má daň z přidané hodnoty tři sazby. Většina zboží v tomto oddílu podléhá první snížené sazbě 15 %. Nicméně některé výrobky podléhají druhé snížené sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 10 %. Přesný výčet těchto výrobků lze nalézt v příloze zákona o dani z přidané hodnoty, podrobný popis jednotlivých položek je dostupný v produktové klasifikaci CZ-CPA (celní sazebník). Je ale třeba konstatovat, že klasifikace dle CZ-CPA a dle CZ-COICOP spolu v tomto případě nejsou příliš kompatibilní a není jednoduché určit, v jaké míře se výrobky zatížené druhou sníženou sazbou podílejí na spotřebě domácností. Dle klasifikace CZ-CPA jsou sníženou daňovou sazbou zatíženy potraviny pro malé děti, počáteční a kojenecká výživa, a dále výrobky používané k výrobě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku.⁷⁸ V případě bezlepkových potravin není dostupná dostatečná statistika, která by uváděla počet takovýchto potravin, které jsou ročně spotřebovány. Rovněž není dostupný údaj o počtu osob s nesnášenlivostí lepku. Odhad uvádí, že je to necelé 1 % populace, ale přesná statistika

⁷⁷ Domácnosti podle postavení osoby v čele: Tab. 1b Spotřební vydání. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017[cit. 2018-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/46388837/1600181712.pdf/3db75ce2-2130-4a51-b10c-bd4b32e694bb?version=1.0>

⁷⁸ Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

není k dispozici.⁷⁹ Navíc počet osob, které pak bezlepkové potraviny spotřebovávají bude pravděpodobně vyšší, protože nejen osoby s nesnášenlivostí lepku tyto potraviny konzumují. Zahrnout je třeba i členy rodiny (kteří často sdílí jídelníček s členem rodiny s intolerancí na lepek), osoby, které se bezlepkově stravují dobrovolně a další. I přesto byla snaha s bezlepkovými potravinami v souboru počítat. Nejvíce by se projevíly v první kategorii potravin „Pekárenské a obilné výrobky“, kde je nejpravděpodobněji nejvíce výrobků uvedených v příloze Zákona o dani z přidané hodnoty (například mlýnské výrobky a další). Ačkoliv kvůli bezlepkovým výrobkům dojde ke snížení 15 % sazby daně v pododdílu „Pekárenské a obilné výrobky“, na konečnou sazbu oddílu „Potraviny a nealkoholické nápoje“ nemá toto snížení sazby žádný významný vliv.

Obdobná situace je v případě kojenecké výživy. Potraviny a nealkoholické nápoje pro kojeneckou výživu podléhají druhé snížené sazbě daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že údaje o počtu těchto statků nejsou dostupné bylo tu znovu počítáno pouze s odhadem. V roce 2016 bylo evidováno přibližně půl milionu dětí, které by mohly výše zmíněné produkty spotřebovávat. Vzhledem k nedostatku dat byl učiněn předpoklad, že se tato skutečnost nejvíce dotkne statků z kategorie „mléka, sýry a vejce“, a to pouze z její části „sušené a konzervované mléko“. Pro tuto kategorii bylo použito snížení první snížené sazby na 14 %. Při odhadu sazby byl zohledněn počet dětí a také skutečnost, že velká část jejich stravy je tvořena právě touto kategorií.⁸⁰

Pro výpočet výsledné průměrné sazby tohoto oddílu byly pro výpočet sazeb jednotlivých kategorií použity vážené průměry sazeb jednotlivých kategorií. Stejně tak tomu bylo u kategorií obsahujících různé sazby. Vahami pro výpočet průměrů jsou vynaložené výdaje na zboží jednotlivých kategorií. I přes to, že se v oddílu nacházejí výrobky zatížené druhou sníženou sazbou daně, je výsledná charakteristická sazba oddílu „Potraviny a nealkoholické nápoje“ 15 %.

Oproti prvnímu oddílu „Potraviny a nealkoholické nápoje“ je určení sazby v druhém oddílu „**Alkoholické nápoje, tabák**“ mnohem jednodušší. Všechny statky patřící do této kategorie jsou zdaňovány základní sazbou daně z přidané hodnoty. Výsledná průměrná sazba daně je tedy 21 %.

⁷⁹BUCHTÍK, Martin a Jarmila PILECKÁ. *Tisková zpráva Informovanost české veřejnosti o bezlepkové dietě – červen 2016* [online]. In: Praha: Sociologický ústav AV ČR, 2016 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: https://cvvm.soc.cas.cz/media/com_form2content/documents/c2/a2097/f9/OR160926b.pdf–

⁸⁰ *Aktuální populační vývoj v kostce*. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/aktualni-populacni-vyvoj-v-kostce>

Podobně jednoduché je určení sazby v oddílu tři „**Odívání a obuv**“. I v tomto případě je výsledná průměrná sazba daně rovna základní sazbě daně z přidané hodnoty, tedy 21 %.⁸¹

Výpočet průměrné sazby oddílu „**Bydlení, voda, energie, paliva**“ je poměrně komplikovaný. Vyskytuje se zde mnoho možností zdanění, od různých výší sazeb přes osvobození od daně, po standardní zdanění základní sazbou. Část oddílu je tvořena položkou „Nájemné z bytu“. Pokud se nejedná o plnění mezi dvěma plátcí, pak je plnění zcela osvobozené od daně. Proto bude tato část zdaněna nulovou sazbou. Dále je v oddílu část „Běžná údržba a drobné opravy bytu“. Nachází se zde výrobky a služby, které podléhají nejen základní sazbě, ale i první snížené sazbě, což se týká především služeb (například v případě oprav provedených na rodinném domě). Bylo počítáno s předpokladem, že se v této části obě sazby vyskytují rovným dílem a výsledná charakteristická sazba 18 % oddílu je aritmetickým průměrem základní a první snížené sazby.

Položka „Dodávky vody a jiné služby související s bydlením“ je téměř celá zařazená do snížené sazby. Jediným problémem bylo určení sazby u jiných služeb souvisejících s bydlením. v příloze Zákona o dani z přidané hodnoty jsou v první snížené sazbě uvedeny *Služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech* a *Služby mytí oken prováděné v domácnostech*. s největší pravděpodobností budou tyto služby patřit do výše zmíněné kategorie. Protože se jedná jen o tyto dvě služby a nejspíše se v kategorii nachází i služby podléhající základní sazbě, nikoliv první snížené, a protože nebylo možné určit, jaké procento služeb v kategorii je zdaněno první sníženou sazbou, byl použit zjednodušující předpoklad, že služby v kategorii podléhají rovným dílem jak první snížené, tak základní sazbě daně, a výslednou charakteristickou mírou zdanění je 18 % sazba. Pododdíl „Elektrická a tepelná energie, plyn a paliva“ obsahuje statky, které podléhají jak základní, tak první snížené sazbě daně. I v tomto případě bylo nutné zavést zjednodušující předpoklad. Většině pododdílů je přiřazena základní sazba daně, pouze poslední část „zdanění tepla a teplé vody“ je zdaněno první sníženou sazbou. Výsledná charakteristická sazba tohoto pododdílu je spočítána pomocí váženého aritmetického průměru. Pro celý oddíl „Bydlení, voda, energie, paliva“ je charakteristická průměrná sazba 14 %.⁸²

Oddíl „**Bytové vybavení, zařízení domácnosti, opravy**“ spadá z největší části pod základní sazbu daně. Pouze některé služby jsou zdaněny první sníženou sazbou, ale protože

⁸¹ *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství*: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

