

Projekt komparace daňových systémů České republiky a Dánska

Bc. Gabriela Retyková

Diplomová práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Gabriela RETYKOVÁ**
Osobní číslo: **M09712**
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt komparace daňových systémů České republiky a Dánska**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě literární rešerše zpracujte teoretická východiska a poznatky práce týkající se daňové problematiky České republiky a Dánska.

II. Praktická část

- Proveďte komparaci daňových soustav České republiky a Dánska.
- Zhodnoťte výsledky komparace daňových soustav.
- Navrhněte možnosti využití daňových instrumentů uplatňovaných v daňovém systému Dánska v rámci českého daňového systému.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

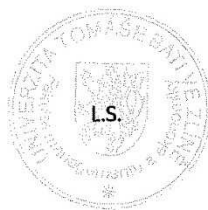
Seznam odborné literatury:

- [1] KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 3. přepracované vydání. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
[2] LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
[3] ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
[4] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
[5] VYBÍHAL, V. Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce. 5. vydání. Praha: Grada Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Brychtová**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **24. června 2011**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. srpna 2011**

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
 - bez omezení;
 - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 29. 7. 2011

.....
Gabriela Pelyková¹

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídně k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá porovnáním daňových systémů České republiky a Dánska. Je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. V první části jsem na základě literární rešerše popsala teorii v oblasti daňových systémů Česka i Dánska, v části praktické jsem pak provedla na základě teoretických znalostí srovnání obou analyzovaných systémů. Na závěr je provedeno zhodnocení komparace a návrh změn v této oblasti.

Klíčová slova: daň, daňová zátěž, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, DPH, spotřební daně, sazba daně, základ daně, slevy na dani

ABSTRACT

The master thesis deals with the Czech and Danish tax system comparison. It is divided into two parts. First of them – theoretical – describes the basic instruments in both of the analyzed tax systems. The other part – practical – deals mainly with the most significant differences in both systems. There are also suggested improvements of the analyzed area at the end of the thesis.

Keywords: tax, tax system, tax burden, personal income tax, corporate tax, VAT, excise duties, tax rate, tax base, tax deduction, personal allowance.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	13
1.1 DEFINICE DANĚ, VLASTNOSTI DANĚ	13
1.2 FUNKCE DANÍ	13
1.3 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ	14
1.3.1 Daňový subjekt.....	14
1.3.2 Předmět daně	14
1.3.3 Osvobození od daně	15
1.3.4 Základ daně	16
1.3.5 Zdaňovací období.....	16
1.3.6 Odpočty od základu daně	16
1.3.7 Sazba daně.....	16
1.3.8 Slevy na dani	17
2 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY	18
2.1 PŘÍMÉ DANĚ	19
2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob	19
2.1.2 Daň z příjmů právnických osob	25
2.1.3 Daň z nemovitostí	27
2.1.3.1 Daň z pozemků	28
2.1.3.2 Daň ze staveb	29
2.1.4 Daň silniční	30
2.1.5 Daně převodové	31
2.1.5.1 Daň dědická a darovací.....	31
2.1.5.2 Daň z převodu nemovitostí.....	33
2.2 NEPŘÍMÉ DANĚ.....	33
2.2.1 Daň z přidané hodnoty	34
2.2.2 Spotřební daně.....	36
2.2.3 Cla	37
2.2.4 Energetické daně	37
2.3 POJISTNÉ NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ.....	38
3 DAŇOVÁ SOUSTAVA DÁNSKA	40
3.1 PŘÍMÉ DANĚ (DIREKTE SKATTER)	41
3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň).....	43
3.1.2 Daň ze zisku korporací (Selskabsskat).....	45
3.1.3 Daň z hodnoty nemovitostí (Ejendomsværdiskat)	46
3.1.4 Daň z nemovitostí (Ejendomsskat)	46
3.1.5 Daň dědická a darovací	47
3.2 NEPŘÍMÉ DANĚ (INDIREKTE SKATTER).....	47
3.2.1 Daň z přidané hodnoty (Moms)	48
3.2.2 Zelené daně (Grønne Afgifter).....	49
3.2.3 Environmentální daně (Miljøafgifter)	50
3.2.4 Registrační daň (Registreringsafgift)	50
3.2.5 Spotřební daně (Punktafgifter).....	51

3.3	SPRÁVA A VÝBĚR DANÍ.....	52
II	PRAKTICKÁ ČÁST	53
4	DAŇOVÁ POLITIKA	54
4.1	FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ DAŇOVÉ SOUSTAVY	54
4.2	DAŇOVÉ REFORMY	55
4.3	DAŇOVÁ KOORDINACE A HARMONIZACE.....	56
4.4	MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	56
4.4.1	Metody zamezení dvojího zdanění.....	57
4.4.2	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Dánskem.....	57
5	KOMPARACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČESKÉ REPUBLIKY A DÁNSKA	59
5.1	DAŇOVÁ KVÓTA.....	59
5.2	DEN DAŇOVÉ SVOBODY.....	61
5.3	DAŇOVÉ VÝNOSY JEDNOTLIVÝCH STÁTŮ	62
5.3.1	Příjmy veřejných rozpočtů - Česká republika	62
5.3.2	Příjmy veřejných rozpočtů - Dánsko.....	62
5.3.3	Komparace daňových příjmů	63
6	PROJEKT KOMPARACE JEDNOTLIVÝCH DANÍ.....	66
6.1	KOMPARACE ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ.....	66
6.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	66
6.1.2	Zhodnocení výsledků komparace.....	73
6.1.3	Komparace průměrných mezd	76
6.1.4	Zhodnocení výsledků komparace:.....	80
6.1.5	Daň z příjmů právnických osob	81
6.2	KOMPARACE ZDAŇOVÁNÍ MAJETKU	85
6.2.1	Daň z nemovitostí a daň z hodnoty nemovitostí vs. daň z nemovitostí	85
6.2.2	Daň dědická a daň darovací	85
6.3	KOMPARACE ZDAŇOVÁNÍ SPOTŘEBY.....	88
6.3.1	Komparace DPH	88
6.3.2	Komparace spotřebních a ekologických daní	92
6.4	REGISTRAČNÍ DAŇ VERSUS SILNIČNÍ DAŇ.....	96
7	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ KOMPARACE	98
8	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ.....	100
8.1	DÁNSKÁ VLÁDNÍ REFORMA	100
8.1.1	Dopady daňové reformy.....	101
8.2	ČESKÁ DAŇOVÁ REFORMA	101
8.2.1	Reforma přímých daní a odvodů.....	101
8.3	ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ	102
8.3.1	Zdanění příjmů fyzických osob.....	103
8.3.2	Zdanění příjmů právnických osob.....	104
8.4	ZDANĚNÍ MAJETKU	105
8.4.1	Daň z nemovitostí, daň dědická a daň darovací	105
8.4.2	Daň silniční	105

8.5	ZDANĚNÍ SPOTŘEBY	106
8.6	SPRÁVA A VÝBĚR DANÍ.....	107
ZÁVĚR		109
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....		110
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....		112
SEZNAM OBRÁZKŮ		113
SEZNAM TABULEK.....		114
SEZNAM PŘÍLOH.....		115

ÚVOD

Tématem této diplomové práce je komparace daňových systémů České republiky a Dánska. Toto téma jsem si nevybrala náhodně. Stojí za ním snaha propojit teoretické znalosti získané během studia na vysoké škole s praktickými zkušenostmi. Inspirací mi byl můj roční studijní pobyt na dánské univerzitě.

Cílem této diplomové práce je seznámit čtenáře s konstrukcí daňových soustav České republiky a Dánska. Hlavním cílem je pak provést, na základě nabytých teoretických znalostí, komparaci obou systémů, komparaci vybraných daní a zhodnocení dopadů, které daně přinášejí, srovnání zhodnotit a navrhnout případná možná zlepšení v této oblasti.

Práce je členěna na část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části práce na základě literární rešerše nejprve zpracuji teoretická východiska a pojmový aparát daňové oblasti, dále budou popsány daňové soustavy obou analyzovaných zemí – České republiky a Dánska.

V části praktické se budu nejprve zabývat srovnáním daňových soustav analyzovaných zemí obecně, daňovými výnosy a ukazateli, kterými můžeme daňové systémy na mezinárodní úrovni porovnávat. Dalším krokem v praktické části bude provést komparaci jednotlivých vybraných typů daní, srovnání zanalyzovat a navrhnout řešení, která by mohla situaci zlepšit.

Praktická část bude věcně a fakticky vycházet z části teoretické.

České zdroje hovoří o dánském daňovém systému velmi obecně. Z toho důvodu jsem byla nucena pracovat se zdroji cizojazyčnými – převážně anglickými. Diplomovou práci jsem zpracovala na základě vlastního překladu, proto případné etymologické a jazykové nejasnosti připouštím, připomínky čtenářů vítám.

V celé práci používám měnový kurz České národní banky ze dne 8. 7. 2011: 1 DKK=3,248 CZK, 1 EUR = 24,225 CZK.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1.1 Definice daně, vlastnosti daně

V odborné literatuře můžeme nalézt nespočetné množství definic daně. Dle [1] je daň povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.

Daň společně s dalšími položkami, např. příspěvky na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění, poplatky, půjčkami tvoří jednu ze základních složek příjmů veřejných (státních či komunálních) rozpočtů a představuje změnu vlastnictví peněžních prostředků ze soukromého sektoru na sektor veřejný.

Neúčelovost daně můžeme chápat jako neschopnost poplatníků předem určit, na co budou prostředky získané z platby daní určeny. Neekvivalentnost znamená, že nikdo nemůže očekávat zpětnou protihodnotu odvedené platby na dani.

Daň může být placená pravidelně, například jednou za rok, nebo nepravidelně, například při každém dědickém převodu nemovitosti.

1.2 Funkce daní

Daně v moderních ekonomikách plní celou řadu funkcí. Mezi nejvýznamnější patří funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační.

Nejdůležitější a nejstarší funkcí je funkce fiskální, tj. schopnost daní naplnit veřejný rozpočet. Historie jejího vzniku se datuje už do dob, kdy panovníci prvních státních útvarů museli získávat od poddaných finanční prostředky na správu a fungování těchto uskupení. Zvláštností fiskální funkce je, že musí být vždy zachována. [1]

Alokační funkce představuje získávání finančních prostředků na financování možných projevů neefektivního fungování trhu. Příčiny tržních selhání můžeme spatřovat v existenci veřejných statků, nedokonalé konkurenci či veřejných statcích. [1]

Redistribuční funkce vychází z konstatování, že rozdělení důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů může být neakceptovatelné. Prostřednictvím daní a transferových plateb vláda ovlivňuje distribuci a redistribuci důchodů. V ekonomice bez existence vlády by vlastnictví zdrojů, dovedností, zručností a dalších dispozic vedlo

k nezvratnému rozdělení bohatství a důchodů, které by mělo za následek drastické zvýšení rozdílů mezi obyvatelstvem, život v přepychu na jedné straně a obrovskou bídu druhých. Vláda odnímá část důchodů poplatníků a poskytováním transferových plateb modifikuje distribuci. [3], [7]

Funkce stabilizační znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Na stabilizační funkci existují mnohé kontroverze (zejm. keynesiánské a klasické pojetí se značně rozchází). Autoři publikací zaměřených na daňovou problematiku se však shodují, že daňový systém je schopen ovlivňovat agregátní poptávku, ať už ve větší či menší míře. [1], [7]

1.3 Konstrukční prvky daně

Daň a její konstrukce je velmi složitá. Pro správné pochopení a lepší orientaci v problematice je záhodno posuzovat vzájemné souvislosti jednotlivých prvků daně. Na následujících stranách uvádím zjednodušený nástin konstrukce daně a dotčených složek.

1.3.1 Daňový subjekt

Moderní daňové systémy se vyznačují všeobecnou daňovou povinností. Daňovými subjekty rozumíme dle zákona osobu povinnou strpět, odvádět nebo platit daň. Daňové subjekty dělíme na poplatníky, plátce daně a právní nástupce osoby. Poplatník je potom daňový subjekt, jehož příjem nebo majetek (předmět daně) je podroben dani. Plátce je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. Právní nástupce osoby je fyzická nebo právnická osoba, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. [3]

1.3.2 Předmět daně

Předmět daně je veličina, ze které se daň vybírá. Předmět (objekt) daně je zpravidla součástí názvu konkrétního daňového zákona, kde je předmět zdanění jasně a úplně vymezen. Dle [3] můžeme předměty (objekty) zdanění rozdělit do čtyř skupin, jak ilustruje následující obrázek (*Obr. 1*):



Obr. 1 Předmět zdanění [3]

Daň z hlavy je historicky nejstarší daní. Předmětem zdanění je zde osoba (hlava). Její původ nalezneme v prvotních historických počinech v oblasti daní, ale v současných daňových systémech se téměř nepoužívá, jelikož nevýhody spojené s touto daní jsou obrovské. Například dopad na některé poplatníky by mohl být neúnosný. Daň z hlavy také neplní optimálně redistribuční či stabilizační funkci. V daňovém systému ČR je ale aplikovaná ve formě poplatků za svoz komunálního odpadu (na občana). [3]

Majetkové daně se lehce odvozují od majetku, jelikož např. nemovitosti lze velmi těžko zatajit a jejich evidence není nikterak náročná. Tyto daně mají dlouhou historii, ale v daňových systémech současnosti se používají spíše doplňkově.

Dalším předmětem zdanění je důchod. Odtud odvozujeme **daně důchodové** (daně z příjmů). Jsou považovány za jeden z nejdůležitějších ekonomických nástrojů a redistribučních kanálů.

Také daně ze spotřeby se využívají již několik století. Mají složitou konstrukci a bývají komplikované. Zdanění spotřeby probíhá skrytě, tudíž je i lépe snášeno a nejlépe odpovídá podílu jedince na společném přerozdělování. [3]

1.3.3 Osvobození od daně

Dle [8] je osvobození od daně definováno jako část předmětu daně, která není součástí základu daně, neboli části předmětu zdanění, ze kterých se daň nevyměruje. Na druhé straně to ovšem znamená, že k této části si daňový subjekt nemůže uplatnit položky, které se jinak k daným částem daně vztahují a vstupovaly by do základu daně.

Osvobození od daně nabývá různých forem. Jednou z nich je úplné osvobození – použije se tehdy, pokud jsou současně splněny všechny podmínky pro osvobození definované na základě zákona. Dalšími měkčími formami jsou částečné, nebo podmíněčné osvobození od daně. [3]

1.3.4 Základ daně

Základ daně je dle [8] předmět zdanění specifikovaný a upravený dle zákonných pravidel. Je potřeba také stanovit bázi pro jeho kvantifikaci, tedy jednotky, ve kterých se bude vyjadřovat (peněžní nebo fyzické jednotky). Základ daně nemůže být záporné číslo.

1.3.5 Zdaňovací období

Zdaňovací období je pravidelný časový interval, za který, nebo na který se základ daně stanoví a vybírá. Základním zdaňovacím obdobím je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, v podmínkách ČR zpravidla kalendářní rok. U daní ze spotřeby by však byl tento interval příliš dlouhý, proto je nejčastějším zdaňovacím obdobím jeden kalendářní měsíc.

1.3.6 Odpočty od základu daně

Odpočty od základu daně dělíme na standardní a nestandardní. Standardní odpočty snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, jestliže daňový subjekt splní podmínky, na které se uplatnění standardního odpočtu vztahuje. Tyto odpočty respektují sociální postavení poplatníka. Nestandardní odpočty představují položky, které může daňový subjekt odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši. Nestandardní odpočty mají motivovat daňový subjekt k jednání, které je z celospolečenského hlediska žádoucí. [3]

1.3.7 Sazba daně

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se z (upraveného) základu daně stanoví velikost daně.

Daňové sazby prvotně dělíme dle dvou nezávislých kritérií na:

- daňové sazby dle druhu předmětu daně nebo poplatníka,
- daňové sazby dle typu základu daně.

Dle druhu předmětu daně nebo poplatníka dělíme daňové sazby na jednotné a diferencované daňové sazby, se změnou velikosti základu daně na pevné a relativní sazby daně. Relativní sazby daně se dále dělí na lineární a progresivní.

Jednotná sazba daně je sazba daně stejná pro všechny typy a druhy předmětů daně daně. Diferencovaná sazba daně je sazba daně, která se mění v závislosti na kvalitě předmětu daně.

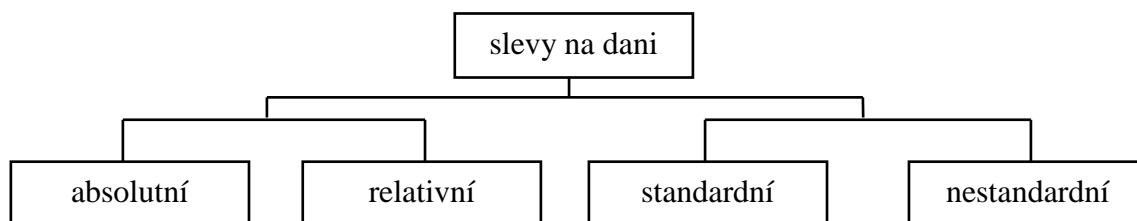
Pevná sazba daně je sazba daně, která je vztažena k fyzikální jednotce základu daně.

Relativní sazba daně je sazba daně, která se vztahuje k hodnotovému vymezení základu daně. Sazba daně pak uvádí určitý podíl ze základu daně. Může být proporcionální (lineární) k základu daně nebo progresivní. Lineární sazba daně roste s růstem základu daně ve stejném poměru. Progresivní sazba daně roste s růstem základu daně relativně rychleji.

Obecně můžeme říct, že velikost vyměřené daně je závislá na dvou faktorech – na způsobu vymezení základu daně a jeho povolené úpravě a na velikosti a typu daňové sazby. [8]

1.3.8 Slevy na dani

Dalším konstrukčním prvkem daně je sleva na dani. Představuje možnost odpočtu části vyměřené daně za stanovených podmínek. Slevy na dani dělíme dle různých hledisek. Pro přehlednosti shrnuto v následujícím obrázku (*Obr. 2*).



Obr. 2 Slevy na dani [3]

Sleva na dani může mít formu absolutního odpočtu od základní výše daně nebo relativního snížení daně (zpravidla vyjádřeno v procentech).

Standardní slevy jsou pevné, zákonem stanovené částky, o které lze, při splnění zákonem stanovených podmínek, snížit daň. Nestandardní slevy jsou prokazatelně vynaložené výdaje, o které lze snížit daň.

2 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

Základy moderní daňové soustavy České republiky takové, jakou ji známe dnes, byly položeny už v polovině roku 1990, kdy parlament rozhodl o provedení daňové reformy s účinností od 1. ledna 1993. Daňová soustava ve své historické podobě - před rokem 1990 - byla naprosto nevyhovující pro stát, který procházel transformací z centrálně plánovaného řízení na tržní ekonomiku. Nedostatky se projevovaly zejména v:

- absence principu spravedlnosti zdanění,
- nejasný přehled o příjmech poplatníka,
- výše daní závisela na struktuře příjmů, ne na jejich výši,
- vyloučeno uplatnění nezdanitelného minima,
- uplatnění sociálních aspektů u jednotlivých daní se lišilo. [2]

Daňová reforma směřovala k odstranění těchto nedostatků, ke snížení daňové kvóty a k přesunu daňového břemene z přímých daní na nepřímé. Její náplní bylo také zavést daň z přidané hodnoty a systém daní ze spotřeby, čímž byla nahrazena daň z obratu. Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí nahradila stávající notářské poplatky z dědictví, darování a převodu nemovitostí. Nově byla zavedena daň silniční a okruh poplatníků daně z nemovitostí se rozšířil. [2]

Současná daňová soustava České republiky je upravena souborem daňových zákonů zveřejňovaných ve Sbírce zákonů České republiky. V ČR je zákonodárná moc svěřena do rukou Parlamentu ČR, který je dvoukomorový (Poslanecká sněmovna Parlamentu – 200 poslanců a Senát – 81 senátorů). Po schválení zákona Poslaneckou sněmovnou i Senátem musí být tento podepsán prezidentem ČR.

Daňová soustava ČR je tvořena daní z přidané hodnoty, daněmi spotřebními, daněmi z příjmu, daní z nemovitostí, daní silniční, daní dědickou, daní darovací a daní z převodu nemovitostí. Odvody na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění a místní poplatky můžeme také zařadit mezi daňové odvody.

Daňový systém ČR je značně centralizován, místním orgánům patří pouze malý díl celkových daňových příjmů. Více než polovinu celkových daňových výnosů představuje zdanění práce. [2]

Rozpočtové určení daní viz příloha P I.

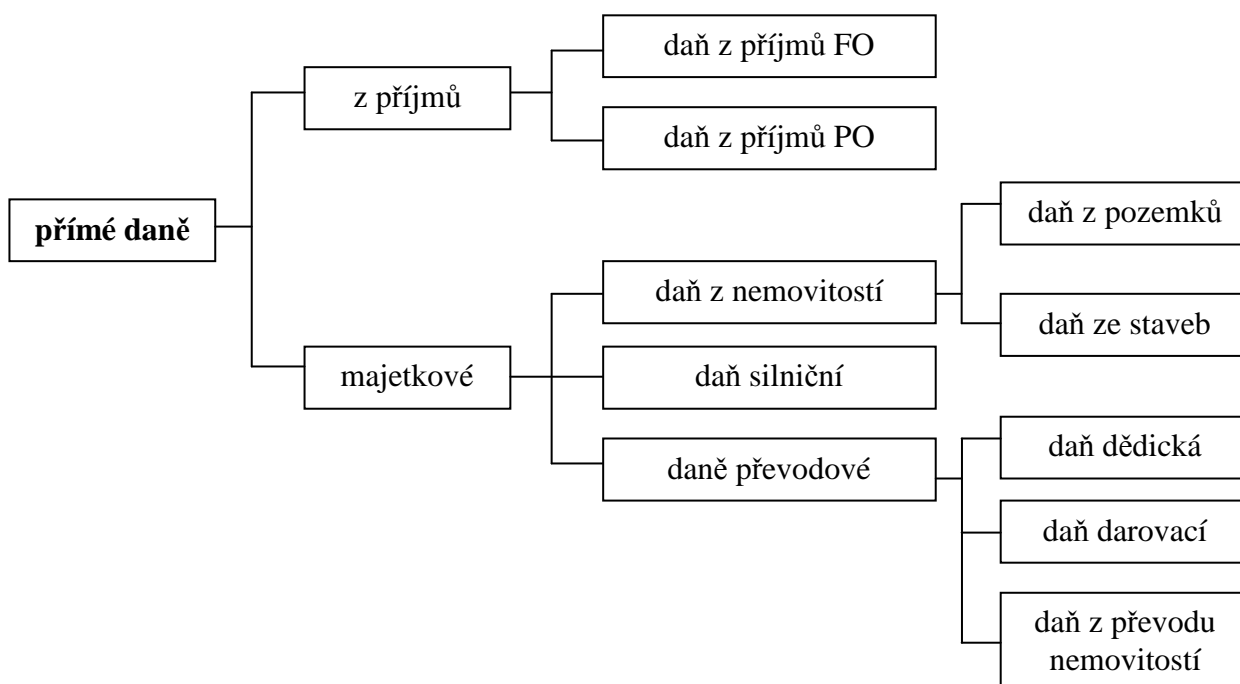
Historicky dělíme daně na přímé a nepřímé.

2.1 Přímé daně

Přímé daně se vypočítají z předmětu daně poplatníka. Ten je také povinen daň odvést. V daňovém mixu význam přímých daní postupně klesá a daňové břemeno je přesouváno na nepřímé daně. Změny v daňových zákonech v České republice tuto situaci posilují.

Přímé daně jsou na rozdíl od nepřímých daní, které se ukrývají v cenách zboží, více pocíťovány a jsou viditelnější. Přímé daně jsou ve srovnání s nepřímými daněmi adresnější a schopnější se přizpůsobit platební schopnosti poplatníků, lépe tak vyhovují daňové spravedlnosti. Z makroekonomického hlediska však obsahují i negativní stránku věci. Především mají negativní účinky na nabídku a poptávku po práci a na úspory. Je-li totiž poplatníkovi část důchodu odňata formou daní, bude ochoten méně pracovat a bude méně spořit.

Mezi přímé daně patří v ČR **daně z příjmů** (daně z příjmů právnických osob, daně z příjmů fyzických osob) a **daně majetkové** (daň z nemovitostí, z převodu nemovitostí, daň dědická a darovací a daň silniční). Přehled přímých daní je uveden na obrázku (**Obr. 3**)



Obr. 3 Přímé daně v českém daňovém systému [vlastní]

2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň) u nás upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Daň z příjmů fyzických osob je

nezbytnou součástí každého daňového systému. Z hlediska konstrukce daně patří mezi složitější. Jsou na ni kladeny vysoké požadavky, jelikož má zohlednit sociální postavení poplatníků, čímž následně umožní redistribuci důchodů. Jak funguje a jaké jsou její prvky, bude shrnuto v následujících řádcích.

Poplatníci, zdaňovací období

Dle [10] jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob všechny fyzické osoby. Dělí se do dvou skupin:

- **daňový rezident** (tuzemec) je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště, nebo se zde obvykle zdržuje (v průběhu kalendářního roku alespoň 183 dní; pokud důvodem pobytu není léčení nebo studium). Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost (dani z příjmů podléhají příjmy plynoucí ze zahraničí i z ČR).
- **daňový nerezident** (cizozemec) je fyzická osoba, která není daňovým rezidentem. Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost (dani z příjmů podléhají jen příjmy plynoucí z ČR).

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok. [3]

Předmět daně

Předmětem daně, tedy příjmem poplatníka, se rozumí vše, co zvyšuje jeho důchod. Předmětem daně se dle odborné literatury a dle [10] rozumí **příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky** (§6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů), **příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti** (§7), **příjmy z kapitálového majetku** (§8), **příjmy z pronájmu** (§9) a **ostatní příjmy** (§10). Příjmem je peněžní i nepeněžní plnění (oceněné cenou obvyklou) a plnění dosažené směnou. Co je tedy zevrubným obsahem těchto skupin, je shrnuto v následujícím přehledu (taxativní výčet je možno nalézt v §6 - §10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů):

1. **Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky** (příjmy plynoucí z výkonu funkce) - zjednodušeně řečeno se těmito příjmy rozumí příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního vztahu, příjmy za práci členů družstev a společníků, odměny členům statutárních orgánů, aj. Poplatník s příjmy ze závislé činnosti se nazývá zaměstnanec.

2. **Příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti** – obecně se těmito příjmy rozumí např.: příjmy ze zemědělské výroby, ze živnosti, z podnikání, z činnosti znalců, tlumočnicků, autorů novinových článků, insolvenčních správců, aj. §7 vymezuje předmět daně fyzických osob podnikajících.
3. **Příjmy z kapitálového majetku** – zde můžeme např. zařadit příjmy z podílů na zisku akciové společnosti, výnosy z vkladů na vkladních knížkách, úroky z poskytnutých půjček, úroky z držby směnek, atd.
4. **Příjmy z pronájmu** – těmito příjmy se rozumí např.: příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů, nebo jejich částí. Taktéž příjmy z pronájmu movitých věcí.
5. **Ostatní příjmy** – těmito příjmy se rozumí příjmy z příležitostných činností, výhry v loteriích, ceny z veřejných soutěží, atd.

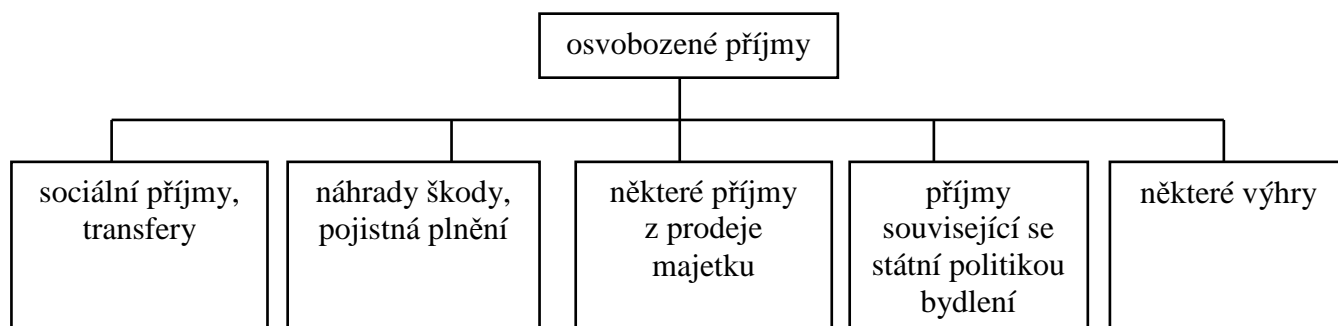
[10] definuje i příjmy, které předmětem daně nejsou. Mezi ně patří zejména: příjmy získané převodem majetku státu na jiné osoby (privatizace), přijaté dary (ne však dary získané v souvislosti s výkonem závislé činnosti, přijaté úvěry a půjčky, aj.

Příjmy osvobozené od daně

Řada příjmů, které jsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny. Daňový subjekt není povinen je zahrnout do základu daně. Osvobození se týká velkého množství jednotlivých příjmů, podrobně popsáno v §4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Každé osvobození od daně je možno uplatnit pouze za splnění podmínek stanovených zákonem.

Základní druhy příjmů osvobozené od daně lze vidět na obrázku (**Obr. 4**). Jsou to zejména dávky státní sociální podpory, přijaté nemocenské pojištění, pojistná plnění, náhrady škody, příjmy z prodeje majetku (nesmí se však jednat o majetek vložený do obchodního majetku, také je zde nutno brát v potaz interval mezi získáním a prodejem majetku, na jehož základě určíme, zda je prodej majetku uskutečněn za účelem zisku či se jedná o běžné hospodaření – zjišťujeme, zda příjem vyhovuje časovému testu).

