Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Transformace výsledku hospodaření na základ daně a analýza míry efektivního zdanění u podnikatelských subjektů v ČR

Autor bakalářské práce: Vladislav Šupa

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Martin Dvořák

Rok obhajoby: 2017

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Transformace výsledku hospodaření na základ daně a analýza míry efektivního zdanění u podnikatelských subjektů v ČR“ vypracoval samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 22. května 2017 Vladislav Šupa

Poděkování:

Děkuji Ing. Martinu Dvořákovi za vedení této práce, za cenné rady a připomínky, které mi pomohly při jejím zpracování.

Abstrakt

Bakalářská práce řeší problematiku stanovení výše daně z příjmů právnických osob u podnikatelských právnických osob sídlících v České republice a dále se práce zabývá problematikou efektivních sazeb daně z příjmů právnických osob. Cílem této práce je popsat průběh stanovení daně z příjmů právnických osob a to od vzniku výsledku hospodaření přes transformaci na základ daně až po výslednou daňovou povinnost. Dalším cílem práce je popsat efektivní sazby daně z příjmů právnických osob, metody jejich výpočtu a provést analýzu efektivního zdanění u 60 podnikatelských subjektů napříč čtyřmi vybranými odvětvími průmyslu v České republice.

Klíčová slova: výsledek hospodaření, základ daně, daň z příjmu právnických osob, efektivní sazba daně, analýza efektivního zdanění

Abstract

The bachelor thesis solves the issue of determination of the corporate income tax for the legal corporate entities based in the Czech Republic and it looks into the issue of effective corporate tax rates. The aim of thesis is to describe a course of a corporate income tax determination from the origin of earnings before tax, through a transformation to tax base and to final tax duty. Another aim of this thesis is to describe effective corporate tax rates, the methods of their calculation and to make an analysis of the effective taxation in 60 business entities in four branches of Czech industry.

Key words: profit and loss, corporation tax, tax base, effective tax rate, effective tax analysis

Obsah

Úvod ... 6
1 Účetnictví a jeho právní úprava, účetní závěrka a uzávěrka, uzávěrkové operace ... 8
1.1 Úprava účetnictví v ČR ... 8
1.2 Všeobecně uznávané účetní zásady, základní předpoklady a principy ... 9
1.3 Účetní uzávěrka a závěrka ... 12
1.3.1 Uzávěrkové operace ... 12
1.3.2 Účetní závěrka ... 12
1.3.3 Účetní výsledek hospodaření – zisk a ztráta ... 13
2 Daň z příjmu právnických osob, transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně ... 15
2.1 Základní informace o dani z příjmů právnických osob ... 15
2.2 Obecná pravidla zjištění daňového zisku nebo ztráty ... 15
2.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně ... 16
2.4 Úprava základu daně a výpočet daňové povinnosti ... 20
3 Efektivní sazba daně z příjmu právnických osob ... 24
4 Analýza efektivní sazby daně z příjmů u vybraných právnických osob v ČR ... 27
4.1 Metodika ... 27
4.2 Strojírenský průmysl ... 28
4.3 Spotřební průmysl ... 31
4.4 Potravinářský průmysl ... 34
4.5 Chemický průmysl ... 37
4.6 Srovnání odvětví ... 40
4.7 Extrémní výkyvy mezi efektivní a statutární sazbou daně u vybraných společností ... 42
4.8 Shrnutí ... 43
Závěr ... 44
Seznam obrázků, tabulek a grafů ... 46
Seznam použité literatury ... 47

Úvod

Bakalářská práce se zabývá stanovením výše daně z příjmů právnických osob u podnikatelských subjektů s daňovou rezidencí v České republice. Při stanovení základu daně vychází právnické osoby z účetního výsledku hospodaření před zdaněním, který je následně transformován v daňovém přiznání na základ daně. Proto pro správné stanovení základu daně je prvotně nutná znalost účetnictví. Dále se bakalářská práce zabývá problematikou efektivní sazby daně z příjmů právnických osob. Jelikož se při výpočtu daňové povinnosti vychází ze základu daně, nikoliv z výsledku hospodaření před zdaněním, bylo by nevhodné měřit daňové zatížení podnikatelských subjektů pomocí statutární sazby daně z příjmů právnických osob.

Cílem práce je popsat průběh stanovení daně z příjmů právnických osob u podnikatelských subjektů sídlících v České republice a to od vzniku výsledku hospodaření přes transformaci na základ daně až po výslednou daňovou povinnost. Dalším cílem je popsat efektivní sazby daně z příjmů právnických osob, metody jejich výpočtu a především provést analýzu efektivního zdanění u 60 podnikatelských subjektů napříč vybranými odvětvími průmyslu v České republice. Bakalářská práce je rozdělena do čtyř kapitol.

První kapitola se dělí na tři části a pojednává o právní úpravě účetnictví v ČR, všeobecných účetních zásadách, předpokladech a principech a účetní uzávěrce a závěrce. Jsou zde popsány právní předpisy, kterými se podnikatelské subjekty musí řídit při vedení účetnictví, dále obecná východiska na kterých současné podvojné účetnictví stojí a bez kterých nelze správně stanovit výsledek hospodaření. V neposlední řadě je zde popsáno, co obsahuje účetní závěrka a průběh uzávěrkových operací včetně zjištění účetního výsledku hospodaření.

Druhá kapitola se věnuje dani z příjmů právnických osob a transformaci výsledku hospodaření na základ daně a je rozdělena do čtyř částí. Nejprve jsou uvedeny základní informace o dani z příjmů právnických osob a obecná pravidla zjištění daňového zisku nebo ztráty. Následuje popis transformace výsledku hospodaření na základ daně včetně veškerých druhů úprav snižujících a zvyšujících výsledek hospodaření pro stanovení základu daně uplatnitelných pro podnikatelské subjekty s daňovou rezidencí v České

republice. V poslední části jsou uvedeny úpravy základu daně pro stanovení výsledné daňové povinnosti včetně všech odečitatelných položek od základu daně, slev na dani, podání daňového přiznání, placení daně až po stanovení výše a splatnosti záloh na dani. Třetí kapitola se věnuje efektivní sazbě daně z příjmů právnických osob a vysvětluje, proč statutární sazba daně není vhodným ukazatelem pro měření skutečného daňového zatížení. Dále jsou zde popsány metody výpočtu efektivní sazby daně z příjmů právnických osob.

V poslední kapitole je na základě získaných dat provedena analýza efektivního zdanění u 60 vybraných podnikatelských subjektů sídlících v České republice napříč čtyřmi odvětvími průmyslu za zdaňovací období let 2013 - 2015 pomocí vybrané metody výpočtu efektivní sazby daně. Je zde provedena komparativní analýza efektivních sazeb v rámci odvětví, výpočet a srovnání průměrných efektivních sazeb za jednotlivá odvětví a v neposlední řadě jsou v praktické části zjišťovány hlavní faktory, které měly vliv na extrémní výkyvy efektivních sazeb daně od statutární sazby daně u vybraných podniků dle stanovené metodiky. Analýza je zobrazena pomocí přehledných grafů a tabulek s popisy.

1 Účetnictví a jeho právní úprava, účetní závěrka a uzávěrka, uzávěrkové operace

1.1 Úprava účetnictví v ČR

Základní povinností podnikatelů je vést účetnictví způsobem a v rozsahu stanoveným zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku musí účtovat podvojnými zápisy o stavu a pohybu aktiv, závazků, vlastního kapitálu, o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření. Zákon o účetnictví je tvořen v souladu s právem Evropské unie a stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Zákon o účetnictví se vztahuje na všechny právnické osoby, fyzické osoby, kteří jsou podnikateli zapsaní v obchodním rejstříku nebo dobrovolně vedou účetnictví, či jejich obrat za bezprostředně předcházející rok přesáhl 25 000 000 Kč. Dále se vztahuje na fyzické osoby, kterým zvláštní předpis ukládá vést účetnictví, organizační složky státu, svěřenecké fondy, investiční fondy a fondy obhospodařované penzijní společností atd. Do podrobnější úpravy pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, rozpracovává některá ustanovení zákona o účetnictví vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška). Další základní normou tvořící legislativní rámec účetnictví v ČR jsou České účetní standardy, které zajišťují soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Ministerstvo financí tvoří a vydává České účetní standardy, které nesmí být v rozporu se zákonem o účetnictví ani s ostatními právními předpisy. V poslední řádě je nutno zmínit i neformální nástroj v oblasti účetnictví, kterým jsou interpretace Národní účetní rady. Interpretace podávají pomocnou ruku účetním jednotkám v případech, kdy české účetní předpisy neupravují hledané řešení korektního účtování a vykazování určitých účetních případů nebo dané řešení je v praxi řešeno nesprávně či nejednotně nebo v nich vůbec neexistuje. Zvýšení úrovně účetního výkaznictví a použitelnosti výkazů pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek je cílem interpretací Národní účetní rady (Skálová, 2017).

1.2 Všeobecně uznávané účetní zásady, základní předpoklady a principy

Všeobecně uznávané účetní zásady představují soubor pravidel, jimiž se účetní jednotky řídí při vedení účetnictví a sestavovaní výkazů. Vycházejí z určitých tradic v účetnictví a některé z nich dokonce nejsou zakotveny v žádném zákoně (Skálová, 2017). Všem zásadám a principům se nadřazuje zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Účetnictví musí vyjadřovat reálnou finanční pozici a výkonnost podniku. Je zřejmé, že některé zásady si protiřečí, a proto musí v řadě případů rozhodnout profesionál dle vlastního úsudku a také si jej odborně zdůvodnit (Kovanicová, 2012).

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti říká, že účetnictví musí být vedeno tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti a finanční situace účetní jednotky. Pokud obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami, pak je účetnictví věrné. Pokud jsou při zobrazení skutečnosti použity metody způsobem, jež vede k dosažení věrnosti, je zobrazení poctivé (Zákon o účetnictví, 2016).

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek. Zásada neomezeného trvání účetní jednotky předpokládá, že účetní jednotka je schopna splácet své dluhy a nezamýšlí ukončit činnost. Uplatňuje se především při oceňování dlouhodobých aktiv, kdy se většinou používají historické ceny. Zásada oceňování v historických cenách stanovuje, že majetek se oceňuje v cenách, za které byl majetek pořízen v okamžiku uskutečnění účetního případu. Zásada nebere v úvahu inflaci a nerespektuje změnu kupní síly peněžní měny, a tudíž nelze dělat žádné přepočty majetku z tohoto titulu. Pokud by byl nějakým způsobem ohrožen předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky, je účetní jednotka povinna použít metody způsobem tomu odpovídajícím. Výsledek hospodaření je zjišťován v pravidelných intervalech, kterými jsou kalendářní nebo hospodářský rok. Tato zásada bezprostředně souvisí se zásadou neomezeného trvání účetní jednotky a je nepostradatelná pro hodnocení efektivnosti účetní jednotky a pro vedení následující činnosti. Zásada konzistentnosti zaručuje srovnatelnost z hlediska času. Východiskem při srovnávání účetních výkazů je předpoklad, že metody oceňování a odpisování aktiv, metody

účtování účetních operací, jakož i náplň jednotlivých položek výkazů musí být v jednotlivých letech konzistentní (Skálová, 2017).

Případné změny jsou možné pouze z důvodu změny předmětu podnikání, zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky (Zákon o účetnictví, 2016).

Rozvaha musí být účetní jednotkou sestavena tak, aby konečné zůstatky jednotlivých účtů byly bezprostředně převzaty jako počáteční stavy rozvahových účtů následujícího účetního období v nově otevíraných účetních knihách (Kovanicová, 2012).

Účetní jednotky musí účtovat o aktivech, pasivech, výnosech a nákladech bez jejich vzájemného zúčtování. Vyhláška určuje výjimky z tohoto pravidla, např. závazky a pohledávky vůči stejné osobě splatné do jednoho roku vedené ve stejných měnách se mohou započíst atd. (Zákon o účetnictví, 2016).

K nejstarším zásadám v účetní praxi patři zásada opatrnosti. Zásada opatrnosti ukládá podniku vykázat za dané období pouze zisky skutečně dosažené a realizované až na pár výjimek. Dále by měl podnik při oceňování majetku a závazků vykazovat všechny předpokládané, možné a očekávané ztráty, předvídatelná rizika, jakož i všechna snížení hodnoty majetku. K tomuto účelu slouží opravné položky a rezervy (Kovanicová, 2012).

Zásada objektivity účetních informací ukládá neúčtovat o změnách aktiv a pasiv dříve, než byly objektivně zjištěny. Uskutečněná operace doložená dokladem se považuje za objektivně zjištěnou (Skálová, 2017).