⁸² *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství*: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

jejich podíl není statisticky významný, byla celé této skupině přiřazena charakteristická míra zdanění 21 %.⁸³

V oddílu „**Zdraví**“ jsou z velké části výrobky osvobozené (jako v případě ambulantní či sociální péče) nebo jsou zdaňovány sníženou (u ortopedických pomůcek) či druhou sníženou sazbou (v případě léčiv). Výsledná sazba daně je spočítána váženým aritmetickým průměrem a je rovna 8 %.⁸⁴

V oddílu „**Doprava**“ je zahrnuta snížená i základní sazba. v části pododdílu „Nákup osobních dopravních prostředků“ je aplikována sazba základní. I v dalších oddílech statky podléhají většinou základní sazbě daně. Jedinou výjimkou je případ dálniční známky, která za podmínky, že si na ni prodejce nepřipočítá ziskovou přírážku a pouze ji přeprodá, je poté charakterizována jako poplatek a není předmětem daně. Ačkoliv statistiky o počtu takto prodaných dálničních známek nejsou k dispozici, lze předpokládat, že by takto prodané dálniční známky neměly zásadní vliv na výslednou průměrnou sazbu kategorie a z toho důvodu nebude mít osvobození části dálničních známek vliv na sazbu zdanění oddíl „Doprava“. Poslední částí v oddílu „Doprava“ jsou dopravní služby. Zde bylo počítáno s předpokladem, že podstatná část služeb podléhá první snížené sazbě daně (výjimkou jsou například taxi služby). Výsledná průměrná sazba oddílu „Doprava“ je rovna 20 %.

Oddíl „**Pošty a telekomunikace**“ celý náleží základní sazbě daně z přidané hodnoty. Výjimkou jsou pouze poštovní služby, které jsou osvobozeny od daně, ty však tvoří pouze zanedbatelnou část oddílu. Váženým aritmetickým průměrem vypočtená sazba tohoto oddílu je 21 %.⁸⁵

K následujícímu oddílu „**Rekreace a kultura**“ tak jednoduše přiřadit sazby nelze. v tomto oddílu se znovu můžeme setkat se všemi třemi sazbami daně z přidané hodnoty i s osvobozením. Určení výsledné charakteristické sazby daně je proto obtížnější než v předchozím oddílu a musí zde být použito i několik předpokladů. V prvních dvou částech oddílu „Zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická“ a „Další výrobky dlouhodobé spotřeby“ je charakteristickou sazbou daně pro obě skupiny základní sazba daně z přidané

⁸³ *Domácnosti podle postavení osoby v čele: Tab. 1b Spotřební vydání.* In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017[cit. 2018-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/46388837/1600181712.pdf/3db75ce2-2130-4a51-b10c-bd4b32e694bb?version=1.0>

⁸⁴ *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství:* redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

⁸⁵ *Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství:* redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

hodnoty 21 %. V kategorii „Ostatní výrobky pro rekreaci a kulturu; květiny a zahrady, domácí zvířata“ již bylo třeba počítat kromě základní sazby i s první sníženou sazbou (například v případě květin a semen). Výsledná sazba spočítaná váženým aritmetickým průměrem je rovna 19 %. V případě pododdílu „Rekreační a kulturní služby“ většina služeb podléhá první snížené sazbě. Přestože může docházet k výjimkám, tyto výjimky jsou obtížně kvantifikovatelné, a proto nebyly vzaty v úvahu. Kromě první snížené sazby je v pododdílu „Rekreační a kulturní služby“ kategorie „Herny a loterie“, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen bez nároku na odpočet. Výsledná sazba vypočítaná váženým aritmetickým průměrem je poté rovna 14 %. V předposledním pododdílu oddílu „Rekreace a kultura“ většina výrobků podléhá druhé snížené sazbě. Patří sem převážná část knih, tiskovin a učebnic. Pouze část této kategorie podléhá základní sazbě. Výslednou charakteristickou sazbou zdanění pododdílu je 12 % sazba, která je vypočtená váženým aritmetickým průměrem. Poslední podkategorii oddílu „Rekreace a kultura“ je podkategorie „Dovolená s komplexními službami“. Určit sazbu této kategorie je obtížné. Část služeb nacházejících se v této kategorii, které jsou poskytovány cestovními kancelářemi podléhá základní sazbě. Do stejné kategorie ale zároveň patří i školní výlety a tábory, které jsou daně sníženou sazbou. Zároveň se v kategorii vyskytují i služby poskytované do zahraničí, které jsou od daně osvobozeny. Pro výpočet sazby této podkategorie bylo proto použito zjednodušujících předpokladů, kdy se jednotlivé služby podílejí na celkové spotřebě v podkategorii rovným dílem a konečná sazba (necelých 13 %) je rovna aritmetickému průměru těchto sazeb. Výslednou charakteristickou sazbou je sazba vypočítaná aritmetickým průměrem mezi jednotlivými kategoriemi daného odvětví, která je rovna 15 %.

V oddílu „**Vzdělání**“ téměř všechny kategorie od předškolního až po vysokoškolské vzdělávání jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty. A to za předpokladu, že příslušná instituce toto vzdělávání poskytuje podle školského a vysokoškolského zákona, a zároveň se jedná o její hlavní činnost. Pouze poslední kategorie „Vzdělání nedefinované stupněm“ je zdaněno základní sazbou. Sazbou charakteristickou pro oddíl „Vzdělání“ je 10 % sazba vypočtená váženým aritmetickým průměrem.

U oddílu „**Stravování a ubytování**“ je poměrně obtížné určit jednotnou sazbu daně. V případě podkategorie „Podávání jídel v restauračních zařízeních“ se aplikuje při zdanění sazba první snížená. Výjimku tvoří alkoholické nápoje, které jsou daně základní sazbou. Pokud se jedná o stravování ve školních jídelnách v průběhu vyučovacího dne, pak je plnění osvobozeno od daně. Do tohoto oddílu spadá také ubytování, které podléhá zdanění první

sníženou sazbou. Po zvážení všech uvedených skutečností je výsledná charakteristická sazba tohoto oddílu vypočítaná váženým aritmetickým průměrem 14 %.⁸⁶

Poslední oddíl „**Ostatní zboží a služby**“ zahrnuje zbývající statky, které v předchozích kategoriích nebyly popsány. Lze zde najít všechny druhy sazeb i osvobození. V některých případech bylo obtížné kvantifikovat, jak velká část kategorie spadá pod jednotlivé sazby aplikované při zdanění. Například u podkategorie „Sociální péče“ jsou některá plnění zcela osvobozena od daně a některá plnění zdaněna druhou sníženou sazbou. V tomto případě se k výpočtu charakteristické sazby použil aritmetický průměr a byl učiněn předpoklad, že plnění osvobozená i plnění zdanitelná jsou v kategorii zastoupena rovným dílem. Obdobně bylo postupováno i v dalších případech. Některé statky nebyly započítány, protože jejich spotřeba není dostatečně velká, aby ovlivnila sazbu (jedná se například o použití druhé snížené sazby v případě autosedaček). Jednodušší bylo určení sazeb u pojišťovacích a finančních služeb, protože tyto služby jsou osvobozeny od daně. Výsledná charakteristická sazba tohoto oddílu je rovna 7 %.⁸⁷

Následující tabulka zobrazuje shrnutí sazeb u jednotlivých oddílů.

