

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-9934-2021-7>

SPOJENÍ EKONOMICKÉHO A PRÁVNÍHO VÝZKUMU: PROBLEMATIKA VLIVU MAKROEKONOMICKÝCH FAKTORŮ NA DAŇOVÉ INKASO

Martina Vavříková

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Cílem příspěvku je předložit obraz o tom, jak lze přistupovat ke zkoumání spojitosti makroekonomických ukazatelů, právní úpravy správy daní, resp. daňových sankcí a daňového inkasa. Autorka se v textu bude soustředit na případné vlivy ekonomických faktorů a legislativních změn na daňové inkaso. Tímto příspěvkem autorka poukazuje na rodící se problematiku zkoumání vlivů daňového práva na ekonomii jako celek, které implikují možnost multioborového výzkumu a úzkou vazbu práva na ekonomii.

Keywords in original language

Daňové právo; sankce; daně; správa daní; daňové inkaso.

Abstract

The aim of this article is to outline an underlying coherence of macroeconomic indicators and the structure of tax legislation with regard to tax sanctions and tax revenue. Author will focus on the possible effects of economic factors and legislative changes on the tax revenue. In this text author points out the emerging issue of examining the effects of tax law on the economy as a whole system, which overall imply the possibility of multidisciplinary research and a close link between law and economy.

Keywords

Tax Law; Sanctions; Taxes; Tax Administration; Tax Revenue.

1 Úvod

Poslední dobou se objevuje stále více se prosazující ekonomický přístup k právu. Jedná se o myšlenkový proud, který se vyznačuje racionálním způsobem myšlení s využitím především efektivity jako hlavního hodnotícího soudu při zkoumání práva, zároveň však nepřebírá přesná paradigmatata charakteristická pro ekonomické výzkumy.¹ Stále více se tak s prohlubováním významu ekonomického přístupu k právu prosazují empirické přístupy v právnických výzkumech. Ostatně lpěním na ryze doktrinálním přístupu v oblasti daňového práva bychom popírali jeho nezanedbatelné dopady na společenské vztahy a funkci daní jako takových. Jsou to právě daně, které, i když realizace jejich výběru a správy daní rámcuje právní úprava, svým dopadem ovlivňují celospolečenský systém za hranicí samotné právní reality. Situace je ale natolik komplexní, že výlučně právní výzkumy a jejich metody i ekonomický přístup k právu nemusí být dostačující při analýze daňového inkasa ve spojitosti s ekonomickými jevy. Na úvod proto autorka nadnáší myšlenku, zda je v oblasti zkoumání daňového práva přínosné kvitovat poznatky z ekonomie, ekonomické statistické a matematické metody, ale zároveň při hodnocení právní úpravy neopomíjet metody vlastní právnímu výzkumu. Takové studie, které napříč propojují ekonomickou a právní disciplínu jsou však velmi vzácné, protože vyžadují nadprůměrnou orientaci autorů v obou společenskovedních disciplínách. Na druhou stranu, vezmeme-li v úvahu interakci daňového práva a ekonomie v reálném společenském systému, kde výběr daní zabezpečuje příjem plynoucí do státního rozpočtu, který může být makroekonomickým nástrojem, není nelogické na správu daní nazírat i z ekonomického hlediska.

V tomto příspěvku tak budou reflektovány možnosti empirických výzkumů v oblasti zdaňování, a především bude kladen důraz na úzkou spojitost mezi ekonomickou a právní realitou v této oblasti. Autorka v úvodní kapitole uvede výši a změny výše daňového inkasa jako celku a inkasa daňových sankcí ve vybraných obdobích. Dále uvede, jak ekonomické, právní a další faktory ovlivňují výběr daní. V tomto příspěvku bude především posuzována

¹ SMEKAL, H. a K. ŠIPULOVÁ. Empirický právní výzkum. *Jurisprudence*, 2016, roč. 25, č. 6, s. 31.

souvislost daňového inkasa s právní úpravou. Text slouží jako rozcestník pro další zkoumání. Autorka v textu používá metody deskripce a analýzy.

2 Význam ekonomie v daňovém právu

Jedním z hlavních účelů daní je zajištění finančních prostředků na chod státu, ale také omezení užívání určitého zboží.² Daňové právo má tak nejen právní, ale i ekonomické dopady projevující se dále především na rozhodování plátců a poplatníků, kteří tak různými způsoby vedou účetnictví, rozhodují se o formě společnosti, uplatňování daňových slev a vůbec o daňových souvislostech při provozování obchodů.³ Daně tak bezpochyby mohou omezit nebo podpořit ekonomickou činnost.⁴ Dále mají vliv na ceny statků, změny v distribuci čistého důchodu, ochotě pracovat, riskovat a další⁵, i když všechny tyto změny je velmi těžké sledovat a analyzovat. Sankce daňového práva pak také působí na chování daňových subjektů, které motivují jejich jednání plnit daňové povinnosti. Daňové příjmy tvoří největší část veřejných příjmů, a proto jsou tak důležitou kategorií související s existencí a fungováním státu.⁶

