

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLMOUC  
Ústav ekonomie

Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob  
BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Pavel Dürr

Vedoucí práce: Ing. Jolana Skaličková, Ph.D.

Olomouc 2020

Moravská vysoká škola Olomouc  
Akademický rok: 2018/2019

## **ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavel Dürr**  
Osobní číslo: **M17075**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob**  
Téma anglicky: **Evolution of Corporate Income Tax Revenues**  
Zadávající katedra: **Ústav ekonomie**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod
2. Teoretická část
3. Praktická část
4. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Grada Publishing, 2015. Expert. ISBN 978-80-247-5561-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie: úvod do problematiky. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7357-423-9.

ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8. 301 str.

PIRVU, Daniela. Corporate income tax harmonization in the European Union. Houndmills, Basingstoke New York, NY: Palgrave Macmillan, 2012. ISBN 978-1-137-00090-3.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jolana SKALIČKOVÁ, Ph.D.

Ústav ekonomie

Datum zadání bakalářské práce: **24. května 2019**

Termín odevzdání bakalářské práce: **31. března 2020**

Podpis studenta: .....

Datum: .....

6.9.2019

Podpis vedoucího práce: .....

Datum: .....

26.6.2019

Mgr. Irena KOVACIČINOVÁ  
prorektorka



Ing. Eva JILKOVÁ, Ph.D.  
manažer ústavu

V Olomouci dne 7. června 2019

# PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně pod vedením Ing. Jolany Skaličkové, Ph.D. a použil jsem jen zdroje uvedené v seznamu literatury.

Tištěná verze textu práce je shodná s textem práce na CD nosiči a elektronickou verzí vloženou do studijního systému IS/STAG.

V Brně 15. 7. 2020

Pavel Dürr

## **PODĚKOVÁNÍ**

Rád bych poděkoval vedoucí bakalářské práce Ing. Jolaně Skaličkové, Ph.D. za odborné vedení práce, za cenné rady a ochotu v průběhu zpracování této práce.

# OBSAH

<b>Úvod</b>	<b>4</b>
<b>Metodika</b>	<b>4</b>
<b>TEORETICKÁ ČÁST</b>	<b>6</b>
<b>1 Definice daně</b>	<b>6</b>
<b>2 Funkce daní</b>	<b>8</b>
2.1 Fiskální funkce	8
2.2 Alokační funkce	9
2.3 Redistribuční funkce	9
2.4 Stabilizační funkce	10
<b>3 Třídění daní</b>	<b>10</b>
3.1 Třídění daní podle objektu	10
3.2 Třídění na daně přímé a nepřímé	11
3.3 Třídění na daně syntetické a analytické	12
3.4 Třídění daní podle respektování majetkových poměrů poplatníka	12
3.5 Třídění podle subjektu daně	12
3.6 Třídění daní dle vztahu ke zdaňovacímu období	13
3.7 Třídění daní dle vztahu k daňovému základu	14
3.8 Třídění daní podle stupně progresse	14
3.9 Institucionální třídění daní	15
<b>4 Systémový pohled</b>	<b>15</b>
4.1 Daňová soustava	15
4.2 Daňový systém	15
4.3 Daňový mix	16
4.4 Daňová kvóta	17
4.5 Principy daňového systému	18
4.5.1 Efektivita	18

4.5.2	Administrativní jednoduchost	18
4.5.3	Flexibilitnost	19
4.5.4	Požadavek politické odpovědnosti	19
4.5.5	Spravedlnost	19
<b>5</b>	<b>Prvky daně z příjmů právnických osob</b>	<b>20</b>
5.1	Subjekt daně z příjmu právnických osob	21
5.2	Předmět daně	23
5.2.1	Příjmy vyňaté	23
5.3	Základ daně	24
5.3.1	Základ daně u veřejně prospěšného poplatníka	25
5.3.2	Samostatný základ daně	26
5.3.3	Příjmy nezahrnované do základu daně	26
5.3.4	Osvobozené příjmy	26
5.3.5	Daňové a nedaňové výdaje	28
5.4	Odčitatelné položky	28
5.4.1	Daňová ztráta	29
5.4.2	Podpora výzkumu a vývoje	29
5.4.3	Dar	29
5.5	Slevy na dani	30
5.5.1	Investiční pobídky	30
5.5.2	Sleva na zaměstnance	30
5.6	Sazba daně	31
5.7	Rozpočtové určení daní	32
5.8	Kogentnost a dispozitivnost konstrukčních prvků	34
<b>6</b>	<b>Harmonizace daně v EU</b>	<b>34</b>
<b>7</b>	<b>Hrubý domácí produkt</b>	<b>36</b>
7.1	Nominální a reálný produkt	37

7.2	Měření HDP	38
7.2.1	Výdajová metoda	38
7.2.2	Výrobní metoda	38
7.2.3	Důchodová metoda	39
7.3	Vliv daně na HDP	40
<b>PRAKTICKÁ ČÁST</b>		<b>41</b>
<b>8</b>	<b>Postavení daně z příjmů právnických osob</b>	<b>41</b>
8.1	Postavení ve struktuře daňových příjmů	41
8.2	Poměr výnosu daně k HDP	42
<b>9</b>	<b>Vývoj daně z příjmů právnických osob</b>	<b>43</b>
9.1	Vývoj objemu inkasa daně	43
9.2	Změny právní úpravy	46
<b>10</b>	<b>Vlivy na výběr daně</b>	<b>48</b>
10.1	Souvislost DPPO a některých daňových prvků	48
10.1.1	Daňové odpisy	48
10.1.2	Slevy na dani	49
10.2	Další ukazatele potenciálně ovlivňující výši inkasa daně	50
10.3	Linearita závislosti DPPO a HDP	52
<b>11</b>	<b>Korelační analýza</b>	<b>53</b>
<b>Závěr</b>		<b>56</b>
<b>Seznam použité literatury</b>		<b>57</b>
<b>Seznam zkratk</b>		<b>62</b>
<b>Seznam grafů</b>		<b>63</b>
<b>Anotace</b>		<b>64</b>



# Úvod

Daň již od dávné minulosti hrála významnou roli ve vztahu státu a ekonomických subjektů. Mediálního prostoru se tématu zdaňování dostává v obtížných dobách, jaká nyní dopadá na světovou ekonomiku. Protože jde o politicky ožehavé téma, střetávají se ve veřejné diskusi různé vzájemně si odporující názory na jeho žádoucí či nežádoucí podobu, jež mají větší či menší zázemí v ekonomické teorii.

I s ohledem na význam daně jako zdroje příjmu státu, strategického pro jeho fungování a realizaci státní politiky, je žádoucí, aby diskuse byly podloženy teoretickými i praktickými poznatky a výsledné řešení bylo výslednicí porovnání pozitivních a negativních důsledků event. změn na podkladě aplikovaných znalostí.

Tato práce se z praktického i teoretického hlediska zabývá specifickým druhem daně, a to daní z příjmů právnických osob v České republice.

Cílem práce bude popsat vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v České republice za roky 2004 - 2019 a poté vyhodnotit závislost výnosu na vývoji hrubého domácího produktu. Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části je pojednáno o dani obecně, jejím dělení, daňovém systému a principech, na kterých je vystavěn. Následuje popis daně z příjmů právnických osob a jednotlivých jejích institutů. Navazuje stručné pojednání o podstatě hrubého hospodářského produktu.

V praktické části pak na základě dat získaných z veřejně dostupných databází finanční správy, České národní banky a Českého statistického úřadu popíší její postavení, popíší a zanalyzují vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob na pozadí vývoje hrubého domácího produktu a vyhodnotím vztah s vybranými makroekonomickými ukazateli. Nakonec kvantifikuji vztah výnosu daně a HDP.

## Metodika

V teoretické části práce použiju metody deskripce základních teoretických východisek z vybrané literatury, jejich pomocí provedu deskripci stávajícího stavu. V praktické části užiji metody deskripce a též metody komparace, a to komparaci výnosu daně v čase a komparaci její výše a výše časově odpovídajícího ukazatele HDP.

V praktické části provedu analýzu matematicko-statistickými metodami, konkrétně korelační analýzou.

Ke korelační analýze využiji Pearsonova korelačního koeficientu a Spearmanova pořadové korelace.

Pearsonův korelační koeficient se užívá k měření statistické lineární závislosti veličin, může nabývat hodnot od -1 do 1, od silné negativní závislosti do silné pozitivní závislosti, nula značí neexistenci lineární závislosti.

Předpokladem využití Pearsonova koeficientu je normální dvourozměrné rozdělení a lineární závislost veličin.

$$r = \frac{1}{n-1} \sum \frac{(x_i - \bar{X})(y_i - \bar{Y})}{s_x s_y}$$

Spearmanův koeficient pořadové korelace je odvozen od Pearsonova, nepracuje však se skutečnými hodnotami, nýbrž s jejich pořadím. Vypočítá se pomocí vzorce:

$$r_R = 1 - \frac{6 \sum d_i^2}{n(n^2 - 1)}$$

Pokud nebude uvedeno jinak, bude pro výpočty stanovena hladina významnosti 0,05 a jako koeficient korelace užit Spearmanův pořadový koeficient.

# TEORETICKÁ ČÁST

## 1 Definice daně

Teorie zná řadu definicí daní, které se mohou lišit i tím, zda dotčený teoretik nahlíží na problematiku z pohledu finančního právníka či ekonomu. Většina ekonomických teorií vykazuje shodné znaky s mírnými odlišnostmi. Kubátová<sup>1</sup> vymezuje daň jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbou do veřejného rozpočtu. Dále určuje, že jde o platbu neúčelovou a neekvivalentní. Široký (2008) definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.

Jde tedy o definice, které vymezují daň na základně definičních znaků, pokud jako odraz důležitosti jednotlivého znaku chápeme místo, na kterém je zmíněn, nejdůležitějším je znak „povinnosti.“

Daň se neodvádí na základě dobrovolnosti, nýbrž je „nutným zlem“<sup>2</sup>, způsobem nalezení prostředků na veřejné statky, které by subjekty nebyly dobrovolně ochotny platit, i když je jejich užitečnost třeba nepopíratelná.

Jelikož se jedná o povinnost ukládanou státem soukromým subjektům, musí se tak dít na základě zákona a v jeho mezích, jde o příkaz plynoucí ze zákonného rámce výkonu veřejné moci, jak jej zavádí čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto pohledu se zdá být nadbytečným čl. 11 odst. 5 Listiny, který výslovně zakotvuje povinnost ukládání daní na základě zákona. Jde nepochybně o ideologickou záležitost, kdy se Česká republika přihlásila k odkazu velkých buržoazních revolucí, zejména americké, jejímž hybným mottem bylo žádné daně bez zastoupení (no taxation without representation).

Právě mocenský charakter ukládání daní je dominantní v jejím vymezení. Zatímco soukromý obrat subjektů je určován trhem a typicky tak charakterizován jako dobrovolný, návratný, účelový a ekvivalentní, daň je z principu nastavena opačně.

---

<sup>1</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 16

<sup>2</sup> LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. s. 56

Daň tak není návratná, za její odvedení nezíská subjekt od státu žádné protiplnění. V tržním prostředí by subjekt očekával, že se mu vynaložené prostředky navrátí, ovšem nikoliv zde. Částka vymožená na dani se stává součástí veřejného rozpočtu, přičemž není kauzálně či jinak napojena na plnění, které by subjekt daně následně z veřejného rozpočtu získal. I když stát svou činností v určité míře všem poskytuje k užívání veřejné statky, poskytuje veřejné služby, nejedná se o protislужby.

Protože chybí kauzální napojení, je platba současně neúčelová, nesleduje specifický účel. Výstižné je přirovnání státního rozpočtu k měšci, do kterého připlouvají daně a ze kterého se hradí veřejné výdaje, aniž by bylo známo, z výnosu jaké daně a od jakého subjektu je tato potřeba financována<sup>3</sup>. Přesto však lze vysledovat případy, které lze označit jako výjimku, která potvrzuje pravidlo, v případě české daňové soustavy jde o silniční daň. Není divu, že existují teoretikové, kteří daně dělí mj. i na účelové a neúčelové (event. všeobecné), přičemž rozhodující je právě určení výtěžku jednotlivé daně na financování specifické oblasti<sup>4</sup>.

Při tržním chování subjekt očekává výdělek, tj. kladný, v horším případě nulový výsledek transakce pro vlastní osobu. Takové očekávání je vyloučeno při placení daně, chybí i kvantitativní spojení mezi odvedenou daní a plněním ze strany státu či samosprávného celku, daň je proto vymezena jako neekvivalentní. Ostatně to plyne z principu rovnosti před zákonem, který je určující pro veškeré zákonodárství, daňové nevyjímaje.

Existují však autoři, kteří shledávají v daňové soustavě i výjimku z neekvivalence, konkrétně u veřejných pojištění. Veřejná pojištění (zdravotní, důchodové) nejsou typicky pojímána jako daň, z ekonomického pohledu však na ně lze jako na daně nahlížet a pro účely mezinárodního srovnání typicky jako daň kategorizována budou. Transfery vázané na veřejná pojištění pak budou vykazovat jistou míru ekvivalence<sup>5</sup>, tedy např. výše pobírané nemocenské dávky bude vázána na výši odvodů do systému nemocenského pojištění, ekvivalence však nebude úplná, bude deformována principem solidarity, jež je základním principem veřejného pojištění.

---

<sup>3</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 10

<sup>4</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. s. 47

<sup>5</sup> MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. *Veřejné finance v teorii a praxi*. s. 109

Je otázkou, zda lze peněžitou formu, zmiňovanou Širokým (2008), akceptovat jako definiční znak daně, nutno ovšem uznat, že půjde o samozřejmou záležitost v moderních státech, takže Česká republika není výjimkou a v daňovém řádu stanoví, že daň se vybírá výhradně v penězích.

Pojem daně se tradičně vymezuje i vůči poplatku. Obě kategorie vykazují shodné rysy, jde o peněžité povinnosti stanovené zákonem, jež jsou příjmem veřejného rozpočtu, avšak ostatní charakteristiky jsou odlišné. Poplatek je zásadně účelový a ekvivalentní, tj. platba souvisí s užitím nějakého veřejného statku nebo poskytnutím veřejné služby a výše poplatku je vázána na míru takového využití.

Jestliže při definici daně byla povinnost pojímána jako prostředek působení veřejné moci, jednalo se o pojetí problematiky z jedné strany – subjektu daně. Pojem povinnosti se však vztahuje i k původci mocenského působení, tj. stát musí daň vybrat (to vyplývá i ze zákazu libovůle při výkonu veřejné moci). U poplatků však existují výjimky, konkrétně u poplatků místních (§ 1 zákona č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích, v platném a účinném znění), kdy záleží na obci, zda je vybírat bude, či nikoliv. Pokud však poplatek ve svém obvodu vyhláškou zavede, vybírat jej musí.

## **2 Funkce daní**

Stát neukládá daně samoúčelně, ale sleduje prostřednictvím daňové politiky jisté cíle, teorie hovoří o funkcích daně a jmenuje čtyři funkce daní – fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační<sup>6</sup>.

### **2.1 Fiskální funkce**

Nejdůležitější a historicky nejstarší je funkce fiskální, jež neznamena nic jiného než naplnění veřejných rozpočtů. Stát touto cestou získává peněžité prostředky na své fungování.

---

<sup>6</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 19

## **2.2 Alokační funkce**

U alokační funkce jde o fiskální zásah státu do ekonomiky, který je ospravedlněn selháním trhu. Liberální ekonom nahlíží na tržní prostředí jako prostředek dokonalého samoregulace ekonomiky, tedy efektivního rozdělování vzácných statků ve společnosti. Jestliže v některých aspektech nevykazuje trh žádaný stupeň efektivity, hovoří o tržních selháních. Příčinou takových selhání může být vícero – existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence.