Zásada upřednostnění obsahu před formou určuje prezentování a vykázání transakcí podle jejich ekonomické podstaty. Právní povaha by neměla být upřednostňována před ekonomickou podstatou (Bokšová, 2013).

Dále v zákoně o účetnictví je možné nalézt obecné vymezení, že v účetní závěrce se informace posuzují z hlediska významnosti. Pokud by neuvedení nebo chybné uvedení informace mohlo ovlivnit úsudek uživatele účetních informací, pak se informace

považuje za významnou. Ovšem nelze chápat princip významnosti způsobem, že o nevýznamných účetních případech se neúčtuje. Princip podvojnosti požaduje zaúčtovat každou hospodářskou transakci v součtu ve stejných částkách na dvou stranách účtů (Má dáti a Dal). Zaúčtování účetního případu na účtech, které zobrazí danou skutečnost nejvěrněji, vyjadřuje princip souvztažnosti (Koch, 2016).

Akruální princip říká, že účetní jednotka musí účtovat o aktivech, pasivech, výnosech a nákladech již v okamžiku uskutečnění účetního případu, bez ohledu na vydání, či přijetí peněžních prostředků souvisejících s uskutečněnou operací. V důsledku akruálního principu se zisk (ztráta) vypočte z rozdílu výnosů a nákladů bez ohledu na to, zda výnosy představují peněžní příjmy a zda náklady představují peněžní výdaje (Randáková, 2015).

Kovanicová (2012, str. 341) uvádí, že, „*Jestliže o operacích účtujeme již v účetním období, v němž se uskutečnily, pak ale musíme účtovat s ohledem na jejich časovou a věcnou souvislost s obdobím. Pokud nastalá operace nesouvisí s účetním obdobím, v němž vznikla, nemůže ovlivnit ani finanční pozici, ani výkonnost tohoto období a musí tudíž být v období jejího vzniku (a podle okolností případu i v následujících obdobích) časově rozlišena* ".

Přechodné účty aktiv a pasiv jsou nástrojem k řešení případů časové a věcné souvislosti. Zásada vzájemného časového a věcného souměření výnosů a nákladů stanovuje, že v účetním období je nutno vykázat k dosaženým výnosům související náklady a k vynaloženým nákladům odpovídající výnosy (Kovanicová, 2012).

Koch (2016) navíc uvádí např. zásadu vedení účetnictví, správnosti a úplnosti účetnictví, dokladovosti a inventarizace, okamžiku uskutečnění účetního případu a stálosti metod. Dále se Bokšová (2013) zmiňuje o zásadě oceňování peněžní jednotkou, principu periodické alokace, realizačním principu a zásadě rovnováhy nákladů a užitku. Nelze opomenout také kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, mezi které patří srozumitelnost, relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost.

1.3 Účetní uzávěrka a závěrka

1.3.1 Uzávěrkové operace

Před uzavřením účetních knih a sestavení účetní závěrky je třeba v podniku završit proces zpracování účetních informací různými pracemi a zaúčtováním operací, které se zaznamenávají ke konci účetního období, nebo které nebyly zaznamenány v průběhu účetního období. Smyslem uzávěrkových operací je naplnění účetních zásad, principů a předpokladů tak, aby účetní závěrka sestavená na základě správného a úplného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace společnosti (Bokšová, 2013).

Účetní uzávěrka se zpravidla skládá z níže uvedených operací:

- zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů, zaúčtování dohadných položek,
- zaúčtování kurzových rozdílů k cizoměnovým položkám,
- provedení inventarizace a zaúčtování inventarizačních rozdílů,
- na základě výsledků inventarizace stanovení opravných položek k aktivům,
- zaúčtování zákonných opravných položek k pohledávkám a odpis pohledávek,
- tvorba nebo zaúčtování rezerv,
- výpočet a zaúčtování splatné daně a sestavení daňového přiznání,
- výpočet a zaúčtování odložené daně a
- uzavření účetních knih.

1.3.2 Účetní závěrka

Po vykonání uzávěrkových operací a uzavření účetních knih se vyhotovuje účetní závěrka. V soustavě podvojného účetnictví ji tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Zákon o účetnictví upravuje kategorizaci účetních jednotek, která stanovuje kolik částí a v jaké podrobnosti musí účetní jednotky vyhotovit účetní závěrku.(Skálová, 2017)

Účetní závěrka je rozlišena na řádnou a mimořádnou. Závěrka vyhotovována k poslednímu dni účetnímu období je řádná a v ostatních případech se vyhotovuje závěrka mimořádná. Pokud to vyžadují zvláštní právní předpisy, může podnik sestavovat mezitímní účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrka se vyhotovuje v průběhu účetního období i na konci, bez uzavření účetních knih (Kovanicová, 2012).

Rozvaha informuje o finanční pozici neboli bohatství účetní jednotky k určitému datu a podává obraz o majetkové struktuře (aktivech) a kapitálové struktuře (pasivech). Výkaz zisku a ztráty informuje o výkonnosti účetní jednotky za účetní období a to souměřením nákladů a výnosů.

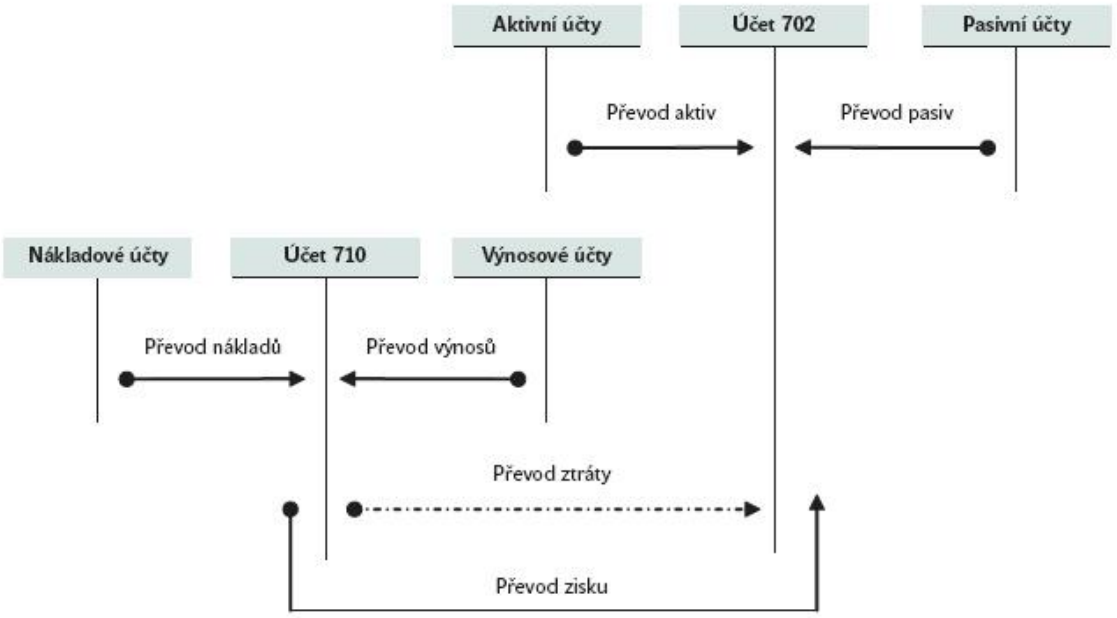
„*Přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow) informuje o schopnosti podniku generovat a využívat peněžní prostředky. Výkaz cash flow ukazuje vyprodukované peníze z provozních operací v průběhu účetní periody, stejně tak jako důležité investiční a finanční transakce*" (Bokšová, 2013, str. 61).

Přehled o změnách ve vlastním kapitálu informuje o přesunech zdrojů v rámci vlastního kapitálu jako např. výplaty dividend, vklady a výběry do základního kapitálu a změny ve fondech. Příloha doplňuje, vysvětluje a umožňuje lépe pochopit jednotlivé položky obsažené v účetních výkazech. Na základě přílohy lze zaujmout správný názor na finanční pozici a výkonnost účetní jednotky (Bokšová, 2013).

1.3.3 Účetní výsledek hospodaření – zisk a ztráta

Součet veškerých účetních výnosů snížený o součet veškerých nákladů za určité období je výsledek hospodaření. Kladný výsledek hospodaření je zisk, záporný výsledek hospodaření je ztráta. Výsledek hospodaření se především zjišťuje k datu účetní závěrky. Pomocí účtu 710 – Účet zisků a ztrát, na jehož levou stranu (Má dáti - MD) se přeúčtují konečné zůstatky účtů nákladů a na pravou stranu (Dal - D) konečné zůstatky výnosů. Konečný zůstatek účtu 710 představuje účetní zisk (ztrátu) za dané období. Tvorbu účetního zisku (ztráty) zajišťuje pouze smíšený typ účetního zápisu, kdy se účtuje mezi výsledkovými a rozvahovými účty. Stejný konečný zůstatek vykáže také uzávěrkový účet aktiv a pasiv – 702 - Konečný účet rozvažný. Ten bude mít při zisku větší obrat na straně MD, kde se promítl přesah aktiv a při ztrátě větší obrat na straně DAL, kde se promítl přesah pasiv. Z toho plyne, že zisk tvoří přesah výnosů a aktiv nad náklady a pasivy a u ztráty je tomu přesně naopak. Proto konečné zůstatky účtů 710 a 702 jsou k nalezení právě na opačných stranách. Účty dále slouží jako zdroj pro sestavení Rozvahy i Výkazu zisku a ztráty (Děrgel, 2016). Pro přehlednost je výklad doplněn o schéma:

Obrázek 1: Tvorba účetního výsledku hospodaření a převod účtů na konečný účet rozvažný



Zdroj: Děrgel, 2009

V případě zisku (daňového) je nutno zaúčtovat ještě jeden poslední účetní případ daného účetního období, kterým není nic jiného než zaúčtování účetního nákladu z titulu daně z příjmů právnických osob. Bohužel, výši tohoto nákladu nelze stanovit přímo z účetních dat. Výpočet daně z příjmů právnických osob upravuje zákon o daních z příjmů, jež bude řešen v následující kapitole (Děrgel, 2016).

2 Daň z příjmu právnických osob, transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně

2.1 Základní informace o dani z příjmů právnických osob

Daň z příjmu právnických osob upravuje především Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně část druhá §17 až §21a. Poplatníky daně jsou především právnické osoby, kteří se dělí dle daňové rezidence nebo účelu založení. Do prvního dělení řadíme daňové rezidenty, kteří mají neomezenou daňovou povinnost a daňové nerezidenty, kteří mají omezenou daňovou povinnost. Do druhého dělení řadíme veřejně prospěšné poplatníky a podnikatelské subjekty. Práce se věnuje podnikatelským subjektům s daňovou rezidencí v ČR. Předmětem daně těchto poplatníků jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem a to jak z území České republiky, tak i příjmy ze zahraničí. Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok (Vančurová, 2016).

2.2 Obecná pravidla zjištění daňového zisku nebo ztráty

Při zjišťování daňového zisku (základu daně) či daňové ztráty u účtujících právnických osob se vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním očištěného od vlivu Mezinárodních účetních standardů s respektováním věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů v daném zdaňovacím období. Z důvodu nesouladu účetní a daňové legislativy nelze výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví považovat za základ daně. Zatímco účetní legislativa požaduje co nejvěrněji a nejpoctivěji zobrazit skutečný stav podnikání účetní jednotky, oproti tomu daňová pravidla jsou ovládána politikou vládnoucích stran snažících se stimulovat poplatníky ke společensky vhodnému chování a jejich cílem je vybrat daň z příjmu poplatníka. Výsledek hospodaření před zdaněním je tedy nutno upravit o položky snižující a zvyšující základ daně. Nutno podotknout, že veškeré úpravy probíhají mimo účetní systém v daňovém přiznání a do účetnictví se již nezasahuje (Dvořáková, 2016).

V §23 odst. 3 písm. a) Zákona o daních z příjmů je uvedeno 19 druhů úprav zvyšujících výsledek hospodaření. V §23 odst. 3 písm. b) a c) Zákona o daních z příjmů je k nalezení 6 povinných a 10 dobrovolných druhů úprav snižujících výsledek

hospodaření. V neposlední řadě §23 odst. 4 vymezuje 13 druhů příjmů (výnosů) nezahrnovaných do základu daně. Celkem se jedná o 48 druhů úprav výsledku hospodaření před zdaněním týkajících se právnických osob, jež vypovídá o značné hloubce a složitosti daňových úprav výsledku hospodaření před zdaněním na základ daně (Děrgel, 2016).

