

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PEDAGOGICKÁ FAKULTA
Katedra občanské výchovy a filosofie

DANĚ A DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ ČR

—

SROVNÁNÍ SE ZEMĚMI EU

Bakalářská práce

Autorka práce: BARBORA ŘÍHOVÁ

Vedoucí práce: PhDr. MILENA TICHÁ, CSc.

Praha 2009

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně pod vedením PhDr. Mileny Tiché, CSc. a za použití literatury uvedené v závěru práce.

V Sedlčanech dne 10. 4. 2009

Poděkování

Děkuji PhDr. Mileně Tiché, CSc. za její ochotu ujmout se vedení mé bakalářské práce, za její cenné rady a připomínky k výsledné podobě této práce.

OBSAH

Úvod	5
1. Daňová teorie	7
2. Daňové systémy	10
2. 1 Daňový systém České republiky	10
3. Daňové zatížení	14
3. 1 Přehled vývoje daňové teorie ve vztahu ke zdanění.....	14
3. 2 Indikátory měření vlivu daní	20
3. 3 Celkové daňové zatížení České republiky a Evropské unie	22
4. Implicitní daňová sazba	25
4. 1 Charakteristika a význam implicitní daňové sazby	25
4. 2 Implicitní daňová sazba na práci	26
4. 3 Implicitní daňová sazba z kapitálu	31
4. 4 Implicitní daňová sazba na spotřebu	36
4. 5 Shrnutí implicitní daňové sazby na práci, kapitál a spotřebu	40
Závěr	42
Použitá literatura	44
Anotace	47
Přílohy	48

Úvod

V současné době mají daně vliv na rozhodování o vývoji každé země. Vyjádřit daňové zatížení není složité, avšak pouhé číslo formulované v procentech nám mnohé o tom, zda je daňové zatížení vysoké či nízké, nepoví. Abychom mohli adekvátně zhodnotit stav daňového zatížení určité země, je nutné porovnat ho s ostatním subjektem, kterým je v případě mé práce Evropská unie jako celek. Již od počátku mého zájmu o tuto problematiku mě zaujala skutečnost, že daňové zatížení lze vyjádřit ukazatelem efektivních daňových sazeb, které poskytují ucelenější a objektivnější pohled na daňovou problematiku země.

Cílem práce je charakterizovat daně a daňové zatížení v České republice a srovnat daňové zatížení s ostatními státy Evropské unie, a to pomocí ukazatele implicitních daňových sazeb, ukázat na možnosti měření daňového zatížení a vymezit faktory ovlivňující jeho výši, odhalit souvislosti mezi výší daňových sazeb a hospodářskou politikou státu.

Hlavním cílem bakalářské práce je konfrontovat daňové zatížení ČR s ostatními zeměmi EU, poukázat na rozdíly a navrhnout úpravy daňového systému ČR. Práce je orientována na zhodnocení daňové zátěže v zemích EU v letech 1995 – 2007.

Předložený text je strukturován do čtyř dílčích kapitol. Celá první kapitola by měla poskytnout dostatečný základ porozumět tomu, co znamená v ekonomice pojem daně a porozumět charakteristikám správného daňového systému.

Ve druhé kapitole je charakterizován daňový systém České republiky.

Třetí kapitola pojednává o daňovém zatížení zemí Evropské unie a pozornost je v ní zaměřena na historické zakotvení daní v daňových soustavách zemí EU. Pro zpřesnění a uvědomění si ekonomických souvislostí jsou zde uvedeny indikátory měření vlivu daní. Celkově je zhodnoceno daňové zatížení České republiky a zemí Evropské unie.

Stěžejní částí práce je čtvrtá kapitola, která analyzuje a hodnotí na základě efektivního přístupu ke zdanění postavení ČR mezi ostatními členskými státy EU. Při hodnocení je zvolena metodika Evropské komise, která vyjadřuje dopad daní

na ekonomické činnosti implicitními daňovými sazbami na práci, kapitál a spotřebu. Na závěr je provedeno celkové shrnutí závěrů plynoucích ze vzájemného porovnání implicitních daňových sazeb na práci, kapitál a spotřebu.

Práce se opírá o základní literaturu z oblasti daňové teorie a politiky.

Je zde využito metody kvantitativního výzkumu a provedena sekundární analýza pramenů Evropské unie. Problém způsobuje fakt, že statistické metody, se kterými se pracuje v jednotlivých pramenech, jsou velmi odlišné a jejich data se mohou lišit až o celé jednotky procentních bodů. Proto je při mezinárodním srovnání čerpáno z jednoho zdroje, kterým je Eurostat. K názorné prezentaci jsou použity grafy.

1. DAŇOVÁ TEORIE

Protože se ve své práci zaměřuji na téma daní, je nutné nejprve vymežit základní pojmy a principy, kterými se daňová teorie řídí.

Chce-li někdo vystihnout pojem daně, nemusí se obávat různorodosti definic. Daň je definována jako „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.*“¹

Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).² Je někdy nazývána transferem finančních prostředků, a to právě pro svou vlastnost jednostranné povinnosti, kdy finanční prostředky jsou přesouvány ze soukromého do veřejného sektoru. Spolu s příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou mnohdy ekonomy charakterizovány jako quasidaně³, tvoří rozhodující příjmy v rozpočtových soustavách vyspělých zemí. Dalším příjmem do veřejných rozpočtů jsou příjmy úvěrové, návratné⁴, které chápeme jako ekvivalent za službu poskytovanou veřejným sektorem, a posledním příjmem tvoří poplatky.⁵

Samotné daně spadají v celé ekonomice do oblasti veřejných financí. Dle typologie Richarda A. Musgraveho a Peggy B. Musgraveové plní daně ve veřejných financích funkce alokační, distribuční a stabilizační. Prostřednictvím těchto funkcí se snaží rozpočtové politiky jednotlivých států uplatňovat daňová opatření, která vedou k vytyčeným cílům.⁶

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 15.

² Tamtéž, s. 16.

³ SRAZOWSKÁ, I. *Daňové zatížení v České republice a Evropské unii* [online]. Karviná, 2007 [cit. 2009-04-09]. Dostupné na WWW: <http://kvf.vse.cz/storage/1180483257_sb_szarowska.pdf>.

⁴ Půjčka: tvoří příjem do veřejného rozpočtu na základě úvěru. Jedná se o platbu dobrovolnou, nepravidelnou, návratnou a účelovou či neúčelovou. Například státní obligace je forma půjčky. (KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 15.)

⁵ Poplatek: je peněžní protihodnotou za služby, které poskytuje veřejný sektor. Je dobrovolný, nenávratný, nepravidelný a účelový. Poplatkem se rozumí například platba za přihlášení automobilu. (KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 15.)

⁶ MUSGRAVE, R.A.; MUSGRAVEOVÁ, P.B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha : Management Press, 1994, s. 6.

Jedná se o tyto funkce:

- alokační – proces, při kterém jsou celkové zdroje rozdělovány mezi produkci soukromých a veřejných statků a kterým se volí skladba veřejných statků.⁷
- distribuční – představuje změny v rozdělování důchodů a bohatství v souladu s tím, co společnost považuje za „spravedlivé“ rozdělení.⁸
- stabilizační – rozpočtová politika je použita jako prostředek k zajištění vysoké zaměstnanosti, míry stability cenové hladiny a míry ekonomického růstu, přičemž je brán ohled na obchodní a platební bilanci^{9, 10}

Za nejdůležitější a zároveň nejstarší se však považuje tzv. fiskální funkce, která představuje získávání finančních prostředků do veřejného rozpočtu.¹¹

Důležitou charakteristikou správného daňového systému jsou daňové principy, které slouží k tomu, aby daně plnily výše zmíněné funkce. Daňové zásady formuloval v roce 1776 Adam Smith ve svém díle „*Pojednání o podstatě a původu bohatství*“. Jeho tzv. „daňové kánony“ vyjadřují pravidla, která jsou založena na principu rovnosti, přesnosti, pohodlnosti platby a nízkých nákladů při výběru daní. V dnešní době se ekonomové shodnou na principu spravedlnosti a efektivnosti, neboť v těchto dvou principech jsou ostatní požadavky již obsaženy.¹²

„Daně jsou spravedlivé, když je spravedlivá daňová redistribuce bohatství, důchodů nebo spotřeby.“¹³ Spravedlivé zdanění dále obsahuje principy prospěchu a platební schopnosti (berní způsobilosti). Princip prospěchu zajišťuje stejný užitek každému plátcovi bez závislosti na jeho bohatství, či chudobě. Někteří ekonomové

⁷ MUSGRAVE, R.A.; MUSGRAVEOVÁ, P.B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha : Management Press, 1994, s. 6.

⁸ Tamtéž, s. 6.

⁹ Platební bilance zachycuje platební transakce ekonomiky se zahraničím v daném roce. Bilancuje platby ze zahraničí a platby do zahraničí. (HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005, s. 692.)

¹⁰ MUSGRAVE, R.A.; MUSGRAVEOVÁ, P.B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha : Management Press, 1994, s. 6.

¹¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 19.

¹² HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007, s. 139.

¹³ HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2000, s. 219.

zastávají stanovisko, že princip prospěchu je prospěšný chudým lidem, protože stát jim poskytuje nejenom ochranu, ale plní i sociální funkci. Vlivem času se princip prospěchu omezil na platnost jen u některých daní, například u daně z nemovitosti.

„Požadavek efektivnosti vyjadřuje, že náklady na daňový systém mají být co nejmenší.“¹⁴ Mezi tyto náklady pak patří náklady administrativní, které se dělí na přímé a nepřímé, a nadměrné daňové břemeno, které představuje náklady na zdanění, jehož výše se oproti částce znamenající samotnou daň nemění.

Nadměrné daňové břemeno snižuje užitek poplatníků a znamená absolutní ztrátu.¹⁵ Výše nadměrného daňového břemene je ovlivněna především velikostí daně.

¹⁴ HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2000, s. 221.

¹⁵ Tamtéž, s. 223.

2. DAŇOVÉ SYSTÉMY

Daňový systém lze definovat jako souhrn a strukturu všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.¹⁶ Daňový systém je a bude vždy předmětem diskuzí, neboť se dotýká každého občana jako jednotlivce, který žije v dané společnosti. Česká republika se svým daňovým systémem v hlavních znacích shoduje se systémy ostatních vyspělých evropských zemí. Daně by neměly být překážkou v pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb v mezistátním obchodu, a to právě pro rostoucí globalizaci. Na důležitosti v současnosti nabývá postupné přibližování se daňových systémů různých zemí. Daňové systémy jsou velmi rozmanité, v něčem výjimečné a je velmi těžké dospět ke konsensu ohledně správného postupu při harmonizaci daní v Evropské unii.

2. 1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY

O daňovém systému v České republice je často slyšet, že je složitý, nepřehledný a nespravedlivý.¹⁷ V roce 1992 vznikl po přelomové reformě současný daňový systém, který je zcela odlišný od toho předešlého. Hlavním úkolem této reformy bylo přizpůsobit daňový systém tržní ekonomice. Od té doby až do počátku 21. století byl v ČR daňový systém založený na progresivním zdanění, jehož největší překážka spočívala ve způsobu zdanění fyzických osob. Jednotlivci, kteří dosahovali vyšších mezd, podléhali i vyššímu zdanění. Navíc to vedlo k tomu, že tito jedinci přecházeli do pásma s nižší daňovou sazbou, a to buď snížením své výkonnosti, nebo maskováním příjmů, což mnohé vedlo k únikům do šedé ekonomiky¹⁸. Na druhé straně mzdové škály jsou jedinci dosahující minimální

¹⁶ HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007, s. 121.

¹⁷ Možnost odečitatelných položek z daňového základu, osvobození od daně, slevy na dani.

¹⁸ Šedá ekonomika: sféra naturálních protislužeb a daňových úniků. (HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005, s. 629.)

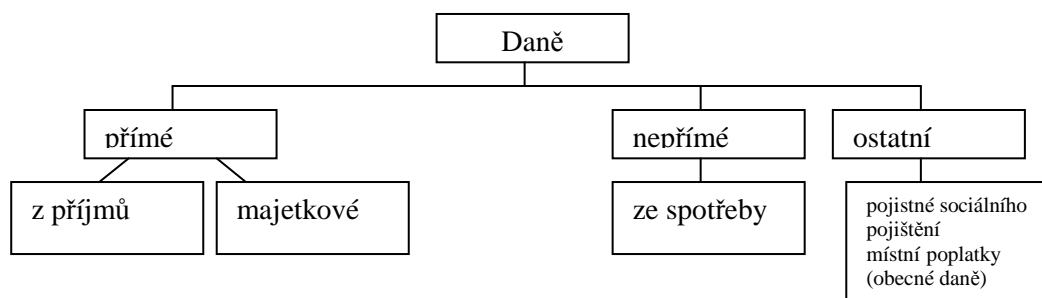
mzdy, která též podléhala zdanění. Z toho lze vyvodit, že tento způsob zdanění vedl k nespravedlnosti, tedy k porušování základního principu správného zdanění, neboť daňovými sazbami nepodléhali všichni stejnou měrou. Nový koncept daňového systému, který byl navrhován členy Občanské demokratické strany, je založen na koncepci rovné daně a byl odstartován daňovou reformou v roce 2008. Rovná daň (flat tax) je způsob zdanění, ve kterém všechny subjekty podléhající dani jsou zdaněny stejnou relativní sazbou daně.¹⁹ Jeho cílem je zvýšit motivaci k práci, tvorbě kapitálu, který povede ke zvýšení životního standardu.

Velmi důležitý je však propoččet skutečných dopadů daní a nastavení takové daňové reformy, která bude vyjadřovat širší konsenzus spektra politických stran a bude doprovázena nejenom snižováním daní, ale především i snižováním státních výdajů.

Daně v ČR můžeme třídit podle objektu zdanění, podle druhu použité sazby nebo také podle toho, jak zohledňují platební schopnost poplatníka.²⁰

Na grafu č. 1 je znázorněn přehled daní, které jsou zakotveny v daňovém systému České republiky.

Graf č. 1 Daňový systém České republiky



Zdroj: VANČUROVÁ, A. A KOL. *Daňový systém ČR, aneb učebnice daňového práva pro rok 1998*. In : HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007. ISBN 987-80-7357-301-0.

¹⁹ ČÍŽÍK, V. *Informační studie - rovná daň v teorii a praxi*. [online]. Praha : Ministerstvo financí České republiky, 2008 [cit. 2010-03-18].

Dostupné na WWW:<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Rovna_dan_v_teorii_a_praxi_pdf.pdf>

²⁰ HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007, s. 122.

