

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní obor: Zdanění a daňová politika



Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR

Autor diplomové práce:	Bc. Veronika Schinerová
Vedoucí diplomové práce:	doc. Ing. Lenka Láchová, CSc.
Rok obhajoby:	2016

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 16. 1. 2016

.....
Bc. Veronika Schinerová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní doc. Ing. Lence Láchové, CSc. za odborné vedení práce, vstřícnost a trpělivost při konzultacích. Poděkování patří také mé rodině a přátelům, kteří mi byli oporou nejen při zpracování diplomové práce ale i během studia na vysoké škole.

Abstrakt

Diplomová práce má za cíl analyzovat vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v České republice v letech 2005 – 2013. Teoretická část práce se v první kapitole věnuje zejména základním pojmům daňového systému České republiky, kdy je blíže rozebrána konstrukce daně z příjmů právnických osob, daňový mix či česká daňová kvóta. Druhá a třetí kapitola shrnuje nejpodstatnější reformy a vývoj inkasa DPPO mezi lety 2005 a 2013 a zejména faktory, které tuto daň ovlivňují. Praktická část diplomové práce je rozdělena do třech analýz, kdy první z nich se zabývá analýzou celkových příjmů DPPO a jejich závislostí na vybraných proměnných, kterými jsou např. HDP, odpočty od základu daně či statutární sazba daně. Druhá část zkoumá výši přiznané daně dle jednotlivých ekonomických odvětví a v poslední části je analyzována celkově přiznaná daň z příjmů právnických osob dle jednotlivých typů poplatníků.

Klíčová slova: daň z příjmů právnických osob, inkaso DPPO, přiznaná výše DPPO, ekonomická odvětví NACE

Abstract

The diploma thesis aims to analyze the development of tax collections of corporate income tax in the Czech Republic in the years 2005 - 2013. The theoretical part of thesis in the first chapter pays particular attention to the basic concepts of the Czech tax system, where is analyzed the structure of corporate income tax, tax mix or Czech tax quota. The second and third chapter summarizes the most important reforms and development of the collection of corporate income tax between 2005 and 2013, and particularly factors that affect this tax. The practical part of thesis is divided into three analyzes, the first of which analyzes the total income of CIT and its dependence on selected variables, which are e.g. GDP, deductions from the tax base or corporate tax rate. The second part examines the admitted amount of tax in the tax returns by individual economic sectors and the admitted amount of CIT is analyzed according to different types of taxpayers in the last part of thesis.

Key words: corporate income tax, CIT collection, admitted amount of CIT, economic sector NACE

Obsah

Úvod.....	8
TEORETICKÁ ČÁST	10
1 DPPO, hrubý domácí produkt, daňový mix a daňová kvóta v ČR	10
1.1 Daň z příjmů právnických osob v ČR a ve světě.....	10
1.2 Hrubý domácí produkt v ČR.....	12
1.3 Daňový mix v ČR	14
1.4 Daňová kvóta v ČR.....	16
2 Daňové reformy a změny z pohledu DPPO v ČR	18
2.1 Období 2004 - 2007	18
2.2 Období 2008 – 2010	22
2.3 Období 2011 - 2013	24
3 Vývoj inkasa DPPO v ČR a faktory, které ho ovlivňují.....	26
3.1 Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR.....	26
3.2 Faktory ovlivňující výši daňových výnosů DPPO.....	31
PRAKTICKÁ ČÁST	34
4 Analýza celkových daňových příjmů DPPO v ČR.....	34
4.1 Vybrané faktory ovlivňující příjmy z DPPO	35
4.2 Korelační analýza	36
4.3 Konstrukce regresních rovnic	38
4.4 Vícenásobná regresní analýza zvolených faktorů.....	39
5 Analýza příjmů DPPO dle jednotlivých odvětví NACE	42
5.1 Klasifikace NACE	42
5.2 Komparace přiznané daně, inkasa a hrubého provozního přebytku	44
5.3 Analýza přiznané DPPO za jednotlivá ekonomická odvětví	49
5.4 Analýza celkové výše přiznané DPPO	69

6 Analýza příjmů dle jednotlivých typů poplatníků	75
6.1 Akciové společnosti.....	76
6.2 Společnosti s ručením omezeným.....	77
6.3 Družstva	78
Závěr	80
Seznam tabulek	84
Seznam grafů	84
Seznam zkratk	86
Seznam použité literatury	87

Úvod

Daně jsou hlavním a nejdůležitějším příjmem státních rozpočtů, a proto se jednotliví zákonodárci snaží tyto příjmy neustále zvyšovat. Tohoto cíle lze dosáhnout několika nástroji, a to rozšiřováním základů daně, zvyšováním statutárních sazeb daně či zefektivněním výběru jednotlivých daní. Ve většině zemí Evropské unie, stejně jako v České republice, se vlády ubírají cestou zefektivnění výběru daní, aniž by zvyšovaly daňové zatížení, což by mohlo vést zejména u korporátních daní k hrozbě přesunu daňových základů do zemí s nižším zdaněním.

Daňový systém České republiky se skládá z více jak deseti typů daní, z nichž nejvýznamnější postavení má daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Pokud hovoříme o daních z hlediska metodiky OECD, je nejvýnosnější daň v ČR pojistné na sociální zabezpečení s více jak 40 % podílem na celkovém daňovém inkasu. Tato diplomová práce je zaměřena zejména na daň z příjmů právnických osob a i přes skutečnost, že se podíl daně z příjmů právnických osob na celkových daňových výnosech za poslední desetiletí snížil, stále zaujímá své čestné místo v českém daňovém systému a pohybuje se okolo 9 % celkového daňového výnosu.

Hlavním cílem této diplomové práce je analyzovat jednotlivé faktory, které mají vliv na výši příjmů daně z příjmů právnických osob v České republice. Dalším cílem je analýza příjmů z DPPO dle jednotlivých ekonomických odvětví NACE v letech 2005 – 2013 se zaměřením na jednotlivé konstrukční prvky a jejich vývoj v daném období. Třetím stanoveným cílem je provedení analýzy výše příjmů z daně z příjmů právnických osob v jednotlivých letech daného období dle typu daňových poplatníků. Pro dosažení těchto cílů bude použito několik typů metod, jako je popisná metoda, metoda dedukce a komparace a při zjišťování míry závislosti mezi daňovými příjmy a ostatními proměnnými budou využity matematicko-statistické metody - korelační a vícenásobná regresní analýza. Všechny analýzy budou vycházet z dat z Daňových statistik Ministerstva financí ČR z let 2005 – 2013, ve kterých jsou uvedena podrobná data z daňových přiznání, či z databáze OECD.

První kapitola má za úkol přiblížit základní konstrukci daně z příjmů právnických osob a popsat základní ekonomické a daňové ukazatele. Složení daňového mixu České

republiky ukáže, jaké postavení má daň z příjmů právnických osob v českém daňovém systému z hlediska podílu na celkovém daňovém inkasu. Dále se tato kapitola bude věnovat vývoji hrubého domácího produktu, který bude také sloužit jako jedna z hlavních proměnných pro stanovení závislosti inkasa DPPO ve čtvrté kapitole, a vývoji daňové kvóty, která se stanovuje jako podíl daňového výnosu na HDP a slouží jako ukazatel daňového zatížení pro mezinárodní srovnávání. Druhá kapitola nastiňuje reformy v oblasti daně z příjmů právnických osob v letech 2004 – 2013 v ČR a ve třetí kapitole je podrobně popsán vývoj inkasa DPPO a jsou zde zároveň i shrnuty faktory, které mají na tuto daň přímý či nepřímý vliv.

Praktická část se ve čtvrté kapitole zabývá korelační a regresní analýzou celkových příjmů daně z příjmů právnických osob v České republice. Na základě obecných předpokladů a determinantů jsou stanoveny čtyři vybrané modely vícenásobné regresní analýzy, které mají za úkol stanovit, které proměnné mají vliv na výši příjmů z DPPO. Tyto modely musí být následně vhodně otestovány, aby nehrozily problémy v podobě autokorelace či heteroskedasticity a aby měly příslušnou vypovídací schopnost.

V páté kapitole je proveden podrobný rozbor výše přiznané daně z příjmů právnických osob a jejích konstrukčních prvků v jednotlivých ekonomických odvětvích NACE v letech 2005 - 2013. Hlavním cílem této kapitoly je určení změn v celkové struktuře přiznané daně dle jednotlivých podílů ekonomických odvětví NACE a dále také porovnání rozdílů mezi inkasem daně a výší daně uvedené v daňových přiznáních. A poslední kapitola má za úkol analyzovat výši přiznané daně za jednotlivé typy daňových poplatníků v celém sledovaném období.

TEORETICKÁ ČÁST

1 DPPO, hrubý domácí produkt, daňový mix a daňová kvóta v ČR

Tato kapitola má za cíl vysvětlit základní principy daně z příjmů právnických osob a nastínit jednotlivé ekonomické a daňové ukazatele v České republice. Nejprve se zaměřuje na konstrukci daně z příjmů právnických osob v České republice. Poté se věnuje HDP, což je hlavní ukazatel výkonnosti daného hospodářství, a dále se zabývá podílem jednotlivých daní v celkovém inkasu a podílem celkového daňového výnosu na HDP.

1.1 Daň z příjmů právnických osob v ČR a ve světě

Daň z příjmů právnických osob je významnou daní v českém daňovém systému. Z daňového mixu České republiky uvedeného na straně 14 této diplomové práce je patrné, že výnos daně z příjmů právnických osob na celkových daňových výnosech tvoří 9 % a v porovnání s ostatními státy Evropské unie je tento poměr v daňovém mixu nadprůměrný.

Předmětem daně jsou veškeré příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, avšak ne všechny tyto příjmy tvoří i základ daně. Základ daně z příjmů právnických osob je rozdíl, o který příjmy (výnosy), s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období,¹ kterým je zpravidla kalendářní rok, může se však jednat i o rok hospodářský. V daňové praxi České republiky se základ daně odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním, který je stanoven dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (bez vlivu Mezinárodních účetních standardů).

Výsledek hospodaření se musí podstatně upravit, aby se z něj mohl stanovit základ daně. Je třeba vyloučit osvobozené příjmy (např. úroky z přeplatku na dani či členské příspěvky dle stanov) a dále příjmy, které tvoří samostatné základy daně (např. podíly na zisku). Dalším velmi podstatným krokem je posouzení nákladů a výnosů. Výsledek

¹ BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. *Daň z příjmů: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2014*, str. 166

hospodaření se stanovuje dle účetních pravidel, je tedy třeba vzít v úvahu, že ne vždy je účetní náklad (výnos) i daňově uznatelným nákladem (výnosem). Aby mohl být účetní náklad uznán i jako daňově uznatelný náklad, musí splnit hned několik podmínek: náklad souvisí se zdanitelnými příjmy, je nutný pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a u některých nákladů může být výše limitována určitou pevnou či procentní hodnotou (příspěvky na stravování zaměstnanců) či musí splňovat další podmínky jako je zaplacení (např. příspěvky na sociální zabezpečení za zaměstnance musí být uhrazeny do konce ledna následujícího roku).²

Jako příklad účetních nákladů, které nejsou daňově uznatelnými náklady, lze zmínit manka a škody s výjimkou živelných pohrom, zaplacené pokuty a penále (ve vztahu ke správním orgánům nikoli k obchodním partnerům) a zejména výdaje na reprezentaci (pohoštění či dary). Výsledek hospodaření se musí také upravit o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, vzít v úvahu je třeba i rezervy a opravné položky k pohledávkám či daňovou uznatelnost úroků půjček od spřízněných osob. Úprav výsledku hospodaření, které je třeba vzít v potaz, je nespočet, nicméně není cílem této diplomové práce rozebírat výpočet DPPO do detailů. K následující analýze postačí pouze základní přehled, jak se daň z příjmů právnických osob stanovuje.

Základ daně se dále snižuje o odpočty neboli odčitatelné položky. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za poslední zdaňovací období, a to nejdéle v 5 následujících zdaňovacích obdobích. Lze také odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání (nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly), a také hodnotu bezúplatných plnění (maximálně však 10 % základu daně sníženého o již výše zmíněné odpočty).³

Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o odpočty a zaokrouhleného na celé tisícikoruny dolů a lineární sazby daně z příjmů právnických osob, která je již od roku 2010 nezměnná, a to ve výši 19 %. Takto vypočtenou daň lze snížit o slevy na dani. V České republice jsou nyní pouze dva typy slev. Tou první je sleva na zaměstnance se zdravotním postižením a druhá sleva je pouze pro poplatníky, jimž byl poskytnut příslib investiční pobídky.

² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 92 - 93

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Daňové přiznání jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob povinni podat do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období. Mají-li však daňového poradce nebo podléhají ze zákona povinnému auditu, prodlužuje se tato lhůta na 6 měsíců. Poslední den lhůty je i dnem splatnosti daně snížené o zaplacené zálohy. Zálohy je poplatník povinen platit čtvrtletně, půlročně nebo vůbec, a to v závislosti na výši poslední známé daňové povinnosti.

Daň z příjmů právnických osob se v jednotlivých státech světa liší zejména její konstrukcí, a to i v rámci EU nejsou podmínky výpočtu DPPO zcela stejné. V posledních letech je trendem snižovat zdanění společností a tím do země přilákat nové investory s jejich obraty, úroky a dividendami. Tato daňová konkurence mezi jednotlivými státy vzniká nejčastěji u mobilních základů daně, jako jsou příjmy z finančního kapitálu (dividendy a úroky) a zisky právnických osob. Díky tomuto je nutné zajistit určitou daňovou koordinaci např. pomocí smluv o zamezení dvojího zdanění a boje proti daňovým rájům. V rámci Evropské unie také probíhá harmonizace DPPO (a zejména DPH) pomocí směrnic a nařízení a společně s organizací OECD se snaží bojovat proti erozi základu daně a daňovým únikům.⁴

Base Erosion and Profit Shifting (narušování základu daně a přesun zisku) neboli BEPS je projekt iniciativy OECD, který má bojovat proti daňovým únikům zejména v oblasti nadnárodních společností a zabránit tak přesunu daňového základu do zemí s nižším daňovým zatížením či do daňových rájů. Jedná se tedy zejména o boj proti legálnímu vyhýbání se dani nadnárodních společností, kdy tyto subjekty neplatí daně žádné nebo jen v minimální výši.⁵

1.2 Hrubý domácí produkt v ČR

Hrubý domácí produkt je jedním z nejdůležitějších ukazatelů měřících výkonnost dané ekonomiky. HDP lze definovat jako tržní hodnotu všech konečných statků a služeb vytvořených za dané časové období v dané ekonomice (na daném území).⁶

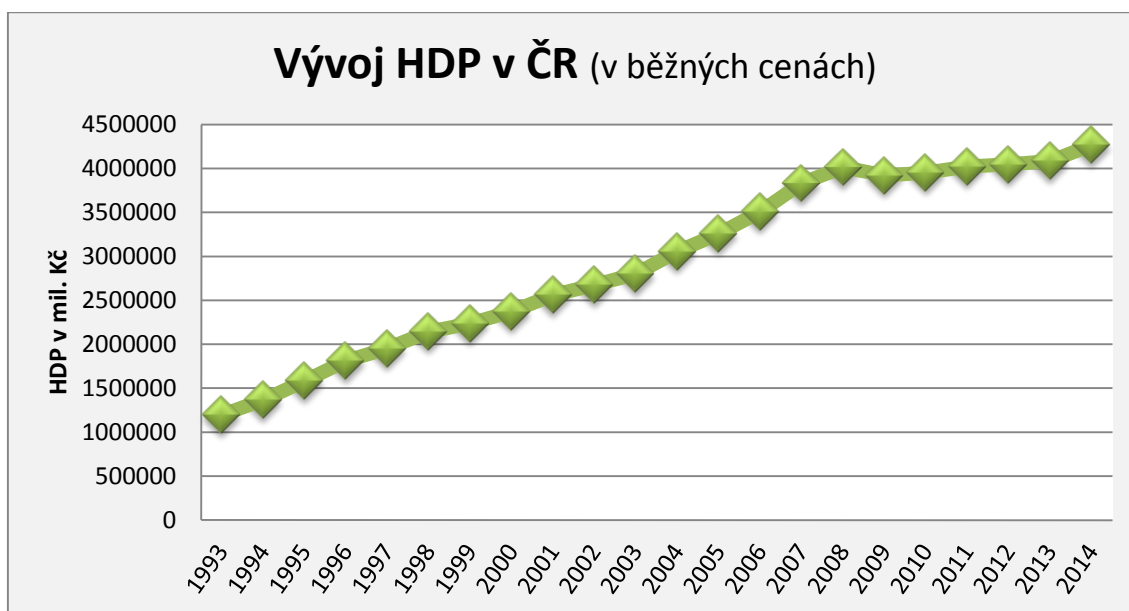
Následující graf ukazuje vývoj hrubého domácího produktu na území České republiky za posledních 21 let. Od roku 2007 je patrný mírný pokles a zpomalení růstu HDP, a to zejména z důvodu celosvětové hospodářské krize.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, str. 158 - 161

⁵ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting*

⁶ PAVELKA, Tomáš. *Makroekonomie: základní kurz*, str. 17

Graf 1: Vývoj HDP v ČR v letech 1993 - 2014



Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Hrubý domácí produkt je možné vypočítat třemi možnými způsoby, a to výrobní metodou, výdajovou metodou a metodou důchodovou. Výrobní metodou lze HDP zjistit jako součet přidaných hodnot ve všech jednotlivých odvětvích v ekonomice (k tomuto součtu by se dále měly připočíst nepřímé daně a odečíst dotace).

Pomocí výdajové metody se HDP stanoví tak, že se sečtou všechny výdaje vynaložené na finální statky a služby. Tyto výdaje jsou členěny na spotřební výdaje domácností C, hrubé soukromé domácí investice firem a domácností I, výdaje vlády na nákupy výrobků a služeb G a čistý export NX. Dle výdajové metody lze hrubý domácí produkt zapsat následovně:

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

Dalším způsobem jak je možné stanovit výši HDP je důchodová metoda, kde dochází k sumarizaci důchodů před zdaněním, které plynou majitelům výrobních faktorů. Jedná se zejména o platy a mzdy, úroky získané domácnostmi a vládou, renty, důchody ze sebezaměstnání a zisky korporací (čistý/hrubý provozní přebytek). Posledním krokem, který je nutné udělat, abychom získali hrubý domácí produkt, je přičíst k této sumě znehodnocení kapitálu (odpisy).⁷ Vzhledem k tomu, že hrubý provozní přebytek je součástí výpočtu HDP důchodovou metodou, byla proměnná HDP zvolena jako jedna z hlavních proměnných pro zkoumání závislostí výše příjmů z DPPO (viz kapitola 4).

⁷ SOUKUP, Jindřich a kol. *Makroekonomie: moderní přístup*, str. 27-28

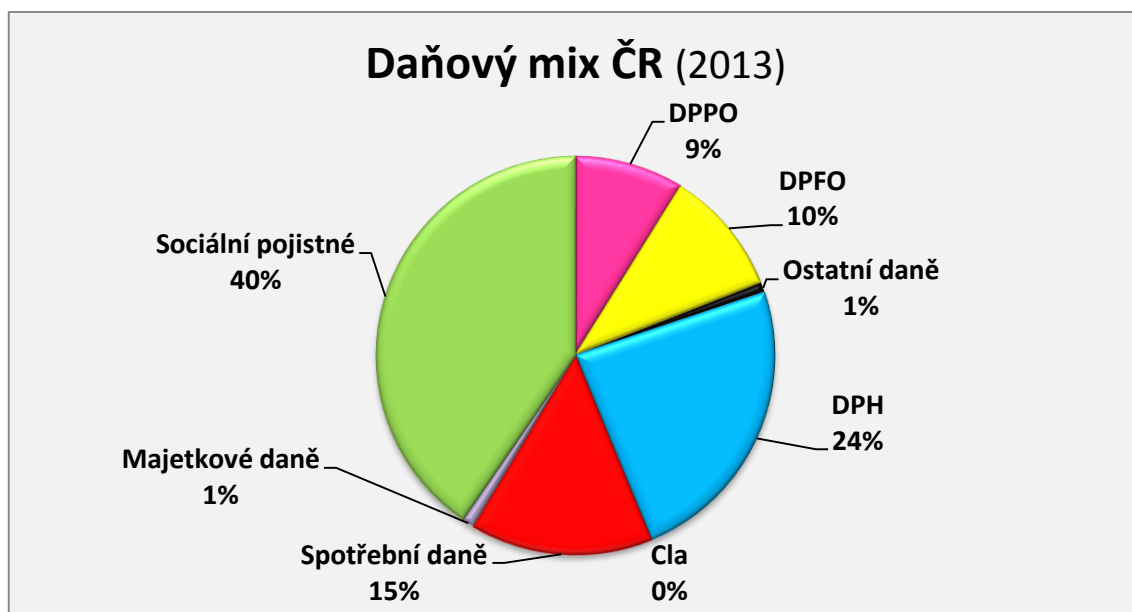
1.3 Daňový mix v ČR

Daňový mix vypovídá o struktuře daňového systému daného státu, o tom, které daně jsou upřednostňovány a které daně stát potlačuje. Určuje se jako podíl výnosu jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu za dané období na daném území. Trendem posledních let je snižování podílu přímých daní na úkor daní nepřímých, které nejsou tolik viditelné, poplatník je tolik nevnímá, protože jsou zahrnuty v ceně zboží a tedy pro něj více snesitelné.⁸

V České republice došlo za posledních deset let k velkým změnám v poměru výnosu jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu. Do popředí se dostaly daně nepřímé, zejména daň z přidané hodnoty a naopak do ústraní se přenesly daně důchodové. Největším daňovým výnosem jsou v současnosti v České republice příspěvky na sociální zabezpečení, které tvoří 40 % všech daňových výnosů.

Druhým nejvýznamnějším daňovým příjmem je DPH s 24 % a dále spotřební daně tvořící 15 % celkového výnosu. Z těchto čísel je patrný již výše zmíněný trend, kterým je zvyšování daní ze spotřeby a který je patrný i v ostatních členských státech Evropské unie. Vzhledem ke skutečnosti, že v EU je volný pohyb zboží a služeb, jsou tyto daně vysoce harmonizovány především pomocí směrnic a nařízení.

Graf 2: Daňový mix České republiky v roce 2013



Zdroj: ČNB, vlastní zpracování

⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 51

Podíl důchodových daní na rozdíl od daní ze spotřeby klesá. Například v roce 2007 tvořily daně důchodové 36 % celkového výnosu, z toho daně z příjmů fyzických osob 25 %, kde došlo k výraznému snížení na 10 % v roce 2013, a daně z příjmů právnických osob 11 %, zde došlo pouze ke dvěma procentnímu snížení.⁹ K tendenci nenavyšovat zdanění příjmů dochází zejména z důvodu jeho nepopularity. Občané si okamžitě všimnou, pokud dojde ke zvýšení odvodu daní z jejich mezd, ale pokud je daň započítána v ceně zboží a služeb a dojde ke zvýšení sazby DPH, jen málokoho tato skutečnost odradí od koupě. Zboží nutné potřeby jako jsou potraviny, budou lidé nakupovat vždy i v případě zvýšení sazby DPH, pokud však dojde ke zvýšení zdanění platů a mezd, může dojít k nahrazování práce volným časem.