Úkolem státu poté je tržní selhání napravovat, k čemuž může alokovat prostředky aktivně, tím, že se stává investorem. Jde o pozici, která bývá mnohými kritizována při volání po menším státě, neboť stát může ohrozit efektivní fungování trhu.

Stát dále může uspokojovat veřejnou potřebu v oblastech, kde neexistuje incentiva pro tržní uspokojení, např. zajišťuje veřejné osvětlení.

Stát může v rámci alokační funkce zvolit i strategii pasivní, kdy odměňuje některé aktivity soukromých subjektů daňovými úlevami, a tak finanční prostředky, které by jinak poplatníkovi odebral na daních, jsou mu ponechány.

## **2.3 Redistribuční funkce**

Za tržní selhání svého druhu lze považovat i míru a způsob rozdělení důchodů ve společnosti. Vždy však bude záležet na úhlu pohledu a názorovém východisku, hovoříme-li o spravedlnosti rozdělení příjmů ve společnosti, je třeba si přiznat, že spravedlnost není objektivní kategorií.

Jiný náhled tak bude mít teoretik liberální, který má za to, že trh spravedlivě odměňuje schopnost každého jedince a v důsledku nerovnoměrného rozvržení schopností ve společnosti je i inherentně nerovný v odměňování. Nerovnost pak může existenčně ohrožovat nenadané či postižené jedince, a tím mj. i sociální smír. Prostřednictvím progresivního zdanění a transferů ze strany státu nepříznivé následky nerovnosti zmírnit.

Opět jiný náhled bude mít příznivec utilitárního přístupu, jenž na srdci bude mít maximální spokojenost největšího počtu lidí, nebude se omezovat na udržení sociálního smíru, ale jeho cílem bude maximalizace užitku pro co největší množství lidí.

Neexistuje naprosto spolehlivé, odpovědné určení míry redistribuce ve společnosti, v posledku půjde o otázku politické debaty a existence a způsob přerozdělování příjmů se nakonec nemusí řídit pouze vysokými ideami, ale jeho příčinou může být i ochota směnit přechodnou politickou přízeň za cizí peníze.

## 2.4 Stabilizační funkce

Poslední funkcí daně je pak stabilizační funkce, která vychází z keynesiánské teorie, jež fungování ekonomiky váže na úroveň poptávky<sup>7</sup>. Stát dle představ keynesiána svými daňovými zásahy může ovlivnit stav celé ekonomiky, a to prostřednictvím regulace objemu oběživa v ekonomice, stimulačím či potlačujícím poptávku, korigovat její výkyvy v závislosti na fázi hospodářského cyklu zejména regulovat cenovou hladinu a nezaměstnanost, mezi kterými existuje negativní závislost. Jedná se o funkci nejmladší a zpochybňovanou.

## 3 Třídění daní

### 3.1 Třídění daní podle objektu

Dle hospodářské skutečnosti, která podléhá zdanění, daně dělíme na:

- **Důchodové daně** – zdaňován je zde důchod, tedy příjem, bez ohledu na to, zda se jedná o příjem peněžitý či obdrženy v naturální formě.
- **Majetkové daně** – zdaňují majetek, tedy držbu nějaké věci nebo její nabytí.
- **Subjektové daně** – zde je předmětem daně samo bytí subjektu daně, někdy hovoříme o dani z hlavy, tato forma daně je již historickou záležitostí, v moderní době se prakticky nevyskytující, výjimkou byla tzv. Community charge zavedená ke konci osmdesátých let ve Spojeném království, která vyvolala takovou vlnu protestů, že ukončila politickou kariéru M. Thatcherové.

---

<sup>7</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. s. 13

- **Výnosové** – opět se jedná o spíše historický relikv užívaný v dobách, kdy neexistoval jiný, efektivnější způsob zjištění majetnosti či výnosnosti (dnes moderní veřejné registry, standardizované účetnictví). Majetnost (a tím efektivní danitelnost) byla proto hodnocena např. podle počtu oken na domě, prosperita podniku např. počtem zaměstnanců.
- **Spotřební** – daně jsou takové, které daní spotřebu. Zdanění spotřeby může být buď obecné, ze všeho spotřebovaného zboží, nebo selektivní, z vybraných typů zboží.
- **Obratové** – obratové daně dále dělíme na kaskádovité a daně z přidané hodnoty. Kaskádovité daně obratové předpokládají, že se na produkci výrobku podílí několik výrobců po sobě a u každého z nich je daněn hrubý obrat z výroby plynoucí. Daně z přidané hodnoty zohledňují čistý obrat, anebo obrat docílený posledním výrobcem.
- **Z finančních transakcí**

### 3.2 Třídění na daně přímé a nepřímé

Rozhodným kritériem dělení je dopad daně, dohledatelnost subjektu, k jehož tíži v konečném důsledku půjde odvedená daň. Daň přímá je bez dalšího taková, která jde na úkor důchodu či majetku poplatníka, jde o daň adresnou. Kubátová uvádí, že: „U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.“<sup>8</sup>. Široký jde dál a nepřímou daň popisuje jako „placenou a vybíranou v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů...“ a zdůrazňuje, že nepřímé daně nerespektují platební a majetkové poměry poplatníka.<sup>9</sup>

Kritériem někdy bývá existence plátce daně, který nenese daňovou povinnost přímo, ale odpovídá majetkově za její vyměření a odvedení. Taková je situace u nepřímých daní, kdy kupř. prodejce vystupuje jako plátce daně z přidané hodnoty a kupující zákazník jako poplatník nese daňovou povinnost.

---

<sup>8</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 20

<sup>9</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. s. 40



Bereme-li však v úvahu přenášení daňového břemene, není možno takto kategoricky daňového plátce a daňového poplatníka odlišit, což vede teoretiky ke zpochybňování řazení daně z příjmů společností jako daně přímé.<sup>10</sup>

Dělení na přímé a nepřímé daně je využíváno jako tradiční prvotní dělení celé daňové soustavy.

### **3.3 Třídění na daně syntetické a analytické**

Při zdanění syntetickou daní se všechny příjmy subjektu daní rovnocenně a ve svém souhrnu, zejména, co se způsobu výpočtu a sazby týče. Analytické zdanění znamená zase, že každý zdroj příjmu je daněn odděleně.

### **3.4 Třídění daní podle respektování majetkových poměrů poplatníka**

Teorie v této souvislosti hovoří o adresnosti daně. Takovým způsobem dělení docházíme ke dvěma skupinám daní, které označujeme tradičně latinsky *in rem* a *in personam*. Pokud zkoumáme platební schopnost poplatníka, pak se jedná o daň **in personam** (proti osobě), pokud od platební schopnosti poplatníka odhlížíme, jde o daň **in rem**, věcnou. Věcnými daněmi jsou především daně nepřímé jako př. spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, ale také důchodové, placené společnostmi, a majetkové<sup>11</sup>.

### **3.5 Třídění podle subjektu daně**

Třídícím hlediskem je zde určení osob či definování skupiny osob, k jejichž tíži je daň uvalena. Poté můžeme rozeznat skupiny daní, kde poplatníkem je<sup>12</sup>:

---

<sup>10</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. s. 7

<sup>11</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 22

<sup>12</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. s. 8

- **jednotlivec** – tradiční pojetí, kde jako poplatník vystupuje člověk, který je nějakým způsobem blíže specifikován, v tuzemsku rodným číslem.
- **domácnost** – zde je jednotkou zdanění rodina, pojatá jako soubor členů domácnosti, přitom daň je spojena s jedním ze členů domácnosti – hlavou rodiny.
- **oba manželé** – existuje institut společného zdanění manželů uplatňovaný v některých evropských zemích, který spočívá v možnosti danit společně, tj. podat jedno daňové přiznání za oba manžele, kde hlášený příjem bude součtem příjmů manželů, z ideální poloviny příjmu bude vypočtena výchozí daňová povinnost a poté zdvojnásobena na výši placenou oběma manžely. Tak může být dosaženo snížení daně z příjmu, pokud jeden z manželů má vyšší daň a je zavedeno progresivní zdanění příjmů.
- **všichni členové domácnosti** – tzv. plný splitting; je podobný postup jako u společného danění manželů, ovšem zde se příjem pro určení daňové povinnosti nedělí pouze na manžele, ale na všechny členy domácnosti.
- **korporace** – právnická osoba, je analogií daně z příjmu jednotlivce, ovšem s tím rozdílem, že individualizace osoby se zde neděje prostřednictvím rodného čísla, nýbrž prostřednictvím (daňového) identifikačního čísla.

### 3.6 Třídění daní dle vztahu ke zdaňovacímu období

Rozlišují se daně **bez zdaňovacího období** a **daně s pravidelnou periodicitou**. Daně bez zdaňovacího období jsou takové, které se nevybírají pravidelně, ale jsou spojeny se specifickou událostí. Jedná se o historicky starší formu, která dnes již plní doplňkovou roli, i s ohledem na omezenou možnost plánování příjmu veřejného rozpočtu.

Mnohem častější jsou daně se stanovenou periodicitou, typická je periodicitou roční. Podle způsobu formulace základu daně mezi daněmi se stanovenou periodicitou rozeznáváme daně kapitálové, kde je výpočet daně spojen se stavovou veličinou, a daně běžné, u kterých je základem veličina toková.

Podobně můžeme rozlišit **daně za zdaňovací období** a **daně na zdaňovací období**. U daní za zdaňovací období je základ daně načítán v průběhu zdaňovacího

období, u daní na zdaňovací období je určující rozhodný den, zdaňovací období pouze vyjadřuje frekvenci odvodu daně.

Z uvedeného plyne, že daně kapitálové a daně na zdaňovací období budou daněmi z majetku, u kterých je obtížné zjistit změny hodnoty - základu daně v průběhu zdaňovacího období a nepředpokládají se takové výkyvy v hodnotě, který by ospravedlňovaly eventuelní administrativní náročnost. Naproti tomu daně běžné a daně za zdaňovací období jsou administrativně náročné a výkyvům podléhají, i proto je běžné platit takové daně v zálohách.

### 3.7 Třídění daní dle vztahu k daňovému základu

Buď můžeme naleznout daně absentující vztah k daňovému základu, např. již zmiňovaná daň z hlavy. Anebo je konstrukce daně navržena tak, aby výše daně byla určována měrnou jednotkou a daň je pak určena počtem hektolitrů, čtverečních metrů, megawattů atd. vyprodukovaného, spotřebovaného či užitého objektu daně, takové **daně** potom nazýváme **specifické**. Poslední možností jsou **daně ad valorem**, kdy výše daně je vázána na cenu objektu daně. Nelze vyloučit ani kombinaci posledně uvedených, jak je patrné u platné úpravy zdanění cigaret.

### 3.8 Třídění daní podle stupně progresse

Progrese daně určuje, jak je výše daňové povinnosti závislá na příjmu nebo majetku, typické je toto dělení pro důchodové daně, u kterých hledíme na poměr výše daně vůči zdaňovanému příjmu.

- **Proporcionální daň** je taková, kdy poměr výše daně vůči důchodu se s rostoucím důchodem nemění, tj. zůstává konstantní.
- **Progresivní daň** je pak taková, u které se s rostoucím důchodem zvyšuje poměr daně vůči důchodu.
- **Degresivní (regresivní) daň** je taková, kdy poměr výše daně vůči důchodu s rostoucím důchodem klesá.

### 3.9 Institucionální třídění daní

Motivem institucionálního třídění daní je umožnit při národních odlišnostech mezinárodní srovnání daňových soustav, čehož lze dosáhnout standardizací pojmu daně a jeho dělení. Nejznámějším vodítkem je klasifikace daní dle Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), podobný vlastní systém ovšem užívá i Mezinárodní měnový fond a také Statistika národních účtů OSN.

## 4 Systémový pohled

### 4.1 Daňová soustava

Jako definici daňové soustavy uvádí Široký: „Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. K faktorům ovlivňujícím uspořádání daňové soustavy patří velikost státu a jeho územní členění, tradice výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů.“<sup>13</sup>

Daňovou soustavu České republiky jako soustavu daní lze rozdělit na daně přímé a nepřímé. Mezi přímé daně řadíme daně důchodové a daně majetkové, mezi nepřímé naproti tomu daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně ekologické.

### 4.2 Daňový systém

Pojmu daňová soustava je nadřazen pojem daňový systém. Systém obecně lze definovat jako množinu prvků, množinu vztahů mezi nimi s dynamickým a účelovým uspořádáním<sup>14</sup>, daňová soustava je subsystemem daňového systému<sup>15</sup>. Daňový systém pak „zahrnuje (kromě daňové soustavy) i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování,

---

<sup>13</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. s. 10

<sup>14</sup> LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. s. 37

<sup>15</sup> LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. s. 39

vymáhání a kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.“<sup>16</sup>

Koncepce daňového systému formuje i jeho celkovou výtěžnost. Relevantní jsou jednotlivé prvky i jejich vzájemné uspořádání. Nesprávně sladěný systém může přinášet zvýšené náklady daňovým poplatníkům i správci daně, počítat je nutno i s implicitními náklady.

### 4.3 Daňový mix

Existuje množina všech daní, vybíraných na daném území, které vytvářejí daňovou strukturu. Tuto strukturu lze analyzovat poměrovými ukazateli jednotlivých složek daňové soustavy.

Vezmeme-li v potaz i poměrové či kvantitativní ukazatele, můžeme hovořit o daňovém mixu. Každý stát má svůj osobitý daňový mix, který je dán daňovou strukturou i ostatními faktory, mezi které můžeme zařadit i daňovou morálku<sup>17</sup>.

Vztahy mezi prvky daňového systému a jejich dynamika se projevují i provázaností takových faktorů, kdy daňová morálka má vliv na zákonnou úpravu a naopak. Daňový systém není uzavřený, ale interreaguje i s okolím, které nemůžeme omezit v globalizovaném světě geograficky, proto je nutno jako činitel potenciálně ovlivňující národní daňový mix připustit i daňové mixy, resp. obecně daňovou politiku ostatních států.

Moderním trendem je hledat příjmy veřejných rozpočtů u daní nepřímých na úkor daní přímých. Tendence odpovídá politické nevoli zvyšovat daňovou zátěž voliče, podloženou vnímáním takové daně jako trest za schopnost či snahu. Také, zejména v souvislosti s progresivním zdaněním příjmů, je poukazováno na danění části příjmu, který by se v rukách poplatníka jinak stal úsporou.

---

<sup>16</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. s. 115

<sup>17</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 126

Jako úspora by se stal investicí a stát tak ochuzuje ekonomiku o prostředky, které by mohly zvýšit hospodářský růst. Stát sám je sice investorem, avšak zpravidla nepostupuje s takovou efektivitou, jakou předpokládáme u umístění investice volným trhem. Nezanedbatelným argumentem proti dani z příjmu je i administrativní náročnost, tedy implicitní náklady, které má daňový poplatník či plátce s daňovou povinností. Z pohledu státu je pak výnosnost daní ze spotřeby stíhána menší volatilitou, neboť není v takové míře ovlivněna inflačními vlivy.

Protiargumentem proti preferenci daní nepřímých je jejich vliv na zvyšování cenové hladiny, neboť břímě daně ze spotřeby je typicky přeneseno na spotřebitele v podobě ceny. Mnohem zásadnějším však je kritika pro nespravedlnost nepřímého zdanění, takové daně totiž zcela nenásledují ať už horizontální či vertikální spravedlnost (viz dále). Ve stejné míře jsou daně subjekty s menším i větším příjmem, jedná se ve výsledku o regresivní zdanění, protože více zasáhne poplatníky s menším příjmem, přičemž lze vysledovat opačnou úměru, čím menší je příjem poplatníka, tím větší je jeho postih daní ze spotřeby. U daně z přidané hodnoty je tak kupř. tento efekt zmírňován zavedením snížené daně na nezbytné statky, tj. Potraviny a léky.