2.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Transformaci výsledku hospodaření na základ daně zjednodušeně popisuje následující tabulka:

Tabulka 1: Transformace výsledku hospodaření na základ daně

	Výsledek hospodaření před zdaněním
–	příjmy (výnosy) vyňaté z předmětu daně
–	osvobozené příjmy (výnosy)
–	příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
–	částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy)
–	částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy)
+/–	očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+	+ účetní náklady, které nejsou daňovými náklady
+/–	vyloučení zaúčtovaných položek, které jsou uznatelné jen, jsou-li zaplaceny
+/–	další položky upravující výsledek hospodaření
=	Základ daně (Daňová ztráta)

Zdroj: Mullerová, Šindelář, 2016, vlastní zpracování

Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou vymezeny v § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů a lze tvrdit, že podnikatelských subjektů se většinou netýkají. Příjmy osvobozené od daně jsou v § 19 zákona o daních z příjmů. Pro podnikatelské subjekty jsou osvobozené např. *„příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem sociálního zabezpečení, příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností (daňovým rezidentem ČR), mateřské společnosti (rezident v ČR), příjem z nabytí dědictví nebo odkazu"* (Mullerová, Šindelář, 2016, str. 110).

Příjmy nezahrnované do základu daně tvoří další skupinu příjmů snižujících základ daně. Mohou to být buď příjmy, které již byly zdaněny u téhož poplatníka dle zákona o daních z příjmů, anebo příjmy, které tvoří samostatný základ daně. Příjmy tvořící samostatný základ daně se nesnižují o výdaje ani odpočty a jsou podrobeny zvláštní sazbě daně, která činí 15 % (Vančurová, 2016).

Příjmy tvořící samostatný základ daně upravuje § 20b zákona o daních z příjmů a patří zde například veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku. Dále dle § 23 odst. 4 písm. e) a g) zákona o daních z příjmů do základu daně nelze zahrnout výnosy (příjmy) přímo související s náklady, které nebyly v předchozích obdobích daňově uznatelné a to maximálně do výše neuznaných nákladů. Dále lze dle § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů výsledek hospodaření dobrovolně snížit o částky nesprávně zvyšující příjmy (výnosy). Může to být například přijatá záloha zaúčtovaná jako výnos. Dále v zákoně o dani z příjmů existují položky, o které je nutné navýšit výsledek hospodaření před zdaněním pro stanovení základu daně. V § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou částky neoprávněně zkracující příjmy (výnosy). Lze zmínit například nezaúčtované nepeněžní výnosy, chybně zaúčtované výnosy, rozdíl smluvních cen mezi spojenými osobami nebo dodanění neuhrazených závazků (Mullerová, Šindelář, 2016).

Účetních nákladů, které nejsou daňovými náklady, je mnoho a jsou uvedeny v § 25 zákona o daních z příjmů. Nejdříve jsou uvedeny podmínky pro daňovou uznatelnost nákladu, které pomohou rozpoznat náklady daňově neuznatelné.

- Náklady souvisí se zdanitelnými příjmy**.** Tzn., že nelze od výsledku hospodaření odečíst náklady, jež souvisí s příjmy osvobozenými od základu daně, příjmy vyňatými z předmětu daně, příjmy nezahrnovanými do základu daně ani náklady související s osobní spotřebou.
- Náklady jsou nutné na dosažení, zajištění, nebo udržení zdanitelných příjmů. Toto nesplňují například bezúplatná plnění a náklady na reprezentaci. Výjimku tvoří reklamní předměty do 500 Kč za kus opatřené jménem, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží či služby, které nejsou předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína.
- Účetní náklady lze uznat jako daňové pouze v limitované výši. Zde patří například technologické úbytky zásob a příspěvky na stravování zaměstnanců.

- Poplatník musí být schopen náklady dostatečně prokázat a to například prostřednictvím účetních dokladů, výpisů z účtů a smluv.
- Daňová uznatelnost určitých účetních nákladů v základu daně je vázáno na další podmínky. Nejčastěji se jedná o podmínku skutečného zaplacení, jak je tomu u smluvních pokut, penále či úroků z prodlení, daně z nemovitých věcí, daně z nabytí nemovitých věcí a pojistného na sociální pojištění zaměstnanců hrazené zaměstnavatelem. Dalšími náklady vázanými na určité podmínky jsou náhrady cestovních výdajů v rámci pracovních cest zaměstnanců.

V návaznosti na výše uvedené podmínky daňové uznatelnosti nákladů se uvádí stručný výčet daňově neuznatelných nákladů. Už z podstaty odvození daně z příjmu právnických osob od výsledku hospodaření před zdaněním, daňově neuznatelným nákladem je daň z příjmů. Dále to jsou manka a škody (s výjimkou škod způsobených živelní pohromou, škod způsobených neznámým pachatelem a škod do výše přijatých náhrad), zaplacené pokuty a penále, náklady na reprezentaci v podobě pohoštění nebo bezúplatných plnění a podíly na zisku (Vančurová, 2016).

V neposlední řadě se musí výsledek hospodaření očistit o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové. *„Rezervy jsou cizí zdroje účetní jednotky, které se vytvářejí za účelem krytí budoucích výdajů a ztrát“ (*Zákon o rezervách, 2016).

Účetní jednotky si dle svého uvážení a svých potřeb tvoří rezervy, aby dostály zásadě opatrnosti a věrného obrazu skutečnosti. Daňově uznatelné jsou pouze ty z nich, které vyjmenovává zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Z hlediska podnikatelských subjektů má největší význam rezerva na opravy hmotného majetku. Zákon o rezervách vyjmenovává několik podmínek, které musí poplatník splnit, aby byla rezerva na opravy hmotného majetku daňově uznatelná. Rezervu na opravy hmotného majetku lze tvořit pouze k majetku zatříděného do 2. - 6. odpisové skupiny a to alespoň 2 po sobě jdoucí období a prostředky tvorby rezervy musí být blokovány na zvláštním účtu po celou dobu tvorby rezervy atd. Pokud skutečné výdaje na opravu majetku jsou nižší než vytvořená rezerva, je nezbytné zbylou část rezervy rozpustit a o ni zvýšit základ daně. Tvorba ostatních účetních rezerv není daňově uznatelným nákladem a v daném zdaňovacím období je nutno zvýšit výsledek hospodaření pro zjištění základu daně o částku jejich tvorby. Analogicky při čerpání

ostatních účetních rezerv je nutno v daném zdaňovacím období snížit výsledek hospodaření pro zjištění základu daně o částku čerpáni těchto rezerv (Vančurová, 2016).

V případech přechodného snížení hodnoty aktiv účetní jednotky tvoří opravné položky. Daňově uznatelné opravné položky jsou jen ty, které vyjmenovává zákon o rezervách, a týkají se pouze pohledávek. Opravné položky týkající se ostatních aktiv jsou vždy daňově neuznatelné. Daňové opravné položky se mohou tvořit jen k pohledávkám, které byly při svém vzniku zaúčtovány do zdanitelných výnosů a které jsou nepromlčené. Opravné položky k drobným pohledávkám může poplatník tvořit k pohledávkám nejméně 12 měsíců po splatnosti, s rozvahovou hodnotou do 30 000 Kč až do výše 100 % neuhrazené hodnoty pohledávky. Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení může poplatník tvořit v plné výši rozvahové hodnoty od zahájení insolvenčního řízení u nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu. Dále může poplatník tvořit opravné položky k pohledávkám, u nichž uplynulo nejméně 18 měsíců po splatnosti až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty a po 30 měsících až do výše 100 %. U pohledávek nabytých postoupením s rozvahovou hodnotou nad 200 000 Kč musí být zahájeno soudčí, rozhodčí nebo správní řízení. V případě prodeje (postoupení) pohledávky lze do daňových nákladů přímo a jednorázově zahrnout pohledávku ovšem pouze do výše příjmu z prodeje (postoupení). Nelze opomenout také problematiku dlouhodobého majetku v souvislosti se stanovením základu daně. Důležitou roli mají odpisy, jejichž prostřednictvím se přenáší náklady na pořízení dlouhodobého majetku do výsledku hospodaření (účetní odpisy) a do základu daně (daňové odpisy). Účetní předpisy stanovují účetním jednotkám povinnost sestavit odpisový plán, na jehož podkladě provádí měsíční odepisování majetku v souladu s účetními metodami. Způsob účetního odepisování upravuje vyhláška č.500/2002 Sb. v §56. Zatímco účetní odpisy by měly co nejpravdivěji odpovídat využití majetku v účetní jednotce, daňové odpisy dávají možnost poplatníkovi snížit si daňový základ a naplňují představu státu o rozložení základu daně z příjmů. Zákon o dani z příjmů (v § 26-32a) striktně a podrobně popisuje pravidla odepisování majetku pro daňové účely a pouze daňové odpisy jsou daňově uznatelným nákladem, účetní odpisy nikoliv. V některých případech účetní jednotky používají daňové odpisy jako účetní, ale ty mohou zkreslit výsledek hospodaření. Především je důležité zdůraznit, že daňové odepisování je pouze právo, ne povinnost. Proto účetní jednotky mohou daňové odepisování přerušit, či posunout počátek odepisování, nebo dokonce nemusí

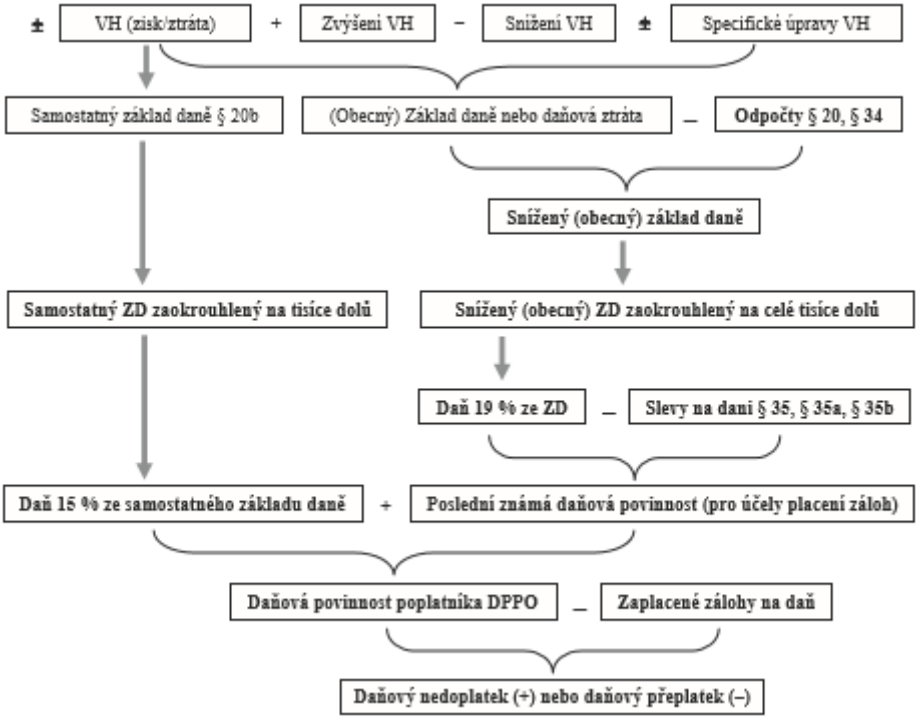
odepisovat pro daňové účely vůbec. Výpočet daňových odpisů se provádí mimo účetní systém na konci účetního období v závislosti na zvoleném způsobu daňového odpisování a vykáže se v daňovém přiznání ve speciální tabulce. Základ daně je nutno upravit o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud jsou daňové odpisy větší než účetní odpisy, tak se základ daně sníží o rozdíl mezi nimi a naopak pokud jsou daňové odpisy menší než účetní odpisy, je nutno základ daně o rozdíl mezi nimi zvýšit (Mullerová, Šindelář, 2016).

V souvislosti s dlouhodobým majetkem a transformací výsledku hospodaření na základ daně je nutné brát ohled na zůstatkové ceny majetku při vyřazení. Obdobně jako u odpisů je daňově uznatelným nákladem pouze daňová zůstatková cena, čili vstupní cena majetku snížená o daňové odpisy. V roce vyřazení majetku může poplatník uplatnit pouze polovinu ročního daňového odpisu. Nicméně ani daňová zůstatková cena majetku nemůže být uplatněna vždy a to například v případě bezúplatného převedení majetku. Další výjimku tvoří likvidace majetku v důsledku škody, kdy lze zůstatkovou cenu zahrnout do daňových nákladu jen do výše náhrady škody např. v podobě pojistného plnění. Ovšem daňová zůstatková cena při vyřazení majetku v důsledku zničení živelní pohromou či podle potvrzení policie neznámým pachatelem je daňově uznatelná vždy v plné výši. Daňovou zůstatkovou cenu lze do daňových nákladů zahrnout v plné výši v případě, že byl majetek daňově odepisován a k jeho vyřazení došlo v důsledku prodeje či likvidace. Při vyřazení je opět nutno upravit výsledek hospodaření pro stanovení základu daně o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenu (Vančurová, 2016).