Osvobozené příjmy jsou dále vymezeny také ke specifickým druhům příjmů, jejich obsah je širší než u daně z příjmů právnických osob.



Obr. 4 Základní druhy příjmů osvobozených od daně z příjmů FO [3]

Zdanitelné příjmy a základ daně

Zdanitelnými příjmy nazýváme ty příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Základ daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi převyšují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení. Základ daně se stanoví jako součet jednotlivých dílčích základů daně, přičemž platí, že základ daně nesmí být nižší než dílčí základ daně ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Dle §5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu se do základu daně nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich vybírá daň zvláštní sazbou daně podle §36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ze samostatného základu daně (většinou se použije zvláštní sazba daně ve výši 15%).

Pokud je součet dílčích základů daně dle §7 až §10 (tj. příjmy bez příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků) **záporný**, lze v následujících daňových obdobích uplatnit tzv. **daňovou ztrátu** (ne však v období, ve kterém vznikla).

Nezdanitelná část základu daně

Od základu daně lze odečíst:

- **hodnotu darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely** (alespoň 1 000 Kč, u dárců krve se hodnota jednoho odběru ocení částkou 2 000 Kč),
- **hodnotu úroků z úvěru na bytové potřeby** (stát má všeobecně zájem podporovat jakoukoliv snahu občanů o samostatné financování bydlení – součást bytové politiky; maximálně však 300 000 Kč),
- **příspěvky na penzijní připojištění** (maximálně do výše 12 000 Kč),
- **pojistné na životní pojištění** (maximálně do výše 12 000 Kč),
- **členské příspěvky člena odborové organizace,**

– úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání

dle §15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Tyto nestandardní odpočty se uplatňují v prokazatelné výši a do maximální stanovené výše.

Sazba daně

Od roku 2008 je sazba daně lineární ve výši 15%. Před rokem 2008 byla klouzavě progresivní. [3]

Slevy na dani

Od roku 2006 fungují slevy na dani jako standardní odpočty od základu daně. Jako standardní odpočet se používá i sleva na dani při zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Kategorie slev znázorňuje následující tabulka (**Tabulka 1**).

Tabulka 1: Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011 [10]

sleva na dani	výše slevy na dani
na poplatníka	23 640 Kč
na manžela(ku) mající příjem nižší než 68 000 Kč	24 840 Kč
je-li manžel(ka) držitelem průkazu ZTP/P	49 680 Kč
pobírá-li poplatník částečný invalidní důchod (invalidita I. a II. stupně)	2 520 Kč
pobírá-li poplatník plný invalidní důchod (invalidita III. stupně)	5 040 Kč
je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P	16 140 Kč
poplatník – student (připravující se soustavně na budoucí povolání studiem)	4 020 Kč
na dítě	11 604 Kč
na dítě – držitele průkazu ZTP/P	23 208 Kč

Slevy na dani vymezuje §35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Sleva na dani se odečítá od vypočítané daně poplatníka.

§35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů vymezuje také klasické slevy na dani. Klasickou slevou na dani je sleva pro poplatníky zaměstnávající zaměstnance se

zdravotním postižením. Sleva je určena výší 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením a výší 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením. [10]

Daňové zvýhodnění na dítě

§35c, 35d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů vymezuje také daňové zvýhodnění na vyživované dítě v domácnosti ve výši 11 604 Kč ročně. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo kombinací slevy na dani a daňového bonusu.

Sleva na dani může být uplatněna do výše vypočítané daňové povinnosti. Pokud by daňové zvýhodnění bylo vyšší než daň vypočítaná za příslušné období, může poplatník uplatnit tento rozdíl daňovým bonusem (=požádat stát, aby mu zbytek doplatil), pokud jeho výše je alespoň 100 Kč, maximálně do výše 52 200 Kč ročně.

Daňové zvýhodnění náleží na každé vyživované dítě, které s poplatníkem žije v domácnosti. Počet dětí, na které se daňové zvýhodnění vztahuje, není omezen. Slevu na dítě může využít pouze jeden z poplatníků, se kterými dítě žije ve společné domácnosti. [3], [5], [10]

Výpočet daňového bonusu je znázorněn v následující tabulce (*Tabulka 2*).

Tabulka 2: Schéma výpočtu daňového bonusu [3]

základní částka daně
- slevy na dani (bez slevy na dítě)
= daň po slevách
- daňové zvýhodnění na děti
= daňová povinnost nebo daňový bonus

Výběr daně

Pro značnou komplikovanost a případnou finanční náročnost pro poplatníky daně z příjmů FO při výběru daně jednorázově je zaveden mechanismus záloh na daň. Zálohy na daň jsou sráženy už v průběhu zdaňovacího období, ne až po jeho skončení. Tímto je také státu zaručen dřívější pravidelný příjem. Daňové přiznání je poplatník daně z příjmů FO povinen podat do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období, pokud tato lhůta není prodloužena správcem daně.

2.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob (daň z příjmů korporací) je univerzální důchodovou daní a podléhají jí všechny právnické osoby. Objevují se však teoretické spory o opodstatněnosti její existence, jelikož vlastníky právnických osob jsou v důsledku fyzické osoby, které daň z příjmů právnických osob (PO) platí v době, kdy se tento příjem dostává ke konečnému vlastníkovi (fyzické osobě). Ve prospěch daně z příjmů PO vystupují některé faktory, např.: lepší možnost kontroly při stanovení základu daně PO, dřívější příjem daně do veřejného rozpočtu (v porovnání s daní z příjmů FO), dále pak při jejím výběru a správě dojde ke zdanění i těch příjmů, které by unikly jen při zdanění příjmů FO, atd.

Poplatníci, zdaňovací období

Dle [10] jsou poplatníky daně z příjmů PO osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Poplatníky můžeme rozdělit do dvou skupin na:

- poplatníky, kteří mají na území ČR své sídlo – daňová povinnost (neomezená) se vztahuje na příjmy plynoucí z ČR i ze zahraničí (rezidenti)
- poplatníky, kteří nemají na území ČR své sídlo - daňová povinnost (omezená) se vztahuje pouze na příjmy plynoucí z ČR (nerezidenti)

Zdaňovacím obdobím může být:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění,
- účetní období. [10]

Nejčastěji je zdaňovacím obdobím kalendářní rok.

Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Základ daně

Základ daně z příjmů PO se stanoví na základě výsledku hospodaření před zdaněním, avšak podléhá úpravám.

Metodický postup je znázorněn v tabulce:

Tabulka 3: Metodika stanovení základu daně z příjmů právnických osob [29]

+/-	účetní výsledek hospodaření
+	položky zvyšující základ daně (připočitatelné)
-	položky snižující základ daně (odčitatelné)
=	základ daně před úpravou
-	část ZD připadající na komplementáře
-	vyňaté příjmy podléhající zdanění v zahraničí
=	upravený základ daně
-	odpočet daňové ztráty
-	odpočet nákladů
=	snížený základ daně
-	daňový odpočet u nepodnikajících subjektů
-	hodnota darů
=	výsledný základ daně
x	sazba daně
=	daň

Položky zvyšující základ daně jsou např. částky neoprávněně zkracující příjmy, hodnota nepeněžních příjmů, daňově neuznatelné náklady, rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Položky snižující základ daně jsou příjmy osvobozené od daně, sankční položky, u kterých pominul právní důvod uložení, příjmy zdaněné srážkou u zdroje či příjmy nezahrnované do základu daně.

Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou zejména příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním.

Příjmů osvobozených od daně z příjmů PO není mnoho. Např. zde zařadíme úroky z přeplatku na dani zaviněné správcem daně nebo příjmy z provozování ekologických zařízení.

Od daně jsou dle §19 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů osvobozeny členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, příjmy z provozu malých vodních elektráren, výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony aj.

Sazba daně

Sazba daně z příjmů PO je stanovena v jednotné výši 19%.

Používají se i další sazby daně, např. 5% pro investiční a podílové fondy, penzijní fondy nebo pro instituce penzijního pojištění. [10]

Slevy na dani

Slevy na dani z příjmů PO mají podpořit zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby se zdravotním znevýhodněním. Dle §35 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů se poplatníkům daň snižuje o částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením a o částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Poplatníkovi se také daň může snížit na polovinu, pokud přepočtený stav zaměstnanců se zdravotním postižením tvoří více než 50% (a zaměstnává celkem nejméně 25 přepočtených zaměstnanců). Poslední typ slevy mohou uplatnit pouze právnické osoby. [10]

Výběr daně

Právnické osoby platí zálohy na daň a následující rok se výpočet daně uvádí v daňovém přiznání, které musí právnické osoby podat do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Právnické osoby, jejichž účetní závěrka podléhá auditu, podávají daňová přiznání do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období. Den splatnosti daně je poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

2.1.3 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí jako majetková daň je jednou z nejstarších daní, ale její význam je omezený. Z hlediska výnosů je zastíněna důchodovými daněmi. Výběr daně z nemovitostí je poměrně jednoduchý a výnos z daně z nemovitostí je stabilní (nemovitosti se nemohou stěhovat, jsou viditelné a uchopitelné).

Výběr a správa daně je v ČR upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. V českém daňovém systému tedy funguje od daňové reformy v roce 1993.

Výnos daně z nemovitostí je 100% příjmem obcí. Viz příloha P I.

Dle [11] daň z nemovitostí tvoří:

- daň z pozemků,
- daň ze staveb.

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Výběr daně

Daňové přiznání je poplatník povinen podat do 31. ledna zdaňovacího období. Daň z nemovitostí se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována.

Daň je splatná najednou do 31. května, je-li daň z nemovitostí nižší než 5000 Kč. Ke stejnému datu lze zaplatit i daň ve vyšší částce (jinak ve dvou stejných splátkách).

2.1.3.1 Daň z pozemků

Předmět daně

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí (orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, lesní porosty, vodní plochy, zastavěné plochy, nádvoří a ostatní plochy), vyjma lesních pozemků, na nichž se nacházejí ochranné a zvláštní lesy, vyjma vodních ploch s výjimkou rybníků sloužících k průmyslovému chovu ryb a vyjma pozemků určených pro obranu státu.

Poplatníci daně

Poplatníkem daně z pozemku je vlastník pozemku, u pronajatých pozemků nájemce. Je-li daňová povinnost na více poplatnících, platí daň společně a nerozdílně. [11]

Osvobození od daně

Od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí, pozemky ve vlastnictví státu, pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící k vykonávání náboženských obřadů církví, apod.

Základ daně

Základ daně z pozemků je buď hodnotový, nebo vyjádřen ve fyzických jednotkách v závislosti na typu pozemku. Hodnotové vyjádření používáme u zemědělské půdy:

- orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travnaté porosty – základem daně je cena půdy násobená skutečnou výměrou pozemku v m² průměrnou cenou půdy na 1 m² stanovenou ve vyhlášce Ministerstva zemědělství ČR č. 287/2007 Sb.

- pozemky hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb
 - základem daně je cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1.1.

U ostatních pozemků je základem daně skutečná výměra pozemku ve fyzických jednotkách (m²) k 1.1.

Sazba daně

Sazba daně je diferencovaná podle typu pozemku. Jiné jsou sazby daně u zemědělské půdy a ostatních druhů pozemků. U stavebních pozemků se navíc počítá s korekčním koeficientem, který se liší v závislosti na počtu obyvatel dané obce – upraveno v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Obec může dále obecně závaznou vyhláškou výši koeficientu upravit v rozmezí stanoveném zákonem.

2.1.3.2 Daň ze staveb

Předmět daně

Předmětem daně ze staveb jsou stavby (budovy) a byty a samostatné nebytové prostory evidované v katastru nemovitostí.

Poplatníci daně

Poplatníkem daně je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Jedná-li se o pronájem, je poplatníkem daně nájemce. Má-li vlastnické právo více subjektů, platí daň společně a nerozdílně.

Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny stavby ve vlastnictví státu, stavby ve vlastnictví té obce, kde se nacházejí, apod.

Základ daně

Základem daně ze staveb je zjištěná výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² k 1.1. Základem daně z bytu nebo nebytového prostoru je podlahová výměra prostoru v m² k 1.1 vynásobená koeficientem 1,2.

Sazba daně

Základní sazba daně je stanovena zvlášť pro obytné domy, stavby pro rekreaci a rodinné domy, garáže, stavby pro podnikatelskou činnost, byty, nebytové prostory a ostatní stavby. Základní sazba daně se násobí koeficientem přiřazeným jednotlivým obcím.

2.1.4 Daň silniční

Silniční daň je novým typem daně, zavedena byla daňovou reformou v roce 1993. V České republice je zaměřena na osoby, které při používání silniční sítě využívají motorová vozidla k podnikání, nebo k samostatně výdělečné činnosti, nebo k jinému dosažení příjmů.

Předmět daně

Předmětem daně jsou silniční a motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li **používána k podnikání**, nebo k jiné samostatně výdělečné činnosti, nebo k činnostem, z nichž plynou příjmy podléhající dani z příjmů.

Předmětem daně jsou dále vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání. [13]

Předmětem daně nejsou např. zemědělské a lesnické traktory, vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka, aj. [13]

Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozena vozidla zpravidla s méně než čtyřmi koly, vozidla diplomatických misí, vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu, vozidla pro dopravu osob s hmotností méně než 12 tun, která mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor, nebo která používají jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG), aj.

Poplatníci daně

Dle [13] je poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která:

- je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.
- užívá vozidlo, pokud provozovatel zapsán v technickém průkazu zemřel
- je zaměstnavatel a vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady za použití vozidla

Je-li u téhož vozidla více poplatníků, platí daň společně a nerozdílně. [13]

Základ daně

Základ daně je vyjádřen ve fyzických jednotkách. Základem daně je:

- u osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm^3
- u ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav
- u návěsů součet největších povolených zatížení náprav v tunách a počet náprav.

Potřebné údaje jsou uvedeny v technickém průkazu vozidla. [3]

Sazby daně

Roční sazba daně je upravena v zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční, §6. Jelikož existuje značná diferencovanost sazeb daně pro jednotlivé druhy motorových vozidel, je v tabulce (*Tabulka 4*) uvedena pouze sazba daně pro osobní automobily.

Tabulka 4: Roční sazby daně pro osobní automobily pro rok 2011 [13]

objem válců		sazba
	do 800 cm^3	1 200 Kč
nad 800 cm^3	do 1 250 cm^3	1 800 Kč
nad 1 250 cm^3	do 1 500 cm^3	2 400 Kč
nad 1 500 cm^3	do 2 000 cm^3	3 000 Kč
nad 2 000 cm^3	do 3 000 cm^3	3 600 Kč
nad 3 000 cm^3		4 200 Kč

Poplatník platí zálohy na daň, které jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince. Zálohy na daň se vypočtou jako 1/12 příslušné roční sazby daně za každý měsíc.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Daňové přiznání podává poplatník do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. [13]

2.1.5 Daně převodové

Mezi převodové daně patří daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Všechny tři jsou společně upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Jedná se o daně jednorázové, tzn., že k výběru daně dochází při nastalé skutečnosti.

2.1.5.1 Daň dědická a darovací

Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona, nebo z obou zmíněných právních skutečností.

Předmětem daně dědické je nabytí majetku zděděním. Majetkem se rozumí:

- věci nemovité, byty a nebytové prostory (nemovitosti),
- věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky, pohledávky, majtková práva (movitý majetek).

Základem daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem snižena o prokázané dluhy zůstavitele, které přešly na dědice, o náklady spojené s pohřbem zůstavitele, apod. [14]

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel.

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně jsou:

- nemovitosti a movitý majetek,
- jiný majtkový prospěch. [14]

Předmětem daně darovací nejsou důchody vyplacené na základě smlouvy o důchodu, dotace, příspěvky a podpory ze státního rozpočtu, prostředky poskytované z rozpočtu Evropské unie, aj.

Základem daně darovací je cena majetku snižena o prokázané dluhy, které se váží k předmětu daně.

Sazby daně dědické a darovací jsou upraveny v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, avšak od 1. ledna 2008 (nadále i od 1. ledna 2011) je nově zavedeno osvobození od daně pro osoby spadající do první a druhé skupiny ve vztahu k zůstaviteli.

Daň dědickou a daň darovací stanovíme pro osoby patřící do III. skupiny. U daně dědické se výsledná daň násobí koeficientem 0,5 (bude tak o polovinu menší než daň darovací). [16]

Poplatník daně dědické a darovací je povinen podat přiznání k dani dědické a k dani darovací do 30 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým skončilo dědické řízení či došlo k bezúplatnému nabytí majetku.

2.1.5.2 Daň z převodu nemovitostí

Převodem nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti z jedné osoby na jinou, což je také předmětem této daně. [14]

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je:

- převodce (pokud jde o prodávajícího),
- nabyvatel (při nabytí nemovitosti vydržením nebo při výkonu rozhodnutí nebo na základě smlouvy o převodu práva),
- převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí (platí společně a nerozdílně).

Základem daně z převodu nemovitostí je:

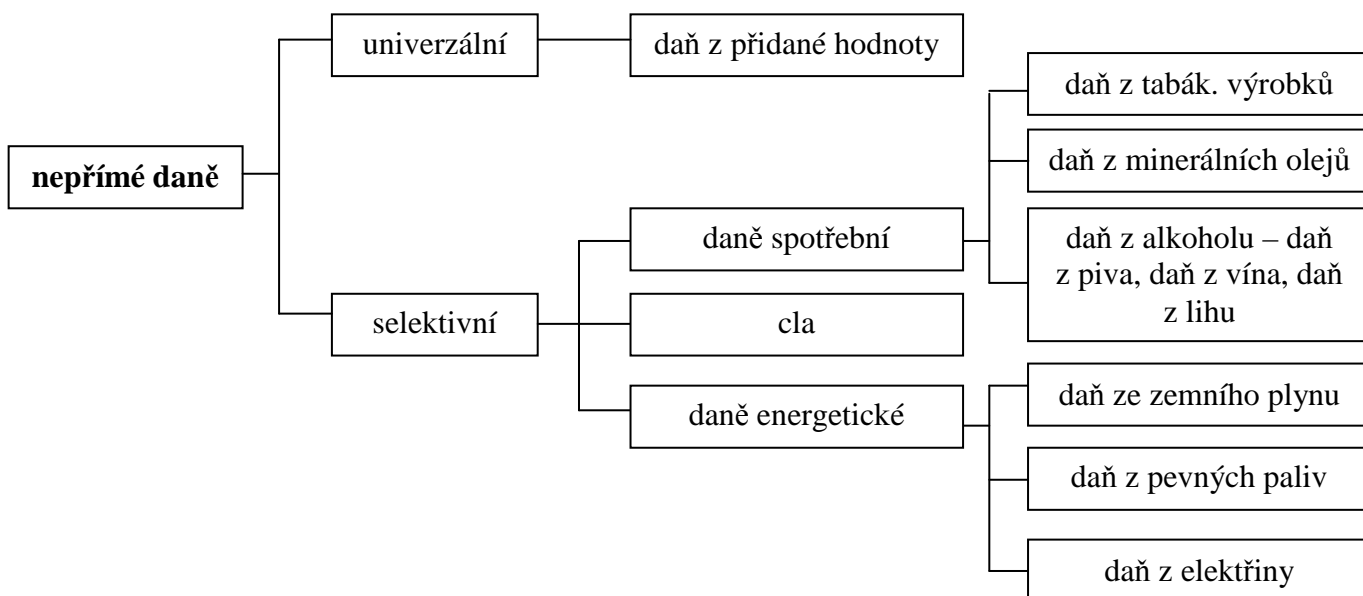
- cena nemovitosti zjištěná podle zvláštního právního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti,
- v případě vydržení cena zjištěná dle zvláštního právního předpisu,
- v případě vydražení nemovitosti cena dosažená vydražením, aj. [14]

Sazba daně z převodu nemovitostí je stanovena pevně a jednotně ve výši 3% ze základu daně. [14]

Poplatník daně z převodu nemovitostí je povinen podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce 3. měsíce po zapsání vkladu do katastru nemovitostí. [14]

2.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně se vypočítají ze spotřeby. Jsou všeobecně méně pocíťovány ve srovnání s daněmi přímými, jelikož jsou ukryty v ceně zboží a daňové subjekty tak dopad nepřímých daní lépe tolerují. Můžeme je rozdělit na daně selektivní a daně univerzální, jak znázorňuje následující obrázek (*Obr. 5*).



Obr. 5 Nepřímé daně v českém daňovém systému

2.2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) je všeobecnou daní ze spotřeby a její aplikační princip je poměrně složitý. Se vstupem ČR do EU je postupně DPH harmonizována.

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který zapracovává do českého právního řádu příslušné předpisy Evropské unie a daň z přidané hodnoty dále upravuje. Daň je uvalena na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených zákonem.

Daň je vybírána na každém stupni zpracování, ne však z celého obrátu, pouze z toho, co bylo na každém stupni přidáno na hodnotě zboží. Zdaňuje se právě ta přidaná hodnota.

Prodejem zde rozumíme výstupy, z nich se vybírá daň na výstupu. Nákupy pro produkci se nazývají vstupy, z nich se vybírá daň na vstupu. Daňová povinnost je rozdílem mezi daní na výstupu a daní na vstupu (daň na vstupu nazýváme odpočet daně, lze odpočítat). Je-li rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně kladný, jedná se o vlastní daňovou povinnost, je-li tento rozdíl záporný, jedná se o nadměrný odpočet (= přeplatek na dani, subjekt má nárok na vrácení přeplatku od státu).

Předmět daně

Předmětem daně je:

- **dodání zboží** nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- **poskytnutí služby** za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- **pořízení zboží** z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- **dovoz zboží** s místem plnění v tuzemsku. [12]

Vše, co by mohlo být předmětem daně, se nazývá plnění. Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Daňové subjekty – osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti (činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, dále nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců, aj). Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Pokud její obrat nepřesáhne za 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, je osoba povinná k dani osvobozena od uplatňování daně.

Základ daně

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo třetí osoby, snížená o daň za toto zdanitelné plnění. Do základu daně se také zahrnuje: jiné daně, cla, dávky nebo poplatky, spotřební daň, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu, aj.

Sazby daně

Sazby daně z přidané hodnoty u zdanitelného plnění dělíme na dva druhy, a to:

- základní sazba daně ve výši 20%

- snížená sazba daně ve výši 10% (dle přílohy č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty lze do této kategorie zařadit např.: potraviny, nápoje, krmiva pro zvířata, dětské pleny, knihy, léky, zdravotnické potřeby, apod.)

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

Daňové přiznání je plátce povinen podat do 25. dne po skončení zdaňovacího období. [12]

2.2.2 Spotřební daně

Spotřební daně se v České republice používají od 1. 1. 1993. Nejdříve byly upraveny zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Ten byl mnohokrát novelizován. Cílem bylo sblížení právní úpravy spotřebních daní platných v České republice s právním režimem Evropské unie. Posledním krokem ve sblížení právních úprav spotřebních daní bylo přijetí zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který dnes v ČR upravuje spotřební daně.

Spotřební daně patří mezi daně nepřímé selektivní, což znamená, že jsou uvaleny jen na některé úzké skupiny výrobků. Patří mezi nejstarší typ daní a představují trvalý zdroj příjmů státního rozpočtu.

Předmětem spotřební daně jsou tzv. vybrané výrobky, kterými jsou minerální oleje, líh, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky. Spotřebními daněmi jsou tedy:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků.

Správu těchto daní vykonávají celní orgány.

Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem.

Předmětem daně jsou vybrané výrobky na území ČR vyrobené nebo dovezené. Předmětem daně jsou také vybrané výrobky na území Evropského společenství vyrobené nebo dovezené. Daňová povinnost vzniká výrobou nebo dovozem.

Základ daně je množství vybraných výrobků ve fyzických jednotkách (u cigaret i cena pro konečného spotřebitele). Daň se vypočte jako násobek základu daně a sazby daně (u cigaret součtem dvou spotřebních daní). Sazba daně se liší dle typu vybraných výrobků, lze je nalézt v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Zdaňovací období je kalendářní měsíc.

2.2.3 Cla

Z hlediska práva clo není daní. Z ekonomického pohledu je však dovážené zboží předmětem daně, kterou nazýváme clo. Částka v korunách, ze které clo počítáme, se nazývá celní hodnota a tato je základem daně. Sazba cla je stanovena jako % ze základu daně, sazba je také diferencována dle druhu a původu zboží. Při stanovení celní hodnoty se vychází z ceny uvedené na faktuře.

Od cla je osvobozeny zejména dovážené zboží neobchodního charakteru. Základní bezcelní limit je stanoven na hodnotu 22 EUR (novelizace zákona o dani z přidané hodnoty z 9. 2. 2011).

V celním řízení vykonávají celní dohled (kontrolu nad dodržováním zákonů v této oblasti) celní orgány.

Cla, daně a poplatky (souhrnně nazývána jako celní dluh) jsou splatné do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření cla, nebo do 10 dnů od ústního sdělení jejich výše celním úřadem.

Vývozní cla nejsou v ČR uvalována, při vývozu tedy celní dluh nevzniká. [3]

2.2.4 Energetické daně

Energetické daně se v podmínkách českého daňového systému používají od roku 2008. Energetické daně (někdy se též nazývají ekologické daně) zatěžují energetické produkty a elektřinu. Fungují jako nepřímé daně selektivní a jsou uvalovány jednorázově. [3]

Mezi energetické daně patří:

- daň z elektřiny,

- daň z pevných paliv (černé uhlí, brikety, koks, dehet, rašeliny a smola),
- daň ze zemního plynu a dalších plynů (zejména plyny pro pohon motorů a výrobu tepla).

Smyslem těchto daní je snížit spotřebu energií a tím i škodlivých emisí, což přispívá k ochraně životního prostředí.

Plátcem daně je osoba dodávající na území ČR energii konečnému spotřebiteli. Povinnost platit daň vzniká dnem dodání plynu, elektřiny nebo pevných paliv konečnému spotřebiteli.

Základem daně je množství dané energie ve fyzikálních jednotkách. **Sazby daní** jsou pevně dány dle účelu použití.

Správu těchto daní vykovávají celní orgány. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, termín pro podání daňového přiznání je 25. den po skončení zdaňovacího období.

2.3 Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení bychom mohli taktéž zařadit mezi ostatní daňové příjmy, jelikož dle definic a konstrukčních prvků splňují požadavky na daně kladené. V České republice odvody na pojistné na sociální zabezpečení tvoří nejvýznamnější část daňových příjmů.

Pojistné na sociální zabezpečení v ČR zahrnuje:

- nemocenské pojištění,
- důchodové pojištění,
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Pojistné na sociální zabezpečení se vypočítává stanoveným procentem z vyměřovacího základu za rozhodné období. Tím je u zaměstnanců kalendářní měsíc, za který pojistné platí. U OSVČ se jedná o kalendářní rok a vyměřovacím základem pro pojistné je částka, kterou si určí, ne však méně než 50 % daňového základu.

Odvody na zdravotní pojištění se vypočítají stanovených procentem z vyměřovacího základu za rozhodné období. Tím je měsíc pro zaměstnavatele, zaměstnance a osoby bez zdanitelných příjmů. U OSVČ je rozhodným obdobím kalendářní rok. Z vyměřovacího základu každého zaměstnance se vypočte 13,5%. Tuto částku, zaokrouhlenou na celé koruny směrem nahoru, odvede zaměstnavatel příslušné zdravotní pojišťovně. Jedna třetina

z takto vypočtené částky se strhne zaměstnanci ze mzdy. Rozdíl mezi celkovou výší pojistného a částkou, která je strhnuta zaměstnanci ze mzdy, tvoří pojistné hrazené zaměstnavatelem.

Oba typy pojistného za zaměstnance odvádějí zaměstnavatelé.

V tabulce jsou uvedeny sazby sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění:

Tabulka 5: Sazby odvodů na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění

sazby	sociální zabezpečení	zdravotní pojištění
zaměstnanec	6,5%	4,5%
zaměstnavatel	25%	9%
OSVČ	31,5%	13,5%

zdroj dat: ČSSZ

3 DAŇOVÁ SOUSTAVA DÁNSKA

Daňová soustava Dánska dle odborné literatury patří k nejsložitějším v Evropě. Naproti tomu je Dánsko řazeno k nejvyspělejšími zemím starého kontinentu s nejvyšší kvalitou života svých obyvatel. Dánsko se rozkládá na 43 094 km² s počtem obyvatel 5,5 mil. Úředním jazykem je dánština, avšak většina Dánů mluví plynně anglicky, což je dáno vzděláním (angličtina je ve školách povinná od 5 let věku dítěte) a prostředím, ve kterém Dáni žijí (např. zahraniční firmy obchodují pouze s užitím angličtiny, anglicky mluvící filmy nejsou dabovány do dánštiny, výuka na vysokých školách probíhá v anglickém jazyce).

Hlavním městem je Kodaň (Kobenhavn). Měna se nazývá dánská koruna (mezinárodní značení DKK). 1 CZK = 3,5 DKK, 1 EUR = 7,45 DKK.

Nezaměstnanost se pohybuje okolo 4,1%.