#### **4.4 Daňová kvóta**

Daňový systém je možno sledovat nejen úhlem pohledu příjmu veřejných rozpočtů, ale i úhlem pohledu daňového poplatníka jako výdaj. Rozšířeným poměrovým ukazatelem pro kvantifikaci tohoto hlediska je daňová kvóta.

Daňová kvóta je užívána v mezinárodním srovnání míry zdanění, v závislosti na tom, jak je daňová kvóta určována, jde buď o daňovou kvótu složenou, nebo jednoduchou. Složená daňová kvóta zahrnuje při výpočtu i sociální pojistné, jednoduchá nikoliv. Daňová kvóta je poměrový ukazatel, který srovnává, jaké části hrubého domácího produktu odpovídá celková vybraná daň (v běžných cenách).

Dále je možné daňovou kvótu dělit na jednoduchou a konsolidovanou. Jednoduchá daňová kvóta vychází prostě ze součtu všech daňových odvodů do veřejných rozpočtů. Pro přesnější zachycení se tento výsledek „konsoliduje“, prostředky z daní se totiž v určité míře vrací zpět do ekonomiky jako výdaje, které

znovu podléhají zdanění. Cílem konsolidace je především zabránit dvojímu započtení příjmů.<sup>18</sup>

Vývoj daňové kvóty v České republice od roku 1990 byl proměnlivý, nejprve v souvislosti s hospodářskou transformací došlo k jejímu poklesu, nyní znovu narůstá. Jisté vývojové tendence lze považovat za logické, např. v době hospodářské recese by měla daňová kvóta stoupat, jiné mohou souviset s momentálním politickým vedením.

## 4.5 Principy daňového systému

### 4.5.1 Efektivita

Zásada efektivity požaduje, aby daně byly ekonomicky efektivní, tj. aby měly minimální distorzní efekt a dále aby naopak ekonomickou efektivitu zvyšovaly. Lénártová<sup>19</sup> uvádí: Distorze vedou k substituci, a čím je substituční efekt větší, tím je větší nadměrné břemeno daní. Stiglitz tvrdí<sup>20</sup>, že zdaňovány by měly být faktory, které jsou neelastické v nabídce, neboť nevyvolávají negativní efekt na straně nabídky, přičemž jako ideální – nedistorzní – daň navrhuje daň pozemkovou a vyjadřuje podiv nad opačným trendem daňové politiky ve Spojených státech, která privilejuje daň z výnosu kapitálu.

Taktéž volá po zdanění aktivit, které vytváří negativní externality, zdaněním negativních aspektů ekonomiky a úlevami pro aktivity přínosné (výzkum) lze zvyšovat ekonomickou efektivitu systému.

### 4.5.2 Administrativní jednoduchost

Daňový systém by měl být tak jednoduchý, aby byly minimalizovány náklady s ním spojené na straně správce daně, i na straně poplatníka daně (daňového plátce). Tato

---

<sup>18</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 48

<sup>19</sup> LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. s. 118

<sup>20</sup> Stiglitz, J.E. 2014. *Reforming Taxation to Promote Growth and Equity* [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné ze stránek Roosevelt Institute: [https://rooseveltinstitute.org/wp-content/uploads/2014/05/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](https://rooseveltinstitute.org/wp-content/uploads/2014/05/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf)

kategorie může být spjata s efektivitou systému, hovoříme o daňové efektivnosti a poměříme výši vybrané daně s náklady, které má daňový subjekt nebo stát s daňovou administrací.

### **4.5.3 Flexibilitnost**

Daňový systém má mít schopnost adaptace na nové – změněné podmínky, a to jak cestou diskreční, tak i prostřednictvím vestavěných regulátorů. Vlastnost flexibility se zdá být dost problematickou, když vestavěné regulátory lze vázat pouze na změny ukazatelů v čase. Problematickým však bývá změna společenských okolností (nové technologie, výrobky, např. internet, elektronické cigarety), na které je však nutné reagovat v souladu s požadavkem zákonnosti daně zákonodárnou cestou.

S ohledem na tvrdou linii raženou Ústavním soudem<sup>21</sup> je případné „doladění“ jednotlivostí daně podzákonnou úpravou prakticky vyloučeno. Přitom je jasné, že cesta zákonodárným procesem je během na dlouhou trať, navíc s úskalími pozměňovacích návrhů z dílny poslanecké invence a tlaku lobbistických skupin.

### **4.5.4 Požadavek politické odpovědnosti**

Daňový systém musí být transparentní, daňový subjekt by měl být náležitě informován o dani, její konstrukci a o tom, jak je s příjmem z daně naloženo. Daňový subjekt bývá současně také voličem a možnost politické kontroly a politického rozhodování, která se realizuje také prostřednictvím voleb, je podmíněna informovaností.

### **4.5.5 Spravedlnost**

Daň by měla být na daňové poplatníky rozvržena spravedlivě, přitom lze rozlišit dvojí přístup – zdanění prospěchu a zdanění schopnosti platit.

---

<sup>21</sup> Nález Ústavního soudu České republiky z 11. října 1995 sp.zn. Pl.ÚS 3/95



Zdanění prospěchu předpokládá, že výše daně by měla reflektovat míru, jakou se poplatník podílí na veřejných výdajích. Stát vynakládá určité penzum na státní služby a někteří poskytovaných služeb využívají ve větším množství, jiní méně, a proto výdaje, které jsou takto „spotřebovány“ poplatníkem ve státních službách by měly nalézat proporcionalní výraz v rozvržení daňového břemene.

Takové hledisko však není využitelné obecně, „jednak proto, že spotřebu kolektivních statků prostě nelze mezi poplatníky rozdělit (obrana státu, policie, právní systém, infrastruktura), jednak proto, že mnohé veřejné výdaje jsou založeny na solidaritě a jejich existence by s tímto principem ztratila smysl.“<sup>22</sup> Adam Smith prvou ze zmíněných výhrad řešil poměrem důchodů (čím větší je důchod poplatníka, tím větší výdaje stát vynakládá na jeho ochranu), tím se blíží hledisku zdanění schopnosti platit<sup>23</sup>.

Zdanění schopnosti platit má však širší záběr než výši důchodu. V potaz se berou i jiné zdroje, např. majetek (kapitál), spotřeba, přihlíží se k event. nutným výdajům (bezdětní poplatníci vs. poplatníci s dětmi). Spravedlnost zdanění dle schopnosti platit rozeznáváme dvojí – horizontální a vertikální.

Horizontální spravedlnost požaduje, „že dva jedinci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně, by měli platit stejnou daň,“ zatímco podstatou vertikální spravedlnosti je „, že jedinec, který je na tom v relevantních aspektech lépe, by měl platit vyšší daň.“<sup>24</sup>

## **5 Prvky daně z příjmů právnických osob**

Vymezení daně v jednotlivých zákonech podléhá určité formalizované struktuře, již teorie zobecňuje a kategorizuje. Táž teorie rozlišuje mezi základními prvky daně, přítomné nutně u každého druhu daně, a prvky ostatními, které se vyskytují třeba pouze u některých druhů. Ohledně základních prvků daně nepanuje mezi jednotlivými

---

<sup>22</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 104

<sup>23</sup> LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. s. 121

<sup>24</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. s. 105

autory shoda, vyjdeme z toho, že základními prvky jsou subjekt daně, předmět daně, základ daně a daňová sazba.

U daní z příjmů jsou tyto základní prvky doplněny ještě o tzv. korekční prvky, zákonodárce používá korekčních prvků ve vztahu k předmětu daně (institut vyňatých a nezahrnovaných příjmů), ve vztahu k základu daně (nezahrnované příjmy, osvobozené příjmy, odčitatelné položky) a ve vztahu k dani (slevy).

V následující části bude pojednáno o prvcích daně postupně dle jakéhosi algoritmu výpočtu daně z příjmů právnických osob. Nejprve je nutno znát *subjekt daně* a poté vymezit *předmět daně* s určením *příjmů z předmětu daně vyňatých*, což umožní poplatníkovi určit *základ daně*, očištěný prostřednictvím institutu *daňově uznatelných a neuznatelných nákladů* a upravený nejprve o *příjmy nezahrnované a osvobozené*. V další fázi se upraví o daňově *odčitatelné položky*. Z upraveného a zaokrouhleného základu daně se pomocí *daňové sazby* vypočte daň, již snížit o *slevy na dani*.

Konstrukční prvky daně jsou určující pro objem inkasa daně, stát formuluje, co a v jaké míře bude daněno.

## 5.1 Subjekt daně z příjmu právnických osob

Dle teorie, je subjekt daně osoba, která je povinna strpět, odvést nebo platit daň<sup>25</sup>. V případě daně z příjmů právnické osoby je subjektem daně právnická osoba. Nicméně záběr ustanovení § 17 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále též jako „ZDP“) je širší a lze mít tedy za to, že nadpis druhé části zákona používá slova právnická osoba jako jakousi legislativní zkratku. Samotný pojem právnické osoby je určen soukromým právem a lze tvrdit, že právnickou osobou je taková, kterou zákon za právnickou osobu označí, a to buď výslovně, anebo implicitě tak, že vymezí podstatné znaky právnických osob, anebo jejíž osobnost zákon uzná.

Nad rámec pojmu právnické osoby zahrnuje zákon mezi plátce daně z příjmu i organizační složky státu. Stát sám vystupuje jako právnická osoba, zejména v soukromoprávních vztazích, ale jeho organizační složky právní osobnost nemají.

---

<sup>25</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 14

Zákon ovšem stanoví, že poplatníkem daně z příjmu právnických osob jsou. Jmenuje i další entity, které z pohledu daňového práva jsou „subjekty“ daňové povinnosti, tedy poplatníky: podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, svěřenský fond podle občanského zákoníku, jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem, fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Zásadním je dělení poplatníků daně z příjmu právnických osob na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňovým rezidentem je daňový poplatník, který má v ČR sídlo nebo místo svého vedení (§ 17 odst. 3 ZDP) po dobu minimálně 183 dní v roce, přičemž se zohledňuje každý započatý den. Zatímco daňový rezident je daněn bez omezení, tj. mezi jeho daněné příjmy jsou zahrnovány ve stejné míře příjmy dosahované v tuzemsku i zahraničí, daňovému nerezidentovi se daní pouze příjmy ze zdrojů na území republiky.<sup>26</sup>

Z pohledu zákona výjimečné postavení (odchylnou reglementací) požívá veřejně prospěšný poplatník. Jak je patrné, oddělení je formální, když zákon výslovně stanoví, že veřejně prospěšným poplatníkem nemůže být obchodní korporace, byť kapitálové obchodní korporace mohou být zřízeny i za jiným účelem než za dosahováním zisku, tedy i k účelům veřejně prospěšným. Může se zdát sporným samotné zdanění veřejně prospěšného poplatníka, literatura jej obhájí distorzním vlivem, vznikem konkurenční výhody v případě nedanění příjmů veřejně prospěšného poplatníka<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. s. 206

<sup>27</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 92

## 5.2 Předmět daně

Předmět daně bývá jindy nazýván objekt daně, rozumíme jím hospodářskou skutečnost, na jejímž základě je možno daňovému poplatníkovi uložit daňovou povinnost. Takovou skutečností může být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek, dále pak určitá činnost (spotřeba, obrat) a byť i jen hypoteticky samotná existence daňového subjektu. Vančurová vybírá jako typické předměty daně hlavu, majetek, spotřebu a důchod.

Předmět daně z příjmu právnických osob je typem daně důchodové a je vymezen v ustanovení § 18 ZDP, a to jednak pozitivně, jednak negativně. V pozitivním smyslu je stanoveno, že jím jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Negativně jsou pak uvedeny typové případy, kdy majetkový příjem předmětem daně není.

Z pohledu inkasa daně jistě větší význam bude předmět daně mít u obchodních korporací jakožto ekonomicky aktivních poplatníků. Mezi obchodními společnostmi však panuje rozdíl, neboť odlišně je předmět daně vymezen u osobních obchodních společností - veřejná obchodní společnost zdaňuje pouze příjmy podléhající zvláštní sazbě daně, zisk společnosti je předmětem daně jednotlivých společníků podle jejich podílů. Stejně je tomu u komanditní společnosti v rozsahu, v jakém zisk připadá komplementářům.

Zvláštní ustanovení regulují předmět daně u veřejně prospěšných poplatníků na rozsah užší než u ostatních poplatníků. U těchto je předmětem daně vždy příjem z reklamy, z členského příspěvku, v podobě úroku, z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku. Naopak příjmy z nepodnikatelské činnosti jsou předmětem daně pouze tehdy, překračuje-li jejich výše vynaložené náklady. Odlišný je pro změnu předmět daně u veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí, poskytovatelů zdravotních služeb, které mají oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, obecně prospěšných společností a ústavů, u nichž se za příjem nepovažuje pouze investiční dotace, ačkoliv se o veřejně prospěšné poplatníky jedná.

### 5.2.1 Příjmy vyňaté

Jedná se o legislativní techniku, pomocí níž se blíže specifikuje a lépe vymezuje předmět daně ve prospěch právní jistoty poplatníka, nebo již se zabraňuje dvojímu

zdanění téže skutečnosti v situaci, kdy se dva předměty daní zčásti překrývají. Může jít však i výsledek lobování zájmových skupin, které dokážou legislativně prosadit privilegované postavení.<sup>28</sup>

Dle platné legislativy jde o příjmy uvedené v ustanovení § 18 odst. 2 ZDP, konkrétně o:

a) příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,

b) u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona, příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě,

c) příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou podle § 36 tohoto zákona,

d) příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit a vyjmenované příjmy zdravotních pojišťoven a společenství vlastníků jednotek.

### 5.3 Základ daně

Základ daně typicky kvantifikuje předmět daně, vyjadřuje jej v měrných jednotkách nebo v jednotkách měny. Je tak spjata s pojmem předmět daně, který množstevně konkretizuje. Vančurová uvádí, že „základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.“<sup>29</sup>Dle dikce zákona je základem daně „rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.“ (§ 23 odst. 1 ZDP).

---

<sup>28</sup> RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. *Důchodové daně*. s. 52

<sup>29</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 20

Pokud je poplatník účetní jednotkou, pak vstupní informace poskytuje účetnictví jako rozdíl nákladů a výnosů, tedy hospodářský výsledek, jenž je ovšem modifikován, neboť jde zejména o hospodářský výsledek před zdaněním a očištěný od vlivu Mezinárodních účetních standardů.

Institut základu daně nelze zcela oddělit od institutu předmětu daně, jak vyplývá z judikatury. Nejvyšší správní soud<sup>30</sup> akceptoval, že kladný kurzový rozdíl (ačkoliv je o něm účtováno na výnosovém účtu) není příjmem z pohledu daňového. Přejímání výsledků z účetnictví není automatickou činností, ale musí respektovat odlišné cíle účetnictví a daní. V souladu s předchozí rozhodovací praxí dospěl k závěru, že příjmem je reálné navýšení majetku daňového poplatníka, které nachází projev v právní sféře poplatníka a je pro něj využitelné. Pokud poplatník není účetní jednotkou, vychází se z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

### **5.3.1 Základ daně u veřejně prospěšného poplatníka**

Veřejnému poplatníku zákon umožňuje snížit daňový základ, upravený dle ustanovení § 34 ZDP (tedy po odpočtu daňové ztráty, odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu na podporu odborného vzdělávání) až o 30 %, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností. Výše takového odpočtu je omezena horní hranicí i absolutně, činí maximálně 1 000 000 Kč, pokud je základ upravené daně nižší než 300 000 Kč, činí maximálně tuto částku, vždy je horním stropem výše základu daně. Uvedená možnost snížení daňového základu je odepřena obcím, krajům, poskytovatelům zdravotních služeb, kteří mají oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, a profesním komorám, jakož i poplatníkům založeným za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizacemi zaměstnavatelů.

