

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

RIGORÓZNÍ PRÁCE

**Daňové zatížení v ČR se zaměřením na daň z příjmu
právnických osob**

Jméno zpracovatele: Mgr. Ing. Igor Kotlán, Ph.D.

Jméno konzultanta: prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

srpen 2007

Prohlašuji, že jsem rigorózně zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

.....Kopačka

Obsah

ÚVOD	4
1. METODOLOGIE, CÍLE A STRUKTURA PRÁCE	6
1.1 Vybrané filozofické kategorie a právo	7
1.2 Právní věda ve smyslu normativním	10
1.3 Ekonomická věda ve smyslu teleologickém	12
1.4 Daně v kontextu vztahu práva a ekonomie	15
1.5 Cíle a struktura rigorózní práce	19
2. DANĚ A STRUKTURA DAŇOVÉHO SYSTÉMU	20
2.1 Základy daňové teorie	20
2.1.1 Přístupy k daním a veřejnému sektoru	20
2.1.1.1 Typy tržních selhání	22
2.1.1.2 Netržní selhání	25
2.1.1.3 Vládní selhání	26
2.1.1.4 Vládní versus tržní (netržní) selhání, veřejný sektor a daně	28
2.1.2 Optimální velikost zdanění	30
2.2 Velikost zdanění a životní úroveň	31
2.3 Definice daní a jejich funkce	33
2.4 Daňový systém a klasifikace daní	35
2.5 Dílčí shrnutí	37

3. DAŇ Z PŘÍJMU	39
3.1 Historický exkurz	39
3.2 Typy daně z příjmu	41
3.3 Korporátní daň v České republice	42
3.4 Korporátní daň v Evropské unii	44
3.4.1 Komparace daňového zatížení v zemích EU – obecná analýza	44
3.4.2 Komparace daňového zatížení v zemích EU – ekonometrická analýza	48
3.4.3 Daně a ekonomická prosperita: analýza a shrnutí	51
3.5 Dílčí shrnutí	54
4. NÁVRH LEGISLATIVNÍCH ZMĚN V ČR	56
4.1 Připravovaná reforma veřejných financí	56
4.1.1 Ekonomický vývoj a reforma veřejných financí	56
4.1.2 Prvky reformy veřejných financí na výdajové straně SR	57
4.1.3 Prvky reformy veřejných financí na příjmové straně SR	60
4.2 Současný platný stav právní úpravy korporátní daně	61
4.2.1 Ústavně-právní východiska	61
4.2.2 Vnitrostátní úprava	63
4.2.3 Mezinárodní úprava	64
4.3 Daňová reforma korporátní daně	67
4.4 Vlastní návrh legislativních změn	74
4.4.1 Daňová struktura v mezích maastrichtských kritérií	74
4.4.2 Rozbor optimálního daňového zatížení korporací v ČR	76
4.4.2.1 Výzkum názorů podnikatelských subjektů	76
4.4.2.2 Jednací sazba	78
4.4.2.3 Nulová daň z příjmu právnických osob	80
4.5 Analýza průchodnosti legislativních změn	82

4.5.1 Meze rozhodování v teoretické rovině	82
4.5.2 Meze dané politickou situací v ČR	85
4.5.3 Přístup partnerských států a Evropské unie	86
4.6 Dílčí shrnutí	87
ZÁVĚR	90
Literatura	95

ÚVOD

V současnosti vrcholí laická i odborná debata na téma fiskální reformy v České republice. Stav veřejných financí je podle stanoviska domácích i zahraničních ekonomů neudržitelný¹. Dlouhodobé deficity vedou k výrazné akceleraci veřejného zadlužení a s tím spojeným negativním ekonomickým důsledkům v podobě vlivu na cenovou hladinu, úrokové sazby či devizový kurz. Zdánlivě pozitivní prorůstový efekt veřejného deficitu se navíc může z důvodu jeho dluhového financování proměnit v oslabení dlouhodobého ekonomického růstu a produktivních investic².

Problémem je také existence „maastrichtských“ konvergenčních kritérií, které musí Česká republika splnit, pokud chce přijmout společnou měnu. Ve fiskální oblasti se jedná o dvě kritéria. Prvním z nich je velikost veřejného zadlužení, kde je limitní hranicí 60% HDP. Česká ekonomika tuto hranici zatím nepřekročila (v současnosti s pohybuje na hranici okolo 30%), ale dynamika nárůstu veřejného dluhu je hrozivá³.

Druhým konvergenčním kritériem je podíl salda deficitu veřejných rozpočtů k HDP. Zde je limitní hranicí 3%-ní deficit ve vztahu k HDP. V tomto případě se již Česká republika nachází delší dobu (až na výjimky) za touto hranicí (pro rok 2007 jsou předpokládána 4% HDP).

Reformní opatření na výdajové i příjmové stránce veřejných rozpočtů se pak jeví nezbytnými. Součástí reformy veřejných financí je také reforma daňová. V rámci ní pak musí analýza zdanění korporací tvořit jeden z pilířů.

Existuje mnoho názorů na její způsob a razanci. V celospolečenské diskuzi se prolínají názory ekonomů, právníků, politologů a politiků či sociologů. V rámci

¹ Viz negativní stanovisko Mezinárodního měnového fondu, Světové banky, Evropské komise.

² Ekonomická teorie popisuje tzv. vytěšňovací efekt, kde vládní výdaje vytěsní, prostřednictvím zvyšující se úrokové sazby, výdaje soukromé. Financování vládního dluhu prostřednictvím vydání dluhopisů totiž zvyšuje poptávku po penězích, a tím i, při stávající peněžní nabídce, úrokovou míru.

³ V posledním období se sice dynamika nárůstu zastavila, což je ale způsobeno mimořádnou výraznou ekonomickou akcelerací.

jednotlivých politických stran nalezneme celou řadu přístupů, které vyústí až v návrhy současné vládní koalice.

K obecné diskuzi k této problematice de lege lata a především de lege ferenda má přispět i tato práce.

1. METODOLOGIE, CÍLE A STRUKTURA PRÁCE

Metodou se v obecném významu rozumí způsob, jakým je dosaženo cíle⁴. V detailnějším pohledu se jedná o souhrn vzájemně spojených operací, sjednocených v uspořádaný systém a vedoucích k vytýčenému cíli.⁵ Na určitém, vyšším stupni, kdy je možné dosahovat optimálních výsledků, hovoříme o metodě vědecké. Metodologie je pak interpretována jako souhrn vědeckých postupů (metod). Často však bývá chápána metodologie jako učení o metodách (tzn. teorie metod), které se zabývá konstrukcí a využitím jednotlivých metod poznání. V níže uvedeném popisu metodologie použité v rigorózní práci se vychází z obou těchto přístupů, tedy z rozboru teorie jednotlivých metod poznání, ale také z popisu jejího předmětu, tedy jednotlivých metod, byť s vědomím, že to někteří vědci odmítají.⁶

Při analýze téměř jakéhokoliv předmětu zkoumání dochází často k interakci názorů zástupců různých věd. Pokud je příznivé prostředí, vede současné použití klíčových metod těchto věd k optimálnímu řešení problému. V horším případě se zástupci jednotlivých disciplín dostávají do střetu, při kterém ve svém zaujetí často hájí neudržitelné pozice. Výše řečené platí také pro vztah práva a ekonomie, resp. právníků a ekonomů. Jádrem sporu mezi právníky a ekonomy v nejjednodušší podobě je zejména otázka priority (nadřazenosti a podřízenosti) práva a ekonomie či jejich propojenosti a komplementarity. V sofistikovanější rovině se pak vedou diskuze o společném či rozdílném předmětu poznání a o použitých metodách poznání.

Daňová problematika, jako oblast finančního práva, ale také makroekonomie a mikroekonomie, k interdisciplinárnímu přístupu přímo vybízí. Také věda o finančním právu a finanční věda jsou disciplíny velmi blízké a lze je označit za spojené nádoby. Právník by pak neměl opomenout stránku

⁴ Z řeckého *methodos* – cesta k něčemu.

⁵ KNAPP, V.; GERLOCH, A. *Vědecké metody poznání práva*. Praha : ÚSS, 1983.

⁶ KNAPP, V. *Vědecká propedeutika*. Bratislava : Právnická fakulta UK, 1993.

ekonomickou a naopak.⁷ Základy pochopení rozdílu mezi ekonomikou a právem najdeme v metodě poznání a předmětu zkoumání těchto věd.

Cílem následujícího textu bude analyzovat principiální přístupy k daním a daňové reformě z pohledu filozofie právní a ekonomické vědy a zejména normativní teorie právní a teleologické koncepce národohospodářské a škol z nich vycházejících.⁸ V této úvodní-metodologické fázi práce se ztýkáme hodnocení relevance, popř. reálnosti konkrétních kroků reformy veřejných financí, resp. hodnocení samotných změn, kterou jsou v současnosti diskutovány ve všech možných podobách.

1.1 Vybrané filozofické kategorie a právo

Vývoj právní filozofie a vědy je výrazným způsobem ovlivňován zejména konfliktem idealismu a materialismu, resp. přirozenoprávních a pozitivněprávních přístupů.

Materialismus považuje hmotu za prvotní základ skutečnosti, na vědomí nezávislou. Vše duchovní je od hmoty odvozené a na ní závislé. Idealismus naopak vychází vždy z duchovního, nehmotného, přičemž hmota je druhotná. Objektívni idealismus uznává existenci vnějšího světa vně individuálního vědomí a na něm nezávislou, idealismus subjektivní redukuje poznání světa na obsah individuálního vědomí (důsledný idealismus vede k solipsismu, tj. k myšlence, že svět je pouhý produkt individuálního vědomí).

Základní pojmové vysvětlení idealismu nastínil Platón, který příliš vědění a smyslovému poznání nedůvěřoval a říkal, že vše, co vidíme, je pouze nedokonalý odraz čistých idejí. Ideje tvoří veškerý základ jsoucna. K jejich poznání je zapotřebí tzv. filosofický pud, který Platón nazývá éros. Prostředkem k poznání idejí je pojmové (dialektické) myšlení. Ideje jsou pro Platóna bytím, jedinou reálnou existující věcí. Jsou neměnné a trvalé, zatímco vše ostatní je pomíjivé.

⁷ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vyd. Praha : C. H. Beck, 2006.

⁸ Tyto přístupy jsou v rigorózní práci považovány za nejvhodnější rámec analýzy.

Ideje se pak odrážejí do látky a tento nedokonalý odraz čistých idejí pak vnímáme.⁹

Pokud vycházíme z idealismu a konstruujeme svět z idejí (apriorních pojmů), říkáme, že ideje jsou prvotní ve vztahu ke konkrétním jevům (to platí také o právu). Z toho vyplývá, že právo vycházející z tohoto směru je právem ideálního řádu - právem přirozeným. Je definováno jako věčný a neměnný řád s obecnou (absolutní) platností a jako nezávislé na lidské vůli. Pod přirozeným právem tedy rozumíme stabilní, absolutně platné principy, pravidla nebo hodnocení. Přirozené právo tvoří principy morálky a spravedlnosti. Starověcí představitelé tohoto směru chápali právo (přirozené) jako právo přírody, vesmíru či jako kosmický řád. Ve středověku (sv. Augustin, Tomáš Akvinský aj.) je právo chápáno opět jako přirozené, avšak je považováno za výraz boží vůle či za boží zákon. Ke změně chápání přirozeného práva dochází v novověku. Na rozdíl od předchozích filozofů, kteří považovali přirozené právo za objektivizovaný přírodní zákon, jsou novověcí filozofové zastánci přirozeného práva jako přirozeného (vrozeného) oprávnění člověka. Mezi nejdůležitější představitele přirozeného práva novověké doby patří H. Grotius, T. Hobbes, J. Locke, Ch. Montesquieu a J. Rousseau (představitelé tzv. klasické školy přirozeného práva).

K obnovenému zájmu o teorii přirozeného práva (předtím se uplatňoval spíše pozitivistický náhled na právo) došlo až po druhé světové válce, a to v reakci na válečné hrůzy (přirozeně-právní směr nastupuje do popředí zájmu právě v obdobích zlomových událostí - války, revoluce, pád totality apod.). Představitelé obnoveného přirozeného práva lze dělit na směr křesťanský (V. Cathrein, J. Mausbach, E. Brunner, atd.) a světský (L. Fuller, F. Géný, M. Villey). Ti pak hledali opět neměnné pravdy a zákony, o nichž se domnívali, že jsou pozitivnímu právu nadřazeny.

Představitelé pozitivismu - pozitivního práva - se domnívali, že právo je lidsky podmíněné (je vytvořeno lidmi a pro lidi), je vázáno na místo a čas (není tudíž všeobecně platné) a je obsahově proměnlivé (je pouze relativně stabilní - na

⁹ Viz známé podobenství o jeskyni.

určitou dobu). Jeho nositelem je autorita. Pozitivní právo vzniká se vznikem státu (je s ním totožné) a je definováno jako soubor obecně závazných pravidel chování, vydaných ve zvláštní podobě a vynucované státem.

Jednotlivé filozofické školy se liší v posuzování vztahu přirozeného a pozitivního práva. Nejčastěji je považováno pozitivní právo za součást práva přirozeného (měly by z něho být odvozeno, či by mělo být s ním v souladu - stoikové, sv. Augustin, T. Akvinský atd.). Úplně je pozitivní právo popíráno např. sofisty. Naopak přirozené právo je zcela odmítáno směry uznávajícími pouze pozitivní právo (epikureismus, skepticismus, právní pozitivismus - J. Bentham, J. Austin, G. Hugo, C. Savigny, K. Bergbohm, G. Jellinek...).

Níže uvedené přístupy normativní teorie právní a teleologické koncepce národohospodářské navazují také (zejména) na osvícenecké filozofické názory Immanuela Kanta. Kantova filosofie se dělí na tři základní etapy - předkritická, kritická a pokritická, podle jeho základního díla „Kritika čistého rozumu“, „Kritika praktického rozumu“ a „Kritika soudnosti.“¹⁰ Obsahem Kantova hlavního díla - jeho tří „Kritik,“ bylo naše poznání. Stěžejní pro něj byla vlastní poznávací činnost - myšlení, a to na jakých principech funguje, jak si vytváří obecné pojmy vztahující se k věcem. V tom spočívala jeho hlavní odlišnost od předchozích filosofů, u nichž byl středem zájmu zkoumaný předmět. Tento Kantův přístup nazýváme kopernikánským převrácením ve filosofii poznání. Kant sám řekl: „Dosud se předpokládalo, že celé naše poznání se musí řídit předměty, ale všechny pokusy zjistit o nich něco apriori pomocí pojmů za tohoto předpokladu ztroskotaly. Zkusme tedy, zda v úkolech metafyziky nedocílíme většího pokroku za předpokladu, že se předměty musí řídit naším poznáním....“¹¹.

Zazněl zde pojem poznání apriori, což znamená to, co je dáno předem, bez jakékoliv příměsi empirického zkoumání. Právě poznání apriori je základem

¹⁰ K dalším spisům patří například „Základy metafyziky mravů“ nebo „Všeobecná přírodní historie a teorie nebes neboli pokus vyložit složení a mechanický původ celého vesmíru podle Newtonových zásad“.

¹¹ KANT, I. Kritik der reinen Vernunft, edice E. Cassirera, Berlin, 1922.

čistého rozumu. Kant zavádí také pojem transcendentální poznání. Je to poznání, které se nezabývá předměty, ale tím, jak je poznáváme. Náš rozum má apriorně vrozenou představu o prostoru a čase a dále pak schopnost syntézy smyslových vjemů do jedné zkušenosti. Vrozeny máme také základní rozvažovací kategorie (možnost, nutnost, realita, negace, jednota, veškerost...). Apriorní poznání nám umožňuje nahlédnout na věci o sobě, které jsou poznatelné pouze tímto způsobem. Poznání bez předchozí zkušenosti Kant nazývá transcendentální dialektikou.

1.2 Právní věda ve smyslu normativním

Vydáme-li se od obecných filozofických kategorií k úkolům vědy a zejména vědy právní či ekonomické, zjistíme, že Kantův pohled nám tvoří základní metodologické východisko. Jeho transcendentální filozofie spočívající v dualismu pojmání světa, jaký je (bytí) a jaký má být (měti), pomáhá právním filozofům určovat základní typy poznání. Ontologické, ve smyslu poznávání kauzálního světa bytí (příčina-následek) a normativní, ve smyslu poznávání světa měti.

V této souvislosti se jeví z pohledu právní vědy přínosnou zejména normativní teorie právní (ryzí nauka právní) spojená s vídeňskou školou Kelsena¹² a brněnskou školou Weyra¹³. Kelsen je považován za zakladatele ryzí nauky právní z důvodu rychlejší publikace svých názorů, ale oprávněně se lze domnívat, že to byl právě Weyr, který položil této nauce myšlenkový základ.

Společné rysy uvedených škol v oblasti logické a ryzí nauky právní lze vidět především ve využití zmíněné Kantovy kritické filozofie a kategorií dualistického světa bytí a měti. Obě školy zkoumají podobu apriorních forem poznání tak, aby je bylo možno použít v každé z právních zkušeností. Jde tedy o poznání, nikoliv o vůli, a z toho vyplývá antiideologická tendence (zřetelná je

¹² KELSEN, H. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre entwickelt aus der Lehre vom Rechtssatz*. Tübingen, 1911.

¹³ WEYR, F. *Základy filozofie právní*. Brno, 1920.

Weyrova kritika fašismu, nacismu a komunismu z pozic normativní teorie právní¹⁴) a hodnotový relativismus (nemožnost poznání absolutního práva, dobra apod.). Uvedené přístupy jsou také názory pozitivněprávními a zřikají se jakékoliv vazby směrem k přirozenému právu (idea přirozeného práva je dle těchto přístupů zatížená vnitřním rozporem) .

V neposlední řadě je třeba zmínit společný požadavek na čistotu (ryzost) nauky právní. Podle této nauky existuje jasná hranice mezi právní vědou a ostatními disciplínami (mimo jiné také ekonomikou) a cílem je očistit nauku právní od všech cizorodých prvků, a to nikoliv proto, že ignoruje souvislost s nimi, ale proto, že chce zamezit synkretismu metod¹⁵. Tento požadavek se pak jeví klíčovým problémem diskuze vztahu práva a ekonomie v daňové oblasti.

Mezi Kelsenem a Weyrem existují také nezanedbatelné rozdíly, které mají původ v rozdílné interpretaci Kanta. Kelsen je ovlivněn Cohenovou interpretací Kantova díla a Weyr interpretací Schopenhauera. Diference lze spatřit např. v Kelsenově sankčním pojetí normativní věty, se kterou se Weyr neztotožňuje. Z našeho pohledu hledání vazby ekonomie a práva prostřednictvím forem poznání je důležité, že Kelsen zásadně odmítal Englišovo stanovisko o zvláštním postavení teleologických forem poznání (viz dále), které však Weyr v posledním období života v zásadě akceptoval.

Jak již bylo uvedeno, můžeme svět podle představitelů normativní teorie právní nazírat dualisticky (graf 1.1). Rozlišujeme ontologickou formu poznávání světa jaký je, kde platí vztah příčiny a následku. Vědy, které tento svět popisují, nazýváme explikativními. Tyto vědy, zejména přírodní, se snaží konstruovat zákony fungování kauzálního světa.

Proti tomu se staví poznávání normativní, světa jaký by měl být. Představitelé ryzí nauky právní pak právo řadí právě mezi vědy normativní

¹⁴ WEYR, F. *Lex lata a lex ferenda. Filosofie, politika a právo.* (nepublikovaný rukopis z Archivu Masarykovy univerzity v Brně). Zdroj : WEINBERGER, O.; KUBEŠ, V. *Brněnská škola právní teorie.* Praha : Karolinum, 2003.

¹⁵ KELSEN, H. *Reine Rechtslehre.* Wien, 1960.

(nikoliv explikativní). Právní věda je ryze normologická, očištěna od všech cizích vlivů. Z toho vyplývá také eliminace úvah *de lege ferenda* v rámci právních disciplín. Ryzí nauka právní se soustředí na problematiku konstrukce právní věty, sankce a zejména povinnosti. Nedílnou je potom poznání výstavby hierarchie norem, první normy na bázi logických pravidel¹⁶

Graf 1.1: Dualistické nazírání světa



Zdroj: vlastní konstrukce

Z pohledu ryzí nauky právní jsou pak úvahy *de lege ferenda* součástí jiných věd, zejména politologie, sociologie, ale také ekonomie.

1.3 Ekonomická věda ve smyslu teleologickém

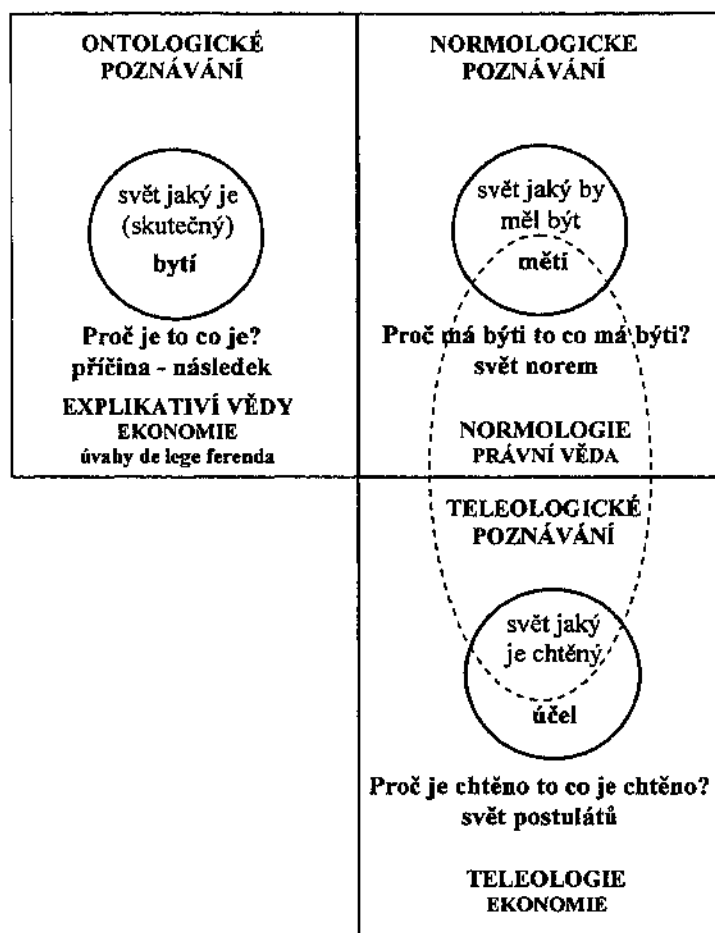
Engliš ve své teleologické teorii národohospodářské¹⁷ rozšiřuje přístup normativců o hledisko teleologické (účelové). Jeho koncepcí světa poznání se tak stává dualistickou. Kromě ontologického a normologického poznávání, jehož

¹⁶ Právě zmíněné spatřují i odpůrci ryzí nauky právní za přínos k metodologii a poznání právní vědy.

¹⁷ ENGLIŠ, K. *Základy hospodářského myšlení*. Brno : Barvič a Novotný, 1922.

podstata byla rozebrána výše, zavádí i noetiku teleologickou¹⁸, která je akcentována směrem k vůli. Poznáváme tedy svět, jaký je chtěný. Pokládáme si otázku „proč je chtěno, co je chtěno“ (a odpovídáme: protože něco jiného je chtěno) a nikoliv pouze kauzalní otázku typu „proč je, to co je“, eventuálně normativní otázku „proč má být, co má být“.

Graf 1.2: Trialistické nazírání světa



Zdroj: vlastní konstrukce

¹⁸ Teleologický koncept filozofického uvažování je známý již od starověku. Aristoteles formuloval tzv. přírodně filozofickou teleologii v rámci ontologie. Englišovo noetické využití teleologie, především v národohospodářství, je ale originální.

Svět, který si myslíme jako *chtěný*, má zcela jiný způsob pochopení (výkladu), nežli svět myšlený jako něco, *co má být*.¹⁹ Avšak skutečnost, kterou poznáváme, je tatáž, pouze jednou viděna z pohledu subjektu vůle a jednou z pohledu subjektu povinnostního.²⁰ Plné poznání skutečnosti vyžaduje pochopení oběmi myšlenkovými řády (teleologickým, normologickým).