I principy daňového práva konstruují daňový systém z hlediska spravedlnosti a efektivity.⁷ Efektivita jako jeden z hodnotících soudů správnosti daňového systému, si už vyžaduje odloučení od ryze doktrinnálního přístupu, pokud právo využívá hodnotící soudy ekonomického charakteru. Z pohledu funkce daní je uváděna funkce fiskální, alokační, regulační, stabilizační, redistribuční a stimulační.⁸ Tyto funkce rovněž napovídají, že daně ve společenském systému mohou ovlivňovat ekonomiku a stimulovat růst, zaměstnanost nebo ceny.⁹ Daňovou politikou je tak možné ovlivňovat agregátní nabídku, poptávku, ekonomické chování subjektů, spotřebu, investice

2 PAŘÍZKOVÁ, I. a E. TOMÁŠKOVÁ. Daňové hledisko a ekonomicky činné subjekty. In: BLAŽEK, J. a kol. *Ekonomické základy práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, s. 96.

3 BLAŽEK, J., J. POKORNÁ a P. MRKÝVKA. Úvodní kapitoly. In: BLAŽEK, J. a kol. *Ekonomické základy práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, s. 17.

4 PAŘÍZKOVÁ, TOMÁŠKOVÁ, op. cit., s. 96.

5 PETRŮJ, M. *Ekonomie veřejného sektoru = Public economics – svazek II*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014, s. 9.

6 PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 320.

7 PAŘÍZKOVÁ, TOMÁŠKOVÁ, op. cit., s. 97.

8 PAŘÍZKOVÁ, TOMÁŠKOVÁ, op. cit., s. 108–109.

9 Ibid., s. 109.

a další.¹⁰ V tomto ohledu jsou daně obecně fiskálním nástrojem k dosahování žádaných ekonomických cílů.

Vztah daňového práva a ekonomie je již v podvědomí snad každého odborníka. Ostatně, existuje mnoho studií¹¹, které se věnují dopadům daní na ekonomiku z pohledu makroekonomických ukazatelů.¹² Druhá strana mince pak představuje naopak vliv ekonomiky na výběr daní. Tomu už příliš výzkumů věnováno není, neboť lze předpokládat, že vlivy na daňové inkaso lze jen velmi těžko posoudit. Jak bude dále uvedeno, výše daňového inkasa může záviset rovněž na počtu daňových subjektů, efektivitě správy daní, daňové morálce, počtu daňových kontrol a od toho se odvíjejících doměřených daňových povinností, výše uplatňovaných daňových slev, daňově uznatelných výdajů a v tom samozřejmě nemalou roli hrají legislativní změny a celková podoba daňového práva.

Jak bude dále v textu uvedeno, makroekonomické ukazatele (především HDP¹³) mohou mít vliv na celkovou výši vybraných daní. Domnívám se, že tyto výzkumy představují složitosti, a to takové, že daňové inkaso pravděpodobně není závislé pouze na ekonomických faktorech, ale především na legislativních změnách a dále snad také v určité míře, jak již bylo zmíněno,

¹⁰ PEKOVÁ, op. cit., s. 320.

¹¹ Viz např. PAGE, B. The Macroeconomic Effects of Taxes. *Tax Policy Center* [online]. 7. 3. 2017 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/publication/138886/2001178-the-macroeconomic-effects-of-taxes_1.pdf

¹² Existence vztahu některých legislativních daňových změn a výše HDP, které se promítne i v inkasu je evidentní. Co už tak evidentní není, je otázka jak změny v inkasu a ve struktuře daňového systému můžou ovlivnit ekonomickou aktivitu. Například ve studii *Effects of Income Tax Changes on Economic Growth*, autor zjišťuje, že ne všechny změny mají stejný, pozitivní efekt z dlouhodobého hlediska. Je pravdou, že např. snížení daní má za následek více pracujících, spoření, investování, ale také vytvářejí efekty, které snižují potřebu angažovat se v produktivní ekonomické aktivitě. Tím se sníží národní úspory a zvýší úroky. Z dlouhodobého hlediska se snížení daní spíše rovná snížení národního důchodu. Viz GALE, W. G. a A. A. SAMWICK. *Effects of Income Tax Changes on Economic Growth*. *JSRN* [online]. 2014. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2494468>