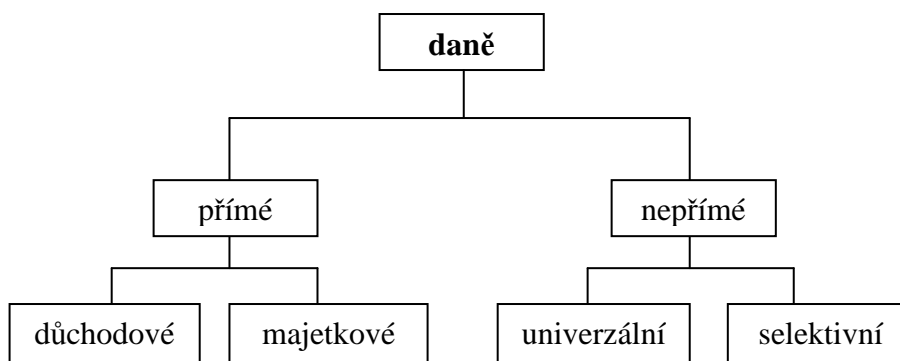
Dánsko je parlamentní konstituční monarchie (Kongeriget Danmark), hlavou státu je její královské veličenstvo královna Markéta II. (Margrethe II.), které vládne od roku 1972. K Dánsku patří také Faerské ostrovy a Grónsko. Členem EU je Dánsko od roku 1973. Na základě referenda, ve kterém se obyvatelé vyjádřili proti přijetí eura, došlo k zachování vlastní měny (dánské koruny).

Dánský daňový systém je upraven souborem daňových zákonů. Zákonodárná moc je svěřena parlamentu (Folketing), který je jednokomorový a má dle dánské ústavy do 179 členů (z nichž vždy po dvou z Faerských ostrovů a Grónska), a královně.

Daňový systém je charakteristický nízkými odvody na sociální pojištění a jednotnou sazbou daně z přidané hodnoty (nejvyšší v Evropě). Nejen pro Dánsko, ale i pro ostatní Skandinávské země je typická velká snaha o zachování a ochranu životního prostředí, s čímž se pojí i množství tzv. zelených daní. Dále můžeme sledovat silný sociální charakter státu, nízkou míru kriminality a nulovou korupci, téměř stoprocentní emancipaci žen a vrozený smysl obyvatel pro rodinný život. Obyvatelé jsou také schopni dodržovat pravidla a zákony a dodržují je rádi. Naproti tomu se jiným národům může zdát jejich život příliš stereotypní.

Dánský daňový systém je tvořen osobní důchodovou daní, daní ze zisku korporací, daní z nemovitostí, daní z hodnoty nemovitostí, daní dědickou a darovací, daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi, zelenými daněmi a registrační daní.

Daně se stejně jako v České republice dělí na přímé a nepřímé. Situace je zachycena na obrázku (*Obr. 6*).



Obr. 6 Daně v Dánsku [vlastní]

3.1 Přímé daně (Direkte Skatter)

Přímé daně se vypočítají z předmětu daně poplatníka. V daňovém mixu Dánska zabírají poměrně velké procento příjmů veřejných rozpočtů, avšak s nastalou krizí se v Dánsku objevily snahy o snížení daňového zatížení příjmů poplatníků, které se prakticky projevují jako v současnosti přijímaná daňová reforma z roku 2010.

Přímé daně jsou i zde více pociťovány a jsou viditelnější. Mezi přímé daně patří v Dánsku daně z příjmů a daně majetkové.

Mezi daně z příjmů patří:

Zdanění příjmů fyzických osob ve formě:

- státní daň (Statskat) – daň z příjmů fyzických osob odváděná státu, zavedena již v roce 1903
- místní a komunální daň (Amtskaat og Kommuneskaat) – daň z příjmů fyzických osob odváděná municipalitám a Komunám (Dánsko je administrativně členěno na 98 Komun, municipalit = *kommuner*). Od roku 2007, kdy proběhla reforma veřejné správy, však Komuny pozbyly právo vybírat daně, jako tomu bylo dříve, nadále v jejich kompetenci zůstává zajišťování zdravotní péče).
- církevní daň (Kirkeskat) – daň z příjmů fyzických osob odváděná církvi, 81% Dánů, kteří jsou členové Dánské národní církve (Den Danske Folkekirke), podléhají této Dani

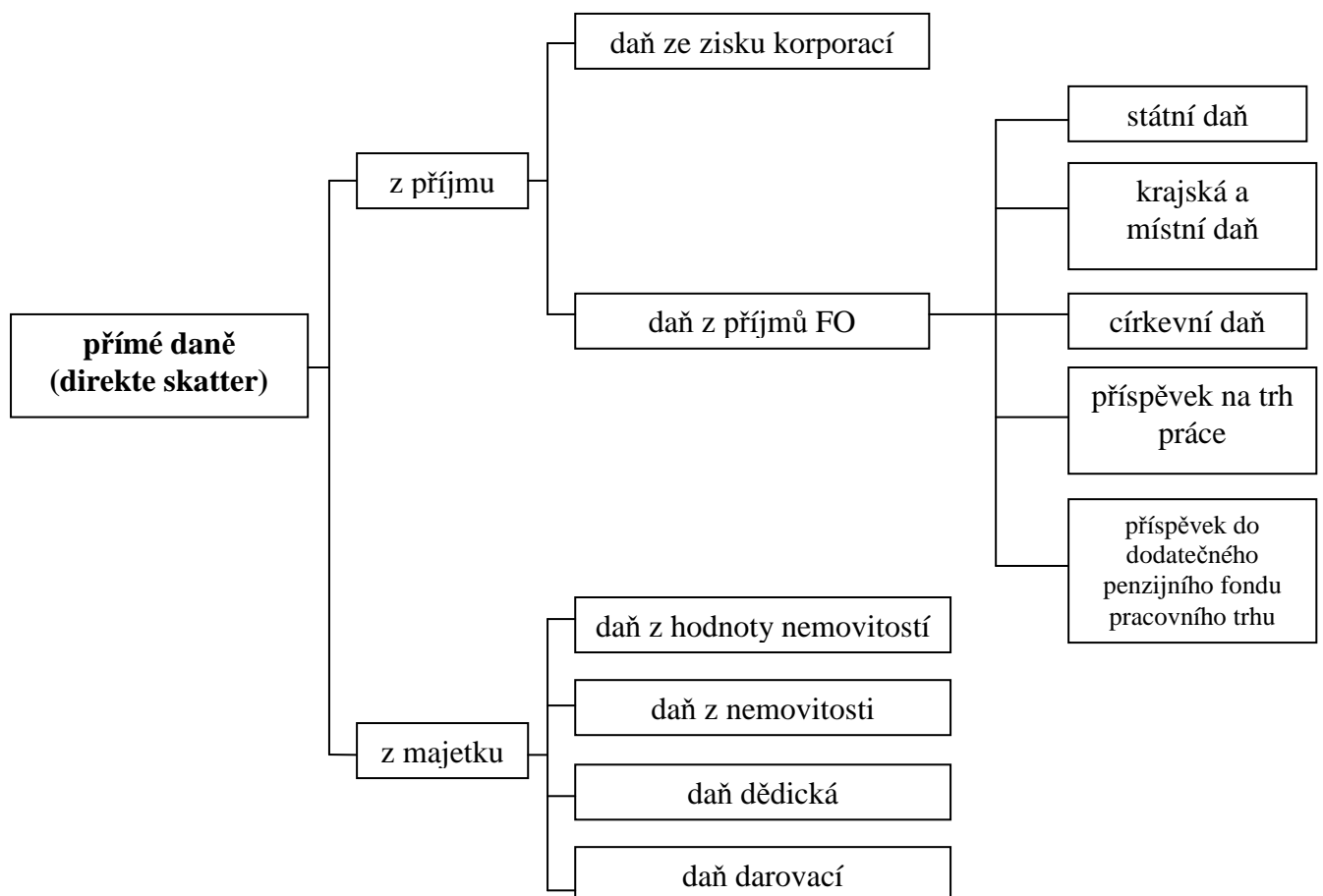
- příspěvek na trh práce (Arbejdsmarkedsbidrag)
- příspěvek do dodatečného penzijního fondu pracovního trhu (ATP - Arbejdsmarkedets tillægspension)

Zdanění příjmů právnických osob:

- daň ze zisku korporací (Selskabsskat) – příjem právnických osob je zdaněn pouze touto jedinou daní

Mezi daně majetkové patří:

- daň z hodnoty nemovitosti (Ejendomsværdiskat) – odvádí se 1x ročně
- daň z nemovitosti (Ejendomsskat) – odvádí se municipalitě ve výši stanovené municipalitou



Obr. 7: Přímé daně v dánském daňovém systému [vlastní]

3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň)

Poplatník daně

Poplatníky osobní důchodové daně jsou rezidenti Dánska:

- osoby, mající bydliště v Dánsku, i když krátkodobě pobývají v zahraničí, důchod ze zahraničí taktéž podléhá zdanění v Dánsku (**neomezená daňová povinnost**)
- osoby pobývající v Dánsku po dobu po sobě nepřetržitě jdoucích 6 měsíců a mající zde přechodné bydliště
- osoba zaměstnaná na palubě lodi registrované v Dánsku, která je dánským státním příslušníkem, nebo zahraniční státní příslušník, který byl před zaměstnáním na palubě lodi rezidentem Dánska
- speciální pravidla jsou vztažena na přeshraniční zaměstnance, např. pro ty, kteří bydlí ve švédském městě Malmö, ale za prací dojíždějí do dánské Kodaně (Kodaň – Malmö cca 20 minut trajektem)

Předmět daně

Dani z příjmu fyzických osob podléhají tyto čtyři skupiny příjmů:

- osobní příjem (příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjem z podnikání, penze)
- kapitálový příjem (úroky, zisky a ztráty z dluhopisů, zisky plynoucí z užívání nemovitostí)
- příjem z akcií (dividendy)
- příjem ze zahraničních společností

Sazby daně

Dánský daňový systém v oblasti zdanění příjmů FO je progresivního charakteru. Znamená to, že každá další koruna, kterou dánský poplatník vydělá, je zdaněna vyšší sazbou, než první vydělaná koruna. V praxi to pak znamená, že poplatníci s nižšími příjmy platí pouze municipální daň a státní daň s nejnižší sazbou (dolní sazba státní daně), lidé s nepatrně vyššími příjmy platí také k municipální dani státní daň s vyšší sazbou (tzv. střední sazba státní daně), a konečně lidé s nejvyššími příjmy platí municipální daň a státní daň s nejvyšší sazbou, která zahrnuje daň s dolní sazbou, střední sazbou a horní sazbou.

Dále pro poplatníky osobní důchodové daně platí, že daně jsou placeny, pouze pokud přijatý důchod překročí stanovenou výši (princip tzv. základní daňové tolerance či osobní daňové tolerance).

Osobní daňová tolerance je jednotně stanovena pro každého poplatníka a odvíjí se od výše příjmů. Pokud tedy poplatník nemá důchod vyšší než je jeho osobní daňová tolerance, nepodléhá jeho příjmy osobní důchodové dani (stále ale musí platit municipální daň – 25,5% a odvádět příspěvek na trh práce – 8% ze základu daně ze závislé činnosti). Osobní důchodová tolerance je ve výši 42 900 DKK (pro poplatníky mladší 18 let je stanovena na 30 000 DKK).

Pokud je příjem poplatníka vyšší než jeho osobní důchodová tolerance, pak je jeho příjem podroben dani se sazbou odpovídající výši jeho platu (což je municipální daň + daňová sazba státní daně).

Sazby státní daně jsou shrnuty v následující tabulce (*Tabulka 6*):

Tabulka 6: Sazby osobní důchodové daně [18]

zdanitelný příjem	sazba státní daně
do 389 900 DKK	5,48 %
nad 389 900 DKK	6 %
nad 389 900 DKK	15 %

Pro lepší přehled uvádím sazby osobní důchodové daně na následujícím obrázku (*Obr. 8*).

příjem od 389 900 DKK	horní sazba státní daně	15%
	střední sazba státní daně	6%
příjem od 42 900 do 389 900 DKK	dolní sazba státní daně	5,48 %
příjem do 42 900 DKK	příspěvek na zdravotní péči	8%
	municipální daň	25,5%
příspěvek na trh práce		8%

Obr. 8: Sazby osobní důchodové daně Dánsko [18]

Odpočty od daňového základu jsou limitovány výší 13 600 DKK. Zahrnujeme zde:

- běžné daňově uznatelné výdaje
- náklady spojené s cestováním do zaměstnání
- pojistné pro případ nezaměstnanosti (pokud se poplatník rozhodne jej hradit)
- členské poplatky odborům
- čisté soukromé investice na důchod (dánská vláda se takto snaží podpořit spoření obyvatel na důchodový věk). [18]

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. [4]

3.1.2 Daň ze zisku korporací (Selskabsskat)

Této dani podléhají zisky právnických osob, což je také předmětem daně.

Poplatníci daně

Jako osoby podléhající dani jsou identifikovány:

- veřejnoprávní společnosti založené v Dánsku
- soukromé společnosti založené v Dánsku
- jiné rezidentní korporace založené na omezeném ručení, které dosažený zisk společnosti rozdělují podle výše vkladu společníků [4]
- spořicí a úvěrová družstva, pojistné asociace, hypoteční instituce,
- investiční fondy, které vydávají obchodovatelné cenné papíry
- nadace
- jiné podnikatelské subjekty.

Právnická osoba je rezidentem, pokud byla založena v Dánsku nebo pokud místo jejího vedení je v Dánsku (místo vedení se určuje jako místo dennodenního vedení společnosti).

Výše uvedené subjekty mají neomezenou daňovou povinnost.

Odpočitatelné položky od zdanitelných příjmů jsou např.: výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (zde zahrnujeme výdaje na výzkum a vývoj, výdaje spojené s průzkumem trhu, které však mohou být odpočitatelné max. 1x za 5 let), odpisy (uplatňuje se lineární metoda odpisování), daňová ztráta (může být uplatněna do dalších let bez časového omezení).

Sazba daně

Sazba daně ze zisku korporací je postupně snižována, v roce 1995 byla ve výši 34%, dnes je sazba jednotně stanovena na 25%.

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je daňový rok. Daňový rok se nemusí krýt s kalendářním rokem. Daňové subjekty jsou povinny platit zálohy na daň ve dvou pravidelných splátkách: do 20. března a do 20. listopadu. [4]

3.1.3 Daň z hodnoty nemovitostí (Ejendomsværdiskat)

Předmět daně

Předmětem daně je nemovitý majetek situovaný v Dánsku. Pokud je fyzická osoba vlastníkem domu nebo bytu, stává se poplatníkem daně z hodnoty nemovitostí, avšak pokud rezident Dánska vlastní nemovitost za hranicemi Dánska, i tato nemovitost podléhá dani z hodnoty nemovitosti. Pokud zahraniční rezidenti vlastní nemovitosti v Dánsku, podléhá tato taktéž dani z hodnoty nemovitosti.

Poplatník

Poplatníkem je vlastník nemovitosti.

Sazba daně a základ daně

Sazba daně je 1% z hodnoty nemovitosti – stanoveno místními orgány, pro nemovitosti, jejichž hodnota nepřesahuje 3 040 000 DKK, a 3% z hodnoty nemovitosti nad 3 040 000 DKK.

Hodnota nemovitosti (základ daně) je určována každý rok orgány veřejné správy.

3.1.4 Daň z nemovitostí (Ejendomsskat)

Předmět daně

Předmětem daně je nemovitý majetek situovaný v Dánsku.

Poplatník

Poplatníkem je vlastník nemovitosti.

Rozdíl mezi daní z hodnoty nemovitosti a daně z nemovitosti je autorita, která daň přijímá. U daně z nemovitosti je příjemcem výnosů z daně municipalita (Komuna), z daně z hodnoty nemovitosti je příjemcem stát.

Sazba daně

Sazba daně se liší dle jednotlivých municipalit (Komun), pohybuje se v rozmezí 1,6% - 3,4%.

3.1.5 Daň dědická a darovací

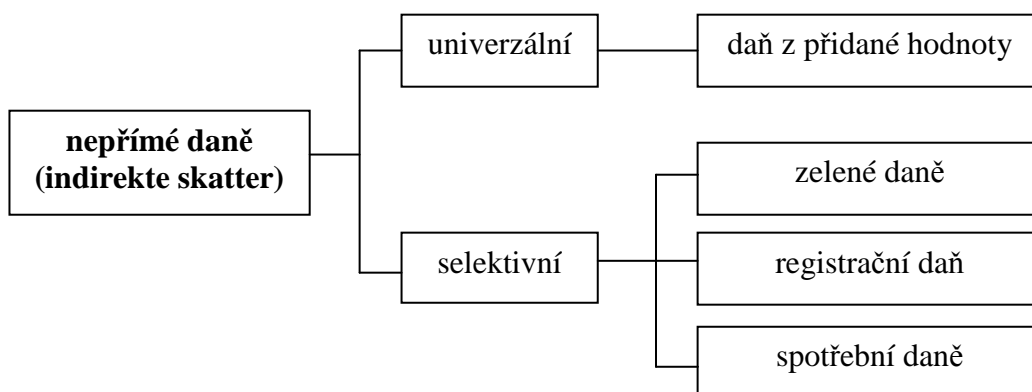
Po smrti zůstavitele podléhá jeho majetek, který je předmětem dědictví, dvěma typům daní. První je **daň z pozůstalosti** (uvalena na čistou hodnotu majetku ve výši 15% po odečtení nezdanitelné částky ve výši 264 100 DKK, přičemž manžel (ka) je od této daně osvobozen). Druhým typem daně je **daň z dědictví** (sazba daně je 36, 25%, majetek podléhá dani, pouze pokud přechází na jinou osobu než osobu blízkou – osoby blízké jsou od daně z dědictví osvobozeny. Všechny ostatní osoby pak podléhají dani z pozůstalosti i dani dědické.).

Osobou blízkou rozumíme: děti (i nevlastní) a jejich potomky, manžele dětí (i nevlastních dětí) a rodiče.

Základní sazba **daně darovací** je 36,25%.

Dary dětem (i nevlastním dětem), jejich potomkům, rodičům (i nevlastním rodičům), prarodičům a manželům dětí jsou zdaněny sazbou ve výši 15% (ale jen z částky přesahující 56 800 DKK – do této hodnoty jsou dary od daně osvobozeny).

3.2 Nepřímé daně (Indirekte Skatter)



Obr. 9: Nepřímé daně v dánském daňovém systému

Jak můžeme vidět na obrázku (*Obr. 9*), nepřímé daně v Dánsku lze rozdělit na univerzální (DPH) a selektivní. Mezi selektivní daně patří spotřební daně, registrační daň při koupi automobilu a tzv. zelené (ekologické) daně. Nepřímé daně jsou odváděny státem při každém zakoupení zboží nebo služby.

3.2.1 Daň z přidané hodnoty (Moms)

Daň z přidané hodnoty (*dánsky Moms*) se uplatňuje v Dánsku již od roku 1967 a je zahrnuta téměř ve všech prodejních položkách vyrobených v Dánsku.

Pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty jsou v Dánsku vytvářena na základě Směrnic EU a uplatňována jsou na základě národních opatření v souladu se Směrnicemi EU.

Sazba daně

Mezi zdanitelné plnění patří dodání zboží a služeb za úplaty s místem plnění v Dánsku, pořízení zboží z jiného členského státu (pokud je osoba podléhající dani v Dánsku) a dovoz zboží ze třetích zemí. [4]

Sazba daně je jednotná ve výši 25% (nejvyšší v Evropě). V Dánsku neexistuje žádná snížená sazba daně. Existují však položky, které podléhají nulové sazbě daně. Mezi ně patří zejména tyto služby a zboží: [19]

- noviny,
- prodej a pronájem letadel a lodí a služby s letadly a loděmi spojené (údržba, opravy, instalační práce, apod.),

Od daně z přidané hodnoty je úplně osvobozeno:

- vzdělání, zdravotní a sociální služby,
- poštovní služby, pojištění,
- sázky a výhry v loteriích,
- pohřební služby,
- prodej a pronájem nemovitostí, aj. [19]

Osoby podléhající dani

Osoby podléhající dani (povinny k registraci k DPH) jsou jednotlivci a společnosti, pokud vykonávají ekonomickou činnost a dosáhnou registračního limitu 50 000 DKK.

Stejná registrační povinnost platí pro společnosti nedánského původu, které vytvářejí zdanitelné přebytky na území Dánska. Nevztahuje se však všeobecně na zahraniční společnosti. Zahraniční společnosti se mohou k dani z přidané hodnoty registrovat dobrovolně, stejně tak se mohou k dani z přidané hodnoty registrovat dobrovolně všichni dánští plátcí.

Zdaňovací období

Podle výše obratu existuje několik zdaňovacích období:

- měsíční: pro společnosti, jejichž roční obrat překračuje 15 000 000 DKK
- čtvrtletní: pro společnosti, jejichž roční obrat se pohybuje v rozmezí 1 000 000 až 15 000 000 DKK
- pololetní: pro společnosti, jejichž roční obrat je nižší než 1 000 000 DKK. [19]

3.2.2 Zelené daně (Grønne Afgifter)

Zelenými daněmi v dánském daňovém systému rozumíme ekologické (energetické) daně.

Předmět daně

Předmětem daně jsou energie běžné spotřeby – uhlí, ropa, plyn a elektřina, zahrnuta je rovněž nafta a benzin. Smyslem uvalení daně na tyto položky je omezovat spotřebu energií domácností i společností, a šetřit tak životní prostředí. Nejen Dánsko, ale i ostatní Skandinávské země uplatňují politiku přátelského postoje k životnímu prostředí (*environmental friendly attitude*), z čehož plyne oblíbenost těchto daní a jejich pevné ukotvení v dánském daňovém systému.

Legislativní úpravu zajišťuje Zákon o energetických daních přijatý Parlamentem.

Plátce daně

Plátcem zelených daní je dodavatel energií. Ten však prostřednictvím účtu za energie přesouvá daňové břemeno na konkrétního spotřebitele.

Sazba daně

Sazba daně je stupňovaná v závislosti na obsahu využitelné energie (paliva).

- uhlí, ropa, plyn, elektřina – 51 DKK/1 GJ,
- nafta, benzin – sazba daně se stanovuje v závislosti na obsahu motorové nádrže na nejvyšší možnou míru,

- speciální nižší sazba daně může být použita pro vytápění víkendové chaty, která je majitelem využívána jako stálé sídlo, pokud spotřeba tepla překročí 4000 kW/h za rok a pokud vytápěcí systém prošel certifikací a byl schválen místně příslušným orgánem.[20]

3.2.3 Environmentální daně (Miljøafgifter)

Mimo zelených daní existují v Dánsku i environmentální daně. Většina z nich je uvalena na produkty společností znečišťující životní prostředí. Můžeme je rozdělit do tří velkých skupin:

- **daně uvaleny na produkty znečišťující životní prostředí** (zahrnuty ve spotřebě nebo výrobě) – patří zde např. daň z pesticidů a insekticidů, freonů, plynů způsobujících skleníkový efekt, daň z produktů znečišťujících vodní zdroje, atd.,
- **daň uvaleny za účelem zmírnění znečišťovatelů** – zde řadíme např. daň z oxidu uhličitého, daň z plýtvání s vodou,
- **daň ze vzácných zdrojů** – daň z vody a nerostných surovin, aj. [20]

Základ daně

Základem daně je jednotka produktu stanovená ve fyzických jednotkách – kilogram, kus, kWh, m³ (daň z pesticidů a insekticidů je však stanovena ad valorem). [20]

Plátce daně

Plátcem daně jsou společnosti, které jsou původci škodlivých produktů. Daň je uplatňována především ve snaze motivovat výrobce a dodavatele k nalézání alternativních (neškodlivých) zdrojů spotřeby, dále také s cílem odradit spotřebitele od spotřeby škodlivých produktů, ve snaze motivovat je k přátelskému postoji k životnímu prostředí.

3.2.4 Registrační daň (Registreringsafgift)

Registrační daň pro automobily představuje v Dánsku, spolu s dalšími položkami, zdanění vozidel, které patří k nejvyšším v Evropě. Ročně do veřejných rozpočtů v Dánsku přináší více než 35 miliard DKK (cca 120 miliard CZK) – z toho cca 25 miliard DKK registrační daň. Toto číslo se ale každoročně mění, jelikož prodej vozů je silně ovlivněn situací národní ekonomiky.

Registrační daň je uvalena na každé jednotlivé motorové vozidlo a je splatná okamžitě, jakmile je vozidlo poprvé použito na dánských veřejných silnicích. Je uvalena na všechna

nově registrovaná vozidla, na motocykly, dodávky a nákladní automobily, taxíky, autobusy a ostatní motorová vozidla. Není uvalena na jízdní kola. Registrační daň je placena pouze jedenkrát za celou dobu životnosti motorového vozidla, platí to i v případě, že dojde ke změně majitele. [20]

Pro nově zakoupená osobní vozidla se daň vypočítá jako hodnota vozidla (včetně DPH a včetně obchodní přírážky min. 9% z hodnoty vozidla) násobená:

- 105% z prvních 76 400 DKK hodnoty vozidla,
- 185% z částky překračující 76 400 DKK.

Pro ojetá osobní vozidla se limity daně snižují, a to takto: hodnota vozidla (včetně DPH a včetně obchodní přírážky min. 9% z hodnoty vozidla) násobená:

- 105% z prvních 46 600 DKK hodnoty vozidla,
- 185% z částky překračující 46 600 DKK.

Pokud je osobní vozidlo vybaveno zádržnými pásy s alarmem, airbagy, či jakýmkoliv jiným zařízením šetřící energii a životní prostředí a zvyšující bezpečnost, je možno výdaje prokazatelně vynaložené na jejich pořízení odečíst od vypočtené daně. [20]

3.2.5 Spotřební daně (Punktafgifter)

Mezi daně ze spotřeby řadíme v dánském daňovém systému následující:

- daň z tabákových produktů,
 - daň z piva,
 - daň z vína,
 - daň z alkoholických produktů,
 - daň ze zmrzliny,
 - daň z čokolády, sladkostí a žvýkaček,
 - daň z minerálních vod (zahrnuje šumivé nápoje, džusy a koncentrované produkty).
- [20]

Všechny položky jsou dle dánských zákonů předmětem daně, jelikož jejich konzumace má negativní dopad na zdraví člověka.

Základ daně

Základem daně je množství určené veličiny ve fyzických jednotkách – litr, kilogram.

Plátce daně

Plátcem daně jsou společnosti vyrábějící zmíněné produkty. Smyslem daní není motivovat výrobce k nalézání alternativních zdrojů spotřeby (jako je tomu u environmentálních daní), ale motivovat spotřebitele, aby konzumaci piva, vína, sladkostí, alkoholu (nezdravých produktů) zredukovali. [20].

3.3 Správa a výběr daní

V Dánsku existuje Dánské daňové ministerstvo (Skatteministeriet), které sídlí v Kodani a je výkonným orgánem při správě a výběru daní.

Praktické dopady, výběr daní, správu a administrativní úkoly spojené s daňovou oblastí má na starosti SKAT (*dánsky daň*, jedná se o jednotný administrativní úřad pro správu daní). SKAT byl založen v roce 2005 a je součástí Dánského daňového ministerstva. Je zodpovědný za výběr daní napříč celým daňovým systémem, od počátku výběru daně až po samý konec a jeho pobočky jsou v každém větším městě.

SKAT vede elektronickou centrální evidenci daňových poplatníků. Každý, kdo se vyskytuje na území Dánského království, má přiděleno tzv. CPR číslo, které je identifikačním číslem osoby a zároveň také daňovým identifikačním číslem. Každý podnik má pak přiděleno svoje CVR číslo (obdoba CPR čísla). Povinností osob i podniků je uvést pravdivě všechny údaje a skutečnosti, které nastaly. SKAT pak tato data zohlední při zpracovávání daňových přiznání, které je také plně v jeho kompetenci. Daňová přiznání tedy nepodávají poplatníci sami, ale je jim vypracováváno tímto úřadem. Poplatníkům je pak pouze zaslán dopis, ve kterém je stanovena výše vypočtené daňové povinnosti za zdaňovací období.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 DAŇOVÁ POLITIKA

Východiskem pro daňovou politiku je bezpochyby daňová teorie, avšak předmětem daňové politiky je na rozdíl od daňové teorie praktické uplatňování zásad a principů při tvorbě a fungování jednotlivých daňových systémů a srovnávání jednotlivých států a jejich daňových soustav. Také daňová politika má své konstrukční prvky.

4.1 Faktory ovlivňující daňové soustavy

Na daňové soustavy, daňový mix a daňovou kvótu působí celá řada faktorů. Můžeme je klasifikovat do několika skupin.

Ekonomické faktory

Mezi nejvýznamnější ekonomické faktory, které ovlivňují strukturu daňových výnosů, patří skladba ekonomiky a její vývoj. Konkrétně pak sledujeme např. míru zapojení státu do mezinárodní ekonomiky, míru inflace, hospodářský růst, strukturu pracovních sil, podíl podnikajících osob, apod.

Odvětвовá struktura ovlivňuje míru koncentrace ekonomiky, tím i podíl firem a samostatně podnikajících osob, čímž je ovlivněn podíl daní placených jednotlivci a korporacemi. V zemi, kde je větší podíl zaměstnanců než korporací, se daně vybírají snadněji (zaměstnanci nemohou zatajit příjmy), a podíl daní ze spotřeby je nižší. Naopak, země s větším množstvím podniků a podnikajících osob mají tendence uvalovat na spotřebu vyšší daň. [7]

Politické faktory

Daňová opatření jsou v zemi uplatňována přes politický systém. Každá daň je uložena zákonem, zákonodárnou moc má v rukou parlament. Jako všechny objekty veřejné volby, i daně jsou silně ovlivněny politickým cyklem.

Kulturně-historické faktory

V každé zemi můžeme pozorovat jiné zažitě způsoby – ať už se jedná o společenské uspořádání, kulturní podmínky či historický vývoj. Stejně tak je tomu i u daní. Způsob zdanění, dodržování daňové morálky, správa daní apod. se mohou do značné míry lišit právě v závislosti na vývoji celého státu a jeho kulturně-historických předpokladech. Jinak bude k placení daní přistupovat kupříkladu obyvatel jižní Evropy a Skandinávec (samozřejmě dáno mentalitou lidí a prostředím, ve kterém lidé žijí).