Tabulka č.4: Přehled průměrných charakteristických sazeb dle klasifikace CZ-COICOP

Oddíly klasifikace CZ-COICOP	Charakteristická míra zdanění
01 Potraviny a nealkoholické nápoje	15,00 %
02 Alkoholické nápoje, tabák	21,00 %
03 Odívání a obuv	21,00 %
04 Bydlení, voda, energie, paliva	14,00 %
05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti; opravy	21,00 %
06 Zdraví	8,00 %
07 Doprava	20,00 %
08 Pošty a telekomunikace	21,00 %
09 Rekreační a kultura	15,00 %
10 Vzdělávání	10,00 %
11 Stravování a ubytování	14,00 %
12 Ostatní zboží a služby	7,00 %

Zdroj: vlastní zpracování

Ne vždy bylo možné přesně určit charakteristickou sazbu daně pro jednotlivé oddíly. Většina oddílů obsahovala diferencované sazby nebo byly některé zboží či služby od daně

⁸⁶ Domácnosti podle postavení osoby v čele: Tab. 1b Spotřební vydání. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017[cit. 2018-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/46388837/1600181712.pdf/3db75ce2-2130-4a51-b10c-bd4b32e694bb?version=1.0>

⁸⁷ Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

osvobozeny. Obtížné bylo určit jakým podílem se tyto statky účastnily daného oddílu. Zjistit přesný podíl některých statků by bylo natolik technicky náročné, že bylo často přistoupeno k použití zjednodušujících předpokladů. K předpokladům se přistoupilo i proto, že se většina zkoumaných znaků v čase mění a v případě statistického souboru se jedná pouze o reprezentující vzorek. Výsledkem má být odhad, nikoliv přesný výpočet. Je třeba dodat, že při použití určení průměrné sazby se ve většině případů postupovalo metodou váženého průměru, kde vahami bylo průměrné množství spotřeby v daném pododdíle.

Nyní lze vypočítat průměrnou charakteristickou sazbu daně jednotnou pro celý spotřební koš. Ta je spočítaná za pomoci metody váženého aritmetického průměru a je rovna 15,22 %. Po zjištění průměrné charakteristické sazby daně z přidané hodnoty za podmínek současné legislativy (respektive legislativy platné v roce 2016) je třeba ještě spočítat novou charakteristickou sazbu daně pro model. Zásadní změnou u daně z přidané hodnoty v modelu je použití jedné sazby místo sazeb diferencovaných. Nicméně používaná osvobození budou zachována z důvodu částečného zachování redistribuční funkce. Je tedy třeba spočítat novou sazbu daně pro model s jednou sazbou daně z přidané hodnoty. Nová základní sazba bude rovna 15 %. To je nejnižší možná základní sazba daně z přidané hodnoty, kterou povolují pravidla Evropské unie. Je na místě připomenout, že tato výše sazby je zároveň výší první snížené sazby za současné legislativy (a byla také jedinou sníženou sazbou v době, kdy v České republice neexistovaly dvě snížené sazby). To představuje další důvod, proč byla zvolena tato výše sazby. U většiny zboží nutné spotřeby (například většina potravin) by nemělo kvůli sjednocení sazby dojít k navýšení ceny a neměla by tak být zatížena ještě více nízkopříjmová skupina obyvatelstva.

K vypočtení nové charakteristické sazby byl použit stejný postup jako v případě původní charakteristické sazby daně. V tomto případě byl výpočet podstatně jednodušší, protože nebylo třeba rozlišovat diferencované sazby. Výsledná nová charakteristická sazba daně je rovna 13,56 %.

Nyní už se lze věnovat daňovému výnosu daně z přidané hodnoty v roce 2016. V tomto roce byl výnos daně z přidané hodnoty přibližně 349 460 milionů korun českých.⁸⁸ Částka byla vybrána za existence charakteristické sazby daně rovné 15,22 %. Pokud by byla charakteristická sazba daně nižší, očekává se zároveň snížení daňového výnosu daně z přidané hodnoty. V případě sazby 13,56 % je očekávaná hodnota daně z přidané hodnoty 311 345

⁸⁸ *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2017*. In: Finanční správa [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

milionů Kč. To je o 38 115 milionů Kč méně než ve výchozí situaci. Kvůli zachování stejného celkového daňového výnosu je třeba tuto částku nahradit výnosem z majetkových daní. Aby byl nahrazen chybějící výnos z daně z přidané hodnoty, musí být majetkové daně více jak dvaapůlkrát vyšší než ve výchozí situaci. Přehled daňových výnosů za původní a nové charakteristické sazby daně je zobrazen v následující tabulce.

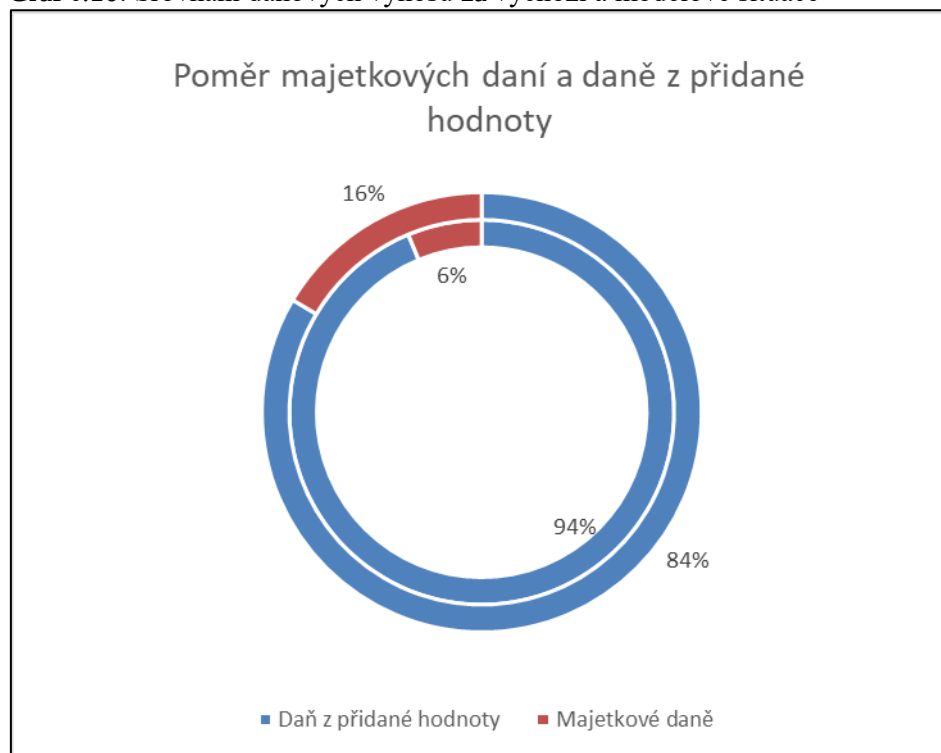
Tabulka č.5: Výnosy majetkových daní a daně z přidané hodnoty

Velikost výnosu daně (v milionech Kč)	Výchozí situace	Modelová situace
Daň z přidané hodnoty	349 460,00 Kč	311 345,00 Kč
Majetkové daně	23 278,00 Kč	61 393,00 Kč
Výnos celkem	372 738,00 Kč	372 738,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že celkový daňový výnos z obou daní zůstává zachován. Pokles výnosu daně z přidané hodnoty je nahrazen výnosem z daní majetkových, jejichž výnos v částce 23 278 milionů Kč vzrostl na 61 393 milionů Kč.⁸⁹ Následující graf zachycuje změnu poměru daňových výnosů zmíněných daní.

