

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Položky odčitatelné od základu daně
z příjmů korporací**

**Tax Deductions from the Corporate Income
Tax Base**

Bc. Tereza Piotrowská

Plzeň 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Položky odčitatelné od základu daně z příjmů korporací“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne

v. r. Tereza Piotrowská

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí této práce paní doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za to, že mi ukázala směr, jakým se vydat, za čas, který mi věnovala, a za odborné rady, které přispěly k vypracování této diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	6
1 Cíl práce a její metodika.....	7
2 Vymezení obchodních korporací	8
3 Daň z příjmů PO a daňová soustava České republiky	9
3.1 Konstrukční prvky daně z příjmů obchodních korporací	12
4 Regulace účetnictví v České republice.....	16
5 Vztah účetnictví a daní	17
6 Účetní výsledek hospodaření	18
6.1 Účetní pojetí nákladů.....	18
6.2 Účetní pojetí výnosů.....	19
6.3 Účtování nákladů a výnosů.....	21
6.4 Zjištění výsledku hospodaření	22
7 Základ daně z příjmů obchodních korporací.....	25
7.1 Daňové pojetí nákladů	26
7.2 Daňové pojetí výnosů	27
8 Transformace výsledku hospodaření na daňový základ.....	28
9 Snížený základ daně a stanovení daňové povinnosti	31
9.1 Položky odčitatelné od základu daně.....	31
9.1.1 Daňová ztráta.....	32
9.1.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje.....	34
9.1.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání.....	37
9.1.4 Bezúplatná plnění	39
9.2 Stanovení daně z příjmů obchodních korporací	40
10 Metody k posouzení korporátního daňového zatížení a představení daňového zatížení členských států EU.....	42

11	Vliv odčitatelných položek na vybraný vzorek obchodních korporací	49
11.1	Charakteristika zkoumaného vzorku obchodních korporací	50
11.2	Srovnání účetního a daňového výsledku hospodaření.....	52
11.3	Vliv odčitatelných položek na základ daně a daňovou povinnost.....	57
11.4	Vliv snížení daňové povinnosti na čistý výsledek hospodaření	61
11.5	Daňové zatížení vybraného vzorku obchodních korporací	62
12	Posouzení vlivu odčitatelných položek na daňové zatížení hospodářských odvětví..	66
12.1	Posouzení daňového zatížení hospodářských odvětví a celkový vliv možnosti uplatnění odpočtů.....	67
12.2	Posouzení míry vlivu vybraných odčitatelných položek na daňové zatížení hospodářských odvětví	70
12.3	Výše daňové ztráty v jednotlivých odvětvích	76
12.4	Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje ve vybraných odvětvích.....	77
13	Shrnutí zjištěných poznatků včetně diskuse	80
	Závěr	87
	Seznam použitých zdrojů.....	88
	Seznam tabulek	95
	Seznam obrázků.....	96
	Seznam použitých zkratk a značek	98
	Seznam příloh	100

Úvod

Každá obchodní korporace je podrobena několika daním, mezi kterými má daň z korporátních příjmů významné místo. Tuto daň musí pravidelně řešit každá obchodní korporace nejen v České republice, ale také téměř v každém koutu světa.

Mnoho lidí by se mohlo mylně domnívat, že určení daňové povinnosti obchodních korporací je založeno pouze na účetním výsledku hospodaření. Tento předpoklad je ale chybný a může vést ke špatnému odhadnutí daňové povinnosti. Každá obchodní korporace totiž musí u každého svého kroku určit, jaké daňové dopady pro ni z těchto kroků plynou. Správné určení daňových dopadů zajistí správné určení daňové povinnosti obchodní korporace, čímž se vyhne řadě nepříjemnostem.

Obchodní korporace usilují o optimalizaci všech svých procesů a stejně tak usilují o optimalizaci své daňové povinnosti. Zákon umožňuje několik způsobů, jak může být daň z příjmů obchodních korporací snížena. Důležité je, aby se obchodní korporace v těchto pravidlech orientovaly, což může být někdy obtížné.

Z pohledu veřejných rozpočtů představuje daň z příjmů obchodních korporací jejich významnou součást. Vysoké daňové zatížení obchodních korporací v důsledku snahy o zvýšení daňových příjmů veřejných rozpočtů by ale nemuselo vést ke kýženému efektu. Daňové zatížení vybrané země ovlivňuje nejen domácí obchodní korporace, ale navíc i výši zahraničních investic.

Téma korporátního zdanění je tedy velice aktuální, proto bude předmětem této práce. V práci bude zdůrazněn rozdíl mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření, dále bude přiblížen způsob stanovení daňové povinnosti obchodních korporací a možnosti jejího snížení. Právě odčitatelné položky od základu daně z příjmů umožňují snížení daňové povinnosti, a proto bude dále zkoumáno, jak tyto položky ovlivňují nejen obchodní korporace samotné, ale také jednotlivá odvětví národního hospodářství.

1 Cíl práce a její metodika

Účelem diplomové práce je objasnit problematiku daně z příjmů obchodních korporací včetně možnosti jejího snížení pomocí daňových odpočtů. Za tímto účelem byly definovány následující cíle práce:

- představit rozdíl mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně,
- popsat stanovení daně z příjmů obchodních korporací a představit možnosti snížení této daně,
- identifikovat míru využití jednotlivých odčitatelných položek na vybraném vzorku korporací, resp. zjistit míru, kterou tyto položky odchyľují daňový základ od výsledku hospodaření,
- zjistit daňové zatížení v jednotlivých odvětvích národního hospodářství a posoudit vliv odčitatelných položek.

Teoretický základ práce bude zajištěn literární rešerší relevantních odborných zdrojů, představující především odborné publikace a články, ale také zákony a další právní normy. Cizojazyčné zdroje budou pro účely této práce přeloženy autorkou.

Pro účely zjištění míry využití odčitatelných položek u vybraného vzorku obchodních korporací a odlišností mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření bude využita analýza 83 daňových přiznání mikro a malých obchodních korporací za zdaňovací období roku 2020. Budou zjišťována základní data o zkoumaných obchodních korporacích a také hodnoty účetního výsledku hospodaření, základu daně, případné daňové ztráty a výše jednotlivých odpočtů, které byly v daňových přiznáních uplatněny.

Dále bude posouzeno daňové zatížení v jednotlivých odvětvích národního hospodářství včetně posouzení vlivu odčitatelných položek pomocí agregovaných dat z daňových přiznání, které jsou uveřejněny Finanční správou České republiky. Pro posouzení bude využito ukazatelů efektivních daňových sazeb.

2 Vymezení obchodních korporací

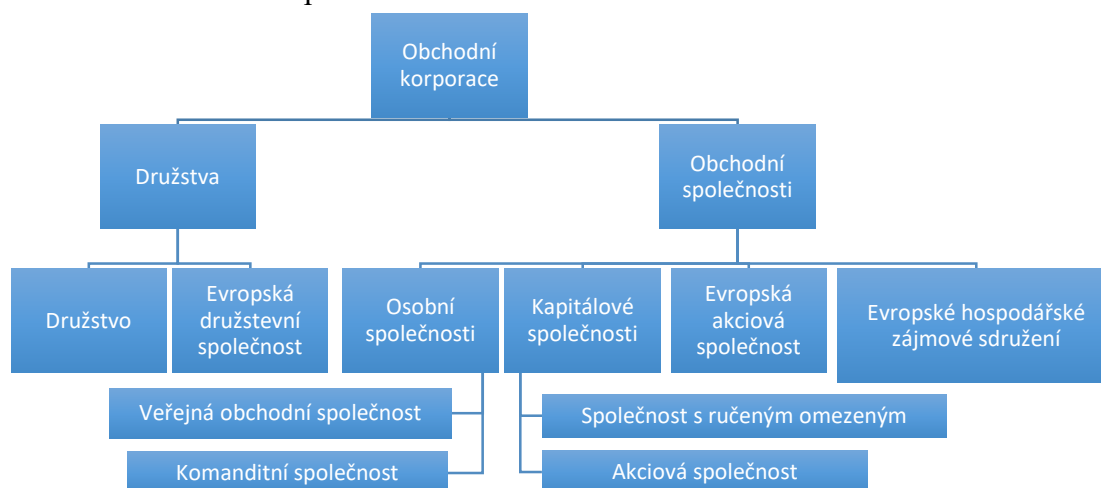
Základním právním pramenem v České republice, který se zabývá obchodními korporacemi, je Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. V § 1 odst. 1 tohoto zákona jsou obchodní korporace vymezeny jako obchodní společnosti a družstva. Družstvo může mít formu družstva nebo evropské družstevní společnosti a obchodní společnosti jsou dále členěny na společnosti osobní a kapitálové (§ 1 odst. 2 a 3 ZOK).

Taušl Procházková a kol. (2017) uvádí, že rozdíl mezi osobními a kapitálovými společnostmi je především v tom, zda v nich převažuje osobní či majetková složka. V osobních společnostech je podstatnější samotný společník, kdežto v kapitálových společnostech především vklad, který společník do společnosti vložil.

Müllerová a Šindelář (2016) dále vysvětlují, že u osobních společností jsou společníci zapojeni do řízení a chodu společnosti a také ručí její za závazky. U kapitálových společností se naopak předpokládá nízká nebo dokonce žádná míra osobní účasti společníků na řízení a chodu společnosti (ačkoli u společností s ručením omezeným je to běžné). Tato skutečnost vyplývá z předpokladu vyšší odbornosti řízení podniku, kdy společníci pouze vkládají své prostředky do společnosti, aby je například zhodnotili. Společníci kapitálových společností proto za závazky společnosti obvykle neručí, případně pouze v menší míře.

Čouková (2015) zmiňuje nadnárodní obchodní společnosti, mezi které jsou řazeny evropské akciové společnosti a evropská hospodářská zájmová sdružení. Následující obrázek shrnuje možné formy obchodních korporací.

Obr. č. 1: Obchodní korporace



Zdroj: § 1 ZOK, zpracováno autorkou

3 Daň z příjmů PO a daňová soustava České republiky

Daňová soustava neboli daňový systém představuje soubor daní, které jsou na daném území vybírány. Daně jsou obvykle vybírány státem a slouží k naplnění veřejných rozpočtů (Vančurová, Láchová & Zídková, 2020).

Kubátová (2018) definuje daň jako povinnou platbu do veřejného rozpočtu, která je dána zákonem. Daň je dále charakterizována jako:

- nenávratná,
- neúčelová,
- neekvivalentní platba.

Neúčelnost daně znamená, že tato daň není prostředkem pro financování konkrétního vládního projektu, nýbrž několika různých, které jsou financovány z vládního rozpočtu. Neekvivalentnost spočívá ve skutečnosti, že poplatník daně nemusí získat protihodnotu, která by odpovídala výši jím zaplacené daně (Kubátová, 2018).

OECD (2021) uvádí, že mezi daně lze řadit také povinné platby na sociální zabezpečení, jelikož splňují uvedenou definici daně.

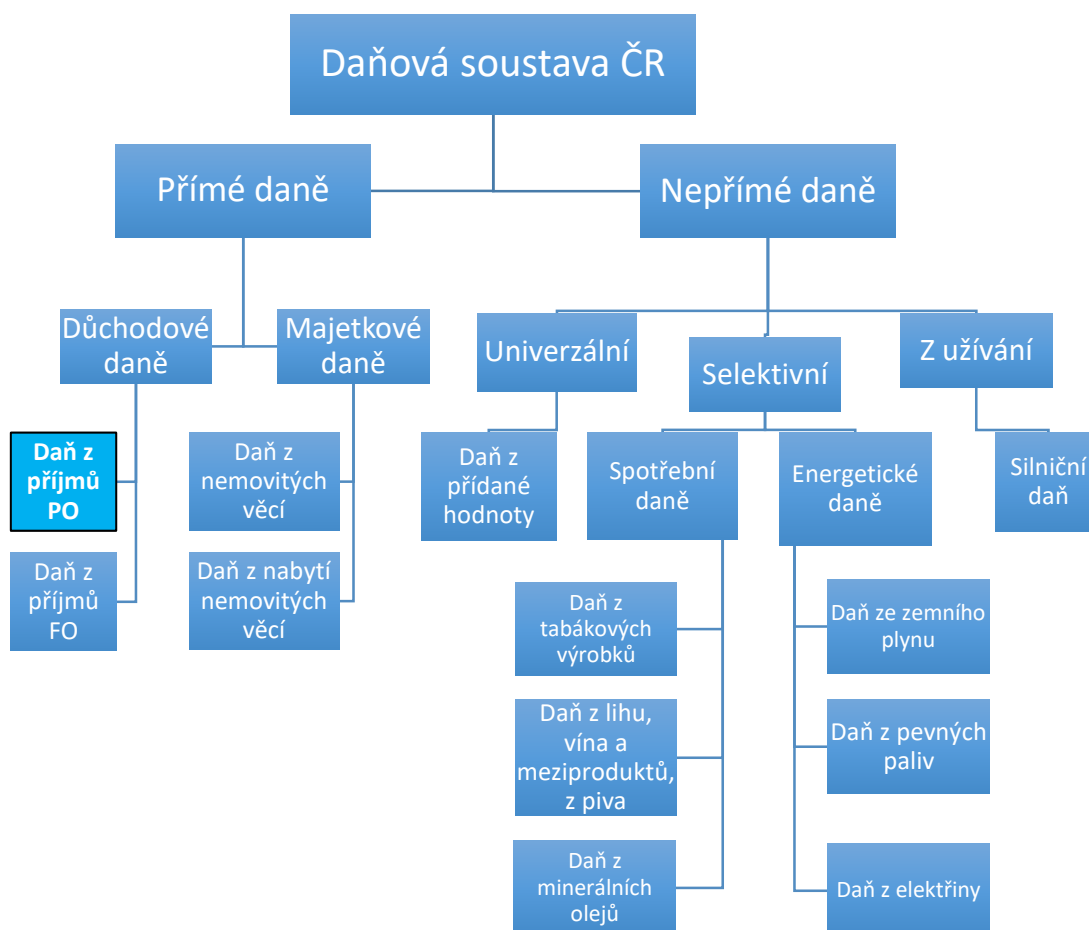
Müllerová a Šindelář (2016) uvádějí, že daně lze dělit na přímé a nepřímé. Přímé daně jsou specifické tím, že lze jednoznačně určit, kdo je daňovým poplatníkem. U nepřímých daní nelze daňového poplatníka dopředu určit a jednoznačně identifikovatelný je pouze plátcе daně.

Výčet aktuálně vybíraných daní na území České republiky je následující:

- daň z příjmů právnických osob,
- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z nemovitých věcí,
- daň z nabytí nemovitých věcí (zrušena k 26. 9. 2020),
- daň silniční,
- daň z přidané hodnoty,
- daně spotřební,
- daně energetické,
- daň z hazardních her.

Přehled těchto daní je uveden na následujícím obrázku včetně určení, zda se jedná o daň přímou či nepřímou. Přímé daně jsou dále děleny na daně důchodové a majetkové, nepřímé daně na univerzální, selektivní a daně z užívání.

Obr. č. 2: Daňová soustava České republiky

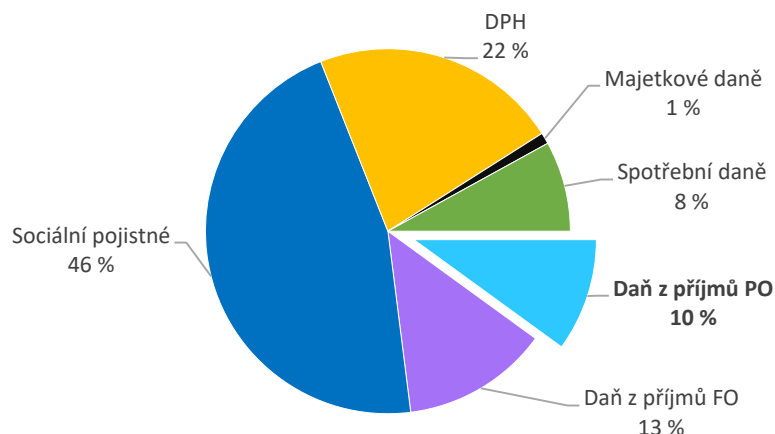


Zdroj: Vančurová, Láchová a Zídková (2020), zpracováno autorkou

Z obrázku č. 2 je zřejmé, že daň z příjmů právnických osob je daní přímou. Dále ji lze zařadit mezi důchodové daně, které jsou v České republice vymezeny Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Müllerová & Šindelář, 2016).

Daň z příjmů právnických osob je důležitou částí celkových daňových příjmů České republiky. V roce 2019 byl celkový výnos této daně 203,1 miliard Kč (OECD, 2021). Na následujícím obrázku je představen podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech ve zmíněném roce.

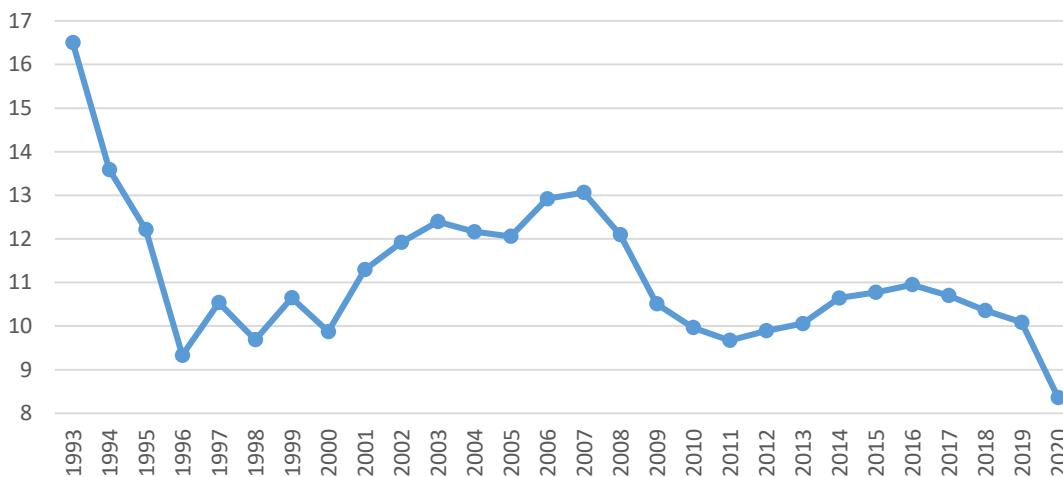
Obr. č. 3: Struktura daňových příjmů ČR v roce 2019



Zdroj: OECD Revenue Statistics (2021), zpracováno autorkou

Z obrázku vyplývá, že daň z příjmů právnických osob v roce 2019 představovala přibližně 10 % celkových daňových příjmů. Na následujícím obrázku je uveden vývoj podílu daně z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech v letech 1993 až 2020. V roce 2020 se jedná pouze o odhadovanou výši podílu.

Obr. č. 4: Vývoj podílu DPPO na daňovém příjmu ČR v letech 1993 až 2020

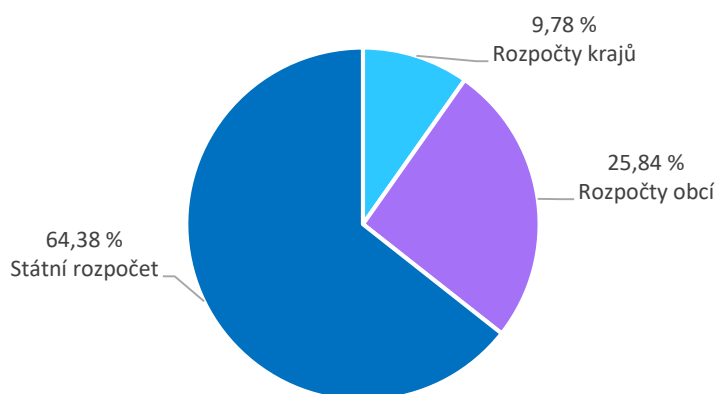


Zdroj: OECD, 2022, zpracováno autorkou

Z obrázku je zřejmé, že na začátku sledovaného období byl podíl daně z příjmů na celkových daňových příjmech nejvyšší, a to na úrovni 16,5 %. Poté se podíl snižoval a následně v letech 1996 až 2000 mírně kolísal. Vyšší nárůst je zřejmý znovu v období od 2001 do 2008. Od roku 2009 do roku 2019 se vývoj ustálil a pohyboval se přibližně na úrovni 10 – 11 %. Pro rok 2020 je uvedena pouze odhadovaná hodnota podílu, která činí 8,4 %.

Daň z příjmů je daní sdílenou, což znamená, že tato daň v určitém poměru plyne do více veřejných rozpočtů. Rozpočtové určení daně z příjmů obchodních korporací pro rok 2022 je představeno na následujícím obrázku.

Obr. č. 5: Rozpočtové určení daně z příjmů obchodních korporací pro rok 2022



Zdroj: Finanční správa (2022a), zpracováno autorkou

Z obrázku je zřejmé, že největší podíl této daně plyne do státního rozpočtu. Jedná se přesně o 64,38 %. Zbylá část z daně z příjmů právnických osob plyne do územních rozpočtů. Čtvrtina zmíněných příjmů, tedy 25,84 %, plyne do rozpočtů obcí a 9,78 % je určena do rozpočtů krajů (Finanční správa ČR, 2022).

3.1 Konstrukční prvky daně z příjmů obchodních korporací

V následujícím textu jsou představeny vybrané konstrukční prvky daně z příjmů obchodních korporací.

- **Daňový subjekt**

Dle Vančurové, Láchové a Zídkové (2020) je daňovým subjektem osoba, které zákon uloží povinnost daň strpět, odvádět nebo ji platit. V § 6 odst. 1 Zákona o správě daní a poplatků jsou za daňové subjekty označeni:

- poplatníci daně,
- plátcí daně,
- právní nástupci fyzických nebo právnických osob, které jsou daňovými subjekty dle zákona.

Poplatník jakékoli daně je osobou, jejíž příjem, majetek či úkony jsou dani podrobeny, kdežto plátcem daně je osoba, která je zodpovědná daň poplatníkům srazit, nebo ji od nich vybrat, a následně ji odvést správci daně (§ 6 odst. 2 a 3 ZSDP).

Dle § 17 odst. 1 písm. a) ZDP jsou poplatníky této daně právnické osoby. Dalšími poplatníky jsou organizační složky státu, podílové fondy a další.

Ochrana a kol. (2010) zjednodušeně uvádí, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré osoby, které nejsou osobou fyzickou.

Právnické osoby blíže charakterizuje § 20 odst. 1 Občanského zákoníku, který uvádí, že se jedná o organizovaný útvar, jež má právní osobnost danou zákonem, nebo ji zákon uzná.

Vychopen (2018) dodává, že mezi právnické osoby jsou řazeny právě obchodní korporace, které již byly přiblíženy ve 2. kapitole. Veškeré obchodní korporace jsou tedy poplatníky daně z příjmů a zároveň dle §38c ZDP jsou plátcí této daně.

Poplatníci daně z příjmů jsou děleni na:

- daňové rezidenty České republiky,
- daňové nerezidenty (§ 17 odst. 2 ZDP).

Daňovými rezidenty České republiky se rozumí poplatníci, kteří mají své sídlo či místo svého vedení na našem území. Daňová povinnost se u těchto osob vztahuje na příjmy ze zdrojů na našem území, ale také ze zdrojů zahraničních (§ 17 odst. 3 ZDP). Příjmy daňových rezidentů jsou tedy zdaňovány bez ohledu na to, odkud plynou.

Daňoví nerezidenti naopak nemají sídlo na území České republiky, nebo je tato skutečnost dána mezinárodními smlouvami. Jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 17 odst. 4 ZDP).

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) doplňují, že je nezbytné zdanit touto daní například příjmy daňových nerezidentů, které plynou ze stálých provozoven na našem území. Stálá provozovna umožňuje daňovému nerezidentovi vykonávat jeho činnost na území České republiky. Může se jednat například o dílnu, staveniště či prodejnu.

- **Předmět daně**

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) uvádějí, že předmět daně představuje veličinu, ze které je daň vybírána.

Dle § 18 odst. 1 Zákona o dani z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob veškeré příjmy plynoucí z činností, které tyto osoby realizují, ale také příjmy z nakládání s majetkem, není-li stanoveno jinak.

- **Základ daně**

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) definují základ daně jako předmět daně vyjádřený v měřitelných jednotkách, který je upraven podle zákonných pravidel. Základ daně z příjmů právnických osob je uváděn v hodnotovém vyjádření, tedy v českých korunách, a je odvozen od účetního výsledku hospodaření. Základ daně a způsob jeho stanovení je představen v kapitolách 7 a 8.

- **Zdaňovací období**

Zdaňovací období představuje pravidelný časový úsek, za který (popř. na který) se stanovuje základ daně a vybírá daň (Vančurová, Láchová & Zídková, 2020).

Zdaňovací období daně z příjmů právnických osob je zakotveno v § 21a ZDP. Toto období může být:

- kalendářním rokem,
- hospodářským rokem – dle § 3 odst. 1 ZoÚ jde o období, které začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden,
- obdobím počínající rozhodným dnem fúze nebo rozdělení obchodní korporace či dnem převodu jmění na společníka končící kalendářním rokem, popř. hospodářským rokem, ve kterém se tato přeměna nebo převod jmění staly účinnými,
- účetním obdobím – v případě, kdy je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

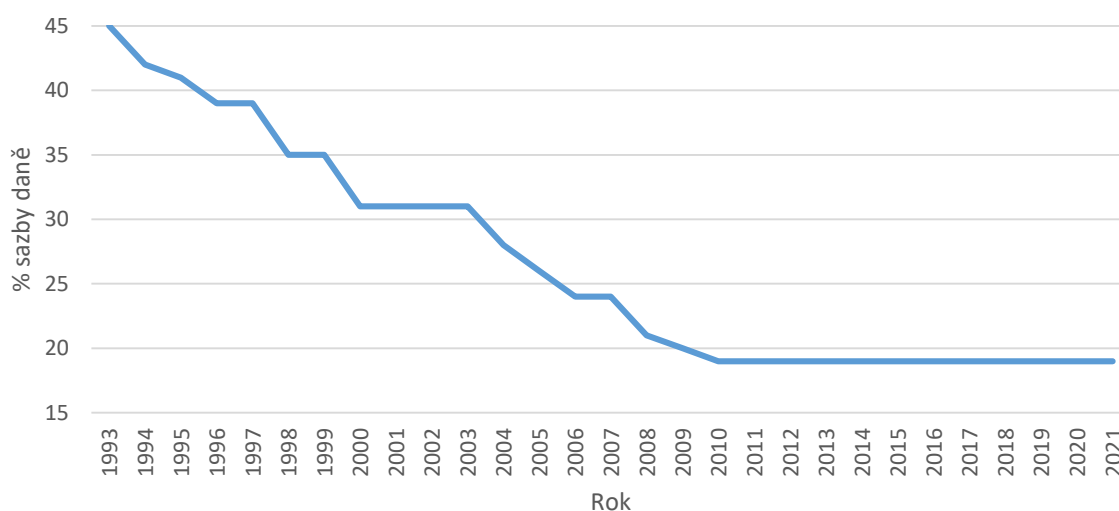
Dvořáková, Petterling a Skalická (2018) upozorňují, že je důležité rozlišovat zdaňovací období od období, za které se podává daňové přiznání. To lze totiž podat za zdaňovací období, ale také za období, které jím není. Příklady jiných období, za které vzniká povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, jsou uvedeny v § 38ma odst. 1 ZDP.

- **Sazba daně**

Sazba daně představuje algoritmus, s jehož pomocí lze z upraveného základu daně stanovit daňovou povinnost poplatníka. U daní z příjmů právnických osob se jedná o lineární sazbu daně, jelikož s růstem daňového základu daňová povinnost roste ve stejném poměru. Tato sazba je dána jako určité procento ze základu daně a je neměnná s jeho růstem. (Vančurová, Láchová & Zídková, 2020).

Sazba pro zdanění příjmů obchodních korporací je stanovena v § 21 odst. 1 ZDP a činí 19 %. Změny sazby daně z příjmů obchodních korporací v jednotlivých letech od roku 1993 až do roku 2021 jsou uvedeny v příloze A. Na následujícím obrázku je zobrazen vývoj této sazby graficky.

Obr. č. 6: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 až 2021



Zdroj: Zákon č. 586 Sb., o dani z příjmů ve znění platném pro příslušné roky, zpracováno autorkou

V roce 1993 se sazba daně nacházela na 45 % a od tohoto roku je patrný klesající trend křivky zobrazující její vývoj. K ustálení došlo až od roku 2010, kdy sazba klesla až na 19 % a na této úrovni se nachází až do současnosti.

4 Regulace účetnictví v České republice

Účetnictví představuje věrné a poctivé zobrazení ekonomické a finanční situace účetní jednotky, o jejíž hospodaření nejen informuje, ale je také podkladem pro rozhodování. Účetnictví plní i další funkce, může být například důkazním podkladem při vedení sporů či prostředkem pro kontrolu hospodaření s majetkem, který do společnosti vložili její společníci. Účetnictví je také důležitým podkladem pro daňové účely (Štohl, 2014). Z toho důvodu bude v následujícím textu představen základní právní rámec, který vymezuje účetnictví v České republice.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví představuje základní právní normu, která ukládá povinnost účetním jednotkám vést účetnictví v souladu s tímto zákonem. To však není možné pouze na základě tohoto zákona bez ohledu na další zákony, přepisy či vyhlášky.

Zákon o účetnictví dle § 1 odst. 2 písm. a) a b) považuje za účetní jednotky veškeré právnické osoby se sídlem na území České republiky a zahraniční právnické osoby, které na území České republiky podnikají.

Chalupa a kol. (2020) uvádějí, že mezi tyto právnické osoby jsou zahrnovány právě obchodní korporace, kterým tento zákon ukládá povinnost vést účetnictví ode dne jejich vzniku až do dne jejich zániku.

Obchodní korporace, které jsou emitentem investičních cenných papírů obchodovaných na regulovaném trhu Evropské unie, jsou dle § 19a Zákona o účetnictví povinny vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů.

K zákonu o účetnictví je vydávána Vyhláška č. 500/2002 Sb. Ministerstvem financí ČR, která jej doplňuje například v oblasti rozsahu účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a účetních metod. Ministerstvem financí jsou vydávány i další vyhlášky regulující účetnictví například primárně nepodnikajících účetních jednotek, bank, pojišťoven, a dalších (Skálová & Suková, 2021). Dále Ministerstvo financí vydává České účetní standardy, které přibližují účetní metody a postupy (§ 36 ZoÚ).

Obchodní korporace se při vedení účetnictví musejí kromě již zmíněných právních předpisů řídit v souladu s dalšími právními předpisy. Tato povinnost vyplývá z § 8 odst. 2 Zákona o účetnictví a týká se především daňových zákonů, ale také zákona o obchodních korporacích, občanského zákoníku, zákoníku práce nebo zákona o cenných papírech (Novotný, 2021).

5 Vztah účetnictví a daní

Je zřejmé, že účetnictví a daňový systém sledují rozdílné cíle. Účetnictví usiluje o věrné a poctivé zobrazení hospodaření účetních jednotek, kdežto daňové zákony se soustředí na vybírání daní od daňových poplatníků.

Ryneš (2020) uvádí, že ačkoli účetní a daňové předpisy vystupují nezávisle, účetní praxe je daňovými předpisy velmi ovlivněna.

Kovanicová (2012) doplňuje, že účetnictví představuje důležitý prostředek pro zjištění daně z příjmů právnických osob za dané období.

