

VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH
STUDIÍ, O. P. S., ČESKÉ BUDĚJOVICE

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

DAŇOVÉ PROSTŘEDÍ PRÁVNICKÝCH OSOB V REGIONU ČR

Autor práce: Radek Pertl
Studijní obor: Regionální studia
Forma studia: Kombinovaná
Vedoucí práce: Ing. Lukáš Moravec, Ph.D., moravec@vsers.cz
Katedra: Katedra společenských věd

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval/a samostatně s využitím uvedených pramenů a literatury.

Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských a regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna ke studijním účelům.

.....

Radek Pertl

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Lukášovi Moravcovi, Ph.D., za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

Obsah

1. Úvod.....	6
2. Cíle a metodika bakalářské práce	7
2.1. Cíl bakalářské práce	7
2.2. Metodika bakalářské práce	7
3. Literární rešerše	10
3.1. Daňová soustava České republiky.....	10
3.2. Vývoj a trendy v daňové oblasti v zemích EU a v ČR.....	13
3.2.1. Obecné trendy a vývoj v daňové oblasti v zemích EU	13
3.2.2. Trendy a vývoj v daňové oblasti v ČR.....	14
3.3. Reforma daňového systému ČR 2007 - 2010.....	16
4. Hodnocení jednotlivých parametrů daň. systému v ČR, NMS-12 a EU-27	18
4.1. Celková daňová kvóta – daňové zatížení	18
4.2. Vývoj HDP	24
4.3. Daň z příjmů právnických osob – implicitní daňová sazba.....	29
4.4. Spotřeba – implicitní daňová sazba.....	37
4.5. Zdanění práce – implicitní daňová sazba na práci.....	44
4.6. Kapitálové daně	49
4.7. Hodnocení celkového daňového prostředí v ČR a v zemích EU	53
5. Vybrané daň. změny v ČR a jejich vliv na daň. výnosy a právnické osoby.....	56
5.1. Závislost celkové daňové kvóty a vývoj v ČR	56
5.2. Závislost implicitní daň. kvóty DPPO a vývoj v ČR	58
5.3. Závislost implicitní daňové kvóty na spotřebu a vývoj v ČR	60
5.4. Závislost implicitní daňové kvóty na práci a vývoj v ČR.....	61
5.5. Závislost implicitní daňové kvóty kapitálu a vývoj v ČR.....	63

5.6.	Závislost celkové implicitní daň. kvóty a dalších kvót a vývoj v ČR.....	64
6.	Závěr	67
7.	Abstrakt.....	71
8.	Seznam použité literatury	73
	Literární zdroje	73
	Elektronické zdroje	73
9.	Seznam zkratek	76
10.	Seznam tabulek	77
11.	Seznam grafů.....	78

1. Úvod

Cílem hospodářské politiky každého státu je přispívat k ekonomickému růstu, k růstu životní úrovně každé domácnosti a k příznivějšímu podnikatelskému prostředí a odstraňování překážek v podnikání. Jedním z nejdůležitějších faktorů ovlivňujícím plnění hospodářských cílů jsou daně. Daně mohou být překážkou, ale i výhodou ekonomického růstu. Všichni bychom si přáli, aby daňová zátěž byla co nejnižší a životní úroveň co nejvyšší. Hledáme, porovnáваме a inspirujeme se daňovým prostředím, daňovou strukturou a výši daňových sazeb v okolních ekonomikách s rychleji rostoucí nebo vyšší životní úrovní než je tomu u nás, a analyzujeme dopady případné aplikace stejných nebo podobných daňových instrumentů a nastavení daňového prostředí v našem daňovém systému a podmínkách. Musíme vzít ale v úvahu, že převzetí a použití podobné daňové struktury a daňových sazeb nebo i pouze několika prvků z jiného daňového systému, může mít v různých daňových systémech různé dopady. Předmětem této bakalářské práce budou především dopady na plátce daně, právnické osoby respektive fyzické osoby podnikající. Široce diskutovanou otázkou je výše daňového zatížení právnických osob a kvalita daňového prostředí v regionu ČR. Existují argumenty pro akceptaci nižšího efektivního daňového zatížení právnických osob při zohlednění pozitivních externalit jejich působení a zlepšení celkového daňové prostředí. Při hodnocení celkového daňového zatížení musíme vzít v úvahu nejenom samotnou daňovou povinnost, ale i vyvolané daňové náklady, tj. náklady, které se musí vynaložit, aby se daň správně vypočítala a odvedla a náklady vzniklé v souvislosti s distorzemi. V daňovém systému ČR byla v uplynulých letech provedena celá řada změn, které měly na právnické osoby větší či menší vlivy. I když řada z provedených změn je vítaná, přetrvávají některé nedořešené problémy. Požadavky a potřeby provést změny jsou důvodem pro v současnosti probíhající reformy daňového systému ČR. Některé změny analyzujeme v další části této práce.

Současné nepříliš optimistické prognózy ekonomického vývoje české ekonomiky, s tím související potřeba zkvalitnit daňové prostředí z důvodu vylepšení pozice ČR v daňové konkurenci, probíhající daňová reforma a další připravované reformy daňového systému, umocňují význam a aktuálnost vybraného tématu.

2. Cíle a metodika bakalářské práce

2.1. Cíl bakalářské práce

Cílem bakalářské práce je v návaznosti na publikovanou literaturu a dostupné informační zdroje zhodnotit vlivy a dopady vybraných změn v daňovém systému na právnické osoby v regionu České republiky a příjmy státního rozpočtu v období od roku 2002 do roku 2008.

Otázka významu daňového výnosu z aktivit společností v daném regionu je diskutována a existují argumenty pro akceptaci nižšího efektivního daňového zatížení právnických osob při zohlednění pozitivních externalit jejich působení. Daňové zatížení v regionu ČR a jeho vliv na aktivity právnických osob v ČR jsou předmětem diskuse, ke které má za úkol tato práce přispět.

Hypotéza práce: „Daňové prostředí v ČR patřilo ve sledovaném období, ve srovnání s daňovým prostředím ostatních zemí regionu EU, dle hodnocených parametrů z pohledu právnických osob, k jednomu z nejlepších a daňové zatížení k jednomu z nejnižších. Daňové zatížení právnických osob v ČR, hodnocené vybranými parametry daňového systému, celkovou daňovou kvótou, implicitní daňovou sazbou na příjmy právnických osob, implicitní daňovou sazbou na práci a implicitní daňovou sazbou z kapitálu, bylo přímo závislé na změnách parametrů, daně z příjmu právnických osob, základní a snížené sazbě DPH, počtu odpisových skupin majetku právnických osob a průměrné době odpisů majetku právnických osob. S klesajícími zákonnými daňovými sazbami klesalo i daňové zatížení právnických osob“.

2.2. Metodika bakalářské práce

Metodika práce bude založena na posouzení relativní náročnosti daňového prostředí regionu ČR ve vztahu k jiným regionům EU či OECD na základě dat

OECD, EE a Světové banky. Následně bude zpracována analýza dopadu změn daňového systému v regionu ČR na právnické osoby v čase a zhodnoceny konkrétní vlivy na dotčené subjekty potenciálně v kontextu relevantního daňového inkasa.

Náročnost daňového prostředí a daňové zatížení právnických osob v ČR bude hodnoceno pomocí metody analýzy, deskripce a komparace vybraných daňových kvót a sazeb. Kvóty a sazby v ČR budou porovnávány vůči kvótám a sazbám v jednotlivých zemích přistupujících do prostoru EU po roce 2004 (New Member States - NMS-12) a členských zemích EU-27, a vůči průměrným kvótám a sazbám souboru zemí NMS-12 a EU-27. Země NMS-12 byly vybrány pro porovnání jako země, u nichž lze předpokládat větší vzájemnou konkurenci v daňové oblasti, a stupeň vývoje a úrovně hospodářství a harmonizace daňového prostředí s legislativou EU, je vzájemně nejméně rozdílná ve vztahu ke „starým“ členským zemím. Region NMS-12 zahrnuje země: Bulharsko, ČR, Estonsko, Kypr, Lotyšsko, Litvu, Maďarsko, Maltu, Polsko, Rumunsko, Slovinsko a Slovensko.

Porovnávány budou následující kvóty a sazby daňových systémů jednotlivých zemí EU-27 a průměrné sazby daňových systémů souboru zemí NMS-12 a EU-27 ve vztahu k ČR: celková daňová kvóta, HDP (r/r %), implicitní daňová sazba na příjmy právnických osob, implicitní daňová sazba na práci a implicitní daňová sazba z kapitálu.

Sledovaným obdobím jsou jednotlivé roky 2002 až 2008. Ve sledovaném období, budou zjišťovány rozdíly kvót a sazeb v procentech a procentních bodech jednotlivých zemí EU-27 a mezi průměrnými kvótami a sazbami souboru zemí NMS-12 a EU-27 a ČR, meziročně v období let 2002 až 2008, rozdíly mezi roky 2002 a 2007, 2002 a 2008, 2007 a 2008, a rozdíly průměrných sazeb v období let 2002 až 2007 a 2002 až 2008. Výsledky budou uvedeny v tabulce a zobrazeny v grafu. Rok 2002 je vybrán jako první rok ve sledovaném období, rok 2007 jako poslední rok ve sledovaném období nezasažený celosvětovým poklesem hospodářského růstu a rok 2008, jako poslední rok sledovaného období.

Pro jednotlivé daňové kvóty a sazby a soubory zemí NMS-12 a EU-27, budou vytvořeny pomyslné žebříčky zemí a země seřazeny od nejlepších k nejhorším podle

výše jejich daňových kvót a sazeb a popsáno postavení ČR v žebříčku zemí NMS-12 a EU-27.

Hodnocení celkového daňového prostředí a daňového zatížení právnických osob v ČR ve vztahu k ostatním zemím EU bude provedeno metodou komparace rozdílu průměrné kvóty HDP ($r/t/\%$) a součtu průměrných kvót, celkové daňové kvóty, implicitní daňové kvóty DPPO, implicitní daňové kvóty na spotřebu, implicitní daňové kvóty na práci a implicitní daňové kvóty na kapitál jednotlivých států EU-27 a ČR v období let 2002 až 2008, a podle zjištěných rozdílů budou sestaveny žebříčky zemí souboru zemí NMS-12 a EU 27 od nejlepších zemí k nejhorším a popsáno postavení ČR v žebříčku zemí NMS-12 a EU-27.

Vlivy a dopady změn v daňovém systému na daňové zatížení právnických osob a příjmy státního rozpočtu budou hodnoceny na základě vývoje a závislosti celkové daňové kvóty, HDP, implicitní daňové sazby na příjmy právnických osob, implicitní daňové sazby na práci a implicitní daňové sazby z kapitálu, a zákonné sazby daně z příjmu právnických osob (DPPO), snížené a základní sazby DPH, počtu odpisových skupin, průměrné době odpisování majetku právnických osob a dalších parametrů daňového systému v ČR ve sledovaném období. Hodnocení bude provedeno metodou komparace a korelační analýzy.

Předmětem korelační analýzy je zkoumání lineárních vztahů mezi dvěma nebo více proměnnými. V našem případě vztahy jednotlivých implicitních daňových kvót daňového systému v ČR a sazby DPPO, základní a snížená sazby DPH, počtu odpisových skupin, průměrné době odpisování a základní sazby DZPFO v ČR. Mírou těsnosti těchto vztahů jsou korelační koeficienty. Korelační koeficient může nabývat hodnot z intervalu $<-1, +1>$, přičemž znaménko určuje směr závislosti. Hodnoty blízké nule znamenají slabou lineární závislost mezi pozorovanými hodnotami proměnných X_1 a X_2 , hodnoty blízké $+1$ znamenají vysokou kladnou korelaci (body odpovídající dvojicím X_1 a X_2 leží v blízkosti přímky s kladnou směrnici), hodnoty blízké -1 znamenají vysokou zápornou korelaci (body odpovídající dvojicím hodnot X_1 a X_2 leží v blízkosti přímky se zápornou směrnici).

3. Literární rešerše

3.1. Daňová soustava České republiky

Níže popisujeme základní strukturu daňové soustavy České republiky v roce 2009 a její hlavní parametry.

Daňovou soustavu České republiky tvoří daň z přidané hodnoty, spotřební daně včetně energetických daní, daně z příjmu, daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. K dalším odvodům daňového charakteru patří zejména pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.¹

Daň ze zisku korporací (daň z příjmu právnických osob). Předmětem daně jsou v obecné rovině příjmy, resp. výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Existují významné rozdíly ve způsobech zdaňování u celé řady subjektů: Jedná se zejména o investiční fondy, penzijní fondy, veřejné vysoké školy, banky, bytová družstva, zdravotní pojišťovny, odborné organizace a státní fondy.²

Plátcí daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizačními složkami státu. Plátcí, kteří mají na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení, které je obvykle nadřazené sídlu, pro vyloučení pochybností při určení daňové příslušnosti vydává příslušný finanční úřad tzv. daňový domicil, mají daňovou povinnost z celosvětových příjmů; plátcí, kteří mají daňový domicil mimo území České republiky, mají daňovou povinnost jen z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky.

Základ daně se odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním, který se podstatně upravuje. Základ daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které

¹ Vlastní zpracování autora. Oficiální stránky České daňové správy [online]. 2010 [cit. duben 2010]. Dostupné na WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0> >.

² Vlastní zpracování autora dle zákona č. 586/ 1992 o daních z příjmu ve znění příslušných novel [online]. 2010 [cit. duben 2010]. Dostupné na WWW: <http://portal.gov.cz/wps/portal/ s.155/701/.cmd/ad/.c/313/.ce/10821/.p/8411/ s.155/701?PC_8411_n ame=zákon_o_daních_z_příjmu&PC_8411_l=586/1992&PC_8411_ps=10#10821>.

nejsou předmětem daně anebo jsou osvobozeny, převyšují výdaje (náklady). Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním, mezi osvobozené příjmy patří příjmy z provozování ekologických zařízení, regulované nájemné za byty a další v zákoně uvedené příjmy. Základ daně se snižuje o daňovou ztrátu, kterou lze uplatňovat maximálně v pěti následujících zdaňovacích obdobích po období, za které byla ztráta vyměřena. Od základu daně lze odečíst 100 % výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje (od 1. 1. 2005). Od takto upraveného daňového základu lze odečíst dary, jejichž hodnota musí být minimálně 2000 CZK, maximálně však 5 % upraveného daňového základu.

Slevy na dani jsou dvojího typu: na zaměstnance se změněnou pracovní schopností (na jednu zaměstnanou osobu 18 000 CZK nebo 60 000 CZK) a pro držitele příslibu investiční pobídky.

Sazba daně činí 20 % s výjimkou investičních fondů, penzijních fondů a podílových fondů, u kterých je sazba 5 %. Veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku tvoří samostatný základ daně, na který se vztahuje sazba 15 %.

Odpisy se stanoví z hmotného majetku, kterým jsou samostatné movité věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 CZK a mají provozně technické funkce delší než jeden rok. Standardní daňové odpisy mají dvě základní charakteristiky: metodu odpisování (zrychlené či rovnoměrné odpisování) a dobu odpisování, která je dána začleněním majetku do odpisové skupiny.

Správa daně. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok nebo hospodářský rok, který nemusí být totožný s rokem kalendářním. Úprava podléhá schválení správce daně. Daňové přiznání se podává do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Výjimku tvoří právnické osoby podléhající povinnému auditu (akciové společnosti, některé společnosti s ručením omezením) nebo osoby, jejichž daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, který podává daňové přiznání, až do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období. Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je současně i dnem splatnosti daně.

Četnost a výše záloh na daň se odvíjí od výše poslední známé daňové povinnosti.

Druhá polovina 20. století byla charakteristická nástupem globalizace, přechodem od regionálních ke globálním trhům. Dochází k výraznému pohybu zboží, vzniku nadnárodních společností, přesunu kapitálu a při těchto pohybech ke střetu různých daňových systémů.

Jednotlivé systémy vznikly a vyvíjely se samostatně na základě vlastních specifických podmínek, náboženských tradic, přírodních podmínek, zvyklostí nebo politických konsenzů způsobů přerozdělování. Je zřejmé, že tyto relevantní důvody přestávají v době globalizace platit. Daňové systémy byly donuceny začít reagovat na daňové systémy obchodních partnerů například z důvodu omezení daňových úniků nebo zdanění elektronických obchodů a došlo ke spuštění procesu daňového sblížení.

Daňové sblížení se netýká jen členských států EU, ale je široce využívána i ve státech OECD či v jiných seskupeních. Podle hloubky sladění daňových systémů je můžeme rozdělit do těchto stupňů: daňová koordinace, daňová aproximace a daňová harmonizace se třemi fázemi, určení daně, daňový základ a daňová sazba. Přes všeobecně uznávanou potřebu daňové spolupráce má i tato spolupráce svoje limity. Existují silné tlaky zastánců daňové konkurence. Je třeba si uvědomit, že překročení limitů harmonizace má negativní vliv na efektivitu celého systému.

Rozdíly v daňových systémech mohou mít přínosy pro jejich „volnou“ soutěž, pro zvýšení ekonomických stimulů jednotlivých daní a pro úsporu veřejných prostředků. Pozitivem může být například diferencovaná výše daňové kvóty v jednotlivých zemích. Takže konečným cílem nemusí být sladění, ale pouze přiblížení.

Na jednotlivé diference daňového zatížení mají vliv preference voličů, kteří mají rozdílné představy o stupni zabezpečování veřejných statků, vzdělávacího systému, infrastruktury a výkonnosti veřejné správy.³

³ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4 aktualizované vydání. Praha: Linde. 2010, s. 26-30.

3.2. Vývoj a trendy v daňové oblasti v zemích EU a v ČR

3.2.1. Obecné trendy a vývoj v daňové oblasti v zemích EU

Ve všech hlavních daňových kategoriích prováděly státy v průběhu posledních několika let změny, zvýšení daní i snížení daní. Vlády prováděnými změnami sledovaly převážně podporu hospodářské činnosti a posléze konsolidaci nebo se krize pro ně stala záminkou pro provedení odkládaných změn z minulosti, „údržbu daňových systémů“, zrušení daňových úlev, pobídek apod. Zavedená opatření se většinou týkaly úpravy daňového základu než změny daňové sazby. Zaměření na daňový základ obvykle umožňuje cílený vliv na specifickou skupinu daňových plátců a poplatníků. Nejvíce postižené změnami byly většinou přímé daně, daň z příjmu fyzických osob a právnických osob, protože struktura těchto daní se k tomu nabízí a také proto, že v této oblasti daní mají členské státy větší volnost než u harmonizovaných daní, jako je DPH nebo spotřební daně.

Škrty dominovaly u daně z příjmů fyzických a právnických osob a nárůsty u spotřebních daní a DPH. Některé země se rozhodly v době recese snížit daně z příjmů i přes nejasný okamžitý přínos. Tato volba zřejmě primárně souvisí s přáním zatraktivnit podnikatelské prostředí a vyslat politický signál investorům o dlouhodobé atraktivitě lokality. Řada zemí se pokusila podpořit obchodní investice prostřednictvím speciálních opatření, jako jsou velkorysejší odpisy.

V případě daně z přidané hodnoty řada zemí zúžila základny a přesunula například potraviny do snížené sazby DPH. Pokud sledujeme spotřební daně, je pravděpodobné, že dopad krize posílí trend několika posledních let ke zvyšování této daně.

Hloubka a závažnost krize přiměla některé státy k zavedení dočasných opatření s výslovným datem ukončení s cílem podpořit výdaje spotřebitelů a podniků v krátkodobém horizontu. Velká Británie dočasně snížila sazbu DPH na podporu spotřebitelských výdajů, některé země přijaly opatření pro podporu stavebnictví nebo konkurenceschopnosti podniků.

Opatření vztahující se k jednotlivým odvětvím byla zavedena převážně v oblasti bydlení, restaurací a cestovního ruchu a to zejména přesunem do snížené sazby DPH.

Některá opatření se týkala zmírnění omezení likvidity, to znamená, že vlády zavedly příznivější podmínky nejčastěji plateb DPH, daně z příjmu fyzických a právnických osob.

EU je obecně jednou z nejvíce daňově zatížených oblastí na světě a globální krize hluboce otestovala její stabilitu a je otázkou jak nás krize poučila a zda nastartované reformy budou pokračovat a naplní očekávané cíle. Předpokládalo se, že prostor EU bude díky dobře rozvinutým sociálním systémům a vyššímu zdanění odolnější. Krize nám však připomněla, že vyšší daň v období růstu, cyklického vzestupu přispívá k faktoru nedostatku a zhoršuje inflaci, ale nikoliv v období recese, kdy je třeba, aby utrácení finančních prostředků udrželo poptávku. Přesto, že krize vznikla v USA, rychle se rozšířila do EU a vyústila v krizi srovnatelných rozměrů. EU bude muset čelit dvěma výzvám, zvyšujícím se vládním dluhům a odcházející velké „baby-boom“ generaci. Během krize bylo zavedeno množství diferencovaných pobídek a otázkou je zda, byly optimální, budou mít široký dopad a zda přispějí pozitivně prostředí daňové konkurence nebo ohrozí koherenci na evropské úrovni. Analýza daňových opatření poukazuje na pokračování poslední tendence směrem k větší závislosti výnosů na spotřebě, nikoli zdanění práce nebo kapitálu. To by dokazoval pokles sazeb DPPO, který je pozorován od roku 1980. Jedním z dopadů krize bylo podnícení mezinárodní spolupráce, výměny informací, vzájemné pomoci s cílem účinnějšího a efektivnějšího zdanění portfoliových investic v zahraničí.⁴

3.2.2. Trendy a vývoj v daňové oblasti v ČR

V ČR se postupně snižovala DPPO z úrovně 31 % v roce 2002 až na úroveň 21 % v roce 2008. V roce 2009 byla daň dále snížena na 20 % a v roce 2010 na

⁴ Vlastní zpracování autora dle *Taxation trends in the European union* [online]. European Communities. 2009 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>. ISBN 978-92-79-11171-6.

úroveň 19 %. I přes výrazné snížení sazby DPPO nebyly výnosy výrazně nižší. Implicitní daňová sazba z příjmu právnických osob (ITCOR) klesla v roce 2008 na úroveň 25,7 % z úrovně 30,3 % v roce 2002. V porovnání se zeměmi NMS-12 byla ITCOR v ČR v roce 2008 stále 3. nejvyšší a se zeměmi EU-25 byla 7. nejvyšší.

Základní sazba daně z přidané hodnoty byla v ČR v roce 2002 ve výši 22 %. V roce 2004 byla snížena na úroveň 19 %, v roce 2010 zvýšena na 20 %. Snížená sazba byla v roce 2002 ve výši 5 %, v roce 2008 zvýšena na 9 %, v roce 2010 na 10 %, v roce 2012 na 14 % a v roce 2013 se očekává sjednocení snížené a základní sazby na úroveň 17,5 %.