K trendu nenavyšování korporátní daně vede velká mobilita předmětu daně a vliv daňové konkurence jednotlivých zemí. V dnešní době není problém přesunout kapitál do jiného státu s nižším zdaněním, a tak státy záměrně nezvyšují míru zdanění příjmů právnických osob, což z dlouhodobého hlediska vede ke snižování tohoto daňového výnosu. Z pohledu daňové konkurence má například podpora investic či daňové prázdniny významný vliv na rozhodování jednotlivých daňových subjektů o přesunu předmětu daně z jedné země do druhé.

Majetkové daně, které tvoří jen 1 % celkového daňového výnosu, jsou důležité zejména z historického hlediska. Byly to první přímé daně, které se začaly vybírat. V současnosti mají tyto daně velmi malý výnos, nicméně díky nezávislosti na hospodářském cyklu je tento výnos vždy téměř jistý. Například u daně z nemovitých věcí je velmi složité přesunout majetek do jiného státu s nižším zdaněním a velmi důležité je i plynutí výnosu této daně přímo do rozpočtů jednotlivých municipalit.

Tato diplomová práce se zabývá daní z příjmů právnických osob, což je dle daňového mixu České republiky pouze 9 % celkového daňového výnosu. Nicméně dle dat z roku 2014 z OECD Česká republika převyšuje průměr členských států Evropské unie ve výši vybrané daně z příjmů právnických osob a v celkovém hodnocení se nachází na čtvrtém místě za Kypr, Lucemburskem a Maltou, což jsou jediné země z EU, které inkasují více korporátní daně než ČR.¹⁰

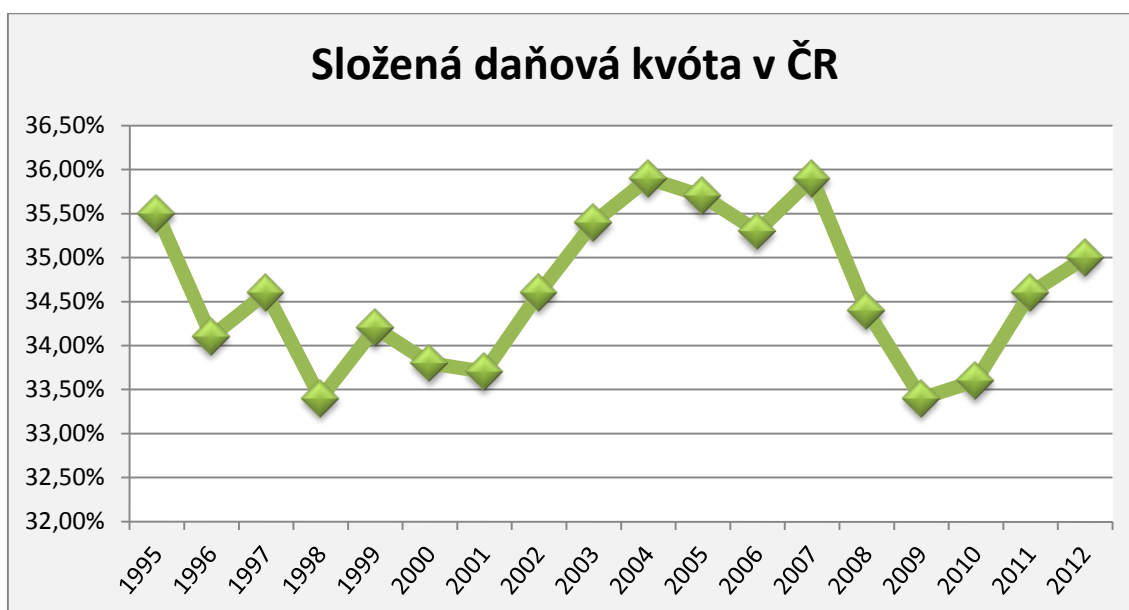
⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, str. 145

¹⁰ OECD. *Taxation trends in the EU 2014*

1.4 Daňová kvóta v ČR

Daňová kvóta je jedním z nejdůležitějších daňových ukazatelů v mezinárodním srovnávání. Daňová kvóta udává celkovou daňovou zátěž na daném území, a to jako podíl celkového daňového výnosu na hrubém domácím produktu. Pokud celkový daňový výnos obsahuje i pojistné na sociální zabezpečení, jedná se o složenou daňovou kvótu, která má větší vypovídací hodnotu, pokud se vezme v úvahu daňový výnos bez sociálního pojistného, potom jde o jednoduchou daňovou kvótu.¹¹

Graf 3: Vývoj složené daňové kvóty v ČR v letech 1995 až 2012



Zdroj: Taxation trends in the EU, vlastní zpracování

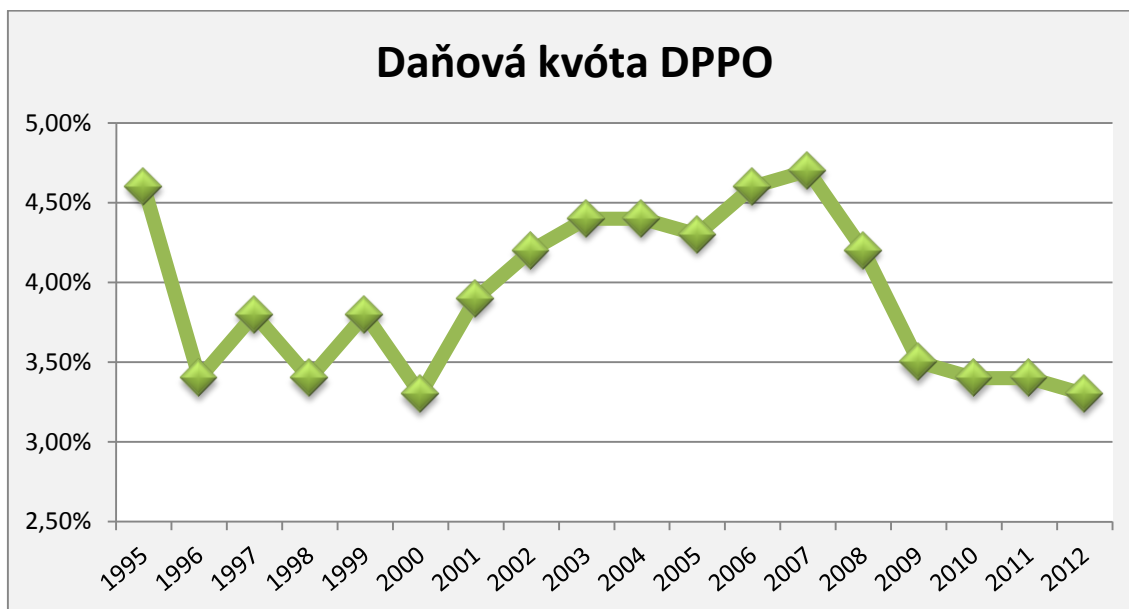
V České republice se dlouhodobý vývoj složené daňové kvóty pohyboval v rozpětí 33 % - 36 %. Od roku 2008 je zde patrný i výrazný pokles, který může souviset s celosvětovou hospodářskou krizí a zejména také s velkou daňovou reformou, která se uskutečnila v roce 2008. Tomuto faktu nahrává i graf 1 (vývoj HDP v ČR), ze kterého je patrný rostoucí trend HDP, a proto pokles daňové kvóty v letech 2008 – 2010 byl způsoben zejména poklesem celkového daňového výnosu. Další vývoj daňové kvóty není možné jednoznačně určit vzhledem k politické nestabilitě a stavu veřejných financí. Avšak je pravděpodobné, že bude docházet k jejímu nárůstu, protože je potřeba, aby se ekonomika dostala z prodělané krize (růst je patrný již od roku 2010).

Daňovou kvótu je možné konstruovat i jako podíl jednotlivé daně na HDP. Následující graf ukazuje vývoj podílu DPPO na HDP v České republice. V jednotlivých letech je

¹¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, str. 43 - 45

patrný stejný trend jako u celkové daňové kvóty, avšak od roku 2010 dochází k výrazné změně a k úplně opačnému trendu, kdy DPPO na HDP klesá i když celkový daňový výnos na HDP je rostoucí.

Graf 4: Vývoj daňové kvóty DPPO v ČR v letech 1995 až 2012



Zdroj: Taxation trends in the EU, vlastní zpracování

Je třeba zdůraznit, že ukazatel daňové kvóty má i určité nedostatky. Jako příklad lze uvést výši HDP, která může být podhodnocena, a to z důvodu existence šedé (nelegální) ekonomiky, nebo daňový výnos neobsahující daně, které by mohly být vybrány, kdyby zde neexistovaly daňové úlevy a podpora by poté byla poskytnuta formou dotace.¹²

¹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, str. 148 - 150

2 Daňové reformy a změny z pohledu DPPPO v ČR

Za daňovou reformu se považuje podstatná změna daňových zákonů, která má sociálně-ekonomické cíle. Může jít o jakoukoli změnu ve struktuře daní, ať již ve formě speciálních úprav nebo změny sazby či základu daně. Tyto změny by měly vést k pozitivnímu ovlivnění hospodářského růstu a ke spravedlivějšímu přerozdělení daňového břemene. Daňová reforma může mít i jiné cíle jako např. splnění podmínek pro vstup do EU či snížení státního dluhu.¹³

Existuje několik typů daňových reforem: technické reformy, koordinační reformy, komplexní reformy a reformy strategické. Za technickou reformu se považují malé změny jednotlivých detailů, které jsou uskutečněny v krátkém časovém úseku ve formě předpisů. Koordinační reforma se týká již dvou či více daňových základů a zpravidla ovlivňuje všeobecnou příjmovou rovnováhu, někdy je možné, že tato reforma vyplyne z několika technických reforem. Za komplexní daňovou reformu, jak již název napovídá, se označuje rozsáhlejší změna daňové struktury. Posledním typem reformy je reforma strategická, která se již netýká konstrukce základu daně, ale je zaměřena na mezinárodní stránku daní. Může se jednat například o změnu sazby korporátní daně s cílem přilákat investory ze zahraničí a zabránit přesunu daňového základu z České republiky do zahraničí.¹⁴

Vzhledem ke skutečnosti, že v praktické části diplomové práce bude analyzováno inkaso daně od roku 2005 do roku 2013, jsou zde zmíněny reformy zejména až od roku 2004. V letech 1991 až 1993 probíhalo v ČR zavedení daňového systému tržní ekonomiky a v roce 2003 se začaly zavádět změny související s implementací legislativy Evropské unie.

2.1 Období 2004 - 2007

Rok 2004

Vzhledem ke skutečnosti, že během roku 2004 započala reforma veřejných rozpočtů a také Česká republika vstoupila do Evropské unie, přinesl tento rok velkou řadu změn v celém daňovém systému, tedy i v legislativě daně z příjmů právnických osob. Tato

¹³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*, str. 13

¹⁴ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 14 - 15

novela zákona o daních z příjmů je jednou z největších od jeho přijetí na počátku devadesátých let dvacátého století. Jednou z hlavních změn je snížení sazby daně z příjmů právnických osob na 28 % (toto snižování pokračuje i v následujících letech).

Díky vstupu České republiky do EU bylo nutné implementovat 3 směrnice, a to Směrnicí č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílu, Směrnicí č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností a Směrnicí č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami. Díky první směrnici je možné v případě fúzí atd. využít několika zvýhodnění, kterými jsou převzetí rezerv, opravných položek a daňových ztrát od zanikající společnosti, či pokračování v odpisování majetku. Implementace druhé směrnice zavedla osvobození dividend plynoucích mateřské společnosti od společnosti dceřiné (rezidenti EU), pokud je splněna podmínka účasti mateřské společnosti alespoň 25 % na základním kapitálu dceřiné společnosti a tato účast trvá minimálně 24 měsíců (nepřetržitě). Poslední směrnice umožňuje osvobození úroků z půjček a licenčních poplatků (u nichž se osvobození začalo využívat až v roce 2011).

Novinkou je také stanovení základu daně, který se i nadále určuje z výsledku hospodaření, avšak od tohoto roku musí být očištěn od vlivu Mezinárodních účetních standardů. V oblasti daňově uznatelných nákladů lze nově uplatnit poplatky bez ohledu na jejich zaplacení. Došlo ke zvýšení limitu hodnoty reklamních propagačních předmětů, kdy je možné uznat je jako náklad, pokud jejich hodnota nepřekročí 500 Kč. Na druhou stranu byla omezena daňová uznatelnost nákladů nájemného u finančního leasingu automobilů, kdy lze uznat pouze 900 000 Kč za celou dobu leasingu, částky převyšující tento limit jsou daňově neuznaným nákladem a je třeba o ně zvýšit základ daně.

Velkými změnami prošlo také daňové odpisování. Vstupní cena pro odpisy osobního automobilu je omezena na 900 000 Kč (což souvisí s novinkou v oblasti finančního leasingu). Nově byla zavedena 6. odpisová skupina, do které patří administrativní budovy, obchodní domy, hotely, knihovny, muzea, divadla, školy, kostely a historické památky, jejichž doba odpisování je stanovena na 50 let. Opět je zavedeno daňové odpisování nehmotného majetku (zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a

vývoje, software a ocenitelná práva), jehož vstupní cena činí alespoň 60 000 Kč a doba jeho použitelnosti je stanovena minimálně na jeden rok.

Poslední významnou změnou z pohledu daní z příjmů právnických osob je omezení odčitatelných položek od základu daně. Novela zkrátila období, v němž lze uplatnit daňovou ztrátu z minulých let, ze 7¹⁵ na 5 zdaňovacích období, která následují bezprostředně po sobě a po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Tato novinka však platí až pro ztráty, které byly vyměřeny nejdříve ve zdaňovacím období započatém v roce 2004.¹⁶

Rok 2005

Novela zákona o daních z příjmů č. 669/2004 Sb. snížila sazbu DPPO o dva procentní body na 26 % (u penzijních fondů došlo ke snížení z 15 % na pouhých 5 %). Z důvodu implementace směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států došlo k rozšíření okruhu subjektů, které mohou uplatnit osvobození dividend přijatých od dceřiné společnosti, toto rozšíření se vztahuje i na příjem z dividend od stálé provozovny v ČR. V důsledku toho došlo i k postupnému snížení minimálního podílu na základním kapitálu určujícího kvalifikaci mateřské a dceřiné společnosti na 20 %.

Tato novela také změnila daňové odpisy hmotného majetku, kdy došlo ke zkrácení doby odpisování majetku spadajícího do první až třetí odpisové skupiny. Stejně tak došlo i ke zkrácení doby odpisování nehmotných výsledků vědy a výzkumu a softwaru ze 48 na 36 měsíců. V roce 2005 byla nově zavedena odčitatelná položka, a to odpočet nákladů na vědu a výzkum.¹⁷

Rok 2006

Daňové změny v roce 2006 upravuje novela zákona č. 545/2005 Sb., která stejně jako v roce 2005 řeší vztah mateřské a dceřiné společnosti a osvobození výplat dividend. Výše minimálního podílu na základním kapitálu jiné společnosti pro definici mateřské a dceřiné společnosti se snížila na 10 % a dále se snížila minimální doba držení tohoto podílu pro určení vzniku mateřské a dceřiné společnosti z 24 na 12 měsíců nepřetržité držby.

¹⁵ DAŇAŘI ONLINE. Daňová ztráta a její uplatnění jako položky snižující základ daně

¹⁶ DAŇAŘI ONLINE. *Daně a právo v roce 2004*

¹⁷ DAŇAŘI ONLINE. *Změny daňových předpisů v roce 2005*

Došlo ke zvýšení odčitatelné položky darů na dobročinné účely, kdy je možné tento odpočet zvýšit o dalších 5 % základu daně, pokud byly tyto dary poskytnuty veřejným vysokým školám nebo veřejným výzkumným institucím. Byla zrušena daňová neuznatelnost ztrát z derivátů, které nebyly prokazatelně sjednané za účelem zajištění. Nově je také zavedena uznatelnost výdajů na dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání, pokud ji zajišťuje zaměstnavatel motorovým vozidlem pro více než 10 osob, a výdaje na přechodné ubytování zaměstnanců (do 3 500 Kč měsíčně za 1 zaměstnance).

Novela obnovila institut technického zhodnocení odpisovaného nehmotného majetku, pokud převyší 40 000 Kč. Úplnou novinkou je zavedení možnosti tvorby 100 % opravné položky k pohledávkám do 30 000 Kč (výše rozvahové hodnoty v okamžiku vzniku) po uplynutí nejméně 12 měsíců od splatnosti a za podmínky, že již k této pohledávce není vytvořena opravná položka dle zákona o rezervách a že se nejedná o pohledávku za spojenými osobami nebo o pohledávku za upsaný vlastní kapitál.¹⁸

Rok 2007

V roce 2007 nedošlo k žádné významné reformě, pouze k několika menším změnám souvisejících převážně s přijetím doprovodného zákona k zákonu práce, což se dotklo především daňového režimu zaměstnaneckých benefitů a cestovních náhrad. V případě cestovních náhrad z pohledu zaměstnavatele jsou daňově uznatelným nákladem cestovní náhrady v plné výši. Zaměstnanecké benefity jsou daňově uznatelným nákladem vždy, pokud jsou tyto benefity u příslušného zaměstnance zdaněny, pokud jsou tyto benefity poskytovány ze zisku po zdanění (z fondu kulturních a sociálních potřeb), zaměstnanec je do určitého limitu danit nemusí.

Novinkou v oblasti daňově uznatelných nákladů je poskytování závodního stravování bývalým zaměstnancům. Podmínkou je, že stravování musí být poskytováno ve vlastním zařízení zaměstnavatele a hodnota potravin je zaměstnancem hrazena, anebo je poskytována z daňově neuznatelných nákladů. Co se týká daňové uznatelnosti bezplatně poskytnutých ochranných nápojů na pracovišti, byla tato úprava zakotvena přímo do zákona, nicméně dříve se již v praxi plně využívala.¹⁹

¹⁸ DAŇAŘI ONLINE. *Změny daňových předpisů v roce 2006*

¹⁹ DAŇAŘI ONLINE. *Změny v daňových předpisech od 1. 1. 2007*

2.2 Období 2008 – 2010

Rok 2008

V roce 2008 proběhla významná daňová reforma, která nejvíce ovlivnila daně z příjmů fyzických osob. Tato reforma šla ruku v ruce s přijetím Zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Avšak i ve zdanění právnických osob došlo k několika změnám. Sazba DPPO se opět snížila, a to na 21 % z původních 24 % v roce 2007. Došlo i ke snížení a sjednocení sazeb srážkové daně (pro příjmy z kapitálového majetku a příjmy daňových nerezidentů plynoucích z ČR) na 15 % pro všechny typy příjmů, které této dani podléhají.

Podobně jako u fyzických osob došlo i zde ke zrušení osvobození výnosů z hypotečních zástavních listů, na druhou stranu se rozšířilo osvobození dividend a podílů na zisku přijatých českou mateřskou společností od dceřiné společnosti, která není rezidentem Evropské unie, podmínkou je, že Česká republika musí mít s touto zemí uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Změnou si prošli i časové odpisy uplatňované u forem, matic, dočasných staveb a podobného majetku, jehož doba odpisování je předem dána, a technického zhodnocení u kulturních památek. Od roku 2008 již není možné tyto časové odpisy přerušit.

Úplnou novinkou, která byla v roce 2008 přijata, je osvobození příjmů z převodu podílu na společnosti (i zde však existují určitá omezení). Na podporu zlepšení platební morálky byla zavedena povinnost zvýšit základ daně o výši neuhrazených závazků, které jsou více jak 36 měsíců po splatnosti či došlo k jejich promlčení. Naopak nově je možné uplatnit jako uznatelný náklad hodnotu zlikvidovaných zásob (materiálu, polotovarů, výrobků ale i nedokončené výroby), pokud k této likvidaci existuje likvidační protokol. Změny se dotkly i finančního leasingu (pronájmu), kde je nově stanovena minimální doba pronájmu odpovídající jednotlivým odpisovým skupinám v případě movitého majetku a u nemovitých věcí musí leasing trvat alespoň 30 let, aby nájemné bylo daňově uznatelným nákladem. V případě, že nájemné za jedno zdaňovací období přesáhne 100 milionů Kč, je 1 % z této hodnoty daňově neuznatelným nákladem.

Reforma úplně změnila daňovou uznatelnost úroků z úvěrů a půjček neboli tzv. pravidla nízké kapitalizace. Těmto pravidlům od roku 2008 podléhají jak finanční náklady (nejen

úroky) z přijatých půjček a úvěrů od spojených osob, nově ale i finanční náklady z půjček od cizích osob (tedy osob nespojených). Došlo i ke změně pravidel a původní jeden test nízké kapitalizace byl nahrazen hned testy pěti. Nově již také není možné uznat jako daňově uznatelný náklad přefakturované úroky z úvěrů a půjček, které tyto pravidla nízké kapitalizace nesplňují.

Poslední novinkou, která zde bude zmíněna a která se dotkne většiny poplatníků daně z příjmů právnických osob, je možnost tvorby zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám po splatnosti. Nově je možné tvořit 20 % opravné položky, pouze k pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota nepřesáhla 200 000 Kč a které jsou alespoň 6 měsíců po splatnosti. Pokud pohledávka převýšila 200 000 Kč, lze k ní tvořit opravnou položku pouze v případě, že bylo zahájeno rozhodčí či soudní řízení.²⁰

Rok 2009

Vzhledem k rozsáhlé reformě provedené v loňském roce, již daňový systém České republiky v roce 2009 tolik změn nezaznamenal. Jednou z novinek je možnost uplatnění vynaložených nákladů oproti výnosům z prodeje vyvolané investice (maximálně však do výše těchto příjmů). Dalším daňově uznatelným nákladem jsou náklady vynaložené v rámci nepeněžitého plnění v souvislosti s odstraňováním živelných pohrom. Naopak daňově neuznatelným nákladem jsou od tohoto roku náklady, které zaměstnavatel vynaložil na poskytnutí zájezdu jako nepeněžního benefitu pro zaměstnance.

Stejně jako v předchozím roce došlo k úpravě daňové uznatelnosti finančních nákladů úvěrů a půjček. Původní pravidla byla po roce fungování nahrazena novými, podle kterých jsou daňově neuznatelnými náklady, náklady související s podřízenými dluhy, s úvěry, kde splatnost či úrok závisí na zisku poplatníka, a náklady nesplňující pravidla nízké kapitalizace (od spojených osob). Po roce neúčinnosti se do zákona opět vrací daňová uznatelnost přefakturovaných finančních nákladů, avšak jen do výše dosaženého výnosu z přefakturace.