Chalupa a kol. (2020) vysvětlují, že účetní výsledek hospodaření se liší od daňového výsledku hospodaření, a tak není možné stanovit daňovou povinnost z titulu daně z příjmů právnických osob pouze pomocí jednoduchého výpočtu. Určení této daně však vychází z účetního výsledku hospodaření, který je stanoven pomocí účetních zásad a postupů. Každá účetní jednotka tedy musí nejprve určit svůj účetní výsledek hospodaření, který je následně transformován na základ daně, z něhož je po úpravách určena konečná daňová povinnost účetní jednotky.

Jaroš (2020) doplňuje, že právě z účetnictví je pro daňové účely přebíráno několik zásad, principů a metod, díky kterým lze také prokázat správnost určení daňového základu a samotné daňové povinnosti účetní jednotky. Vybrané účetní zásady jsou představeny v příloze B. Zmíněný autor zdůrazňuje, že ke správnému posouzení daňového dopadu každého uskutečněného případu je nezbytná dobrá znalost všech právních, ekonomických i účetních aspektů.

Určení daňové povinnosti obchodní korporace tedy začíná v účetnictví, díky němuž je obchodní korporace schopna svou daňovou povinnost nejen určit, ale také doložit příslušným orgánům. Prvním krokem v tomto procesu je tedy zjištění účetního výsledku hospodaření, který bude představen v následující kapitole.

6 Účetní výsledek hospodaření

Společnosti vykonávají hospodářské činnosti, které vyvolávají náklady a výnosy. Právě rozdíl mezi účetními výnosy a účetními náklady určuje účetní výsledek hospodaření, který je výchozím bodem pro zjištění daňové povinnosti každé obchodní korporace. Již při zaznamenávání nákladů a výnosů v účetnictví je nezbytné sledovat jejich účetní, ale i daňové hledisko. V následujícím textu je představeno pojetí nákladů a výnosů v účetnictví, pravidla pro jejich účtování a následné stanovení účetního výsledku hospodaření.

6.1 Účetní pojetí nákladů

Česká regulace účetnictví účetní náklady blíže nespécifikuje, jejich vymezení nalezneme například v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS. Dle Koncepčního rámce jsou náklady vymezeny jako pokles aktiv nebo zvýšení pasiv účetní jednotky vedoucí ke snížení vlastního kapitálu, které však není způsobeno čerpáním zdrojů vlastníky společnosti (IFRS, 2018).

S tímto vymezením se z velké části shoduje i Kovanicová (2012), která náklady definuje jako pokles ekonomického prospěchu prostřednictvím snížení peněžních i nepeněžních aktiv nebo vznikem závazku, kdy obě možné skutečnosti snižují výsledek hospodaření daného účetního období, čímž dochází ke snižování vlastního kapitálu.

Uvedená autorka dále dodává, že z definice nákladů je zřejmé, jak vznikají. Upozorňuje však, že vymezení nelze chápat i opačně, tedy že snižování aktiv nebo zvyšování pasiv vždy souvisí se vznikem nákladů.

Dvořáková (2021) doplňuje, že nákladem například není zaplacení závazků, které se sice projeví snížením aktiv, ale současně i snížením pasiv.

Skálová a Suková (2021) uvádějí, že náklady představují peněžně vyjádřené účelové vynaložení hospodářských prostředků a práce, které jsou zaznamenávány v 5. účtové třídě.

Štohl (2015) dodává, že je nutné odlišovat náklady od výdajů, které představují pouhý úbytek peněžních prostředků. Náklad nemusí nutně vzniknout ve stejném časovém okamžiku jako výdaj.

Náklady je možné dělit z mnoha hledisek, v účetnictví obvykle rozlišujeme náklady provozní a náklady finanční. Finanční náklady vznikají v souvislosti s finančními operacemi, kdežto provozní náklady se vztahují k běžným činnostem zajišťující chod podniku a obvykle se pravidelně opakují (Blechová & Janoušková, 2012).

- **Provozní náklady**

Provozní náklady lze sledovat v druhovém či účelovém členění. Druhové členění nákladů je typické pro finanční účetnictví, účelové členění pro manažerské účetnictví (Hinke & Bárková, 2016).

Šteker a Otrusinová (2016) uvádějí, že druhové členění nákladů sleduje pouze jednotlivé druhy nákladů, kdežto účelové členění nákladů se soustředí na přiřazení nákladů dle příčiny jejich vzniku.

Janhuba a Janhubová (2018) zdůrazňují, že navzdory odlišnosti struktury provozních nákladů dle přípustných členění je jejich celková velikost vždy stejná. Způsob, jakým účetní jednotka sleduje své náklady, nemá žádný vliv na konečný výsledek hospodaření.

Lazar (2012) spatřuje nevýhodu druhového členění v nemožnosti sledování nákladů podle činností podniku. Tento nedostatek lze řešit právě pomocí členění dle účelu, které umožňuje jasné přidělení nákladů relevantním výkonům, a tedy lepší možnost jejich řízení.

Šteker a Otrusinová (2016) souhlasí, že účelové členění umožňuje efektivnější řízení nákladů, ale dodávají, že druhové členění je pro svou jednoduchost využíváno častěji.

V § 20 až 28 Vyhlášky č. 500 nalezneme vybrané druhově členěné náklady, které blíže vymezuje standard č. 019 ČÚS. Tyto náklady jsou představeny v příloze C.

- **Finanční náklady**

Novotný (2021) řadí mezi finanční náklady především úroky, náklady spojené s bankovními výlohami, pojistné, kurzové ztráty či poskytnuté finanční dary.

6.2 Účetní pojetí výnosů

Výnosy podobně jako náklady nejsou v českých právních předpisech blíže definovány. Mezinárodní účetní standardy v Koncepčním rámci výnosy definují jako zvýšení aktiv nebo snížení pasiv, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu. Toto zvýšení však není způsobeno vklady společníků do společnosti.

Kovanícová (2012) vymezuje výnosy ve finančním účetnictví jako zvýšení ekonomického prospěchu prostřednictvím zvýšení peněžních nebo nepeněžních aktiv a zřídka také snížením závazků účetní jednotky. Výnosy způsobují růst výsledku hospodaření daného účetního období, čímž dochází k růstu vlastního kapitálu společnosti.

Uvedená autorka obdobně jako u nákladů uvádí, že z definice je patrné, jak výnos vzniká. Upozorňuje však na skutečnost, že každé zvýšení aktiv či snížení pasiv nutně nepředstavuje vznik výnosu.

Dvořáková (2021) doplňuje, že výnosem například není přijetí půjčky, které se sice projeví zvýšením aktiv, ale také zvýšením pasiv.

Skálová a Suková (2021) popisují výnosy jako peněžní ekvivalent prodaných výkonů společnosti, o nichž je účtováno v 6. účtové třídě. Autorky dále dodávají, že výnosy představují cíl společnosti, její úspěšnost na trhu a prostředek pro úhradu nákladů a tím zdroj možného zisku.

Štohl (2015) upozorňuje na rozdílnost příjmů a výnosů. Příjmy představují pouze příjem peněžních prostředků.

Ryneš (2020) dodává, že při vzniku výnosů není podstatné, zda za produkt byly přijaty peněžní prostředky.

Dvořáková (2021) klade důraz na realizační princip výnosů, který specifikuje okamžik jejich vzniku. Obvykle se jedná o okamžik předání produktu zákazníkovi, na kterého jsou převedena vlastnická práva.

Ve finančním účetnictví rozlišujeme výnosy provozní a finanční. Provozní výnosy souvisejí s běžnou, obvykle pravidelně se opakující činností účetní jednotky, kdežto finanční s finančními operacemi (Blechová & Janoušková, 2012).

- **Provozní výnosy**

Provozní výnosy lze nalézt v účetní skupině 60 a 64, které jsou blíže vysvětleny v Českých účetních standardech standardem č. 019:

- skupina 60: Tržby za vlastní výkony a zboží
- skupina 64: Jiné provozní výnosy

Štohl (2015) doplňuje, že tržby za vlastní výkony a zboží představují tržby plynoucí z prodeje vlastních výrobků, poskytování služeb či prodeje zboží. Skupina jiných

provozních výnosů zahrnuje tržby z prodeje dlouhodobého majetku, výnosy z odepsaných pohledávek, přijaté smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní provozní výnosy jako například dotace či přebytky majetku zjištěné při inventarizaci, a také mimořádné provozní výnosy.

- **Finanční výnosy**

O finančních výnosech se účtuje v 66. účtové skupině, jejíž obsah je přiblížen v standardu č. 019 ČÚS. Dle tohoto standardu do finančních výnosů jsou zahrnovány:

- prodeje cenných papírů či podílů v jiných společnostech,
- přijaté úroky,
- kurzové rozdíly,
- operace vyplývající z držby cenných papírů, podílů a derivátů (např. podíly na zisku v jiných společnostech a přijaté úroky z finančního majetku),
- přijaté dary ve finanční oblasti,
- ostatní finanční výnosy,
- mimořádné finanční výnosy (ČÚS č. 019).

6.3 Účtování nákladů a výnosů

Při účtování nákladů a výnosů je nezbytné dodržet několik účetních zásad a principů.

Na počátku účetního období je stav výsledkových účtů nulový a náklady a výnosy jsou na ně zaznamenávány narůstajícím způsobem, čímž lze zjistit jejich hodnotu za vybrané účetní období (Skálová & Suková. 2021).

Hinke a Bárková (2016) doplňují, že náklady jsou zaznamenávány na stranu „Má dáti“ a výnosy na stranu „Dal.“

Novotný (2021) popisuje možnost tvorby analytických účtů, které poskytují vhodnější zaznamenávání nákladů a výnosů pro potřeby zjišťování daně z příjmů účetní jednotky. Z uvedeného vyplývá, že je vhodné posuzovat náklady a výnosy z daňového hlediska již při jejich prvotním účtování.

Při účtování nákladů a výnosů je nezbytné dodržovat účetní zásady, které již byly představeny v příloze B. Například je důležité dodržení akruálního principu.

Skálová a Suková (2021) uvádějí, že časově rozlišit lze náklady a výnosy, u kterých je patrný jejich účel, částka a období, kterého se týkají.

Dvořáková (2019) rozlišuje časové rozlišení v užším a širším pojetí. V užším pojetí jsou dostupné všechny tři výše uvedené informace současně. V širším pojetí časového rozlišení nákladů a výnosů tomu tak není a některou z informací je nezbytné odhadovat.

Blechová a Janoušková (2012) doplňují, že v širším pojetí časového rozlišení je obvykle znám účel, ale částka či období je odhadována. V takovém případě jsou náklady a výnosy zaznamenávány pomocí dohadných účtů.

Müllerová a Šindelář (2020) uvádějí případy, kdy není nutné náklady a výnosy časově rozlišovat. Jedná o náklady a výnosy v nevýznamné výši, pokud si tím účetní jednotka záměrně neupravuje svůj výsledek hospodaření, nebo o účetní případy, které se pravidelně opakují. U časového rozlišení pomocí dohadných položek tyto výjimky použít nelze.

Dvořáková (2019) upozorňuje, že opomenutí časového rozlišení při účtování o nákladech a výnosech, způsobí chybu nejen v účetnictví, ale vede také k chybnému stanovení základu daně z příjmů, a tedy i chybnému výpočtu daňové povinnosti účetní jednotky v důsledku opomenutí časového rozlišení daňově účinných nákladů.

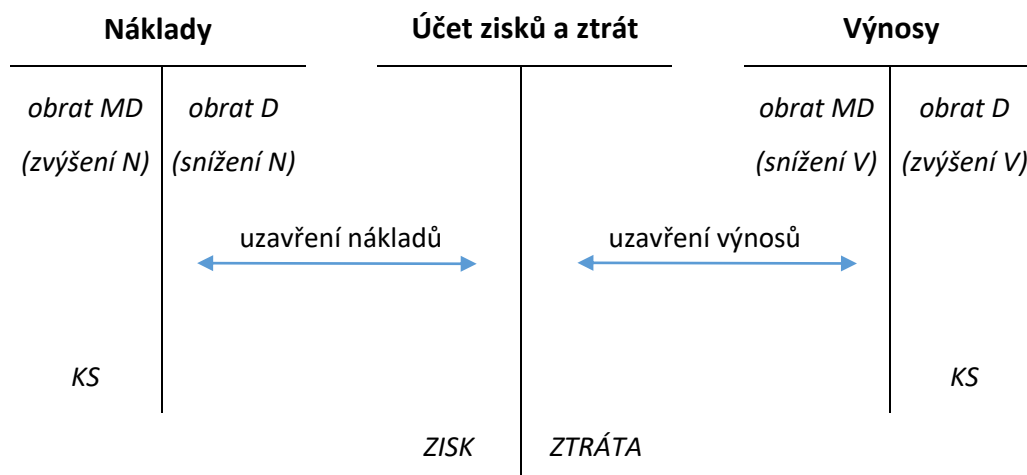
6.4 Zjištění výsledku hospodaření

Účetní výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi účetními výnosy a účetními náklady. Je žádoucí, aby výnosy byly vyšší než náklady a účetní jednotka dosahovala zisku. Pokud jsou náklady vyšší než výnosy, účetní jednotka je ve ztrátě (Novotný, 2021).

Chalupa a kol. (2020) uvádějí, že o výsledku hospodaření se v průběhu účetního období neúčtuje, ale je zjišťován v okamžiku uzavírání účetních knih na konci účetního období.

Český účetní standard č. 002 popisuje, že při uzavírání účetních knih je výsledek hospodaření stanoven pomocí účtu zisků a ztrát, který nalezneme v účetní skupině 71. Náklady jsou přeúčtovány na vrub vybraného účtu této skupiny, kdežto výnosy ve prospěch. Tato situace je znázorněna na následujícím obrázku.

Obr. č. 7: Převod výsledkových účtů na účet zisků a ztrát



Zdroj: Šteker & Otrusínová (2016), str. 235, zpracováno autorkou

Z obrázku je patrné, že z konečného stavu účtu zisků a ztrát lze zjistit účetní výsledek hospodaření.

Výsledek hospodaření je sestavován v rámci účetní závěrky, jejíž součástí jsou následující výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- příloha k účetní závěrce (Skálová & Suková, 2021).

Obsah a rozsah účetní závěrky je pro jednotlivé kategorie účetních jednotek rozdílný a je definován pomocí § 18 ZoÚ.

Výsledek hospodaření účetní jednotky je zobrazen pomocí výkazu zisku a ztráty. Tento výkaz představuje, jak byl tento výsledek za vybrané účetní období vytvořen. Výkaz zisku a ztráty může být sestaven v druhovém či účelovém členění a jejich podoba je vymezena Vyhláškou k zákonu o účetnictví pro podnikatele (Šteker & Otrusínová, 2016).

Hruška (2019) doplňuje, že všechny obchodní společnosti mají povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu.

Novotný (2021) dodává, že ve výkazech je nejprve zjišťován provozní výsledek hospodaření, který představuje rozdíl mezi provozními výnosy a náklady. Dále je zjišťován finanční výsledek jakožto rozdíl finančních výnosů a nákladů. Součtem

provozního a finančního výsledku hospodaření je zjištěn hrubý výsledek hospodaření před zdaněním. K určení čistého výsledku hospodaření po zdanění, je nutné odečíst daň z příjmů účetní jednotky.

Šebestíková (2011) popisuje, že výsledek hospodaření před zdaněním je základem pro výpočet pro splatné daně z příjmů účetní jednotky. Samotná transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů probíhá mimoúčetně a díky tomuto procesu je možné stanovit daň z příjmů za uplynulé zdaňovací období. Tato daň je následně zachycena v účetní skupině 59.

Chalupa a kol. (2020) zdůrazňují, že čistý výsledek hospodaření ve výkazu zisku a ztráty musí korespondovat s výsledkem uvedeným v rozvaze v rámci položek vlastního kapitálu.

Stanovení daňové povinnosti z titulu daně z příjmů je pro obchodní korporace důležité nejenom pro splnění jejich povinností vůči státu, ale také pro stanovení jejich čistého výsledku hospodaření.

Pokud obchodní korporace zná svůj účetní výsledek hospodaření před zdaněním, může přistoupit k dalšímu kroku při určení své daňové povinnosti, kterým je transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ. Před tímto procesem je ale potřebné zjistit, v čem se tyto pojmy od sebe odlišují. Daňovému základu a nákladům a výnosům z daňového hlediska se věnuje následující kapitola.

7 Základ daně z příjmů obchodních korporací

Zákon o dani z příjmů v § 21h stanovuje, že u poplatníků vedoucích účetnictví, tedy u všech obchodních korporací, představují příjmy jejich výnosy a výdaje jejich náklady. Tyto výnosy a náklady jsou vymezeny právě účetními právními předpisy a byly představeny v předchozí kapitole.

Dle § 23 odst. 1 ZDP základ daně představuje rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. Do příjmů však nejsou zahrnovány příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny.

Základ daně z příjmů právnických osob je zjišťován z účetního výsledku hospodaření, který je určen českými účetními předpisy. Účetní jednotky, které jsou povinny sestavovat účetní závěrku upravenou Mezinárodními účetními standardy dle práva Evropského společenství, nemohou vycházet z výsledku hospodaření dle této úpravy (§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP).

Šebestíková (2011) uvádí, že tyto účetní jednotky musejí upravit účetní závěrku sestavenou dle Mezinárodních účetních standardů na závěrku upravenou dle českých předpisů. Dalším řešením je možnost vést účetnictví dvakrát, a to podle českých účetních předpisů a podle Mezinárodních účetních standardů. Zmíněná autorka poukazuje na velkou náročnost obou uvedených přístupů.

Dále účetní výsledek hospodaření nesmí být ovlivněn komponentním odepisování dlouhodobého majetku (§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP).

Při určování daňového základu je podobně jako u účtování nákladů a výnosů nezbytné zohledňovat věcnou a časovou souvislost k danému zdaňovacímu období (§ 23 odst. 1 ZDP).

Časové rozlišení nákladů a výnosů v účetnictví připouští případy, kdy není nutné tuto zásadu dodržovat. Stejně podmínky platí i při časovém rozlišování daňových příjmů a výdajů. Tato výjimka je dána Pokynem D-22 a připouští časově nerozlišovat nevýznamné částky, které záměrně neovlivňují výši výsledku hospodaření, a pravidelně se opakující daňové příjmy a výdaje.

Pojmy výnosů a nákladů obchodních korporací v daňovém pojetí budou představeny v následujícím textu.

7.1 Daňové pojetí nákladů

Při určování daňového základu jsou účetní náklady posuzovány z daňového hlediska, dle kterého lze rozlišit náklady daňově účinné a neúčinné. Daňově účinné náklady jsou takové, které vstupují do základu daně na rozdíl od daňově neúčinných nákladů.

Daňově účinné náklady jsou vymezeny v § 24 odst. 1 ZDP jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daného zdaňovacího období.

Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018) dodávají, že v daném zdaňovacím období nelze do daňového základu zahrnovat náklady, které již byly jednou uplatněny. Poplatníci také musejí být schopni dokázat, že výdaje byly skutečně vynaloženy a souvisejí se zdanitelným výnosem. Uvedení autoři zdůrazňují dodržení zásady daňové souvztažnosti, která znemožňuje daňovou účinnost nákladů, které souvisejí s výnosy nezahrnovanými do základu daně, s výnosy osvobozenými nebo dokonce s osobní spotřebou poplatníka. Princip daňové souvztažnosti je zakotven v § 23 odst. 5 ZDP.

V § 24 odst. 2 Zákona o dani z příjmů je uveden výčet vybraných daňově účinných nákladů včetně podmínek, za kterých jsou daňově uznatelné.

Vybrané daňově neúčinné náklady jsou představeny v § 25 ZDP. Uvedené ustanovení obsahuje také podmínky, za kterých jsou tyto náklady daňově neúčinné. Jedná se především o následující oblasti nákladů:

- náklady na pořízení majetku a jeho technické zhodnocení,
- náklady na vlastní kapitál,
- vybrané úroky a finanční náklady,
- sankce, pokuty, penále a úroky z prodlení,
- náklady na reprezentaci a vybrané dary,
- pohledávky a jejich odpis, tvorba opravných položek,
- oceňovací rozdíly a goodwill.

Obchodní korporace usilují o optimalizaci jejich daňové povinnosti v souladu s daňovými zákony. Z tohoto důvodu je žádoucí, aby co největší množství vynaložených účetních nákladů bylo také daňově uznatelných. Některé náklady jsou daňově uznatelné vždy, jiné pouze do určité výše či při splnění určitých podmínek. Proto je nezbytné, aby obchodní korporace tyto podmínky znaly a nepromarnily možnost snížení jejich daňové povinnosti.

V příloze D je uvedeno jen několik vybraných příkladů těchto nákladů, ve skutečnosti jich je mnohem více.

7.2 Daňové pojetí výnosů

Z výše uvedené definice daňového základu vyplývá, že rozlišujeme:

- výnosy daňově účinné,
- výnosy, které nejsou předmětem daně,
- výnosy osvobozené od daně.

Výnosy daňově účinné vždy vstupují do daňového základu. Zákonem o dani z příjmů jsou vymezeny jako výnosy ze všech činností společnosti a také výnosy z nakládání s jejím majetkem (§ 18 odst. 1 ZDP). Jako příklad lze uvést výnosy za prodané zboží nebo poskytnuté služby poplatníkem.

Výnosy, které nejsou předmětem daně, je nutné ze základu daně vyloučit. Tyto výnosy jsou uvedeny v § 18 odst. 2. ZDP.

Výnosům, které jsou od daně osvobozeny, a tedy nejsou součástí základu daně, se věnuje § 19 a § 19b ZDP. Vančurová, Láchová a Zítková (2020) uvádějí, že takových výnosů není mnoho a jako příklad uvádějí přijatá bezúplatná plnění dědictvím či odkazem.

Příklady těchto výnosů jsou uvedeny v příloze E.

8 Transformace výsledku hospodaření na daňový základ

Vzhledem k odlišnému účetnímu a daňovému pojetí nákladů a výnosů je potřebné pro výpočet daně z příjmů právnických osob upravit výsledek hospodaření na základ daně. Tato úprava je dána § 23 Zákona o dani z příjmů.

Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018) uvádějí metodický postup ke stanovení daňového základu daně z příjmů právnických osob, který je představen v následující tabulce. Tento postup bude přiblížen v následujících textu.

Tab. č. 1: Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ

Účetní výsledek hospodaření
+ Položky, o které se výsledek hospodaření zvyšuje
- Položky, o které se výsledek hospodaření snižuje
= Základ daně

Zdroj: Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018, s. 83), zpracováno autorkou

Z tabulky č. 1 je zřejmé, že veškeré obchodní korporace při určení daňového základu vycházejí z účetního výsledku hospodaření, který je uváděn na řádek 10 tiskopisu přiznání daně z příjmů právnických osob. U osobních společností je tento výsledek hospodaření navíc ponížen o vlastnické podíly. U veřejné obchodní společnosti se jedná o podíly připadající společníkům společnosti, u komanditní společnosti o podíly připadající komanditistům (§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP).

Dále z tabulky vyplývá, že základ daně je určen úpravou účetního výsledku hospodaření o položky, které jej zvyšují nebo snižují.

Jaroš (2020) dodává, že úpravy daňového základu jsou nezbytné především z důvodu zamezení duplicitnímu zdanění a zamezení zdanění výnosů, které nejsou konečné.

Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, že tiskopis daňového přiznání daně z příjmů právnických osob představuje významnou pomůcku pro transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů. Tento tiskopis je k nahlédnutí v příloze F. Řádky daňového přiznání představují jednotlivé kroky úprav, které musí být zvažovány a popřípadě provedeny. K transformaci výsledku hospodaření na daňový základ slouží II. oddíl tohoto tiskopisu.

Pilařová (2019) dodává, že veškeré hodnoty, které jsou vyplňovány do daňového přiznání, musejí být zaokrouhlovány na celé koruny. Dále platí, že jednotlivé řádky upravující výsledek hospodaření na základ daně mohou nabývat pouze kladných hodnot.

- **Položky zvyšující výsledek hospodaření**

Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, že výsledek hospodaření se zvyšuje o zaúčtované náklady, které jsou daňově neúčinné, nezaúčtované zdanitelné výnosy a další neúčtní položky.

Výčet položek zvyšující výsledek hospodaření je uveden v § 23 odst. 3 písm. a) ZDP. V tiskopisu daňového přiznání jsou tyto úpravy zaznamenány na řádcích 20 až 70. Na řádku 70 je uveden již celkový souhrn položek zvyšující základ daně.

Například na řádek 20 jsou uváděny částky neoprávněně zkracující příjmy dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 ZDP a hodnotu nepeněžních příjmů dle § 23 odst. 6 ZDP, jestliže nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření.

Kadlec (2014) jako příklad částky neoprávněně zkracující příjmy nezahrnuté ve výsledku hospodaření uvádí situaci, kdy bylo opomenuto zaúčtování výnosu, který je předmětem daně. Tento výnos již není možné promítnout do výsledku hospodaření v důsledku uzavřeného účetnictví. Proto je nezbytné uvést jej na tomto řádku, a tedy přičíst jej k výsledku hospodaření mimoúčtně.

Kohout a Líbal (2017) doplňují, že výsledek hospodaření je nutné zvýšit také v důsledku uzavírání obchodních vztahů mezi spřízněnými osobami. Pokud si spřízněné osoby sjednají cenu odlišnou od ceny obvyklé, je nutné rozdíl těchto částek přičíst k výsledku hospodaření. Tato úprava není provedena pouze v případě, kdy je poplatník schopen správci daně doložit důvod snížení smluvní ceny oproti ceně obvyklé.

Částky na řádku 40 představují daňově neuznatelné náklady zahrnuté ve výsledku hospodaření, které byly přiblíženy v kapitole 7.

Dále je nezbytné při transformaci výsledku hospodaření na daňový základ zohlednit rozdílné pojetí účetních a daňových odpisů. Účetní odpis představuje věrný a poctivý obraz opotřebení dlouhodobého majetku, kdežto daňové odpisy představují část pořizovací ceny tohoto majetku, kterou lze uplatnit jako daňově účinný náklad. Výsledek hospodaření v daňovém přiznání je nutné upravit o rozdíl účetních a daňových odpisů, který může nabývat kladných či záporných hodnot. Pokud je hodnota rozdílu kladná,

a tedy účetní odpisy jsou vyšší než daňové, tento rozdíl je uveden na řádek 50. V takovém případě je výsledek hospodaření o hodnotu tohoto rozdílu zvýšen. V opačném případě, kdy jsou účetní odpisy nižší než daňové a rozdíl je tedy záporný, je tento rozdíl zohledněn na řádku 150 a výsledek hospodaření je naopak o hodnotu rozdílu snížen. Daňové odpisy jsou v takovém případě uvedeny v příloze č. 1 II. oddílu daňového přiznání (Kadlec, 2019).

- **Položky snižující výsledek hospodaření**

Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, že výsledek hospodaření je nezbytné snížit o zaúčtované výnosy, které do základu daně nepatří. Jedná se například o výnosy, které nejsou předmětem daně nebo které jsou od daně osvobozeny. Dále je nezbytné výsledek hospodaření snížit o nezaúčtované náklady, které jsou daňově účinné.

Zákon o dani z příjmů uvádí výčet položek, o které:

- je nutné snížit výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. b),
- je možné snížit výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. c).

Položky snižující výsledek hospodaření jsou v tiskopisu daňového přiznání uvedeny na řádcích 100 až 170. Na řádku 170 je uveden celkový souhrn položek, které snižují výsledek hospodaření.

9 Snížený základ daně a stanovení daňové povinnosti

V předchozí kapitole byl stanoven základ daně z příjmů obchodních korporací. Pokud obchodní korporace splní určité podmínky, může základ daně ještě snížit o několik položek a tím si v konečném důsledku snížit svou daňovou povinnost. V následující tabulce je představen metodický postup úprav základu daně a stanovení konečné daňové povinnosti obchodních korporací.

Tab. č. 2: Způsob stanovení daně z příjmů právnických osob

= Základ daně
- Položky odčitatelné od základu daně
= Snížený základ daně zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů
* Sazba daně z příjmů právnických osob
= Daňová povinnost z obecného základu daně
+ Daňová povinnost ze samostatného základu daně
= Celková daňová povinnost
- Slevy na dani
- Zaplacené zálohy na daň
= Přeplatek či nedoplatek daně z příjmů právnických osob

Zdroj: Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018, s. 83), zpracováno autorkou

Z uvedené tabulky vyplývá, že základ daně lze snížit o odčitatelné položky. Tím je stanoven snížený základ daně, ze kterého je stanovena daňová povinnost obchodní korporace. Celková daňová povinnost je ale určena i daňovou povinností plynoucí ze samostatného základu daně. Celkovou daňovou povinnost lze dále snížit o daňové slevy. V posledním kroku jsou uvedeny zálohy na daň, které byly zaplacené v průběhu zdaňovacího období a dopočtením je určen přeplatek či nedoplatek na této dani (Dvořáková, Pitterling & Skalická, 2018). Uvedený postup stanovení daňové povinnosti obchodní korporace bude blíže představen v následujícím textu.

9.1 Položky odčitatelné od základu daně

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) uvádějí, že odčitatelné položky umožňují snížit daňový základ a tím i konečnou daňovou povinnost. Důvodem jejich existence je snaha stimulovat daňové subjekty k jednání, které je ze společenského pohledu žádoucí. U obchodních korporací se využívají pouze nestandardní odpočty, které se vyznačují možností jejich uplatnění v prokazatelně vynaložené výši. Tato výše může být ale absolutně nebo relativně omezena.

V České republice lze uplatnit následující odčitatelné položky od základu daně z příjmů obchodních korporací:

- daňová ztráta,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje,
- odpočet na podporu odborného vzdělávání,
- bezúplatná plnění (Pilařová & Pilátová, 2018).

Uvedené odčitatelné položky jsou tedy významným nástrojem pro snížení daňové povinnosti obchodních korporací a budou blíže představeny v následujícím textu.

9.1.1 Daňová ztráta

K daňové ztrátě dojde v případě, kdy daňově účinné výnosy jsou nižší než daňově účinné náklady (§ 38 n ZDP). Vychopeň (2018) doplňuje, že daňová ztráta je rovna rozdílu mezi těmito výnosy a náklady a je zaokrouhlována na celé koruny nahoru.

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) uvádějí, že daňová ztráta jako odčitatelná položka od základu daně umožňuje omezit podnikatelské riziko a podpořit obchodní korporace v nepříznivých zdaňovacích obdobích, jelikož se stát zčásti podílí na uhrazení této ztráty.

Dušek (2020) upozorňuje, že se jedná o daňovou ztrátu, nikoli účetní. Z toho důvodu ji nelze zaznamenat v účetnictví.

Obdobím vzniku daňové ztráty je vždy období, za které je tato ztráta stanovena. Může se jednat o zdaňovací období nebo jiné období, za které je podáváno daňové přiznání (Pilařová, 2021).

Od období vzniku daňové ztráty je nutné odlišovat období jejího uplatnění. Zde došlo ke konci června 2020 k výrazným změnám. V platnost byla uvedena novela prostřednictvím zákona č. 299/2020 Sb., jež mění daňové zákony v důsledku výskytu koronavirové pandemie (Marková, 2021).

Děrgel (2021) uvádí, že daňovou ztrátu, která vznikla před účinností zmíněných změn, bylo možné uplatnit pouze následně v budoucích obdobích. V takovém případě je nezbytné ztrátu uplatnit nejdéle v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích po uplynutí období, ve kterém byla daňová ztráta vyměřena.