V případě odpisů bylo v ČR v roce 2002 5 odpisových skupin s dobou odpisování pro jednotlivé skupiny 4, 6, 12, 20 a 30 let. V roce 2005 došlo k rozšíření o další dvě skupiny na celkem 7 odpisových skupin s dobou odpisování 3, 4, 5, 10, 20, 30 a 50 let. Doba odpisování byla postupně zkracována až k parametrům 3, 5, 10, 20, 30 a 50 let. Doba odpisování v délce 50 let byla v roce 2005 znovu uplatněna pro administrativní budovy jako kompenzační prvek trendu snižování sazby daně.⁵

Významným faktorem v oblasti daňových výdajů bylo zavedení možnosti odpisu pohledávek. V letech 1995 až 1997 bylo možné odpisovat 10 % a v roce 1998 20% hodnoty pohledávek splatných do roku 1994. Nepromlčené pohledávky splatné po roce 1994 bylo možné odpisovat formou daňově uznatelných opravných položek až do výše 20, 33, 50, 66, 80 a 100% jejich hodnoty v závislosti na době, která uplynula od doby jejich splatnosti (6 měsíční cyklus podmíněný při vyšší tvorbě než 33 % do konce roku 2003 a než 20 % od roku 2004 soudním, rozhodčím nebo správním řízením). Další úpravou sledující snižování daňového zatížení bylo odpisování 100 % nákladů na vývoj a výzkum zavedenou v roce 2005.⁶

Podstatnou změnou s daňovým dopadem bylo osvobození zisků od zdanění z prodeje účastí a dividend ve skupině (holdingy). Změna byla řešena zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů z 1. 1. 2008.

⁵ Vlastní zpracování autora dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel.

⁶ Vlastní zpracování autora dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel.

Pro podporu a rozšíření zahraničních investic byl v rámci zaváděného systému investičních pobídek, v přímé návaznosti na zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, který nabyl účinnosti dne 1. května 2000, promítnut do zákona pro příjemce investičních pobídek institut slevy na dani.

Vlivy a dopady některých z výše uvedených změn v daňovém systému na právnické osoby a příjmy státního rozpočtu, v období od roku 2002 do roku 2008, budou hodnoceny v následujících kapitolách.

3.3.Reforma daňového systému ČR 2007 - 2010

Česká ekonomika byla vzhledem ke své vysoké míře otevřenosti a zapojení do globálních výrobních řetězců výrazně zasažena celosvětovým poklesem hospodářského růstu. Po několika letech růstu blížícího se 6 % ročně, ekonomika v roce 2008 znatelně zpomalila a ve čtvrtém čtvrtletí se dostala do výrazné recese. V roce 2009 klesl reálný HDP o 4,1 %. Nepříznivá fiskální pozice si vyžádala rychlý přechod od stimulační politiky ke konsolidaci. V roce 2010 si česká ekonomika udržela úroveň tempa růstu HDP v meziročním srovnání ve výši 2,3 %, zhruba stejně jako v roce 2008 kdy vzrostlo HDP o 2,5 %. Hlavní střednědobou výzvou je v současnosti vytvoření podmínek pro rychlé dohnání vyspělých ekonomik OECD, zejména obnova udržitelnosti veřejných financí a zlepšení daňového prostředí.⁷

Ministerstvo financí České republiky počátkem roku 2008 předložilo veřejnosti k připomínkám a námětům návrh reformy daňového systému „Reforma daňového systému ČR 2007 - 2010“, jehož hlavním cílem je snížení administrativní zátěže pro podniky, jednotlivce i daňovou správu. Jedná se o první skutečně komplexní reformu daňového systému České republiky od roku 1993. Zasahuje do oblasti hmotněprávní, procesněprávní i institucionální. Návrh představuje tři pilíře, kterými jsou reforma zdaňování příjmů, reforma daňového procesu a institucionální reforma. Úprava daňového systému navazuje na legislativní práce učiněné v minulosti. Připravit reformu daňového procesu uložila vláda svým usnesením již

⁷Česká republika: hlavní makroekonomické ukazatele [online]. Český statistický úřad. 1. dubna 2011 [cit. 20. dubna 2011]. Tabulka formátu xls. Odkaz „Makroekonomické údaje“. Dostupné na WWW: <<http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/home>>.

v roce 2000. Část daňové reformy je již v současnosti vůči daňovým poplatníkům účinná a další část reformy čekají poslední legislativní kroky.

Procesněprávní pilíř, reforma daňového procesu vtělená do podoby nového daňového řádu ČR prošla vnitřním a vnějším připomínkovým řízením, legislativním procesem a nabyla již účinnosti k datu 1. 1. 2011. Je logické, že procesní norma byla schválena jako první. Jednak je třeba terminologii a právní konstrukci procesní normy přizpůsobit hmotnou normu a jednak je proces určující i pro konstrukci soustavy správních orgánů.⁸

Hmotněprávní část, reforma přímých daní a odvodů v podobě nového zákona o daních z příjmů, by měla být v paragrafovaném znění představena do 30. 4. 2011 a do 30. 6. 2011 předložena vládě. Účinnost nového zákona o daních z příjmu se předpokládá k 1. 1. 2013.⁹

Institucionální část reformy představuje vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů, pro daně, clo a pojistné na sociální a zdravotní pojištění, neboli tzv. „Projekt JIM“. Po věcné stránce projekt předpokládá reorganizaci daňové správy jako jednotné organizace v čele s ředitelstvím s celostátní působností podřízeným MF. V současnosti je již projekt prováděn na základě zákona č. 199/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů s účinností k 1. 1. 2011. Cílového stavu by mělo být dosaženo v roce 2014.¹⁰

⁸ *II.Reforma zdaňování příjmů a majetku* [online]. Ministerstvo financí ČR. Duben 2008 [cit. 18. dubna 2011]. Strana 1 – 16. Odkaz „II. Reforma zdaňování příjmů a majetku“. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.

⁹ KALOUSEK, M. *Reforma přímých daní a odvodů – III. pilíř daňové reformy* [online]. [Praha?]. Ministerstvo financí ČR. 18. března 2011 [cit. 20. dubna 2011]. Strana 5. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_MF_18032011_Prezentace_Reforma_primych_dani_a_odvodu_01.pdf>.

¹⁰ *II.Reforma zdaňování příjmů a majetku* [online]. Ministerstvo financí ČR. Duben 2008 [cit. 18. dubna 2011]. Strana 1 – 16. Odkaz „II. Reforma zdaňování příjmů a majetku“. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.

4. Hodnocení jednotlivých parametrů daň. systému v ČR, NMS-12 a EU-27

4.1. Celková daňová kvóta – daňové zatížení

Celková daňová kvóta je poměr výnosu daní, cel a pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení k HDP.

Níže uvedená tabulka č. 1., zachycuje vývoj celkového daňového zatížení v poměru k HDP (%) v ČR, u nových členských států (NMS-12, Bulharsko, ČR, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Rumunsko, Slovinsko a Slovensko) a EU-27 (všech 27 členských států EU) v období 2002-2008 a sazby daně z příjmu právnických osob v ČR v stejném období.

Na začátku sledovaného období v roce 2002 bylo daňové zatížení v České republice 34,8 %, průměrné zatížení států NMS-12 32 % a EU-27 36,3 %. ČR měla proti průměru NMS-12 daňové zatížení vyšší o 2,8 % bodu, proti EU-27 vyšší o 1,5 % bodu. ČR měla 3. nejvyšší daňové zatížení v porovnání s NMS-12 a 14 nejvyšší v porovnání s EU-27. Sazba DPPO byla v ČR 31 %.

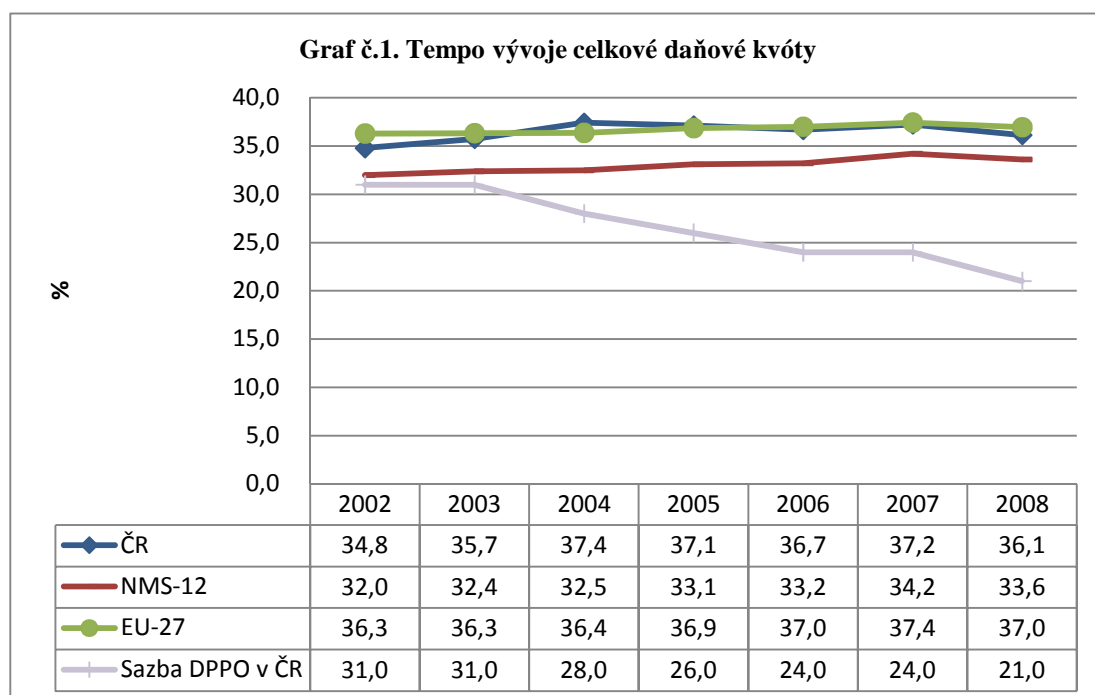
Na konci sledovaného období v roce 2008 bylo daňové zatížení v ČR 36,1 %, NMS-12 33,6 %, EU-27 37 %. ČR měla proti průměru NMS-12 daňové zatížení vyšší o 2,5 % bodu, proti EU-27 o 0,8 % bodu. ČR měla 4. nejvyšší daňové zatížení z NMS-12 a 15 nejvyšší z EU-27. Sazby DPPO v ČR poklesla na úroveň 21 %.

Průměrné celkové daňové zatížení v ČR bylo ve sledovaném období 36,5 %, NMS 12 33 % a EU-27 36,8 %. V ČR bylo průměrné daňové zatížení vyšší o 3,5 % bodu, než byl průměr NMS-12, v porovnání s průměrem EU-27 bylo zatížení nižší o 0,3 % bodu. Průměrná sazba DPPO v ČR byla 26,4 %.

Tab. č. 1. Tempo vývoje celkové daňové kvóty-zatížení								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
ČR	34,8	35,7	37,4	37,1	36,7	37,2	36,1	
ČR rozdíl(% b. r/r)		1,0	1,7	-0,3	-0,4	0,5	-1,1	
ČR průměr 02-07							36,5	
ČR průměr 02-08							36,5	
ČR rozdíl 07/02 (%b)						2,4		
ČR rozdíl 08/02 (%b)							1,4	
ČR rozdíl 08/07 (%b)							1,0	
NMS-12	32,0	32,4	32,5	33,1	33,2	34,2	33,6	
NMS-12 rozdíl(% b. r/r)		0,4	0,1	0,6	0,1	1,0	-0,6	
NMS-12 průměr 02-07							32,9	
NMS-12 průměr 02-08							33,0	
NMS-12 rozdíl 07/02 (%b)						2,2		
NMS-12 rozdíl 08/02 (%b)							1,6	
NMS-12 rozdíl 08/07 (%b)							-0,6	
EU-27	36,3	36,3	36,4	36,9	37,0	37,4	37,0	
EU-27 rozdíl(% b. r/r)		0,0	0,0	0,5	0,1	0,4	-0,5	
EU-27 průměr 02-07							36,7	
EU-27 průměr 02-08							36,8	
EU-27 rozdíl 07/02 (%b)						1,1		
EU-27 rozdíl 08/02 (%b)							0,7	
EU-27 rozdíl 08/07 (%b)							-0,5	
Rozdíl ČR/NMS-12(% b. r/r)	2,8	3,3	4,9	4,0	3,5	3,0	2,5	
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-07							3,6	
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-08							3,5	
Rozdíl ČR/NMS-12 07/02 (%b)						0,2		
Rozdíl ČR/NMS-12 08/02 (%b)							-0,2	
Rozdíl ČR/NMS-12 08/07 (%b)							-0,5	
Rozdíl ČR/EU-27(% b. r/r)	-1,5	-0,6	1,1	0,3	-0,3	-0,2	-0,8	
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-07							-0,2	
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-08							-0,3	
Rozdíl ČR/EU-27 07/02 (%b)						1,3		
Rozdíl ČR/EU-27 08/02 (%b)							0,7	
Rozdíl ČR/EU-27 08/07 (%b)							-0,6	
Sazba DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	

Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 1. je grafickým znázorněním výše popsaného vývoje celkové daňové kvóty (zatížení) v poměru k HDP (%) v období 2002 - 2008 v ČR, NMS-12, EU-27 a sazby daně z příjmu právnických osob (DPPO) v ČR.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

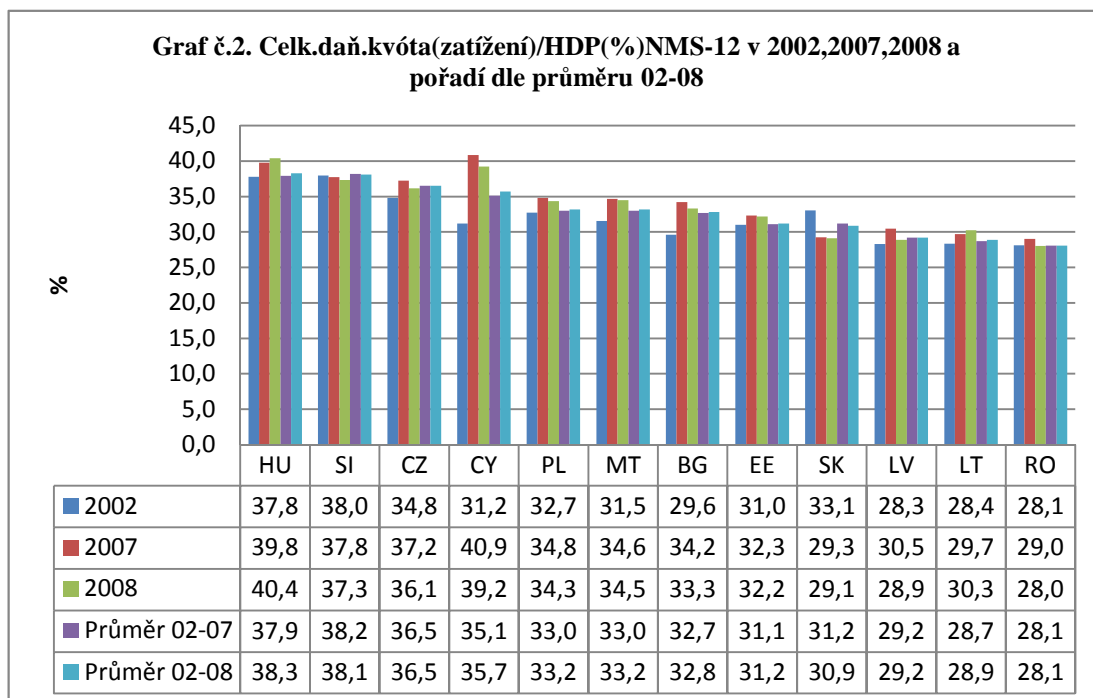
Graf č. 2. zobrazuje průměrné postavení ČR v žebříčku daňové konkurence zemí NMS-12 a vývoj úrovně celkové daňové kvóty (zatížení) v poměru k HDP (%) v roce 2002, 2007 a 2008.

V roce 2002 měla ČR 3. nejvyšší celkovou daňovou kvótu ve výši 34,8 %.

V roce 2007 bylo v ČR daňové zatížení 37,2 %, 34,2 % v NMS-12. Daňové zatížení ČR v porovnání s NMS-12 bylo 3 % body vyšší. Daňové zatížení bylo 9. nejvyšší.

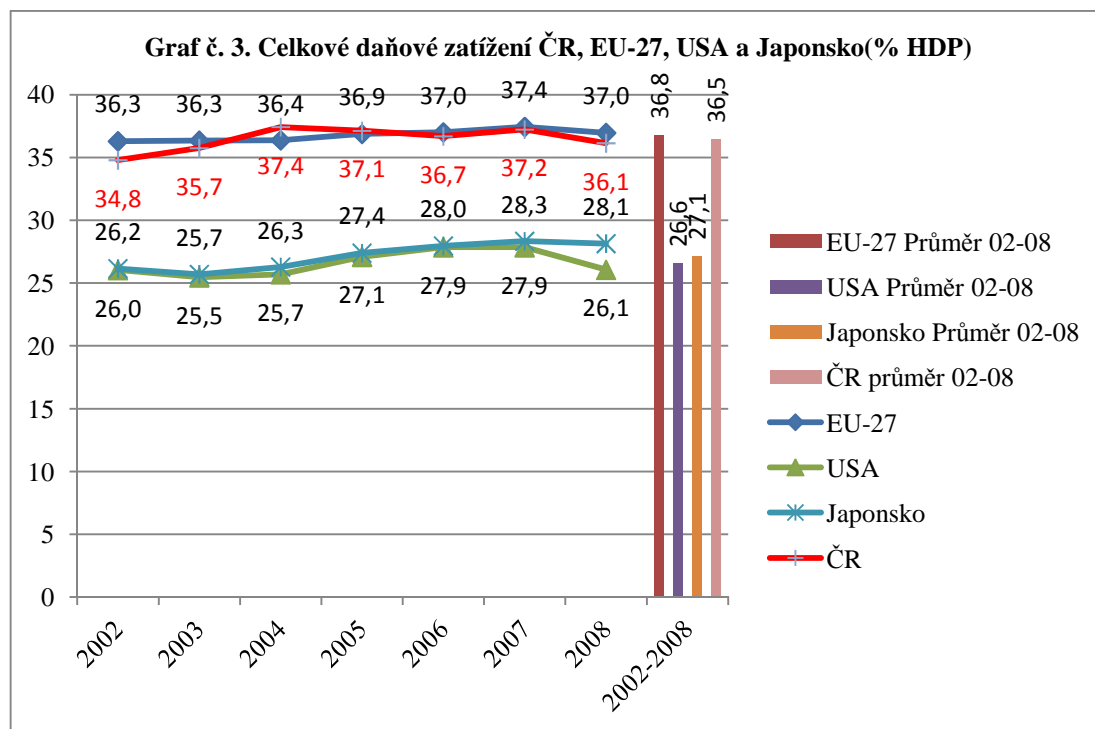
V roce 2008 bylo v ČR daňové zatížení proti roku 2007 o 1,1 % bodu nižší. V státech NMS-12 kleslo průměrné daňové zatížení o 0,5 % bodu. Pokles daňového zatížení v ČR byl v tomto roce proti NMS-12 vyšší, ale daňové zatížení bylo stále vyšší o 2,7 % bodu.

V pomyslném žebříčku nejvyšší průměrné daňové kvóty v letech 2002-2008, v daňové konkurenci mezi zeměmi NMS-12, měla ČR 3. nejvyšší kvótu z 12 zemí.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 3 ukazuje porovnávání celkové daňové zátěže v ČR a v členských zemích EU s třetími zeměmi, zjistíme téměř třetinový rozdíl v neprospěch ČR a EU. Průměrná daňová zátěž v ČR byla 36,5 %, v členských zemích EU-27 39,3 %, v USA (26,9 %) a v Japonsku (28,3 %).



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 4., zobrazuje průměrnou celkovou daňovou kvótu v období 2002 až 2008 členských zemí EU-27. I přes průměrnou celkovou vysokou daňovou kvótu, u jedenácti členských států je celková daňová kvóta pod úrovní 35 % v poměru k HDP. Mezi jednotlivými členskými zeměmi, můžeme ale pozorovat velké rozdíly, například v Rumunsku byla v roce 2008 celková daňová kvóta ve výši 28 %, v ČR 36,1 % a v Dánsku 48,2 %, v Dánsku je tedy daňové zatížení o více než 70 % vyšší.

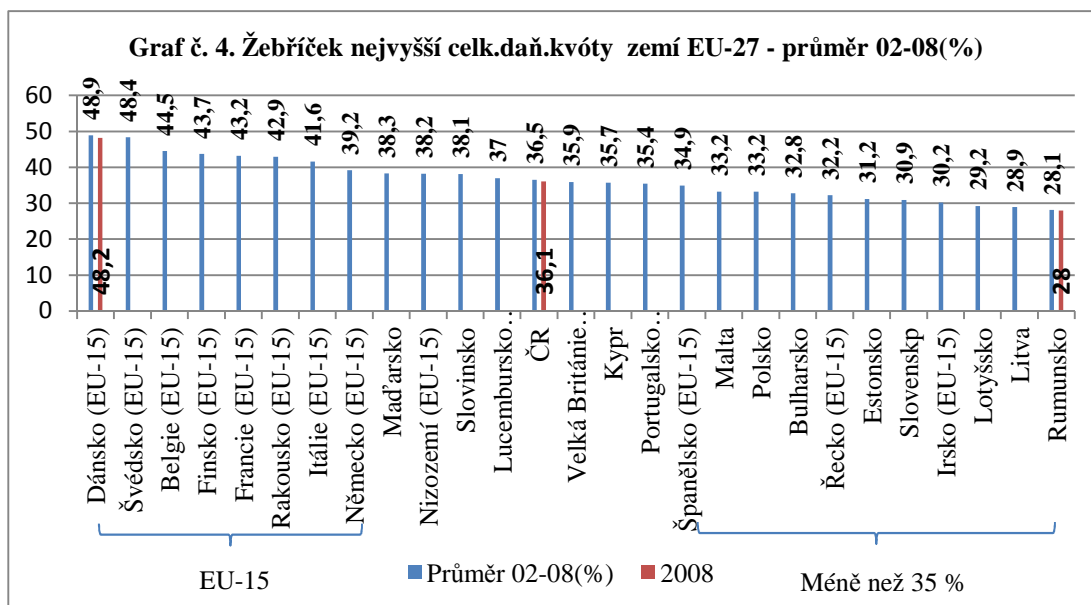
Celková průměrná daňová kvóta se v 27 zemích EU od roku 2002 do roku 2006 mírně snižovala nebo oscilovala kolem stejné úrovně, ale úsilí trvale snížit daně

postupně sláblo a v průměru od roku 2007 se začalo celkové daňové zatížení zvyšovat.

K tomu vývoji významně přispěly cyklické faktory. Po odečtení dopadů hospodářského cyklu, naznačují data v období roku 2002 – 2006 spíše stagnaci, než strukturální zvýšení celkových daňových poměrů. Zvýšení celkových daňových poměrů se tak dá v tomto období spíše přičítat silnějšímu růstu HDP než zvyšování daní.

Daňové zatížení je obecně vyšší v zemích „staré“ EU-15 (průměr 39,8 % v období 2002-2008), které přistoupily před rokem 2004, než u 12 nových členů – NMS-12(33,0 % tab. č. 1.). Prvních sedm míst z hlediska nejvyššího celkového daňového zatížení obsazují země původní EU-15. Mezi těmito zeměmi jsou nicméně výjimky, například Irsko (30,2 % v 2008) a Řecko (32,2 v 2008). Nicméně trendem bylo až do roku 2007 postupné přibližování celkové míry daňového zatížení členských států (graf č. 1.).