Výhodnější postavení mají veřejné vysoké školy, obecně prospěšné společnosti nebo ústavy, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejné výzkumné instituce, které mohou svůj upravený daňový základ snížit o dalších 30 %, pokud uspořené prostředky v následujícím zdaňovacím období použijí

---

<sup>30</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.4.2012 sp.zn. 5 Afs 45/2011

ke krytí nákladů na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti. I zde existuje absolutní horní hranice, a to 3 000 000 Kč, v případě, že snížení činí méně jako 1 000 000 Kč, pak o tuto částku, nejvýše však o částku odpovídající daňovému základu.

### **5.3.2 Samostatný základ daně**

Samostatný základ daně je základ daně plynoucí ze zdrojů v zahraničí daňovým rezidentům v ČR, zahrnující podíly ze zisků, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo obdobná plnění, ovšem nesnížená o daň uhrazenou v zahraničí. Logicky zákon uvádí, že do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně. Mutatis mutandis se stejný postup uplatní u poplatníků - daňových nerezidentů, kteří vykáží obdobné příjmy z provozoven na území ČR. Samostatný základ daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

### **5.3.3 Příjmy nezahrnované do základu daně**

Jedná se o příjmy vyjmenované v ustanovení § 23 odst. 4 písm. a)-l) ZDP. Podstatou je zejména zabránit dvojímu zdanění u příjmů, ze kterých se daň z příjmů odvádí v jiném režimu (daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně nebo zvláštní sazbou ze samostatného základu daně) nebo které již byly zdaněny. Dále příjmů, které jsou svázány s náklady, které nebyly uznány jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, maximálně do této výše (manko, penále). Takový postup souvisí s principem daňové symetrie, stejně jako nezahrnutí příjmů spojených s výdajem vynaloženým na příjem, který nebyl předmětem daně nebo byl od daně osvobozen. Nezahrnuté zůstávají taktéž jmenované příjmy, které reálně příjmy nejsou (oceňovací rozdíl).

### **5.3.4 Osvobozené příjmy**

Existují příjmy, které sice spadají do záběru předmětu daně, ale nejsou daněny, protože jsou od daně osvobozeny. Takové příjmy poplatník nedaní, ale ani si nemůže v případě daní z příjmu o výdaje (náklady) vynaložené na jejich zajištění, dosažení a udržení snížit daňový základ, ani takové výdaje nemůže uplatnit v rámci daňové ztráty.

Poměrně rozsáhlý a hůře přehledný, hleděno prizmatem požadavku jednoduchosti daňové konstrukce, je negativní výčet příjmů, jež jsou od daně osvobozeny. Ze

systemového pohledu se jedná o prohřešek proti základní zásadě tvorby daňového systému – administrativní jednoduchosti. Tím se zvyšují náklady státu, náklady plátců a poplatníků, zvyšuje se riziko daňových úniků. Nepřehlednost daně z příjmu fyzických osob se stala objektem kritiky Národního kontrolního úřadu<sup>31</sup>, taktéž nelichotivé je v téže zprávě citované skóre Světové banky vyjadřující počet hodin ročně vynaložených na administraci daní 230.

Výčet v zákoně (zejména ustanovení § 19 ZDP) je vyčerpávající, osvobození může být motivováno hospodářskou efektivitou (kdyby stát platil daně sám sobě), podporou nějaké činnosti, ochranou veřejného statku (ekologický motiv), po případě může jít o uplatnění daňové ekvity – daňové rovnosti. Osvobození příjmů může být vymezeno věcně druhem příjmu nebo může být vymezeno osobně – osobou poplatníka, pak rozlišujeme osvobození věcné, osobní nebo jejich kombinaci.

Ve výsledku tedy není v podstatě rozdíl mezi vynětím z předmětu daně a osvobozením od daně, což vede některé autory k zamyšlení nad opodstatněností koexistence obou institutů: „...vytvoření takové podskupiny zákonodárcem není logické, neboť režim příjmů, které nejsou předmětem daně, je stejný jako příjmů, které předmětem daně jsou, ale od daně jsou osvobozeny. Ani v jednom případě není nutný nárok na neplacení daně uvádět v daňovém přiznání. De lege ferenda by bylo logické, aby všechny příjmy podléhaly dani a některé příjmy byly od daně osvobozeny.“<sup>32</sup>

Zvláštní kategorií osvobozených příjmů jsou bezúplatné příjmy vyjmenované v ustanovení § 19b ZDP. Ustanovení obsahuje bezúplatné příjmy osvobozené u všech poplatníků, jako např. nabytí dědictví nebo odkazu nebo majetkový prospěch z výprosy, výpůjčky a zápůjčky do 100 000 Kč, ve druhém odstavci však kategorii příjmů osvobozených u veřejně prospěšného poplatníka, jako např. příjmy do veřejné sbírky, na humanitární nebo charitativní účel.

---

<sup>31</sup> Zjištění z kontrol NKÚ zaměřených na daňovou problematiku. In: *Zpráva o daních v České republice* [online]. 25.7.2019 [cit. 11.12.2019]. Dostupné z: [https://www.nku.cz/assets/promedia/tiskove-zpravy/zprava-danich\\_\\_2.pdf](https://www.nku.cz/assets/promedia/tiskove-zpravy/zprava-danich__2.pdf)

<sup>32</sup> RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. *Důchodové daně*. s. 51



### 5.3.5 Daňové a nedaňové výdaje

Bylo uvedeno, že při určení daňového základu se vychází z účetnictví a že ne každý výnos je příjmem. Z pohledu daňového ještě důležitější je okolnost, že ne každý náklad poplatníka je výdajem z pohledu daňového. Především dle ustálené judikatury<sup>33</sup> musí jít o výdaj, který poplatník skutečně vynaložil, vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, vynaložil ve zdaňovacím období a musí být jako výdaj daňovými předpisy (výslovně či nepřímo) označen a poplatníkem prokázán. Bezprostřední souvislost se získáním zdanitelného příjmu je určena i účelově, zaměřením na jeho dosažení, zajištění a udržení, hledisko, pomocí něhož se hodnotí i adekvátnost a přiměřenost výdajů.

V ustanovení § 24 a § 25 ZDP je kromě uvedeného obecného rámce jmenován i demonstrativní výčet, co je za daňové výdaje třeba považovat, a která nelze, tj. které jsou daňově neúčinné.

Mezi daňovou účinností a neúčinností není kategorická hranice, lze rozlišovat výdaje, které:

- 1) nejsou daňově uznatelné vůbec (např. náklady na reprezentaci, nesmluvní sankce)
- 2) jsou daňově uznatelné pouze do výše souvisejících příjmů (např. manka, škody – do výše přijaté náhrady)
- 3) daňově uznatelné v mezích zákona o daních z příjmů (např. daňové odpisy, zákonné rezervy, zákonné opravné položky)
- 4) daňově uznatelné jen, pokud byly zaplacený (např. daň z nemovitosti, smluvní pokuta).

## 5.4 Odčitatelné položky

V případě odčitatelných položek se jedná o zákonodárcem umožněné snížení daňového základu.

---

<sup>33</sup> např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006 sp.zn. 5 Afs40/2005

### **5.4.1 Daňová ztráta**

Daňovou ztrátou zákon rozumí záporný rozdíl mezi upravenými příjmy a upravenými výdaji. Tento rozdíl může poplatník v pozdějších zdaňovacích obdobích, ve kterých bude rozdíl kladný, využít ke snížení daňového základu, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vyměření daňové ztráty.

Uplatnění daňové ztráty je podmíněno nezměněnou účastí na kapitálu a na kontrole v právnické osobě – poplatníkovi.

### **5.4.2 Podpora výzkumu a vývoje**

Dále lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání má dvě formy - odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočet výdajů na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání, výše odpočtu je rovna součtu těchto položek. Odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání lze uplatnit u majetku, který poplatník daně zakoupil nebo si jej pořídil na leasing, v obou případech se musí jednat o majetek nový, další podmínkou je, že jde o hmotný majetek odpisovaný v I. - III. třídě, anebo software, s pořizovací cenou vyšší jako 60000 Kč.

Podkladem pro odpočet na podporu odborného vzdělávání musí být smlouva o rozsahu a podmínkách vzdělávací činnosti s poskytovatelem, tedy školou, kterou je škola střední, vyšší odborná nebo vysoká.

Výše odpočtu na pořízení majetku je složitěji koncipována, maximálně lze uplatnit součin částky 5000 Kč a počtu hodin vyučování na pracovišti poplatníka v daňovém období, kdy byl majetek pořízen. Odpočet výdajů za žáka či studenta je zákonem postaven jednodušeji, jde o pevnou sazbu 200 Kč na studenta a hodinu výuky.

### **5.4.3 Dar**

Základ daně po jeho snížení dle ustanovení § 34 ZDP lze ještě snížit o hodnotu bezúplatného plnění vynaloženého ve prospěch obcí, krajů, organizačních složek státu a tuzemských právnických osob, pořádajících sbírky, pokud byly věnovány na zákonem vyjmenované účely. Výčet zákonný je mnohem širší, zahrnuje mj. i politické strany a hnutí, tělovýchovné spolky, církve a náboženské společnosti.

Také některé fyzické osoby, pokud jsou pobírateli invalidního či starobního důchodu, odkázané na péči jiné osoby, pokud jde o zdravotní prostředky a pomůcky, částky usnadňující jim vzdělání či zařazení zaměstnání. Nejdůležitější podmínkou je minimální výše příspěvku 2000 Kč a maximální celková výše 10 % základu daně po snížení dle ustanovení § 34 ZDP. Snížení však nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci.

## **5.5 Slevy na dani**

V případě odčitatelných položek se jedná o zákonodárcem umožněné snížení daňové povinnosti.

### **5.5.1 Investiční pobídky**

Investiční pobídky ošetřuje zvláštní zákon č. 70/2000 Sb., poplatník tedy musí v první řadě být eligibilní k pobídce podle tohoto speciálního zákona. Teprve poté, tj. s pravomocným rozhodnutím o příslibu investičních pobídek může poplatník realizovat slevu. Daňové podmínky směřují k tomu, aby před uplatněním slevy byly naplno uplatněny postupy snižující daňový základ (všechny daňové odpisy, opravné položky, daňovou ztrátu), aby nespekuloval s daňovou úlevou, předpokladem investiční pobídky je novost podnikání, novosti majetku poplatníka (předpoklad pořízení majetku), poplatník musí vykázat určitou stabilitu majetkovou i existenční (trvalost hmotného majetku, resp. majetku ve výši jeho ocenění a omezení neekonomických operací s blízkými osobami, předpoklad trvání poplatníka alespoň po deset let).

Pro výpočet slevy je rozhodující daňový základ jako shora, ovšem liší se u poplatníků dle toho, zda podnikání zahájili před poskytnutím příslibu nebo až poté. V prve uvedeném případě se zprůměrují částky daně za předcházející tři roky a odečtou od daně určené dle první věty. U nově založeného podnikatele se daň určená dle první věty snižuje pevnou procentuelní částkou.

### **5.5.2 Sleva na zaměstnance**

Slevou na dani jsou dále pevně stanovené částky za zaměstnavatele se zdravotním postižením, a to 18000 Kč za zaměstnance se zdravotním postižením a 60000 Kč za

zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Výše se odvíjí od průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců, při výpočtu se vychází z poměru pracovních hodin těchto zaměstnanců vůči fondu pracovní doby u zaměstnavatele-poplatníka za daňové období, nebere se však zřetel na hodiny zmeškané v důsledku některých překážek v práci na straně zaměstnance, neomluvených absencí na pracovišti a pracovního volna poskytnutého zaměstnanci bez náhrady mzdy.

## 5.6 Sazba daně

„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně stanoví základní částka daně.“<sup>34</sup> Také u sazeb jsou typické způsoby její konstrukce, které lze zobecnit.

Předně dle vlivu druhu předmětu nebo subjektu na výši daňové sazby se člení na jednotné a diferencované sazby daně. Jednotná sazba daně znamená jedinou sazbu daně, nezávislou na typu předmětu daně či kategorii zdaňovaného subjektu. Diferencovaná sazba daně diferencuje, odlišnou sazbou daně zatěžuje různé objekty daně.

Ve vztahu k velikosti základu daně může být sazba daně konstruována buď jako pevná, nebo relativní (ad valorem). Vančurová zmiňuje jednoduché pravidlo odvíjející se od povinnosti platit daň v penězích: V peněžních jednotkách musí být vyjádřen buď základ daně, nebo jeho sazba<sup>35</sup>. Je-li základ daně stanoven v množstevních jednotkách, je pak logicky užívána pevná sazba daně, typická je u daní spotřebních a daních z nemovitosti.

Sazba daně z příjmů právnických osob je zákonem obecně stanovena na 19 %, výjimkou je sazba 15%, 5% a 0%. Sazbou z příjmů ve výši 15 % je zatížen samostatný základ daně, 5 % postihuje zákon příjmy základního investičního fondu a 0% sazbu daně z příjmu uplatňuje na fond penzijní společnosti a instituce penzijního pojištění. S ohledem na změny výší sazeb v minulosti se stanoví, že rozhodnou pro výši daně je

---

<sup>34</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 24

<sup>35</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. s. 25

sazba účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Do roku 2007 byl systém opačný, tj. závaznou byla sazba účinná ke konci zdaňovacího období, této formy však zneužívali někteří poplatníci k daňové optimalizaci účelovým přechodem z kalendářního roku na rok.

## 5.7 Rozpočtové určení daní

Rozpočtové určení daně je úzce spjato s teorií fiskálního federalismu. Fiskální federalismus se zabývá způsobem rozdělení příjmů mezi jednotlivé veřejné rozpočty, jestliže veřejná moc působí na vícero úrovní. Odpovídá na otázku, jakým způsobem jednotlivé úrovně jejího výkonu zaopatřit finančními prostředky, otázku, do jaké míry by měla být každá finančně soběstačná, do jaké míry závislá na politické preferenci složky nadřazené. Současně zaručuje i vyšší míru efektivity vynaložení výdajů na nižší úrovni výkonu moci s ohledem na lepší znalost místních poměrů a potřeb.

Fiskální federalismus lze definovat takto: „Zkoumá možnost využití funkcí veřejných financí jednotlivými vládními úrovněmi, zkoumá optimální rozdělení odpovědnosti za financování veřejných statků a současně zkoumá i problematiku optimální přiřazení příjmů a výdajů v rámci rozpočtové soustavy.“<sup>36</sup>

Ačkoliv Česká republika není federací, má vertikální mocenskou strukturu díky existenci územní samosprávy. Orgány územních samospráv získávají prostředky na výkon státní správy zpravidla prostřednictvím transferů ze státního rozpočtu. Samospráva jako taková však předpokládá nezávislost jejich nositelů – veřejnoprávních korporací (krajů, obcí) na státní moci, v to zahrnující i nezávislost finanční.

Předpokladem takové finanční nezávislosti je pak zaručený příjem rozpočtu veřejnoprávní korporace nezávislý na státní moci a možnost s ním svobodně hospodařit. Moderní tendence dekoncentrace a decentralizace veřejné moci je tak doprovázena decentralizací fiskální, přitom mezi významné zdroje rozpočtů veřejnoprávních korporací patří výnosy z daní.

---

<sup>36</sup> MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. s. 248

V České republice je otázka řešena specifickým institutem rozpočtového určení daní, jenž se řídí zákonem č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), dále jen „ZRUD“, ve znění pozdějších předpisů.