Tento způsob uplatnění daňové ztráty zůstává i nadále, ale přibyla možnost zpětného uplatnění, což do této doby nebylo možné (§ 34 odst. 1 ZDP).

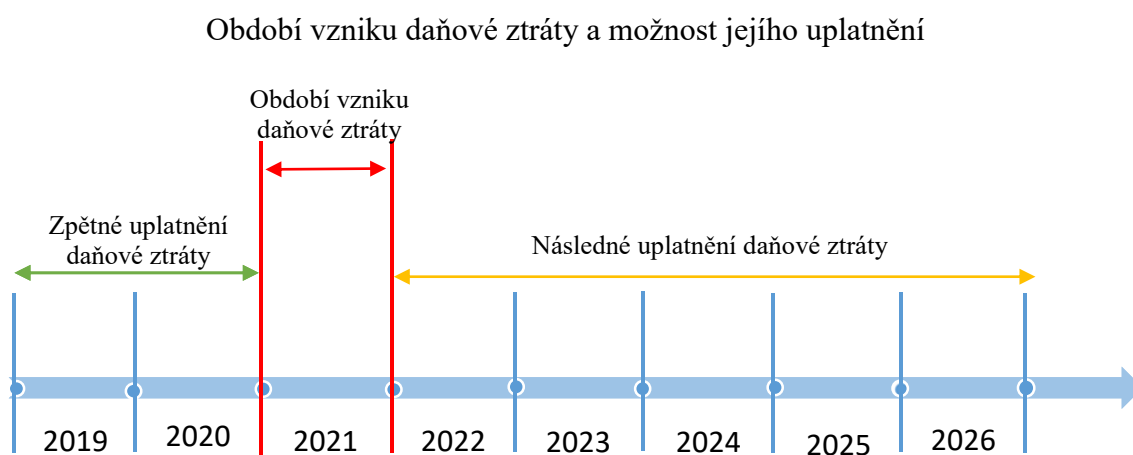
Vančurová, Láchová a Zítková (2020) uvádějí, že daňovou ztrátu lze uplatnit pro dvě předcházející zdaňovací období, a to prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Díky tomuto zpětnému uplatnění bude daňovým subjektům vyplacen přeplatek na zaplacené dani.

Pilařová (2021) doplňuje, že zpětné uplatnění daňové ztráty eliminuje riziko, že daňová ztráta propadne, jelikož obchodní korporace ji nemusí při dalším nepříznivém vývoji využít. Uvedená autorka zmiňuje jako další výhodu skutečný peněžní tok v podobě vyplaceného přeplatku na dani na rozdíl od následného využití odpočtu, který umožňuje pouze snížení daňové povinnosti. V závěru ale při odpočtu v libovolném období dojde k stejnému snížení daně.

Stejskalová a Stanislavová (2020) doplňují, že zpětně uplatněná daňová ztráta nemůže být v součtu vyšší než 30 milionů Kč. Tato hrance platí pro každou vyměřenou daňovou ztrátu samostatně. Následné uplatnění ztráty již není limitováno a je omezeno pouze výší stanovené daňové ztráty.

Možnost uplatnění daňové ztráty stanovené v roce 2021 je znázorněn na následujícím obrázku. Uvažována jsou pouze daňová přiznání podávaná za zdaňovací období odpovídající kalendářnímu roku.

Obr. č. 8: Znázornění možnosti uplatnění daňové ztráty stanovené v roce 2021



Zdroj: § 34 odst. 1 ZDP, zpracováno autorkou

Z obrázku č. 8 je zřejmé, že zpětně lze daňovou ztrátu stanovenou v roce 2021 uplatnit v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2019 a 2020. Následně je

možné tuto ztrátu uplatnit ve zdaňovacích obdobích od roku 2022 nejpozději do roku 2026.

Děrgel (2021) dále zmiňuje možnost uplatnění tzv. odhadované ztráty a upozorňuje, že uplatnění odpočtu odhadované ztráty bylo umožněno pouze výjimečně a týkalo se především zdanitelného období roku 2020. Cílem bylo urychlit vyplácení přeplatků na dani a pomoci tak nejen obchodním korporacím v kritickém období. Odhadovanou ztrátu bylo možné uplatnit pouze v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím obdobím v dodatečném daňovém přiznání.

Vychopeň (2020) uvádí, že překážkou v uplatnění daňové ztráty jsou dle podstatné změny ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole v obchodních korporacích. Při zjišťování, zda došlo k podstatné změně, je nezbytné porovnat období, ve kterém má být ztráta uplatněna, s obdobím vzniku této ztráty. Podrobněji se podmínkám uplatnění daňové ztráty ve specifických situacích věnuje § 38na ZDP.

Daňová ztráta se uvádí na řádek 220 v daňovém přiznání v období vzniku. V případě uplatnění odpočtu této ztráty je uvedena na řádku 230 a specifikována v tabulce E v příloze č. 1 II. oddílu daňového přiznání. Výše odpočtu přitom nesmí být vyšší než výše základu daně.

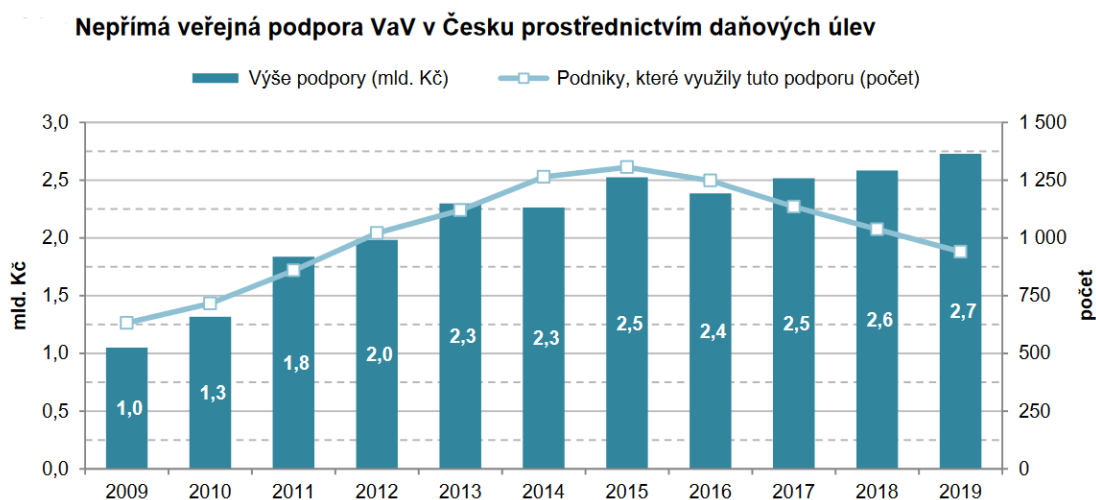
9.1.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Další odčitatelná položka od základu daně z příjmů korporací souvisí s náklady vynaloženými na výzkum a vývoj. Tyto náklady mohou snížit daňový základ dvakrát, jednou jako daňově účinné náklady v základu daně a podruhé jako odčitatelná položka od základu daně (Rýdl, 2014). Pro uplatnění odpočtu ale nestačí pouze daňová uznatelnost těchto nákladů, ale je nezbytné splnit několik podmínek.

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) uvádějí, že tento odpočet slouží ke stimulaci obchodních korporací, aby se více soustředily na výzkum a vývoj ve své oblasti působnosti.

Možnost odpočtu této položky snižuje daňovou povinnost obchodních korporací a představuje nepřímou veřejnou podporu v této oblasti. Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje v České republice v letech 2009 až 2019 je zaznamenán na následujícím obrázku.

Obr. č. 9: Nepřímá podpora výzkumu a vývoje v ČR



Zdroj: ČSÚ dle administrativních dat GFR, Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice za rok 2019, s. 26

Z výše uvedeného obrázku je patrná celková výše nepřímé podpory prostřednictvím daňových úlev v oblasti výzkumu a vývoje a také počet soukromých podniků, které této podpory využily. Je zřejmé, že nejvyšší počet těchto podniků byl v roce 2015 a to celkem 1 306. Výše nepřímé podpory tehdy byla 2,5 miliardy Kč. Od té doby začal počet podniků klesat a v roce jich bylo už jen 950. Výše podpory byla ale o něco vyšší a to 2,7 miliardy Kč.

OECD (2021a) doplňuje, že podstatná část této podpory, přibližně 75 až 80 %, plyne malým a středním podnikům. Zbývá část případně velkým.

Zákon o dani z příjmů se této problematice věnuje v § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e ZDP. Významnou pomůckou je také metodický Pokyn D-288 MF ČR, ve kterém jsou například blíže vymezeny pojmy výzkum a vývoj. Výzkumem dle tohoto pokynu je:

- základní výzkum představující teoretickou nebo experimentální práci, která usiluje o získání nových poznatků o základních principech jevů nebo zkoumaných skutečnostech a primárně neslouží k využití v praxi,
- aplikovaný výzkum je též chápán jako teoretická nebo experimentální práce, která se zaměřuje více na využití v praxi a snahou je získat nové poznatky a dovednosti pro vývoj nových či velmi zdokonalených produktů nebo postupů (Pokyn D-288).

Vývoj je charakterizován jako experimentální vývoj, jež slouží k získávání, spojování, formování a používání již známých vědeckých, technologických a dalších vhodných postupů k návrhu nových či velmi zdokonalených produktů nebo postupů (Pokyn D-288).

V metodickém Pokynu D-288 jsou dále specifikovány činnosti, jejichž náklady lze uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně. Základním prvkem výzkumu a vývoje by měl být ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty.

Vaněčková (2018) doplňuje, že vymezení v metodickém Pokynu D-288 jsou ale příliš zastaralé a například v IT oblasti téměř nepoužitelné. Pro obchodní korporace tak může být velmi obtížné identifikovat činnosti, které lze takto uplatnit. Dle § 34e ZDP sice mohou požádat správce daně o závazné posouzení nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, ale při tomto posouzení se neposuzují činnosti, které tyto náklady vyvolávají. Uvedená autorka jako řešení zmiňuje spolupráci s poradenskými společnostmi, které mají v posuzování činností pro odpočet nákladů na výzkum a vývoj bohaté zkušenosti a znalosti.

Dle § 34a ZDP lze uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje jako součet:

- 100 % nákladů vynaložených v daném období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v předchozím období,
- 110 % meziročního navýšení nákladů (Filipová, 2018).

Aby bylo možné uplatnit náklady vynaložené na výzkum a vývoj jako odčitatelnou položku, musí obchodní korporace nejprve oznámit svůj záměr správci daně, a to za každý projekt zvlášť (§34ba ZDP).

Obchodní korporace musí také vypracovat projektovou dokumentaci, jejíž povinné náležitosti uvádí § 34c odst. 1 ZDP.

Vaněčková (2018) vysvětluje, že uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je administrativně velmi náročné a je nutné vždy zvážit, zda vybrané obchodní korporaci odpočet přinese požadovaný přínos.

V § 34b odst. 1 ZDP jsou uvedeny požadavky na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, které jsou následující:

- obchodní korporace tyto náklady vynaložila po oznámení záměru jejich odpočtu od základu daně a souvisejí s realizací projektu výzkumu a vývoje,
- náklady slouží k zajištění a udržení příjmů,
- obchodní korporace mají povinnost evidovat tyto náklady odděleně od ostatních nákladů.

Dále § 34b odst. 2 uvádí náklady, které naopak odečíst nelze. Jedná se například o licenční poplatky nebo náklady, na které byla i jen z části poskytnuta přímá podpora z veřejných zdrojů.

Pokud daná obchodní korporace má příliš nízký daňový základ nebo dokonce daňovou ztrátu, může odpočet uplatnit později, a to nejdéle ve třetím období po období vzniku odpočtu (§ 34 odst. 5 ZDP).

V tiskopisu daňového přiznání se odpočet na výzkum a vývoj uvede na řádek 242 a dále je přiblížena v dílčí tabulce b) tabulky F v příloze č. 1 II. oddílu daňového přiznání. Výše odpočtu přitom nesmí být vyšší než výše základu daně snížená o odpočet daňové ztráty.

9.1.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Třetí odčitatelná položka, kterou si obchodní korporace mohou odečíst od daňového základu a tím snížit svou daňovou povinnost, souvisí s odborným vzděláváním. Müllerová a Šindelář (2016) uvádějí, že tento odpočet se snaží podpořit spolupráci škol a obchodních korporací působících ve vybraném oboru.

Odborným vzděláváním se dle § 34f odst. 2 ZDP rozumí:

- praktické vyučování středních škol dle školského zákona,
- odborné praxe vyšších odborných škol dle školského zákona,
- část akreditovaného studijního programu vysokých škol dle zákona upravujícího vysoké školy.

Z § 34f odst. 2 ZDP dále vyplývá, že odborné vzdělávání je uskutečňováno na pracovišti obchodní korporace, jejíž činnost souvisí s daným oborem nebo studijním programem. Klíčové také je, aby obchodní korporace s vybranou školou uzavřely smlouvu, která jasně specifikuje rozsah, obsah a podmínky odborného vzdělávání.

I tato možnost odpočtu zvyšuje náklady na administrativu obchodní korporace, jelikož dle § 34f odst. 3 ZDP je požadováno, aby byla vedena třídní kniha či jiná evidence o poskytovaném odborném vzdělávání a o jeho průběhu.

Možnost uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání se týká pořízení majetku na odborné vzdělávání a nákladů vynaložených na žáka či studenta odborného vzdělávání.

- **Odpočet související s pořízením majetku na odborné vzdělávání dle §34g ZDP**

V případě pořízení majetku určeného na odborné vzdělávání musí být tento majetek vymezen ve smlouvě mezi obchodní korporací a vybranou školou. Zároveň jeho pořízení nesmí být podpořeno z veřejných zdrojů (Vychopeň, 2020).

Tímto majetkem dle § 34g odst. 5 ZDP může být jen:

- hmotný majetek, který je zařazen v 1., 2. či 3. odpisové skupině (dle přílohy č. 1 ZDP),
- software, jehož ocenění je alespoň 80 tisíc Kč a dle účetních předpisů se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek.

Vychopeň (2020) doplňuje, že obchodní korporace musí být prvním vlastníkem tohoto majetku. Majetek lze pořídit i formou finančního leasingu, a i v tomto případě musí být leasingová společnost prvním vlastníkem majetku.

Jako odpočet na pořízení majetku pro odborné vzdělávání lze uplatnit v součtu:

- 110 % vstupní ceny majetku v případě, že je využíván pro účely odborného vzdělávání více než polovinu doby jeho celkového provozu,
- 50 % vstupní ceny majetku v případě, že je využíván pro účely odborného vzdělávání pouze v 30 až 50 % doby jeho celkového provozu (§ 34g ZDP).

Pokud je majetek pořízen pomocí finančního leasingu, rozumí se vstupní cenou cena u poskytovatele tohoto leasingu. Využití majetku pro účely odborného vzdělávání je sledováno ve třech po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích (§34g ZDP).

Dále § 34g odst. 3 ZDP určuje maximální výši, kterou obchodní korporace mohou odečíst od svého daňového základu. Částka odpočtu nesmí být vyšší než součin 5 tisíc Kč a počtu hodin odborného vzdělávání ve vybraném období.

- **Odpočet nákladů vynaložených na žáka či studenta odborného vzdělávání dle §34h ZDP**

Odpočet nákladů vynaložených na žáka či studenta odborného vzdělávání je značně jednodušší. V § 34h ZDP je uvedeno, že jeho výše je určena dle následujícího vzorce:

$$200 \text{ Kč} \times \text{počet hodin odborného vzdělávání ve vybraném období} \quad (1)$$

Podobně jako odpočet na výzkum a vývoj lze tento odpočet v případě nízkého základu daně nebo daňové ztráty uplatnit nejdéle ve třetím období po období, ve kterém odpočet vznikl (§ 34 odst. 5 ZDP).

V tiskopisu daňového přiznání je odpočet na podporu odborného vzdělávání uveden na řádku 243 a v dílčí tabulce c) tabulky F v příloze č. 1 II. oddílu daňového přiznání. Výše odpočtu nesmí být vyšší než základ daně snížený o výše zmíněné odpočty.

9.1.4 Bezúplatná plnění

Poslední položkou, kterou lze odečíst od daňového základu obchodních korporací, jsou bezúplatná plnění. Ta jsou upravena § 20 odst. 8 ZDP.

Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, že bezúplatná plnění představují dary, které obchodní korporace věnují na veřejně prospěšné účely. Jde například o podporu vzdělávání, vědy, výzkumu a vývoje, ochrany zvířat nebo kultury (§ 20 odst. 8 ZDP).

Vančurová, Láchová a Zídková (2020) doplňují, že snahou tohoto odpočtu je stimulovat obchodní korporace, aby se podílely na financování neziskového sektoru.

Dle § 20 odst. 8 ZDP lze odpočet uplatnit v případě, že výše bezúplatného plnění byla alespoň 2 tisíce Kč. Stanovena je i horní hranice možného odpočtu, a to na 10 % základu daně již sníženého o odpočty uvedené v předchozích podkapitolách. Za zdaňovací období, která skončila mezi 1. březnem 2020 a 28. únorem 2022, se tato maximální výše posouvá až na 30 % sníženého základu daně.

Dvořáková, Pitterling a Skalická (2018) doplňují, že pokud je bezúplatné plnění poskytnuto v nepeněžní podobě například darem hmotného či nehmotného majetku, pak se jeho hodnotou stává zůstatková cena zjištěná dle ZDP. Hodnota ostatního majetku se určí dle účetní hodnoty včetně DPH.

Hnátek (2020) upozorňuje, že aby byla obchodní korporace schopna prokázat poskytnutí bezúplatného plnění správci daně, je nezbytné uzavřít s obdarovaným smlouvu, ve které bude jasně specifikováno, kdo je dárce a příjemcem daru, výše daru a jeho účel.

Výše daru se v daňovém přiznání uvede na řádek 260 a do tabulky G v příloze č. 1 v II. oddílu daňového přiznání.

9.2 Stanovení daně z příjmů obchodních korporací

Snížením daňového základu o odčitatelné položky je určen snížený daňový základ, který se v daňovém přiznání uvádí na řádek 270.

Vychopeň (2018) upozorňuje, že při výpočtu samotné daně z příjmů právnických osob je nezbytné takto upravený základ daně nejprve zaokrouhlit na celé tisíce dolů. Daň je pak vypočtena dle následujícího vzorce:

$$\text{Daň} = \text{snížený základ daně} \times \text{sazba daně} \quad (2)$$

Sazba daně byla představena již v podkapitole č. 3.1 a v roce 2021 činila 19 %. Takto vypočtená daň je uvedena na řádku 290 v daňovém přiznání.

Obchodní korporace mohou využít poslední možnosti snížení jejich daňové povinnosti, která spočívá v uplatnění slev na dani. Ty se odečítají přímo od vypočtené daňové povinnosti.

Pilařová a Pilátová (2018) uvádějí, že slevy lze odečíst maximálně do výše daňové povinnosti a pokud není využita, nelze ji uplatnit v dalších obdobích.

Dle § 35 ZDP lze odečíst slevu v případě, že obchodní korporace zaměstnávají osoby se zdravotním postižením.

Osobu se zdravotním postižením vymezuje Zákon o zaměstnanosti v § 67 odst. 2 jako osobu zdravotně znevýhodněnou nebo v 1. či 2. stupni invalidity nebo osobu s těžším zdravotním postižením ve 3. stupni invalidity.

Pokud obchodní korporace zaměstnávají tyto osoby, mohou si dle § 35 odst. 1 ZDP uplatnit slevu ve výši:

- 18 tisíc Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- 60 tisíc Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Vychopeň (2020) doplňuje, že je nezbytné nejprve přepočíst průměrný počet vybrané skupiny těchto zaměstnanců dle následujícího vzorce:

$$\text{PPPZ} = \frac{\text{celkový počet skutečně odpracovaných hodin vybranými zaměstnanci}}{\text{roční fond pracovní doby jednoho zaměstnance}} \quad (3)$$

Pokud přepočtený průměrný počet zaměstnanců není celým číslem, je nezbytné jej nejprve zaokrouhlit na dvě desetinná místa. Pak si lze uplatnit pouze poměrnou část z výše uvedené slevy (§ 35 odst. 1 ZDP).

Další možnou slevou jsou investiční pobídky, jež jsou specifikovány v § 35a a §35b ZDP.

V daňovém přiznání jsou slevy uvedeny na řádku 300 a blíže specifikovány v tabulce H v příloze č. 1 v II. oddílu daňového přiznání.

Aby byla zjištěna celková daňová povinnost obchodní korporace, je nezbytné k ní ještě přičíst daňovou povinnost ze samostatného základu daně dle § 20b ZDP, který se týká vybraných příjmů plynoucích ze zahraničí. V tiskopisu daňového přiznání je daň ze samostatného základu daně vypočtena na řádcích 331 až 335.

Daňové přiznání k dani z příjmů musejí obchodní korporace podat do třech měsíců po skončení zdaňovacího období. Obchodním korporacím s povinným auditem se tato lhůta prodlužuje až na šest měsíců. Stejně je tomu v případě, kdy je daňové přiznání podáváno zmocněným daňovým poradcem nebo advokátem (Vančurová, Láchová & Zídková, 2020).

10 Metody k posouzení korporátního daňového zatížení a představení daňového zatížení členských států EU

V následujících kapitolách bude představeno daňové zatížení zkoumaného vzorku obchodních korporací a jednotlivých odvětví národního hospodářství. Daňové zatížení bude zkoumáno pomocí efektivních daňových sazeb, které budou přiblíženy v následujícím textu.

Pokud se obchodní korporace rozhodnou umístit své podnikatelské aktivity do zahraničí, musejí zvážit několik faktorů, mezi které patří také daňové zatížení vybrané země. Každá země je odlišná svou daňovou legislativou, a tedy pravidly pro určení základu daně a následné výše daně, a tak se daňové důsledky pro obchodní korporace mezi jednotlivými zeměmi liší. Nejjednodušším způsobem, jak mohou obchodní korporace zkoumat daňové zatížení vybraného státu, jsou nominální daňové sazby. Ty však nijak nevypovídají o tom, jakým způsobem je určen daňový základ (Blechová, 2008).

Může se tedy stát, že daňová povinnost obchodní korporace bude vyšší v zemi s nižší nominální sazbou, než by byla v zemi, kde je tato sazba vyšší.

Konečná a Andrejovská (2020) uvádějí, že srovnávání daňového zatížení jednotlivých zemí pomocí nominálních daňových sazeb je nedostatečné a jako vhodnější nástroj představují efektivní daňové sazby, které zohledňují odlišnosti ve stanovení daňového základu.

S tímto tvrzením souhlasí také Szarowská (2011) a efektivní daňové sazby definuje jako sazby, které jsou ovlivněny nejen výší nominální daňové sazby, ale také způsobem stanovení daňového základu a případnou existencí vztahu mezi systémem zdanění příjmů obchodních korporací a osobních daní z příjmů.

Efektivní daňové sazby lze tedy využít k mezinárodnímu srovnávání daňového zatížení obchodních korporací vybraných zemí, ale také k individuálnímu posouzení daňového zatížení konkrétní obchodní korporace, nebo k posouzení daňového zatížení vybraných hospodářstvích odvětví. Z toho důvodu jsou rozlišovány různé metody a ukazatele, které se odlišují svou vhodností využití k posouzení různého charakteru dat a vypovídající hodnotou.

Giannini a Maggiulli (2002) představují možné způsoby stanovení efektivní daňové sazby:

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

Rozdílnost v uvedených metodách vyplývá z použitých dat. Metody zpětného pohledu využívají skutečná data, v případě mikropohledu jsou využívána data konkrétních obchodních korporací, kdežto v případě makropohledu jsou využívána agregovaná makroekonomická data z národního účetnictví. Metoda dopředného mikropohledu je založena na předpokládané budoucí investici a hodnotí, jak tato investice bude daňově zatížena v různých zemích (Giannini & Maggiulli, 2002).

Uvedené metody posuzující daňové zatížení se liší také svým použitím a budou přiblíženy v následujícím textu.

- **Posouzení daňového zatížení pomocí metody zpětného mikropohledu**

Daňové zatížení obchodních korporací stanovené pomocí metody zpětného mikropohledu je posuzováno pomocí efektivní daňové sazby, kterou lze určit na základě konkrétních dat vybrané obchodní korporace, a také pomocí průměrné efektivní daňové sazby (Kubátová, 2011).

Dle Szarowské (2011) je efektivní daňová sazba stanovena jako poměr daní vyplývající z příjmů obchodní korporace a daňovým základem, který může být dán jako:

- celkový účetní výsledek hospodaření před zdaněním,
- celkové účetní provozní výnosy,
- hrubý účetní provozní výsledek hospodaření.

Dále Szarowská (2011) uvádí, že výpočet s pomocí celkového výsledku hospodaření před zdaněním je vhodný k porovnání efektivní daňové sazby obchodní korporace s nominální sazbou. Není ale vhodný k mezinárodnímu srovnávání, neboť v každé zemi se může lišit účetní legislativa. Výpočet s provozními výnosy může výsledky o daňovém zatížení korporací zkreslovat, neboť nezohledňuje vynaložené náklady. Ty mohou být velmi vysoké, čímž by vypočtená daňová sazba byla velmi malá. Poslední možností je využití hrubého provozního výsledku hospodaření, který není ovlivněn odpisy, a tak není

příliš ovlivněn rozdíly v odepisování mezi jednotlivými zeměmi. Z uvedených tří způsobů výpočtu je tedy k mezinárodnímu srovnávání nejvhodnější právě tento.

Metoda zpětného mikropohledu stanovení efektivní daňové sazby bude představena v podkapitole 11.5 na vybraném vzorku obchodních korporací. Zkoumáno bude nejenom daňové zatížení, ale také vliv uplatňovaných odpočtů.

- **Posouzení daňového zatížení pomocí metody zpětného makropohledu**

Dle metody zpětného makropohledu jsou efektivní daňové sazby stanoveny jako podíl mezi agregovanými daněmi z příjmů obchodních korporací a daňovým základem, který může být dán jako:

- agregovaný celkový účetní výsledek hospodaření nebo agregovaný hrubý účetní provozní výsledek hospodaření,
- hrubý domácí produkt nebo celkový daňový výnos vybrané země,
- odpovídající potenciálně zdanitelný základ daně obsahující agregované hodnoty:
 - čistého provozního výsledku hospodaření korporací finančního i nefinančního charakteru,
 - rozdíl mezi přijatými a zaplacenými úroky,
 - nájemné z pozemků,
 - příjmy z pojištění majetku,
 - podíly na zisku tuzemských společností připadající na ostatní korporace, domácnosti, podnikatele, neziskové organizace, státní orgány apod. (Blechová, 2008).

Kubátová (2011) označuje první dva způsoby výpočtu efektivní korporátní daňové sazby jako daňová procenta. Ty se vyznačují svou jednoduchostí výpočtu a umožňují také mezinárodní srovnání. Za nedostatek lze považovat agregaci dat, která znemožňuje bližší analýzy.

Blechová (2008) dále dodává, že efektivní daňové sazby dané dle třetího způsobu výpočtu, tedy jako poměr agregovaných daní z příjmů korporací a potenciálně zdanitelného základu daně jsou též nazývány implicitními daňovými sazbami korporací.

Metoda zpětného makropohledu bude využita k posouzení daňového zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství ve 12. kapitole. V uvedené kapitole bude také určen vliv odčitatelných položek na daňové zatížení těchto odvětví.

- **Posouzení daňového zatížení pomocí metody dopředného mikropohledu a představení daňového zatížení členských států EU**

Metoda dopředného mikropohledu umožňuje obchodním korporacím posoudit daňové dopady na jejich investice. Mezi tyto metody jsou řazeny dle Kubátové (2011) nominální daňové sazby, daňové zákony a efektivní sazby daně. Jak již bylo zmíněno, nominální daňové sazby nejsou nejvhodnějším nástrojem pro srovnávání daňového zatížení jednotlivých států. Daňové zákony sice obsahují stěžejní informace o tom, jak případně bude vybraná investice v daném státě zdaněna, ale orientace v daňových zákonech jednotlivých států může být velmi náročná.

K mezinárodnímu srovnání nejlépe slouží efektivní daňové sazby. Szarowská (2011) uvádí jako metody využívající dopředného mikropohledu metodu Kinga a Fullertona (1984) a metodu OECD (1991), které byly následně rozšířeny autory Devereux a Griffith (1998).

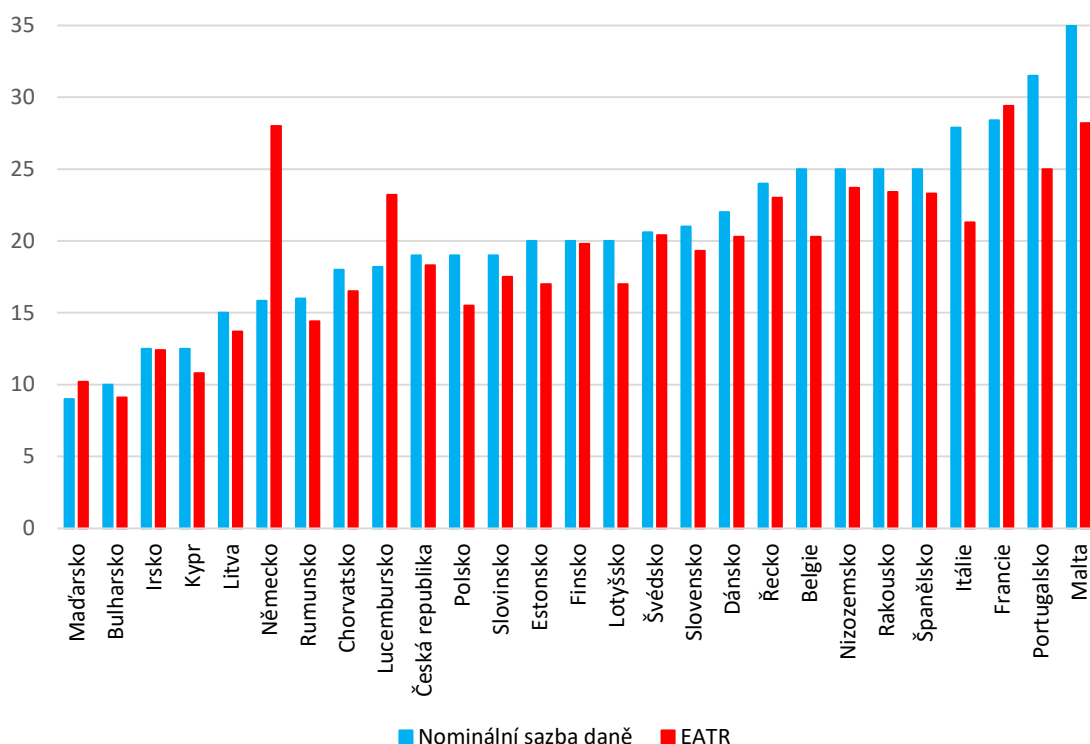
Devereux a Griffith (1998) rozlišují efektivní průměrnou daňovou sazbu (EATR) a efektivní mezní daňovou sazbu (EMTR), které jsou stanovovány pro hypotetickou investici.

Evropská komise (2017) uvádí, že efektivní mezní daňová sazba usnadňuje rozhodnutí, zda investici snížit či zvýšit, jelikož představuje daňové zatížení poslední investované peněžní jednotky do projektu, kdy je dosažena hranice výnosnosti.

OECD (2018) uvádí, že efektivní průměrné daňové sazby jsou založeny na srovnání čisté současné hodnoty investice před zdaněním a čisté současné hodnoty investice po zdanění. Právě efektivní průměrné daňové sazby musejí být brány v úvahu při rozhodování, ve které ze zvažovaných zemí bude investice realizována.