V průměru v letech 2002 až 2008 byla v ČR 13. nejvyšší celková daňová kvóta (36,1 %) z členských zemí EU-27, ale 3. (graf č. 2.) nejvyšší z nových členských států (NMS-12), které můžeme zařadit mezi jedny z hlavních daňových konkurentů ČR. Tyto velké rozdíly samozřejmě závisí hlavně na sociální politice každého ze států EU a na úrovni poskytování veřejných služeb, podpoře zaměstnanosti, vzdělání a dalších činnostech ve veřejném zájmu. Velkou roli mají také technické faktory, některé státy poskytují podporu prostřednictvím snížení daní, jiné státy spíše přímými vládními výdaji a transfery.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP. Dostupné na WWW:< http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm >.

4.2. Vývoj HDP

Tabulka č. 2. zobrazuje meziroční reálný vývoj HDP v ČR a průměr NMS-12 a EU-27 v období 2002 až 2008.

V ČR vzrostlo reálně HDP v roce 2002 meziročně na úroveň 1,9 %, v NMS 12 průměrně 4,3 %, v EU-27 průměrně 1,2 %. HDP ČR bylo proti průměrnému HDP NMS-12 nižší o 55,8 % (2,4 % bodu), proti průměru EU-27 vyšší o 58,3 % (0,7 % bodu). V žebříčku velikosti HDP mezi zeměmi NMS-12 bylo HDP ČR 2. nejnižší.

V roce 2007 HDP ČR vzrostlo meziročně reálně HDP na úroveň 6,1 %, v NMS-12 průměrně 6,7 %, v EU-27 průměrně o 3 %. HDP ČR bylo proti průměrnému HDP NMS-12 nižší o 9 % (0,6 % bodu), proti průměru EU-27 vyšší o 103,3 % (3,1 % bodu). V žebříčku velikosti HDP mezi zeměmi NMS-12 bylo HDP ČR 4. nejvyšší.

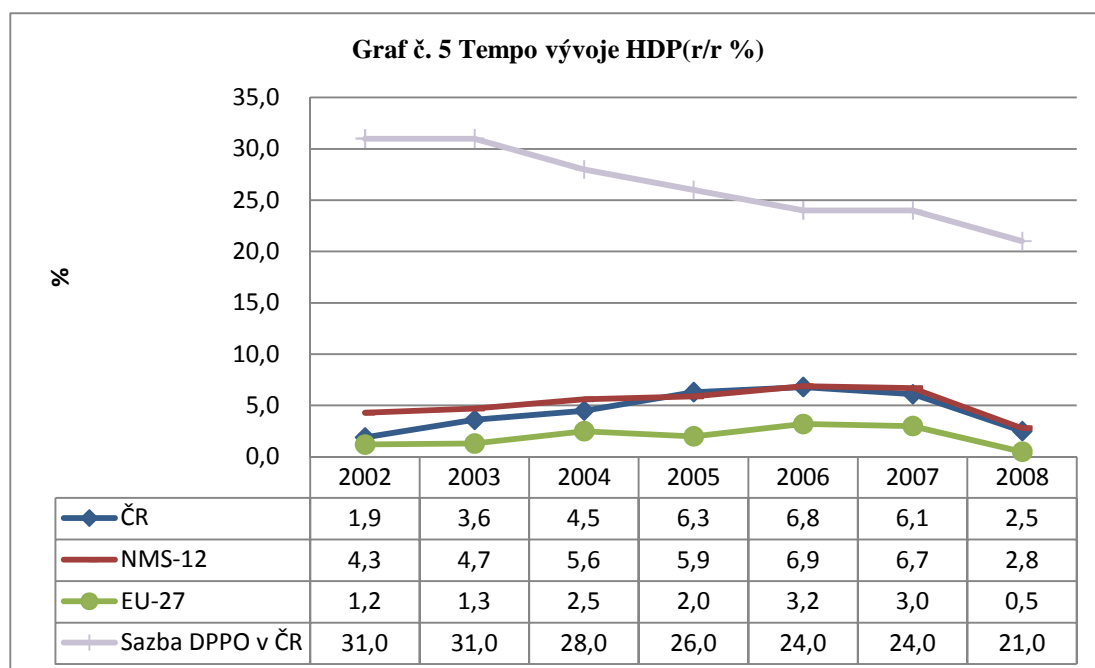
V roce 2008 se daňové trendy vzhledem k odlišnému rozsahu zpomalení v některých zemích začaly mírně rozcházet. Míra růstu reálného HPD se v zemích EU-27 snížila v polovině roku 2008 na průměrnou výši 0,5 %. Reálně HDP v ČR kleslo meziročně na úroveň 2,5 %, o 59 % (3,6 % bodu), průměrné reálně HDP

NMS-12 kleslo na 2,8 %, o 58,2 % (3,9 % bodu) a EU-27 kleslo na 0,5 %, o 83,3 % (2,5 % bodu). Reálné HDP ČR v porovnání reálného průměrného HDP NMS-12 bylo nižší o 10,5 % (0,3 % bodu) a vůči EU-27 bylo vyšší o 400% (2 % body). HDP ČR bylo 4 nejnižší mezi zeměmi NMS-12.

Tab. č. 2. Tempo vývoje HDP								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
ČR	1,9	3,6	4,5	6,3	6,8	6,1	2,5	
ČR rozdíl(% b. r/r)		1,7	0,9	1,8	0,5	-0,7	-3,6	
ČR průměr 02-07	4,9							
ČR průměr 02-08	4,5							
ČR rozdíl 07/02 (%b)						4,2		
ČR rozdíl 08/02 (%b)								0,6
ČR rozdíl 08/07 (%b)							1,0	
NMS-12	4,3	4,7	5,6	5,9	6,9	6,7	2,8	
NMS-12 rozdíl(% b. r/r)		0,4	0,9	0,3	1,0	-0,2	-3,9	
NMS-12 průměr 02-07	5,7							
NMS-12 průměr 02-08	5,3							
NMS-12 rozdíl 07/02 (%b)						2,4		
NMS-12 rozdíl 08/02 (%b)								-1,5
NMS-12 rozdíl 08/07 (%b)							-3,9	
EU-27	1,2	1,3	2,5	2,0	3,2	3,0	0,5	
EU-27 rozdíl(% b. r/r)		0,1	1,2	-0,5	1,2	-0,2	-2,5	
EU-27 průměr 02-07	2,2							
EU-27 průměr 02-08	2,0							
EU-27 rozdíl 07/02 (%b)						1,8		
EU-27 rozdíl 08/02 (%b)								-0,7
EU-27 rozdíl 08/07 (%b)							-2,5	
Rozdíl ČR/NMS-12(% b. r/r)	-2,4	-1,1	-1,1	0,4	-0,1	-0,6	-0,3	
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-07	-0,8							
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-08	-0,7							
Rozdíl ČR/NMS-12 07/02 (%b)						1,8		
Rozdíl ČR/NMS-12 08/02 (%b)								2,1
Rozdíl ČR/NMS-12 08/07 (%b)							0,3	
Rozdíl ČR/EU-27(% b. r/r)	0,7	2,3	2,0	4,3	3,6	3,1	2,0	
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-07	2,7							
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-08	2,6							
Rozdíl ČR/EU-27 07/02 (%b)						2,4		
Rozdíl ČR/EU-27 08/02 (%b)								1,3
Rozdíl ČR/EU-27 08/07 (%b)							-1,1	
Sazba DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	

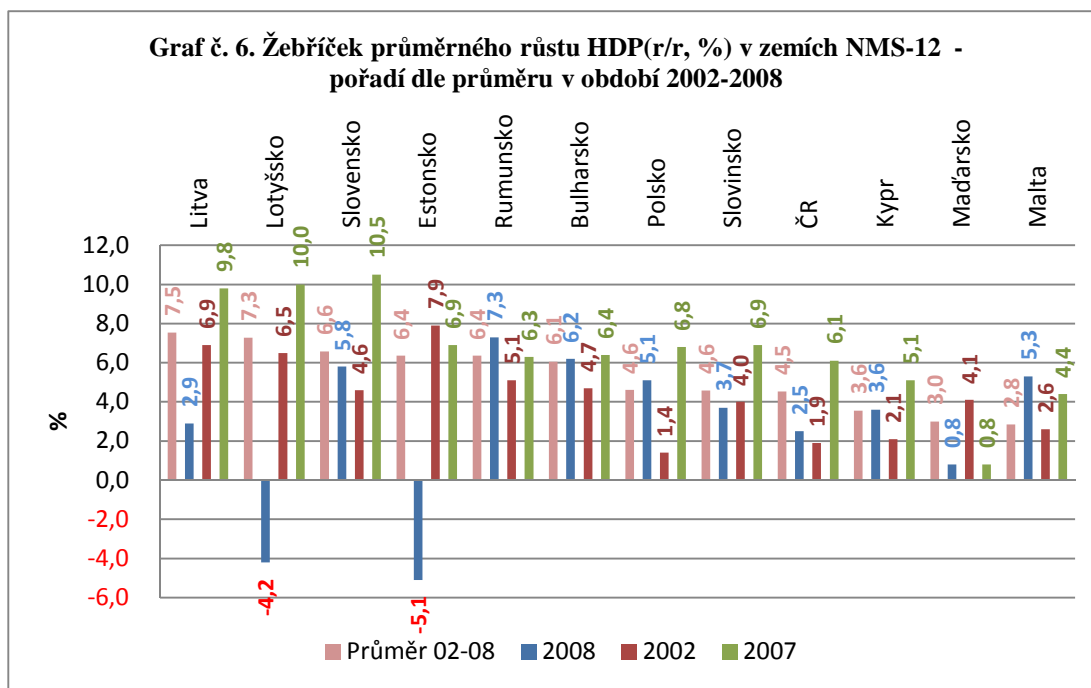
Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table: Gross domestic product at market prices. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 5. zobrazuje reálný meziroční vývoj HDP (%) v období 2002 až 2008 v ČR, a průměrný vývoj v zemích NMS-12 a EU-27 a vývoj sazby DPPO v ČR.



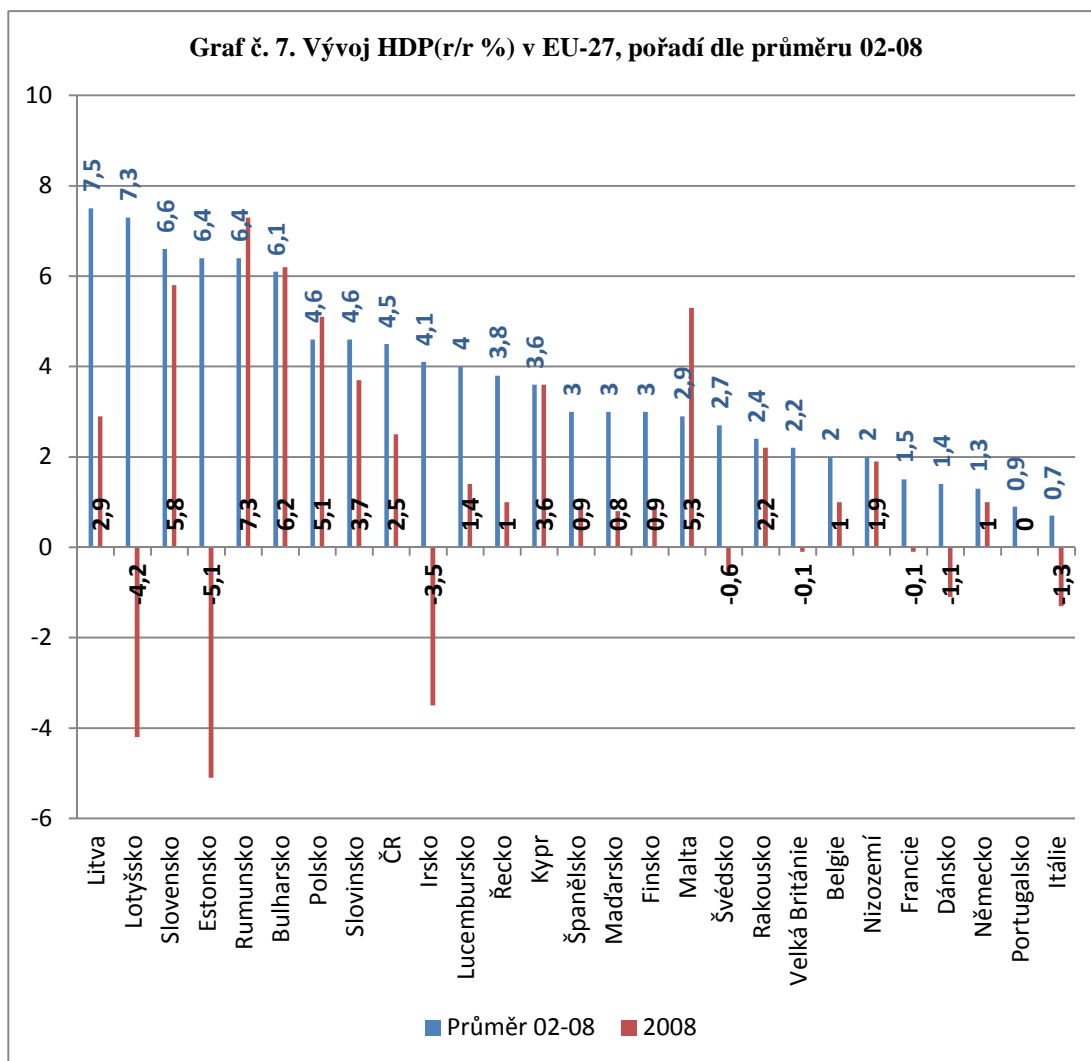
Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table: Gross domestic product at market prices. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm >

Graf č. 6. zobrazuje žebříček průměrného růstu HDP (r/r, %) v zemích NMS 12 v období 2002 až 2008. V ČR rostlo reálné HDP v průměru v období 2002 až 2008 o 4,5 % a v hodnocení zemí NMS-12 a její HDP rostlo v průměru v tomto období jako 4 nejpomalejší.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table: Gross domestic product at market prices. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 7. ukazuje, že některé země EU-27 i přes snížení průměrné míry růstu reálného HPD (0,5 % 2008) v EU-27, zaznamenaly některé země ještě poměrně dobrý růst kolem úrovně 6 %, například Rumunsko (7,3 %), Bulharsko (6,2 %) a Slovensko (5,8 %). Třetina členských států dosáhla růstu reálného HDP vyššího než 2%. Na druhou stranu, jiné země již byly v roce 2008 zasaženy propadem, ekonomiky Lotyšska, Estonska a Irska o více než 3%. Výraznější snížení bylo pozorováno například u Španělska, Irska, Bulharska nebo Kypru. Vzhledem k závislosti daňových příjmů na růstu HDP, tak tento růst HDP pomáhá vysvětlit nárůst v odlišnostech celkových daňových výnosů v roce 2008.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table: Gross domestic product at market prices. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

4.3. Daně z příjmů právnických osob – implicitní daňová sazba

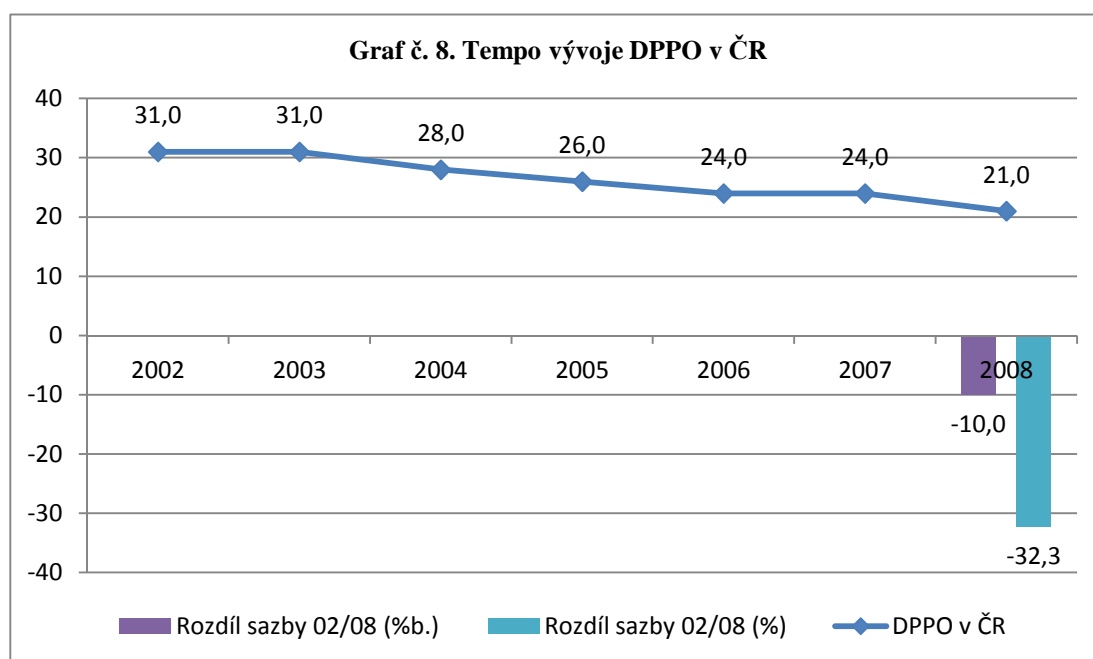
Níže uvedená tabulka č. 3. zaznamenává zákonné sazby daně z příjmu právnických osob v ČR v letech 2002 až 2008. Sazba daně vytrvale od roku 2002 klesá z úrovně 31 % až na úroveň 21 % v roce 2008. Proti roku 2002 se jedná o snížení sazby o 32,3 % (10 % bodů). Průměrná sazba daně z příjmu právnických osob se v celé EU od druhé poloviny 90. let snižuje, z průměrné výše 35,3 % v roce 1995 na současnou průměrnou výši 23,2 %. Tento snižující trend nezastavila ani finanční krize a naopak několik členských států (Česká republika, Řecko, Litva, Maďarsko) provedlo v roce 2010 další snížení. I když se sazby daně z příjmu právnických osob v zemích EU sblížují, stále existují výrazné rozdíly. Sazby se

pohybují od minimální hranice 10 % v Bulharsku a na Kypru až po maximální hranici 35 % na Maltě, v ČR byla v roce 2010 sazba 19 %.¹¹

Tab. č. 3. Tempo vývoje Daně z příjmu právnických osob (DPPO) v ČR								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	
Rozdíl sazby (r/r, % bod)	0,0	0,0	-3,0	-2,0	-2,0	0,0	-3,0	
Rozdíl sazby (r/r, %)	0,0	0,0	-9,7	-7,1	-7,7	0,0	-12,5	
Rozdíl sazby 02/08 (%b.)							-10,0	
Rozdíl sazby 02/08 (%)							-32,3	

Vlastní výpočty autora dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW: >http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html >.

Níže uvedený graf č. 8. zobrazuje vývoj tempa daně z příjmu právnických osob (DPPO) v ČR v období let 2002 až 2008.



Vlastní výpočty autora dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW: >http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html >

¹¹ Eurostat European Commission. *Taxation trends in the European Union* [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2010 [cit. duben 2011]. Strana 20 – 21. Dostupné na WWW:< http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm >. ISBN 978-92-79-15801-8.

Efektivní daňové zatížení právnických osob lze hodnotit pomocí ukazatele: „implicitní daňová sazba“, která vyjadřuje celkové příjmy z daní právnických osob jako procento z potenciálního daňového základu právnických osob.

Tabulka č. 4. zobrazuje vývoj implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob (DPPO) v období let 2002-2008 v ČR, NMS-12 (nejsou zahrnuty data, Malty (MT) a Rumunska (RO), a v případě Bulharska (BG) jsou zahrnuty pouze roky 2004, 2006 a 2007) a EU-27 (nejsou zahrnuty data Německa, Lucemburska, Malty (MT) a Rumunska (RO), a v případě Bulharska (BG) jsou zahrnuty pouze roky 2004, 2006 a 2007).

V roce 2002 byla v ČR implicitní daňová sazba z příjmu právnických osob (ITCOR) 30,3 %, průměrná sazba v zemích NMS-12 21,4 % a v zemích EU-27 22,3 %. ITCOR ČR byla vyšší o 41,7 % (8,9 % bodu) než průměrná ITCOR NMS-12 a o 35,9 % (8 % bodů) vyšší než ITCOR EU-27. V roce 2002 byla ITCOR ČR 4. nejvyšší mezi zeměmi NMS-12 a 5. nejvyšší v porovnání se zeměmi EU-27.

V roce 2007 byla ITCOR ČR 25,7 %, průměrná ITCOR NMS-12 19,9 % a EU-27 23,2 %. Proti roku 2002 ITCOR ČR klesla o 15,1 % (4,6 % bodu), ITCOR NMS-12 klesla o 7 % (1,5 % bodu) a ITCOR EU-27 vzrostla o 4 % (0,9 % bodu). V roce 2007 byla ITCOR ČR 3. nejvyšší mezi zeměmi NMS-12 a 8. nejvyšší mezi zeměmi EU-27.

Průměrná ITCOR ČR v letech 2002 až 2007 byla 28,1 %, NMS-12 19,3 % a EU-27 21,6 %.

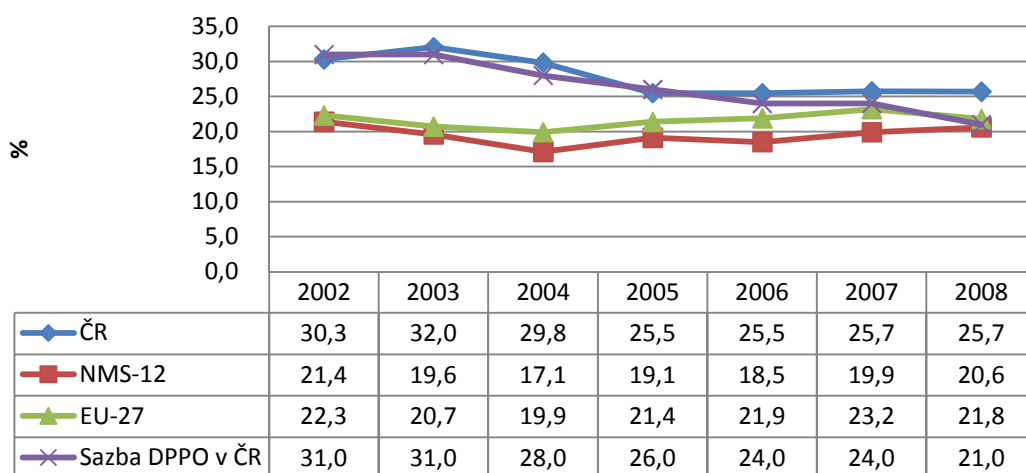
V roce 2008 byla ITCOR ČR téměř stejná jako v roce 2007 (rozdíl 0,1 % bodu), ITCOR NMS-12 byla 20,6 % a meziročně vzrostla o 3,5 % (0,7 % bodu) a ITCOR EU-27 byla 21,8 % a meziročně poklesla o 6 % (1,4 % bodu). ITCOR ČR byla v porovnání s průměrem ITCOR NMS-12 o 24,8 % vyšší (5,1 % bodu) a v porovnání s průměrem ITCOR EU-27 vyšší o 17,9 % (3,9 %). V porovnání se zeměmi NMS-12 byla ITCOR ČR 3. nejvyšší a se zeměmi EU-27 byla 7. nejvyšší.