2.4 Úprava základu daně a výpočet daňové povinnosti

V případě kladného daňového zisku (základu daně) se musí provést další úpravy pro zjištění daně z příjmů právnických osob. Výpočet daňové povinnosti znázorňuje následující schéma:

Obrázek 2: Zjištění daňové povinnosti u právnických osob



Zdroj: Děrgel, 2016

Základ daně z příjmů právnických osob se snižuje o odečitatelné položky dle § 34 zákona o dani z příjmů. Používají se nestandartní odpočty, které mají svůj pevný řád a závazné pořadí. Jestliže nám transformací výsledku na hospodaření vyjde záporné číslo, jedná se o daňovou ztrátu, která znamená, že v daném zdaňovacím období daňově uznané náklady převýšily zdanitelné příjmy. Daňová ztráta se vyměřuje a uvádí v daňovém přiznání. Při kladném základu daně lze daňovou ztrátu minulých let uplatnit jako odpočet a to nejvýše v 5 zdaňovacích obdobích po jejím vyměření. Daňovou ztrátu lze uplatnit jednorázově celou v daném zdaňovacím období nebo ji lze uplatnit po libovolných částech v dalších zdaňovacích obdobích tak, jak je to pro poplatníka nejvýhodnější. Dalším nestandartním odpočtem jsou výdaje na projekty výzkumu a vývoje. Od základu lze odečíst pouze některé, jež zákon o dani z příjmů přesně určuje. Jelikož to není snadné, lze požádat správce daně o závazné posouzení výdajů za správní poplatek 10 000Kč. Nutno zdůraznit, že poplatník od základu daně odečítá výdaje v daném zdaňovacím období vynaložené, nikoliv náklady, které jsou již obsaženy v základu daně. Sazba činí 100 % (do výše, které výdaje dosáhnou stejných výdajů za předešlé zdaňovací období) a 110 % (u výdajů, které převýšily výdaje za předešlé zdaňovací období). Další odečitatelnou položkou je odpočet na podporu odborného

vzdělávání, který se sestává ze dvou složek. Výdaje na pořízení majetku pro odborné vzdělávání je první část odpočtu, která umožňuje odečíst 50 % nebo 110 % ze vstupní ceny nového hmotného majetku odepisovaného v 1. – 3. odpisové skupině využívaného k danému účelu alespoň 3 roky z 30 % nebo 50 % doby provozu majetku. Výdaje na žáka/studenta je druhá část odpočtu, která umožňuje odečíst 200 Kč za každého žáka/studenta a hodinu v rámci odborného vzdělávání uskutečněného na pracovišti poplatníka. Pokud základ daně snížený o daňovou ztrátu nestačí poplatníkovi k uplatnění odpočtů výdajů na projekty výzkumu a vývoje a podporu odborného vzdělávání, může si neuplatněné nároky převést do dalších 3 zdaňovacích období (Vančurová, 2016).

Posledním odpočtem uplatnitelným u podnikatelských subjektů je odpočet na bezúplatná plnění poskytnutý přesně definovaným subjektům, zejména právnickým osobám, obcím, krajům, organizačním složkám státu a v několika případech i fyzickým osobám na veřejně prospěšné účely v minimální výši 2000 Kč. Mezi veřejně prospěšné účely se dle § 20 odst. 8 zákona o dani z příjmů řadí například humanitární a zdravotnické účely, ochrana životního prostředí, financování výzkumu, vzdělání kultury či sportu. O bezúplatná plnění lze snížit základ daně v maximální výši 10 % základu daně sníženého o daňovou ztrátu, výdaje na projekty výzkumu a vývoje a odpočet výdajů na podpory odborného vzdělávání (Mullerová, Šindelář, 2016).

Zjistil se základ daně snížený o odečitatelné položky, který se zaokrouhluje na celé tisíce korun dolů. Z něho se vypočítá daň z příjmů právnických osob prostřednictvím lineární sazby daně, která pro zdaňovací období 2016 činí 19 %. Takto vypočtená daň ovšem nemusí představovat daň, kterou je třeba odvést státu. Zákon o dani z příjmu v § 35 až § 35a uvádí slevy na dani uplatnitelné pro právnické osoby. Slevy na zaměstnance se zdravotním postižením vychází z průměrného přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a dělí se podle míry zdravotního postižení zaměstnance. Výše slev činí 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a 18 000 Kč za každého zaměstnance s lehčím zdravotním postižením. Další sleva je z titulu investičních pobídek, které jsou součástí vládní politiky zaměřené na zahraniční investory. Sleva představuje daňové prázdniny čili 100% slevu na dani a to až na 10 let pro firmy, které zrealizují v České republice významnou investici za splnění

přesně vymezených podmínek zákona č.72/2000Sb., o investičních pobídkách (Děrgel, 2016).

Po vypočtení konečné daně z příjmů právnických se musí zaúčtovat náklad z titulu splatné daně z příjmů právnických osob a to do období, s kterým věcně a časově souvisí. Zároveň se musí odvést místně a věcně příslušnému finančnímu úřadu rozdíl mezi vypočtenou daní a zaplacenými zálohami na daň z příjmů právnických osob, které byly splatné v příslušném zdaňovacím období. Zároveň s tím souvisí povinnost podat daňové přiznání a to nejpozději 3 měsíce po skončení zdaňovacího období, u auditovaných společností a společností za něž podává daňové přiznání zplnomocněný daňový poradce je lhůta prodloužena na 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Termín splatnosti daně z příjmu právnických osob je shodný s posledním dnem lhůty podání daňového přiznání. Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob upravuje § 38 a zákona o dani z příjmů a je odvozena od poslední známé daňové povinnosti. Zálohy na daň z příjmů právnických osob se zaokrouhlují na celé stokoruny dolů. Pokud předešlé zdaňovací období, kdy měla právnická osoba poslední známou daňovou povinnost, netrvalo 12 měsíců, musí si pro stanovení záloh přepočíst svou poslední známou daňovou povinnost tak, jako by se týkala dvanáctiměsíčního zdaňovacího období (Mullerová, Šindelář, 2016). Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob je uvedena v následující tabulce:

Tabulka 2: Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob

Poslední známá daňová povinnost	Výše zálohy	Splatnost jednotlivých záloh
DP ≤ 30 000 Kč	0	žádné zálohy
30 000 Kč ≤ DP ≤ 150 000 Kč	40 % z DP	Pololetní zálohy 15. den 6. měsíce zdaňovacího období 15. den 12. měsíce zdaňovacího období
DP > 150 000 Kč	¼ z DP	čtvrtletní zálohy 15. den 3. měsíce zdaňovacího období 15. den 6. měsíce zdaňovacího období 15. den 9. měsíce zdaňovacího období 15. den 12. měsíce zdaňovacího období

Zdroj: Mullerová, Šindelář, 2016, vlastní zpracování

3 Efektivní sazba daně z příjmu právnických osob

V přechozích kapitolách bylo uvedeno, jak se v České republice stanovuje daň z příjmů právnických osob a je nasnadě, že kvůli značným úpravám výsledku hospodaření na základ daně 19% sazba daně z příjmů právnických osob nemusí odpovídat skutečnému daňovému zatížení společností.

Když se například investoři rozhodují o realizaci investice v jistém státě, berou v potaz daňové zatížení svých aktivit. Pro zjištění a porovnání skutečného daňového zatížení různých účetních jednotek ale není vhodným ukazatelem statutární sazba daně z příjmů právnických osob. Proto pro tyto účely ekonomové přišli s měřítkem pro efektivní zdaňování korporací, kterým jsou efektivní korporátní daňové sazby. Hodnotit daňové zatížení prostřednictvím statutární sazby daně by nebylo objektivní, protože statutární daň nezohledňuje mnoho skutečností ovlivňujících konečnou výši daně z příjmů právnických osob, kterou společnosti odvádí do státního rozpočtu. Rozdílné konstrukce základu daně, rozdílné odčitatelné položky od základu daně, slevy na dani, daňově uznatelné a neuznatelné náklady jsou faktory, které ovlivňují to, že výše zaplacené daně mnohdy neodpovídá statutární sazbě daně v daném státě. Efektivní korporátní sazby daně zohledňují veškeré aspekty daňových systému mající vliv na celkovou částku efektivně placených daní. V konečném důsledku různorodých prvků tvořící daňové systémy může například společnost v zemi s vyšší statutární sazbou daně z příjmů odvést nižší daň, než v zemi s nižší statutární sazbou daně z příjmů. Pro stanovení efektivních daňových sazeb dle Blechové (2008) existují 3 metody:

- metoda zpětného makropohledu,
- metoda zpětného mikropohledu,
- a metoda dopředného mikropohledu.

Rozdíly mezi metodami spočívají v použitých datech pro výpočet efektivní daňové sazby. Metoda zpětného makropohledu zjišťuje efektivní daňové sazby z agregovaných makroekonomických dat, jež jsou obsaženy v národním účetnictví státu. Oproti tomu mikro přístupy zjišťují efektivní daňové sazby z finančních výkazů jednotlivých společností a to ve formě empirických dat nebo budoucích podnikatelských rozhodnutí společností (Blechová, 2008).

Dle Kubátové (2011) neexistuje jedna správná, obecná metoda výpočtu efektivních sazeb daně, ale existuje řada ukazatelů a metod, při jejichž aplikaci je nejdůležitější účel dané analýzy. Ukazatele se rozdělují na fiktivní a skutečné. Fiktivní ukazatele jsou dopředu hledící ukazatele simulující budoucí daňové zatížení, které mohou firmy očekávat. Mezi fiktivní ukazatele se řadí statutární sazby daně, daňové zákony a mikroekonomické efektivní sazby daně. Jak již bylo zmíněno, statutární sazby daně nemají dobrou vypovídací schopnost. Daňové zákony sice poskytují detailní pohled na daňový systém v dané zemi, avšak provedení analýzy by bylo prakticky nemožné jednak vzhledem k množství daňové legislativy v jednotlivých státech a také proto, že tento kvalitativní ukazatel nemůžeme kvantifikovat. Metoda mikroekonomické efektivní sazby daně slouží k analýze vlivu zdaňování na investiční chování společností a je totožná s metodou dopředného mikropohledu, kterou zmiňuje Blechová (2008).

Skutečné ukazatele jsou vždy zpětně hledící a vychází ze skutečných údajů. Pomocí skutečných ukazatelů se vypočítává daňové zatížení v dřívějších obdobích a skutečné ukazatele berou v potaz všechny aspekty daňových zákonů. Skutečné ukazatele se dále dělí na makroekonomické a mikroekonomické. Makroekonomické se člení na implicitní sazby daně a daňové procento. Pomocí implicitních sazeb se zjišťuje reálné daňové zatížení různých příjmů či aktivit. Implicitní sazby daně se běžně zjišťují pro práci spotřebu a kapitál. Daňové procento lze vypočítat jako podíl korporátní daně na celkových daňových výnosech nebo podíl korporátní daně na HDP nebo podíl výnosu korporátní daně na výsledku hospodaření korporací. Mezi zpětně hledící mikroekonomický ukazatel patří skutečná efektivní sazba daně (Kubátová, 2011).

Při výpočtu skutečné efektivní sazby daně se vychází z finančních výkazů konkrétních společností. Existují 3 možné způsoby výpočtu, které se vypočítají jako poměr mezi nákladem z titulu daně z příjmů právnických osob (korporátní daní) a jmenovatelem kterým je buď:

- výsledek hospodaření před zdaněním,
- nebo čistý obrat (celkové provozní výnosy),
- nebo provozní výsledek hospodaření před zdaněním.

První varianta je vhodná pro srovnání efektivní korporátní sazby daně se statutární sazbou daně, ovšem pouze v rámci jednoho státu z důvodu odlišných daňových legislativ v jednotlivých státech. Druhá varianta opět není vhodná pro komparaci mezi jednotlivými státy. Oproti tomu poslední varianta se jeví jako nejvhodnější pro srovnání efektivních korporátních sazeb daně. Toto umožňuje nejen srovnání podle jednotlivých států, ale také podrobnější srovnání podle odvětví, skupin podniků či let. Na závěr lze říci, že všechny uvedené metody jsou správné, mají své výhody a nevýhody a vždy je třeba adekvátně vybrat takovou metodu, která nejlépe vystihuje záměry dané studie (Blechová, 2008).