Graf č.10: Srovnání daňových výnosů za výchozí a modelové situace



Zdroj: vlastní zpracování

⁸⁹ Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2017. In: Finanční správa [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Vnitřní kruh grafu představuje poměr výnosů z daní za výchozí situace. Modře zobrazen je výnos z daně z přidané hodnoty, červeně zobrazen je výnos z majetkových daní. Vnější kruh představuje rozdělení daňového výnosu po sjednocení sazby daně z přidané hodnoty na jednotnou 15 % sazbu daně. Připomeňme, že za původní situace byl podíl daně z přidané hodnoty na celkovém daňovém výnosu 22 % a podíl majetkových daní 1 %. Po zavedení jednotné sazby a zvýšení majetkových daní došlo ke snížení podílu výnosu u daně z přidané hodnoty na 19,6 % a k nárůstu majetkových daní na 2,6 %. Pro srovnání, majetkové daně ve Velké Británii, která má nejvyšší majetkové daně v Evropské unii, tyto daně představují 12 % celkového daňového výnosu.⁹⁰

Výnos z majetkových daní tvoří výnos daně z nabytí nemovitých věcí a výnos daně z nemovitých věcí. v tabulce je zobrazen výnos z těchto daní v roce 2016.

Tabulka č.6: Majetkové daně a jejich výnos v roce 2016 v milionech Kč

Výnos majetkových daní	Výchozí situace	Procentuální vyjádření
Daň z nabytí nemovitých věcí	12 697 Kč	55%
Daň z nemovitých věcí	10 582 Kč	45%
Suma	23 279 Kč	100%

Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy

V roce 2016 se daň z nabytí nemovitých věcí podílela na celkovém daňovém výnosu majetkových daní 55 % a daň z nemovitých věcí 45 %. Pokud by bylo toto procentuální rozložení zachováno, došlo by v modelové situaci k nárůstu daně z nemovitých věcí na částku 33 485 milionů Kč. K dosažení takového daňového výnosu by bylo zapotřebí zvýšení 4 % sazby na 10,5 % sazbu daně za předpokladu stejného daňového základu. Kvůli takto podstatnému navýšení sazby by s největší pravděpodobností došlo k omezení prodeje nemovitostí a také ke zvýšení daňových úniků prostřednictvím daně darovací. V tabulce jsou zobrazeny možnosti sazeb daně z nabytí nemovitých věcí a navýšení výnosu z daně z nemovitých věcí za zachování stejného celkového daňového výnosu při jednotné 15 % sazbě daně z přidané hodnoty.

⁹⁰OECD (2018), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database), <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en> (accessed on 30 April 2018). Organisation for Economic Co-operation and Development [online]. 2017 [cit. 2017-11-13]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/>

Tabulka č.7: Výnosy z daní majetkových při aplikování různých sazeb

Sazba daně NNV	4 %	5 %	6 %	7 %	8 %	9 %	10 %	10,5 %
Výnos daně	12 697,00 Kč	15 871 Kč	19 046 Kč	22 220 Kč	25 394 Kč	28 568 Kč	31 743 Kč	33 330 Kč
Násobek daně NV	1	4,30	4,00	3,70	3,40	3,10	2,80	2,65
Výnos daně	10 582,00 Kč	45 521 Kč	42 347 Kč	39 173 Kč	35 999 Kč	32 824 Kč	29 650 Kč	28 063 Kč
Celkový výnos	23 279,00 Kč	61 393 Kč	61 393 Kč	61 393 Kč	61 393 Kč	61 393 Kč	61 393 Kč	61 393 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Sazba daně NNV představuje sazbu daně z nabytí nemovitých věcí, pod ní následuje výnos daně za použití dané sazby. Výnos daně z nemovitých věcí je navyšován o násobek (násobek daně NV). V prvním sloupci tabulky je zobrazena původní situace za použití 4 % sazby daně z nabytí nemovitých věcí a při původním výnosu majetkových daní. V dalších sloupcích jsou již zobrazeny možnosti výnosu z majetkových daní za nové situace. Díky nízké elasticitě nabídky u daně z nemovitých věcí bude docházet jen k malému substitučnímu efektu a distorzím. Z toho hlediska je lepší zatížit více nemovité věci než převod nemovitých věcí. Naopak problém daní z nemovitých věcí je jejich vliv na úspory podnikatelského sektoru.

Navýšení výnosu z nemovitých věcí lze provést pomocí navýšení sazeb a koeficientů. Zároveň by mohlo prospěšné, pokud by poplatníkem daně z nemovitých věcí nebyl vlastník nemovité věci, ale její uživatel (jak je tomu ve Velké Británii). To by ulehčilo situaci při kontrole způsobu použití nemovitosti a zároveň by břemeno placení daně z nemovité věci připadlo na jejího uživatele. Dalším faktorem je nízké zdanění nemovitých věcí, které se pronajímají. Pokud osoba poskytující nemovitost za účelem pronájmu nevede tuto činnost jako podnikání nebo živnost, platí daň z nemovitých věcí stejnou, jako kdyby nemovitost obývala. Část nemovitostí je tak v České republice zdaněna nižší sazbou, než by měla být. Pokud by daň z nemovité věci platil uživatel, tento problém by byl eliminován. Základem daně by v tomto případě mohla být stejně jako ve Velké Británii hodnota tržního nájemného.

2.2. Mikroekonomický pohled

V části věnující se změně v daních v mikroekonomickém prostředí budou na mikroekonomické firmě ukázány dopady aplikování jednotné 15 % sazby daně z přidané hodnoty.

2.2.1. Výchozí situace

Nejprve bude definována modelová firma. Modelová firma přibližně odpovídá modelové firmě z byrokratického indexu. Pro účely tohoto modelu není specifikována činnost

firmy. Firma je fiktivní společností s ručením omezeným. Má čtyři zaměstnance, roční obrat přibližně osm milionů korun českých, zisk před zdaněním je 400 000 korun českých. Firma je plátcem daně z přidané hodnoty, přijímá hotovost, neimportuje ani neexportuje materiál ani výrobky mimo tržní prostor Evropské unie. Společnost provozuje činnost v jedné vlastní budově.

Vlastní budova společnosti má velikost 200 m² a má dvě nadzemní podlaží. Pozemek, na kterém se budova nachází má výměru 1000 m². Celá nemovitost je používána výhradně za účelem podnikání. Kromě výše zmíněných nemovitostí vlastní firma ještě stavební pozemek o výměře 700 m² a jeden pozemek má v pronájmu. Všechny nemovitosti jsou součástí obchodního majetku firmy. v půli listopadu zakoupila firma ještě jednu nemovitost.

2.2.1.1. Daň z přidané hodnoty

Podkladem pro výpočet daně z přidané hodnoty je velikost obratu. Celková velikost obratu 8 000 000 korun českých představuje zároveň velikost vstupů. v základní situaci jsou u vstupů použity všechny sazby. K odhadu poměru vstupů na jednotlivé sazby je využit spotřební koš z makroekonomické části práce. U statků, u kterých je obtížné rozlišit sazby, je počítáno s průměrnou sazbou daně. Přehled sazeb je zachycen v následující tabulce.

Tabulka č.8: Procento výnosu z daně z přidané hodnoty dle typu sazby

Druhy sazeb	Procento výnosu
Druhá snížená sazba 10 %	3 %
První snížená sazba 15 %	43 %
Základní sazba 21 %	54 %

Zdroj: vlastní zpracování

Procento výnosu představuje podíl jednotlivých sazeb na celkovém daňovém výnosu daně z přidané hodnoty v roce 2016. Jedná se pouze o velmi hrubý odhad, který je ale pro potřeby této práce dostačující. Daň z přidané hodnoty podléhající druhé snížené sazbě se podílela na celkovém daňovém výnosu 3 %, první snížená sazba 43 % a podíl daňového výnosu ze statků, na které je uvalena základní sazba představuje 54 %.