Tabulka č. 4. Implicitní daňová sazba z příjmu právnických osob(%)								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
ČR	30,3	32,0	29,8	25,5	25,5	25,7	25,7	
ČR rozdíl(% b. r/r)		1,7	-2,2	-4,3	-0,0	0,3	-0,0	
ČR průměr 02-07	28,1							
ČR průměr 02-08	27,8							
ČR rozdíl 07/02 (%b)						-4,6		
ČR rozdíl 08/02 (%b)							-4,6	
ČR rozdíl 08/07 (%b)							1,0	
NMS-12	21,4	19,6	17,1	19,1	18,5	19,9	20,6	
NMS-12 rozdíl(% b. r/r)		-1,8	-2,5	2,0	-0,6	1,4	0,7	
NMS-12 průměr 02-07	19,3							
NMS-12 průměr 02-08	19,5							
NMS-12 rozdíl 07/02 (%b)						-1,5		
NMS-12 rozdíl 08/02 (%b)							-0,8	
NMS-12 rozdíl 08/07 (%b)							0,7	
EU-27	22,3	20,7	19,9	21,4	21,9	23,2	21,8	
EU-27 rozdíl(% b. r/r)		-1,6	-0,8	1,5	0,5	1,3	-1,4	
EU-27 průměr 02-07	21,6							
EU-27 průměr 02-08	21,6							
EU-27 rozdíl 07/02 (%b)						0,9		
EU-27 rozdíl 08/02 (%b)							-0,5	
EU-27 rozdíl 08/07 (%b)							-1,4	
Rozdíl ČR/NMS-12(% b. r/r)	8,9	12,4	12,7	6,4	7,0	5,8	5,1	
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-07	8,9							
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-08	8,3							
Rozdíl ČR/NMS-12 07/02 (%b)						-3,1		
Rozdíl ČR/NMS-12 08/02 (%b)							-3,8	
Rozdíl ČR/NMS-12 08/07 (%b)							-0,7	
Rozdíl ČR/EU-27(% b. r/r)	8,0	11,3	9,9	4,1	3,6	2,5	3,9	
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-07	6,6							
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-08	6,2							
Rozdíl ČR/EU-27 07/02 (%b)						-5,5		
Rozdíl ČR/EU-27 08/02 (%b)							-4,1	
Rozdíl ČR/EU-27 08/07 (%b)							1,4	
Sazba DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	

Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

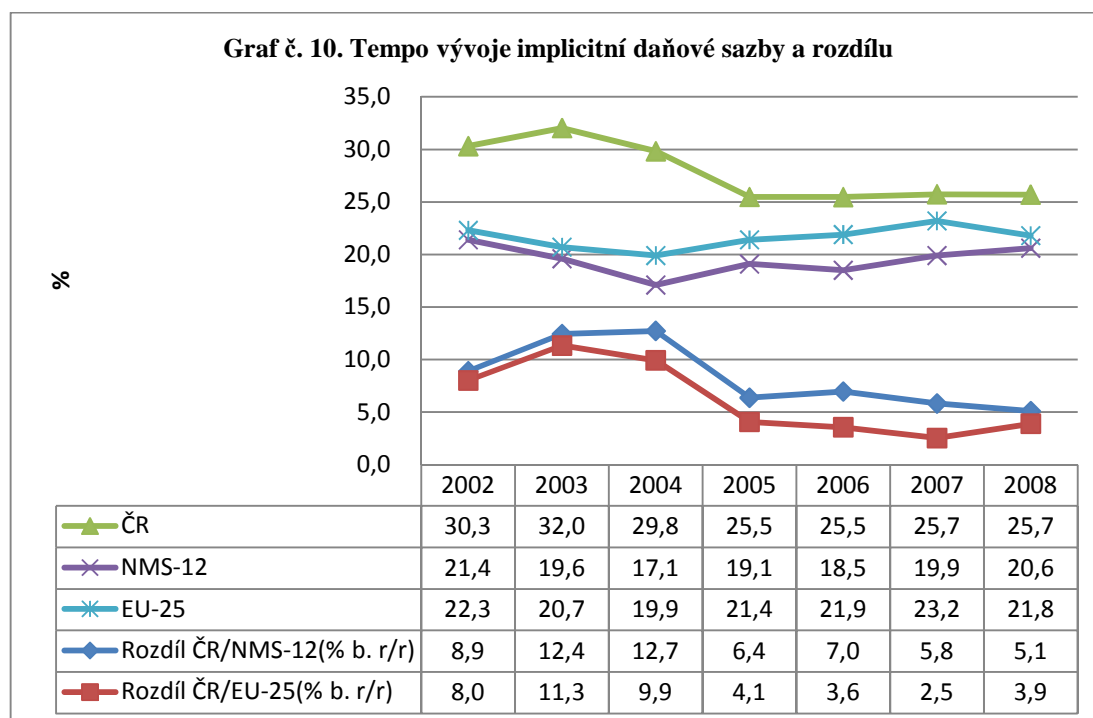
Graf č. 9. zobrazuje vývoj implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob (ITCOR) v ČR, NMS-12 (kromě nedostupných dat BG, MT, RO) a EU-27 (kromě nedostupných dat DE, LU, BG, MT, RO) v období 2002-2008.

Graf č.9. Tempo vývoje implicitní daň. sazby a DPPO v ČR



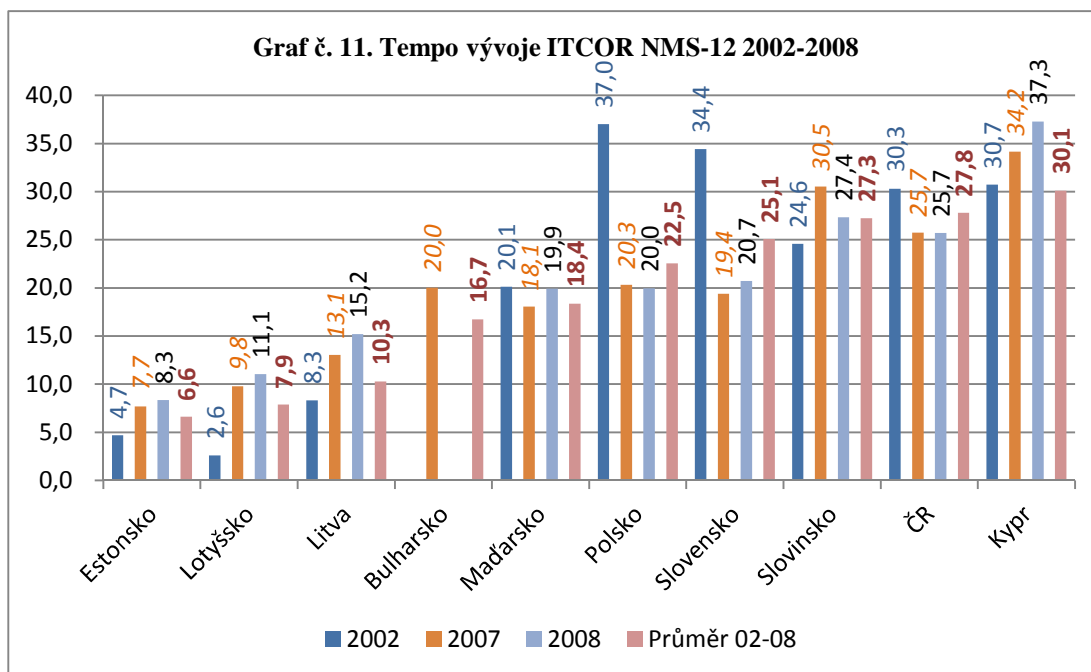
Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 10. zobrazuje vývoj ITCOR v ČR, NMS-12 (kromě dat BG, MT, RO), EU-27 (kromě dat DE, LU, BG, MT, RO) v letech 2002 - 2008 v % a procentních bodech a rozdíl ve vývoji ITCOR v ČR ve vztahu k ITCOR v NMS-12 a EU-25.



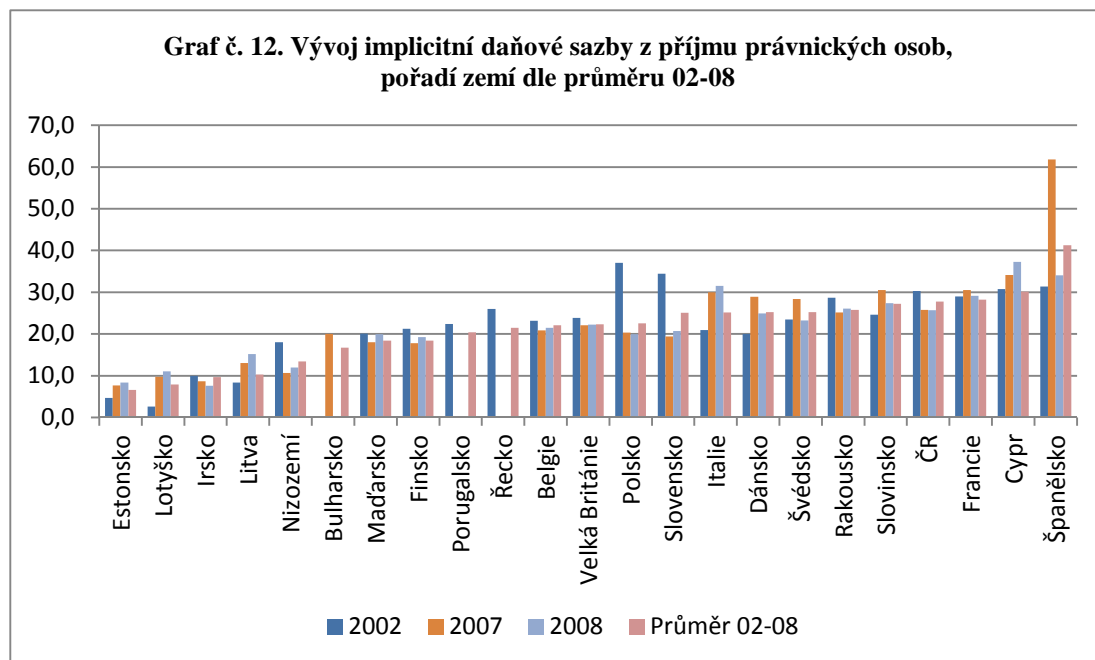
Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 11 zobrazuje žebříček nejnižší průměrné implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob zemí NMS-12 (kromě MT, RO, údaje BG byly k dispozici pouze pro roky 2004, 2006 a 2007) v období 2002 až 2008. V ČR byla v období 2002 až 2008 druhá nejvyšší průměrná implicitní daňová sazba příjmu právnických osob ve výši 27,8 %.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 12. zobrazuje implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob zemí EU-25 v letech 2002, 2007 a 2008 a průměr v období 2002-2008. V ČR byla v období 2002 až 2008 čtvrtá nejvyšší průměrná implicitní daňová sazba příjmu právnických osob. Pořadí zemí určuje průměrná sazba v období 2002 - 2008.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Tabulka č. 5. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob zemí EU-25 v období 2002 - 2008.

Tab. č. 5. Tempo vývoje implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob v EU-27(kromě Německa, Lucemburska, Malty a Rumunska), pořadí dle průměrné sazby v období 02-08								
Rok	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Průměr 02 - 08
Estonsko	4,7	6,5	6,9	5,7	6,5	7,7	8,3	6,6
Lotyšsko	2,6	5,7	7,2	8,0	10,8	9,8	11,1	7,9
Irsko	10,0	10,2	10,4	10,2	10,4	8,7	7,6	9,6
Litva	8,3	6,6	8,0	9,6	11,1	13,1	15,2	10,3
Nizozemí	18,1	14,4	14,4	12,5	12,0	10,7	11,9	13,4
Bulharsko			14,8		15,3	20,0		16,7
Maďarsko	20,1	19,3	17,4	18,2	15,6	18,1	19,9	18,4
Finsko	21,2	18,7	18,7	17,9	15,2	17,8	19,3	18,4
Portugalsko	22,4	19,0	18,8	19,4	22,6			20,4
Řecko	26,0	21,0	20,1	21,6	18,6			21,5
Belgie	23,2	22,3	22,0	22,0	22,7	20,9	21,4	22,1
Velká Británie	23,9	19,4	19,6	23,5	25,5	22,1	22,2	22,3
Polsko	37,0	21,9	18,7	21,0	19,1	20,3	20,0	22,5
Slovensko	34,4	34,8	22,6	23,3	20,3	19,4	20,7	25,1
Itálie	20,9	24,6	21,3	20,7	27,0	30,0	31,5	25,2
Dánsko	20,0	22,3	24,9	26,7	28,7	28,9	24,9	25,2
Švédsko	23,5	25,3	22,7	31,7	21,9	28,4	23,2	25,2
Rakouko	28,7	27,1	26,2	23,7	23,5	25,1	26,1	25,8
Slovinsko	24,6	21,0	23,0	33,8	30,5	30,5	27,4	27,3
ČR	30,3	32,0	29,8	25,5	25,5	25,7	25,7	27,8
Francie	29,0	24,4	26,4	26,1	31,8	30,5	29,1	28,2
Cypr	30,7	28,3	23,0	26,8	30,4	34,2	37,3	30,1
Španělsko	31,4	31,2	35,2	43,5	51,9	61,8	34,0	41,3

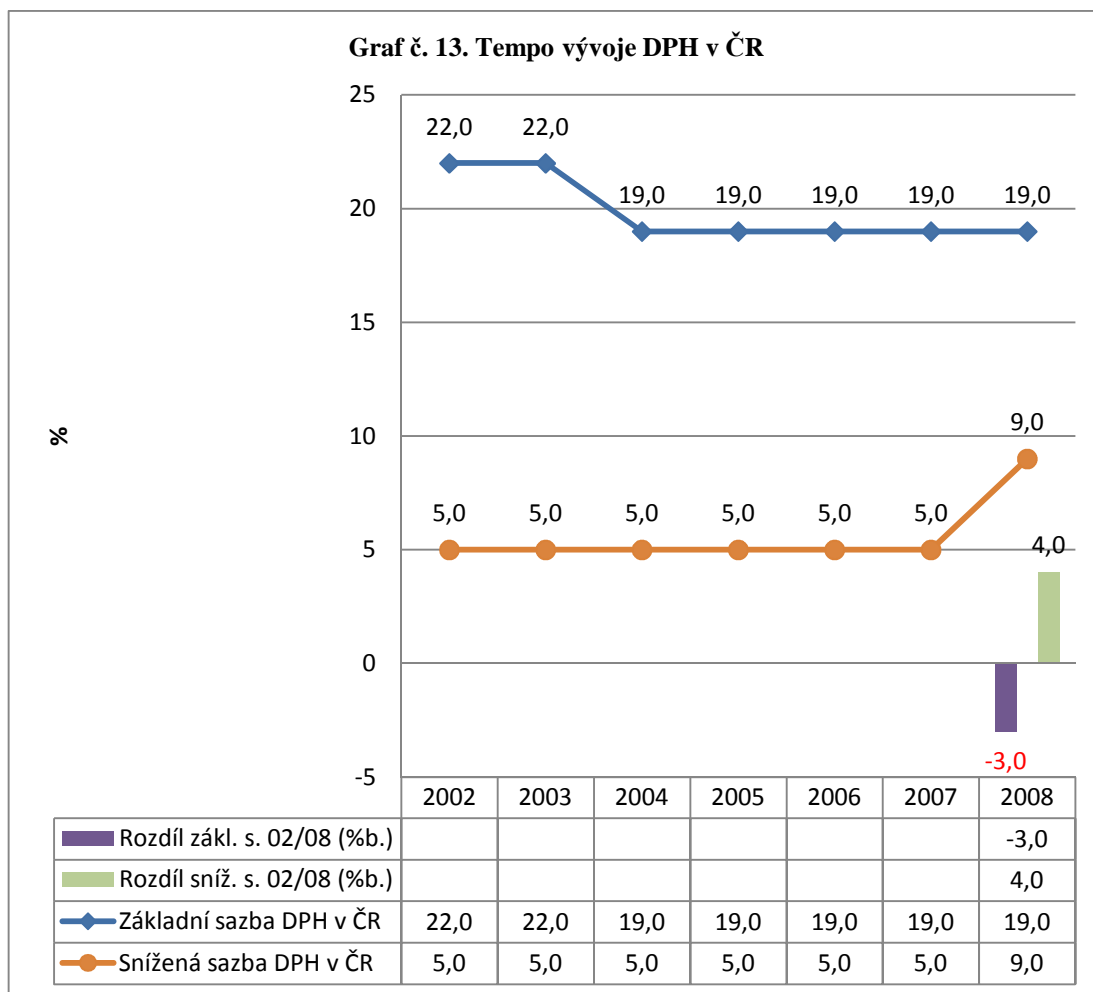
Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW:< http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm >.

4.4. Spotřeba – implicitní daňová sazba

Výše zatížení spotřeby daněmi (zejména DPH a spotřební daně) má přímí vliv na koncové ceny produktů. V případě promítnutí vyšších daní do koncové ceny, může u některých výrobků a služeb poklesnout spotřeba. Podnikatelské subjekty reagují snížením koncová ceny a tím dochází také ke snížení obchodní marže a tak mají spotřební daně nepřímý vliv na právnické osoby. Proto můžeme považovat implicitní daňovou sazbu na spotřebu za významný faktor celkového daňového zatížení právnických osob. Implicitní daňová sazba na spotřebu se vypočítá jako

poměr mezi celkovými příjmy z daní ze spotřeby (tj. v ČR zejména DPH a spotřebních daní) a celkovými konečnými náklady domácností na spotřebu na území daného státu.

Jedním z faktorů ovlivňujícím implicitní daňovou sazbu je zákonná sazba Daně z přidané hodnoty (DPH). Graf č. 13. zobrazuje tempo vývoje sazby DPH v ČR.



Vlastní zpracování dle zákonů č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění příslušných novel, a dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění příslušných novel.

Tabulka č. 6. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na spotřebu v ČR, NMS-12 a EU-27 v období 2002 až 2008.

V roce 2002 byla v ČR implicitní daňová sazba na spotřebu 19,3 %, průměrná sazba v zemích NMS-12 19,1 % a v zemích EU-27 20,6 %. Sazby v ČR byla vyšší o 0,2 % než průměrná sazba NMS-12 a o 1,4 % nižší než sazba EU-27.

V roce 2007 byla sazba v ČR 22,1 %, průměrná sazba NMS-12 21,8 % a EU 27 22,2 %. Proti roku 2002 sazba v ČR vzrostla o 2,8 %, sazba NMS-12 vzrostla o 2,7 % a sazba EU-27 vzrostla o 1,5 %.

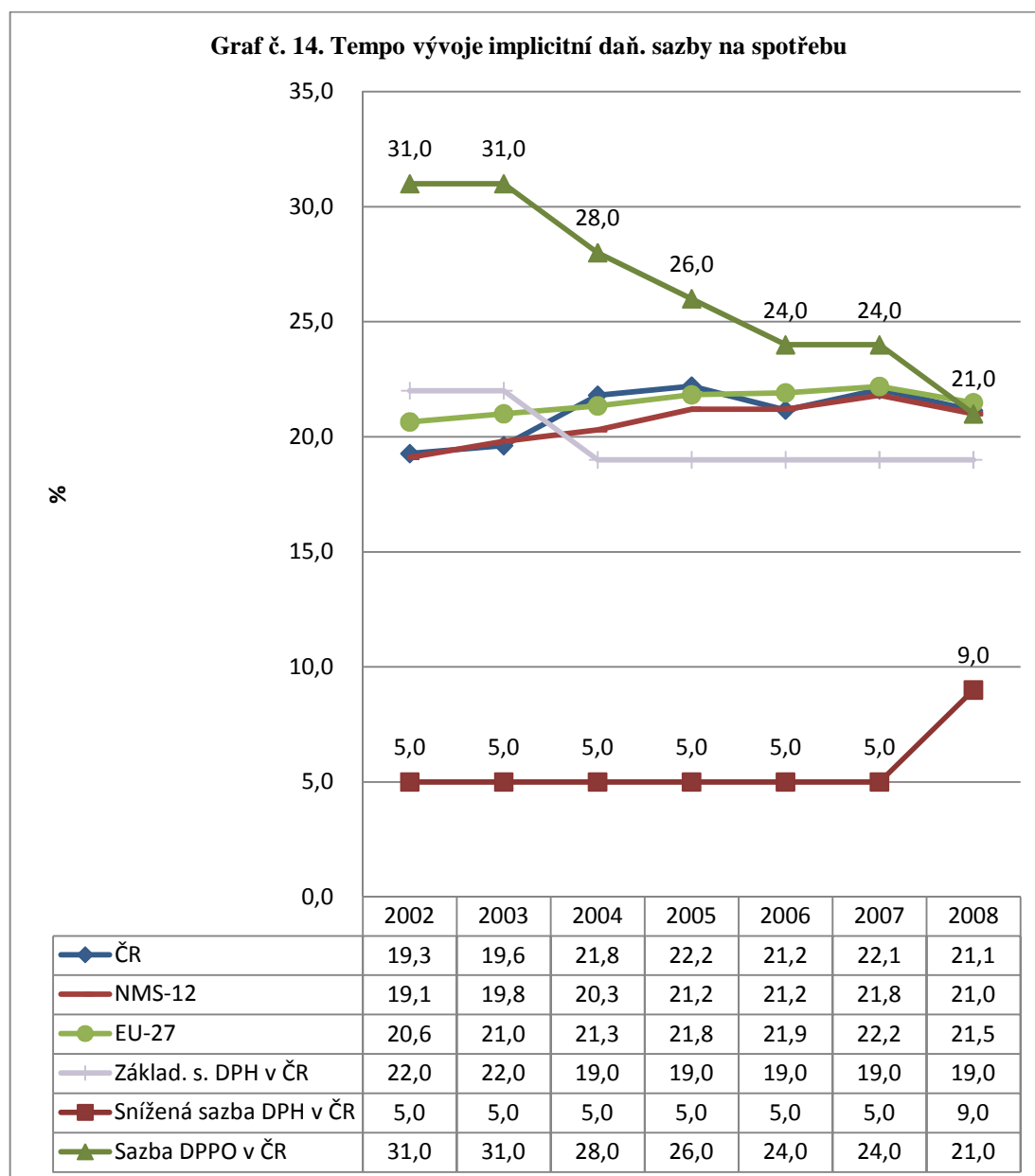
Průměrná sazba v ČR v letech 2002 až 2007 byla 21 %, NMS-12 20,6 % a EU-27 21,5 %.

V roce 2008 byla sazba v ČR 21,1 % a meziročně poklesla o 0,9 %, průměrná sazba v NMS-12 21 % a meziročně poklesla o 0,8 % a sazba EU-27 byla 21,5 % a meziročně poklesla o 0,7 %. Sazba v ČR byla v porovnání s průměrnou sazbou v NMS-12 o 0,1 % vyšší a v porovnání s průměrnou sazbou EU-27 nižší o 0,3 %.