U přímých daní je znám konkrétní předmět, který je dani podroben. Poplatník je tak hradí na úkor svého příjmu a dopadají na něj přímou formou daně. Zároveň není možný jejich legální přenos na jiný subjekt. Nejsou tedy pro plátce daní tak přijatelné jako daně nepřímé, neboť nejsou zahrnuty například v ceně zboží. Jejich negativní účinky se projevují v nabídce práce, protože při snaze vyhnout se dani se zákonitě zmenší nabídka práce. Pod přímé daně spadají daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Hamerníková B. a Maaytová A. v knize *Veřejné finance* vznášejí připomínku, že název daně zcela neodpovídá realitě, protože není zdaňován příjem, ale spíše zisk.²¹ Daně z příjmů stabilně tvoří kolem 27 % daňových příjmů do veřejného rozpočtu.²² Druhým, spíše doplňkovým příjmem tvořící 1 % celkového daňového příjmu, jsou daně majetkové. Majetkové daně rozeznáváme všeobecné a výběrové majetkové, které jsou zasazeny v daňových systémech všech zemí EU. Takovým typickým příkladem pro výběrovou daň je daň z nemovitosti²³. Dále rozlišujeme daň silniční a daň z převodu nemovitost a jiné.²⁴

Nepřímé daně nedopadají na nositele přímou formou daní, ale jsou součástí zboží a služeb. Neplatí je osoba, která je dani podrobena, nýbrž spotřebitel zaplatí daň při platbě nákupu a přitom nemá přehled, jakou část odvedl státu. „Nepřímé daně zvyšují ceny a tím omezují spotřebu. Ale nepotlačují motivace k práci a ke spoření. A mají jednu nezanedbatelnou přednost – nemotivují tolik k daňovým únikům. Pro stát je snazší je vybírat, ale především je pro stát snadnější je zvyšovat.“²⁵ Tyto daně tvoří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a svou podstatou i clo. Clo je pokládáno za specifický příjem do veřejného rozpočtu nebo je považováno za vlastní daň ze spotřeby. Význam cel vzhledem k odstraňování překážek pro volný pohyb zboží v mezinárodním měřítku postupně klesá na minimum.²⁶ „Jak u nás, tak v Evropské unii se prosazuje tendence přenést část daňového břemene z přímých do nepřímých daní.“²⁷

²¹ HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007, s. 125.

²² Tamtéž.

²³ Daň z nemovitosti se dělí na daň z pozemku a daň ze staveb.

²⁴ Dále pod daň z převodu spadá daň dědická, darovací, z převodu nemovitosti.

²⁵ HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005, s. 631.

²⁶ HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007, s. 129.

²⁷ HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005, s. 631.

Ostatními daňovými příjmy se především rozumí pojistné na sociálním pojištění, které tvoří přes 40 % všech příjmů do veřejného rozpočtu. Tyto daně jsou tvořeny pojistným na sociální pojištění a místními poplatky.

Pojistné na sociálním pojištění se skládá z pojistného na důchodové pojištění, veřejného zdravotního pojištění a z nemocenského pojištění. Do těchto daňových příjmů jsou zahrnuty i místní poplatky, které jsou těsně spojeny s územím obce, jsou příjmem obce a představují úhradu za veřejné služby.²⁸

²⁸ HAMERNÍKOVÁ, B.; MAAYTOVÁ, A. A KOL., *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007, s. 130.

3. DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ

3. 1 PŘEHLED VÝVOJE EKONOMICKÝCH TEORIE VE VZTAHU KE ZDANĚNÍ

Pro pochopení dnešní podoby daní, daňového zatížení a daňových soustav v zemích Evropské unie je důležité zmínit daňovou historii, neboť za dobu tisíc let se podíl daní na celkovém národním důchodu mnohonásobně zvětšil.

Rozrůzněnost názorů ekonomických, politických, ale také filozofických a náboženských měla a stále má dopady i na pojetí současných daňových teorií. Nejvíce se to projevuje v pokračujícím soupeření názorů keynesiánské školy a směrů liberálních, jako jsou monetarismus a teorie strany nabídky.²⁹

Daňová teorie se z počátku rozvíjela v rámci jiných věd, především ve filozofii a náboženství. První poznatky o daní pochází již ze starověku, kde daně tvořily značnou část příjmů panovníka. Na počátku se jednalo o potřebu financovat mimořádné události, především jednorázové válečné výdaje. Zde je nutno podotknout, že z financování válek neplynul žádný užitek poddaným.

Již řecko-římská kultura se přibližovala dnešnímu způsobu výběru daní. I když daně byly vybírány pouze v provinciích, šlo o pravidelný výběr. V Řecku i Římě se lidé potýkali s přímými i nepřímými daněmi. Daň přímá se vyplácela z nemovitosti, z hlavy, z desátky. Mezi nepřímé daně se řadily poplatky na tržnicích nebo clo. V době starověku bychom se ještě nesetkali s daní důchodovou.

S nástupem feudální společnosti je daň pravidelnější a je vybírána v peněžní podobě. Ve středověku byla šlechta i duchovní od daní osvobozeni, z čehož vyplývá, že neexistovala všeobecnost zdanění.

Liberalismus se svým požadavkem slabého státu, zásady laissez-faire³⁰, zdůraznění politické a hospodářské svobody a uznáním soukromého vlastnictví se stal významným mezníkem ve formování zdanění. Důraz byl kladen také

²⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 32.

³⁰ zásada volné ruky

na zákonnost a všeobecnost daní. Stát neměl konkurovat jednotlivcům. Svoboda jednotlivce je tak základním předpokladem i východiskem hospodářské teorie a politiky.³¹ Požadavek všeobecnosti odstranil privilegia duchovním a šlechtě.

O prvním ekonomickém systému lze hovořit až v 18. století, kdy francouzští fyziokraté³² a angličtí klasičtí ekonomové, s hlavním představitelem Adamem Smithem, vysvětlovali povahu a funkce daní. Výše zmíněné požadavky se však po čase ukázaly být v rozporu, v opozici stojí přirozená práva člověka a zároveň potřeba výběru daní. S řešením přišla až tzv. směnná teorie³³, poprvé formulovaná Thomasem Hobbesem. Směnná teorie zdůrazňuje nutnost státní autority k zajištění míru. Cenou za tento mír jsou pak daně. V 18. století zasáhla Anglii krize, což způsobilo, že státní dluh začal dosahovat vysokých částek. Tehdejší ekonomické přístupy velmi kritizoval Adam Smith (1723-1790), stavě se zejména proti výši státního dluhu, dokonce se domníval, že státní dluh nebude nikdy splacen. Jeho teorie „neviditelné ruky“³⁴ je založena na systému přirozené svobody. Takové svobody je možné dosáhnout za podmínky odstranění omezení ze strany státu. Adam Smith nepopírá důležitost role panovníka, neboť právě prostřednictvím panovníka jsou zajišťovány finance na vnější obranu i vnitřní pořádek. Vytvořil také koncepci čtyř daňových kánonů, které se držely zásad spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti. Všechny zásady směřují ku prospěch občanů a lepšímu souladu mezi státem jako výběřčím daní a obyvateli jako plátcí daní. Kánony jsou uplatňovány dodnes a mnozí teoretici ekonomie se na ně odvolávají.

90. léta 19. století bychom mohli považovat na začátek moderní doby zdanění ve střední Evropě. Zejména v Rakousku a Prusku byly zaváděny první osobní důchodové daně, které regulovaly sociální a rodinné poměry poplatníků. Vznikají fondy pro dělnictvo, které mají vliv na změnu daňových systémů. Jak stát rozšiřoval svou působnost v oblasti vzdělávací, kulturní, sociální a také s růstem významu státních podniků, rostl i význam poplatků za některé z těchto poskytovaných služeb, resp. příjmů těchto organizací.³⁵

³¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 33.

³² Francois Quesnay

³³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 34.

³⁴ Tamtéž, s. 33.

³⁵ HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance*. Praha : Eurolex Bohemia, 2000, s. 206.

Současně dochází k tzv. marginální revoluci, procesu, jenž můžeme považovat za počátek dnešní ekonomie.³⁶ Ekonomická škola zkoumající marginální neboli mezní veličiny se nazývá neoklasicismem. Květa Kubátová ve své knize *Daňová teorie a politika* zahrnuje mezi neoklasické ekonomy rakouskou školu včetně severní, jejímiž představiteli jsou Wiesner, Sax, školu cambridgeskou spojenou se jmény Marschall, Pigou, a v neposlední řadě školu lausanskou s hlavním představitelem Paretem.³⁷ Předmětem neoklasické školy je rovnováha na dokonalém konkurenčním trhu, jehož předpokladem je zájem individuálního spotřebitele nejen o statky soukromé, ale také veřejné. Snaha po dosažení blahobytu je postavena na zákonu efektivnosti, jednotlivec porovnává mezní užitek statku s cenou. Metodou zkoumání mezních hodnot je marginální analýza. V neoklasické teorii se poprvé užívají poptávkové a nabídkové křivky.

K nejrychlejšímu růstu daňového zatížení docházelo během 20. století. Tento vzestup byl způsoben zaváděním sociálního pojištění a růstem sociálních výdajů. První polovina 20. století byla poznamenána válkami, při kterých docházelo k obrovským výdajům na zbrojení i na samotný výzkum ve zbrojním průmyslu. Zvýšení přílivu financí do veřejných rozpočtů se ale po válce nevrátilo na původní úroveň.

Po 1. světové válce se preferovala distribuční úloha daní, přerozdělování důchodů se sociálním aspektem a osvobození nejnižších důchodů. Neoklasický směr utrpěl porážku s nástupem hospodářské krize koncem 20. a počátkem 30. let 20. století.

Řešením krize nebylo omezování státních výdajů, jak se o to snažil neoklasický záměr. Nastal vhodný čas k tomu, aby John Maynard Keynes představil svoji novou rozpočtovou teorii. Po konci 2. světové války byly zaváděny systémy sociálního pojištění tak, že se oddělily příspěvky na sociální pojištění od důchodové daně. Tento posun souvisí s rostoucí úlohou státu v ekonomice a s tím spojeným vysokým zdaněním a přerozdělovací úlohou daní.³⁸ Keynesiánská hospodářská politika se prosazovala v poválečných letech ve vyspělých zemích. Postupný útlum

³⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 36.

³⁷ Tamtéž., s. 36.

³⁸ Tamtéž, s. 153.

ekonomiky a vysoké rozpočtové schodky jsou následkem růstu daní a současným poskytováním úlev a výjimek.

Významným přínosem Evropského hospodářského společenství³⁹ pro daňové systémy bylo zavedení daně z přidané hodnoty⁴⁰, což byl první krok ke koordinaci daňových systémů zemí.

Proces zavádění daně z přidané hodnoty se vymezuje v 60. - 80. letech 20.století, kdy byla DPH přijímána v souvislosti se vstupem zemí do Evropského společenství⁴¹. Jako první DPH přijala Francie v roce 1967. V 90. letech souvisela s rozvojem mezinárodního obchodu již v členských zemích ES a spolu s nimi se na DPH obracely i postkomunistické země a Švýcarsko. Česká republika přijala DPH v roce 1993. Dnes ji má na celonárodní úrovni více než polovina zemí světa.⁴²

V 70. letech se projevil problém stagflace⁴³, se kterou si keynesiánská politika nedokázala poradit, protože problémy se snažila řešit stále většími zásahy státu. Reakcí na neúspěch keynesiánské hospodářské politiky byl návrat k neoklasické teorii, tzv. neokonzervatismu.⁴⁴ Důležitou roli pak sehrála škola strany nabídky, která oproti keynesiánství povzbuzuje nabídku a snaží se potlačovat přímou státní regulaci. Teorie strany nabídky v oblasti zdanění je makroekonomicky vyjádřena známou „Lafferovou křivkou“ (podle Artura B. Laffera)⁴⁵ Na Lafferově křivce (viz graf č. 2) je demonstrována závislost mezi výnosem daní a daňovou sazbou. Jestliže jsou státem nastavené nízké daňové sazby, daňový výnos roste s rostoucí daňovou sazbou. V určité výši daňové sazby se doposud rostoucí funkce mění v klesající. V této fázi jsou daně tak vysoké, že jedinec si uchovává menší úspory a s tím souvisí i menší daňový výnos pro stát. Zaměříme-li se na body A a B zjistíme, že stát může dosáhnout stejného daňového výnosu jak při nižší daňové kvótě, tak při vyšší.

³⁹ EHS: Evropské hospodářské společenství bylo významnou mezinárodní organizací v letech 1958-1993. Úkolem této organizace byla podpora ekonomické integrace.

⁴⁰ DPH: nepřímá daň vybíraná na každém výrobním nebo obchodním stupni. (HINDLS, R.; HOLMAN, R.; HRONOVÁ, S. aj. *Ekonomický slovník*. Praha : C. H. Beck, 2003, s. 65.)

⁴¹ Dále ES.

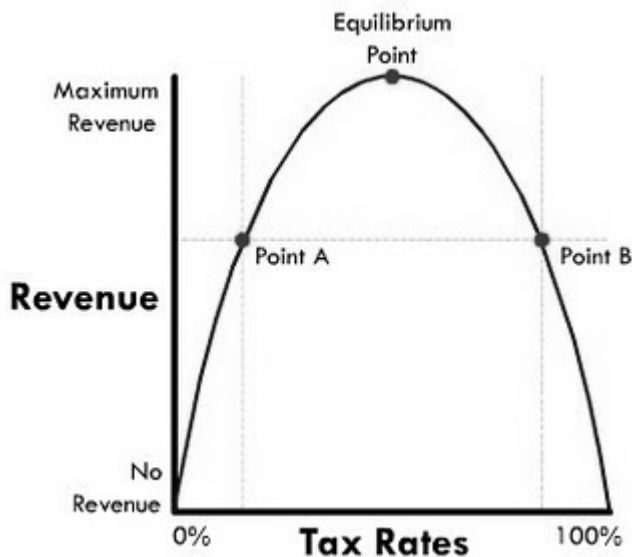
⁴² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 150.

⁴³ Období, kdy recesi ekonomiky provází inflace.

⁴⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 40.

⁴⁵ Tamtéž., s. 40.

Graf č. 2 Lafferova křivka



Zdroj: BRADY, D. *Convertives4Palin* [online]. 2009 [cit. 2010-03-27]. Dostupné na WWW: <http://4.bp.blogspot.com/_1ymYaR1IPEU/Sm9ncJPmi7I/AAAAAAAAADQ/Yp5soAIyMiE/s320/Laffer+Curve.bmp>.

Tato politika vznikla v USA za vlády prezidenta Reagana a spadá do třetí vlny reform. Reformy měly za cíl:

- zvýšit ekonomickou motivaci subjektů podlomenou přílišným zatížením důchodovou daní.
- zvýšit spravedlnost a přehlednost daní a zjednodušit daňové zákony. Daňové systémy totiž obsahovaly množství úlev a výjimek, které snižovaly efektivní sazbu daně. Usnadňovaly též různé formy daňových úniků. Odstraněním úlev se rozšířily daňové základy, což umožňovalo snížit sazbu.
- Reformy neměly snížit celkové daňové kvóty. Cílem byla rozpočtová neutralita, jíž se mělo dosáhnout změnou daňového mixu ve prospěch nepřímých daní a rozšířením základů daně odstraněním velkého množství daňových úlev.⁴⁶

⁴⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 151.

Tyto principy v 80. letech přijímalo mnoho daňových systémů v rámci zemí ES. Velkou inspirací stranou nabídky lze pozorovat ve Velké Británii v období vlády Margaret Thatcherové. Celkový růst daňových výnosů se sice zpomalil, v 90. letech můžeme pozorovat opět nárůst daní.