Administrativní faktory

Faktorem ovlivňující daňový systém je též vláda, parlament, byrokracie (odborníci na daňový systém) a ústavně-právní uspořádání státu. Změny v daňových systémech se provádějí na základě zákona prostřednictvím praktické činnosti berních úřadů. V konečné fázi rozhodují o provedení a efektivitě při správě daní úředníci (odborníci). Ti také setrvávají ve svých funkcích déle než politici a mají everzi ke změnám.

Technické faktory

Technický pokrok se odráží i v daních. Především rozšiřování výpočetní techniky a moderních komunikačních prostředků umožňuje vyšší efektivitu při správě daní.

Faktor globalizace

Tento faktor stále nabývá na významu. V dnešních podmínkách už není možné vývoj státu totálně izolovat od okolních vlád a daňových systémů. Stejně tak reformy jsou postupem času uplatňovány ne jako izolované akty, ale jako tzv. vlny, které se přelévají ze země do země. [7]

4.2 Daňové reformy

Daňovou reformou rozumíme podstatnou změnu daňových zákonů. Má formulovány cíle, které se skutečně projeví v ekonomice. Předpokládá se, že bude mít pozitivní vliv na ekonomický vývoj (zvýší se ekonomický růst, daňové břemeno se rozdělí spravedlivěji, apod.)

Zejména po 2. světové válce reformy ve vyspělých zemích probíhají ve formách vln. Stát, který je původcem změny, nebo ji uskuteční jako první, pak myšlenkově ovlivňuje zbytek států.

V tržních ekonomikách v nedávné historii sledujeme tři vlny reforem. První vlna reforem je typická rozšířením a zaváděním systémů sociálního pojištění, a to oddělením od důchodové daně a příspěvků na sociální pojištění. Druhá vlna reforem je charakteristická zaváděním daně z přidané hodnoty jako všeobecné spotřební daně. Prvním státem v Evropě, který DPH zavedl, bylo Dánsko - a to v roce 1967. Následuje Francie a Německo o rok později. Postupem času přicházejí vlny zavádění DPH postupně do ostatních států, a to nejen v Evropě. Na sklonku 80. let 20. století byla DPH zaváděna v postkomunistických zemích, v 90. letech 20. století proniká vlna DPH i do rozvíjejících

se zemí a tranzitivních ekonomik. Dnes je systém DPH zaveden ve více než polovině zemí světa. Třetí vlna daňových reforem má svůj původ v USA, kde vzrůstají snahy o obnovení ekonomické aktivity narušené nepřiměřeným daňovým zatížením. Cílem reformy bylo především podpořit ekonomickou aktivitu rezidentů, zpřehlednit a zjednodušit daňové zákony a dosáhnout rozpočtové neutrality změnou daňového mixu ve prospěch nepřímých daní a eliminovat velké množství daňových úlev.

V rozvíjejících se státech můžeme sledovat odlišný vývoj v oblasti daňových reforem. Základním východiskem je přechod z centrálně plánovaného hospodářství na tržní systém a akceptace změn s přechodem spojených. Daně zejména v komunistických státech se vyznačovaly nespravedlností, neefektivností a neprůhledností. Právní změny a daňové reformy byly uskutečněny s cílem zbavit se těchto teoreticky i prakticky naprosto nepřijatelných vlastností daně. V podmínkách ČR proběhla reforma v roce 1993.

4.3 Daňová koordinace a harmonizace

Zapojení států do mezinárodních daňových vztahů s sebou nese i potřebu úpravy těchto vztahů, či zmírnění střetů a třecích ploch při setkávání dvou daňových systémů z rozdílných států. Mluvíme zde o daňové koordinaci a harmonizaci daňových systémů, které fungují jako formy mezinárodní daňové spolupráce.

Prvním stupněm mezinárodního sblížení je daňová koordinace. Vnímáme ji, dle [1], jako vytváření bilaterálních nebo multilaterálních smluv a schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. Cílem je zamezit škodlivé daňové konkurenci.

Daňová harmonizace pak znamená přizpůsobování a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Může se týkat jak konstrukce daně, tak i její administrativy. [7]

4.4 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Vnitrostátní a mezinárodní pravidla způsobují stále větší a náročnější kolize na mezinárodní úrovni ve finančně právní i daňové oblasti. Z tohoto důvodu jsou přijímána opatření, jejichž vypracováváním se zabývají významné nadnárodní organizace, mezi které mj. patří i Světová banka nebo Mezinárodní měnový fond (MMF) či další orgány působící v Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Aktivity OECD jsou

významné i pro Evropskou Unii, neboť ji v řadě aspektů předcházejí. V rámci EU se pravidly koordinace a harmonizace zabývají orgány EU. [2]

4.4.1 Metody zamezení dvojího zdanění

V současnosti se používají dvě metody zamezení dvojího zdanění. Jsou to:

- metoda vynětí,
- metoda zápočtu.

Metoda vynětí má dvě základní formy: vynětí s výhradou progresu a vynětí úplné. Funguje na principu nezahrnutí (vyjmutí) příjmů dosažených v zahraničí do domácí daňové povinnosti. Nejčastěji se používá její složitější forma, a to metoda vynětí s výhradou progresu.

Metoda zápočtu má také dvě podoby: metodu plného zápočtu a metodu prostého zápočtu. Dle této metody se v tuzemsku zahrne do daňové povinnosti i příjem ze zahraničí, z tohoto stanoveného daňového základu se vypočítá daň, od níž následně odečteme daň placenou v zahraničí. Častěji se používá metoda plného zápočtu.

U metod vynětí se zahraniční příjem vyjímá, u metod zápočtu se naopak do daňového základu zahrnuje.

V případě Dánska a ČR se využívá metoda vynětí zahraničních příjmů, jelikož mezi státy existují uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

4.4.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Dánskem

Dvojitý zdanění nastává tehdy, je-li na předmět daně uvalena stejná či podobná daň. V mezinárodních podmínkách jde o situaci, kdy je např. příjem zdaňován ve dvou zemích současně. Cílem přijímaných smluv je zamezit daňovým únikům a vyloučit mezinárodní dvojitý zdanění. Dotčené státy se v nich navzájem zavazují k dodržování ustáleného názvosloví, osvobodí určité objekty od daně, sníží daňové zatížení či si rozdělí právo vybírat daň. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění můžeme nalézt ve Sbírce zákonů ČR, nebo ve Sbírce mezinárodních smluv ČR.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění byla mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Dánského království podepsána 5. května 1982 v Praze (Smlouva č. 53/1983 Sb. s Dánskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku.). Upravuje daň z příjmů a majetku. Můžeme zde nalézt určení používané metody zamezení

dvojitého zdanění, vzájemné postupy, pojmový aparát, osoby, na které se vztahuje, daně, které upravuje, všeobecné definice, aj. Ve článku 20 můžeme např. nalézt vzájemnou úpravu příjmů studujících (pokud se zdržují v druhém smluvním státě, nebudou příjmy ze zdrojů mimo tento stát – ale plynoucí na úhradu nákladů na studium - zdaněny).

Smlouva vstoupila v platnost 27. prosince 1982 a je stále v platnosti. [21]

Dále je Česká republika ve vztahu k Dánsku v této oblasti vázána novelizací této smlouvy a to Smlouvou č. 249/1993 Sb. s Dánskem o zamezení dvojitého zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, publikována byla ve Sbírce zákonů 8. října 1993. [21]

5 KOMPARACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČESKÉ REPUBLIKY A DÁNSKA

I když se může na první pohled zdát tato komparace neproveditelná, existují prvky, které situaci poměrně přehledně mapují. Porovnání daňových systémů Česka a Dánska můžeme provést na základě několika ukazatelů. Jako první prvek porovnání jsem vybrala daňovou kvótu a daňové zatížení, dále se zaměřím na den daňové svobody a daňové výnosy v obou analyzovaných státech.

5.1 Daňová kvóta

Pod pojmem daňová kvóta rozumíme celkové daňové zatížení v zemi. Tento ukazatel představuje velice vhodnou metodu mezinárodního srovnávání. Vypočítáme jej jako podíl vybraných daní příslušného státu na jeho hrubém domácím produktu (HDP):

Daňová kvóta = výnosy daní a cel / HDP v běžných cenách.

Složená daňová kvóta = výnosy daní, cel a pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení / HDP v běžných cenách

Struktura daňové kvóty, tzv. daňový mix, se různí na základě druhu daní i procentního daňového určení. Dle třídění daní podle OECD můžeme v daňovém mixu nalézt šest skupin daní (které se dále člení na jednotlivé podskupiny):

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

5000 Daně ze zboží a služeb

6000 Ostatní daně

Toto třídění slouží zejména pro porovnávání zemí mezi sebou. Neshoduje se s ekonomickými hledisky. Ne všechny podskupiny lze nalézt v každém daňovém systému tak, jak určuje třídění dle OECD (mohou se nacházet v jiné skupině, nemusí být v daném státu zavedeny).

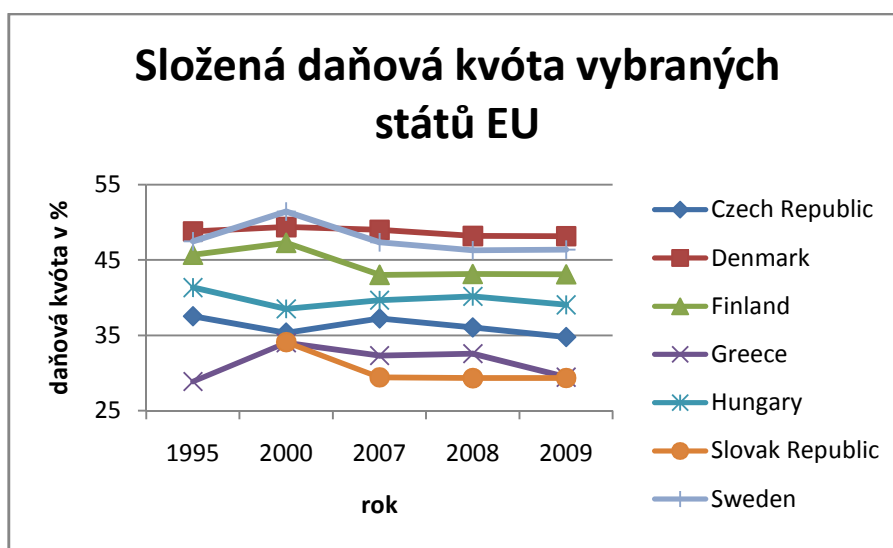
V následující tabulce (*Tabulka 7*) uvádím pro možnost srovnání výše složených daňových kvót ve státech Evropské unie. Některé ze států pak zobrazuje graf (*Obr. 10*). Dle

uvedených informací můžeme vidět, že Česká republika patří k zemím s nižším daňovým zatížením (34,8%). Oproti tomu Dánsko (48,2%) tradičně představuje zemi s nejvyšším daňovým zatížením.

Tabulka 7: Výše daňové kvóty ve vybraných státech Evropské unie (v %)

Složená daňová kvóta vybraných států EU a Norska					
	1995	2000	2007	2008	2009
Austria	41,4	43,2	42,1	42,7	42,8
Belgium	43,5	44,7	43,8	44,2	43,2
Czech Republic	37,6	35,3	37,3	36,0	34,8
Denmark	48,8	49,4	49,0	48,2	48,2
Finland	45,7	47,2	43,0	43,1	43,1
France	42,9	44,4	43,5	43,2	41,9
Germany	37,2	37,2	36,0	37,0	37,0
Greece	28,9	34,0	32,3	32,6	29,4
Hungary	41,3	38,5	39,7	40,2	39,1
Italy	40,1	42,2	43,4	43,3	43,5
Netherlands	41,5	39,6	38,7	39,1	-
Norway	40,9	42,6	43,8	42,6	41,0
Poland	36,2	32,8	34,8	34,3	-
Portugal	30,9	32,8	35,2	35,2	-
Slovak Republic	-	34,1	29,4	29,3	29,3
Slovenia	39,2	37,5	37,8	37,2	37,9
Sweden	47,5	51,4	47,4	46,3	46,4
United Kingdom	34,0	36,4	36,2	35,7	34,3
<i>Unweighted average</i>	34,4	35,5	35,4	34,8	-

[zdroj dat: OECD Tax Revenue Statistics 2008]



Obr. 10: Složená daňová kvóta vybraných států EU

5.2 Den daňové svobody

Den daňové svobody představuje možnost srovnání daňového zatížení, jelikož udává, jak dlouho by občané imaginárně vytvářeli produkci ke splacení veřejných výdajů. U nás stanovuje den daňové svobody Liberální institut (vychází z metodiky OECD) a také společnost Patria Finance (metodika výpočtu se liší, Liberální institut jej stanoví jako podíl veřejných výdajů na HDP).

Den daňové svobody je přesně stanovené datum v kalendáři, které dělí rok na dvě pomyslné části. Od určeného data náleží veškeré příjmy občanům, přičemž před tímto datem odváděli pomyslně veškeré své výdělký státu. V den, který je stanoven jako den daňové svobody, bylo konečně vyprodukováno tolik, že dochází k zaplacení veškerých veřejných výdajů a občané začínají pracovat „sami na sebe“.

Dle společnosti Patria Finance připadá den daňové svobody v ČR na 20. června 2011.

V následující tabulce jsou shrnuta data dle informací Liberálního institutu. Jak lze vidět, v ČR připadá den daňové svobody na 15. červen 2011, v Dánsku na 2. srpen 2011 – jako poslední stát v Evropě. Není to nijak překvapující, odráží se zde vysoké daňové zatížení Dánska, Dáni dlouhodobě v tomto žebříčku drží prvenství. Nejdříve, již 14. dubna 2011, nastal den daňové svobody v Jižní Koreji. Průměr zemí OECD připadá na 10. červen 2011.

Situaci také ilustruje graf dnů daňové svobody 2011, který uvádím v příloze (P II).

Tabulka 8: Den daňové svobody 2011

země	den daňové svobody 2011	země	den daňové svobody 2011
Dánsko	2.8.	Německo	16.6.
Francie	23.7.	Polsko	15.6.
Finsko	23.7.	Česko	15.6.
Švédsko	17.7.	Irsko	13.6.
Belgie	16.7.	průměr OECD	10.6.
Rakousko	13.7.	Nový Zéland	10.6.
Itálie	6.7.	Španělsko	8.6.
VB	2.7.	Lucembursko	6.6.
Holandsko	2.7.	Kanada	6.6.
Eurozóna	30.6.	USA	1.6.
Řecko	29.6.	Japonsko	30.5.
Maďarsko	26.6.	Slovensko	22.5.
Norsko	22.6.	Austrálie	7.5.
Island	19.6.	Švýcarsko	2.5.
Portugalsko	17.6.	Jižní Korea	14.4.

5.3 Daňové výnosy jednotlivých států

Tato diplomová práce si klade za cíl, mimo jiné, porovnat daňové systémy obou zemí. V následující kapitole se proto zaměřím na porovnání daňové struktury a na porovnání výnosů z daní, které plynou do veřejných (resp. státního) rozpočtů. Pro možnost komparace jsem vytvořila tabulky a grafy, které situaci nejlépe vykreslují a které budou taktéž doplněny komentářem.

Konstrukční prvky daně jsou v obou srovnávaných státech velmi podobné. Díky harmonizaci daní v rámci Evropské unie je viditelná tendence sladovat daňové názvosloví. V případě dánského daňového systému jsem samozřejmě etymologicky narazila na řadu komplikací, jelikož dostupné informace jsou poskytovány převážně v angličtině, resp. dánštině, ale i na základě vlastního překladu nacházím přesné shody např. v určení předmětu daně, základu daně, sazeb daně a odpočtů (hlavní shody a rozdíly budou popsány dále).

Taktéž konstrukce daňových soustav je v obou státech shodná. Daně se dělí na přímé a nepřímé, obě daňové soustavy pracují s daněmi z příjmů fyzických osob i korporací, daně ze spotřeby i DPH jsou zastoupeny v obou státech. Hlavní rozdíl vidím v existenci mnoha daní ze spotřeby v dánském daňovém systému, které se u nás nevyskytují (např. daň ze sladkostí, žvýkaček a čokolády). V dánském daňovém systému se dále navíc vyskytuje daň z hodnoty nemovitostí (vedle daně z nemovitosti), která v českém daňovém systému chybí.

5.3.1 Příjmy veřejných rozpočtů - Česká republika

Platit daně je zákonem stanovená povinnost. V České republice jsou výnosy z daní odváděny ve prospěch veřejných rozpočtů a dalších subjektů. Pojmem veřejné rozpočty rozumíme rozpočet státu, obcí, krajů. Rozpočtové určení daní je taktéž vázáno zákonem. Uvedeno je v příloze P I této práce.

5.3.2 Příjmy veřejných rozpočtů - Dánsko

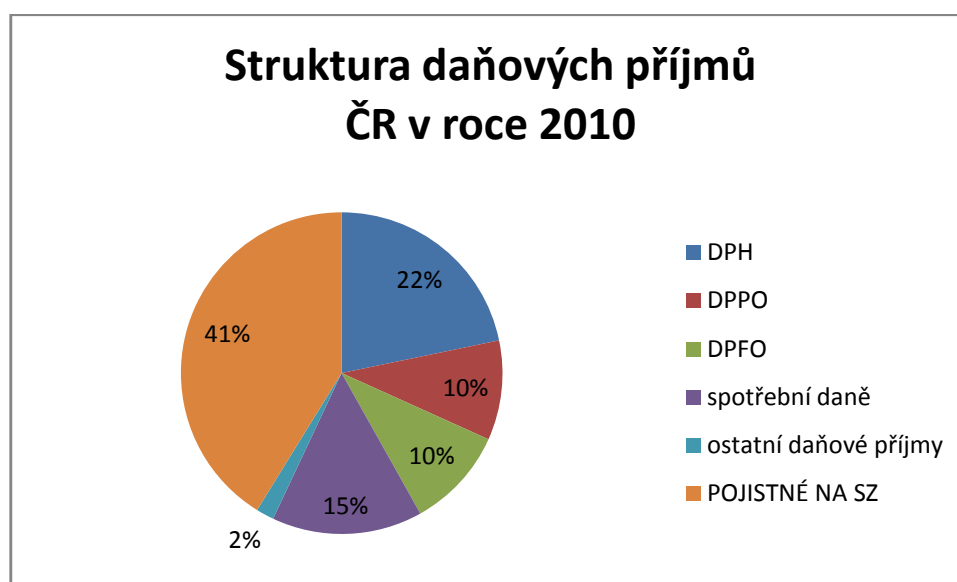
Také v Dánsku je povinnost platit daně stanovená zákonem. Výnosy z vybraných daní jsou odváděny do veřejných rozpočtů. Struktura veřejných rozpočtů je dána správním rozdělením země a kopíruje určení daně. Příjmy plynou ve velké většině do státního rozpočtu, vyjma daně placené církvi a municipalitám, jejichž výnos je příjmem rozpočtu municipalit.

5.3.3 Komparace daňových příjmů

Tabulka 9: Daňové příjmy v ČR v letech 2009-2010

Rok	2009	2010
Příjmy	%	%
daňové příjmy celkem	100	100,00
DAŇOVÉ PŘÍJMY	58,25	58,81
DPH	21,21	21,74
DPPO	10,00	9,99
DPFO	10,28	10,13
spotřební daně	14,86	15,15
ostatní daňové příjmy	1,90	1,80
POJISTNÉ NA SZ	41,75	41,19

zdroj dat: MF ČR, Fiskální přehled, zpracování vlastní



Obr. 11: Struktura daňových příjmů ČR v roce 2010, [vlastní]

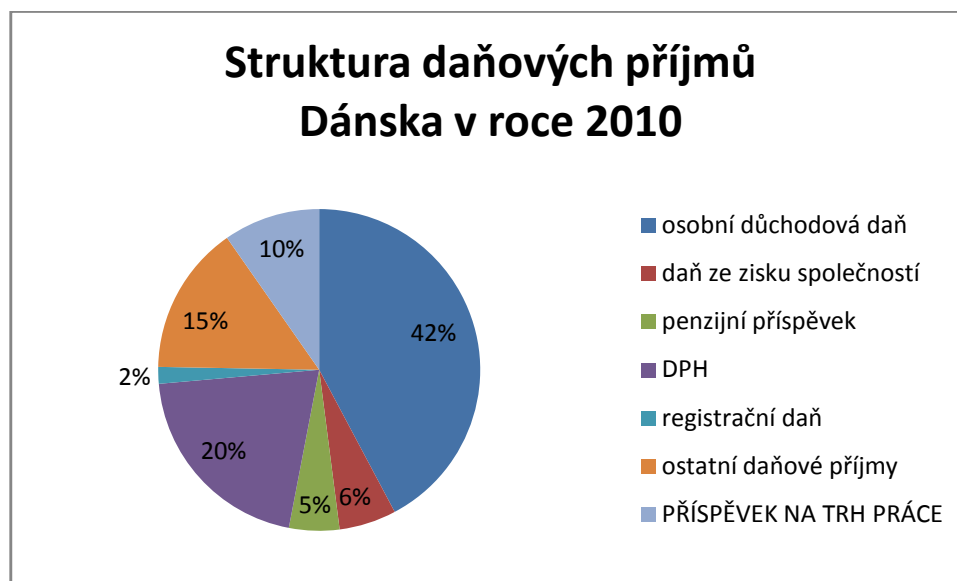
Při analýze daňových příjmů se přiklámám k zařazení pojistného na sociální zabezpečení mezi příjmy daňové. Daňové příjmy v ČR jsou tedy příspěvky na sociální zabezpečení, daně důchodové, daně majetkové a daně ze spotřeby. Z grafu na **Obr. 11** můžeme zjistit, že nejdůležitější položkou v oblasti daňových příjmů jsou v roce 2010 příspěvky na sociální zabezpečení (41%) a daň z přidané hodnoty (22%). Pojistné na sociální zabezpečení je tradičně velkou položkou příjmů. DPH také tvoří poměrně velký podíl na vybraných daních. Příčinu můžeme hledat v tendenci přesouvat zdanění spíše na zdanění spotřeby (snižovat daně přímé a zvyšovat daně nepřímé). Také došlo ke změnám v sazbě daně z přidané hodnoty. Sazba DPH byla zvýšena z 19% (9%) na 20% (10%), což mělo za následek právě zvýšení výnosů z této daně. Zvýšení sazby daně je dílem „pokrizové“

politiky státu, kdy jsou občané stále více zatěžováni vyššími daněmi s cílem naplnit státní rozpočet. Naopak nejméně přispívají majetkové daně, které jsou díky zanedbatelným částkám zahrnuty v ostatních daňových příjmech (cca 2%).

Tabulka 10: Daňové příjmy v Dánsku v letech 2009-2010

Rok	2009	2010
Příjmy	%	%
celkové daňové příjmy	100,00	100,00
DAŇOVÉ PŘÍJMY	90,01	91,16
osobní důchodová daň	46,66	38,50
daň ze zisku společností	5,11	5,22
penzijní příspěvek	1,11	4,62
DPH	21,16	18,79
registrační daň	1,57	1,51
ostatní daňové příjmy	14,41	13,69
PŘÍSPĚVEK NA TRH PRÁCE	9,99	8,84

zdroj dat: SKAT, zpracování vlastní



Obr. 12: Struktura daňových příjmů Dánska v roce 2010, [vlastní]

Velmi důležitou položkou daňových výnosů je osobní důchodová daň, která v Dánsku představuje 42% všech daňových příjmů v roce 2010 (graf na **Obr. 12**). Tento jev není nijak překvapivý, neboť mzda v Dánsku je tradičně velmi silně daňově zatížena (více v kapitole Komparace zdanění příjmů v praktické části této diplomové práce). Není výjimkou, že občané až polovinu svého výdělku odvedou státu v podobě osobní důchodové daně. Také DPH ve velké míře dotuje státní rozpočet (20%). Sazba DPH je v Dánsku jednotná a existuje jen málo velmi výjimek, které podléhají 0% sazbě daně (např.

noviny). V neposlední řadě znamenají stálý příjem do rozpočtu ostatní daňové příjmy (zde spadají např. daně ekologické a daně ze spotřeby) – v roce 2010 15%. Naopak nejméně přispívá daň registrační (5%), ačkoliv jejímu zdanění podléhá každé motorové vozidlo provozované v Dánsku. Překvapivé je zastoupení daně ze zisku korporací (daň z příjmu právnických osob), která představuje jen 6% daňových příjmů. Jedná se o menší část v porovnání s výnosy daně z příjmů právnických osob v ČR (v roce 2010 to bylo cca 10%), z čehož plyne, že právnické osoby jsou v ČR více daňově zatíženy.

Pokud bychom chtěli hledat přesný ekvivalent za české odvody na sociální zabezpečení, našli bychom ho ve sloučení příspěvku na trh práce a penzijního příspěvku (ten však platí Dánové dobrovolně), samotný příspěvek na trh práce nepředstavuje tak významný podíl na příjmech státního rozpočtu, jako je tomu v ČR (jen cca 10% v roce 2010).

6 PROJEKT KOMPARACE JEDNOTLIVÝCH DANÍ

6.1 Komparace zdaňování příjmů

V následující kapitole se budu podrobněji věnovat analýze a porovnání zdanění příjmů v ČR a v Dánsku. V obou státech se v daňové soustavě vyskytuje daň z příjmů fyzických osob (osobní důchodová daň) a daň z příjmů právnických osob (daň ze zisku korporací).

6.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

V následující tabulce je uveden přehled konstrukčních prvků osobní důchodové daně.

Tabulka 11: Konstrukční prvky osobní důchodové daně [vlastní]

Prvek	Česko	Dánsko
předmět daně	příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu, ostatní příjmy	osobní příjmy, kapitálové příjmy, příjmy z dividend, příjmy ze zahraničních společností
nezdanitelné částky	dary poskytnuté na veřejně prospěšné účely, úroky z úvěru na bytové potřeby, příspěvky na penzijní připojištění, pojistné na životní pojištění, členské příspěvky člena odborové organizace, úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	hypoteční úroky, dary na dobročinné a veřejně prospěšné účely, pojistné na životní pojištění
základ daně	částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi převyšují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení	základ daně pro státní daň: osobní příjem + kapitálový příjem – základní osobní tolerance (existuje však několik základů daně)
sleva na poplatníka	23 640 Kč	základní osobní tolerance (42 900 DKK, 389 400 DKK)
daňové zvýhodnění na dítě	11 604 Kč	neexistuje
sazba daně	15%	diferencovaná progresivní sazba (max. 51,5%)
daňové přiznání	31. března	1. května
zdaňovací období	kalendářní rok	kalendářní rok

[vlastní zpracování]

V následujícím příkladě porovnávám zdaňování příjmů fyzických osob. Ve výpočtech používám národní měny. Na závěr přepočítávám dánské koruny na české koruny dle kurzu ČNB ke dni 8. 7. 2011, 1 DKK=3,428 CZK.

Zadání příkladu:

Poplatníkem daně z příjmu je muž, ženatý, 2 děti (15 a 2 roky), žije s manželkou, která však nemá vlastní příjem, ve společné domácnosti.

Ve zdaňovacím období nastaly u poplatníka tyto skutečnosti:

- a) roční hrubá mzda poplatníka (příjem ze závislé činnosti) = 1 299 200 Kč
- b) splácí úročenou hypotéku, roční zaplacené úroky = 113 680 Kč
- c) 2x daroval krev
- d) zaplatil členské příspěvky odborům = max. 3000 Kč
- e) rodina je velmi silně věřící.

Zdanění příjmů ze závislé činnosti v podmínkách České republiky:

- a) základem daně je roční výše hrubé mzdy + pojistné odvedené zaměstnavatelem, tzv. **superhrubá mzda (SHM)**. Pojistné vypočítáme jako 9% z hrubé mzdy (pojistné na zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem) + 25% z hrubé mzdy (sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem).

$$\text{SHM} = 1\,299\,200 + 116\,928 + 324\,800 = 1\,740\,928 \text{ Kč (= základ daně)}$$

- b) zaplacené úroky z hypotečního úvěru jsou dle §15 zákona o dani z příjmů nezdanitelnou částkou, od základu daně je odečteme, max. však do výše 300 000 Kč ročně
- c) darování krve posuzujeme jako dar, dle §15 zákona o dani z příjmů také odečteme, jeden dárcovský odběr krve = 2000 Kč
- d) příspěvky odborům jako nezdanitelné částky od základu daně odečítáme, max. do výše 3000 Kč/ročně
- e) dále poplatník uplatní roční slevu na poplatníka = 23 640 Kč, na manželku = 24 840 Kč a na dvě nezletilé děti = 11 604 Kč/jedno dítě (slevy na dani - §35ba zákona o dani z příjmů).
- f) rodina je velmi silně věřící – nijak neovlivňuje základ daně, sazbu, ani slevy na dani

Celková daňová povinnost se v ČR vypočítá ze základu daně (resp. základu daně sníženého o nezdanitelné částky), který bude vynásoben sazbou daně 15%. Od vypočtené daně můžeme odečíst slevy na dani, které výši daně snižují. Základ daně se zaokrouhluje na celá sta Kč dolů.

Výpočty a celková výše daňové povinnosti je uvedena v následující tabulce (*Tabulka 12*):

Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, ČR 2011 [vlastní]

řádek č.		CZK	
1	roční hrubá mzda	1 299 200	
2	úhrn pojistného (zaměstnavatel)	441 728	
3	superhrubá mzda = ZD	1 740 928	
4	nezdanitelné částky	dary - 2x odběr krve	- 4 000
5		úroky z úvěru	- 113 680
6		příspěvky odborům	- 3 000
7	ZD snížený o nezdanitelné částky	1 620 248	
8	ZD upravený	1 620 200	
9	daň 15% (ZD x 15% = 1 620 200 x 0,15)	243 030	
10	slevy na dani	sleva na dani na poplatníka	- 23 640
11		sleva na dani na manželku	- 24 840
12	daňové zvýhodnění na 2 děti (2 x 11 604)	- 23 208	
13	celková daňová povinnost (daň po slevách a zvýhodnění)	171 342	

Celková daňová povinnost však není konečná částka, kterou musí poplatník odvádět státu. Připočítáme ještě odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které jsou strhávány z hrubé mzdy zaměstnance ve výši 6,5% z hrubé mzdy (soc. zabezpečení) a 4,5% z hrubé mzdy (zdrav. pojištění).

