NÁVRH PROGRESIVNÍHO ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICE A JEHO ZHODNOCENÍ*

Danuše Nerudová^a , Veronika Solilová^a , Lucie Formanová^a ,
Marek Litzman^a

Abstract

Proposal for Progressive Taxation of Corporate Entities in the Czech Republic and Its Evaluation

The aim of the paper was to propose a progressive corporate taxation in the Czech Republic and to evaluate whether the introduction of the progressive corporate taxation could straighten the position of Czech taxpayers in the view of the tax burden and equity of taxation. We designed and evaluated a sliding progressive taxation with 5 tax bands. Panel regression was also applied to estimate the taxpayers' response to changes in the statutory tax rate. According to the proposed progressive corporate taxation, micro-enterprises would face 13.59% of tax burden, small enterprises 17.40%, medium-sized enterprises 20.18% and large entities 22.42%. The results show that increased fairness of taxation and a decreased regressive effect of taxation would be reached through the progressive corporate taxation. However, due to the increased mobility of profits, it is assumed that the fairer position may be disrupted and the progressive corporate taxation itself would only increase the tax collection, stabilization function and tax distribution function as a result.

Keywords: corporate taxation, tax system, progressive taxation, regression model, principle of equity and proportionality

JEL Classification: H21, H25, H32, H83

Úvod

Korporátní daň byla poprvé uložena ve Velké Británii koncem 18. století pro účely získání dodatečných peněžních prostředků k zaplacení vojenského zbrojení proti Napoleonovi (Frecknall-Hughes, 2015). Velká Británie byla následována i dalšími státy, jako

* Článek je výsledkem výzkumu v rámci projektu GA ČR č. 18-14082S „Férové korporátní zdanění: měření dopadu přesunu zisků na rozpočet České republiky“.

a Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta

E-mail: d.nerudova@seznam.cz; ritve@email.cz; lucie.formanova@mendelu.cz; marek@litzman.cz

např. Švýcarskem, Indií, USA, Francií či Japonskem, ale stále tento nový typ daně byl považován za tzv. nouzovou daň, kdy její existence byla spojována zejména s válkou a zvýšenou potřebou peněžních prostředků k úhradě výdajů s ní spojených (Grůň, 2004). Nicméně již v této době bylo zapotřebí přejít z obvyklého zdanění věcí, majetku a osob k dalšímu či jinému konceptu zdanění, jež bylo podpořeno ekonomikou založenou na uznatelně méně a její hodnotě, důslednějším účetnictvím, měřitelností zisku, a tedy i možností vyměřit daň (Frecknall-Hughes, 2015).

Korporátní daň neboli daň z důchodu korporací se ustálila v daňových systémech až ve 20. století. Avšak základní koncepty daní a jejich oprávněnost ve společnosti existovaly podstatně dříve: Hobbes (1651) položil základ teorie zdanění, Petty (1662) věnující se otázce principů zdanění, Locke (1690) jako následovník Hobbse, ospravedlňující zdanění za ochranu majetku státem a pokládající základ k progresivnímu typu zdanění, Hume (1875) vysvětlující zdanění jako občanskou povinnost podporující společnost jako takovou, Smith (1776) jakožto zakladatel „daňových kánonů“, které se dají převést na čtyři základní principy, a to princip spravedlnosti, princip právně dokonalého a jednoduchého daňového systému, princip efektivnosti a s tím související nízká administrativní náročnost daňového systému (tj. nízké administrativní a vyvolané náklady zdanění), Paine (1791 a 1792), jakožto zakladatel principu odměny tj. účelovosti daní a práva daňových poplatníků, se vyjadřovat k veřejným záležitostem, tedy jakým způsobem se daňové příjmy utratí, a následně Bentham (1789) zdůrazňující to, že daně mohou být uvaleny pouze zákonnou normou. Na počátku 20. století a v posledních dekáдах se k daňovým kánonům přidávají další principy, u nichž není jednoznačně přiřaditelné, kdo za nimi stojí, jako je neutralita, korekce či kontrola, flexibilita, jednoduchost, odpovědnost vůči voličům a etika, které mají vést k dobré daňové politice a daňovému systému (Frecknall-Hughes, 2015; AICPA, 2001; ICAEW, 1999). V neposlední řadě je vhodné také zmínit Murphyho (2007), který shrnul a rozšířil daňové kányony ve svém kodexu zdanění, z něhož vyplývají povinnosti státu a práva občanů v oblasti daní, odrážející však zcela jinou společnost, její odlišné potřeby a povinnosti než za doby Smitha, a spíše zdůrazňující roli práva a vlády při implementaci daného práva zejména v oblasti vyhýbání se daňové povinnosti.

Současné celosvětové podmínky vybízejí k zamýšlení se nad současným korporátním daňovým systémem moderních ekonomik. Řada ekonomů veřejně (Auerbach, 2010; Mooij a Devereux, 2011; Devereux a Vella, 2014 a 2017; Clausing *et al.*, 2016; Stiglitz, 2014 a 2019; Baker a Murphy, 2020; Murphy, 2019a, 2019b a další) vystupuje s myšlenkou modernizace daňového korporátního systému ve smyslu změn v daňové struktuře. Zdanění právnických osob totiž neodpovídá realitě 21. století, které je silně ovlivněno globalizací, mobilitou kapitálu i výrobních faktorů, digitalizací a stále více agresivnějším daňovým plánováním vedoucím k erozi daňových základů a přesouvání zisku do jurisdikcí

s nízkým či preferenčním zdaněním, kdy státy ztrácí enormní část svých fiskálních prostředků. Proto je vhodné posoudit, zda současný daňový korporátní systém moderních ekonomik naplňuje stále své funkce, zdaje postaven na všeobecně známých principech či je potřeba stanovit principy nové více korespondující současné éře.

Cílem příspěvku je navrhnout podobu progresivního zdanění právnických osob v České republice a vyhodnotit, zdali navržená progresie je schopna narovnat postavení českých daňových poplatníků z pohledu nesené daňové zátěže a daňové spravedlnosti. Stanovenému cíli odpovídá struktura článku, kde po úvodní části následují teoretická východiska daňového systému a principů s tím souvisejících, které podporují zavedení daňové progresie. Další část je zaměřena na charakteristiku metod použitých při návrhu progresivního zdanění a jeho vyhodnocení. V části výsledků je vyhodnocen samotný návrh a zhodnocen dopad zavedení progresivního zdanění zejména z pohledu spravedlnosti a nesené daňové zátěže. V závěru jsou shrnuty zjištěné výsledky.

1. Teoretická východiska

Současné korporátní daňové systémy se formovaly na počátku 20. století, zejména po první a druhé světové válce, kdy stěžejním průmyslem byla výroba a prodej těchto výrobků, zdanění tak plně korespondovalo se zdaněním u zdroje (tj. zdanění v zemi, kde se vytváří hodnota) a možnosti, jak se vyhnout daňové povinnosti, byly v této době značně omezené (Nerudová *et al.*, 2017).

Dle Musgraveho a Musgraveho (1994) bylo určení zdanitelného důchodu u korporátní daně velmi jednoduchou záležitostí, což potvrzuje i Vítek (2013). Od hrubého důchodu korporací byly odečteny náklady související s podnikáním a zbývající část byla pak podrobena dani. Avšak současná znalost metodického postupu stanovování základu daně evokuje k zamýšlení se, zda korporátní daně naplňují *princip spravedlnosti* nejen mezi jednotlivými právnickými subjekty, ale i při srovnání s daní z příjmů fyzických osob. Principiálně by každý měl nést svůj spravedlivý podíl na zdanění a platit spravedlivou částku (Hurwich, 2001).

Nicméně konstrukce stanovení základu daně není tak jednoduchou záležitostí, jak bylo uvedeno výše. V případě České republiky je v současných legislativních předpisech právnickým osobám umožněno zákonnými způsoby optimalizovat jejich daňový základ, a to prostřednictvím různých nástrojů. Například lze jmenovat odčitatelné položky základu daně (odečet daňových ztrát, odečet na podporu výzkumu a vývoje nebo odečet bezúplatných plnění) či optimalizovat položky nákladové. Vítek (2013) dále však uvádí, že pro výpočet daňové povinnosti je v posledních letech (1993–2011) podstatný objem položek zvyšujících, resp. snižujících, výsledek hospodaření nežli samotný výsledek hospodaření. Tyto korekční prvky pak narušují *princip neutrality* (Brown, 1948; Boadway,

2012; Mirrlees *et al.*, 2011; de Mooij, 2011; Mooij a Devereux, 2011; Devereux a Vella, 2014 a Clausing *et al.*, 2016).