4 Analýza efektivní sazby daně z příjmů u vybraných právnických osob v ČR

4.1 Metodika

Pro analýzu efektivních sazeb daně z příjmů právnických osob byla v mé bakalářské práci zvolena metoda zpětného mikropohledu, přesněji skutečná efektivní sazba daně z příjmů právnických osob, protože se zdá být nejvhodnější pro dané účely analýzy. Jedná se tedy o metodu ex-post, kdy se vycházelo z reálných dat z účetních výkazů jednotlivých společností za minulé roky. Skutečná efektivní sazba daně byla v analytické části počítána pomocí vzorce:

$$\frac{\text{náklad na daň z příjmů právnických osob}}{\text{výsledek hospodaření před zdaněním}}$$

Hodnota čitatele vyjadřuje náklad z titulu daně z příjmů právnických osob v daném roce a hodnota jmenovatele je výsledek hospodaření před zdaněním v daném roce. Od vlivu inflace je v analýze abstrahováno. Pro analýzu bylo vybráno 60 podniků sídlících v České republice napříč čtyřmi odvětvími, mezi které byly vybrány podniky z:

- **Odvětví strojírenského průmyslu** (podniky jak z lehkého, tak z těžkého strojírenství, mezi které patří například výrobci automobilů, autobusů, tramvají, traktorů, zdvihací techniky, jeřábů, lokomotiv, dílů pro lodní průmysl, elektrospotřebičů aj.)
- **Odvětví spotřebního průmyslu** (podniky z textilního průmyslu, oděvního průmyslu, sklářského průmyslu, průmyslu porcelánu a keramiky a také podniky z dřevozpracujícího průmyslu)
- **Odvětví potravinářského průmyslu** (podniky vyrábějící maso a masné výrobky, podniky upravující a zpracující mléko, podniky vyrábějící pivo, alkoholické i nealkoholické nápoje, pekařské podniky aj.)
- **Odvětví chemického průmyslu** (petrochemické podniky, podniky vyrábějící základní chemii, gumárenské podniky, podniky vyrábějící plasty a plastové výrobky a také farmaceutické podniky)

Ze strojírenského, spotřebního, potravinářského a chemického průmyslu bylo vybráno 15 podniků z každého odvětví. Data byla čerpána z veřejného rejstříku na serveru www.justice.cz, kde byly staženy výroční zprávy a účetní závěrky zmíněných 60 podniků za účetní (zdaňovací) období 2013, 2014 a 2015. Všechny tyto podniky podléhají dani z příjmů právnických osob na území České republiky a sazba daně ve všech letech provádění analýzy činila 19 %. Účelem analýzy bylo zjistit skutečné daňové zatížení jednotlivých podniků v rámci daného odvětví v letech 2013 - 2015, srovnat efektivní daňové sazby se statutární sazbou daně z příjmů právnických osob, zjistit průměrné efektivní sazby v rámci odvětví a v neposlední řadě porovnat průměrné efektivní daňové sazby mezi odvětvími. Srovnání je zobrazeno formou přehledných grafů s popisem zjištěných výsledků. V textu budou dále podrobeny detailnějšímu rozboru extrémní hodnoty efektivní daňové sazby. Jako hranice extrémních výkyvů pro účely této analýzy byla stanovena hodnota 50 % a výše a dále záporné efektivní daňové sazby.

4.2 Strojírenský průmysl

Společnosti, které byly zahrnuty do analýzy odvětví strojírenského průmyslu a jejich skutečné daňové zatížení plynoucí z daně z příjmů právnických osob v letech 2013, 2014 a 2015, znázorňuje následující tabulka:

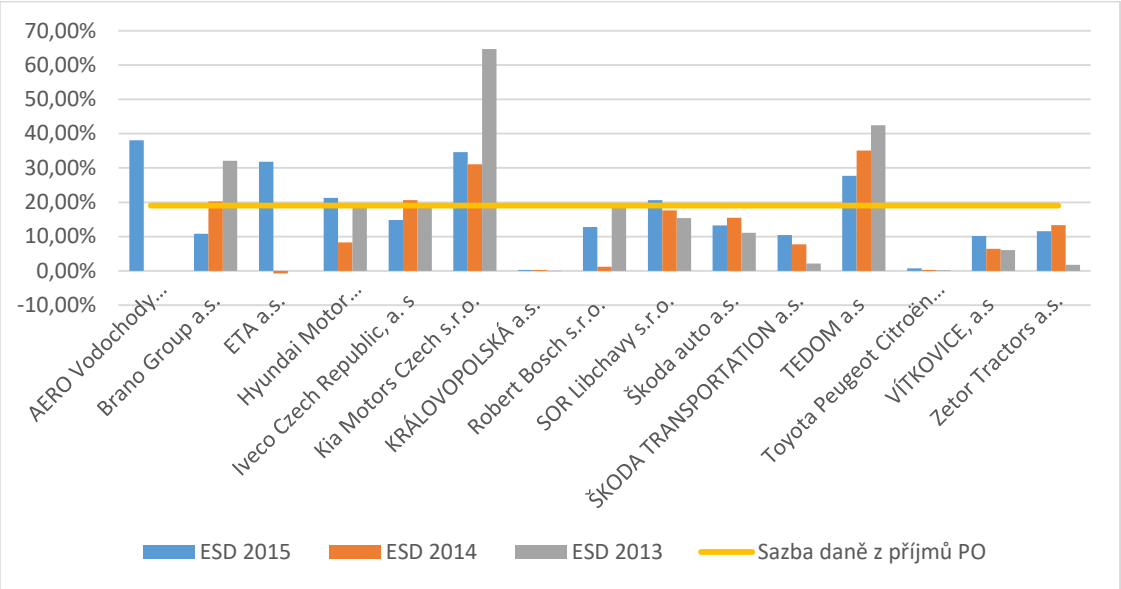
Tabulka 3 : Společnosti strojírenského průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015

Název společnosti	ESD 2015	ESD 2014	ESD 2013
AERO Vodochody AEROSPACE a.s.	38,04 %	0,00 %	0,00 %
Brano Group a.s.	10,79 %	20,24 %	32,12 %
ETA a.s.	31,78 %	-0,74 %	0,00 %
Hyundai Motor Manufacturing Czech s.r.o.	21,28 %	8,33 %	19,35 %
Iveco Czech Republic a. s	14,83 %	20,63 %	19,13 %
Kia Motors Czech s.r.o.	34,60 %	31,07 %	64,64 %
KRÁLOVOPOLSKÁ a.s.	0,29 %	0,25 %	0,00 %
Robert Bosch s.r.o.	12,75 %	1,22 %	19,50 %
SOR Libchavy s.r.o.	20,64 %	17,68 %	15,36 %
Škoda auto a.s.	13,23 %	15,44 %	11,07 %
ŠKODA TRANSPORTATION a.s.	10,48 %	7,75 %	2,17 %
TEDOM a.s	27,75 %	35,13 %	42,46 %
Toyota Peugeot Citroën Automobile Czech s.r.o	0,72 %	0,28 %	0,15 %
VÍTKOVICE a.s	10,18 %	6,41 %	6,11 %
Zetor Tractors a.s.	11,56 %	13,35 %	1,76 %

Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Nejvyšší daňové zatížení vykázala společnost Kia Motors Czech s.r.o. za zdaňovací období roku 2013 a to ve výši 64,64 % z výsledku hospodaření před zdaněním a naopak nejnižší – záporné daňové zatížení vykázala společnost ETA a.s. za zdaňovací období roku 2014. Dále byly srovnány vypočtené efektivní sazby v odvětví strojírenského průmyslu v jednotlivých letech se statutární sazbou daně z příjmů.

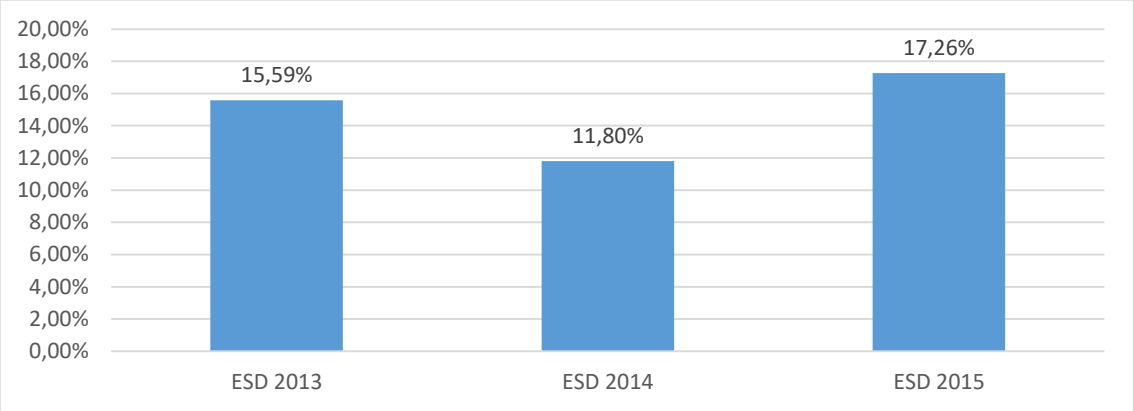
Graf 1: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně ve strojírenském průmyslu v letech 2013 – 2015



Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Z grafu je patrné, že efektivní sazbu daně vyšší než 19 % mělo v rozmezí let 2013 – 2015 celkem 9 společností z 15. Oproti tomu 6 společností z 15 mělo efektivní sazby daně ve všech letech nižší než 19 %. Je možné si všimnout extrémních výkyvů v meziročním srovnání například u společností AERO Vodochody AEROSPACE a.s. a ETA a.s., kdy tyto podniky měly v roce 2013 ESD zápornou (ETA) nebo nulovou a v následujících letech byla EDS nad 30 %. Za zmínku také stojí společnosti KRÁLOVOPOLSKÁ a.s. a Toyota Peugeot Citroën Automobile Czech, s.r.o., které vykázaly ve všech letech téměř nulové efektivní daňové sazby. Ovšem průměrně v jednotlivých letech byla efektivní daňová sazba ve strojírenském průmyslu nižší než sazba daně z příjmu právnických osob, jak je možné vyčíst z následujícího grafu.

Graf 2: Průměrné efektivní sazby daně ve strojírenském průmyslu v letech 2013 - 2015



Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Průměrná efektivní sazba daně byla v roce 2013 ve výši 15,59 %, v roce 2014 ve výši 11,80 % a v roce 2015 ve výši 17,26 %. Z průměrných efektivních sazeb v jednotlivých letech byla vyvozena průměrná efektivní sazba daně ve strojírenském průmyslu, která činí 14,88 %. Tato sazba je o 4,18 procentních bodů (p. b.) nižší než statutární sazba daně z příjmů právnických osob. Z toho lze odvodit, že 15 vybraných podniků z odvětví strojírenského průmyslu bylo ve skutečnosti mezi lety 2013 – 2015 průměrně o 4,18 p. b. méně daňově zatíženo daní z příjmů právnických osob oproti 19% statutární sazbě daně z příjmu právnických osob.