Tab. č. 6. Tempo vývoje implicitní daň. sazby na spotřebu								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
ČR	19,3	19,6	21,8	22,2	21,2	22,1	21,1	
ČR rozdíl(% b. r/r)		0,3	2,2	0,4	-1,0	0,9	-0,9	
ČR průměr 02-07	21,0							
ČR průměr 02-08	21,0							
ČR rozdíl 07/02 (%b)						2,8		
ČR rozdíl 08/02 (%b)							1,9	
ČR rozdíl 08/07 (%b)							1,0	
NMS-12	19,1	19,8	20,3	21,2	21,2	21,8	21,0	
NMS-12 rozdíl(% b. r/r)		0,7	0,5	0,9	0,0	0,6	-0,8	
NMS-12 průměr 02-07	20,6							
NMS-12 průměr 02-08	20,6							
NMS-12 rozdíl 07/02 (%b)						2,7		
NMS-12 rozdíl 08/02 (%b)							1,9	
NMS-12 rozdíl 08/07 (%b)							-0,8	
EU-27	20,6	21,0	21,3	21,8	21,9	22,2	21,5	
EU-27 rozdíl(% b. r/r)		0,4	0,3	0,5	0,1	0,3	-0,7	
EU-27 průměr 02-07	21,5							
EU-27 průměr 02-08	21,5							
EU-27 rozdíl 07/02 (%b)						1,5		
EU-27 rozdíl 08/02 (%b)							0,8	
EU-27 rozdíl 08/07 (%b)							-0,7	
Rozdíl ČR/NMS-12(% b. r/r)	0,2	-0,2	1,5	1,0	-0,0	0,3	0,1	
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-07	0,5							
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-08	0,4							
Rozdíl ČR/NMS-12 07/02 (%b)						0,1		
Rozdíl ČR/NMS-12 08/02 (%b)							-0,0	
Rozdíl ČR/NMS-12 08/07 (%b)							-0,1	
Rozdíl ČR/EU-27(% b. r/r)	-1,4	-1,4	0,5	0,4	-0,8	-0,1	-0,3	
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-07	-0,5							
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-08	-0,4							
Rozdíl ČR/EU-27 07/02 (%b)						1,2		
Rozdíl ČR/EU-27 08/02 (%b)							1,0	
Rozdíl ČR/EU-27 08/07 (%b)							-0,2	
Základ. s. DPH v ČR	22,0	22,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	
Snížená sazba DPH v ČR	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	9,0	
Sazba DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	

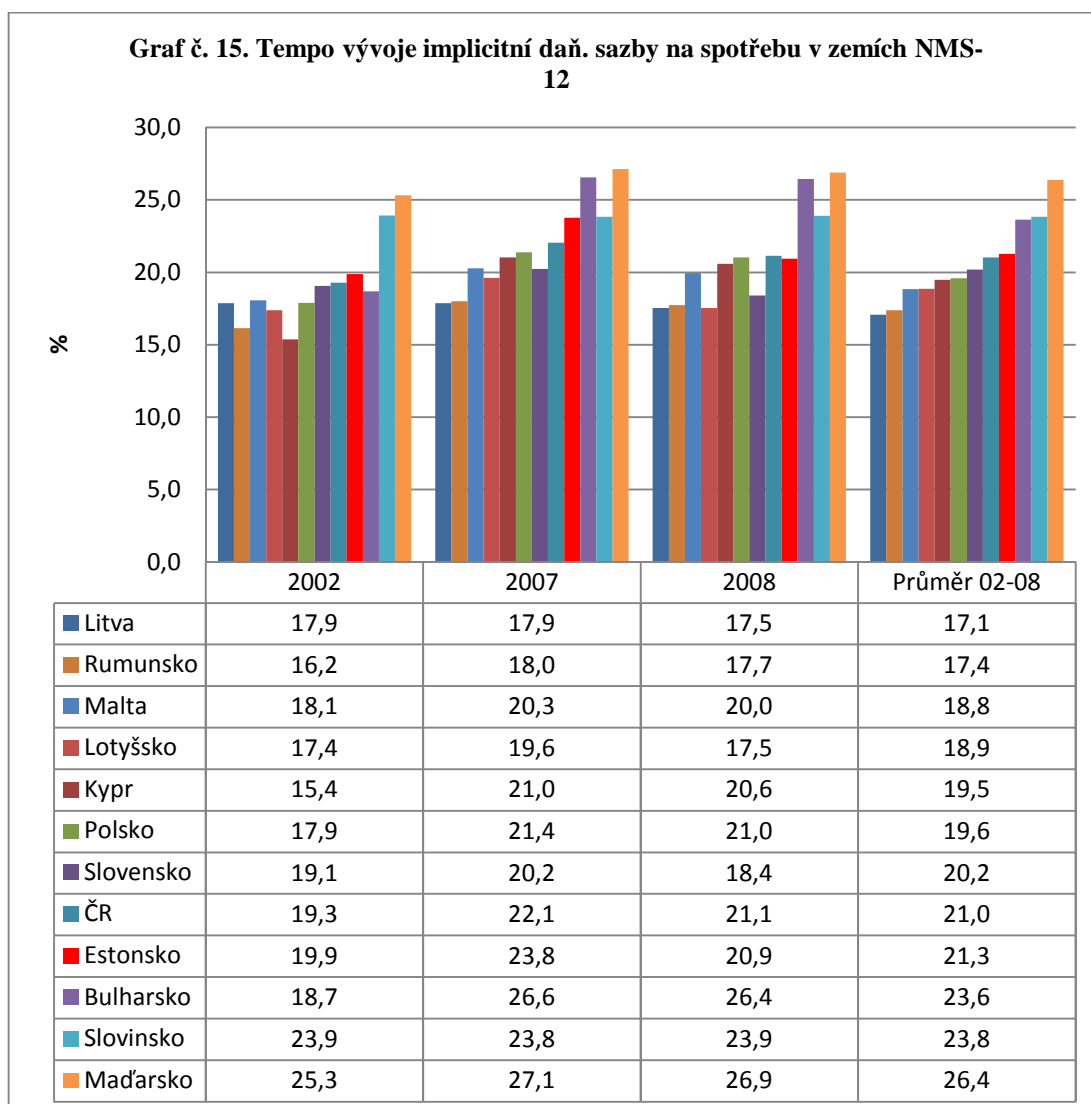
Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 77: Implicit tax rates in % - Consumption. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>, dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW: >http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1_00.html>, a vlastní zpracování dle zákonů č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění příslušných novel, a dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění příslušných novel.

Graf č. 14. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na spotřebu v ČR, NMS-12 a EU-27 v období let 2002 až 2008 a pro porovnání sazby DPH v ČR ve stejném období.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 77: Implicit tax rates in % - Consumption. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>, dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW: >http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html>, a vlastní zpracování dle zákonů č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění příslušných novel, dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění příslušných novel.

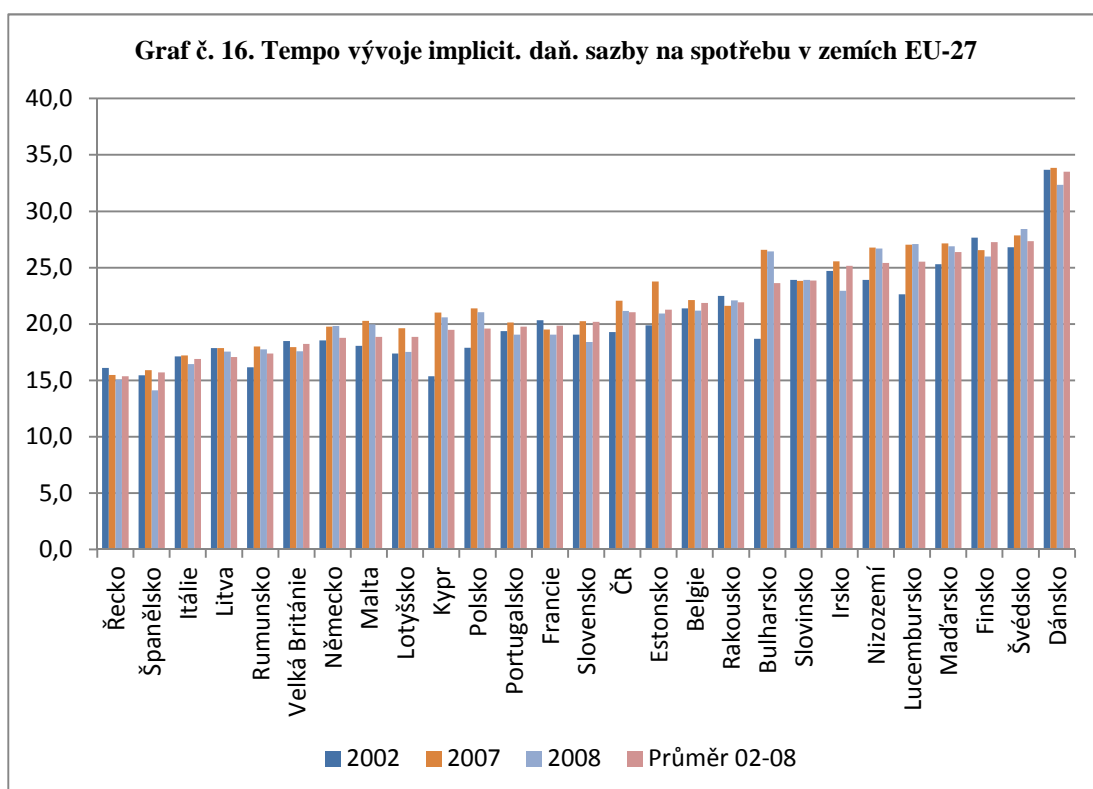
Graf č. 15. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na spotřebu v zemích NMS-12 v letech 2002, 2007, 2008 a průměrná sazba v letech 2002 až 2008.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 77: Implicit tax rates in % - Consumption. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 16. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na spotřebu v zemích EU-27 a pořadí zemí dle nejnižší průměrné sazby v období let 2002 až 2008. Ukazatel spotřeby, implicitní daňová sazba v roce 2008 v porovnání s předchozím rokem prudce poklesla a to u poměrně velkého počtu zemí, u 22 států EU. V ČR došlo ke snížení o 0,9 %. V Estonsku a Irsku poklesla dokonce o více než 2,5 %. Pouze u několika států se ukazatel velmi okrajově zvýšil, v Německu o 0,1 %, v

Lucembursku o 0,1 %, Rakousku 0,5 %, Slovinsku 0,1 % a Švédsku o 0,6 %. Prudký a široký pokles spotřeby nemůže být přičítán snížení DPH, protože ke snížení došlo pouze v Portugalsku. V ČR došlo v roce 2008 naopak ke zvýšení snížené sazby z 5 % na 9 %. Jednou z příčin tohoto poklesu může být chování spotřebitelů v době krize, pravděpodobný je posun ve struktuře spotřeby spotřebitelů. Nezanedbatelný vliv mají i spotřební daně z minerálních olejů, tabáku a alkoholu, které tvoří dohromady v průměru téměř jednu čtvrtinu daní ze spotřeby. V ČR se v roce 2008 spotřební daň na tabák a alkohol podílela 3,2 % na celkové dani ze spotřeby, daň z minerálních olejů (pohonných hmot) 5,7 %. Rozsah a rychlost tohoto poklesu je překvapivá, protože spotřeba byla vždy odolnější vůči cyklickému vývoji.



Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 77: Implicit tax rates in % - Consumption. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

4.5. Zdanění práce – 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 daní ze sociálních transferů). Právě pojistné na veřejnoprávní pojištění představuje největší část daňového zatížení práce v České republice a nepřímo tak ovlivňuje celkové daňové zatížení právnických osob.

Tabulka č. 7. zachycuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na práci v ČR, zemích NMS-12 a EU-27 v období let 2002 až 2008.

V roce 2002 byla v ČR implicitní daňová sazba na práci 41,2 %, průměrná sazba v zemích NMS-12 34,2 % a v zemích EU-27 35 %. Sazba v ČR byla vyšší o 7,0 % než průměrná sazba NMS-12 a o 6,2 % než sazba EU-27.

V roce 2007 byla sazba v ČR 41,4 %, průměrná sazba NMS-12 32,1 % a EU 27 34,3 %. Proti roku 2002 sazba v ČR vzrostla o 0,2 %, průměrná sazba NMS 12 poklesla o 2,1 % a sazba EU-27 poklesla o 0,7 %. Sazba v ČR byla proti průměrné sazbě v NMS-12 vyšší o 9,3 % a proti sazbě EU-27 vyšší o 7,1 %.

Průměrná sazba v ČR v letech 2002 až 2007 byla 41,4 %, NMS-12 33,2 % a EU-27 34,6 %.

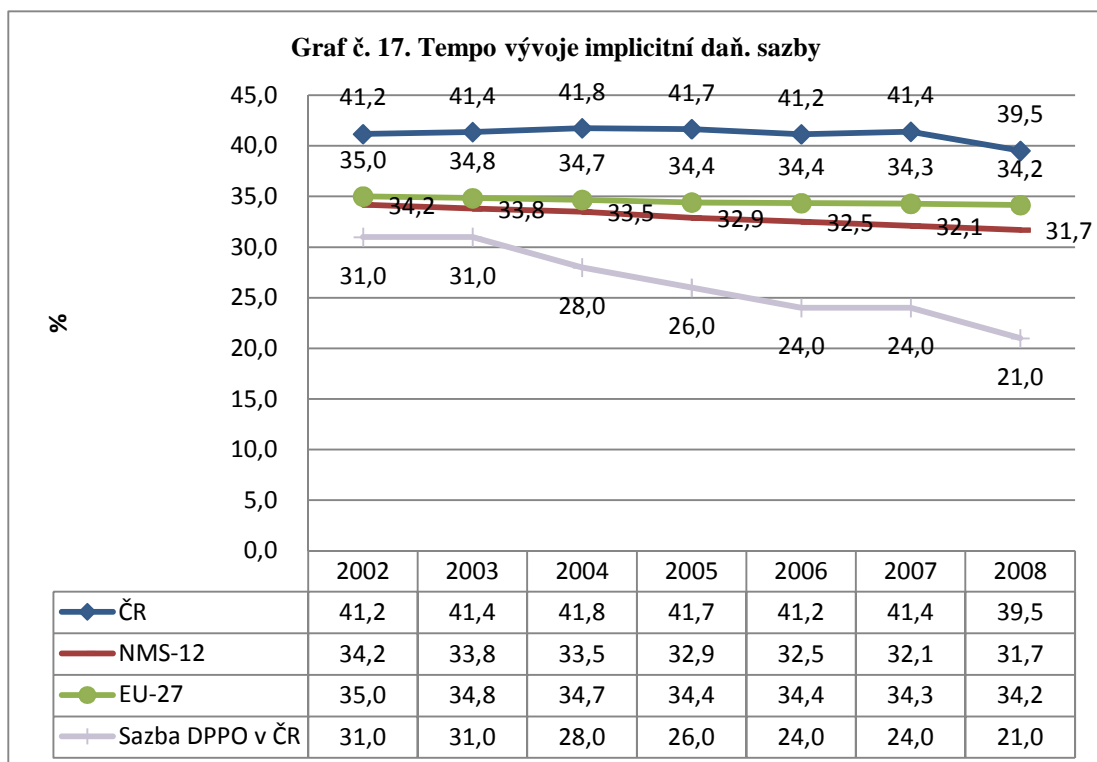
V roce 2008 byla sazba v ČR 39,5 % a meziročně poklesla o 1,9 %, průměrná sazba v NMS-12 byla 31,7 % a meziročně poklesla o 0,4 % a sazba EU-27 byla 34,2 % a meziročně poklesla o 0,1 %. Sazba v ČR byla v porovnání s průměrnou sazbou v NMS-12 o 7,8 0 % vyšší a v porovnání s průměrnou sazbou EU-27 vyšší o 5,4 %.

Průměrná sazba v letech 2002 až 2008 byla v ČR 41,2 %, v NMS-12 33 % a EU-27 34,5 %.

Tab. č. 7. Tempo vývoje implicitní daň. sazby na práci							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
ČR	41,2	41,4	41,8	41,7	41,2	41,4	39,5
ČR rozdíl(% b. r/r)		0,2	0,4	-0,1	-0,5	0,3	-1,9
ČR průměr 02-07	41,4						
ČR průměr 02-08	41,2						
ČR rozdíl 07/02 (%b)						0,2	
ČR rozdíl 08/02 (%b)							-1,7
ČR rozdíl 08/07 (%b)							1,0
NMS-12	34,2	33,8	33,5	32,9	32,5	32,1	31,7
NMS-12 rozdíl(% b. r/r)		-0,4	-0,3	-0,6	-0,4	-0,4	-0,4
NMS-12 průměr 02-07	33,2						
NMS-12 průměr 02-08	33,0						
NMS-12 rozdíl 07/02 (%b)						-2,1	
NMS-12 rozdíl 08/02 (%b)							-2,5
NMS-12 rozdíl 08/07 (%b)							-0,4
EU-27	35,0	34,8	34,7	34,4	34,4	34,3	34,2
EU-27 rozdíl(% b. r/r)		-0,2	-0,2	-0,3	-0,1	-0,1	-0,1
EU-27 průměr 02-07	34,6						
EU-27 průměr 02-08	34,5						
EU-27 rozdíl 07/02 (%b)						-0,7	
EU-27 rozdíl 08/02 (%b)							-0,8
EU-27 rozdíl 08/07 (%b)							-0,1
Rozdíl ČR/NMS-12(% b. r/r)	7,0	7,6	8,3	8,8	8,7	9,3	7,8
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-07	8,3						
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-08	8,2						
Rozdíl ČR/NMS-12 07/02 (%b)						2,3	
Rozdíl ČR/NMS-12 08/02 (%b)							0,8
Rozdíl ČR/NMS-12 08/07 (%b)							-1,5
Rozdíl ČR/EU-27(% b. r/r)	6,2	6,5	7,1	7,2	6,8	7,1	5,4
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-07	6,8						
Rozdíl ČR/EU-27 průměr 02-08	6,6						
Rozdíl ČR/EU-27 07/02 (%b)						1,0	
Rozdíl ČR/EU-27 08/02 (%b)							-0,8
Rozdíl ČR/EU-27 08/07 (%b)							-1,8
Sazba DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0

Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 78: Implicit tax rates in % - Labour. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm> a dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW:<
http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html>.

Graf č. 17. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na práci v ČR, NMS-12, EU-27 v období let 2002 až 2008 a sazbu DPPO v ČR.

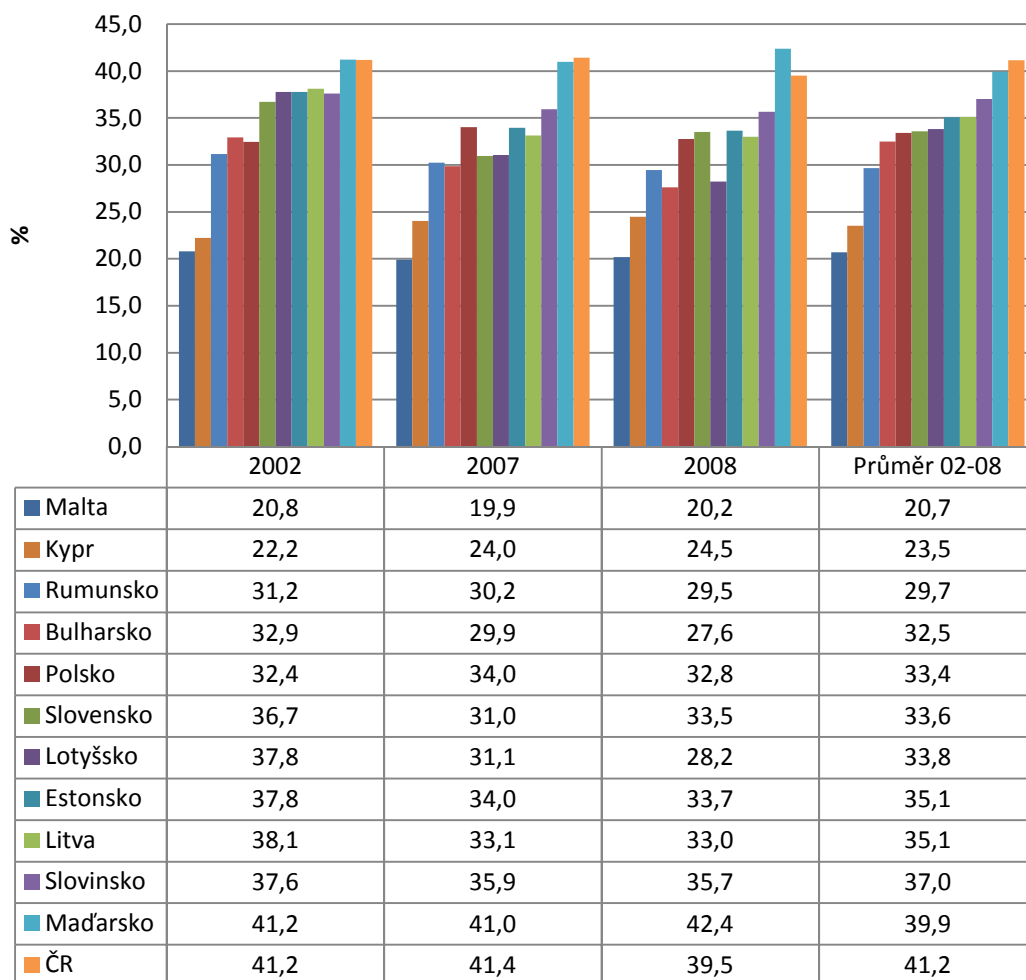


Vlastní zpracování autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 78: Implicit tax rates in % - Labour. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>

Graf č. 18. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby v období let 2002-2008 v zemích NMS-12 a pořadí zemí s nejnižší sazbou.

V roce 2002 byla v ČR společně s Maďarskem nejvyšší sazba. V roce 2007 nejvyšší sazba ze všech zemí NMS-12 a v roce 2008 druhá nejvyšší sazba. Průměrná sazba v období 2002 až 2008 byla v ČR nejvyšší ze všech zemí NMS-12.

Graf č. 18. Tempo vývoje implicit. daň. s. na práci a pořadí dle průměru 02-08

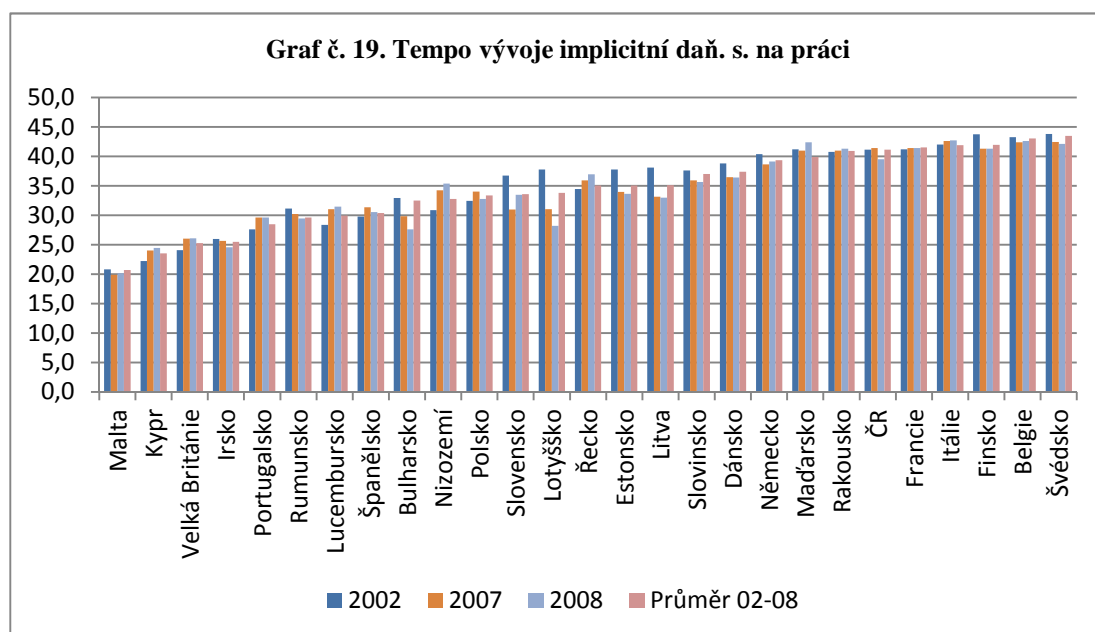


Vlastní zpracování autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 78: Implicit tax rates in % - Labour. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

Graf č. 19. zachycuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na práci v zemích EU-27 v období let 2002 až 2008. I přes širokou názorovou shodu potřebnosti nižšího zdanění práce (implicitní daňová sazba na práci) napříč státy EU, dochází k poklesu úrovně zdanění především v nových členských státech přistupujících v roce 2004 a 2007. V těchto nově přistupujících státech došlo ke snížení o 3,3 %, v roce 2008 byla úroveň zdanění v průměru 31,7 %, zatímco úroveň zdanění EU-27 byla 34,2 %. K nejvyššímu snížení došlo v roce 2008 v Litvě o 2,8 % a v Bulharsku o 2,2 %. Třetího nejvyššího snížení úrovně zdanění v roce 2008 bylo dosaženo v ČR o 1,9 % na úroveň 39,5 %. Nižší úroveň zdanění se ovšem netýká všech nově přistupujících států. V Maďarsku je třetí nejvyšší úroveň zdanění práce

42,4 % (v roce 2008) a bohužel mezi státy s nižším zdaněním práce nepatří i ČR, její úroveň zdanění práce je 39,5 % (implicitní daňová sazba v roce 2008) a to je 8. nejvyšší sazba ze států EU. V ČR je proto třeba hledat prostor pro další snižování a přibližování úrovně zdanění k průměru EU-27 34,2 %. Nejnižší úroveň zdanění v roce 2008, byla na Maltě 20,2 % a na Kypru 24,5 %. Nejvyšší úroveň zdanění je v Itálii 42,8 %. Pokud jde o složení zdanění práce, ve většině členských zemí EU tvoří příspěvky na sociální zabezpečení větší podíl zdanění práce než osobní daň z příjmu. V ČR je celkové zdanění práce tvořeno příspěvků sociálního zabezpečení placených zaměstnavatelem ve výši 28,5 %, příspěvků placenými zaměstnanci ve výši 10% (v roce 2008).