V oblasti odpisů došlo ke změně u dospělých zvířat a jejich skupin, kdy jejich vstupní cena musí dosáhnout alespoň 40 000 Kč, aby mohla být daňově odpisována. U odpisování nehmotného majetku se drobný nehmotný majetek stane daňově

²⁰ DAŇAŘI ONLINE. *Změny v daňových předpisech od 1. 1. 2008*

odpisovaným ve chvíli, kdy je na něm provedeno technické zhodnocení a celková cena přesáhne 60 000 Kč. Změnily se i podmínky pro daňově uznatelné rezervy na opravu hmotného majetku, kdy musí být finanční prostředky ve výši vytvořené rezervy vloženy na účet banky se sídlem v EU, který je zřízen pouze k tomuto účelu.²¹

Rok 2010

V roce 2010 došlo k dalšímu snížení sazby daně z příjmů právnických osob, a to na 19 %. Tato sazba se už později dál nesnižovala a je platná až do teď, tedy do roku 2016. Tento rok nebylo přijato velké množství změn, což bylo způsobeno zejména tím, že se jedná o období před parlamentními volbami, kdy si vláda nechce znepřátelit své voliče tím, že bude zvyšovat daně a měnit daňový systém. Drobná změna proběhla u finančního leasingu, kdy daňově uznatelné jsou náklady tehdy, jestliže minimální doba nájmu hmotného movitého majetku je alespoň shodná době odpisování 2 a 3 třetí odpisové skupiny snížené o 6 měsíců. Byly zavedeny mimořádné odpisy pro hmotný majetek pořízený od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 zařazený do první a druhé odpisové skupiny. Významnější změnou bylo zavedení paušálního výdaje na dopravu, který je stanoven na 5 000 Kč měsíčně, avšak lze ho uplatnit nejvíce na 3 silniční motorová vozidla za zdaňovací období.

2.3 Období 2011 - 2013

Rok 2011

Novela účinná od 1. ledna 2011 zrušila některá osvobození a nově dani z příjmů právnických osob podléhají příjmy z provozu vodních elektráren (výkon do 1MW), solárních a větrných elektráren a dalších ekologických zařízení. Došlo i k upřesnění podmínek pro používání výdajového paušálu na dopravu, který byl přijat v loňském roce.

Dále si nově právnické osoby mohou snížit základ daně o dalších 5 % i v případě poskytnutí daru středním školám, vyšším odborným školám na pořízení materiálu nebo zařízení nebo na opravy a modernizaci zařízení pro výuku (dosud pouze v případě darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím). Úplnou novinkou je zavedení tzv. motivačního příspěvku jako daňově uznatelného nákladu (2 000 Kč měsíčně, v případě

²¹ DAŇAŘI ONLINE. *Změny daňových předpisů od 1. 1. 2009 2. část - Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů*

vysokoškoláků 5 000 Kč). Nepříjemnou změnou pro právnické osoby je zrušení slevy ve výši jedné poloviny daně, která byla vytvořena zaměstnanci se zdravotním postižením, kterých společnost zaměstnává více než 25 a tvoří alespoň 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech zaměstnanců.²²

Rok 2012

Rok 2012 nepřinesl nikterak významné změny na poli daně z příjmů právnických osob. Byly zavedeny pouze drobné změny, které souvisely s novelou zákona o přeměnách (kdy od roku 2012 není možný daňový odpis promlčených pohledávek), doprovodným zákonem o trestní odpovědnosti právnických osob a novelou zákona o nemocenském pojištění, která odstranila daňovou neuznatelnost odměn členů statutárních a dalších orgánů právnických osob.²³

Rok 2013

Rok 2013 byl plný změn zejména v oblasti zdanění fyzických osob, kdy se vláda snažila zvýšit příjmy státního rozpočtu zavedením solidárního zvýšení daně, omezením paušálních výdajů či omezením základní slevy na poplatníka. Došlo i k pár změnám v oblasti daně z příjmů právnických osob, avšak jejich význam není nikterak velký. Daňově neuznatelným nákladem jsou částky pojistného na důchodové spoření, na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které nebyly uhrazeny do konce prvního měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacím období.²⁴

Toto poslední období bylo spíše přípravou na rok 2014, kdy došlo k obrovskému množství změn, které souvisely zejména s rekodifikací soukromého práva.

²² DAŇAŘI ONLINE. *Novela zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2011*

²³ DAŇAŘI ONLINE. *Co nás čeká od 1. 1. 2012*

²⁴ DAŇAŘI ONLINE. *Změny u daně z příjmů od 1. 1. 2013*

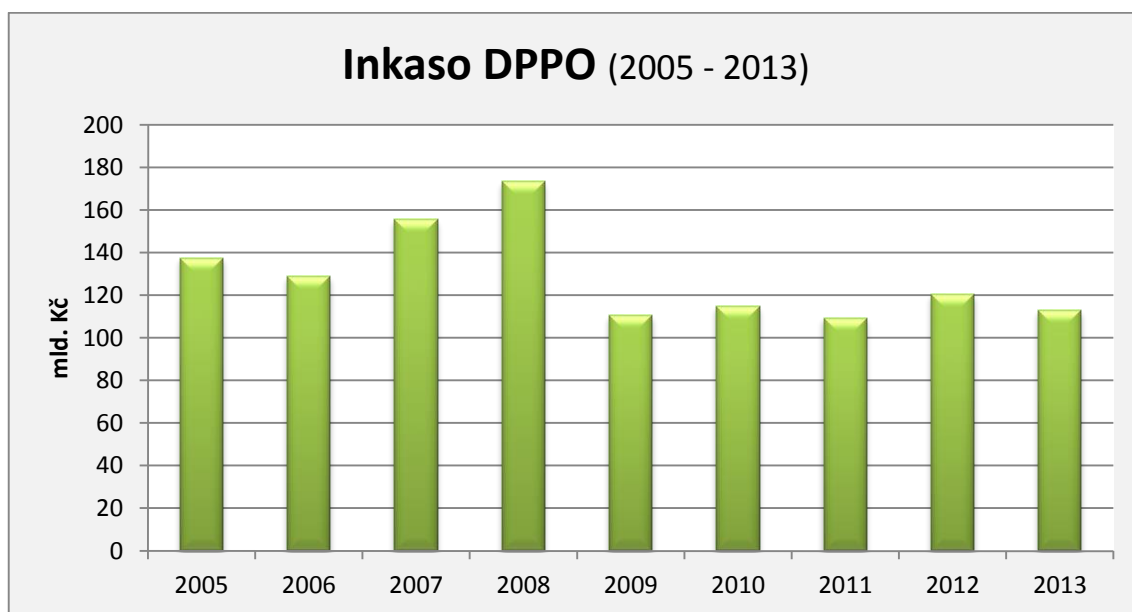
3 Vývoj inkasa DPPPO v ČR a faktory, které ho ovlivňují

Tato kapitola se věnuje vývoji inkasa daně z příjmů právnických osob v České republice během let 2005 až 2013 a také jednotlivým faktorům, které mohou na výši inkasa pozitivně či negativně působit.

3.1 Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR

Inkaso daně z příjmů právnických osob v České republice je ovlivněno několika faktory, z těch na první pohled patrných je třeba zmínit vývoj hospodářského cyklu a početné každoroční změny v české legislativě. Následující graf ukazuje vývoj inkasa v letech 2005 – 2013, kdy inkaso za rok 2005 souvisí s daní stanovenou za zdaňovací období kalendářního roku 2004 či v případě využívání hospodářského roku za zdaňovací období započatá v roce 2004.

Graf 5: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 2005 až 2013



Zdroj: MFČR, Daňová statistika, vlastní zpracování

Období 2005 – 2007

Za kalendářní rok 2005 vybraly finanční úřady prozatím nejvyšší inkaso daně z příjmů právnických osob v historii samostatné České republiky, a to 137 432 mil. Kč a v porovnání s rokem 2004 byl meziroční přírůstek 29 %, což odpovídá částce 30 906 mil. Kč. Tento růst se dá přisuzovat hospodářskému růstu celé ekonomiky a tedy i růstu zisků klíčových poplatníků, jimiž jsou dlouhodobě subjekty z oborů peněžnictví,

zpracování a těžby nerostných surovin (ropa, uhlí, železo), výroba a rozvod elektřiny, plynu, teplé vody a páry, telekomunikační činnosti, výroby motorových vozidel a pneumatik a výrobců piva a tabákových výrobků. Růst inkasa proběhl ve všech regionech, avšak nejvyšší absolutní nárůst se týkal poplatníků spadajících pod Finanční ředitelství v Praze a Ostravě, nicméně Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu vybralo celých 47,9 % celého výnosu DPPO.

Celkově dosažené inkaso bylo ovlivněno několika faktory, z nichž už byl zmíněn hospodářský růst celé ekonomiky, dále je třeba poukázat na zvýšení podílu zahraničního kapitálu na podnikatelských aktivitách souvisejících se vstupem ČR do EU a tedy i pokračujících trendů zvyšujícího se výsledku hospodaření a počtu podaných daňových přiznání (počet přiznání za rok 2004 vzrostl ve srovnání s rokem 2000 o 51 807 daňových tvrzení).

Růst daňového inkasa v roce 2005 byl způsoben i některými daňovými změnami platnými od 1. 1. 2004, kterými jsou např. zavedení absolutní výše vstupní ceny pro automobily, omezení uplatnění daňových ztrát či zavedení 6. odpisové skupiny. Tyto legislativní úpravy společně s ekonomickým růstem převážily snahu snížit daňové zatížení právnických osob prostřednictvím snížení sazby daně na 28 %.²⁵

Co se týká inkasa za rok 2006, došlo u něj k meziročnímu poklesu o 6,2 % na 128 865 mil. Kč, což odpovídá záměru finanční správy a vlády snižovat podíl přímých daní na celkových daňových výnosech zejména pomocí dalšího snižování sazby daně (na 26 % v roce 2005). Tento pokles může mít souvislost i se zavedením rychlejšího odpisování majetku zařazeného v první až třetí odpisové skupině, stejně tak jako s novou odčitatelnou položkou od základu daně, kterou jsou náklady na realizaci projektů výzkumu a vývoje.²⁶

Daň z příjmů právnických osob za rok 2007 předčila ve výši inkasa i rok 2005 a finanční úřady vybraly zatím nejvyšší částku, a to 155 674 mil. Kč, což je ve srovnání s rokem 2005 13,3 % nárůst, a to i vzhledem ke skutečnosti, že opět došlo ke snížení sazby DPPO o dva procentní body. V meziročním srovnání 2007/2006 došlo k nárůstu inkasa daně z příjmů právnických osob o 20,8 %, což je v absolutní hodnotě nárůst o

²⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2005*

²⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2006*

26 809 mil. Kč. V roce 2007 stejně jako v roce 2005 převážil vliv ekonomického růstu nad legislativními změnami, které ovlivnily zejména inkaso v roce 2006.

Za nárůstem daňového inkasa je možné vidět pokles odpočtu daňových ztrát od základu daně, které vznikly a byly vyměřeny v předcházejících zdaňovacích obdobích, kdy došlo k absolutnímu snížení oproti roku 2005 o 14,04 mld. Kč, což mělo dopad na daňovou povinnost ve smyslu růstu této povinnosti o 3,37 mld. Kč.

Za období let 2005 až 2007 je také patrný trend zvyšování výtěžnosti (poměru uhrazených a předepsaných daňových povinností) inkasa DPPO, za čímž může být vedle dobré platební morálky i nová legislativa, která upravuje zadávání veřejných zakázek, kdy poplatníci potřebují potvrzení o bezdlužnosti vydané finančním úřadem.²⁷

Období 2008 – 2010

V roce 2008 bylo vybráno vůbec největší inkaso daně z příjmů právnických osob v celé historii nové daňové soustavy zavedené v roce 1993, a to celých 173 590 mil. Kč. Co se týká meziročního nárůstu, který dosáhl 11,5 % (tj. změna o 17 916 mil. Kč), nebyl to ani zdaleka nejvyšší meziroční skok, což může být způsobeno prvotními projevy celosvětové hospodářské krize, které se objevily koncem roku 2008. Inkaso ve většině roku bylo ovlivněno výší splatných záloh, které odrážely zejména výborné výsledky hospodaření z let 2006 a 2007. Ke konci roku však došlo k nárůstu žádostí o stanovení záloh jinak a žádostí o posečkání daně, a to převážně u subjektů z ekonomických odvětví, na které měla krize největší dopad.

Legislativní změny neměly na výši inkasa takový vliv, protože s účinností od 1. 1. 2007 žádná novela, která by významně ovlivnila daň z příjmů právnických osob (tedy hlavně stanovení základu daně), nebyla přijata. Na druhou stranu je třeba zmínit vliv změn, které byly přijaty dříve, nicméně jejich dopad se významně projevil i nyní. Mezi tyto změny je možné zařadit omezení odpočtu daňových ztrát a naproti tomu růst odpočtu nákladů na vědu a výzkum (oproti roku 2006 vzrostl objem odpočtů na vědu a výzkum o 0,9 mld. Kč.) a také meziroční růst slev na dani z titulu investičních pobídek.²⁸

Rok 2009 byl zlomový, došlo k 36,3 % poklesu inkasa DPPO oproti roku 2008. Finanční správa v roce 2009 vybrala na dani z příjmů právnických osob pouhých

²⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2007*

²⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy v České republice za rok 2008*

110 543 mil. Kč, což je přibližně o 27 mil. Kč méně než v roce 2005. Příčiny tohoto výrazného poklesu lze připisovat prohubování celosvětové hospodářské krize a také mnohým legislativním změnám, které byly přijaty s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2008 související se stabilizací veřejných rozpočtů.

V porovnání s rokem 2007 došlo k poklesu účetních výsledků hospodaření, které slouží ke stanovení základu daně, o 147 mld. Kč, kdy došlo i k výraznému nárůstu ztrát o 120 mld. Kč, jejichž daňový dopad se projeví až ve zdaňovacích obdobích započatých nejdříve v roce 2009, a to jako položek odčitatelných od základu daně. Došlo i k poklesu úhrnu základů daně z příjmů právnických osob snížených o odčitatelné položky a položky snižující základ daně o 21,1 mld. Kč, což znamená výpadek inkasa DPPO ve výši 4,43 mld. Kč.²⁹

V porovnání s rokem 2009 bylo v roce 2010 vybráno na dani z příjmů právnických osob o 4 203 mil. Kč více, celkem 114 746 mil. Kč, což je stále pod úrovní inkasa dosaženého v roce 2005. Na takto nízké inkaso měla vliv stále přetrvávající hospodářská krize, která snížila výkonnost české ekonomiky, a dále také další legislativní změny, kde je třeba zmínit především pokles sazby daně na 20 % pro zdaňovací období započatá v roce 2009. Vzhledem k dopadům již několikrát zmíněné krize narostly počty daňových tvrzení podávaných v souvislosti se zahájením insolvenčního řízení, stejně tak se zvýšilo množství žádostí o povolení posečkání placení daně.³⁰

Období 2011 – 2013

Na dani z příjmů právnických osob bylo za rok 2011 vybráno 109 312 mil. Kč, což v meziročním srovnání představuje pokles inkasa o 5,4 mld. Kč. Velmi zajímavý je rozdíl v dopadu hospodářské krize na jednotlivé regiony v České republice. Meziroční pokles inkasa byl zaznamenán zejména u Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu a v Plzni, na rozdíl od ostatních finančních ředitelství, kde došlo k nárůstu inkasa. Pokles inkas v Praze má na svědomí zejména velká koncentrace daňových subjektů, které mají významný podíl na celkovém inkasu DPPO v České republice.

Některým těmto daňovým subjektům, které působí v oblasti výroby a rozvodu elektrické energie, provozování energovodů, stavební výroby, developerské činnosti,

²⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2009*

³⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010*

velkoobchodu a maloobchodu, poskytování služeb mobilních operátorů a informační technologie, poklesly v roce 2010 účetní výsledky hospodaření, čímž došlo i ke snížení daňové povinnosti splatné v roce 2011. Celkově se změnila i struktura vybraného inkasa podle jednotlivých odvětví, kdy došlo ke zvýšení podílu v oblasti peněžnictví a pojišťovnictví, zatímco u telekomunikačních služeb a těžebního a zpracovatelského průmyslu podíl poklesl. V ostatních odvětvích jako je například výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla či stavební výroba se podíl na celkovém inkasu nijak výrazně nezměnil.³¹

V roce 2012 finanční správa vybrala na dani z příjmů právnických osob 120 461 mil. Kč, což představuje meziroční nárůst inkasa ve výši 11,1 mld. Kč, který by způsoben zejména mírným ekonomickým oživením v roce 2011 a poklesem objemu přeplatků na dani téměř o 3 mld. Kč, které byly v roce 2012 vráceny. Daňová správa prostřednictvím správců daně doměřila o 1,1 mld. Kč více než v roce 2011 a došlo i k dvojnásobnému nárůstu příslušenství daně z příjmů právnických osob, a to zejména úroků z prodlení, kde bylo vybráno o 0,9 mld. Kč více, a penále z doměrků, které v tomto roce činily o 0,2 mld. Kč více.³²

Inkaso daně z příjmů právnických osob za rok 2013 pokleslo v meziročním srovnání o 7,4 mld. Kč na 113 052 mil. Kč. Finanční správa tento pokles přičítá vyššímu objemu uplatněných položek snižujících základ daně, což může být způsobeno větším využíváním daňových poradců, díky kterým se více využívá legálních možností snížení základu daně a tím i daně samotné. Pozitivní efekty z pomalu doznívající ekonomické krize, které se projeví v celorepublikových růstech výsledků hospodaření ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2012, byly převáženy dopady legislativních úprav pro účely zjištění základu daně.

Jedním z hlavních důvodů poklesu inkasa DPPO bylo zrušení daňové neuznatelnosti odměn členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, která byla zakotvena v zákoně s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2012. Změnila se i struktura u prvních sta poplatníků s největším objemem inkasa DPPO, a to ve prospěch činností v oblasti peněžního zprostředkování a pojišťovnictví, stejně tak u této skupiny

³¹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2011*

³² FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012*

došlo v meziročním srovnání k poklesu inkasa o 2,1 mld. Kč a snížil se i jejich podíl na celkovém výnosu inkasa DPPO o 1,7 %.³³

3.2 Faktory ovlivňující výši daňových výnosů DPPO

Jednotlivými faktory, které ovlivňují jak celý daňový systém, tak i výši jednotlivých daní se v minulosti zabývalo již mnoho autorů. Profesorka Kubátová ve své publikaci *Daňová teorie a politika* tyto faktory rozdělila a definovala tak několik kategorií, a to faktory ekonomické, politické faktory, faktory kulturně-historické, faktory administrativně-institucionální, faktor technického pokroku a faktor globalizace.

Mezi faktory ekonomické patří například hospodářský růst, míra inflace, velikost mezinárodního obchodu či převažující typ poplatníků. Faktor politiky ovlivňuje daňový systém a jednotlivé daňové výnosy zejména z pohledu politické situace v zemi, daňový systém se také velmi málo mění v období před volbami, kdy si jednotlivé strany nechtějí znepřátelit své potenciální voliče.

Vzhledem ke skutečnosti, že Česká republika je součástí Evropské unie, jsou pro ni velmi významné faktory kulturně-historické, kdy je nutné kvůli fungování jednotného trhu přibližovat daňové systémy jednotlivých členských států. Tento proces je ale velmi složitý, protože každá země má svou vlastní historii a vžitě tradice, kterých se nechce jen tak vzdát. Harmonizace tedy probíhá zejména v oblasti nepřímých daní, kde tradice nejsou tak silné a kde jsou jednotlivé státy ochotny přistoupit na určité kompromisy.

Dalším faktorem ovlivňující daňový systém je vláda a celý berní aparát (faktory administrativně-institucionální), který není příliš nakloněn častým změnám, jelikož mu to přináší více práce a také je zde třeba zmínit i faktor lobbování. Daňový systém ovlivňuje i ústavněprávní uspořádání státu, které má vliv na strukturu daní a na celé určení vybraných daní.

Posledními faktory jsou faktory technického pokroku a globalizace, které působí na daňový systém zejména v oblasti mezinárodního obchodu, kde je třeba přizpůsobovat se legislativě EU. Rozvoj informačních technologií umožňuje používat nové typy

³³ FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2013*

obchodování, které jsou pro zdanění problematické, ale na druhou stranu představuje i kvalitnější a účinnější prostředek k výběru daní a k boji proti daňovým únikům.³⁴

V dnešní době globalizace se společnosti snaží o tzv. daňovou optimalizaci, což znamená přenášet daňové základy do zemí s nižším zdaněním. Pokud k tomuto kroku neexistuje žádná ekonomická podstata a je to děláno pouze z daňových důvodů, jedná se o tzv. agresivní daňovou optimalizaci. Tato optimalizace má za následek celkové snížení inkasa DPPO v Evropské unii a jako příklad firem, které tento krok využívají, je možné uvést velmi diskutovaný Google, Starbucks či Apple.

Iniciativa BEPS se snaží zabránit těmto přesunům zisků do zemí s nižším zdaněním a zároveň nákladům do zemí s vyšším daňovým zatížením, což se děje zejména prostřednictvím převodních cen (transfer pricing) a odlišností v jednotlivých daňových systémech. BEPS vytvořil Akční plán, který zahrnuje 15 klíčových oblastí, kterým by se měly jednotlivé státy věnovat.³⁵

Mezi opatření, kterým by měla být věnována pozornost, patří například: upravení pravidel pro převodní ceny, odstranění zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění, zajistit zdanění zisku v té zemi, kde byl vytvořen, výzvy v digitální ekonomice, omezení nadměrného využívání půjček mezi spojenými osobami a tím využití úroků, obcházení vzniku stálé provozovny, posilování pravidel pro kontrolování zahraničních společností či neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání.³⁶

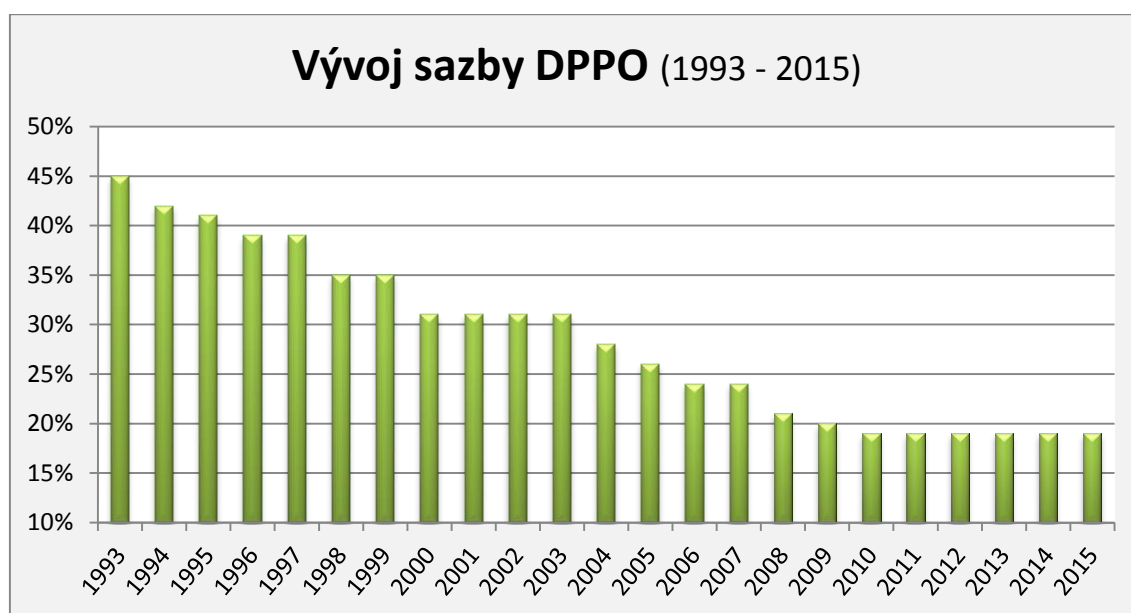
V České republice je bezesporu hlavním faktorem, který ovlivňuje výši inkasa daně z příjmů právnických osob, statutární sazba korporátní daně, jejíž vývoj od roku 1993 zachycuje následující graf. Od roku 1993 klesla sazba daně o celých 26 %, nicméně inkaso daně z příjmů právnických osob takto rapidně neklesalo, a to zejména proto, že inkaso je ovlivněno i velikostí základu daně a velikostí odčitatelných položek, které jsou dány příslušnou legislativou, která se pravidelně každý rok v České republice poměrně značně mění.

³⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika, str. 150-152

³⁵ OECD. Base Erosion and Profit Shifting

³⁶ KDPČR. Akční plán BEPS schválili ministři financí G20

Graf 6: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 - 2015



Zdroj: Daňový systém 2014, vlastní zpracování

Dalšími faktory, které byly již v minulosti některými autory zmiňovány a zkoumány a které ovlivňují výši inkasa daně z příjmů právnických osob, jsou například HDP a jeho tempo růstu, míra nezaměstnanosti a v mezinárodním srovnání má vliv dále také metoda zamezení dvojímu zdanění, podíl HDP na hlavu, reálný HDP na zaměstnance, produkce ropy na hlavu, urbanizace, hustota zalidnění, úroveň vzdělanosti či federální uspořádání.³⁷ Tato diplomová práce je zaměřena na vývoj inkasa DPPO v České republice, takže modely sestavené v kapitole 4 budou obsahovat pouze některé vybrané proměnné.

³⁷ ŘÍHOVÁ, Lucie. Výnosy korporátní daně v zemích OECD a faktory, které je ovlivňují

PRAKTICKÁ ČÁST

4 Analýza celkových daňových příjmů DPPO v ČR

Analýza příjmů z DPPO bude provedena pomocí vícenásobné regresní analýzy, která určí závislost vysvětlované proměnné na vysvětlujících proměnných. Vysvětlovanou proměnnou se v této analýze budou rozumět celkové příjmy z daně z příjmů právnických osob.

Tabulka 1: Zvolená vysvětlovaná proměnná

Vysvětlovaná proměnná	Měrné jednotky	Zdroj dat
příjmy z DPPO	Kč	MFČR

Zdroj: autorka

Jako vysvětlující proměnné budou v první podkapitole zvoleny ekonomické ukazatele (HDP a tempo růstu HDP) a konstrukční prvky daně (odpočty, základ daně a statutární sazba daně). Po výběru jednotlivých proměnných přijde na řadu korelační analýza, která má za úkol stanovit závislost mezi vysvětlovanou proměnnou a vysvětlujícími proměnnými a která ověří, zda očekávané závislosti byly stanoveny správně, a zamezí vzniku multikolinearity v modelu (pro přesnost je nutné vyřadit takové vysvětlující proměnné, které jsou na sobě závislé).³⁸

V další podkapitole budou stanoveny regresní rovnice modelu. Dále budou také odvozeny z výše uvedených proměnných další proměnné (diference a druhé mocniny). Tyto odvozené proměnné mohou být vhodnější pro modely a také mohou zredukovat nežádoucí vlastnosti modelů. Všechny modely budou podrobeny standardním statistickým testům (základnímu F-testu) a testu autokorelace na základě Durbin-Watsonovy statistiky. Dále bude třeba určit statisticky významné vysvětlující proměnné a také jejich regresní koeficienty. Výběr proměnných bude proveden ve dvou krocích, nejprve pomocí regresní analýzy a statistického softwaru bude vypočteno Adjusted R^2 pro všechny kombinace proměnných. V dalším kroku na základě testů a možností statistického softwaru budou vybrány nejvhodnější kombinace proměnných (pomocí individuálních t-testů nebo individuálních F-testů, metodou stepwise selection). Na

³⁸ HINDLS, Richard, Stanislava HRONOVÁ a Jan SEGER. Statistika pro ekonomy, str. 224 - 225

závěr bude sestavena empirická regresní rovnice pomocí zjištěných výsledků. Pro stanovené modely bylo zvoleno časové období mezi roky 2005 – 2013 a obě analýzy, jak regresní, tak korelační budou provedeny v programu Statistica 12.

4.1 Vybrané faktory ovlivňující příjmy z DPP0

V teoretické části této diplomové práce byla popsána konstrukce daně z příjmů, kde je stanoveno, že daň se vypočítává z výsledku hospodaření, který se upravuje (např. o daňově neuznatelné náklady), dále se takto upravený VH snižuje o odpočty a díky této úpravě lze stanovit „konečný“ základ daně, ze kterého se pomocí sazby daně vypočítá daň. Tato daň může být ještě snížena o slevy na dani.

Jako vysvětlující proměnné byly tedy zvoleny odpočty od základu daně, základ daně, sazba daně, výše HDP (v běžných cenách) a tempo růstu HDP. V prvním modelu jsou využity jako vysvětlující proměnné HDP, odpočty a sazba daně, u druhého modelu je HDP nahrazeno tempem růstu HDP a ve třetím modelu je pouze základ daně a sazba daně. Čtvrtý model, stanovený na základě testování různých modelů, je založen na 3 vysvětlujících proměnných, a to sazba daně, druhá mocnina HDP a druhá mocnina základu daně.

Tabulka 2: Vybrané vysvětlující proměnné

Vysvětlující proměnná	Očekávaná korelace k vysvětlované proměnné	Zdroj dat	Výskyt v modelu
HDP v běžných cenách	pozitivní	OECD	1 + 4
tempo růstu HDP	pozitivní	OECD	2
odpočty od základu daně	negativní	MFČR	1 + 2
základ daně	pozitivní	MFČR	3 + 4
sazba daně	neurčitý	MFČR	1 + 2 + 3 + 4

Zdroj: autorka

HDP je celková hodnota peněžních statků a služeb vytvořená za dané období, tudíž by při zvyšování HDP mělo docházet i ke zvyšování příjmů z DPPO. Stejně tak u tempa růstu HDP by mělo při jeho růstu dojít k nárůstu příjmů daně z příjmů právnických osob. Další vysvětlující proměnnou je základ daně, kde se očekává pozitivní závislost – čím větší základ daně tím větší i daňová povinnost. Na druhou stranu odpočty od

základu daně snižují základ daně pro výpočet daně, a proto se zde očekává negativní závislost, tedy čím větší odpochty, tím nižší daň.

Statutární sazba daně z příjmů právnických osob je proměnná, která je určována pouze daňovou legislativou v jednotlivých letech. Teorie Lafferovy křivky říká, že do určité výše sazby daně (do určitého bodu na křivce) roste daňový výnos a od určitého bodu zase klesá, z tohoto důvodu zde není možné stanovit směr závislosti této proměnné.

Pro regresní analýzu byly použity výše uvedené základní proměnné. Tyto proměnné byly analyzovány základní popisnou statistikou (průměr, odchylka, atd.), aby bylo zřejmé rozdělení jednotlivých proměnných a jejich vlastnosti.

Tabulka 3: Souhrnná statistika jednotlivých proměnných

	HDP	tempo růstu HDP	odpočty	základ daně	sazba daně	DPPO
počet	9	9	9	9	9	9
průměr	3,6509E15	0,0232	8,1823E10	6,5231E11	0,2122	1,3039E11
standardní odchylka	3,7457E14	0,0387	1,3819E10	7,2624E10	0,0273	1,7623E10
variační koeficient	10,26 %	166,64 %	16,89 %	11,13 %	12,86 %	13,52 %
minimum	2,9839E15	-0,045	5,89675E10	5,02487E11	0,19	1,1571E11
maximum	4,0771E15	0,07	1,0522E11	7,4111E11	0,26	1,6619E11
rozpětí	1,0932E15	0,115	4,6257E10	2,3862E11	0,07	5,0477E10
stand. šikmost	-0,7210	-0,4948	-0,0195	-1,0715	1,0291	1,5373
stand. špičatost	-0,221188	-0,339419	0,102017	0,814219	-0,609401	0,380184

Zdroj: autorka, vlastní výpočty

Standardizované šikmosti a špičatosti lze použít k určení, zda vzorek pochází z normálního rozdělení. Hodnoty mimo rozmezí -2 až 2 ukazují významné odchylky od normálu, což se u těchto proměnných neprokázalo.

4.2 Korelační analýza

Následující analýza má za úkol stanovit, zda existuje statisticky významná závislost mezi zvolenými vysvětlujícími proměnnými a vysvětlovanou proměnou – příjmy

z DPPO. V případě prokázání závislosti také stanovit, zda se výsledky z korelační analýzy shodují s původními očekáváními. Druhým úkolem je zamezení výskytu multikolinearity v modelu, a tedy stanovení vzájemné závislosti mezi vysvětlujícími proměnnými.

Odvozené proměnné mohou mít lepší vlastnosti v modelech a korelační matice může poskytnout informaci o využití nebo nevyužití těchto proměnných. Vzhledem k charakteru dat (jedná se v podstatě o časové řady) je zde třeba upozornit na možnost zdánlivé korelace. Je proto třeba vzít v úvahu i faktický význam dat. Příkladem této korelace je HDP a sazba daně, kdy HDP v čase roste a sazba klesá. Nejedná se však o faktickou závislost (toto platí i pro odvozené proměnné). Takové proměnné je třeba v modelu nechat a ověřit jejich přínos jinými metodami (např. stepwise selection, založené na individuálních testech). Naopak u fakticky závislých proměnných je zřejmé, že některé je možno rovnou z modelu vyloučit, například HDP a tempo růstu HDP. U takových párů je potřeba zvolit proměnou, která bude použita.

Tabulka 4: Korelační matice pro všechny modely

	příjmy z DPPO	HDP	odpočty	základ daně	sazba daně	tempo růstu HDP	HDP²	základ daně²
příjmy z DPPO	1,0000	-0,3667	-0,6708	0,3687	0,5920	0,5720	-0,3881	0,3873
HDP	-0,3667	1,0000	0,5351	0,6777	-0,9017	-0,6817	0,9988	0,6576
odpočty	-0,6708	0,5351	1,0000	0,0375	-0,6203	-0,4824	0,5493	0,0351
základ daně	0,3687	0,6777	0,0375	1,0000	-0,4826	-0,2655	0,6574	0,9977
sazba daně	0,5920	-0,9017	-0,6203	-0,4826	1,0000	0,7856	-0,8942	0,3873
tempo růstu HDP	0,5720	-0,6817	-0,4824	-0,2655	0,7856	1,0000	-0,6751	-0,2417
HDP²	-0,3881	0,9988	0,5493	0,6574	-0,8942	-0,6751	1,0000	0,6388
základ daně²	0,3873	0,6576	0,0351	0,9977	0,3873	-0,2417	0,6388	1,0000

Zdroj: autorka

(poznámka: červeně zvýrazněné korelační koeficienty jsou statisticky významné na hladině významnosti $\alpha < 0,05$)

Předchozí tabulka neboli korelační matice ukazuje výsledky korelační analýzy vybraných proměnných (zaznamenány pouze ty proměnné, které byly vybrány i do jednotlivých modelů). Statisticky významnou proměnou je proměnná odpočty od základu daně, kdy příjmy z DPPO jsou závislé na těchto odpočtech. Tato závislost vykazuje negativní korelaci, což znamená, že s růstem odpočtů se příjmy z DPPO zmenšují, což potvrzuje předpoklad stanovený na počátku této kapitoly.

Na druhou stranu statisticky nevýznamná závislost se projevila u vztahu příjmů z DPPO a HDP, základu daně, sazby daně a tempa růstu HDP. Negativní korelace je vykázána ve vztahu příjmů z DPPO a HDP, což vyvrací stanovený předpoklad z úvodu kapitoly. Naopak základ daně a tempo růstu HDP vykazují pozitivní korelaci ve vztahu k příjmům z DPPO, což koresponduje se stanovenými předpoklady. Sazba daně vykazuje také kladný korelační koeficient, což určuje pozitivní korelaci vůči příjmům z DPPO. Korelační matici lze tedy interpretovat tak, že příjmy z DPPO rostou, pokud klesá HDP nebo odpočty od základu daně, anebo příjmy z DPPO rostou, pokud roste základ daně, sazba daně či tempo růstu HDP.

4.3 Konstrukce regresních rovnic

Pro demonstraci vícenásobné regresní analýzy byly zvoleny 4 regresní rovnice (během výpočtů se pracovalo s velkým počtem modelů, ale zde jsou pro zjednodušení uvedeny pouze 4 vybrané modely). Vysvětlovanou proměnnou jsou vždy příjmy z daně z příjmů právnických osob a u vysvětlovaných proměnných se následující první tři rovnice liší v první proměnné, kde jsou uvedeny tři možnosti řešení, proměnná odpočty od základu daně je zařazena do prvního a druhého modelu a proměnná sazba daně se vyskytuje ve všech modelech. V posledním modelu jsou zařazeny druhé mocniny základu daně a HDP.

1. Varianta vícenásobné regresní analýzy

$$\text{Příjmy z DPPO} = \beta + \beta_1 * \text{HDP} + \beta_2 * \text{odpočty od základu daně} + \beta_3 * \text{sazba daně}$$

2. Varianta vícenásobné regresní analýzy

$$\text{Příjmy z DPPO} = \beta + \beta_1 * \text{tempo růstu HDP} + \beta_2 * \text{odpočty od základu daně} + \beta_3 * \text{sazba daně}$$

3. Varianta vícenásobné regresní analýzy

$$\text{Příjmy z DPPO} = \beta + \beta_1 * \text{základ daně} + \beta_2 * \text{sazba daně}$$

4. Varianta vícenásobné regresní analýzy

$$\text{Příjmy z DPPO} = \beta + \beta_1 * \text{HDP}^2 + \beta_2 * \text{základ daně}^2 + \beta_3 * \text{sazba daně}$$

Každá z možností obsahuje shodnou vysvětlovanou proměnnou příjmy z DPPO a vysvětlující proměnnou statutární sazba daně.

V následující kapitole se ukáže, zda všechny tyto modely byly vhodně stanoveny a vybrány a zda mohou být pro vícenásobnou regresní analýzu použity. Jednou z možností je, že na základě analýzy dat se prokáže, že některé proměnné by musely být z modelu vyloučeny z důvodu výskytu multikolinearity.

4.4 Vícenásobná regresní analýza zvolených faktorů

U jednotlivých modelů budou provedeny tři testy, a to test statistické významnosti modelu, statistické významnosti vysvětlujících proměnných a test autokorelace. Vícenásobná regrese by měla odpovědět na to, zda jsou uvedené empirické modely statisticky významné a v kladném případě dále na to, do jaké míry vysvětlující proměnné určují variabilitu příjmů z DPPO. Dále regrese stanoví, zda jsou v modelu statisticky významné proměnné mající vliv na příjmy z DPPO. A na závěr vícenásobná regresní analýza určí, zda se v jednotlivých empirických modelech nachází autokorelace.³⁹

Prvním testem, který byl v rámci vícenásobné regresní analýzy proveden, byl test statického významu celého modelu, kdy byla hladina významnosti (0,05) porovnána s p hodnotami (p-value). U prvních dvou modelů nebyla statistická významnost prokázána, protože hodnota p je vyšší než hladina významnosti. Ale u třetího a čtvrtého modelu, lze tvrdit, že je statisticky významný, protože p hodnota je nižší než hladina významnosti.

V dalším kroku bylo možné zjistit variabilitu modelu, a to pomocí upraveného indexu determinace (Adjusted R²). První model umožňuje vysvětlit jen 41 % variability příjmů z DPPO a druhý model ještě méně, a to pouze 25 % (tyto dva modely zde byly uvedeny pouze pro názornou ukázkou). Na druhou stranu třetí model vysvětluje téměř

³⁹ SÁDOVSKÝ, Martin. Analýza vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v ČR

88 % variability příjmů z DPPO a čtvrtý model vysvětluje plných 99,8 % variability příjmů.

Tabulka 5: Regresní analýza modelů

		1. model	2. model	3. model	4. model
Test modelu	Multiple R ²	0,629617	0,531438	0,908658	0,998503
	Adjusted R ²	0,407388	0,250301	0,878210	0,998004
	p-value	0,1457	0,2491	0,0008	0,0000
	Vysvětlující proměnné				
Test vysvětlujících proměnných	HDP	0,834143 (0,2435)	----	----	----
	tempo růstu HDP	----	0,285675 (0,5887)	----	----
	odpočty od základu daně	-0,460622 (0,2428)	-0,495690 (0,2600)	----	----
	základ daně	----	----	0,853089 (0,0009)	----
	sazba daně	1,058376 (0,1802)	0,060062 (0,9177)	1,003673 (0,0004)	4,1816E11 (0,0000)
	HDP ²	----	----	----	-2,6988E-21 (0,0292)
	základ daně ²	----	----	----	1,8120E-13 (0,0013)
Test autokorelace	D-W d	1,3521	1,4448	0,7883	1,3797

Zdroj: vlastní výpočty

(poznámka: hodnoty regresních koeficientů jsou umístěny nad závorkami, v závorkách se nacházejí p-hodnoty)

Aby bylo možné stanovit, které proměnné mají statisticky významný vliv na příjmy z DPPO, bylo nutné provést dílčí t-testy jednotlivých vysvětlujících proměnných. Výsledné p hodnoty vysvětlujících proměnných bylo třeba porovnat opět s hladinou významnosti. V prvním ani ve druhém modelu se nepotvrdila žádná proměnná jako statisticky významná, stejně tak jako celý model nepotvrdil statistickou významnost. Naopak ve třetím a čtvrtém modelu se prokázaly všechny proměnné jako statisticky významné, stejně tak jako celý testovaný model.

Posledním testem bylo stanovení hodnot Durbin-Watsonovy d statistiky a vymezení tak intervalu pro statisticky významnou autokorelaci. První, druhý a čtvrtý model, které vykazují hodnotu d okolo 1,4, se pohybují na hranici intervalu, kde není možné určit, zda jde o autokorelaci, ale lze tyto hodnoty zařadit do intervalu, kde je autokorelace statisticky nevýznamná. Nicméně se však jedná o zjednodušení a je třeba pamatovat na možnost případné autokorelace. U třetího modelu, kdy hodnota d dosahuje pouze 0,79 je možné autokorelaci předpokládat.

Závěrem lze říci, že se dle předpokladů potvrdila závislost příjmů daně z příjmů právnických osob na HDP, základu daně a na statutární daňové sazbě:

$$\text{Příjmy z DPPO} = 4,18165E11 * \text{sazba daně} + 1,81202E-13 * \text{základ daně}^2 - 2,69884E-21 * \text{HDP}^2$$

Ostatní modely vykazovaly některé problémy např. autokorelaci či heteroskedasticitu. Vzhledem k již zmiňované zdánlivé korelaci HDP a sazby daně, je teoreticky možné jednu z proměnných vypustit. Ověření této teorie bylo provedeno a model bez HDP vykazoval známky autokorelace a z grafu bylo možno předpokládat i heteroskedasticitu. Z tohoto důvodu bylo lepší HDP v modelu ponechat. Vzhledem ke krátké časové řadě se však můžeme dopouštět určitých chyb v úsudku, a proto pro budoucí práce navrhuji pořídit delší časové řady anebo měsíční či čtvrtletní data.

5 Analýza příjmů DPPO dle jednotlivých odvětví NACE

Tato kapitola se bude zabývat komparací výše přiznané daně a inkasa DPPO a dále vztahem mezi inkasem DPPO a hrubým provozním přebytkem za roky 2005 – 2013 a bude podrobně analyzovat výši přiznané daně a konstrukčních prvků daně v jednotlivých ekonomických odvětvích NACE.

5.1 Klasifikace NACE

NACE je ucelený systém klasifikace ekonomických činností a produkce, který používá Evropská unie od roku 1970. Vzhledem k tomu, že je povinné pro všechny členské státy využívat tuto klasifikaci, je možné vytvářet v rámci celé EU nejrůznější statistiky a srovnání. Podstatou tohoto systému je, že každé statistické jednotce vykonávající ekonomickou činnost lze přiřadit stanovený kód NACE, tudíž jednotky vykonávající stejnou ekonomickou činnost jsou zařazeny do stejné skupiny bez ohledu na další okolnosti. Klasifikace NACE nerozlišuje při rozčleňování do jednotlivých skupin velikost či typ vlastnictví statistické jednotky, dále se nehledí na to, zda má jednotka mechanizovanou či ruční výrobu nebo zda se vyrábí v továrně či na jiném místě.⁴⁰

Jednotka může vykonávat i více ekonomických činností a v tomto případě je nutné stanovit hlavní ekonomickou činnost. Hlavní ekonomická činnost je ta, která tvoří největší podíl přidané hodnoty jednotky. Ve většině případů bude tato činnost tvořit více jak 50 % přidané hodnoty, v případě, že jednotka má více ekonomických činností a není jednoznačné, která činnost je hlavní, postupuje se podle speciální metody na určení hlavní činnosti (metoda top-down).