Dalším aspektem, který může být diskutován, je složitost daňového systému. Na základě výzkumu poradenské společnosti BDO ve spolupráci s německými univerzitami v roce 2019 bylo potvrzeno, že Česká republika dle indexu daňové složitosti má čtvrtý nejsložitější systém výběru korporátní daně v rámci celé Evropské unii (dále EU) (BDO, 2019). Chce-li tedy korporace optimalizovat daňovou povinnost, budou pravděpodobně vyvolány značné administrativní náklady na straně poplatníka, a to jak časové, tak zejména finanční. Z toho vyplývá, že je narušován i další princip daní, a to *princip efektivnosti*. Nadto lze polemizovat o tom, zda i princip spravedlnosti je posléze naplňován. Daňovou optimalizaci si totiž ve většině případů mohou dovolit pouze velké korporáty, které zaměstnávají daňové odborníky či disponují dostatečnými zdroji pro využití poradenství v této oblasti. Z toho vyplývá, že vyšší daňové zatížení nesou malé a střední podniky či podnikající fyzické osoby, čímž je jednoznačně porušen princip spravedlnosti daní.

Všechny výše uvedené skutečnosti tedy otevírají diskusi nad samotnou existencí korporátních daní. Odpůrci korporátních daní (Carton *et al.*, 2019; Auerbach *et al.*, 2017; Benzell *et al.*, 2017; Robinson a Thierfelder, 2017 a Keuschnigg 1991) argumentují tím, že tyto daně vyvolávají dvojí zdanění, neboť jednou je zdaněn zdanitelný zisk na úrovni korporace a následně, jsou-li vypláceny podíly na zisku, je daň odváděna i na úrovni individuálního důchodu (tzv. integralistický přístup), dále upozorňují na omezenou neutralitu této daně. V neprospěch korporátních daní se vyjadřuje i Merrill (2010), který upřednostňuje spotřební daně, neboť neovlivňují investice a nevyžadují principy tržního odstupu v podobě převodních cen. Musgrave a Musgrave (1994) však upozorňují na skutečnost, že v reálných podmínkách více než polovina zisku po zdanění zůstává v korporacích v položce nerozdělený zisk, čímž nedochází k jeho vyplacení podílníkům (vlastníkům), a tedy i ke zdanění podílů na zisku. Tudíž pokud by byla korporátní daň zrušena, vygenerovaný zisk korporace by tedy vůbec nemusel podléhat zdanění, neboť by korporace hromadily zisk a nerozdělovaly by ho ani vlastníkům z důvodu vyhýbání se následnému zdanění podílu na zisku (Naitram, 2019). Radvan (2016) proto upozorňuje na skutečnost, že nikdy nebude možné zrušit daň z příjmů právnických osob. I když výše uvedený přístup tyto daně kritizuje za dvojí zdanění příjmů, význam korporátního zdanění obhajují Radvan (2016) a Říhová (2008) tím, že při existenci pouze osobní důchodové daně by mohlo dojít k tomu, že společnosti nebudou zisk rozdělovat (tzn. budou jej neustále reinvestovat), což bude na úkor veřejných fondů. Radvan (2016) navíc upozorňuje na riziko, že pokud by byl zisk vyplacen do zahraničí, nebylo by pak možné vybrat daň v té zemi, ve které společnost sídlí a ve které byl zisk vytvořen. Dalším argumentem pro zachování korporátních daní v daňových systémech je skutečnost, že korporace platí daně za to, že mohou využívat

veřejných služeb a infrastruktury v zemi, ve které vykonávají svou činnost (Kubátová, 2010). Díky tomu se pak podílejí na financování veřejných potřeb (důvody pro zachování daně vycházející z užitku). Posledním významným argumentem je, že korporátní daně jsou zavedeny taktéž k podpoře daně z příjmů fyzických osob. V případě neexistence korporátní daně z příjmů by fyzické osoby zakládaly právnické subjekty s cílem se vyhnout dani z příjmů a navíc zdanění právnických osob je v podstatě jednodušší nežli zdanění samotných beneficentů, vlastníků (Naitram, 2019; OECD, 2001; Bird, 1996; Mirrles *et al.*, 2011).

Radvan (2016) dále nabízí zajímavý pohled odůvodňující nejen existenci korporátních daní, ale také vyjadřuje názor, že společnosti by měly nést vyšší daňové břemeno, než nesou podnikající fyzické osoby, které nesou břímě v podobě ručení za závazky celým svým majetkem. Kromě toho je i samotné odvodové zatížení (daň z příjmů fyzických osob včetně souvisejících zákonných odvodů) pro podnikající fyzické osoby neúměrně vysoké.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že korporátní daň má v moderních ekonomikách svoje opodstatnění, a proto spíše než o její zrušení bychom se měli zabývat otázkou její modernizace, tak aby splňovala požadavky 21. století a zároveň i naplňovala daňové principy. Takovou cestou může být úvaha nad zavedením *daňové progresy* korporátních daní. Progresivita zdanění není nikterak novým konceptem; na našem území progresi v některých oblastech korporátního zdanění zaváděl zákon č. 220/1896 ř. z., o daních berních. Obdobné prvky nalezneme i v nástupnické Englišově reformě daně zákonem č. 76/1927 Sb., například v §83. Historicky lze progresivitu hledat téměř u všech druhů daní, například progresivní daň z příjmů byla v Prusku, Švédsku, Dánsku či Švýcarsku, u majetkových daní pak například ve Švýcarsku, Nizozemsku či Austrálii. Seligman (1894) dále uvádí, že progresivní daň byla historicky uplatňována i na území USA. Dle Grúně (2004) se první prvky progresivity daní datují do doby 596 př. n. l. ve starověkém Řecku. Progresivita u příjmových daní se pak začíná objevovat na konci 19. století, zejména u osobní důchodové daně, ale historicky vzato i u korporátních daní, nicméně existují i případy progresy u daní nepřímých.

Grůň (2004) zdůrazňuje, že typickou vlastností zdaňování korporací je jejich přímá předurčenost na zabezpečení dostatečných rozpočtových příjmů, např. během druhé světové války USA přesunuly daňovou zátěž na korporace, jejichž daňové zatížení bylo až 80 %. V současných podmínkách může daňová progresy nabývat dvou forem. Prvním příkladem je situace, kdy je daňová sazba konstantní, avšak díky různým daňovým výjimkám (např. odčitatelné položky v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, uplatnění daňových ztrát atd.) dochází k progresi. Druhou možností je zvyšující se sazba daně v závislosti na výši daňového základu (Wong, 2009). Zjednodušeně se dá tedy konstatovat, že daňová progresy u korporátních daní nějakým způsobem existuje v mnoha daňových systémech. Otázkou však zůstává, zda první jmenovaný příklad (tj. lineární daňová sazba

s korekčními prvky), který je v současné době uplatňován v podmínkách České republiky, je tím správným a hlavně spravedlivým modelem zdaňování korporací.

Jak již bylo uvedeno výše, zmiňovaných korekčních prvků využívají zejména velké korporace. Následkem toho je pak nerovnoměrné rozdělení daňového břemene mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob v neprospěch malých a středních podniků. Toto potvrzuje i analýza společnosti Bisnode (2019), upozorňující na skutečnost, že nadpoloviční většina korporací v ČR neplatí daň z příjmů právnických osob. Daňovou zátěž zbývající poloviny poplatníků nesou pak především malé a střední firmy, neboť velké korporace využívají veškerých nástrojů k zákonné optimalizaci daňové povinnosti. Dané skutečnosti si všiml i Musgrave a Musgrave (1994), kteří se zamýšlejí, jakým způsobem by progresse mohla být implementována do konstrukce daňové povinnosti korporací. Autoři uvádějí, že cílem progresse by mělo být omezení výše uvedených výhod velkých korporací, jimiž tyto společnosti disponují především kvůli své velikosti. Mezi tyto výhody Ulrych (2020) zahrnuje například úspory z rozsahu, které pomáhají velkým korporacím likvidovat menší konkurenty. Kromě toho autor jako podporu pro zavedení progresse u daně z příjmů právnických osob, ve smyslu přesunu vyšší daňové zátěže na velké firmy, využívá teoretický předpoklad zákona klesajícího mezního užitku. Přijmeme-li předpoklad, že malé a střední firmy budeme považovat za chudší subjekty, pak z každé další koruny mají tyto subjekty větší užitek než subjekty bohatší (tj. v našem případě větší korporace). Při rovné dani tak chudší subjekty přicházejí o větší užitek než subjekty bohatší, což určitě není považováno z hlediska daňových teorií za spravedlivé. Nadto v případě, že bohatší subjekty využijí svých prostředků k daňové optimalizaci, se pomyslné nůžky nerovnoměrného daňového břemene ještě více rozevírají. Tyto nedostatky mohou být právě odstraněny zavedením správně nastavené progresse, v jejímž důsledku bude zajištěno spravedlivé rozložení daňové zátěže mezi poplatníky korporátní daně.