Kromě zavedení třetí kategorie poznávání jde Engliš ještě dále, neboť považuje teleologickou formu poznání v zásadě za nadřazenou formě normologické. Jeho svět postulátů je nadřazen světu norem (viz graf 1.2). Teleologie pak určuje obsah norem. Toto stanovisko je podrobováno kritice v mnoha směrech. Kelsen, jako představitel vídeňské školy ryzí nauky právní, se domnívá, že teleologie je pouze obrácena kauzalita a patří do světa, jaký je, a do ontologického poznávání. Představitel brněnské větve ryzí nauky právní Weyr nevystupuje tak extrémně a připouští teleologické názory na poznání, avšak neztotožňuje se s jeho prioritou, jak postuluje Engliš.

K Englišově přístupu pak existují výhrady i z obecného pohledu filozofického. Neubauer²¹ zpochybňuje v obecné rovině trialismus jako obvyklou filozofickou koncepci a navrhuje podřadit teleologický svět buď světu normativnímu nebo kauzálnímu.

Na základě Englišova učení se lze domnívat, že by to mohla být právě ekonomie, která prostřednictvím otázky za účelem, jež je nadřazen normě, může tímto normativní svět determinovat.

¹⁹ ENGLIŠ, K. Teleologická teorie hospodářská a normativní teorie právní. *Obzor národohospodářský*. 1929, č.4.

²⁰ Kallab rozšiřuje tento přístup na vidění skutečnosti (té samé) očima ontologickými, normologickými a teleologickými, s tím, že tyto přístupy jsou komplementární, což představitele normativní teorie právní zcela odmítají. Pramen: KALLAB, J. Právní věda a věda o právu. Poznámky k Weyrově noetice. *Časopis pro právní a státní vědu*. 1935, s. 321-343

²¹ NEUBAUER, Z. Problém vůle v poznávání normativním a teleologickým. *Sborník prací k padesátým narozeninám Karla Engliše*. Praha - Brno, s. 422-435.

1.4 Daně v kontextu vztahu práva a ekonomie

V předchozích subkapitolách bylo definováno obecné východisko úvah vědecké noetiky předmětu poznání, tedy v našem případě té oblasti finančního práva, která se zabývá daňovým právem a v rámci něho zdaněním korporací.

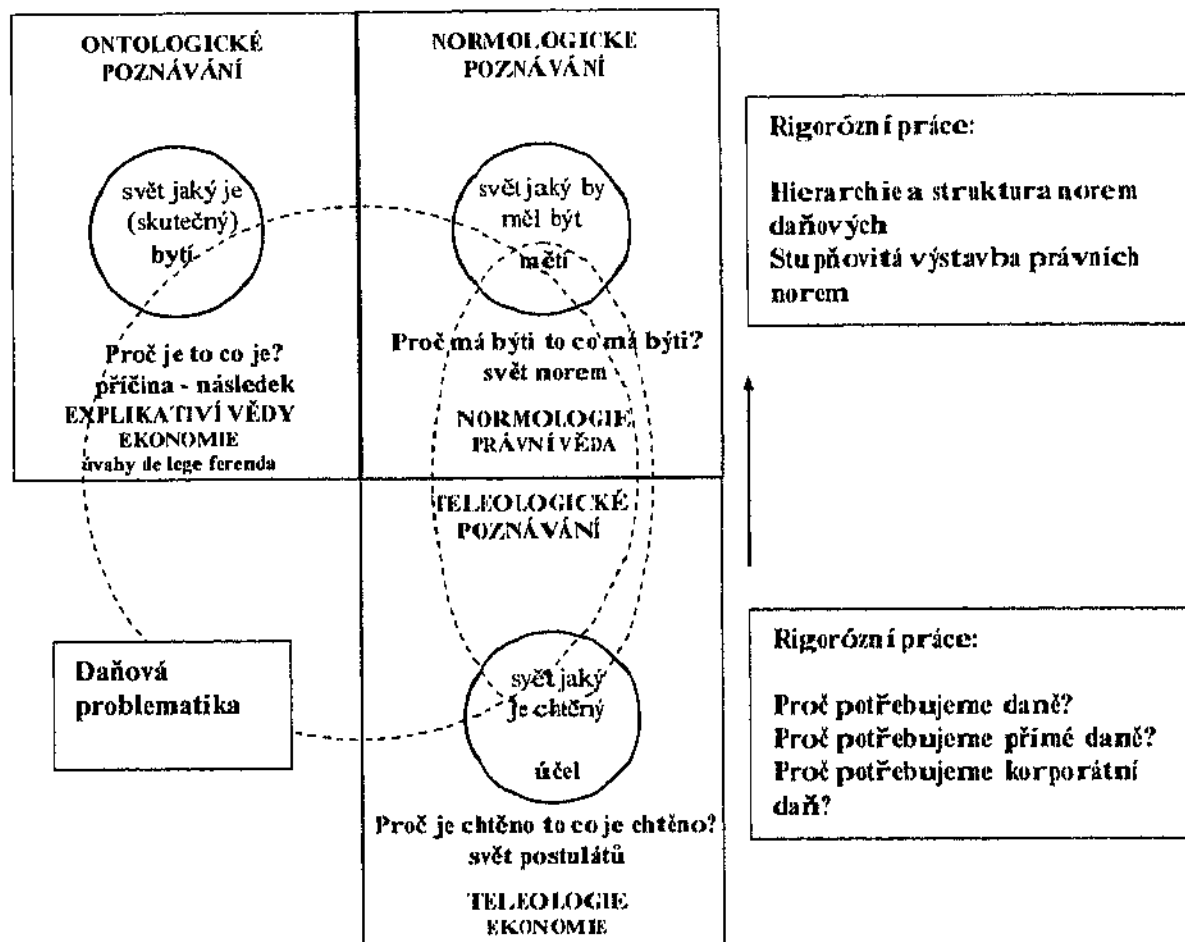
Souhrnně řečeno, vychází se z myšlenek idealismu, které postulují nemožnost poznání skutečnosti v objektivním smyslu, neboť tuto vidíme pouze „poznávajícíma očima“.

Z tohoto důvodu je chápána ontologická noetika za komplementární s normologickou noetikou a zejména s poznáváním teleologickým. Tyto způsoby poznání a tedy i jejich metody nebudou vzájemně vylučovány. Předpokládáme-li, že teleologické hledisko je v tomto smyslu ekonomickým hlediskem (viz Engliš) a stejně tak může být ekonomickým hlediskem (ve smyslu úvah *de lege ferenda*) ontologická noetika (viz Kallab), budou tyto formy poznání nejspíše tvořit teoreticko-empirické jádro analýzy. Normologické hledisko Weyrovo a Kelsenovo pak bude tvořit základ právní analýzy ve smyslu hierarchického uspořádání norem v daňové oblasti a jejich logické návaznosti.

Teleologické úvahy tvoří rámec analýzy, neboť si odpovídáme na otázku „proč je chtěno, co je chtěno“, ve smyslu odpovědi „něco jiného je chtěno“. Hledáme prvotní, ústřední účel (tím se lišíme od nazírání ontologického, kde nelze v rámci kauzality příčiny a následku prvotní příčinu nalézt), originální postulát, od kterého se odvíjí hospodářské snažení. Logika otázek (postulátů) pak vychází z posloupnosti otázek (viz graf 1.3): proč chceme (potřebujeme), korporátní daň – protože potřebujeme daňové zatížení (daně; přímé či nepřímé); proč potřebujeme daně – protože potřebujeme veřejný sektor; proč potřebujeme veřejný sektor – protože potřebujeme zajistit veřejné statky, přerozdělování, spravedlnost apod.. Tato skupina derivativních účelů pak vrcholí v objektivním ústředním účelu maximalizace společenského blahobytu.

Na tyto otázky odpovídají zejména „teleologické kapitoly“, a to kapitola (2) v teoretické oblasti a kapitola (3) v oblasti empirické. S teleologickou noetikou lze spojit také v oblasti korporátní daně další subkapitoly (např. 4.4.2).

Graf 1.3: Daně v rámci právní a ekonomické vědy



Zdroj: vlastní konstrukce

Normologické úvahy, kde si pokládáme otázku „proč má být, co má být“ pak nalezneme v kapitole (4), zejména (4.2). V rámci nadřazenosti teleologického světa si pokládáme otázky platnosti a nadřazenosti norem upravujících předmětnou oblast korporátní daně a dostáváme se pak až k ústavně-právním základům ve smyslu prvotní normy.

Není opomenuto také hledisko mezinárodně-právní, a to s uvědoměním si problematického vztahu mezinárodní normy a ústavně-právní normy z čistě normologického hlediska.

Prvky ontologické noetiky v hledání příčiny a následku na základě paralely s exaktními (přírodními) vědami nalezneme také v subkapitolách třetí kapitoly (zkoumání vztahu mezi životní úrovní a daňovým zatížením).

Z výše uvedeného popisu způsobů poznávání skutečnosti vyplývá i syntéza právního a ekonomického přístupu a využití metod s těmito noetickým způsoby spojenými.

V oblasti teleologické gnoseologie bude mimo metody „účel-prostředek“ využita zejména metoda abstrakce, která spočívá v myšlenkovém odlučování nepodstatných znaků. Dále bude částečně využita metoda indukce, tedy usuzování od konkrétního k obecnému.

V části normologické pak bude použita metoda logická, vycházející ze zákonitostí formální a normativní logiky. Ontologická noetika bude postavena na metodě induktivně-empirické, kde předpokládáme úvahy od konkrétního k obecnému s využitím empirických dat. Zejména v daňové teorii pak budeme vycházet i z metody deduktivně-teoretické, kde jsou myšlenkové operace determinovány v teoretických úvahách od obecného ke konkrétnímu. Nezbytnou bude také metoda komparativní (využita zejména v kapitole 3)²². Podstatou této metody je srovnávání vždy nejméně dvou prvků, z nichž jeden je comparatum (co se srovnává) a druhým je comparandum (s čím má být srovnáváno). V rigorózní práci je comparatum zákonné daňové zatížení korporací v České republice a comparandum pak daňové zatížení korporací v ostatních zemích EU.

Obecně lze konstatovat, že při ontologickém poznávání lze z metodologického hlediska rigorózní práci považovat za teoreticko-empirickou, neboť v rámci obecně přijímaných hypotéz bude nezbytné ověřit tyto na základě relevantních empirických údajů. Využití kvantitativních metod analýzy tak v souladu s trendem posledních dvaceti let implikuje spíše příklon k nominalismu

²² Počátky právní komparace jsou spojeny s rokem 1862 a vznikem Société de législation comparée v Paříži.

či pozitivní ekonomii tak, jak to popisuje např. přední metodologička Milton Friedman ve svém známém díle „Metodologie pozitivní ekonomie“²³.

V zásadě je třeba konstatovat, že k posouzení kvality modelu ekonomické reality lze přistupovat z pohledu srovnání jeho predikcí se skutečností. Reálnost či nereálnost předpokladů modelu nehraje žádnou roli. Tyto předpoklady jsou nutné a relevantní hlavně s ohledem na zjednodušení zmíněné reality. Pokud je nalezeno více modelů, které poskytují relativně pravdivé predikce, potom je za optimální považován ten model, který má nejmenší počet relevantních prvků, tedy je nejjednodušší.

Z hlediska rozsahu navrhované struktury práce a její alespoň přijatelné konzistentnosti byly zvoleny následující postupy a metody ekonometrické analýzy vztahu míry zdanění a ekonomického růstu. V zásadě je možno zvolit dva přístupy k řešení této celkem obsáhlé problematiky. Prvním z nich je analýza co nejširšího vzorku zemí v maximálně rozsáhlém období. Tato analýza má nespornou výhodu v tom, že se dívá na zkoumaný problém v širokých souvislostech světové ekonomiky. Nevýhodou však je, že ne vždy odhalí hloubku sledovaného problému.

Druhou možností je rozebrat některou dílčí skupinu zemí v dílčím období. Podmínkou však je, aby tyto země a období měly požadované vlastnosti celku. Pokud je zvolena vhodná skupina zemí, mohou být získané závěry s jistým zjednodušením zobecněny. Výhodou tohoto přístupu je cílenější zaměření na určité problémy a vliv jednotlivých veličin. Nevýhodou může být ztráta souvislosti v kontextu světové ekonomiky, a to zejména při nedodržení reprezentativnosti vybraného vzorku.

V rigorózní práci bude uplatněn druhý přístup, a proto bude detailně analyzován vztah míry zdanění korporací a ekonomického růstu v kontextu růstových teorií ve vybraném vzorku homogenních zemí Evropské unie²⁴.

²³ FRIEDMAN, M. *Metodologie pozitivní ekonomie*. Praha: Grada Publishing, 1997.

²⁴ Tak, jak to doporučují např.: MANKIW, N.G., ROMER, D., WEIL, D.N. A Contribution to the Empirics of Economic Growth. *Quarterly Journal of Economics*. 1992, č. 11, s. 401–434.

1.5 Cíle a struktura rigorózní práce

Cílem práce je analýza daňového systému v České republice, se zvláštním zřetelem na daň z příjmu právnických osob (resp. na celkové korporátní daňové zatížení). Dominantním se jeví rozbor současného významu daně z příjmu právnických osob ve světle obvyklé struktury daňového systému a mezinárodní komparace. Opomenuta není ani problematika dvojího zdanění. Hlavní přínos práce lze pak spatřovat v detailním shrnutí platného právního stavu úpravy korporátní daně (a připravovaných novel v této oblasti) a zejména v návrhu vlastních legislativních změn a analýze jejich průchodnosti.

Sekundárním cílem rigorózní práce je pak ověření a verifikace hypotézy o pozitivním vlivu snížení nebo eliminace efektivního korporátního daňového zatížení v České republice na fungování ekonomiky a životní úroveň.

V detailnějším pohledu lze práci rozdělit do tří klíčových kapitol. V první části budou shrnuty klíčové prvky daňové teorie, včetně rozboru obvyklé daňové struktury. Dále bude diskutován obecný význam daní, velikosti zdanění a jejich vliv na klíčové agregáty, zejména na životní úroveň měřenou ekonomickou úrovní, tedy především „Hrubým domácím produktem“ na obyvatele.

Druhá část práce je již věnována samotné dani z příjmu, zejména právnických osob. Zaměříme se na popis stavu ve smyslu *de lege lata*. Analyzována bude úloha, popř. potřebnost této daně, stejně jako situace v České republice a Evropské unii. Bude provedena také vlastní komparace.

Třetí kapitolu rigorózní práce lze považovat za klíčovou. Jejím cílem je postihnout možnosti legislativních změn v České republice v oblasti daně z příjmu právnických osob se zřetelem na současný stav. Bude diskutován stav *de lege ferenda*, tedy s ohledem na případnou novou právní úpravu.

2. DANĚ A STRUKTURA DAŇOVÉHO SYSTÉMU

2.1 Základy daňové teorie

Historie daní nebo jejich forem je stará téměř jako moderní historie lidstva sama. S nějakou podobou daní jako nevyhnutelným důsledkem přenesení částí správy veřejných věcí na stát se budeme nejspíše setkávat vždy. Otázkou věčné polemiky však zůstane velikost zdanění a jeho úměrnost, daňová struktura, resp. podíl přímých či nepřímých daní, popř. problematika eliminace některých daní.

Daně pak tvoří klíčový příjem do veřejných rozpočtů a umožňují financovat veřejné výdaje, ale zároveň se dají velmi dobře využívat k makroekonomickým a mikroekonomickým cílům fiskální politiky. Jejich účinky jsou nejen finanční (fiskální), ale také regulativní.

2.1.1 Přístupy k daním a veřejnému sektoru

I když se jednotlivé školy ekonomického myšlení velmi často nemohou shodnout téměř na ničem, vždy připouštějí, že určitá míra existence veřejného sektoru, a tudíž daňového výběru, je s ohledem na poskytování veřejných statků nutná. Ekonomičtí liberálové se domnívají, že by tento sektor měl být spíše menší a intervencionisté zase preferují jeho větší rozsah. Jejich názory jsou podloženy argumenty o problematičnosti vládních selhání (liberálové), resp. tržních selhání (intervencionisté).

V úvodu se pokusíme vymezit dva základní přístupy k fiskální politice a veřejnému sektoru. Již od dob dvou hlavních událostí, které měly vliv na novodobou konstituci názorů na veřejný sektor - velké hospodářské krize konce dvacátých let 20. století a publikování Obecné teorie zaměstnanosti, úroku a peněz (1936) J. M. Keynesem²⁵, se ekonomové dělí na dva tábory²⁶.

²⁵ John Maynard Keynes je považován za otce hospodářského intervencionismu a americký prezident Franklin Delano Roosevelt za prvního faktického realizátora intervencionisticky orientované hospodářské politiky (New Deal).

První z nich, vycházející z „oprášených“ myšlenek klasiků a neoklasiků, žije ve svém idealizovaném liberálním (dokonale konkurenčním) světě, kde existují automatické vyrovnávací mechanismy, jež „čistí“ trh, tzn. mechanismy, které automaticky vyrovnávají nesoulad mezi nabídkou a poptávkou (např. na trhu statků jsou to pružné ceny a na trhu práce to jsou pružné mzdy). Ekonomika se tak nachází v celkové rovnováze, plně využívá své zdroje, které jsou efektivně alokovány, a trh sám zabezpečuje optimum svou „neviditelnou rukou“. Úlohu státu a potažmo veřejného sektoru, v rámci přístupu laissez-faire²⁷, spatřují především v umožnění trhu efektivně fungovat, tzn. ve vytvoření institucionálního rámce (pravidel hry) a vymezení vlastnických práv²⁸. V rozšíření tohoto minimalistického přístupu k úloze státu spatřují hlavní příčinu nerovnováh, jež jsou způsobeny vznikajícími netržními a vládními selháními²⁹.

Druhý tábor ekonomů přikládá mnohem větší význam tržním rigiditám, nedokonalostem a selháním. Odmítá „samočistitelnost“ trhů a spatřuje významnou úlohu hospodářsko-politických autorit v regulaci ekonomiky. V makroekonomické oblasti je to stimulace agregátní poptávky prostřednictvím zásahů vlády, centrální banky a ostatních institucí. V mikroekonomické oblasti je to především snaha o eliminaci tržních selhání a podpora přerozdělovacím procesům. Tato skupina ekonomů vychází z principu dokonale fungující, informované a efektivní vlády, z jakéhosi principu „osvíceného panovníka“, který s minimálními náklady eliminuje tržní selhání.

Ve skutečnosti zde tedy stojí proti sobě princip maximalizovat prostor volnému působení trhu (dokonalý trh) liberálních ekonomů a princip maximalizovat úlohu vlády (dokonalá vláda) intervencionistů. V praxi však platí

²⁶ Dále popsané případy jsou samozřejmě ve své extrémní podobě. Realita je víceméně někde uprostřed a jednotliví ekonomové se blíží více k myšlenkám jednoho či druhého tábora.

²⁷ Nechte být, nechte plynout.

²⁸ Tím se rozumí také možnost efektivního vymáhání těchto práv.

²⁹ Liberálové jsou samozřejmě pro nezbytnou úlohu státu i v oblastech typu poskytování veřejných statků (např. národní obrana), ale považují je za činnosti, které narušují efektivnost více než případná tržní selhání.

argumenty liberálů o existenci vládních a netržních selhání, stejně jako argumenty intervencionistů o existenci selhání tržních. Dále se pokusíme odpovědět na otázku, který z názorů je relevantnější.

2.1.1.1 Typy tržních selhání

K tržním selháním dochází, pokud není tržní výsledek ekonomicky optimální, tzn. efektivní. Efektivností tržního výsledku se rozumí efektivnost alokační, výrobní, schumpeterovská³⁰ (dynamická) nebo leibensteinova (X-efektivnost).

Trhy považujeme za alokačně efektivní, jestliže firmy vyrábějí takový výstup, který si spotřebitelé nejvíce přejí, a za výrobně efektivní, je-li jejich výstup vyroben s minimálními náklady.

Dynamicky efektivní jsou trhy tehdy, pokud jsou schopny vytvářet, rozvíjet a využívat technologie takovým způsobem, že snižují náklady na výrobu své produkce, zlepšují její kvalitu nebo vytvářejí produkci novou lépe než alternativní institucionální uspořádání³¹. Leibensteinova efektivnost trhu znamená, že tržní prostředí umožňuje snižovat náklady nebo zvyšovat produktivitu dané firmy za pomoci organizačních zlepšení, zvýšené motivace a zlepšení řízení více než alternativní institucionální uspořádání.

Mezi tržní selhání řadíme nedokonalou konkurenci, externalitu, veřejné statky a nedokonalosti trhu.

Nedokonalá konkurence je způsobena porušením některých z těchto předpokladů: velký počet prodávajících a kupujících, homogenní produkt, nulové bariéry vstupu do odvětví, volný přístup k informacím a technologiím nebo existence úspor z rozsahu. Nedokonalá konkurence se pak projevuje na trhu statků a služeb v realizaci monopolního zisku, ve snaze o dočasné snížení cen či v zavedení systému slev s cílem eliminovat konkurenci apod.

³⁰ Joseph Alois Schumpeter (1883-1950) byl rakouský ekonom a politolog, žijící od roku 1932 v USA. Zabýval se zejména teorií rozvoje a teorií hospodářských cyklů.

³¹ Tato dynamická efektivnost úzce souvisí s efektivností výrobní.

Monopol, jako příklad nedokonalé konkurenční tržní struktury, je výrobně neefektivní (vyrábí většinou s vyššími náklady než firma v dokonalé konkurenci), alokačně neefektivní (vyrábí menší množství než si spotřebitelé přejí za vyšší cenu, dochází k společenské ztrátě - nákladům mrtvé váhy), dynamicky neefektivní (pobídky k inovacím jsou pravděpodobně slabší než v případě dokonalé konkurence), leibensteinovsky neefektivní (tlaky na změnu v organizaci monopolu jsou slabší). Výjimka z této neefektivní situace může nastat, jestliže platí Baumolova³² teorie „dobyvatelných trhů“, kdy slabé bariéry vstupu na daný monopolní trh, a tím i případná potenciální konkurence nutí monopolistu, aby se choval jako v dokonalé konkurenci a udržoval nízké ziskové marže, vysoký výstup, nižší ceny a financoval výzkum a vývoj nových technologií.

Stát se svou mikroekonomicky orientovanou politikou se pak pokouší eliminovat tržní selhání způsobené monopolní silou především stanovením cen či míry výnosu z kapitálu monopolu na úrovni blížící se výsledku konkurenčního prostředí (problémem je však stanovení optimální míry regulace), legislativní ochranou před koncentrací a podporou konkurence (v ČR je to především Úřad pro ochranu hospodářské soutěže), rozbitím monopolu (problémem může být vznik dalšího tržního selhání, kdy dojde k vytěsnění výzkumu a vývoje, a tím k oslabení pobídek k výzkumu a inovacím v jednotlivých „rozbitých“ firmách - klesne dynamická efektivnost) nebo zestátněním monopolu (zde jsou výrazným problémem netržní selhání - viz dále). Eliminace monopolní síly je pak velice diskutabilní.

Dalším z tržních selhání je **existence externalit**, což jsou externí náklady (negativní externality³³) nebo externí užitky (pozitivní externality³⁴) vyplývající

³² Jack William Baumol (*1922), americký ekonom, který se podílel na rozpracování ekonomie blahobytu a její aplikaci na problematiku životního prostředí. Působil na Princetonské univerzitě a na Univerzitě státu New York.

³³ Např. škody na životním prostředí, které jsou externími náklady, tzn. náklady nezahrnutými do účetních nákladů firem, a tudíž neovlivňujících ceny a velikost produkce. Firmy vyrábějí větší množství produkce za nižší cenu, než v případě, že by negativní externality neexistovaly.

s neexistence trhů pro získání některých užitků nebo uvalení některých nákladů. Problémem jsou tedy především nejasně vymezená vlastnická práva nebo vysoké transakční náklady jejich vymáhání (viz Coaseho teorém).

Existence externalit vede k výrobní neefektivnosti (u negativních externalit je vyráběno pravděpodobně s nižšími náklady a u pozitivních externalit s vyššími než v případě jejich internalizace) i k alokační neefektivnosti (vyráběno je jiné množství, než je preferováno spotřebiteli). Externality mohou být dynamicky a také X-neeefektivní (u negativních externalit nevedou nižší soukromé náklady k stimulaci výzkumu ani k organizačním úsporám, u pozitivních externalit naopak mohou být přílišné technologické a organizační tlaky).

Mikroekonomická politika státu by se měla především soustředit na přesnější vymezení vlastnických práv, internalizaci externalit fúzemí (například fúzí subjektů majících vůči sobě vzájemné externality), uplatnění pokut (negativní externality - např. na znečišťovatele ovzduší) a dotací (pozitivní externality - např. dotace pro včelaře) nebo na uplatnění limitů produkce (zde je problém vládních selhání - viz dále).