Vedlejší ekonomickou činností se rozumí jakákoli jiná činnost, díky které je produkováno zboží nebo služby vhodné pro poskytnutí třetí straně. Hlavní i vedlejší činnosti mohou být uskutečňovány s podporou několika doplňkových činností (účetnictví, doprava, skladování, nákup, reklama, opravy a údržba). Doplňková činnost musí splňovat několik podmínek: pomáhá pouze dané jednotce, vstupy jsou započtené k nákladům jednotky a výstupy nejsou součástí konečného výrobku.⁴¹

⁴⁰ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE): NACE REV.2 - Metodická příručka

⁴¹ Tamtéž

Tabulka 6: Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)

Sekce	Ekonomická činnost
A	Zemědělství, lesnictví, rybářství
B	Těžba a dobývání
C	Zpracovatelský průmysl
D	Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu
E	Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi
F	Stavebnictví
G	Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel
H	Doprava a skladování
I	Ubytování, stravování a pohostinství
J	Informační a komunikační činnosti
K	Peněžnictví a pojišťovnictví
L	Činnosti v oblasti nemovitostí
M	Profesní, vědecké a technické činnosti
N	Administrativní a podpůrné činnosti
O	Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení
P	Vzdělávání
Q	Zdravotní a sociální péče
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnosti
S	Ostatní činnosti
T	Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu
U	Činnosti exteritoriálních organizací a orgánů

Zdroj: ČSÚ – Klasifikace ekonomických činností, vlastní zpracování

Každá činnost pro použití v klasifikaci NACE může být samostatná jako např. tkaní, anebo může obsahovat několik na sebe navázaných činností, jako je např. výroba automobilu, pod kterou se dají zahrnout činnosti jako odlévání, kování, sváření, lakování atd. Pokud je výrobní postup propojený jako celá série jednotlivých na sebe navazujících činností, považuje se za ekonomickou činnost z hlediska NACE celý výrobní postup, tedy výroba automobilu.

5.2 Komparace přiznané daně, inkasa a hrubého provozního přebytku

Tato podkapitola se bude zabývat existencí rozdílu mezi hodnotou přiznané daně za jednotlivá ekonomická odvětví NACE celkem a skutečně vybranou daní z příjmů právnických osob za období 2005 až 2013. Z ideálního pohledu by se tyto dvě hodnoty neměly lišit z důvodu, že daňový subjekt si sám ve svém daňovém přiznání daňovou povinnost stanoví, a tudíž by tuto částku měl i uhradit. Dále bude také zkoumán vztah mezi inkasem DPPO a hrubým provozním přebytkem.

V praxi se však daňovým subjektům může stát, že nemají peněžní prostředky na zaplacení daně, kterou si samy vykázaly v daňovém přiznání, i když dopředu věděly, že ji nebudou schopni zaplatit, učinily však tento krok, aby se vyhnuly případnému doměření daně. V takové situaci jim hrozí pouze úrok z prodlení nikoli však penále. Tito poplatníci mohou svého správce daně požádat o rozložení daňové povinnosti do splátek či o tzv. posečkání úhrady daně. Nicméně poplatník musí vždy správci daně předložit důkazní prostředky, které doloží neschopnost úhrady daně a ne vždy správce daně rozhodne ve prospěch poplatníka a posečkání daně či rozložení do splátek povolí.

Aby byla dosažena rovnost mezi inkasem daně a její přiznanou výší, museli by všichni poplatníci vykázat správně stanovenou daň ve svých daňových přiznáních a také by tuto daň museli všichni ve lhůtě pro placení daně uhradit. Je také třeba vzít v potaz, že všichni poplatníci by měli ve svých daňových přiznáních uvést všechny zdanitelné příjmy a vyloučit všechny náklady, které nejsou daňově uznatelné. Tato situace, kdy by všichni poplatníci měli bezchybně stanovenou daň, je z důvodu složitosti dané legislativy a finanční náročnosti daňového poradenství v dnešní době téměř nereálná, a tudíž není možné, aby v naší společnosti došlo ke stoprocentní platební morálce.

V této podkapitole je tedy na místě zkoumat odpověď na otázku, zda existuje rovnost mezi celkovou přiznanou daní za všechna ekonomická odvětví NACE a skutečně vybranou daní z příjmů právnických osob v letech 2005 – 2013. I bez číselné analýzy je možné odpověď na tuto otázku odhadnout, a to ze všeobecně známých faktů o daňové morálce, která se liší i dle jednotlivých geografických území a národů. Nejvyšší platební morálka a vysoká míra zdanění se vyskytuje v severských zemích Evropy a úplným opakem jsou pak země jižní Evropy (Itálie, Řecko, Španělsko). Tento rozdíl se netýká pouze platební morálky a výběru daní, nicméně je třeba vzít v úvahu i další faktory, kterými je například hospodářství či ekonomická úroveň země. Z hlediska

geografického se Česká republika nachází ve střední Evropě, z čehož se dá předpokládat, že i z hlediska daňové morálky bude někde uprostřed a budou zde vykazovány určité rozdíly mezi přiznanou a skutečně vybranou daní.

Dále je vhodné zaměřit se na to, zda meziroční změna celkově přiznané daně z příjmů právnických osob za všechna ekonomická odvětví NACE roste stejně úměrně jako meziroční změna skutečně vybrané daně. Jisté omezení celé této analýzy může být spatřováno v časovém posunu vykazování výše přiznané daně a skutečně vybrané daně, kdy přiznaná daň v jednom roce neznamená, že tato daň byla také v tomtéž roce vybrána. V následující tabulce je možné najít přehled celkově přiznané daně, skutečně vybrané daně, jejich rozdíly a meziroční změny.

Tabulka 7: Komparace přiznané daně a inkasa, meziroční změny (*v mil. Kč)

	Přiznaná výše daně*	Skutečně vybraná daň*	Rozdíl skutečné a přiznané daně*	Meziroční změna přiznané daně	Meziroční změna skutečně vybrané daně	Rozdíl meziroční změny
2005	140 733	142 254	1 521	-	-	-
2006	135 334	135 437	103	-3,99 %	-5,03 %	-1,04 %
2007	162 303	162 791	488	16,61 %	16,80 %	0,19 %
2008	181 500	182 511	1 011	10,58 %	10,80 %	0,22 %
2009	116 859	119 601	2 742	-55,31 %	-52,60 %	2,71%
2010	124 653	123 859	-794	6,25 %	3,44 %	-2,81 %
2011	120 347	118 106	-2 241	-3,58 %	-4,87 %	-1,29 %
2012	130 918	128 002	-2 916	8,07 %	7,73 %	-0,34 %
2013	119 763	120 717	954	-9,18 %	-6,03 %	3,15 %

Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005-2013; vlastní zpracování a výpočty

Z tabulky vyplývá, jaký rozdíl byl v jednotlivých letech mezi celkově přiznanou výší daně a inkasem daně. Výsledky z komparativní analýzy je možné rozdělit do tří skupin. První skupinou jsou roky 2005 – 2009, kdy výše skutečně vybrané daně převyšovala výši daně přiznané. Tento trend může být způsoben jak dobrou činností finanční správy, která mohla velké částky daní doměřit na základě daňových kontrol, nicméně větší část je možné přisoudit zálohám na daň z příjmů právnických osob, které se stanovují na základě poslední známé daňové povinnosti. Čemuž také odpovídá prudce rostoucí trend výše přiznané daně v letech 2005 – 2008.

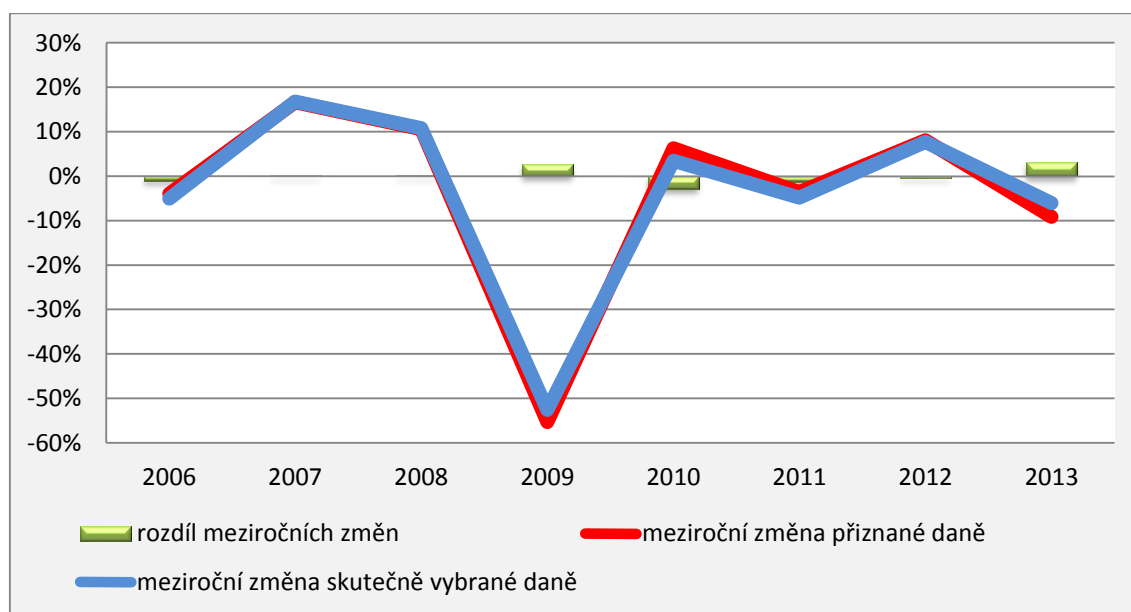
Do druhé kategorie jsou zařazeny roky 2010 – 2012, kdy došlo k převisu výše přiznané daně oproti skutečně vybrané dani. Tuto kategorii vystihuje ekonomické prostředí celosvětové hospodářské krize, jejímž důsledkem byl velmi výrazný pokles základu daně, tím i přiznané daně od roku 2009, což mělo za následek snížení daňových záloh pro následující zálohová období (v porovnání s předchozími roky). S hospodářskou krizí souvisí i problém se solventností, kdy některé společnosti neměly dostatek finančních prostředků k úhradě daňové povinnosti a docházelo tak k nárůstu žádostí o posečkání daně či o stanovení záloh jinak a k nárůstu daňových nedoplatků.

Do poslední kategorie je zařazen rok 2013, kdy skutečně vybraná daň převyšuje výši předepsané daně o necelou miliardu Kč, což může být způsobeno pomalým zvednutím ekonomiky po hospodářské krizi, kdy jsou společnosti opět schopny platit zálohy ve stanovené výši.

Závěrem této komparace je možné konstatovat, že rovnost mezi přiznanou a skutečně vybranou daní v letech 2005 – 2013 nebyla ani jednou prokázána. Nemíjí ani možné z této komparace určit jasnou závislost mezi přiznanou výší daní a inkasem daně. Zmíněné výkyvy jsou způsobeny zejména fází hospodářského cyklu a výší záloh vycházejících z poslední známé povinnosti. Návrhem, který by vedl k setření rozdílů, je nutnost zefektivnit výběr daně a snížit počet každoročních legislativních změn.

Následující graf znázorňuje meziroční změny ve výši přiznané a skutečně vybrané daně.

Graf 7: Meziroční změny přiznané a skutečně vybrané daně (2006 - 2013)



Zdroj: vlastní výpočty

Základním východiskem při zkoumání meziročních změn je předpoklad, že meziroční změny budou dosahovat stejného směru růstu či poklesu a v ideální situaci by měly nabývat stejných hodnot. Výchozím rokem pro sledování meziročních změn je rok 2005. Z grafu je patrné, že v roce 2006 došlo k meziročnímu poklesu výše přiznané daně o 5 % a výše inkasa daně o 4 %, což mohlo být způsobeno i poklesem sazby daně o dva procentní body na 24 %, rozšířením okruhu pro osvobození dividend či zvětšením možnosti odpočtu darů.

V letech 2007 a 2008 docházelo k meziročnímu nárůstu, a to stejně velkému u výše přiznané daně jako u výše vybrané daně – v roce 2007 o 17 % a v roce 2008 o 11%. Vzhledem ke skutečnosti, že v roce 2007 nedošlo k žádným významným legislativním změnám, je třeba tento nárůst přisuzovat ekonomice a fázi hospodářského cyklu či dobré funkci finanční správy. Naproti tomu rok 2008 zaznamenal řadu legislativních změn, které mohly vést k dalšímu meziročnímu nárůstu a nejvyšší hodnotě vybrané daně z příjmů právnických osob za sledované období.

V roce 2009 došlo k výraznému meziročnímu propadu výše přiznané daně o 55 % a výše skutečně vybrané daně o 53 %. Tento pokles má bezesporu na svědomí nastupující celosvětová hospodářská krize. V letech 2010 až 2013 meziroční změny kolísaly a střídal se růst s poklesem, ale došlo zde k větší odchylce mezi meziroční změnou přiznané a vybrané daně.

Dalším zajímavým krokem je analyzovat vývoj hrubého provozního přebytku (jenž představuje kumulované zisky firem) se současným vývojem výše inkasa daně z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že se daň z příjmů korporací stanovuje z výsledku hospodaření (zisku či ztráty firem), je možno předpokládat, že hrubý provozní přebytek a výše inkasa daně by měly být v těsném vztahu a tedy inkaso daně by se mělo vyvíjet v závislosti na výši hrubého provozního přebytku. Měla by tedy platit závislost, že čím vyšší bude hrubý provozní přebytek, tím vyšší bude i inkaso DPPO.

V následující tabulce je možné najít přehled výše hrubého provozního přebytku a skutečně vybrané daně v letech 2005 - 2013, jejich meziroční změny a dále pak rozdíl těchto meziročních změn. Jak je z této tabulky patrné, výše stanovený předpoklad se nepotvrdil. Meziroční změny se liší, a to jak ve své výši, ale zejména i ve směru, tzn., že např. v roce 2009 došlo k nárůstu hrubého provozního přebytku oproti roku 2008, ale došlo k poklesu inkasa DPPO.

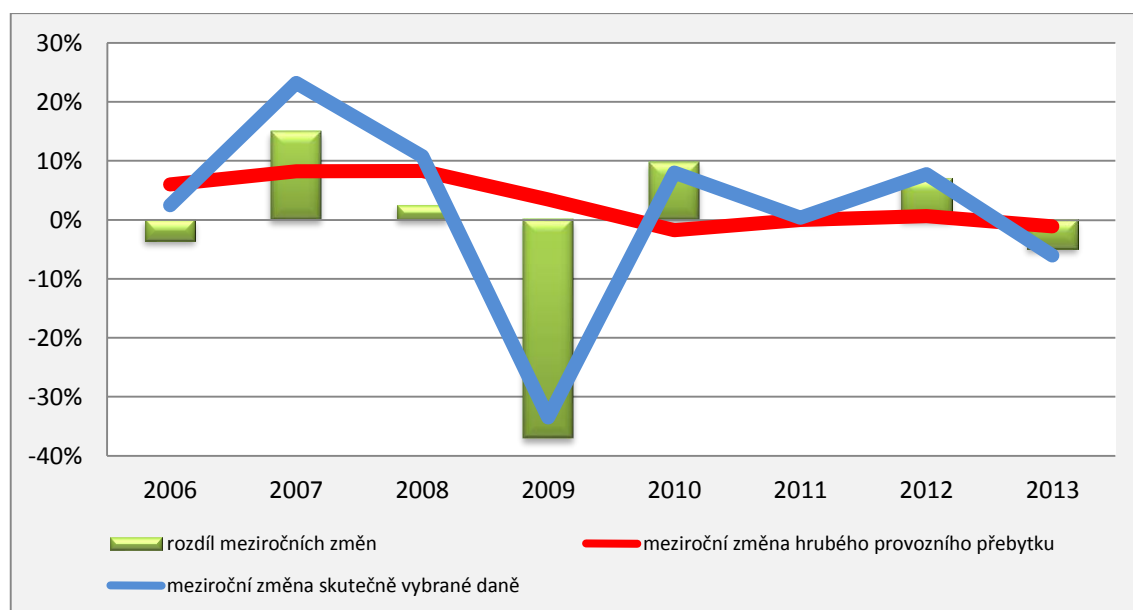
Tabulka 8: Analýza hrubého provozního přebytku a inkasa daně (*v mil. Kč)

t	Hrubý provozní přebytek (t-1)*	Skutečně vybraná daň*	Skutečně vybraná daň (očistěná o změny sazby)*	Meziroční změna hrubého provozního přebytku	Meziroční změna skutečně vybrané daně po očistění	Rozdíl meziroční změny
2005	1 573 129	142 254	96 530	-	-	-
2006	1 673 415	135 437	98 973	5,99%	2,47%	-3,52%
2007	1 823 130	162 791	128 876	8,21%	23,20%	14,99%
2008	1 987 828	182 511	144 488	8,29%	10,80%	2,52%
2009	2 059 532	119 601	108 210	3,48%	-33,52%	-37,01%
2010	2 024 241	123 859	117 666	-1,74%	8,04%	9,78%
2011	2 023 974	118 106	118 106	-0,01%	0,37%	0,39%
2012	2 036 579	128 002	128 002	0,62%	7,73%	7,11%
2013	2 014 158	120 717	120 717	-1,11%	-6,03%	-4,92%

Zdroj: ČSÚ, MFČR – Daňová statistika 2005-2013; vlastní zpracování a výpočty

Velké rozdíly jsou lépe patrné na následujícím grafu, kdy je velmi významný rozdíl v roce 2009, kdy došlo k velkému propadu skutečně vybrané daně v porovnání s rokem 2008. Tento propad byl způsoben již několikrát zmiňovanou hospodářskou krizí s ní související špatnou platební schopností poplatníků.

Graf 8: Meziroční změny hrubého provozního přebytku a inkasa daně (2006 - 2013)



Zdroj: vlastní výpočty

5.3 Analýza přiznané DPPO za jednotlivá ekonomická odvětví

Tato podkapitola bude analyzovat výši přiznané daně za jednotlivá ekonomická odvětví NACE za roky 2005 - 2013 a jednotlivé proměnné, které mají přímý vliv na výši této daně. Proměnné, které budou v následující analýze sledovány, jsou následující:

- Výsledek hospodaření před zdaněním (VH)
- Odečet daňové ztráty (ODZ)
- Odečet na výzkum a vývoj + odečet darů (OV+OD)
- Základ daně (ZD)
- Slevy na dani (SLV)
- Celková daňová povinnost = přiznaná daň (DAŇ)

Výsledkem hospodaření se zde rozumí rozdíl mezi výnosy a náklady v účetnictví s vyloučením účtů skupiny 59 (zaúčtovaná splatná a odložená daň). Odečet daňové ztráty reprezentují daňové ztráty vzniklé v minulých letech podle §34 odst. 1 ZDP. Odečtem na vědu a výzkum se zde rozumí odpočet výdajů na podporu výzkumu a vývoje dle §34 odst. 4 ZDP a odečtem darů se rozumí odpočet hodnoty bezúplatného plnění poskytnutého na veřejně prospěšné účely dle §20 odst. 8 ZDP. Základem daně je zde chápán základ daně snížený o odpočty. Slevami se rozumí slevy dle §35, odst. 1, §35a a §35b ZDP, což jsou slevy na zaměstnance se zdravotním postižením a slevy z titulu investičních pobídek.

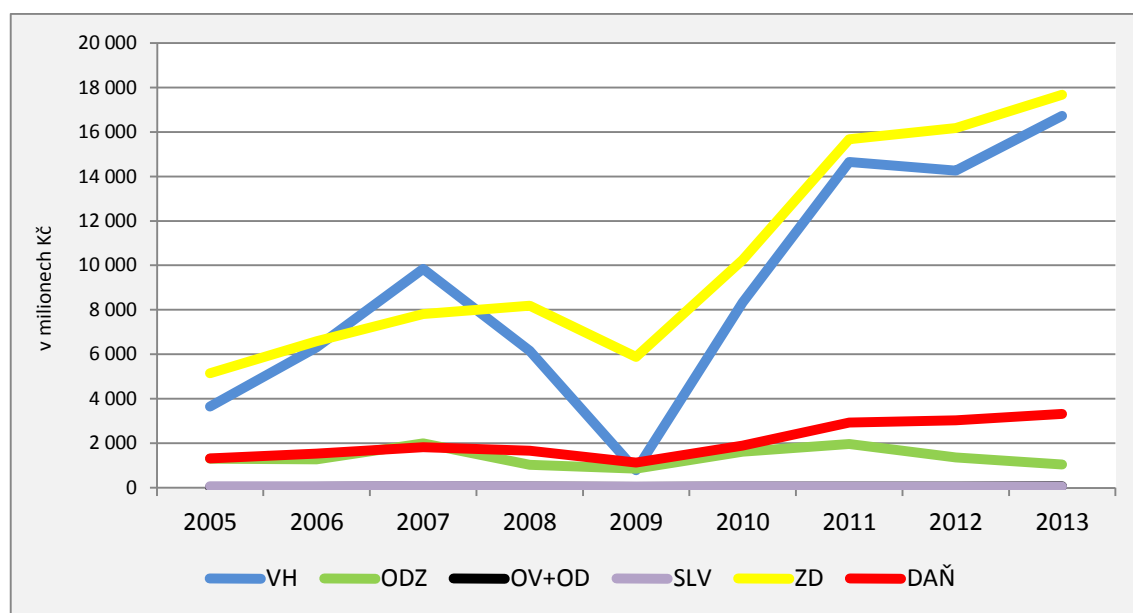
Tato část diplomové práce využívá metodu deskripce, kde bude analyzován vývoj jednotlivých proměnných v letech 2005 – 2013 za ekonomická odvětví NACE. Po tyto proměnné budou stanoveny trendy, které budou typické pro jednotlivá ekonomická odvětví. Budou zde využity údaje z předchozích kapitol a zároveň budou analyzovány změny v proměnných v návaznosti na změny v legislativě. Výše přiznané daně v letech 2005 až 2013 bude zobrazena u všech odvětví společně s vytyčením nejdůležitějších změn.

A - Zemědělství, lesnictví, rybářství

První analyzovanou skupinou bude ekonomické odvětví A, které zahrnuje zemědělské, lesnické a rybářské činnosti.

Toto odvětví je význačné rostoucím trendem základu daně s výjimkou roku 2009, kde nastal velký propad z důvodu hluboké hospodářské krize, která ovlivnila nejenom odvětví A, ale i většinu dalších zkoumaných odvětví. Významným odpočtem od základu daně jsou v tomto odvětví pouze daňové ztráty, které se v letech 2007 a 2011 vyšplhaly téměř na 2 miliardy Kč. Odpočty na výzkum a vývoj a na dary společně se slevami nemají tak velkou váhu a pohybují se převážně v rozmezí 40 – 60 milionů Kč. Celkově přiznaná daň rostla od roku 2009 téměř konstantním tempem a v roce 2013 dosahovala 3,3 miliardy Kč.