Mezi dalšími argumenty pro zavedení progresivního zdanění musí být zmíněna i *stabilizační funkce* daní. Správně nastavená pásma pro progresi mohou velmi významně působit na ekonomický vývoj, neboť progresivní zdanění má v sobě zabudované anti-cyklické prvky (Stiglitz, 1997). To potvrzují výsledky Kubátové a Říhové (2009), které prostřednictvím regresní analýzy na datech pro OECD potvrzují, že výnosy korporátních daní jsou elastické vůči růstu hrubého domácího produktu (dále HDP), a proto tato daň může v ekonomice figurovat jako vestavěný stabilizátor fiskální politiky. Závěrem této části článku lze tedy konstatovat, že korporátní daně mají určitě své místo v daňových systémech vyspělých ekonomik, avšak současný stav poukazuje na nutnost provádění daňových reforem. V oblasti korporátních daní se jedná především o zmírnění rozdílů daňové zátěže mezi jednotlivými poplatníky ve smyslu narovnání daňového břemene mezi malými a středními podniky versus velkými korporacemi, proto například Musgrave

a Musgrave (1994) uvádějí, že progresivita korporátních daní by měla zohledňovat velikost firmy nebo požadavek podpory malých podniků. Jako metodický návrh pro kategorizaci korporací podle velikosti upřednostňují rozsah aktiv spíše než velikost zisku. Pro zavedení progresu hovoří i výsledky empirického zkoumání Doerrenberga a Peichla (2010) a Stiglitze (2014). Progresivní daně dle jejich názoru přispívají k eliminaci daňových úniků, a navíc mohou vyvolat mezi poplatníky vnímání vyšší rovnosti a spravedlnosti daňového systému.

Navíc samotné progresivní zdanění korporací není ani v EU výjimkou, daň zavedlo již 7 států EU, jako Belgie¹, Francie², Litva³, Maďarsko⁴, Nizozemsko⁵, Portugalsko⁶ a Španělsko⁷. Snahou daných států bylo zejména to, aby se zmírnily rozdíly v nesené daňové zátěži mezi daňovými poplatníky/subjekty o různých velikostech, tj. naplnění požadavku daňové spravedlnosti, a aby se zvýšila podpora zejména malých podniků či nově zakládaných podniků. Z pozice České republiky je nutné podotknout, že progresivní zdanění daně z příjmů bylo již několikrát navrhováno na půdě Poslanecké sněmovny. Poslední návrh z roku 2017 navrhuje klouzavé progresivní zdanění se třemi daňovými pásy, a sice 14 % při základu daně do 5 mil. Kč, 19 % při základu daně do 100 mil. Kč a následně 24 % při základu daně nad 100 mil. Kč. Zvýšení daňového inkasa při tomto návrhu byl odhadován na cca 11 miliard Kč (ČT24, 2017).

-
- 1 Belgie uplatňuje v případě právnických osob základní sazbu daně z příjmů ve výši 29 %, ale v případě malých a středních podniků (dále SME) je zavedená snížená sazba ve výši 20 %. Zákonem stanovené podmínky musí být naplněny, aby bylo možné uplatnit sníženou sazbu.
 - 2 Francie v roce 2019 uplatňovala dvě sazby daně z příjmů právnických osob, a to 28 % pro zisky do 500 tis. EUR a 31 % pro zisky přesahující tuto hranici 500 tis. EUR. Nicméně, od roku 2020 se uplatňuje již jen jedna základní sazba ve výši 28 %, kdy navíc dochází k jejímu snižování až na úroveň 25 % v roce 2022. Dále obdobně jako v Belgii je zavedená snížená sazba pro SME ve dvou pásmech, konkrétně sazba 15 % u zisků do 38 120 EUR a 28 % u zisků mezi 38 120 EUR a 500 tis. EUR.
 - 3 Litva uplatňuje základní sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 15 %, nicméně malé podniky mohou uplatnit i nulovou sazbu či 5 % po splnění zákonem stanovených podmínek, např. průměrný přepočtený počet zaměstnanců je do 10 osob a základ daně je do 300 tis. EUR.
 - 4 Maďarsko zavedlo k 1. 1. 2017 rovnou daň ve výši 9 %, předchází progresivní zdanění se sazbami 10 % a 19 % bylo zrušeno. Nicméně SME stále mohou za splnění zákonem stanovených podmínek uplatnit zvýhodněný daňový režim.
 - 5 Nizozemsko uplatňuje dvě základní sazby daně z příjmů právnických osob v závislosti na stanoveném pásmu zdanitelného zisku. V případě zisku do výše 200 tis. EUR se uplatňuje sazba ve výši 20 % a vyšší 25 % sazba na zisky přesahující tento stanovený limit.
 - 6 Portugalsko uplatňuje základní sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 21 % a sníženou ve výši 17 %, pokud jsou zdanitelné zisky do limitu 15 tis. EUR a jedná se o SME.
 - 7 Španělsko uplatňuje základní sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 25 %, nicméně v případě nově založených společností se uvaluje snížená sazba daně ve výši 15 %. Dále Španělsko jako jediná země uplatňuje zvýšenou sazbu daně z příjmů (30 %) pro specifická odvětví, jako je např. finanční trh a na něm působící úvěrové instituce.

2. Metodika

K dosažení stanoveného cíle bylo zapotřebí nejprve zhodnotit daňové příjmy z korporátních daní v České republice ve vztahu k celkovému daňovému inkasu, aplikovaných sazeb od počátku existence této daně a typů plátců (dle velikosti subjektu), a to na základě agregovaných dat z Daňové statistiky Finanční správy. Výsledek analýz by měl potvrdit předpoklad, že korporátní daň představuje stabilní prvek v daňových příjmech České republiky a že stěžejní část daňových příjmů generují velké subjekty, a proto prostor ke zvýšení sazby daně existuje, resp. tedy k zavedení progresivního zdanění. Následně byl analyzován datový vzorek daňových poplatníků, založených na mikrodtech získaných z databáze Orbis⁸). Celý datový soubor zahrnoval všechny dostupné české subjekty v databázi za rok 2017, které mají dostupný údaj o zdanění, tj. hodnotu odvodů daně z příjmů. Subjekty bez daného údaje, bez známé klasifikace podnikatelské/ekonomické činnosti dle NACE kódů a subjekty z okrajových NACE byly vyloučeny.

Popisné statistiky subjektů, které mají v databázi Orbis zanesenu nenulovou hodnotu odvodů na daň z příjmů (dále jen DPPO), zobrazuje tabulka 1.

Tabulka 1: Popisné statistiky českých firem, u kterých je známa nenulová hodnota zdanění za rok 2017

Velikost firmy	Počet	Suma zdanění v tis. Kč	Průměr zdanění v tis. Kč	Medián zdanění v tis. Kč	Interval zdanění (1. a 3. kvartil) v tis. Kč
Mikro-	30 662	2 147 714	70	24	6–77
Malá	21 128	11 806 265	559	248	68–673
Střední	6 339	18 927 281	2 986	1 904	669–3 947
Velká	1 163	82 365 048	70 821	21 001	9 841–52 502
Neidentifikovatelná	1 351	16 761 882	12 398	5 304	1 465–11 401
Celkem	60 643	132 008 191	86 834	28 480	12 050–68 601

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Orbis

Celkově vzorek zahrnuje 60 643 subjektů se známou kladnou hodnotou zaplacené daně z příjmů. Dané subjekty odvedly 132 008 mil. Kč, což při celkovém inkasu v rámci DPPO ve výši 161 803 mil. Kč představuje 82,6 % daňového inkasa. Jak je vidět z tabulky 1,

8 Byla užita databáze ve verzi 129, s aktualizací č. 173 z 18. 6. 2018.

velké podniky odvádějí rozhodující část daní, v našem případě zkoumaných 1 163 velkých firem (pouhých 1,9 % ze vzorku dat) zajišťuje téměř 63 % celkových daňových příjmů ze zkoumaného datového vzorku a téměř 51 % z celkového daňového inkasa DPPO.

Pohled na statistiky z pozice základu daně (dále ZD) jednotlivých firem v členění dosahovaného základu daně od 1 000 Kč až nad 10 000 mil. Kč včetně procentního zastoupení v daných kategoriích základu daně je prezentováno v Příloze A a v detailu dle velikosti firem v Příloze B. Nejvyšší zastoupení subjektů je pozorováno od základu daně nad 10 mil. Kč, což jsou zejména velké podniky a částečně střední podniky.

Návrh klouzavého progresivního zdanění je stanoven v pěti daňových pásmech, a to konkrétně do 500 tis. Kč ZD dle řádku 270 daňového přiznání (DP) by se aplikovala snížená daňová sazba ve výši 15 %, od 0,5 mil. Kč ZD do 10 mil. ZD by byla ponechána současná 19% sazba daně, od 10 mil. ZD je navrhována 23% sazba daně, od 500 mil. ZD již sazba daně ve výši 26 % a od 1 000 mil. ZD již daňová sazba ve výši 29 % (viz tabulka 2).