Na pojistném poplatník odvede

84 448 Kč (sociální zabezpečení)

+ 58 464 Kč (zdravotní pojištění)

= 142 912 Kč/rok.

Celkový čistý roční příjem poplatníka

Celkový čistý příjem poplatníka se vypočítá jako hrubá mzda, od které se odečte daňová povinnost a odvody na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění:

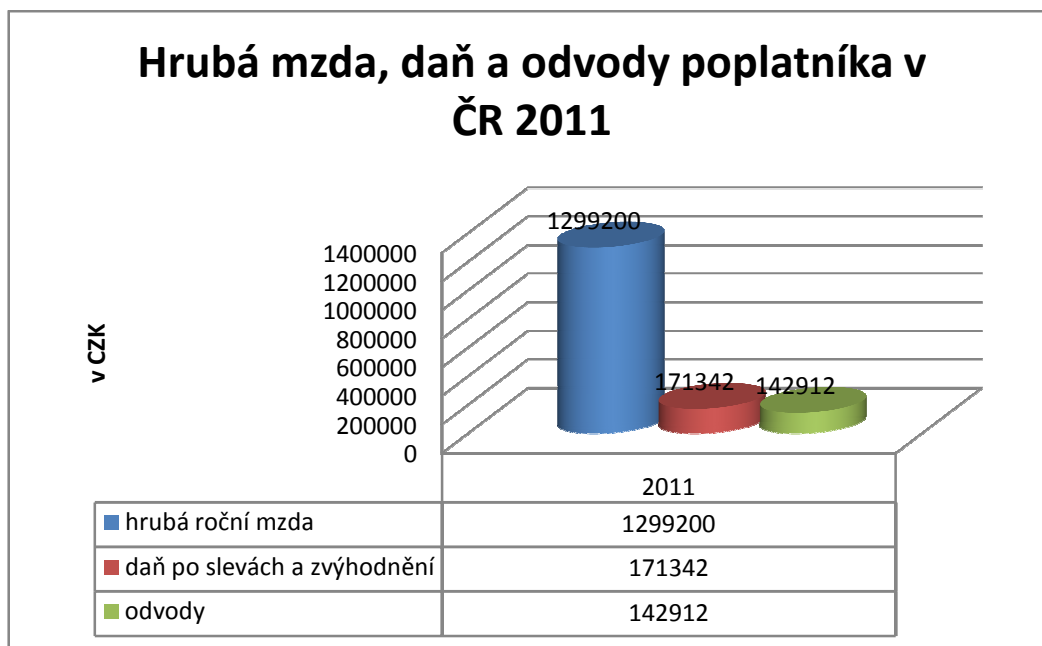
1 299 200 Kč (hrubá mzda)

– 171 342 Kč (daň)

– 142 912 (odvody) Kč

≡ 984 946 Kč (celkový čistý roční příjem poplatníka)

Poměr hrubé mzdy, odvedené daně z příjmů a odvodů na sociální zabezpečení je uveden v grafu (*Obr. 13*).



Obr. 13: Hrubá mzda, daň a odvody poplatníka v ČR v roce 2011 [vlastní]

Zdanění příjmů ze závislé činnosti v podmínkách Dánska:

Poplatníkem daně z příjmu je muž, ženatý, 2 děti (15 a 2 roky), žije s manželkou, která však nemá vlastní příjem, ve společné domácnosti.

Ve zdaňovacím období nastaly u poplatníka tyto skutečnosti:

- a) roční hrubá mzda poplatníka (příjem ze závislé činnosti) = 400 000 DKK
- b) splácí úročenou hypotéku, roční zaplacené úroky = 35 000 DKK
- c) 2x daroval krev
- d) zaplatil členské příspěvky odborům = 12 500 DKK
- e) rodina je velmi silně věřící.

Řešení tohoto příkladu dle dánského postupu zdanění příjmu není tak jednoduché jako v podmínkách ČR. V Dánsku se jinak stanovuje základ daně, odpočty, jiná je samozřejmě (a především) sazba daně. Další zajímavostí je, že téměř pro každý stupeň daně z příjmů

fyzické osoby se stanovuje základ daně jinak (některé položky se přičítají, odečítají, jiné se vůbec neuplatňují, atd.)

- a) začneme s určením základu daně z příjmů fyzické osoby. Stejně jako v ČR vycházíme z hrubé mzdy poplatníka), ta je 400 000 DKK (1 299 200 CZK) za rok. Tato částka není vybrána náhodně. V Dánsku představuje běžnou roční mzdu (ne však průměrnou – ta bude rozebrána na dalším příkladě). V Dánsku neexistuje superhrubá mzda. Hrubá mzda ale také není základem daně.

Základem daně je osobní příjem (osobní příjem = hrubá mzda + příspěvek na trh práce), ke kterému je připočten kapitálový příjem, odečten příspěvek na trh práce (8% z hrubé mzdy), odečteny příspěvky odborům a odečtena zaměstnanecká podpora od zaměstnavatele (tu poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům, částka stanovená pevně ve výši 13 600 DKK). Podrobně, s čísly, viz *Tabulka 13*.

Základ daně (zdanitelný důchod):

osobní příjem + kapitálový příjem – příspěvek na trh práce – příspěvky odborům – zaměstnanecká podpora.

Zdanitelný důchod:

$(400\,000\text{ DKK} - 32\,000\text{ DKK}) + (-35\,000\text{ DKK}) - 400\,000 \times 0,08 - 12\,500\text{ DKK} - 13\,600\text{ DKK} = 306\,900\text{ DKK}$

- b) roční zaplacené úroky z hypotéky jsou v Dánsku chápány jako nezdanitelné položky, 35 000 DKK tak odečteme od osobního důchodu, snížíme tak zdanitelnou část důchodu.
- c) nezdanitelných položek ve zdaňování příjmů fyzických osob existuje v Dánsku málo, dárcovské odběry krve se nijak nezapočítávají do základu daně.
- d) poplatník zaplatil příspěvky odborům. Tyto naopak do základu daně započítáme, resp. odečteme jako nezdanitelné položky.
- e) poplatník a jeho rodina jsou velmi silně věřící, v Dánsku se 82% občanů hlásí k národní církvi. Členům církve plyne povinnosti platit daň církvi, která je součástí osobní důchodové daně. Její sazba je 0,99% ze zdanitelného důchodu.

Jelikož je sazba daně progresivního charakteru, zvyšuje se s výší příjmů. Na každém stupni zdanění si mohou poplatníci odečíst hodnotu tzv. základní osobní tolerance (ta se také liší v závislosti na výši příjmu a dosahuje výše 42 900 DKK, resp. 389 900 DKK).

V následující tabulce je uveden výpočet daně z příjmů fyzické osoby.

Tabulka 13: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, Dánsko 2011 [vlastní]

2011		DKK	CZK
1	hrubá mzda	400 000	1 299 200
2	příspěvek na trh práce (8% z hrubé mzdy, 400 000 x 0,08)	- 32 000	- 103 936
3	osobní důchod (hrubá mzda - příspěvek na trh práce)	368 000	1 195 264
4	kapitálový příjem (placené úroky z hypotéky)	-35 000	-113 680
5	příspěvek odborům	- 12 500	- 40 600
6	zaměstnanecká podpora	- 13 600	- 44 173
7	zdanitelný důchod = ZD	306 900	996 811
výpočet daně			
8	daň církvi a municipalitám	68 350	222 000
9	příspěvek na národní zdravotní péči	21 120	68 598
10	daň státu_dolní sazba	11 834	38 436
11	daň státu_střední sazba	0	0
12	daň státu_horní sazba	0	0
13	daň celkem	101 367	329 033
14	příspěvek na trh práce	32 000	103 936
15	celkové daňové zatížení	133 367	432 969

zdroj: vlastní výpočty

Řádek 8 - Daň církvi a municipalitám

Daň církvi a municipalitám se vypočítá takto: zdanitelný důchod – základní osobní podpora x sazba daně (sazba daně municipalitám je v průměru 24,9% + sazba daně církvi 0,99% = celková sazba daně církvi a municipalitám je 25,89%).

$$(306\,900 \text{ DKK} - 42\,900 \text{ DKK}) \times 25,89\% = 68\,350 \text{ DKK}$$

Řádek 9 – Příspěvek na národní zdravotní péči

Příspěvek na národní zdravotní péči: zdanitelný důchod – základní osobní podpora x sazba daně 8%.

$$(306\,900 \text{ DKK} - 42\,900 \text{ DKK}) \times 8\% = 21\,120 \text{ DKK}$$

Řádek 10 – Daň státu s dolní sazbou daně 3,64%

Daň státu s dolní sazbou daně se vypočítá jako osobní důchod + kapitálový důchod – základní osobní podpora x sazba daně 3,64%.

$$(368\,000 \text{ DKK} - 42\,900 \text{ DKK}) \times 3,64\% = 11\,834 \text{ DKK}$$

Řádek 11 – Daň státu se střední sazbou daně

Tato sazba daně se používala v Dánsku až do roku 2010. Od tohoto roku je však postupně zaváděna nová reforma daňového systému, která má státu napomoci překonat ekonomickou krizi let 2007-2009. Reforma má několik fází, které jsou zaváděny postupně.

Poslední změny by měly být provedeny v roce 2019. Součástí reformy je postupné snižování daňového zatížení poplatníků. Sazba některých důchodových daní má být snižována, či postupně má dosahovat až 0%. Tak se také stalo v roce 2011 i v případě daně státu se střední sazbou daně – ta bývala uplatňována ve výši 6%, od roku 2011 je však sazba nulová. Daň státu se střední sazbou daně je tedy 0. Algoritmus zjištění daně státu se střední sazbou byl tento:

(Osobní důchod + kapitálový důchod – základní osobní podpora) x sazba daně 0% = 0

Řádek 12 – Daň státu s horní sazbou daně 15%

V Dánsku existuje maximální hranice daňového zatížení. Pro rok 2011 je to 51,5%. Pokud by celkové daňové zatížení poplatníka přesáhlo 51,5%, snižuje se 15% sazba daně státu tak, aby celkové daňové zatížení nepřesáhlo 51,5%.

Daň státu s horní sazbou daně se stanoví následovně: osobní důchod + kapitálový důchod – základní osobní podpora x sazba daně 15%.

Základní osobní podpora se zvýšila na 389 900 DKK.

$(368\,000\text{ DKK} - 389\,900) \times 15\% = -21\,900\text{ DKK} \times 0,15 \Rightarrow \text{daň} = 0$

Daň státu s horní sazbou odvádí pouze poplatníci s nejvyššími příjmy. V Dánsku je to zhruba každý sedmý poplatník.

Řádek 13 – celkové daňové zatížení

Získáme jakou součet všech odváděných daňových položek při zdanění důchodu poplatníka.

daň církvi a municipalitám + příspěvek na národní péči + daň státu s dolní sazbou + daň státu se střední sazbou + daň státu s horní sazbou + příspěvek na trh práce

$68\,350\text{ DKK} + 21\,120\text{ DKK} + 11\,834\text{ DKK} + 32\,000\text{ DKK} = \mathbf{133\,367\text{ DKK}}$ (celková daňová povinnost poplatníka).

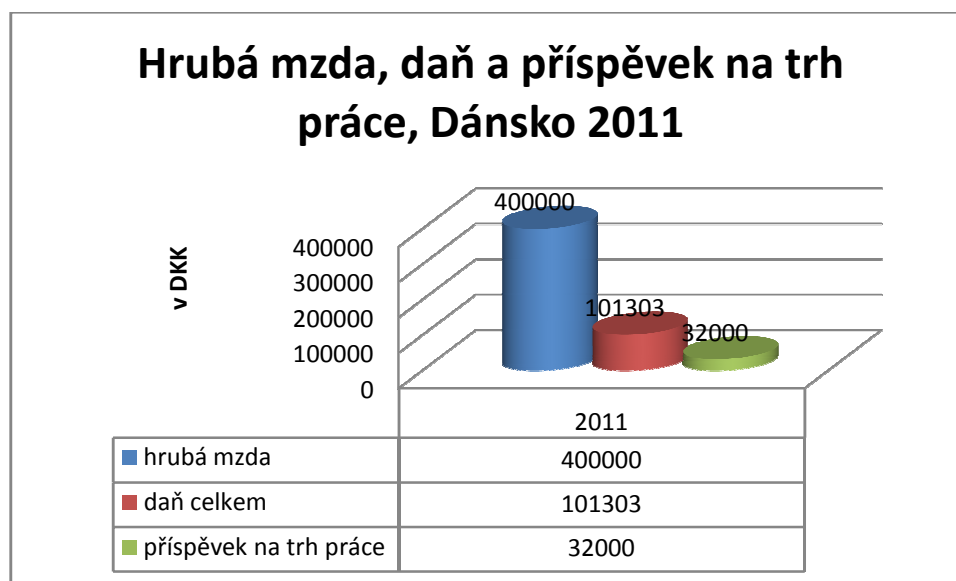
Celkový čistý roční příjem poplatníka

Celkový čistý příjem poplatníka se vypočítá jako hrubá mzda, od které se odečte daňová povinnost (včetně příspěvku na trh práce).

400 000 DKK (hrubá mzda)

– 133 367 DKK (daň)

= 266 633 DKK (tj. 866 024 CZK - celkový čistý roční příjem poplatníka)



Obr. 14: Hrubá mzda, daň a příspěvek na trh práce, Dánsko 2011 [vlastní]

6.1.2 Zhodnocení výsledků komparace

Pro výpočet daně z příjmů fyzických osob byly použity zvyklosti a postupy obou zemí. Pro možnost porovnání jsem zvolila stejnou částku roční hrubé mzdy. Je mi známo, že ročního hrubého platu ve výši 1 299 200 CZK průměrný český občan nedosahuje, ale abych byla schopná porovnat daňové zatížení českých a dánských daňových poplatníků, vybrala jsem právě tuto částku, které je poměrně běžnou hrubou mzdou v Dánsku (400 000 DKK/rok).

Ze srovnání vplynuly výsledky, které byly očekávány. Zdanění příjmů (při stejné roční mzdě) v Dánsku je vyšší než v ČR (téměř o 120 000 CZK).

Celková daňová povinnost v ČR, včetně odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v roce 2011 (při hrubé roční mzdě 400 000 DKK, tj. 1 299 200 CZK) je **314 254 CZK (96 753 DKK)**.

Celková daňová povinnosti v Dánsku, včetně příspěvku na trh práce (při roční hrubé mzdě 400 000 DKK) v roce 2011 je **133 367 DKK**.

Na tomto rozdílu se podepisuje celá řada aspektů. Při porovnávání konstrukce daně v ČR a v Dánsku je třeba pojímat celý proces komplexně. Výpočet daně z příjmů fyzických osob je, zejména v Dánsku, velmi komplikovaný. Zdanění mezd se značně liší.

Stejným prvkem v obou analyzovaných státech je skutečnost, že daň počítáme z hrubé mzdy za rok. Bohužel to vypadá, že to je první a poslední podoba. Základ daně z příjmů ze

závislé činnosti se v ČR stanoví jako hrubá mzda zaměstnance, ke které se připočítají odvody státu, jež platí za zaměstnance zaměstnavatel, tím vznikne tzv. superhrubá mzda. V Dánsku superhrubá mzda neexistuje. Již samotné stanovení základu daně je obtížnější, než v ČR. Do základu daně vstupuje osobní příjem, který je naopak snížený o příspěvek na trh práce, jež platí zaměstnanec povinně ze zákona ve výši 8% z hrubé mzdy. Tím je již na tomto stupni snižován základ daně, kdežto v ČR je výše odvodů k základu daně připočítávána.

Tak ale vzniká teprve osobní důchod, ze kterého získáme základ daně (zdanitelný důchod) odečtením kapitálového důchodu, odečtením příspěvků odborům a odečtením podpory od zaměstnavatele (max. 13 600 DKK/rok). Na tomto místě bychom mohli v českém daňovém systému nalézt ekvivalent v podobě nezdanitelných položek (např. hodnota poskytnutých darů, placené úroky z úvěru, příspěvky na penzijní připojištění, příspěvky odborům, atd.). Nezdanitelných částek je v dánském daňovém systému velmi málo (i když se přesně takto nenazývají, plní jejich funkci). Patří mezi ně pouze částka placených hypotečních úroků, hodnota darů poskytnutá na dobročinné a veřejné účely a pojistné na životní pojištění). V ČR máme nezdanitelných položek více (dle § 15 zákona o dani z příjmů).

Základ daně je následně v ČR vynásoben sazbou daně ve výši 15%. Sazba daně je jednotná a nezávislá na výši příjmů občana. Naproti tomu v Dánsku je základ daně násoben sazbou daně, které je klouzavě progresivní a pohybuje se v rozmezí 25%-51,5%. Záleží také na tom, na kterém stupni se právě nacházíme. Fyzické osoby podléhají několika typům daní (některé z nich jsou odvedeny státu, další komunám, ostatní církvi).

Všechny fyzické osoby bez rozdílu odvádějí v Dánsku následující daně:

- příspěvek na trh práce (8% z hrubé mzdy)
- daň církvi a municipalitám (25,89% z rozdílu zdanitelného důchodu a základní osobní podpory)
- příspěvek na národní zdravotní péči (8% z rozdílu zdanitelného důchodu a základní osobní podpory)
- daň státní s nižší sazbou daně (3,64% ze součtu osobního a kapitálového důchodu sníženého o základní osobní podporu).

Následující daně však odvádějí jen poplatníci s vyššími příjmy (nad 389 000 DKK/rok):

- daň státní s horní sazbou daně (15% ze součtu osobního a kapitálového důchodu sníženého o základní osobní podporu. Základní osobní podpora se na tomto stupni zdanění navyšuje na 389 000 DKK).

Výše zdanění se zdá být opravdu vysoká. I proto je používán mechanismus maximálního možného zdanění, což je již zmíněných 51,5%. V minulých letech bylo ale i toto procento vyšší, tvořilo celých 59%. Rozdíl, o který je maximální sazba daně snižovaná, je tvořen snižováním sazby státní daně ve středním stupni (před rokem 2011 byla sazba státní daně ve středním stupni 6%, dnes je 0%, tím pádem se de facto tato daň již nepoužívá).

Slevy na dani jsou v ČR následně odečteny z vypočítané daně. Je to např. sleva na poplatníka, na manžela (pouze pokud má manžel příjmy nižší než 68 000 Kč za rok), nebo na dítě. Sleva na poplatníka je v roce 2011 23 640 Kč. Je o 1 200 Kč nižší, než tomu bylo v předchozích letech. Snižování slevy není dáno ničím jiným, než nutností doplnit chybějící peníze do státního rozpočtu (v důvodové zprávě ke změně zákona je uvedeno: účelem je snížení fiskálního napětí v naplňování rozpočtu i v souvislosti s opakujícími se povodňovými škodami, úprava je navíc motivována současnými změnami v systému regulačních poplatků ve zdravotnictví). Od roku 2012 se však sleva na poplatníka vrací na původních 24 840 Kč.

Slevy na dani na děti, na poplatníka, nebo na manžela v dánském daňovém systému nenajdeme. Neexistují ani žádné jiné slevy na dani. V tom vidím jeden z hlavních rozdílů mezi oběma soustavami. V podstatě by jako sleva na poplatníka mohla fungovat základní osobní podpora, která však snižuje už základ daně (ne daň samotnou). Myslím si, že v Dánsku je základní osobní podpora řešena logičtěji. Snižuje se už základ daně, ne až konečná vypočítaná daň, jako je tomu u nás. Na druhou stranu je sleva na dani určitým motivačním prvkem zaměstnanců, jelikož slevu na poplatníka může uplatnit každý, nezáleží na tom, jak vysoké jsou jeho příjmy. Přesto bych zavedení slevy do dánského systému nedoporučila. Znamenalo by to ještě další komplikaci při už teď dostatečně složitém stanovení výše daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Dánský daňový poplatník kromě daně odvádí i příspěvek na trh práce – ten se vypočítá jako 8% z hrubé mzdy, v ČR jako ekvivalent vidím odvody na sociální zabezpečení (6,5% z hrubé mzdy). Zdravotní pojištění odvádí zaměstnanec ve výši 4,5% z hrubé mzdy, dánský ekvivalent k tomuto odvodu může představovat příspěvek na národní péči (8% ze základu daně sníženého o podporu poskytovanou zaměstnavatelem) V Dánskou jsou tedy

sociální a zdravotní odvody vyšší než v Česku. Daňoví poplatníci odvádějí ze své hrubé mzdy daleko více, než je tomu v Česku, daňové zatížení je v Dánsku mnohokrát vyšší (vysoké sazby daně, jejich mnohoúrovňost, atd), čemuž odpovídá i např. den daňové svobody a daňová kvóta, které popisují v úvodu praktické části této diplomové práce. Situaci taktéž ilustrují grafy na *Obr. 13 a 14*.

6.1.3 Komparace průměrných mezd

Nakonec jsem si pro porovnání zvolila i výši průměrných mezd za rok 2011. V ČR je průměrná mzda 293 640 Kč za rok (24 470 Kč za měsíc). V Dánsku je průměrná mzda 375 000 DKK/rok, což je v českých korunách 101 500/měsíc). Na modelovém příkladu se lépe projevují některé prvky daňové konstrukce – např. výrazněji se projeví slevy na dani pro českého poplatníka, který tak na dani získá dokonce daňový bonus. Více v následujícím příkladu, jehož zadání je shodné s předchozím.

Zadání příkladu:

Poplatníkem daně z příjmu je muž, ženatý, 2 děti (15 a 2 roky), žije s manželkou, která však nemá vlastní příjem, ve společné domácnosti.

Ve zdaňovacím období nastaly u poplatníka tyto skutečnosti:

- a) průměrná roční hrubá mzda poplatníka (příjem ze závislé činnosti) = 293 640 CZK*
- b) splácí úročenou hypotéku, roční zaplacené úroky = 113 680 CZK*
- c) 2x daroval krev*
- d) zaplatil členské příspěvky odborům = max. 3000 CZK*
- e) rodina je velmi silně věřící.*

Zdanění příjmů ze závislé činnosti v podmínkách České republiky:

Postup při výpočtech je analogický s předchozí situací, proto uvádím přímo konečné výsledky v tabulkách.

Tabulka 14: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, průměrná mzda v ČR 2011

řádek č.		CZK	
1	roční hrubá mzda	293 640	
2	úhrn pojistného (zaměstnavatel)	99 838	
3	superhrubá mzda = ZD	393 478	
4	nezdanitelné částky	dary - 2x odběr krve	- 4 000
5		úroky z úvěru	- 113 680
6		příspěvky odborům	- 3 000
7	ZD snížený o nezdanitelné částky	272 798	
8	ZD upravený	272 700	
9	daň 15% ($ZD \times 15\% = 1\,620\,200 \times 0,15$)	40 905	
10	slevy na dani	sleva na dani na poplatníka	- 23 640
11		sleva na dani na manželku	- 24 840
12	daňové zvýhodnění na 2 děti ($2 \times 11\,604$)	- 23 208	
13	celková daňová povinnost (daň po slevách a zvýhodnění)	0	
14	přeplatek na dani po slevě	7 575	
15	daňový bonus	23 208	

[vlastní výpočty]

Daň poplatníka po slevě na dani nabývá záporné hodnoty (- 7575 CZK). Pokud poplatník za zdaňovací období odváděl zálohy na daň, bude mu tato částka vrácena jako přeplatek na dani po slevě. Zároveň také díky daňovému zvýhodnění na děti získává daňový bonus ve výši 23 208 CZK. Celkem tedy jeho doplatek od státu po zúčtování bude 30 783 CZK. Zde se silně projevují sociální prvky daňového systému v ČR – je třeba podotknout, že tato situace by nemohla v Dánsku nastat. Slevy na dani se totiž nevyskytují.

Na pojistném poplatník odvede

19 087 CZK (sociální zabezpečení)

+ 13 214 CZK (zdravotní pojištění)

= 32 300 CZK/rok.

Celkový čistý roční příjem poplatníka

Celkový čistý příjem poplatníka se vypočítá jako hrubá mzda, od které se odečte daňová povinnost a odečtou odvody na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění:

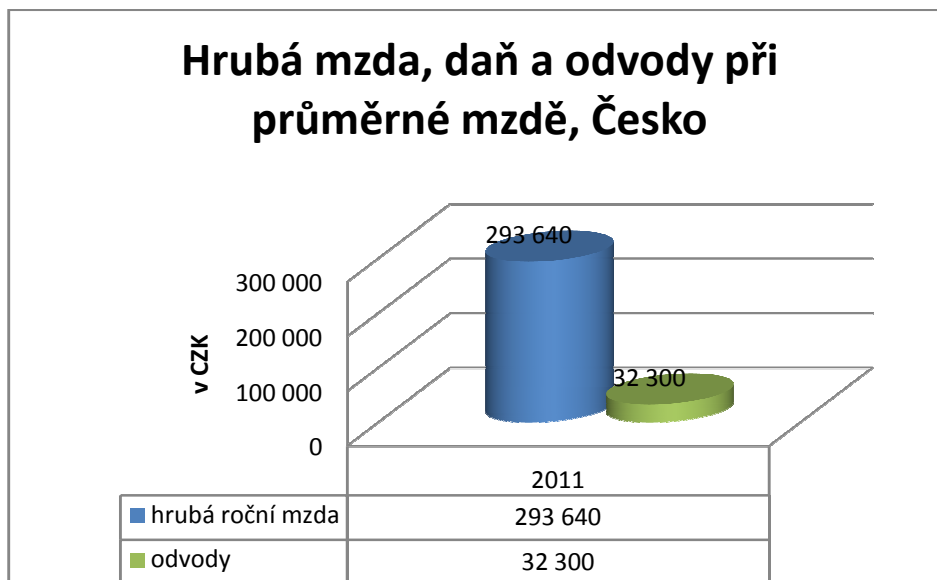
293 600 CZK (hrubá mzda)

– 0 CZK (daň)

– 32 300 CZK (odvody)

= 261 300 Kč (celkový čistý roční příjem poplatníka)

Poměr hrubé mzdy, odvedené daně z příjmů a odvodů na sociální zabezpečení je uveden v grafu (Obr. 15).



Obr. 15: Hrubá mzda, daň a odvody při průměrné české mzdě [vlastní]

Zdanění příjmů ze závislé činnosti v podmínkách Dánska:

Poplatníkem daně z příjmu je muž, ženatý, 2 děti (15 a 2 roky), žije s manželkou, která však nemá vlastní příjem, ve společné domácnosti.

Ve zdaňovacím období nastaly u poplatníka tyto skutečnosti:

- a) průměrná roční hrubá mzda poplatníka (příjem ze závislé činnosti) = 375 000 DKK
- b) splácí úročenou hypotéku, roční zaplacené úroky = 35 000 DKK
- c) 2x daroval krev
- d) zaplatil členské příspěvky odborům = 12 500 DKK
- e) rodina je velmi silně věřící.

Postup při výpočtech je analogický s předchozí situací, proto také uvádím přímo konečné výsledky v tabulkách.

Tabulka 15: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, průměrná mzda, Dánsko 2011

2011		DKK	CZK
1	hrubá mzda	375 000	1 218 000
2	příspěvek na trh práce (8% z hrubé mzdy, 400 000 x 0,08)	30 000	97 440
3	osobní důchod (hrubá mzda - příspěvek na trh práce)	345 000	1 120 560
4	kapitálový příjem (placené úroky z hypotéky)	-35 000	-113 680
5	příspěvek odborům	12 500	40 600
6	zaměstnanecká podpora	13 600	44 173
7	zdanitelný důchod = ZD	283 900	922 107
výpočet daně			
8	daň církvi a municipalitám	62 395	202 659
9	příspěvek na národní zdravotní péči	19 280	62 621
10	daň státu_dolní sazba	10 996	35 715
11	daň státu_střední sazba	0	0
12	daň státu_horní sazba	0	0
13	daň celkem	92 671	300 995
14	příspěvek na trh práce	30 000	97 440
15	celkové daňové zatížení	122 671	398 435

zdroj: vlastní výpočty

62 395 DKK + 19 280 DKK + 10 996 DKK + 30 000 DKK = **122 671 DKK (celková daňová povinnost poplatníka).**

Celkový čistý roční příjem poplatníka

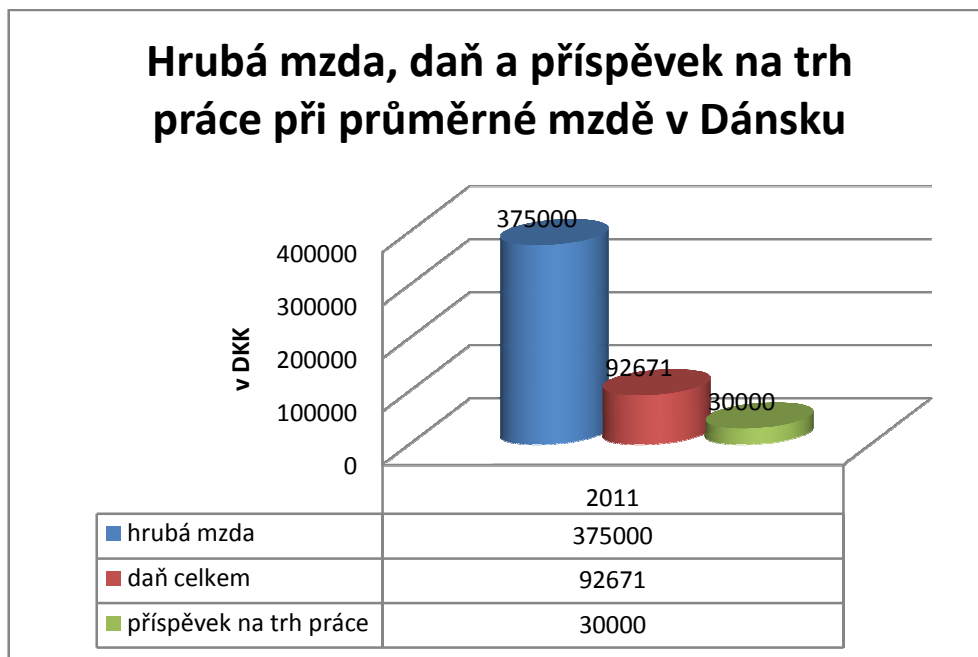
Celkový čistý příjem poplatníka se vypočítá jako hrubá mzda, od které se odečte daňová povinnost (včetně příspěvku na trh práce).