¹³ Kromě HDP je třeba sledovat i jiné ekonomické ukazatele. Stejně tak je třeba dávat si pozor na dopady inflace. Studie, která se věnovala vlivu cykličnosti hospodářského růstu na výnosy korporativní daní, s využitím regresní analýzy prokázala, že všechny zkoumané faktory, růst HDP, inflace a snižující se míra nezaměstnanosti statisticky ovlivňují výnos předmětných daní. Viz KUBÁTOVÁ, K. a L. ŘÍHOVÁ. Regresní analýza faktorů ovlivňujících výnosy korporativní daní v zemích OECD. *Politická ekonomie* [online]. 2009, č. 4, s. 465 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2009/04/02.pdf>

na počtu daňových subjektů, politických změnách, sociálních faktorech jako např. míře vyhýbání se daňové povinnosti ze strany daňových subjektů, efektivitě správy daní a mnoho dalších. Z výše řečeného lze předpokládat, že při zkoumání daňového inkasa a právní úpravy se právník neobejde bez ekonomických znalostí, a naopak ekonom při hodnocení makroekonomických dopadů na výši vybraných daní se neobejde bez správného pochopení právní regulace a jejího fungování.

Autorka je přesvědčena, že nejen ekonomické statistiky a matematické metody, jako je korelační analýza či regresní analýza (vhodnost těchto metod podmiňuje existence více navzájem se ovlivňujících faktorů), jsou přínosné v této oblasti výzkumu, ale také logické metody užívané v právnických výzkumech s akcentem na racionální ekonomický přístup má svoje místo (např. při hodnocení právní úpravy a především jejích změn, či nastavení daňové regulace v oblasti nejen hmotněprávních daňových zákonů, ale také správy daní).

3 Vývoj daňového inkasa v kontextu práva a ekonomie

Jak naznačuje křivka grafu č. 1, od roku 2010 se celková výše vybraných daní postupně zvyšuje o hodnoty v rozmezí o 4–9 % oproti předešlému roku. V roce 2019 se vybralo na daních nejvíce. Jak je vidno z grafu č. 2, stejně tak lze si všimnout rostoucí hodnoty HDP. Otázkou je, zda lze vysledovat korelaci zvyšování či poklesu daňového inkasa s vývojem HDP¹⁴, nebo je změna výše daňového inkasa spíše důsledkem legislativních změn. Publikace z oblasti zkoumané problematiky považují za důvod poklesu či růstu daňového inkasa mnoho skutečností (ekonomických i právních) – počínaje hospodářskou krizí jako hlavní příčinou propadu daňového výnosu, následně jsou uváděny další faktory – existence daňových nedoplatků a s tím související insolvence, nevymahatelnost či legislativní změny (změny typu daní, výše sazeb, slev na dani, daňové bonusy a další).¹⁵

¹⁴ Vztah daňového inkasa a HDP je důležitý také z hlediska určení daňové kvóty, která ukazuje daňové břemeno poplatníků podílem výnosu daní na HDP.

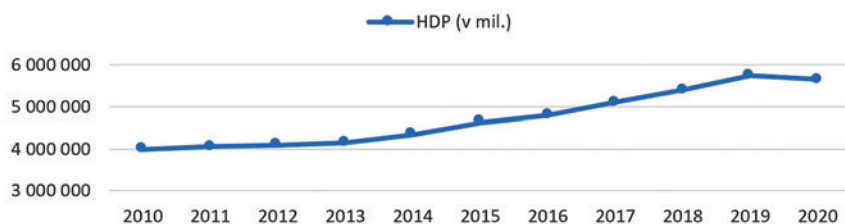
¹⁵ PEKOVÁ, op. cit., s. 365–366.

Graf č. 1: Vývoj daňového inkasa v průběhu let 2010–2020



Zdroj: vlastní zpracování na základě informací o činnosti Finanční správy České republiky z let 2010-2019

Graf č. 2: Vývoj HDP v průběhu let 2010–2020



Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z ČSÚ

U křivky růstu HDP i daňového inkasa lze na první pohled vysledovat podobnosti. Od roku 2010 se obě hodnoty zvyšují a dosahují nejvyšší hodnoty v roce 2019, po kterém následuje snížení, pravděpodobně způsobené koronavirovou krizí. Mnoho studií, které zkoumají makroekonomické dopady na inkaso daní potvrzuje, že mezi ekonomickým růstem a daňovým výnosem je značná spojitost. I když se tedy může zdát, že vývoj daňového inkasa je důsledkem legislativních změn a daňová politika ovlivňuje konečný výsledek výběru daní (především zvyšováním sazeb), je to spíše ekonomický růst, který je hlavním důsledkem zvyšování daňového inkasa.¹⁶ Pokud