Tabulka 2: Vlastní návrh klouzavého progresivního zdanění

Sazba daně	Základ daně v tis. Kč (ř. 270)
15 %	0–500
15 % + 19 % z rozdílu nad 500 tis. Kč	501–10 000
19 % + 23 % z rozdílu nad 10 mil. Kč	10 001–500 000
23 % + 26 % z rozdílu nad 500 mil. Kč	500 001–1 000 000
26 % + 29 % nad 1 000 mil. Kč	nad 1 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

Mikromodelace změn daňových výnosů na základě navržené progresse je uskutečněna na vzorku všech subjektů bez ohledu na sektor, ve kterém subjekt vykonává svoji podnikatelskou činnost. Ekonomické teorie nicméně nepředpokládají, že by docházelo k jednotkovému nárůstu výnosu vůči sazbě. Ekonomické subjekty v případě, že čelí vyššímu zdanění, mají tendenci s rostoucí sazbou ukrývat více výnosů, jsou ochotny podstupovat vyšší riziko při tomto ukrývání a jsou ochotny zapojit vyšší náklady (Nerudová *et al.*, 2020; Luttmer a Singhal, 2014; OECD, 2013 a další). Tradičním zobrazením tohoto principu je Lafferova křivka, která zobrazuje, že při určité daňové sazbě začnou daňové výnosy dokonce klesat. Z toho důvodu bylo pro subjekty mající základ daně vyšší než 10 mil. Kč (tj. zejména velké subjekty a částečně i střední subjekty, viz tabulka 2 a tabulka 1 v Příloze A) zapotřebí odhadnout reakci na změnu sazby daně.

Protože v České republice jsou sazby daně z příjmů právnických osob dlouhodobě stabilní, není možné odhadnout reakci na změnu sazby daně na základě historických dat. Starší data by byla vzhledem k vývoji právního prostředí, které užívá stále větší palety nástrojů proti daňovým únikům, zatížena výraznější chybou. Odhad reakce daňových subjektů na změnu sazby je proto proveden na datech ze Slovenské republiky, kde došlo v posledních letech ke změně daňové sazby z příjmů, a které se České republice blíží jak strukturou ekonomiky, tak i právním prostředím, které vzešlo z jednotné právní tradice.

Popisné statistiky slovenských subjektů, které mají v databázi Orbis zanesenu nenulovou hodnotu odvodů na daň z příjmů právnických osob, zobrazuje tabulka 3.

Tabulka 3: Popisné statistiky slovenských firem, u kterých je známa nenulová hodnota zdanění za rok 2017

Velikost firmy	Počet	Průměr zdanění v tis. Kč	Medián zdanění v tis. Kč	Interval zdanění (1. a 3. kvartil) v tis. Kč
Mikro-	85 053	51	25	13–36
Malá	20 427	375	88	26–373
Střední	2 897	2 150	696	76–2 596
Velká	285	92 859	18 304	6 434–39 632
Neidentifikovatelná	502	6 455	1 973	79–9 098
Celkem	109 164	101 890	21 086	6 627–51 735

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Orbis

Pro odhad reakce daňových subjektů na změnu statutární sazby daně s výsledným dopadem na daňové odvody (neboli elasticita odvodu daně vůči změně daňové sazby) je použita metoda nejmenších čtverců ve dvou verzích, a to bez efektu a s fixními efekty. V panelové regresi, kdy je jedna dimenze panelu časová (období mezi lety 2010–2017) a druhá dimenze je průřezem všech firem v datovém souboru, byly použity následující rovnice:

$$\ln(\text{zdanění}_{i,t}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(\text{sazba daně}_t) + \beta_2 \text{velikost}_{i,t} + \beta_3 \text{sídlo}_i + \epsilon_{i,t} \quad (1)$$

$$\ln(\text{zdanění}_{i,t}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(\text{sazba daně}_t) + \beta_2 \text{velikost}_{i,t} + \mu_i + \epsilon_{i,t}, \quad (2)$$

kde $\ln(\text{zdanění}_{i,t})$ je přirozený logaritmus daňových odvodů (DPPO dle Orbisu), β_0 je konstanta a $\beta_i = 1, 2, 3$ jsou regresní koeficienty, $\ln(\text{sazba_daně}_t)$ je logaritmus statutární

sazby daně z příjmů právnických osob, která je pro firmy jednotná, proměnná *velikost*_{*i,t*} je kontrolní proměnná poukazující na velikost firmy v daném období (obrat nebo celková aktiva), *sidlo*_{*i*} má hodnotu 1, pokud je konečný vlastník firmy sídlem na Slovensku, tj. je to domácí firma (lze odhadovat jen u rovnice bez efektů), μ_i je fixní efekt firmy (jen u rovnice s fixními efekty), $\epsilon_{i,t}$ je chybový člen.⁹

Všechny sledované proměnné (zdanění, tj. DPPO, celková aktiva, obrat neboli provozní výnosy) jsou uváděné v měnových jednotkách a jsou očištěny o inflaci a o růst reálného HDP převedením na základní rok, kterým je první rok pozorování, tj. 2010. U zdanění a sazby daně jsou užity logaritmy, aby bylo možné výsledky přímo interpretovat jako elasticity s interpretací: *když se změní daňová sazba o jedno procento, změní se objem daňových odvodů o β_1 procent*, přičemž β_1 je odhadnutý příslušný parametr rovnice.

Po dokončení mikromodelace změn daňových výnosů po zavedení progresu je zhodnocena v rámci celého datového vzorku (tj. u mikro-, malých, středních subjektů a velkých subjektů) změna efektivní daňové sazby (dále EDS), která je stanovena následovně:

$$EDS = \frac{\text{zdanění}}{\text{zisk před zdaněním}} \times 100, \quad (3)$$

s cílem zjistit, zda by zavedením klouzavého progresivního zdanění došlo ke spravedlivější a rovnocennější daňové zátěži podniků.

Samotný ukazatel EDS byl vypočítán jako podíl skutečného zdanění uvedeného v databázi Orbis a zisku před zdaněním. Užita jsou tedy pouze pozorování, u kterých jsou oba ukazatele známy. Vyloučeny jsou společnosti, které ve zkoumaném roce dosáhly ztráty, popřípadě pokud mají uvedenu zápornou hodnotu v položce zdanění. Efektivní daňová sazba je tak vždy nezáporná, může však být i nulová.

Všeobecně se předpokládá, že zavedením progresivního zdanění dojde k navýšení daňové zátěže u velkých subjektů oproti subjektům menším, čímž bude naplněn princip spravedlnosti, kdy každý subjekt nese svůj spravedlivý podíl na zdanění a platí spravedlivou částku. Navrhovaná klouzavá progresu by mimo jiné měla zlepšit i efektivnost při výběru DPPO, neboť se předpokládá zvýšení daňového inkasa na základě zavedené progresu daně při stejných administrativních nákladech na správu samotné daně. Následně je taktéž vyhodnocen prostřednictvím ukazatele EDS přesun zisku a eroze základu daně u zkoumaného datového vzorku, a to na základě srovnání s českými subjekty, které nemají žádnou vazbu se zahraničím, a tudíž nemají možnosti vedoucí k odlivu zisků mimo Českou republiku. Daný postup vyplývá z metodiky Janského a Kokeše (2015, 2016), Ištoka *et al.* (2020) a Ištoka a Kanderové (2019).

9 Rovnice (1) tak představuje model nejmenších čtverců bez efektů a rovnice (2) s fixními efekty.

3. Výsledky a diskuse

Ze statistik Finanční správy (2020) vyplývá, že inkaso daně z příjmů právnických osob v ČR tvoří v průměru 22 % na celkovém daňovém inkasu let 1993–2018. Co se týče významu této daně, tak v její prospěch hovoří i skutečnost, že každoročně dochází k růstu počtu podaných daňových přiznání, což může vytvářet předpoklad stabilního příjmu do státního rozpočtu, podporovat tak stabilizační a následně i distribuční funkci daně. S tím souhlasí i Kubátová a Říhová (2009), které zkoumaly důležitost korporátních daní v zemích OECD, a to v časovém horizontu 1980–2006. Autorky poukazují na skutečnost, že význam analyzovaných daní dlouhodobě neklesá, ba naopak dochází k jeho růstu. U daně z příjmů právnických osob je také zajímavé sledovat vývoj daňové sazby, ta je již od roku 1993 lineární, avšak za sledované období, tj. až do roku 2018 postupně došlo k významným změnám. Zatímco sazba daně v roce 1993 činila 45 %, tak pozvolným snižováním se ustálila na hodnotě 19 %, která je platná od roku 2010 až po současnost (viz obrázek 1).

Obrázek 1: Vývoj inkasa DPPO a sazby daně za období 1993–2017

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Finanční správa

Před samotným posouzením, zdali zavedení progresivního zdanění zajistí spravedlivější zdanění, resp. nesení daňové zátěže mezi daňovými poplatníky, je nutné stanovit elasticitu odvodů daně vůči změně daňové sazby. Nelze totiž předpokládat, že zvýšení daňové

sazby povede ke stejnému proporcionálnímu navýšení daňových odvodů. Elasticita odvodu daně, respektive reakce daňových subjektů na změny sazby daně z příjmů právnických osob, je stanovena na základě regresí bez efektů (1) a s fixními efekty (2). Aplikace regrese s fixními efekty poskytuje alternativu k regresi bez efektů, neboť fixní efekty užívají sérii proměnných příslušných k jednotlivým firmám a jsou schopny tak eliminovat část variability způsobené těmito rozdíly, které nesouvisí s nezávislými proměnnými uplatněnými v modelu. Oproti tomu regrese bez efektů nepřihlíží k této části variability a je zahrnuta v ostatních proměnných.