4.3 Spotřební průmysl

Společnosti, které byly zvoleny pro analýzu odvětví spotřebního průmyslu a jejich skutečné daňové zatížení plynoucí z daně z příjmů právnických osob v letech 2013, 2014 a 2015, znázorňuje následující tabulka:

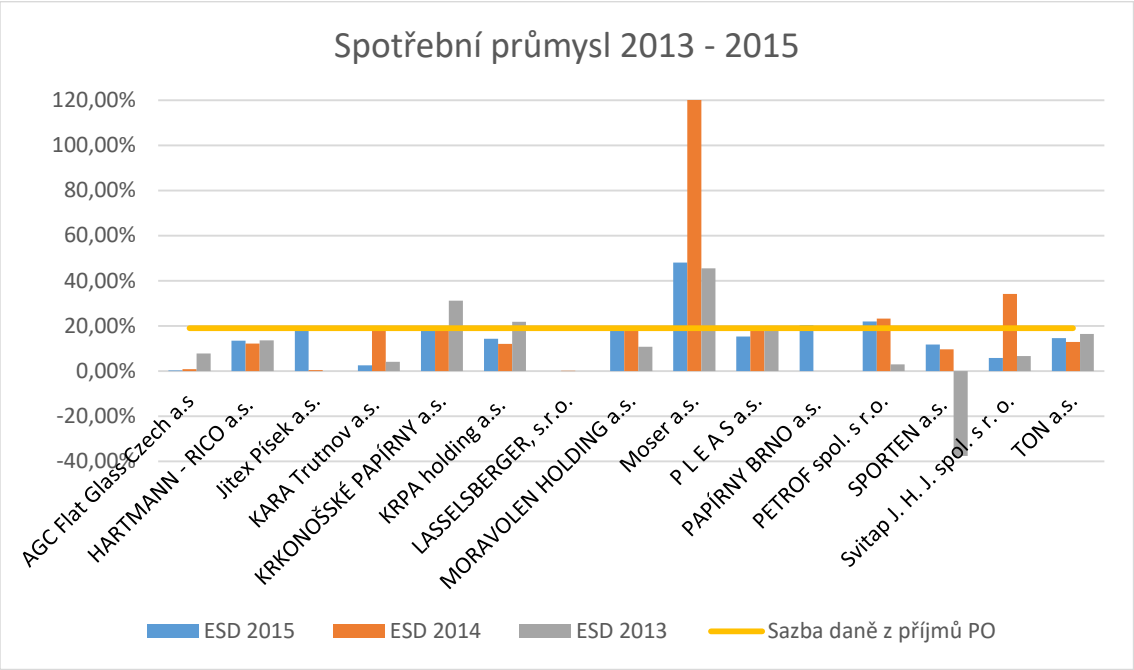
Tabulka 4: Společnosti spotřebního průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015

Název společnosti	ESD 2015	ESD 2014	ESD 2013
AGC Flat Glass Czech a.s.	0,29 %	0,76 %	7,71 %
HARTMANN - RICO a.s.	13,42 %	12,19 %	13,58 %
Jitex Písek a.s.	18,82 %	0,40 %	0,00 %
KARA Trutnov a.s.	2,48 %	19,94 %	4,01 %
KRKONOŠSKÉ PAPÍRNY a.s.	18,55 %	18,83 %	31,24 %
KRPA holding a.s.	14,26 %	12,03 %	21,80 %
LASSELSBERGER, s.r.o.	0,00 %	0,01 %	0,00 %
MORAVOLEN HOLDING a.s.	19,63 %	19,27 %	10,76 %
Moser a.s.	48,09 %	214,52 %	45,59 %
P L E A S a.s.	15,29 %	18,32 %	19,95 %
PAPÍRNY BRNO a.s.	20,31 %	0,00 %	0,00 %
PETROF spol. s r.o.	21,90 %	23,24 %	2,89 %
SPORTEN a.s.	11,75 %	9,66 %	-37,64 %
Svitap J. H. J. spol. s r. o.	5,73 %	34,14 %	6,68 %
TON a.s.	14,64 %	12,86 %	16,46 %

Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Nejvyšší daňové zatížení bylo zjištěno za zdaňovací období 2014 u společnosti Moser a.s. a to ve velice značné výši 214,52 %. Na rozdíl nejnižší daňové zatížení bylo zjištěno v roce 2013 u společnosti SPORTEN a.s. a to v záporné výši -37,64 %. Bližší podrobnosti těchto abnormálních výsledků jsou zkoumány v kapitole 4.7 Extrémní výkyvy mezi efektivní a statutární sazbou daně u vybraných společností. Srovnání vypočtené efektivní sazby v jednotlivých letech u společností spotřebního průmyslu se statutární sazbou daně z příjmů je znázorněno v následujícím grafu.

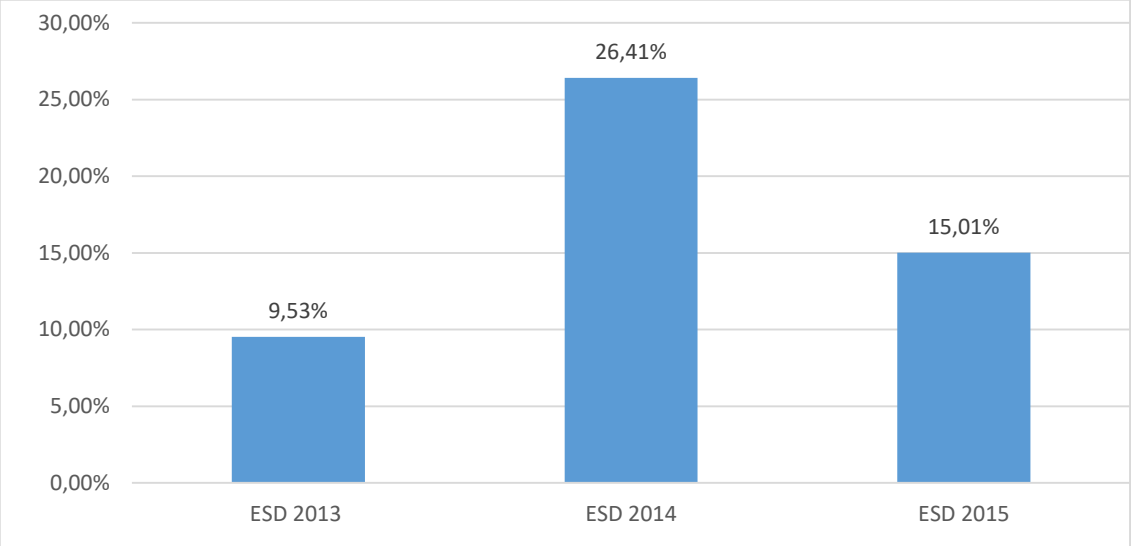
Graf 3: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně ve spotřebním průmyslu v letech 2013 – 2015



Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Z grafu vyplývá, že efektivní daňovou sazbu vyšší než 19 % mělo v rozmezí let 2013 – 2015 celkem 9 společností z 15. Na rozdíl 6 společností z 15 mělo efektivní sazby daně ve všech letech nižší než 19 %. Obdobně tomu bylo i ve strojírenském průmyslu, ovšem zde se nachází extrémnější výkyvy a průměrné sazby v jednotlivých letech se také značně liší. Je možné si všimnout extrémního výkyvu v meziročním srovnání například ve společnosti Moser a.s. kdy v roce 2013 byla EDS již ve značné výši 45,59 % a v následujícím roce se dokonce vyšplhala na závratných 214,52 %. Důvodem mimo jiné byla značná tvorba účetních rezerv na opravy. Za zmínku také stojí téměř nulová EDS ve všech letech u společnosti LASSELSBERGER, s.r.o. Velice zajímavě se jeví průměrné EDS v jednotlivých letech, jelikož značně kolísají, jak je znázorněno v následujícím grafu.

Graf 4: Průměrné efektivní sazby daně ve spotřebním průmyslu v letech 2013 - 2015



Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Průměrná efektivní sazba daně byla v roce 2013 ve výši 9,53 %, v roce 2014 ve výši 26,41 % a v roce 2015 ve výši 15,01 % což představuje značnou kolísavost v jednotlivých letech analýzy. Z průměrných efektivních sazeb v jednotlivých letech byla vypočtena průměrná efektivní sazba daně ve spotřebním průmyslu, která činí 16,98 %. Dle zjištěných výsledků lze tvrdit, že 15 vybraných podniků z odvětví spotřebního průmyslu je ve skutečnosti mezi roky 2013 - 2015 průměrně o 2,02 p. b. méně daňově zatíženo daní z příjmů právnických osob oproti 19% statutární sazbě daně z příjmu právnických osob.

4.4 Potravinářský průmysl

Společnosti, které byly vybrány pro analýzu odvětví potravinářského průmyslu a jejich skutečné daňové zatížení plynoucí z daně z příjmů právnických osob v letech 2013, 2014 a 2015, znázorňuje následující tabulka:

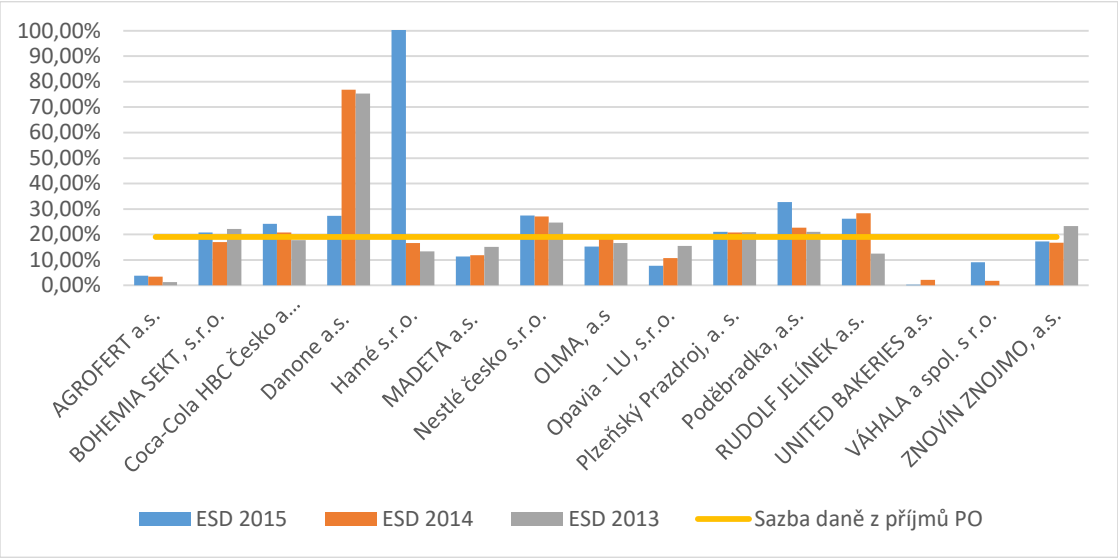
Tabulka 5: Společnosti potravinářského průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015

Odvětví Potravinářského průmyslu	ESD 2015	ESD 2014	ESD 2013
AGROFERT a.s.	3,81 %	3,38 %	1,30 %
BOHEMIA SEKT, s.r.o.	20,82 %	17,00 %	22,21 %
Coca-Cola HBC Česko a Slovensko, s.r.o.	24,16 %	20,75 %	17,77 %
Danone a.s.	27,34 %	76,89 %	75,36 %
Hamé s.r.o.	129,02 %	16,69 %	13,40 %
MADETA a.s.	11,30 %	11,82 %	15,14 %
Nestlé česko s.r.o.	27,39 %	27,07 %	24,72 %
OLMA, a.s.	15,27 %	18,46 %	16,68 %
Opavia - LU, s.r.o.	7,65 %	10,77 %	15,47 %
Plzeňský Prazdroj, a.s.	21,07 %	20,79 %	20,91 %
Poděbradka, a.s.	32,71 %	22,64 %	21,00 %
RUDOLF JELÍNEK a.s.	26,14 %	28,35 %	12,52 %
UNITED BAKERIES a.s.	0,24 %	2,21 %	0,00 %
VÁHALA a spol. s r.o.	9,07 %	1,84 %	0,00 %
ZNOVÍN ZNOJMO, a.s.	17,26 %	16,80 %	23,31 %

Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Největší efektivní daňová sazba byla zjištěna za zdaňovací období 2015 u společnosti Hamé s.r.o. ve výši 129,02 %, oproti tomu nejnižší – nulovou efektivní daňovou sazbu vykázala společnost VÁHALA a spol. s r.o. za zdaňovací období roku 2013. Na srovnání vypočtené efektivní sazby v odvětví potravinářského průmyslu v jednotlivých letech se statutární sazbou daně z příjmů právnických osob se zaměřuje následující graf:

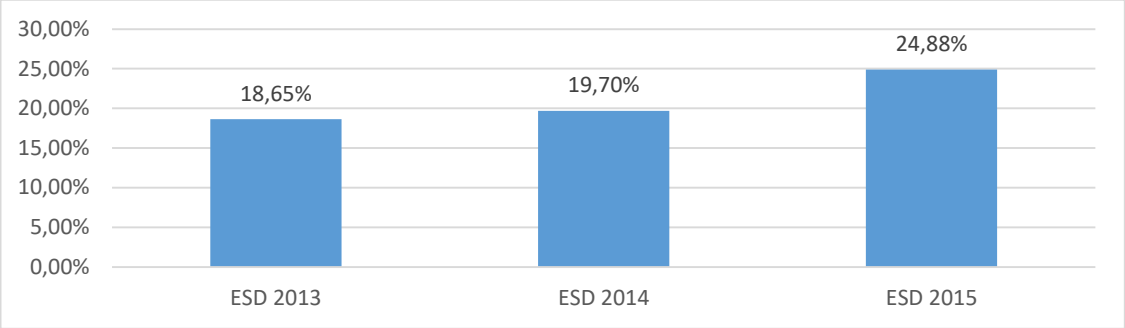
Graf 5: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně v potravinářském průmyslu v letech 2013 – 2015



Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Stejně jako u předchozích dvou odvětví mělo efektivní sazbu daně vyšší než 19 % v rozmezí let 2013 – 2015 celkem 9 společností a 6 společností z 15 mělo efektivní sazby daně ve všech letech nižší než 19 %. Vysokých hodnot oproti statutární sazbě z příjmů dosahovaly společnosti Hamé s.r.o. a Danone a.s. Naopak nízkých hodnot dosahovaly společnosti AGROFERT a.s., UNITED BAKERIES a.s. a VÁHALA a spol. s r.o. Největší meziroční výkyv nastal u již zmíněné společnosti Hamé s.r.o., která se z efektivní daňové sazby 16,69 % zjištěné v roce 2014 vyhoupla až na 129,02 % v roce 2015. Nyní se práce zaměřuje na průměrné efektivní daňové sazby, které se v letech 2013 a 2014 téměř nelišily od statutární sazby daně z příjmů právnických osob.