Pro modelovou firmu byla nejprve vypočtena daň na výstupu.

Tabulka č.9: Daň na výstupu

Sazba	Základ daně	Daň z přidané hodnoty	Celkem
10 %	240 000 Kč	24 000 Kč	264 000 Kč
15 %	3 440 000 Kč	516 000 Kč	3 956 000 Kč
21 %	4 320 000 Kč	907 200 Kč	5 227 200 Kč
Suma	8 000 000 Kč	1 447 200 Kč	9 447 200 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Základní suma obratu 8 000 000 korun českých byla rozdělena mezi jednotlivé druhy sazeb dle procenta výnosu z předchozí tabulky. Výsledné částky představují základ daně pro daň z přidané hodnoty. Ze základu daně je poté metodou zdola vypočtena daň z přidané hodnoty pro jednotlivé sazby. V tabulce je pro úplnost znázorněna i suma s daní. Po výpočtu je celková daň na výstupu rovna částce 1 447 200 Kč.

K výpočtu celkové daňové povinnosti je zapotřebí ještě výpočet daně na vstupu. Celková suma základu daně na vstupu je rovna 5 300 000 Kč. Tato částka představuje přibližně 66 % z celkových tržeb 8 000 000 Kč.

Tabulka č.10: Daň na vstupu

Sazba	Základ daně	Daň z přidané hodnoty	Celkem
10 %	159 000 Kč	15 900 Kč	174 900 Kč
15 %	2 279 000 Kč	341 850 Kč	2 620 850 Kč
21 %	2 862 000 Kč	601 020 Kč	3 463 020 Kč
Suma	5 300 000 Kč	958 770 Kč	6 258 770 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Poměry pro výpočet daně jsou použity stejné jako u daně na výstupu. Stejnou metodou je spočítána daň z přidané hodnoty. Velikost výsledné daně z přidané hodnoty na vstupu pro všechny sazby celkem je 958 770 Kč.

Nyní je možné vypočíst celkovou daňovou povinnost firmy pro daň z přidané hodnoty.

Tabulka č.11: Výsledná daňová povinnost daně z přidané hodnoty

Sazba	Základ daně	Daň z přidané hodnoty	Celkem
10 %	81 000 Kč	8 100 Kč	89 100 Kč
15 %	1 161 000 Kč	174 150 Kč	1 335 150 Kč
21 %	1 458 000 Kč	306 180 Kč	1 764 180 Kč
Suma	2 700 000 Kč	488 430 Kč	3 188 430 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka výše ukazuje přehled konečné daňové povinnosti daně z přidané hodnoty. Celkový odvod daně z přidané hodnoty je 488 430 Kč.

2.2.1.2. Majetkové daně

Nyní můžeme přistoupit k majetkovým daním. Již bylo řečeno, že firma vlastní pozemek o velikosti 1000 m², na kterém se nachází jednopatrová budova o výměře 200 m².

Nejprve je třeba spočítat daň ze staveb. Základem daně ze staveb je výměra nadzemní části v m², která je v tomto případě rovna 200 m². Sazba daně pro podnikání je pevná ve velikosti 10 Kč. Protože má budova dvě nadzemní podlaží, je tato částka ještě navýšena

o 0,75 Kč za druhé nadzemní podlaží.⁹¹ Výsledná sazba je součtem základní sazby a navyšujícího prvku a je rovna 10,75 Kč. Tuto sazbu je ještě třeba vynásobit koeficientem pro stavby určené k podnikání, který má hodnotu 1,5. Základ daně je vynásoben konečnou sazbou 16,125 Kč. Daň ze staveb je rovna 3 225 Kč.

Kromě daně ze staveb je třeba spočítat ještě daň z pozemků. Základem daně je výměra pozemku, od které je odečtena část, na které se nachází stavba. v modelové situaci je rovna 1800 m². Tato plocha spadá pod kategorii zpevněné plochy pro podnikání (používané pro skladové a manipulační účely) a je daněna sazbou 5 Kč. Daň z tohoto pozemku je rovna součinu sazby a upravené výměry a je rovna 4 000 Kč. Firma kromě výše zmíněného pozemku vlastní ještě stavební pozemek o výměře 700 m². Stavební pozemky podléhají základní sazbě ve výši 2 Kč/ m². Tato sazba je ještě navýšena o koeficient stanovený dle počtu obyvatel. Ten je pro tento model roven 1,4. Výsledná sazba má velikost 2,8 Kč/ m². Daň ze stavebního pozemku je rovna 1 960 Kč. Za pozemek, který má firma v pronájmu, odvádí daň vlastník pozemku.

Konečná daň z nemovitých věcí je rovna součtu daně ze staveb a daně z pozemků. Daň ze staveb je v tomto případě rovna 3 225 Kč. Daň z pozemků je součtem daně z pozemku používaného pro podnikání o velikosti 4000 Kč a stavebního pozemku, jehož daň je rovna 1 960 Kč. Výsledná daň z nemovitých věcí se rovná součtu všech třech zmíněných částek, její velikost je 9 185 Kč.

Kromě daně z nemovitých věcí patří mezi majetkové daně ještě daň z nabytí nemovitosti. Firma v listopadu koupila nemovitost o výměře 650 m² (jedná se o průměrnou velikost nemovitostí kupovaných v Královéhradeckém kraji mezi lety 2014-2016). Cena za jeden m je stanovena 865 Kč (jedná se o průměrnou cenu nemovitostí určených k podnikání v Královéhradeckém kraji), celková kupní cena nemovitosti je 562 250 Kč. Kupní cena zaokrouhlená na stokoruny nahoru v tomto případě zároveň představuje základ daně z nabytí nemovitosti. Základ daně je vynásoben sazbou 4 %. Výsledná daň z nabytí nemovitosti je rovna 22 520 Kč.

Ostatní daně

Pro úplnost budou ještě uvedeny ostatní daňové povinnosti firmy. Firma má čtyři zaměstnance. Hrubá mzda jednoho zaměstnance měsíčně činí 27 006 Kč. Firma na zálohách

na dani z příjmu fyzických osob za svoje zaměstnance za rok zaplatila celkem 161 280 Kč. na sociálním pojistném firma odvedla 582 384 Kč.

Zisk před zdaněním firmy je 400 000 Kč. Sazba daně z příjmu právnických osob je v roce 2016 rovna 19 %. Výsledná daň z příjmů právnických osob má velikost 76 000 Kč.

Následující tabulka zobrazuje shrnutí daní, které firma odvádí.