Stát si ponechává výkon daňové správy a převážně i míru zdanění (s určitou výjimkou u daně pozemkové), avšak část výnosu daně je přenechána rozpočtům územních samospráv, tedy rozpočtům krajským nebo obecním, které spolu s rozpočtem státním tvoří soustavu veřejných rozpočtů v ČR.

Jako definici rozpočtového určení daní můžeme zmínit: vymezení svěřených nebo výlučných daní a případně i sdílených daní, které podle daňového určení plynou do příslušných veřejných rozpočtů na jednotlivých vládních úrovních včetně územní samosprávy a dochází k přerozdělování mezi územními celky uvnitř státu.<sup>37</sup>

Důležitým prvkem rozpočtového určení daní je dělení na daně svěřené a daně sdílené. Daň sdílená je taková daň, „jejichž výnos je rozdělován mezi více článků rozpočtové soustavy.“<sup>38</sup> Potom daň svěřená je daň, jejíž výnos je svěřen jinému veřejnému rozpočtu než státnímu, když horizontální rozdělení výnosu mezi rozpočty na téže úrovni se řídí místem výběru.

Daňové určení je výslovně upraveno pro výnosy daně z přidané hodnoty, daní spotřebních, daní z příjmů, daně z nemovitých věcí a daně silniční, systém je poměrně složitý, avšak pro účely této práce je významné daňové určení výnosu daně z příjmů právnických osob, u níž jde o daň sdílenou.

Do rozpočtů obcí směřuje podíl na 23,58 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob. Modifikací je 100% podíl na výnosu daně, jejímž poplatníkem je samotná obec a vyloučení z účasti na výnosu, pokud je poplatníkem kraj. Do rozpočtů krajů směřuje podíl 8,92 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob s obdobnou modifikací 100% podílu na vlastním odvodu kraje a vyloučení z podílu na výnosu v rozsahu daně z příjmu odvedené obcemi.

Účast jednotlivých krajů na výnosu daně z příjmů právnických osob je určena procentním podílem uvedeným v příloze č. 1 ZRUD. Rozdělení výnosu mezi jednotlivé

---

<sup>37</sup> MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. s. 270

<sup>38</sup> MARKOVÁ, Hana. *Vlastní nebo sdílené daně obcím?* s. 507

obce je složitější, je stanoveno dvěma logaritmy, speciálním pro města Prahu, Plzeň, Brno a Ostravu a obecným pro ostatní obce. Ve výpočtu hraje významnou úlohu výměra katastrálních území, které tvoří území obce, a počet obyvatel obce, výpočet pracuje i s „násobky postupných přechodů,“ jak jsou stanoveny v příloze č. 2 a č. 3 ZRUD.

Zabývá se optimálním přiřazením příjmů, rozdělením odpovědnosti za zabezpečování a financování veřejných statků mezi jednotlivými články, či úrovněmi fiskálního systému.<sup>39</sup>

## **5.8 Kogentnost a dispozitivnost konstrukčních prvků**

Daňové předpisy jsou převážně tvořeny kogentními normami, od kterých se daňový subjekt nesmí odchýlit. U daní z příjmů se vyskytuje vyšší počet dispozitivních norem, které dávají poplatníku možnost určitého institutu využít, případně volbu, v jaké míře jej využít. Ze zmíněných institutů jde o např. o odpisy, kdy daňový poplatník rozhoduje, jakou odpisovou metodu zvolí, jde o uplatnění daňové ztráty, kdy je daňovému poplatníku dána možnost, zda, kdy a v jaké míře daňovou ztrátu uplatní, na bázi možnosti jsou konstruovány i daňové rezervy a slevy na dani z realizace investičních pobídek.

Možnosti takto zákonem svěřené využívá daňový poplatník v rámci daňové optimalizace. Bezprostřední hrozbou však není snížení daňového příjmu, ale nepravidelnost výpadku v daňovém příjmu, který je ve značné míře závislý na libovůli poplatníka. Libovůle je však významně omezena přirozenou inklinací k tržnímu chování, tj. k maximalizaci zisku.

## **6 Harmonizace daně v EU**

Nejdůsledněji jsou na evropské úrovni upraveny daně nepřímé, což plyne z jejich povahy. Evropská unie je od svého počátku formována jako forma hospodářské

---

<sup>39</sup> PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. s. 37

integrace, v průběhu historie nabrala další cíle, žádný však nebyl natolik určující. Původně byla založena jako celní unie a jako stěžejní se jevila potřeba odstranit bariéry mezi jednotlivými státy, čehož bylo dosaženo odstraněním cel a jim obdobných překážek, v to čítaje i překážky plynoucí z odlišné daňové úpravy jednotlivých členských států. Posléze se přetransformovala na společný trh, což obnášelo garanci svobody pohybu zboží, kapitálu a lidí. Zejména první dvě zmíněné svobody vyžadovaly odstranění veškerých bariér v oblasti nepřímých daní, která vyžadovala unifikaci úpravy nepřímých daní na nadnárodní úrovni.

Ačkoliv existovaly snahy o sjednocení také úprav daní přímých, tyto narážely na odpor jak dotčených subjektů (zejména obchodních společností), tak i samotných členských států. Vývoj se tedy ubíral cestou harmonizace na podkladě smluv a v rozsahu odstraňování bariér společného trhu.

Zatímco unifikace daňové legislativy znamená její sjednocení, tj. odstranění národních odlišností, harmonizace je „proces přizpůsobování daňových systémů různých jurisdikcí cílům společné fiskální politiky.“<sup>40</sup> Harmonizace může nabývat několika podob, úrovní. První je harmonizace typu daně, dalším je harmonizace daňové sazby, následuje harmonizace daňového základu a nejvyšší úrovní harmonizace je harmonizace správy daně.

Předstupněm harmonizace je koordinace, kdy se jednotlivé úpravy sbližují. Široce akceptovaná míra koordinace daňové úpravy (běžná i mimo legislativu Evropské unie) je zamezení dvojího zdanění.

Přítom vyšší stupeň hospodářské spolupráce vyžaduje více, jedním z důsledků nesjednocené úpravy přímých daní je nižší ekonomická efektivita společného trhu. Pro ekonomické aktivity není určující výlučně hledisko tržní efektivity, nýbrž prosazuje se i efektivita netržní, vyvolaná různou tíží daňové povinnosti napříč členskými státy. Jev je popisovaný jako misalokace zdrojů, kdy ekonomická aktivita není motivována výlučně dostupností ekonomických zdrojů, ale i hlediskem daňové ztráty, a společný trh tak nemůže z principu fungovat na svém potenciálním maximu.

---

<sup>40</sup> PÎRVU, Daniela. *Corporate income tax harmonization in the European Union*. s. 8



Nižší efektivitou trhu se však problematika nevyčerpává, zásadním je i problém daňové konkurence. Ačkoliv daňová konkurence sama a priori není negativní, může přispět k vyšší efektivitě hospodaření státu s finančními prostředky, hrozí, že se zvrhne v převážně negativní jev, který neprospívá ani jedné straně, tj. konkurence vyústí ve stav, kdy v našem případě obchodní společnosti budou využívat nízkého zdanění, aby snížily náklady, čímž původní domovský stát ochudí o fiskální příjem (čímž sníží jeho možnosti, resp. zvýší daňovou zátěž ostatních méně mobilních subjektů), ale současně ani proporcionálně adekvátně neprospějí státu se záměrně stanoveným příliš nízkým zdaněním. Jev, který v nedávné době kritizoval Joseph Stiglitz u Irské republiky, kterou v kontextu Evropské unie ke „špatnému občanu Evropské unie.“<sup>41</sup>

Harmonizace daní z příjmů právnických osob je zatím utvářena třemi implementovanými směrnicemi, a to Směrnicí Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění v případech mateřských a dceřiných společností členských států, Směrnicí Rady 2009/133/ES o společném systému zdanění v případě fúzí, rozdělení, převodu majetku a výměny obchodních podílů na majetku společností členských států a Směrnicí Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami. Svým rozsahem se omezují na výše uvedené odstranění překážek ve volném pohybu kapitálu a osob (svobody usazování právnických osob) v rámci EU v souvislosti se specifickými případy. Teprve ve fázi projednávání je návrh na společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob.

## 7 Hrubý domácí produkt

Objem daně z příjmů je per definitionem spjat s příjmy právnické osoby. Ty nelze oddělit od celkového stavu ekonomiky, ve které právnické osoby, ať už podnikatelé, či nikoliv, fungují. Nejvýznamnějším makroekonomickým ukazatelem a národohospodářským agregátem je hrubý domácí produkt. Ve vztahu

---

<sup>41</sup> Stiglitz 'bad neighbour' tax haven comments latest blow to State's reputation. In: *Irish Times* [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné z: <https://www.irishtimes.com/business/economy/stiglitz-bad-neighbour-tax-haven-comments-latest-blow-to-state-s-reputation-1.4025272>

k podnikatelům jako nejvýznamnějším plátcům daně z příjmů právnických osob, je hrubý domácí produkt obzvlášť příhodný, neboť reprezentuje sumu výrobků a služeb určených k finální spotřebě vyprodukovaných na daném území za stanovený čas.

Slovo finální neznamena nic jiného než, že produkty nebudou započítávány dvakrát, tedy v cestě výrobku či služby od prapůvodního zdroje k zákazníkovi budou jednotlivé mezistupně načítány pouze jednou, relevantní bude cena koncová, která logikou trhu bude inkorporovat veškeré náklady v genezi produktu. Touž logikou pak platí, že hrubý domácí produkt prezentuje jak celkovou produkci za jednotku času, tak i celkový příjem za tutéž dobu<sup>42</sup>.

Hrubý domácí produkt se především soustřeďuje na vykázanou produkci, ovšem ekonomika má širší záběr. Existují produkty či služby vzešlé z netržní (neekonomické) činností (např. úsluhy mezi známými) nebo sice ekonomickou činností, ale oficiálně nezachycenou pro vyhýbání se daňové povinnosti nebo zákonnému postihu (prostitute, práce na černo). Při měření hrubého domácího produktu však existuje snaha o zachycení veškeré hospodářské činnosti, proto se běžně navyšuje o odhad šedé ekonomiky a např. i o imputované nájemné, tedy hypotetický nájem vlastníka nemovitosti k bydlení, vypočtený dle tržních cen nájemného.

Hrubý domácí produkt je toková veličina, nezachycuje tedy stav, nýbrž změnu stavu, přidanou hodnotu<sup>43</sup> za určenou dobu, kterou je typicky jeden rok. Nezobrazuje proto bohatství země, protože to je založeno na již hotových výrobcích za minulé období, které jsou stále v užívání, ani blahobyt země<sup>44</sup>.

## 7.1 Nominální a reálný produkt

Aby bylo možné srovnatelně měřit objem ekonomiky v nepřeborném množství produktů, služeb, je hrubý domácí produkt měřen v jednotkách měny prostřednictvím tržních cen finálních produktů. Vlivem inflace však nejsou peněžní jednotky v čase

---

<sup>42</sup> MANKIWI, N. Gregory. *Principles of economics*. s. 474

<sup>43</sup> BLANCHARD, Olivier a kol. *Macroeconomics: a European perspective*. s. 22

<sup>44</sup> HOLMAN, Robert. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. s. 14

hodnotově stejné, a tyto změny v cenách mohou mít vliv na přesnost srovnání hrubého domácího produktu, při srovnávání změny vykazovaných hodnot bude problém odlišit rozdíly vyvolané změnou objemu produkce a rozdíly vyvolané změnou v cenách. Proto se mimo hrubého domácího produktu v běžných cenách, nazývaného nominální hrubý domácí produkt, užívá i reálný domácí produkt, u něhož jsou ceny očištěny o inflaci, setkáváme se s hrubým domácím produktem ve stálých cenách.

## **7.2 Měření HDP**

Existují tři rozšířené metody měření hrubého domácího produktu: výdajová, důchodová a výrobní.

### **7.2.1 Výdajová metoda**

Jak už bylo zmíněno, z ekonomického pohledu je souhrn zaplacených cen roven souhrnu vyprodukovaného produktu v ekonomice, tak se k celkovému HDP můžeme dostat tak, že sečteme tyto ceny, tedy všechny výdaje vynaložené na finální statky a služby<sup>45</sup>.

Výdajová metoda bývá vyjádřena rovnicí:

$$\text{HDP} = C + I + G + \text{NX}$$

Písmenem C označujeme spotřebu (consumption) domácností, písmenem I označujeme investice, a to investice reálné, tedy takové, za které je pořizován kapitál, písmenem G (government) označujeme výdaje státu, resp. územně samosprávných celků, NX je čistý export (export snížený o import).

### **7.2.2 Výrobní metoda**

V souvislosti s popisem hrubého domácího produktu jako tokové veličiny, jsme zmiňovali její pojetí jako součet přidaných hodnot, to je podstatou výrobní metody měření HDP. Součet hodnot statků a služeb nám obsáhne hrubý domácí produkt výrobní metodou, musíme přitom dodržet dvě pravidla:

---

<sup>45</sup> PAVELKA, Tomáš. *Makroekonomie: základní kurz*. s. 19

- a) započítávají se jen statky a služby vytvořené v daném roce
- b) každý statek nebo služba se započte pouze jednou<sup>46</sup>

### 7.2.3 Důchodová metoda

Ekonomicky je souhrn přidaných hodnot vyjádřitelný jako součet mezd a zisků, které je odráží (HDP se vyjadřuje v tržních cenách). Důchody z pohledu této metody výpočtu lze členit na:

- hrubé mzdy
- renty
- zisky korporací
- čistý úrok
- důchody v podobě příjmů ze samo zaměstnání.

Podstatou důchodové metody je fakt, že každý výdaj je něčím příjmem<sup>47</sup>. Vyjádření však je vůči výdajové metodě nižší, je nutno součet příjmů a zisků zvýšit o znehodnocení kapitálu a nepřímé daně zmenšené o dotace, které se do důchodů nepromítnou.

Výzvou v měření reálného domácího produktu je i technologický pokrok, dnešní stroje, auta, počítače atd., byť jsou statisticky zařaditelné do téže kolonky, dokážou vždy o něco více než v minulých obdobích. Patrný je tento vývoj např. u mobilních telefonů, mobilní telefon před pár lety dokázal poslat krátkou zprávu nebo zprostředkovat hovor, dnes se jedná o minipočítač, opatřený kamerou, fotoaparátem, schopný komunikace přes internet, navigace, přesto by byl stále statisticky vykazován jako mobilní telefon, jedním z možných řešení je tzv. hedonické oceňování, kdy se produkt nehodnotí nominálně, ale jako soubor charakteristik s implicitními cenami<sup>48</sup>.

Hrubý domácí produkt je tokovou veličinou, popisuje nám výkonnost ekonomiky. Pro zachycení dynamiky ekonomové často používají tempo růstu HDP, tj. relativní

---

<sup>46</sup> HOLMAN, Robert. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. s. 19

<sup>47</sup> Tamtéž. s. 20

<sup>48</sup> BLANCHARD, Olivier a kol. *Macroeconomics: a European perspective*. s. 26

změnu HDP, z které lze seznat stav ekonomiky (zda se nachází v růstové fázi, stagnuje nebo klesá - tempo je v tom případě záporné).

V mezinárodním srovnání může vyplývat rozpor mezi výkonností ekonomiky a velikostí HDP, jelikož HDP nevyjadřuje efektivitu, s jakou ho bylo docíleno, např. HDP Vietnamu je větší jako HDP České republiky, z toho však nelze usuzovat, že je na tom tamější ekonomika lépe. Proto se často používá i ukazatele HDP na obyvatele, tedy poměr velikosti HDP k počtu obyvatel.