Zatím poslední vlna reforem proběhla v průběhu 80. a 90. let na území postkomunistických zemí. Cílem reforem bylo především vytvořit takové zdanění, které by odpovídalo tržnímu prostředí (spravedlnost, efektivnost, jednoduchost). Centrálně plánované ekonomiky se projevovaly diferencovaností ve vztahu k různým subjektům. Existovalo odlišné zdanění státních podniků a zemědělských družstev, živnostníků a zaměstnanců. Převažoval význam daní placených státními podniky. Stát zaváděl různé tzv. kritériální obvody, kterými působil na chování podniků, např. odvody z pracovních sil. V neposlední řadě je důležité zmínit i fakt, že fyzické osoby vlastnily málo majetku ke zdanění, a tak i majetkové daně byly velmi nízké.⁴⁷ Pro dosažení cílů bylo nutné zavést nové daně, jako jsou DPH, globální důchodová daň a osamostatnit příspěvky na sociální zabezpečení.

Daňové systémy postkomunistických zemí se velmi dobře ujal reformování a v dnešní době odpovídají západoevropským zemím. V České republice proběhla hlavní část reformy až po rozpadu federace, v roce 1993, i tak byly již od počátku znatelné snahy o nastavení takového daňového systému, který by byl v souladu se směrnicemi EU a ČR tak následně mohla usilovat o začlenění mezi vyspělé státy Evropy.

Velký vliv na míru zdanění v dnešní době má, mimo jiné, problém týkající se stárnutí obyvatelstva. Roste objem vyplácených mezd ve veřejném sektoru a následně se zvyšují platby na zaplacení úroků z dluhů, které jsou vládám poskytovány. Dochází k posilování významu nepřímých daní, neboť jejich zvýšení se přímo nedotýká důchodu jednotlivce a je politicky průchodnější. Lze pozorovat i zjednodušování daňových systémů, vhodným příkladem je zavádění „rovné daně“. Současně probíhající proces globalizace klade důraz na harmonizaci daňových soustav. Daňová harmonizace představuje proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel.⁴⁸

⁴⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003, s. 152-153.

⁴⁸ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : ASPI, 2008, s. 15.

3. 2 INDIKÁTORY MĚŘENÍ VLIVU DANÍ

Jak již sám název podkapitoly napovídá, tato část práce je věnována indikátorům, které ukazují vliv daní na celkové daňové zatížení země.

Pro zjištění úrovně daňového zatížení státu mezi ostatními se využívá komparace jednotlivých daňových systémů a jejich daňového zatížení. Daňovému zatížení se připisuje jedna z klíčových rolí v analýzách růstové výkonnosti hospodářství. Pouhé mezistátní porovnání výše jednotlivých daní nám bohužel žádné výsledky nepřinese, neboť překážku představuje rozdílnost konstrukcí daní v různých zemích.

Existuje více konceptů, díky kterým je možné vypočítat daňové zatížení země v ekonomice.

První možností je porovnání jednotlivých statutárních daňových sazeb. Tento výpočet se téměř nevyužívá, neboť u statutárních daňových sazeb není zajištěna jejich plná objektivita a prvky tvořící daňové systémy jsou různorodé. Výhodou tohoto přístupu je velmi dobrá dostupnost dat a jednoduchost porovnání.

Pro mnohé analýzy se stal nejvhodnější druhý koncept, při kterém se daňové zatížení vyjadřuje pomocí daňové kvóty. Daňová kvóta je makroekonomický ukazatel vyjádřený v procentech a tvoří poměr skutečně zaplacených daní k velikosti země, tj. k HDP.⁴⁹ Daňovou kvótu rozlišujeme na jednoduchou a složenou. Jednoduchá zahrnuje pouze příjmy, které se jako daně označují. Naproti tomu složená, někdy nazývána jako souhrnná, je relevantnějším ukazatelem, protože zahrnuje i daňové příjmy z povinného pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a v neposlední řadě také příjmy z povinného pojistného na zdravotní pojištění.⁵⁰ Výše daňové kvóty daného státu je pravidelně vypočítávána a zveřejňována Eurostatem⁵¹ a OECD⁵².

⁴⁹ Newton HOLDING, a.s. : *Daně a ekonomická výkonnost: Empirické testy na panelu zemí OECD* [online]. Praha, 2004 [cit. 2010-02-25]. Dostupné na WWW : <<http://www.newton.cz/redsys/docs/analyzy/makroanalyzy/87954a74714778ac0366ace018f3e251.pdf>>.

⁵⁰ *Finance.cz* : *Daňové kvóty* [online]. 2001 [cit. 2010-03-09]. Dostupné na WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/17295-danove-kvoty/>>.

⁵¹ Evropský statistický úřad, který připravuje statistická data pro potřeby Evropské unie.

⁵² Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Jiný úhel pohledu na měření daňového zatížení poskytuje výpočet průměrných daňových sazeb, které se nazývají implicitní daňové sazby. Ukazují ucelenější obraz zdanění, ne výlučně například daňové zatížení osobní důchodovou daní, a užívají se k analýzám daňových dopadů. Tento přístup překonává omezení, které představuje prosté porovnání statutárních sazeb a daňové základy jsou vymezeny úžeji než v případě ukazatelů daňové kvóty.⁵³ Nevýhodou tohoto způsobu se ukazuje náročnost na získávání informací. Podrobněji budou tomuto tématu věnovány následující kapitoly mé práce, kde bude rozebrána implicitní neboli efektivní daňová sazba, která vyjadřuje efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů a aktivit v dané zemi. Dojde k objasnění úrovně efektivního daňového zatížení v ekonomice České republiky a zemích Evropské unie.

⁵³ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW : <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

3.3 CELKOVÉ DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ ČESKÉ REPUBLIKY A ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE

V předchozích kapitolách byl přiblížen daňový systém České republiky a také některé významné reformy, které ovlivnily daňové systémy v zemích EU. Tato kapitola by měla navázat na kontinuitu tématu daňového zatížení, konkrétně v České republice a pak souhrnně v zemích EU.

Česká republika, jako jedna z postkomunistických zemí, si na počátku 90. let kladla za cíl snížit daňovou kvótu⁵⁴, neboť na byla dosti vysoká, a přesunout daňové břemeno z přímých daní na nepřímé. Dalšími cíli bylo zavedení DPH a sociální ochrany v podobě příspěvků na sociální zabezpečení. V průběhu 90. let daňová kvóta klesala až do roku 1998, od té doby se zvyšovala ve spojení se sociálními vládami České republiky.

Vůbec nejvíce daňových příjmů do státního rozpočtu šlo a stále jde z již zmíněných příspěvků na sociální zabezpečení. Kdybychom neřadili příspěvky na sociální ochranu do vyjádření celkového daňového zatížení, byla by ČR zařazena mezi státy s nejnižší daňovou kvótou. Tyto příspěvky však započítávány jsou, a to z hlediska daňového zatížení odsouvá ČR až na místo v druhé desítku evropských států OECD pro rok 1997.⁵⁵

„Růst daňového zatížení snižuje úroveň spotřebních výdajů, stejně jako objem soukromých investic; dodatečně daně znamenají, pokud se zároveň odpovídajícím způsobem nezvýší vládní nákupy, pokles agrární poptávky a tím i reálného HDP. Pokles daňového zatížení naopak vytváří předpoklady pro další růst spotřeby a investic; snížení daňového zatížení tak vede k růstu agregátní poptávky a tím i výstupu.“⁵⁶

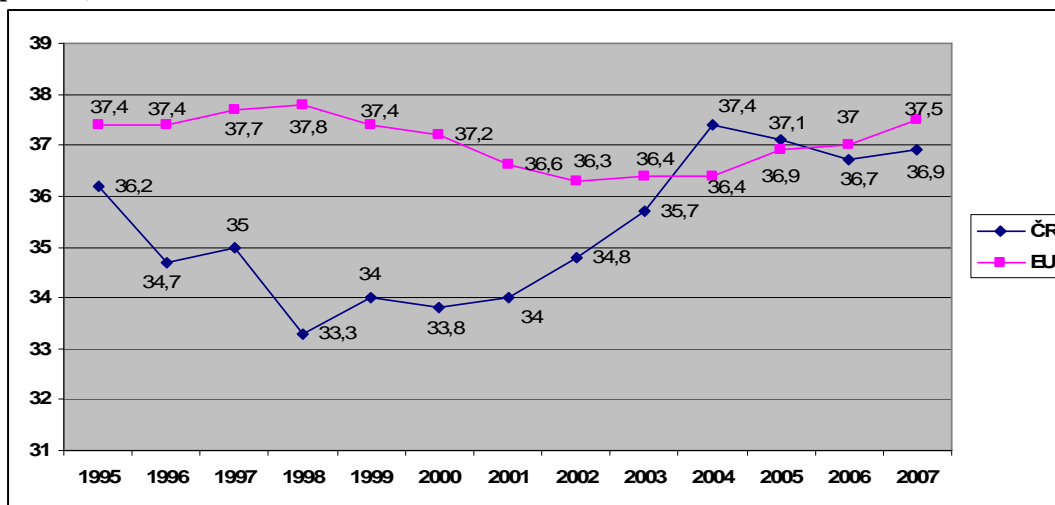
⁵⁴ Daňová kvóta vyjadřuje daňové zatížení dané země.

⁵⁵ *Finance.cz* : *Daňové kvóty* [online]. 2001 [cit. 2010-03-09].

Dostupné na WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/17295-danove-kvoty/>>.

⁵⁶ VLČEK, J.; BEDNARÍKOVÁ, M.; KOŠTEKOVÁ, V. aj. *Ekonomie a ekonomika*. 3. vyd. Praha : ASPI, 2005, s. 464.

Graf č. 2 Vývoj celkového daňového zatížení ČR a EU v období 1995-2007 v % (aritmetický průměr)



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Celkové daňové zatížení ČR rovnoměrně rostlo od roku 2000 do 2004, kdy dosáhlo vrcholu 37,4 % HDP. V období 2005-2007 setrval procentuální podíl na HDP pod touto hranicí, ačkoliv růst HDP byl vyšší než na počátku nového tisíciletí. V roce 2007 činilo daňové zatížení v České republice 36,9 % z HDP. Takové procento je těsně pod průměrem EU (37,5 %). Ve srovnání s okolními státy je daňové zatížení u nás nižší než v Rakousku a Německu, ale vyšší než na Slovensku a v Polsku. I pro tento rok jsou hlavním zdrojem daňových výnosů příspěvky sociálního zabezpečení ve výši 44,2 % ze všech daní, což je více jak 14 % nad průměrem EU-27 (29,5 %). Co se týká podílu přímých daní ve veřejném rozpočtu, které tvoří 25,3 % celkových daní, je ČR 7 procentních bodů pod úrovní EU. Pohled na daňové zatížení ČR to však nezlepší, neboť tyto odvody hrají méně důležitou roli než nepřímé daně, které tvoří 30,5 % příjmů z daní. I osobní důchodové daně se s 4,3 % HDP pohybují mezi nejnižšími sazbami v EU. Celkově obdrží centrální vláda 69,6 % daňových příjmů. Tato hodnota je devátou největší ve státech Evropské unie.⁵⁷

⁵⁷ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

Daňová kvóta v zemích evropské sedmadvacítky dosahovala pro rok 2007 37,5 %, což je o 0,5 % více než v roce 2006. Z těchto a dalších dat z předešlých let lze konstatovat, že daňové zatížení zůstalo v průběhu posledních dvanácti let v členských státech EU prakticky stejné.

Mezi země s nejvyšší daňovou kvótou v roce 2007 patří Dánsko (48,7 %), Švédsko (48,3 %) a Belgie (44,0 %), z čehož vyplývá, že tyto státy převyšují daňovou kvótu ČR o více jak 10 procentních bodů. S tím souvisí fakt, že jsou dlouhodobými členy EU a nemají potřebu snižovat daňové zatížení jako nové členské země, které se snaží pomocí nízké daňové kvóty nalákat zahraniční investory. Je tedy logické, že nejnižší daňovou kvótou budou disponovat nově vstupující státy východní Evropy: Litva (29,9 %), Rumunsko (29,9 %), Slovensko (29,4 %).

Průměrné daňové zatížení České republiky se pohybuje na průměru zemí Evropské unie. Na základě výše analyzovaných dat by bylo třeba České republice doporučit, aby nedocházelo k velkému zvyšování daňového zatížení země. Svě priority by měla nastavit směrem k harmonizaci své hospodářské politiky s hospodářskou politikou Evropské unie. V současné době řešen problém harmonizace daňových systémů zemí EU, ale protože se vychází ze socioekonomických specifíků zemí EU, není politická vůle k učinění těchto kroků. Odlišují-li se daňové systémy zemí EU, pak se odlišuje i míra jejich daňového zatížení.

4. IMPLICITNÍ DAŇOVÁ SAZBA

4.1 CHARAKTERISTIKA A VÝZNAM IMPLICITNÍ DAŇOVÉ SAZBY

Evropská komise každým rokem vydává studii o struktuře daňových systémů v Evropské unii, které jsou porovnávány pomocí výpočtů průměrného daňového zatížení. „Implicitní daňové sazby⁵⁸ měří průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů či aktivit.“⁵⁹ Pomocí implicitní daňové sazby, dále ITR, je možné demonstrovat dopad na ekonomické činnosti podle jejich dílčích funkcí, kterými jsou práce, kapitál a spotřeba. Při tomto postupu se využívá metodiky kvantitativního výzkumu a deskriptivní analýzy dat.

Implicitní daňová sazba, se vypočítá jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní (tj. spotřebě, nákladům práce nebo kapitálovým příjmům).⁶⁰

V příspěvku Evropského parlamentu z roku 2007 se uvádí, že od poloviny 80. let došlo v EU k poklesu daňové sazby. Dokladem toho je prudké snížení sazby pro právnické osoby v roce 1995, v členských zemích (EU 15) o více než 9 procentních bodů z 38 na 29,5 procenta.⁶¹

Své daně začaly snižovat i východoevropské země a tento proces pokračuje dále ve vyspělých státech EU. Klesají i efektivní daňové sazby, které byly poprvé vypočítány Evropskou komisí v roce 1995 pro všechny státy EU. Vážený průměr implicitních daňových sazeb vzrostl v období 1995 – 2003 o 2,9 %. Mnohdy však ale chybí údaje o nových členských státech, tudíž souhrnné statistiky nemohou být za tyto členské země dostatečně reprezentativní. V nových členských zemích EU přichází trend poklesu ITR spolu s poklesem statutárních daňových sazeb.

⁵⁸ Implicite Tax Rate, ITR.

⁵⁹ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha : ASPI, 2007, s. 134.

⁶⁰ Tamtéž, s. 134.

⁶¹ WAGENKNECHT, S. *Návrh zprávy o příspěvku daňové a celní politiky k Lisabonské strategii* [online]. 2007 [cit. 2010-03-10]. Dostupné WWW: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A6-2007-0391+0+DOC+PDF+V0//CS>>.