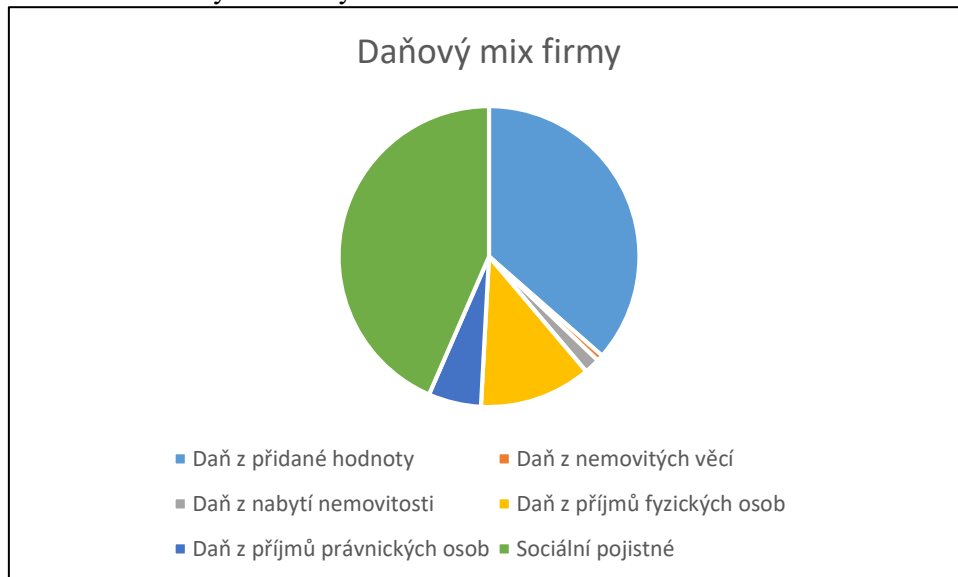
Tabulka č.12: Rekapitulace daňových povinností firmy

Daň	Částka odvedené daně
Daň z přidané hodnoty	488 430,00 Kč
Daň z nemovitých věcí	9 185,00 Kč
Daň z nabytí nemovitosti	22 520,00 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	161 280,00 Kč
Daň z příjmů právnických osob	76 000,00 Kč
Sociální pojistné	582 384,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tyto daňové povinnosti jsou daňovými výnosy státu a jednotlivé daňové odvody představují daňové výnosy. Tyto daňové výnosy jsou na následujícím grafu zobrazeny pomocí daňového mixu.

Graf č.11: Daňový mix firmy



Zdroj: vlastní zpracování

Daň z přidané hodnoty se na celkovém daňovém výnosu z firmy podílí 36 %, daň z nabytí nemovitých věcí 2 % a daň z nemovitých věcí 1 %.

2.2.2. Model po aplikování jednotné sazby daně z přidané hodnoty

V této části budeme zkoumat vliv změny sazby daně z přidané hodnoty na daňový mix firmy.

Tabulka č.13: Daň z přidané hodnoty při použití jednotné sazby 15 %

Jednotná sazba 15 %	Základ daně	Daň z přidané hodnoty	Celkem
Daň na výstupu	8 000 000 Kč	1 200 000 Kč	9 200 000 Kč
Daň na vstupu	5 300 000 Kč	795 000 Kč	6 095 000 Kč
Výsledná daňová povinnost	2 700 000 Kč	405 000 Kč	3 105 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

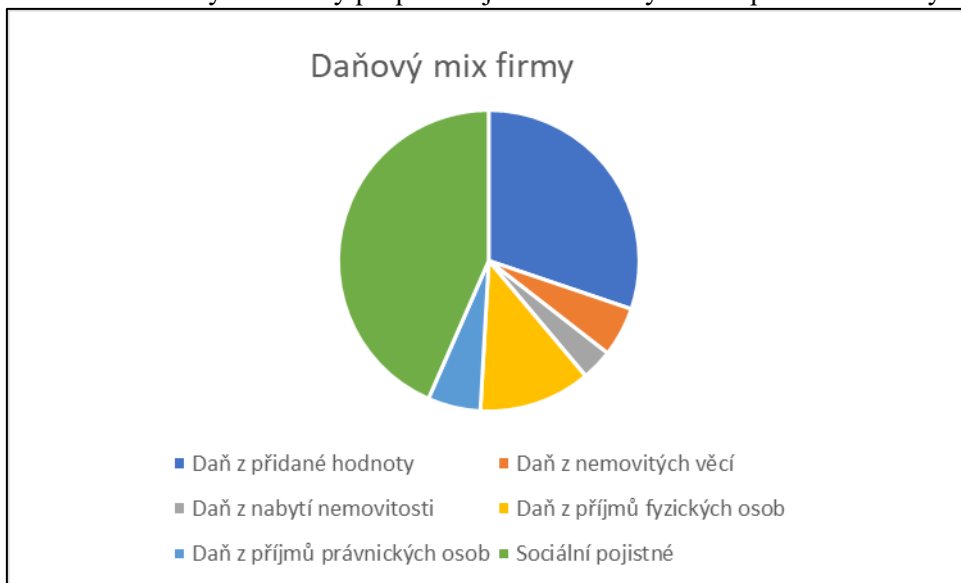
Výsledná daňová povinnost firmy z daně z přidané hodnoty je nyní rovna 405 000 Kč. To je o 83 430 Kč méně než v původní situaci, kdy byla daň 448 430 Kč. Aby byl daňový výnos pro stát z firmy zachován, je třeba částku 83 430 Kč nahradit navýšením výnosu z majetkových daní.

Kombinací, jak docílit navýšení výnosu z majetkových daní u modelové firmy je několik. Jednou z možností je navýšit sazbu daně ze staveb pro podnikání na 40 Kč na m², zvýšen bude koeficient pro další nadzemní podlaží, a to na 1,5 Kč (dojde k jeho zdvojnásobení). Zároveň bude i navýšen koeficient staveb pro podnikání z hodnoty 1,5 na hodnotu 3. Výsledná daň ze staveb je 24 900 Kč. U daně z pozemků dojde k navýšení sazby u ploch určených k podnikání na hodnotu 30 Kč za m². V případě stavebních pozemků bude zvýšená nejen sazba ze 2 Kč na 20 Kč, ale i koeficient obce, a to o jednu kategorii na hodnotu 1,6. Celkem došlo k navýšení daní z nemovitých věcí z 9 185 Kč na 71 300 Kč.

U daní z nabytí nemovitých věcí byl výpočet podstatně jednodušší, protože se zde manipulovalo jen s výší sazby. Sazba, která byla nakonec použita má velikost 8 % (původní sazba byla zdvojnásobena). Nová částka daně z nabytí nemovitých věcí je 44 976 Kč.

Daň z nabytí nemovitých věcí byla zdvojnásobena, zatímco výnos daně z nemovitých věcí byl téměř zosminásoben. Tento poměr byl zvolen kvůli menšímu zatížení daní z nabytí nemovitých věcí a vyššímu zatížení daní z nemovitých věcí kvůli nízké elasticitě daně z nemovitých věcí. Daně z nemovitých věcí jsou méně náchylné k distorzím. Naopak vyšší zatížení daní z nabytí by mohlo způsobit větší snahy vyhnout se dani a omezit obchodování s nemovitostmi.

Graf č.12: Daňový mix firmy při použití jednotné sazby daně z přidané hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování

Graf výše zobrazuje daňový mix firmy při použití jednotné 15 % sazby daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nyní tvoří 30 % daňového výnosu z firmy, daň z nabytí nemovitých věcí 3 % a daň z nemovitých věcí 5 %.

Závěr

Ze sledování byrokratického indexu je patrné, že daň z přidané hodnoty tvoří jednu z hlavních daňových administrativních zátěží. Toto zjištění podporuje i skutečnost, že v případě daně z přidané hodnoty je nutné v relativně často se opakujících intervalech podávat daňové přiznání a kontrolní hlášení a vést evidenci nutnou pro výpočet této daně. Oproti tomu u daní z nemovitých věcí se daňové přiznání podává jednou za rok nebo vůbec. U daně z nabytí nemovitých věcí se pak jedná pouze o jednorázovou povinnost.