375 000 DKK (hrubá mzda)

– 122 671 DKK (daň)

≡ 252 329 DKK (tj. 819 565 CZK - celkový čistý roční příjem poplatníka)

V následujícím grafu na **Obr. 16** je možno vidět hrubou mzdu, daň a příspěvek na trh práce odváděný státu z hrubé mzdy poplatníka.



Obr. 16: Hrubá mzda, daň a příspěvek na trh práce při průměrné dánské mzdě, [vlastní]

6.1.4 Zhodnocení výsledků komparace:

Ze srovnání opět vyplynuly výsledky, které nejsou nijak překvapivé. Zdanění příjmů (při průměrné roční národní mzdě) v Dánsku je opět vyšší než v ČR a potvrzuje to výsledky z předchozího příkladu.

V tomto bodě nejsou ani tak důležitá přesná čísla, zajímavější je vyjádřit daň jako procentuální část hrubých příjmů. V ČR daňový poplatník odvede z průměrné mzdy státu (včetně odvodů na SZ a ZP placené zaměstnancem) **24%**. V Dánsku odvede poplatník z průměrné mzdy cca **33%**. Z toho opět plyne, že daňové zatížení v Dánsku je vyšší než v ČR.

Celková daňová povinnost v ČR, včetně odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v roce 2011 (při průměrné roční mzdě 293 600 CZK) je 73 205 CZK. Po zúčtování se však projeví jako daňový bonus ve výši **30 783 CZK**. Ještě více jsou tak viditelné sociální prvky zabudované do daňového systému. Poplatníkovi se zaplacené zálohy na daň po zúčtování vracejí, čímž získává disponibilní prostředky od státu ve formě daňového zvýhodnění na děti.

Celková daňová povinnosti v Dánsku, včetně příspěvku na trh práce (při roční průměrné hrubé mzdě 375 000 DKK) v roce 2011 je **122 671 DKK (398 435 CZK)**.

6.1.5 Daň z příjmů právnických osob

Zdaňování příjmů právnických osob vychází v obou analyzovaných zemích z účetního výsledku hospodaření, který stanovíme jako rozdíl mezi výnosy a náklady ve zdaňovacím období.

Při komparaci se zaměřím na významné body obou soustav. Všeobecně platí, že logika uvažování je při stanovení daňové povinnosti stejná v ČR i v Dánsku. V dánském daňovém systému však najdeme některá zjednodušení. Neexistují například slevy na dani.

Jak již bylo řečeno, základ daně právnických osob se odvozuje od účetního výsledku hospodaření před zdaněním. Podléhá však mnohým úpravám. Je třeba očistit jej např. o příjmy nezahrnované do základu daně, osvobozené příjmy, rezervy a opravné položky, ale především o účetní a daňové náklady. Komparace daňově uznatelných nákladů nebude předmětem této kapitoly, jelikož by to rozsah a obsah práce ani nedovoloval, přesto se však zaměřím na problematiku neméně zajímavou, a tou jsou daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku, které vstupují do korekcí a snižují základ daně.

Daňové odpisy

Česko

Zákon o daních z příjmů stanoví dvě metody odpisování, a to rovnoměrné a zrychlené odpisy.

Hmotný majetek (samostatné movité věci, budovy, stavby, stáda a tažná zvířata) se odepisuje dle zákona o dani z příjmů, limit vstupní ceny hmotného majetku je 40 000 Kč. Hmotný majetek je rozdělen do šesti odpisových skupin a odepisuje se dle toho, ve které skupině se nachází. Doba odepisování je v rozmezí 3-50 let, daňové odpisy jsou stanoveny jako roční opotřebení majetku v %.

Minimální vstupní cena nehmotného majetku je 60 000 Kč a jeho odepisování začíná v měsíci následujícím po měsíci, kdy byl nehmotný majetek pořízen. Odepisuje se tedy časově po měsících – délky jsou stanoveny v zákoně o daních z příjmů, a to takto: audiovizuální dílo 18 měsíců, software 36 měsíců, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Dánsko

V Dánsku se používá lineární metoda odpisování.

Hmotný majetek, jako jsou např. stroje a zařízení lze však odepisovat i zrychleně. Sazba pro lineární odpisy činí 25% a majetek se odepisuje 4 roky. Budovy a zařízení jsou odepisovány se sazbou 5% po dobu 20 let.

U nehmotných aktiv je zvláštností goodwill a další nehmotná aktiva, který může být odepisován po dobu 7 let s použitím lineární metody odpisování.

Daňové odpisy porovnávám v následujícím příkladě. Ve výpočtu je napřed uplatněna česká sazba dle českých právních předpisů, poté je příklad vypočítán v případě, že bychom použili dánský způsob odepisování.

Stanovte odpisy osobního automobilu v pořizovací ceně 600 000 Kč (vstupní cena).

Řešení příkladu v Česku:

Automobil je zařazen do 2. odpisové skupiny, odepisuje se po dobu 5 let. V prvním roce je odpisová sazba 11%, v dalších letech 22,25%. Odpisy stanovíme dle vztahu *vstupní cena x odpisová sazba*.

Odpis v 1. roce: $600\,000 \times 0,11 = 66\,000$ Kč

Odpis ve 2. roce: $600\,000 \times 0,2225 = 133\,500$ Kč

Odpis ve 3. roce: $600\,000 \times 0,2225 = 133\,500$ Kč

Odpis ve 4. roce: $600\,000 \times 0,2225 = 133\,500$ Kč

Odpis v 5. roce: $600\,000 \times 0,2225 = 133\,500$ Kč

celkem 600 000 Kč

Řešení příkladu v Dánsku

Automobil se odepisuje po dobu 4 let. Odpisová sazba je po celou dobu odpisování 25%.

Odpisy stanovíme dle vztahu *vstupní cena x odpisová sazba*.

Odpis v 1. roce: $600\,000 \times 0,25 = 150\,000$ Kč

Odpis ve 2. roce: $600\,000 \times 0,25 = 150\,000$ Kč

Odpis ve 3. roce: $600\,000 \times 0,25 = 150\,000$ Kč

Odpis ve 4. roce: $600\,000 \times 0,25 = 150\,000$ Kč

celkem 600 000 Kč

Z příkladu vyplynulo, že automobil bychom v Dánsku plně odepsali již po 4 letech, tedy o rok dříve než v ČR.

Výpočet daně

Stanovení daně z příjmu právnických osob v Česku je obsahem následující tabulky (*Tabulka 16*).

Tabulka 16: Metodika stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob v Česku [3]

základ daně
odpočty (odčitatelné položky)
- daňová ztráta
- výdaje na výzkum a vývoj
= mezisoučet
- dary na veřejně prospěšné účely (min 2 000 Kč, max. 5% (10% při darech vysokým školám) z mezisoučtu)
= základ daně po snížení o odpočty
x sazba daně
= daň
- slevy na dani (sleva na zaměstnance se zdravotním postižením)
= daň po slevě

Od upraveného základu daně odečteme odčitatelné položky – např. daňovou ztrátu (max. po dobu 5 let) či hodnotu výdajů na výzkum a vývoj. Od základu daně po odpočtech lze odečíst také hodnotu poskytnutých darů, jejichž minimální výše je 2 000 Kč jednomu subjektu, maximálně však 5% ze základu daně po odpočtech (10% pokud byl dar poskytnutý vysoké škole nebo veřejné výzkumné instituci). Od vypočtené daně lze odečíst položky v podobě slevy na dani. Zde je znám pouze jeden typ slevy na dani, což je sleva na dani pro právnické osoby zaměstnávající osoby se zdravotním postižením.

Tabulka 17: Metodika stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob v Dánsku

základ daně
odpočty (odčitatelné položky)
- daňová ztráta
- náklady na založení a rozběh firmy
- výdaje na výzkum a vývoj, software, know-how, patenty a licence
- výdaje spojené s průzkumem trhu
= základ daně po snížení o odpočty
x sazba daně
= daň

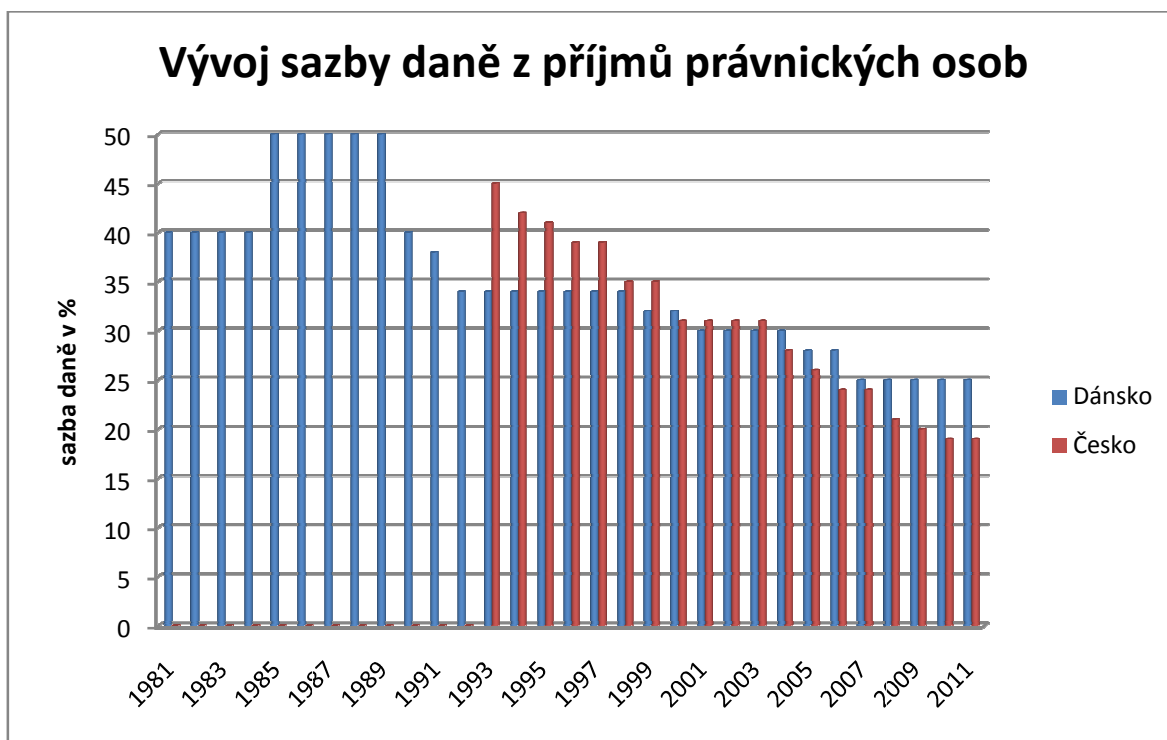
zdroj dat: SKAT, vlastní úprava

V tabulce (*Tabulka 17*) je zachycen základ daně a výpočet daňové povinnosti v Dánsku. Mezi odčitatelné položky patří daňová ztráta, která v Dánsku může být uplatněna neomezeně. Další skupinou odpočtů jsou výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů (zahrnují výdaje na výzkum a vývoj, nákup softwaru, patentů a licencí) – mohou však být uplatněny pouze v roce vzniku. Odpočitatelné jsou rovněž náklady na založení firmy a výdaje na průzkum trhu, které lze uplatnit jednou za 5 let. Slevy na dani se v Dánsku neuplatňují.

Komparace sazeb daně

Daň z příjmů právnických osob byla v Dánsku zavedena již v roce 1981. V 80. letech 20. století dosahovala 40 – 50%, postupně však byla snižována na současných 25%. V ČR je používána od roku 1993 a její zavedení je spojeno s transformačními změnami v ekonomice a se vznikem soukromého vlastnictví firem. V ČR byla daň z příjmů právnických osob v době zavedení nejvyšší v historii – 45%. Dnes tvoří 19%. V Dánsku je výše sazby v roce 2011 25%. Zdanění korporátního zisku je tedy v Dánsku vyšší.

Vývoj sazeb je zachycen na obrázku (*Obr. 17*).



Obr. 17: Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v Česku a Dánsku [zdroj dat: OECD Corporate Tax Rates 2011, vlastní úprava]

6.2 Komparace zdaňování majetku

Mezi majtkové daně patří v Česku daň z nemovitostí, daň silniční, dále daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. V Dánsku můžeme nalézt podobné daně – daň z nemovitostí, daň z hodnoty nemovitostí a daň dědickou a darovací.

6.2.1 Daň z nemovitostí a daň z hodnoty nemovitostí vs. daň z nemovitostí

Už sám název kapitoly napovídá, že zásadní rozdílem u zdanění nemovitostí je existence dvou typů daně, které se vztahují na jednu a tutéž nemovitost – v Dánsku existuje daň z nemovitostí a také daň z hodnoty nemovitostí. V Česku existuje pouze jeden typ daně, a to daň z nemovitostí (samozřejmě se dále dělí na daň z pozemků a daň se staveb, předmět daně ale není totožný). Rozdíl mezi daní z hodnoty nemovitosti a daně z nemovitosti je autorita, která daň přijímá. U daně z nemovitosti je příjemcem výnosů z daně municipalita (Komuna), z daně z hodnoty nemovitosti je příjemcem stát.

Praktický příklad:

Předmět daně je byt, výměra půdorysu je 90m^2 , nachází se v malé obci se 400 obyvateli, jeho tržní cena je 750 000 DKK (2 436 000 CZK).

Stanovení daně z nemovitosti v Česku:

daň z nemovitostí: $(90 \times 1,2) \times 2 = 216 \text{ CZK}$

Stanovení daně z nemovitosti v Dánsku:

Daň se vypočítá z tržní hodnoty nemovitosti. Sazba daně je 1% z hodnoty nemovitosti (pokud je hodnota nemovitosti do 3 040 000 DKK), 3% pak z hodnoty přesahující 3 040 000 DKK.

daň z hodnoty nemovitostí: $(750\,000 \times 1\%) = 7500 \text{ DKK}$ (24 360 CZK)

Stanovení daně z nemovitosti je rozdílné. V českém daňovém systému vycházíme z výměry půdorysu bytu (základ daně), kdežto v Dánsku je základem daně tržní hodnota nemovitosti. V Dánsku je opět daňové zatížení mnohem vyšší.

6.2.2 Daň dědická a daň darovací

Oba typy těchto daní můžeme nalézt v obou analyzovaných soustavách. Jejich konstrukce i prvky jsou podobné.

Předmětem daně dědické je v obou analyzovaných systémech nabytí majetku zděděním. Poplatníkem daně dědické je dědic a základem daně je cena nabytého majetku. Od nabytého majetku se v obou zemích mohou odečíst dluhy zůstavitele, které snižují základ daně.

V principu konstrukce daní se oba státy shodují. Proto se zaměřím na analýzu sazeb daně dědické a darovací.

V ČR platí (od roku 2008) osvobození od daně dědické a darovací pro osoby spadající do první a druhé skupiny ve vztahu k zůstaviteli.

Sazby ilustruje tabulka (*Tabulka 18*).

Tabulka 18: Sazby daně dědické a darovací v ČR pro rok 2011 [16]

výše daru/dědictví		výše daně v závislosti na příbuzenské skupině		
od	Do	I. skupina	II. skupina	III. skupina
0 Kč	1 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	7%
1 mil. Kč	2 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	70 000 + 9%
2 mil. Kč	5 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	160 000 + 12%
5 mil. Kč	7 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	520 000 + 15%
7 mil. Kč	10 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	820 000 + 18%
10 mil. Kč	20 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	1 360 000 + 21%
20 mil. Kč	30 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	3 460 000 + 25%
30 mil. Kč	40 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	5 960 000 + 30%
40 mil. Kč	50 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	8 960 000 + 35%
50 mil. Kč	a více	0 Kč	0 Kč	12 460 000 + 40%

V Dánsku platí osvobození od daně dědické pro osoby blízké. Osobou blízkou rozumíme: děti (i nevlastní) a jejich potomky, manžele dětí (i nevlastních dětí) a rodiče. Pokud by tedy dědicem byl někdo z těchto jmenovaných, nepodléhá nabytý majetek dani dědické.

Zásadním rozdílem je, že po smrti zůstavitele v Dánsku jeho majetek podléhá dvěma typům daně (daň z pozůstalosti a dani z dědictví), zatímco v Česku známe jen jeden typ dědické daně.

Sazby daně dědické a darovací v Dánsku jsou upraveny dle výše děděného majetku takto:

Dědická daňDaň z pozůstalosti

majetek do limitu 264 100 DKK (858 000 CZK)	nepodléhá dani
sazba daně u majetku nad limit	15%

Daň z dědictví

hodnota majetku	x sazba daně 36,25%
-----------------	---------------------

Darovací daň

dary blízkým osobám do 58 700 DKK (190 600 CZK)	nepodléhá dani
dary manželům dětí do 20 500 DKK (66 600 CZK)	nepodléhá dani
sazby daně u majetku nad limit	15% (36,25%)

Výpočet daně dědické ilustruje následující příklad:

Dědic nabyt právním úkonem od svého spolužáka z vysoké školy 1 200 000 CZK (369 400 DKK). Dluhy zůstavitele jsou ve výši 100 000 CZK (30 788 DKK). Pohřeb zajistila rodina zesnulého. Výpočet dědické daně v Dánsku i Česku shrnuje tabulka.

Tabulka 19: Výpočet daně dědické v Česku a Dánsku [vlastní]

Česko		Dánsko	
Položka	v CZK	položka	v DKK
Majetek	1 200 000	majetek	369 400
dluhy zůstavitele	100 000	dluhy zůstavitele	30 788
základ daně	1 100 000	základ daně	338 612
daň dědická	169 000	daň z pozůstalosti	11 177
		daň z dědictví	122 747
		daň dědická celkem	133 924

Daň v Česku:

dědická daň: $(1\,100\,000 \times 0,09) + 70\,000 = 169\,000$ CZK

Daň v Dánsku:

dědická daň = $(338\,612 - 264\,100) \times 0,15 + (338\,612 \times 0,3625) = 11\,177 + 122\,747 = 133\,924$ DKK (434 985 CZK)

Dědická daň se v Dánsku stanoví jako součet daně z pozůstalosti a daně z dědictví.

Na uvedeném příkladu jasně vidíme rozdíl ve výši dědické daně. Sazby daně jsou v Dánsku progresivní, jsou dvě a v úhrnu jsou vyšší než sazby daně v Česku. Sazby daně v Česku jsou také progresivní.

Celková dědická daň odvedená v Dánsku by celkově (ze stejné hodnoty zděděného majetku) byla cca 2,5 krát vyšší než v Česku.

6.3 Komparace zdaňování spotřeby

Mezi daně ze spotřeby řadíme daň z přidané hodnoty (univerzální daň) a daně spotřební (selektivní daň). Můžeme je nalézt v obou analyzovaných systémech. Jejich konstrukce i uplatňování jsou velmi podobné a následují obdobou logiku věci.

6.3.1 Komparace DPH

Daň z přidané hodnoty je daň ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota poskytovaného zboží a služeb. Daň se vybírá v každém článku výroby, distribuce a dodávky. DPH je stanovena procentem z ceny.

DPH je v ČR vedle sociálního pojistného nejvýnosnější položkou státního rozpočtu. V Dánsku také plní DPH důležitou roli. Zvýšení DPH je v obou státech jednou z cest, jak zvýšit státní příjmy. V době krize došlo v Česku ke zvýšení sazby daně na 20% (snížená sazba daně 10%) z předchozích 19% (9%). Obdobně postupovaly v době krize a v době „pokrizové“ i další země EU. Některé země však DPH nezměnily – jako například Dánsko, jiné dokonce sazbu snížily (např. Irsko – v roce 2010 byla základní sazba DPH snížena z 21,5% na 21%, v letech 2013 až 2014 má však Irsko v plánu zvýšit sazbu DPH na 23%).

Na zboží a služby je vztažena tzv. základní sazba DPH. Vedle ní mohou členské země Evropské unie v současné době uplatnit jednu nebo dvě zvýhodněné sazby na vybrané zboží či služby (např. potraviny, nealkoholické nápoje, knihy). Navíc mohou být některé zboží či služby od DPH osvobozeny.

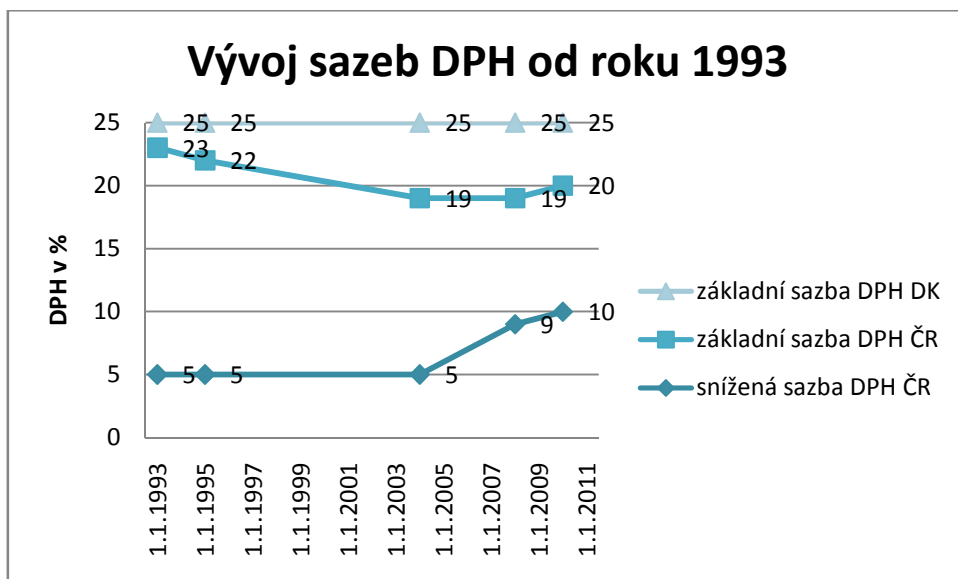
Základní sazba DPH nesmí být v zemích Evropské unie nižší než 15 %. Nejvyšší základní sazba DPH je v Dánsku (25%), stejná je také v Maďarsku a Švédsku. Nejnižší je základní sazba DPH v Lucembursku a na Kypru (15 %). Sazby DPH se mění ve vyspělých zemích podstatně méně než sazby přímých daní.

V Česku platí dvě sazby DPH (základní a snížená), v některých zemích jsou i čtyři sazby (např. Irsko nebo Lucembursko). V Dánsku platí jedna sazba DPH, i když na některé

položky zboží a služeb se vztahuje výjimečná sazba 0% (při uplatňování nulové sazby musí být dodržena direktiva EU 2006/112/EC, na nejvíce položek je nulová sazba vztažena ve Velké Británii).

V Česku byla DPH poprvé uplatněna v lednu roku 1993. Naopak v Dánsku znají DPH od roku 1967.

Pro ilustraci uvádím grafické znázornění vývoje sazeb DPH od roku 1993 po současnost.



Obr. 18: Vývoj sazeb DPH v Česku a Dánsku - 1993-současnost [22]

V Česku je registrace k DPH při splnění zákonných podmínek povinná. Lze se však registrovat i dobrovolně. Povinně se musí k DPH registrovat společnosti s obratem vyšším než 1 000 000 CZK v předcházejících 12 měsících. Další zákonné důvody v Česku jsou např.: členství ve sdružení, ve kterém je alespoň jeden člen plátcem DPH, pořízení zboží z členského státu EU v hodnotě nad 326 000 CZK nebo auta nebo zboží zatížené spotřební daní.

Základní podmínka dosažení určitého obratu je zákonem stanovena ve většině zemí. V Dánsku je registrace k DPH při splnění zákonných podmínek také povinná. Osoby podléhající dani jsou jednotlivci a společnosti s obratem vyšším než 50 000 DKK (162 400 CZK). Pokud se jedná o nedánské společnosti podnikající v Dánsku, je registrační limit stanoven na 280 000 DKK za rok. K DPH se však lze registrovat i dobrovolně.

Poslední novinkou v oblasti daně z přidané hodnoty v ČR bylo rozhodnutí vlády ČR z března 2011 o změnách v sazbách DPH. V lednu 2013 tak má dojít ke snížení základní sazby DPH z 20% na 17,5%, snížená sazba daně ale bude zároveň zvýšena z 10% na 14%.

Jedná se pouze o podkladové kroky, které povedou ke sjednocení sazby DPH na 17,5% v témže roce.

Dle studie Evropské komise *Taxation and Customs Union, VAT Rates Applied in the Member States of the European Community* [22] z července roku 2011 o vývoji a stavu DPH vyplývají zajímavé výsledky. Některé z nich jsem použila v následujících srovnáních. Například v příloze P III k nahlédnutí sazby DPH v členských státech EU.

Nabízím také podrobnější pohled na sazby DPH u konkrétního zboží a služeb, viz tabulka (*Tabulka 20*).

Tabulka 20: Sazby DPH u konkrétního zboží a služeb

zboží a služby	sazba DPH v %		zboží a služby	sazba DPH v %	
	CZ	DK		CZ	DK
NÁPOJE			ENERGIE		
alkohol	20	25	přírodní ropa	20	25
víno	20	25	elektřina	20	25
pivo	20	25	dřevo	10	25
minerální vody	10	25	řezivo pro průmyslové použití	20	25
limonády	10	25	TELEKOMUNIKACE		
ovocné džusy	10	25	telefonní služby	20	25
OBLEČENÍ			TV	20	25
pro dospělé	20	25	ROPNÉ VÝROBKY		
pro děti	20	25	bezolovnatý benzín	20	25
SPORTOVNÍ OBUV			nafta	20	25
pro dospělé	20	25	LPG	20	25
pro děti	20	25	topný olej	20	25
TABÁK	20	25	HOTELY	10	25
ŠPERKY	20	25	BARY A KAVÁRNY		
CD/CD-ROM	20	25	bary a kavárny	20	25
DOMÁCÍ ELEKTRONIKA	20	25	noční kluby	20	25
KOŽEŠINY	20	25	alkoholické nápoje	20	25
MOTOROVÉ VOZY	20	25	PRÁVNÍ SLUŽBY		
VNITROSTÁTNÍ A MEZISTÁTNÍ DOPRAVA	0	0	NÁKUP e-KNIH	20	25

zdroj dat: European Commission, Taxation and Customs Union, VAT Rates applied in the Member States of the European Community, vlastní zpracování

V Dánsku je jednotná sazba daně na všechny kategorie zboží a služeb. Jedinou výjimkou jsou noviny, na které je uvalena nulová sazba DPH. Jedná se však pouze o noviny, jejichž frekvence vydávání je častější než 1x za měsíc (denní tisk je tedy zdaněn 0% sazbou DPH).

Na tzv. občasníky se nulová sazba daně nevztahuje. V ČR patří denní tisk a noviny do kategorie zboží, na něž je uplatněna snížená sazba daně 10%.

Pohřební služby, zdravotní a zubní péče v ČR podléhá dani z přidané hodnoty ve výši 10%, uplatňuje se tedy snížená sazba. Naproti tomu v Dánsku jsou zdravotnické služby, včetně zubní péče, a pohřební služby vyňaty z předmětu daně z přidané hodnoty.

Zdanění zboží a služeb je v Dánsku samozřejmě vyšší, i neoborníkům stačí jediný pohled na jednotnou základní sazbu daně ve výši 25%. V Dánsku existuje velmi málo položek, na které se vztahuje jiná než základní sazba DPH. Je to pouze denní tisk. Vysokému daňovému zatížení odpovídají i mezinárodní ukazatele míry zdanění – např. složená daňová kvóta, jejíž analýza je také obsahem praktické části této diplomové práce, nebo i již zmiňovaný den daňové svobody.

Pro srovnání sazeb DPH a faktických dopadů této daně jsem nakonec zvolila praktický příklad. Vybrala jsem 30 položek, které jsou obsahem spotřebního koše ČR (spotřební koš obsahuje na 700 položek, zde pouze hrubý výtah). Jejich cena bez DPH a cena s DPH se sazbou daně platnou v dané zemi je uvedena v následující tabulce (*Tabulka 21*).