Graf 9: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví A

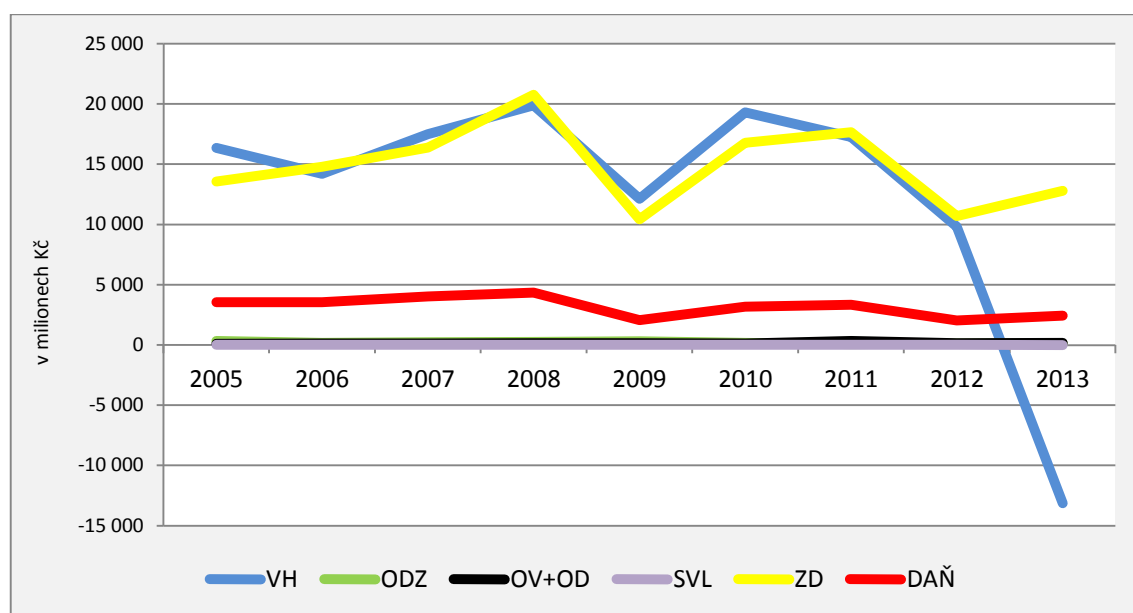


Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

B - Těžba a dobývání

Výsledek hospodaření v těžebním průmyslu měl jeden větší propad, a to v roce 2009, kdy došlo stejně jako v ostatních odvětvích k projevu světové ekonomické krize. Nicméně od roku 2010 docházelo k postupnému snižování výsledku hospodaření tohoto odvětví, až v roce 2013 došlo k obrovskému propadu, kdy těžební průmysl vykázal ztrátu okolo 13 miliard Kč. Nicméně je velmi zajímavé, že přes to, že výsledkem hospodaření byla tak velká ztráta, dosáhl základ daně výše 12,8 miliard Kč, což je způsobeno stanovením základu daně na řádku 270 daňového přiznání, který je v této analýze použit. Pokud totiž vznikne poplatníkovi daňová ztráta, je na řádku 270 daňového přiznání vykázána nula, což má za následek, že základ daně v této analýze je tvořen součtem základů daní společností, které nevykazují v daném období ztrátu.

Graf 10: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví B



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Dále je také třeba zmínit, že došlo ke snížení odpočtu daňové ztráty, kdy se tento odpočet v letech 2005 - 2009 pohyboval okolo 200 milionů Kč, ale v letech 2012 a 2013 dosahoval pouhé poloviny, což může souviset i se skutečností, že některé společnosti v těchto dvou letech vykazovaly daňovou ztrátu a daný odpočet si tak nemohly uplatnit.

Celková daňová povinnost v tomto odvětví se ve sledovaném období pohybovala v rozmezí 2 – 4 miliard Kč.

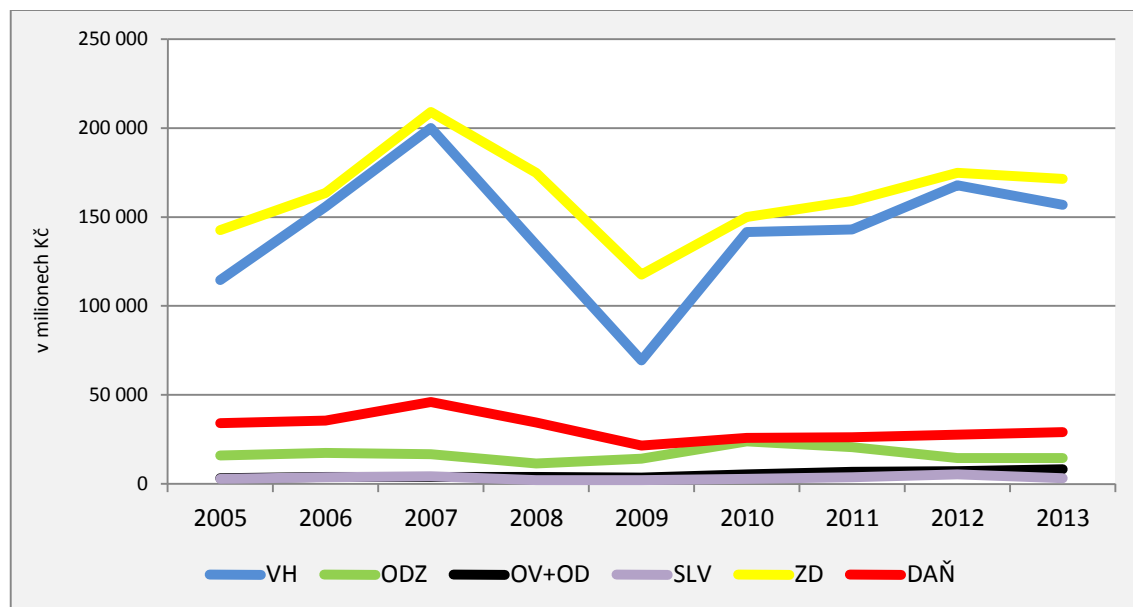
C - Zpracovatelský průmysl

Zpracovatelský průmysl je ekonomické odvětví, které má největší podíl na celkovém inkasu daně z příjmů právnických osob. Toto odvětví bylo také velmi ovlivněno hospodářskou krizí, kdy v roce 2009 zaznamenalo velký propad ve výsledku hospodaření a i v základu daně. Zde je velmi zajímavé, že základ daně byl za celé sledované období vyšší než výsledek hospodaření, a to i přes to, že společnosti v tomto odvětví uplatňovaly odpočty daňové ztráty každý rok v rozmezí 14 – 23 miliard korun a stejně tak i odpočty na výzkum a vývoj a na dary v rozmezí 3 – 8 miliard korun.

Je tedy zřejmé, že výsledek hospodaření musel být mimoúčetně velmi upravován (závazky po splatnosti, odpisy, opravné položky, atd.), což může být dále způsobeno i tím, že v účetnictví bylo zaúčtováno velké množství daňově neuznatelných nákladů. Stejně tak může docházet ke zkreslení o ty společnosti, které vykazují daňovou ztrátu a

základ daně je u nich pak nulový. Také je třeba zmínit rostoucí trend odpočtů na výzkum a vývoj a darů (většina tohoto odpočtu však připadá na odpočet na výzkum a vývoj), který se v období 2005 – 2009 pohyboval okolo 3 miliard Kč, ale od roku 2010 má rostoucí charakter, kdy v roce 2013 dosáhl až 8 miliard Kč.

Graf 11: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví C



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Celková daňová povinnost zaznamenala v letech 2008 a 2009 výrazný pokles, avšak v letech 2010 – 2013 se postupně zvyšovala z 25 miliard až k 29 miliardám Kč v roce 2013.

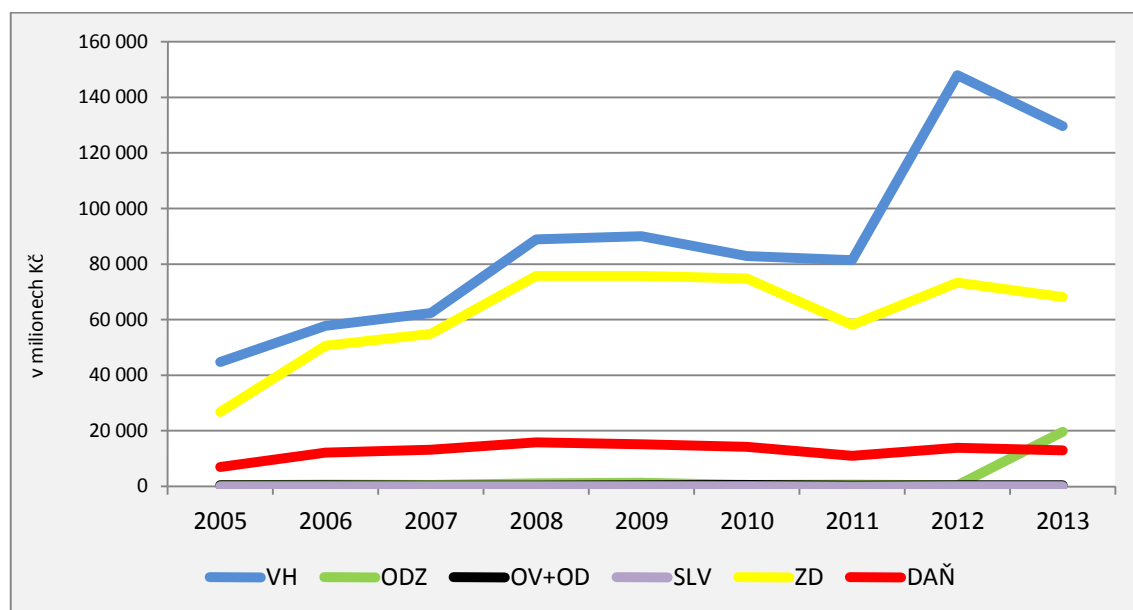
D - Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu

Toto energetické odvětví je významné z pohledu vývoje výsledku hospodaření ve sledovaném období, kdy výsledek hospodaření ve výši 148 miliard z roku 2012 je více než trojnásobek hodnoty z roku 2005, což může být zapříčiněno skutečností, že v letech 2009 až 2010 docházelo k velké výstavbě fotovoltaických elektráren, z nichž převážná většina byla uvedena do provozu v roce 2010. Okolnosti ohledně tohoto boomu fotovoltaiky vedly k obrovskému nárůstu cen za elektřinu.

Odpočty na výzkum a vývoj a na dary nejsou nijak významné a pohybují se v celém sledovaném období v rozmezí 0,3 – 0,4 miliardy Kč. Zajímavý je vývoj odpočtu daňové ztráty, který se v letech 2008 – 2009 pohyboval okolo jedné miliardy a v ostatních

letech nedosáhl víc jak 0,6 miliardy korun, ale v roce 2013 uplatnění odpočtu daňové ztráty prudce narostlo na 19,7 miliardy korun.

Graf 12: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví D



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

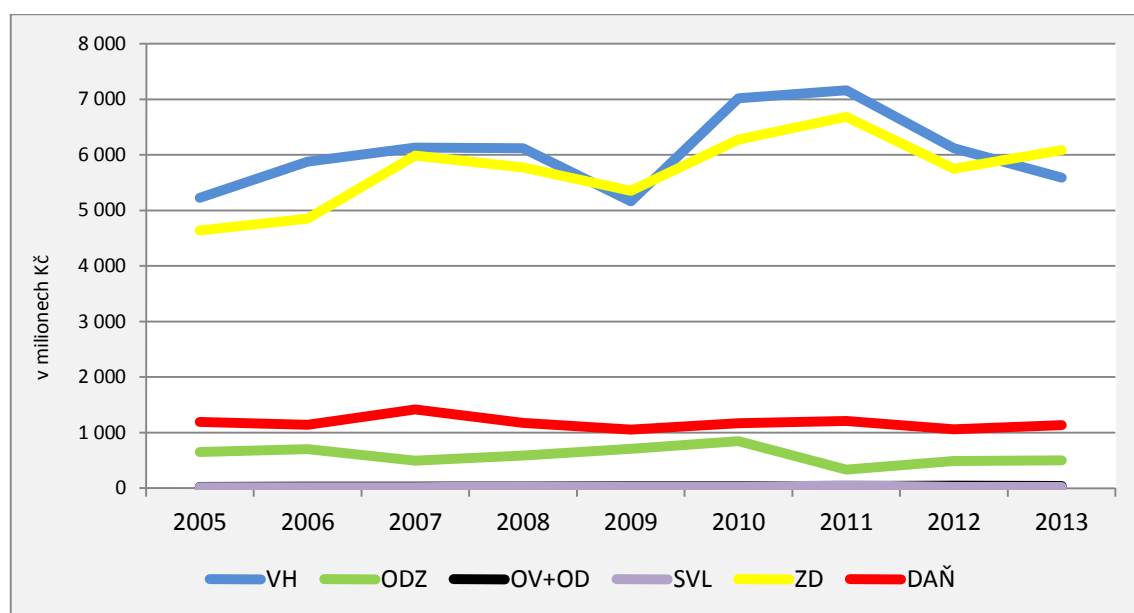
Toto odvětví nebylo tak významně ovlivněno hospodářskou krizí, kdy je evidentní, že rok 2009 nezaznamenal žádný propad ve výsledku hospodaření, základu daně či daňové povinnosti. Celková přiznaná daň v roce 2013 dosahovala téměř 13 miliard.

E - Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi

Do tohoto ekonomického odvětví patří i činnosti jako rozvod vody, čištění komunálních vod a sběr a likvidace komunálního odpadu. Tyto činnosti jsou nezbytné i v období hospodářské krize, a proto je i z grafu patrné, že nedošlo v roce 2009 k žádnému výraznému propadu výsledku hospodaření, základu daně a samotné daňové povinnosti.

Výsledek hospodaření se za celé sledované období pohyboval v rozmezí 5,2 – 7,2 miliard korun. Základ daně má mírně rostoucí tendenci, kdy se postupně zvyšuje ze 4,6 miliard v roce 2005 na 6 miliard v roce 2013. Velmi názorně je v tomto grafu znázorněn i vývoj celkové daňové povinnosti v závislosti na výši odpočtu daňové ztráty. V letech 2007 a 2011, kdy výše odpočtu daňové ztráty dosahovala nejnižších hodnot, byla výše daňové povinnosti naopak nejvyšší.

Graf 13: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví E

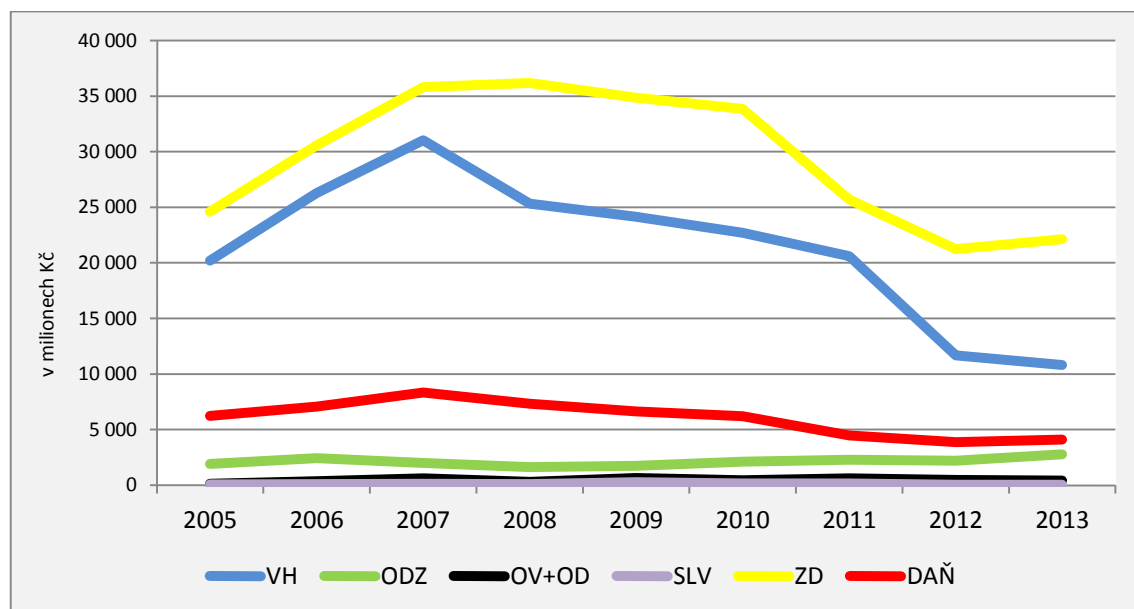


Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

F – Stavebnictví

Činnosti v oblasti stavebnictví byly dle následujícího grafu ekonomickou krizí velmi ovlivněny, kdy je patrné, že výsledek hospodaření dosáhl svého vrcholu v roce 2007 (31 miliard) a od té doby stabilně klesal až na necelých 11 miliard v roce 2013.

Graf 14: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví F



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Oproti tomu odpočet daňových ztrát od roku 2008 konstantně rostl, a to až na úroveň 2,8 miliard Kč v roce 2013. Avšak nejzajímavější proměnnou je zde odpočet na výzkum

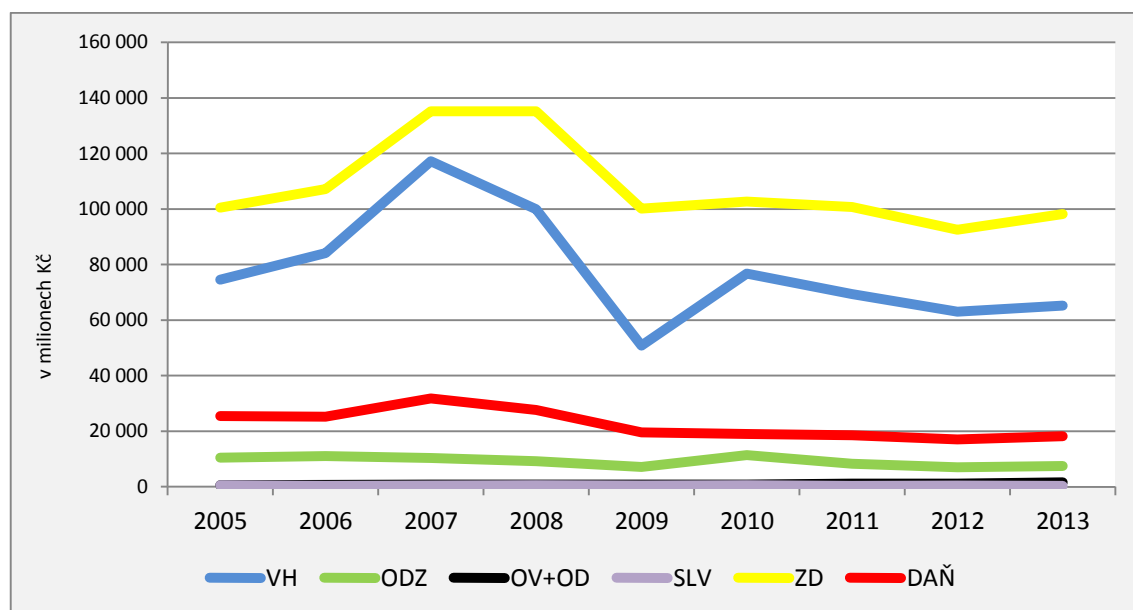
a vývoj a na dary, jehož průběh je velmi kolísavý. V roce 2005 představoval tento odpočet téměř z 93 % pouze odpočet darů, v roce 2006 se již tento poměr vyrovnal a každý z odpočtů se podílel na celkovém odpočtu jednou polovinou. V dalších letech se podíl darů na celkovém odpočtu střídal a v letech 2007, 2009 a 2011 – 2013 představoval 25 % z celkového odpočtu. Naproti tomu v letech 2008 a 2010 tvořil okolo 50 % celkového odpočtu na výzkum a vývoj a na dary.

Celková daňová povinnost měla od roku 2007, kdy dosáhla 8,3 miliard korun, postupně klesající charakter.

G - Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel

Velkoobchod a maloobchodní činnosti patří mezi tři nejvýznamnější odvětví v celkové struktuře přiznané daně, a to na začátku i na konci sledovaného období. Toto odvětví zažilo největší boom v roce 2007, kdy výsledek hospodaření dosáhl 117 miliard, základ daně 135 miliard a daňová povinnost činila téměř 32 miliard Kč.

Graf 15: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví G



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Rok 2009 byl opět poznamenán ekonomickým propadem, avšak v tomto roce nedosáhl základ daně své nejnižší hodnoty, ještě na nižší úrovni se pohyboval v roce 2012, kdy byla zaznamenána i nejnižší daňová povinnost ve výši 17 miliard. Dále je velmi zajímavý vývoj odpočtu na výzkum a vývoj a na dary, který není z grafu tolik patrný.

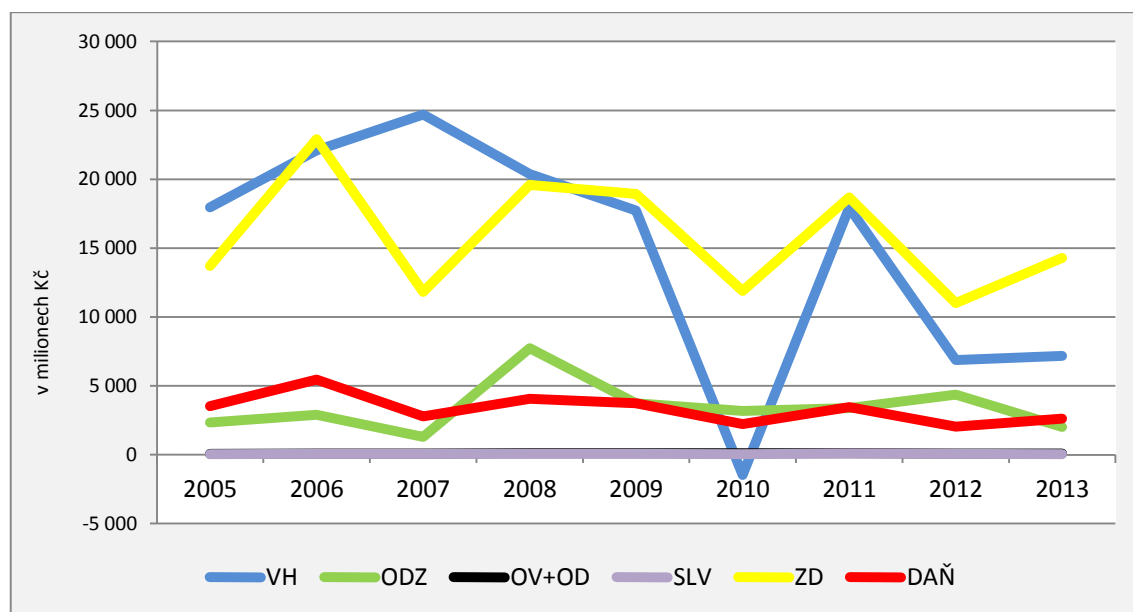
Tyto odpočty se ve sledovaném období každoročně zvyšovaly a z hranice 612 milionů vzrostly na 1,6 miliardy korun, tedy za 9 let téměř o 1 miliardu korun.

H – Doprava a skladování

Dopravní odvětví bylo poznamenáno ekonomickou krizí až o rok později v porovnání s ostatními odvětvími, a to v roce 2010, kdy došlo k obrovskému propadu výsledku hospodaření o více jak 18 miliard. V roce 2009 dosahoval výsledek hospodaření 17,7 miliard a v roce 2011 hodnoty 17,9 miliard korun, takže došlo jen k jednoročnímu propadu. Nicméně v letech 2012 a 2013 poklesl výsledek hospodaření na hranici 7 miliard.