### **7.3 Vliv daně na HDP**

Vývoj HDP nemusí jen odrážet sumu hospodářské činnosti právnických osob jako podklad daňového příjmu. Konstrukce daně taktéž ovlivňuje HDP, ovlivňuje rozhodování ekonomických subjektů, jak poukazují zejména zástupci neoklasické ekonomie a ekonomie strany nabídky.

Stát prostřednictvím daní omezuje zisk podnikajícím korporacím, tím snižuje motivaci k jejich expanzi. Stát prostřednictvím daní také odčerpává korporacím peníze, které mohou mít k dispozici k vlastnímu rozhodování, buď jako zvýšený příjem nebo zvýšenou investici. I vyšší příjem mám potenciál k vyšší úspoře a tím i investici.

Grafické znázornění teorie ekonomů strany poptávky našlo výraz v Lafferově křivce, která znázorňuje, že se zvyšujícím se daňovou zátěží (jež může být dána vyšší daňovou sazbou nebo daňovou bází) se daňové příjmy nejprve zvyšují, aby s určitou vysokou mírou zdanění, začaly opět klesat. To vede k domněnce, že za určitých okolností lze snížením daňové zátěže dosáhnout vyššího daňového inkasa.

Vedle úrokové sazby (jako alternativě k vlastním finančním prostředkům, resp. měřítku obětované příležitosti) je pak teoreticky významným faktorem investice i konstrukce daně, včetně institutu daňových odpisů a investičních pobídek, které směřují zvláště k podpoře tvorby hrubého fixního kapitálu. Zatímco stávající fixní kapitál není v HDP, jak výše uvedeno, zachycen, u jeho tvorby a následného využití jde o významné faktory růstu HDP.

# PRAKTICKÁ ČÁST

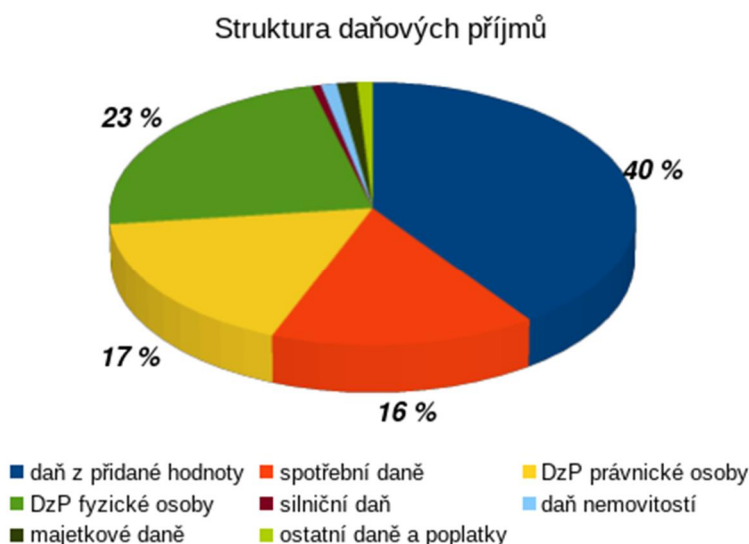
## 8 Postavení daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je významným zdrojem příjmů státu i obcí a krajů. Má tak význam na příjmovou stránku pro všechny úrovně výkonu veřejné moci.

### 8.1 Postavení ve struktuře daňových příjmů

Struktura daňových příjmů veřejných rozpočtů za rok 2019 je graficky znázorněna v grafu 1. Daň z příjmů právnických osob byla tehdy třetím nejvyšším zdrojem daňových příjmů veřejných rozpočtů se 17% podílem na celkovém výběru. Vyšší výběr byl zaznamenán u daně z přidané hodnoty a daně z příjmů u fyzických osob, a to i při nezahrnutí odvodů na zdravotní a sociální pojištění.

**Graf 1 Koláčový graf struktury daňových příjmů**



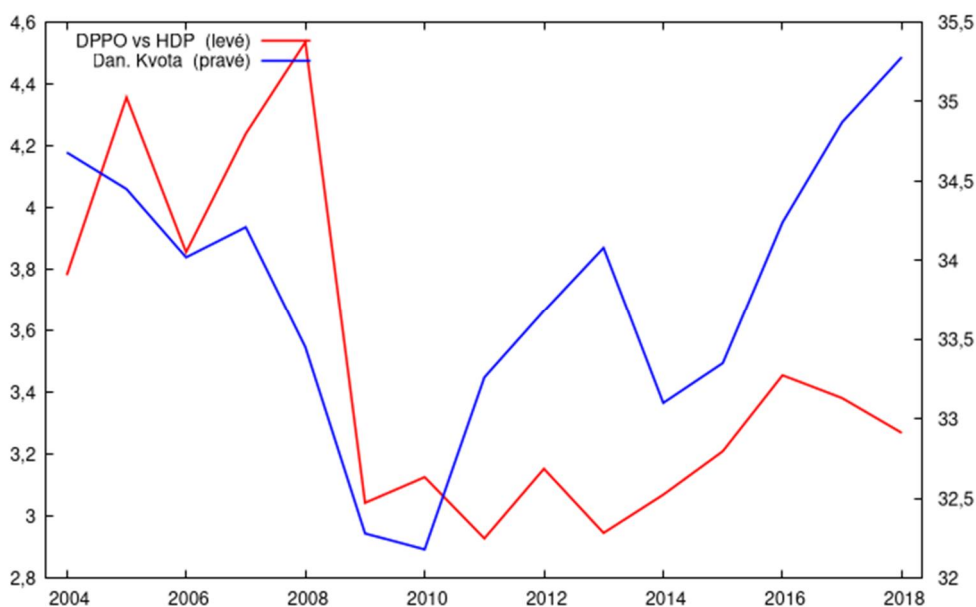
*Zdroj: vlastní zpracování, data z finanční správy*

## 8.2 Poměr výnosu daně k HDP

Graf 2 ukazuje vývoj poměru celkové daně k HDP a poměru daně z příjmů právnických osob na HDP. Ukazuje se, že daň z příjmů právnických osob je svým podílem na hrubém domácím produktu relativně stabilní.

V letech 2004-2008 byl podíl daně z příjmů právnických osob vyšší, následně se situace změnila, v celém sledovaném se podíl pohyboval kolem 3 %. Naproti tomu daňová kvóta více oscilovala, kolem roku 2012 je patrné zvýšení, které bylo pravděpodobně zčásti vyvoláno zvýšením daně z přidané hodnoty (v letech 2009-2013 postupně z 19 % na 21 %, ve snížené sazbě z 9 % na 15 %), spotřebních daní a daně z nemovitosti.

**Graf 2 Kombinovaný graf poměru DPPO a celkového daňového inkasa na HDP**



*Zdroj: vlastní zpracování, data OECD, Finanční správa*

Od roku 2015 dochází k nárůstu daňové kvóty. Podíl výnosu daně z příjmů právnických osob na HDP klesá, v absolutních číslech však docházelo k nárůstu. Růst obecné daňové kvóty tak byl spíše způsoben zejména stoupajícím příjmem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, spjaté s rostoucím průměrným platem ze závislé činnosti (průměrná nominální hrubá měsíční mzda v letech 2014-2018 stoupala postupně z 25 768 Kč na 32 051 Kč).

## 9 Vývoj daně z příjmů právnických osob

### 9.1 Vývoj objemu inkasa daně

Objem prostředků získaných daní z příjmů právnických osob za jednotlivé roky je patrný jednak z tabulky 1, jednak z grafu 3, ze kterého lze lépe rozpoznat vývojové tendence. Všechny hodnoty jsou v miliardách Kč, HDP je uváděn v běžných cenách.

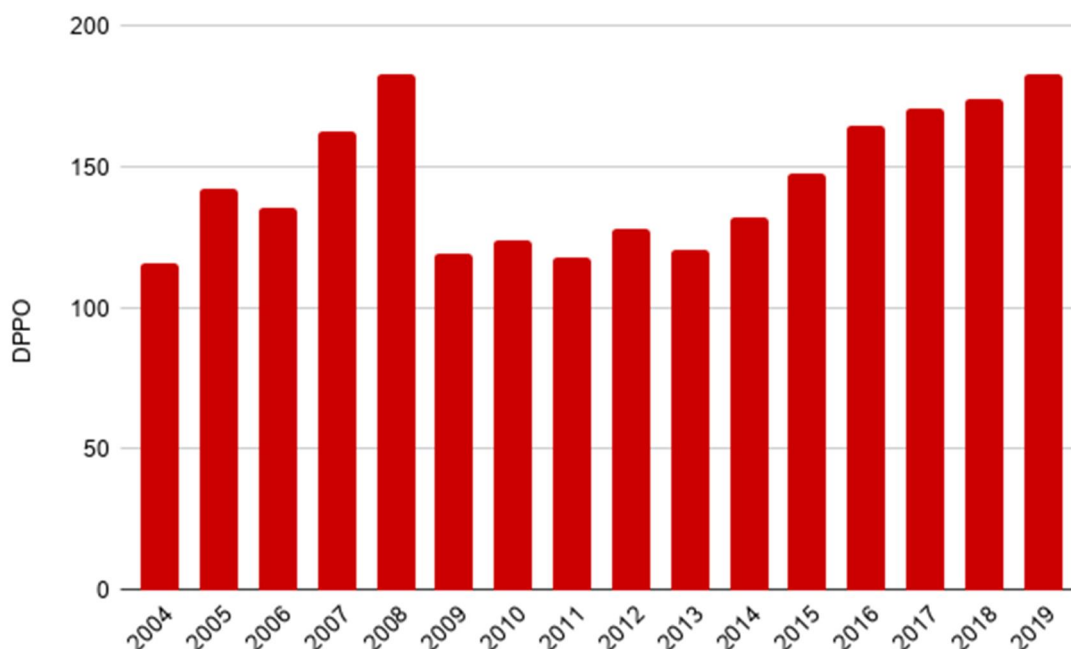
**Tabulka 1 Vývoj výnosu DPPO**

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
DPPO	115,8	142,25	135,44	162,79	182,51	119,6	123,86	118,11

Rok	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
DPPO	128	120,72	132,4	147,51	164,72	170,65	174,01	182,9

*Zdroj: vlastní zpracování, data z ČNB*

**Graf 3 Sloupcový graf vývoj inkasa DPPO**



*Zdroj: vlastní zpracování, data z ČNB*



Z grafů je patrné, že mezi roky 2004 – 2008 výběr daně z příjmů právnických osob rostl, konkrétně z 115,8 na 182,51 miliard Kč. Vývoj odpovídá vývoji hrubého domácího produktu, zvyšující se výběr na dani reflektuje zvyšující se výkon ekonomiky - daňovým subjektům se ekonomicky dařilo, a proto zaznamenaly vyšší zdanitelné zisky.

Výchylkou v tomto období je rok 2005, který vyčnívá vyšším příjmem ve srovnání s předešlým i následujícím rokem. Mám za to, že výchylka byla následkem poslední vlny privatizace z roku 2004, kterou provedla vláda Stanislava Grosse.

V roce 2009 následuje hluboký propad ve výběru na 119,6 miliard Kč, oproti předcházejícímu roku jde o 34% pokles.

Hrubý domácí produkt v letech 2006 – 2008 rostl, z 3512,798 miliard Kč na 4024,117 miliard Kč. V roce 2009 došlo k poklesu na 3930,409 miliard Kč, tedy pokles znatelně menší než pokles vybrané daně téhož roku.

**Graf 4 Kombinovaný graf vývoj inkasa DPPO a HDP**



*Zdroj: vlastní zpracování, data z ČNB*

V grafu 4 je znázorněno porovnání vývoje HDP a DPPO. Z obecně podobného průběhu obou veličin vyčnívá rozdíl mezi oběma v roce 2008. Rozdíl obou hodnot za rok 2008 mohl být způsoben výjimečnou situací související s nástupem hospodářské krize.

Vliv na propadný rozdíl mezi lety 2007 - 2009 mohlo mít postupné snižování základní sazby daně v letech 2006-2009 z 25 % na 20 %. Vliv samotného snížení sazby daně na výnos daně je pro ČR zpochybňován<sup>49</sup>. Jinde je naopak resistance daňového výnosu jako vůči změnám daňové sazby přisuzována rozvojovým zemím a je stavěna do možné souvislosti i s nastavením tamního daňového systému na nalákání<sup>50</sup> daňového poplatníka, který pak se stejnou lehkostí migruje do jiné daňové jurisdikce, případně sem přesouvá své zisky.

V českém prostředí mohla úlohu sehrát i v teoretické části zmíněná možnost optimalizace daňové povinnosti prostřednictvím možného přechodu na hospodářský rok.

Podstatně se na vývoji podepsal i způsob výběru daně prostřednictvím záloh. Pakliže přesáhne poslední daňová povinnost právnické osoby stanovenou sumu, platí v průběhu zdaňovacího období dvě, resp. čtyři splátky, jejichž výše je určena právě poslední známou daňovou povinností.

Při prudkém nástupu hospodářské krize však s ohledem na nižší hospodářskou aktivitu bude i skutečná daňová povinnost právnické osoby nižší než již provedené zálohy, jejichž výše byla stanovena dle výsledků v době konjunktury, nadto při vyšší sazbě daně. Při nástupu krize mezi roky 2008 a 2009 tak na příjmovou stránku roku 2009 současně mohl působit efekt nižšího výběru v roce 2009 a vrácení přeplatků za zálohy z roku 2008.

Od roku 2010 do roku 2014 hrubý domácí produkt mírně stoupal, tento stoupající trend však docela nenásledovaly příjmy z daně právnických osob. Z grafu je patrná jistá fluktuace výnosu daně kolem křivky HDP.

Daň z příjmu právnických osob je obecně považována za volatilní a obtížně predikovatelnou, jedním z faktorů volatility je i možnost odpisu daňové ztráty<sup>51</sup>, která je závislá více na subjektivních faktorech, méně na vnějších faktorech, resp. jde proti

---

<sup>49</sup> GAWTHORPE, K. *Elasticity of taxable income. A case study for the Czech Republic*. s. 26

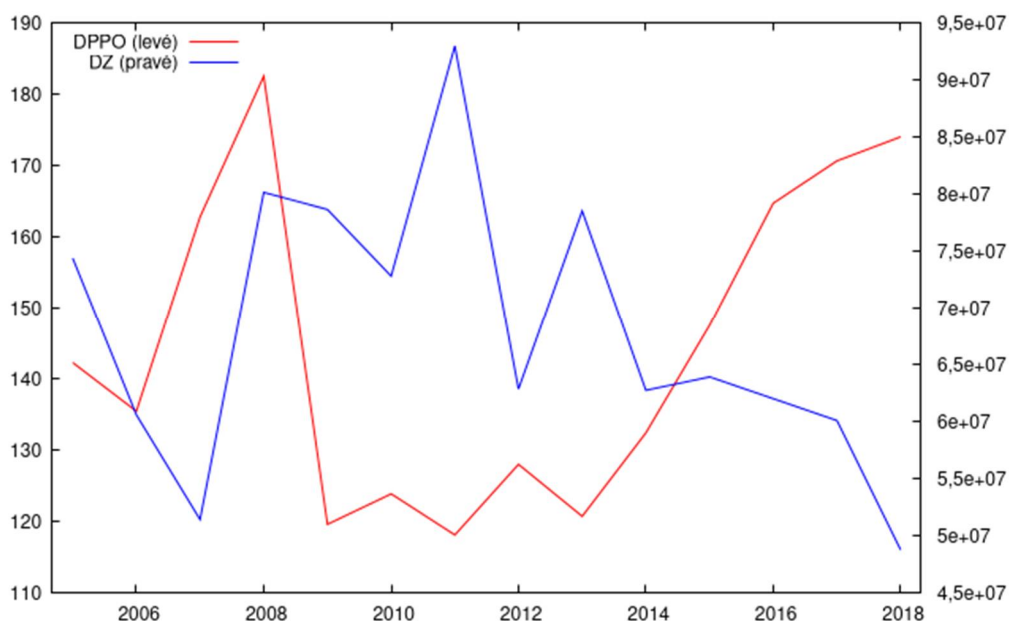
<sup>50</sup> ABBAS, S.M. Alli et al. *A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies*. s. 618

<sup>51</sup> BEZDĚK, Vladimír, STILLER, Vladimír. *Modelování hlavních daňových příjmů české rozpočtové soustavy*. s. 71.

očekávání z vnějších faktorů plynoucích (daňovou ztrátu si daňový poplatník odečte, když dosáhne zisku, samotná ziskovost tak nemůže zcela spolehlivě sloužit jako podklad odhadu výnosu daně).