Existence **veřejných statků** je považována za tržní selhání především z důvodu dvou základních vlastností těchto statků: *nevylučitelnosti* ze spotřeby a *nedělitelnosti*, a s tím související problematikou černého pasažéra³⁵. Z těchto důvodů existují nepřesné informace o preferencích spotřebitelů a v důsledku toho dochází k chybným rozhodnutím producentů veřejných statků v otázce množství a struktury. Navíc zde existují problémy vyplývající z existence netržních selhání (viz dále).

Veřejné statky jsou z podobných důvodů jako výše popsaná tržní selhání alokačně, výrobně, dynamicky i X-neeefektivní.

³⁴ Např. externí užitky zemědělců z chovu včel, jež se projevují ve zvýšení zemědělské produkce v důsledku příznivého působení včel, se neodrazí v příjmu včelařů a způsobí, že je produkováno menší množství medu za vyšší ceny, než v případě, že by zemědělci za tyto užitky platili.

³⁵ Příjemce statku nenese za tento náklady.

Stát má při produkci veřejných statků v zásadě dvě možnosti: převzít výrobu sám (např. národní obrana) nebo umožnit poskytování veřejných statků privátním firmám (např. soukromé školství). V obou případech však vznikají netržní, popř. vládní selhání.

Nedokonalostmi trhu rozumíme především situace, kdy se ceny (statků a služeb, mzdy, úroky), informace (problémem je především jejich asymetrie a mobilita) odlišují od situace v podmínkách dokonalé konkurence. Tyto nedokonalosti trhu vedou k nesprávné reakci na tržní signály a k výrobní, alokační, dynamické a X- neefektivnosti.

V této oblasti by měl stát svou politikou především podporovat pružnost cen a mezd (např. při jednání v tripartitě, deregulacemi apod.), podporovat mobilitu pracovních sil (např. rozšířením trhu s byty, deregulací nájemného apod.) a poskytovat informace (povinnost výrobce uvést složení výrobku, dodržování technických a jiných norem), či podporovat činnost informačních center (např. Czech Trade apod.).

2.1.1.2 Netržní selhání

K netržním selháním³⁶ dochází v situaci, kdy stát, jenž převzal některé tržní aktivity do své „kompetence“ (týká se to především produkce veřejných statků typu národní obrana), má tendenci v důsledku oddělení svých příjmů od produkce (financování je prováděno ze státního rozpočtu, tedy především z daní) vyrábět s nadbytečnými náklady, které navíc v čase rostou. Mimoto dochází k tendenci maximalizovat rozpočet, protože neexistuje snaha snižovat náklady, ale spíše snaha o jejich zdůvodňování.

Existuje tedy výrazná výrobní, ale také alokační neefektivnost³⁷. Netržní instituce mají také výrazné tendence k X- neefektivnosti, protože neexistuje snaha zlepšovat organizační strukturu, a tak snižovat náklady. K dynamické efektivnosti

³⁶ Netržní selhání se na rozdíl od selhání vládního týká mikrosféry.

³⁷ K alokační neefektivnosti dochází především z výše popsaných vlastností (nedělitelnost, nevylučitelnost) veřejných statků.

(tedy k využívání nových technologií s cílem snižování nákladů) z výše popsaných důvodů nedochází. Z hlediska technologií můžeme u netržních institucí vymezit v zásadě dva přístupy. První z nich - *konzervativní* - vychází z přesvědčení „co je staré a osvědčené, to je lepší“, což evokuje výraznou X-neefektivnost. Druhý - *progresivní* - vychází z ideje „co je nové, to je lepší“³⁸ a má za následek neúměrné zvyšování nákladů a mnohdy zbytečné obměny technologií.

Z výše popsaného vyplývá, že chce-li stát eliminovat tržní selhání, měl by nutně brát v úvahu existenci netržních selhání, které mohou způsobovat mnohem větší neefektivnost než selhání tržní. To je způsobeno eliminací cenové spojnice mezi příjmy a náklady netržních institucí.

2.1.1.3 Vládní selhání

Problematika vládních selhání³⁹ se začíná v ekonomické a politické obci diskutovat až koncem 70. let 20. století, tedy v období po selhání keynesiánsky orientované hospodářské politiky. Jednalo se v podstatě o příspěvek teoretiků školy veřejné volby ke zdůvodnění hospodářsko-politických selhání (projevujících se ve vysoké nezaměstnanosti, stagnaci či poklesu produktu, vysoké inflaci a vnější nerovnováze). Ti spatřovali hlavní důvod neúspěchu hospodářské politiky v selhání principu „osvíceného vládce“. Mezi vládní selhání patří zájmy a schopnosti politiků a byrokracie, časová zpoždění v hospodářské politice, problém souvislosti politického a hospodářského cyklu, nevyužití politického kapitálu a vztah politiků k ekonomické teorii a praxi.

Vládní selhání v podobě nerealizace optimální hospodářské politiky způsobené **byrokracií a politiky** může mít v zásadě dvě podoby: první z nich je způsobeno tím, že politici a voliči se setkávají na politickém trhu s cílem maximalizovat svůj užitek. Politikové maximalizují svůj užitek, jsou-li znovu zvoleni a byrokracie maximalizuje svůj užitek, získá-li maximum výhod pro sebe

³⁸ Příkladem může být například uplatňování nových technologií v armádě.

³⁹ Vládní selhání není samozřejmě problémem jen při eliminaci selhání tržních, ale při jakékoliv mikroekonomické a makroekonomické politice státu.

(moc, postavení, prestiž, příjmy apod.). Tato maximalizace užitku vede, jak už bylo řečeno k „vyhledávání renty“, tedy k odklonu politiků a byrokracie od obecně prospěšných a efektivních cílů. Toto selhání je v podstatě způsobeno rozdílnými cíli zájmových skupin (politiků, byrokratů, voličů a lobbyistů). Druhá podoba vládního selhání způsobeného politiky a byrokraty je zapříčiněna jejich schopnostmi. I když přijmeme předpoklad, že politici stejně jako byrokracie nesledují především své zájmy⁴⁰, může dojít k jejich selhání z důvodu jejich odborné neschopnosti.

Protože se všechna hospodářsko-politická rozhodnutí odehrávají v reálném čase, je jejich příprava i vlastní realizace na čas náročná. Jinak řečeno, je třeba uvažovat s reálnými časovými dimenzemi jednotlivých rozhodnutí.

Každé hospodářsko-politické rozhodnutí sestává z několika fází, přičemž každá fáze je doprovázena určitým časovým zpožděním. Pokud vláda může dané rozhodnutí a s ním spojené časové prodlení ovlivnit přímo, mluvíme o vnitřních časových zpožděních.

Časová zpoždění považujeme za vládní selhání především z důvodu neefektivnosti, která vzniká v důsledku nesouladu okamžiku, kdy je změna nutná a kdy reálně nastane⁴¹.

Nesoulad politického⁴² a ekonomického cyklu vede ve svém důsledku k selhání efektivnosti hospodářské politiky. Pokud je v souladu ekonomický a politický cyklus, tzn. po volbách je ekonomika v konjunkturu a je třeba provést restrikcí a před dalšími volbami je v recesi a je třeba provést expanzi, tak k vládnímu selhání nedochází. Tato situace je však zpravidla výjimkou než pravidlem. Nesoulad politického a ekonomického cyklu pak nutně vede

⁴⁰ To může být způsobeno jejich „svědomím“, legislativním rámcem v zemi, či kontrolou médií.

⁴¹ Jsou-li zpoždění výrazná, může např. dojít k extrémnímu prohloubení negativních externalit (znečištění životního prostředí) či k zániku externalit pozitivních (krach zemědělského sektoru) nebo k negativnímu ovlivnění hospodářského cyklu.

⁴² Politickým cyklem, který trvá zpravidla 4 roky, se rozumí cyklické střídání velikosti popularity v průběhu volebního období a s tím související přizpůsobování „populárních“ a „nepopulárních“ opatření v tomto období.

k provádění neadekvátních a neefektivních opatření vlády v mikro i makro sféře a dochází ke stejným důsledkům jako v případě existence časových zpoždění.

Na rozdíl od hospodářského cyklu, jehož dobu trvání lze jen velmi přibližně a obtížně odhadnout, je politický cyklus jednoznačně determinován termínem voleb. Politický cyklus je totiž založen na předpokladu, že vláda se chová racionálně ve smyslu maximalizace vlastního užitku (užitku vládních politiků). Proto provádí nepopulární opatření ihned po volbách, zatímco před volbami realizuje „lůživou“ politiku využívajíc toho, že voliči mají „krátkou“ paměť a kvůli současnosti zapomínají na nepříjemnosti v minulosti.

Politickým kapitálem se rozumí možnost nově zvolené vlády⁴³ provádět nepopulární opatření bez větších politických následků a sociálních pnutí, protože od ní nejsou požadovány měřitelné ekonomické výsledky. Nevyužití tohoto kapitálu především v počátcích transformačního období je považováno za vládní selhání. Pokud tedy stát v tomto období neprovede potřebné institucionální změny, nebude pravděpodobně společenský konsensus provést je později.

Vládní selhání může nastat, pokud u politiků existuje **nepoměr v přístupu k teorii a praxi**. V zásadě mohou nastat dva případy: pokud převažuje výrazně teoretický přístup politiků k hospodářské politice, může to mít pozitivní efekt na vytvoření ekonomického řádu, avšak úporné lpění na proklamovaných zásadách a praxi neproověřených nástrojích může vést k nesprávně prováděné hospodářské politice. Naopak převažuje-li pragmatismus v hospodářské politice, potom dochází k poměrně obtížnému vytváření institucionálního rámce a významnému ovlivňování politiků zájmovými skupinami.

2.1.1.4 Vládní versus tržní (netržní) selhání, veřejný sektor a daně

Jak si tedy odpovědět na otázku, zda „Potřebujeme veřejný sektor a daně či nikoliv?“. Bezpochyby je jasné, že čím více ekonomů, tím více názorů. Ekonomové spíše intervencionistického zaměření budou vždy považovat netržní

⁴³ Výrazný politický kapitál mají také vlády v zemích, ve kterých dochází ke změnám politického režimu či vlády.

a vládní selhání za méně nebezpečná než selhání tržní. Naopak liberálové budou považovat za prvořadá vládní a netržní selhání a nedokonalostem trhu nebudou přikládat přílišný význam. V zásadě lze u odborné i laické veřejnosti vysledovat výrazné posuny názorů na tuto problematiku v čase. Významné tlaky na eliminaci tržních selhání lze datovat od poloviny 60. let 20. století, kdy vlivné zájmové skupiny (ekologové či odpůrci jaderné energie) požadovaly vládní programy a legislativu k odstranění tržních selhání. Koncem 70. let 20. století pak naopak začalo docházet k prvním diskusím o selhání vlády.

Na základě výše popsaného nelze jednoznačně určit, zda problém vládních a netržních selhání může komplikovat eliminaci selhání tržních do takové míry, že jediným řešením je minimalistická úloha státu v ekonomice. Řešení bude pravděpodobně v kompromisu a ve snaze co možná nejvíce eliminovat jak selhání tržní, tak netržní a vládní. V oblasti tržních selhání to bude především snaha státu vytvářet jasné institucionální podmínky a jejich garanty (antimonopolní úřad, regulátora finančního a bankovního sektoru apod.), snaha jasně vymezit vlastnická práva (privatizace), zlepšit jejich vymahatelnost (soudy), podpora mobility práce a kapitálu, poskytování informací apod.

V oblasti netržních a vládních selhání je to především snaha vytvářet politickou kulturu, legislativní rámec, podporovat nezávislost médií, snaha o zmenšování časových zpoždění, jakož i úsilí o zjednodušení legislativy, omezení počtu byrokratů apod.

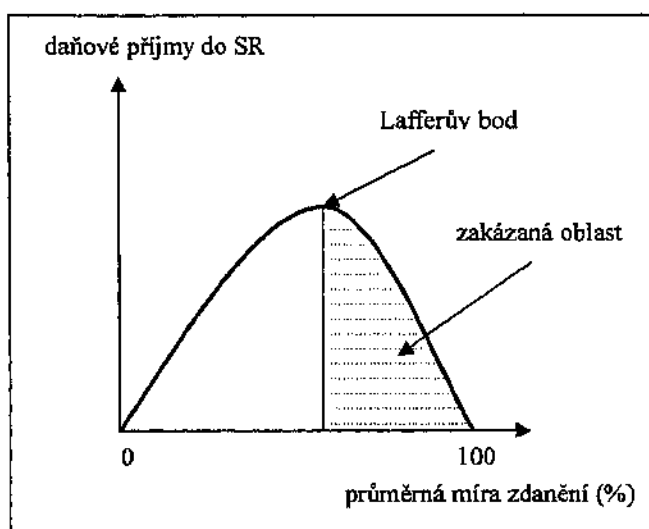
Převáží-li při úvahách o relevantnosti daňového břemene názory liberální, bude se podíl veřejného sektoru i velikost zdanění snižovat⁴⁴ a naopak v případě dominance intervencionistických názorů se bude velikost veřejného sektoru i daní zvyšovat.

⁴⁴ Viz v současnosti připravovaná reforma veřejných financí.

2.1.2 Optimální velikost zdanění

Zmíněné pak potvrzují doporučení ve smyslu Lafferovy křivky. Ta ukazuje vztah průměrné míry zdanění v ekonomice a daňových příjmů do státního rozpočtu (SR) a potažmo její vliv na podněty k práci, úsporám, investování a na výkonnost ekonomiky.

Graf 2.1: Lafferova křivka



Co vyplývá z Lafferovy křivky pro tvůrce fiskální a zejména daňové politiky? V zásadě existují vždy dvě hodnoty průměrné míry zdanění (průměrné daňové sazby), při kterých je shodná výše daňových příjmů do státního rozpočtu. Daňové příjmy tedy rostou při zvyšující se daňové sazbě, avšak pouze do určité meze (dokud není dosaženo tzv. Lafferova bodu). Poté je již opětovné zvyšování daňové sazby kontraproduktivní a nevede k vyšším daňovým příjmům, ale k jejich poklesu (viz v grafu zaznačené „zakázané pásmo“)⁴⁵. Ekonomové strany nabídky doporučují snížit průměrnou míru daňového zatížení, tím dojde ke zlepšení výkonnosti ekonomiky a snížení nezaměstnanosti, a stát nemusí nutně přijít o své

⁴⁵ To se děje z důvodu, že klesá motivace k práci, roste nezaměstnanost a klesá produkt, rostou daňové úniky, podíl šedé ekonomiky, dochází k odrazování od investiční aktivity apod.

daňové příjmy. Teoretikové strany nabídky doporučují také snížit vládní výdaje na takovou úroveň, kdy se mezní užitek vynaložené jednotky vládních výdajů bude rovnat meznímu užítku vynaložené jednotky soukromých výdajů.

Opatření daňové a fiskální politiky vycházející z implikací Lafferovy křivky a doporučení ekonomů strany nabídky se prakticky uplatňovala v 80. letech 20. století v USA za vlády prezidenta Reagana. Jejich výsledky však byly paradoxně neuspokojivé a USA se dostaly do hlubokého veřejného zadlužení, které se podařilo eliminovat až za vlády prezidenta Clintona.

2.2 Velikost zdanění a životní úroveň

Studie popisující kauzalitu mezi životní úrovní, měřenou dlouhodobým ekonomickým růstem na obyvatele a velikostí zdanění doplňují výše uvedené závěry Lafferovy křivky.

Při analýze vlivu jednotlivých proměnných (a tedy i daňového zatížení) na ekonomický růst a životní úroveň se vychází z růstových modelů.

Teorie růstu jsou jedním ze základních kamenů soudobé makroekonomie. V zásadě lze vysledovat několik zásadních přístupů k dlouhodobému ekonomickému růstu. Přístup keynesiánský předpokládá, že hlavním faktorem ekonomického růstu jsou úspory (potažmo investice), velikost pracovní síly, míra kapitálové vybavenosti výroby a investiční očekávání. Důležitým závěrem keynesiánců Harroda⁴⁶ a Domara⁴⁷ je pak to, že dlouhodobě stabilní ekonomický růst je sice možný, ale jeho dosažení je krajně nejisté. Kapitalismus je potom podle zmíněných autorů poměrně nestabilní systém. Postkeynesiánci Kaldor⁴⁸ a

⁴⁶ HARROD, R.F. An Essay in Dynamic Theory. *The Economic Journal*. 1939, č. 3, s. 14-33.

⁴⁷ DOMAR, E.D. Capital Expansion, Rate of Growth, and Employment. *Econometrica*. 1946, č. 4, s. 137-147.

⁴⁸ KALDOR, N. Alternative Theories of Distribution. *Review of Economic Studies*. 1962, č. 2, s. 174-192.

Kahn⁴⁹ částečně zmírňuje skepsi keynesiánců a domnívají se, že existují mechanismy, které většinou automaticky nasměrují ekonomiku k dlouhodobě rovnovážné trajektorii.

V reakci na keynesiánské učení přišli ekonomové Solow⁵⁰ a Swan⁵¹ s neoklasickou teorií růstu. Ta zpochybňuje závěry o nestabilitě kapitalismu a soustředí se na klíčové faktory ekonomického růstu. Hlavním z nich je míra úspor a investic, a odvozeně velikost kapitálové akumulace.⁵² Rostoucí míra úspor má za následek zvýšení investic, a tedy růst kapitálové akumulace, což se projeví v ekonomickém růstu. Dominantním je využití postulátu o tom, že existuje klesající mezní produkt a mezní výnos fyzického kapitálu. Právě proto nastane dříve či později situace, kterou Solow nazývá stálý stav. V tomto stavu se potom z důvodu klesajícího mezního produktu kapitálu růst výstupu na pracovníka zastaví. To má za následek, že chudé ekonomiky konvergují směrem k bohatým ekonomikám a dochází k transferu kapitálu z bohatých ekonomik do ekonomik chudých, a to z důvodu realizace rozdílných výnosů z kapitálu.

Růstová empirie však nepotvrdila, že by se nějaká ekonomika dostala do svého stálého stavu. Stejně tak se zdálo, že konvergence ekonomik neexistuje nebo není tak rychlá, jak se domníval Solow. Transfer kapitálu pak také nebyl tak výrazný. Problémem se také jevila „neoklasická“ exogennost technického pokroku. Představitelé nových teorií růstu Lucas⁵³, Romer⁵⁴ se snažili endogenizovat technický pokrok např. tím, že ho vysvětlovali jako externalitu

⁴⁹ KAHN, R.F. Exercises in the Analysis of Growth. *Oxford Economic Papers*. 1959, č. 11, s. 143-156.

⁵⁰ SOLOW, R. M. A Contribution to the Theory of Economic Growth. *Quarterly Journal of Economics*. 1956, č. 70, s. 65-94.

⁵¹ SWAN, T.W. Economic Growth and Capital Accumulation. *The Economic Record*. 1956, č. 63, s. 334-361.

⁵² V neoklasickém modelu se předpokládá, že technický pokrok je exogenní veličinou. Navíc je zkoumán pouze růst výstupu na efektivního pracovníka, který má blízký vztah k životní úrovni.

⁵³ LUCAS, R.E. On the Mechanics of Economic Development. *Journal of Monetary Economics*. 1988, č. 22, s. 3-42.

⁵⁴ ROMER, P. Increasing Returns and Long-run Growth. *Journal of Political Economy*. 1986, č. 5, s. 10-19.

kapitálu a práce, popř. na základě mikroekonomického chování. Podstatné však je rozšíření neoklasického modelu o lidský kapitál, tak, jak to popsali ve své práci Mankiw, Romer a Weil⁵⁵.

Integrací příjmové a výdajové stránky fiskální politiky se pak zabývá zejména Tanzi a Zee⁵⁶, popř. Kocherlakota a Yi⁵⁷. Studie posledně jmenovaných pak zkoumají mimo jiné vliv sazby důchodové daně na dlouhodobý růst HDP ve Velké Británii a USA za časové období od 70 do 160 let. Výsledky této, i dalších studií, nejsou příliš signifikantní a navíc spíše potvrzují pozitivní vliv zdanění (důchodové daně) na dlouhodobý ekonomický růst.

To ale nemusí být nutně v rozporu se závěry Lafferovy křivky, neboť v tomto případě neanalyzujeme vztah k daňovým výnosům, ale k růstu potenciálního produktu, který mohou investice indukované daňovou optimalizací (s cílem vyhnout se odvedení daně prostřednictvím nových investic) vyvolat.

2.3 Definice daní a jejich funkce

Jak bylo výše uvedeno, existují rozdílné názory na úměrnost daňového zatížení a stejně tak se jednotliví autoři liší při definici pojmu „daň“ a např. v českém legislativním prostředí ani zákonnou definici daně nenalezneme, i když v ústavním pořádku České republiky je povinnost platit daň zakotvena⁵⁸. V zásadě lze ale za **daň** považovat (1) **povinnou**, (2) **zákonem stanovenou** částku, kterou

⁵⁵ MANKIWI, N. G.; ROMER, D.; WEIL, D. N. A Contribution to the Empirics of Economic Growth. *Quarterly Journal of Economics*. 1992, č. 11, s. 401-434.

⁵⁶ TANZI, V.; ZEE, H. Fiscal Policy and Long-Run Growth. *IMF Staff Papers*. 1997, s. 179-209.

⁵⁷ KOCHERLAKOTA, N.; YI, K. A Simple Time Series Test of Endogenous vs. Exogenous Growth Models : An Application to the United States. *Review of Economics and Statistics*. 1996, č. 78, s. 126-134.

⁵⁸ Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, čl. 11, odst. 5: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“.

se na (3) **nenávratném** a (4) **neekvivalentním principu** odčerpává část důchodu ekonomických subjektů.⁵⁹

Z právního hlediska představuje daň závazkový synallagmatický právní vztah, přičemž závazek je nucený, právním předpisem uložený.

V obecném rozlišení mají daně 3 základní funkce: alokační, redistribuční a stabilizační. **Alokační funkcí** rozumíme to, že daň řeší problematiku umístění zdrojů v ekonomice. Dochází k efektivnímu zajištění veřejných statků a optimálního poměru soukromé a veřejné spotřeby.

Velmi jasně je ekonomickými aktéry vnímána **redistribuční funkce** daní, kdy jejich existence vede k přerozdělení důchodů v ekonomice, zejména mezi jednotlivcem a státem. Prostřednictvím státu a výplaty sociálních dávek pak dochází také k přerozdělovacím procesům mezi jednotlivými sociálními skupinami.

Stabilizační funkce úzce souvisí s cyklickým vývojem ekonomiky, kde mají daně za úkol stabilizovat hospodářský cyklus. Stabilizační funkce je pak v korelaci s názory na roli veřejného sektoru a fiskální politiku vůbec (viz subkapitola 2.1.1).

Nástroje fiskální politiky v oblasti využívání daní ke stabilizační politice mohou mít dvojí podobu. Jedná se o vestavěné (automatické) stabilizátory a diskrétní (záměrná) opatření. Automatické stabilizátory jsou takové nástroje fiskální politiky, které, pokud jsou jednou zavedeny, působí automaticky a nevyžadují žádné další zásahy státu. Znamená to, že automaticky stabilizují ekonomiku. V daňové oblasti se jedná např. o progresivní daň z příjmu⁶⁰. Například, pokud se ekonomika nachází v recesi, vede to k poklesu nominálních mezd, a tedy přesunu části příjmu do nižších daňových pásem, v nichž je uplatňována nižší daňová sazba. To má za následek menší pokles disponibilních

⁵⁹ Často rozlišujeme také poplatek, který je na rozdíl od daně postaven na účelovém, dobrovolném a ekvivalentním principu.

⁶⁰ V ČR daň z příjmu fyzických osob.

příjmů než v situaci, že by progresivita daňové sazby neexistovala. Koupěschopná poptávka a produkt jsou stimulovány, ekonomika se opět stabilizuje a recese se odstraňuje.

K obdobným procesům dochází v konjunktúře (v opačném směru): vestavěné stabilizátory snižují agregátní poptávku a produkt, a tím pádem ochlazují a stabilizují ekonomiku.

Diskrétní opatření jsou jednorázová opatření, která jsou zaměřena na realizaci akutních změn v národním hospodářství. V daňové oblasti se pak jedná např. o změnu sazeb daně. Uvedená opatření mají výhodu oproti vestavěným stabilizátorům ve větší pružnosti a operativnosti, problémem však mohou být časová zpoždění v jejich uplatňování.

2.4 Daňový systém a klasifikace daní

Daňový systém a samotná klasifikace daní je postavena na mnoha různých kritériích, i když bývá velmi často ztotožněna s jednoduchým členěním na daně přímé a nepřímé. V následujícím textu budou shrnuty nejpoužívanější kategorie.