Odpočet daňové ztráty zažil skokový růst v roce 2008, kdy dosáhl na 7,7 miliard Kč, a je to jediný odpočet ze sledovaných proměnných, který dosáhl takto významné výše. Odpočty na výzkum a vývoj a na dary se pohybovaly v řádech 70 – 100 milionů korun. Celková daň v tomto odvětví se s výjimkou let 2006 a 2008 pohybuje v rozmezí 2 – 3 miliard.

Graf 16: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví H



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

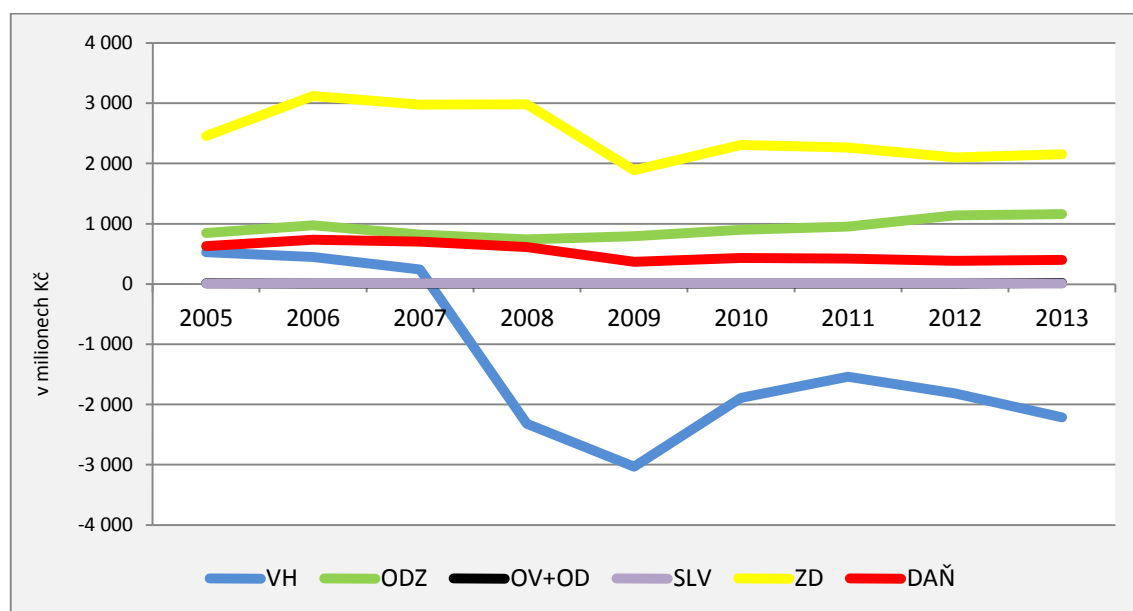
I - Ubytování, stravování a pohostinství

Toto ekonomické odvětví patří mezi jedno z nejvíce náchylných odvětví na daňové úniky, kdy někteří majitelé ubytovacích a stravovacích zařízení nepřiznávají všechny své tržby. Proti tomuto postupu bojují i v ostatních státech EU a Česká republika

v tomto směru podniká zásadní kroky, které nyní prochází legislativním procesem, kdy by měla v průběhu roku 2016 (nejpozději 2017) začít fungovat elektronická evidence tržeb, která by měla tento problém vyřešit.

Výsledek hospodaření tohoto odvětví se od roku 2008 pohybuje v hlubokých ztrátách, kdy v období ekonomické krize byla utlumena spotřebitelská poptávka po službách z tohoto odvětví a patrně se ještě do roku 2013 nevrátila na předchozí úroveň. Odpočty na výzkum a vývoj a na dary jsou zde téměř zanedbatelné, stejně tak jako slevy na dani. Za to velmi významný je odpočet daňových ztrát, který po celé sledované období převyšuje celkově přiznanou daň, což je patrné pouze v tomto jediném odvětví.

Graf 17: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví I



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

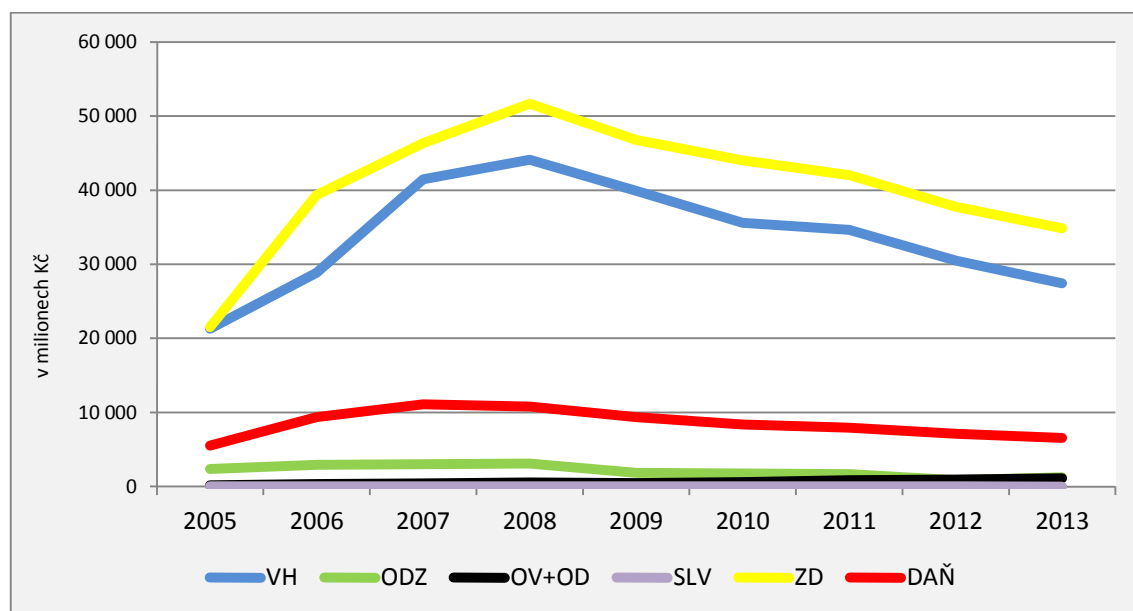
J - Informační a komunikační činnosti

Do tohoto sektoru patří všechny činnosti v oblasti informačních technologií, vydávání softwarů, výroba filmů a zvukových nahrávek či výroba televizních a rozhlasových programů. V době propuknutí hospodářské krize v roce 2008 bylo toto odvětví z pohledu výsledku hospodaření i základu daně na svém vrcholu. Za celé sledované období mají křivky těchto dvou proměnných téměř shodný průběh.

Tato skupina nedisponuje tak vysokými daňovými odpočty jako předešlá odvětví. Odpočet na výzkumu a vývoj a na dary se stal významným až v posledních třech letech (2011 – 2013), kdy se pohyboval v rozmezí 0,8 -1,1 miliardy Kč. Odpočet daňových

ztrát byl významným odpočtem zejména na počátku sledovaného období, což je také velký rozdíl oproti ostatním skupinám, které využívaly tyto odpočty zejména až po roce 2009 po prvních projevech hospodářské krize.

Graf 18: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví J



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

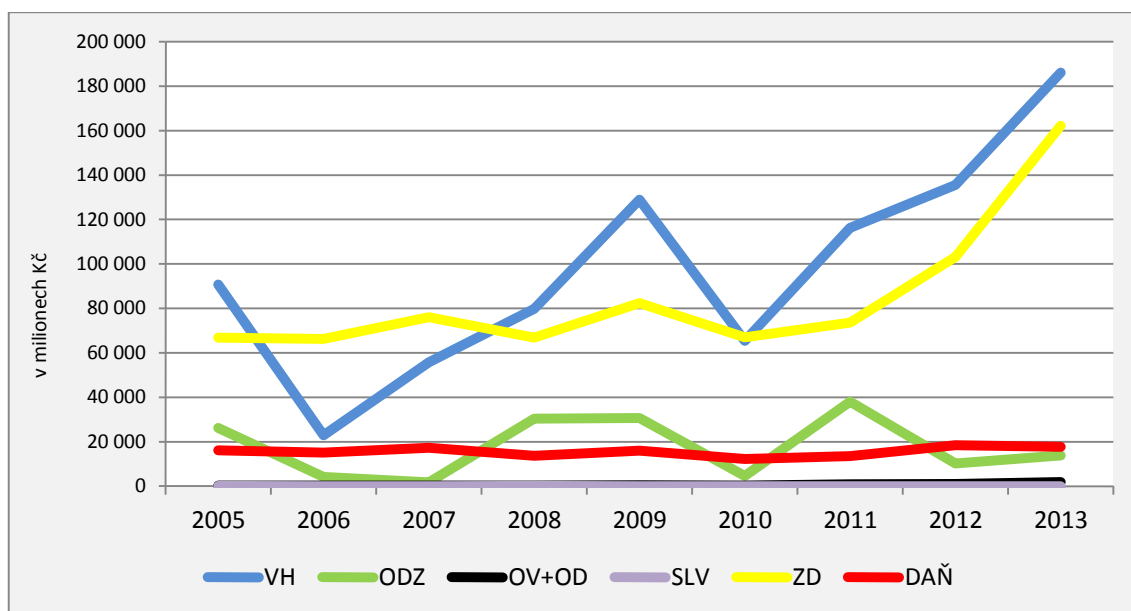
Celková daňová povinnost za informační a komunikační činnosti dosahovala nejvyšších hodnot v letech 2007 a 2008 (přibližně 11 miliard korun). V roce 2013 po postupném poklesu byla přiznaná daň 6,5 miliardy Kč.

K - Peněžnictví a pojišťovnictví

Peněžnictví a pojišťovnictví patří do skupiny tří nejvýznamnějších ekonomických odvětví s největším podílem přiznané daně na celkově přiznané dani z příjmů právnických osob. Výsledek hospodaření dosáhl největšího propadu v roce 2006, kdy poklesl až na hranici 22,8 miliard korun, druhý pokles nastal v roce 2010 a od tohoto roku byl patrný již strmý nárůst až na 186 miliard korun v roce 2013.

V porovnání s velikostí výsledku hospodaření jsou odpočty na výzkum a vývoj a na dary téměř zanedbatelné (hranici 1 miliardy korun překročily jen v roce 2012 a 2013), stejně tak jako slevy od základu daně, které se pohybovaly v řádech desítek milionů korun. Odpočet daňových ztrát dosahuje velmi rozdílných hodnot. V roce 2007 byl na svém minimu (1,8 miliard) a nejvyšší odpočty daňových ztrát byly v letech 2005, 2008, 2009 a 2011, kdy v roce 2011 dosáhly svého vrcholu na necelých 38 miliardách korun.

Graf 19: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví K



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Celková přiznaná daň se pohybovala v rozmezí 12 – 18 miliard korun s vrcholy v letech 2007, 2012 a 2013.

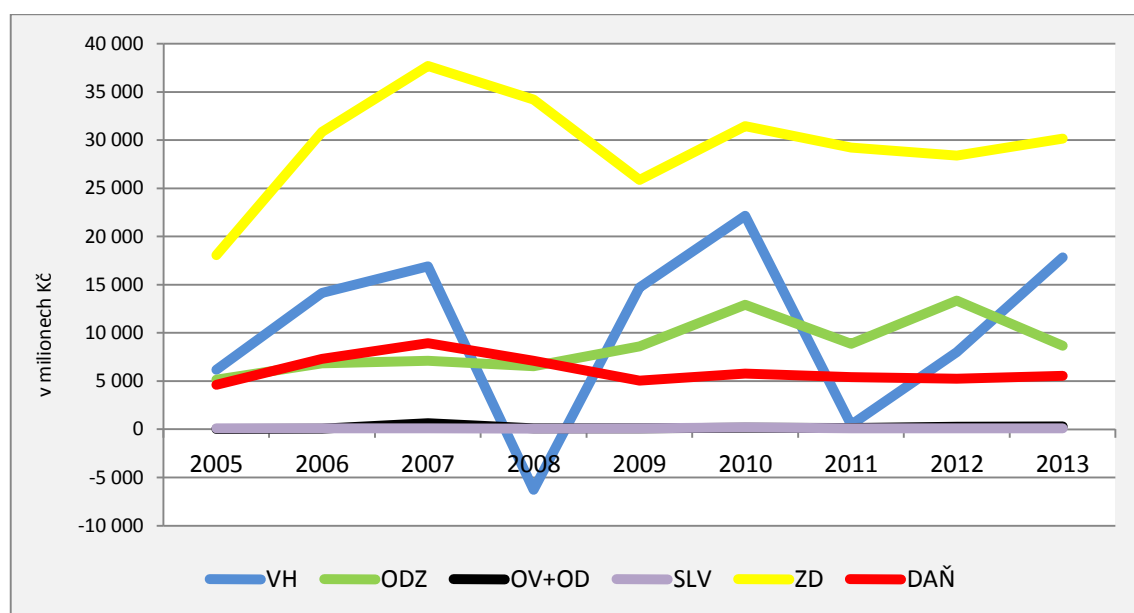
L - Činnosti v oblasti nemovitostí

Do této kategorie patří zejména prodej a nákup nemovitých věcí a jejich pronájem. Největší boom v tomto odvětví nastal v letech 2007 a 2010, což byly roky, které předcházely změnám ve výši sazby daně z přidané hodnoty pro nemovitosti, a z tohoto důvodu lidé zvyšovali svou poptávku v těchto letech, než došlo ke zvýšení cen nemovitostí. Nejvyššího výsledku hospodaření dosáhl tento sektor již ve zmíněném roce 2010, a to 22,1 miliard korun.

Významným odpočtem od základu daně je zde hlavně odpočet daňové ztráty, který v letech 2010 a 2012 dosáhl 13 miliard. V ostatních letech se pohyboval v rozmezí 5 – 8 miliard Kč. Odpočet na výzkum a vývoj a na dary měl stabilní pomalý růst (ze 45 milionů v roce 2005 na 284 milionů v roce 2013), ale v roce 2007 došlo k jednoráznému skokovému zvýšení na 641 milionů, z čehož 91 % činil odpočet na výzkum a vývoj.

Celková daňová povinnost byla nejvyšší v letech 2006 – 2008 (7 – 9 miliard), jinak se po celé sledované období pohybovala okolo 5 miliard Kč.

Graf 20: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví L

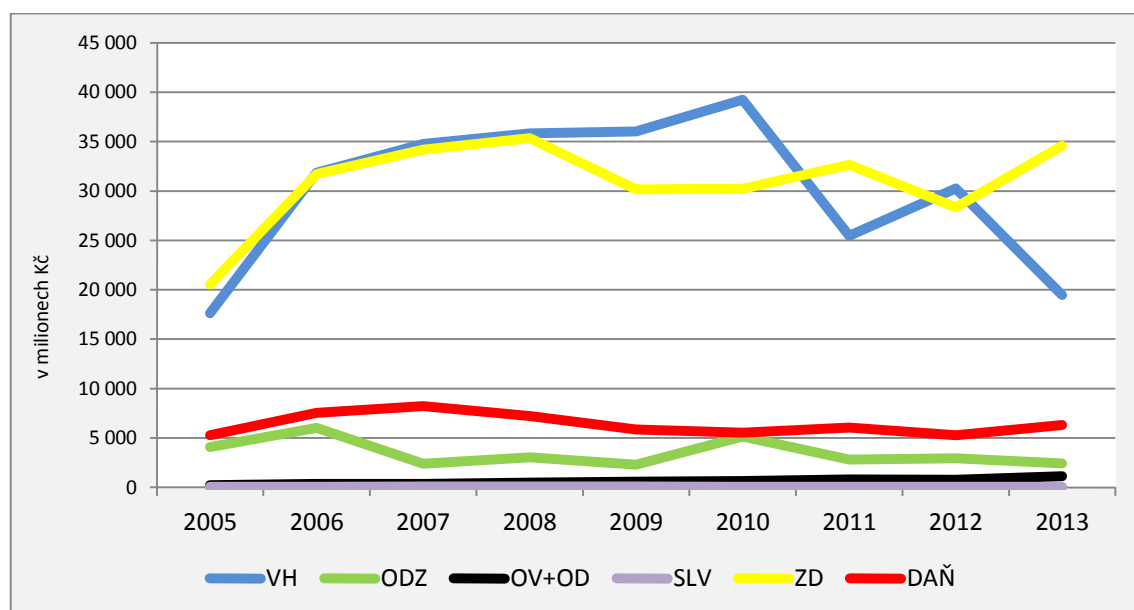


Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

M - Profesní, vědecké a technické činnosti

Do tohoto sektoru spadá celá škála činností, kterými jsou například: právní, účetnické, auditorské a daňové činnosti, činnosti vedení podniků, architektonické a inženýrské činnosti, výzkum a vývoj, reklama a průzkum trhu, překladatelská a tlumočnická činnost, fotografování či veterinární činnost.

Graf 21: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví M



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

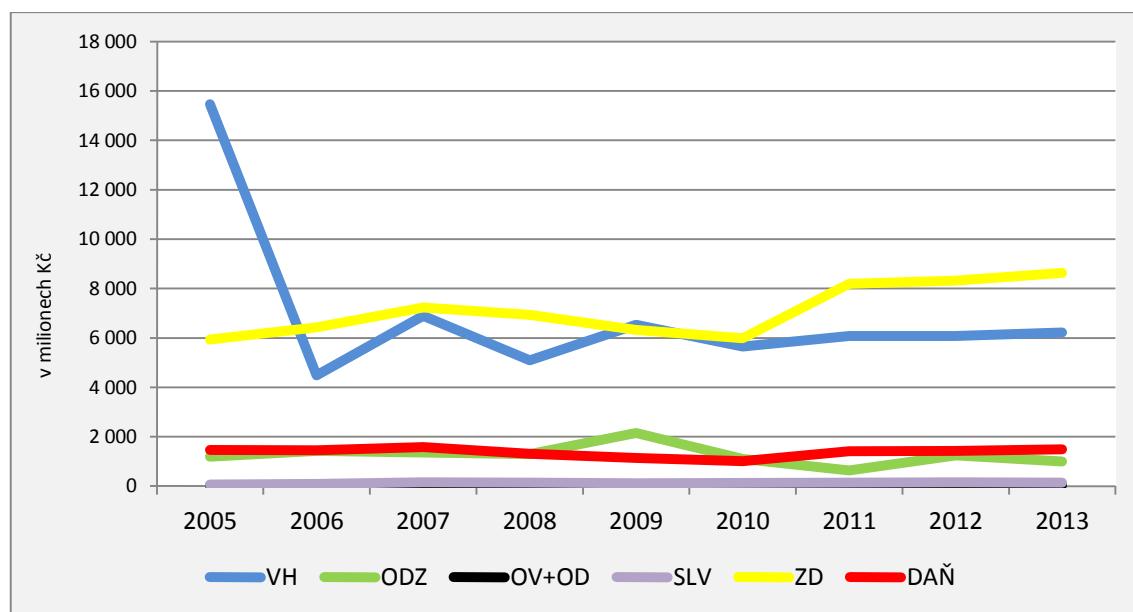
Většina těchto činností není tolik závislá na ekonomickém cyklu, a tudíž tu není pozorovatelný propad výsledku hospodaření ani základu daně v letech 2008 – 2010 jako u ostatních odvětví. Výsledek hospodaření se mezi roky 2006 – 2010 a v roce 2012 pohyboval na hranici 30 miliard, k poklesu došlo v roce 2011 a zejména v roce 2013, kdy klesl na pouhých 19,5 miliardy Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že základ daně v roce 2013 je jedním z nejvyšších za celé sledované období, je patrné, že v tomto roce muselo dojít buď k velkému množství mimoúčetního zvyšování výsledku hospodaření, anebo velké množství firem vykazovalo daňovou ztrátu a tyto společnosti nejsou zahrnuty v celkovém základu daně, který je tudíž vyšší než výsledek hospodaření.

Velmi názorný je také rok 2010, kde je vidět skokový nárůst výsledku hospodaření, nicméně základ daně se v tomto roce lehce propadl. Tato skutečnost byla způsobena zejména velkým uplatněním odpočtu daňové ztráty (5 miliard), který tak snížil základ daně a vyšší výsledek hospodaření tak neovlivnil konečnou přiznanou daň. Celková daň měla ve sledovaném období stabilní vývoj a pohybovala se v rozmezí 5 – 8 miliard Kč.

N - Administrativní a podpůrné činnosti

Do této sekce patří činnosti v oblasti pronájmu a operativního leasingu, činnosti cestovních agentur a kancelářů, bezpečnostní a pátrací činnost či kancelářské činnosti. Toto odvětví vyjma roku 2005 dosahuje velmi nízkého výsledku hospodaření pohybujícího se okolo hranice 6 miliard korun.

Graf 22: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví N



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Odpočet daňové ztráty je vzhledem k velikosti výsledku hospodaření velmi velký a kromě roku 2011 se pohybuje okolo hranice 1 miliardy korun. Oproti tomu odpočty na výzkum a vývoj a na dary jsou velmi nízké (okolo 20 milionů), což odpovídá typu odvětví. Základ daně v posledních letech rostl a v roce 2013 dosahoval 8,6 miliard.

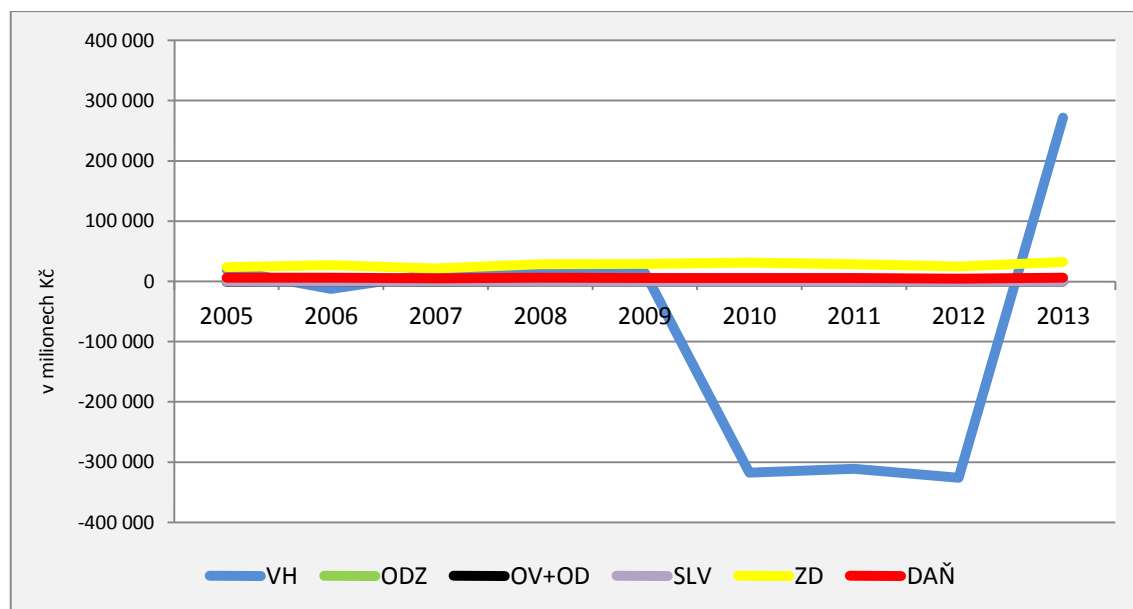
Pro tento sektor jsou také typické slevy na dani, a to zejména z důvodu zaměstnávání lidí se zdravotním postižením, kteří mohou vykonávat převážně administrativní a kancelářskou činnost. V letech 2005 a 2006 byly tyto slevy pouze v poloviční výši oproti následujícím obdobím, kdy se v letech 2007 – 2013 tyto slevy pohybovaly v rozmezí 120 – 150 milionů korun.