V grafu 5 je porovnán vývoj odečtů daňových ztrát a výnos daní za příslušné roky, přičemž s výjimkou roku 2008 a 2005, o nichž bylo pojednáno výše, je patrná nepřímá úměra. V letech, kdy poplatníci uplatnili vyšší daňové ztráty (DZ), byl i nižší výnos daně. Údaje o daňové ztrátě za rok 2004 nejsou veřejně dostupné.

**Graf 5 Kombinovaný graf vývoje inkasa DPPO a daňových ztrát**



*Zdroj: vlastní zpracování, data z ČNB, finanční správy*

V roce 2013 mohly být výnosy DPPO ovlivněny i rozhodnutím ministra financí č.j. MF-65647/2013/3901, kterým odpustil zaplacení daně z příjmů právnickým osobám dotčeným povodněmi v rozsahu do výše škody.

Od roku 2015 do roku 2019 již výběr daně z příjmů právnických osob stoupal z 147,51 miliard Kč na 182,9 miliard Kč, stejně jako hrubý domácí produkt.

## 9.2 Změny právní úpravy

K posouzení výnosu daně z příjmů právnických osob jsem si vybral období od roku 2004 do roku 2019. V uvedeném období se měnil způsob určení daně.

Nejmarkantnější byl vývoj základní daňové sazby, která postupně klesala z úrovně 28 % v roce 2004 k 26 % v roce 2005, posléze k 24 % letech 2006, 2007 k 21 %, 20 % a 19 % v letech 2008, 2009 a 2010, přičemž na úrovni 19 % se sazba daně z příjmů právnických osob drží dodnes. V průběhu období došlo i k mnoha dalším novelizacím, jež jsou typickým nešvarem pro české zákonodárství a daňové zákony patří mezi nejčastější oběti. Příkladem změn týkajících se odpisů je zkrácení odpisové doby novelou z roku 2005, které zasáhlo první až třetí odpisovou skupinu. Dle přechodných ustanovení bylo lze jeho ustanovení využít i na majetek pořízený v roce 2004.

S rokem 2004 je spjat vstup České republiky do Evropské unie a před tímto vstupem bylo nutno implementovat původní, tehdy platné, verze směrnic uvedených v kapitole sedmé - o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílu, směrnicí o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností a směrnicí o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami.

Další změnou (zák. č. 669/2004 Sb.), která se udála v roce 2005 bylo zavedení odpočitatelné položky ze základu daně na podporu výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP. Jednalo se o náhradu za dosud užívaný reinvestiční odpočet ve výši 10 – 20 % ze vstupní ceny.

Dále byla možnost uplatnění daňové ztráty vyloučena v případech, kdy dojde k podstatné změně osob, které se na právnické osobě kapitálově účastní. Taktéž v roce 2005 byly zavedeny tzv. restituční odpočty určené na vypořádací náklady z restitucí při transformaci zemědělských družstev, možnost odpočtu skončila v roce 2009.

V roce 2009 byla zavedena možnost mimořádných odpisů, která měla podpořit obnovu a investice a tím hospodářský růst tak, že stanovila zrychlené měsíční odpisy pro nově pořízený hmotný majetek, její účinnost byla omezena na jeden rok. Také se zvýšila maximální hranice bezúplatných plnění odečitatelných od základu daně.

V roce 2012 bylo zrušeno vynětí z daně z příjmů pro malé vodní, větrné a solární elektrárny a další jmenovaná zařízení na ekologickou produkci elektřiny či tepla, opatření, které mělo jistě pozitivní vliv na výnos DPPO. Také bylo zrušeno osvobození příjmů ze všech vsazených částek u poplatníků provozujících loterie na základě zákonné licence.

S rokem 2014 je spojena novelizace reflektující rekodifikaci soukromého práva, jež změnila vymezení poplatníka a zavedla pojem veřejně prospěšného poplatníka. Se

zrušením daně dědické byl dědický nárok zahrnut jako příjem do ZDP, ovšem při omezené možnosti dědictví u právnických osob neměla změna na tyto poplatníky vlastně vliv.

Od roku 2015 se zavedlo zdanění prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose, jestliže prospěch přesáhl 100000 Kč.

V roce 2017 se změnilo vymezení mateřské společnosti pro účely daně z příjmů v ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) ZDP, nově byly zahrnuty obce, rodinné fundace a svěřenské fondy. Také došlo k rozvolnění odpisů nehmotného majetku, když zákonem stanovená doba odepisování se změnila na minimální hodnotu, nikoliv jedinou možnou.

S účinky pro rok 2018 byly v ZDP bylo např. uzákoněno zdanění 19% sazbou na úrokový příjem z účtu a vkladu u bank, u spořitelních a úvěrních družstev, je-li příjemcem veřejně prospěšný poplatník nebo společenství vlastníků jednotek.

Jedná se o střípky z pestré a neuspořádané mozaiky, u nichž lze uvažovat o významném vlivu na výnos daně. Zákon o dani z příjmů byl v tomto období dotčen více jak stovkou větších či menších novel, kterým často chybí dlouhodobá koncepce. Projevem absence koncepce je i novelizace zákonů dosud neúčinných, tedy novely novel.

## **10 Vlivy na výběr daně**

### **10.1 Souvislost DPPO a některých daňových prvků**

V teoretické části jsem uvedl, že daně mohou působit i na HDP, to jednak obecně, jak vyjadřuje daňová kvóta, ale i jednotlivými instituty. Na stránkách finanční správy jsou dostupná data o prvcích daně pouze za léta 2011-2018.

#### **10.1.1 Daňové odpisy**

Mocnost jejich vzájemného vztahu může být např. u daňových odpisů omezena příslušnou daňovou sazbou nebo na druhou stranu zvýšena, např. zdvojeným působením u slevy na investiční pobídky a daňových odpisů.

Z tabulky 2 je seznatelné, že mezi prvky daně a DPPO není významný vztah závislosti. V tabulce je zahrnut i faktor tvorby hrubého fixního kapitálu, který vykazuje závislost právě jen s DPPO.

Tvorba hrubého kapitálu je velmi podstatnou složkou českého HDP, je nepochybně reflektována v daňových příjmech, souvislost jsem ovšem nepotvrdil.

**Tabulka 2 Korelační matice vybraných daňových prvků a HDP**

			DPPO	Odpis	Sleva	THFK	VaV
Spearman's rho Correlation	DPPO	Coefficient	1,000	,667	,000	,771**	,643
		Sig. (2-tailed)	.	,071	1,000	,000	,086
		N	16	8	8	16	8
	Odpis	Coefficient	,667	1,000	-,619	,690	,071
		Sig. (2-tailed)	,071	.	,102	,058	,867
		N	8	8	8	8	8
	Sleva	Coefficient	,000	-,619	1,000	-,167	,524
		Sig. (2-tailed)	1,000	,102	.	,693	,183
		N	8	8	8	8	8
	THFK	Coefficient	,771**	,690	-,167	1,000	,548
		Sig. (2-tailed)	,000	,058	,693	.	,160
		N	16	8	8	16	8
	VaV	Coefficient	,643	,071	,524	,548	1,000
		Sig. (2-tailed)	,086	,867	,183	,160	.
		N	8	8	8	8	8

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*Zdroj: vlastní zpracování v SPSS, data z ČNB, finanční správy*

### 10.1.2 Slevy na dani

Z výsledků v tabulce 2 není patrná relevantní závislost na žádném z dalších faktorů, není patrná souvislost s tvorbou kapitálu nebo hospodářského růstu v krátkém období. Dostupná statistika rozlišuje pouze tři kategorie slev na dani. Je to sleva na výzkum a vývoj, sleva na dani v souvislosti s pokladnami a společná kategorie sleva na postižené zaměstnance a investiční pobídky, všechny jsem však zahrnul do jediné skupiny.

## 10.2 Další ukazatele potenciálně ovlivňující výši inkasa daně

Literatura zmiňuje další ukazatele, jež slouží jako vysvětlující proměnné při regresní analýze daně z příjmů, a lze předpokládat, že mají vliv na výši inkasa daně. Tak Kubátová (2009)<sup>52</sup> kromě HDP a legislativních změn zmiňuje i:

- 1) Příliv zahraničních investic (FDI) – u zahraničních investic obecně lze uvažovat oběma směry. Příliv zahraničních investic do ekonomiky může zvyšovat její výkon, pokud z pohledu výdajového pojetí HDP budou prostředky využity na investice, což povede k vyššímu výběru daně (ať už daní přímých nebo nepřímých). Naopak sazba daně z příjmů může být faktorem při rozhodování zahraničního investora, k investici je motivován vidinou zisku, z pohledu národní ekonomiky je zahraniční investice půjčkou. Za splnění zákonných předpokladů může motivaci zvýšit zmíněná sleva na dani ve formě investiční pobídky.
- 2) Inflaci a nezaměstnanost – tyto faktory souvisí s hospodářskými cykly, stejně jako HDP. Pokud se ekonomice daří, je nižší nezaměstnanost. V souladu s modelem opírajícím se o Phillipsovu křivku je mezi nezaměstnaností a inflací negativní vzájemný vztah, se snižující se nezaměstnaností se zvyšuje tlak na zvyšování mezd, což vyvolá inflaci.
- 3) Míru zadlužení korporací – popisuje, v jakém rozsahu jsou aktiva právnické osoby kryta cizími zdroji.
- 4) Míru inkorporace – porovnání mezní důchodové daně osobní a korporátní, vychází se z možnosti rozhodovat o přesunu části zdrojů ze sféry osobního příjmu (v ČR daň z příjmu fyzických osob) do sféry korporátního zdanění a naopak. Jak dovozuje Kubátová (2009)<sup>53</sup>, většina zemí, minimálně v rozsahu vyšší progresivity zdanění takto favorizuje přesun do příjmů daněných korporátní daní. Ne jinak tomu bude v ČR, jak vyplývá z analýzy, zdanění příjmů fyzických osob (se zahrnutím sociálních odvodů) je zde vyšší jako zdanění právnických osob.

---

<sup>52</sup> Tamtéž, str. 454

<sup>53</sup> Tamtéž, str. 454

- 5) sazbu daně - dle Kubátové je obvyklé užití druhé mocniny sazby daně, která je schopna zachytit případné nelinearity motivující firmy reagovat na zvýšenou sazbu daně snížit či obejít daňovou povinnost<sup>54</sup>.

Pomocí korelační matice zhodnotím vzájemný vztah zmíněných ukazatelů v období let 2004-2019, ovšem údaje o míře inkorporace a míře zadlužení korporací jsou velmi komplexní a hůře dostupné, proto je nezahrnu.

Dle dat v tabulce 3 je zřejmé, že daň z příjmů právnických osob (DPPO) pozitivně koreluje s HDP ( $r=0,565$  při  $p=0,023$ ). Vztah se sazbou daně (SazbaD) se nepotvrdil, důvodem však mohl být charakter proměnné, neboť obsahuje opakující se hodnoty.<sup>55</sup>

Velmi silná je negativní korelace s mírou nezaměstnanosti (Mnezam) ( $r=-0,811$  při  $p=0$ ), nezaměstnanost však současně očekávaně koreluje i s HDP. Obě hodnoty v závěrečné korelační analýze tedy využít nemohu, a ačkoliv nezaměstnanost vykazuje s HDP vyšší, velmi významnou vzájemnou negativní vazbu, v analýze využiju, jak jsem původně zamýšlel, HDP.

---

<sup>54</sup> KUBÁTOVÁ, Květa, Říhová, Lucie. Regresní analýza faktorů ovlivňujících výnosy korporativní daně v zemích OECD. str. 452

<sup>55</sup> STRÁDALOVÁ, Jarmila a Květa KUBÁTOVÁ. *Vybrané kapitoly ze statistiky*. str. 118



**Tabulka 3 Korelační matice makroekonomických faktorů**

			DPPO	HDP	FDI	Mnezam	Inflace	SazbaD
Spearman's rho	DPPO	Coefficient	1,000	,565*	,488	-,811**	,281	-,156
		Sig. (2-tailed)	.	,023	,055	,000	,292	,565
		N	16	16	16	16	16	16
	HDP	Coefficient	,565*	1,000	,047	-,810**	-,182	-,844**
		Sig. (2-tailed)	,023	.	,863	,000	,499	,000
		N	16	16	16	16	16	16
	FDI	Coefficient	,488	,047	1,000	-,153	,318	,066
		Sig. (2-tailed)	,055	,863	.	,571	,230	,808
		N	16	16	16	16	16	16
	Mnezam	Coefficient	-,811**	-,810**	-,153	1,000	-,074	,490
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,571	.	,784	,054
		N	16	16	16	16	16	16
	Inflace	Coefficient	,281	-,182	,318	-,074	1,000	,361
		Sig. (2-tailed)	,292	,499	,230	,784	.	,170
		N	16	16	16	16	16	16
	SazbaD	Coefficient	-,156	-,844**	,066	,490	,361	1,000
		Sig. (2-tailed)	,565	,000	,808	,054	,170	.
		N	16	16	16	16	16	16

*Zdroj: vlastní zpracování v SPSS, data z ČNB, finanční správy*

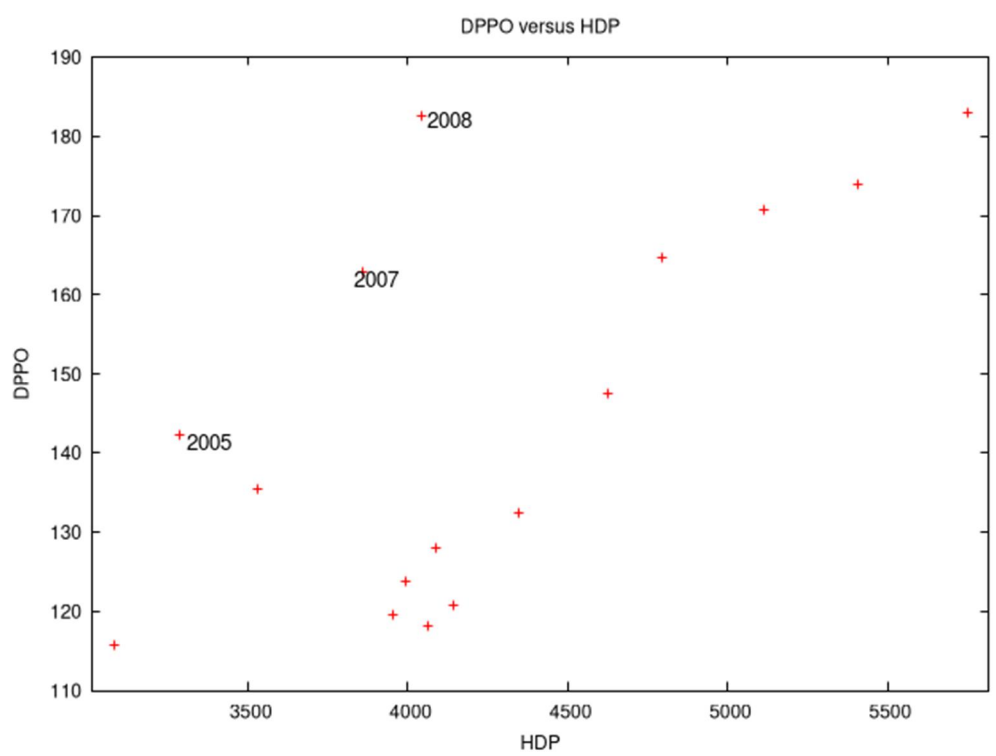
### 10.3 Linearita závislosti DPPO a HDP

Vývoj výnosu daně je svým objemem závislý na HDP. Předpokládám, že míra inkasa daně je dána celkovou ekonomickou úspěšností právnických osob, jež se projevuje i na hrubém domácím produktu jako veličině obecně zachycující výkon ekonomiky.