4. 2 IMPLICITNÍ DAŇOVÁ SAZBA NA PRÁCI

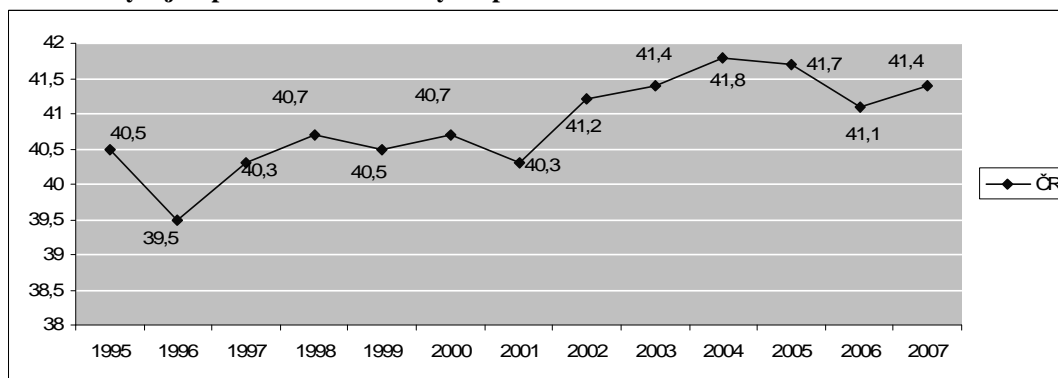
„Implicitní daňová sazba na práci představuje podíl daní a veřejnoprávního pojistného (placených z pracovních příjmů jak zaměstnavatelem, tak zaměstnancem) k celkovým nákladům práce (celkový objem náhrad vyplacených zaměstnancům na území daného státu včetně případných daní z mezd bez zahrnutí výnosů z daní ze sociálních transferů).“⁶² Z obecně dostupných dat je zřejmé, že právě pojistné na sociální zabezpečení tvoří největší část daňového zatížení práce v České republice.

Pomocí implicitní daňové sazby na práci je užitečné porovnávat daňové zatížení práce v zemích EU a analyzovat vývoj v průběhu času.

Ukazatel implicitní daňové sazby se věnuje problémům, které vyvstávají na trhu práce, například tomu, jak zvýšit poptávku po pracovní síle či nabídku práce a poskytnout zaměstnavatelům takové pobídky, aby najímali nové zaměstnance a zároveň aby zaměstnanci tuto práci přijímali nebo více pracovali. Lze toho dosáhnout například omezením vedlejších nákladů na pracovní sílu a snížením daňové zátěže, která snižuje daňové zatížení příjmů z práce. Daňové systémy jednotlivých zemí jsou nastavené tak, aby podporovaly růst zaměstnanosti, a to za předpokladu, že nebude ohrožena ekonomická stabilita země. Tento stav je příznivě udržet v dlouhodobém horizontu s ohledem na stárnutí populace v Evropě.

⁶² LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha : ASPI, 2007, s. 134.

Graf č. 4 Vývoj implicitní daňové sazby na práci v ČR v období 1995-2007 v %

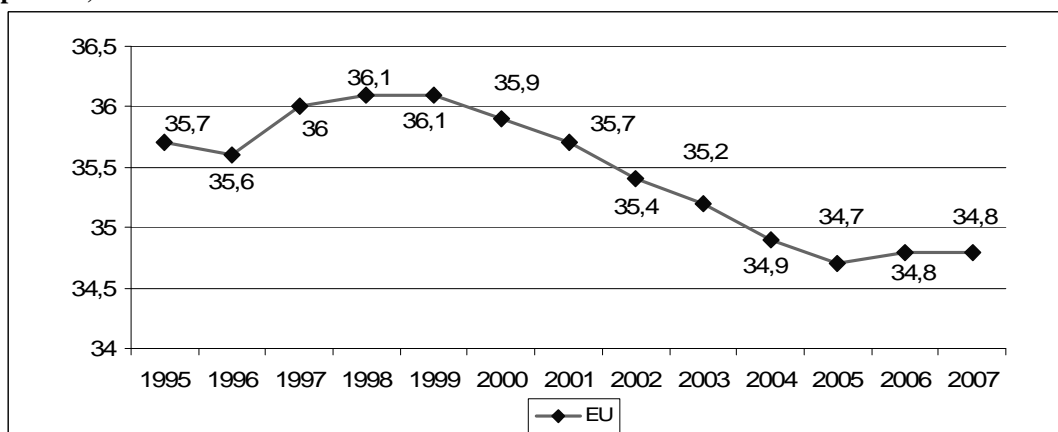


Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Zaměříme-li se na vývoj implicitní daňové sazby v České republice, můžeme z dostupných dat vyčíst, že se v průběhu dvanácti let nevychýlila o více jak jeden procentní bod. Česká republika pravidelně zveřejňuje vyšší daňového zatížení již od roku 1995, avšak poslední hodnoty jsou Eurostatem poskytnuty s dvouletým zpožděním. Daňové zatížení práce se v ČR v letech 1995 - 2007 pohybovalo v rozmezí 39,5 - 41,8 procentních bodů.

V roce 1995 se výše daňové sazby snižuje ze 40,5 % na 39,5 % v roce 1996. Vzhledem k tomu, že nejsou dostupná data z dřívějších let, nelze soudit, zda tento pokles byl procesem dlouhodobějším, či jednorázovým. Tehdy pravicově orientovaná vláda pod vedením Václava Klause prosazovala vysoké tempo ekonomického růstu, aktivní politiku zaměstnanosti a s tím související podporu podnikání. Od roku 1997 implicitní daňová sazba na práci v ČR s občasným výkyvem pomalu roste, až na snížení v letech 2005 - 2006 o 0,6 procentního bodu. Postupné zvyšování implicitní daňové sazby na práci je spojeno s hospodářskou politikou ČR vedenou levicově orientovanou vládou ČSSD a jí preferovanou vysokou úrovní sociálního zabezpečení. Nejvyšší hodnoty 41,8 % dosahovala sazba v roce 2004, což je oproti roku 1996 s hodnotou 39,5 % rozdíl 2,3 procentního bodu. Poslední údaj z roku 2007 nám ukazuje, že pracující v České republice tehdy státu odvedli 41,4 procenta svých příjmů. I přes takto vysoké daňové zatížení práce se v období 1995-2007 v ČR není politická vůle k uskutečnění kroků, které by šly k jejímu postupnému snižování.

Graf č. 5 Vývoj implicitní daňové sazby na práci v EU-25 v období 1995-2007 v % (aritmetický průměr)



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Při zdanění práce dochází v rámci Evropské unie ke značným změnám. Na území společenství EU začala průměrná implicitní daňová sazba na práci růst na počátku 70. let 20. století, zvětšovala se až do poloviny 90. let. 20. století a v posledních deseti letech zůstala průměrná daňová sazba na práci téměř beze změny. Přestože nejsou zaznamenány podstatné změny, dochází k posunům mezi poměrem různých příjmových skupin, od nichž se daně vybírají.

V centrálních a východních státech Evropské unie, které přistoupily do EU v letech 2004⁶³ a 2007⁶⁴, dochází k výraznému poklesu implicitní daňové sazby než je průměr EU-27 ve stejné době, neboť byla zavedena jednotná daňová sazba na všechny druhy příjmů. V těchto zemích se sazba snížila o více jak 3 procentní body, zatímco v EU-27 pouze o 1,5 % a v oblasti států EU-15 klesla o 0,3 %. Na druhou stranu ITR na práci stoupá ve Španělsku a Portugalsku.⁶⁵

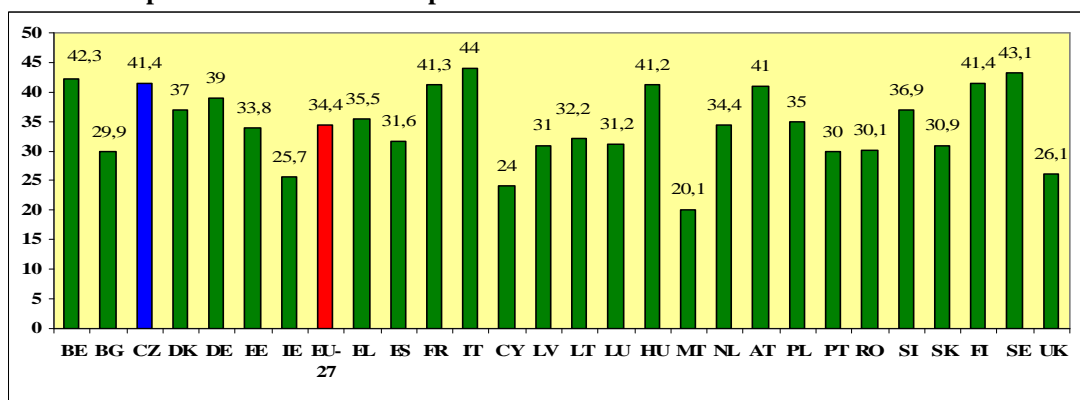
Nejvyšší průměrné daňové zatížení práce v EU bylo mezi lety 1998 a 1999. Do roku 2005 se daří držet klesající tendenci, pak opět stoupá, ale stále se úroveň zatížení drží pod hodnotou z roku 1998.

⁶³ Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko, Slovinsko.

⁶⁴ Bulharsko, Rumunsko.

⁶⁵ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW : <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

Graf č. 6 Implicitní daňová sazba na práci v zemích EU v roce 2007 v %



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

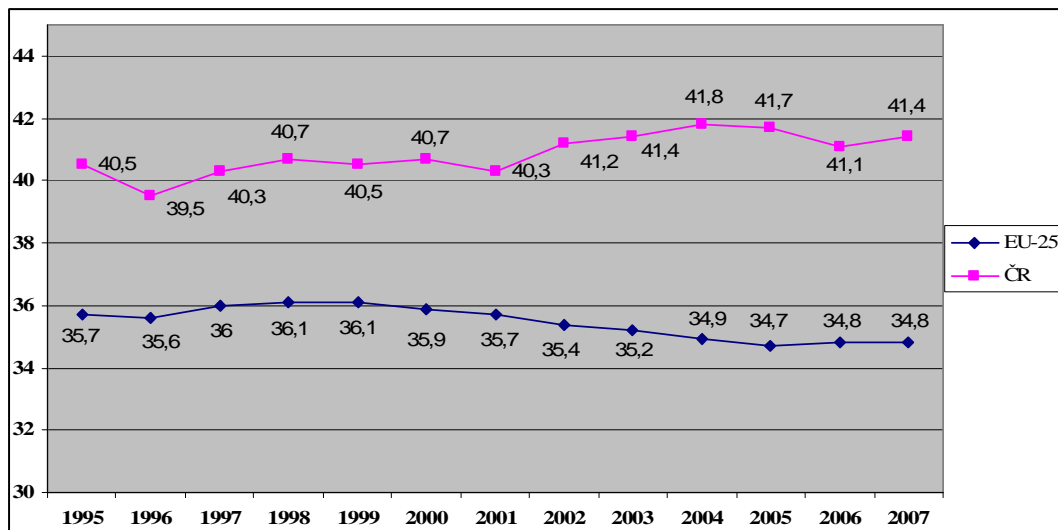
Na výše uvedeném grafu č. 6 můžeme dobře vidět a srovnat jednotlivé státy EU. Jediný stát, který nelze hodnotit je Rumunsko, neboť nedodalo potřebná data. Z grafu č. 6 vyplývají velké rozdíly mezi členskými státy. Na jedné straně se setkáváme s velmi nízkou hodnotou implicitní daňové sazby na práci na Maltě (20,1 %) a Kypru (24,0 %), což může být zapříčiněno historickými vazbami těchto zemí na Velkou Británii a Irsko. Jak Velká Británie, tak i Irsko vykazují výrazně nižší sazby, více jak 9 procentních bodů pod průměrem EU-27. V kontrastu k těmto okrajovým státům Evropy země „kontinentální“ Evropy (Itálie, Belgie, Česká republika, Francie, Maďarsko, Rakousko, Německo, Slovinsko) prokazují hodnotu sazby vyšší než je průměr⁶⁶. To samé je u severovýchodních států, ve Švédsku občané odvádějí 43,1 % podílu ze svých příjmů, avšak je nutné podotknout, že od roku 2005 i zde dochází k postupnému poklesu. Nejvyšší implicitní daňové sazby na práci dosáhla pro rok 2007 Itálie (44,0 %). ČR je čtvrtou zemí s nejvyšším daňovým zatížením práce v rámci Evropské unie a zároveň dosahuje nejvyšší daňové sazby na práci ze všech nových zemí, které do EU přistoupily v roce 2004.

Stejnou úroveň zatížení dosahuje i Finsko. V mnohých státech, stejně jako v ČR, nepředstavuje velký podíl na zdanění práce daně z příjmů osob, ale sociální příspěvky, kterými se vláda snaží zajistit povinné sociální zabezpečení

⁶⁶ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

prostřednictvím povinného pojištění. Pouze v Dánsku, Irsku a Velké Británii tvoří daně z příjmů osob poměrně velkou část z celkových poplatků z pracovního příjmu.⁶⁷

Graf č. 7 Vývoj implicitní daňové sazby na práci v ČR a EU v období 1995-2007 v %



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

V porovnání států Evropské unie se Česká republika pohybuje na poměrně vysokém stupni daňového zatížení, jak dokazuje graf č. 7. V roce 2007 byla implicitní daňová sazba na práci 41,4 %, což je o 7 procentních bodů nad průměrem EU-27. Od roku 2001 lze pozorovat trend prohlubování rozdílu v implicitní daňové sazbě na práci v ČR a v zemích EU. Tento trend je v rozporu s cíli České republiky pro koordinaci své hospodářské politiky s hospodářskou politikou EU.

Na závěr této kapitoly lze konstatovat, že výše ITR na práci v ČR negativně ovlivňuje daňové zatížení České republiky a v souhrnu i Evropské unie, neboť představuje zemi s vysokým zdaněním práce. Zdanění práce má samozřejmě vliv na nabídku práce a motivaci k pracovním výkonům. „Jsou-li daně vysoké, dávají lidé přednost volnému času před pracovním úsilím.“⁶⁸ Dále lze konstatovat, že výše

⁶⁷ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

⁶⁸ HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005, s. 628.

sazeb sociálního pojištění představuje jisté bariéry vytváření a rozšiřování nových pracovních míst.

Měly by být učiněny legislativní kroky, které by vedly ke snížení daňové zátěže příjmů z práce nebo omezení vedlejších nákladů na práci, čímž by se podporovalo aktivní obyvatelstvo. Při všeobecném snížení sazeb daní z příjmů by se však potenciální investoři rozhodovali i podle jiných kritérií, než pouze dle výše sazby daně z příjmů. Roli by hrály i faktory, jako je produktivita práce, cena práce, infrastruktura či politické prostředí. Proto možným způsobem by bylo rozšíření infrastruktury, a to nejenom dopravní pro zvýšení mobility osob a zboží, ale také infrastruktury informační. V neposlední řadě je nutné investovat do vzdělávání, aby ekonomicky činní jedinci disponovali dovednostmi, které dokáží uplatnit v novém, rychle se rozvíjejícím pracovním prostředí.