Výsledky odhadu regresních koeficientů příslušející sazbě daně v obou modelech se pohybují mezi 0,671 až 0,852 (tabulka 4), což lze interpretovat následovně: Dojde-li k růstu sazby daně o jedno procento, navýší se odvod daně o 0,671 až 0,852 procent, dle varianty modelu. Tento efekt je však nutné považovat za krátkodobý, v dlouhém období budou reakce jiné, pravděpodobně silnějšího charakteru. Jak již bylo zmíněno výše, české společnosti v nadnárodních skupinách jsou velmi citlivé na změnu daňové sazby a změnu daňového diferenciálu v rámci skupiny (Nerudová *et al.*, 2020), tudíž budou vynakládat větší úsilí ke snížení své daňové zátěže v dlouhodobém horizontu. V mikromodelaci změn daňových výnosů po zavedení progresu je tento efekt považován jen za krátkodobý. Navíc vzhledem k relativně malému rozmezí dosažených výsledků (bez efektu a s fixními efekty) bude užita jen jedna průměrná elasticita odvodu daně, a to ve výši 0,757.

Tabulka 4: Odhad reakce daňových poplatníků na změnu statutární sazby daně – elasticita přirozeného logaritmu odvodu daně k přirozenému logaritmu daňové sazby (počet pozorování 2 743, *p*-hodnoty uvedeny v závorce)

	Model s kontrolní proměnnou – celková aktiva		Model s kontrolní proměnnou – obrat	
	Fixní efekty	Bez efektů	Fixní efekty	Bez efektů
ln(sazba daně)	0,852** (0,01)	0,732* (0,02)	0,774* (0,02)	0,671* (0,04)
celková aktiva	0,000 (0,190)	0,000*** (0,00)		
obrat			0,000*** (0,00)	0,000*** (0,00)
sídlo		-0,162 (0,31)		-0,008 (0,96)
konstanta	14,30*** (0,00)	13,797*** (0,00)	16,454*** (0,00)	13,555*** (0,00)

Poznámka: * *p*-hodnota ≤ 0,05; ** *p*-hodnota ≤ 0,01; *** *p*-hodnota ≤ 0,001.

Zdroj: Orbis a vlastní zpracování

Výsledky dále poukazují, že kromě daňové sazby, která je statisticky významnou proměnnou určující daňové odvody ve všech verzích modelu, jsou taktéž statisticky významnými proměnnými kontrolní proměnné, a to výše celkových aktiv a generovaný obrát u verze modelu bez efektu, a v případě zahrnutí fixních efektů je statisticky významnou proměnnou pouze obrát. Nicméně co se neprokázalo jako statisticky významnou proměnnou, je sídlo konečného vlastníka firmy. Tato skutečnost nemá vliv na výslednou výši daňového odvodu. Všechny modely jsou statisticky průkazné, splňují základní požadavky na stacionaritu vstupních dat a homoskedasticitu. Vysvětlující proměnné též nejsou vzájemně korelované.

Návrh progresivního zdanění v podobě klouzavé progresse zahrnuje pět daňových pásem, kdy podniky se ZD do 0,5 mil. Kč, tj. zejména mikropodniky, by podléhaly snížené daňové sazbě ve výši 15 %, a podniky se ZD od 0,5 mil. do 10 mil. Kč, tj. zejména malé podniky, by podléhaly daňové sazbě ve výši 19 %. S růstem aktiv, obrátu, a tedy následně základu daně se v návrhu zvyšuje daňová sazba až do výše 29 % při ZD nad 1 000 mil. Kč. Následná mikromodelace změn daňových výnosů (daňových odvodů) a následné daňové zátěže subjektů poukázala na to, že podpora podniků se základem daně do 10 mil. Kč, konkrétně ve výši 20 tis. Kč na subjekt, by byla plně kompenzována zvýšenými sazbami u ostatních subjektů. Daňové odvody by v této skupině podniků klesly o cca 634 mil. Kč. Nicméně vlivem progresse by se inkaso daně zvýšilo o 26 977 mil. Kč na základě provedených modelací včetně zahrnutí stanovené elasticity odvodu daně na změnu sazby daně. Pokud vezmeme v úvahu, že převážná část chybějícího vzorku spadá do navrhované snížené sazby 15 %, předpokládané inkaso daně se může snížit až o 3 241 mil. Kč na výsledných 24 370 mil. Kč. Nicméně jde však jen o odhad, neboť cca 30 % chybějících subjektů spadá i do skupin s navrhovanou vyšší sazbou daně. Výsledný odhad daňového inkasa by však dle provedených modelací neměl klesnout pod 24 370 mil. Kč (tabulka 5).

Co je však zřejmé, je změna rozložení daňového zatížení subjektů, tj. poplatníků daně z příjmů právnických osob. I přes skutečnost, že v České republice je zavedená rovná daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %, výzkum prokázal u subjektů zahrnutých v datovém souboru regresivní dopad zdanění, kdy subjekty s nižšími příjmy nesou výrazně vyšší daňové zatížení nežli subjekty s vyššími příjmy. Velké subjekty až do výše základu daně 0,5 mil. Kč dosahovaly průměr mediánů efektivní daňové sazby ve výši 0,064 % oproti středním podnikům (8,80 %), malých (14,80 %) a mikropodniků (15,10 %), které dosahují několikanásobně vyšší efektivní sazby daně a nesou podstatně vyšší daňovou zátěž. Navíc všechny tyto subjekty dosahovaly obdobných průměrných základů daně dle řádku 270 DP. Toto regresivní rozdělení daňového zatížení bylo prokázáno i v dalších skupinách základů daně, a to až do výše 10 mil. Kč základu daně, kdy průměr mediánů efektivní daňové sazby velkých subjektů v dílčích skupinách základů daně se zvýšil na 8,44 %, nicméně stále byl

významně nižší oproti ostatním ekonomickým subjektům. Ke zvýšení proporcionality nesené daňové zátěže, a tedy ke spravedlivějšímu zdanění dochází až od skupin základu daně převyšující 10 mil. Kč, kdy se medián efektivní daňové sazby velkých subjektů pohybuje kolem 19 %. Tato skutečnost poukazuje i na to, že velké společnosti zejména do 10 mil. Kč základu daně vynakládají značné úsilí na to, aby minimalizovaly svoji daňovou povinnost a daňovou zátěž nežli ostatní subjekty. Daný efekt byl prokázán i při srovnání ukazatelů EDS mezi velkými subjekty s vazbou do zahraničí a bez vazby se zahraničím, kdy daňová zátěž subjektů bez vazby byla více než dvojnásobná. Velké subjekty s vazbami do zahraničí tak využívají možnosti vyplývajících z jejich propojení se zahraničními entitami ke snižování své daňové zátěže.

Tabulka 5: Odhad výše inkasa DPPO a jeho změna po zavedení navrhovaného progresivního zdanění

Sazba daně	Základ daně v tis. Kč	Suma zdanění (inkaso DPPO) v tis. Kč	Diference v tis. Kč
19 % (původní stav za celý datový soubor)	0 a více	132 008 191	0
15 %	0–500	638 400	–170 157
19 %	501–10 000	11 272 000	–463 700
23 %*	10 001–500 000	68 010 000	+8 545 000
26 %*	500 001–1 000 000	13 220 000	+2 126 000
29 %*	nad 1 000 000	65 670 000	+16 940 000
Celkem	–	158 810 400	26 977 143

Poznámka: * Inkaso reflektuje reakci na změnu daňové sazby u velkých a částečně středních podniků po zavedení progresivního zdanění, tj. elasticita 0,757.

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Orbis

K naplnění požadavku daňové spravedlnosti je tedy nutné změnit rozdělení daňového břemene mezi jednotlivé příjmové skupiny tak, aby byl omezen regresivní dopad zdanění právnických osob. Jak návrh klouzavého progresivního zdanění právnických osob s pěti daňovými pásmy naplnil daný požadavek, uvádí tabulka 6. Aplikací progresivního zdanění se regresivní dopad zdanění eliminuje, daňová zátěž velkých subjektů je 22,42 % (medián), středních podniků (20,18 %), malých (17,40 %) a mikropodniků (13,50 %). V rámci dílčích skupin základů daně do 10 mil. Kč je zřejmá větší diference v efektivní daňové sazbě u malých a mikropodniků, jedná se řádově až o 4 % nižší daňovou zátěž, což

je žádoucí efekt zavedení progresivního zdanění. Nicméně u skupin mezi 50 mil. až 400 mil. Kč základu daně spadající dle návrhu progresu pod 23 % sazbu daně a kde je největší koncentrace velkých subjektů, je stále zřejmá nižší daňová zátěž u velkých podniků (navýšení daňové zátěže o cca 2,9 %) oproti středním podnikům (navýšení daňové zátěže o cca 3,7 %). Od hranice 400 mil. Kč ZD (od 15. skupiny ZD) jsou však ve zkoumaném vzorku jen velké společnosti, kde je dosažena diference v efektivní sazbě až do výše 7,08 %, viz tabulka 6. Z celkového pohledu lze však považovat návrh progresivního zdanění za schopný nástroj k dosažení spravedlivějšího zdanění mezi daňovými poplatníky/subjekty.