¹⁶ LUNDEEN, A. Economic Growth Drives the Level of Tax Revenue. *Tax Foundation* [online]. 15. 10. 2014 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/economic-growth-drives-level-tax-revenue/>

ekonomika stagnuje, daňové inkaso se snižuje (vidno např. na hodnotách z roku 2020 v době koronavirové krize) a naopak. I Nejvyšší kontrolní úřad ve své zprávě poukazuje na to, že v letech 2015 a 2017, tj. po zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, vývoj inkasa daní odpovídal vývoji HDP.¹⁷ To následně vysvětluje tím, že i legislativní změny v oblasti opatření proti daňovým podvodům mají menší dopad na inkaso daní.^{18,19}

Ted' se nabízí otázka, zda jsou tyto závislosti zjistitelné. Ekonomické studie využívají korelační analýzu a vyjadřují závislost jedné proměnné na druhé korelačním koeficientem. Ten nabývá hodnot záporných nebo kladných přibližujících se k hodnotě 1 (přímá závislost). Touto analýzou tento vzájemný vztah typu střední závislosti některé studie potvrdily u některých daní, u jiných ovšem nikoliv, což neznamená, že taková závislost neexistuje (je třeba pamatovat limity metody korelační analýzy).²⁰ Je však konečkonců logické, že mezi ekonomickými cykly a daňovým inkasem vztah existuje.

4 Vývoj daňového inkasa a legislativní změny

Velmi podrobný výkaz o daňovém inkasu rozdělený podle druhů daní udává finanční správa na svých webových stránkách.²¹ I když se obecně daňové inkaso v průběhu let od roku 2010 zvyšuje, lze zpozorovat z údajů o výši inkasa jednotlivých druhů daní, ne tak výrazné, meziroční poklesy.

Přestože má celkové daňové inkaso zvyšující se trend, je možné, že legislativní změny jsou důvodem, proč se tyto meziroční poklesy inkasa vyskytují. Jedná se např. o propad částky u daně z příjmů právnických osob v roce 2013 oproti roku 2012. Tento rok však byl především zaměřen na legislativní změny u fyzických osob a modernizaci finanční správy, přitom u daně

¹⁷ Zpráva o daních v České republice. *Nejvyšší kontrolní úřad* [online]. S. 12. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich__1.pdf

¹⁸ Ibid.

¹⁹ V době ekonomické recese lze zase očekávat významný propad daňových příjmů. Ibid.

²⁰ PRÁZOVÁ, J. *Analýza vývoje daňového inkasa v České republice*. Diplomová práce. PARDUBICE: Univerzita Pardubice, Ekonomicko-správní fakulta, 2011, s. 55. S využitím korelační analýzy byla např. zjištěna nejvyšší korelace u daní z příjmů právnických osob.

²¹ Viz Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2020. *Finanční správa* [online]. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

z příjmů právnických osob se mnoho nezměnilo.²² Je třeba si uvědomit, že daňové inkaso vybrané v daném roce může být zkreslující i z jiného hlediska, který nemá s daňovou povinností v konkrétním zdaňovacím období nic společného. Tím má autorka na mysli, že ze samotné povahy procesního charakteru správy daní je daňové inkaso vázáno k ekonomické aktivitě daňových subjektů předešlého roku, než ve kterém je inkaso vybíráno. Pokud je tak cílem měřit korelaci s makroekonomickými ukazateli, je třeba vzít tuto skutečnost v potaz. Zkreslující efekt má rovněž vliv výše záloh v daném roce a vratitelných přeplatků, počet doměřených částek či počet daňových kontrol, což se může také neméně projevit na výši inkasa. Například v roce 2013 činilo daňové inkaso méně než v roce 2012 právě údajně z důvodu vyšších záloh vybraných v roce 2012, které způsobily vyšší inkaso oproti předešlému roku. Tyto zálohy se pak vyrovnávaly až v roce 2013 a inkaso snížily.²³ Možné také je, že podíl na tom má i vyšší objem uplatněných položek snižující základ daně a větší využívání daňových úlev.²⁴

I když je ve většině případů v posledních deseti letech vidět nárůst daňového inkasa u všech druhů daní, finanční správa vykazuje podrobnější údaje v rámci jednotlivých daní, které představují dopad na výši inkasa. Tak například, podle statistik finanční správy sice způsobil nárůst inkasa v roce 2019 u daně z příjmů právnických osob celkový nárůst zisků (zjištěný z účetních předpisů) a je přičítán ekonomicky úspěšnému roku²⁵, evidoval se ale zároveň i pokles odečtu daňových ztrát či pokles uplatněných slev na dani, což také vyvolalo změny ve výši inkasa.²⁶

22 Legislativní změny se pouze projevily v daňové neuznatelnosti odměn členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, provedené s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2012 dle části páté zákona č. 470/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Viz Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2012. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 14. 8. 2013, s. 7 [cit. 26. 4. 2021]. https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2012_Zprava-o-cinnosti-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf

23 Ibid.

24 Stejný efekt jako zálohy, mají daňové ztráty, které lze uplatnit až pět let zpětně a také zkreslují vztah daňového inkasa a ekonomického růstu.