4. 3 IMPLICITNÍ DAŇOVÁ SAZBA Z KAPITÁLU

„Implicitní daňová sazba z kapitálu se vypočítá jako podíl inkasa daní z výnosů úspor a investic domácností a firem k objemu celosvětových výnosů z kapitálu a podnikání tuzemských daňových rezidentů, který podléhá domácímu zdanění.“⁶⁹ Jedná se tedy o všechny majetkové daně k potenciálně zdanitelným obchodním příjmům v ekonomice. Ze všech daňových sazeb je implicitní daňová sazba z kapitálu nejkompexnější. Je možné ji rozdělit na jednotlivé dílčí příjmy, tedy na daně z majetku podniků, z domácností, z příjmů právnických osob.⁷⁰

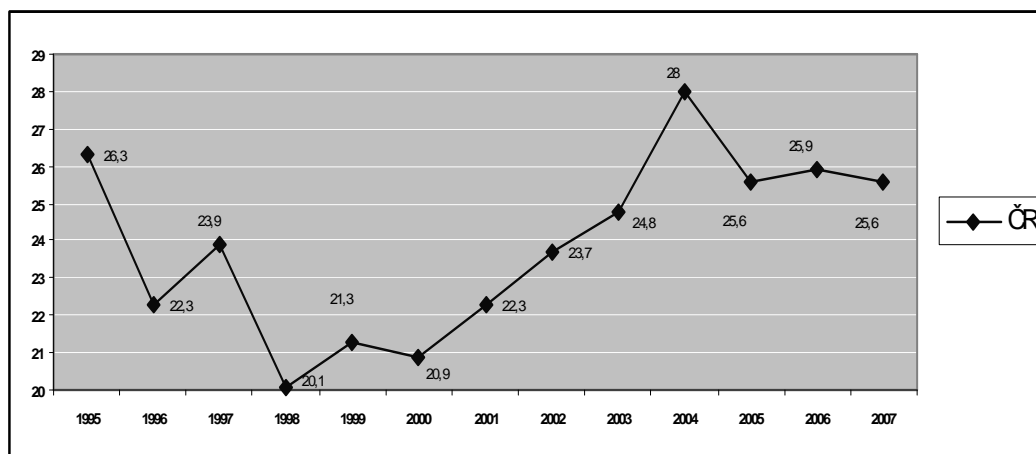
Cílem této funkce daňového zatížení, ostatně jako i u dalších, je především poskytnutí dat pro srovnání zemí v EU. Implicitní daňová sazba z kapitálu podstatným způsobem přeceňuje skutečné zdanění kapitálu v době značného

⁶⁹ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha : ASPI, 2007, s.135-136.

⁷⁰ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/ta_x_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

rozmachu na burze a kapitálových trzích.⁷¹ Je tedy nutné tuto implicitní daň interpretovat velmi opatrně.

Graf č. 8 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v ČR v období 1995-2007 v %



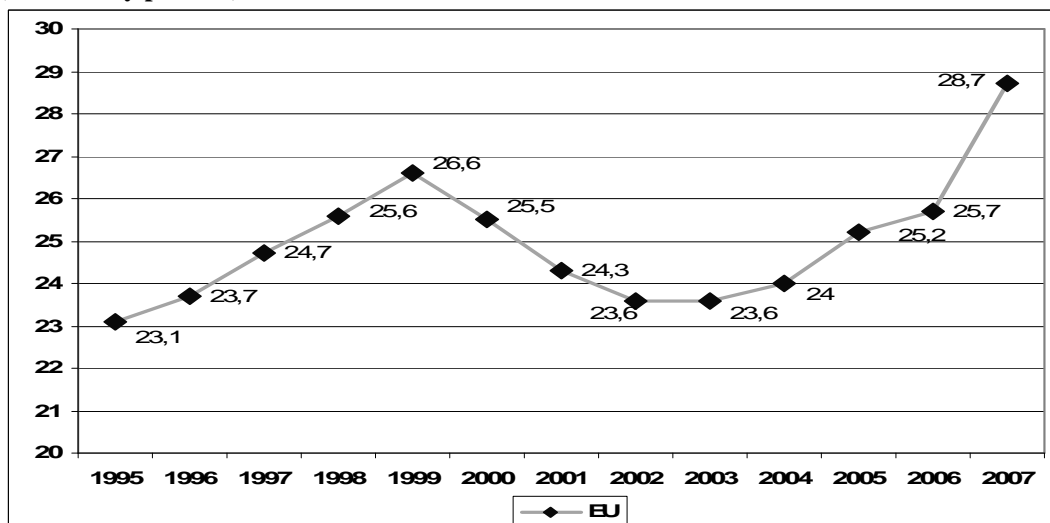
Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Pohlédněme tedy na vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v České republice. V roce 2007 dosáhla ITR hodnoty 25,6 % (viz graf č. 8).

Z toho vyplývá, že meziročně klesla o 0,3 procentního bodu. Z grafu je od roku 2004 zřejmá klesající tendence daňového zatížení z kapitál. Na nejnižší hodnotu se dostala v roce 1998, kdy daňové zatížení bylo těsně nad dvacetiprocentní hranicí. Od roku 1998 úroveň daňové sazby postupně stoupá až na výjimku v roce 2000 (20,9 %). V roce 2004 se stoupající trend zastavuje a začíná se obracet, a to i přes pokračující hospodářský růst ekonomiky. Během let 2005-2007 se implicitní daňová sazba z kapitálu dostala na 25,6 %. Z dlouhodobějšího pohledu došlo od roku 1995 do roku 2007 k poklesu o 0,7 procentního bodu.

⁷¹ WAGENKNECHT, S. *Návrh zprávy o příspěvku daňové a celní politiky k Lisabonské strategii*. [online]. 2007 [cit. 2010-03-10]. Dostupné WWW: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A6-2007-0391+0+DOC+PDF+V0//CS>>.

Graf č. 9 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v EU-25 v období 1995-2007 v % (aritmetický průměr)



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

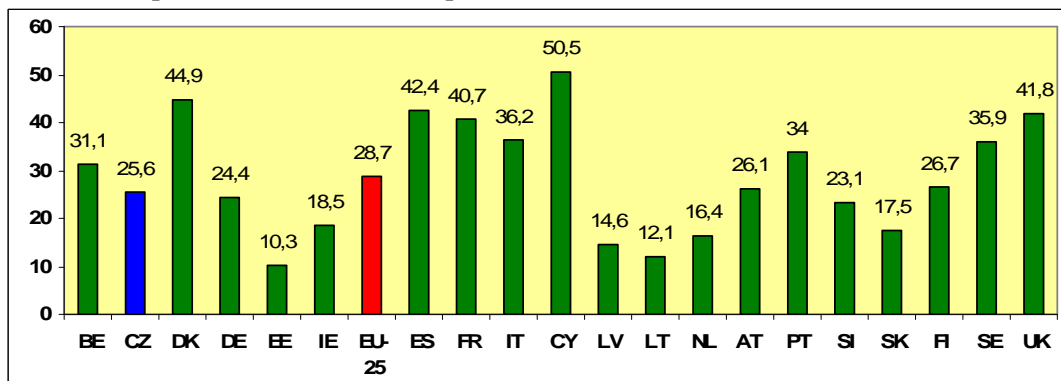
V zemích Evropské unie roste implicitní daňová sazba na kapitál od roku 2003. Rostou příjmy z daní z příjmů právnických osob, daní z majetku a daní z příjmů podniků.⁷² Růst výnosů z daní souvisí s cyklickým efektem, neboť implicitní daňová sazba z kapitálu je na změny mnohem více náchylnější než například sazba na práci nebo spotřebu. Implicitní daňová sazba dospěla ke svému vrcholu v roce 1999, posléze klesá a stoupá v souvislosti s hospodářským cyklem. Mezi lety 1999-2002 se ekonomika vyznačuje recesí, v které klesají nákupy statků převážně dlouhodobé spotřeby, klesají investice do budov a zařízení a roste nezaměstnanost.

V určitém bodě, nazývaném sedlo, který je na grafu č. 9 znázorněn v meziročním období 2002-2003, dochází k vyrovnání agregátní poptávky a agregátní nabídky, od sedla postupně nastupuje etapa expanze, etapa oživení ekonomiky.⁷³

⁷² *European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

⁷³ SOJKA, M. PUDLÁK, J. PŮLPÁN, K. *Základy ekonomie-Úvod do ekonomie pro gymnázia*. Praha : Vyšehrad, 1994, s. 60.

Graf č. 10 Implicitní daňová sazba z kapitálu v zemích EU v roce 2007 v %



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

V rámci EU je ITR z kapitálu v jednotlivých zemích velmi odlišná. Na grafu č. 10 je zobrazené srovnání zemí, které zveřejnil Eurostat pro rok 2007. Údaje pro zpracování statistiky poskytlo pouze 20 z 27 států Evropské unie. Spolu s nedostatkem dat klesá i vypovídající schopnost daného srovnání.

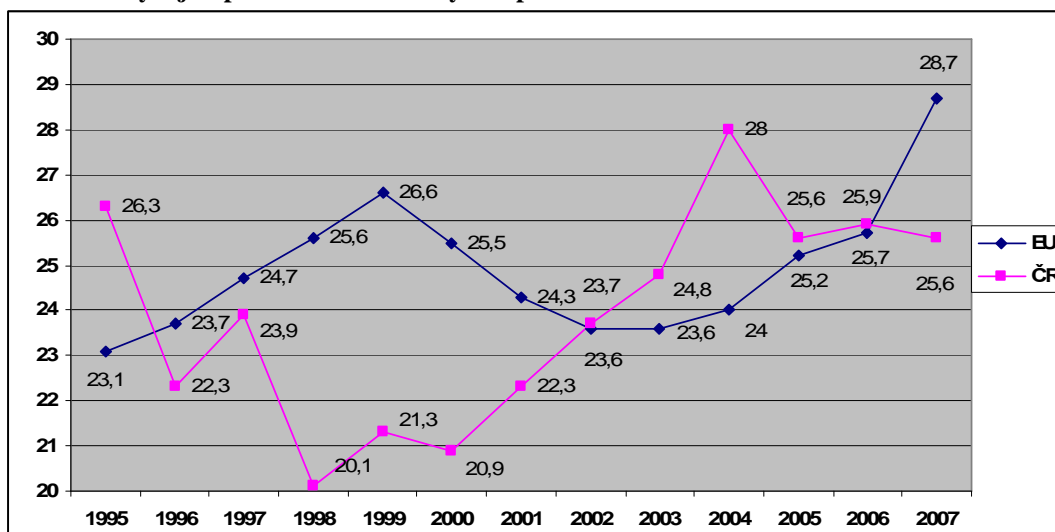
Budeme-li i přes tyto nedostatky vycházet z poskytnutých dat, je již na první pohled zřejmé, že výše implicitních daňových sazeb z kapitálu se v jednotlivých zemích velmi liší. Mezi Kyprem, který má nejvyšší daňovou sazbu z kapitálu dosahující 50,5 %, a Estonskem s 10,3 procentní daňovou sazbou z kapitálu je nepoměř více jak 40 procentních bodů.

Rozdíly v rozložení ITR z kapitálu jsou nejčastěji způsobeny odlišnostmi ve zdanění základního jmění a majetku.⁷⁴ Pro rok 2007 nejvyšších daňových sazeb dosáhl Kypr (50,5 %), Dánsko (44,5 %), Velká Británie (41,5 %). Meziroční navýšení daňového zatížení v letech 2006-2007 na Kypru bylo ovlivněno požadavky OECD na úpravy daňových systémů v rámci boji proti škodlivé daňové konkurenci, neboť Kypr se ocitl na seznamu OECD škodlivých daňových rájů.⁷⁵ Naproti tomu nejnižší hodnoty jsou v pobaltských zemích, v Estonsku (10,3 %), Litvě (12,1 %) a Lotyšsku (14,6 %). V těchto zemích docházelo v letech 2000 - 2007 k velkému hospodářskému růstu, čemuž dopomáhala i nízká daňová sazba.

⁷⁴ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha, 2007 : ASPI, s. 136.

⁷⁵ Tamtéž, s. 132.

Graf č. 11 Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v ČR a EU-25 v období 1995-2007 v %



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Po výše vyhodnocených statistikách je nasnadě položit si otázku, zda je vůbec vhodné, aby byl kapitál podrobován zdanění. Pohlédneme-li na danou problematiku z úhlu obchodní společnosti i státu jako celku, zjistíme, že kdyby nebyly zdaněny příjmy z kapitálu, stát by byl ochuzen o finanční prostředky, které by vedly do veřejného rozpočtu. Na druhou stranu by firmy mohly tyto finance dále investovat, a tak zefektivnit svou činnost, například pro potřebu vývoje nových technologií.

České republice by se dala navrhnout cesta zatraktivnění ekonomického prostředí pro domácí i zahraniční společnosti, neboť i tak lze přilákat kapitál.

Česká republika by měla mít na zřeteli i skutečnost, že pokud bude daňové zatížení z kapitálu vysoké, ohrozí tím i existenci zahraničního kapitálu v českých zemích.

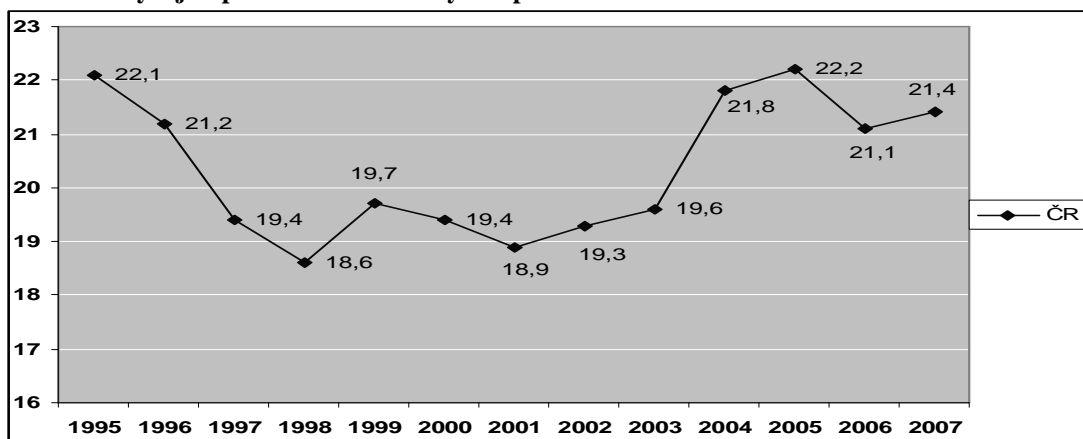
4. 4 IMPLICITNÍ DAŇOVÁ SAZBA NA SPOTŘEBU

Poslední ekonomickou funkcí, podle níž je možné měřit implicitní daňovou sazbu, je funkce spotřeby. ITR na spotřebu je důležitá pro vyjádření jejího dopadu na následnou spotřebu zboží a služeb a v neposlední řadě také k demonstraci rozdílů mezi jednotlivými státy.

„Implicitní daňová sazba na spotřebu se vypočítá jako poměr mezi celkovými příjmy z daní ze spotřeby (tj. v ČR DPH a spotřebních daní) a celkovými konečnými náklady domácností na spotřebu na území daného státu.“⁷⁶

Spotřeba je jedním z obzvlášť nemobilních daňových zdrojů, a to především spotřeba základního zboží a služeb. Aktuální trend, který však neuplatňují všechny státy EU, je zvyšování spotřebních daní ve prospěch snižování daní z příjmů.