- [1] **Kritérium důchodu poplatníka** – jedná se o již zmiňované daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou bezprostředně vázány na důchod nebo majetek poplatníka (např. daň z příjmu právnických osob) a nepřímé daně jsou vybírány v cenách zboží a služeb (např. DPH).
- [2] **Kritérium subjektu** – toto vymezení zohledňuje typ ekonomického aktéra, který je nucen platit daň (jednotlivec, firma, manželé apod.).
- [3] **Kritérium objektu** – vazba je podle předmětu, na který se daň váže (např. důchod, výnos, majetek, obrat, nebo spotřeba vybraných skupin).
- [4] **Kritérium dopadu na tržní mechanismus** – toto kritérium rozlišuje daň distorzní a nedistorzní. Distorzní daně v sobě nesou efekt

důchodový⁶¹ a substituční⁶² a narušují chování a volbu ekonomických aktérů. Nedistorzní daně mají pouze důchodový efekt a nemotivují poplatníka k přesunu svých aktivit, protože tím nebude daňově zvýhodněn.

[5] Kritérium daňového základu -- umožňuje rozlišovat daně na valorické a specifické. Valorické daně jsou stanoveny procentní sazbou z hodnoty daňového základu a specifické daně pak podle množství jednotek.

[6] Kritérium progresu – rozlišuje daň progresivní, neutrální a regresivní. U progresivní daně dochází se zvyšujícím se důchodem k růstu daňové sazby, u proporcionální daně není sazba závislá na výši důchodu a u regresivní daně pak sazba s rostoucím důchodem klesá.

Existují také další kritéria klasifikace daní. Jedná se např. o kritérium okruhu platnosti (daně centrální, municipální nebo nadnárodní), kritérium úhrady (daň srážková nebo daň vybíraná na základě daňového přiznání) apod.

Poměrně často využívaná je klasifikace dle metodiky OECD, kde je rozlišeno 6 základních kategorií, které se pak dělí ještě na podkategorie:

[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.

⁶¹ Důchodový efekt znamená, že daň snižuje disponibilní důchod poplatníka.

⁶² Substituční efekt daně vede poplatníka k nahrazení zdaňovaného zboží komoditami s menším zdaněním nebo nahrazení práce volným časem.

2.5 Dílčí shrnutí

Cílem této kapitoly je vymezení základů daňové teorie potřebných k empirické části rigorózní práce. Nejprve jsou shrnuty obecné názory na roli státu v ekonomice a veřejného sektoru či daní vůbec. Diskutovány jsou argumenty liberálů i intervencionistů. Ekonomičtí liberálové se domnívají, že vládní a netržní selhání jsou výrazným determinantem případné maximalistické úlohy státu v ekonomice. Intervencionisté pak doporučují výraznější státní zásahy do ekonomiky, a to i formou zvýšeného daňového zatížení.

Oba krajní přístupy se pak shodují, že určitá míra existence veřejného sektoru a daňového výběru je nutná. Zůstává pak otázka optimální míry daňového zatížení. Vztah daňového zatížení a daňových příjmů do veřejných rozpočtů zkoumá tzv. Lafferova křivka. Ta presumuje, že zvýšení míry daňového zatížení nad rozumnou hranici bude kontraproduktivní a povede dokonce ke snížení příjmů do veřejných rozpočtů. To je způsobeno ztrátou motivace k práci, daňovými úniky a růstem šedé ekonomiky.

Neméně významnou se pak jeví analýza vztahu daňového zatížení a ekonomické úrovně měřené ekonomickým růstem na pracovníka. Toto je diskutováno na základě rozšířeného neoklasického modelu růstu a nových teorií růstu.

Ve druhé polovině této kapitoly jsou pak vymezeny daně a jejich funkce. Vzhledem k tomu, že česká právní úprava pojem „daň“ nedefinuje, jeví se nezbytnou analýza základních znaků daně, která tuto odlišuje od jiných poplatků a plateb. Jedná se o princip zákonnosti, nedobrovolnosti, nenávratnosti, a neekvivalence.

Na závěr jsou pak vymezeny jednotlivé funkce daní, prostřednictvím kterých ovlivňují rozhodování ekonomických aktérů. Především je zmíněna funkce alokační a redistribuční. Obširnější prostor je věnován stabilizační funkci daní a fiskální politiky.

Klasifikace daní, kterou tato kapitola končí, je záležitostí relativně rozsáhlou. Existuje celá řada kritérií, kde mezi nejpoužívanější řadíme kritérium

vazby na důchod poplatníka. Hovoříme zde o daních přímých a daních nepřímých. Další kritéria pak zohledňují subjekt, objekt či daňový základ daně, resp. dopady na tržní mechanismus.

V empirických pracích se pak velmi často využívá metodiky OECD, která rozčleňuje daně a další platby do 6 kategorií a další subkategorie se svébytným číselným označením.

3. DAŇ Z PŘÍJMU

Daň z příjmu patří spolu s majetkovými daněmi a nepřímými daněmi mezi základní typy zdanění a tvoří dominantní příjmy do veřejných rozpočtů. Rozlišujeme zejména daně, které zdaňují příjmy fyzických osob (PIT – personal income tax) a daně, jež zdaňují příjmy (výnosy) korporací. O nutnosti a potřebnosti zdanění fyzických osob důchodovou daní se vesměs nepochybuje, avšak to stejné nelze říci o dani korporátní (CIT – corporate income tax). **Integralistické pojetí** firemní daně je postaveno na kritice dvojího zdanění, kdy je ve skutečnosti nejprve zdaněn příjem (zisk) na úrovni firmy, a poté ještě jako rozdělený zisk na úrovni poplatníka fyzické osoby, a to buď jako daň z dividendy (rozděleného zisku) nebo ve formě daně z příjmu fyzických osob. **Absolutistické pojetí** však dvojitě zdanění podporuje, neboť vychází z premisy, že firmy jsou samostatnou právní jednotkou s vlastními rozhodovacími procesy, jež využívají veřejné služby a za zmíněné platí daně.

3.1 Historický exkurz

Firemní důchodová daň patří bezesporu mezi nejmladší typy daní, a to i s ohledem na nepřilíš dlouhou existenci firem jako ekonomických subjektů. V obecné rovině však můžeme vidět historické kořeny důchodových daní již ve starověkém Egyptě, kde byly naturální daní zdaněny výnosy z půdy, popř. živnostenských produktů. V podstatě až do 19. století bývá využití výnosové (důchodové) daně spíše marginální záležitostí. Tyto daně jsou stanoveny podle vnějších znaků (podle počtu zaměstnanců, počtu oken, výměry pozemků apod.).

Na přelomu 19. a 20. století jsou pak prováděny daňové reformy, které mají za cíl zrealizovat daňový výnos směrem k zohlednění skutečného stavu místo tzv. vnějších znaků. Přímé daně se pak začínají striktně rozlišovat na osobní a firemní důchodové daně.

Vývoj v českých zemích kopíroval vývoj v kontinentální Evropě a ubíral se směrem od majetkových daní k daním nepřímým (akcízy) a již zmíněným daním

výnosovým (důchodovým). V 18. století císař Josef II. odňal šlechtě a církvi právo neplatit daň a v roce 1812 vzniká daň výdělková. Poslední daňová reforma v monarchii byla provedena v roce 1896, kdy byl schválen „zákon o osobních daních přímých“, který spojil přímé daně v ucelený systém zahrnující výnosové i důchodové daně. Daňová sazba se však pohybovala ve srovnání s dneškem v poměrně nízkém intervalu (do 5%).

V období první republiky proběhla v roce 1927 dlouho připravovaná daňová reforma, která vytvořila kvalitní soustavu přímých i nepřímých daní. V oblasti přímého zdanění se rozlišovala daň důchodová, resp. všeobecná a zvláštní daň výdělková⁶³. Důchodová daň zdaňovala veškeré příjmy fyzické osoby a měla 20 stupňů progresse a daňovou sazbu od 1 do 29%.

Všeobecná daň výdělková pak zdaňovala výnos (příjmy - daňově uznatelné náklady) individuálního podniku a pohybovala se od 2,5 do 4%.

Korporátní daň byla reprezentovaná zvláštní daní výdělkovou, která zdaňovala právnické osoby (např. akciové společnosti). Jejich čistý výtěžek byl zdaňován jednotnou sazbou ve výši 8%.

Po druhé světové válce, zejména s ohledem na realizaci myšlenek socialismu, počaly být příjmy jednotlivců a korporací zdaňovány výrazně odlišně. Navíc byla patrná snaha o příjmovou nivelizaci, kdy se např. daň z příjmu obyvatelstva pohybovala od 15 do 55%. Daň ze mzdy dosahovala maximálně 20%, avšak mohla být vyšší nebo nižší v závislosti na počtu vyživovaných dětí (pronatalitní politika).

Disproporce dosáhla takové výše, že daňové zatížení podniků začalo být neúměrně vysoké, a to s ohledem na jejich dominantní cíl - zajištění dostatečných rozpočtových příjmů. Zdaňování korporací bylo postaveno na důchodové dani a na systému odvodů do státního rozpočtu. Podniky tak platily důchodovou daň ve

⁶³ Pro úplnost je třeba uvést, že do soustavy přímých daní patřila ještě daň pozemková, domovní, rentová, z tantiém, z vyššího služebného (příjemci služebních platů) a z obohacení (dědická a darovací), které však s ohledem na téma rigorózní práce nebudou dále rozebírány.

výši 20-50% ze zisku a navíc ještě většinou odvody ve výši 50% z objemu vyplacených mezd.

V roce 1993 byla vytvořena zcela nová daňová soustava, která mirno jiné zjednodušila stávající daňový systém a zavedla daň z přidané hodnoty. V oblasti přímého zdanění korporací pak nahradila důchodovou daň, zemědělskou daň a odvody do státního rozpočtu, daň z příjmu právnických osob. Tento systém přímého zdanění, i když s mnoha změnami⁶⁴, platí do současnosti.

3.2 Typy daně z příjmu

Jak již bylo dříve uvedeno, daň z příjmu patří, spolu s majetkovými daněmi, mezi přímé daně. Podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o daních z příjmů, jsou v ČR rozlišeny osobní důchodové daně – daň z příjmu fyzických osob a korporátní důchodové daně – daň z příjmu právnických osob. Výše uvedené členění pak reflektuje i obecnou kategorizaci ve smyslu daňové teorie.

Osobní důchodová daň patří mezi nejznámější a také nejméně oblíbené daně, protože se s ní každý příjemce důchodu bezprostředně setkává ať v podobě sražené zálohy na výplatní pásce, tak při každoročním zúčtování daně. Jedná se o univerzální a syntetickou daň, která podrobuje zdanění veškeré příjmy (důchody) poplatníka, a to zejména pracovní příjem (daň z příjmu ze závislé činnosti), příjem z podnikání nebo příjem kapitálový. I když někteří daňoví teoretikové mají snahu rozlišovat pracovní a kapitálový příjem, v České republice se zákonodárce v zásadě drží požadavku na univerzálnost daně.

Struktura výpočtu daně se příliš neliší v jednotlivých zemích. V obecné rovině se celkový příjem poplatníka⁶⁵ snižuje o daňové úlevy (např. odčitatelné

⁶⁴ V důvodové zprávě Ministerstva financí ČR k připravované reformě veřejných financí (2007) se uvádí, že dosud byl zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů 87x novelizován, přičemž zásadní systémové změny byly předmětem pouze 11 novel. Zbývající novely byly technického charakteru nebo navazovaly na změnu jiných zákonů.

⁶⁵ I když např. již v případě podnikání snížený o daňové uznatelné náklady na jeho dosažení.

položky⁶⁶ a nezdanitelné částky⁶⁷). Z takto vypočteného základu se vypočítá samotná daň, od které se může ještě odečíst sleva na dani (daňový zápočet)⁶⁸. Daňová sazba bývá stanovena jako progresivní, kdy vyššímu příjmu odpovídá nejen vyšší daň, což je samozřejmé, ale především vyšší daňová sazba⁶⁹.

Analyzujeme-li zdanění korporací, zjistíme, že v zásadě můžeme nalézt dvě varianty jejich zdanění, jež jsou uplatňovány v evropských zemích:

- a) **klasické**, kdy existuje dvojitý vnitrostátní zdanění, při kterém je příjem zdaňován jednak jako **daňový základ**, tzn. dosažený příjem snížený o daňově uznatelné náklady na jeho dosažení, a poté v rukou akcionářů nebo společníků jako rozdělený zisk,
- b) **imputační systém**, kdy existuje možnost započtení srážkové daně z dividend oproti již zaplacené dani z příjmu právnických osob.

Můžeme zde také nalézt kombinace zmíněných systémů nebo systémy zcela odlišné, např. systém zdaňování poloviny dividend uplatňovaný v Německu.

3.3 Korporátní daň v České republice

Úprava zdanění příjmu v České republice, stejně jako v dalších zemích, je záležitostí poměrně různorodou. Jeho součástí může být v jednom předpisu provedené zakotvení samotné problematiky daně z příjmu ve smyslu hmotného práva, nebo může tento zahrnovat procesní prvky daňového řízení, resp. instituty z oblasti trestně-právní.

⁶⁶ Např. za poplatníka, za vyživovanou osobu, invaliditu.

⁶⁷ Týká se zejména odpočtu úroků z hypoték, darů apod.

⁶⁸ V ČR se např. nově zrušila nezdanitelná částka za poplatníka a její konstrukce přešla do slevy na dani.

⁶⁹ V ČR se pohybuje daňová sazba ve čtyřech pásmech od 12 do 32%, i když připravovaná daňová reforma obsahuje návrh na odstranění progresse.

V českých poměrech bývá jako inspirace uváděn např. zákon o přímých daních z roku 1927, který byl jedním z nejdokonalejších daňových předpisů historie českých zemí a upravoval mimo jiné daň z příjmu podniků⁷⁰. Ve srovnání se současnou legislativní úpravou dokazuje, že řešení problému v daňové oblasti, které nám nastiňuje daňová teorie, nemůže být bez dobrého vlivu zákonodárcova možné.

Současná právní úprava korporátní daně v ČR vychází ze zákona o dani z příjmu č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o klasickou přímou daň důchodového typu, kde poplatníkem je právnická osoba, ev. organizační složka státu. Naopak osvobozena od daně je např. Česká národní banka. Tento předpis nahradil, jak již bylo řečeno, s účinností od 1.1.1993 tzv. odvody ze zisku, důchodovou a zemědělskou daň. Daně z příjmu tvoří z celého daňového indexu druhou nejdůležitější položku státního rozpočtu⁷¹.

Podle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů, je adresátů výnosů daní více. Podle současného znění zákona o rozpočtovém určení daní se přerozděluje krajům 8,92% a obcím 20,59% z celostátního hrubého výnosu sdílené daně z příjmu právnických osob⁷². Zbytek daňového výnosu této daně zůstává ve státním rozpočtu.

Pro srovnání dvou klíčových reprezentantů přímého zdanění (daň z příjmu právnických osob) a nepřímého zdanění (DPH) lze uvést, že výnosy první z uvedených daní byly v ČR v roce 2006 okolo 135 mld. Kč, zatímco výnosy z DPH byly téměř 218 mld. Kč. Výnosy daně z příjmu fyzických osob jsou pak dlouhodobě přibližně srovnatelné s výnosy výše uvedené daně korporátní.

⁷⁰ Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních, ve znění pozdějších předpisů.

⁷¹ Na místě prvním jsou nepřímé daně (daň z přidané hodnoty a spotřební daň).

⁷² Výjimku tvoří příjmy právnických osob – obcí a krajů, kdy je poplatníkem samotný kraj (tato municipalita pak získává celý výnos).

Analyzujeme-li dynamiku růstu výnosu obou typů daní, zjistíme, že byla velmi podobná, a to okolo 70% nárůstu od roku 2002, což je v obou případech způsobeno jak dynamikou ekonomického růstu v ČR, tak u DPH zejména eliminací mnoha položek ve snižené daňové sazbě. Zajímavým se jeví i srovnání růstu daně z příjmu právnických osob v kontextu neustále se snižující daňové sazby (z 31% v roce 2002 na současných 24%)⁷³. Komparujeme-li to s dynamikou vývoje HDP, která tvoří nezbytný základ, implikuje nám to zcela jasné závěry směrem k reálně se zvyšujícím výnosům.

3.4 Korporátní daň v Evropské unii

3.4.1 Komparace daňového zatížení v zemích EU – obecná analýza

Komparace daňových systémů v jednotlivých zemích je záležitost obecně velmi složitá, a to především s ohledem na rozdílnou strukturu daňových systémů nebo na odlišnost v množství a struktuře snížených daňových sazeb. Na úrovni korporátního zdaňování pak navíc přibývá otázka započtení daňově uznatelných nákladů, s tím související problematika odepisování apod. Situaci komplikuje existence různých daňových pobídek, popř. zvyšování reálného daňového zatížení firem z důvodu dalších odvodů (např. do sociálních fondů), resp. rozdílně uplatňovaný systém zdaňování příjmů a dividend. Částečným řešením se pak jeví analýza daňové kvóty, kterou lze chápat jako podíl daňového inkasa k nominálnímu HDP. Zde se ale objevuje problém, že výnosy z daně nemusí být v korelaci s mezní mírou zdanění.

Pokud analyzujeme daňové systémy v jednotlivých členských zemích Evropské unie ve smyslu rozboru korporátního zdanění, musíme vzít v úvahu množství faktorů. Z hlediska přehlednosti bylo vybráno 10 nejdůležitějších kategorií, které úvahy o komparaci ovlivňují:

⁷³ U některých typů právnických osob (např. penzijní fondy či investiční společnosti) existuje i nižší korporátní zdanění (§22/2, zákona 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

- [1] proces harmonizace přímých daní v EU,
- [2] rozdílnost systému zdaňování korporací (zejména korporátní daň a daň z rozděleného zisku),
- [3] konstrukce daňového základu,
- [4] investiční daňové pobídky (jejich časové a prostorové využívání),
- [5] odlišné postavení nových členských zemí (EU12),
- [6] postavení a zdanění podnikatelů fyzických osob,
- [7] odvodové zatížení práce (sociální a zdravotní pojištění)
- [8] přístup správce daně a eventuální sankce,
- [9] ostatní příjmy veřejných rozpočtů,
- [10] výdaje veřejných rozpočtů (zejména mandatorní).

Podíváme-li se na první problém – otázku daňové harmonizace⁷⁴, zjistíme, že je velmi ožehavá jak ekonomicky, tak zejména politicky.

Z *ekonomického pohledu* analyzujeme protipól daňové harmonizace – daňovou konkurenci (soutěž), jejímž cílem je prostřednictvím daňového systému či daňových investičních pobídek zatraktivnit národní ekonomiku pro zahraniční investory⁷⁵. Názor na vzájemnou protipólnost daňové harmonizace a daňové konkurence vyvrací Hameakers⁷⁶, který se domnívá, že daňová konkurence povede sama o sobě ke spontánní daňové harmonizaci, zejména v oblasti přibližování daňových sazeb. Jak bude podrobně uvedeno dále, i současné snižování daňových sazeb v původních členských zemích (EU15), jako reakce na

⁷⁴ Harmonizací rozumíme přizpůsobování a sladování národních daňových systémů na principu dodržování společných pravidel. Za předstupeň daňové harmonizace pak můžeme chápat daňovou koordinaci.

⁷⁵ Daňová soutěž může vyústit až do situace, kdy se stát stává „daňovým rájem“ a dostává se pak do konfliktu s ostatními partnerskými státy.

⁷⁶ HAMEAEKERS, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. *European Taxation*. 1993, č. 1, s. 25-32.

obdobný proces v nových členských zemích (EU12), se dá za spontánní daňovou harmonizaci považovat.

Z *politického hlediska* lze usuzovat, že většina zemí chápe snahu o harmonizaci daňového systému, a tedy vlastně pokus o harmonizaci fiskální politiky, za bezprostřední ohrožení svých národních zájmů. Navíc pro státy, které jsou součástí eurozóny, je fiskální a daňová autonomie jedinou ze základních hospodářsko-politických oblastí, jež má ještě ve vlastní kompetenci.

V zemích Evropské unie probíhá harmonizace v oblasti daní již od 2. poloviny 20. století, avšak především v oblasti daní nepřímých, které mají nejbližší vztah k fungování společného trhu. Harmonizace přímých daní, a tedy i korporátní daně, je spíše marginální a pomalou záležitostí.

Také evropská legislativa je v této oblasti pohříchu chudá. V zásadě můžeme hovořit pouze o *nepřímém dovození* ze Smlouvy o založení Evropského společenství⁷⁷ a tzv. *negativní normotvorbě* Evropského soudního dvora, který odstraňuje diskriminační ustanovení v daňových předpisech jednotlivých členských států⁷⁸.

Analyzujeme-li rozdílnost zdanění korporací, zjistíme, že v zásadě existují dvě varianty zdanění korporací, jež jsou uplatňovány v evropských zemích: klasické a imputační⁷⁹, popř. jejich kombinace.

Podíváme-li se na konstrukci daňového základu v zemích EU, zjistíme, že existuje nejenom rozdílná konstrukce hospodářského výsledku pro potřeby výpočtu daně, ale také rozdílný přístup k zahrnutí daňově uznatelných nákladů (např. nákladů na propagaci či reklamu). V mnoha zemích se pak liší doba i způsob odepisování hmotného investičního majetku.

Do této oblasti patří i problematika časté odlišnosti daňových sazeb podle výše obrátu či hospodářského výsledku. Nižší sazby pro menší firmy (měřeno tímto kritériem) mají za cíl především podporu malého a středního podnikání.

⁷⁷ Na základě čl. 94, čl. 175/2a, čl. 12, resp. z presumce 4 základních svobod v rámci ES.

⁷⁸ Např.: Rozhodnutí ve věci Saint-Gobain č. C-307/97; Marks & Spenser plc. č. C-446/03 aj.

⁷⁹ Bližší vysvětlení v subkapitole (3.3).

Jednotlivé státy pak lineární sazbu často nahrazují určitou formou daňové progresse.

Závažným problémem eventuální komparace daňových systémů je pak existence **daňových investičních pobídek**, jejichž prostřednictvím se stát snaží přilákat investory na své území, a to nejen s cílem zvýšit přímé daňové výnosy (korporátní daň, DPH), ale zejména zvýšit domácí zaměstnanost či zlepšit obchodní bilanci. Uvedené pobídky mohou mít buď časovou nebo prostorovou podobu. Pokud existují *časové* investiční pobídky, jedná se většinou o daňové úlevy či daňové prázdniny, které stát poskytuje na určité období větším investicím. Nevýhodou těchto pobídek může být, že po uplynutí doby, na kterou je pobídka uplatněna, přesune investor svou výrobu do další vhodné země. U *prostorových* investičních pobídek se pak jedná o výhodnější typ zdaňování v určitých regionech⁸⁰ (ekonomických zónách).

S výše uvedeným pak souvisí i **postavení nových**, zejména postkomunistických **zemí Evropské unie**. Ty hojně využívají investičních daňových pobídek jako doplněk komparativní výhody v oblasti ceny práce či geografické polohy. Srovnávání situace v těchto zemích s původními členy (EU15) se pak může jevit kontraproduktivním, neboť korelace mezi korporátní daní a ekonomickou výkonností může sice existovat, ale na poněkud jiné hladině u zemí EU15 než u zemí EU12 či EU10 (noví členové EU bez Kypru a Malty).

Analyzujeme-li, s ohledem na zaměření této kapitoly velmi stručně, vliv dalších výše uvedených faktorů, zjistíme, že při komparaci daňových systémů je nezbytným také srovnání přístupů k zatížení zdanění práce, jež výrazně determinuje chování korporací, ale také zohlednění historicko-spoločenského klimatu, jež ovlivňuje výši sociálních výdajů a tedy i výši příjmů, zejména daňových.

Je nutno si také uvědomit, že mnohé z malých, ale také středních firem podnikají (i se zřetelem na důvěryhodnost) jako fyzické osoby a podléhají tudíž

⁸⁰ Např. ekonomická zóna v Mariboru ve Slovinsku.

většinou jinému způsobu zdaňování svých příjmů. To pak zajisté ovlivní výkonnost ekonomiky.

3.4.2 Komparace daňového zatížení v zemích EU – ekonometrická analýza

Při analýze korporátní daně v zemích Evropské unie zjistíme dva základní znaky, a to postupné snižování daňového zatížení korporací (jestli některý stát mění daňovou sazbu, tak ji většinou snižuje) a využívání štedrých investičních pobídek, kde většinou původní země Evropské unie (EU15) reagují na daňovou politiku nových členských zemí Unie (EU12). V zásadě existují tedy dvě skupiny zemí, a to původní a nové členové EU a v rámci těchto skupin pak nalezneme země s vyšším daňovým zatížením korporací a země se zatížením nižším.