OECD (2018) při stanovení efektivních daňových sazeb pro mezinárodní srovnání využívá právě metody Devereuxa a Griffitha. Na následujícím obrázku jsou uvedeny výše nominálních daňových sazeb a efektivních průměrných daňových sazeb v členských státech Evropské unie v roce 2020. Konkrétní výše uvedených sazeb (i výše sazeb EMTR) jsou uvedeny v příloze G.

Obr. č. 10: Výše nom. daň. sazeb a ukazatele EATR v členských zemích Evropské unie



Zdroj: vlastní zpracování dle OECD, 2022

Z obrázku je zřejmé, že v některých státech je rozdíl mezi nominální sazbou a efektivní průměrnou daňovou sazbou velký, v jiných jsou tyto sazby téměř identické. Nejmenší rozdíl mezi sledovanými sazbami je v Irsku, Finsku a Švédsku. Výrazněji nižší efektivní průměrná sazba daně oproti nominální sazbě se týká například Malty, Itálie a Portugalska. Výrazně vyšší efektivní průměrná sazba daně oproti nominální je v Německu, vysoká hodnota je zaznamenána také u Lucemburska.

Průměrná výše nominální sazby daně z příjmů korporací byla v Evropské unii ve sledovaném roce 20,5 %. Průměrný ukazatel EATR byl mírně nižší na úrovni 19,3 %. Z obrázku č. 10 je patrné, že v případě České republiky rozdíl mezi sazbami není markantní, efektivní průměrná daňová sazba je nižší jen o 0,7 procentního bodu a nachází se úrovni 18,3 %.

Dle České národní banky (2020) nejvíce přímých investic z České republiky plyne do Nizozemska, Lucemburska a na Slovensko. Více než polovina (64 %) těchto investic plyne do finančních činností a pojišťovnictví. V Nizozemsku i v Lucembursku je

dle obrázku č. 10 daňové korporátní zatížení vyšší než v České republice, kdežto na Slovensku je daňové zatížení srovnatelné.

Naopak nejvíce přímých zahraniční investic plyne do České republiky z Nizozemska, Lucemburska a Německa. Přibližně 28 % investic plyne do finančních a pojišťovacích činností a 27 % do zpracovatelského průmyslu (ČNB, 2020). Dle obrázku č. 10 je pro uvedené země daňové korporátní zatížení nižší v České republice.

Daňové zatížení obchodních korporací mohou ovlivňovat odčitatelné položky od základu daně z korporátních příjmů. Nejvyšší daňové zatížení je v Německu, kde obchodní korporace mají možnost odpočtu čistých provozních ztrát bez časového omezení. Ztrátu mohou uplatnit i zpětně, obvykle do výše 1 milionu EUR. V důsledku koronavirové pandemie byla tato hranice posunuta až na 10 milionů EUR pro ztráty, které vznikly v letech 2020 a 2021. Následné uplatnění ztráty je také omezeno hranicí 1 milionu EUR navýšeného o 60 % běžného příjmu, který tuto částku převyšuje. Další daňové pobídky jsou v Německu velmi ojedinělé, například obchodní korporace nemají přímo možnost odpočtu na podporu výzkumu a vývoje jako je zvykem v České republice. Mohou však využít jiné formy podpory výzkumu a vývoje (PwC, 2022).

Gönther a Holzer (2021) doplňují, že pokud obchodní korporace zaměstnávají výzkumné pracovníky, mohou 25 % z mezd těchto pracovníků včetně příspěvků na sociální zabezpečení započíst s daňovou povinností. Podpory lze využít i v případě externího výzkumu, kde je možnost uplatnit pouze 15 % odměny vyplácené zhotoviteli (přesněji také 25 % ale z vyplácené odměny, která je pro podporu uznatelná jen ve výši 60 %). Pokud je uplatnitelná část nákladů na výzkum a vývoj vyšší než daňová povinnost obchodní korporace, vzniklý daňový bonus je obchodní korporaci vrácen. Podporu na výzkum a vývoj lze čerpat i ve ztrátových obdobích.

PwC (2022) uvádí, že dříve byl v Německu stanoven limit podpory na 500 tisíc EUR ročně. V důsledku koronavirové pandemie došlo v roce 2020 k navýšení, a to na 1 milion EUR. Tato hranice je časově omezena do 30. června 2026.

V příloze H je představeno, v jakých zemích mají obchodní korporace možnost odpočtu daňové ztráty. V Evropské unii mohou obchodní korporace tohoto odpočtu využít téměř ve všech zemích s výjimkou pouze Estonska a Lotyšska. Podmínky pro uplatnění odpočtů jsou v každé zemi odlišné, liší se například ve výši možného odpočtu či obdobími, ve kterých je možné tento odpočet uplatnit.

V Nizozemsku je například výše odpočtu daňové ztráty omezena na 1 milion EUR. V případě, že základ daně je vyšší než 1 milion EUR, pak mají obchodní korporace možnost uplatnění daňové ztráty pouze do výše 50 % základu daně (Deloitte, 2022).

Dále jsou v příloze H uvedeny země, ve kterých obchodní korporace mohou využít daňové úlevy v souvislosti s výzkumem a vývojem. Podobně jako v případě odpočtu daňové ztráty, většina zemí poskytuje nějakou formu daňové úlevy. Tyto úlevy se týkají například odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, slev na dani, nebo snížení daňových sazeb. Daňové úlevy nelze využít pouze v Bulharsku, Švédsku, Estonsku a Lotyšsku.

Některé země také v důsledku koronavirové pandemie upravily pravidla pro uplatnění odpočtů, aby podpořily obchodní korporace v nepříznivém období. Jako příklad lze uvést zpětný odpočet daňové ztráty, který byl nově zaveden také v České republice. Zpětný odpočet byl například nově umožněn v Rakousku, ale pouze přechodně pro ztráty z roku 2020 (PwC, 2022).

11 Vliv odčitatelných položek na vybraný vzorek obchodních korporací

Aby obchodní korporace byly schopné zjistit dopady z daně příjmů, musejí odlišovat pojetí účetního výsledku hospodaření od daňového. Také je vhodné, aby znaly možnosti, jakými mohou svou daňovou povinnost snížit. V předchozích kapitolách byly popsány položky, které snižují daňovou povinnost obchodních korporací. Otázkou ale zůstává, jakou roli při snižování korporátní daně hrají odčitatelné položky, tedy možnost odpočtu daňově ztráty, odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, odpočtu na podporu odborného vzdělávání a odpočtu bezúplatných plnění.

V této kapitole bude představen výzkum, jehož cílem je určení využití odčitatelných položek u vybraného vzorku obchodních korporací ke snížení jejich daňové povinnosti a také určení odchylky účetního výsledku hospodaření a daňového základu (popř. daňové ztráty).

Pomocí výzkumu bude hledána odpověď na následující obecnou otázku:

- Jak se liší účetní a daňový výsledek hospodaření u vybraného vzorku obchodních korporací a jaký dopad mají odčitatelné položky na tento vybraný vzorek?

K zodpovězení této otázky by měly pomoci následující specifické otázky:

- Kolik obchodních korporací ze zkoumaného vzorku vykazovalo účetní zisk či ztrátu a kolik kladný základ daně či daňovou ztrátu?
- Jak se liší účetní výsledek hospodaření před zdaněním od obecného a sníženého základu daně u vybraných obchodních korporací?
- Jaká je míra využití jednotlivých odčitatelných položek u vybraného vzorku korporací?
- Jak odčitatelné položky ovlivňují základ daně a daňovou povinnost vybraného vzorku obchodních korporací?
- Jak odčitatelné položky ovlivňují čistý výsledek hospodaření vybraného vzorku obchodních korporací?
- Jaké je daňové zatížení zkoumaného vzorku korporací a nakolik je ovlivněno odčitatelnými položkami?

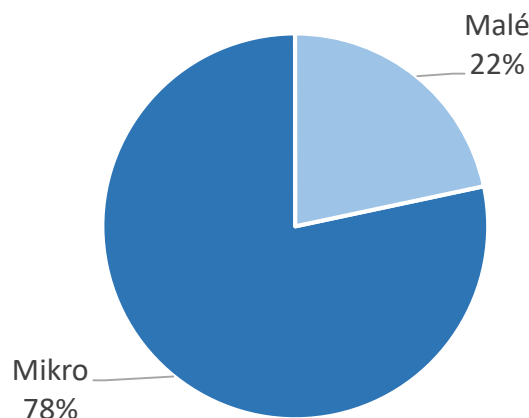
Uvedeným otázkám se věnují následující podkapitoly.

11.1 Charakteristika zkoumaného vzorku obchodních korporací

Při výzkumu byly zkoumány tiskopisy daňových přiznání 83 obchodních korporací, které budou charakterizovány v následujícím textu. Daňová přiznání všech zkoumaných korporací byla podávána za zdaňovací období roku 2020.

Nejprve byla zjišťována velikost vybraných obchodních korporací, která je v daňovém přiznání uvedena na řádce 7 a je určena § 1b ZoÚ. Jsou rozlišovány mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Kritéria pro zařazení obchodní korporace do zmíněných kategorií jsou specifikována v příloze I. Velikost zkoumaných korporací je uvedena pomocí následujícího obrázku.

Obr. č. 11: Velikost zkoumaného vzorku obchodních korporací dle § 1b ZoÚ



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

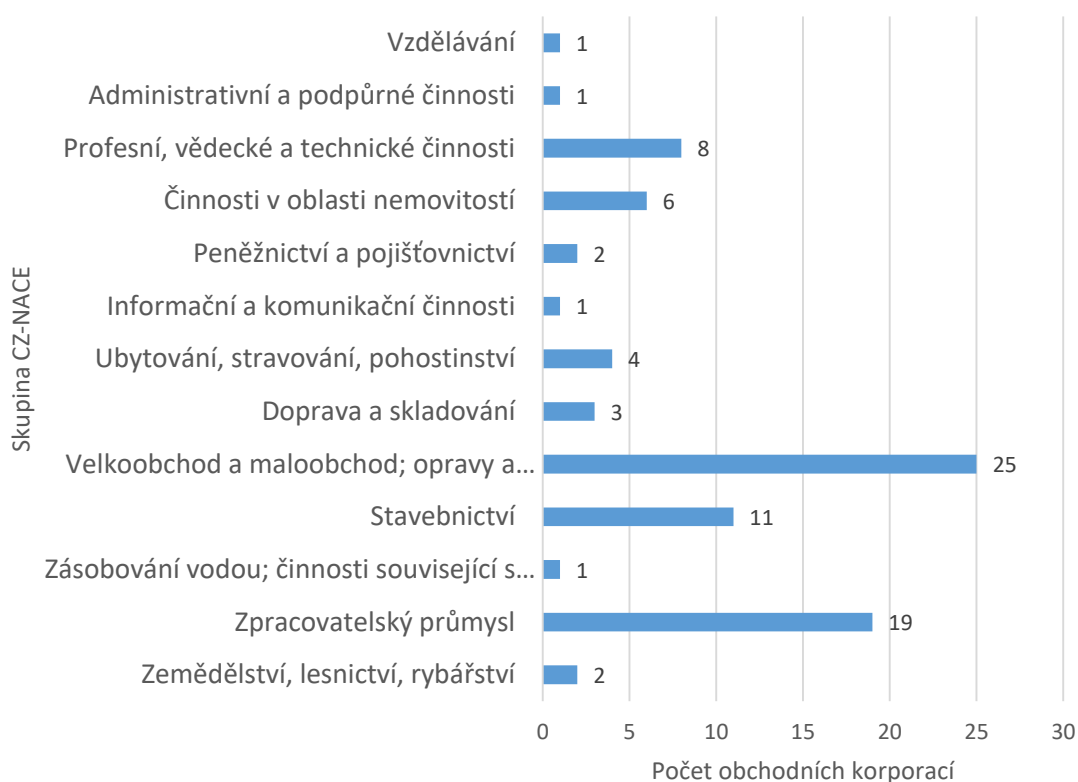
Z obrázku je patrné, že přibližně tři čtvrtiny zkoumaných korporací, přesně 65, splňovaly podmínky pro mikro podnik. Zbýlá čtvrtina patřila mezi malé podniky, konkrétně se jednalo o 18 obchodních korporací.

Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR (2021) sleduje velikost ekonomických subjektů pouze na základě počtu zaměstnanců a uvádí, že v České republice tvoří mikro, malé a střední podniky 99 % všech podniků. V roce 2020 byly MSP tvořeny z 95,6 % mikropodniky, z 3,5 % malými podniky a pouze z 0,9 % středními podniky. Lze se domnívat, že obdobně se vyskytují i samotné obchodní korporace, a tedy mikro a malé obchodní korporace jsou v České republice nejvíce zastoupeny. Proto je

nezbytné zjistit, jak uvedenou skupinu ovlivňují odčitatelné položky od základu daně z příjmů.

Dále byly vybrané obchodní korporace klasifikovány dle předmětu jejich ekonomické činnosti pomocí kódu CZ-NACE. Oblasti působení vybraných obchodních korporací jsou uvedeny na následujícím obrázku.

Obr. č. 12: Klasifikace vybraných obchodních korporací dle skupin CZ-NACE



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z obrázku č. 12 je patrné, že nejvíce zkoumaných obchodních korporací se věnuje velkoobchodnímu a maloobchodnímu prodeji a opravě a údržbě motorových vozidel. Do této skupiny bylo zařazeno celkem 25 obchodních korporací. Druhou nejvíce zastoupenou skupinou je skupina zabývající se zpracovatelským průmyslem. Do této skupiny bylo zařazeno celkem 19 obchodních korporací, které se zabývají například výrobou potravinářských výrobků, textilií, elektrických zařízení nebo opravou a instalací strojů a zařízení. Dále celkem 11 obchodních korporací působilo v oblasti stavebnictví, 8 se věnovalo profesní, vědecké a technické činnosti a 6 činnostem v oblasti nemovitostí. Zbýlé oblasti podnikání byly zastoupeny méně než 5 obchodními korporacemi a jednalo

se o činnosti souvisejícími s ubytováním, stravováním a pohostinstvím, dopravou a skladováním, zemědělstvím, lesnictvím a rybářstvím, peněžnictvím a pojišťovnictvím, vzděláváním, administrativou a podpůrnými činnostmi, informačními a komunikačními činnostmi a zásobování vodou.

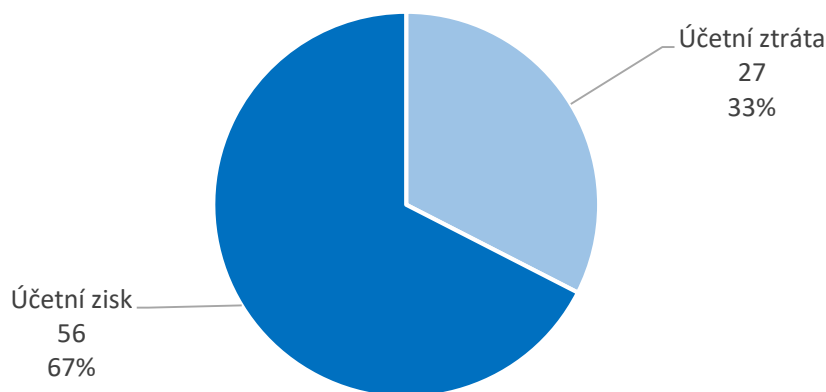
11.2 Srovnání účetního a daňového výsledku hospodaření

Aby obchodní korporace správně určily svou daňovou povinnost a čistý účetní výsledek hospodaření, musejí rozlišovat mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření. V následujícím textu budou představeny vykázané výsledky zkoumaného vzorku korporací nejprve z hlediska účetního a poté z hlediska daňového.

- **Účetní výsledek hospodaření**

Jak již bylo zmíněno, účetní výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi účetními výnosy a náklady. Obchodní korporace mohou dosahovat účetního zisku, což je žádoucí, nebo také účetní ztráty. Na následujícím obrázku je představen hrubý účetní výsledek hospodaření zkoumaného vzorku obchodních korporací.

Obr. č. 13: Účetní výsledek hospodaření vybraného vzorku obchodních korporací



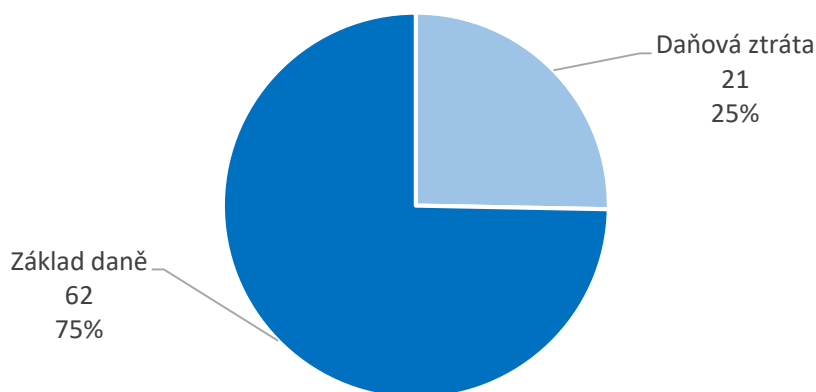
Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z obrázku č. 13 vyplývá, že 56 obchodních korporací dosahovalo účetního zisku, což představuje 67 % zkoumaného vzorku. Účetní ztráty dosahovalo zbylých 27 obchodních korporací, tedy 33 %. Výsledky v účetní oblasti se ale nutně nemusejí shodovat s daňovými.

- **Daňový výsledek hospodaření**

Daňový základ byl v předchozích kapitolách charakterizován jako část, o kterou daňové výnosy převyšují daňové náklady, kdežto daňová ztráta představuje naopak situaci, kdy daňové náklady převyšují daňové výnosy. Výsledky zkoumání jsou shrnuty do následujícího obrázku.

Obr. č. 14: Daňový výsledek hospodaření vybraného vzorku obchodních korporací



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Obrázek č. 14 prezentuje, že kladného daňového základu dosáhlo přesně 62 zkoumaných obchodních korporací, což představuje tři čtvrtě korporací z celkového počtu. Daňové ztráty vykazovalo 21 obchodních korporací, což je zbylá jedna čtvrtina.

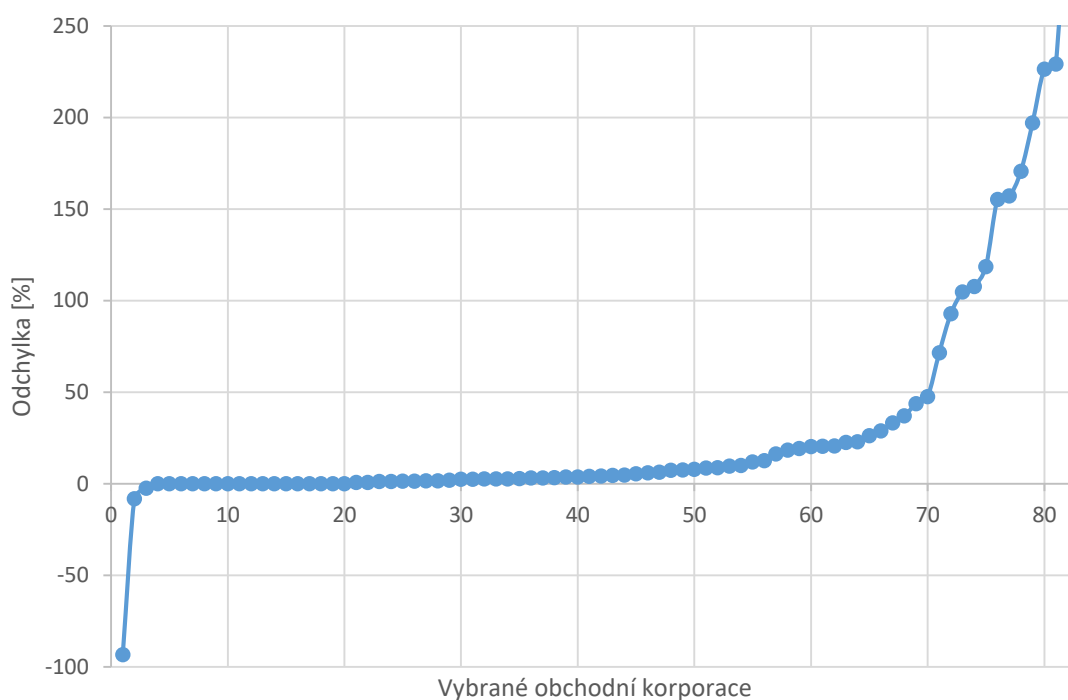
Daňová povinnost obchodních korporací, které vykazují ztrátu, byla za zkoumané zdaňovací období nulová. Tyto obchodní korporace mají možnost uplatnit odpočet této daňové ztráty v následujících pěti zdaňovacích obdobích, nebo prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání za předcházející dvě.

Z výsledků je zřejmé, že ačkoli 6 obchodních korporací vykazovalo záporný účetní výsledek hospodaření, z daňového hlediska dosahovaly kladného základu daně, který určil jejich daňovou povinnost.

- **Odlišnost účetního a daňového výsledku hospodaření**

Dále bylo zkoumáno, jak se u vybraných obchodních korporací lišil účetní výsledek hospodaření od obecného daňového základu (resp. daňové ztráty). Jejich výslednou odchylku prezentuje následující obrázek.

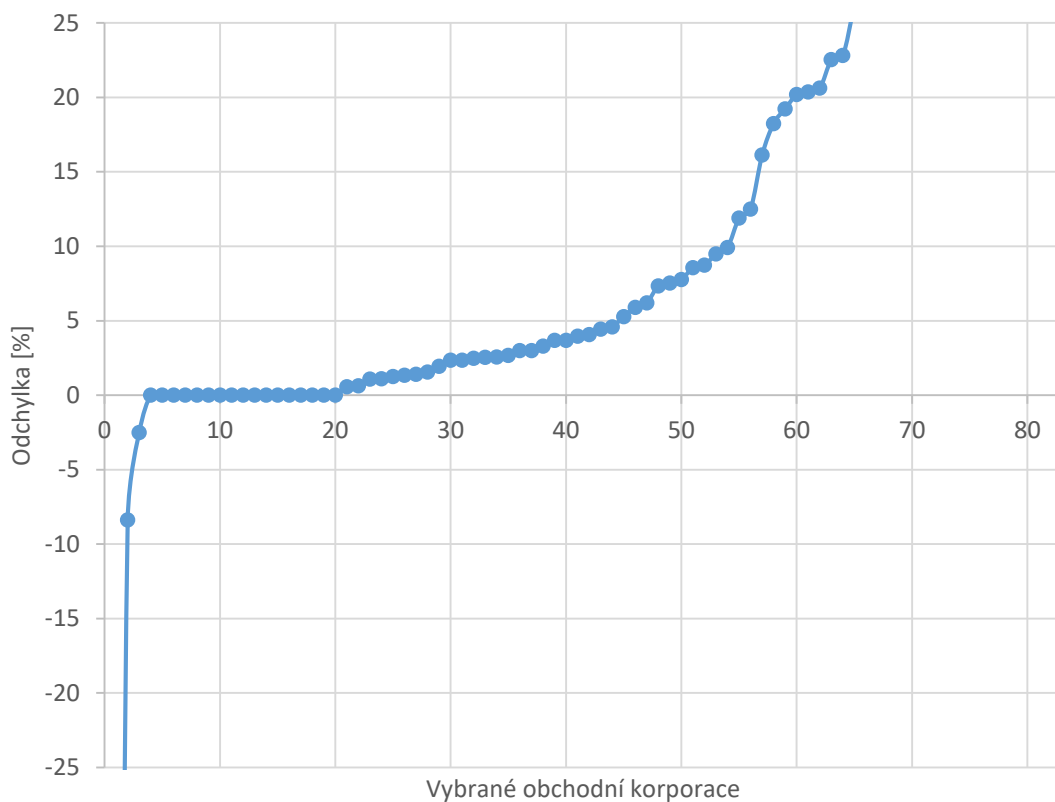
Obr. č. 15: Procentní odchylka obecného daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z obrázku č. 15 je zřejmé, že pouze v několika málo případech byl daňový výsledek hospodaření nižší než účetní. Dále obrázek prezentuje, že v mnoha případech se nelišily vůbec, nebo jen o několik procent. U určitého počtu byla odchylka vysoká a křivka odchylky strmě stoupala. Dvě odlehlé hodnoty nejsou v grafu zachyceny, a to odchylky 358 % a 1 044 %. Detailnější pohled na vývoj odchylek rozdílného pojetí výsledků hospodaření je představen na následujícím obrázku.

Obr. č. 16: Detail procentní odchylky obecného daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Díky detailnějšímu pohledu na vývoj odchylky je zřejmé, že daňový výsledek hospodaření byl nižší než účetní jen ve 3 případech. U 17 obchodních korporací se výsledky hospodaření nelišily a odchylka tedy byla nulová. U zbylých 63 obchodních korporací byl daňový výsledek hospodaření vyšší než účetní.

Vybrané charakteristiky popisující odchylku obecného daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 3: Vybrané charakteristiky popisující odlišnost daňového a účetního výsledku hospodaření (obecný základ daně)

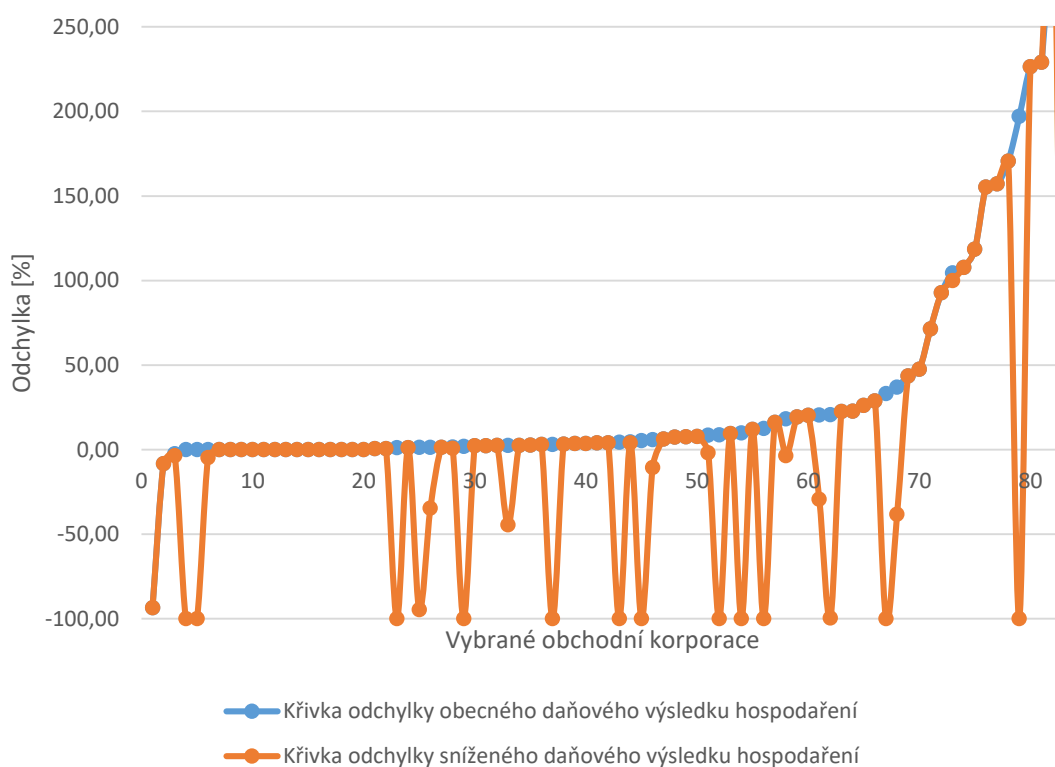
Aritmetický průměr	44,26 %
Modus	0 %
Medián	4,59 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tabulka uvádí, že průměrná odchylka daňového a účetního výsledku hospodaření u vybraného vzorku obchodních korporací byla 44,26 %. Pro určení modu byly odchylky nejprve zaokrouhleny na celá čísla. Modus byl pak stanoven na 0% odchylku, nejčastěji se tedy obecný základ daně a výsledek hospodaření nelišil. Medián zkoumané odchylky byl 4,59 %.

Obchodní korporace, které dosahovaly kladného daňového výsledku hospodaření, tedy základu daně, jej mohou dále ponížít o odčitatelné položky, a tím snížit svou daňovou povinnost. Jak již bylo zmíněno, obecný základ daně snížený o možné odpočty se nazývá sníženým. Na následujícím obrázku je předchozí obrázek navíc doplněn o odchylku sníženého daňového základu.

Obr. č. 17: Procentní odchylky sníženého daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Doplněním obrázku o křivku odchylky sníženého daňového základu, ze kterého je následně počítána daňová povinnost, je patrné, že v několika případech se daňový výsledek hospodaření snížil o 100 %, tedy na nulový základ daně. Uplatněním odčitatelných položek tedy lze výrazně snížit daňovou povinnost.

Vybrané charakteristiky popisující odchylku daňového a účetního výsledku hospodaření doplněnou o uplatnění odčitatelných položek od základu daně zkoumaného souboru obchodních korporací jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 4: Vybrané charakteristiky popisující odlišnost daňového a účetního výsledku hospodaření (snížený základ daně)

Aritmetický průměr	4,33 %
Modus	0 %, - 100 %
Medián	0,63 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

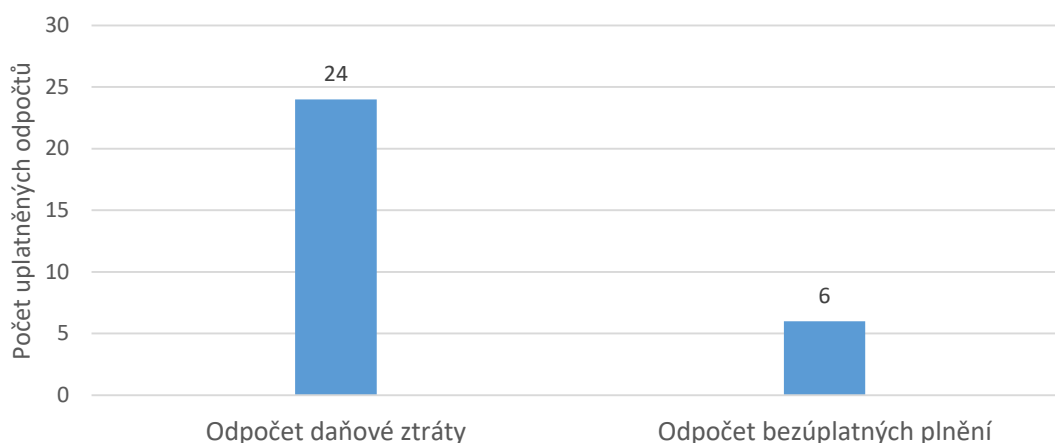
Z tabulky vyplývá, že aritmetický průměr odchylky daňového základu se zohlednění odčitatelných položek a účetního výsledku hospodaření je 4,33 %. Modus je v tomto případě bimodální a uvádí odchylky 0 % a – 100 %. Stejně často se tedy ve zkoumaném souboru objevoval případ, kdy se výsledek hospodaření a snížený základ daně nelišil a kdy se snížil až na nulový základ daně. Pro jeho určení byly zjištěné odchylky nejprve zaokrouhleny na celá čísla. Medián byl v tomto případě pouze 0,63 %.