25 Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2. 7. 2020, s. 4 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2019_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf

26 Ibid., s. 6.

Další významné legislativní změny, jako je například zvýšení spodní sazby DPH z 10 % na 14 % v roce 2012 mohlo mít rovněž vliv na snížení daňového inkasa. Podle statistik finanční správy vyplývá, že očekávané zvýšení u inkasa DPH v roce 2012 se nenaplnilo, za což můžou pravděpodobně daňové úniky a nechtěně způsobená snížená spotřeba z důvodu zvýšené sazby daně a také změna rozpočtového určení.²⁷ Lze zpozorovat, že v posledních deseti letech je inkaso daně z příjmů fyzických osob nižší než před rokem 2008, i když pracnost neklesá (dopad může mít např. zvýšení slevy na poplatníka v roce 2012 a pro další léta). I finanční správa tento pokles přisuzuje zavedení jednotné sazby daně, slev na dítě a dalšímu rozšíření daňových slev, které mají na inkaso jistě vliv.²⁸ Na druhou stranu v roce 2015 se inkaso daně z příjmů fyzických osob u samostatně výdělečné činnosti zvýšilo, ale ne nijak markantně oproti minulému roku, i když byl zaveden limit pro paušální výdaje v roce 2015.

Tuto kapitolu si dovoluji uzavřít s konstatováním, že nejen národohospodářské vlivy, ale i legislativní změny mají na výši vybraných daňových příjmů vliv. Některé legislativní změny mohou ovlivnit daňové inkaso viditelně, ostatní již představují pouze subtilní vliv, ne-li úplně zanedbatelný. Vysledovat intenzitu takového dopadu může být ještě těžší, pokud si uvědomíme, že vše má časové zpoždění, a to nejen z důvodu placení daní zpětně za ekonomicky aktivní období, ale svoji roli hraje i povaha daňové kontroly (doměruje se zpětně), záloh a s tím spojených vratitelných přeplatků. Daňové nedoplatky se potom mohou vymáhat i šest let zpětně. Přes to všechno lze z grafů vysledovat, že v posledních letech je růst daňového inkasa navázán na ekonomický růst, který pravděpodobně dominuje při ovlivňování daňových příjmů státu.

5 Inkaso příslušenství daní v letech 2010–2020

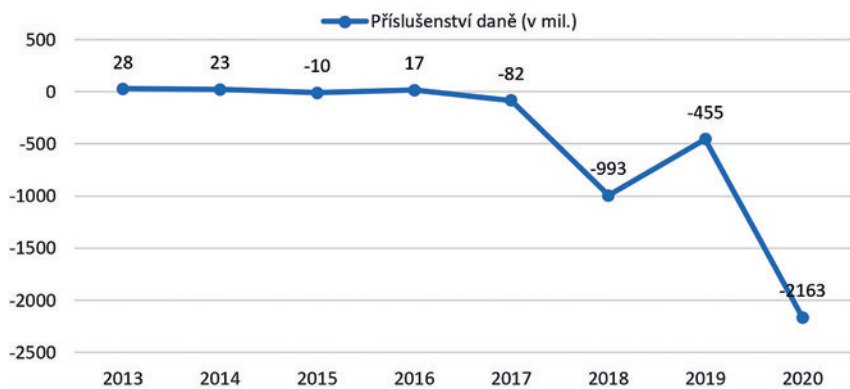
V předešlých kapitolách bylo nutné zaměřit se na skutečnosti, které mohou ovlivňovat daňové inkaso jako celek, předtím než se lze zabývat konkrétně jeho částí, a to příslušenstvím daní. Příslušenství daně jsou součástí daňových příjmů stejně jako inkasované částky ze samotných daňových povinností.

²⁷ Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2012, op. cit., s. 5.

²⁸ Ibid., s. 52.

Následující text je soustředěn na daňové sankce jako část celkového daňového inkasa a analyzuje faktory, které mohou na inkaso příslušenství daní působit. V tomto příspěvku se autorka také zaměří na nejvýznamnější část inkasa příslušenství daně, kterými jsou penále, úrok z prodlení a pokuta za opožděné tvrzení daně.

Graf č. 3: Vývoj inkasa příslušenství daně



Zdroj: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2020. *Finanční správa* [online]. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Graf č. 3 zobrazuje vývoj příslušenství daní, tak jak jej eviduje finanční správa a zveřejňuje na svých webových stránkách. Hodnoty viditelné v grafu jsou však málo podobné předchozímu celkovému daňovému inkasu a křivce s hodnotami HDP s postupně zvyšující se tendencí do roku 2019. To lze vysvětlit tím, že pod kategorií „příslušenství daně“ není v grafu č. 3 evidováno příslušenství daně ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ale ukazuje pouze úroky placené správcem daně daňovému subjektu. Úroky placené správcem daně²⁹ se odráží v celkové výši inkasa příslušenství jako ztráta především od roku 2017. Od tohoto roku tak vyplácí správce daně více, a konkrétně v roce 2020 správce daně vyplatil daňovým subjektům více než 2, 163 mil. Kč. Do této kategorie, kterou finanční správa vede ve svých

²⁹ Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění k 1. 1. 2021 se jedná o úrok z vratitelného přeplatku, úrok z daňového odpočtu a úrok z nesprávně stanovené daně.