V rámci EU15 patří mezi země s vysokou daňovou sazbou Belgie (33%), Francie (33,3%), Itálie (33%) a Velká Británie (30%). Vůbec nejvyšší daňové zatížení má pak Španělsko (35%). Zohledníme-li daňové zatížení rozděleného zisku, které je nejvyšší (25%) ve Francii a Belgii, vychází na nám zdanění korporací v těchto zemích za nejméně podporující podnikatelské prostředí. Také daňová kvóta v těchto zemích (zahnujíc všechny daně) ve výši přesahující 40% podnikatelské prostředí příliš nepodporuje. Pro doplnění je ale třeba dodat, že Belgie má klouzavě progresivní daň u nižších příjmů a Francie zase menší daňovou sazbu u firem s nízkým daňovým základem. Vůbec nejvyšší daňovou kvótu mají skandinávské země Švédsko (50,5%), Dánsko (48,8%) a Finsko (44,3%). Tyto státy však mají o něco nižší korporátní daň (těsně pod hranicí 30%).

Tabulka 3.1: Daňové zatížení zemí EU15

Země	Korporátní daň [%]	Daň ze zisku [%]	Daňová kvóta [%]	specifika
Belgie	33	25	45,2	klouzavě progresivní daň u příjmu do 322 500 EUR (24,25-34,5%)
Dánsko	28	ODD*	48,8	-
Finsko	26	18,48	44,3	-
Francie	33,3	25	43,4	nížší sazba daně u malých firem u zisku do 38 120 EUR (15%)
Irsko	12,5	20	30,2	25% sazba je např. u hornictví, v ropném průmyslu, 20% u pojišťoven
Itálie	33	ODD	40,6	-
Lucembursko	22	20	40,1	u společností se ziskem do 15 000 EUR je 20% (do 10 000 EUR) a 26% nad 10000 EUR
Německo	25	20	38,7	-
Nizozemí	29,6	25	37,8	25,5% u zisků do 22 689 EUR
Portugalsko	25	20	34,5	20% u malých společností
Rakousko	25	25	42,6	existuje minimální daň 3500 EUR pro a.s. a 1750 EUR pro s.r.o.
Recko	25	ODD	35,1	nadace a občanská sdružení 20%
Španělsko	35	15	34,6	30% u společností s obrátem do 8 mil. EUR u zisků do 120 202 EUR
Švédsko	28	ODD	50,5	-
Velká Británie	30	ODD	36	0% u zisků do 10 000 GBP, 19% u zisků do 300 000 GBP

* integrace příjmu ze zisků společností do osobní důchodové daně

Pramen: European Tax Handbook 2006

Nejnižší daňovou sazbu ze zemí EU15 má Irsko (12,5%) a Lucembursko (22%). Irsko má také vůbec nejnižší daňovou kvótu z těchto zemí (30,2%). Ne náhodou je v uvedených státech nejvyšší HDP na obyvatele v EU27. Z hlediska zdanění zisku lze pak zmíněné státy považovat za průměrné (daň z rozděleného zisku je 20%).

Zdanění korporací, i celkovou daňovou kvótu včetně jednotlivých specifik pak ukazují tabulky (3.1 a 3.2).

Tabulka 3.2: Daňové zatížení zemí EU12

Země	Korporátní daň [%]	Daň ze zisku [%]	Daňová kvóta [%]	specifika
Bulharsko	15	7	33,1	-
Česká republika	24	15	36,6	snížená sazba u penzijních fondů a investičních společností
Estonsko	22	ODD*	32,6	0% daň z rozděleného zisku se uplatňuje u rezidentů
Kypr	10	0	34,1	20% veřejnoprávní společnosti, 4,25% mezinárodní obchodní společnosti
Litva	15	15	28,4	13% malé společnosti, daňové pobídky 0% (prvních 6 let), 7,5% (dalších 10 let) zas předpokladu investice větší než 1 mil. EUR v ekonomické zóně
Lotyšsko	15	0	28,6	v ekonomických zónách snížena o 80%, 0% daň z rozděleného zisku se týká rezidentů a tento zisk není předmětem ani ODD
Maďarsko	16	0	39,1	daňové pobídky se postupně ruší, daň z rozděleného zisku platí pouze fyzické osoby
Malta	35	0	35,1	-
Polsko	19	19	32,9	-
Rumunsko	16	10	31,9	u společností s obrátem do 100 000 EUR je alternativa 3% daň z obrátu
Slovensko	19	0	30,3	0% daň z rozděleného zisku se týká FO i PO
Slovinsko	25	25	39,7	sazba 10%u společností podnikajících v ekonomických zónách

* integrace příjmu ze zisků společností do osobní důchodové daně

Pramen: European Tax Handbook 2006

Velmi zajímavou se pak jeví skupina nových členských zemí (EU12). Opomineme-li země, které neprošly „komunistickou“ minulostí - Maltu a Kypr⁸¹, které patří historicky spíše k původním členům EU, zjistíme, že ze zemí EU10 má nejvyšší daňové zatížení korporátní daní Slovinsko (25%) a Česká republika (24%)⁸², s tím, že obě země mají také vysoké zdanění rozděleného zisku (25%, resp. 15%). Daňová kvóta u těchto států je pak na nadprůměrné úrovni, ale nikoliv nejvyšší (Slovinsko – 39,7%, Česká republika – 36,6%).

Nejnižší zatížení korporací pak mají v zemích, které vstoupily do EU 1.1.2007 – Bulharsku (15%) a Rumunsku (16%) a tradičně v pobaltských republikách – Litvě (15%) a Lotyšsku (15%). V těchto zemích je také velmi nízká daň z rozděleného zisku, stejně jako celková daňová kvóta. Zmíněné je pak předurčuje k výrazné ekonomické akceleraci.

⁸¹ Malta má vůbec nejvyšší korporátní daň v EU (35%) a Kypr bývá zase pro svoji nejnižší daň v EU (10%) a další specifika zvýhodňující zahraniční společnosti, označován za daňový ráj.

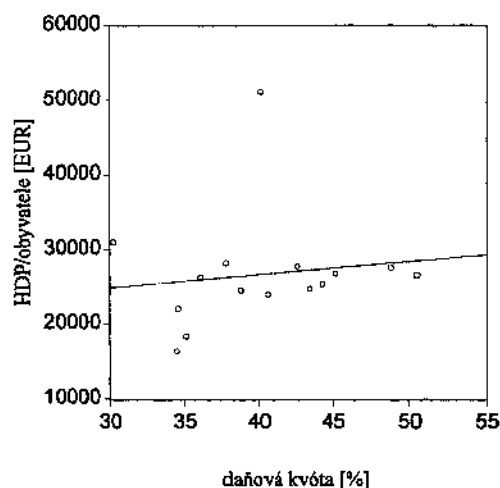
⁸² Česká republika permanentně snižuje korporátní daň o cca 2 p.b. ročně, a to z 31% v roce 2002 na současných 24%.

3.4.3 Daně a ekonomická prosperita: analýza a shrnutí

Cílem následujícího textu je shrnutí provedené vstupní analýzy vztahu mezi mírou daňového zatížení a ekonomickou úrovní či prosperitou v zemích EU. Vysvětlující proměnnou bude daňová kvóta (jež v našem pojetí zahrnuje všechny typy daní), ale vzhledem k tomu, že se zaměřujeme na vliv zdanění korporací, které může determinovat životní úroveň, bude nezávisle proměnnou tvořit zejména daň z příjmu korporací (právnických osob). Závisle proměnnou pak bude HDP na obyvatele přepočtený na základě parity kupní síly a vyjádřený v eurech. Ten v souladu s růstovými teoriemi implikuje ekonomickou úroveň a prosperitu.

Při ekonometrické analýze byl využit ekonometrický program E-views, verze (3.1). Tento program je schopen provádět všechny běžné ekonometrické testy, jak uvádí např. Hušek⁸³. Používanou metodou regrese je OLS (metoda nejmenších čtverců).

Graf 3.1: Vztah mezi ekonomickou úrovní a daňovou kvótou v EU27



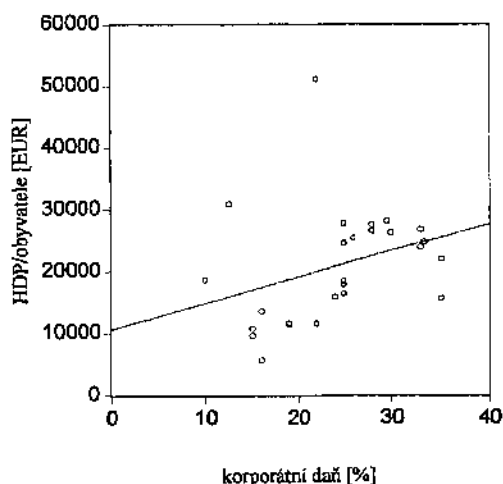
Pramen: vlastní konstrukce, European Tax Handbook 2006, Eurostat

⁸³ HUŠEK, R. *Základy ekonometrické analýzy I. a II.* Praha : VŠE Praha, 1998.

Využity jsou poslední dostupné údaje za jednotlivé země z roku 2005, i když s vědomím, že daňové změny se v růstu HDP na obyvatele projeví se zpožděním. Vzhledem k tomu, že analýzu chápeme jako základní a uvedené agregáty jsou v čase konzistentní, může být toto zjednodušení akceptovatelné.

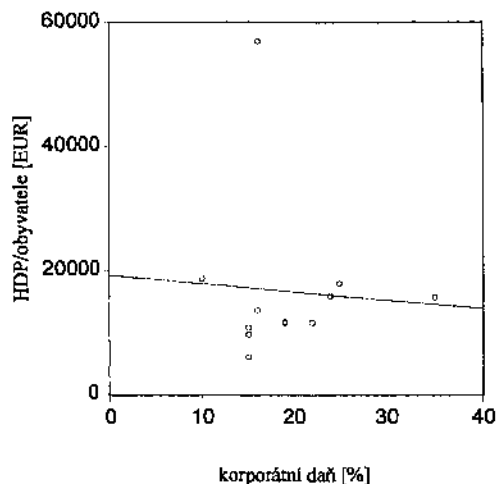
Provedenou ekonometrickou analýzu lze rozdělit na několik částí. Nejdříve byla provedena regrese všech zemí (EU27), poté regrese nových členských zemí (EU12) a na závěr regrese původních zemí (EU15). Důvodem rozlišení je především hypotéza, že v původních členských zemích může existovat závislost mezi ekonomickým růstem na obyvatele a daňovým zatížením korporací, stejně jako v nových členských zemích, ale na jiné hladině HDP na obyvatele, z důvodu rozdílného ekonomicko historického vývoje a také z důvodů uvedených v komparativní části. Při analýze vlivu daňové kvóty na velikost HDP na obyvatele nebyly potvrzeny žádné ekonometricky verifikovatelné výsledky, popř. byla potvrzena pozitivní vazba mezi uvedenými proměnnými, tzn. země EU, které měly vyšší daňovou kvótu, měly i větší životní úroveň svých obyvatel. To je ale zdůvodnitelné tím, že daňová kvóta odráží veškeré daňové zatížení a ekonomicky vyspělejší země může mít větší systém přerozdělování prostřednictvím daní.

Graf 3.2: Vztah mezi ekonomickou úrovní a korporátní daní v EU27



Pramen: vlastní konstrukce, European Tax Handbook 2006, Eurostat

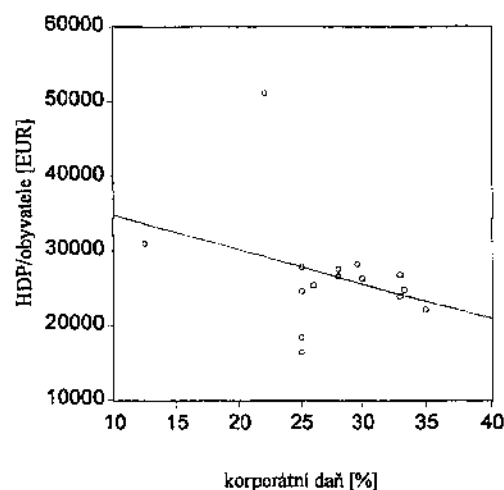
Graf 3.3: Vztah mezi ekonomickou úrovní a korporátní daní v EU12



Pramen: vlastní konstrukce, European Tax Handbook 2006, Eurostat

Při zkoumání vztahu mezi ekonomickou úrovní a daňovým zatížením korporací už nacházíme robustnější výsledky, byť s výhradou nepotvrzení hypotézy negativní korelace mezi HDP na obyvatele a daňovým zatížením korporací v EU27. To ale není vzhledem k výše uvedenému zarážející. Avšak v zemích EU12 a zejména v zemích EU15 se hypotéza negativní korelace potvrdila, tzn. státy, které mají nižší korporátní zdanění, mají také vyšší úroveň HDP na obyvatele (Irsko, Lucembursko).

Uvedené výsledky jsou ekonometricky verifikovatelné (nebyla potvrzena autokorelace ani heteroskedasticita), avšak jsou na hranici statistické verifikovatelnosti (koeficient determinace je 11% a statistická významnost koeficientů je nízká).

Graf 3.4: Vztah mezi ekonomickou úrovní a korporátní daní v EU15

Pramen: vlastní konstrukce, European Tax Handbook 2006, Eurostat

Na základě provedených analýz a s ohledem na specifika v jednotlivých zemích lze potvrdit hypotézu o negativní vazbě mezi daňovým zatížením korporací a HDP na obyvatele. Ekonomická prosperita v zemích EU je determinována zatížením korporací prostřednictvím daně z příjmu, popř. rozděleného zisku.

3.5 Dílčí shrnutí

V této kapitole byla věnována detailní pozornost dani z příjmu. Nejprve byl shrnut vývoj uplatňování daní obecně, a zejména daně z příjmu. Jako velmi inspirativní se pak jeví zákon o přímých daních z roku 1927, ve kterém byla korporátní daň reprezentovaná zvláštní daní výdělkovou se sazbou 8%.

Další část kapitoly se dotýkala vymezení daní z příjmu na osobní důchodové daně a korporátní důchodové daně, s podrobnou kategorizací druhů korporátní daně. V zásadě existuje klasický a imputační systém zdanění korporací. V České republice je uplatňováno absolutistické pojetí korporátní daně s klasickým systémem zdanění. V tomto systému je zdaněn příjem korporací dvakrát, nejprve jako dosažený příjem po odečtení daňově uznatelných nákladů, a poté jako rozdělený zisk v rukou akcionářů či společníků.

Analyzujeme-li situaci v ostatních zemích Evropské unie, zjistíme, že klíčovými faktory, které úvahy o komparaci ovlivňují, jsou zejména: proces harmonizace přímých daní, rozdílnost systému zdanění korporací, konstrukce daňového základu a postavení nových a původních členských zemí.

V rámci Evropské unie pak nalezneme země s nízkým daňovým zatížením korporací (Irsko, Lucembursko, Kypr) a země s vysokou zátěží (Francie, Itálie, Velká Británie). Česká republika patří mezi země s vysokým zdaněním firem, což vyznívá o to negativněji, že toto zatížení je jedním z nejvyšších v rámci nových členských zemí. V rámci provedené ekonometrické analýzy byla také prokázána negativní korelace mezi korporátní daní a ekonomickým růstem na obyvatele. Životní úroveň v České republice pak může být díky uvedenému vysokému zatížení snižována.

4. NÁVRH LEGISLATIVNÍCH ZMĚN V ČR

Cílem analýzy shrnuté v této kapitole rigorózní práce je najít východisko pro návrh legislativních změn v oblasti zdaňování korporací. Vzhledem k tomu, že změna u daně z příjmu korporací je provázána se současným stavem české ekonomiky a zejména s reformou veřejných financí na výdajové i příjmové stránce veřejných rozpočtů, bude v subkapitole (4.1) provedena vstupní analýza této připravované reformy⁸⁴, byť s vědomím, že je vázaná na velmi křehkou koaliční smlouvu a těsnou (či neexistující) většinu v Poslanecké sněmovně.

4.1 Připravovaná reforma veřejných financí

Navrhovaná reforma veřejných financí vychází z příznivého vývoje české ekonomiky (vysoká tempa růstu HDP, snižující se nezaměstnanost, nízká inflace a nízké úrokové sazby a zlepšující se vývoj platební bilance), relativně dobrých prognóz a v neposlední řadě z reformního potenciálu pravo-středové vládní koalice, resp. programového prohlášení vlády. Je tak vysoce pravděpodobné, že takto příznivé prostředí v dohledné době nenastane, byť s výhradou výše uvedeného rozložení sil v Poslanecké sněmovně.

4.1.1 Ekonomický vývoj a reforma veřejných financí

Česká ekonomika je v současnosti považována za dynamicky se rozvíjející, kdy je vývoj nejvýznamnějších makroekonomických ukazatelů více než pozitivní (viz tabulka 4.1). Dochází k akceleraci ekonomického růstu a snižování nezaměstnanosti. Inflace a devizový kurz jsou také optimální. Vnější nerovnováha není alarmující a obchodní bilance má pozitivní vývoj. Veřejné finance pak zůstávají nejbolestivějším místem.

⁸⁴ Tato analýza vychází z informací dostupných ke dni zpracování rigorózní práce (konec května 2007).

Pokud předpokládáme, že reforma veřejných financí se může v krátkém horizontu odrazit ve snížení ekonomického růstu či akceleraci inflace, jeví se nynější ekonomická situace pro reformu více než vhodnou. Navíc i dynamika nárůstu rozpočtových příjmů z důvodů akcelerace HDP nebude dlouhodobě přetrvávat. Zjevně se tak česká ekonomika brzy přiblíží k opačné fázi hospodářského cyklu. Česká republika navíc pomalu přestane využívat mimořádné rozpočtové příjmy z privatizace a dalších zdrojů a veřejný dluh bez reformy bude nadále akcelerovat.

Tabulka 4.1: Vývoj a predikce makroekonomických indikátorů

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Růst HDP [%]	3,6	4,2	6,1	5,9	5,0	5,0	5,1	4,9
Míra inflace [%]	0,1	2,8	1,9	2,5	2,4	3,0	2,9	2,9
Míra nezaměstnanosti [%]	7,8	8,3	7,9	7,2	6,7	6,5	6,4	6,4
Podíl salda BÚ/ HDP [%]	-6,2	-6,0	-2,1	-4,5	-3,5	-2,8	-1,9	-1,6
Směnný kurz (CZK/EUR)	31,8	31,9	29,8	28,3	27,7	27,2	26,7	26,2
Veřejný deficit [%]	-6,6	-2,9	-3,6	-3,5	-4,0	-	-	-

Pramen: ČSÚ

4.1.2 Prvky reformy veřejných financí na výdajové straně SR

I vzhledem k tomu, že je připravovaná daňová reforma navržena jako rozpočtově neutrální, jeví se nezbytným omezení výdajové stránky státního rozpočtu.

Klíčovým problémem je velikost mandatorních výdajů⁸⁵, tedy např. výdajů na sociální zabezpečení, důchody, nemocenské apod. V případě nerealizování reformy by mandatorní výdaje převýšily příjmy státního rozpočtu už v roce 2009. V roce 2013 by veškeré výdaje státního rozpočtu, včetně toho co je nyní placeno schodkem, směřovaly na mandatorní výdaje. Zcela by se tak zastavily ostatní výdaje, např. na vědu a výzkum.

Předkládaná reforma veřejných financí ve výdajové (sociální) oblasti je v I. fázi zaměřena do těchto oblastí⁸⁶:

- [1] Životní a existenční minimum.
- [2] Státní sociální podpora a sociální péče.
- [3] Sociální služby.
- [4] Pojistné systémy.
- [5] Zaměstnanost.
- [6] Lékařská posudková služba.

V oblasti **životního a existenčního minima** je navrhováno odstranění automatického valorizačního schématu, kde by se povinnost valorizace změnila na možnost. Navrhuje se také eliminace vazby některých sociálních dávek na životní minimum a jejich stanovení pevnou částkou. Příspěvky **státní sociální podpory a sociální péče** se navrhují buď eliminovat (např. příspěvek na zvýšené životní náklady nebo příspěvek na školní pomůcky) nebo výrazně omezit (např. u pohřebního se navrhuje omezit dávky pouze na případ, kdy je vypraven pohřeb nezaopatřenému dítěti nebo rodiči takového dítěte), resp. změnit jeho strukturu a

⁸⁵ Jedná se o povinné výdaje, jež jsou externě stanoveny (např. zákonem). Nelze je při plánování rozpočtu ovlivnit.

⁸⁶ Snížení rozpočtových výdajů je také založeno na dalších prvcích, které jdou nad rámec sociálních výdajů. Jedná se např. o tempo nárůstu platů ve veřejné sféře (do roku 2010 je plánován nárůst max. o 1,5% ročně), zmrazení platů ústavních činitelů apod.

systém vyplácení (přídavek na dítě, rodičovský příspěvek, porodné nebo dávky péčovské péče).

V oblasti **sociálních služeb** se jedná zejména o odstranění duplicit vyplácení sociálních dávek, např. v případě hospitalizace a zpřísnění kontroly jejich využití.

V rámci navrhované reformy se také předpokládá úprava v **pojistných systémech**. V rámci nemocenského pojištění se navrhuje opět posunout účinnost zákona schváleného předchozí vládou, a to na rok 2009. Zároveň se navrhuje odstranění disproporce mezi příjmy a výdaji tohoto systému. Zmíněné je postaveno na eliminaci platby nemocenského v prvních 3 dnech nemoci a stanovení výše nemocenské na 60-72% denního vyměřovacího základu. Cílem je omezit neodůvodněné výplaty dávek ze systému. V oblasti úrazového pojištění se pak navrhuje odložit účinnost v předchozím období schválené úpravy a vytvořit systém zcela nový, který by tolik nezatěžoval veřejné finance.

Velmi důležitou oblastí se jeví změna důchodového systému. V I. etapě se navrhuje pouze parametrické změny systému, zejména pokračování prodloužení důchodového věku (65 let) a prodloužení doby pojištění (35let). Navrhuje se také další změny, např. zrušení doby studia, jako náhradní doby pojištění.

Předpokládá se také stanovení maximálního vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění a rozšíření maximálního vyměřovacího základu pro sociální pojištění i mimo okruh osob samostatně výdělečně činných. Navrhuje se, aby byl vyměřovací základ vázán na průměrnou mzdu v ekonomice, a nyní tvořil její 48 násobek.

V segmentu **zaměstnanosti** se předpokládají úpravy podpory nezaměstnanosti v tom smyslu, že ten, u koho byl zrušen pracovní poměr pro zvlášť závažné porušení pracovních povinností, ztrácí nárok na podporu v nezaměstnanosti. Zároveň se navrhuje zpřísnění příspěvku při zaměstnávání zdravotně postižených z důvodu omezení jejich zneužitelnosti.

V neposlední řadě bude sjednocena a zpřísněna lékařská posudková služba, s cílem snížit neoprávněné vyplácení dávek.

Na výše popsanou první etapu reformy, bude navazovat II. a III. etapa. Jejich podstatou je zejména důchodová reforma. Navrhované řešení je kompromisem možným v rámci vládních stran. Především bude vytvořen rezervní důchodový fond a pilíř dobrovolného přesměrování části příspěvků na individuální účet u penzijního fondu. Nedílnou součástí těchto pilířů bude posílení aktivního chování nezaměstnaného na trhu práce (propojení trhu práce se sociálním systémem), rodinná politika (dojde např. k rozšíření možnosti pracovní činnosti při rodičovské dovolené) a v neposlední řadě bude zakotven princip negativní daně⁸⁷

4.1.3 Prvky reformy veřejných financí na příjmové straně SR

Reforma veřejných financí na příjmové straně bude z logiky věci postavena na daňové reformě. Jak již bylo řečeno, předpokládá se, že daňová reforma bude rozpočtově neutrální, resp. mírně rozpočtově negativní, a tudíž nebude mít na deficit veřejných rozpočtů bezprostřední vliv. V delším časovém horizontu se však změna struktury může projevit pozitivně. Daňové změny lze vymezit v těchto oblastech:

- [1] změna zákona o daních z příjmů,
- [2] změna zákona o rezervách,
- [3] změna zákona o dani z přidané hodnoty,
- [4] změna zákona o dani z nemovitostí,
- [5] změna zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí,
- [6] změna zákona o registračních pokladnách,
- [7] změna zákona o správě daní a poplatků,

⁸⁷ Negativní daň se týká kombinace výběru daní se sociálními dávkami a bude rozebrána v následující subkapitole práce.

- [8] změna zákona č. 545/2005 Sb.,
- [9] změna zákona o správních poplatcích,
- [10] změna zákona o spotřebních daních,
- [11] zavedení negativní daně.