V roce 2002 byla v ČR 5 nejvyšší sazba mezi státy EU-27 společně s Francií a Maďarskem. V roce 2007 byla v ČR 4. nejvyšší sazba ze všech zemí EU-27 společně s Francií a 8. nejvyšší v roce 2008. Průměrná sazba v období 2002 až 2008 byla v ČR 6. nejvyšší ze všech zemí EU-27.



Vlastní zpracování autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 78: Implicit tax rates in % - Labour. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.

4.6. Kapitálové daně

Implicitní daňová sazba z kapitálu je 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.

Tabulka č. 8. zachycuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na kapitál v ČR, zemích NMS-12 a EU-25 v období let 2002 až 2008. V průměrné sazbě zemí NMS-12 nejsou zahrnuta data Malty a Rumunska a v případě Bulharska roky 2002, 2003, 2005 a 2008. V průměru zemí EU-25 nejsou zahrnuta data Lucemburska, v případě Řecka nejsou zahrnuta data v letech 2007 a 2008, a data zemí uvedených jako v případě průměru zemí NMS-12.

V roce 2002 byla v ČR implicitní daňová sazba na kapitál 23,7 %, průměrná sazba v zemích NMS-12 16,4 % a v zemích EU-25 23,7 %. Sazba v ČR byla vyšší o 7,3 % než průměrná sazba NMS-12 a stejná jako sazba EU-25.

V roce 2007 byla sazba v ČR 22,3 %, průměrná sazba NMS-12 19,8 % a v zemích EU-25 27,3 %. Proti roku 2002 sazba v ČR klesla o 1,4 %, průměrná sazba NMS-12 vzrostla o 3,4 % a sazba EU-25 vzrostla o 3,6 %. Sazba v ČR byla proti průměrné sazbě v NMS-12 vyšší o 2,5 % a proti sazbě EU-25 nižší o 5 %.

Průměrná sazba v ČR v letech 2002 až 2007 byla 23,1 %, NMS-12 17,2 % a EU-25 24,8 %.

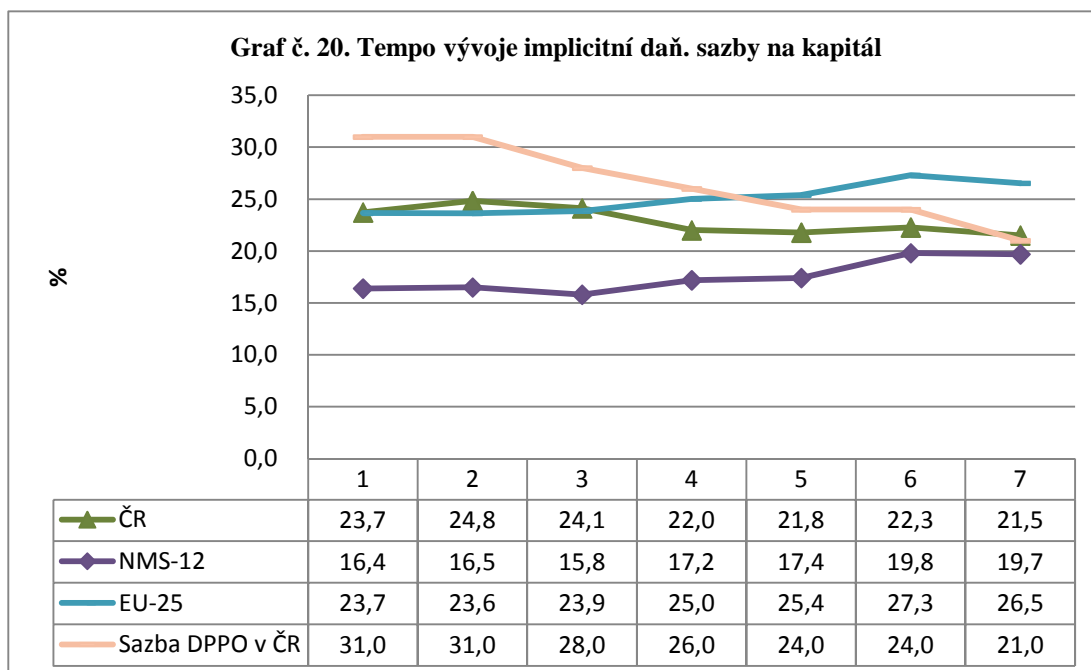
V roce 2008 byla sazba v ČR 21,5 % a meziročně poklesla o 0,8 %, průměrná sazba v NMS-12 byla 19,7 % a meziročně poklesla o 0,1 % a sazba v zemích EU-25 byla 26,5 % a meziročně poklesla o 0,8 %. Sazba v ČR byla v porovnání s průměrnou sazbou v NMS-12 o 1,8 % vyšší a v porovnání s průměrnou sazbou zemí EU-25 nižší o 5 %.

Průměrná sazba v letech 2002 až 2008 byla v ČR 22,9 %, v NMS-12 17,5 % a EU-25 25,1 %.

Tab. č. 8. Tempo vývoje implicitní daň. sazby na kapitál								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
ČR	23,7	24,8	24,1	22,0	21,8	22,3	21,5	
ČR rozdíl(% b. r/r)		1,1	-0,7	-2,1	-0,2	0,5	-0,8	
ČR průměr 02-07	23,1							
ČR průměr 02-08	22,9							
ČR rozdíl 07/02 (%b)						-1,4		
ČR rozdíl 08/02 (%b)							-2,2	
ČR rozdíl 08/07 (%b)							1,0	
NMS-12	16,4	16,5	15,8	17,2	17,4	19,8	19,7	
NMS-12 rozdíl(% b. r/r)		0,1	-0,7	1,4	0,2	2,4	-0,1	
NMS-12 průměr 02-07	17,2							
NMS-12 průměr 02-08	17,5							
NMS-12 rozdíl 07/02 (%b)						3,4		
NMS-12 rozdíl 08/02 (%b)							3,3	
NMS-12 rozdíl 08/07 (%b)							-0,1	
EU-25	23,7	23,6	23,9	25,0	25,4	27,3	26,5	
EU-25 rozdíl(% b. r/r)		-0,0	0,2	1,2	0,4	1,9	-0,8	
EU-25 průměr 02-07	24,8							
EU-25 průměr 02-08	25,1							
EU-25 rozdíl 07/02 (%b)						3,6		
EU-25 rozdíl 08/02 (%b)							2,9	
EU-25 rozdíl 08/07 (%b)							-0,8	
Rozdíl ČR/NMS-12(% b. r/r)	7,3	8,3	8,3	4,8	4,4	2,5	1,8	
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-07	5,9							
Rozdíl ČR/NMS-12 průměr 02-08	5,4							
Rozdíl ČR/NMS-12 07/02 (%b)						-4,8		
Rozdíl ČR/NMS-12 08/02 (%b)							-5,5	
Rozdíl ČR/NMS-12 08/07 (%b)							-0,7	
Rozdíl ČR/EU-25(% b. r/r)	0,1	1,2	0,3	-3,0	-3,6	-5,0	-5,0	
Rozdíl ČR/EU-25 průměr 02-07	-1,7							
Rozdíl ČR/EU-25 průměr 02-08	-2,2							
Rozdíl ČR/EU-25 07/02 (%b)						-5,1		
Rozdíl ČR/EU-25 08/02 (%b)							-5,1	
Rozdíl ČR/EU-25 08/07 (%b)							-0,0	
Sazba DPPO v ČR	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	

Vlastní výpočty autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 79: Implicit tax rates in % - Capital. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>, a dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW:<
http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html>.

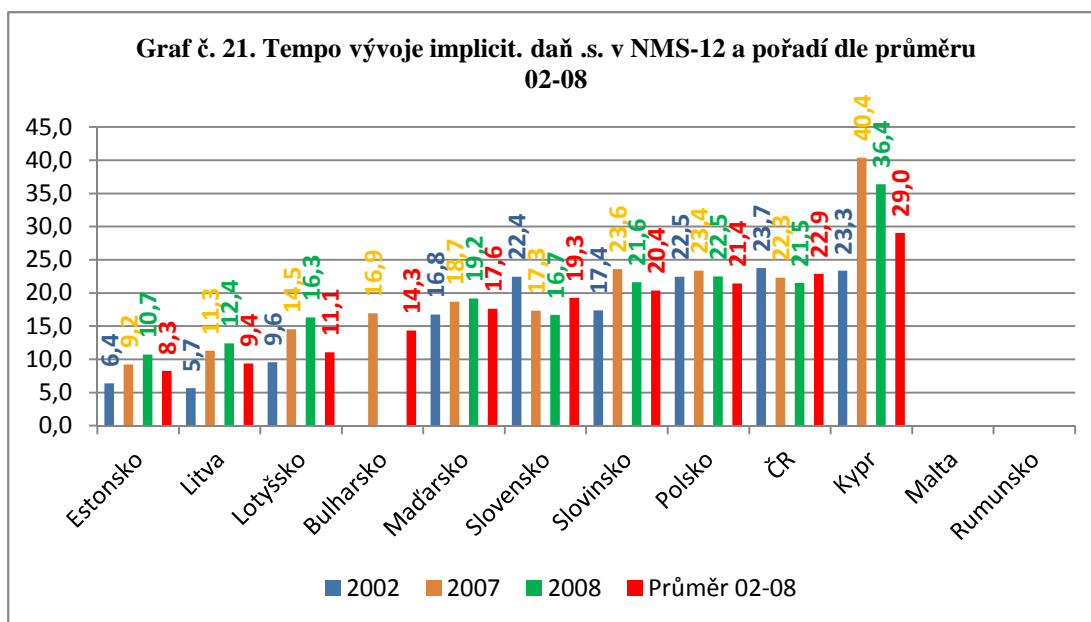
Graf č. 20. zobrazuje vývoj implicitní daňové sazby na kapitál v ČR, zemích NMS-12 a EU-25 a sazby DPPO v ČR v období let 2002 až 2008.



Vlastní zpracování autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 79: Implicit tax rates in % - Capital. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>, a dle dat OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD. 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW:<
http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html>.

Graf č. 21. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na kapitál v letech 2002, 2007 a 2008 v zemích NMS-12 a pořadí zemí s nejnižší sazbou dle průměru v období let 2002 až 2008.

V roce 2002 byla v ČR nejvyšší implicitní daňová sazba 23,7 %. V roce 2007 byla 4. nejvyšší, v roce 2008 také 4. nejvyšší a v průměru v letech 2002 až 2008 byla 2. nejvyšší mezi zeměmi NMS-12.



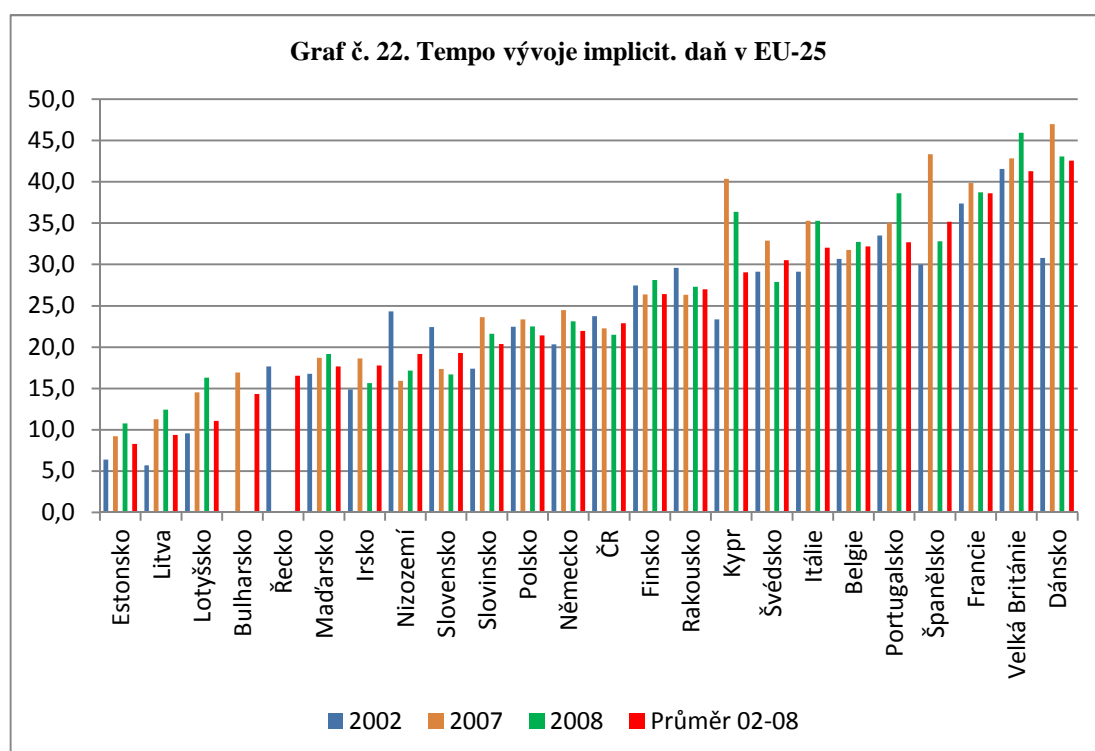
Vlastní zpracování autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 79: Implicit tax rates in % - Capital. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm >

Graf č. 22. zobrazuje tempo vývoje implicitní daňové sazby na kapitál v letech 2002, 2007 a 2008 v zemích EU-25 a pořadí zemí s nejnižší sazbou dle průměru v období let 2002 až 2008.

Průměrné výnosy daně z kapitálových příjmů v prostoru EU-25 rostly až do roku 2008, kdy klesly pod vlivem recese. V roce 2007 byla ještě v EU-25 průměrná implicitní daňová sazba 27,3 % a v roce 2008 poklesla na úroveň 26,5 %. Ale i přes pokles byly výnosy druhé nejvyšší v historii měření od roku 1995. V ČR začala v roce 2004 sazba daně z kapitálových příjmů klesat s úrovně 24,1 % až na sazbu 21,5 % v roce 2008, to je osmá nejnižší sazba v EU-27. Od roku 1995 až do roku 2008 poklesla o 4,8 %. Při retrospekci daně z kapitálových příjmů je čitelná citlivost této sazby na hospodářské cykly. Sazba byla v roce 2000 na vrcholu, pak klesala a v roce 2005 se opět začala s hospodářským růstem zvyšovat. Dopady recese budou i nadále v budoucnu ovlivňovat výnosy daně z kapitálových příjmů. Zajímavostí je, že až do roku 2007 výnosy daně z kapitálových příjmů rostly i přes trend snižování zákonných sazeb DPPO (daň z příjmu právnických osob), když tato daň je jedna z hlavních složek daně z kapitálových příjmů. Je velmi pravděpodobné, že vlivy snižování zákonných sazeb DPPO byly kompenzovány protichůdně působícími

rozšiřujícími se základy DPPO a hospodářským růstem. Existuje možnost, že některé země budou kompenzovat nižší výnosy DPPO vyšší sazbou DPFO (daň z příjmu fyzických osob). V úrovni zdanění kapitálu jsou v EU značné rozdíly. Pohybují se v rozmezí od 10,7 % v Estonsku až do 45,9 % ve Velké Británii (v roce 2008).

V roce 2002 byla v ČR 11. nejvyšší implicitní daňová sazba 23,7 %. V roce 2007 byla 9. nejnižší, v roce 2008 8. nejnižší a v průměru v letech 2002 až 2008 byla 12. nejvyšší mezi zeměmi EU-25.



Vlastní zpracování autora dle dat Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 79: Implicit tax rates in % - Capital. Dostupné na WWW:<
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm >

4.7. Hodnocení celkového daňového prostředí v ČR a v zemích EU

Hodnocení celkového daňového prostředí v ČR ve vztahu k ostatním zemím EU bylo provedeno metodou komparace rozdílu průměrné kvóty HDP ($r/r/\%$) a součtu průměrných kvót celkové daňové kvóty, implicitní daňové kvóty DPPO, implicitní daňové kvóty na spotřebu, implicitní daňové kvóty na práci a implicitní daňové kvóty na kapitál jednotlivých států EU-27 a ČR v období let 2002 až 2008

a dle výsledků jednotlivých zemí byl sestaven žebříček zemí od zemí s nejlepšími k nejhorším výsledkům v souborech zemí NMS-12 a EU-27.

Níže uvedená tabulka č. 9 obsahuje průměrnou sazbu celkového daňového zatížení, míru reálného růst HDP, implicitní daňovou sazbu DPPO, implicitní daňovou sazbu na spotřebu, implicitní daňovou sazbu na práci a kapitál v jednotlivých zemí NMS-12 v období let 2002 až 2008. U Malty a Rumunska nebyly zjištěny implicitní daňová sazba DPPO a na kapitál. Pro účely vyhodnocení sazeb, byla těmto zemím nezjištěná sazba nahrazena nejhorší relevantní sazbou z hodnocených zemí. Nejlepší výsledek byl nalezen u Litvy a nejhorší u ČR. Celkové hodnocení je částečně ovlivněno výše uvedenými chybějícími údaji.

Tab. č. 9. Hodnocení zemí NMS-12							
	Celková daň. kvóta	HDP(r/r %)	ITR DPPO	ITR na spotřebu	ITR na práci	ITR na kapitál	Výsledek
Litva	28,9	7,5	7,9	17,1	35,1	9,4	90,9
Lotyšsko	29,2	7,3	10,3	18,9	33,8	11,1	96
Estonsko	31,2	6,4	6,6	21,3	35,1	8,3	96,1
Bulharsko	32,8	6,1	16,7	23,6	32,5	14,3	113,8
Rumunsko	28,1	6,4	30,1	17,4	29,7	22,9	121,8
Slovensko	30,9	6,6	25,1	20,2	33,6	19,3	122,5
Malta	33,2	2,8	30,1	18,8	20,7	22,9	122,9
Polsko	33,2	4,6	22,5	19,6	33,4	21,4	125,5
Kypr	35,7	3,6	30,1	19,5	23,5	29	134,2
Maďarsko	38,3	3	18,4	26,4	39,9	17,6	137,6
Slovinsko	38,1	4,6	27,3	23,8	37	20,4	142
ČR	36,5	4,5	27,8	21	41,2	22,9	144,9

Vlastní zpracování dle tabulky č. 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8.

Níže uvedená tabulka č. 10 obsahuje průměrnou sazbu celkového daňového zatížení, míru reálného růst HDP, implicitní daňovou sazbu DPPO, implicitní daňovou sazbu na spotřebu, implicitní daňovou sazbu na práci a kapitál v jednotlivých zemí EU-27 v období let 2002 až 2008. U Malty, Rumunska a Lucemburska nebyly zjištěny implicitní daňová sazba DPPO a na kapitál. U Německa implicitní daňová sazba DPPO. Pro účely vyhodnocení sazeb, byla těmto zemím nezjištěná sazba nahrazena nejhorší relevantní sazbou z hodnocených zemí. Nejlepší výsledek byl nalezen u Litvy a nejhorší u Dánska. ČR je na 15. místě. Celkové hodnocení je částečně ovlivněno výše uvedenými chybějícími údaji.

Tab. č. 10. Celkové hodnocení zemí EU-27							
	Celková daň. kvóta	HDP(r/r %)	ITR DPPO	ITR na spotřebu	ITR na práci	ITR na kapitál	Výsledek
LT	28,9	7,5	7,9	17,1	35,1	9,4	90,8
LV	29,2	7,3	10,3	18,9	33,8	11,1	95,9
EE	31,2	6,4	6,6	21,3	35,1	8,3	96,1
IE	30,2	4,1	9,6	25,2	25,5	17,8	104,1
BG	32,8	6,1	16,7	23,6	32,5	14,3	113,9
EL	32,2	3,8	21,5	15,4	35,0	16,5	116,8
SK	30,9	6,6	25,1	20,2	33,6	19,3	122,5
PL	33,2	4,6	22,5	19,6	33,4	21,4	125,5
NL	38,2	2,0	13,4	25,4	32,8	19,2	127,0
CY	35,7	3,6	30,1	19,5	23,5	29,0	134,3
PT	35,4	0,9	20,4	19,8	28,5	32,7	135,9
HU	38,3	3,0	18,4	26,4	39,9	17,6	137,6
UK	35,9	2,2	22,3	18,2	25,3	41,3	140,8
SI	38,1	4,6	27,3	23,8	37,0	20,4	142,0
CZ	36,5	4,5	27,8	21,0	41,2	22,9	144,8
RO	28,1	6,4	41,3	17,4	29,7	42,6	152,6
MT	33,2	2,8	41,3	18,8	20,7	42,6	153,8
ES	34,9	3,0	41,3	15,7	30,4	35,2	154,4
FI	43,7	3,1	18,4	27,3	41,9	26,4	154,7
AT	42,9	2,4	25,8	21,9	40,9	27,0	156,1
IT	41,6	0,7	25,2	16,9	41,9	32,1	156,9
DE	39,2	1,3	41,3	18,8	39,4	22,0	159,3
BE	44,5	2,0	22,1	21,9	43,1	32,2	161,7
FR	43,2	1,5	28,2	19,8	41,5	38,6	169,9
SE	48,4	2,7	25,2	27,4	43,5	30,5	172,3
LU	37,0	4,1	41,3	25,5	30,0	42,6	172,4
DK	48,9	1,4	25,2	33,5	37,4	42,6	186,3

Vlastní zpracování dle tabulky č. 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8.