Graf č. 12 Vývoj implicitní daňové sazby na spotřebu v ČR v období 1995-2007 v %



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

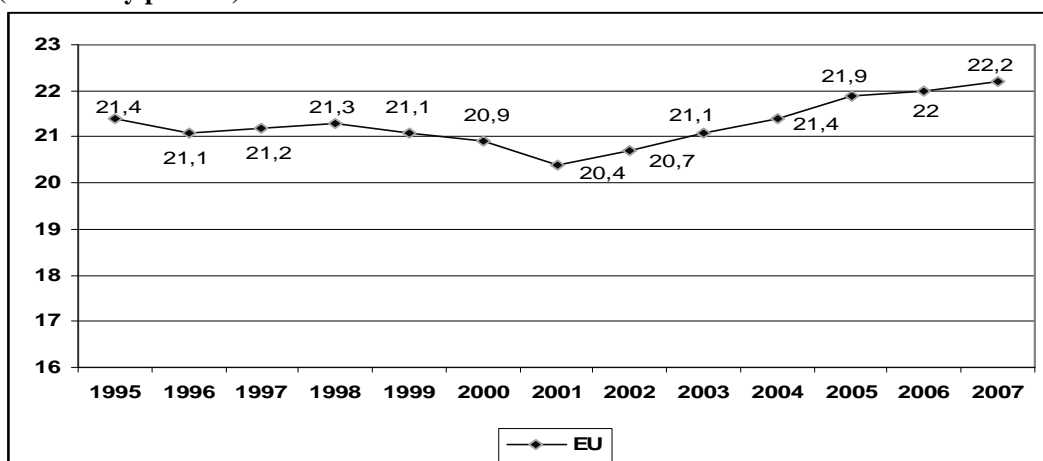
Jaké výše dosahuje implicitní daňová sazba na spotřebu v České republice? Tato daňová sazba v průběhu času dosahovala velmi nevyrovnaných hodnot. V roce 1995 se ITR pohybovala téměř na nejvyšším stupni pro celé období 1995-2007. Po několika letech poklesu se sazba zvedla, a to především v letech 2004 – 2005. V souvislosti s budoucím vstupem České republiky do Evropské unie bylo nutné implementovat legislativu EU do českého práva. Výsledkem byl nový zákon o dani

⁷⁶ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha : ASPI, 2007, s. 136.

z přidané hodnoty⁷⁷ a nový zákon o spotřebních daních⁷⁸. Nové zákony přinesly změnu výše základní sazby z 22 % na 19 %, díky níž mohlo dojít k mírnému zlevnění řady zboží a služeb.⁷⁹ Jednalo se například o telekomunikace, elektroniku a automobily. V nižší pětiprocentní sazbě zůstaly potraviny, léky či vstupenky na kulturní akce. Naopak mnohé zboží a služby byly přesunuty ze základní sazby do vyšší, což pro konečné spotřebitele znamenalo zdražení, například za jídla v restauracích.

V roce 2007, kdy byla zveřejněna poslední data, dosáhla ITR na spotřebu v ČR hodnoty 21,4 %, což je 0,8 procentních bodů pod průměrem EU-27 s 22,2 % (viz graf č. 13). Zkonfrontujeme-li hodnoty z let 2005 a 2006, dospějeme k závěru, že rozdíl je více jako jednoprocenní a navíc s klesající tendencí, což je v rozporu s průměrnou implicitní daňovou sazbou na spotřebu EU, která rostla.

Graf č. 13 Vývoj implicitní daňové sazby na spotřebu v EU-25 v období 1995-2007 v % (aritmetický průměr)



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

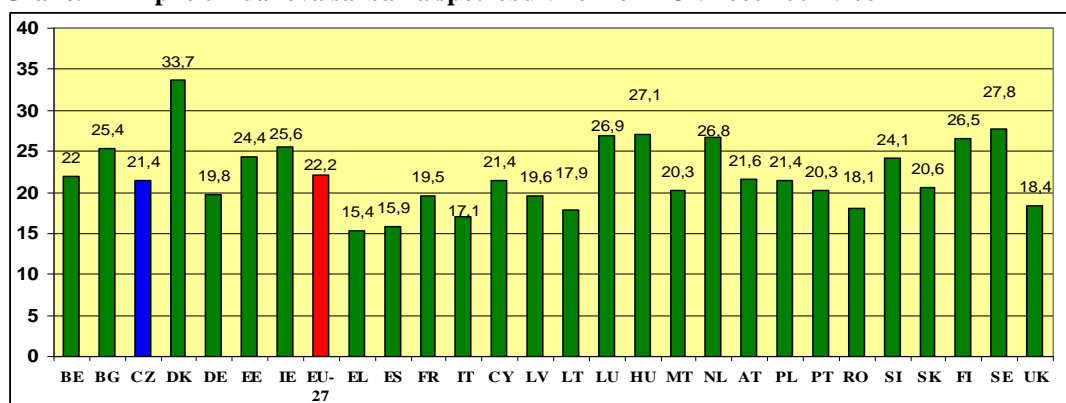
⁷⁷ *Ministerstvo financí České republiky: Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnot* [online]. 2004 [cit. 2010-03-29]. Dostupné na WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_690.html>.

⁷⁸ *Ministerstvo financí České republiky : Zákon č. 353/2003 Sb., o správních poplatcích* [online]. 2003 [cit. 2010-03-29]. Dostupné na WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_793.html>.

⁷⁹ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

Implicitní daňová sazba na spotřebu v zemích EU stoupá od roku 2001, potvrzuje se tím i trend přesunu daňového břemena na nepřímé daně. Aritmetický průměr hodnot implicitních daňových sazeb na spotřebu v Evropské unii neprodělal výrazné meziroční výkyvy. Je to dáno sazbou DPH, která je zakotvena v systému každé členské země EU a její výše se pohybuje od 15% do 25%. Nejnižších hodnot ITR na spotřebu dosahovala v roce 2001, kdy zároveň dochází i k vzrůstajícímu trendu, který pro danou statistiku vrcholí rokem 2007 s hodnotou 22,2 %.

Graf č. 14 Implicitní daňová sazba na spotřebu v zemích EU v roce 2007 v %

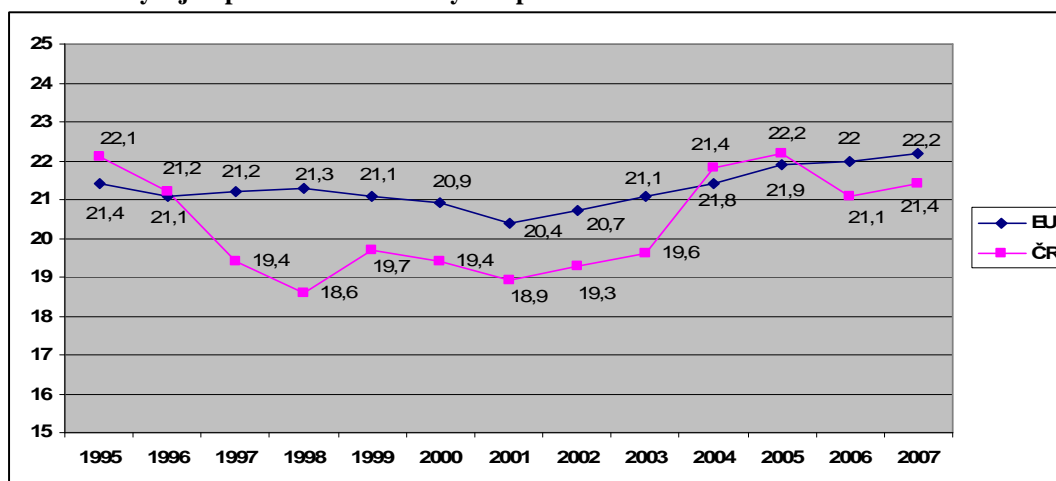


Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Své sazby pro implicitní daňovou sazbu na spotřebu poskytly pro rok 2007 všechny členské státy Evropské unie (viz graf č. 14). Vypovídající schopnost tohoto vzorku je pak mnohem větší než například u ITR z kapitálu. Nejvyšší daňové zatížení je zaznamenáno v Dánsku (33,7 %), Švédsku (27,8 %) a Maďarsku (27,1 %) a nejnižších sazeb dosáhlo Řecko (15,4 %), Španělsko (15,9 %). Česká republika (12,4 %) se pohybuje těsně pod průměrnou hodnotou EU-27 (22,2 %).⁸⁰ Velké rozdíly v ITR na spotřebu v zemích EU jsou ovlivněny skutečností, že členské země kladou důraz na daňové zatížení různých oblastí.

⁸⁰ *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

Graf č. 15 Vývoj implicitní daňové sazby na spotřebu v ČR a EU v období 1995-2007 v %



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Data zanesená na grafu č. 15 pro měření efektivního daňového zatížení potvrzují, že tato sazba má ve všech členských státech EU vzrůstající charakter od roku 2001. V celé EU je jen několik zemí jako je Řecko či Itálie, ve kterých se stoupající trend neprojevil. V Řecku byl dokonce zaznamenán pokles téměř jednoho procentního bodu (rozdíl roku 2000 s 16,5 % a roku 2007 s 15,4 %). Na grafu je znázorněn vývoj ITR na spotřebu v ČR a EU. Všimneme-li si roku 2004, uvidíme, že výše daňové sazby v ČR prudce stoupla, což je následkem již zmíněného nově přijatého zákona o DPH a zákona o spotřebních daních. Implicitní daňová sazba na spotřebu v České republice se až na výjimky pohybovala v letech 2004 – 2005 pod průměrem zemí EU.

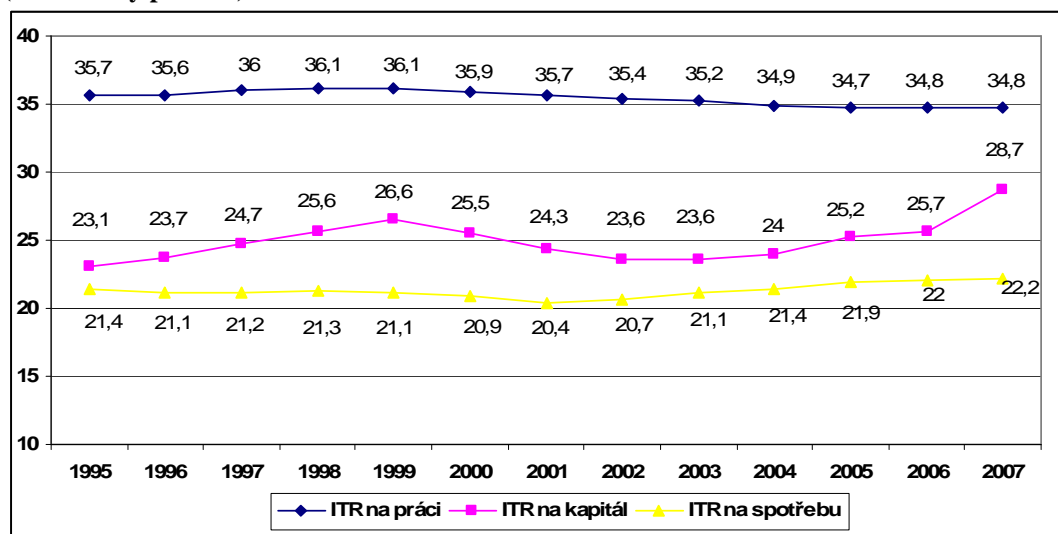
Chce-li si Česká republika udržet rostoucí životní úroveň, daly by se v oblasti zdanění spotřeby podat návrhy, které by zahrnovaly například snížení administrativních nároků u daně z přidané hodnoty. Česká republika by neměla prudce zvyšovat daňové zatížení prostřednictvím vyššího zdanění spotřeby, zvláště DPH, aby nedošlo k snižování poptávky po zboží a službách, které produkují subjekty České republiky.

4. 5 SHRNU TÍ IMPLICITNÍ DAŇOVÉ SAZBY NA PRÁCI, KAPITÁL A SPOTŘEBU

Cílem čtvrté kapitoly bylo ukázat a konfrontovat hodnoty implicitních daňových sazeb v České republice a zemích Evropské unie jako celku, neboť patří k jedné z nejvíce zdaněných oblastí světa. V hodnocení jednotlivých implicitních daňových sazeb v ČR a státech EU byly podány návrhy na zlepšení situace v ČR a bylo poukázáno na důsledky, které by při určité výši daňové sazby mohly nastat.

Toto shrnutí má prezentovat souběžný vývoj implicitní daňové sazby na práci, spotřebu a kapitál v letech 1995-2007. Budou tedy vyzdvihnuty závěry, které plynou ze vzájemných vztahů mezi hospodářskými funkcemi.

Graf č. 16 Vývoj ITR na práci, kapitál a spotřebu v EU-27 v období 1995-2007 v % (aritmetický průměr)



Zdroj: *European Commission : Taxation trends in the European Union* [online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>. Vlastní úprava.

Z grafu č. 16 hodnotícího implicitní daňové sazby v průběhu času plyne závěr, že daňové zatížení se přesouvá od zdanění práce ke zdanění spotřeby. Potvrzuje se tím tedy trend zvyšování nepřímých daní nad přímými. Tato skutečnost je výsledkem politické činnosti států, neboť výdej finančních prostředků je pro

občany přijatelnější prostřednictvím nepřímých daní. Přispěly k tomu také nové úpravy zákonů o spotřební dani v jednotlivých zemích.

Dále lze konstatovat, že ITR na práci se pohybuje po celé období let 1995 – 2007 nad implicitními daňovými sazbami pro kapitál a spotřebu. Zejména v nových členských státech EU docházelo ke snižování daňové sazby na práci, což v důsledku mírně snížilo průměrnou daňovou sazbu na práci v zemích EU. Snižováním daňové sazby na práci se země snaží zvýšit zaměstnanost a přilákat zahraniční kapitál.

Závěr

Nad problematikou daní a nastavení správného daňového systému se v současné době velmi často diskutuje.

Z již uvedených poznatků v rámci tématu daňového zatížení České republiky vyplývá, že průměrné daňové zatížení ČR se pohybuje na průměru zemí Evropské unie. Česká republika dostala svých cílů stanovených v 90. letech 20. století. Dochází k přesunu daňového břemene z přímých daní na daně nepřímé, byla zavedena DPH i příspěvky sociálního pojištění. Cíl směřující k snížení daňové kvóty byl plněn do roku 1998. Od té doby se daňové zatížení vyjádřené ukazatelem daňové kvóty zvyšovalo až do roku 2004, kdy nabylo svého maxima.

Z komparace dat dostupných pro implicitní daňovou sazbu na práci, kapitál a spotřebu vyplývají závěry, že celkové daňové zatížení ČR se sice od průměru zemí EU neliší, ale zdanění práce dosahuje dlouhodobě nadprůměrných hodnot. Podstatnou část daňové zátěže práce pracujících představuje platba sociálního pojištění (44,2 % ze všech daní pro rok 2007), která snižuje možnosti pro vytváření a rozšiřování nových pracovních míst. Zdanění práce v ČR negativně ovlivňuje její celkové daňové zatížení a potažmo i průměrné daňové zatížení Evropské unie.