Z hlediska námi zkoumané předmětné problematiky se jeví nejdůležitější oblast (1) a (2), která bude také dále rozebrána.

4.2 Současný platný stav právní úpravy korporátní daně

4.2.1 Ústavně-právní východiska

Jak již bylo řečeno v kapitole věnované historii zdanění příjmu v českých zemích, úprava daně z příjmu právnických a fyzických osob v České republice vychází z daňové reformy provedené na počátku 90. let 20. století. Pramenem práva v této oblasti ve formálním smyslu je v ústavně-právní rovině usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod (Listina), kde je v čl. 11, odst. 5 uvedeno, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Zmíněný článek pak vychází z obecné premisy shrnuté v čl. 4, odst. 1 Listiny, která zakotvuje, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.

Vzhledem k tomu, že přímé daně tvoří druhou nejdůležitější položku daňového indexu, nelze při analýze významu právní regulace daní v ústavním pořádku opominout i ta ustanovení zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky (Ústava), ve znění pozdějších předpisů, která se dotýkají projednávání a přijímání státního rozpočtu, a tedy v obecné rovině i stanovení a výběru daní. Zejména se jedná o specifika navrhování a schvalování zákona o státním rozpočtu, kde čl. 42, odst. 1 a 2 zakotvuje, že:

(1) Návrh zákona o státním rozpočtu a návrh státního závěrečného účtu podává vláda. (2) Tyto návrhy projednává na veřejné schůzi a usnází se o nich jen Poslanecká sněmovna.

Podle čl. 97 Ústavy pak má kontrolní funkci v oblasti plnění státního rozpočtu Nejvyšší kontrolní úřad. V oblasti územní samosprávy je důležitý čl. 101 Ústavy, kde se přiznává obcím a vyšším územně samosprávným celkům právo nejenom mít vlastní majetek, ale také hospodařit v rámci vlastního rozpočtu.

V současném globalizovaném světě, zejména s ohledem na členství České republiky v Evropské unii, se jeví z ústavně-právního pohledu nezbytným zmínění čl. 10 Ústavy, který uvádí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu. Stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Uvedeným článkem se po tzv. euronovele Ústavy⁸⁸ do českého ústavního pořádku zakotvila obecná inkorporační klauzule, která se týká veškerých významných smluv a presumuje aplikační přednost mezinárodní smlouvy před zákonem. Před samotnou ratifikací prezidentem republiky, ale ještě rozhoduje Ústavní soud o souladu mezinárodní smlouvy s ústavním pořádkem ČR. Do přijetí zmíněné euronovely Ústavy se proces inkorporace mezinárodních smluv (mimo smluv o lidských právech a základních svobodách) opíral spíše o odkazovací klauzule v jednotlivých zákonech českého práva (tedy i práva daňového).

⁸⁸ Ústavní zákon č. 395/2001 Sb., kterým se mění ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (účinnost 1. června 2002).

4.2.2 Vnitrostátní úprava

V zákonné rovině je pak podle platné právní úpravy zakotveno zdanění příjmu korporací v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon byl již 87x novelizován.⁸⁹

Podstatnější systémové změny pak byly obsahem pouze 11 novel a zbývající novely byly důsledkem normotvorných úprav v jiných předpisech, na které reagovaly změny v zákoně o daních z příjmů. Jejich cílem bylo pouze legislativně technické upřesnění.

V oblasti negativní normotvorby Ústavního soudu se uplatnily nálezy Ústavního soudu č. 3/2000 Sb. a 145/2002 Sb., které shledaly za problémové a za nesouladu s ústavním pořádkem níže uvedené paragrafy daňových předpisů. V prvním případě se jednalo o daňovou úpravu v souvislosti s vypořádáním majetkových vztahů a úpravě majetkových nároků v družstvech. Bylo rozhodnuto o zrušení §40 odst. 25 zákona č. 586/1992 Sb.

Ve druhém, zásadnějším případě pak bylo zrušeno ustanovení označené bodem 48 čl. I zákona č. 210/1997 Sb., kde byl rozšířen okruh specifických obchodních případů, u nichž správce daně zkoumá sjednané ceny. Pokud poplatník nedoloží uspokojivě rozdíl mezi cenou sjednanou v takovém případě a cenou, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými

⁸⁹ Zákon č. 35/1993 Sb., 96/1993 Sb., 157/1993 Sb., 196/1993 Sb., 323/1993 Sb., 42/1994 Sb., 85/1994 Sb., 114/1994 Sb., 259/1994 Sb., 32/1995 Sb., 87/1995 Sb., 118/1995 Sb., 149/1995 Sb., 248/1995 Sb., 316/1996 Sb., 18/1997 Sb., 151/1997 Sb., 209/1997 Sb., 210/1997 Sb., 227/1997 Sb., 111/1998 Sb., 149/1998 Sb., 168/1998 Sb., 333/1998 Sb., 63/1999 Sb., 129/1999 Sb., 144/1999 Sb., 170/1999 Sb., 225/1999 Sb., 17/2000 Sb., 27/2000 Sb., 72/2000 Sb., 100/2000 Sb., 103/2000 Sb., 121/2000 Sb., 132/2000 Sb., 241/2000 Sb., 340/2000 Sb., 492/2000 Sb., 117/2001 Sb., 120/2001 Sb., 239/2001 Sb., 453/2001 Sb., 483/2001 Sb., 50/2002 Sb., 128/2002 Sb., 198/2002 Sb., 210/2002 Sb., 260/2002 Sb., 308/2002 Sb., 575/2002 Sb., 162/2003 Sb., 362/2003 Sb., 438/2003 Sb., 19/2004 Sb., 47/2004 Sb., 49/2004 Sb., 257/2004 Sb., 280/2004 Sb., 359/2004 Sb., 360/2004 Sb., 436/2004 Sb., 562/2004 Sb., 628/2004 Sb., 676/2004 Sb., 669/2004 Sb., 179/2005 Sb., 217/2005 Sb., 342/2005 Sb., 357/2005 Sb., 441/2005 Sb., 530/2005 Sb., 545/2005 Sb., 552/2005 Sb., 56/2006 Sb., 57/2006 Sb., 109/2006 Sb., 112/2006 Sb., 203/2006 Sb., 223/2006 Sb., 245/2006 Sb., 264/2006 Sb., 29/2007 Sb., 67/2007 Sb.

osobami spojenými jinak než ekonomicky nebo personálně, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nedostatek uspokojivého vysvětlení ze strany daňového poplatníka zde vede ke změně základu daně, a tím i ke změně výše daně. Podle čl. V nabyt zákon č. 210/1997 Sb. účinnosti dnem 1. 1. 1998, avšak čl. III bod 1 tohoto zákona stanovil, že ustanovení čl. I bodů 33, 34, 48, 51, 52, 62 [týkající se pouze § 24 odst. 2 písm. zf)], 69, 98 a 114 se použijí již pro zdaňovací období 1997.

Podle navrhovatele, kterým byl Krajský soud v Ostravě, patří k základním principům vymezujícím kategorii právního státu princip ochrany důvěry občanů v právo, a s tím související princip zákazu zpětné účinnosti (retroaktivity) právních norem. Tento princip byl zjevně navrhovanou právní úpravou porušen.

4.2.3 Mezinárodní úprava

Z pohledu mezinárodního práva se setkáváme se dvěma oblastmi zkoumání dopadů na daň z příjmu právnických osob. Jedná se o eventuální komunitární úpravu, resp. o úpravu mezinárodního dvojího zdanění.

Z hlediska komunitární úpravy v rámci Evropské unie jde zejména o daňovou harmonizaci. O její potřebě se začíná na půdě Evropských společenství hovořit již v 60. letech 20. století. Původní ambiciózní plány počítaly, jak se strukturální harmonizací, tak i s harmonizací sazeb. Pozornost se soustředila zejména na harmonizaci nepřímého zdanění. Tento typ daní (zejména DPH) má totiž největší vliv na fungování společného trhu.

Přesto se v posledních letech ubírá pozornost k harmonizaci daní přímých. Fungování jednotného vnitřního trhu ovlivňuje zdaňování korporací. Rozdílné zdanění právnických osob v jednotlivých členských státech může vést k jejich odlišnému postavení v hospodářské soutěži. V oblasti přímých daní je nutné přijetí pramenů sekundárního práva – směrnic. Ty musí být přijaty státy jednomyslně, což v praxi přináší řadu úskalí.

Harmonizace přímých daní není, na rozdíl od nepřímých daní, předmětem výslovné úpravy Smlouvy o založení Evropského společenství (SES)⁹⁰. Dovozuje se:

- a) nepřímo výkladem čl. 94 SES, který stanoví: „The Council shall, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, issue directives for the approximation of such laws, regulations or administrative provisions of the Member States as directly affect the establishment or functioning of the common market“,
- b) nepřímo výkladem z čl. 175 odst. 2 písm a) SES, který stanoví: „(...) the Council, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, shall adopt: (a) provisions primarily of a fiscal nature“,
- c) ze základních svobod Evropských společenství, tj. volný pohyb zboží a služeb (i), osob (ii) a kapitálu (iii),
- d) z čl. 12 SES zakazujícího jakoukoliv diskriminaci na základě státní příslušnosti (any discrimination on grounds of nationality shall be prohibited).

Vzhledem k tomu, že se Česká republika pohybuje v legislativním prostoru Evropské unie, musí zohledňovat primární i sekundární právo, resp. ustálenou judikaturu Evropského soudního dvora (ESD). Mezi základní princip, který je třeba nutně respektovat, je zákaz neodůvodněné diskriminace na základě státní příslušnosti⁹¹.

⁹⁰ Viz čl. 94 SES.

⁹¹ Viz judikatura (C-311/97 Royal Bank of Scotland, C-251/98 Baars, C-410/98 Metallgesellschaft apod.)

Zároveň by měla případná právní úprava vést k dokončení implementace směrnice Rady 2005/19/ES, o společném zdanění při fúzích, rozděleních a převodech.

Mezinárodní dvojí zdanění je druhým zásadním problémem, který zkoumáme z pohledu mezinárodního práva. Principiálně vzniká v situaci, kdy je právnická osoba rezidentem v jedné zemi, ale má zdroj příjmů v jiném státu⁹². V takovém případě si nárokují oba státy část z těchto příjmů formou vybírané daně. Dochází tedy ke kolizi daňových zákonů v těchto zemích. Vzhledem k tomu, že takový stav vede ke snížení motivace investovat v mezinárodním kontextu, popř. k daňovým únikům, vzniká snaha státu eliminovat problém mezinárodního dvojího zdanění systémem mezinárodních smluv⁹³. Ty pak doplňují a precizují systém mezinárodního práva, který je ve své podstatě postaven na principu kolizních norem.

V současnosti jsou základem pro mezinárodní vyjednávání dvě vzorové smlouvy - OECD⁹⁴ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) a OSN⁹⁵ (United Nations Model Double Taxation Convention between Developing Countries).

Z pohledu mezinárodního práva a mezinárodních smluv můžeme hovořit o opatřeních dvoustranných nebo mnohostranných. Bilaterální nástroje jsou v oblasti úpravy mezinárodního dvojího zdanění zjevně používanější. Problémem se pak jeví, že dvoustranné smlouvy nereflktují možné situace, kdy nadnárodní

⁹² Popsaná definice se týká právního dvojího zdanění, tedy zdanění stejného předmětu daně u stejného poplatníka. Ekonomické dvojí zdanění vzniká, kdy dva státy uvalují daň na různé poplatníky, ale u stejného předmětu zdanění.

⁹³ Obecně se může využívat i vnitrostátní úpravy k odstranění mezinárodního dvojího zdanění, kde příslušný domácí daňový zákon umožňuje na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, která byla vyměřena v jiném státu, a to dokonce i v případě, že tato nebyla reálně zaplacená (např. z důvodu daňových prázdnin). Nejjednodušším se pak jeví poskytnutí automatického osvobození rezidentů od daňové povinnosti, kterou mají ze zahraničních zdrojů.

⁹⁴ Upravuje vztahy mezi vyspělými zeměmi.

⁹⁵ Upravuje vztahy mezi rozvojovými zeměmi.

společnost má aktivity, jež se dotýkají i více zemí současně. K 1.7.2006 měla Česká republika uzavřené smlouvy o eliminaci mezinárodního dvojího zdanění v oblasti zdanění korporací s 68 státy světa a s mnoha dalšími je situace ve stádiu jednání. Fakticky tyto smlouvy postihují všechny významné partnerské ekonomiky.

Mezi nejvýznamnější z pohledu vzájemného zahraničního obchodu a investic patří smlouva s Německem⁹⁶, USA⁹⁷, Japonskem⁹⁸, Ruskem⁹⁹ nebo Slovenskem¹⁰⁰. Prvními smlouvami byly dohody s Nizozemím (1974), Francií (1975) či Německem (1983). Tento proces pak pokračuje až do současnosti, např. dohodou s Jordánskem (2006) či Gruzii (2006).

V oblasti mnohostranných smluv je pak relevantní zejména úprava v rámci Evropské unie a již zmíněná směrnice Rady 2005/19/ES, o společném zdanění při fúzích, rozděleních a převodech.

Princip uvedených dohod je pak postaven na rozlišení příjmů zdaňovaných v daném státu podle příjmu provozovny v tomto státě a eliminaci dvojího zdanění v případě dividend.

4.3 Daňová reforma korporátní daně

Jak už bylo v předchozích kapitolách řečeno, daňová reforma tvoří součást reformy veřejných financí a je daňově neutrální nebo presumuje relativně nízké

⁹⁶ Vyhláška č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

⁹⁷ Sdělení č. 32/1994 Sb., o smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

⁹⁸ Vyhláška č. 46/1979 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu.

⁹⁹ Sdělení č. 278/1997 Sb., o smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Ruskem.

¹⁰⁰ Sdělení č. 100/2003 Sb., o smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

daňové ztráty v oblasti veřejných rozpočtů. Snížení akcelerace veřejného zadlužení se tak podle ní musí nutně díť prostřednictvím snížení výdajů, zejména mandatorních.

Podle návrhu vládní koalice bude reforma postavena na dvou pilířích: pilíři reformním (systémotvorným) a pilíři technických změn¹⁰¹. V prvním pilíři se v oblasti zdanění korporací bude jednat o pokračování v trendu **snížování daňové sazby** u daně z příjmu právnických osob směrem k okolním postkomunistickým zemím. Cílovým stavem by měla být daňová sazba ve výši 19% v roce 2010 (v letech 2008 – 22%, 2009 – 20%).

Z hlediska zajištění daňové neutrality je pak navrhována **eliminace některých osvobozených příjmů** a zejména **rozšíření základu daně**. Podle údajů Ministerstva financí¹⁰² byla provedena analýza všech osvobození příjmů od daně, odčitatelných položek a slev na dani (celkem 42 položek), z jejich závěrů vyplynulo, že 31 položek je věcně odůvodněných a u zbývajících 11 položek tomu tak není. U 8 z nich by jejich zrušení bylo v rozporu s jinými prioritami vlády nebo nepřineslo efekt. Jedná se zejména o daňovou podporu výzkumu a vývoje nebo o daňové zvýhodnění zaměstnávání občanů se zdravotním postižením.

Zbývajících položky nejsou příliš významné pro veřejné rozpočty, avšak jsou podle vládní koalice systémovým řešením. Jedná se o zrušení osvobození od daně z příjmů u hypotečních zástavních listů, příjmů odborových organizací a příjmů z reklam spojených s provozem licencované ZOO.

Mnohem více rozpočtově relevantnější se pak jeví změna v níže uvedených 8 oblastech.¹⁰³

¹⁰¹ Tento pilíř nebude zvlášť diskutován, neboť nesouvisí se systémovými změnami analyzovanými v rigorózní práci. Jedná se zejména o reakce na změny v obchodním zákoníku v souvislosti s přeměnou společností (např. možnost převzít právním nástupcem daňovou ztrátu), změny související s novým zákoníkem práce, rozšíření editační povinnosti pro správce daně apod.

¹⁰² Důvodová zpráva Ministerstva financí k připravované daňové reformě.

¹⁰³ Čerpáno z Důvodové zprávy Ministerstva financí k připravované daňové reformě. Prvních 5 změn je obsaženo v novele zákona o daních z příjmů a zbývajících 3 oblasti jsou předmětem změny zákona o

- [1] zrušení daňové uznatelnosti nákladů na závodní stravování,
- [2] další omezení daňové znatelnosti úroků, zejména zpřísněním pravidel nízké kapitalizace a limitem maximální úrokové sazby,
- [3] zdanění ostatních příjmů u loterií a her nad rámec vsazených částek (např. manipulační poplatky u kurzových sázek),
- [4] dodanění neuhrazených závazků,
- [5] zrušení možnosti daňového odpisu pohledávek splatných do 31. 12. 1994,
- [6] zahájení procesu odstraňování nepřiměřeného (tj. 100%) přenašlení podnikatelských rizik formou automatického uplatňování tvorby účetních rezerv v pojišťovnictví jako plně daňově uznatelného výdaje,
- [7] ukládání prostředků rezerv na opravu hmotného investičního majetku na účet v bance,
- [8] zpřísnění tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám, které nejsou řešeny soudně.

Podíváme-li se na daňově uznatelné náklady na závodní stravování v současnosti, zjistíme, že dle platné právní úpravy jsou daňově uznatelnými náklady do výše 55% hodnoty jídla v případě, že stravování zajišťuje jiný subjekt než zaměstnavatel. Pokud provozuje závodní stravování sám zaměstnavatel, jsou daňově uznatelné všechny provozní náklady mimo hodnoty potravin. Navíc nepeněžní příjem poskytovaný zaměstnanci nevstupuje do vyměřovacích základů pro vypočtení daňové povinnosti a platby pojistného. V rámci připravované reformy se pak předpokládá zrušení této daňové uznatelnosti nákladů na závodní stravování, což povede částečně ke zvýšení daňových příjmů. Zároveň zůstane

rezervách (Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu ve znění pozdějších předpisů).

zachováno osvobození závodního stravování jako příjmu zaměstnance, který nepodléhá pojištění.

Cílem zmíněných opatření navrhované reformy je také odstranění daňové asymetrie, kdy jsou náklady na závodní stravování uznatelné na straně zaměstnavatele a zároveň osvobozeny jako nepeněžitý příjem na straně zaměstnance. Dá se však předpokládat omezení poskytování závodního stravování s možnými sociálními a zdravotními dopady. Zdůvodnění předkladatelů, že zmíněným není zakázáno závodní stravování, a že doprovodné snížení daňové sazby umožní díky dodatečným disponibilním prostředkům zaměstnavatele zachovat stávající stav, lze považovat za účelové a nereálné.

V otázce **daňové uznatelnosti úroků** má reforma za cíl odstranit současný stav, kdy dochází k daňovému plánování a daňové optimalizaci prostřednictvím nahrazování výplat podílu na zisku úvěrem, resp. úroky z úvěru.

Daňové optimalizace v tomto smyslu jsou postaveny na rozdílu daňové uznatelnosti úroků a dividend (nebo jiných výplat zisku). Úroky jsou totiž plně daňově uznatelným nákladem, zatímco podíly na zisku nikoliv. Logicky se pak jeví výhodným financovat podnik prostřednictvím cizích zdrojů (úvěrem) než vlastním kapitálem. Reálně tak existuje daňová pobídka k existenci předlužených korporací. Efektivní daňové zatížení společnosti financované úvěrem je pak nižší než u společností financované vlastním kapitálem. Efektivní daňová sazba pak může být nízká nebo dokonce nulová (záporná).

Úrokové příjmy, stejně jako příjmy z dividend jsou sice dále zdaněny, avšak v případě, že jsou úroky příjmem zahraničního subjektu, nejsou v domácí ekonomice zdaněny a daňové výnosy jsou z tohoto důvodu sníženy. Dochází tak navíc k situaci, že daňové výnosy ze zdrojů vytvářených v domácí ekonomice jsou příjmem do veřejný rozpočtu jiných států.

Spekulativní dluhové financování je pak typické zejména pro mezinárodní společnosti, které mají jednodušší přístup k úvěrům v zahraničí a díky nižší

efektivní daňové sazby pak získávají komparativní výhodu oproti menším tuzemským společnostem.

Dalším problémem je, že zadlužená, a tudíž podkapitalizovaná společnost je náchylnější k insolvenčnímu úpadku. Takovýto typ zdanění pak může vést až k destabilizaci ekonomiky.

V obecné rovině není reálné odstranění daňové uznatelnosti úroků z půjček, ale řešením je cesta zpřísnění pravidel kapitalizace firem.

Výše uvedený sklon k účelovému daňovému plánování mají zejména spojené osoby, a proto se připravovaný návrh zaměřuje na tyto osoby. Koefficient pro podíl vlastního kapitálu k úhrnu půjček a úvěrů se navrhuje zpřísnit na 1:2%¹⁰⁴. Nově se také navrhuje zavést pravidlo kapitalizace i pro nespojené osoby, a to v mírnější podobě 1:4 (resp. 1:6 pro rok 2008). Z důvodu zamezení obcházení postihu úroků např. transformací na jiné poplatky, se navrhuje zavést širší pojem finančních nákladů z úvěrů a půjček.

Dále je předpokládáno zavedení limitní sazby uznatelnosti finančních nákladů z úvěrů a půjček ve výši 6% roční sazby z průměrné výše skutečně čerpaných úvěrů a půjček. Navrhovatelé se také snaží o zmírnění dopadu na malé a střední podniky tím, že výše uvedená omezení se budou týkat nespojených osob až od výše přesahující 1 mil. Kč těchto nákladů.

Zdanění ostatních příjmů u loterií a her nad rámec vsazených částek má za cíl eliminovat disproporci, která vzniká tím, že příjmy z loterií a her jsou vyjmuty z obecné daně z příjmů, ale zároveň do odvodu části výtěžků na veřejně prospěšné účely, který představuje jinou formu zdanění zmíněných aktivit jsou zahrnovány pouze vsazené částky. Ostatní poplatky nejsou podrobeny zdanění. Jedná se např. o tzv. manipulační poplatek u kurzových sázek (většinou 10% ze vsazené částky) nebo tzv. „tipsy“ u kasin (pozornost hráče věnovaná provozovateli hráčem při úspěšné hře). Předložený návrh předpokládá i zdanění

¹⁰⁴ Výše uvedené znamená, že na jednotku vlastního kapitálu mohou být v dané korporaci maximálně 2 jednotky půjček. Pro banky a pojišťovny pak platí mírnější pravidlo 1:3.

výše uvedených částek, což je zcela v souladu s názorem o zbytečnosti bezdůvodného daňového zvýhodnění některých ekonomických subjektů.

Z důvodu eliminace daňového prospěchu vznikajícího odběrem neuhrazeného plnění je navrhováno **dodanění neuhrazených závazků dlužníka**. Cílem je omezit problémy, které vznikají tím, že neuhrazené závazky jsou součástí daňově uznatelných nákladů, tudíž snižují daňový základ. Dlužník tak získává dvojitou výhodu. Využívá plnění bez úhrady a navíc je daňově zvýhodněn. Špatná dlužnická morálka je pak ještě bonifikovaná. Zároveň se pak tímto opatřením stává dlužník spoluúčastníkem na negativních dopadech pro veřejné rozpočty, které vznikají při vytváření daňově uznatelných opravných položek u věřitele.

Zmíněný návrh má však několik sporných bodů. Stát získává z daní finanční prostředky v některých případech dvakrát, neboť v současné úpravě věřitelé zvyšují daňový základ i z důvodu neuhrazených pohledávek a dlužníci zase tento základ snižují z důvodu neuhrazených závazků. Při neexistenci opravných položek je pak dopad na daňový výnos neutrální. Při schválení navrhované úpravy se jeví bezesporu pozitivním tlak na dlužníky ke změně jejich chování, na druhé straně, pokud k takovéto změně nedojde, získají veřejné rozpočty daňový odvod jak ze strany věřitelů, tak ze strany dlužníků. Zjevně neobstojí ani argument navrhovatelů, že se nejedná o žádný trest neboť dopady jsou dočasné, tedy do okamžiku platby dluhu.

Zrušení možnosti daňového odpisu pohledávek splatných do 31. 12. 1994 se navrhuje z důvodu, že už odpadly důvody pro jeho existenci. V současnosti již nenaplňuje původní cíle ochrany věřitelů, ale bývá využíván ke spekulativním obchodům vedoucím ke snížení daňové povinnosti několikáté generaci postupníků.