Graf 6: Průměrné efektivní sazby daně v potravinářském průmyslu v letech 2013 – 2015



Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Průměrná efektivní sazba daně byla v roce 2013 ve výši 18,65 %, v roce 2014 ve výši 19,70 % a v roce 2015 ve výši 24,88 %. Na vysokou hodnotu v roce 2015 měl zajisté vliv extrémní výkyv ve společnosti Hamé s.r.o. Nicméně z průměrných efektivních sazeb v jednotlivých letech byla získána průměrnou efektivní sazbu daně v odvětví potravinářského průmyslu, která činí 21,02 %. Byla to nejvyšší průměrná efektivní sazba ze všech zkoumaných odvětví a pouze v potravinářském odvětví se průměrná efektivní sazba daně dostala nad 19% hranici statutární sazby daně z příjmu právnických osob. Lze tvrdit, že 15 vybraných podniků z odvětví potravinářského průmyslu je ve skutečnosti mezi roky 2013 - 2015 průměrně o 2,02 p. b. více daňově zatíženo daní z příjmů právnických osob oproti 19% statutární sazbě daně z příjmu právnických osob.

4.5 Chemický průmysl

Společnosti, které byly zahrnuty do analýzy odvětví chemického průmyslu a jejich skutečné daňové zatížení plynoucí z daně z příjmů právnických osob v letech 2013, 2014 a 2015, znázorňuje následující tabulka:

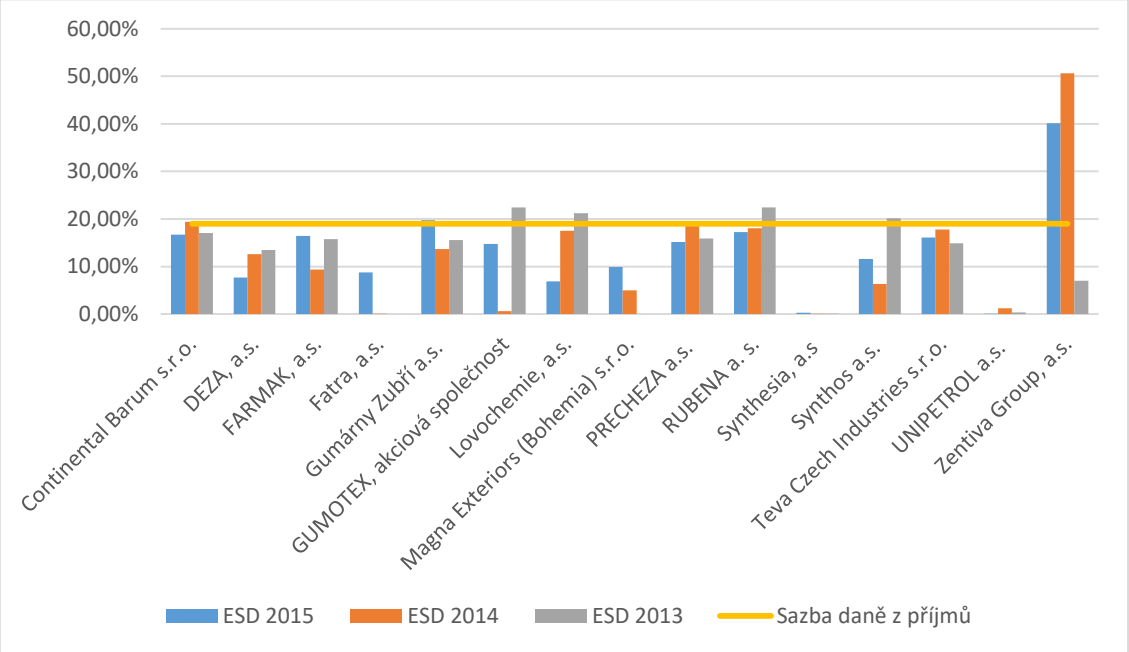
Tabulka 6: Společnosti chemického průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015

Odvětví Chemického průmyslu	ESD 2015	ESD 2014	ESD 2013
Continental Barum s.r.o.	16,74 %	19,38 %	17,03 %
DEZA, a.s.	7,71 %	12,58 %	13,45 %
FARMAK, a.s.	16,44 %	9,36 %	15,74 %
Fatra, a.s.	8,73 %	0,03 %	0,00 %
Gumárny Zubří a.s.	19,74 %	13,69 %	15,54 %
GUMOTEX, akciová společnost	14,75 %	0,61 %	22,42 %
Lovochemie, a.s.	6,88 %	17,52 %	21,20 %
Magna Exteriors (Bohemia) s.r.o.	9,88 %	5,03 %	0,00 %
PRECHEZA a.s.	15,14 %	18,55 %	15,90 %
RUBENA a. s.	17,25 %	18,08 %	22,44 %
Synthesia, a.s	0,29 %	0,00 %	0,00 %
Synthos a.s.	11,62 %	6,32 %	20,15 %
Teva Czech Industries s.r.o.	16,08 %	17,76 %	14,87 %
UNIPETROL a.s.	0,09 %	1,20 %	0,32 %
Zentiva Group, a.s.	40,14 %	50,61 %	7,02 %

Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Největší efektivní daňovou sazba byla vypočtena za zdaňovací období 2014 ve společnosti Zentiva Group, a.s. ve výši 50,61 % a na rozdíl nejnižší – nulové efektivní daňové sazby byly vypočteny za zdaňovací období 2013 u společností Fatra, a.s., Magna Exteriors (Bohemia) s.r.o. a Synthesia, a.s. a v případě poslední zmíněné společnosti tomu bylo stejně i za zdaňovací období roku 2014. V následujícím grafu se uvádí srovnání vypočtené efektivní sazby v odvětví chemického průmyslu v jednotlivých letech se statutární sazbou daně z příjmů právnických osob.

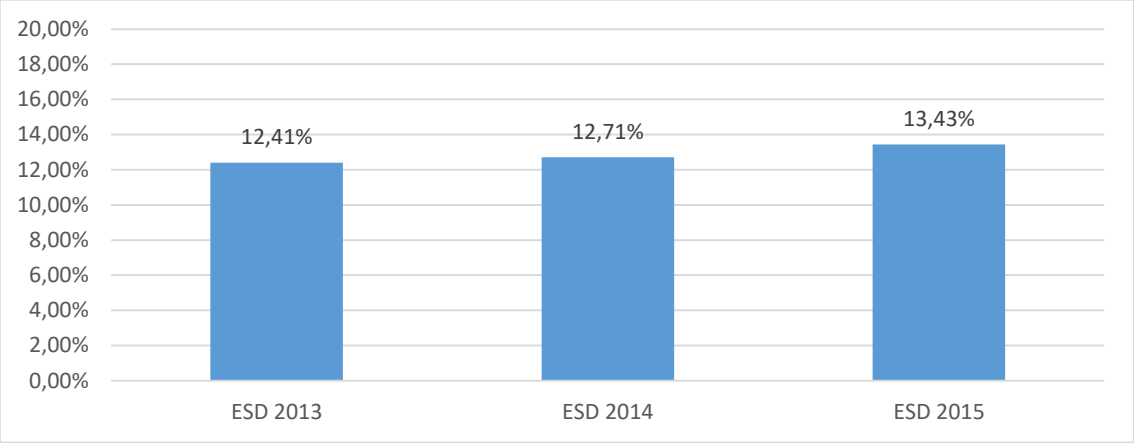
Graf 7: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně v chemickém průmyslu v letech 2013 – 2015



Zdroj: justice.cz, 2017, vlastní výpočty

Z grafu lze vyčíst, že efektivní sazbu daně vyšší než 19 % v rozmezí let 2013 – 2015 vykázalo celkem 7 společností z 15 a zároveň 8 společností z 15 mělo efektivní sazby daně ve všech letech nižší než 19%. Celkově v odvětví chemického průmyslu byly zjištěny nejnižší efektivní sazby ze všech zkoumaných odvětví. Výjimku tvoří společnost Zentiva Group a.s., kde se v roce 2014 a 2015 vyšplhaly efektivní daňové sazby nad 50, resp. 40 %. Oproti tomu u společností Fatra, a.s., Magna Exteriors (Bohemia) s.r.o., Synthesia, a.s. a UNIPETROL a.s. nedosáhly efektivní daňové sazby hodnoty 10 % ani v jednom zdaňovacím období analýzy. V neposlední řadě jsou uvedeny průměrné efektivní daňové sazby, které v odvětví chemického průmyslu byly ve všech letech analýzy téměř totožné.

Graf 8: Průměrné efektivní sazby daně v chemickém průmyslu v letech 2013 – 2015



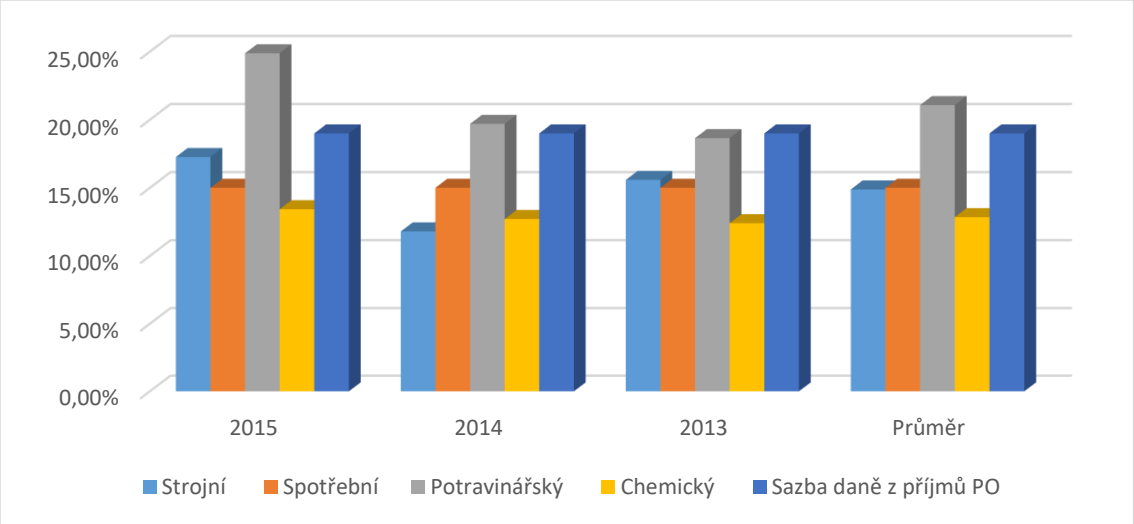
Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Průměrná efektivní sazba daně dosahovala v roce 2013 hodnoty 12,41 %, v roce 2014 hodnoty 12,71 % a v roce 2015 hodnoty 13,43 %. Z průměrných efektivních sazeb v jednotlivých letech byla vypočtena průměrná efektivní sazba daně v odvětví chemického průmyslu, která má hodnotu 12,85 %. Jedná se o nejnižší průměrnou efektivní sazbu daně ze všech zkoumaných odvětví. Z tohoto je možno vyvodit závěr, že 15 vybraných podniků z odvětví chemického průmyslu je ve skutečnosti mezi lety 2013 – 2015 průměrně méně daňově zatíženo daní z příjmů právnických osob o 6,15 p. b. oproti 19% statutární sazbě daně z příjmů právnických osob. Zároveň dle vybraného vzorku společností lze říci, že odvětví chemického průmyslu je nejméně daňově zatíženo dani z příjmů právnických osob ze všech analyzovaných odvětví.

4.6 Srovnání odvětví

Průměrné efektivní sazby v jednotlivých letech ve všech odvětvích, celkové průměrné efektivní sazby za dané odvětví a srovnání se statutární sazbou daně z příjmů právnických osob je znázorněno pomocí následujícího grafu:

Graf 9: Srovnání efektivních sazeb mezi odvětvími



Zdroj: justice.cz, 2017, vlastní výpočty

Z grafu lze vyčíst, že největší efektivní sazby byly zjištěny v roce 2015 v odvětví potravinářského průmyslu. Naopak nejnižší efektivní sazby byly zjištěny v roce 2013 v odvětví chemického průmyslu.