Po podrobnějším prozkoumání problematiky daně z přidané hodnoty a majetkových daní v České republice a majetkových daní ve Velké Británii byly vytvořeny dva modely. V prvním modelu byla spočítána charakteristická sazba daně z přidané hodnoty, aby diferencovaná sazba daně mohla být nahrazena jednotnou 15 % sazbou. Sjednocení sazby by mohlo vést ke snížení administrativní zátěže poplatníků, protože by nemuseli evidovat daň na vstupu a výstupu dle sazeb a také by se nemuseli zabývat otázkou, kterou sazbou bude jejich zboží či služba zdaněno. Zároveň by se mohlo zabránit části daňových úniků vzniklých právě kvůli diferenciaci sazeb. Chybějící daňový výnos daně z přidané hodnoty byl nahrazen majetkovými daněmi. Bylo by zapotřebí ještě více prozkoumat dopad zvýšení sazby daně z nabytí nemovitých věcí, možné vzniklé distorze a substituční efekt tímto způsobený. Rovněž by bylo zajímavé více prozkoumat optimální velikost sazby daně. Vzhledem k povaze daně z nemovitých věcí a její nízké elasticity nabídky vzniklé distorze nebudou s největší pravděpodobností tak výrazné jako u daně z nabytí. Přesto ale může mít zvýšení daně vliv na důchody poplatníků, a to především na jejich přístup k velikosti úspor. Proto by dalším námětem pro podrobnější výzkum mohla být kalkulace dopadu této změny (například pomocí Lafferovy křivky či nadměrného daňového břemena). Kromě výše zmíněného by bylo ještě přínosné zjistit možnosti aplikování konstrukčního prvku daně nemovité věci převzatého z daňového systému Velké Británie, kdy daň platí uživatel či nájemce, nikoliv vlastník.

Zavedení jednotné sazby daně z přidané hodnoty by způsobilo pokles daňového výnosu této daně. Tento pokles byl nahrazen majetkovými daněmi, aby nedošlo ke ztrátě příjmů veřejného sektoru. Po navýšení majetkových daní vzrostl podíl majetkových daní v daňovém mixu na hodnotu 2,7 %. Pokud je výnos z majetkových daní vyjádřen jako poměr k HDP, pak je hodnota tohoto ukazatele v původní situaci pro majetkové daně rovna 0,5 % zatímco po aplikování změn je to 1,3 % k HDP. To představuje nárůst o 0,8 procentního bodu. Hodnota 1,3 % se blíží průměru zemí OECD, ale ještě stále nedosahuje nejvyšších hodnot.

Po podrobnějším prozkoumání daně z přidané hodnoty a majetkových daní v České republice a majetkových daní Velké Británie a OECD, a po vytvoření dvou modelových situací je možné se domnívat, že v České republice existuje prostor pro větší zdanění nemovitostí. Zvýšením majetkových daní a sjednocením sazby daně z přidané hodnoty na hodnotu první snížené sazby by zároveň mohlo dojít k částečnému snížení administrativních povinností poplatníků.

Seznam použité literatury

Aktuální populační vývoj v kostce. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/aktualni-populacni-vyvoj-v-kostce>

BEZNOSKOVÁ, Marie. *Zdaňování nemovitých věcí v České republice a ve Velké Británii*. Praha, 2017. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra veřejných financí.

BUCHTIK, Martin a Jarmila PILECKÁ. *Tisková zpráva Informovanost české veřejnosti o bezpečnosti dětí – červen 2016* [online]. In: Praha: Sociologický ústav AV ČR, 2016 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: https://cvvm.soc.cas.cz/media/com_form2content/documents/c2/a2097/f9/OR160926b.pdf

Byrokratický index Slovenska 2017. *Byrokratický index* [online]. Slovensko, 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://byrokratickyindex.sk/byrokraticky-index/index2017/>

Daň silniční: Daň z nemovitých věcí. Daň z nabytí nemovitých věcí: redakční uzávěrka 1.9.2016. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-182-4.

Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka 1.7.2017. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-231-9.

Domácnosti podle postavení osoby v čele: Tab. 1b Spotřební vydání. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-11]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/46388837/1600181712.pdf/3db75ce2-2130-4a51-b10c-bd4b32e694bb?version=1.0>

HDP důchodovou metodou. In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-04-30]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.presmsocas>

HOLMAN, Robert. *Mikroekonomie: středně pokročilý kurz*. 2., aktualiz. vyd. v Praze: C.H. Beck, 2007. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-862-0

JAKUB, Vrkoč. *Dopady změn sazeb DPH*. Praha, 2013. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Zuzana Pirnerová.

KÁBELOVÁ, Lucie. *Zatížení obyvatel při změnách sazeb DPH*. Praha, 2014. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Hana Zídková, Ph.D.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

Kurzy ČNB v roce 2015, historie kurzů měn. In: Kurzy [online]. 2016 [cit. 2018-05-29]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/rok-2015/>

Kurzy devizového trhu – měsíční průměry. In: ČNB [online]. 2017 [cit. 2017-11-13]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/prumerne_rok.jsp?rok=2017

Malá česká firma stráví ročně 200 hodin úředním papírováním. In: Liberální institut [online]. 2017 [cit. 2017-10-02]. Dostupné z: <http://libinst.cz/mala-ceska-firma-stravi-rocne-200-hodin-urednim-papirovanim>

METODICKÁ ČÁST CZ-COICOP(99). In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/23208816/cz-coicop2.pdf/a9e3069e-c3a0-436c-9d91-c1c7916822bf?version=1.0>

OECD (2018), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database), <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en> (accessed on 30 April 2018). Organisation for Economic Co-operation and Development [online]. 2017 [cit. 2017-11-13]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/>

PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2016/1821. In: Úřední věstník Evropské unie, 2017, ročník 2017, L 294/1. Dostupné také z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/spolecny-celni-sazebnik-es/Spolen%20celn%20sazebnk%20platn%20pro%20rok%202017/PNK1821-16.pdf>

Stamp Duty Land Tax. In: GOV.UK [online]. [cit. 2018-01-29]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax/residential-property-rates>

Statistika rodinných účtů (SRÚ). In: Český statistický úřad [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-11]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/vykazy/statistika_rodinnych_uctu

Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. In: TAXUD/2015/CC/131 [online]. Warsaw: CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader), 2017, 18.9.2017, s. 72 [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Danový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2017. In: Finanční správa [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Základní informace. In: Finanční správa [online]. [cit. 2018-05-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>

ZÍDKOVÁ Hana, *Analýza mezery DPH*. Katedra veřejných financí (FFÚ), 2014. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce prof. Ing. Jan Pavel, Ph.D.