Zahájení procesu odstraňování **nepřiměřeného přenášení podnikatelských rizik formou automatického uplatňování tvorby účetních rezerv v pojišťovnictví** jako plně daňově uznatelného výdaje má za cíl zrovnoprávnit tu skupinu podnikatelů, kteří jsou neadekvátně zvýhodňováni oproti jiným

segmentům trhu, protože mohou plně svá podnikatelská rizika prostřednictvím technických rezerv¹⁰⁵ přenést do daňově uznatelných nákladů.

Ukládání prostředků rezerv na opravu hmotného investičního majetku na účet v bance má za cíl zrealizovat tvorbu těchto prostředků, kdy výměnou za daňovou uplatnitelnost je nutnost deponátu v bance. Účelová tvorba neprofinancovatelné nebo v dané výši nereálné rezervy se stává pro poplatníka finančním břemenem.

Zpřísnění tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám, které nejsou řešeny soudně má jednoznačně za cíl eliminovat ty pohledávky, jejichž právní existence nebo rozvahová hodnota je sporná. Dosud si poplatník mohl u částky nad 30 000 Kč uplatnit 20% z její hodnoty (pokud nebyla uplatněna u soudu). A právě u sporných pohledávek volil cestu odpisu. Pokud by pohledávky považoval za nesporné, volil by spíše cestu soudního vymáhání. Předkládaný návrh by nově rozšířil jednotlivé kategorie o pohledávky na 200 000,- Kč (významné pohledávky), u nichž eliminuje jakoukoliv možnost odpisu, pokud nejsou vymáhány soudně.

Kromě výše uvedených položek, které vedou k rozšíření základu daně, je v navrhované reformě provedená celá řada dalších, méně významných kroků v této oblasti. Jedná se např. o prodloužení doby odpisování u osobních automobilů ze současných 4 let na 5 let, což zamezí příliš rychlému snižování daňového základu. Zároveň pak bude zrušeno limitování vstupní ceny, do které je možno automobil odepsat (nyní 1,5 mil. Kč). Dále jde např. o sjednocení doby trvání finančního leasingu a doby odpisování movitého majetku, a to s cílem sjednotit postavení tohoto majetku bez ohledu na způsob pořízení. U nemovitostí se pak navrhuje zvýšit minimální dobu odpisování na 30 let (nyní je 8 let).

¹⁰⁵ Jedná se o rezervy sloužící k plnění závazků, které jsou pravděpodobně jisté, ale nejisté je jejich výše nebo doba, kdy nastanou.

4.4 Vlastní návrh legislativních změn

Navrhované daňové reformy, které předkládá současná vláda jsou v obecné rovině krokem správným směrem. Lze také souhlasit se slovy předsedy vlády, že jsou kompromisem realizovatelným při současném politickém rozložení sil.

4.4.1 Daňová struktura v mezích maastrichtských kritérií

Připravovaná reforma je postavena na třech spolu souvisejících pilířích: (1) snížení rozpočtových deficitů (z nyníšších 4% HDP na maastrichtských 3% v roce 2010), (2) snížení daňového zatížení (pokles výběru všech typů daní se v roce 2010 předpokládá o 27,4 mld. Kč) a (3) snížení výdajů, zejména mandatorních (oproti výhledu z roku 2006 klesnou mandatorní výdaje v roce 2010 asi o 35 mld. Kč a ostatní výdaje o 43 mld. Kč). Zjednodušeně lze říci, že snižování daňové zátěže a rozpočtového deficitu je „financováno“ poklesem vládních výdajů.

V rámci samotné daňové struktury dochází k přesunu daňového břemena od přímých daní k daním nepřímým. Výběr daně z příjmu fyzických osob klesne v roce 2010 o cca 28 mld. Kč, přibližně o stejnou částku pak klesne výběr daně z příjmu právnických osob. Vliv na výnos majetkových daní je minimální (-0,4 mld. Kč). Zejména z důvodu nárůstu snížené sazby DPH dojde ke zvýšení výnosů z DPH (o cca 28 mld. Kč). S výše uvedeným principem reformy lze v zásadě souhlasit, avšak nelze si nevšimnout nízké razance a zejména nezohlednění některých důležitých aspektů. Prvním z nich je nedůsledné snížení, resp. eliminace sociálních výdajů.

Ve druhé oblasti zjevně existuje možnost dalšího přesunu daňového zatížení směrem k nepřímým daním. Především komodity zatížené spotřební daní, jež mají nízkou elasticitu poptávky se k dalšímu daňovému zatížení přímo nabízejí. Jedná se hlavně o tabákové výrobky a alkohol. Také existuje prostor

k pohybu nebo eliminaci snížené sazby DPH. Vzhledem k tématu rigorózní práce se zmíněnému budeme věnovat ale pouze okrajově.

Z důvodu nevyhraněných názorů na potřebnost a výši korporátního daňového zatížení, se nabízí mnohem razantnější cesta jeho eliminace nebo alespoň snížení. Samozřejmě lze předpokládat množství argumentů, především co do výpadku daňových výnosů. Na druhé straně implikace Lafferovy křivky jasně napovídají, že snížení daňové sazby může mít (a často i má) provýnosový účinek. Navíc musíme spíše analyzovat efektivní daňovou sazbu než pouhou zákonem stanovenou sazbu.

Důvody zvýšených daňových výnosů při sníženém efektivním daňovém zatížení najdeme v pěti rovinách:

- [1] nižší efektivní daňové zatížení (a často i pouze nižší daňová sazba při srovnatelném efektivním daňovém zatížení) vede k přílivu zahraničních investic, zejména přímých (viz situace Slovenska po zavedení rovné 19% daně),
- [2] nižší efektivní daňové zatížení vede k eliminaci velké části daňových optimalizací, ve smyslu legálních daňových úniků,
- [3] nižší efektivní daňové zatížení vede k poklesu nelegálních daňových úniků a daňových trestných činů,
- [4] nižší nebo nulové efektivní daňové zatížení může ve svém důsledku vést ke zvýšení jiných daňových i nedaňových rozpočtových příjmů (např. vyšší výběr DPH, spotřební daně, sociálních odvodů),
- [5] nižší efektivní daňové zatížení vede ke snížení sociálních výdajů (podpora v nezaměstnanosti, dávky sociální péče apod.).

4.4.2 Rozbor optimálního daňového zatížení korporací v ČR

Zkusme si nyní odpovědět na otázku, zda potřebujeme korporátní daň, popř. jaká by měla být její výše. Zmíněné má dvě roviny reprezentované zákonem stanovenou daňovou sazbou a zákonem danými daňově uznatelnými náklady. To vše se pak střetává v efektivní daňové sazbě.

Východiskem by nám také měly být závěry z předchozí kapitoly rigorózní práce, kde bylo na základě provedené ekonometrické analýzy prokázáno, že nižší míra daňového zatížení v zemích EU vede k vyššímu ekonomickému růstu.

4.4.2.1 Výzkum názorů podnikatelských subjektů

Pokud nechceme zůstat v akademické rovině, a máme-li zjistit, zda snížení daňového zatížení povede k vyšším rozpočtovým výnosům, musíme provést nějakou formu sociologicko-ekonomického výzkumu mezi podnikatelskými subjekty. Zjevně také musíme vycházet z rozlišení malých (středních) právnických osob a velkých korporací. Při troše zjednodušení nám může být vodítkem právní forma. Dá se předpokládat, že první skupina podniků bude mít spíše formu společností s ručením omezeným a druhá pak akciových společností. Akciové společnosti budou hlavně reagovat na bod (1) rozebraný v předchozí subkapitole (příliv nových investic do ČR), společnosti s ručením omezeným nejspíše na body (2) a (3). U dalších bodů se předpokládají podobné účinky pro oba typy společností.

Dá se také předpokládat, že vrcholní manažeři velkých firem nebudou na případné dotazníky příliš reagovat.

V provedeném výzkumu bylo anonymním dotazníkem osloveno 52 malých (resp. středních) podniků¹⁰⁶. Odpovědělo 22 respondentů (44%)¹⁰⁷.

Jednalo se o odpovědi na následující otázky:

¹⁰⁶ Do 24 mil. Kč ročního obrátu.

¹⁰⁷ Zbývajících 66% respondentů odmítlo odpověď nebo nekomunikovalo.

[1] Provádíte v současnosti cílenou daňovou optimalizaci se záměrem snížit daň z příjmu právnických osob:

1 (nahodilou)? – 2 (normální) – 3 (razantní)

[2] Jaká je výše daňové sazby DPPO, při které by se podle Vás náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům (tzn. jaké je pro vás optimální, avšak reálná daňová sazba)?

24% - 19% - 15% - 10% - 5%

[3] Jaké je pro Vás akceptovatelná „prodejní hodnota nákladů“?

15% - 10% - 5% - 2%

(odpověď chápeme jako hypotetickou v teoretické rovině)

Výše provedený výzkum a formulace otázek vycházeli v obecné rovině marketingového výzkum z doporučení Foreta a Stávkové¹⁰⁸. Při konkrétním stanovování mezních hodnot daňových sazeb se vycházelo z předběžných šetření u vybraných daňových poradců a účetních, kteří na neformální úrovni sdělovali zvyklosti ve výše uvedených oblastech.

Ve výběru byly zastoupeny všechny kraje ČR, a to 3 oslovenými firmami. Rozložení odpovědí bylo vyvážené, kde z každého kraje odpověděl jeden nebo dva respondenti. Odchylky v odpovědích mezi jednotlivými kraji byly zanedbatelné. Výsledky lze pro tento typ firem označit za vypovídající.

Obecným způsobem komunikace byl písemný dotazník, ale vzhledem k malé zpětné reakci byl tento doplněn o další e-mailovou nebo telefonickou komunikaci. Do výzkumu byly zahrnuty odpovědi pouze statutárních orgánů nebo majitelů firem (nikoliv zaměstnanců). Výsledky shrnuje tabulka (4.2).

¹⁰⁸ FORET, M.; STÁVKOVÁ, J. *Marketingový výzkum*. Praha: Crea, 2003.

Tabulka 4.2: Výsledky „daňového“ výzkumu

Otázka					
1	1 (1)	2 (10)	3 (7)		
2	24% (0)	19% (1)	15% (2)	10% (10)	5% (5)
3	15% (0)	10% (7)	5% (10)	2% (1)	

Pramen: vlastní šetření

V tabulce (4.2) jsou v levém sloupci označeny čísla otázek a v dalších sloupcích pak samotné odpovědi. V kulatých závorkách jsou souhrnné počty ke každé odpovědi tak, jak je respondenti shrnuli. Vzhledem k poměrně citlivé formulaci otázek se dá předpokládat spíše nadhodnocení odpovědi (s cílem skrýt skutečnou situaci), na druhé straně zde může působit také vliv podhodnocení odpovědi z důvodu obecného odporu k daním.

4.4.2.2 Jednací daňová sazba

Závěry předchozích výzkumů vypadají celkem robustně. Většina oslovených firem, které komunikovaly, připustila, že provádí mírnou nebo razantní optimalizaci (otázka 2), což potvrzuje závěry Lafferovy křivky o možném provýnosovém účinku snížení korporátního daňového zatížení. Na základě otázky (3) lze usuzovat, že akceptovatelná „prodejní cena“ nákladů se pohybuje někde mezi 5-10%.

Klíčovou se jeví otázka (2), ze které plyne, že většina oslovených firem by opustila provádění daňové optimalizace v případě sazby daně z příjmu ve výši 10%. Zlom mezi jednací a dvoucífnou hranicí se pak dá považovat za zásadní. Lze to interpretovat i tak, že malé a střední firmy jsou ochotné akceptovat 10% sazbu daně z příjmu právnických osob. Konsensus mezi

podnikatelskými subjekty a centrálními autoritami by pak mohl být v této oblasti výhodný pro obě strany.

Podnikatelské subjekty by nevynakládaly prostředky na neproduktivní činnosti s cílem omezit daňové zatížení, a to by bezesporu vedlo k vyššímu ekonomickému růstu. Daňové příjmy z této daně by pak nebyly výrazně nižší.

Výše uvedené závěry však musíme podrobit kritice hned v několika oblastech:

- [1] výzkum nezohledňoval efektivní daňovou sazbu, tedy daňově uznatelné náklady, odpisy apod.,
- [2] výzkum nebral v potaz daňové zatížení rozděleného zisku srážkovou daní,
- [3] výzkum neanalyzoval postavení velkých (často mezinárodních) korporací,
- [4] je nutno zohlednit alternativu podnikání jako fyzická osoba.

K výše uvedeným bodům lze uvést následovné. Při otázkách na efektivní daňovou sazbu, tedy zejména na vliv daňově uznatelných nákladů, nebyla většina respondentů schopna konkrétně hovořit o návrhu změn. V zásadě se vyjadřovali pouze k délce odpisů, kde navrhovali její kratší dobu a nesouhlasili s předkládaným vládním návrhem. Často se objevoval také negativní názor na stanovení limitu daňově uznatelných nákladů na pořízení osobního automobilu.

Z výše uvedeného pak plyne, že mnoho z oslovených respondentů považuje daňovou sazbu za signalizační prvek a sofistikovaněji nehodnotí daňovou uznatelnost nákladů. Z tohoto pohledu se pak zdá cesta změn navrhovaná současnou vládou správným krokem, neboť snižování daňové sazby je kompenzováno eliminací nebo snížením daňově uznatelných nákladů s cílem zachovat rámcovou daňovou neutralitu.

Další dva body pak reflektují rozdílný náhled velkých podnikatelských subjektů. Ty nejspíše budou zvažovat při svých rozhodnutích jakoukoliv daňovou sazbu a budou provádět daňové optimalizace (i mezinárodního charakteru) za všech okolností. Problematika zatížení rozděleného zisku pak pro ně bude také vysoce důležitá. Při svých rozhodnutích budou brát v úvahu celkové podnikatelské prostředí v dané zemi, v komparaci s tímto prostředím v okolních státech.

4.4.2.3 Nulová daň z příjmu právnických osob

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud chce daná země provést daňovou reformu netradičním a razantním způsobem, měla by směřovat svojí iniciativu do snižování zákonné daňové sazby, kterou jsou zatíženy příjmy korporací. Zároveň by mohla částečně eliminovat položky, které v oblasti daňově uznatelných nákladů snižují daňový základ. Tyto závěry lze s jistým zjednodušením vyvodit z analýzy chování spíše malých firem – právnických osob. Při analýze chování velkých mezinárodních firem pak musíme brát úvahu spíše otázku daňové konkurence mezi státy.

V této subkapitole bude provedena vstupní analýza případu možné úplné eliminace daně z příjmu právnických osob z českého právního řádu. Výhody úplné eliminace daně z příjmu právnických osob z daňového systému ČR nalezneme v těchto rovinách:

- [1] výrazné zatraktivnění ČR pro zahraniční investory, a s tím spojený příliv FDI,
- [2] získání komparativní a psychologické výhody postavení země daňového ráje,
- [3] eliminace neproduktivních činností spojených s daňovou optimalizací a zajištění vyššího ekonomického růstu,
- [4] zvýšení výnosů ze stávkové „ziskové daně“,

[5] zjednodušení podnikatelského a účetního prostředí.

Mezi hlavní nevýhody uvedeného řešení patří:

- [1] pokles daňových výnosů z daně z příjmu,**
- [2] zvýšení jiných typů daní (nepřímých),**
- [3] snížení mandatorních a jiných výdajů (možné sociální otřesy),**
- [4] negativní reakce partnerských zemí.**

Shrneme-li výše uvedené, zjistíme, že v případě eliminace daně z příjmu právnických osob, může být snížení daňového výnosu kompenzováno zejména:

- [1] zvýšením rozpočtového deficitu,**
- [2] snížením výdajů veřejných rozpočtů,**
- [3] zvýšením DPH,**
- [4] zvýšením spotřební daně,**
- [5] zvýšením výnosů srážkové daně ze zisku,**
- [6] zvýšením výnosu daně z příjmu fyzických osob a plateb sociálních a zdravotních odvodů,**
- [7] snížením výplat sociálních dávek (podpory v nezaměstnanosti apod.).**

Zvýšení rozpočtového deficitu (bod 1) není systémovým řešením a navíc je v rozporu s maastrichtskými kritérii. Body (5-7) jsou zřejmou realitou, neboť se dá předpokládat růst rozděleného zisku, a tudíž růst výnosů srážkové daně, zároveň dojde z důvodu ekonomického růstu vyvolaného daňovými změnami k růstu zaměstnanosti a zvýšení výnosů z daně z příjmu ze závislé činnosti

fyzických osob a sociálních odvodů. Automaticky se také sníží některé sociální dávky vázané na nezaměstnaného.

Zvyšování DPH není příliš dobrým rozhodnutím z důvodu možného negativního vlivu na ekonomický růst a inflaci. Z nepřímých daní se jeví žádoucí zvýšit daňové zatížení některých komodit zatížených spotřební daní (zejm. alkoholu a tabáku). Tyto komodity jsou cenově vysoce neelastické, a proto nedojde výraznému poklesu spotřeby. Analýza uvedených dopadů včetně kvantifikace pak musí být předmětem další studie.

4.5 Analýza průchodnosti legislativních změn

Z provedených rozborů a výzkumů vyplývá, že je žádoucí dále snižovat daňové zatížení korporací, zejména prostřednictvím snížení jejich efektivního daňového zatížení. Zákonodárce má možnost buď snižovat zákonnou daňovou sazbu daně z příjmu právnických osob nebo v legislativě zakotvit větší množství daňově uznatelných nákladů, resp. využít obou těchto nástrojů. Pokud chce zachovat daňovou neutralitu, pak má možnost využít i protisměrného působení obou výše rozvedených kategorií. V úvahu by měl vzít i výši daňového zatížení rozděleného zisku (zejména dividend). Ve skutečnosti jsou pak, díky způsobu jakým funguje rozhodování a legislativní proces v demokratických zemích a hlavně díky propojenému globálnímu ekonomicko-politickému prostředí, centrální autority nuceny zvažovat meze hospodářsko-politického rozhodování.

4.5.1 Meze rozhodování v teoretické rovině

Možnosti rozhodování a daňové hospodářské politiky jsou determinovány existujícím společenským uspořádáním. Společnost může být organizována jako:

- despotická,
- anarchická,

- demokratická.

Pro posouzení možností se běžně používá hodnocení ve třech rovinách:

- *maximální* využití možností (teoretických - T_{MAX} , praktických - P_{MAX}),
- *průměrné (střední)* využití možností (teoretických - T_{STR} , praktických - P_{STR}),
- *minimální* využití možností (teoretických - T_{MIN} , praktických - P_{MIN}).

Toto hodnocení se ještě zkoumá ve dvou úrovních: na úrovni celospolečenské a na úrovni individuální.

Despotická společnost

V despotické společnosti (diktatuře) jsou *teoretické* možnosti daňové hospodářské politiky minimální, protože v tomto společenském uspořádání neexistuje dialog při formulování cílů ani kontrolní mechanismy, použitelné ke zjištění, jak a zda vůbec těchto cílů bylo dosaženo; proto jsou teoretické poznatky využívány jen ve velmi malém rozsahu (T_{MIN}). *Praktické* možnosti je třeba posuzovat ze dvou úrovní: na celospolečenské úrovni jsou maximální - P_{MAX} , protože pravomoce diktátora jsou neomezené; na úrovni individuální jsou však minimální - P_{MIN} , protože jakákoliv individuální aktivita je potlačována. Konečnou reálnou podobu možností daňové hospodářské politiky (DHP) v despotické společnosti jako průnik teoretických a praktických možností na obou úrovních vidíme v tabulce (4.3).

Tabulka 4.3: Reálné možnosti DHP v despotické společnosti

celospolečenská úroveň	$T_{MIN} \cap P_{MAX}$
individuální úroveň	$T_{MIN} \cap P_{MIN}$

Anarchická společnost

Anarchickou společnost můžeme charakterizovat jako bezvláď, kdy základní myšlenkou je dosažení společenského zřízení bez vlády jednoho člověka nad druhým. Proto jsou zde *teoretické* možnosti hospodářské politiky téměř neomezené - T_{MAX} . Při hodnocení možností *praktické* hospodářské politiky budeme rozlišovat opět obě úrovně. Na úrovni celospolečenské jsou vzhledem k nemožnosti koordinovat jednotlivé kroky hospodářské politiky (vzhledem k bezvláď) minimální - P_{MIN} , zatímco na individuální úrovni jsou prakticky bez omezení - P_{MAX} . Konečnou reálnou podobu možností anarchické hospodářské politiky jako průnik teoretických a praktických možností na obou úrovních vidíme v tabulce (4.4).

Tabulka 4.4: Reálné možnosti DHP v anarchické společnosti

celospolečenská úroveň	$T_{MAX} \cap P_{MIN}$
individuální úroveň	$T_{MAX} \cap P_{MAX}$

Demokratická společnost

Jako demokratickou označujeme takovou společnost, ve které je zabezpečena účast lidu na jejím řízení. To znamená, že možnosti hospodářské politiky jak teoretické, tak i praktické jsou podmíněny souhlasem většiny s navrženým programem a cíli; díky tomu jsou možnosti teoretické i praktické hospodářské politiky na střední - průměrné úrovni - P_{STR} , resp. T_{STR} . Konečná reálná podoba možností hospodářské politiky v demokratické společnosti jako průnik teoretických a praktických možností na obou úrovních je zachycena v tabulce (4.5).

Tabulka 4.5: Reálné možnosti DHP v demokratické společnosti

celospolečenská úroveň	$T_{STR} \cap P_{STR}$
individuální úroveň	$T_{STR} \cap P_{STR}$

Protože formy společenského uspořádání nejsou neměnné a neustále se v čase vyvíjejí, je zřejmé, že také hospodářská politika a její možnosti jak praktické, tak i teoretické se neustále mění a „přizpůsobují“ stávajícímu společenskému uspořádání.

4.5.2 Meze dané politickou situací v ČR

V České republice, která patří bezesporu mezi demokratické společnosti bude realizovatelný poslední typ rozhodování. Reálné možnosti teoretické i praktické hospodářské politiky v daňové oblasti (korporátního daňového zatížení) budou na individuální a i společenské úrovni průměrné. To by platilo zejména v případě jasného rozložení politických sil. Patová situace po volbách do Poslanecké sněmovny v roce 2006, kde získala pravice (ODS, KDU-ČSL, Strana zelených) 100 poslaneckých křesel, stejně jako levice (ČSSD, KSČM) v prvopočátku neumožňovala prosazení potřebných změn, mimo jiné v daňové oblasti.

Současná vládní koalice má sice deklarovanou podporu od několika poslanců (i bývalých) ČSSD, což ale umožňuje pouze těsnou většinu, navíc s nejasným ideologickým mandátem. Ani samotná vládní koalice pak není ideově soudržná a jednotná, což potřebné změny v oblasti snižování korporátní daně nejspíše neumožní prosadit. Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, předkládaný návrh legislativních změn v daňové oblasti je daňově neutrální a vede pouze ke snížení korporátní daňové sazby. To je ale kompenzováno zvyšováním daňového základu.

Na základě výše uvedeného se domnívám, že doporučení, které vyplývají z rigorózní práce, jsou při současném rozložení politických sil velmi těžko prosaditelná. Vnitropolitická situace je z tohoto pohledu nepříznivá. Avšak potenciál současné vládní koalice je bezesporu mnohem vyšší než tomu bylo v několika minulých letech. Levicová vláda a zejména ČSSD neměla ani vnitrostranický potenciál a vůli ke snižování korporátní daně.

4.5.3 Přístup partnerských států a Evropské unie

Jak již bylo několikrát řečeno, jakýkoliv náznak konkurence v kterékoliv oblasti hospodářského života nastartuje hysterickou reakci mezi partnerskými zeměmi. To platí i v oblasti daňové. Daňová konkurence bývá vždy negativně vnímána a vede ke snahám o daňovou harmonizaci. Na věci nic nemění ani názory, že právě daňová konkurence může vést ke spontánní daňové harmonizaci. V mezinárodním i evropském měřítku existují snahy silných států a mnoha organizací o sankce vůči zemím s výhodným daňovým zatížením a eliminaci daňových rájů. Petrovič¹⁰⁹ uvádí orientační a velmi jednoduché kritérium, podle kterého poznáme daňový ráj. Kritériem je zastoupení největších auditorských firem ve velmi malých zemích. Dá se totiž očekávat, že tyto společnosti mají v těchto zemích zastoupení z důvodu jejich využívání pro mezinárodní daňové plánování.

Mezi daňové ráje patří v Evropě Kypr, Andorra, Monaco a Lichtenštejnsko a vůbec nejvíc založených offshore společností je na Britských Panenských ostrovech (490 tis.ú a v Panamě (328 tis.).

Motivů k boji vyspělých zemí proti daňovým rájům je mnoho. Nejčastějšími jsou:

- [1] omezení využívání daňových rájů organizovaným zločinem,
- [2] zajištění vyšších výnosů ve vyspělých zemích,
- [3] zajištění vyšší kontroly nad mezinárodním pohybem kapitálu.