5. Vybrané daň. změny v ČR a jejich vliv na daň. výnosy a právnické osoby

Tato část hodnotí vliv vybraných daňových změn v ČR na vybrané implicitní daňové kvóty. Pomocí metody korelační analýzy jsou hodnoceny vzájemné závislosti.

Nejjednodušším vztahem dvou metrických proměnných je vztah lineární, jehož míru lze zjistit korelačním koeficientem. Korelační koeficient nabývá hodnot od -1 , do $+1$, které značí perfektní lineární vztah (záporný nebo kladný). V případě kladné korelace hodnoty obou proměnných zároveň stoupají. V případě záporné korelace hodnota jedné proměnné stoupá a druhé klesá. V případě neexistence lineárního vztahu $r = 0$. Míru závislosti podle absolutní hodnoty Pearsonova korelačního koeficientu obvykle interpretujeme: $0,1 - 0,3$ korelace slabá, $0,4 - 0,6$ korelace střední, $0,7 - 0,8$ korelace silná a nad $0,9$ korelace velmi silná. Pro výpočet korelačního koeficientu mezi 2 sledovanými veličinami bude využito prostředí Microsoft Excel a funkce CORREL.

5.1. Závislost celkové daňové kvóty a vývoj v ČR

Zjišťujeme závislost celkové daňové kvóty v poměru k HDP na jednotlivých faktorech, zákonné sazbě DPPO, základní sazbě DPH a snížené sazbě DPH.

Níže uvedená tabulka č. 11. vysvětluje vzájemné závislosti veličin pomocí metody korelační analýzy.

Mezi dvěma proměnnými, celkovou daňovou kvótou a sazbou daně z příjmu právnických osob byl zjištěn významný stupeň nepřímé lineární závislosti, korelační koeficient $-0,481574366$, s rostoucí sazbou DPPO klesá celková daňová kvóta.

V případě vztahu celkové daňové kvóty a základní sazby DPH byl zjištěn vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti, korelační koeficient $-0,849627083$, s rostoucí základní sazbou DPH klesá celková daňová kvóta.

Celková daňová kvóta a snížená sazba DPH jsou lineárně nezávislé veličiny, mezi těmito veličinami byl zjištěn korelační koeficient $-0,143198253$.

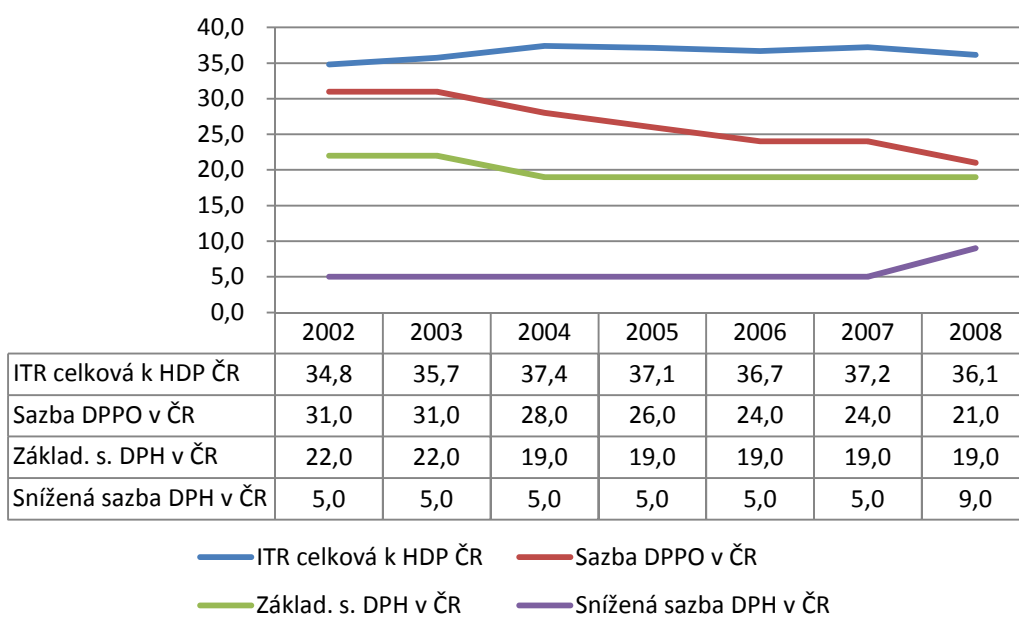
Celková daňová kvóta, je z hodnocených veličin nejvíce závislá na základní sazbě DPH.

Tabulka č. 11. Závislost celkové daňové kvóty		
Korelační koeficient	Veličiny	Vysvětlení
-0,481574366	Závislost celkové ITR na sazbě DPPO	Významný stupeň nepřímé lineární závislosti (s rostoucí DPPO klesá ITR)
-0,849627083	Závislost celkové ITR na základ s. DPH	Vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti (s rostoucí základ s. DPH klesá ITR)
-0,143198253	Závislost celkové ITR na snížené sazbě DPH	Lineárně nezávislé veličiny

Vlastní výpočet autora dle tabulky č. 3 a grafu č. 13.

Graf č. 23. zobrazuje vývoj celkové daňové kvóty, sazby DPPO a základní a snížené sazby DPH v ČR. Celková daňová kvóta představuje jeden z ukazatelů daňového zatížení právnických osob. Mezi celkovou daňovou kvótou a sazbou DPPO byl nalezen významný stupeň nepřímé lineární závislosti, s rostoucí sazbou DPPO klesá celková daňová kvóta. V ČR ve sledovaném období sazba DPPO klesala a celková daňová kvóta rostla. Na základě těchto dat lze konstatovat, že vývoj sazby DPPO byl ve sledovaném období pro právnické osoby i pro příjmy státního rozpočtu příznivý.

Graf č. 23. Vývoj ITR celková k HDP, sazby DPPO a DPH



Vlastní zpracování autora dle tabulky č. 1, 3 a 6.

5.2. Závislost implicitní daň. kvóty DPPO a vývoj v ČR

Zjišťujeme závislost implicitní daňové kvóty daně z příjmu právnických osob na jednotlivých faktorech, zákonné sazbě DPPO, počtu odpisových skupin a průměrné době odpisování majetku.

Níže uvedená tabulka č. 12. je zdrojem dat pro výpočty v tabulce č. 13. Uvádí počet odpisových skupin a průměrnou dobu odpisování v letech 2002 až 2008.

Tabulka č. 12. Odpisy							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Počet odpisových skupin	5	5	5	7	7	7	6
Průměrná doba odpisování (v letech)	20,4	20,4	20,4	17,42	17,42	17,42	19,66

Vlastní zpracování autora dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel.

Níže uvedená tabulka č. 13. vysvětluje vzájemné závislosti veličin pomocí metody korelační analýzy. Mezi dvěma proměnnými, implicitní daňovou kvótou DPPO a zákonnou sazbou DPPO byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti

ITR DPPO na sazbě DPPO, korelační koeficient 0,8916454, s rostoucí sazbou DPPO roste ITR DPPO.

V případě vztahu implicitní daňové kvóty DPPO a počtu odpisových skupin (5, 7, 6) byl zjištěn vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti ITR DPPO na počtu odpisových skupin, korelační koeficient -0,9143851, s rostoucím počtem odpisových skupin klesá ITR DPPO.

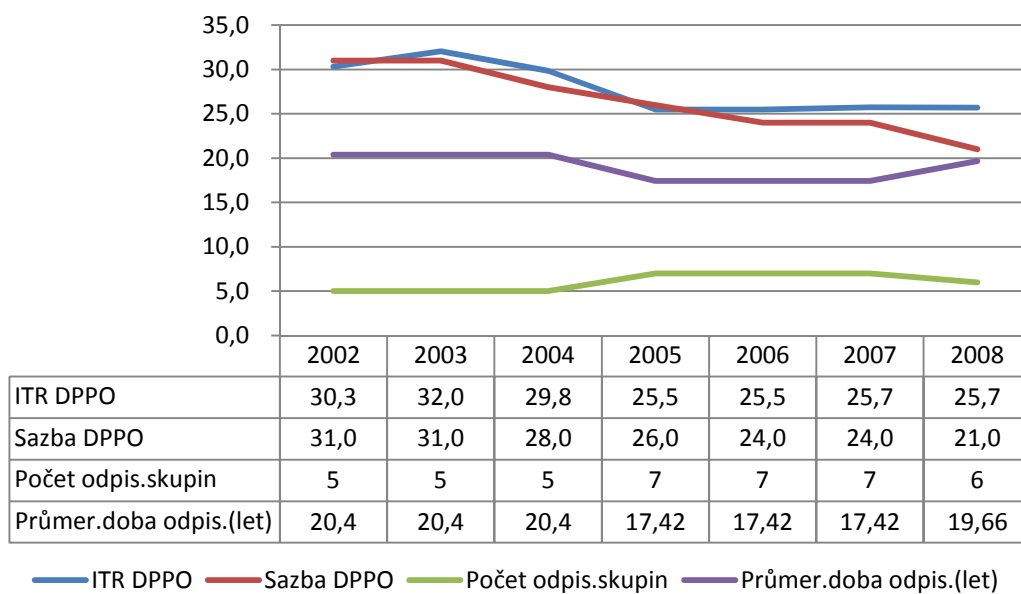
Mezi implicitní daňovou kvótou DPPO a průměrné době odpisování (20,4 – 17,42 a 19,66) byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti ITR DPPO na průměrné době odpisování, korelační koeficient 0,8371881, s rostoucí průměrnou dobou odpisování roste ITR DPPO. Implicitní daňová kvóta DPPO, je z hodnocených veličin nejvíce závislá na počtu odpisových skupin.

Tab. č. 13. Závislost ITR DPPO na dalších faktorech		
0,8916454	Závislost ITR DPPO na sazbě DPPO	Vysoký stupeň přímé lineární závislosti ITR DPPO na sazbě DPPO (s rostoucí sazbou DPPO v ČR roste ITR DPPO)
- 0,9143851	Závislost ITR DPPO na počtu odpisových skupin	Vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti ITR DPPO na počtu odpisových skupin (s rostoucím počtem odpis. skupin klesá ITR DPPO)
0,8371881	Závislost ITR DPPO na průměrné době odpisování	Vysoký stupeň přímé lineární závislosti ITR DPPO na průměrné době odpisování (s rostoucí průměrnou dobou odpisování roste ITR DPPO)

Vlastní výpočet autora dle tabulky č. 3, 4.

Graf č. 24. zobrazuje vývoj implicitní daňové sazby daně z příjmu právnických osob, zákonné sazby DPPO, počtu odpisových skupin a průměrné doby odpisování majetku. Mezi implicitní daňovou sazbou DPPO a zákonnou sazbou DPPO byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti, s rostoucí sazbou DPPO roste ITR DPPO. Ve sledovaném období implicitní daňová sazba DPPO a zákonná sazba DPPO klesaly a daňové zatížení se dle těchto ukazatelů snížilo.

Graf č. 24. Vývoj ITR DPPO, sazby DPPO, počtu odpis.s. a průměr.doby odpis.



Vlastní zpracování autora dle tabulky č. 3, 4, a vlastního zpracování autora dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel.

5.3. Závislost implicitní daňové kvóty na spotřebu a vývoj v ČR

Jak již bylo uvedeno v předcházející kapitole, považujeme implicitní daňovou sazbu na spotřebu za významný faktor ovlivňující celkové daňové zatížení právnických osob. Z výše uvedeného důvodu zjišťujeme závislost implicitní daňové kvóty na spotřebu na jednotlivých faktorech, základní sazbě DPH a snížené sazbě DPH.

Níže uvedená tabulka č. 14. vysvětluje vzájemné závislosti veličin pomocí metody korelační analýzy.

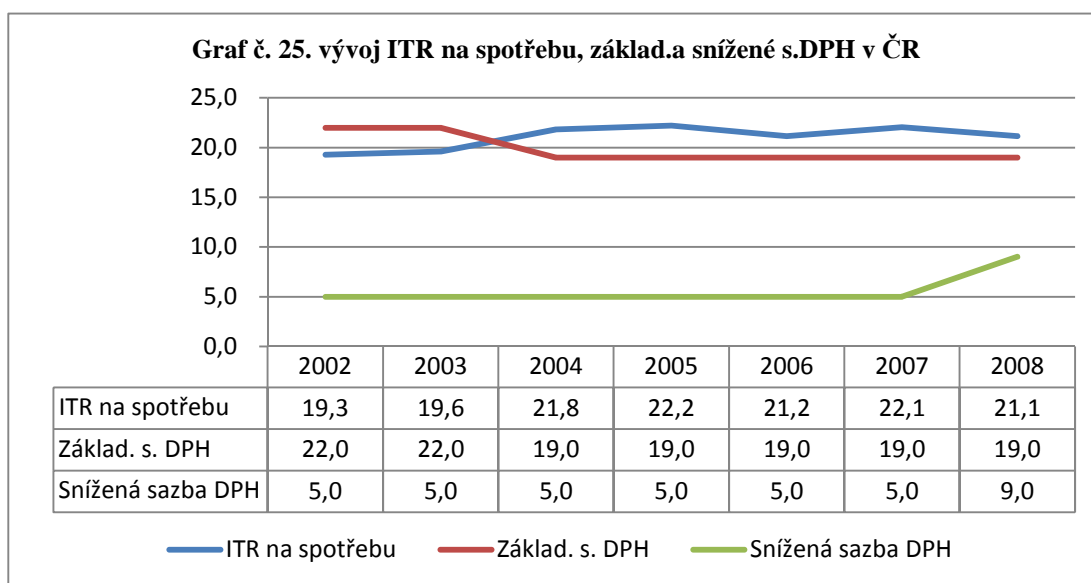
Mezi dvěma proměnnými, implicitní daňovou kvótou na spotřebu a základní sazbou DPH byl zjištěn velmi vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti ITR na spotřebu na základní sazbě DPH, korelační koeficient $-0,9332567$, s rostoucí základní sazbou DPH klesá ITR na spotřebu.

V případě vztahu implicitní daňové kvóty na spotřebu a snížené sazbě DPH nebyla zjištěna závislost, korelační koeficient $0,0396403$.

Tab. č. 14. Závislost implicitní daňové kvóty na spotřebu na dalších faktorech		
-0,9332567	Závislost ITR na spotřebu na základní s. DPH	Velmi vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti ITR na spotřebu na základ. s. DPH v ČR (s rostoucí základ. s. DPH v ČR klesá ITR na spotřebu)
0,0396403	Závislost ITR na spotřebu na snížené s. DPH	ITR na spotřebu nezávisí na snížené sazbě DPH v ČR

Vlastní výpočet autora dle tabulky č. 6 a grafu č. 13.

Graf č. 25 zobrazuje vývoj implicitní daňové kvóty na spotřebu, základní sazby DPH a snížené sazby DPH v ČR. Mezi implicitní daňovou kvótou na spotřebu a základní sazbou DPH byl zjištěn velmi vysoký stupeň nepřímé lineární závislosti, s rostoucí základní sazbou DPH klesá ITR na spotřebu. Ve sledovaném období se základní sazba DPH snížila a implicitní daňová kvóta na spotřebu zvýšila. Na základě těchto dat lze konstatovat, že obě sazby se ve sledovaném období vyvíjely z pohledu příjmu státního rozpočtu a nepřímého daňového zatížení právnických osob příznivě.



Vlastní zpracování autora dle tabulky č. 6.

5.4. Závislost implicitní daňové kvóty na práci a vývoj v ČR

Jak již bylo v předcházející kapitole uvedeno, považujeme zdanění práce za významný faktor nepřímo ovlivňující celkové daňové zatížení právnických osob.

Proto zjišťujeme závislost implicitní daňové kvóty na práci na vývoji základní sazby daně z příjmu fyzických osob (DzPFO).

Níže uvedená tabulka č. 15. uvádí základní sazby DzPFO v období let 2002 až 2008.

Tab. č. 15. DzPFO							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Základní sazba DzPFO	15	15	15	15	12	12	15

Vlastní zpracování autora dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel

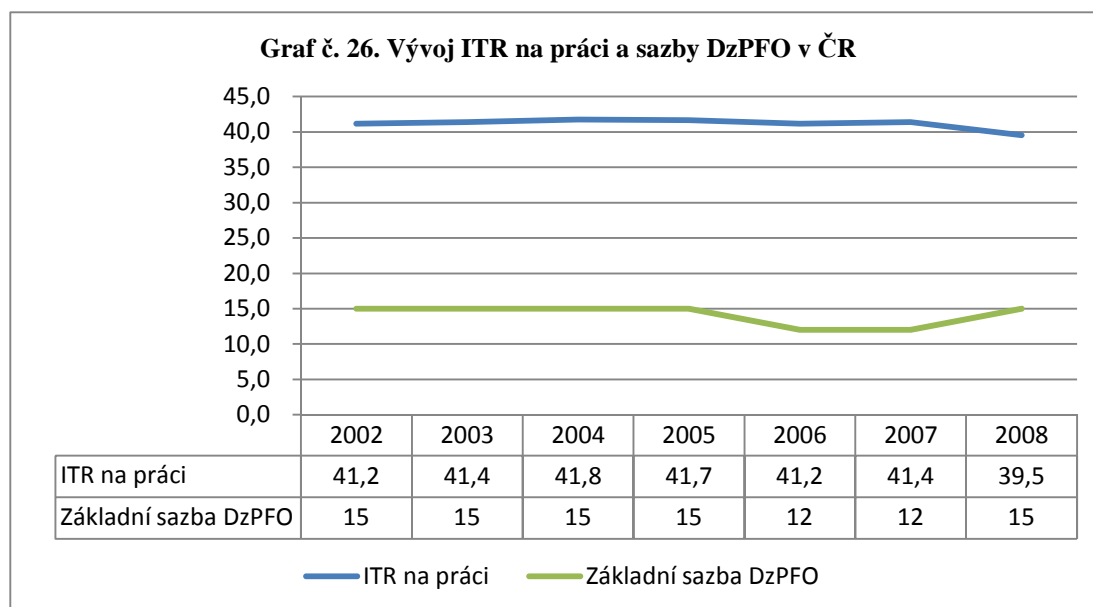
Níže uvedená tabulka č. 16. vysvětluje vzájemné závislosti veličin pomocí metody korelační analýzy.

V případě vztahu implicitní daňové kvóty na práci a základní sazbě DzPFO nebyla zjištěna závislost, korelační koeficient -0,1191376.

Tab. č. 16. Závislost ITR na práci na sazbě DzPFO v ČR		
-0,1191376	Závislost ITR na práci na základ. s. DzPFO	Nezávislost ITR na práci na základní sazbě DzPFO

Vlastní výpočet autora dle tabulky č. 7, 2 a 15.

Graf č. 26. zobrazuje vývoj implicitní daňové kvóty na práci a základní sazby DzPFO v ČR. Vzhledem k tomu, že mezi implicitní daňovou kvótou na práci a základní sazbou DzPFO nebyla zjištěna závislost, nemá sledovaná zákonná daňová sazba vliv na vývoj implicitní daňové sazby na práci, ta je ovlivňována jinými faktory.



Vlastní zpracování autora dle tabulky č. 7 a dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel.

5.5. Závislost implicitní daňové kvóty kapitálu a vývoj v ČR

Zjišťujeme závislost implicitní daňové kvóty na kapitál na sazbě DPPO.

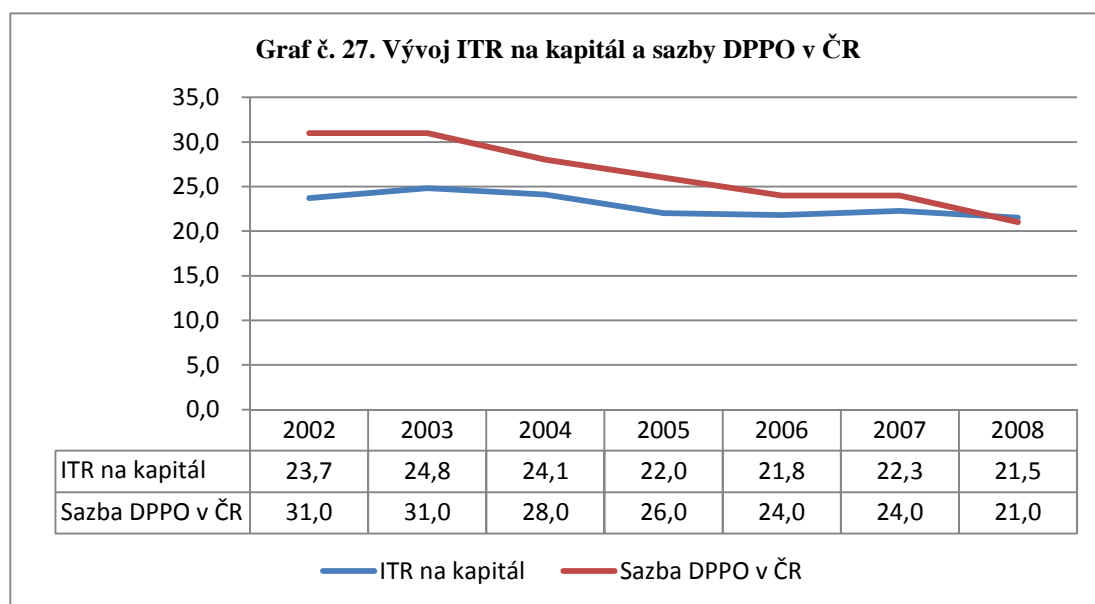
Mezi dvěma proměnnými, implicitní daňovou kvótou na kapitál a sazbou DPPO byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti ITR na kapitál na sazbě DPPO, korelační koeficient 0,899822073, s rostoucí sazbou DPPO roste i ITR na kapitál.

Níže uvedená tabulka č. 17. vysvětluje vzájemné závislosti veličin pomocí metody korelační analýzy.

Tab. č. 17. Závislost ITR na kapitál		
0,899822073	Závislost ITR na kapitál na sazbě DPPO	Vysoký stupeň přímé lineární závislosti ITR na kapitál na sazbě DPPO v ČR (s rostoucí sazbou DPPO v ČR roste i ITR na kapitál)

Vlastní výpočet autora dle tabulky č. 3 a 8.

Graf č. 27. zachycuje vývoj implicitní daňové kvóty na kapitál a sazby DPPO v ČR. Mezi implicitní daňovou kvótou na kapitál a sazbou DPPO byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti, s rostoucí sazbou DPPO roste i ITR na kapitál. Ve sledovaném období sazba DPPO klesala a s ní i ITR na kapitál. Proto lze považovat vývoj sazby DPPO z pohledu právnických osob za příznivý. Méně příznivý již byl vývoj ITR na kapitál s pohledu příjmu státního rozpočtu.



Vlastní zpracování autora dle tabulky č. 8.

5.6. Závislost celkové implicitní daň. kvóty a dalších kvót a vývoj v ČR

Zjišťujeme závislost celkové implicitní daňové kvóty na implicitní daňové sazbě DPPO, implicitní daňové sazbě na spotřebu, implicitní daňové sazbě na práci a implicitní daňové sazbě na kapitál.

Níže uvedená tabulka č. 18. vysvětluje vzájemné závislosti veličin pomocí metody korelační analýzy.

Mezi dvěma proměnnými, celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na DPPO byl zjištěn významný stupeň nepřímé lineární závislosti celkové implicitní daňové kvóty na implicitní daňové sazbě na DPPO, korelační koeficient -0,514123416, s rostoucí implicitní daňovou sazbou na DPPO klesá celková implicitní daňová kvóta.