Tabulka 7: Průměrné efektivní zdanění

Odvětví průmyslu	Celkové daňové zatížení
potravinářské	21,08%
spotřební	15,01%
strojírenské	14,88%
chemické	12,85%

Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Lze říci, že celkově bylo nejvíce zatíženo daní z příjmu právnických osob odvětví potravinářského průmyslu s celkovou průměrnou efektivní daňovou sazbu 21,08 %. Toto odvětví bylo také jediné, které překročilo 19 % hranici sazby daně z příjmů právnických osob platných v letech provádění analýzy. Na druhém místě se umístilo odvětví spotřebního průmyslu s celkovou průměrnou efektivní daňovou sazbou 15,01 %. Na třetím místě se umístilo odvětví strojírenského průmyslu s celkovou průměrnou efektivní daňovou sazbou 14,88 %. V poslední řadě to bylo odvětví chemického průmyslu, které se s celkovou průměrnou efektivní daňovou sazbou 12,85 % stalo nejméně zatíženým odvětvím daní z příjmů právnických osob.

4.7 Extrémní výkyvy mezi efektivní a statutární sazbou daně u vybraných společností

Dle stanovené hranice extrémních výkyvů bylo zjištěno celkem 6 výkyvů odpovídající efektivní sazbě daně nad 50 % nebo záporné efektivní sazbě daně. Příčiny těchto nestandardních výší efektivních sazeb daně byly zkoumány ve výročních zprávách daných společností. Zjištěné výsledky včetně hlavních faktorů ovlivňujících výši netypických efektivních sazeb daně jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka 8: Extrémní výkyvy mezi efektivní a statutární sazbou daně

Společnost	Odvětví průmyslu	Zdaň. období	ESD	Hlavní faktory ovlivňující výši ESD
ETA a.s.	strojírenský	2014	-0,74 %	tvorba účetních opravných položek v provozní a finanční činnosti
Kia Motors Czech s.r.o.	strojírenský	2013	64,64 %	tvorba účetních rezerv na náklady spojené s akcí na podporu prodeje, tvorba opravných položek k zásobám
Moser a.s.	spotřební	2014	214,52 %	tvorba účetních rezerv na opravy, převýšení daňových zůstatkových cen nad účetními zůstatkovými cenami u dlouhodobého majetku
SPORTEN a.s.	spotřební	2013	-37,64 %	tvorba účetních opravných položek k zásobám a výrobkům, tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou, tvorba účetní opravné položky k pohledávkám
Hamé s.r.o.	potravinářský	2015	129,02 %	tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou, odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku
Zentiva Group, a.s.	chemický	2014	50,61 %	odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, náklady na reprezentaci, manka a škody

Zdroj: www.justice.cz, 10. 4. 2017, vlastní výpočty

Nejčastější příčinou byly tvorby daňově neuznatelných opravných položek a rezerv. Nelze opomenout také daňově neuznatelné odpisy oceňovacích rozdílů k nabytému majetku, které v posledních dvou zkoumaných společnostech měli značný vliv na zvýšení základu daně oproti výsledku hospodaření před zdaněním. Dalším významným faktorem byl rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou, respektive daňovými a účetními odpisy. Zároveň je nutné zmínit fakt, že vliv na výslednou daň z příjmů mají i příčiny (např. daňové ztráty minulých let či odpočty na výzkum a vývoj atd.), které nemusí být z výročních zpráv patrné a lze je vyčíst pouze z daňových přiznání daných společností.

4.8 Shrnutí

Byla provedena analýza efektivní sazby daně právnických osob u 60 vybraných podniků napříč odvětvími strojírenského, spotřebního, potravinářského a chemického průmyslu za zdaňovací období let 2013 – 2015 pomocí metody zpětného mikropohledu. Tato metoda umožnila srovnat zjištěné efektivní sazby daně mezi jednotlivými podniky v rámci odvětví, umožnila porovnat efektivní sazby se statutární sazbou daně právnických osob a v neposlední řadě vypočítat průměrné sazby za celé odvětví. Dle zjištěných výsledků bylo nejvíce daňově zatíženo odvětví potravinářského průmyslu a nejméně odvětví chemického průmyslu. Vypočtená data slouží jako názorná ukázka toho, kolik ve skutečnosti vybrané podniky v České republice odvádí na dani z příjmů právnických osob. Průměrné efektivní sazby v odvětvích ovšem nelze brát jako obecná data platící pro celá odvětví v České republice.

Z analýzy vyplynulo, že i když se při výpočtu daňové povinnost vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, výsledná daňová povinnost málokdy odpovídá 19 % z výsledku hospodaření před zdaněním. Je tomu z důvodu mimoúčetních úprav výsledku hospodaření na základ daně, odpočtů od základu daně a slev na dani. Nejčastějšími faktory mající vliv na výši efektivní sazby daně v mé práci byly především daňově neuznatelné účetní náklady (např. tvorba účetních rezerv a opravných položek, náklady na reprezentaci, manka a škody aj.), rozdíly mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami dlouhodobého majetku resp. daňovými a účetními odpisy. Na výslednou výši efektivní sazby daně měly zajisté vliv i faktory (odpočty na výzkum a vývoj, odpočty daňové ztráty minulých let aj.), které z výročních zpráv nelze vyčíst a lze je nalézt pouze v daňových přiznáních daných společností, ke kterým autor přístup neměl.

Závěr

První dvě kapitoly teoretické části byly věnovány účetnictví a dani z příjmů právnických osob. Všechny právnické osoby založené za účelem podnikání sídlící na území České republiky mají povinnost vést účetnictví a řídit se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy. Při vedení účetnictví a sestavování výkazů se účetní jednotky musí řídit všeobecně uznávanými zásadami, předpoklady a principy a všem nadřazená je zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Před uzavřením účetních knih a sestavení účetní závěrky musí účetní jednotky vykonat uzávěrkové operace, mezi které mimo jiné patří výpočet a zaúčtování splatné daně a sestavení daňového přiznání. Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob se vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním, který je zjišťován k datu účetní závěrky jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Výsledek hospodaření před zdaněním je následně v daňovém přiznání transformován na základ daně. Daň z příjmu právnických osob upravuje především Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a vyjmenovává celkem 48 druhů úprav snižujících nebo zvyšujících výsledek hospodaření před zdaněním. V případě kladného základu daně jsou uplatněny odečitatelné položky, základ daně se zaokrouhlí na celé tisíce dolů a vynásobí sazbou daně, která za zdaňovací období 2016 činí 19 %. Po uplatnění slev na dani je vypočtená konečná výše daně z příjmů právnických osob, která se zaúčtuje do období se kterým věcně a časově souvisí. Zároveň se odvede místně a věcně příslušnému finančnímu úřadu rozdíl mezi vypočtenou daní a zaplacenými zálohami.

Třetí kapitola teoretické části se věnuje efektivní sazbě daně z příjmů právnických osob. Pro hodnocení daňového zatížení by nebylo vhodné použít statutární sazbu daně z příjmů, jelikož nezohledňuje mnoho faktorů ovlivňujících konečnou výši daně. Pro výpočet efektivních sazeb daně existuje několik metod, ale zpravidla se dělí na dopředu hledící a zpětně hledící. Fiktivní, dopředu hledící ukazatele simulují budoucí daňové zatížení, které mohou firmy očekávat. Skutečné, zpětně hledící ukazatele se dělí na makroekonomické a mikroekonomické a odráží skutečné daňové zatížení v minulosti. Liší se pouze ve vstupních datech.

Praktická část byla věnována analýze efektivních sazeb daně u 60 vybraných společností sídlících v České republice napříč odvětvími strojírenského, spotřebního,

potravinářského a chemického průmyslu. Z každého odvětví bylo vybráno 15 podniků a za zdaňovací období let 2013 - 2015 byly zjištěny efektivní sazby daně dle metody zpětného mikropohledu a srovnány se statutární sazbou daně. Dále byly ze získaných hodnot vypočteny průměrné sazby daně za celá odvětví. Nejvyšší průměrná efektivní sazba daně byla vypočtena v odvětví potravinářského průmyslu a nejnižší v odvětví chemického průmyslu. V neposlední řadě byly zjišťovány příčiny extrémních výkyvů efektivních sazeb od statutární sazby daně ve výročních zprávách daných společností. Mezi nejčastější faktory ovlivňující výši základu daně byly daňově neuznatelné účetní náklady a rozdíly mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami dlouhodobého majetku. Na základ daně měly zajisté vliv i odpočty na výzkum a vývoj a uplatnění daňové ztráty, které nelze vyčíslit, protože autor neměl k dispozici daňová přiznání daných společností. Přesto lze očekávat, že vliv odpočtů nebude zanedbatelný.

Z práce vyplývá, že i když účetnictví a daně jsou rozdílné oblasti, přesto spolu úzce souvisí a pro správné stanovení základu daně z příjmů právnických osob je prvotní znalost účetnictví nezbytná. Transformace výsledku hospodaření na základ daně je značně složitý proces a z důvodu četných úprav výsledku hospodaření pro stanovení základu daně a odečitatelných položek nelze považovat statutární sazbu daně za vhodné měřítko daňového zatížení.

Seznam obrázků, tabulek a grafů

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Tvorba účetního výsledku hospodaření a převod účtů na konečný účet rozvažný 14

Obrázek 2: Zjištění daňové povinnosti u právnických osob 21

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Transformace výsledku hospodaření na základ daně 16

Tabulka 2: Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob 23

Tabulka 3 : Společnosti strojírenského průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015 29

Tabulka 4: Společnosti spotřebního průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015 32

Tabulka 5: Společnosti potravinářského průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015 35

Tabulka 6: Společnosti chemického průmyslu a jejich efektivní daňové sazby v letech 2013 – 2015 38

Tabulka 7: Průměrné efektivní zdanění 41

Tabulka 8: Extrémní výkyvy mezi efektivní a statutární sazbou daně 42

Seznam grafů:

Graf 1: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně ve strojírenském průmyslu v letech 2013 – 2015 30

Graf 2: Průměrné efektivní sazby daně ve strojírenském průmyslu v letech 2013 - 2015 31

Graf 3: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně ve spotřebním průmyslu v letech 2013 – 2015 33

Graf 4: Průměrné efektivní sazby daně ve spotřebním průmyslu v letech 2013 - 2015 . 34

Graf 5: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně v potravinářském průmyslu v letech 2013 – 2015 36

Graf 6: Průměrné efektivní sazby daně v potravinářském průmyslu v letech 2013 – 2015 37

Graf 7: Srovnání efektivních sazeb daně se statutární sazbou daně v chemickém průmyslu v letech 2013 – 2015 39

Graf 8: Průměrné efektivní sazby daně v chemickém průmyslu v letech 2013 – 2015 . 40

Graf 9: Srovnání efektivních sazeb mezi odvětvími 41

Seznam použité literatury

Literatura:

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. 1. vydání. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-035-7.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KUBÁTOVÁ, Květa, at al. *Strukturální distorze v daňovém systému a jejich vliv na investiční rozhodování*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 144 s. ISBN 97880-7357-713-1.

MÜLLEROVÁ, Libuše a ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 207 stran. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.

RANDÁKOVÁ, M. a kol. *Finanční účetnictví v české republice.* Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2015. 227 s. ISBN 978-80-245-2076-6.

SKÁLOVÁ, Jana a kol. Podvojné účetnictví 2017. Praha: Grada Publishing, 2017. 182 stran. 978-80-271-0423-9.

VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2016. 393 stran. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1.

Internetové zdroje:

BLECHOVÁ, Beata. *Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací.* In: Sborník z mezinárodní konference: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, Praha, VŠE Praha [online] 10. 7. 2008, [cit. 2013-03-07]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/download.php?akce =detail&id_detail=132&sekce=7

DĚRGEL, Martin. Specifika veřejné obchodní společnosti. *Portál pro daňové poradce.* [online] 2009 [vid. 2017-05-13]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/ dokument/doc-d5190v7227-specifika-verejne-obchodni-spolecnosti/

DĚRGEL Martin, *Účetnictví v praxi 2009/6,* 2009[cit. 2017-03-30]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5190v7227-specifika-verejne-obchodni-spolecnosti/

DĚRGEL, Martin. *Zisk a ztráta – daňově a účetně*. [online] 2016 [vid. 2017-05-13]

www.justice.cz , 2017. *Justice.cz - úvodní strana* [online] [vid. 2017-05-13]. Dostupné z: http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx

Právní předpisy:

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

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