Progresivní zdanění korporací, jak již bylo zmíněno, není v EU výjimkou. Belgie, Litva, Maďarsko, Francie a Portugalsko se snaží pomocí progresivního zdanění rozdělit daňové zatížení tak, aby byly zvýhodněny SME, jejichž zdanitelné zisky podléhají nižší daňové sazbě po splnění zákonem daných podmínek. Zpravidla dané státy kombinují nejen klasifikaci subjektu na SME, ale také zavádí určitou hranici ZD, která bude podléhat nižší daňové sazbě. Spravedlnosti je tak dosaženo tím, že každý subjekt podléhající dani z příjmů právnických osob nese daňové zatížení vzhledem k jeho velikosti. Oproti tomu Španělsko a Nizozemsko nemá progresivní zdanění korporací cíleno na podporu SME. Španělsko zavedlo sníženou sazbu daně z příjmů právnických osob u nově založených společností a Nizozemsko u všech společností s nižšími zisky bez ohledu na velikost, a tedy klasifikaci samotné společnosti.

Pokud bychom měli srovnat náš návrh progresivního zdanění se současnými formami uplatňovanými u výše zmíněných států, tak náš návrh více inklinuje k formě nizozemského progresivního zdanění, kdy nerozlišujeme mezi subjekty na základě klasifikace samotného podniku (tj. SME, velký či velmi velký podnik), ale soustředíme se na velikost generovaného zisku, resp. základu daně. Nicméně oproti nizozemské podobě s dvěma daňovými pásmy navrhujeme pět daňových pásem s využitím klouzavé progresu. Forma klouzavého progresivního zdanění byla navrhována v roce 2017 i českými poslanci, jejich návrh obsahoval tři daňová pásma s nejnižší 14% daňovou sazbou a nejvyšší daňovou sazbou ve výši 24 %. Náš návrh oproti poslaneckému návrhu tříští více daňová pásma, kdy podpora ve snížené daňové sazbě nebo sazbě ve stejné výši, jako je doposud, je cílena na subjekty generující nižší zisky (s limitem do 10 mil. Kč ZD), a kdy dle analýz vzorku můžeme říci, že jde zejména o mikro- a malé podniky. Poslanecký návrh z roku 2017 ponechal tuto hranici daňového pásma na úrovni 100 mil. Kč, kterou považujeme za velmi vysokou, s rizikem, že do daného daňového pásma spadnou i velké podniky. Pokud bychom chtěli striktně zacílit návrh na podporu mikro- a malých podniků a nechtěli bychom, aby nižší daňové sazby využívaly velké či střední podniky, které generují taktéž ZD do 10 mil. Kč, musel by návrh obsahovat i klauzuli o splnění klasifikaci subjektu mikro- či malý podnik. Dále náš návrh oproti poslaneckému návrhu odhaduje podstatně vyšší částku daňového inkasa, což je zejména ovlivněno navrhovanými pěti pásmy a vyššími sazbami.

Tabulka 6: Diference efektivní daňové sazby (mediánu) po zavedení progresivního zdanění (členěno dle skupin ZD a velikosti podniků)

Skupina ZD	Návrh klouzávé progrese	Celý datový soubor	Velké	Střední	Malé	Mikro-
1	15 %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2		−3,83	0,00	−0,73	−3,49	−3,88
3		−3,99	0,00	−1,77	−3,94	−3,99
4		−4,02	−	−2,78	−4,04	−4,02
5		−4,02	−0,05	−3,98	−4,11	−4,01
6	19 %	−2,89	−0,01	−2,16	−2,87	−2,92
7		−1,46	−0,97	−1,36	−1,43	−1,51
8		−0,67	−0,05	−0,59	−0,66	−0,77
9		−0,30	−0,17	−0,28	−0,30	−0,35
10	23 %	1,75	2,10	1,91	1,10	
11		3,35	2,74	3,42	3,38	
12		3,32	2,92	3,73		
13		3,03	2,96	3,83		
14		3,00	2,96	3,88		
15		3,02	3,01			
16	26 %	3,33	3,32			
17		3,67	3,67			
18		3,82	3,82			
19		4,04	4,04			
20		4,03	4,03			
21	29 %	5,10	5,10			
22		6,26	6,26			
23		6,80	6,80			
24		7,08	7,08			
25		6,99	6,99			
Efektivní daňová sazba (medián) v %		−	22,42	20,18	17,40	13,59

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Orbis

Cílem progresivního zdanění příjmů právnických osob nemusí být jen spravedlivější rozložení daňového zatížení mezi daňové poplatníky, nýbrž taktéž i zvýšení daňového inkasa společně s udržením vyšší proporce finančních prostředků na území České republiky. K podpoře mikro- a malých podniků v podobě spravedlivějšího zdanění, kdy na základě návrhu progresivního zdanění by podléhaly nižší sazbě daně z příjmů a nesly by tak nižší daňové zatížení, by došlo také k omezení konkurenční výhody velkých subjektů, neboť ty by podléhaly vyšší daňové sazbě a nesly by vyšší daňovou zátěž. Výsledky výzkumu potvrdily, že u těchto subjektů zejména se ZD do 10 mil. Kč by se výrazně snížila daňová zátěž s diferencí až o 4 %. Po fiskální stránce by doprovodným a pozitivním efektem ke spravedlivějšímu zdanění bylo zvýšení daňového inkasa.

Nicméně zavedení progresu může mít i negativní důsledky, jedním z nich může být nižší příliv zahraničních investic, vyšší motivace subjektů odlévat zisky mimo Českou republiku a zdanit je nižší daňovou sazbou, uchýlovat se k daňovým únikům nebo účelově „drolit“ podnikatelskou činnost na menší subjekty generující nižší základ daně, tak aby podléhaly nižší sazbě daně. Diskuse o adekvátní míře progresu daní znamená tedy hledání rovnováhy mezi maximalizací daňového inkasa a dosažení spravedlivosti, resp. rovnováhy, mezi daňovými subjekty nesoucími určitou daňovou zátěž a negativními vlivy související s progresí.

Zavedení progresu se taktéž nemusí striktně týkat všech ekonomických subjektů, může být navržena tzv. sektorová diferenciace v daňových sazbách, která je například využita ve Španělsku, s cílem vyrovnat makroekonomické nerovnováhy, zejména monopolní sektory (síťová odvětví, telekomunikace) s nedostatečnou konkurencí či sektory s výraznými odlivy zisků z důvodu převažujícího zahraničního vlastnictví (bankovní sektor) anebo sektory s případným systémovým rizikem (bankovní sektor, zejména v důsledku finanční a ekonomické krize v roce 2008/2009). Progrese umožní tato tržní selhání částečně eliminovat.

Závěr

Cílem příspěvku bylo navrhnout progresivní zdanění právnických osob v České republice a vyhodnotit, zdali progresivní zdanění je schopno narovnat pozice českých daňových poplatníků z pohledu nesené daňové zátěže a daňové spravedlnosti.

Návrh klouzavého progresivního zdanění zahrnoval pět daňových pásem s nejnižší daňovou sazbou ve výši 15 % při ZD do 0,5 mil. Kč a nejvyšší daňovou sazbou 29 % při ZD nad 1 000 mil. Kč. I když návrh necílil přímo na podporu SME, neboť nezahrnoval kombinaci splnění klasifikace SME (případně jen mikro- a malý podnik) a dosažení určité úrovně základu daně, která podléhá nižší daňové sazbě, bylo dosažení jejich spravedlivějšího zdanění stěžejní otázkou. Při zohlednění elasticity odvodu daně vůči změně daňové sazby a daňových pásem navrhovaných s klouzavě progresivní sazbou byla zkoumána daňová zátěž jednotlivých subjektů členěných v 25 odstupňovaných základech daní.

Na základě analýz bylo zjištěno, že v současnosti má zdanění právnických osob regresivní charakter, kdy velké subjekty se ZD do 0,5 mil. Kč dosahují průměr mediánů efektivní daňové sazby ve výši 0,064 % oproti mikropodnikům ve výši 15,10 %. Přechod k progresivnímu zdanění by regresivní charakter zdanění eliminoval.