Tabulka 21: Porovnání cen zboží a služeb s DPH v ČR a Dánsku [vlastní]

zboží, služba	cena bez DPH (v CZK)	CZ (v CZK)			DK (v CZK)		
		sazba DPH v %	DPH	cena s DPH	sazba DPH v %	DPH	cena s DPH
chléb	20,90	10	2,09	22,99	25	5,23	26,13
těstoviny 1 kg	13,90	10	1,39	15,29	25	3,48	17,38
BIO rýže 1 kg	48,00	10	4,8	52,80	25	12,00	60,00
vepřová plec	99,00	10	9,9	108,90	25	24,75	123,75
kuřecí stehna 1 kg	72,00	10	7,2	79,20	25	18,00	90,00
mléko 1 l	13,70	10	1,37	15,07	25	3,43	17,13
Máslo	24,90	10	2,49	27,39	25	6,23	31,13
banány 1 kg	25,90	10	2,59	28,49	25	6,48	32,80
čaj krabička	14,90	10	1,49	16,39	25	3,73	18,63
bílé víno 1 l	89,00	20	17,8	106,80	25	22,25	111,25
tabák 25g	55,00	20	11	66,00	25	13,75	68,75
dámský svetr	350,00	20	70	420,00	25	87,50	437,50
dětská obuv 1 pár	450,00	20	90	540,00	25	112,50	562,50
palivové dřevo 1 prms	1 197,00	10	119,7	1 316,70	25	299,25	1 496,25
chladnička 1 ks	6 550,00	20	1 310	7 860,00	25	1 637,50	8 187,50
žehlička 1 ks	1450,00	20	290	1 740,00	25	362,50	1 812,50

poplatek u stomatologa	300,00	10	30	330,00	-	0,00	300,00
vstupenka do bazénu	36,00	10	3,6	39,60	25	9,00	45,00
vstupenka do divadla	66,00	10	6,6	72,60	25	16,50	82,50
učebnice 1ks	159,00	10	15,9	174,90	25	39,75	198,75
denní tisk	18,00	10	1,8	19,80	0	0,00	18,00
plyn LPG 1 l	11,70	20	2,34	14,04	25	2,93	14,63
poštovné za dopis	10,00	-	0	10,00	-	0,00	10,00
káva v restauraci	25,00	20	5	30,00	25	6,25	31,25
Kremace	4 140,00	10	414	4 554,00	-	0,00	4 140,00
přenocování v hotelu	500,00	10	50	550,00	25	125,00	625,00
sociální péče 1 hod	90,00	10	9	99,00	25	22,50	112,50
sepsání závěti	900,00	20	180	1 080,00	25	225,00	1 125,00
Celkem	16 729,90		2 660,06	19 389,96		3 067,98	19 795,83

Tabulka (*Tabulka 21*) znázorňuje situaci, kdy jsou české ceny podrobeny české sazbě DPH (v první polovině tabulky) a poté dánské sazbě DPH. Za položky v tabulce bychom celkem zaplatili na DPH 2660 CZK. Pokud bychom uplatnili v podmínkách ČR dánskou sazbu daně 25%, zaplatili bychom na dani 3 067, 98 CZK (tedy o cca 400 CZK více).

Pokud tedy koupíte chléb (20,90 CZK), zaplatíte za něj v ČR daň z přidané hodnoty 2,09 CZK, celkem 22,99 CZK. V Dánsku byste na dani (s uplatněním dánské sazby daně 25%) zaplatili 5,23 CZK, celkem tedy 26,13 CZK. Zdanění zboží je v Dánsku podstatně vyšší.

6.3.2 Komparace spotřebních a ekologických daní

Evropská komise se každoročně zabývá studii, ve kterých porovnává výši sazeb spotřebních daní a její úpravy v členských státech Evropské unie. V následující tabulce (*Tabulka 22*) jsou shrnuty sazby spotřebních daní v Česku a Dánsku. Pro možnost srovnání je také uvedena minimální sazba, kterou nařizuje Evropská unie, v eurech.

Tabulka 22: Porovnání sazeb spotřebních daní [vlastní]

položka	sazba spotřební daně		
	min. v EU (EUR)	v Česku v CZK (EUR)	v Dánsku v DKK (EUR)
benzin olovnatý 1000 l	421 EUR	13 710, 00 (561,43 EUR)	4 986, 00 (669,06 EUR)
benzin bezolovnatý 1000 l	356 EUR	12 840, 00 (525,80 EUR)	4 294, 00 (576,20 EUR)
těžké topné oleje 1 t	15 EUR	472, 00 (19,33 EUR)	2 874,00 (385,65 EUR)
LPG 1 t	41 EUR	1290, 00 (52,83 EUR)	3 704,00 (497,03 EUR)
líh 1 hl. etanolu	550 EUR	28 500, 00 (1 167,08 EUR)	15 000 (2 012, 80 EUR)
pivo 1 hl./°Plato	0,748 EUR	32, 00 (1,31 EUR)	-
pivo 1 hl./°alkoholu	1,87 EUR	-	50,90 (6,83 EUR)
šumivá vína 1 hl.	0 EUR	2340, 00 (95,82 EUR)	6-15% vol 920,00 (123,45 EUR) 15-22% vol 1226,00 (164,51 EUR)
tichá vína 1 hl.	0 EUR	0 EUR	6-15% vol 614,00 (82,39 EUR) 15-22% vol 920,00 (123,45 EUR)
meziprodukty 1 hl.	45 EUR	2340, 00 (95,82 EUR)	tichá 15-22% 920,00 (123,45 EUR) šumivá 15-22% 1226,00 (164,51 EUR)

zdroj dat: European Commission, Excise Duty Rates, July 2011

Tabulka (**Tabulka 22**) ukazuje, že sazby daní uvalené na vybrané položky v Dánsku jsou mnohonásobně vyšší, než je minimální sazba předepsaná EU a než je výše daní používaná v ČR. Jak jsem již zmiňovala v praktické části, Dánové jsou známí pro své silné ekologické cítění a postoje vůči znečišťování životního prostředí. Daně z pohonných hmot jsou proto velmi vysoké. Všeobecně platí, že čím více produkt zatěžuje životní prostředí, tím vyšší daň je na něj uvalena.

Zejména bych vyzdvihla daň uvalenou na benzin (olovnatý - 669 EUR i bezolovnatý – 576 EUR), těžké topné oleje a LPG. Sazby daní se pohybují vysoko nad určenou hranicí EU. Můžeme za tím vidět snahy dánské vlády redukovat nákup těchto typů pohonných hmot, a snižovat tak provoz vozidel na silnicích, čímž každý jedinec (řidič) může přispět ke zdravému životnímu prostředí (Dánové ve velké míře používají jízdní kola jako všeobecný dopravní prostředek).

Sazby daní uvalené na tichá a šumivá vína a meziprodukty jsou také vysoko nad průměrem EU, což je 0 EUR. V Dánsku se navíc ještě rozlišuje obsah alkoholu a sazba daně se s vyšším procentem obsahu alkoholu zvyšuje. V ČR je sazba daně na tichá vína také 0 EUR (shodné s EU), na šumivá vína a meziprodukty je uvalena sazba 95,82 EUR/hl. (2340 CZK). Nejvyšší spotřební daň je v Dánsku uvalena na líc a lihoviny – 2000 EUR na 1000 l, vysoko nad sazbou 550 EUR, která je stanovena EU jako minimální.

Pro názornost jsou sazby zachyceny v následujícím grafu (*Obr. 19*).



Obr. 19: Sazby spotřebních daní u vybraných položek [vlastní]

V tabulce (*Tabulka 23*) jsou uvedeny sazby spotřebních daní u tabákových výrobků v České republice a Dánsku. Sazby daní jsou opět vyšší v Dánsku. Jedinou výjimku představují doutníky a cigarillos, zde je sazba daně v Dánsku menší než v Česku.

Tabulka 23: Sazby spotřební daně – tabákové výrobky [24]

	Česko		Dánsko
	v CZK	v EUR	v EUR
Cigarety	1,07 Kč/ks + 28% ceny (min 2,01 Kč/ks)	0,04382 EUR/ks + 28% ceny	0,09058 EUR/ks + 21,65% ceny
doutníky, cigarillos	1,15 Kč/ks	0,0474 EUR/ks	0,0265 EUR/ks
tabák ke kouření	1 340 Kč/kg	55,3 EUR/kg	87,56 EUR/kg
ostatní tabák	1 280 Kč/kg	52,8 EUR/kg	80,85 EUR/kg

Na následujícím příkladě je ilustrován výpočet spotřební daně z jedné krabičky cigaret (20 ks), průměrná cena v ČR 2,80 EUR/krabička (67,80 CZK/krabička), v Dánsku 4,46 EUR/krabička.

Výše daně u cigaret při použití pevné části a procentní části sazby daně se vypočítá jako součet následujících položek:

- součin pevné části sazby daně a počtu kusů,
- součin procentní části sazby daně a ceny cigaret pro konečného spotřebitele. [15]

Spotřební daň v Česku: $(20 \times 0,04382) + (2,80 \times 28\%) = 1,67 \text{ EUR (41 CZK)}$

Spotřební daň v Dánsku: $(20 \times 0,09058) + (4,46 \times 21,65\%) = 2,78 \text{ EUR}$

Spotřební daň odvedená z krabičky cigaret by byla v Dánsku vyšší (představuje cca 62% z ceny pro konečného spotřebitele, v Česku tvoří cca 59%). Situace je zachycena na následujícím grafu (*Obr. 20*).



Obr. 20: Spotřební daň z krabičky cigaret [vlastní]

Posledním, ale důležitým rozdílem v oblasti spotřebních daní, je skutečnost, že některé daně, které se používají v dánském daňovém systému, v českém systému nenajdeme. Jedná se hlavně o daň ze zmrzliny, daň z čokolády a daň ze sladkostí a žvýkaček. Všechny položky jsou dle dánských zákonů předmětem daně, jelikož jejich konzumace má negativní dopad na zdraví člověka. Základem daně je množství určené veličiny ve fyzických jednotkách. Sazby vybraných daní jsou uvedeny v tabulce (*Tabulka 24*).

Tabulka 24: Sazby spotřebních daní v Dánsku [20]

Daň	sazba
daň ze zmrzliny	3,40 DKK/litr
daň z čokolády, sladkostí a žvýkaček	14,20 DKK/kg

6.4 Registrační daň versus silniční daň

Registrační daň pro automobily představuje v Dánsku, spolu s dalšími položkami, zdanění vozidel. Český ekvivalent této daně spatřuji (v určité míře) v silniční dani, i když můžeme najít značné rozdíly.

Prvním z nich je předmět daně. Jak jsem uvedla již v praktické části této diplomové práce, registrační daň je uvalena na každé jednotlivé motorové vozidlo provozované na dánských veřejných komunikacích (nezáleží na tom, zda je vozidlo používáno k podnikání). Je splatná okamžitě, jakmile je vozidlo poprvé použito v provozu. Není uvalena na jízdní kola. Registrační daň je placena pouze jedenkrát za celou dobu životnosti motorového vozidla, platí to i v případě, že dojde ke změně majitele. [20]

Předmětem silniční daně jsou silniční a motorová vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, ale pouze jsou-li používána k podnikání. Předmětem daně jsou dále vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání. [13]

Dalším rozdílem je sazba daně. V Dánsku se daň vypočítá z pořizovací ceny, v Česku u osobních automobilů vypočítáme daň na základě zdvihového objemu motoru. V Dánsku se sazba daně zvyšuje s rostoucí pořizovací cenou vozidla. Je také rozdílná pro auta nově zakoupená a ojetá, což se v českém daňovém systému nezohledňuje.

Praktický příklad:

Na následujícím příkladu ilustruji výši daně, která bude uvalena na provozované osobní auto. Jeho pořizovací cena je 130 000 DKK (cca 422 000 CZK) včetně DPH, jedná se o nově zakoupenou Škodu Octavii Ambiente 2.0 TDI, kterou provozuje majitel vozidla na veřejných komunikacích.

Výpočet daně v Dánsku:

Pro nově zakoupená osobní vozidla se daň vypočítá jako hodnota vozidla (včetně DPH a včetně obchodní přírážky min. 9% z hodnoty vozidla) násobená:

- 105% z prvních 76 400 DKK hodnoty vozidla
- 185% z částky překračující 76 400 DKK

registrační daň (placená jednorázově): $(105\% \times 76\,400) + (185\% \times 53\,600) = 80\,220 + 99\,160 = \mathbf{179\,380\ DKK}$

Výpočet daně v Česku:

Pokud je automobil provozovaný pouze pro soukromé účely, nepodléhá silniční dani.

silniční daň (za zdaňovací období) = 0 CZK

Zde vidíme zásadní rozdíl ve způsobu zdanění. Podstatou silniční i registrační daně je de facto platba za používání silnic a veřejných komunikací. V Dánsku však platí tuto daň každý, kdo automobil provozuje. V Česku je systém nastaven tak, že silniční daň platí pouze ti, kteří automobil využívají k podnikání. Ráda bych zde poukázala na výši registrační daně – ta dosahuje v Dánsku vysokých částek, je dokonce vyšší než pořizovací cena auta. Je to běžná praxe, která se v Dánsku uplatňuje. Auta jsou nabízena již se zahrnutou registrační daní, jelikož se předpokládá, že kupující bude vozidlo na dánských silnicích provozovat.

Celkem tedy koupě vyjde na: 130 000 (pořizovací cena) + 179 380 DKK (registrační daň) = 309 380 DKK.

Pokud příklad modifikujeme dle našich potřeb a zmíněné vozidlo Škoda Octavia Ambiente 2.0 TDI bude provozované na veřejných komunikacích za účelem podnikání, změní se daň placená v Česku takto:

silniční daň (za zdaňovací období): dle §6 zákona o dani silniční – roční sazba daně činí při zdvihovém objemu motoru do 2000 cm³ **3000 CZK** (9 744 DKK).

Registrační daň placená v Dánsku zůstává stejná.

registrační daň (placená jednorázově) = 179 380 DKK

Na tomto příkladu lze vidět, že daň uvalená na automobily je v Dánsku nesrovnatelně vyšší. Samozřejmě je třeba brát v potaz, že registrační daň (DK) je placena pouze jednou, a to při koupi vozidla, kdežto silniční daň (ČR) je placena každý rok. Průměrně může být automobil používán (životnost) 10-15 let, pokud budeme uvažovat, že každý rok zaplatíme silniční daň 3000 CZK, za 15 let zaplatíme cca 45 000 CZK (výši zaplacené registrační daně v Dánsku se ani po 15 letech příliš nepřibližujeme).

7 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ KOMPARACE

Na uvedených praktických příkladech bylo provedeno srovnání jednotlivých typů daně, postup při jejich stanovení a určení výše daně. Také byly srovnány daňové systémy obou zemí. Z výsledků vyplynulo, že konstrukce daňových soustav je v mnoha bodech v obou analyzovaných státech podobná, leč v některých položkách se soustavy rozcházejí. Zásadním rozdílem je u všech typů daní jeden fragment, a to sazba daně. Někdy se sazby daní v Dánsku a Česku přibližují – například u daně z nemovitostí, ale u ostatních daní vidím opravdu propastné rozdíly ve výši sazeb. Nemohu postihnout rozdíly v každé jednotlivé dani do detailu, to také není cílem této práce a při daném rozsahu by to ani nebylo možné. Nicméně některé důležité rozdíly, které vyplynuly z praktického zpracovávání této práce, jsou shrnuty v následujících bodech:

- jednotná sazba daně z příjmů fyzických osob v ČR, progresivní sazba daně v Dánsku
- v Dánsku existuje velmi málo slev na dani z příjmů fyzických osob
- sazba daně z příjmů fyzických osob je v Dánsku závislá, mj. i na místě trvalého bydliště fyzických osob
- v Dánsku neexistují slevy na dani pro právnické osoby
- daňová ztráta při stanovení daně z příjmů právnických osob může být v Dánsku uplatněna neomezeně
- daň z nemovitostí je v Dánsku vybírána na základě tržní hodnoty nemovitosti, v Česku záleží na plošné výměře
- daň dědická je v Dánsku vybírána ve dvou stupních a s různými sazbami (z jednoho základu daně – z hodnoty majetku), v Česku je pouze jeden typ dědické daně
- jednotná sazba DPH v Dánsku oproti základní a snížené sazbě DPH v Česku
- denní tisk v Dánsku podléhá nulové sazbě DPH
- odlišná správa a výběr daní.

Po provedené komparaci lze vyslovit subjektivní názor, který z daňových systémů funguje lépe a který je efektivnější. Lze ovšem také vidět, kde zdaňování příjmů, majetku a spotřeby zachází do extrémů. Dle mého názoru by se proto oba systémy mohly navzájem inspirovat či inspirovat.

V Česku máme daňový systém - v porovnání s dánským - přehlednější a jednodušší, existuje méně daní, jejich sazby jsou víceméně jednotné a celkově několikanásobně nižší

než v Dánsku. Stanovení výše daně a výpočty daňové povinnosti nejsou tolik komplikované. Dánský daňový systém je velmi složitý, má mnoho úrovní a někdy je těžké se orientovat v typu daně, i když informace poskytované dánskými daňovými autoritami jsou úplné a precizně zpracované.

Nutno však říci, že česká daňová legislativa je složitá a mnohdy těžko srozumitelná. Díky neviditelným rukám politickým, které za daňové zákony odpovídají, je správa a výběr daní zdrojem nepříjemných pocitů obyvatel.

8 NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ

Na základě výsledků zjištěných při zpracovávání této práce se pokusím navrhnout několik opatření, která by mohla přispět ke zlepšení situace v oblasti daní. Opatření jsou primárně zaměřena na úpravu českého daňového systému, přesto se však pokusím dotknout i změn, které by mohly být, na základě studia českého daňového systému, implementovány do dánského daňového systému. Nejprve se však zmíním o změnách, které jsou připravovány celostátně vládami obou zemí.

8.1 Dánská vládní reforma

Již v březnu roku 2009 se dánská vláda společně s Dánskou lidovou stranou dohodly na přijetí daňové reformy. Její realizace je naplánovaná v průběhu let 2010-2019. Její implementace se započala v roce 2010. Celý proces je rozdělen do několika kroků. Výsledkem by mělo být snížení daňového zatížení až o 30 miliard DKK ročně (až o 1,5% HDP).

Daňová reforma zahrnuje snížení zdanění důchodů, ale naopak zvýšení zdanění spotřeby. Cílem je zmírnit dopady ekonomické krize.

V oblasti osobní důchodové daně by mělo dojít ke změně sazeb daně. Již v roce 2010 byla zrušena státní daň se střední sazbou daně, která byla dříve ve výši 6%. Státní daň s dolní sazbou daně bude snížena, a to o 1,5% (z 5,26% na 3,76%). Také maximální daňové zatížení bylo sníženo z dřívějších 59% na 51,5%. V roce 2012 se dále počítá se změnami v oblasti uplatňování nezdanitelných položek.

V oblasti energetických a environmentálních daní dojde ke zvýšení daňových výnosů o téměř 4 miliardy DKK. Počítá se se zvýšením zdanění podniků i domácností v této oblasti. Energetické daně (vyjma daně z minerálních olejů) budou zvýšeny o cca 15%. Bude také zavedeno několik nových typů daní: daň z klimatizací, daň z veřejného osvětlení, daň z lubrikantů a daň z plynů způsobujících skleníkový efekt. S těmito změnami se počítá v roce 2013. Environmentální daně budou také zvýšeny, daně ze spotřeby (daň z tabáku a daň z čokolády, zmrzliny a sladkostí bude navýšena, krabička cigaret tak bude stát o 3 DKK více). Zdanění nealkoholických nápojů se bude nadále odvíjet od obsahu cukru v nápoji, mléčné produkty a oleje budou posuzovány a zdaněny dle obsahu nasycených kyselin a obsahu tuku.

8.1.1 Dopady daňové reformy

Hlavním cílem Dánské daňové reformy 2010 je zvýšit nabídku práce a tím pádem přispět k finanční stabilitě státu v dlouhém období. Zmírnění zdanění důchodů by mělo obyvatele více motivovat k úsporám a investicím.

Naopak zvýšení daní ze spotřeby by mělo zdražit konzumaci a produkci dotčených produktů či potravin. Výrobky, které jsou škodlivé životnímu prostředí a zatěžují zdraví člověka, jsou proto podrobeny vysoké dani. Od všech těchto kroků se očekává, že budou mít pozitivní efekt na průměrnou délku života lidí, stejně tak pozitivně ovlivní životní styl a zmírní obezitu a výskyt cukrovky a cévních onemocnění.

8.2 Česká daňová reforma

V současnosti probíhá a nadále bude probíhat i reforma českého daňového systému. Jedná se o první kompletní reformu daňového systému, která byla od roku 1993 uskutečněna. Ministerstvo financí, ve spolupráci s Ministerstvem práce a sociálních věcí a Ministerstvem zdravotnictví připravuje rozsáhlé změny v oblasti daní, přičemž hlavním cílem reformy je snížit administrativní náklady pro poplatníka a pro stát. Cílem je také vytvořit jednoduchý a přehledný daňový systém. Bude se tedy jednat o systémové změny, které by měly být dlouhodobého charakteru.

Reforma se skládá z několika fází, jednou z nich je i Reforma přímých daní a odvodů, která je známa jako III. pilíř daňové reformy. V následující kapitole se zaměřím na návrhy Ministerstva financí z března 2011.

8.2.1 Reforma přímých daní a odvodů

Cílem tohoto kroku je přinést změny do oblasti přímých daní a odvodů, konkrétně tedy do oblasti zdanění příjmů fyzických a právnických osob. Změny se však týkají i dalších daní, např. má být uvedena nová daň – daň z hazardu, dále se změny dotknou i daně dědické a darovací.

Velmi důležitým krokem v oblasti zdanění příjmů fyzických osob je podle mého názoru zrušení superhrubé mzdy a sjednocení základů daně pro všechny přímé odvody. Daň, odvody na sociální a zdravotní pojistné by se tak odváděly z jednoho základu daně – hrubé mzdy. Myslím si, že je to velmi vhodné, jelikož se tak sníží komplikovanost výpočtů při stanovení odvodů a daně. Sazba daně se však od roku 2013 zvýší na 19%.

Dalším velmi významným počinem je snaha o zavedení tzv. Jednotného inkasního místa (JIM). V současné situaci existuje 5 různých správců daně (Finanční úřad, Celní úřad, ČSSZ, Zdravotní pojišťovny, popř. Úrazové pojišťovny). Poplatníkům tak vznikají problémy a komplikace při odvodech daní, pro každou daň jsou jiné základy daně, jiné formuláře, jiné lhůty, jiná daňová přiznání a jiné dny výběru daní. Z každého správního místa pak na poplatníka může přijít jiná kontrola. Pro zjednodušení (a zprůhlednění) této situace tedy Ministerstvo financí navrhuje zavést Jednotné inkasní místo, které by od poplatníků z jednoho základu daně, z jedné částky, pomocí jednoho formuláře vybralo určené daně a jako jediný správce daně by pak stát pomocí JIM tyto prostředky distribuoval dále. Také tento návrh se mi zdá velmi rozumný a efektivní, i když mohl přijít již dříve – jak popisuji výše, v Dánsku je tato praktika již dávno uplatňována – finanční úřad SKAT zde funguje na stejném principu, jako bude u nás fungovat JIM.

V oblasti zdanění příjmů právnických osob se návrh snaží odstranit dvojí zdanění vyplácených dividend. Dle návrhu Ministerstva financí by měly být dividendy nadále vypláceny z již zdaněného zisku a zdaněny srážkou, avšak v příštím zdaňovacím období by si právnická osoba výši vyplácených dividend v minulém zdaňovacím období mohla odečíst jako slevu na dani právnických osob.

Daň dědická a darovací by se měla, v případě, že dědic náleží do III. skupiny ve vztahu k zůstaviteli, vybírat společně se zdaněním příjmů, dědictví se tedy bude posuzovat jako další příjem.

Poslední důležitou novinkou je zavedení nové daně z hazardu, a to již od 1. 1. 2012. Zavedením této daně si Ministerstvo financí slibuje zvýšení daňových příjmů o 7 miliard Kč za rok.

8.3 Zdanění příjmů

Česká republika patří k zemím, které v uplynulých letech snížily sazbu daně z příjmů právnických osob, progresivní daň z příjmů fyzických osob byla zrušena a nahrazena jednotnou sazbou daně. Vypadá to, že se tato iniciativa stává trendem poslední doby, avšak snižování přímých daní se děje jedině a zásadně na úkor zvyšování nepřímých daní, což dosvědčují i vládní reformy DPH v České republice plánované na nejbližší dobu. Nepřímé daně jsou lépe snášeny, jelikož nejsou tolik viditelné. V důsledku však daňový poplatník na daních odvádí stále více peněz. Na nepřímé daně se všeobecně zaměřují státy

s neefektivním výběrem daní, jelikož se zdanění spotřeby lépe kontroluje, právě proto i u nás očekáváme zvýšení snížené sazby DPH v roce 2013 a následně uvedení jednotné sazby DPH.

Pokud by však byly zvýšeny sazby daní z příjmů a zvýšena efektivita jejich výběru, domnívám se, že by k navýšení DPH nemuselo dojít. Taktéž zachování progresivního zdanění fyzických osob by napomohlo k zachování současné úrovně zdanění spotřeby.

8.3.1 Zdanění příjmů fyzických osob

Do roku 2008 byla v Česku uplatňována progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob. Tento model je nadále používán v Dánsku.

Oba státy se prezentují jako demokratické a sociální. Dánsko bezpochyby demokratickým státem je a jeho postupy v sociální oblasti vůči obyvatelům jsou více než zřejmé a důsledné. Právě proto ale používají silné progresivní zdanění fyzických osob, jelikož tento typ daně je největším přispívatelem do veřejných rozpočtů. Pokud chce i Česká republika fungovat jako sociální stát, myslím si, že by se k progresivnímu zdanění fyzických osob měla vrátit. Navrhuji tedy znovuzavedení progresivního zdanění příjmů fyzických osob. Sazby daní se pohybovaly v rozpětí od 19% do 32% v závislosti na výši příjmu (základu daně). Tím pádem do veřejných rozpočtů přispívají více ti, kteří také vydělávají více. Tento model vidím jako v praxi osvědčený a navíc v naší republice poměrně dobře zažitý.

Uvědomuji si ovšem, že je plně aplikovatelný pouze tam, kde neexistují tendence poplatníků vyhnout se daním a snažit se přesunout do nižšího daňového pásma.

Samozřejmě lze ale připomenout, že i současná jednotná a rovná sazba daně 15% není tak úplně jednotná a rovná. Pokud ke zdanění příjmů připočteme i odvody na sociální a zdravotní pojištění, či si přimyslíme velké množství slev na dani a odpočtů ze základu daně, zjistíme, že příjem poplatníků je zatížen různě, právě podle toho, jaké zákonné nároky na odpočty a slevy splňují.

Stejně tak si myslím, že zavedení tzv. superhrubé mzdy, spojené s přechodem na jednotnou sazbu daně, nebylo právě šťastným rozhodnutím. Základ daně tak byl navýšen o odvody placené zaměstnavatelem, ze kterého se teprve počítá daň. Pokud zavedení superhrubé mzdy a jednotné 15% sazby daně mělo být vstřícným krokem k občanům, myslím si, že se nepovedlo. Snížila se sice sazba na 15%, ale zvýšil se základ daně, což může odvedenou daň opět zvyšovat.

Pokud by se měl český daňový systém zjednodušit a zpřehlednit, tak dále jednoznačně navrhuji zprůhlednění legislativních předpisů. Daňové zákony jsou složité, nepřehledné, často odkazují na další zákony či vyhlášky, v některých případech, kdy je nutné aplikovat právní úpravu, však zákon mlčí. Stejně tak je poměrně náročné orientovat se v neustálých novelách zákonů, které jsou přijímány, zejména v daňové oblasti, velmi často. Například zákon o dani z příjmů byl od svého vzniku v roce 1992 více než 100krát novelizován. Proto si myslím, že nově přijímané zákony a novelizace stávajících daňových zákonů by měly být zpracovávány a prezentovány především s ohledem na ty, kterých se nejvíce dotknou – s ohledem na daňové poplatníky, občany, a to jasně, srozumitelně a přehledně. Počet novelizací by měl být taktéž redukován, jelikož neustálé změny podryvají autoritu daňových institucí a potažmo i celého daňového systému.

8.3.2 Zdanění příjmů právnických osob

Pro všechny země je velmi důležité vytvářet co nejpříznivější legislativní prostředí pro podnikání a jednou z cest, jak toto umožnit, je i snižovat daňové zátěže pro firmy. Dnes není pro velké společnosti problém změnit místo podnikání, a tím tedy i příjemce daní. Udržení velkých společností v zemi je pro stát velmi důležité, jelikož firmy zaměstnávají tisíce zaměstnanců a na jejich existenci je závislá celá řada dodavatelů. Správné nastavení sazby daně z příjmu právnických osob je důležité jak pro státní pokladnu, tak pro stimulaci a rozvoj podnikání. Vysoká sazba daně z příjmu právnických osob je jedním z důvodů ke změně sídla firmy. Přesto si však myslím, že výše sazby daně ze zisku korporací je v Česku nízká, jsem proto pro zvýšení sazby daně.

Je zde však i jeden faktor, který se nachází v českém daňovém systému a který v Dánsku postrádám. Je to sleva na dani pro právnické osoby, které zaměstnávají osoby se zdravotním postižením. Myslím si, že dánskému daňovému systému a dánským snahám o rovnoprávnost občanů ve všech směrech (i těch znevýhodněných) by zavedení této slevy jednoznačně prospělo, jelikož by mohlo stimulovat zaměstnávání zdravotně postižených osob a jejich lepší začlenění do společnosti.

V Dánsku také existuje skupinové zdanění firem, konsolidované společnosti tak mohou využít společného zdanění. Tím pádem je lákavým místem pro velké mateřské a dceřiné společnosti, jelikož mohou využít vzájemného započítání ztrát ve skupině. Mohla by to být jedna z pobídek, jak přilákat velké firmy k podnikání v Česku a jak zvýšit příjmy státního rozpočtu.

8.4 Zdanění majetku

8.4.1 Daň z nemovitostí, daň dědická a daň darovací

Mezi zdanění majetku patří v Česku daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací.

Bohužel se český daňový systém v této oblasti dánským systémem v rámci vylepšení inspirovat nemůže, jelikož v Dánsku je majetek podroben několika stupňům zdanění a daňové zatížení je o mnoho vyšší. Od nabytí majetku za (již zdaněný) příjem poplatníka, přes daň z nemovitosti, daň z hodnoty nemovitosti, až po, pokud je majetek předmětem dědictví, daň dědickou či darovací.