Vyspělé země, reprezentované např. OECD mohou využívat v nátlaku na daňové ráje sankce a embarga. Tyto země ale většinou vyhodnotí, že tímto způsobené ztráty jsou menší než zisky z daňově výhodného prostředí. Existují však také opačné názory, že tlak na jejich daňovou a fiskální politiku je

¹⁰⁹ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Brno : Newsletter, 2002.

nepřípustným. Ostří tlaku vyspělých zemí se částečně otupilo po nástupu G. Bushe k moci v USA, protože jeho administrativa je proti výraznému tlaku na daňové ráje.

Z výše uvedeného lze dovodit, že případné masivní snižování efektivního daňového zatížení korporací v České republice by zákonitě vedlo k mezinárodnímu tlaku na naše vrcholné představitele a fiskální politiku směrem ke zpětnému zvýšení daňového zatížení. Pokud se dá v komunitě mezinárodního společenství obecně předpokládat, že může dojít k tlaku na země, které vytvářejí příliš výhodné konkurenční daňové prostředí pro korporace, avšak tuto situaci je možno za určitých předpokladů vyřešit úspěšně, bez případných sankcí, mnohem pesimističtějším se v této oblasti jeví členství v Evropské unii. I když je v současnosti akceptováno, že nové členské země mají nižší daňové zatížení korporací než stávající členové EU, dá se očekávat, že další snižování korporátní daně pod úroveň bulharských, lotyšských a litevských 15% vzbudí snahu o protireakce v EU15. Vzhledem k tomu, že daňová legislativa v oblasti přímých daní je v kompetenci jednotlivých zemí, dá se předpokládat, že negativní reakce vzbudí spíše razantní snižování daňové sazby než změny v oblasti daňové uznatelnosti nákladů, které nejsou tolik přímo viditelné.

4.6 Dílčí shrnutí

Tuto kapitolu lze považovat za klíčovou, neboť je v ní, v návaznosti na předchozí spíše teoretické části rigorózní práce, proveden rozbor možných legislativních změn v oblasti daně z příjmu právnických osob, včetně analýzy souvisejících faktorů a průchodnosti navrhovaných změn.

Východiskem úvah je obecný rámec reformy veřejných financí, především s ohledem na maastrichtská kritéria, která presumují maximálně 3% deficit veřejných rozpočtů ve vztahu k HDP a limit veřejného zadlužení ve výši 60% HDP. Zároveň tu bezesporu existuje kritérium a hledisko sociální spravedlnosti,

eventuálně rovnoměrnosti rozložení daňového břemene. V první úvodní subkapitole jsou shrnuty prvky připravované reformy veřejných financí na výdajové a příjmové straně. Na tuto deskriptivní část navazuje normologická subkapitola, která analyzuje současný právní stav úpravy korporátní daně, a to v rámci hierarchické struktury právních norem, a to také s ohledem na první normu a ústavně-právní východiska.

Nedílnou součástí je právní rozbor mezinárodní úpravy, zejména v konsekvencích členství České republiky v Evropské unii a dalších mezinárodních organizacích. V této souvislosti se jeví klíčovou zejména směrnice Rady 2005/19/ES a bilaterální dohody omezující dvojí zdanění.

V dalších částech kapitoly je věnována pozornost rozboru navrhované právní úpravy korporátní daně (daně z příjmů právnických osob), a to hlavně při omezení zákonné daňové sazby, eliminace některých položek osvobozených příjmů, a rozšiřování daňového základu. To vše pak působí na efektivní daňovou sazbu. V právně formálním smyslu se jedná zejména o analýzu zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách.

Shrneme-li tyto navrhované změny, zjistíme, že dochází k částečnému přesunu k nepřímým daním a snižování zákonné daňové sazby u daně z příjmu právnických osob, avšak při mnohem nižším snižování efektivní daňové sazby. Je zde také uvedeno pět klíčových důvodů, proč by snížení efektivního daňového zatížení mělo vést ve smyslu Lafferovy křivky ke zvýšení daňových výnosů.

Nejdůležitějšími se jeví u malých a středních firem ztráta motivace k legálním i nelegálním daňovým únikům a u firem velkých (mezinárodních) pak zohlednění zvýšené konkurenceschopnosti České republiky při komparaci daňového prostředí, a tím zvýšení přílivu přímých zahraničních investic.

Vlastní návrhy legislativních změn v oblasti korporátní daně však jdou ještě dále. Je zde provedena analýza případu mnohem razantnějšího snížení korporátní daně až na jednocifernou úroveň, resp. úplné eliminace této daně. Jedním z prostředků je i marketingový výzkum u jednotlivých podnikatelských

subjektů. V dalších kapitolách je proveden také rozbor průchodnosti navrhovaných změn ve vnitrostátním i mezinárodním kontextu.

Závěrem lze říci, že eliminace daně z příjmu právnických osob z právního systému v ČR není z vnitropolitického i mezinárodního hlediska průchozí a akceptovatelná, ale její snížení směrem k 10% se jeví jako vhodné. Toto snížení by pak mělo být doprovázenou i snižováním efektivní daňové sazby. Zároveň je žádoucí provést reformy ve smyslu přesunu daňového břemene k nepřímým, především spotřebním, daním a snižování vládních výdajů.

ZÁVĚR

Podnět k rigorózní práci vzešel z neuspokojivých řešení deficitů veřejných financí v současnosti. V rámci diskuzí o připravované reformě se prolínají názory právníků, ekonomů a politiků, které jsou však často v ostrém protikladu. Tyto někdy až zjevné antipatie jsou způsobeny nejen rozdílným světovým názorem, resp. levicovým či pravicovým myšlením, což může být pochopitelné, ale obvyklé je, že dochází k apriornímu odmítání některých hypotéz a řešení pouze z důvodu vzájemného nepochopení zástupců jednotlivých vědních disciplín. Odstranění zmíněných disproporcí v oblasti korporátních daní (a daní vůbec) je také jednou z ambicí této rigorózní práce.

Při diskuzi daňové reformy v rámci reformy veřejných financí pak lze viditelně postrádat některé prvky základního metodologického uvažování. Propagace vědeckého pojetí reformy veřejných financí je pak další ambicí rigorózní práce.

Cíle rigorózní práce byly exaktně formulovány v kapitole (1), a to ve dvou rovinách. Primárním cílem práce je analýza daňového systému v České republice se zvláštním zřetelem na daňové zatížení korporací, a to ve smyslu shrnutí platného právního stavu, připravovaných novel, a zejména vlastního návrhu legislativních změn a jejich průchodnosti. Sekundárním cílem je pak verifikace hypotézy o pozitivním vlivu snížení, resp. eliminace korporátního daňového zatížení na fungování ekonomiky a životní úroveň v České republice.

V rámci rigorózní práce je její první pětina věnována obecným otázkám vztahu práva a ekonomie v daňové oblasti, především diskuzi jednotlivých noetických způsobů, což tvoří základní vědecké východisko práce.

V této části je diskutován vztah noetiky kauzální, normologické a teleologické. Poznání skutečnosti je představiteli exaktních věd¹¹⁰ (jejichž

¹¹⁰ Především ve druhé polovině 20. století bývá mnohými ekonomy mezi exaktní (nominalistické) disciplíny zařazována i ekonomie.

předmětem zkoumání může být i daňová problematika) chápáno jako kauzální, tedy jako poznání relace příčiny a následků.

Normologové (např. Weyr, Kelsen) pak zkoumají noetiku ve smyslu „má být“ a zcela odmítají podle nich pro právní vědu nepřijatelný způsob kauzálního zkoumání a úvahy de lege ferenda. Čistá nauka právní se pak zužuje na zkoumání hierarchické struktury výstavby právního řádu. Jiný způsob poznávání skutečnosti není akceptovatelný. Pokud bychom se drželi pouze jejich východiska, potom by byly mnohé závěry a způsoby zkoumání rigorózní práce na půdě právnické fakulty nepřijatelné.

Především Weyr pak v poslední fázi svého učení mnohem více připouštěl (byť s výhradami) Englišův teleologický způsob poznávání. Tato „účelová noetika“ operujícími s otázkami typu „proč je něco chtěno“, tedy otázkami za chtěním a lidskou vůlí je i často využívaná v rigorózní práci.

V oblasti daňové pak, ve smyslu Kallabova syntetismu jednotlivých způsobů poznávání skutečnosti, byla využita noetika kauzální, teleologická i normologická. Presumuje se tak jako nejvhodnější způsob zkoumání skutečnosti.

V detailním pohledu byly v rigorózní práci využity vědecké metody teleologické, komparace a logické, zejména pak metoda induktivně-empirická a deduktivně-teoretická.

Zbývající čtyři pětiny práce jsou rozděleny do tří nosných částí, kde poslední z nich (kapitola 4) se jeví klíčovou. Cílem první z částí rigorózní práce (kapitola 2) je vymezení základů daňové teorie ve smyslu deduktivně-teoretické metody a obecně teleologické noetiky. Jsou zde shrnuty názory na roli státu v ekonomie, veřejný sektor a úlohu daňového zatížení. Diskutovány jsou názory liberálů a intervencionistů, a s tím související názory pravicově a levicově orientovaných subjektů. Oba z krajních názorů se však shodují na existenci veřejného sektoru a daní vůbec. Analyzována je také otázka optimální úrovně daňového zatížení ve smyslu Lafferovy křivky a také problematika vlivu daňového zatížení na životní úroveň.

V této části jsou také vymezeny samotné daně a jejich funkce. Vzhledem k tomu, že v českém právním řádu definici daně nenalezneme, byla provedena i nezbytná analýza základních znaků daně, která tuto odlišuje od jiných poplatků a plateb. Zároveň zde byla provedena i klasifikace daní.

Další část rigorózní práce byla již detailně věnována dani z příjmu a v jejím rámci pak dani korporátní. Byla provedena nejen vlastní komparace v rámci zemí Evropské unie (EU 27), ale také ekonometrická analýza vztahu mezi daňovým zatížením a životní úrovní v rámci EU. Tuto část práce lze považovat nejen za ontologickou ve smyslu poznání vztahu příčiny a následku, ale také za jádro teleologických a normativních úvah provedených v další kapitole. V rámci provedených analýz pak byla prokázána negativní korelace mezi korporátní daní a životní úrovní, tzn. nižší korporátní daňové zatížení má za následek zvyšování životní úrovně. To může být jedním z argumentů pro doporučení z dalších kapitol rigorózní práce. V rámci provedené komparace lze jednoznačně konstatovat, že Česká republika patří mezi země s vysokým daňovým zatížením korporací a měla by zde existovat tendence k jeho snižování.

V poslední, nosné části rigorózní práce byla využita noetika normologická, ale také teleologická i kauzální. Byl shrnut současný právní stav včetně ústavněprávních základů daňové problematiky. Dominantním však bylo kritické zhodnocení připravovaných reforem v této oblasti, včetně návrhu vlastních legislativních změn. Provedený marketingový výzkum pak vytvořil argumentační rámec pro snižování korporátní daně až k hranici jednociferné zákonné daňové sazby. Byla také analyzována vnitrostátní i mezinárodní průchodnost těchto opatření.

Lze tedy konstatovat (byť s uvědoměním si úlohy České republiky v procesu harmonizace EU), že minimálně snižování korporátní daně v ČR je žádoucí, a to nejen s ohledem na závěry daňové teorie ve smyslu Lafferovy křivky, ale zejména s ohledem na výši daně z příjmu právnických osob v okolních, zejména postkomunistických zemích.

Na výše uvedené by se dalo reagovat z pozic teorie a empirie růstu o možné proinvestiční úloze vyššího zdanění korporací (ve smyslu myšlenky, investujme a zvyšujme náklady, abychom neplatili daně).

To však může platit v izolované ekonomice, kde nedochází k transferu sídel korporací mezi zeměmi z důvodu hledání lepších investičních podmínek. Je třeba si uvědomit, že jedním z kritérií rozhodování zahraničního investora je pak velikost zdanění jeho kapitálu. Příliv dodatečných přímých investic, jež způsobí nižší korporátní daň, pak pochopitelně výnosy z korporátní daně zvýší a bude mít vliv (a to zejména) na další makroekonomické agregáty, typu nezaměstnanosti.

Nižší daň z příjmu právnických osob pak také povede ke snížení daňových úniků a eliminaci tzv. daňové optimalizace, jež se pohybuje mnohdy na hranici či za hranicí zákona.

Z hlediska harmonizace daňové legislativy musíme konstatovat, že ta je dnes jedním z politicky nejcitlivějších témat v EU, nejen proto, že je vnímána jako věc, která má přímý vliv na suverenitu jednotlivých členských států, ale také protože ovlivňuje zdroj jejich příjmů.

Změny v daňových systémech jednotlivých zemích znesnadňují podnikatelské aktivity přes rozdílnou odpisovou politiku, dvojí zdanění či dokonce více či méně skrytý protekcionismus. Tím je i limitován tlak daňových správ na řádné plnění daňových povinností těchto subjektů. Daňové systémy členských zemí EU jsou velice heterogenní a dochází k názorové shodě, že pouze jedna cesta povede ke změně. Tou je rozsáhlá reforma evropského daňového systému. Proto Evropská komise přistoupila ke koordinaci tohoto procesu. V této souvislosti se též zjišťují legislativní mezery, které mohou být zneužívány pro neplacení daní¹¹¹. Řešení těchto otázek chápou některé členské země EU jako velice ožahavou záležitost, neboť se donedávna v této oblasti zdůrazňovala nezávislost daňové politiky členských zemí.

¹¹¹ ŘÍHA, L. EU mění názor na daně. *Daně a právo v praxi*, 2002, č.6, s. 52. ISSN 1211-7293.

Jaká je vůbec odpověď na otázku, zda potřebujeme korporátní daň? Snížení korporátní daňové sazby v České republice určitě ano, a to někde k hranici 15-19% (nebo až razantních 10%), ale její eliminace z daňového systému nejspíše nikoliv, a to především s ohledem na geopolitickou a historickou příslušnost českých zemí. Česká republika se tak nejspíš nikdy nestane daňovým rájem Evropy.

Lze se domnívat, že snížení daně z příjmu právnických osob minimálně někde k úrovni „slovenských 19%“ by ve smyslu výše uvedeného vedlo alespoň k udržení stávající úrovně či dynamiky příjmu z této daně.

Logicky se také nabízí otázka, zda na základě implikací uvedené daňové teorie není v zásadě jedno, jestli snížíme přímé nebo nepřímé daně. Vzhledem k mnohem snazší možnosti, jak se v mezích zákona prostřednictvím daňové optimalizace lze vyhnout platbě daně z příjmu oproti DPH, soudíme, že právě snižování korporátní daně je cestou k úspěchu.

Literatura

- [1] ANTON, K.; MATHEW, P.; MORGAN, W. *International Law - Cases and Materials*. Oxford : Oxford University Press, 2005
- [2] BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vyd. Praha : C. H. Beck, 2006
- [3] BERNARDI, L.; PROFETA, P. *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*. New York : Taylor & Francis, 2004
- [4] BERNARDI, L.; CHANDLER, M., GANDULLIA, L. *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Member*. New York : Taylor & Francis, 2005
- [5] *Company Taxation in the New Member States*. Frankfurt : Ernst & Young and ZEW, 2004
- [6] DOMAR, E. D. Capital Expansion, Rate of Growth, and Employment. *Econometrica*. 1946, č. 4, s. 137-147
- [7] *Důvodová zpráva Ministerstva financí ke připravované daňové reformě*. [online] [cit. 16. května 2007]. Dostupné na WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/ref_verej_financ_dan_ref_32197.html
- [8] ENGLIŠ, K. Teleologická teorie hospodářská a normativní teorie právní. *Obzor národohospodářský*. 1929, č. 4
- [9] ENGLIŠ, K. *Základy hospodářského myšlení*. Brno : Barvič a Novotný, 1922
- [10] ENGLIŠ, K. *Teleologie jako forma vědeckého poznání*. Praha : F. Topič, 1930
- [11] ENGLIŠ, K. *Hospodářské soustavy*. Praha : Všehrd, 1946
- [12] *European Tax Handbook*. Amsterdam : IBDF, 2006
- [13] FOLSTER, S.; HENREKSON, M. Growth Effects of Government Expenditure and Taxation in Rich Countries. *European Economic Review*. 2001, č. 8, s. 1501-1520
- [14] FORET, M.; STÁVKOVÁ, J. *Marketingový výzkum*. Praha : Grada, 2003

- [15] FREUDENFELD, F.; KOVANDA, F. *Zákon o přímých daních*. 2. vyd. Praha : Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1937
- [16] FRIEDMAN, M. *Metodologie pozitivní ekonomie*. Praha : Grada Publishing, 1997
- [17] GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha : Linde, 2006
- [18] HAMEAEKERS, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. *European Taxation*. 1993, č. 1, s. 25-32
- [19] HARROD, R. F. An Essay in Dynamic Theory. *The Economic Journal*. 1939, č. 3, s. 14-33
- [20] HUŠEK, R. *Základy ekonometrické analýzy I*. Praha : VŠE Praha, 1998
- [21] HUŠEK, R. *Základy ekonometrické analýzy II*. Praha : VŠE Praha, 1998
- [22] KAHN, R. F. Exercises in the Analysis of Growth. *Oxford Economic Papers*. 1959, č. 11, s. 143-156
- [23] KALDOR, N. Alternative Theories of Distribution. *Review of Economic Studies*. 1962, č. 2, s. 174-192
- [24] KALLAB, J. Právo a politika. Studie methodologická. *Vědecká ročenka právnické fakulty Masarykovy univerzity*. Brno : Masarykova univerzita, 1933, s. 37-50.
- [25] KALLAB, J. Právní věda a věda o právu. Poznámky k Weyrově noetice. *Časopis pro právní a státní vědu*. 1935, s. 321-343.
- [26] KANT, I. *Kritik der reinen Vernunft*, edice E. Cassirera, Berlin, 1922
- [27] KELSEN, H. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre entwickelt aus der Lehre vom Rechtssatz*. Tubingen, 1911
- [28] KELSEN, H. *Reine Rechtslehre*. Wien, 1960
- [29] KLIKOVÁ, CH.; KOTLÁN, I. *Hospodářská politika : teorie a praxe*. 1. vyd. Brno : Sokrates, 2006, 275 s.
- [30] KNAPP, V. *Vědecká propedeutika*. Bratislava : Právnická fakulta UK, 1993
- [31] KNAPP, V.; GERLOCH, A. *Vědecké metody poznání práva*. Praha : ÚSS, 1983

- [32] KOCHERLAKOTA, N.; YI, K. A Simple Time Series Test of Endogenous vs. Exogenous Growth Models : An Application to the United States. *Review of Economics and Statistics*. 1996, č. 78, s. 126-134
- [33] KOTLÁN, I. Alternativy stabilizační politiky. *Politická ekonomie*, 2001, č. 4, s. 514-523
- [34] KOTLÁN, I. Daně a ekonomická prosperita v EU. *Sborník příspěvků z vědecké konference*. Praha: Univerzita Karlova, 2007
- [35] KOTLÁN, I. Economic Growth and Inflation. *ECON*, 2000, č. 7, s. 82-92
- [36] KOTLÁN, I. *Inflace, determinující faktory a legislativní vymezení*. Praha : Sokrates, 2006, 169 s.
- [37] KOTLÁN, I.; PETR, P. Potřebujeme korporátní daň? *Ekonomická revue*, 2007, č. 1
- [38] KUBÁTOVÁ, K.; VYBÍHAL, V. a kol. *Optimalizace daňového systému ČR*. Praha : Eurolex Bohemia, 2004
- [39] LUCAS, R. E. On the Mechanics of Economic Development. *Journal of Monetary Economics*. 1988, č. 22, s. 3-42
- [40] MACHÁČEK, I. *Daň z příjmu právnických osob a praktické možnosti její optimalizace*. Praha : Linde, 2002
- [41] MANKIW, N. G. *Macroeconomics*. New York : Worth Publishers, 1997
- [42] MANKIW, N. G.; ROMER, D.; WEIL, D. N. A Contribution to the Empirics of Economic Growth. *Quarterly Journal of Economics*. 1992, č. 11, s. 401-434
- [43] MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Díl 1*. Brno : Masarykova univerzita, 2006
- [44] MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Díl 2*. Brno : Masarykova univerzita, 2006
- [45] NERUDOVIČ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : ASPI, 2005

- [46] NEUBAUER, Z. Problém vůle v poznávání normativním a teleologickém. *Sborník prací k padesátým narozeninám Karla Engliša*. Praha - Brno, s. 422-435.
- [47] NEUBAUER, Z. Zpětná působnost zákonů. *Časopis pro právní a státní vědu*. 1935, s. 232-239
- [48] PAZDERSKÁ, I. *Finanční právo*. Kunovice : Evropský polytechnický institut, 2005
- [49] PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Brno : Newsletter, 2002
- [50] ROMER, P. Increasing Returns and Long-run Growth. *Journal of Political Economy*. 1986, č. 5, s. 10-19
- [51] ŘÍHA, L. EU mění názor na daně. *Daně a právo v praxi*, 2002, č.6, s. 52
- [52] ŘÍHA, L., HŮRKOVÁ, D. *Průvodce daňovou správou před vstupem ČR do EU*. Praha: Ministerstvo zahraničních věcí ČR, 2001
- [53] SOLOW, R. M. A Contribution to the Theory of Economic Growth. *Quarterly Journal of Economics*. 1956, č. 70, s. 65-94
- [54] SWAN, T. W. Economic Growth and Capital Accumulation. *The Economic Record*. 1956, č. 63, s. 334-361
- [55] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha : Linde, 2007
- [56] ŠIROKÝ, J. Implementace směrnic Evropských společenství do českého daňového práva. *DHK-Daňová a hospodářská kartotéka*. 2004, č. 11
- [57] TANZI, V.; ZEE, H. Fiscal Policy and Long-Run Growth. *IMF Staff Papers*. 1997, s. 179-209
- [58] *Tax Policy in the European Union*. Luxemburg : European Commission, 2000.
- [59] *Transparency International, tisková zpráva 14. září 2006*. [online] [cit. 23. května 2007]. Dostupné na WWW:
- [60] http://www.transparency.cz/pdf/tsr_rz_140906.pdf
- [61] VEČEŘA, M. *Weyr František*. 1. vyd. Brno : Nadace Universitas Masarykiana, Akademické nakladatelství CERM, Masarykova univerzita, Nakladatelství a vydavatelství NAUMA, 2001.

- [62] WEYR, F. Lex lata a lex ferenda. *Filosofie, politika a právo*. (nepublikovaný rukopis z Archivu Masarykovy univerzity v Brně). Zdroj : WEINBERGER, O.; KUBEŠ, V. *Brněnská škola právní teorie*. Praha : Karolinum, 2003
- [63] WEYR, F. *Základy filozofie právní*. Brno, 1920

Právní předpisy

- [64] Sdělení č. 32/1994 Sb., o smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daně z příjmu a majetku
- [65] Sdělení č. 100/2003 Sb., o smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daně z příjmu a majetku
- [66] Sdělení č. 278/1997 Sb., o smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Ruskem
- [67] Směrnice č. 2003/48/EC
- [68] Směrnice č. 2005/19/EC
- [69] Směrnice č. 2003/49/EC
- [70] Směrnice č. 77/779/EEC
- [71] Směrnice č. 90/434/EEC
- [72] Směrnice č. 90/435/EEC
- [73] Smlouva o založení Evropského společenství (Celex 11957E), ve znění pozdějších předpisů
- [74] Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod
- [75] Vyhláška č. 18/1984 Sb., o smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku

- [76] Vyhláška č. 46/1979 Sb., o smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu
- [77] Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- [78] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- [79] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů
- [80] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu ve znění pozdějších předpisů
- [81] Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních, ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

- [82] Baars č. C-251/98 (Celex 31998D0251)
- [83] Gerritse č. C-234/01 (Celex 62001A0234)
- [84] Lankhorst-Hohorst GmbH č. C-324/00 (Celex 62000A0324)
- [85] Marks & Spenser plc. č. C-446/03 (Celex 62003J0446)
- [86] Metallgesellschaft č. C-410/98 (Celex 31998D0410)
- [87] Royal Bank of Scotland č. C-311/97 (Celex 31997D0311)
- [88] Saint-Gobain č. C-307/97 (Celex 61997J0307)
- [89] Schumacker č. C-279/93 (Celex 61993J0279)
- [90] Verkooijen č. C-35/98 (Celex 61998J0035)
- [91] Vestergaard č. C-55/98 (Celex 61998J0055)