Při porovnání výsledků odchylek obecného a sníženého daňového výsledku od účetního, je zřejmé, že aritmetický průměr odchylek se výrazně snížil z hodnoty 44,26 % na 4,33 %. V souboru se také při uplatnění odčitatelných položek mnohem častěji objevovaly nulové daňové základy. Medián se také snížil z hodnoty 4,59 % na pouhých 0,63 %. Je zřejmé, že možnost uplatnění odpočtů od základu daně v průměru umožnila přiblížení základu daně k účetnímu výsledku hospodaření, a tedy celkovému snížení odchylky. Při zaměření pouze na obchodní korporace, které odpočtu využily, je zřejmé, že díky odpočtům se snížený základ daně v mnoha případech snížil pod úroveň účetního výsledku hospodaření.

11.3 Vliv odčitatelných položek na základ daně a daňovou povinnost

Z vybraného vzorku 83 obchodních korporací si odpočty mohlo uplatit pouze 62 korporací, jejichž daňový výsledek hospodaření byl kladný. Odčitatelné položky od základu daně z příjmů celkem uplatnilo 28 obchodních korporací, které představovaly 45,2 %. O jaké odpočty se jednalo a četnost jejich využití specifikuje následující obrázek.

Obr. č. 18: Využití odčitatelných položek u vybraného vzorku korporací

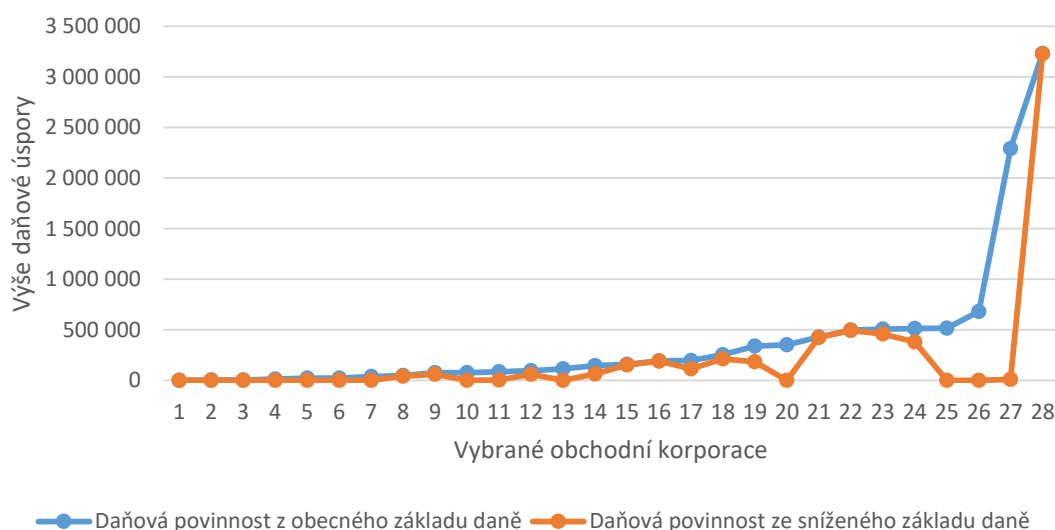


Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z výše uvedeného obrázku vyplývá, že odpočet daňové ztráty uplatnilo celkem 24 obchodních korporací, kdežto odpočet bezúplatných plnění jen 6. Pouze dvě obchodní korporace uplatnily oba zmíněné odpočty současně. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání nebyl využit žádnou zkoumanou obchodní korporací.

Odpočet těchto položek umožnil vybraným obchodním korporacím snížení jejich daňové povinnosti, která byla zkoumána v absolutní výši a je zachycena na následujícím obrázku.

Obr. č. 19: Daňová úspora u vybraných obchodních korporací díky uplatnění odčitatelných položek v absolutní výši



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z uvedeného obrázku je patrné, že v několika případech byla daňová povinnost vypočtená ze sníženého základu daně oproti daňové povinnosti z obecného základu daně snížena až na nulu, kdežto v jiných případech se daňová povinnost významně neliší. Z obrázku ale není zřejmé, jaký byl vliv odpočtu daňové ztráty a odpočtu bezúplatných plnění na snížení daňové povinnosti. Z toho důvodu je na následujících dvou obrázcích uvedeno, o kolik procent se daňová povinnost sníží v důsledku uplatnění vybraného odpočtu od daňového základu. Obchodní korporace mohou uplatnit daňovou ztrátu do výše základu daně.

Obr. č. 20: Procentní odchylka daňové povinnosti při uplatnění odpočtu daňové ztráty



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Obrázek č. 20 uvádí, o kolik procent se sníží daňová povinnost díky uplatnění odpočtu daňové ztráty. Využitím tohoto odpočtu mělo 15 obchodních korporací, tedy více než polovina uplatňujících korporací, nulovou daňovou povinnost a odchylka je tedy – 100 %. Průměrně se daňová povinnost díky odpočtu daňové ztráty snížila o 75,8 %.

Dále malý počet obchodních korporací využil možnost uplatnění odpočtu bezúplatných plnění, jehož vliv na daňovou povinnost je představen na následujícím obrázku. Zdaňovací období u zkoumaných obchodních korporací skončilo k 31. prosinci 2020, bylo tedy možné uplatnit odpočet bezúplatných plnění nejvýše do 30 % sníženého daňového základu o ostatní odpočty.

Obr. č. 21: Procentní odchylka daňové povinnosti při uplatnění odpočtu bezúplatných plnění



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z uvedeného obrázku plyne, že daňová povinnost se díky odpočtu bezúplatných plnění snížila jen velmi mírně, nejvíce o 1,2 %.

Rozdíly zohlednění odčitatelných položek při výpočtu daňové povinnosti u vybraného vzorku obchodních korporací shrnuje následující tabulka.

Tab. č. 5: Srovnání daňové povinnosti z obecného a sníženého základu daně

	Obecný základ daně	Snížený základ daně
Maximální daňová povinnost	3 232 660 Kč	3 229 810 Kč
Minimální daňová povinnost	190 Kč	0 Kč
Aritmetický průměr	253 481 Kč	175 800 Kč
Medián	90 250 Kč	49 020 Kč
Celková daňová povinnost	15 715 850 Kč	10 899 540 Kč
Celková úspora	4 816 310 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z tabulky je zřejmé, že nejvyšší daňová povinnost bez zohlednění možných odpočtů od základu daně u zkoumaných obchodních korporací činila 3 232 660 Kč, naopak nejnižší byla stanovena na 190 Kč. Průměrná daň z příjmů zkoumaných obchodních korporací bez vlivu odčitatelných položek byla 253 481 Kč a medián byl stanoven na částku 90 250 Kč.

Po zohlednění odčitatelných položek při stanovení daňové povinnosti vybraných obchodních korporací byla nejvyšší daňová povinnost mírně nižší a činila 3 229 810 Kč.

Nejnižší daňová povinnost byla nulová. Průměrná daň z příjmů u vybraného vzorku obchodních korporací klesla na 175 800 Kč a medián byl 49 020 Kč.

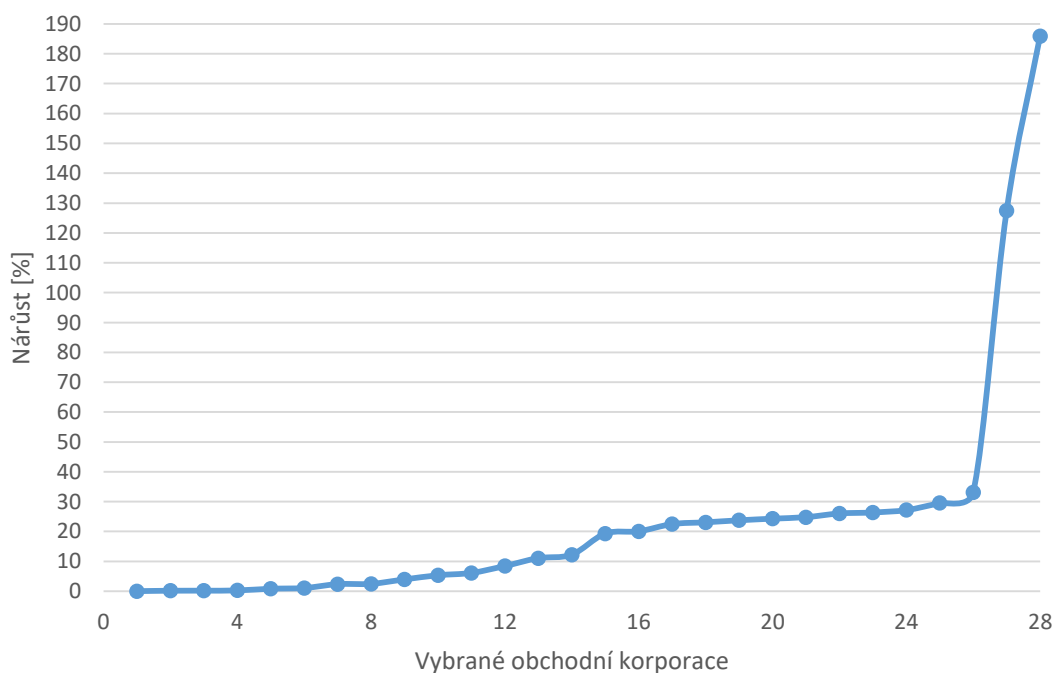
Daňová povinnost zkoumaných obchodních korporací z obecného základu daně činila v součtu 15 715 850 Kč, kdyžto daňová povinnost plynoucí ze sníženého základu daně 10 899 540 Kč. Celková daňová povinnost zkoumaného vzorku korporací tedy klesla o 30,6 %. Daňová úspora díky snížení daňového základu o odčitatelné položky činila celkem 4 816 253 Kč.

Odpočty od základu daně hrály významnou roli při snížení daňové povinnosti zkoumaného vzorku obchodních korporací, jelikož žádná z nich neuplatnila slevy na dani.

11.4 Vliv snížení daňové povinnosti na čistý výsledek hospodaření

V předchozích kapitolách bylo přiblíženo, že čistý účetní výsledek hospodaření neboli EAT představuje hrubý výsledek hospodaření snížený o daňovou povinnost obchodní korporace. V podniku je určen pro jeho další růst, nebo je rozdělen mezi vlastníky (Růčková, 2019). Vliv uplatnění odpočtů na čistý výsledek hospodaření je představen na následujícím obrázku.

Obr. č. 22: Procentní nárůst čistého výsledku hospodaření v důsledku uplatnění odpočtů



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z uvedeného obrázku je zřejmé, že nárůst čistého výsledku hospodaření byl u 12 obchodních korporací nižší než 10 %. Pouze u 3 korporací se nárůst pohyboval v rozmezí od 20 % do 30 %. Počet obchodních korporací, jejichž čistý výsledek hospodaření vzrostl v rozmezí od 20 % do 30 %, byl znovu vyšší, celkem se jednalo o 10 obchodních korporací. Mírně nad úroveň 30 % se pohybovala jen jedna obchodní korporace. Pouze ve dvou případech byl nárůst velmi výrazný a to o 127 % a 186 %. Průměrný nárůst čistého výsledku hospodaření byl 23,9 %.

11.5 Daňové zatížení vybraného vzorku obchodních korporací

V následujícím textu bude posouzeno daňové zatížení zkoumaného vzorku 83 obchodních korporací. Dále bude zkoumáno, jaký vliv na daňové zatížení mají uplatněné odpočty od daňového základu.

Daňové zatížení bude vyjádřeno pomocí ukazatele efektivní daňové sazby, která bude stanovena metodou zpětného mikropohledu. Tato metoda byla přiblížena v 10. kapitole a je vhodná ke stanovení daňového zatížení konkrétních obchodních korporací.

Daňové zatížení zkoumaných obchodních korporací bylo vyjádřeno pomocí efektivní daňové sazby, která byla stanovena pomocí následujícího vzorce:

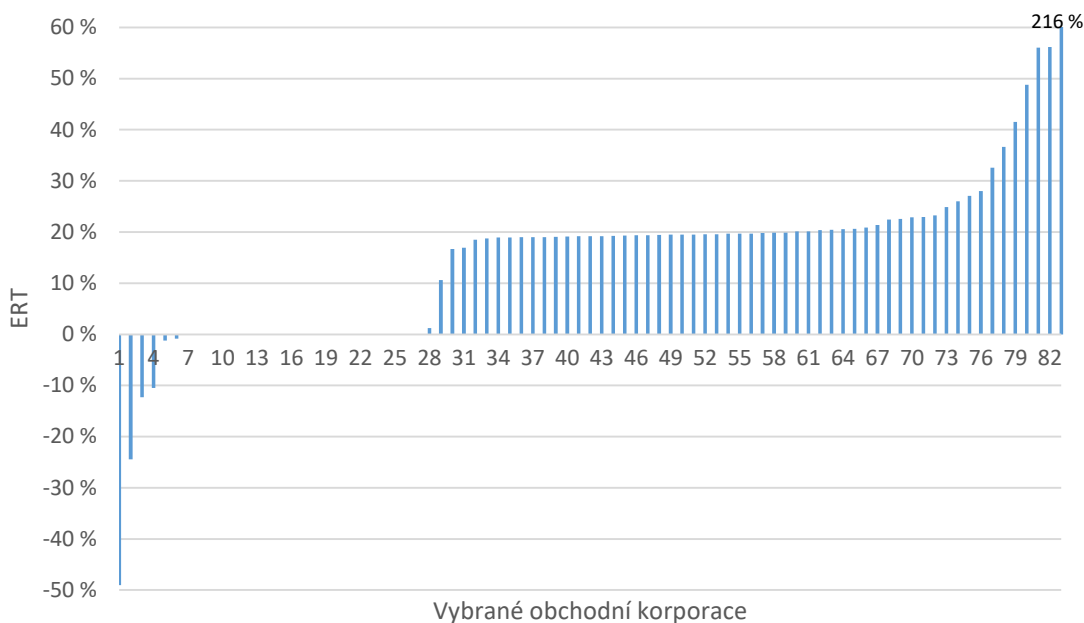
$$ETR = \frac{\text{daňová povinnost z příjmu obchodní korporace}}{\text{celkový výsledek hospodaření před zdaněním}}$$

(Blechová, 2008)

(4)

Nejprve bylo zkoumáno daňové zatížení obchodních korporací bez vlivu odčitatelných položek od daňového základu. Výpočet efektivní daňové sazby tedy vycházel z daňové povinnosti plynoucí pouze z obecného základu daně. Zmíněná sazba byla vypočtena pro každou zkoumanou obchodní korporaci a výsledek zkoumání je představen pomocí následujícího obrázku.

Obr. č. 23: Efektivní daňové sazby bez uplatnění odpočtů od základu daně



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z obrázku je patrné, že několik obchodních korporací dosahovalo nulové efektivní daňové sazby a jejich daňová povinnost tedy byla nulová. V mnoha případech se zkoumaná sazba pohybovala přibližně na úrovni 20 %. Mimo grafické zobrazení leží jediná odlehlá hodnota, kdy efektivní daňová sazba činila 216 %.

V následující tabulce jsou uvedeny vybrané charakteristiky popisující výsledky zkoumání.

Tab. č. 6: Vybrané charakteristiky popisující efektivní daňovou sazbu.

Aritmetický průměr (EATR)	16,39 %
Modus	0 %
Medián	19,20 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Tabulka uvádí, že průměrná efektivní daňová sazba činila 16,39 %. V porovnání s nominální daňovou sazbou ve výši 19 % je tedy tato efektivní sazba o 2,61 procentních bodů nižší. Modus představující nejčtenější hodnotu ve zkoumaném souboru činil 0 %, pro jeho zjištění byly výsledky zaokrouhleny na celá čísla. Medián byl na úrovni 19,2 %.

Při dalším zkoumání již byly ve výpočtu efektivní daňové sazby zohledněny možné odpočty snižující základ daně. Tato sazba byla vypočtena pro každou zkoumanou obchodní korporaci a výsledné hodnoty jsou představeny na následujícím obrázku.

Obr. č. 24: Efektivní daňové sazby u jednotlivých obchodních korporací



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Z obrázku vyplývá, že nejvíce obchodních korporací ze zkoumaného vzorku dosahovalo nulové efektivní daňové sazby a jejich daňová povinnost tedy byla nulová. Jednalo se o 34 obchodních korporací, které představují přibližně 40 % zkoumaného vzorku. Druhou nejpočetnější skupinou obchodních korporací byly takové, jejichž efektivní daňová sazba se pohybovala kolem 20 %.

Vybrané charakteristiky popisující efektivní daňovou sazbu zkoumaného vzorku korporací jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 7: Vybrané charakteristiky popisující efektivní daňovou sazbu.

Aritmetický průměr (EATR)	9,75 %
Modus	0 %
Medián	10,55 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

V tabulce je uvedeno, že průměrná efektivní daňová sazba u zkoumaného vzorku korporací dosahovala 9,75 %. V porovnání s 19% nominální daňovou sazbou je tedy o 9,25 procentních bodů nižší. Modus byl po zaokrouhlení hodnot 0 % a medián 10,55 %.

Díky využití položek odčitatelných od základu daně z příjmů se u zkoumaného vzorku korporací snížila průměrná efektivní daňová sazba z 16,39 % na 9,75 %, diference tedy byla 6,64 procentních bodů. Modus byl v obou případech 0 %, ale medián klesl z hodnoty 19,2 % na 10,55 %. Z uvedeného plyne, že se díky využití odpočtů od základu daně snížilo daňové zatížení zkoumaných obchodních korporací.

12 Posouzení vlivu odčitatelných položek na daňové zatížení hospodářských odvětví

V předchozí kapitole byl zkoumán přímý vliv odčitatelných položek na mikro a malé obchodní korporace. Nyní bude výzkum zaměřen na jednotlivá odvětví národního hospodářství.

V této kapitole bude představeno posouzení daňového zatížení jednotlivých hospodářských odvětví České republiky a role odčitatelných položek od základu daně v daňovém zatížení jednotlivých odvětví.

K posouzení daňového zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství byly využity ukazatele efektivních daňových sazeb stanovených pomocí metody zpětného makropohledu. Tato metoda byla představena v 10. kapitole.

Efektivní daňová sazba v každém odvětví byla stanovena pomocí následujícího vzorce:

$$\text{Efektivní daňová sazba} = \frac{\text{agregovaná daň z příjmů PO ve vybraném odvětví}}{\text{agregovaný hrubý účetní výsledek hospodaření PO ve vybraném odvětví}}$$

(Blechová, 2008)

(5)

K výpočtu efektivních daňových sazeb v hospodářských odvětvích byla využita data z daňové statistiky, kterou uveřejňuje Finanční správa České republiky za jednotlivá zdaňovací období. Výpočty v této kapitole vycházejí z dat uveřejněných za zdaňovací období roku 2020. V daňové statistice jsou uvedeny agregované veličiny, které byly zaznamenány v daňových přiznání. Tyto agregované veličiny jsou sledovány pro všechny právnické osoby dle velikosti jejich daňového základu a dle ekonomických činností vyjádřených pomocí skupin CZ-NACE.

V daňové statistice je tedy uvedena agregovaná výše účetního výsledku hospodaření před zdaněním v jednotlivých hospodářských odvětvích i výše agregované daňové povinnosti v jednotlivých odvětvích. Tyto dvě veličiny umožňují určit skutečné daňové zatížení v jednotlivých hospodářských odvětvích.

Dále je v daňové statistice uvedena také výše agregovaných daňových odpočtů (s výjimkou odpočtu na podporu odborného vzdělávání) a agregovaných slev. Díky těmto veličinám je možné stanovit agregovanou daňovou povinnost v jednotlivých odvětvích

bez vlivu sledovaných odpočtů. Postup stanovení agregované daňové povinnosti vychází z běžného postupu stanovení daňové povinnosti z příjmů obchodní korporace, který byl popsán v 9. kapitole. Z uvedené kapitoly byl tedy odvozen následující vzorec pro výpočet agregované výše daňové povinnosti bez vlivu odpočtů ve vybraném odvětví:

$$\text{Agregovaná výše daně bez vlivu odpočtů} = (ASZD + AO_i) \times sd - ASD \quad (6)$$

kde: *ASZD* agregovaný snížený základ daně ve vybraném odvětví,
AO_i agregovaná výše daňového odpočtu *i* ve vybraném odvětví,
sd sazba daně z příjmů právnických osob,
ASD agregovaná výše slevy na dani ve vybraném odvětví.

Díky přepočtu daňové povinnosti bez vlivu vybraných odpočtů je možné stanovit efektivní daňové sazby bez jejich vlivu, a tedy zhodnotit vliv jednotlivých odčitatelných položek od základu daně z příjmů na jednotlivá odvětví. Efektivní daňové sazby byly stanoveny dle vzorce č. 5, kde v čitateli zlomku je použita vypočtená daňová povinnost bez vlivu vybraného odpočtu či všech odpočtů.

12.1 Posouzení daňového zatížení hospodářských odvětví a celkový vliv možnosti uplatnění odpočtů

V roce 2020 bylo dle daňové statistiky podáno celkem 505 183 daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob. Přehled zkoumaných odvětví národního hospodářství dle členění ekonomických činností CZ-NACE a počet podaných daňových přiznání v těchto odvětvích v uvedeném roce je představen v příloze J. V podaných daňových přiznání bylo uvedeno, že nejvíce obchodních korporací se věnuje velkoobchodu, maloobchodu a opravě motorových vozidel. Celkem se jednalo o 102 114 právnických osob (Finanční správa, 2022).

V následující tabulce jsou stanoveny skutečné hodnoty efektivních daňových sazeb, které zohledňují uplatněné odpočty od základu daně a také hodnoty efektivních daňových sazeb zcela bez jejich vlivu. Efektivní daňové sazby byly stanoveny pro jednotlivá odvětví dle skupin CZ-NACE pomocí agregovaných veličin uvedených za rok 2020. Rozdíl mezi skutečnými efektivními daňovými sazbami a efektivními daňovými sazbami bez vlivu odpočtů je naznačen pomocí vypočtené difference.

Tab. č. 8: Efektivní daňové sazby hospodářských odvětví

Odvětví národního hospodářství Skupina CZ-NACE	Skutečná efektivní daňová sazba	Efektivní daňová sazba bez vlivu odpočtů	Diference
Činnosti exteritoriálních organizací a orgánů	-18,29 %	-18,29 %	0,00
Ubytování, stravování, pohostinství	-4,54 %	-6,06 %	1,53
Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	1,66 %	1,66 %	0,00
Činnosti domácností jako zaměstnavatelů, činnosti domácností produkující blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu	1,75 %	82,77 %	81,01
Peněžnictví a pojišťovnictví	9,97 %	10,19 %	0,22
Činnosti v oblasti nemovitostí	10,94 %	12,59 %	1,65
Vzdělávání	13,32 %	15,96 %	2,64
Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	13,41 %	13,92 %	0,51
Zdravotní a sociální péče	17,29 %	20,06 %	2,77
Profesní, vědecké a technické činnosti	19,25 %	21,23 %	1,98
Stavebnictví	19,46 %	20,90 %	1,44
Zásobování vodou, činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	20,23 %	21,19 %	0,96
Zemědělství, lesnictví, rybářství	20,39 %	22,87 %	2,48
Informační a komunikační činnosti	21,78 %	24,10 %	2,32
Velkoobchod a maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel	22,83 %	23,98 %	1,14
Zpracovatelský průmysl	22,99 %	25,08 %	2,09
Ostatní činnosti	28,66 %	31,54 %	2,88
Administrativní a podpůrné činnosti	35,46 %	39,79 %	4,33
Doprava a skladování	45,22 %	48,80 %	3,58
Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	67,11 %	82,89 %	15,78
Těžba a dobývání	1 144 %	1 445 %	301

Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

V tabulce č. 8 je uvedeno skutečné daňové zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství, které je vyjádřeno pomocí efektivní daňové sazby. V oblasti ubytování, stravování a pohostinství je efektivní daňová sazba záporná z důvodu záporného účetního výsledku hospodaření před zdaněním. Nejnižší efektivní daňová sazba byla v oblasti činností domácností jako zaměstnavatelů a činností domácností produkující výrobky a služby pro vlastní potřebu. Jedná se o velmi málo početnou skupinu a daňové zatížení bylo pouze 1,75 %. V porovnání s nominální daňovou sazbou byla efektivní daňová sazba nízká také u obchodních korporací, které se věnují peněžnictví a pojišťovnictví, činnostem v oblasti nemovitostí, vzdělávání a výrobě a rozvodu elektřiny, plynu, tepla a

klimatizovaného vzduchu. V těchto odvětvích se ukazatel efektivní daňové sazby pohyboval přibližně v intervalu od 9,97 % do 13,41 %.

Efektivní daňová sazba byla v porovnání s nominální daňovou sazbou mírně nižší v oblasti zdravotní a sociální péče, konkrétně na úrovni 17,29 %. Na velmi podobné úrovni jako nominální daňová sazba se pohybovala v oblasti profesních, vědeckých a technických činností (19,25 %) a v oblasti stavebnictví (19,46 %). Mírně vyšší byla efektivní daňová sazba oproti nominální sazbě v oblasti věnující se zásobování vodou a činnostem souvisejícími s odpadními vodami, odpady a sanacemi (20,23 %), zemědělství, lesnictví a rybářství (20,39 %), v oblasti věnující se informačním a komunikačním činnostem (21,78 %), velkoobchodu, maloobchodu a opravám motorových vozidel (22,83 %) a zpracovatelskému průmyslu (22,99 %).

U zbylých oblastí byla efektivní daňová sazba podstatně vyšší než nominální daňová sazba a růst byl skokový. V oblasti ostatních činností byla efektivní daňová sazba na úrovni 28,66 %, v oblasti administrativních a podpůrných činností 35,46 %, dopravy a skladování 45,22 % a v oblasti zaměřené na kulturu, zábavu a rekreaci 67,11 %. Nejvyšší daňové zatížení, které je vyjádřené pomocí efektivní daňové sazby, bylo v oblasti věnující se těžbě a zpracovatelskému průmyslu. Zde byla tato sazba na úrovni 114,4 %. Důvodem takto vysoké efektivní daňové sazby byl velký rozdíl mezi agregovaným účetním výsledkem hospodaření a agregovaným daňovým základem. To způsobilo, že agregovaná daňová povinnost obchodních korporací byla v konečném důsledku výrazně vyšší než agregovaný účetní výsledek hospodaření.

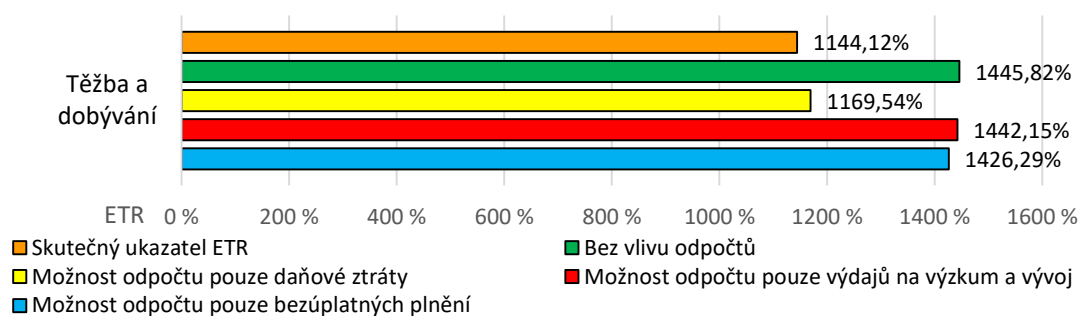
Dále je tabulka představuje efektivní daňové sazby bez vlivu odpočtu daňové ztráty, odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu bezúplatných plnění. Z tabulky je zřejmé, že efektivní daňová sazba se oproti skutečným hodnotám ve všech případech zvýšila (s výjimkou právnických osob věnujících se činnostem státní povahy). K nejvýraznějšímu nárůstu došlo u právnických osob věnujících se těžbě a dobývání a to o 301 procentních bodů. Druhý výrazný nárůst byl u činností domácností jako zaměstnavatelů a činností domácností produkující výrobky a služby pro vlastní potřebu, který činil 81,01 procentních bodů. Třetí výrazný nárůst efektivní daňové sazby byl na úrovni 15,78 procentních bodů v oblasti kulturní, zábavní a rekreační činnosti. U zbývajících činností se zvýšení efektivní daňové sazby pohybovalo již pod hodnotou

5 procentních bodů, nejvýše u činností administrativních a podpůrných (4,33 p. b.), dopravy a skladování (3,58 p. b.) a ostatních činností (2,88 p. b.).

12.2 Posouzení míry vlivu vybraných odčitatelných položek na daňové zatížení hospodářských odvětví

Odpočty od základu daně tedy ovlivňovaly všechna hospodářská odvětví. V následujícím textu bude představen vliv odpočtu daňové ztráty, odpočtu na výzkum a vývoj a odpočtu bezúplatných plnění na daňové zatížení obchodních korporací v jednotlivých odvětvích. Nejvýraznější bylo daňové zatížení v těžebním průmyslu, což prezentuje následující obrázek.

Obr. č. 25: Vliv vybraných odpočtů na výši ukazatele ETR v těžebním průmyslu

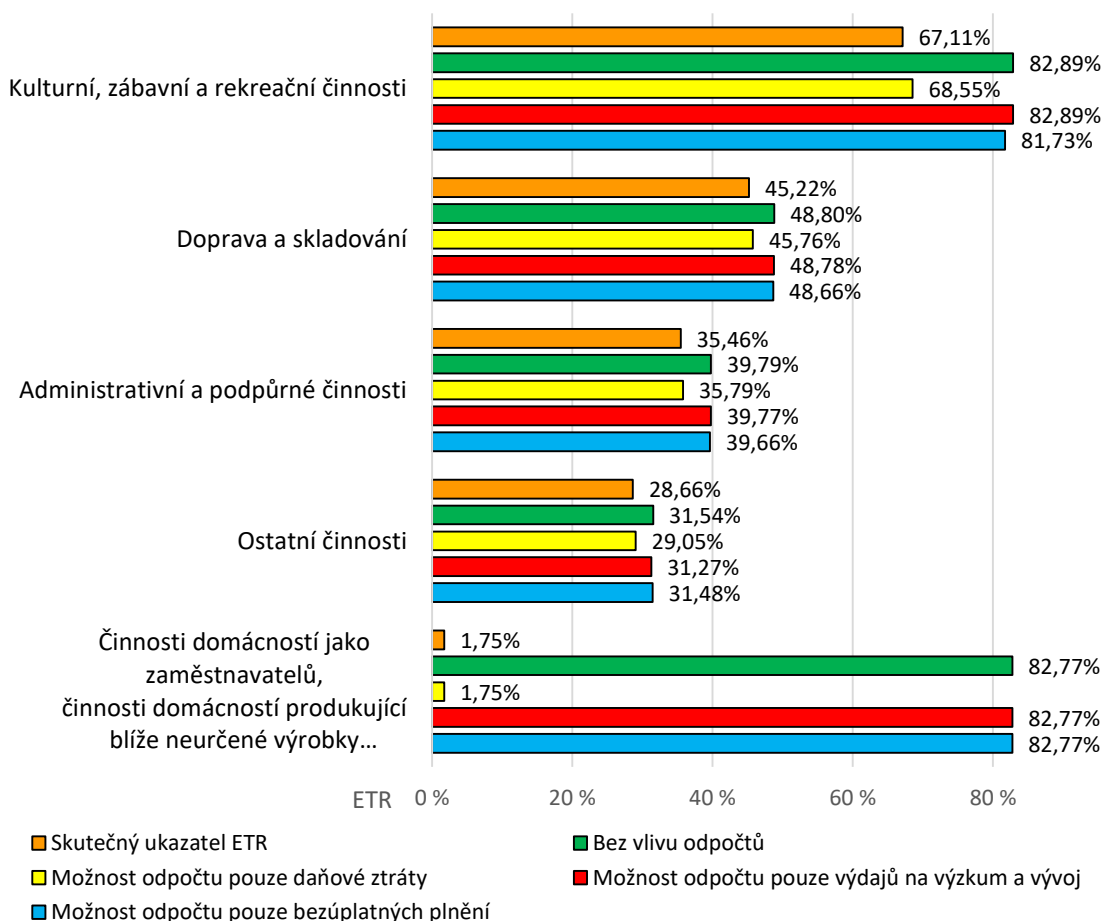


Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Jak již bylo zmíněno, v těžebním průmyslu byl také nejvýraznější rozdíl mezi skutečným daňovým zatížením a daňovým zatížením bez možnosti uplatnění žádného z odpočtů od daňového základu. Na obrázku č. 25 je uvedeno skutečné daňové zatížení v oblasti těžebního průmyslu, ale také jsou představeny efektivní daňové sazby v případech, kdy by vybrané odpočty nebyly možné. Z uvedených hodnot vyplývá, že v případě, že by si obchodní korporace působící ve zmíněné oblasti mohly uplatit pouze odpočet na podporu výzkumu a vývoje, daňové zatížení odvětví by se lišilo od skutečného o 289,03 procentních bodů a spíše by se blížilo daňovému zatížení bez možnosti uplatnění všech odpočtů (rozdíl jen 3,67 p. b.). Mírně větší vliv má odpočet bezúplatných plnění, u kterého se efektivní daňová sazba lišila od skutečné o 282,17 procentních bodů. Z obrázku je zřejmé, že nejvíce bylo daňové zatížení v těžebním průmyslu ovlivněno odpočtem daňové ztráty. Rozdíl mezi efektivní daňovou sazbou zohledňující pouze tento odpočet a skutečnou efektivní daňovou sazbou byl 25,42 procentních bodů. Oproti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu bezúplatných plnění, je odpočet daňové ztráty v oblasti těžebního průmyslu velmi podstatný.