Aplikace progresivního zdanění dle návrhu s pěti daňovými pásmy a klouzavou progresivní daňovou sazbou by zvýšil daňovou zátěž velkým podnikům oproti jejímu snížení v případě SME, konkrétně by daňová zátěž velkých subjektů byla na úrovni 22,42 % (medián), středních podniků (20,18 %), malých (17,40 %) a mikropodniků (13,50 %). Navíc největšího snížení efektivních sazeb bylo zjištěno na úrovni malých a mikropodniků při základu daně do 10 mil. Kč, a naopak největšího zvýšení efektivních sazeb na úrovni základu daně nad 400 mil. Kč. Na základě zjištěných výsledků je možné konstatovat, že spravedlivějšího zdanění a rozdělení daňové zátěže mezi daňovými poplatníky lze dosáhnout progresivním zdaněním.

Za doprovodný pozitivní efekt progresivního zdanění lze považovat i omezení konkurenční výhody velkých podniků, které by podléhaly vyššímu zdanění a nesly vyšší daňovou zátěž nežli SME. Další výhodou je samotný fiskální dopad zavedení progresivního zdanění. Náš odhad, který zohledňuje i elasticitu odvodu daně vůči změně daňové sazby, uvádí zvýšení daňového inkasa mezi 24 až 27 miliard Kč.

Navrhované progresivní zdanění je však spojeno s určitými nedostatky, vyšší daňové sazby mohou negativně ovlivnit příliv zahraničních investic, daňové subjekty mohou vynaložit vyšší snahu o erozi základu daně a přesun zisků mimo Českou republiku. Dá se velmi pravděpodobně předpokládat, že se chování daňových poplatníků vůči zvýšené daňové zátěži změní, neboť zisky právnických osob jsou velmi mobilní a v delším časovém horizontu subjekty spadající pod vyšší daňovou sazbu najdou další způsob, jak snížit svoji daňovou zátěž. V delším časovém horizontu je narušení spravedlivější pozice velmi pravděpodobné.

Progresivní forma zdanění se dá nastavit i v podobě sektorové progresie, tak jak je to nyní využíváno ve Španělsku, či formou různorodých korekčních prvků, které však samy o sobě zvyšují složitost daňového systému, který je v případě České republiky čtvrtým nejsložitějším v rámci EU. Toto řešení by bylo tedy na úkor vyvolaných nákladů zdanění a administrativní náročnosti správy samotné daně. Navíc, při zohlednění současné ekonomické situace v České republice, zejména dopadů uzavření ekonomiky a nouzového stavu v souvislosti s pandemií covid-19, by případné zavedení klouzavé progresie u právnických osob byl spíše cílen na zvýšení výběru daně nežli na dosažení spravedlivějšího zdanění mezi daňovými poplatníky. Z pozice státu by se při stejné administrativní zátěži správy daně vybralo více daňových příjmů a zlepšila by se tak efektivnost daně, její stabilizační funkce a více by se přispělo k naplnění distribuční funkce daní. Nicméně z pohledu samotných podniků by šlo o vítaný krok jen ze strany mikro- a malých podniků podléhajících nižší daňové sazbě.

Přílohy

Příloha A

Tabulka 1: Popisné statistiky firem se zaměřením na základ daně, rok 2017

Základ daně v tis. Kč (ř. 270)	Celý datový soubor včetně nulových hodnot				Finanční správa	Zastoupení v datovém souboru v %
	Skupina	Průměrný ZD v tis. Kč	Suma ZD v tis. Kč	Počet subjektů	Počet DP	
do 1	1	0	0	95 569	286 664	33,34
1–50	2	22	250 291	11 369	42 580	26,70
50–100	3	74	375 540	5 084	17 510	29,03
100–300	4	183	1 812 200	9 925	31 561	31,45
300–500	5	395	1 879 397	4 763	14 530	32,78
500–1 000	6	719	4 664 746	6 487	18 738	34,62
1 000–2 000	7	1 434	8 823 298	6 153	15 728	39,12
2 000–5 000	8	3 192	20 900 000	6 539	14 371	45,50
5 000–10 000	9	7 104	26 600 000	3 749	7 037	53,28
10 000–50 000	10	21 535	107 000 000	4 963	7 360	67,43
50 000–100 000	11	70 005	54 400 000	777	1 001	77,62
100 000–200 000	12	137 155	55 500 000	405	488	82,99
200 000–300 000	13	243 391	37 000 000	152	204	74,51
300 000–400 000	14	343 504	23 700 000	69	79	87,34
400 000–500 000	15	443 397	25 300 000	57	66	86,36
500 000–600 000	16	554 051	16 600 000	30	35	85,71
600 000–700 000	17	643 425	11 600 000	18	19	94,74
700 000–800 000	18	751 211	11 300 000	15	18	83,33
800 000–900 000	19	843 488	8 434 876	10	11	90,91
900 000–1 000 000	20	944 559	8 501 029	9	15	60,00
1 000 000–2 000 000	21	1 369 061	54 800 000	40	42	95,24
2 000 000–3 000 000	22	2 650 516	21 200 000	8	9	88,89
3 000 000–6 000 000	23	4 334 104	56 300 000	13	16	81,25
6 000 000–10 000 000	24	8 366 859	41 800 000	5	5	100,00
nad 10 000 000	25	23 600 000	70 800 000	3	3	100,00
Celkem	S nulovými hodnotami ze skupiny 1			156 212	458 090	34,10
	Bez nulových hodnot ze skupiny 1			60 643	171 426	35,27
	Od základu daně převyšující 10 mil. Kč			6 574	9 371	70,15

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Orbis a Finanční správa

Příloha B

Tabulka 2: Popisné statistiky firem se zaměřením na základ daně dle velikosti firem v roce 2017

Základ daně v tis. Kč (ř. 270)	Skupina	Mikropodniky			Malé podniky			Střední podniky			Velké subjekty		
		Průměrný ZD v tis. Kč	Suma ZD v tis. Kč	Počet subjektů	Průměrný ZD v tis. Kč	Suma ZD v tis. Kč	Počet subjektů	Průměrný ZD v tis. Kč	Suma ZD v tis. Kč	Počet subjektů	Průměrný ZD v tis. Kč	Suma ZD v tis. Kč	Počet subjektů
do 1	1	0	0	74 710	0	0	18 474	0	0	1 947	0	0	62
1–50	2	22	214 964	9 858	23	32 385	1 382	23	2 461	105	27	81	3
50–100	3	74	298 486	4 054	75	70 170	941	78	5 481	70	68	270	4
100–300	4	180	1 313 501	7 284	188	468 471	2 486	196	26 657	136	–	–	–
300–500	5	393	1 187 785	3 022	397	629 442	1 587	404	51 751	128	423	2 116	5
500–1 000	6	708	2 371 475	3 350	729	2 084 036	2 860	752	178 933	238	864	4 319	5
1 000–2 000	7	1 389	2 970 325	2 138	1 457	5 229 316	3 589	1 468	549 065	374	1 328	6 641	5
2 000–5 000	8	2 844	2 553 585	898	3 209	14 600 000	4 555	3 408	3 325 944	976	3 718	63 200	17
5 000–10 000	9	6 247	356 078	57	6 953	16 600 000	2 393	7 426	8 443 526	1 137	7 881	197 035	25
10 000–50 000	10	37 990	37 990	1	16 312	21 600 000	1 322	21 972	63 000 000	2 868	31 381	6 841 137	218
50 000–100 000	11				62 016	806 212	13	66 137	16 900 000	255	73 595	18 600 000	253
100 000–200 000	12							130 864	6 412 327	49	140 228	34 800 000	248
200 000–300 000	13							213 622	427 243	2	245 804	29 700 000	121
300 000–400 000	14							316 524	316 524	1	345 310	20 700 000	60
400 000–500 000	15										443 187	21 700 000	49
500 000–600 000	16										555 593	16 100 000	29
600 000–700 000	17										643 425	11 600 000	18
700 000–800 000	18										751 211	11 300 000	15
800 000–900 000	19										843 488	8 434 876	10
900 000–1 000 000	20										944 559	8 501 029	9
1–2 mil.	21										1 369 061	54 800 000	40
2–3 mil.	22										2 650 516	21 200 000	8
3–6 mil.	23										4 334 104	56 300 000	13
6–10 mil.	24										8 366 859	41 800 000	5
nad 10 mil.	25										23 600 000	70 800 000	3