K posouzení, jakým způsobem statisticky zachytit závislost obou veličin, je podstatné, zda se jedná o závislost lineární.

Pohledem na graf 6 závislosti daně z příjmů právnických osob na hrubém domácím produktu nelze vyloučit lineární závislost obou. Některé hodnoty z lineárního uspořádání vybočují, např. za zmiňovaný rok 2008. Jeví se, že bez vlivu nezůstala ani sazba daně.

**Graf 6 Bodový graf závislosti DPPO na HDP**



*Zdroj: vlastní zpracování, data z ČNB*

## 11 Korelační analýza

S ohledem na bodový diagram závislosti HDP a vybrané daně se nabízí Pearsonův korelační koeficient, který by ověřil závislost obou veličin a jeho těsnost. Užití Pearsonova korelačního koeficientu je podmíněno splněním stanovených předpokladů.

Mimo lineární závislost je jím i normální rozdělení proměnných. To lze jednoduše ověřit pomocí tzv. Shapiro-Wilkova testu, u kterého při nulové hypotéze nevyvracíme existenci normálního rozdělení.

**Tabulka 4 Výsledky Shapiro-Wilkova testu**

	Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.
Stat_sazba	,572	14	,000
DPPO	,880	14	,058
HDP	,905	14	,133

*Zdroj: vlastní zpracování v programu SPSS*

Původním záměrem bylo zahrnout do korelační analýzy i sazbu daně, z tabulky 4 však plyne, že u sazby daně se o normální rozdělení nejedná, sazbu daně proto pro účely Pearsonova korelačního koeficientu užít nemohu.

Jak uvedeno u tabulky 3, nepodařilo se mi ani pomocí Spearmanova pozičního korelačního koeficientu potvrdit vztah závislosti mezi sazbou daně a vybranou daní pro stanovené období. I když předpokládám, že výnos daně je funkcí daňové sazby, nelze tento předpoklad za uvedené období pomocí korelační analýzy ověřit.

Proto užiji Pearsonova korelačního koeficientu pouze k ověření závislosti HDP a DPPO.

**Tabulka 5 Výsledky korelace**

		DPPO	HDP
DPPO	Pearson Correlation	1	,658**
	Sig. (2-tailed)		,006
	N	16	16
HDP	Pearson Correlation	,658**	1
	Sig. (2-tailed)	,006	
	N	16	16

*Zdroj: vlastní zpracování v programu SPSS*

Výsledek je uveden v tabulce 5: Korelační analýzou se mi podařilo zjistit statisticky významnou středně silnou (korelační koeficient o hodnotě 0,685) pozitivní lineární závislost HDP a výnosu DPPO.

## Závěr

Daň z příjmů právnických osob zaujímá významné místo mezi zdroji veřejných rozpočtů a mám za to, že do budoucna tomu nebude jinak. V práci jsem popsal současnou strukturu DPPO a vývoj jejích výnosů, který jsem se pokusil zasadit do širšího makroekonomického kontextu.

Taktéž jsem ověřil existenci závislosti výnosu daně na HDP pomocí korelační analýzy, byť relativně slabou. Daň z příjmů právnických osob, navzdory svému postavení jako třetího nejvydatnějšího daňového zdroje, patří mezi nejméně předvídatelné. Najde se i názor vůbec zpochybňující možnost predikce jejich výše v případě regresní analýzy zahrnující HDP jako vysvětlující proměnné.

V průběhu zpracování práce jsem si nemohl nepovšimnout několika faktorů, které k takovým závěrům přispívají. Vytyčil-li jsem na začátku práce žádoucí vlastnosti daňového systému, musím konstatovat, že daň z příjmů je zcela nenaplněná, ať už jde o efektivitu, administrativní náročnost či nedostatek politické odpovědnosti a spravedlnosti (ekvity). Vždyť současná konstrukce DPPO představuje praktickou výzvu i pro odborníka.

Jako doporučení bych proto navrhnul přepracovat zcela daň z příjmů právnických osob, oddělit podnikající poplatníky a poplatníky neziskové sféry a odlišně nastavit daňovou povinnost. Pro podnikatele bych zvolil maximálně jednoduchou konstrukci daně s minimem odpočtů a slev, které by byly omezeny na skutečně efektivní nástroje ekonomické regulace.

Výsledné rozšíření daňového základu by bylo možné vyrovnat nižší sazbou daně. Tím by se dosáhlo i nesrovnatelně menší administrativní zátěže jak na straně státu, tak i na straně plátce daně. Rovněž by bylo možné snáze predikovat výnos daně na základě odhadovaného stavu ekonomiky.

Ideální by bylo, dosáhnout takového cíle na úrovni Evropské unie. Právě krajní situace, jakou zažíváme nyní v souvislosti s koronavirovou krizí, dávají příležitost od základů změnit dosavadní špatně nastavený systém. Bylo by tedy škoda nevytěžit z nepříznivé situace i nějaké pozitivum.

## Seznam použité literatury

- [1] BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [2] BLANCHARD, Olivier, Alessia AMIGHINI a Francesco GIAVAZZI. *Macroeconomics: a European perspective*. 3rd Edition. New York: Pearson, 2017. 592 s. ISBN 9781292085753.
- [3] GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. 323 s. ISBN 80-7201-620-2.
- [4] HOLMAN, Robert. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. Praha: C.H. Beck, 2004. 424 s. ISBN 80-7179-764-2.
- [5] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. Vzdělávání a certifikace účetních. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [6] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: ASPI, 2006. 269 s. ISBN 978-80-7598-165-3.
- [7] LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Bratislava: Ekonóm, 2004. 264 s. ISBN 8022517429.
- [8] MAAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada, 2015. 208 s. ISBN 978-80-247-5561-8.
- [9] MANKIW, N. Gregory. *Principles of economics*. Eighth edition. Boston, MA, USA: Cengage Learning, 2018. 836 s. ISBN 978-1-305-58512-6.
- [10] MARKOVÁ, Hana. Vlastní nebo sdílené daně obcím? In: *Days of public law: sborník abstraktů příspěvků z mezinárodní konference*. Brno: Masarykova univerzita, 2007. Spisy Právnické fakulty MU. s. 503-511. ISBN 978-80-210-4430-2.

- [11] MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. Praha: C.H. Beck, 2007. Beckovy mezioborové učebnice. 248 s. ISBN 978-80-7179-598-8.
- [12] PAVELKA, Tomáš. *Makroekonomie: základní kurz*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007. 277 s. ISBN 978-80-86730-21-9.
- PÍRVU, Daniela. *Corporate income tax harmonization in the European Union*. Houndmills, Basingstoke New York, NY: Palgrave Macmillan, 2012. 238 s. ISBN 978-1-137-00090-3.
- [13] PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. 280 s. ISBN 978-80-247-5608-0.
- [14] RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity. 247 s. ISBN 978-80-210-8395-0.
- [15] STRÁDALOVÁ, Jarmila a Květa KUBÁTOVÁ. *Vybrané kapitoly ze statistiky*. I. Praha: Karolinum, 1999. 250 s. ISBN 80-7184-493-4.
- [16] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [17] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: Vox, 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

#### **Články v časopisech :**

- [18] ABBAS, S.M. Alli et al. A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies. *International Tax and Public Finance*. 2013, č. 20, s. 596-617. ISSN : 0927-5940

[19] BAYER, Ondřej. Vládní daňové predikce: ex ante odhady a ex post hodnocení přesnosti v České republice. *Český finanční a účetní časopis*. 2011, č. 1, s. 42-54. ISSN 1802-2200

[20] BEZDĚK, Vladimír a Vladimír STILLER. Modelování hlavních daňových příjmů české rozpočtové soustavy. *Finance a úvěr*. 2000, č. 2, s. 66-77. ISSN 2464-7683

[21] GAWTHORPE, Kateřina. Elasticity of taxable income. A case study for the Czech Republic. *Acta Oeconomica Pragensia*. 2015, č. 3, s. 18-29. ISSN 1804-2112

[22] KUBÁTOVÁ, Květa a Lucie ŘÍHOVÁ. Regresní analýza faktorů ovlivňujících výnosy korporativní daně v zemích OECD. *Politická ekonomie*. 2009, č. 4, s. 451-470. ISSN 2336-8225

#### **Internetové zdroje:**

[23] ČNB, 2020. Inkasa celostátních daňových příjmů. *Cnb.cz* [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné z:

[https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY\\_PKG.PARAMETRY\\_SESTAVY?p\\_sestuid=1410&p\\_strid=ABA&p\\_lang=CS](https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.PARAMETRY_SESTAVY?p_sestuid=1410&p_strid=ABA&p_lang=CS)

[24] ČNB, 2020. Obecná míra nezaměstnanosti. *Cnb.cz* [online]. [cit. 2020-06-26].

Dostupné z:

[https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY\\_PKG.STROM\\_SESTAVY?p\\_strid=ACHAB&p\\_sestuid=&p\\_lang=CS](https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.STROM_SESTAVY?p_strid=ACHAB&p_sestuid=&p_lang=CS)

[25] ČNB, 2020. Výdaje na HDP. *Cnb.cz* [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné z:

[https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY\\_PKG.PARAMETRY\\_SESTAVY?p\\_sestuid=28837&p\\_strid=ACCABA&p\\_lang=CS](https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.PARAMETRY_SESTAVY?p_sestuid=28837&p_strid=ACCABA&p_lang=CS)

[26] FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Vybrané údaje z daňových přiznání daně z příjmů právnických osob* [online]. 2020 [cit. 2020-06-26]. Dostupné z:

[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/VU\\_DAP\\_DPPO\\_2011-2018.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/VU_DAP_DPPO_2011-2018.xlsx)



[27] OECD, 2020. Tax revenue (indicator). *Data.oecd.org* [online]. [cit. 2017-04-06]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/gdp/gross-domesticproduct-gdp.htm>

[28] PIOTROWSKA, Joanna a Vanborren WERNER. The Corporate Income Tax Rate-Revenue Paradox: Evidence in the EU. *Taxation papers, working paper nr. 12*. European Commission. [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_12\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_12_en.pdf)

[29] Stiglitz, J.E. 2014. *Reforming Taxation to Promote Growth and Equity* [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné ze stránek Roosevelt Institute: [https://rooseveltinstitute.org/wp-content/uploads/2014/05/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](https://rooseveltinstitute.org/wp-content/uploads/2014/05/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf)

[30] Stiglitz 'bad neighbour' tax haven comments latest blow to State's reputation. *Irish Times* [online]. [cit. 2020-06-26]. Dostupné z: <https://www.irishtimes.com/business/economy/stiglitz-bad-neighbour-tax-haven-comments-latest-blow-to-state-s-reputation-1.4025272>

[31] Zjištění z kontrol NKÚ zaměřených na daňovou problematiku. In: *Zpráva o daních v České republice* [online]. 25.7.2019 [cit. 11.12.2019]. Dostupné z: [https://www.nku.cz/assets/pro-media/tiskove-zpravy/zprava-danich\\_\\_2.pdf](https://www.nku.cz/assets/pro-media/tiskove-zpravy/zprava-danich__2.pdf)

### **Právní předpisy a rozhodnutí:**

[32] Nález Ústavního soudu České republiky z 11. října 1995 sp.zn. Pl.ÚS 3/95

[33] Rozhodnutí ministra financí ze dne 27.11.2013 č.j. MF-65647/2013/3901

[34] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006 sp.zn. 5 Afs40/2005

[35] Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod

[36] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

[37] Zákon č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích

[38] Zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní)

## Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČSÚ	Český statistický úřad
FDI	foreign direct investment/přímé zahraniční investice
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DZ	daňová ztráta
HDP	hrubý domácí produkt
OSN	Organizace spojených národů
THFK	tvorba hrubého fixního kapitálu
VaV	výzkum a vývoj
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZRUD	zákon o rozpočtovém určení daní

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Vývoj výnosu DPPO.....	43
Tabulka 2 Korelační matice vybraných daňových prvků a HDP.....	49
Tabulka 3 Korelační matice makroekonomických faktorů.....	52
Tabulka 4 Výsledky Shapirova-Wilkova testu .....	54
Tabulka 5 Výsledky korelace.....	54

## Seznam grafů

Graf 1 Koláčový graf struktury daňových příjmů .....	41
Graf 2 Kombinovaný graf poměru DPPO a celkového daňového inkasa na HDP..	42
Graf 3 Sloupcový graf vývoj inkasa DPPO .....	43
Graf 4 Kombinovaný graf vývoj inkasa DPPO a HDP.....	44
Graf 5 Kombinovaný graf vývoje inkasa DPPO a daňových ztrát .....	46
Graf 6 Bodový graf závislosti DPPO na HDP.....	53

## **Anotace**

Bibliografický údaj: Dürr, Pavel. *Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob*. Olomouc 2020. Bakalářská práce. Moravská vysoká škola Olomouc. Vedoucí práce: Ing. Jolana Skaličková, Ph.D.

---

Název práce: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob

Autor: Pavel Dürr

Ústav: Ústav ekonomie

Vedoucí práce: Ing. Jolana Skaličková, Ph.D.

Abstrakt:

Práce pojednává o dani z příjmů z právnických osob, jednom z významných příjmů veřejných rozpočtů. Práce je členěna na část teoretickou a praktickou. V teoretické části je vymezen samotný pojem daně, jeho teoretické aspekty, včetně funkcí daně a principů daňového systému, dále navazuje popis konstrukce daně z příjmů právnických osob v České republice. V praktické části je bezprostředně zrealizován cíl práce, jímž je popsat vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v období od r. 2004 do r. 2019, zhodnotit jej a následně ověřit pomocí metody korelační analýzy závislost výnosu daně z příjmů právnických osob na vývoji HDP.

Klíčová slova

Daň, daňový systém, daň z příjmů právnických osob, inkaso daně

## Annotation

Bibliographic information: Dürr, Pavel. *The Evolution of the Corporate Tax Revenue*. Olomouc 2020. Bachelor thesis. Moravian College Olomouc. Thesis supervisor: Ing. Jolana Skaličková, Ph.D.

---

Title: *The Evolution of the Corporate Tax Revenue*

Author: Pavel Dürr

Department: Institute of Economy

Supervisor: Ing. Jolana Skaličková, Ph.D.

Abstract:

The thesis examines the corporate tax, a major source for public budgets. The thesis is divided into a theoretical and a practical part. In the theoretical part the very notion of the tax is defined, as well as its theoretical aspects, including the tax functions and the tax system principles, upon which a description of the structure of the corporate tax in the Czech Republic ensues. In the practical part I realised the goal of the thesis, which aims to describe the evolution of the corporate tax revenue during the years 2004-2019, evaluate and consequently verify the dependency of the corporate tax receipts upon the evolution of GDP by means of correlation analysis.

Key words

Tax, Tax System, Corporate Tax, Tax Revenue