Dále byly představeny oblasti, ve kterých byla efektivní daňová sazba oproti nominální daňové sazbě výrazná, nebo se výrazně lišila skutečná efektivní daňová sazba od efektivní daňové sazby bez možnosti uplatnění zkoumaných odpočtů od základu daně. Tyto oblasti jsou uvedeny na následujícím obrázku, kde je také zřejmý vliv vybraných odpočtů na daňové zatížení zmíněných odvětví národního hospodářství.

Obr. č. 26: Vliv vybraných odpočtů na výši efektivních daňových sazeb v roce 2020



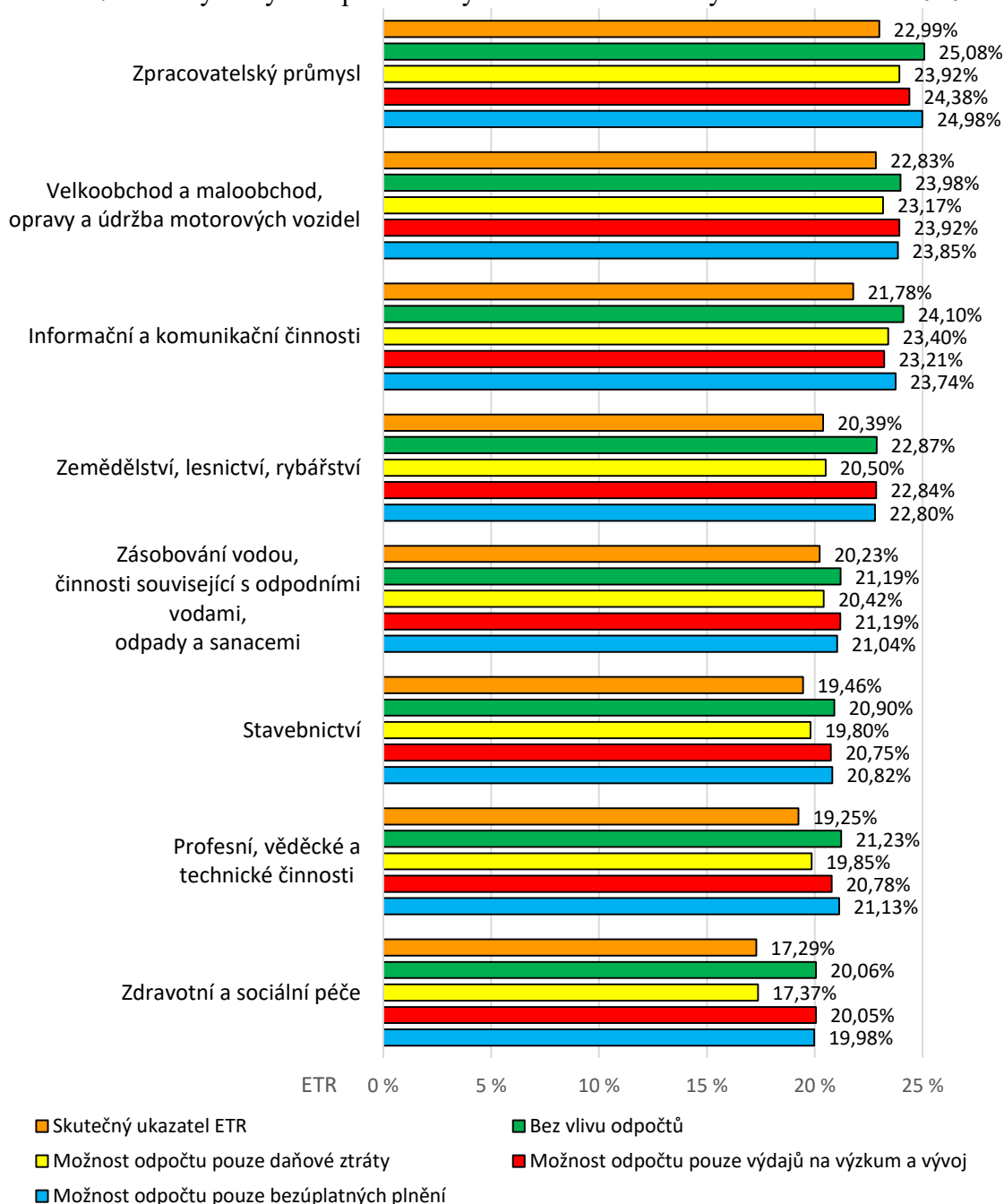
Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z obrázku č. 26 vyplývá, že v oblastech kulturní, zábavní a rekreační činnosti, dopravě a skladování, administrativních a podpůrných činností, ostatních činností a činností domácností jako zaměstnavatelů se skutečné efektivní daňové sazbě nejvíce přibližovala efektivní daňová sazba zohledňující pouze možnost odpočtu daňové ztráty. Největší rozdíl mezi skutečným daňovým zatížením a daňovým zatížením bez možnosti uplatnění odpočtů byl v oblasti činnosti domácností jako zaměstnavatelů a činností domácností produkující výrobky a služby pro vlastní potřebu. Z obrázku je zřejmé, že výrazné snížení daňového zatížení v této oblasti bylo zásluhou pouze možnosti odpočtu daňové ztráty od základu daně, a to celkem o 81,02 procentních bodů.

Obrázek č. 26 dále uvádí, že vliv ostatních odpočtů nebyl takto zásadní a pokud by obchodní korporace v uvedených oblastech uplatňovaly pouze odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet bezúplatných plnění, jejich daňové zatížení by se velmi přibližovalo daňovému zatížení bez možnosti uplatnění všech odpočtů.

Následující obrázek představuje vliv odpočtů na efektivní daňové sazby v oblastech, ve kterých se skutečné efektivní daňové sazby příliš nelišily od nominální daňové sazby.

Obr. č. 27: Vliv vybraných odpočtů na výši efektivních daňových sazeb v roce 2020



Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z uvedeného obrázku je zřejmé, že u zkoumaných oblastí bylo daňové zatížení opět významně ovlivněno odpočtem daňové ztráty. Téměř u všech uvedených oblastí se efektivní daňová sazba zohledňující pouze možnost odpočtu daňové ztráty od základu daně z příjmů blížila skutečné výši efektivní daňové sazby. Vliv odpočtu daňové ztráty na daňové zatížení byl u všech zkoumaných oblastí největší kromě jedné.

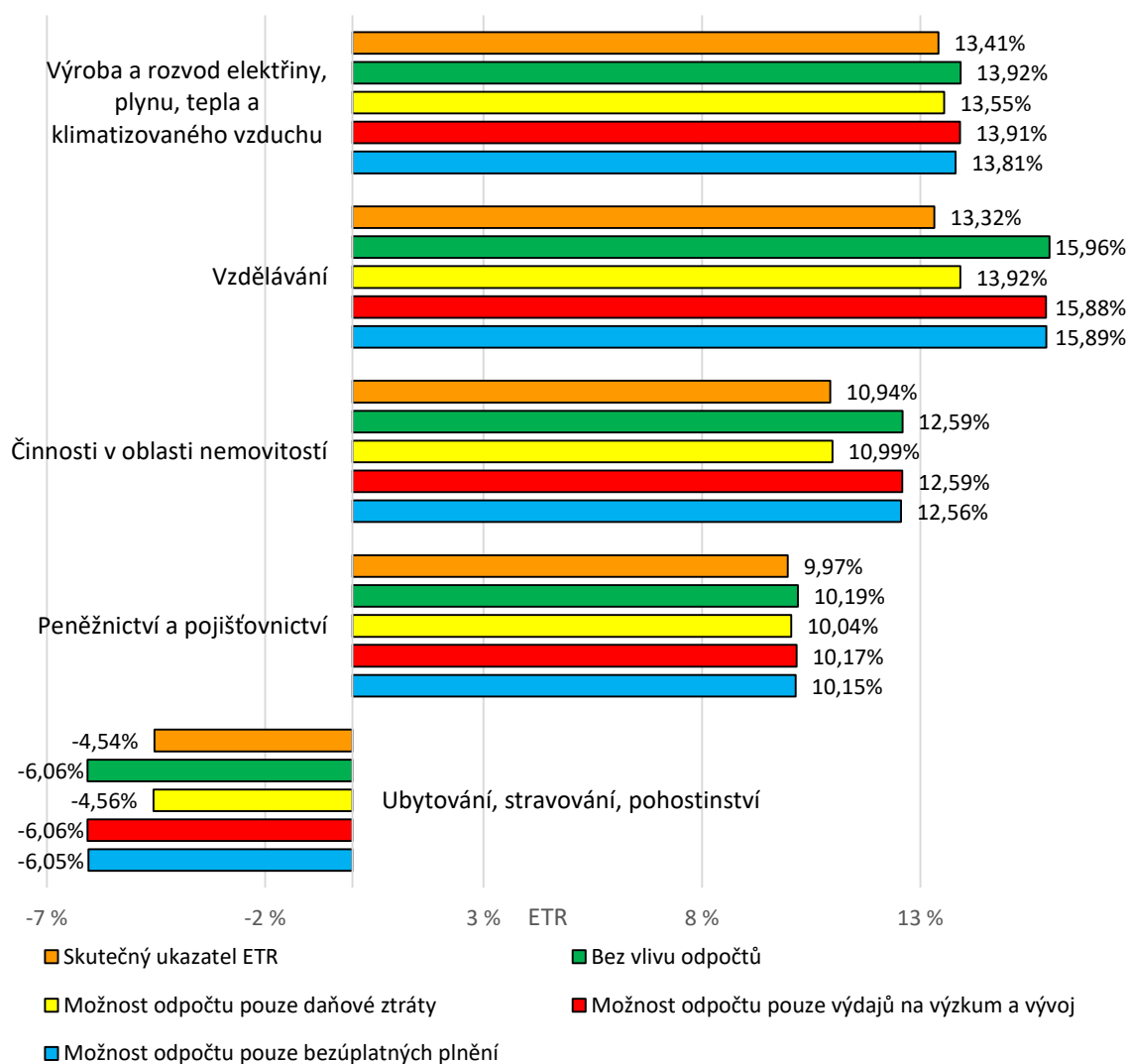
Výjimkou bylo pouze odvětví věnující se informačním a komunikačním činnostem, kde bylo daňové zatížení nejvíce ovlivněno odpočtem na podporu výzkumu a vývoje. V této oblasti byl rozdíl mezi skutečnou efektivní daňovou sazbou a efektivní daňovou sazbou zohledňující pouze uplatnění tohoto jediného odpočtu 1,43 procentního bodu. Rozdíl mezi skutečnou efektivní daňovou sazbou a efektivní daňovou sazbou zohledňující pouze odpočet daňové ztráty byl 1,63 procentního bodu. Vliv odpočtu daňové ztráty na daňové zatížení u obchodních korporací působících v oblasti informačních a komunikačních činností byl jen mírně nižší oproti vlivu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Z obrázku dále vyplývá, že vliv odpočtu na výzkum a vývoj na daňové zatížení obchodních korporací byl zřejmý v oblasti zpracovatelského průmyslu a mírně také u profesních, vědeckých a technických činností. V ostatních oblastech se efektivní daňová sazba zohledňující pouze využití tohoto odpočtu velmi blížila efektivní daňové sazbě bez možnosti uplatnění všech odpočtů, a tedy vliv byl nulový nebo téměř žádný.

Obrázek č. 27 dále prezentuje, že vliv odpočtu bezúplatných plnění byl ve všech zkoumaných oblastech velmi malý. Nejvýraznější vliv byl v oblasti informačních a komunikačních činností, přesto se hodnota efektivní daňové sazby pouze s vlivem odpočtu bezúplatných plnění blížila k efektivní daňové sazbě bez možnosti žádného z odpočtů.

Dále byly uvedeny oblasti, u kterých byla efektivní daňová sazba výrazně nižší oproti nominální daňové sazbě. Vliv odpočtu daňové ztráty, odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu bezúplatných plnění na ukazatele efektivních daňových sazeb, které představují daňové zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství, je prezentován pomocí následujícího obrázku.

Obr. č. 28: Vliv vybraných odpočtů na výši efektivních daňových sazeb v roce 2020



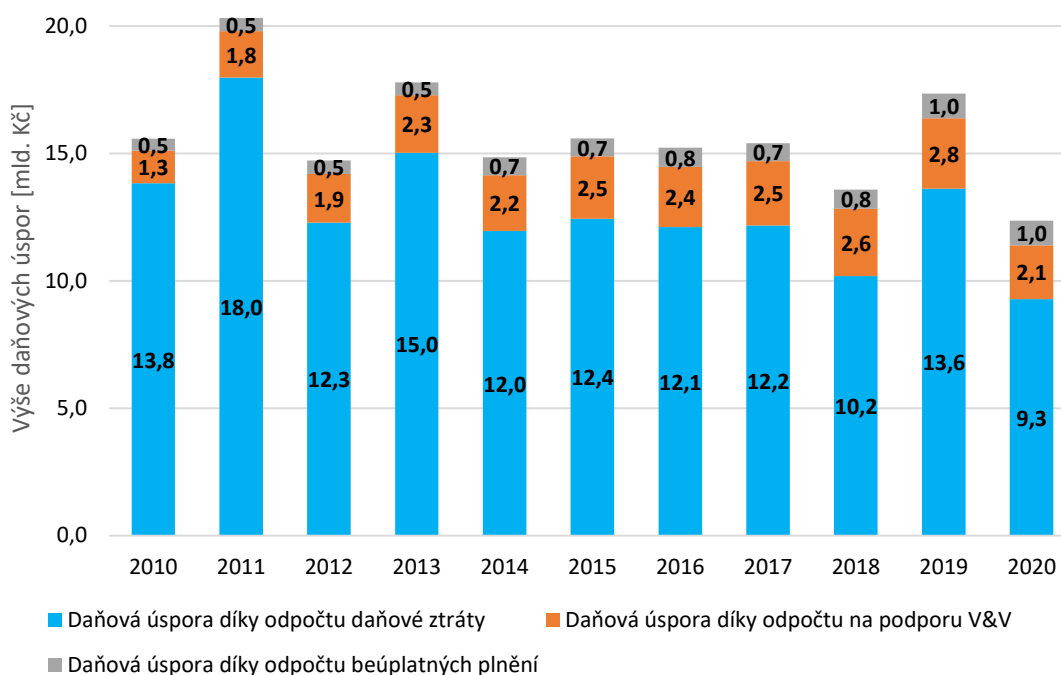
Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z obrázku je zřejmé, že vliv odpočtů nebyl velmi významný v odvětvích, které se věnují výrobě a rozvodu elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu a také peněžnictví a pojištnictví. Dále z obrázku vyplývá, že i u těchto odvětví je daňové zatížení nejvíce ovlivněno odpočtem daňové ztráty. Vliv odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu bezúplatných plnění není téměř patrný.

Dále je na obrázku uvedeno, že v oblasti věnující se poskytování ubytování, stravování a pohostinství byla efektivní daňová sazba záporná. Toto daňové zatížení má negativní vliv na vybrané obchodní korporace, jejichž účetní výsledek hospodaření byl záporný, ale přesto musely odvést daň z příjmů do veřejných rozpočtů. Z obrázku vyplývá, že díky možnosti odpočtu daňové ztráty bylo daňové zatížení v této oblasti mírnější.

Je zřejmé, že v roce 2020 téměř všechna odvětví národního hospodářství byla nejméně ovlivněna odpočtem daňové ztráty. U některých odvětví byl patrný také vliv odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejmenší vliv byl zřejmý u odpočtu bezúplatných plnění. Vývoj výše daňové úspory v důsledku jednotlivých odpočtů od roku 2010 do roku 2020 je uveden na následujícím obrázku.

Obr. č. 29: Vývoj daňových úspor díky vybraným odpočtům v roce 2010 až 2020



Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z uvedeného obrázku je zřejmé, že vliv odpočtu daňové ztráty byl významný nejenom v roce 2020, ale také ve všech sledovaných obdobích.

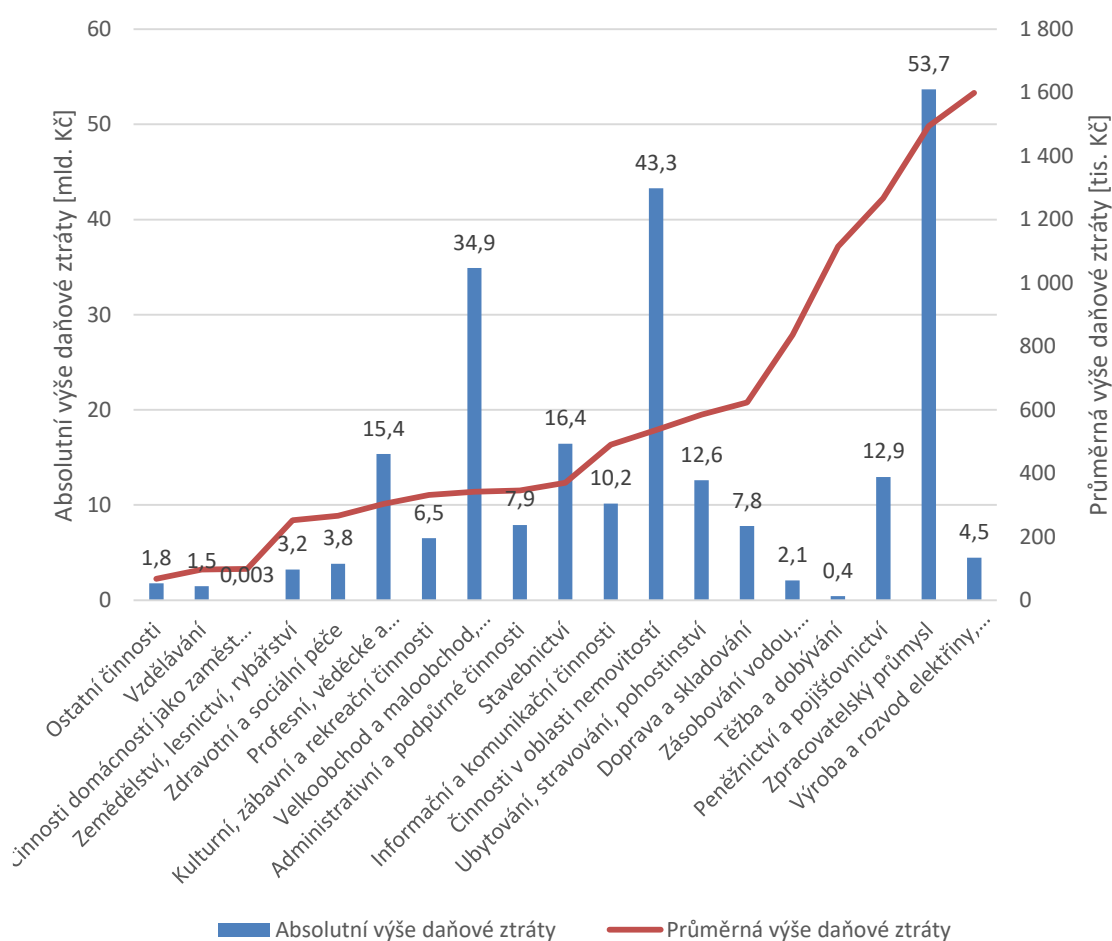
Dále je zřejmé, že význam odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v čase roste, v roce 2018 byl oproti roku 2010 dvounásobný a nejvyšší hodnoty daňové úspory díky tomuto odpočtu bylo dosaženo v roce 2019. V roce 2020 ovšem hodnota daňové úspory strmě klesla na úroveň, která byla mírně nižší oproti hodnotě vykázané naposledy v roce 2014.

Obrázek také uvádí, že hodnota daňové úspory díky odpočtu bezúplatných plnění se za posledních 10 let zdvojnásobila, ale výše této úspory je nevýznamná.

12.3 Výše daňové ztráty v jednotlivých odvětvích

Je zřejmé, že možnost odpočtu daňové ztráty od základu daně z příjmů je pro obchodní korporace významná. V roce 2020 v daňových přiznáních byly vykázány ztráty, které mohou obchodní korporace využít ve dvou předcházejících zdaňovacích obdobích a v pěti následujících. Absolutní výše agregované daňové ztráty a průměrná výše této ztráty na daňový subjekt ve vybraném odvětví národního hospodářství je uvedena na následujícím obrázku.

Obr. č. 30: Absolutní a průměrná výše daňové ztráty ve vybraných oblastech v roce 2020



Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z obrázku č. 30 vyplývá, že nejvyšší výše absolutní daňové ztráty byla vykázána v oblasti zpracovatelského průmyslu ve výši 53,7 mld. Kč. Druhá nejvyšší daňová ztráta byla vykázána u činnosti v oblasti věnující se nemovitostem, celkem ve výši 43,3 mld. Kč. Vysoká daňová ztráta byla také vykázána v oblasti velkoobchodu, maloobchodu a opravy a údržby motorových vozidel, jejíž výše byla 34,9 mld. Kč. Naopak nejnižší daňová

ztráta byla vykázána v oblasti málo početné oblasti věnující se činností domácností jako zaměstnavatelů a činností domácností produkující výrobky a služby pro vlastní potřebu, kde byla daňová ztráta pouze necelé 3 miliony Kč. Druhá nejnižší daňová ztráta byla vykázána v oblasti těžebního průmyslu, a to ve výši 0,4 mld. Kč.

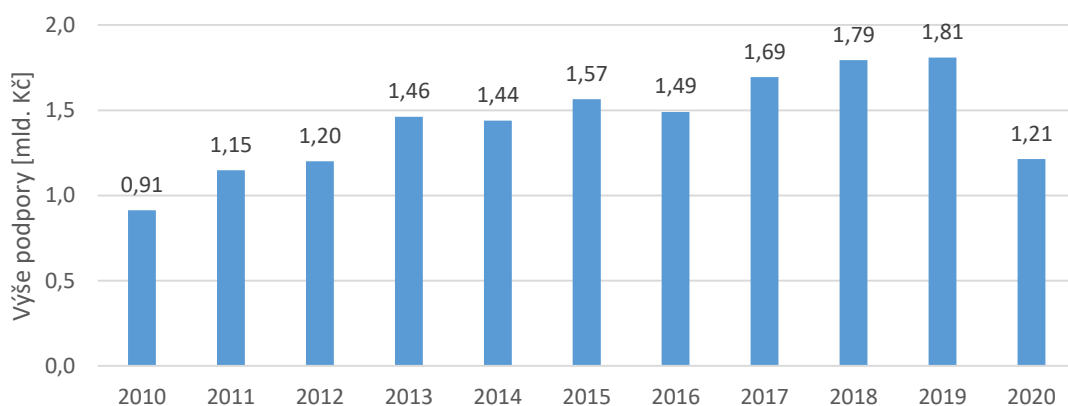
Absolutní výše daňové ztráty ale nezohledňuje počet subjektů ve vybrané oblasti, proto byly stanoveny také průměrné hodnoty daňových ztrát připadající na jeden subjekt z vybraného odvětví. V průměru byla nejvyšší daňová ztráta vykázána v oblasti věnující se výrobě a rozvodu elektřiny, tepla a klimatizovaného vzduchu ve výši 1,6 mil. Kč na jeden subjekt. Na druhém místě byla oblast zpracovatelského průmyslu, ve kterém průměrná výše daňové ztráty činila téměř 1,5 mil. Kč na jeden subjekt. Třetí nejvyšší průměrná ztráta byla v oblasti peněžnictví a pojišťovnictví a dosahovala výše 1,27 mil. Kč na jeden subjekt. Ačkoli absolutní daňová ztráta byla druhá nejnižší v oblasti těžebního průmyslu, v průměrné výši daňové ztráty se tato oblast umístila již na 4. místě, z čehož je zřejmé, že v této oblasti nepůsobí příliš mnoho subjektů v porovnání s jinými oblastmi. Podobně je tomu samozřejmě i v oblasti věnující se výrobě a rozvodu elektřiny, tepla a klimatizovaného vzduchu. Naopak nejnižší průměrná vykázaná daňová ztráta byla u ostatních činností, vzdělávání a činností domácností jako zaměstnavatelů.

12.4 Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje ve vybraných odvětvích

Prostřednictvím odpočtu na podporu výzkumu a vývoje se stát snaží stimulovat obchodní korporace k inovacím produktů a procesů, k technologickému pokroku a také ke zvyšování jejich konkurenceschopnosti. V podkapitole 12.2 bylo uvedeno, že výše nepřímé podpory výzkumu a vývoje se v roce 2019 oproti roku 2010 zvýšila o 1,5 mld. Kč, a tak je zřejmé, že role této odčitatelné položky od základu daně z příjmů obchodních korporací je stále větší. Navíc v porovnání s odpočtem daňové ztráty mohou obchodní korporace rozhodovat o svých investicích do výzkumu a vývoje a případnému odpočtu v této oblasti. Následující text se bude věnovat roli nepřímé podpory výzkumu a vývoje ve vybraných odvětvích národního hospodářství.

Nejvyšší nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje byla využita zpracovatelským průmyslem, dokonce výrazně nad ostatními oblastmi národního hospodářství. Na následujícím obrázku je zachycen vývoj výše nepřímé podpory ve zpracovatelském průmyslu od roku 2010 do roku 2020.

Obr. č. 31: Vývoj výše nepřímé podpory výzkumu a vývoje ve zpracovatelském průmyslu

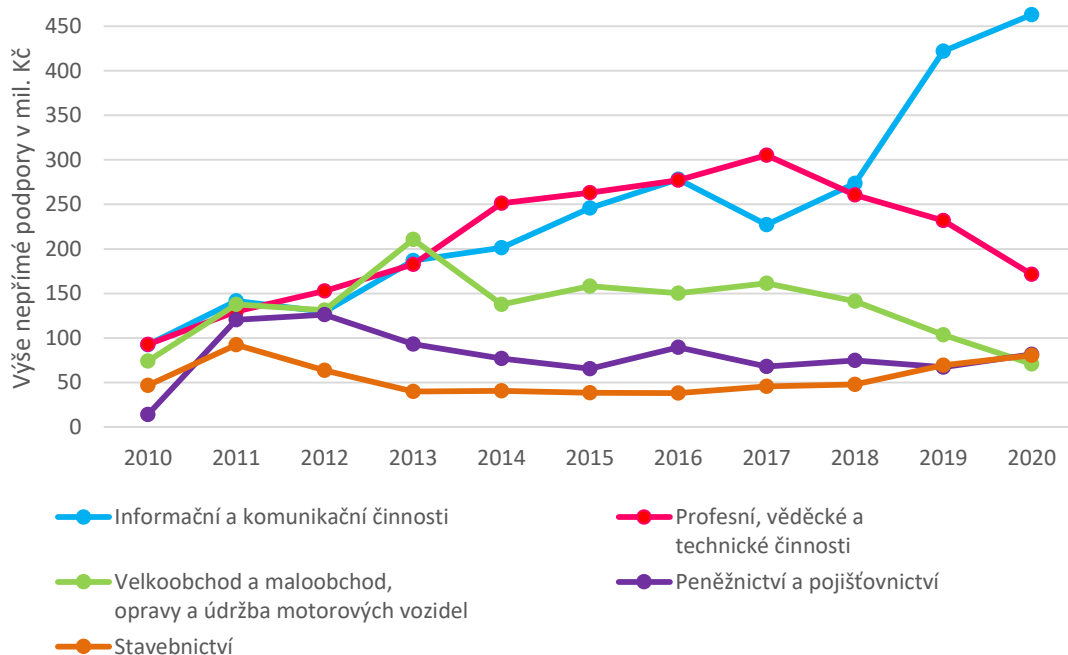


Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z uvedeného obrázku je zřejmý meziroční růst výše nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje ve zpracovatelském průmyslu již od roku 2010, mírná stagnace byla pouze v roce 2014 a 2016. Průměrné tempo meziročního růstu je 100 milionů Kč ročně až do roku 2019. V roce 2020 došlo k výraznému poklesu z 1,81 mld. Kč na 1,21 mld. Kč, tedy celkem se nepřímá veřejná podpora snížila o 600 milionů Kč.

V dalších odvětvích národního hospodářství již nebyla výše nepřímé podpory takto výrazná, což je zachyceno i na následujícím obrázku.

Obr. č. 32: Vývoj výše nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje ve vybraných oblastech



Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Z uvedeného obrázku vyplývá, že výše veřejné nepřímé podpory výzkumu a vývoje v roce 2010 nepřekročila hranici 100 mil. Kč u žádné z uvedených odvětví národního hospodářství. V roce 2020 byla výše nepřímé veřejné podpory v oblasti informačních a komunikačních činností druhou nejvyšší a její výše byla 463 mil. Kč. V uvedené oblasti je patrný růst významu této podpory již od roku 2010, nejvyšší nárůst byl mezi rokem 2018 a 2019 z hodnoty 274 mil. Kč na hodnotu 422 mil. Kč, tedy o více než o 50 %.

Z obrázku dále vyplývá, že v oblasti profesních, vědeckých a technických činností výše nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje od roku 2010 také stabilně rostla, ale pouze do roku 2017. V roce 2017 byla výše podpory nejvyšší, a to na úrovni 305 mil. Kč. Od tohoto roku výše podpory začala klesat až na hodnotu mírně nižší než v roce 2013, a to 171 mil Kč.

Dále obrázek uvádí, že v oblasti velkoobchodu, maloobchodu a oprav a údržby motorových vozidel nepřímá podpora výzkumu a vývoje od roku 2010 do roku 2013 vzrostla přibližně o dvounásobek, ale od zmíněného roku je patrný klesající trend a v roce 2020 se výše podpory pohybovala na přibližně stejné úrovni jako v roce 2010. Mírný nárůst nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje byl zřejmý na začátku sledovaného období také v oblasti peněžnictví a pojišťovnictví a ve stavebnictví, brzy ale začal mírně klesat a v posledních letech se výše podpory pohybuje na stabilní úrovni.