Zdanění kapitálu se oproti dani z práce, až na výjimku, pár let pohybuje pod průměrem zemí EU. V rámci hodnocení byla vznesena otázka, zda je nutné, aby byl kapitál zdaněn. Daně z kapitálu jsou příjmem do veřejného rozpočtu státu, který má moc s ním disponovat.

Implicitní daňová sazba na spotřebu se stejně jako ITR z kapitálu v období 1995 – 2007 pohybovala pod průměrem zemí EU. Výše zdanění daní na spotřebu se výrazně neliší co do výše daní v ostatních zemích EU, neboť v rámci harmonizačních kroků vedoucích k přijetí ČR do EU byl v roce 2003 přijat nový zákon o spotřebních daních a v roce 2004 nový zákon o dani z přidané hodnoty.

České republice by bylo na základě získaných poznatků a z nich plynoucích závěrů třeba doporučit následující kroky. Při reformě odstartované v roce 2008 by měla dbát kromě snižování daní i na snižování státních výdajů. Svou pozornost je důležité upírat na koordinaci své hospodářské politiky s politikou EU. Česká republika by však měla nastavit takovou strukturu daňového systému, aby

se Evropské unii vyrovnala nejenom v daňovém zatížení, ale především by mělo docházet k srovnání výše příjmů a konkurenceschopnosti obyvatelstva jak tomu je v ostatních zemích. Důraz je nutné zesílit v oblasti daňové kontroly, aby nedocházelo k daňovým únikům do šedé ekonomiky.

V rámci daňového zatížení práce byly navrženy možnosti zlepšení prostřednictvím legislativních kroků vedoucích k snížení daní z příjmů práce či omezení vedlejších nákladů na práci. ČR by měla nastavit takovou politiku zaměstnanosti, která povede k větší motivaci k práci. Pozornost je nutné zaměřit na vzdělávání, a to i v podobě rekvalifikačních kurzů pro starší generaci, neboť tím lze docílit větší flexibility na trhu práce.

V oblasti zdanění kapitálu nemusí ČR činit nějaká restriktivní opatření. Snížení výše sazby daně z příjmů z kapitálových výnosů by mohl být jeden z rozhodujících faktorů pro přesun zahraničních společností do České republiky.

Česká republika by neměla prudce zvyšovat daňové zatížení prostřednictvím nepřímých daní, zvláště DPH, aby nedošlo k snižování poptávky po zboží a službách, které produkují subjekty České republiky. Dále by se měly odstranit překážky v administrativě spojené zvláště s DPH.

Pro Českou republiku by bylo vhodné, aby se v následujících letech zaměřila na hospodářský růst a nezaměstnanost, která plyne z daňového zatížení práce. Své priority by měla zaměřit i na vzájemnou mezistátní informovanost, neboť lze předpokládat, že i do budoucna bude hrozit nárůst daňového zatížení, které je již od roku 2000 ve vzestupném trendu. Cíle České republiky jsou nastaveny k postupné harmonizaci svého daňového systému se systémy zemí EU. Harmonizace je jistě vhodná vzhledem k výrazně odlišné rozvinutosti jednotlivých členských států EU. Evropská unie jako různorodý celek bude usilovat o zavedení jednotných minimálních sazeb daní a možný tlak lze očekávat spíše ze strany starších členských států Evropské unie, jejichž daňové zatížení dosahuje mnohem vyšších hodnot než daňové zatížení později přistupujících zemí, které se vydaly cestou postupného snižování celkového daňového zatížení a zároveň apelují na zvýšení spravedlnosti, jednoduchosti a efektivnosti ve zdanění.

Použitá literatura

Knižní publikace:

HAMERNÍKOVÁ, B.; MAAYTOVÁ, A.; A KOL. *Veřejné finance*. Praha : ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-301-0.

HAMERNÍKOVÁ, B.; KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance : učebnice*. Praha : Eurolex Bohemia, 1999. ISBN 80-902752-1-4.

HINDLS, R.; HOLMAN, R.; HRONOVÁ, S. aj. *Ekonomický slovník*. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-819-3.

HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-891-6.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a Politika*. Praha : ASPI, 2003. ISBN 80-86395-84-7.

LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

MUSGRAVE, R.A.; MUSGRAVEOVÁ, P.B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha : Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktual. vyd. Praha : ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.

SOJKA, M.; PUDLÁK, J.; PŮLPÁN, K. *Základy ekonomie : Úvod do ekonomie pro gymnázia*. Praha : Vyšehrad, 1994. ISBN 80-7021-118-0.

ŠIKORÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha : Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-746-1.

VLČEK, J.; BEDNAŘÍKOVÁ, M.; KOŠTEKOVÁ, V. aj. *Ekonomie a ekonomika*. 3. vyd. Praha : ASPI, 2005. ISBN 80-7357-103-X.

Internetové zdroje:

European Commission : Taxation trends in the European Union [online].

Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009

[cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW:

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-07-001/EN/KS-DU-07-001-EN.PDF>. ISBN 978-92-79-04865-4.

European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results

[online]. Luxemburg : Office for Official Publications of the European

Communities, 2009 [cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

Eurostat : Eurostat quality profile – implicit tax rate on labour [online]. 2008

[cit. 2010-04-05]. Dostupné na WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

Finance.cz : Daňové kvóty [online]. 2001 [cit. 2010-03-09]. Dostupné na WWW:

<<http://www.finance.cz/zpravy/finance/17295-danove-kvoty/>>.

Ministerstvo financí České republiky : Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty [online]. 2004 [cit. 2010-03-29]. Dostupné na WWW:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_690.html>.

Ministerstvo financí České republiky : Zákon č. 353/2003 Sb., o správních

poplatcích [online]. 2003 [cit. 2010-03-29]. Dostupné na WWW:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_793.html>.

Newton HOLDING, a.s.: *Daně a ekonomická výkonnost: Empirické testy na panelu zemí OECD* [online]. Praha, 2004 [cit. 2010-02-25]. Dostupné na WWW:

<<http://www.newton.cz/redsys/docs/analyzy/makroanalyzy/87954a74714778ac0366ace018f3e251.pdf>>.

SRAZOWSKÁ, I. *Daňové zatížení v České republice a Evropské unii* [online].
Karviná, 2007 [cit. 2009-04-09]. Dostupné na WWW:
<http://kvf.vse.cz/storage/1180483257_sb_szarowska.pdf>.

WAGENKNECHT, S. *Návrh zprávy o příspěvku daňové a celní politiky
k Lisabonské strategii* [online]. 2007 [cit. 2010-03-10]. Dostupné WWW:
<[http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-
//EP//NONSGML+REPORT+A6-2007-0391+0+DOC+PDF+V0//CS](http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A6-2007-0391+0+DOC+PDF+V0//CS)>.

Anotace

Tato bakalářská práce se zabývá daněmi a daňovým zatížením České republiky ve srovnání se zeměmi Evropské unie. Je rozdělena do čtyř hlavních částí. V první kapitole je vymezen pojem daně, následně se zaměřuje na daňové systémy, přičemž zvláštní pozornost je věnována daňovému systému České republiky. Tématem třetí kapitoly je historický vývoj daňové teorie ve vztahu ke zdanění a celkové daňové zatížení České republiky a zemí Evropské unie. Čtvrtá kapitola analyzuje na základě efektivního přístupu ke zdanění postavení České republiky mezi zeměmi Evropské unie.

Abstract

This Bachelor's Thesis deals with the taxes and tax burden of the Czech Republic in comparison to states of the European Union. The thesis is separated into four main parts. In the first chapter the concept of taxes is defined, in the second chapter focuses on the system of taxation whereas special attention is drawn to the system of taxation of the Czech Republic. The themes of the third chapter are historical evolution of the tax theory in the relation to taxation and total tax burden of the Czech Republic and states of the European Union. The fourth chapter analyzes the status of the Czech Republic among the states of the European Union on the basis of effective approach to taxation.

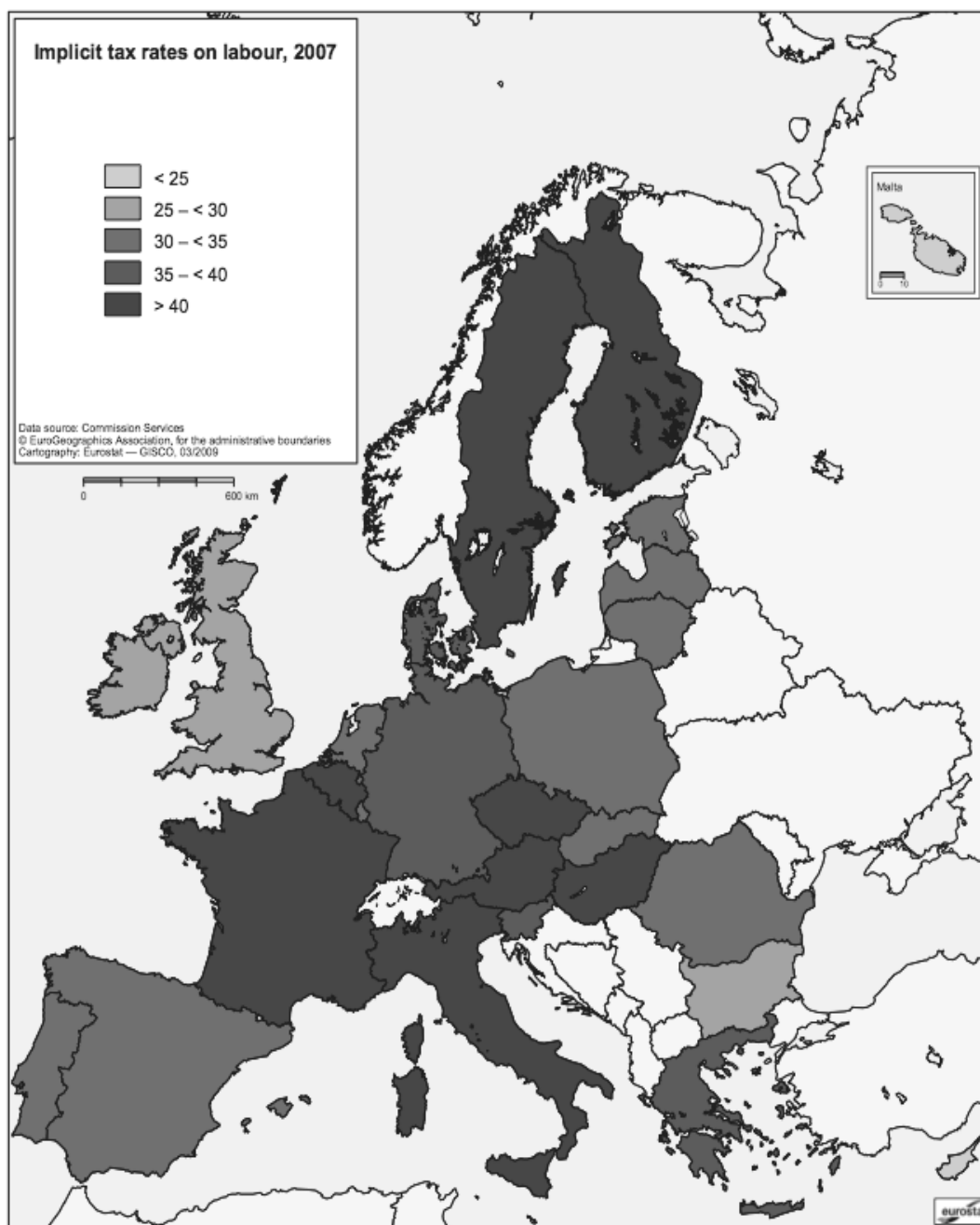
Přílohy

Příloha č. 1 . Seznam zkratk⁸¹

BE	Belgium
BG	Bulgaria
CZ	Czech Republic
DK	Denmark
DE	Germany
EE	Estonia
IE	Ireland
EL	Greece
ES	Spain
FR	France
IT	Italy
CY	Cyprus
LV	Latvia
LT	Lithuania
LU	Luxembourg
HU	Hungary
MT	Malta
NL	Netherlands
AT	Austria
PL	Poland
PT	Portugal
RO	Romania
SI	Slovenia
SK	Slovakia
FI	Finland
SE	Sweden
UK	United Kingdom
NO	Norway (not an EU Member State)
EU	European Union
EU – 15	European Union (15 Member States; membership 1.1.1995 - 30.4.2004)
EU – 25	European Union (25 Member States; membership 1.5.2004 -31.12.2006)
EU – 27	European Union (27 Member States; membership as from 1.1.2007)
EA – 15	Euro Area (15 member countries; membership as from 1.1.2008)
ITR	Implicit tax rate

⁸¹ *European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results* [online].
Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05].
Dostupné na WWW:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

Příloha č. 2 . Rozdělení celkového daňového zatížení v zemích EU⁸²



⁸² *European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results* [online].
Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05].
Dostupné na WWW:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