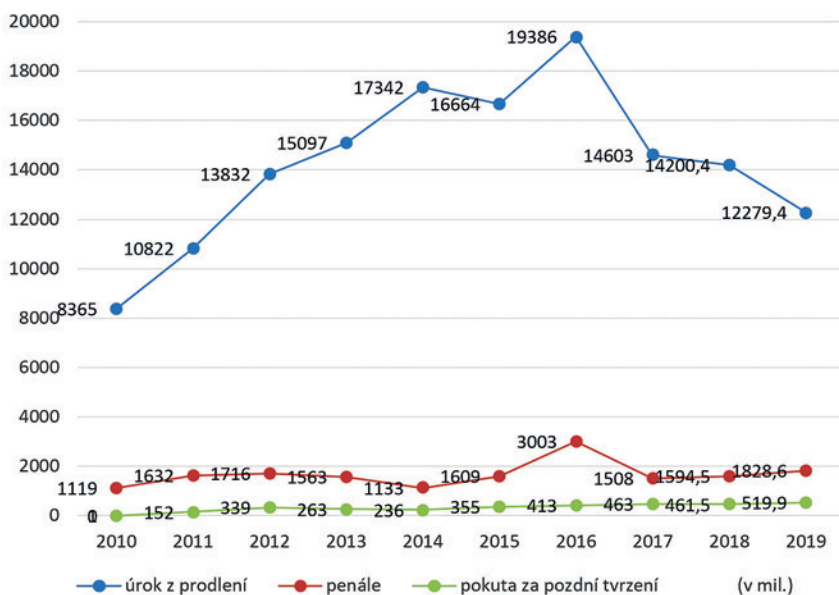
statistikách, se dále počítají také exekuční náklady, které představují malé hodnoty oproti jiným daňovým sankcím. Tato kategorie poskytuje informace o vybraných exekučních nákladech a vyplacených úrocích správce daně, už však neudává informace o jiných daňových sankcích.³⁰ Úroky z prodlení, penále a pokuty za opožděné daňové tvrzení jsou tak evidovány společně s kategorií daně, ke které se vážou. V tomto případě záporné hodnoty v grafu č. 3 nejsou důsledkem makroekonomických faktorů, spíše lze přisuzovat tento propad změnám podmínek pro úroky z daňového odpočtu od poloviny roku 2017, které se nejen zvýšily, ale jejich věcná působnost se rozšířila i na oblast daňové kontroly. Dále také od roku 2014 na základě závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34 (známé jako rozsudek „Kordárna“), správce daně vyplácí daňovým subjektům úroky za zrušené nezákonné zajišťovací příkazy. Na tento první rozsudek navazují další a zpětně se v průběhu let vyplácí úroky od roku 2014. Spojitost s národní ekonomikou a inkasem tohoto vzorku příslušenství daní není pravděpodobná. Doposud tento příspěvek sledoval inkasované hodnoty, tento graf však neukazuje, kolik se vybralo na úrocích, penále či pokutách (příslušenství daní v pravém slova smyslu), neboť ty finanční správa přijímá na stejnou platbu jako daň a nerozděluje se v rámci statistik inkasa ve výročních zprávách o činnosti finanční správy. I tak lze uzavřít, že spíše než národohospodářské faktory, mají vliv na inkaso příslušenství daně (a především má autorka na mysli úroky správce daně a vybrané exekuční náklady) změny legislativní (změny výše a podmínky placení úroků správce daně) a dopady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v případech zajišťovacích příkazů.

I přesto, že příslušenství daně a samotné daně od sebe při sledování inkasa odděleny nejsou, každoroční zprávy o činnosti finanční správy, které sama finanční správa vypracovává, eviduje údaje o celkové výši předepsaných (tedy nikoliv vybraných) příslušenství daně (úroky z prodlení, penále, pokuty – a další příslušenství daně podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Největší podíl na výši předepsaných příslušenství daně, tedy všech