Zdroj: vlastní zpracování, zdrojová data Orbis

Literatura

- AICPA (2001). *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*. Durham: American Institute of Certified Public Accountants.
- Auerbach, A. J. (2010). *A Modern Corporate Tax*. Washington, DC: The Hamilton Project. Dostupné z: <https://cdn.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2010/12/pdf/auerbachpaper.pdf>
- Auerbach, A. J., Devereux, M. P., Keen, M., et al. (2017). *Destination-based Cash Flow Taxation*. Oxford University Centre for Business Taxation. Working Paper No. 17/01, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2908158>
- Baker, A., Murphy, R. (2020). Modern Monetary Theory and the Changing Role of Tax in Society. *Social Policy and Society*, 19(3), 454–469, <https://doi.org/10.1017/S1474746420000056>
- BDO (2019). *Česká republika má čtvrté nejsložitější korporátní daně v EU. Ve světě patří na konec první stovky*. Praha: BDO. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/novinky/tax-news/ceska-republika-ma-ctvrte-nejslozitejsi-korporatni-dane-v-eu-ve-svete-patri-na-konec-prvni-stovky>
- Bentham, J. (1789). *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Oxford: Clarendon Press.
- Benzell, S. G., Kotlikoff, L. J., LaGarda, G. (2017). *Simulating Business Cash Flow Taxation: An Illustration Based on the „Better Way“ Corporate Tax Reform*. National Bureau of Economic Research. Cambridge, MA Working Paper: No. 23675, <https://doi.org/10.3386/w23675>
- Bird, R. M. (1996). *Why Tax Corporations?* International Centre for Tax Studies, University of Toronto. Working Paper No. 96-2. Prepared for the Technical Committee on Business Taxation. Dostupné z: https://www.ecn.ulaval.ca/~sgor/cit/bird_FinanceCanadaWP_1996/whytaxcorps.pdf
- Bisnode (2019). *Daň z příjmu neplatí nadpoloviční většina firem*. Praha: Bisnode. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/dan-z-prijmu-neplatí-nadpolovicni-vetsina-firem/>
- Boadway, R. (2012). *From Optimal Tax Theory to Tax Policy. Retrospective and Prospective Views. Munich Lectures in Economics*. Cambridge, MA: The MIT Press. ISBN 978-02-620-1711-4.
- Brown, E. C. (1948). Business-income Taxation and Investment Incentives. In: *Income, Employment and Public Policy: Essays in Honor of Alvin H. Hansen*. Norton.
- Carton, B., Corugedo, E. F., Hunt, B. L. (2019). *Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes*. International Monetary Fund. Washington, D.C. Working Papers No. 19/13, <https://doi.org/10.5089/9781484390085.001>
- Clausing, K., Kleinbard, E., Matheson, T. (2016). *U.S. Corporate Tax Reform and Its Spillovers*. International Monetary Fund. Washington, D.C. Working Paper No. 16/127.

- ČT 24 (2017). Místo jedné sazby daně z příjmu až čtyři. ČSSD představila své daňové návrhy. ČT24. 21. 2. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2041146-misto-jedne-sazby-dane-z-prijmu-az-ctyri-cssd-predstavila-sve-danove-navrhy>
- De Mooij, R. A. (2011). *Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions*. International Monetary Fund. Washington, D.C Working Paper No. 11/11, <https://doi.org/10.5089/9781463935139.006>
- De Mooij, R. A., Devereux, M. P. (2011). An Applied Analysis of ACE and CBIT Reforms in the EU. *Intern7Istok, M., Kanderova, M. (2019). Debt/asset Ratio as Evidence of Profit-shifting Behaviour in the Slovak Republic. Technological and Economic Development of Economy, 25(6), 1293–1308, https://doi.org/10.3846/tede.2019.11338*
- Istok, M., Khouri, S., Slampiakova, L., et al. (2020). Companies Located in Tax Havens and Wage Costs: The Case of Slovakia. *Transformations in Business & Economics, 19((2), 182–198.*
- Janský, P., Kokeš, O. (2015). Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting Out of the Czech Republic. *Post-Communist Economies, 27(4), 537–546, https://doi.org/10.1080/14631377.2015.1084733*
- Janský, P., Kokeš, O. (2016). Profit-shifting from Czech Multinational Companies to European Tax Havens. *Applied Economics Letters, 23(16), 1130–1133, https://doi.org/10.1080/13504851.2015.1137543*
- Keuschnigg, C. (1991). The Transition to a Cash Flow Income Tax. *Swiss Journal of Economics and Statistics, 127(2), 113–140. Dostupné z: http://www.sjes.ch/papers/1991-II-2.pdf*
- Kubátová, K. (2010). *Daňové teorie a politika*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-574-8.
- Kubátová, K., Řihová, L. (2009). Regresní analýza faktorů ovlivňujících výnosy korporátních daní v zemích OECD. *Politická ekonomie, 57(4), 451–470, https://doi.org/10.18267/j.polek.693*
- Locke, J. (1690). Second Treatise of Government In: *Two Treatises of Government: A Critical Edition with Introduction and Notes*.
- Luttmer, E. F. P., Singhal, M. (2014). *Tax Morale*. Institute for the Study of Labor (IZA). Bonn Discussion Papers No. 8448.
- Merrill, P. R. (2010). Corporate Tax Policy for the 21st Century. *National Tax Journal, 63(4), 623–633, https://doi.org/10.17310/ntj.2010.4.01*
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., et al. (2011). *Tax by Design: The Mirrless Review*. Oxford: Oxford University Press. ISBN 978-0-19-955374-7.
- Murphy, R. (2007). *A Code of Conduct for Taxation*. Association for Accountancy and Business Affairs.
- Murphy, R. (2019a). Tax and Modern Monetary Theory. *Real World Economic Review, 89(89), 138–147. Dostupné z: https://openaccess.city.ac.uk/id/eprint/23060*
- Murphy, R. (2019b). Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution?: A Practitioner View. *Accounting and Business Research, 49(5), 584–586, https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611728*

- Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. (1994). *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press. ISBN 80-02-0379-791-4.
- Naitram, S. M. (2019). *Optimal Benefit-Based Corporate Income Tax*. NTA. Dostupné z: https://ntanet.org/wp-content/uploads/2020/02/Simon-Naitram-Session1495_Paper2530_FullPaper_1.pdf
- Nerudová, D., Solilová, V., Bohušová, H., et al. (2017). Panelový regresní model: nástroj pro odhad obvyklé rentability tržeb pro účely převodních cen v kontextu malých a středních podniků. *Politická ekonomie*, 65(4), 440–459, <https://doi.org/10.18267/j.polek.1154>
- Nerudová, D., Dobranschi, M., Solilová, V., et al. (2020). Profit Shifting to Onshore and Offshore Tax Havens: The Case of Visegrad Countries. *Post-Communist Economies*, 32(7), 1–44, <https://doi.org/10.1080/14631377.2019.1705083>
- OECD (2001). *Why Tax Corporations?* Working Paper No. 96/2. Dostupné z: https://www.ecn.ulaval.ca/~sgor/cit/bird_FinanceCanadaWP_1996/whytaxcorps.pdf
- OECD (2013). *Tax and Development: What Drives Tax Morale?* Paris: Organization for Economic Cooperation and Development. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/taxglobal/TaxMorale_march13.pdf
- Paine, T. (1791). *The Rights of Man, Part the First*.
- Paine, T. (1792). *The Right of Man, Part the Second*.
- Petty, W. (1662). *A Treatise of Taxes and Contributions*.
- Radvan, M., Mrkývka, P. (2016). *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-8395-0.
- Robinson, S., Thierfelder, K. (2017). *Taxes, Prices and the Exchange Rate in the Destination Based Cash-Flow Tax (DBCFT) System*. Washington, DC: Peterson Institute for International Economics. Dostupné z: <https://www.piie.com/system/files/documents/robinson-thierfelder201704.pdf>
- Říhová, L. (2008). *Výnosy korporátních daní v zemích OECD a faktory, které je ovlivňují* (Disertační práce). Praha: VŠE. Dostupné z: <https://insis.vse.cz/lide/clovek.pl?id=898;zalozka=13;studium=86234;zp=13973>
- Seligman, E. R. A. (1894). *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Nashville: American Economic Association. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/pdf/2485696.pdf>
- Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Oxford: Oxford Paperbacks. ISBN 978-01-9953-592-7.
- Stiglitz, J. E. (1997). *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha: Grada. ISBN 80-7169-454-1.
- Stiglitz, J. E. (2014). *Reforming Taxation to Promote Growth and Equity*. New York: The Roosevelt Institute. Dostupné z: <https://www8.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/sites/jstiglitz/files/Reforming%20Taxation%20Roosevelt%20Paper.pdf>
- Stiglitz, J. E. (2019). Corporate Tax Avoidance: It's no Longer Enough to Take Half Measures. *The Guardian*. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/business/2019/oct/07/corporate-tax-avoidance-climate-crisis-inequality>

- Ulrych, L. (2020). Rovná daň likviduje chudé i ekonomiku. Progresivní zdanění je spravedlivější. *A2larm*. 5. 2. Dostupné z: <https://a2larm.cz/2020/02/rovna-dan-likviduje-chude-i-ekonomiku-progresivni-zdani-je-spravedlivejsi/>
- Vítek, L. (2013). Zdanění firem a jejich daňový základ v České republice. *Český finanční a účetní časopis*, 8(2), 38–49, <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.338>
- Wong, K. P. (2009). Progressive Taxation, Tax Exception, and Corporate Liquidation Policy. *Economic Modelling*, 26(2), 295–299.
- Zákon č. 76/1927 Sb. o přímých daních. In: Beck-online [právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 2020-06-16]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzgi3v6nzwfuya>