Příloha

STATISTIKA RODINNÝCH ÚČTŮ				
Domácnosti podle postavení osoby v čele - spotřební vydání - průměry na osobu v Kč za rok 2016				
		Sazby	Domácnosti celkem	Nová sazba
SPOTŘEBNÍ VYDÁNÍ (CZ-COICOP)		15,22	125 947	13,5628
01	POTRAVINY A NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE	15,0000	24 953	15
01.1	Potraviny	15,0000	22 814	15
01.1.1	Pekárenské výrobky, obiloviny	14,8759	3 985	15
01.1.2	Maso	15,0000	6 181	15
01.1.3	Ryby	15,0000	750	15
01.1.4	Mléko, sýry, vejce	14,8321	4 354	15
01.1.5	Oleje a tuky	15,0000	1 081	15
01.1.6	Ovoce	15,0000	1 749	15
01.1.7	Zelenina, brambory	15,0000	2 161	15
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky	15,0000		
	Med, ovocné cukry, umělá sladidla	15,0000	162	15
01.1.9	Potravinářské výrobky a přípravky	15,0000	927	15
01.2	Nealkoholické nápoje	15,0000	2 140	15
01.2.1	Káva, čaj, kakao	15,0000	1 023	15
01.2.2	Minerální vody, nealko nápoje a šťávy	15,0000	1 117	15
02	ALKOHOLICKÉ NÁPOJE, TABÁK	21,0000	3 671	15
02.1	Alkoholické nápoje	21,0000	1 928	15
02.2	Tabák	21,0000	1 743	15
03	ODÍVÁNÍ A OBUV	21,0000	6 428	15
03.1	Odívání	21,0000	4 843	15
03.2	Obuv (vč. oprav a půjčování)	21,0000	1 586	15
04	BYDLENÍ, VODA, ENERGIE, PALIVA	13,5694	26 253	15
04.1	Nájemné z bytu	0,0000	7 342	15
04.3	Běžná údržba a drobné opravy bytu	18,0000	2 010	15
04.3.1	Výrobky pro běžnou údržbu bytu	18,0000	1 278	15
04.3.2	Služby pro běžnou údržbu bytu	18,0000	732	15
04.4	Dodávka vody a jiné služby související s bydlením	15,5116	3 049	15
04.4.1	Vodné a stočné	15,0000	2 023	15
04.4.2	Sběr pevných odpadů	15,0000	512	15
04.4.4	Další služby související s bydlením	18,0000	515	15
04.5	Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva	19,6898	13 853	15
04.5.1	Elektrická energie	21,0000	6 032	15
04.5.2	Plynná paliva	21,0000	4 199	15
04.5.3	Kapalná paliva	21,0000	9	15
04.5.4	Tuhá paliva	21,0000	588	15
04.5.5	Teplo a teplá voda	15,0000	3 025	15
05	BYTOVÉ VYBAVENÍ, ZAŘÍZENÍ			
	DOMÁCNOSTI; OPRAVY	21,0000	7 651	15
05.1	Nábytek, bytové zařízení a výzdoba, koberce a ostatní podlahové krytiny	21,0000	2 246	15
05.1.1	Nábytek a bytové zařízení	21,0000	1 967	15
05.1.2	Koberce, ostatní podlahové krytiny	21,0000	265	15
05.1.3	Opravy nábytku, zařízení, podlahových krytin	21,0000	14	15
05.2	Bytový textil	21,0000	668	15
05.3	Přístroje a spotřebiče pro domácnost	21,0000	1 828	15
05.4	Nádoby a kuchyňské potřeby	21,0000	593	15
05.5	Výrobky pro dům a zahradu	21,0000	767	15
05.6	Zboží a služby pro běžnou údržbu domácnosti	21,0000	1 549	15
05.6.1	Spotřební zboží pro domácnost	21,0000	1 522	15
05.6.2	Domácí a domovní služby	21,0000	27	15

SPOTŘEBNÍ VYDÁNÍ (CZ-COICOP)		Sazby	Domácnosti celkem	Nová sazba
06	ZDRAVÍ	7,9285	3 261	11
06.1	Léčiva a zdravotnické prostředky	11,1204	2 325	15
06.1.1	Léčiva	14,3559	1 801	15
06.1.2	Ostatní zdravotnické výrobky	15,0000	48	15
06.1.3	Ortopedické a terapeutické pomůcky	15,0000	475	15
06.2	Ambulantní zdravotní péče	0,0000	785	0
06.3	Ústavní zdravotní péče	0,0000	152	0
07	DOPRAVA	20,3061	13 896	15
07.1	Nákup osobních dopravních prostředků	21,0000	3 986	15
07.1.1	Automobily	21,0000	3 572	15
07.1.2	Motorcykly	21,0000	143	15
07.1.3	Jízdní kola	21,0000	272	15
07.2	Provoz osobních dopravních prostředků	21,0000	8 281	15
07.2.1	Náhradní díly a příslušenství pro osobní dopravní prostředky	21,0000	608	15
07.2.2	Pohonné hmoty, oleje a podobné přípravky	21,0000	5 908	15
07.2.3	Údržba a opravy osobních dopravních prostředků	21,0000	1 218	15
07.2.4	Ostatní služby týkající se prostředků osobní dopravy	21,0000	547	15
07.3	Dopravní služby	15,0903	1 628	15
07.3.1	Kolejová osobní doprava	15,0000	351	15
07.3.2	Silniční osobní doprava	15,2436	665	15
07.3.3	Letecká osobní doprava	15,0000	91	15
07.3.4	Námořní a říční osobní doprava	15,0000	15	15
07.3.5	Kombinovaná osobní doprava	15,0000	462	15
07.3.6	Ostatní placené služby v dopravě	15,0000	43	15
08	POŠTY A TELEKOMUNIKACE	20,6542	5 162	15
08.1	Poštovní služby	0,0000	85	0
08.2	Telefonní a telefaxová zařízení	21,0000	378	15
08.3	Telefonické a telefaxové služby	21,0000	4 699	15
09	REKREACE A KULTURA	15,4900	11 928	15
09.1	Zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická			
09.2	Další výrobky dlouhodobé spotřeby			
	pro rekreaci a kulturu	21,0000	182	15
09.3	Ostatní výrobky pro rekreaci a kulturu; květiny			
	a zahrady, domácí zvířata	18,5660	3 214	15
09.4	Rekreační a kulturní služby	14,1951	3 336	14
09.4.1	Rekreační a sportovní služby	15,0000	980	15
09.4.2	Kulturní služby	15,0000	2 177	15
09.4.3	Herny, loterie	0,0000	179	0
09.5	Noviny, knihy, papírenské zboží	11,5328	1 265	15
09.5.1	Knihy	10,0000	438	15
09.5.2	Noviny a periodické časopisy	10,0000	531	15
09.5.3	Ostatní tiskoviny	21,0000	79	15
09.5.4	Papírenské zboží, potřeby k psaní a kreslení	15,0000	216	15
09.6	Dovolená s komplexními službami	12,7548	2 814	15
10	VZDĚLÁVÁNÍ	10,1930	684	7
10.1	Předškolní a základní vzdělávání	0,0000	194	0
10.2	Střední vzdělávání	0,0000	51	0
10.3	Pomaturitní a nástavbové vzdělávání	0,0000	4	0
10.4	Vyšší a vysokoškolské vzdělávání	0,0000	103	0
10.5	Vzdělávání nedefinované podle úrovně	21,0000	332	15

SPOTŘEBNÍ VYDÁNÍ (CZ-COICOP)		Sazby	Domácnosti celkem	Nová sazba
11	STRAVOVÁNÍ A UBYTOVÁNÍ	13,9499	7 231	13
11.1	Stravovací služby	13,6901	5 785	13
11.1.1	Restaurace, kavárny a podobná zařízení veř. stravování	16,1852	4 136	15
11.1.2	Jídelny	7,4318	1 649	7
11.2	Ubytovací služby	15,0000	1 445	15
12	OSTATNÍ ZBOŽÍ A SLUŽBY	7,1947	14 829	5
12.1	Osobní péče	21,0000	3 871	15
12.3	Osobní potřeby a doplňky jinde neuvedené	21,0000	942	15
12.4	Sociální péče	7,5000	105	15
12.5	Pojištění	0,0000	9 110	0
12.5.1	Životní pojištění	0,0000	6 464	0
12.5.2	Pojištění související s bydlením	0,0000	634	0
12.5.3	Pojištění související se zdravím	0,0000	669	0
12.5.4	Pojištění související s dopravou	0,0000	1 261	0
12.5.5	Ostatní pojištění	0,0000	83	0
12.6	Finanční služby jinde neuvedené	0,0000	486	0
12.7	Ostatní služby jinde neuvedené	15,2848	316	11