³⁰ Kromě kategorie „odvody, poplatky a jiné pokuty“, ve které jsou zahrnuty všechny možné sankce (především porušení rozpočtové kázně apod.) Viz Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2020. *Finanční správa* [online]. [cit. 26. 4. 2021]. https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Inkasa_dani_1993-2020_grafy.xls

daňových sankcí má úrok z prodlení, kterým lze postihnout subjekty při pozdním placení daně. V roce 2019 bylo předepsáno až 12279 mil. Kč³¹ (autorka připomíná, že se jedná o výši pouze předepsaných úroků, nikoliv o údaje skutečně vybraných). Graf č. 4 ukazuje vývoj výše předepsaných nejdůležitějších daňových sankcí. Jedná se nejčastěji o sankce za porušení ryze daňových povinností v rovině platební či v rovině tvrzení, které jsou přímo spojeny s (ne)plněním daňových povinností.³²

Graf č. 4: Vývoj předepsaných vybraných sankcí v průběhu let 2010–2019 (úrok z prodlení, penále, pokuta za opožděné daňové tvrzení)



Zdroj: vlastní zpracování na základě informací ze zpráv o činnosti finanční správy z let 2010–2019

Výše předepsaných úroků naproti tomu neukazuje nic o tom, jak efektivní správa ve vybírání je, a kolik bylo fakticky vybráno. Lze předpokládat, že pokud je výše úroku, penále a pokuty za opožděné daňové tvrzení

³¹ Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019, op. cit., s. 22.

³² NOVOTNÁ, M. a kol. Kapitola 10. Sankce v daňovém řízení. In: NOVOTNÁ, M. a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 232.

vázána na výši daně, budou na ně mít přirozeně vliv stejné faktory jako na inkaso daní. To znamená, že v době ekonomického růstu se očekává větší výběr daní, a tak se zvyšují i částky předepsaných úroků, penále a pokut, které se od daně odvíjí. Na druhou stranu mají daňové sankce svá specifika, a to především úzkou spojitost s chováním daňových subjektů v souvislosti s plněním daňových povinností. Dále pak stejně jako u celkového daňového inkasa i daňové sankce, pokud byly předepsány, je možné vymáhat po daňovém subjektu v době 6 let zpětně. Tento časový posun zkresluje výši částek vybraných sankcí, které se ve skutečnosti nemusí vázat k daňové povinnosti určitého roku. I přestože údaje v grafu č. 4 nezobrazují vybrané sankce, ale pouze předepsané, je stále potřeba mít na paměti, že se penále předepisují po daňové kontrole zpětně nebo stejně tak úroky přirůstají u nezaplacených daní také z minulých zdaňovacích období.

Lze si všimnout, že křivka předepsaných daňových sankcí v grafu č. 4 není příliš podobná křivce daňového inkasa a HDP (graf č. 1 a 2). Co se týče legislativních změn, v posledních deseti letech úprava úroků z prodlení, penále a pokut nedostala významných změn. Přesto jsou jejich hodnoty v průběhu let fluktuující. Co má tedy vliv na tyto změny v hodnotách? Klesající hodnota u úroku z prodlení začíná již v roce 2015 a pak již markantně pokračuje v roce 2017. U penále a úroku z prodlení nastupuje nárůst v roce 2016. Lze to důvodně přičítat většímu počtu uskutečněných kontrol v daném roce a větší částce, která byla z těchto kontrol doměřena oproti následujícím a předešlým letům.³³ Od toho se samozřejmě odvíjí i nárůst úroků z prodlení při doměření daní. U pokuty za opožděné daňové tvrzení, lze vysledovat postupný nárůst, který by mohl souviset s větší daňovou povinností, která determinuje výši pokuty při pozdním podání. Při posuzování výše inkasa daňových sankcí je třeba počítat s institutem promíjení úroků. Promínutí úroků a právní úprava procesního postupu a podmínek pro promíjení daňových sankcí se tak logicky odrazí rovněž na inkasu daňových sankcí. Dále je tu také vliv efektivní správy daní, která vymáhá nedoplatky a s tím spojené

³³ Údaje dostupné o počtu provedených kontrol, doměřené daně a výši předepsaných úroků v roce 2016 jsou dostupné z: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2016. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 17. 7. 2017 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2016_Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2016.pdf