V případě vztahu celkové implicitní daňové kvóty a implicitní daňové sazby na spotřebu byl zjištěn velmi vysoký stupeň přímé lineární závislosti celkové implicitní daňové kvóty na implicitní daňové sazby na spotřebu, korelační koeficient 0,941930218, s rostoucí implicitní daňovou sazbou na spotřebu roste celková implicitní daňová kvóta.

Mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na práci byla zjištěna nevýznamná závislost, korelační koeficient 0,333735519.

Také mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na kapitál byla zjištěna nevýznamná závislost, korelační koeficient -0,331991673.

Celková implicitní daňová kvóta je z hodnocených veličin nejvíce závislá na implicitní daňové sazbě na spotřebu.

Tab. č. 18. Závislost celkové implicitní daňové kvóty		
-0,514123416	Závislost celkové ITR na ITR DPPO	Významný stupeň nepřímé lineární závislosti ITR celkové na ITR DPPO (s rostoucí ITR DPPO klesá ITR celková)
0,941930218	Závislost celkové ITR na ITR na spotřebu	Velmi vysoký stupeň přímé lineární závislosti ITR celkové na ITR na spotřebu (s rostoucí ITR na spotřebu roste ITR celková)
0,333735519	Závislost celkové ITR na ITR na práci	Závislost ITR celkové na ITR na práci není významná
-0,331991673	Závislost celkové ITR na ITR na kapitál	Závislost ITR celkové na ITR na kapitál není významná

Vlastní výpočet autora dle tabulky č. 1, 4, 6, 7 a 8.

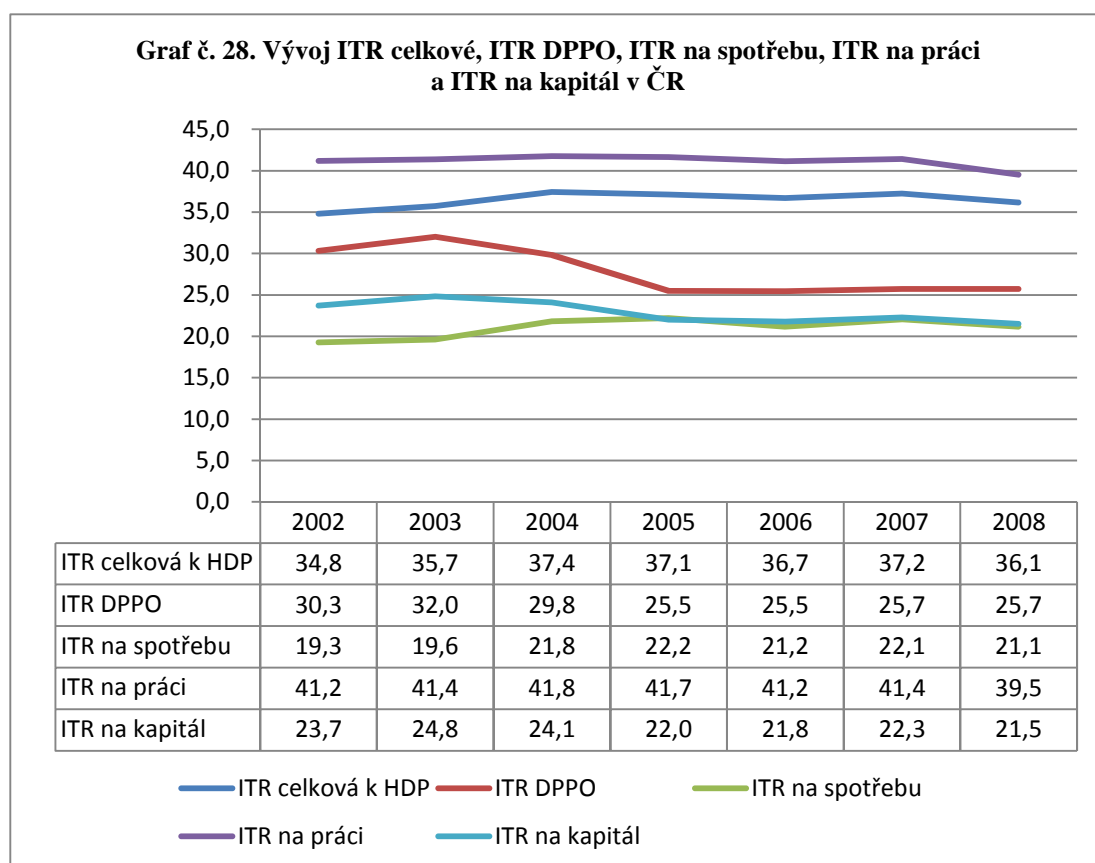
Graf č. 28. zachycuje vývoj ITR celkové, ITR DPPO, ITR na spotřebu, ITR na práci a ITR na kapitál v ČR.

Mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na DPPO byl zjištěn významný stupeň nepřímé lineární závislosti, s rostoucí implicitní daňovou sazbou na DPPO klesá celková implicitní daňová kvóta. Ve sledovaném období ITR DPPO klesala a ITR celková vzrostla. Oba trendy byly příznivé pro právnické osoby i pro příjem státního rozpočtu.

V případě vztahu celkové implicitní daňové kvóty a implicitní daňové sazby na spotřebu byl zjištěn velmi vysoký stupeň přímé lineární závislosti, s rostoucí implicitní daňovou sazbou na spotřebu roste celková implicitní daňová kvóta.

Ve sledovaném období celková implicitní daňová kvóta a implicitní daňová sazba na spotřebu vzrostly. Tento vývoj byla příznivý pro příjmy státního rozpočtu, méně příznivý pro právnické osoby.

Mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na práci a implicitní daňovou sazbou na kapitál byla zjištěna nevýznamná závislost.



Vlastní zpracování autora dle tabulky č. 1, 4, 6, 7 a 8.

6. Závěr

Hodnocení jednotlivých daňových kvót v ČR ve vztahu k ostatním zemím EU-27 je následující, průměrná celková implicitní daňová kvóta byla v období let 2002 až 2008 v ČR 36,5 %. Ve srovnání se zeměmi NMS-12 byla kvóta v ČR 3. nejvyšší a 13. nejvyšší mezi zeměmi EU-27. Průměrná implicitní sazba daně z příjmu právnických osob byla v období let 2002 až 2008 v ČR 27,8 %. Ve srovnání se zeměmi NMS-12 (kromě Malty, Rumunska, údaje Bulharska byly k dispozici pouze pro roky 2004, 2006 a 2007) byla sazba v ČR 2. nejvyšší a 4. nejvyšší mezi zeměmi EU-27 (kromě Německa, Lucemburska, Malty, Rumunska údaje Bulharska byly k dispozici pouze pro roky 2004, 2006 a 2007). Průměrná implicitní daňová sazba na spotřebu byla v období let 2002 až 2008 v ČR 21 %. Ve srovnání se zeměmi NMS-12 byla sazba v ČR 5. nejvyšší a 13. nejvyšší mezi zeměmi EU-27. Průměrná implicitní daňová sazba na práci byla v období let 2002 až 2008 v ČR 41,2 %. Ve srovnání se zeměmi NMS-12 byla sazba v ČR nejvyšší a 6. nejvyšší mezi zeměmi EU-27. Průměrná implicitní daňová sazba na kapitál byla v období let 2002 až 2008 v ČR 22,9 %. Ve srovnání se zeměmi NMS 12 byla sazba 2. nejvyšší a 12. nejvyšší mezi zeměmi EU-25.

Hodnocení celkového daňového prostředí v ČR ve vztahu k ostatním zemím EU-27 bylo provedeno metodou komparace rozdílu průměrné kvóty HDP ($r/r/\%$) a součtu průměrných kvót, celkové daňové kvóty, implicitní daňové kvóty DPPO, implicitní daňové kvóty na spotřebu, implicitní daňové kvóty na práci a implicitní daňové kvóty na kapitál jednotlivých států EU-27 v období let 2002 až 2008. Dle tohoto hodnocení bylo daňové prostředí a zatížení v ČR vyhodnoceno jako nejhorší mezi zeměmi NMS-12 a 15. nejhorší mezi zeměmi EU-27.

Vliv vybraných změn daňových parametrů na právnické osoby a daňové inkaso v ČR byl hodnocen metodou korelační analýzou.

Celková daňová kvóta je z hodnocených veličin, zákonné sazby daně z příjmu právnických osob, základní a snížené sazby DPH nejvíce závislá na základní sazbě DPH, s rostoucí základní sazbou DPH klesá celková daňová kvóta. Mezi celkovou daňovou kvótou a sazbou DPPO byl zjištěn významný stupeň nepřímé lineární závislosti, korelační koeficient -0,481574366, s rostoucí sazbou DPPO klesá celková

daňová kvóta. V ČR ve sledovaném období sazba DPPO klesala a celková daňová kvóta rostla. Na základě těchto dat lze konstatovat, že vývoj sazby DPPO byl ve sledovaném období pro právnické osoby i pro příjmy státního rozpočtu příznivý.

Implicitní daňová kvóta DPPO, je z hodnocených veličin, zákonné sazbě daně z příjmu právnických osob, počtu odpisových skupin majetku právnických osob a průměrné době odpisování majetku právnických osob nejvíce závislá na počtu odpisových skupin, s rostoucím počtem odpisových skupin klesá implicitní daňová kvóta DPPO. Mezi implicitní daňovou kvótou DPPO a zákonnou sazbou DPPO byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti implicitní daňové kvóty DPPO na zákonné sazbě DPPO, korelační koeficient 0,8916454, s rostoucí sazbou DPPO roste implicitní daňová kvóta DPPO. Ve sledovaném období implicitní daňová sazba DPPO a zákonná sazba DPPO klesaly a daňové zatížení se dle těchto ukazatelů snížilo.

Implicitní daňová kvóta na spotřebu je z hodnocených veličin, základní a snížené sazbě DPH, nejvíce závislá na základní sazbě DPH, s rostoucí základní sazbou DPH klesá implicitní daňová kvóta na spotřebu. Ve sledovaném období se základní sazba DPH snížila a implicitní daňová kvóta na spotřebu zvýšila. Na základě těchto dat lze konstatovat, že obě sazby se ve sledovaném období vyvíjely z pohledu příjmu státního rozpočtu a nepřímého daňového zatížení právnických osob příznivě.

Mezi implicitní daňovou kvótou na práci a základní sazbou DzPFO nebyla zjištěna závislost, sledovaná zákonná daňová sazba nemá vliv na vývoj implicitní daňové sazby na práci, ta je ovlivňována jinými faktory.

Mezi implicitní daňovou kvótou na kapitál a sazbou DPPO byl zjištěn vysoký stupeň přímé lineární závislosti, s rostoucí sazbou DPPO roste i implicitní daňová kvóta na kapitál. Ve sledovaném období sazba DPPO klesala a s ní i implicitní daňová kvóta na kapitál. Proto lze považovat vývoj sazby DPPO z pohledu právnických osob za příznivý. Méně příznivý již byl vývoj implicitní daňové kvóty na kapitál s pohledu příjmu státního rozpočtu.

Celková implicitní daňová kvóta je z hodnocených veličin, implicitní daňové sazbě na DPPO, implicitní daňové sazbě na spotřebu, implicitní daňové sazbě na práci, implicitní daňové sazbě na kapitál, nejvíce závislá na implicitní daňové sazbě na spotřebu, s rostoucí implicitní daňovou sazbou na spotřebu roste celková implicitní daňová kvóta. Ve sledovaném období celková implicitní daňová kvóta a implicitní daňová sazba na spotřebu vzrostly. Tento vývoj byla příznivý pro příjmy státního rozpočtu, méně příznivý pro právnické osoby. Mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na DPPO byl zjištěn významný stupeň nepřímé lineární závislosti, s rostoucí implicitní daňovou sazbou na DPPO klesá celková implicitní daňová kvóta. Ve sledovaném období implicitní daňovou sazbou na DPPO klesala a celková implicitní daňová kvóta vzrostla. Oba trendy byly ve sledovaném období příznivé pro právnické osoby i pro příjem státního rozpočtu.

Mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na práci byla zjištěna nevýznamná závislost, korelační koeficient 0,333735519.

Také mezi celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na kapitál byla zjištěna nevýznamná závislost, korelační koeficient -0,331991673.

Na základě těchto výsledků lze zcela vyvrátit stanovenou hypotézu v této části: „Daňové prostředí v ČR patřilo ve sledovaném období, ve srovnání s daňovým prostředím ostatních zemí regionu EU, dle hodnocených parametrů z pohledu právnických osob, k jednomu z nejlepších a daňové zatížení k jednomu z nejnižších“.

V této části lze stanovenou hypotézu na základě výsledků hodnocení vyvrátit částečně: „Daňové zatížení právnických osob v ČR, hodnocené vybranými parametry daňového systému, celkovou daňovou kvótou, implicitní daňovou sazbou na příjmy právnických osob, implicitní daňovou sazbou na práci a implicitní daňovou sazbou z kapitálu, bylo přímo závislé na změnách parametrů, daně z příjmu právnických osob, základní a snížené sazbě DPH, počtu odpisových skupin majetku právnických osob a průměrné době odpisů majetku právnických osob. S klesajícími zákonnými daňovými sazbami klesalo i daňové zatížení právnických osob, analyzované výše uvedenými implicitními sazbami“. Přímá závislost byla nalezena pouze mezi těmito parametry daňového systému, implicitní daňovou sazbou DPPO a zákonnou sazbou DPPO, implicitní daňovou sazbou DPPO a průměrnou dobou odpisování majetku

PO, implicitní daňovou sazbou na kapitál a zákonnou sazbou DPPO, a celkovou implicitní daňovou kvótou a implicitní daňovou sazbou na spotřebu.

7. Abstrakt

PERTL, R. *Daňové prostředí právnických osob v regionu ČR: bakalářská práce*. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s., 2012. 78 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Klíčová slova: ČR, daň z příjmu právnických osob, daně, daňová konkurence, daňové prostředí, daňové výnosy, daňové zatížení, DPH, DPPO, EU-27, HDP, implicitní daňová kvóta, kapitálové daně, NMS-12, zdanění práce.

Bakalářská práce zkoumá z pohledu právnických osob náročnost daňového prostředí a daňové zatížení v ČR ve vztahu k daňovému prostředí a zatížení v ostatních zemích EU-27 a souboru zemí NMS-12 dle vybraných parametrů, celkové implicitní daňové kvóty, implicitní daňové sazby DPPO, implicitní daňové sazby na spotřebu, implicitní daňové sazby na práci, implicitní daňové sazby na kapitál, změny daňových parametrů v ČR, sazby daně z příjmu právnických osob, základní a snížené sazby DPH, počty odpisových skupin majetku právnických osob, průměrné doby odpisování majetku právnických osob, změny ve výši kvót a sazeb těchto parametrů, míru jejich vzájemné závislosti a vlivu na právnické osoby v období let 2002 až 2008. Náročnost daňového prostředí je hodnocena pomocí metody analýzy, metody komparace a metody deskripce. Zdrojem dat jsou především data statistického úřadu Evropských společenství (Eurostat).

ABSTRACT

PERTL, R. *Tax influence s of legal entities in the Czech Republic region: bachelor thesis*. České Budějovice: School of European and Regional Studies, 2011. 57 s. Bachelor thesis supervisor Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Key words: The Czech Republic, income tax of legal entities, taxes, tax competition, tax ambience, tax returns, the burden of taxation, VAT, income tax of legal entities, EU-27, GDP, implicit taxation quota, capital taxes, NMS-12, taxation of work.

The bachelor thesis deals with the difficulties of the Czech Republic taxation ambience from the point of view of legal entities in comparison with the taxation ambience of other EU-27 countries and NMS -12 countries according to chosen parameters, total implicit taxation quota, implicit income tax of legal entities rate, implicit tax rates on consumption, implicit tax rates on work, implicit tax rates on capital, taxation changes in the Czech Republic, income taxes of legal entities rates, base and lower VAT rates, numbers of legal entities property tax deduction groups, average time of property deduction of legal entities, taxation quota and their parameters changes and interdependence and their influence on legal entities in the years between 2002 and 2008. Difficulties of the Czech Republic taxation ambience are evaluated by analysis, comparison and description methods. The main source of information is mainly the Eurostat Statistical Office.

8. Seznam použité literatury

Literární zdroje

1. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4 aktualizované vydání. Praha: Linde. 2010, s. 26-30.
2. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných novel.
3. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění příslušných novel.
4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění příslušných novel.

Elektronické zdroje

1. Česká republika: hlavní makroekonomické ukazatele [online]. Český statistický úřad. 1. dubna 2011 [cit. 20. dubna 2011]. Tabulka formátu xls. Odkaz „Makroekonomické údaje“. Dostupné na WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/home>.
2. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 1: Total Taxes (including SSC) as % of GDP. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm.
3. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 77: Implicit tax rates in % - Consumption. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm.
4. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 78: Implicit tax rates in % - Labour. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm.
5. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 79: Implicit tax rates in % - Capital. Dostupné na WWW:

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.
6. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table 81: Implicit tax rates in % - Corporate income. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.
 7. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2009 [cit. duben 2011]. Table: Gross domestic product at market prices. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>.
 8. Eurostat European Commission. Taxation trends in the European Union [online]. Lucembursko. Eurostat European Commission. 2010 [cit. duben 2011]. Strana 20 – 21. Dostupné na WWW:
 9. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>. ISBN 978-92-79-15801-8.
 10. II.Reforma zdaňování příjmů a majetku [online]. Ministerstvo financí ČR. Duben 2008 [cit. 18. dubna 2011]. Strana 1 – 16. Odkaz „II. Reforma zdaňování příjmů a majetku“. Dostupné na WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.
 11. II.Reforma zdaňování příjmů a majetku [online]. Ministerstvo financí ČR. Duben 2008 [cit. 18. dubna 2011]. Strana 1 – 16. Odkaz „II. Reforma zdaňování příjmů a majetku“. Dostupné na WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.
 12. KALOUSEK, M. Reforma přímých daní a odvodů – III. pilíř daňové reformy [online]. [Praha?]. Ministerstvo financí ČR. 18. března 2011 [cit. 20. dubna 2011]. Strana 5. Dostupné na WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_MF_18032011_Prezentace_Reforma_primych_dani_a_odvodu_01.pdf>.
 13. OECD. PART II. Taxation of Corporate and Capital Income [online]. OECD.

- 2011 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW: http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,0_0.html>.
14. Oficiální stránky České daňové správy [online]. 2010 [cit. duben 2010]. Dostupné na WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>>.
15. Taxation trends in the European union [online]. European Communities. 2009 [cit. duben 2011]. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm>. ISBN 978-92-79-11171-6.
16. Zákon č. 586/ 1992 o daních z příjmu ve znění příslušných novel [online]. 2010 [cit. duben 2010]. Dostupné na WWW: http://portal.gov.cz/wps/portal/ s.155/701/.cmd/ad/.c/313/.ce/10821/.p/8411/ s.155/701?PC_8411_name=zákonodaníchzpríjmu&PC_8411_l=586/1992&PC_8411_ps=10#10821>.

9. Seznam zkratek

AT	Rakousko
BE	Belgie
BG	Bulharsko
CY	Kypr
CZ	Česká republika
ČR	Česká republika
DE	Německo
DK	Dánsko
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
DzPFO	Daň z příjmu fyzických osob
EE	Estonsko
EL	Řecko
ES	Španělsko
EU	Evropská unie
FI	Finsko
FR	Francie
HDP (r/r/%)	Hrubý domácí produkt (meziroční přírůstek v procentech)
HU	Maďarsko
IE	Irsko
IT	Itálie
ITCOR	Implicitní daňová kvóta z příjmu právnických osob
ITR	Implicitní daňová kvóta - sazba
LT	Litva
LU	Lucembursko
LV	Lotyšsko
MT	Malta
NL	Nizozemí
NMS-12	New Member States. Země přistupující do prostoru EU po roce 2004.
PL	Polsko
PO	Právnické osoby
PT	Portugalsko
RO	Rumunsko
SE	Švédsko
SI	Slovinsko
SK	Slovensko
UK	Velká Británie

10. Seznam tabulek

Tabulka č.	Obsah
č. 1.	Tempo vývoje celkové daňové kvóty-zatížení
č. 2.	Tempo vývoje HDP
č. 3.	Tempo vývoje Daně z příjmu právnických osob (DPPO) v ČR
č. 4.	Implicitní daňová sazba z příjmu právnických osob (%)
č. 5.	Tempo vývoje implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob v EU-27(kromě Německa, Lucemburska, Malty a Rumunska), pořadí dle průměrné sazby v období 02-08
č. 6.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby na spotřebu
č. 7.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby na práci
č. 8.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby na kapitál
č. 9.	Hodnocení zemí NMS-12
č. 10.	Celkové hodnocení zemí EU-27
č. 11.	Závislost celkové daňové kvóty
č. 12.	Odpisy majetku
č. 13.	Závislost ITR DPPO na dalších faktorech
č. 14.	Závislost implicitní daňové kvóty na spotřebu na dalších faktorech
č. 15.	DzPFO
č. 16.	Závislost ITR na práci na dalších faktorech
č. 17.	Závislost ITR na kapitál
č. 18.	Závislost celkové implicitní daňové kvóty

11. Seznam grafů

Graf č.	Obsah
č. 1.	Tempo vývoje celkové daňové kvóty
č. 2.	Celk. daň. kvóta (zatížení)/HDP (%) NMS-12 v 2002,2007,2008 a pořadí dle průměru 02-08
č. 3.	Celkové daňové zatížení ČR, EU-27, USA a Japonsko (% HDP)
č. 4.	Žebříček nejvyšší celk. daň. kvóty zemí EU-27 - průměr 02-08 (%)
č. 5.	Tempo vývoje HDP (r/r %)
č. 6.	Žebříček průměrného růstu HDP (r/r, %) v zemích NMS-12 - pořadí dle průměru v období 2002-2008
č. 7.	Vývoj HDP (r/r %) v EU-27, pořadí dle průměru 02-08
č. 8.	Tempo vývoje DPPO v ČR
č. 9.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby a DPPO v ČR
č. 10.	Tempo vývoje implicitní daňové sazby a rozdílu
č. 11.	Tempo vývoje ITCOR NMS-12 2002-2008
č. 12.	Vývoj implicitní daňové sazby z příjmu právnických osob, pořadí zemí dle průměru 02-08
č. 13.	Tempo vývoje DPH v ČR
č. 14.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby na spotřebu
č. 15.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby na spotřebu v zemích NMS-12
č. 16.	Tempo vývoje implicit. daň. sazby na spotřebu v zemích EU-27
č. 17.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby
č. 18.	Tempo vývoje implicit. daň. s. na práci a pořadí dle průměru 02-08
č. 19.	Tempo vývoje implicitní daň. s. na práci
č. 20.	Tempo vývoje implicitní daň. sazby na kapitál
č. 21.	Tempo vývoje implicit. daň. s. v NMS-12 a pořadí dle průměru 02-08
č. 22.	Tempo vývoje implicit. daň v EU-25
č. 23.	Vývoj ITR celkové k HDP, sazby DPPO a DPH
č. 24.	Vývoj ITR DPPO, sazby DPPO, počtu odpis. s. a průměr. době odpis.
č. 25.	Vývoj ITR na spotřebu, základ. a snížené s. DPH v ČR
č. 26.	Vývoj ITR na práci a sazby DzpFO v ČR
č. 27.	Vývoj ITR na kapitál a sazby DPPO v ČR
č. 28.	Vývoj ITR celkové, ITR DPPO, ITR na spotřebu, ITR na práci a ITR na kapitál v ČR