Samozřejmě, že stejný postup je uplatněn i v českém daňovém systému, ale dlouhodobě jsou příjmy z majtkových daní v ČR nízké. Navíc daň z nemovitostí je 100% příjmem rozpočtu obce, a ne příjmem státního rozpočtu. Navíc jsou od daně plně osvobozeny osoby patřící do I. a II. skupiny ve vztahu k zůstaviteli, tudíž okruh plátců se velmi zúžil.

Podle mého názoru je správa a administrativní náklady na výběr majtkových daní neefektivní. Zejména pak u daně dědické a darovací. Také malý okruh osob, které tuto daň musí platit, přispívá k mému názoru tyto daně nadále neuvolovat. Všeobecně je známo, že majetek je pořízen za příjmy poplatníka, za jeho důchod, který byl již zdaněn daní z příjmů. To je také další faktor, který podporuje zrušení této daně.

8.4.2 Daň silniční

Silniční daň je v České republice uvalena především na automobily, které majitel (provozovatel) používá k podnikání. V Dánsku jí může odpovídat daň registrační, kterou jsem podrobně popsala v praktické části této práce. Jejím hlavním přínosem je ekologický dopad na společnost, jelikož je touto daní de facto „trestáno“ znečišťování životního prostředí. Pokud bychom se zde měli inspirovat Dánskem, dosáhlo by zdanění provozu na pozemních komunikacích astronomických výšin, pro české poplatníky nesplnitelné. Přesto bych si pro začátek jeden prvek z dánského systému vypůjčila, a to rozšíření předmětu daně i na automobily, které nejsou používány jen pro podnikání, ale i pro soukromé účely. Státu by se tak zajistily příjmy vyšší, než doposud, ale dopad na poplatníky by nebyl podle mého názoru tolik markantní. Pokud by však bylo pro obyvatele uvalení této daně i na soukromě provozované automobily neúnosné, mohli by dát přednost veřejné hromadné

dopravě, čímž by se provoz na silnicích i dálnicích podstatně zmenšil a životní prostředí by tolik netrpělo.

8.5 Zdanění spotřeby

Se vstupem Česka do EU postupně kroky v oblasti spotřebních daní vedou k harmonizaci a koordinaci daní v rámci celého společenství. Proto i zásahy do jednotlivých nepřímých daní jsou vedeny spíše z institucí EU než z členských států a postupy národních vlád a jejich kompetence jsou oslabovány.

U zdanění spotřeby se zaměřím zejména na daň z přidané hodnoty. DPH je důležitým příjmem státního rozpočtu, proto by bylo bezpředmětné spekulovat nad její opodstatněností. Její místo v rozpočtech je neoddiskutovatelné. Na půdě EU probíhají snahy o její harmonizaci mezi členskými státy.

Snížování DPH vede ke snížení výnosů plynoucích do státního rozpočtu. Proto je jasné, že DPH bude postupně spíše zvyšována, i když by snížení daňovým poplatníkům přineslo značné úlevy. Pokud bychom se měli v tomto bodě řídit Dánskem, věřím, že bychom narazili na velké překážky, a to zejména v jednotné sazbě daně ve výši 25%. Ta je podle mého názoru pro Česko příliš vysoká, přesto je jasné, že jednotná sazba DPH se nám dříve či později nevyhne.

Dle vládní reformy dojde v oblasti DPH k řadě změn, jak jsem již uvedla výše v praktické části této práce. V Česku má stoupnout snížená sazba DPH v roce 2012 z 10% na 14 % a v roce 2013 by se měla sjednotit se základní sazbou, která má taktéž v roce 2013 klesnout ze současných 20% na 17,5%. Od této doby pak bude uplatňována pouze tato jednotná sazba daně z přidané hodnoty ve výši 17,5%. Zhruba tři čtvrtiny spotřebního koše tak dle ekonomických odborníků a jejich odhadů podraží.

Pokud by došlo k souběžnému zvýšení všech daní, byla by situace pochopitelně neúnosná. Nepřímé daně, především DPH, jsou daněmi, které nejvíce postihují ty nejchudší, protože zdaňují spotřebu, a ta v jejich výdajích zaujímá největší část. DPH, která využívá pouze jednu sazbu, může být nespravedlivá, protože relativně více sníží příjem poplatníků s nižším příjmem než poplatníků s vyšším příjmem. Jestliže vezmeme v potaz stanovisko, kde navrhuji zvýšení daně z příjmů právnických osob a znovuzavedení progresivní daně z příjmů fyzických osob, musím uvést, že současně zastávám ten názor, aby alespoň pro potraviny běžné denní spotřeby a léky na předpis byla zachována snížená sazba DPH.

Na závěr je třeba podotknout, že v Dánsku je jednotná sazba DPH, i když vysoká, vykompenzována progresivním zdaněním příjmů fyzických osob a lidé s nižšími příjmy odvádějí na daních méně než lidé bohatší. Tak nejbohatší lidé přispívají do státního rozpočtu více zdaněním svých příjmů. Pokud bychom totéž aplikovali u nás, vyšší zdanění bohatších by nahradilo v rozpočtu ušlé daňové příjmy, o které by stát ochuzen se zachování snížené sazby DPH u potravin a léků, jak navrhuji.

V oblasti spotřebních daní se český daňový systém v dánském opět nemůže příliš inspirovat. Sazby daní jsou vysoké, daleko nad úrovní minimální sazby stanovené EU. Přesto bych zde navrhla alespoň jednu malou změnu, a to zvýšení daně z cigaret. U nás se vypočítá jako součet procentní části sazby daně z ceny pro konečného spotřebitele a pevné části sazby daně z počtu kusů. V současné době zaplatíme z jedné krabičky cigaret cca 41 Kč na spotřební dani. Postup výpočtu je následující: 1,07 Kč za 1 ks cigaret + 28% z ceny krabičky (min 2,01 Kč/ks), za 20 ks v krabičce tedy zaplatíme: $(1,07 \times 20) + (28\% \times 68 \text{ Kč}) = 41 \text{ Kč}$. Postupnému zvýšení daně se zde určitě nevyhneme, neboť kroky EU v této oblasti ke zvýšení spotřební daně u cigaret směřují. Aplikovala bych zde proto dánský postup, a to zvýšení daně z 1 ks cigarety na 1,50 Kč + dánská sazba 21,65% z ceny krabičky. Daň by potom vypadala takto: $(1,50 \times 20) + (21,65\% \times 68 \text{ Kč}) = 45 \text{ Kč}$. Spotřební daně by se tak zvýšila o 4 Kč a znamenalo by to zvýšení daňových příjmů plynoucích do státního rozpočtu.

8.6 Správa a výběr daní

Podle šetření organizace Transparency International má Dánsko nejnižší index míry korupce na světě. Česko se umístilo až na 53. místě. O desítky míst zpět je pak Česko za Dánskem i v různých světových žebříčcích, které se týkají vymahatelnosti práva a konkurenceschopnosti. Zde vidím samozřejmě velmi mnoho aspektů a dlouhou cestu, na níž se máme ještě od Dánska učit. Co se na daních v Dánsku vybere, také nalezne svůj určený cíl a financováno je přesně to, co financováno být mělo. Neexistuje korupce ani nečisté jednání či snaha o obohacení jedince na úkor druhých.

Správa a administrativa s daněmi spojená funguje. Dánští občané mají v tomto směru zjednodušenou práci, jelikož daňová přiznání za ně předvyplní daňový úřad SKAT. Občané však musí věrně a poctivě přiznat všechny skutečnosti, které u nich v průběhu zdaňovacího období nastaly, jedině tak bude daňové přiznání podané následně občanem

bezchybně vyplněno. Odvod daní pro Dány není nutným zlem, i když si sami uvědomují některé absurdity spojené s velmi vysokým daňovým zatížením.

V České republice lze dle informací České daňové správy podat elektronické daňové přiznání k DPH, k dani z příjmů fyzických a právnických osob, k dani silniční a k dani z nemovitostí. To je pro občany výhodné a přináší to zjednodušení při přiznání daní. Opatření pro zlepšení, která bych na tomto místě navrhla, se týkají administrativy elektronických informací vztahených k daním. Myslím si, že by bylo výhodné, pokud by existovaly jedny přehledné a lehce dostupné a přístupné webové stránky, které by občanům nejen poskytovaly informace, ale byly jim i průvodcem při jejich dotazech, přiznávání daní, vyplňování přiznání, apod. Také jsem zastáncem nově připravovaného konceptu Jednotného inkasního místa, které popisuji výše v praktické části.

Z uvedených opatření vyplývá, že jsem částečně zastáncem dalšího zvyšování daní. Je tomu skutečně tak, ale pouze za předpokladu společného přijetí i dalších mnou navrhovaných změn. Současné daňové zatížení dopadá nejcitelněji na obyvatele s nižšími příjmy, kteří ze svého platu odvedou na daních nejvíce. Proto si myslím, že by mělo dojít ke změnám, které by daňové zatížení přesunulo na občany s vyššími příjmy (např. progresivní sazbou daně z příjmů fyzických osob) a naplnilo tak principy solidarity ve státě.

Na závěr chci uvést můj subjektivní názor na správu a výběr daní, který se ovšem nemusí shodovat s veřejným míněním. Dle mého názoru je u nás stále cítit nedostatek etiky a prvky chaosu. Také se podle mě příliš přeceňuje úloha daňových úředníků. Byla bych ráda, pokud by se tato zažitá představa změnila a lidé začali vnímat úředníky jako pomocníky, ne jako rozhodčí soudce. To je však stále pevně zakořeněno v myslích obyvatel, jelikož tomu není tak dávno, co síla úředního razítka hýbala naší společností. Každá změna, v jakékoliv správě, nejen v té daňové, je spojena s ochotou obyvatel tuto změnu přijmout a respektovat. I zde máme před sebou ještě dlouhou cestu.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo provést komparaci daňových soustav České republiky a Dánska. Zároveň také poukázat na nejvýznamnější rozdíly, a to jak za pomoci komparace daňových systémů, daňových příjmů, či jednotlivých daní. Jedním z cílů práce pak bylo také na základě zjištěných údajů navrhnout případné změny v této oblasti.

Diplomová práce se dělí na několik tematických celků. V teoretické části práce jsem nejprve popsala pojmový aparát z oblasti daní (teorie daní, definice daní, konstrukční prvky, jednotlivé daně a jejich genezi), který dále používám při podrobném popisu daňových soustav Česka a Dánska.

V praktické části se zpočátku zabývám daňovými reformami a ukazateli jako je den daňové svobody, či složená daňová kvóta. Dále je zpracován celkový pohled na daňové příjmy v obou analyzovaných zemích. V dalším kroku se v praktické části zaměřuji již na komparaci jednotlivých typů daně. Podrobně se tak mohou čtenáři seznámit s komparací zdanění důchodů, majetků a spotřeby. Je také uvedeno několik praktických příkladů, které vybrané situace lépe dokreslují. Je poukázáno na nejvýznamnější rozdíly v oblasti daní.

Z provedené komparace vyplývá, že oba systémy se vyznačují určitými nedostatky a že dokonalý daňový systém neexistuje. Český daňový systém se v podmínkách tržní ekonomiky vyvíjí teprve krátce, oproti tomu dánský daňový systém má za sebou několik desítek let vývoje. Věřím, že zkušenosti, dovednosti a znalosti, které lidé činní v oblasti daní získávají, ať už jako daňoví poradci, zákonodárci, či úředníci, budou ku prospěchu všem a napomohou nadále vytvářet a zlepšovat daňový systém tak, aby byl spravedlivý, efektivní a důvěryhodný.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografické publikace:

- [1] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přepracované vydání. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [2] LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [3] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR*. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
- [4] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- [5] VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. vydání. Praha: Grada Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.
- [6] KUBÁTOVÁ, K. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. 240 s. ISBN 80-7169-020-1.
- [7] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [8] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový rozhled*. Praha: VOX, 1995. 208 s.
- [9] HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A., et al. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.

Zákony:

- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje:

- [16] *Česká daňová správa*. [online]. 2011, [cit. 2011-06-28]. Dostupné z: <<http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/index.html?year=0>>.
- [17] *Sazby daně dědické a darovací 2011*. [online]. 2011, [cit. 2011-06-28]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/dane/dan-dedicke-a-darovaci/pruvodce/sazby-dane-dedicke-a-darovaci/>>.
- [18] *Spotřební daně a jejich správa*. [online]. 2011, [cit. 2011-06-29]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>>.
- [19] *SKAT. Danish Tax Authority*. [online]. 2011, [cit. 2011-07-01]. Dostupné z: <<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1880485&vId=0>>.
- [20] *KPMG - VAT in Denmark – a short guide. 2010*. [online]. 2011, [cit. 2011-07-04]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.com/DK/da/nyheder-og-indsigt/nyhedsbreve-og-publikationer/publikationer/tax/moms-told-afgifter/Documents/VAT%20in%20Denmark.pdf>>.
- [21] *Tax in Denmark*. [online]. 2011, [cit. 2011-07-07]. Dostupné z: <<http://www.skm.dk/foreign/english/taxindenmark2008/6649/>>.
- [22] *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. [online]. 2011, [cit. 2011-07-08]. Dostupné z: <<http://www.ucetniporadce.cz/qbwwwup.dll/Chapter/ZDZ~SMLOUVY+O+ZAMEZEN%CD+DVOJ%CDHO+ZDAN%CCN%CD?licfld=GuestLTEK-0000000040E594A0-MJHP>>.
- [23] *Taxation and Customs Union, VAT rates applied in the Member States of the European Community*. [online]. 2011, [cit. 2011-07-14]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>.
- [24] *Excise Duty Rates 2011*. 2011, [cit. 2011-07-16]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/rates/index_en.htm>.
- [25] *Tax rates and limits in Denmark, 2010, 2011*. 2011, [cit. 2011-07-19]. Dostupné z: <<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=91573#91641>>.
- [26] *Inheritance and Tax Law*. 2011, [cit. 2011-07-19]. Dostupné z: <<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Denmark/Inheritance>>.
- [27] *Corporate Income Tax in Denmark*. 2011, [cit. 2011-07-27]. Dostupné z: <<https://www.cfe-eutax.org/taxation/corporate-income-tax/denmark>>.
- [28] *OECD Corporate Tax Rates*. 2011, [cit. 2011-07-27]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html>.
- [29] *Podklady k přednáškám. Daně. V. Vybíhal*. 2011, [cit. 2011-07-10]. Dostupné z: <<http://vyuka.fame.utb.cz/course/view.php?id=50>>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DZD	Dílčí základ daně
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
JIM	Jednotné inkasní místo
MF	Ministerstvo financí
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnická osoba
PSP	Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR
ZD	Základ daně

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Předmět zdanění [3].....</i>	15
<i>Obr. 2 Slevy na dani [3].....</i>	17
<i>Obr. 3 Přímé daně v českém daňovém systému [vlastní].....</i>	19
<i>Obr. 4 Základní druhy příjmů osvobozených od daně z příjmů FO [3].....</i>	22
<i>Obr. 5 Nepřímé daně v českém daňovém systému</i>	34
<i>Obr. 6 Daně v Dánsku [vlastní].....</i>	41
<i>Obr. 7: Přímé daně v dánském daňovém systému [vlastní].....</i>	42
<i>Obr. 8: Sazby osobní důchodové daně Dánsko [18].....</i>	44
<i>Obr. 9: Nepřímé daně v dánském daňovém systému</i>	47
<i>Obr. 10: Složená daňová kvóta vybraných států EU</i>	60
<i>Obr. 11: Struktura daňových příjmů ČR v roce 2010, [vlastní].....</i>	63
<i>Obr. 12: Struktura daňových příjmů Dánska v roce 2010, [vlastní].....</i>	64
<i>Obr. 13: Hrubá mzda, daň a odvody poplatníka v ČR v roce 2011 [vlastní].....</i>	69
<i>Obr. 14: Hrubá mzda, daň a příspěvek na trh práce, Dánsko 2011 [vlastní].....</i>	73
<i>Obr. 15: Hrubá mzda, daň a odvody při průměrné české mzdě [vlastní].....</i>	78
<i>Obr. 16: Hrubá mzda, daň a příspěvek na trh práce při průměrné dánské mzdě, [vlastní].....</i>	80
<i>Obr. 17: Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v Česku a Dánsku [zdroj dat: OECD Corporate Tax Rates 2011, vlastní úprava].....</i>	84
<i>Obr. 18: Vývoj sazeb DPH v Česku a Dánsku - 1993-současnost [22].....</i>	89
<i>Obr. 19: Sazby spotřebních daní u vybraných položek [vlastní].....</i>	94
<i>Obr. 20: Spotřební daň z krabičky cigaret [vlastní].....</i>	95

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1: Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011 [10].....</i>	23
<i>Tabulka 2: Schéma výpočtu daňového bonusu [3].....</i>	24
<i>Tabulka 3: Metodika stanovení základu daně z příjmů právnických osob [29].....</i>	26
<i>Tabulka 4: Roční sazby daně pro osobní automobily pro rok 2011 [13].....</i>	31
<i>Tabulka 5: Sazby odvodů na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.....</i>	39
<i>Tabulka 6: Sazby osobní důchodové daně [18].....</i>	44
<i>Tabulka 7: Výše daňové kvóty ve vybraných státech Evropské unie (v %)</i>	60
<i>Tabulka 8: Den daňové svobody 2011.....</i>	61
<i>Tabulka 9: Daňové příjmy v ČR v letech 2009-2010</i>	63
<i>Tabulka 10: Daňové příjmy v Dánsku v letech 2009-2010</i>	64
<i>Tabulka 11: Konstrukční prvky osobní důchodové daně [vlastní].....</i>	66
<i>Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, ČR 2011 [vlastní].....</i>	68
<i>Tabulka 13: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, Dánsko 2011 [vlastní].....</i>	71
<i>Tabulka 14: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, průměrná mzda v ČR 2011</i>	77
<i>Tabulka 15: Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti, průměrná mzda, Dánsko 2011</i>	79
<i>Tabulka 16: Metodika stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob v Česku [3].....</i>	83
<i>Tabulka 17: Metodika stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob v Dánsku.....</i>	83
<i>Tabulka 18: Sazby daně dědické a darovací v ČR pro rok 2011 [16].....</i>	86
<i>Tabulka 19: Výpočet daně dědické v Česku a Dánsku [vlastní].....</i>	87
<i>Tabulka 20: Sazby DPH u konkrétního zboží a služeb</i>	90
<i>Tabulka 21: Porovnání cen zboží a služeb s DPH v ČR a Dánsku [vlastní].....</i>	91
<i>Tabulka 22: Porovnání sazeb spotřebních daní [vlastní].....</i>	93
<i>Tabulka 23: Sazby spotřební daně – tabákové výrobky [24]</i>	94
<i>Tabulka 24: Sazby spotřebních daní v Dánsku [20].....</i>	96

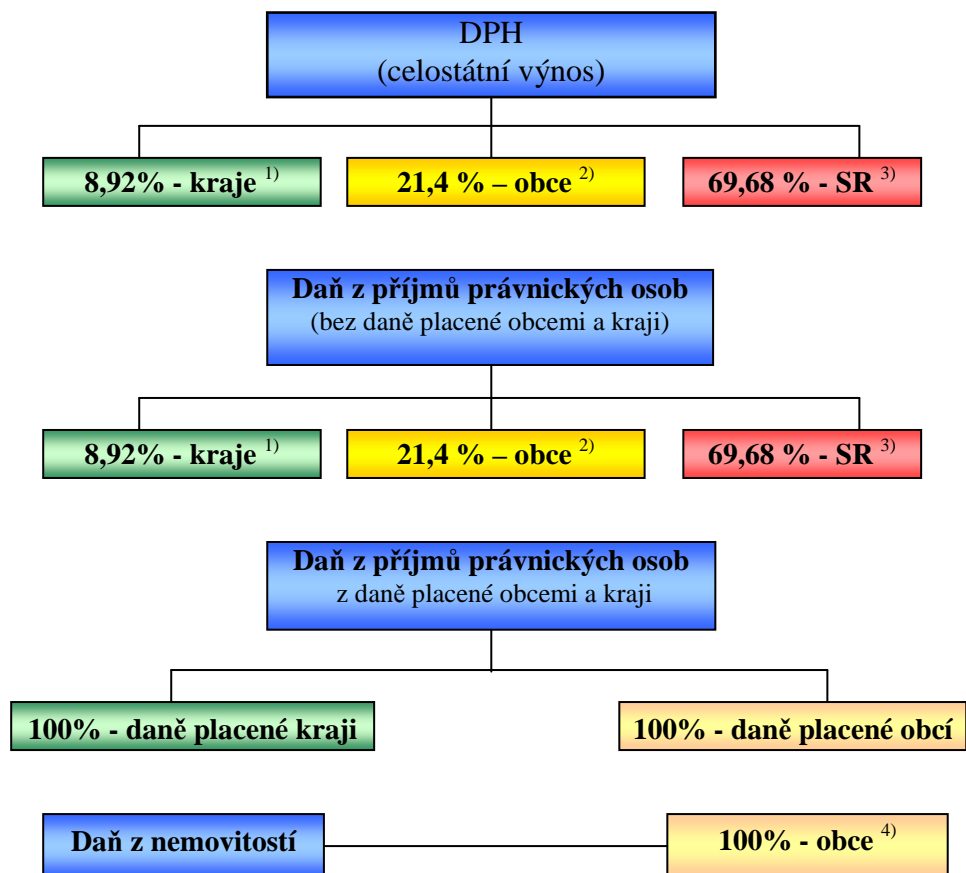
SEZNAM PŘÍLOH

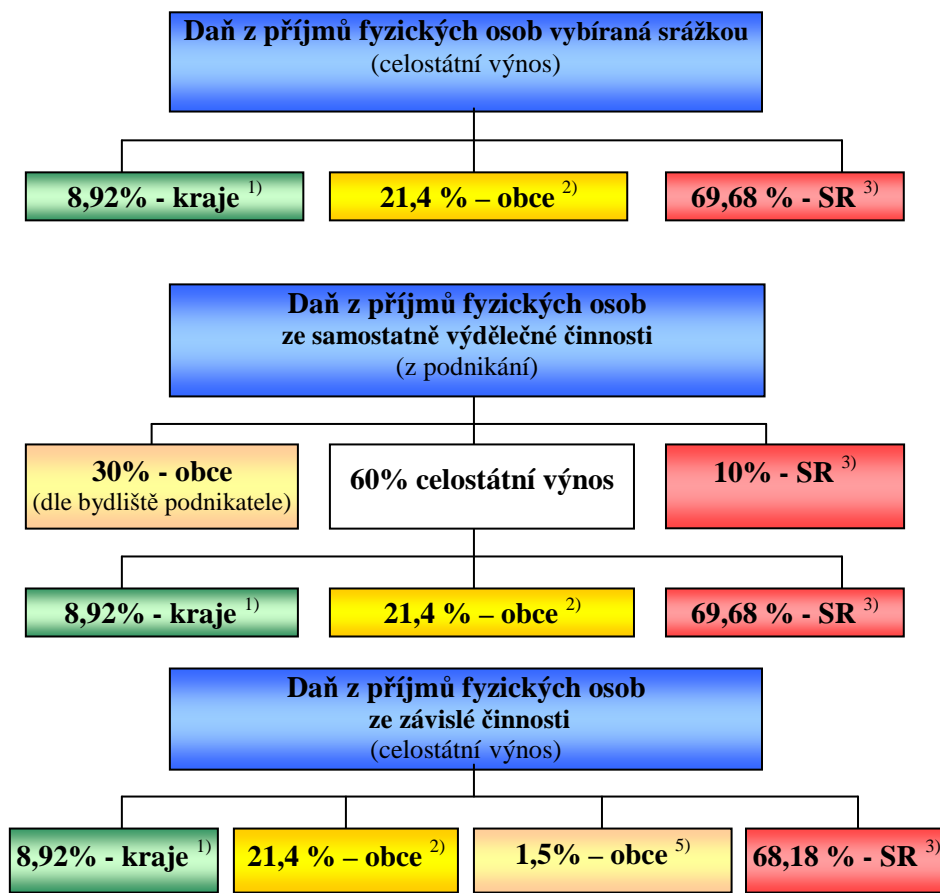
PŘÍLOHA P I: SCHÉMA ROZPOČTOVÉHO URČENÍ DANÍ

PŘÍLOHA P II: DEN DAŇOVÉ SVOBODY 2011

PŘÍLOHA P III: SAZBY DPH V ČLENSKÝCH STÁTECH EU 2011

PŘÍLOHA PI: SCHÉMA ROZPOČTOVÉHO URČENÍ DANÍ





Vysvětlivky:

¹⁾ Každý kraj se na procentní části celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

²⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:

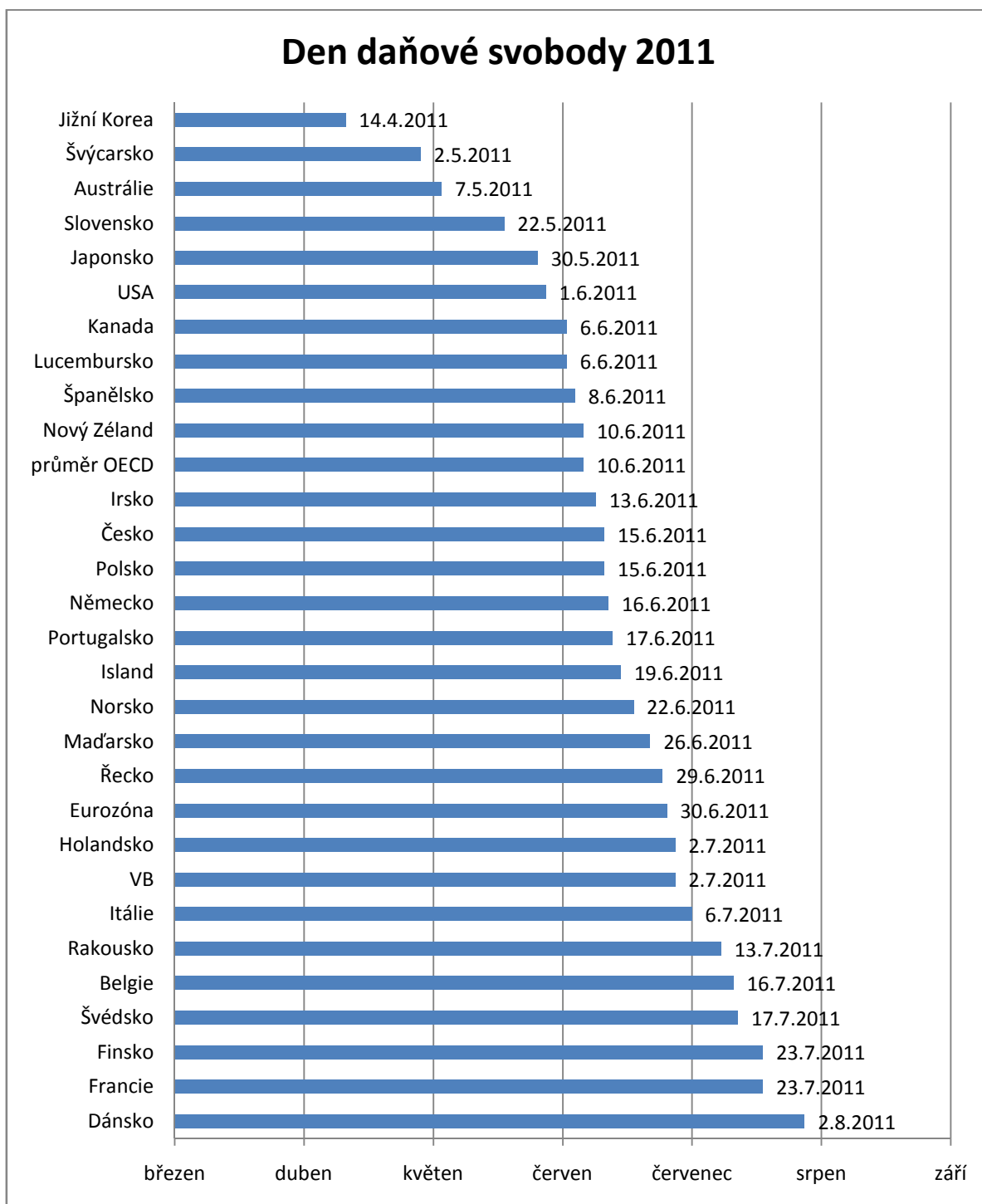
1. kritéria výměry katastrálních území obce
2. prostého počtu obyvatel v obci
3. násobků postupných přechodů

³⁾ Příjmy
státního
rozpočtu

⁴⁾ Výnos daně z nemovitostí; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.

⁵⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci.

PŘÍLOHA P II: DEN DAŇOVÉ SVOBODY 2011



PŘÍLOHA P III: SAZBY DPH V ČLENSKÝCH STÁTECH EU 2011

členský stát EU	supersnížená sazba DPH	snížená sazba DPH	základní sazba DPH
Belgie	-	6/12	21
Bulharsko	-	9	20
Česko	-	10	20
Dánsko	-	-	25
Německo	-	7	19
Estonsko	-	9	20
Řecko	-	6,5/13	23
Španělsko	4	8	18
Francie	2,1	5,5	19,6
Irsko	4,8	9/13,5	21
Itálie	4	10	20
Kypr	-	5/8	15
Lotyšsko	-	12	22
Litva	-	5/9	21
Lucembursko	3	6/12	15
Maďarsko	-	5/8	25
Malta	-	5/7	18
Nizozemí	-	6	19
Rakousko	-	10	20
Polsko	-	5/8	23
Portugalsko	-	6/13	23
Rumunsko	-	5/9	24
Slovinsko	-	8,5	20
Slovensko	-	10	20
Finsko	-	9/13	23
Švédsko	-	9/12	25
Velká Británie	-	5	20