Příloha č. 3 . Implicitní daňová sazba na práci v %⁸³

															Difference ¹⁾		Ranking
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	1995 to 2007	2000 to 2007	2007	
BE	43.8	43.4	43.9	44.3	43.6	43.9	43.5	43.6	43.4	44.0	43.8	42.7	42.3	-1.5	-1.6	3	
BG	-	-	-	-	35.9	38.7	34.3	32.9	35.5	36.3	34.7	30.6	29.9	-	-8.9	23	
CZ	40.5	39.5	40.3	40.7	40.5	40.7	40.3	41.2	41.4	41.8	41.7	41.1	41.4	0.9	0.7	5	
DK	40.2	40.2	40.7	38.9	40.2	41.0	40.8	38.8	38.1	37.5	37.1	37.1	37.0	-3.2	-4.0	10	
DE	39.4	39.6	40.6	40.6	40.4	40.7	40.5	40.4	40.4	39.2	38.8	39.0	39.0	-0.5	-1.8	9	
EE	38.6	37.8	37.6	38.9	39.3	37.8	37.3	37.8	36.9	36.1	34.1	33.9	33.8	-4.8	-4.0	15	
IE	29.7	29.3	29.5	28.6	28.7	28.5	27.4	26.0	25.0	26.3	25.4	25.4	25.7	-4.0	-2.8	25	
EL	-	-	-	-	-	34.5	34.6	34.4	35.6	33.7	34.2	35.1	35.5	-	1.0	12	
ES	29.0	29.5	28.7	28.6	28.3	28.7	29.5	29.8	29.9	29.9	30.3	30.8	31.6	2.6	2.9	17	
FR	41.2	41.5	41.8	42.3	42.6	42.1	41.7	41.2	41.5	41.4	41.9	41.9	41.3	0.1	-0.8	6	
IT	38.0	41.8	43.4	44.8	44.2	43.7	43.6	43.5	43.4	43.1	42.9	42.5	44.0	6.0	0.3	1	
CY	22.1	21.3	21.5	22.5	21.8	21.5	22.8	22.2	22.7	24.5	24.1	24.0		1.8	2.4	26	
LV	39.2	34.6	36.1	37.2	36.9	36.7	36.5	37.8	36.6	36.7	33.2	33.1	31.0	-8.2	-5.7	19	
LT	34.5	35.0	38.4	38.3	38.7	41.2	40.2	38.1	36.9	36.0	34.9	33.6	32.3	-2.2	-8.9	16	
LU	29.3	29.6	29.3	28.8	29.6	29.9	29.6	28.3	29.3	29.5	30.4	30.7	31.2	2.0	1.3	18	
HU	42.6	43.0	43.7	42.8	42.6	41.4	40.9	41.2	39.3	38.3	38.4	38.8	41.2	-1.4	-0.2	7	
MT	19.0	17.8	19.9	18.2	19.2	20.6	21.4	20.8	20.4	21.0	21.3	21.3	20.1	1.1	-0.5	27	
NL	34.6	33.6	32.8	33.2	34.1	34.5	30.6	30.9	31.5	31.4	31.6	34.6	34.3	-0.4	-0.3	14	
AT	38.5	39.4	40.7	40.3	40.5	40.1	40.6	40.8	40.8	41.0	40.8	40.8	41.0	2.5	0.9	8	
PL	36.8	36.3	35.9	35.6	35.8	33.6	33.2	32.4	32.7	33.1	34.2	35.0		-1.9	1.4	13	
PT	26.5	26.4	26.3	26.2	26.6	27.0	27.4	27.6	27.8	27.9	28.1	28.6	30.0	3.5	3.0	22	
RO	-	-	-	-	37.6	32.2	31.8	31.1	29.5	28.9	28.0	30.4	30.1	-	-2.1	21	
SI	38.5	36.8	37.0	37.5	37.8	37.7	37.5	37.6	37.7	37.5	37.6	37.4	36.9	-1.6	-0.7	11	
SK	38.5	39.4	38.3	38.0	37.4	36.3	37.1	36.7	36.1	34.5	32.9	30.5	30.9	-7.6	-5.4	20	
FI	44.3	45.3	43.6	43.8	43.3	44.1	44.1	43.8	42.5	41.5	41.5	41.6	41.4	-2.9	-2.7	4	
SE	46.8	48.0	48.4	49.4	48.5	47.2	46.2	44.8	44.7	44.7	45.0	44.5	43.1	-3.7	-4.1	2	
UK	25.7	24.8	24.4	25.0	25.1	25.3	25.0	24.1	24.3	24.8	25.5	25.8	26.1	0.3	0.8	24	
NO	-	-	-	-	-	-	-	38.7	39.0	39.2	38.5	37.9	37.8	-	-		
EU-27 average																	
weighted	-	-	-	-	37.5	37.2	36.8	36.4	36.5	36.2	36.2	36.4	36.5	-	-0.6		
arithmetic	-	-	-	-	36.1	35.9	35.5	35.1	35.0	34.8	34.5	34.4	34.4	-	-1.5		
EA-16 average																	
weighted	38.2	39.0	39.5	39.9	39.7	39.5	39.1	38.9	38.9	38.5	38.4	38.5	38.7	0.5	-0.8		
arithmetic	34.2	34.4	34.6	34.7	34.7	34.6	34.5	34.2	34.3	34.1	34.1	34.2	34.3	0.7	0.1		
EU-25 average																	
weighted	36.9	37.4	37.4	37.7	37.5	37.2	36.8	36.4	36.6	36.2	36.3	36.4	36.6	-0.4	-0.6		
arithmetic	35.7	35.6	36.0	36.1	36.1	35.9	35.7	35.4	35.2	34.9	34.7	34.8	34.8	-0.9	-1.1		
Convergence indicators																	
St.dev/mean	19.7	20.6	20.6	20.9	19.8	19.2	18.8	19.3	18.7	18.3	17.8	17.3	17.5	-2.2	-1.7		
Max-min	27.8	30.2	28.5	31.2	29.3	26.6	24.8	24.0	24.3	23.7	23.7	23.3	23.9	-3.9	-2.7		
1) In percentage points																	
See explanatory notes in Annex B																	
Source: Commission services																	

⁸³ *European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results* [online].
Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05].
Dostupné na WWW:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

Příloha č. 4 . Implicitní daňová sazba z kapitálu v %⁸⁴

														Difference ¹⁾	
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	1995 to 2007	2000 to 2007
BE	25.3	26.7	27.9	30.0	31.0	29.3	29.6	30.9	31.9	32.9	32.4	32.0	31.1	5.9	1.8
BG	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CZ	26.3	22.3	23.9	20.1	21.3	20.9	22.3	23.7	24.8	28.0	25.6	25.9	25.6	-0.7	4.7
DK	29.9	30.9	31.7	38.7	38.6	36.0	30.8	30.7	36.7	45.8	49.8	44.8	44.9	15.0	8.9
DE	22.4	25.5	24.4	25.8	29.0	28.9	22.5	20.9	20.9	21.1	22.1	23.9	24.4	2.0	-4.5
EE	14.1	9.3	10.5	11.6	9.2	6.0	4.9	6.4	7.8	8.1	8.0	8.3	10.3	-3.8	4.3
IE	-	-	-	-	-	-	-	14.8	16.8	17.8	19.4	21.1	18.5	-	-
EL	-	-	-	-	-	19.9	17.7	17.7	16.4	16.0	16.8	15.9	-	-	-
ES	-	-	-	-	-	29.7	28.3	30.0	30.3	32.7	36.4	40.9	42.4	-	12.7
FR	32.3	35.3	36.1	36.0	38.5	38.1	38.7	37.4	36.5	37.9	39.2	40.8	40.7	8.4	2.6
IT	27.4	27.9	31.5	28.9	30.5	29.6	29.1	29.2	31.6	29.8	29.6	34.2	36.2	8.8	6.6
CY	16.3	17.0	18.5	21.2	22.6	23.8	22.0	22.5	22.5	23.1	27.0	30.6	50.5	34.2	26.7
LV	20.4	15.6	17.4	22.0	19.0	11.2	11.5	9.6	8.2	8.4	9.6	11.0	14.6	-5.8	3.4
LT	9.2	8.9	9.0	8.9	8.4	7.2	5.9	5.7	7.1	8.5	9.1	11.6	12.1	3.0	4.9
LU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
HU	-	-	-	-	-	15.9	16.9	16.4	16.7	16.8	16.6	16.3	-	-	-
MT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
NL	21.6	23.7	22.7	22.9	23.0	20.8	22.6	24.3	21.0	20.4	18.2	17.2	16.4	-5.3	-4.5
AT	26.1	29.2	29.3	29.7	28.3	27.3	35.8	29.3	28.3	27.4	24.2	24.4	26.1	-0.1	-1.3
PL	20.9	21.3	21.7	20.4	21.8	20.5	20.7	22.5	20.7	19.1	21.6	22.8	-	-	-
PT	20.8	23.3	26.4	27.1	29.6	32.7	30.6	32.2	31.4	27.3	28.5	30.8	34.0	13.2	1.3
RO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SI	-	-	-	-	-	15.7	17.5	17.4	17.0	18.9	22.1	22.0	23.1	-	7.5
SK	35.1	33.1	28.2	27.9	26.3	22.9	21.7	22.5	22.5	18.5	19.5	18.2	17.5	-17.6	-5.4
FI	28.1	30.6	31.2	32.5	32.0	36.0	25.5	27.4	25.8	26.4	26.9	24.0	26.7	-1.4	-9.3
SE	19.9	27.0	29.9	30.4	36.3	43.4	34.2	29.3	30.3	28.8	35.9	29.1	35.9	15.9	-7.5
UK	34.6	34.2	36.1	38.4	41.8	44.7	45.6	41.6	36.9	38.8	41.3	44.4	42.7	8.1	-2.0
NO	-	-	-	-	-	-	-	41.5	37.9	40.5	40.9	43.2	41.8	-	-
EU-27 average															
weighted	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
arithmetic	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
EA-16 average															
weighted	25.3	27.5	28.2	28.5	30.6	30.5	28.5	27.8	27.8	28.1	28.9	31.0	32.1	6.2	1.6
arithmetic	24.0	25.4	26.1	26.8	28.0	27.3	26.3	25.5	25.2	25.0	25.9	26.9	29.8	6.4	3.2
EU-25 average															
weighted	26.3	28.3	29.4	30.1	32.6	33.1	31.3	30.0	29.2	29.9	31.2	33.0	34.2	7.1	1.0
arithmetic	23.1	23.7	24.7	25.6	26.6	25.5	24.3	23.6	23.6	24.0	25.2	25.7	28.7	4.8	3.2
Convergence indicators															
St.dev/mean	26.3	27.6	26.3	27.1	28.5	32.3	31.9	30.8	30.9	33.0	34.1	31.8	34.7	9.1	2.4
Max-min	25.9	26.4	27.1	29.8	33.4	38.8	40.7	35.9	29.7	37.7	41.8	36.4	40.2	14.3	1.5

1) In percentage points
See explanatory notes in Annex B
Source: Commission services

⁸⁴ *European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results.* [online].
Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05].
Dostupné na WWW:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/ta_x_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.

Příloha č. 5 . Implicitní daňová sazba na spotřebu v %⁸⁵

	1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007													Difference ¹⁾		Ranking
														1995 to 2007	2000 to 2007	2007
BE	20.6	21.3	21.6	21.4	22.5	21.8	21.0	21.4	21.3	22.0	22.2	22.3	22.0	1.4	0.1	11
BG	-	-	-	-	17.6	19.7	18.9	18.7	20.6	23.2	24.4	25.5	25.4	-	5.8	8
CZ	22.1	21.2	19.4	18.6	19.7	19.4	18.9	19.3	19.6	21.8	22.2	21.1	21.4	-0.7	2.0	13
DK	30.5	31.6	31.9	32.7	33.7	33.4	33.5	33.7	33.3	33.3	33.9	34.0	33.7	3.2	0.3	1
DE	18.8	18.3	18.1	18.3	19.0	18.9	18.5	18.5	18.6	18.2	18.1	18.3	19.8	1.0	0.9	19
EE	21.3	19.8	20.5	18.6	17.9	19.8	19.9	20.0	19.9	19.8	22.2	23.4	24.4	3.1	4.6	9
IE	24.8	24.7	25.2	25.4	25.7	25.9	23.9	24.9	24.7	25.9	26.4	26.5	25.6	0.8	-0.3	7
EL	-	-	-	-	-	16.5	16.7	16.1	15.5	15.3	14.8	15.2	15.4	-	-1.1	27
ES	14.2	14.4	14.6	15.3	15.9	15.7	15.2	15.4	15.8	16.0	16.3	16.4	15.9	1.7	0.3	26
FR	21.5	22.1	22.2	22.0	22.1	20.9	20.3	20.3	20.0	20.1	20.1	19.9	19.5	-2.0	-1.4	21
IT	17.4	17.1	17.3	17.8	18.0	17.9	17.3	17.1	16.6	16.8	16.7	17.4	17.1	-0.3	-0.8	25
CY	12.6	12.3	11.3	11.5	11.3	12.7	14.3	15.4	18.9	20.0	20.0	20.4	21.4	8.8	8.6	14
LV	19.4	17.9	18.9	21.1	19.5	18.7	17.5	17.4	18.6	18.5	20.2	20.1	19.6	0.2	0.9	20
LT	17.7	16.4	20.4	20.7	19.2	18.0	17.5	17.9	17.0	16.1	16.5	16.7	17.9	0.2	-0.1	24
LU	21.1	20.8	21.6	21.6	22.5	23.1	22.8	22.8	23.9	25.3	26.2	26.3	26.9	5.8	3.8	4
HU	30.8	29.5	27.2	27.6	27.9	27.5	25.6	25.4	26.0	27.6	26.4	25.8	27.1	-3.7	-0.4	3
MT	14.8	14.0	14.8	13.8	14.8	15.9	16.5	18.1	16.5	17.6	19.7	19.9	20.3	5.5	4.5	18
NL	23.3	23.4	23.6	23.5	23.9	23.7	24.4	23.9	24.2	24.8	25.0	26.5	26.8	3.5	3.0	5
AT	20.5	21.1	22.1	22.3	22.8	22.1	22.1	22.5	22.2	22.1	21.7	21.2	21.6	1.1	-0.5	12
PL	20.7	20.7	19.7	18.9	19.5	17.8	17.2	17.9	18.3	18.4	19.5	20.2	21.4	0.6	3.6	15
PT	19.2	19.6	19.3	19.9	20.0	19.2	19.3	19.9	19.8	19.7	20.6	21.0	20.3	1.2	1.1	17
RO	-	-	-	-	15.9	16.8	15.5	16.2	17.7	16.4	17.9	17.7	18.1	-	1.3	23
SI	24.6	24.1	22.9	24.4	25.1	23.5	23.0	23.9	24.0	23.9	23.6	23.8	24.1	-0.5	0.6	10
SK	26.4	24.6	23.6	23.0	21.4	21.7	18.8	19.4	21.1	21.5	22.2	20.2	20.6	-5.9	-1.1	16
FI	27.6	27.4	29.3	29.1	29.4	28.6	27.6	27.7	28.1	27.7	27.6	27.2	26.5	-1.2	-2.1	6
SE	27.6	26.9	26.7	27.2	26.9	26.3	26.6	26.8	26.9	26.9	27.5	27.4	27.8	0.2	1.6	2
UK	20.0	19.9	19.9	19.7	19.9	19.4	19.1	19.0	19.2	19.1	18.7	18.6	18.4	-1.5	-1.0	22
NO	-	-	-	-	-	-	-	29.3	27.9	28.2	28.8	29.9	30.3	-	-	
EU-27 average																
weighted	-	-	-	-	20.5	20.0	19.6	19.6	19.6	19.7	19.7	19.8	20.0	-	0.0	
arithmetic	-	-	-	-	21.1	20.9	20.4	20.7	21.1	21.4	21.9	22.0	22.2	-	1.3	
EA-16 average																
weighted	19.4	19.3	19.4	19.6	20.1	19.6	19.2	19.2	19.1	19.1	19.2	19.4	19.6	0.2	0.0	
arithmetic	20.3	20.2	20.3	20.5	20.8	20.5	20.1	20.5	20.7	21.1	21.3	21.4	21.5	1.5	1.1	
EU-25 average																
weighted	20.0	20.0	20.0	20.1	20.5	20.1	19.6	19.7	19.6	19.7	19.7	19.8	20.0	0.0	0.0	
arithmetic	21.4	21.1	21.2	21.3	21.5	21.1	20.7	21.0	21.2	21.5	21.9	22.0	22.2	0.7	1.1	
Convergence indicators																
St.dev/mean	23.8	24.0	23.4	24.6	23.9	22.7	22.4	22.0	21.5	22.4	22.0	21.8	21.3	-2.4	-1.4	
Max-min	18.2	19.3	20.6	21.2	22.5	20.6	19.3	18.3	17.8	18.0	19.2	18.8	18.3	0.2	-2.3	

1) in percentage points
See explanatory notes in Annex B
Source: Commission services

⁸⁵ *European Commission : Taxation trends in the European Union – Main results* [online].
Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2009 [cit. 2010-04-05].
Dostupné na WWW:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf>.