U ostatních oblastí národního hospodářství, které byly zmiňovány v předchozích podkapitolách, byla výše nepřímé veřejné podpory na výzkum a vývoj v roce 2020 nižší než 10 mil. Kč. Předchozí podkapitoly neodhalily výrazný vliv odpočtu na podporu výzkumu a vývoje na vybrané oblasti, a tak lze předpokládat, že ani v budoucích obdobích nedojde k výrazné změně vlivu této odčitatelné položky.

13 Shrnutí zjištěných poznatků včetně diskuse

V předchozích kapitolách byl zkoumán vliv odčitatelných položek od základu daně z příjmů obchodních korporací na korporace samotné, ale také na odvětví národního hospodářství. V následujícím textu budou shrnuty zjištěné poznatky, které budou dále diskutovány.

Po bližší analýze vybraných veličin z daňových přiznání 83 obchodních korporací je již možné zodpovědět specifické otázky, které byly v úvodu zkoumání položeny. Zkoumány byly mikro a malé obchodní korporace, jejichž zastoupení je mezi obchodními korporacemi významné.

- **Kolik obchodních korporací ze zkoumaného vzorku vykazovalo účetní zisk či ztrátu a kolik kladný základ daně či daňovou ztrátu?**

Při zkoumání výsledku hospodaření z účetního hlediska, celkem 67 % zkoumaných obchodních korporací vykazovalo účetní zisk a zbývajících 33 % účetní ztrátu. V daňovém pojetí byl výsledek hospodaření kladný v případě 75 % obchodních korporací, a tedy v 25 % případů byla vykázána daňová ztráta. Již toto zjištění poukazuje na významnost odlišování těchto dvou různých pojetí výsledků hospodaření.

- **Jak se liší účetní výsledek hospodaření před zdaněním od obecného a sníženého základu daně u vybraných obchodních korporací?**

Obecný základ daně se v průměru od účetního výsledku hospodaření odlišoval o 44,26 %, nejčastěji však byla odchylka nulová a medián těchto odchylek se nacházel na úrovni 4,59 %. Oproti tomu se snížený základ daně průměrně odlišoval pouze o 4,33 %. Nejčastěji byla odchylka znovu nulová, ale také stoprocentní, což naznačuje snížení daňového základu až na nulovou hodnotu. Medián odchylek sníženého základu daně od účetního výsledku hospodaření byl pouhých 0,63 %. Uvedená zjištění ještě více zdůrazňují nutnost odlišování zkoumaných pojetí výsledků hospodaření. Zároveň je zde naznačen vliv odčitatelných položek od základu daně, které umožnily snížení odchylek účetního a daňového výsledku hospodaření.

- **Jaká je míra využití jednotlivých odčitatelných položek u vybraného vzorku korporací?**

Odčitatelné položky si mohly uplatnit přibližně tři čtvrtiny zkoumaných obchodních korporací. Celkem si nějakou odčitatelnou položku uplatnilo 45 % z nich. Většina z těchto korporací si uplatnila pouze jednu odčitatelnou položku, dvě byly současně využity pouze dvěma obchodními korporacemi. Výrazně častěji byla využita možnost odpočtu daňové ztráty oproti odpočtu bezúplatných plnění. Žádná obchodní korporace z vybraného vzorku nevyužila odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a odpočtu na podporu odborného vzdělávání.

- **Jak odčitatelné položky ovlivňují základ daně a daňovou povinnost vybraného vzorku obchodních korporací?**

Odčitatelné položky umožnily snížit základ daně a daňovou povinnost vybraného vzorku korporací. Vliv odpočtu daňové ztráty byl u většiny uplatňujících obchodních korporací zásadní, neboť umožnil snížit daňovou povinnost až na 0 Kč, a to u více než poloviny těchto korporací. Průměrně se daňová povinnost korporací uplatňujících daňovou ztrátu snížila o 76 %. Oproti tomu odpočet bezúplatných plnění umožnil pouze nevýznamné snížení daňové povinnosti. Celkově se díky uplatnění odpočtů od základu daně daňová povinnost vybraného vzorku obchodních korporací snížila o 31 %.

- **Jak odčitatelné položky ovlivňují čistý výsledek hospodaření vybraného vzorku obchodních korporací?**

Uplatněním vybraných odpočtů od základu daně z příjmů se u vzorku obchodních korporací, jež odpočet využily, zvýšil čistý výsledek hospodaření v průměru o 24 %.

- **Jaké je daňové zatížení zkoumaného vzorku korporací a nakolik je ovlivněno odčitatelnými položkami?**

Daňové zatížení vybraného vzorku obchodních korporací bylo vyjádřeno efektivní daňovou sazbou, která byla stanovena pomocí metody zpětného mikropohledu. Průměrná efektivní daňová sazba zkoumaného vzorku korporací byla na úrovni 9,75 %. Pokud by zkoumané obchodní korporace neměly možnost uplatnění žádného z odpočtů od základu daně, průměrná efektivní daňová sazba by činila 16,39 %. V porovnání s nominální daňovou sazbou bylo daňové zatížení zkoumaného vzorku obchodních korporací nízké a role odčitatelných položek byla v tomto ohledu významná.

Zodpovězení uvedených specifických otázek umožnilo zodpovědět níže uvedenou obecnou otázku.

- **Jak se liší účetní a daňový výsledek hospodaření u vybraného vzorku obchodních korporací a jaký dopad mají odčitatelné položky na tento vybraný vzorek?**

Při bližším zkoumání účetního a daňového výsledku hospodaření bylo potvrzeno, že je nezbytné odlišovat tato dvě pojetí. Rozdílnost těchto pojetí výsledků hospodaření byla výrazně mírnější při uplatnění odčitatelných položek od základu daně. Uplatnění odčitatelných položek umožnilo zkoumanému vzorku obchodních korporací výrazně snížit jejich daňovou povinnost. U vybraného vzorku mikro a malých obchodních korporací byla daňová povinnost ovlivněna především uplatněním odpočtu daňové ztráty. Daňové zatížení u vybraného vzorku obchodních korporací bylo mírné, což bylo znovu výrazně ovlivněno uplatněním odpočtu daňové ztráty. Uplatnění odčitatelných položek také pozitivně ovlivnilo čistý výsledek hospodaření vybraných korporací. Z toho vyplývá, že uplatněním odpočtu daňové ztráty se potenciálně zvýšily prostředky pro další růst obchodních korporací jako kompenzace nepříznivých období hospodaření.

Při zkoumání vybraného vzorku mikro a malých obchodních korporací bylo zjištěno, že tedy nemají významnou možnost ovlivnit svou daňovou povinnost pomocí odpočtů od základu daně, jelikož nemohou přímo určit, kdy bude vykázána daňová ztráta. Pro většinu mikro a malých obchodních korporací odpočty od daňového základu představují především zmírnění dopadů jejich nepříznivého vývoje hospodaření.

Předchozí analýza umožnila zkoumat přímý vliv odpočtů na obchodní korporace. Dále bylo zjišťováno, jak odčitatelné položky ovlivňují daňové zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství. Daňové zatížení bylo zkoumáno pomocí efektivních daňových sazeb.

Při analýze dat Finanční správy ČR bylo zjištěno, že v roce 2020 bylo daňové zatížení výrazné v následujících odvětvích:

- těžba a dobývání,
- kulturní, zábavní a rekreační činnosti,
- doprava a skladování,
- administrativní a podpůrné činnosti,
- ostatní činnosti.

Daňové zatížení bylo přijatelné v následujících odvětvích:

- zpracovatelský průmysl,
- velkoobchod a maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel,
- informační a komunikační činnosti,
- zemědělství, lesnictví, rybářství,
- zásobování vodou, činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi,
- stavebnictví,
- profesní, vědecké a technické činnosti,
- zdravotní a sociální péče.

V následujících oblastech bylo daňové zatížení mírné:

- výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu,
- vzdělávání,
- činnosti v oblasti nemovitostí,
- peněžnictví a pojišťovnictví,
- činnosti domácností jako zaměstnavatelů, činnosti domácností produkující blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu.

V následující oblasti bylo daňové zatížení negativní, neboť v této oblasti musela být odvedena daň i přes absenci účetního zisku:

- ubytování, stravování, pohostinství.

Vliv odpočtů od základu daně byl patrný ve všech oblastech národního hospodářství. Nejvíce bylo daňové zatížení sníženo pomocí těchto odpočtů v těžebním průmyslu, oblastech věnujících se činností domácností jako zaměstnavatelů a činností domácností produkující výrobky a služby pro vlastní potřebu a v kulturní, zábavní a rekreační činnosti. Naopak nejméně v oblasti zaměřující se na peněžnictví a pojišťovnictví, výrobu a rozvod elektřiny, tepla a klimatizovaného vzduchu a v oblasti zásobování vodou a u činností souvisejících s odpadními vodami, odpady a sanacemi.

Všechna odvětví národního hospodářství byla nejvíce ovlivněna odpočtem daňové ztráty. Jedinou výjimkou byla oblast informačních a komunikačních činností, u které byl největší vliv odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Vliv odpočtu daňové ztráty byl ale i v této oblasti značný.

Odpočet daňové ztráty nejvíce ovlivnil daňové zatížení v těžebním průmyslu, v oblastech věnujících se činností domácností jako zaměstnavatelů a činností domácností produkující výrobky a služby pro vlastní potřebu a v oblasti kulturních, zábavních a rekreačních činností. Jedná se tedy o stejné oblasti, které byly nejvíce ovlivněny odpočty celkově. I z tohoto zjištění je patrný význam odpočtu daňové ztráty od daňového základu.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje nejvíce ovlivnil těžební průmysl, ovšem celková výše nepřímé podpory díky uplatnění tohoto odpočtu nebyla v porovnání s ostatními oblastmi příliš významná. Absolutní výše nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje byla nejvyšší v oblasti zpracovatelského průmyslu. Odpočet na výzkum a vývoj, jak již bylo zmíněno, velmi ovlivnil daňové zatížení v oblasti informačních a komunikačních činností, kde význam této podpory v posledních letech výrazně narůstá. V některých oblastech se výše podpory udržuje na obdobné úrovni již několik let, jako například v oblasti peněžnictví a pojišťovnictví a stavebnictví, v jiných v posledních letech klesá, což bylo patrné například v oblasti profesních, vědeckých a technických činností a také v oblasti věnující se velkoobchodu, maloobchodu a opravám a údržbě motorových vozidel. V mnoha oblastech byl ale vliv odpočtu na podporu výzkumu a vývoje minimální.

Odpočet bezúplatných plnění neměl v žádném zkoumaném odvětví zásadní vliv.

Pořadí zkoumaných odčitatelných položek od nejvýznamnější po nejméně významné je následující:

- odpočet daňové ztráty,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje,
- odpočet bezúplatných plnění.

Z celkových zjištění bylo zřejmé, že význam odpočtu daňové ztráty je v porovnání s odpočtem na podporu výzkumu a vývoje významně vyšší. Odpočet daňové ztráty však nemohou obchodní korporace na rozdíl od ostatních odpočtů výrazně ovlivnit, jelikož nejdříve musejí v požadovaných zdaňovacích obdobích vykázat daňovou ztrátu, která bude uplatněna. Možnost odpočtu daňové ztráty pouze usiluje o snížení negativních dopadů nepříznivého vývoje hospodaření obchodních korporací, kdežto odpočet na podporu výzkumu a vývoje obchodní korporace stimuluje k pokroku a inovacím a

zároveň zvyšuje jejich konkurenceschopnost. Na rozdíl od vykázání daňové ztráty mohou obchodní korporace rozhodovat o svých investicích do výzkumu a vývoje.

Zároveň bylo zjištěno, že vliv odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v posledních letech vzrostl. V roce 2020 došlo ale ke snížení na úroveň nižší než z roku 2014. Tento propad lze přisuzovat úspoře obchodních korporací v důsledku koronavirové pandemie, která se negativně dotkla většiny odvětví národního hospodářství.

Výše daňové úspory v důsledku uplatnění odpočtů bezúplatných plnění v uplynulých letech sice mírně roste, jejich význam je však v porovnání s ostatními odpočty nejmenší.

Obdobný výzkum byl uskutečněn Lisztwanovou a Ratmanovou (2017), které zkoumaly daňové úspory z odpočtů v letech 2005 až 2015. Uvedené autorky se s pořadím významnosti odčitatelných položek ztotožňují. I v tomto výzkumu se zjistilo, že význam odpočtu na výzkum a vývoj nabývá na významu. Autorky tento vývoj přisuzovaly uvědomění Ministerstva financí ČR, že výzkumné činnosti nejsou záležitostí pouze výzkumných a vývojových organizací, ale dochází k němu také v běžných podnicích.

Lze se domnívat, že pro společnosti existují překážky pro uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Hamáček, Buček a Marek (2018) uvádějí, že největší překážkou je nejistota spojená s posuzováním odčitatelných položek na výzkum a vývoj kontrolními orgány. Dále je pro obchodní korporace obtížné sehnat dostatek kvalifikovaných pracovníků.

Uvedené problémy možnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje jsou jistě stále aktuální. Jak již bylo zmíněno, obchodní korporace mají možnost požádat správce daně, aby posoudil náklady vynaložené na výzkum a vývoj, ale není posuzován původ těchto nákladů. Lze se domnívat, že pokud by obchodní korporace měly větší jistotu vymezení výzkumných a vývojových činností například díky lepší spolupráci a informovanosti správcem daně, stimulace k uplatňování odpočtů souvisejících nákladů by byla větší.

Při srovnání daňového zatížení České republiky se zeměmi Evropské unie pomocí ukazatele EATR bylo zjištěno, že daňové zatížení ČR je téměř průměrné a ukazatel EATR se příliš neodchyluje od nominální daňové sazby. V jednotlivých státech se ale liší podmínky pro uplatnění daňových ztrát a daňových úlev v souvislosti s podporou výzkumu a vývoje.

Zrušení možnosti odpočtu daňové ztráty v České republice by negativně ovlivnilo daňové zatížení všech odvětví národního hospodářství. Stejně tak by negativní dopad mělo snížení uplatnitelné výše odpočtu, která je nyní možná až do výše obecného základu daně.

Konečná a Andrejovská (2020) doplňují, že efektivní daňové sazby neslouží pouze ke srovnání jednotlivých zemí při investičním rozhodování obchodních korporací, ale představují také významný prvek pro daňovou harmonizaci. Jednotlivé státy ale také mohou usilovat o vytvoření daňově příznivých podmínek pro přilákání nových podnikatelských aktivit a navzájem si s ostatními zeměmi v této oblasti konkurovat.

Evropská komise (2017) uvádí, že efektivní mezní daňové sazby a vytvoření příznivého prostředí pro investice obchodních korporací mohou státy zajistit pomocí možnosti zrychlených odpisů nebo okamžitého uplatnění nákladů investice, možností odpočtu kapitálových nákladů, zlepšení podmínek pro uplatnění odpočtu ztrát a také daňovými pobídkami na výzkum a vývoj.

Abbas a Klemm (2013) upozorňují, že daňová konkurence mezi zeměmi ale může vést ke snížení daňových příjmů jednotlivých států. Za snížením daňových příjmů může stát daňová optimalizace firem, které využívají daňových výhod v mezinárodním měřítku.

Jednotlivé země sice mohou nabídnout nízké korporátní zdanění, čímž ale sníží naplnění svého státního rozpočtu. Naopak vysoké zdanění může mít také negativní efekt, což ilustruje Lafferova křivka, která je přiblížena v příloze K.

Vysoká míra zdanění odrazuje obchodní společnosti od jejich hospodářské činnosti a investic. Korporace se vysokým daním pokoušejí vyhnout, například mohou přesunout své aktivity za příznivějšími podmínkami do zahraničí. Jurečka (2017) také uvádí, že vysoké zdanění podněcuje stínovou ekonomiku.

Proto jednotlivé státy musejí určovat svůj daňový systém nejen s ohledem na fiskální politiku, ale také s ohledem na obchodní korporace samotné. Vysoké zdanění by způsobilo odliv investic a snížení podnikatelských aktivit, nízké naopak stimulovalo podnikatelské aktivity a investice, ale naplnění státního rozpočtu by bylo nedostatečné. Odpočty snižují daně z příjmů obchodních korporací a v České republice mají odpočty od daňového základu na obchodní korporace významný vliv. Nejzásadnější roli má tedy odpočet daňové ztráty, jehož uplatnění je oproti například odpočtu na podporu výzkumu a vývoje značně jednodušší, ale obchodní korporace jej nemohou přímo ovlivnit.

Závěr

Diplomová práce se věnovala dani z příjmů obchodních korporací. Nejprve bylo poukázáno na rozdíl mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření. Tento rozdíl byl dokázán provedeným výzkumem, jelikož u většiny zkoumaných obchodních korporací se tyto výsledky hospodaření lišily. Dále byl popsán způsob stanovení daně z příjmů obchodních korporací a možnosti, jakými lze daň snížit.

Jako nástroj ke snížení daňové povinnosti obchodních korporací byly představeny odčitatelné položky. Ve výzkumu byl zkoumán vliv těchto položek na mikro a malé obchodní korporace, ale také na jednotlivá odvětví národního hospodářství.

Z výzkumu vyplynulo, že u mikro a malých obchodních korporací hrají nejvýznamnější roli odpočty daňových ztrát, které umožňují snížit jejich daňovou povinnost, a tím zvýšit čistý výsledek hospodaření. Identický závěr byl uskutečněn i při zkoumání vlivu vybraných odčitatelných položek na jednotlivá odvětví národního hospodářství. Právě odpočet daňové ztráty nejvýznamněji snížil daňové zatížení všech odvětví národního hospodářství. O tomto odpočtu ale nemohou obchodní korporace přímo rozhodovat, protože je důsledkem jejich nepříznivého vývoje hospodaření.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje oproti odpočtu daňové ztráty nehraje významnou roli u mikro a malých obchodních korporací, ale ani u většiny odvětví národního hospodářství. Význam tohoto odpočtu ale v posledních letech neustále rostl a významně narůstá u obchodních korporací, které se věnují informačním a komunikačním činnostem. Nejvíce nepřímé podpory výzkumu a vývoje plyne do zpracovatelského průmyslu.

Odpočet bezúplatných plnění téměř neovlivnil daňovou povinnost zkoumaných mikro a malých obchodních korporací. Tato skutečnost byla zjištěna i později při zaměření na odvětví národního hospodářství, jelikož tento odpočet ovlivnil daňové zatížení jen velmi mírně.

Přínosem práce bylo objasnění rozdílu mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření, přiblížení způsobu stanovení daně z příjmů obchodních korporací a představení možností jejího snížení. Dále přínosem bylo poukázání na vliv odčitatelných položek nejenom na obchodní korporace samotné, ale také na jednotlivá odvětví národního hospodářství. Představeno bylo daňové zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství a také České republiky v porovnání s Evropskou unií.

Seznam použitých zdrojů

Abbas, S. M. A., & Klemm, A. (2013). A partial race to the bottom: corporate tax developments in emerging and developing economies. *International Tax and Public Finance*, 20(4), 596-617. doi: <https://doi.org/10.1007/s10797-013-9286-8>

Asociace malých a středních podniků a živnostníků v ČR (2021). *Vývoj malých a středních podniků v období 2010 - 2019, resp. 2020*. Dostupné 10. 2. 2022 z <https://amsp.cz/wp-content/uploads/2021/07/ANAL%C3%9DZA-V%C3%9DVOJ-PO%C4%8CTU-MSP-2010-2020-k-30.6.2021.pdf>

Blechová, B. (2008). Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací. *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí: XIII. ročník mezinárodní konference*, Praha, Česko: Oeconomica. Dostupné 2. 2. 2022 z <https://docplayer.cz/7021565-Charakteristika-pristupu-pouzivanych-v-eu-pro-hodnoceni-efektivniho-danoveho-zatizeni-prijmu-korporaci.html>

Blechová, B., Janoušková, J. (2012). *Podvojný účetnictví v příkladech 2012*. Praha, Česko: Grada.

Česká národní banka (2020). *Přímé zahraniční investice – 2020*. Dostupné 26. 3. 2022 z https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/statistika/platebni_bilance_stat/publikace_pb/pzi/PZI_2020_CZ.pdf

Český statistický úřad (2021). *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice za rok 2019*. Dostupné 3. 2. 2022 z <https://www.czso.cz/documents/10180/142872084/21100321.pdf/c1a08448-dcbb-418c-a8fc-f50422ee4e6b?version=1.3>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Deloitte (2021). *Tax guides and highlights*. Dostupné 10. 4. 2022 z <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>

Devereux, M. P., & Griffith, R. (1998). *The Taxation of Discrete Investment Choices*. (2. vyd.) Londýn: Institute for Fiscal Studies. Dostupné 25. 3. 2022 z <https://ifs.org.uk/wps/wp9816.pdf>

- Děrgel, M. (2021). *Odčitatelné položky od základu daně z příjmů*. Praha, Česko: Verlag Dashöfer. Dostupné 2. 2. 2022 z https://www.du.cz/33/odcitatelne-polozky-od-zakladu-dane-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EurpMimV0XZYbi5wSV3hgDE/?uri_view_type=4
- Dvořáková, D. (2021). *Základy účetnictví*. (3. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Dvořáková, L. (2019). *Nejčastější chyby a omyly účetních*. (2. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Dvořáková, V., Pitterling, M., & Skalická, H. (2018). *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. (3. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Dušek, J. (2020). *Daně z příjmů: přehledy, daňové a účetní tabulky*. Praha, Česko: Grada.
- Evropská komise (2017). *Evropský semestr – tematický přehled zdanění*. Dostupné 15. 4. 2022 z https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-taxation_cs_0.pdf
- Finanční správa ČR (2022). *Daňová statistika*. Dostupné 15. 3. 2022 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>
- Finanční správa ČR (2022a). *Rozpočtové určení daní*. Dostupné 3. 2. 2022 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/rozpoctove-urceni-dani>
- Finanční správa ČR (2022b). *Daňové tiskopisy*. Dostupné 1. 2. 2022 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/rozpoctove-urceni-dani>
- Filipová, Iveta (2018). Aspekt znalecké činnosti při uplatňování odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů. *Bulletin Komory certifikovaných účetních*, (1), 8-11. Dostupné 3. 2. 2022 z <https://app.codexis.cz/doc/LT/109494>
- Giannini, S., & Maggiulli, C. (2002). The Effective Tax Rates in the EU Commission Study on Corporate Taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications. *Center for Economic Studies and ifo Institute*, 48(4), 633-654. Dostupné 14. 3. 2022 z https://www.econstor.eu/bitstream/10419/75950/1/cesifo_wp666.pdf
- Günther, L., & Holzer, M. (2021). *Updates: R&D Tax Incentive – Support for Research and Development*. Dostupné 12. 4. 2022 z <https://www.bdo.de/en-gb/insights/updates/tax-legal/r-d-tax-incentive-support-for-research-and-development>

Hakalová, J., Krajňák, M., Kryšková, Š., Losová, M., Palochová, M., & Pšenková, Y. (2021). *Účetnictví, audit, daně a pojistné v České republice v pojmech: česko-anglicky: Accounting, auditing, taxation and insurance in the Czech Republic, Czech-English terms*. Brno, Česko: Tribun EU.

Hanáček, L., Bunčec, M., & Marek, D. (2019). *Daňová a dotační podpora činnosti výzkumu a vývoje: Vyhodnocení výzkumu v ČR*. Dostupné 5. 2. 2022 z https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/survey/cz_rd_survey_2018.pdf

Hinke, J., & Bárková, D., (2016). *Účetnictví 1: Aplikace principů a technik*. (3. vyd.). Praha, Česko: Grada.

Hnátek, M. (2020). *Daňové a nedaňové náklady 2020*. (3. vyd.) Praha, Česko: Grada.

Hruška, V. (2019). *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty*. (2. vyd.). Praha, Česko: Grada.

Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., & Vlach, P. (2020). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020* (17. vyd.). Ostrava, Česko: ANAG.

IFRS (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Dostupné 15. 9. 2021 z <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>

Janhuba, M., & Janhubová, J. (2018). Teoretické přístupy k prezentaci nákladů ve výsledovce. *Český finanční a účetní časopis*, 13(3), 27-40. Dostupné 15. 9. 2021 z <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2018/03/02.pdf>

Jaroš, T. (2020). *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. (2. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.

Jurečka, V., & kol. (2017). *Makroekonomie*. (3. vyd.). Praha, Česko: Grada.

Kadlec, M. (2014). *Přiznání k dani z příjmů PO – obsahová náplň jednotlivých řádků*. Dostupné 2. 9. 2021 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/priznani-k-dani-z-prijmu-po-%E2%80%93-obsahova-napl-n-jedno/>

Kadlec, M. (2019). *Účetní a daňové odpisy v přiznání k dani z příjmů PO*. Dostupné 2. 9. 2021 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-v-priznani-k-dani-z-prijmu/>

- Kohout, P., & Líbal, T. (2017). *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. (3. vyd.). Praha, Česko: VOX.
- Konečná, V., & Andrejovská, A. (2020). Investor Decision-making in the Context of the Effective Corporate Taxation. *E&M Economics and Management*, 23(1), 111-120. doi: <https://doi.org/10.15240/tul/001/2020-1-008>
- Kovanicová, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. (20. vyd.) Praha, Česko: Polygon.
- KPMG (2022). *EU Country Profiles*. Dostupné 14. 4. 2022 z <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/eu-country-profiles.html>
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. (7. vyd.) Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Kubátová, K. (2011). *Strukturální distorze v daňovém systému a jejich vliv na investiční rozhodování*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha, Česka: Grada.
- Lisztwanová, K., & Ratmanová, I. (2017). Assessment of Impact of Items Reducing Tax Base and Tax on Total Amount of Corporate Income Tax in the Czech Republic in Selected Periods. In J. Nešleha, T. Plíhal, K. Urbanovský (Eds.), *European Financial Systems 2017. Proceedings of the 14th International Scientific Conference* (s. 498-505). Brno, Česko: Masaryk University. Dostupné 4. 3. 2022 z <https://munispace.muni.cz/library/catalog/view/948/2964/686-1/#preview>
- Marková, H. (2021). *Daňové zákony 2021: úplná znění platná k 1. 1. 2021*. (32. vyd.). Praha, Česko: Grada.
- Müllerová, L., & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha, Česko: Grada.
- Novotný, P. (2021). *Účetnictví pro úplné začátečníky 2021*. (15. vyd.). Praha, Česko: Grada.
- OECD (2022). *The OECD Tax Database*. Dostupné 20. 1. 2022 z <https://stats.oecd.org/>
- OECD (2021). *Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*. doi: <https://doi.org/10.1787/6e87f932-en>

OECD (2021a). *R&D Tax Incentives: Czech Republic, 2021*. Dostupné 2. 2. 2022 z <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-czech-republic.pdf>

OECD (2018). *Taxation Working Papers No. 38: Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries*. Dostupné 29. 3. 2022 z https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-effective-tax-rates_a07f9958-en#page1

Ochrana, F., Pavel, J., & Vítek, L. (2010). *Veřejný sektor a veřejné finance: Financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. Praha, Česko: Grada.

Pilařová, I. (2018). Proces transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů podnikatelských právnických osob - § 23 ZDP. *Účetnictví a daně*, (2), 4-14. Dostupné 8. 9. 2021 z <https://app.codexis.cz/doc/LT/111304>

Pilařová, I. (2019). *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2019 – 2. část – Sestavení základu daně – základní principy*. Dostupné 20. 2. 2022 z <https://www.ucetni-portal.cz/priznani-k-dani-z-prijmu-pravnickych-osob-za-rok-2019-2-cast-sestaveni-zakladu-dane-zakladni-principy-1486-c.html>

Pilařová, I. (2021). Daňová ztráta jako odčitatelná položka od základu daně z příjmů fyzických a právnických osob. *Účetní a daně*, (5), 13-22. Dostupné 1. 2. 2022 z <https://app.codexis.cz/doc/LT/128276>

Pilařová, I., & Pilátová, J. (2018). *Účetní závěrka – Základ daně – Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. (9. vyd.) Praha, Česko: VOX.

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

POKYN D – 288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

PwC (2022). *Worldwide Tax Summaries Online: Corporate and individual taxes in 151 territories worldwide*. Dostupné 14. 4. 2022 z: <https://taxsummaries.pwc.com/>

Růčková, P. (2019). *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. (6. vyd.) Praha, Česko: Grada.

Ryneš, P. (2020). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. (20. vyd.). Olomouc, Česko: ANAG.