úroky. Vzhledem k tomu, že nejprve daňový subjekt platí na daňovou povinnost a až poté na příslušenství daně³⁴, může být pořadí plateb a s tím spojená efektivita daňových kontrol a vymáhání nedoplatků klíčovým faktorem, které inkaso daňových sankcí ovlivňuje. I přes výše řečené je nesporná specifická vlastnost daňových sankcí vyznačující se přesnou spojitostí s dodržováním daňových povinností ze strany daňových subjektů. To znamená, že výše předepsaných daňových sankcí a její změny se budou jmenovitě odvíjet od daňové morálky daňových subjektů. Tuto skutečnost považuje autorka za podstatný vliv na výši celkových předepsaných daňových sankcí, které upozaďují ostatní zmíněné jevy působící na inkaso daňových sankcí, zvláště legislativní změny v nastavení daňových sankcí a ekonomické faktory. Ke konci této kapitoly je nutné zmínit, že i když daňové sankce tvoří velmi malou část příjmů daňového charakteru, jejich inkaso mohou ovlivňovat různé skutečnosti. Dle názoru autorky se předně jedná o úroveň porušování daňových povinností, za které je udělována sankce. Pozitivní vliv na plnění daňových povinností je v konečném důsledku jejich charakteristickou funkcí. Je tak třeba se zaměřit také na to, zda daňové sankce mají vliv na plnění daňových povinností a snižování daňových úniků. To nic nemění na tom, že jejich ukládání a dobrá efektivita jejich výběru jsou také důležitou součástí správy daní. Vybírání daňových nedoplatků a sankcí jsou především uskutečňovány daňovou kontrolou a následným vymáháním exekučními nástroji, je tedy také důležité, aby správa daní byla efektivní. Především lze tedy s nimi ovlivňovat dodržování povinností daňových subjektů a nejsou primárně zdrojem příjmů na fungování státu. Přesto nejen změny sazeb jednotlivých daní, ale také nastavení a správné vybírání, administrativa a nastavení daňového systému může pozitivně ovlivnit ekonomický růst³⁵ a v konečném důsledku tak i daňové inkaso.

6 Závěr

Lze důvodně předpokládat existenci vlivu makroekonomických faktorů na výši daňového inkasa a takové zjištění (především hodnoty míru vlivu)

³⁴ Viz § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³⁵ ENGEN, E. a J. SKINNER. Taxation and Economic Growth. *National Tax Journal* [online]. 1996, č. 4, s. 636.

si vyžaduje podrobnější zkoumání metodami využívanými v oblasti ekonomie a statistiky. Ovšem skutečnost, že makroekonomické faktory mají vliv na výši inkasovaných daní nelze bezvýhradně potvrdit pouhou analýzou změn výše inkasa a makroekonomických ukazatelů, neboť se lze domnívat, že značnou část vlivu má i právní úprava, legislativní změny a právní regulace správy daní. To si vyžaduje využití ekonomických modelů (např. korelační a regresní analýzy) spolu s metodami vlastní právníckému výzkumu, které poslouží k pochopení právní úpravy. U inkasa daňových sankcí jsou také relevantní další faktory, které je třeba zakomponovat do výzkumu – jako například míra dodržování daňových povinností či výše doměřených daní. Tento příspěvek dokládá, že tato problematika si vyžaduje multioborový přístup a při sledování vlivů na daňové inkaso je vhodná kombinace ekonomických i právnických výzkumů a s nimi souvisejících metod a postupů, které budou dostatečně reflektovat komplexní realitu souvislostí daňového inkasa.

Literature

- BLAŽEK, J., M. JANOVEC, I. PAŘÍZKOVÁ, J. SCHWEIGL a E. TOMÁŠKOVÁ. *Ekonomické základy práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020.
- ENGEN, E. a J. SKINNER. Taxation and Economic Growth. *National Tax Journal* [online]. 1996, roč. 49, č. 4, s. 617–642 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/41789231>
- GALE, W. G. a A. A. SAMWICK. Effects of Income Tax Changes on Economic Growth. *SSRN* [online]. 2014 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2494468>
- KUBÁTOVÁ, K. a L. ŘÍHOVÁ. Regresní analýza faktorů ovlivňujících výnosy korporativní daní v zemích OECD. *Politická ekonomie* [online]. 2009, roč. 57, č. 4, s. 451–470 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2009/04/02.pdf>
- LUNDEEN, A. Economic Growth Drives the Level of Tax Revenue. *Tax Foundation* [online]. 15. 10. 2014 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/economic-growth-drives-level-tax-revenue/>
- NOVOTNÁ, M. a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019.

PAGE, B. The Macroeconomic Effects of Taxes. *Tax Policy Center* [online]. 7. 3. 2017 [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/publication/138886/2001178-the-macroeconomic-effects-of-taxes_1.pdf

PEKOVÁ, J. *Věřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.

PETRUŇ, M. *Ekonomie veřejného sektoru = Public economics – svazek II*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014.

PRÁZOVÁ, J. *Analýza vývoje daňového inkasa v České republice*. Diplomová práce. Pardubice: Univerzita Pardubice, Ekonomicko-správní fakulta, 2011, 80 s.

SMEKAL, H. a K. ŠIPULOVÁ. Empirický právní výzkum. *Jurisprudence*, 2016, roč. 25, č. 6, s. 31–38.

Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2010–2019. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2020. *Finanční správa* [online]. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Inkasa_dani_1993-2020_grafy.xls

Zpráva o daních v České republice. *Nejvyšší kontrolní úřad* [online]. 34 s. [cit. 26. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich__1.pdf

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Contact – e-mail

Martina.Vavrikova@law.muni.cz