- Rýdl, P. (2014). *Dvakrát si snížit daňový základ? Praktický návod, jak uplatnit odčitatelné položky na výzkum a vývoj*. Dostupné 2. 2. 2022 z <https://app.codexis.cz/doc/LT/81524>
- Skálová, J., Suková, A., & kol. (2021). *Podvojně účetnictví 2021*. Praha, Česko: Grada.
- Szarowská, I. (2011). Jak vysoké je korporátní zatížení? *Acta academica karviniensia*, 14(3), 196-207. Dostupné 15. 3. 2022 z <http://www.opf.slu.cz/aak/2011/02/szarowska.pdf>
- Šebestíková, V. (2011). *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. (3. vyd.). Praha, Česko: Grada.
- Šteker, K., & Otrusinová, M. (2016). *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. (2. vyd.). Praha, Česko: Grada.
- Štohl, P. (2014). *Učebnice účetnictví: 1. díl pro střední školy a veřejnost*. Znojmo, Česko: Pavel Štohl.
- Štohl, P. (2015). *Učebnice účetnictví: 2. díl pro střední školy a veřejnost*. Znojmo, Česko: Pavel Štohl.
- Taušl Procházková, P., Jiřincová, M., Jelínková, E. & Lišková, J. (2017). *Úvod do podnikové ekonomiky*. (3. vyd.). Plzeň, Česko: Západočeská univerzita v Plzni.
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2010). *Daňový systém ČR 2010*. Praha, Česko: VOX.
- Vaněčková, Petra (2018). Odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně - problematické body z praxe. *Bulletin Komory certifikovaných účetních*, (1), 12-15. Dostupné 5. 2. 2022 z <https://app.codexis.cz/doc/LT/109495>
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Žmolík, Christian (2017). Zaměstnanecké benefity. *Účetnictví a daně*, (12), 5 – 15.
Dostupné 7. 2. 2022 z: <https://app.codexis.cz/doc/LT/108912>

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ	28
Tab. č. 2: Způsob stanovení daně z příjmů právnických osob.....	31
Tab. č. 3: Vybrané charakteristiky popisující odlišnost daňového a účetního výsledku hospodaření (obecný základ daně).....	55
Tab. č. 4: Vybrané charakteristiky popisující odlišnost daňového a účetního výsledku hospodaření (snížený základ daně)	57
Tab. č. 5: Srovnání daňové povinnosti z obecného a sníženého základu daně.....	60
Tab. č. 6: Vybrané charakteristiky popisující efektivní daňovou sazbu.	63
Tab. č. 7: Vybrané charakteristiky popisující efektivní daňovou sazbu.	64
Tab. č. 8: Efektivní daňové sazby hospodářských odvětví.....	68

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Obchodní korporace	8
Obr. č. 2: Daňová soustava České republiky	10
Obr. č. 3: Struktura daňových příjmů ČR v roce 2019	11
Obr. č. 4: Vývoj podílu DPPO na daňovém příjmu ČR v letech 1993 až 2020.....	11
Obr. č. 5: Rozpočtové určení daně z příjmů obchodních korporací pro rok 2022	12
Obr. č. 6: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 až 2021	15
Obr. č. 7: Převod výsledkových účtů na účet zisků a ztrát.....	23
Obr. č. 8: Znárodnění možnosti uplatnění daňové ztráty stanovené v roce 2021	33
Obr. č. 9: Nepřímá podpora výzkumu a vývoje v ČR.....	35
Obr. č. 10: Výše nom. daň. sazeb a ukazatele EATR v členských zemích Evropské unie.	46
Obr. č. 11: Velikost zkoumaného vzorku obchodních korporací dle § 1b ZoÚ	50
Obr. č. 12: Klasifikace vybraných obchodních korporací dle skupin CZ-NACE.....	51
Obr. č. 13: Účetní výsledek hospodaření vybraného vzorku obchodních korporací	52
Obr. č. 14: Daňový výsledek hospodaření vybraného vzorku obchodních korporací	53
Obr. č. 15: Procentní odchylka obecného daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření	54
Obr. č. 16: Detail procentní odchylky obecného daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření	55
Obr. č. 17: Procentní odchylky sníženého daňového výsledku hospodaření od účetního výsledku hospodaření	56
Obr. č. 18: Využití odčitatelných položek u vybraného vzorku korporací	58
Obr. č. 19: Daňová úspora u vybraných obchodních korporací díky uplatnění odčitatelných položek v absolutní výši	58
Obr. č. 20: Procentní odchylka daňové povinnosti při uplatnění odpočtu daňové ztráty	59
Obr. č. 21: Procentní odchylka daňové povinnosti při uplatnění odpočtu bezúplatných plnění.....	60

Obr. č. 22: Procentní nárůst čistého výsledku hospodaření v důsledku uplatnění odpočtů	61
Obr. č. 23: Efektivní daňové sazby bez uplatnění odpočtů od základu daně	63
Obr. č. 24: Efektivní daňové sazby u jednotlivých obchodních korporací.....	64
Obr. č. 25: Vliv vybraných odpočtů na výši ukazatele ETR v těžebním průmyslu.....	70
Obr. č. 26: Vliv vybraných odpočtů na výši efektivních daňových sazeb v roce 2020..	71
Obr. č. 27: Vliv vybraných odpočtů na výši efektivních daňových sazeb v roce 2020..	72
Obr. č. 28: Vliv vybraných odpočtů na výši efektivních daňových sazeb v roce 2020..	74
Obr. č. 29: Vývoj daňových úspor díky vybraným odpočtům v roce 2010 až 2020	75
Obr. č. 30: Absolutní a průměrná výše daňové ztráty ve vybraných oblastech v roce 2020	76
Obr. č. 31: Vývoj výše nepřímé podpory výzkumu a vývoje ve zpracovatelském průmyslu	78
Obr. č. 32: Vývoj výše nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje ve vybraných oblastech	78

Seznam použitých zkratk a značek

§paragraf

%.....procento

apod.a podobně

cca.....přibližně (z latinského circa)

CZ-NACE..... Klasifikace ekonomických činností v České republice (z francouzského la Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne)

č.číslo

ČNB.....Česká národní banka

ČR.....Česká republika

ČSÚČeský statistický úřad

ČÚSČeské účetní standardy

DPH.....daň z přidané hodnoty

DPPO.....daň z příjmů právnických osob

EATzisk po zdanění (z anglického earnings after taxes)

EATRefektivní průměrná daňová sazba (z anglického effective average tax rate)

EMTR.....efektivní mezní daňová sazba (z anglického effective marginal tax rate)

ETRefektivní daňová sazba (z anglického effective tax rate)

EUR.....euro

EU.....Evropská unie

FO.....fyzická osoba

GFŘGenerální finanční ředitelství

HRKchorvatská kuna

IAS/IFRSMezinárodní standardy účetního výkaznictví (z anglického International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards)

IT informační technologie
Kč české koruny
kol. kolektiv
MF Ministerstvo financí
mil. milion
mld. miliard
např. například
obr. obrázek
odst. odstavec
OECD Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (z anglického Organisation for Economic Cooperation and Development)
p. b. procentní bod
písm. písmeno
PO právnická osoba
popř. popřípadě
PPPZ přepočtený průměrný počet zaměstnanců
resp. respektive
SME malé a střední podniky (z anglického small and medium-sized enterprises)
Sb. sbírky
tab. tabulka
tis. tisíc
tzv. takzvaně
ZDP Zákon o dani z příjmů
ZOK Zákon o obchodních korporacích
ZoÚ Zákon o účetnictví
ZSDP Zákon o správně daní a poplatků

Seznam příloh

Příloha A: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice v letech 1993 až 2021

Příloha B: Základní účetní zásady

Příloha C: Druhově členěné náklady

Příloha D: Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Příloha E: Výnosy z daňové hlediska

Příloha F: Tiskopis daňového přiznání

Příloha G: Výše statutárních sazeb, EATR a EMTR v zemích EU v roce 2020

Příloha H: Přehled možnosti odpočtu daňové ztráty a podpora výzkumu a vývoje v členských státech EU

Příloha I: Kategorizace účetních jednotek

Příloha J: Počet daňových přiznání k DPPO dle skupin CZ-NACE v r. 2020

Příloha K: Lafferova křivka

Příloha A: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice v letech 1993 až 2021

Rok	Sazba daně
1993	45 %
1994	42 %
1995	41 %
1996	39 %
1997	39 %
1998	35 %
1999	35 %
2000	31 %
2001	31 %
2002	31 %
2003	31 %
2004	28 %
2005	26 %
2006	24 %
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010	19 %
2011	19 %
2012	19 %
2013	19 %
2014	19 %
2015	19 %
2016	19 %
2017	19 %
2018	19 %
2019	19 %
2020	19 %
2021	19 %

Zdroj: Zákon č. 586 Sb., o dani z příjmů ve znění platném pro příslušné roky

Příloha B: Základní účetní zásady

Ryneš (2020) uvádí, že pokud je účetnictví vedeno v souladu s účetními právními předpisy, lze ho považovat za správné. Toto tvrzení vyplývá z § 8 Zákona o účetnictví, dle kterého jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví také úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a trvale.

Skálová a Suková (2021) zmiňují základní účetní zásady, které představují soubor základních pravidel pro vedení účetnictví. Tyto zásady vznikly z tradice účetnictví a jen některé vycházejí přímo ze zákona o účetnictví.

Novotný (2021) naopak tvrdí, že účetní zásady jsou zakotveny v zákoně o účetnictví, díky čemuž jsou uplatňovány v účetní praxi.

Za nejdůležitější účetní zásadu Novotný (2021) považuje zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

S tímto tvrzením souhlasí i Chalupa a kol. (2020) a uvádějí další účetní zásady, které vycházejí ze zákona o účetnictví a znějí následovně:

- zásada věcné a časové souvislosti (§ 3 ZoÚ),
- zásada stálosti účetních metod (§ 7 odst. 4 ZoÚ),
- zásada opatrnosti (§ 25 a § 26 ZoÚ),
- zákaz kompenzace (§ 7 odst. 6 ZoÚ).

Zásadu věcné a časové souvislosti vysvětluje Hakalová a kol. (2021) jako dodržování akurátního principu. Ten je založen na povinnosti účtovat účetní případy do období, s nímž věcně a časově souvisí (tedy do období, do kterého hospodářsky patří). Obvyklé účetní období uvedení autoři dále definují jako nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců a doplňují, že účetním obdobím může být hospodářský nebo kalendářní rok.

Chalupa (2020) dodává, že k dodržení této zásady slouží přechodné účty aktiv a pasiv, které se nacházejí v účtové skupině 38.

Šteker a Otrusinová (2016) upozorňují na dodržení věcné schody nákladů a výnosů v daném účetním období. Pokud tedy vznikne náklad v prvním účetním období a související výnos je realizován až v druhém, náklad bude také vykázán až v druhém účetním období. Jako příklad uvádějí, že výrobní náklady sledované dle jejich účelu se ve výkazu zisku a ztráty objevují až v okamžiku, kdy byl vykázán i výnos, se kterým

souvisí. Náklady, které jsou obtížně přiřaditelné konkrétním výkonům, jsou vykazovány v období, kdy byly vynaloženy. Jedná se například o odbytové či správní náklady.

Ryneš (2020) vysvětluje, že zásada stálosti účetních metod spočívá v dodržování stejných postupů a pravidel při oceňování majetku a sestavování účetní závěrky. Tato zásada usiluje o provázanost a srovnatelnost účetních informací nejen v daném účetním období, ale také mezi nimi.

Zásadu opatrnosti představuje Novotný (2021) jako zaznamenávání všech předpokládaných ztrát, rizik a znehodnocení majetku, ačkoli k nim v realitě prozatím nedošlo. Tato zásada se uplatňuje prostřednictvím tvorby rezerv a opravných položek.

Zásada zákazu kompenzace zakazuje vzájemné zúčtování nákladů a výnosů (popř. majetku a závazků), kromě případů daných právními předpisy. Účetní jednotky tak mají povinnost náklady a výnosy zaznamenávat odděleně v účetních knihách a vykazovat je samostatně (Ryneš, 2020).

Účetních zásad je ale mnohem více a jejich dodržování je klíčové pro správnost účetnictví, ale také pro snazší určení daňové povinnosti účetní jednotky (Pilařová, 2018). Proto je nezbytné dodržovat veškeré účetní zásady, principy a účetní metody.

Příloha C: Druhově členěné náklady

Zdroj: ČÚS č. 019

- Spotřebované nákupy účtované ve skupině 50 – účtuje se o zásobách a neskladovatelných nákupech. Jedná se například o spotřebu materiálu a energie při výrobě vlastních výrobků či prodané zboží účetní jednotkou,
- náklady na poskytnuté služby účtované ve skupině 51 – jedná se o externí služby poskytnuté jinými účetními jednotkami, náklady na opravy, cestovné nebo pořízení drobného nehmotného majetku. Zvláštním případem jsou náklady na reprezentaci, které mohou zahrnovat i vlastní výkony účetní jednotky,
- náklady osobní účtované ve skupině 52 – jsou zaznamenávány hrubé mzdy pracovníků, příjmy společníků a odměny členům orgánů společnosti včetně nákladů na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení,
- daně a poplatky účtované ve skupině 53 – v této skupině například nalezneme náklady na silniční daň, daň z nemovitých věcí, clo nebo na soudní poplatky. Pro účtování daně z příjmů a rezerv na daň z příjmů je vyčleněna skupina 59, a tak se v této neobjevuje.
- jiné provozní náklady účtované ve skupině 54 – tato skupina například zachycuje zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku, náklady na prodaný materiál, poskytnuté dary, pokuty smluvní i ostatní, úroky z prodlení, odpis pohledávek nebo manka a škody související s provozní činností,
- odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti účtované ve skupině 55 – jedná se o odpisy dlouhodobého majetku, tvorba a čerpání rezerv kromě rezerv vytvořených na daň z příjmů, tvorba a rozpuštění opravných položek nebo tvorba a zrušení komplexních nákladů příštích období.
- změna stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace účtované ve skupině 58 – zaznamenáme změny související s pohybem nedokončené výroby, polotovary apod., které byly vytvořeny samotnou účetní jednotkou. Aktivace představují snížení nákladů v důsledku produkce zásob či dlouhodobého majetku, které vznikly vlastní činností jako například vlastní výrobou či dopravou.
- daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů účtovaná ve skupině 59.

Příloha D: Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

- **Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění**

Aby byl náklad na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění daňově účinným, je nutné jej uhradit a to nejdéle do konce měsíce následujícího po uplynutí vybraného zdaňovacího období. Pokud by k úhradě nedošlo do uvedeného termínu, náklad by byl v daném zdaňovacím období daňově neúčinný (Vychopeň, 2018).

- **Dary**

Dary, které obchodní korporace poskytují například svým obchodním partnerům ke konci roku, jsou obvykle daňově neúčinným nákladem. Pokud se však jedná o poskytnutí propagačního či reklamního předmětu, jedná se o náklad daňově účinný. V takovém případě ale musí být předmětu opatřen obchodní firmou, ochrannou známkou obchodní korporace nebo názvem propagovaného produktu. Zároveň tento předmět nesmí být předmětem spotřební daně (s výjimkou tichého vína) a jeho hodnota nesmí překročit 500 Kč bez DPH (Hnátek, 2020).

- **Zaměstnanecké benefity**

Každá obchodní korporace řeší, jak zajistit spokojenost svých zaměstnanců a jak si je udržet. Z toho důvodu se snaží nabídnout zaměstnanecké benefity, které budou pro zaměstnance zajímavé.

Žmolík (2017) uvádí, že v tomto případě musejí obchodní korporace řešit nejen daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na poskytování zaměstnaneckých benefitů, ale také daňové dopady těchto benefitů pro zaměstnance. Ti totiž musejí vybrané benefity podrobit dani také, což jejich zajímavost zcela jistě snižuje. Uvedený autor zmiňuje, že náklady, které jsou pro společnost daňově účinné, musejí být velmi často zdaněny i u zaměstnance. Pokud jsou pro společnost naopak daňově neúčinné, zpravidla nejsou zdaňovány ani u zaměstnance.

Jako příklad lze uvést náklady na vzdělávání zaměstnanců. Tyto náklady budou pro obchodní korporace vždy daňově účinným nákladem. Pokud zaměstnanci bude vzdělávání poskytnuto jako nepeněžní příjem, pak bude od jeho daně osvobozeno. Pokud ale by zaměstnanci byly předány peníze, aby si školení vybral a zajistil ve vlastní režii, pak by se již o osvobozený příjem nejednalo a musel by jej zdanit (Žmolík, 2017).

- **Pracovní oblečení**

Pracovní oblečení je daňově účinným nákladem v případě, kdy plní propagační funkci. Zaměstnanci například musí nosit jednotné pracovní oblečení s označením obchodní firmy nebo ve firemních barvách. Obchodní korporace ale musejí pracovní oblečení uvést ve vnitřním předpise a jasně jej specifikovat. Stejně tak může být pracovní oděv uplatněn jako daňově účinný náklad v případě, kdy je využíván výhradně pro výkon profese, například společenský oblek pro jednatele společnosti. Pak ale takový oděv nesmí využívat pro osobní potřebu a znovu je nezbytné jej specifikovat pomocí vnitřní směrnice (Hnátek, 2020).

Příloha E: Výnosy z daňové hlediska

Výnosy, které nejsou předmětem daně dle § 18 odst. 2 ZDP, jsou například následující:

- výnosy plynoucí z nabytí akcií dle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,
- výnosy související se spravedlivým zadostiučiněním přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, jež musí ČR uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru či jednostranného prohlášení vlády ve výši, jež se ČR zavázala uhradit.

Obsáhlejší skupinou jsou výnosy, které jsou od daně osvobozeny dle § 19 ZDP a jedná se například o:

- členské příspěvky dle stanov, zřizovatelských či zakladatelských listin, které jsou přijaty vybranými subjekty (např. zájmovými sdruženími PO, jejichž členství je nezbytné k vykonávání podnikatelské aktivity nebo profesní komorou s nepovinným členstvím s určitými výjimkami),
- podíly na zisku tichého společníka, které plynou z účasti na podnikání a jsou použity k doplnění vkladu poníženého o podíly na ztrátách do původní výše,
- podíly na zisku dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem, vyplacené mateřské společnosti.

Osvobození bezúplatných příjmů se věnuje § 19b ZDP a jedná se například o bezúplatné příjmy získané dědictvím či odkazem.

Příloha F: Tiskopis daňového přiznání

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

 řádné dodatečné ⁶⁾ opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾

 ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm.

) zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh⁸⁾

Počet samostatných příloh⁹⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od do

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo¹⁰⁾

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec

c) PSČ

d) stát/kód státu

e) číslo telefonu

07 Kategorie účetní jednotky

Kód

08 Přiznání podal poradce¹⁾

ano

ne

09 Zákonná povinnost sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie¹⁾

ano

ne

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

11 Účetní závěrka sestavená daňovým subjektem¹¹⁾ nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, příložený¹⁾,⁷⁾

ano

ne

ano

ne

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami⁹⁾

Kód

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text"/>		
20 ^{a)}	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^{a)}			
63	Částky, o které se podle § 23e, § 23g, § 23h a § 38fa zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62 + 63)		
100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona a podle § 38fa zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^{a)}	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^{a)}	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^{a)}	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^{a)}			
163	Částky, o které se podle § 23e, § 23g a § 38fa zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162 + 163)		

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem		

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2020		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem		

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. z) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	--	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rozdíl mezi výší upravených rezerv v pojišťovnictví na konci období, za které se podává daňové přiznání a výší upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku období, za které se podává daňové přiznání (§ 6 zákona o rezervách)		
24	Stav upravených rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až § 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až § 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona⁵⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za které byla daňová ztráta pravomocně stanovena od – do	Celková výše daňové ztráty pravomocně stanovené za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2			Identifikační číslo obchodní korporace, od které je daňová ztráta dle § 23a a § 23c zákona převzata
			již odečtená	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst	
0	1	2	3	4	5	6
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
	Celkem					

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

c) Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	(neobsazeno)	X	X

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁹⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ⁹⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	(neobsazeno)	X	X	X
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obratu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		

Řádek		Vypni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾		
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁶⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{3),5)}		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾		

Řádek		Vypni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240 ⁶⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)		

251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁶⁾ (ř. 250 – 251 – 260)		

280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$		

300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁶⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁶⁾		

319 ⁹⁾	Snížení daně podle § 38fa odst. 9 zákona		
319a	Snížení daně podle § 38fa odst. 10 zákona		
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 po snížení daně na ř. 319 a ř. 319a)		
330	Daň po snížení na ř. 319, ř. 319a a po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 319 – 319a – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁶⁾		

331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁶⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Snížení daně podle § 38fa odst. 9 zákona a zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po snížení daně a po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		

340	Celková daň (ř. 330 + 335)		
-----	----------------------------	--	--

360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)		
-----	--	--	--

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně srazeno plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0		

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
 Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Osoba oprávněná k podpisu

Datum:

Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu:

Otisk razítka:

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte.
- Vyplní finanční úřad.
- V případě vykázané ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-).
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společnost.
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty.
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se **Účetní závěrkou** rozumí elektronické přílohy **Rozvahy a Výkaz zisku a ztráty**, popřípadě **Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o peněžních tocích**, které jsou součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor ve formátu .doc, .docx, .txt, .xls, .xlsx, .rtf, .pdf nebo .jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů (se stanovenou strukturou), lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru ve formátu .doc, .docx, .txt, .xls, .xlsx, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- § 47 odst. 3 zákona.
- § 21a odst. 1 ve spojení s § 18 odst. 4 zákona o účetnictví.

Příloha G: Výše statutárních sazeb, EATR a EMTR v zemích EU v roce 2020

Země	Nominální sazba daně	EATR	EMTR
Belgie	25 %	20,3 %	-11,7 %
Bulharsko	10 %	9,1 %	3,7 %
Česká republika	19 %	18,3 %	13,1 %
Dánsko	22%	20,3 %	8,4 %
Estonsko	20 %	17 %	0 %
Finsko	20 %	19,8 %	15 %
Francie	28,41 %	29,4 %	10,1 %
Chorvatsko	18 % (v případě výnosů nižších než 7,5 mil. HRK 10 %)	16,5 %	6,5 %
Irsko	12,5 %	12,4 %	10,5 %
Itálie	24 % (+ cca 3,9 % regionální sazba daně na výrobní činnosti)	21,3 %	-30,4 %
Kypr	12,5 %	10,8 %	0,9 %
Litva	15 %	13,7 %	5,2 %
Lotyšsko	20 %	17 %	0 %
Lucembursko	17 % (18,19 % včetně příspěvku do fondu nezaměstnanosti, + obecní daň z podnikání 6,75 % - 10,5 %)	23,2 %	11,9 %
Maďarsko	9 %	10,2 %	4,7 %
Malta	35 %	28,2 %	-23,8 %
Německo	15 % (15,825 % včetně solidární přírážky, + obecní živnostenská daň 7 % - 17 %)	28 %	15 %
Nizozemsko	25 %	23,7 %	14,2 %
Polsko	19 %	15,5 %	-5,8 %
Portugalsko	31,5 % (maximální agregovaná sazba s přírážkami)	25 %	-24,8 %
Rakousko	25 %	23,4 %	12,6 %
Rumunsko	16 %	14,4 %	4,7 %
Řecko	24 %	23 %	15,3 %
Slovensko	21 %	19,3 %	8,6 %
Slovinsko	19 %	17,5 %	7,9 %
Španělsko	25 %	23,3 %	11,8 %
Švédsko	20,6 %	20,4 %	13,1 %

Zdroj: vlastní zpracování dle OECD, 2022 a dle Deloitte, 2021

Příloha H: Přehled možnosti odpočtu daňové ztráty a podpora výzkumu a vývoje v členských státech EU

Země	Možnost uplatnění ztráty	Možnost zpětného uplatnění ztráty (případný počet let)	Časové omezení následného uplatnění ztráty (případný počet let)	Daňové úlevy na V&V
Belgie	Ano	Ne (s výjimkou zemědělství)	Ne	Ano
Bulharsko	Ano	Ne	Ano (5)	Ne
Česká republika	Ano	Ano (2)	Ano (5)	Ano
Dánsko	Ano	Ne	Ano	Ano
Estonsko	Ne	-	-	Ne
Finsko	Ano	Ne	Ano (10)	Ano
Francie	Ano	Ano (1)	Ano	Ano
Chorvatsko	Ano	Ne	Ano (5)	Ano
Irsko	Ano	Ano (1)	Ano	Ano
Itálie	Ano	Ne	Ne	Ano
Kypr	Ano	Ne	Ano (5)	Ano
Litva	Ano	Ne	Ano	Ano
Lotyšsko	Ne (v roce 2022 lze naposledy uplatnit část ztrát z období před rokem 2017)	-	-	Ne
Lucembursko	Ano	Ne	Ano (od roku 2017 omezení 17 let)	Ano
Maďarsko	Ano	Ne (s výjimkou zemědělství)	Ano (ztráty vzniké do roku 2015 lze uplatnit do roku 2030, ztráty vzniké od roku 2015 v následujících 5 letech)	Ano
Malta	Ano	Ne	Ano	Ano
Německo	Ano	Ano	Ne	Ano
Nizozemsko	Ano	Ano (1)	Ano (od roku 2022 neomezené, dříve 6)	Ano
Polsko	Ano	Ne	Ano (5)	Ano
Portugalsko	Ano	Ne	Ano (5, SME 12)	Ano
Rakousko	Ano	Ne (s výjimkou 2 pro ztráty v roce 2020)	Ano	Ano

Rumunsko	Ano	Ne	Ano (7)	Ano
Řecko	Ano	Ne	Ano (5)	Ano
Slovensko	Ano	Ne	Ano (nyní 5, před rokem 2020 4)	Ano
Slovinsko	Ano	Ne	Ano	Ano
Španělsko	Ano	Ne	Ano	Ano
Švédsko	Ano	Ne	Ano	Ne

Zdroj: vlastní zpracování dle PwC, 2022, KPMG, 2022, Deloitte, 2022

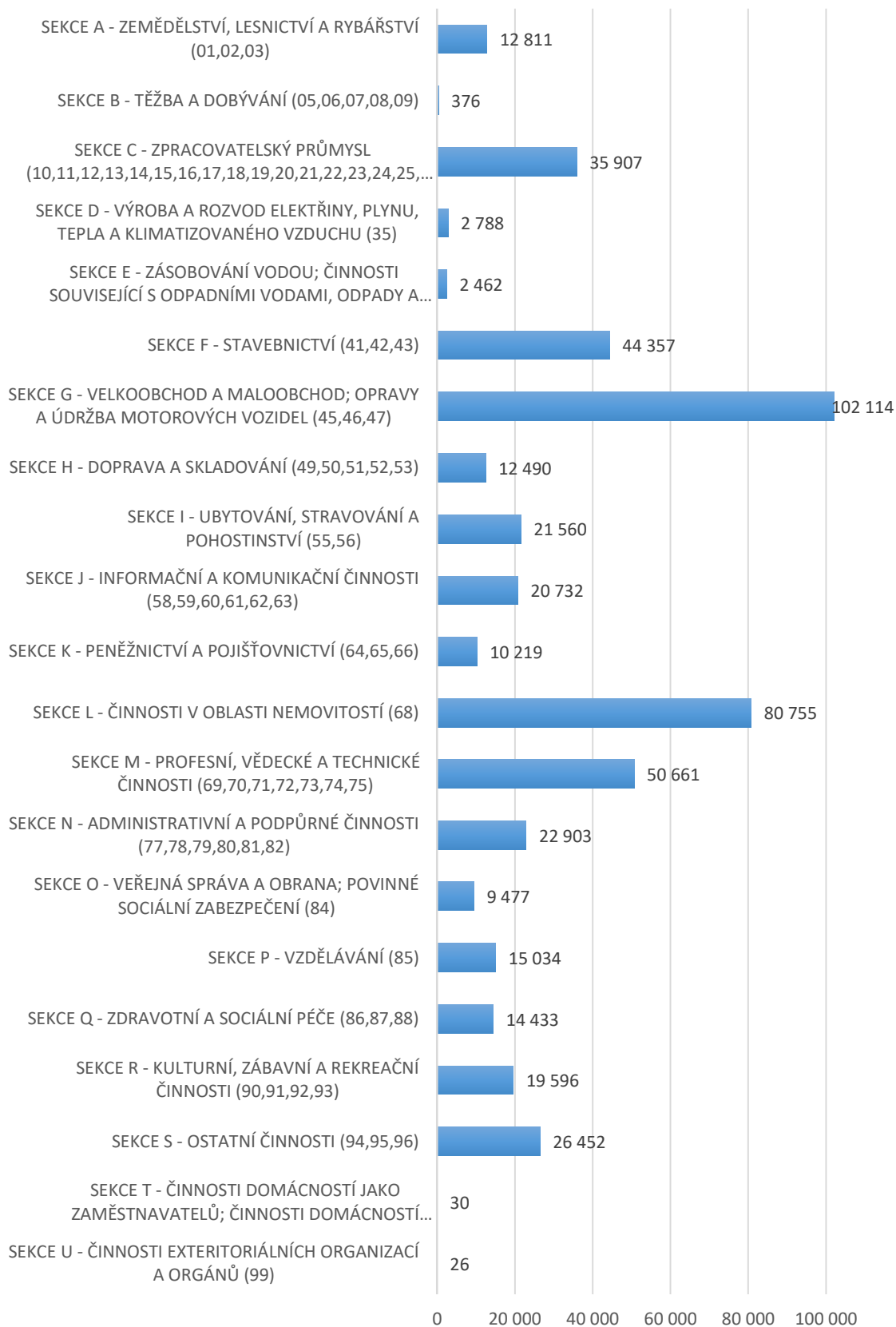
Příloha I: Kategorizace účetních jednotek

Rozdělení obchodních korporací na mikro, malé, střední a velké je dáno § 1b Zákona o účetnictví. Obchodní korporace spadá do příslušné kategorie, pokud nepřekračuje alespoň 2 ze 3 níže uvedených hraničních hodnot. V případě velké obchodní korporace jsou překročeny alespoň 2 kritéria oproti střední velikosti.

	Celková aktiva	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období
Mikro obchodní korporace	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá obchodní korporace	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední obchodní korporace	500 mil. Kč	1 mld. Kč	250
Velká obchodní korporace	Překračuje alespoň 2 kritéria oproti střední		

Zdroj: vlastní zpracování dle § 1b ZoÚ, 2022

Příloha J: Počet daňových příznání k DPPO dle skupin CZ-NACE v r.2020

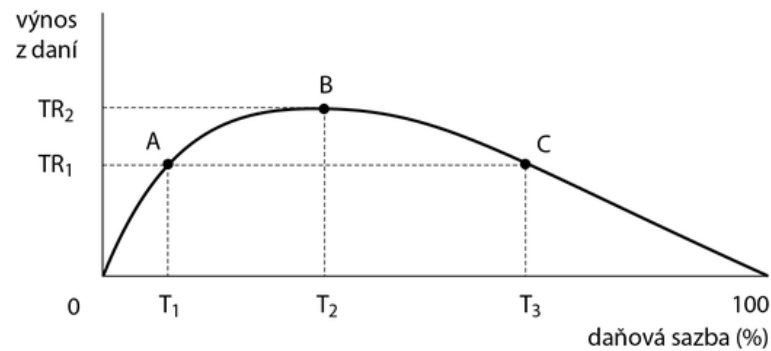


Zdroj: vlastní zpracování dle Finanční správy, 2022

Příloha K: Lafferova křivka

Lafferova křivka vyjadřuje závislost mezi výší daňové sazby a daňovým výnosem. Křivka je vyobrazena na následujícím obrázku.

Obr. Lafferovy křivky



Zdroj: Jurečka a kol., 2017, s. 1 050

Uvedený obrázek prezentuje, že daňová sazba na úrovni T_1 přinese daňový výnos TR_1 . Pokud dojde ke zvýšení daňové sazby na T_2 , dojde také ke zvýšení daňového výnosu na úroveň TR_2 . Další růst daňové sazby ale povede ke snížení daňového výnosu, například při výši daňové sazby T_3 bude daňový výnos na stejné úrovni jako při výši daňové sazby T_1 .

Z obrázku je tedy zřejmé, že od určitého bodu má zvýšení daňové sazby negativní dopady na daňové výnosy vybraného státu.

Jurečka a kol. (2017) uvádějí, že tvar této křivky je v různé míře respektován mnoha vyspělými státy při tvorbě hospodářské politiky.

Abstrakt

Piotrowská, T. (2022). *Položky odčitatelné od základu daně z příjmů korporací* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: daň z příjmů právnických osob, základ daně, odčitatelné položky, efektivní daňové sazby

Diplomová práce se zabývá daní z příjmů obchodních korporací a odčitatelnými položkami od základu daně. Práce se skládá z teoretické a empirické části. V teoretické části práce je vysvětlen rozdíl mezi účetním a daňovým pojetím výsledku hospodaření. Následně je přiblížen způsob stanovení daně z příjmů obchodních korporací a jsou představeny možnosti snížení této daně. V empirické části práce je zjišťováno, jak se liší účetní a daňový výsledek hospodaření a jak odčitatelné položky ovlivňují nejen samotné obchodní korporace, ale také jednotlivá odvětví národního hospodářství. Dále je posouzeno daňové zatížení jednotlivých odvětví národního hospodářství a daňové zatížení České republiky v porovnání s ostatními členskými státy Evropské unie. K zhodnocení daňového zatížení jsou využity ukazatele efektivních daňových sazeb. V závěru práce jsou zjištěné poznatky shrnuty a prodiskutovány.

Abstract

Piotrowská, T (2022). *Tax Deductions from the Corporate Income Tax Base* (Diploma thesis), University of West Bohemia in Pilsen, Faculty of Economics.

Key words: corporate income tax, tax base, tax deductions, effective tax rates

The diploma thesis examines corporate income taxation and tax deductions from the tax base. The thesis consists of a theoretical and an empirical part. The theoretical part of the thesis defines the difference between accounting and tax profit or loss. Following that, the process of assessing the corporate tax is subsequently described, and the opportunities for the tax deductions are presented. The empirical portion of the thesis investigates the difference between accounting and tax profit or loss and examines how tax deductions affect not only corporations but also sectors of the national economy. Furthermore, the tax burden of the sectors of the national economy is evaluated, and the tax burden of the Czech Republic is evaluated in comparison with other member states of the European Union. For the purpose of evaluating the tax burden, effective tax rates are utilized. Finally, as a method of confirming the empirical part of the thesis, the findings are summarized and discussed.