Celková přiznaná daň měla setrvalý vývoj v rozsahu 1 – 1,6 miliardy Kč.

O - Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení

Tento sektor velmi výrazně zasáhla hospodářská krize, což je zřetelně patrné na grafu, kde se výsledek hospodaření v letech 2010 až 2012 propadl na -300 miliard korun. Do tohoto odvětví se řadí například podpora podnikatelského prostředí a hlavně povinné sociální zabezpečení, z kterého plynou příspěvky v nezaměstnanosti.

Graf 23: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví O



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

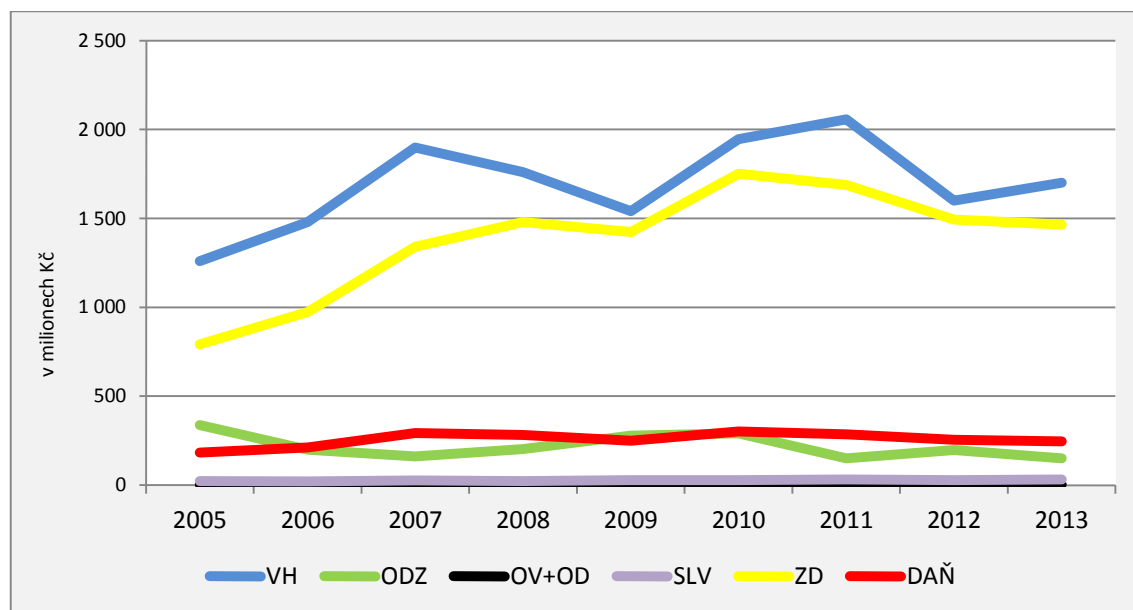
Odpočet daňové ztráty byl výrazný v letech 2010 (353 milionů), 2012 (311 milionů) a v roce 2013 (240 milionů), jinak se pohyboval okolo 50 milionů. Odpočet na vědu a výzkum s výjimkou let 2011 a 2012 dosahoval pouze 2 milionů Kč, což je vzhledem

k typu odvětví odpovídající. Na rozdíl od výsledku hospodaření má základ daně celkem stabilní vývoj, kdy se ve sledovaném období pohyboval v rozsahu 22 – 32 miliard. I přes vykázané účetní ztráty v letech 2010 – 2012 má celková přiznaná daň téměř shodnou výši v celém sledovaném období, a to okolo 5 miliard Kč.

P – Vzdělávání

Sektor vzdělávání zahrnuje jak předškolní vzdělávání, primární a sekundární vzdělávání, tak např. i činnosti autoškol či leteckých škol. Ekonomická krize se na výsledku hospodaření projevila pouze mírným poklesem v roce 2009 a další již menší pokles byl zaznamenán v roce 2012. V roce 2013 dosáhl výsledek hospodaření výše 1,7 mld. Kč. Vyjma roku 2005 se odpočet daňové ztráty pohyboval v rozmezí 150 – 290 milionů korun s vrcholem v roce 2010. Základ daně měl do roku 2010 rostoucí trend a od té doby mírně klesá, což se projevuje i v poklesu přiznané daně, která dosáhla také svého vrcholu v roce 2010, a to 302 milionů Kč.

Graf 24: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví P

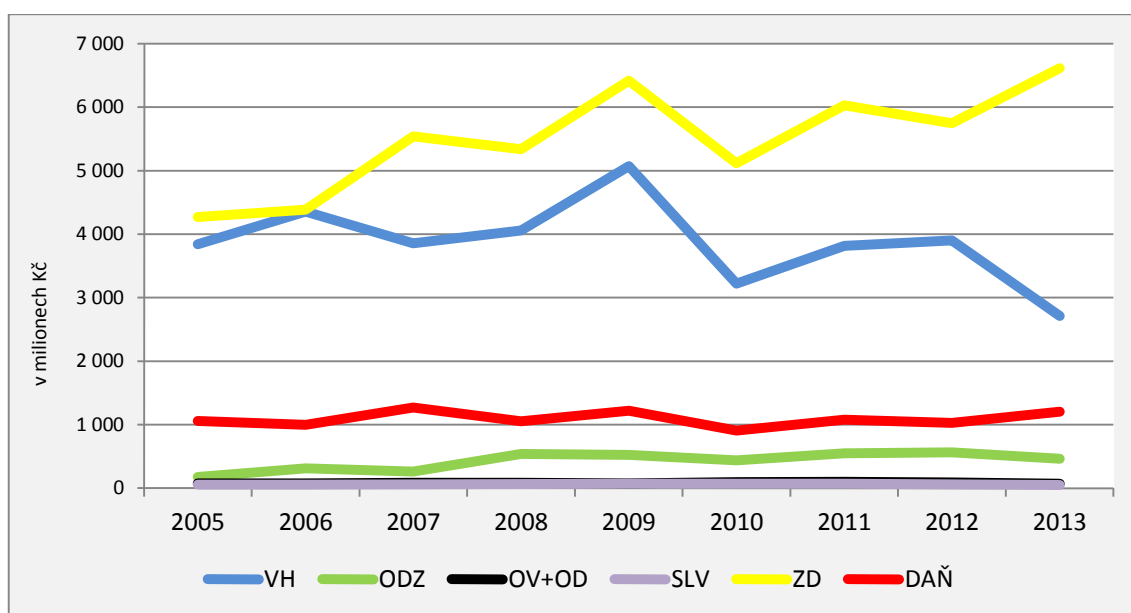


Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Q - Zdravotní a sociální péče

Zdravotní a sociální péčí se rozumí činnosti ústavní zdravotní péče, ambulantní a zubní péče, pobytová sociální péče, péče v domovech pro seniory či sociální terénní služby.

Graf 25: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví Q



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

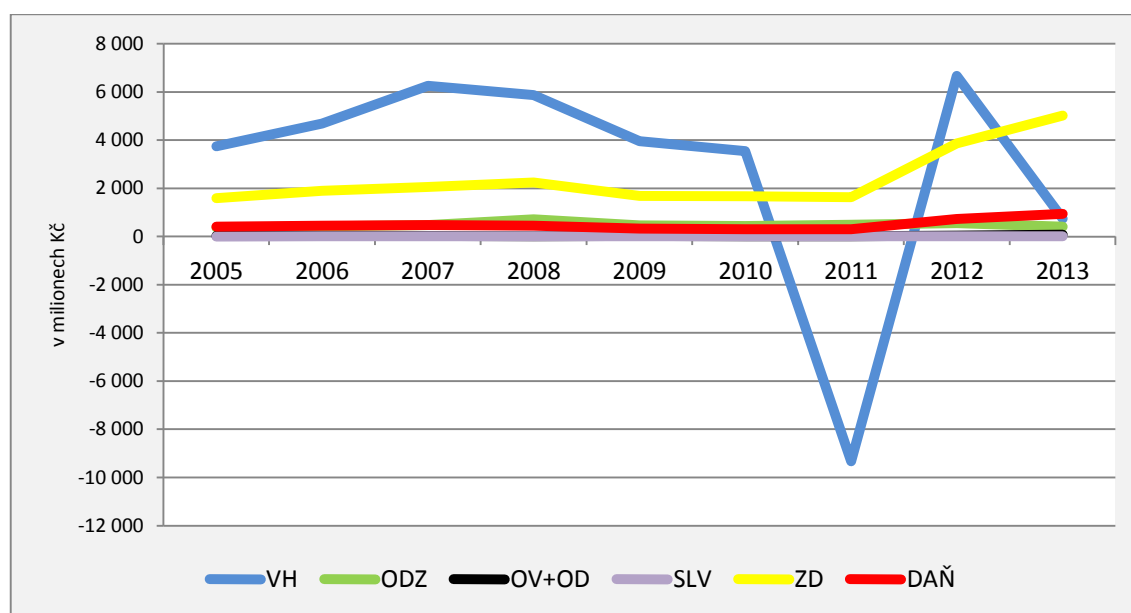
Základ daně po celé sledované období převyšuje výsledek hospodaření, a to i přes výrazné odpočty zejména daňové ztráty, což je pravděpodobně způsobeno vykázáním účetní ztráty u některých poplatníků např. v oblasti sociálních služeb. Základ daně má dlouhodobě rostoucí trend s mírným propadem v roce 2010 a za posledních pět let se vyjma již zmíněného roku pohybuje okolo 6 miliard Kč.

Celkově přiznaná daň má pravděpodobně nejstabilnější vývoj ze všech uvedených odvětví a pravidelně kolísá v rozmezí 0,9 – 1,2 miliard korun.

R - Kulturní, zábavní a rekreační činnosti

Mezi tato odvětví se řadí tvůrčí, umělecké a zábavní činnosti, činnosti knihoven a muzeí, činnosti heren, kasin a sázkových kanceláří a sportovní, zábavní a rekreační činnosti. Výsledek hospodaření tohoto odvětví začal s nástupem hospodářské krize klesat a v roce 2011 zažil strmý pád na -9 miliard Kč, tento propad může být způsoben jak přetrvávající hospodářskou krizí, kdy lidé tolik nevyužívali sázkové kanceláře, tak vyhlášením konkurzu na společnost Sazka a.s. (jen tato společnost vykázala ztrátu necelé 0,3 miliardy Kč), která v tu dobu byla jedním z největších hráčů mezi sázkovými kancelářemi, což mohlo negativně ovlivnit potenciální sázkaře a celé odvětví hazardu.

Graf 26: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví R



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Odpočet ztráty od základu daně se pohyboval v rozmezí 0,4 – 0,5 miliardy a pouze v roce 2008 dosáhl 712 milionů Kč. Velmi zajímavý je vývoj základu daně, který nedosáhl velkého propadu během počátku hospodářské krize a až do roku 2011 osciloval okolo 2 miliard Kč, v roce 2012 vyšplhal na necelé 4 miliardy a v roce 2013 překročil hranici 5 miliard. Celkově přiznaná daň má podobný vývoj jako základ daně a svého vrcholu ve výši necelé miliardy dosáhla v roce 2013.

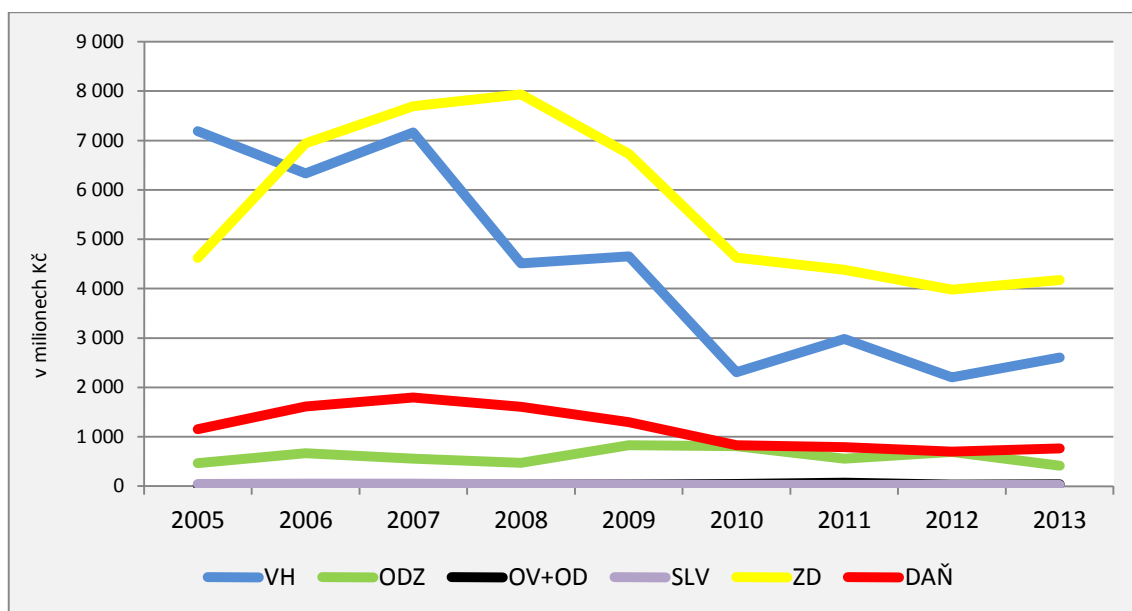
S – Ostatní činnosti

Do této sekce patří činnosti odborů a organizací sdružujících osoby, opravy počítačů a výrobků pro osobní potřebu, kadeřnické a kosmetické činnosti, pohřební činnosti.

Výsledek hospodaření v tomto sektoru kolísá, ale z dlouhodobého pohledu klesá a rozdíl mezi lety 2005 a 2013 značí pokles téměř o 4,6 miliard Kč. Odpočet daňové ztráty je zde významným odpočtem a nejvyšších hodnot okolo 0,8 miliard dosahoval v letech 2009 a 2010. Základ daně od roku 2008 stabilně klesal až do roku 2013, kdy došlo k mírnému meziročnímu nárůstu základu daně o 0,2 mld. Kč.

Došlo i k poklesu slev na dani, v roce 2006 činily slevy v tomto odvětví 50 milionů a v roce 2013 už jen 25 milionů, což znamená pokles o 50 %. Celkově přiznaná daň tohoto odvětví klesala z 1,6 mld. v roce 2006 na 0,8 mld. Kč v roce 2013.

Graf 27: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví S



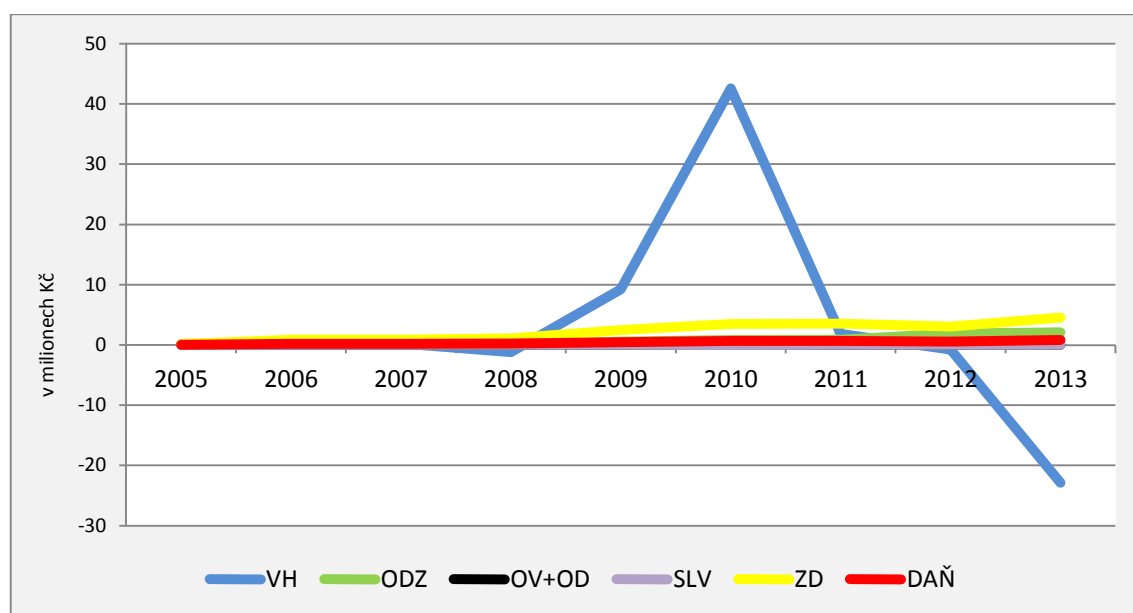
Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

T - Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu

Tento sektor společně s následující kategorií U je z hlediska přiznané daně z příjmů právnických osob téměř bezvýznamný ve srovnání s ostatními sektory. Výsledek hospodaření nepřesahuje 10 milionů s výjimkou roku 2010, kdy došlo k jednorázovému nárůstu na 43 milionů korun. Avšak tento nárůst VH neměl v konečném důsledku žádný vliv na výši základu daně, který se během sledovaného období pohybuje od 0,1 milionu v roce 2005 až k 4,5 milionům v roce 2013.

Celková daňová povinnost dosáhla v roce 2013 svého maxima, a to 844 tisíc Kč, kdy došlo k nárůstu oproti roku 2005 o 804 tisíc Kč.

Graf 28: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví T

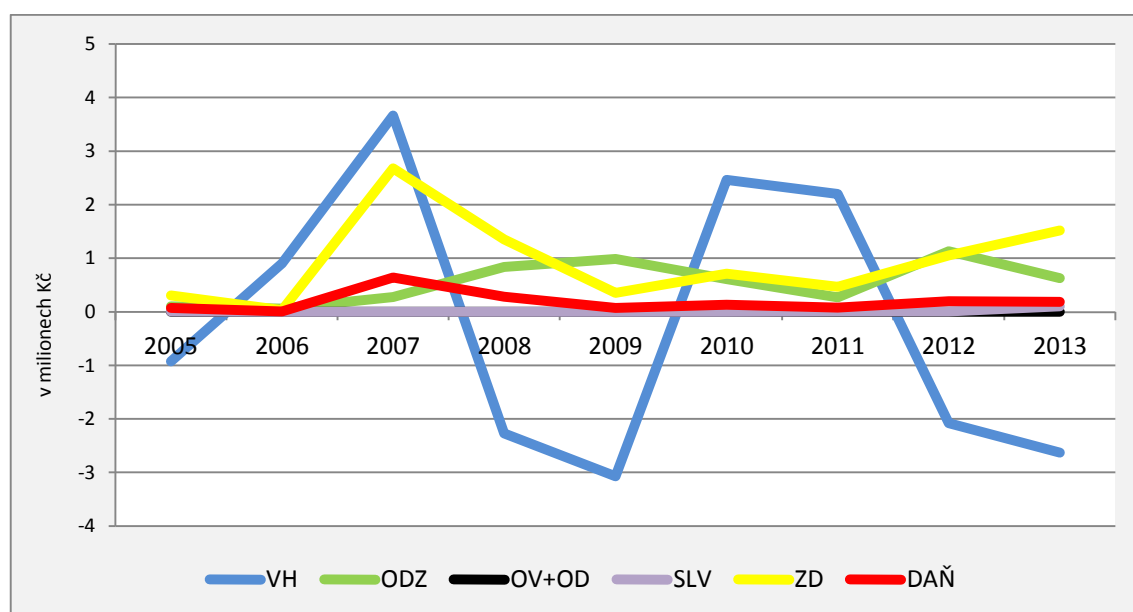


Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

U - Činnosti exteritoriálních organizací a orgánů

Do poslední kategorie náleží činnosti mezinárodních organizací (OSN, MMF, OECD, OPEC), činnosti diplomatických a konzulárních zastoupení (velvyslanectví), dále sem patří např. Český výbor pro UNICEF. Výsledek hospodaření tohoto odvětví nemá jednoznačný trend a velmi kolísá. Odpočet daňové ztráty byl významný převážně v letech 2008, 2009 a 2012, kdy představoval 1,1 milionů Kč.

Graf 29: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví U



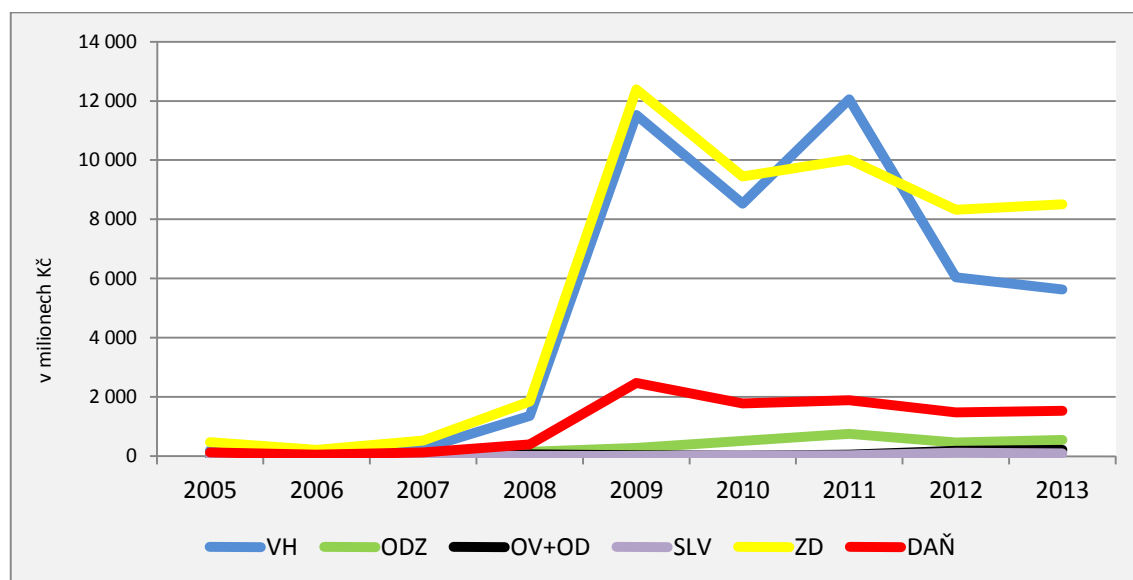
Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Základ daně dosáhl svého maxima 2,7 milionů v roce 2007 a i celková přiznaná daň byla nejvyšší v tomto roce, a to ve výši necelých 650 tisíc Kč.

Neurčené činnosti

Neurčené činnosti jsou posledním odvětvím, které lze uvést jako hlavní obor činnosti do daňového přiznání. Tyto činnosti nelze blíže specifikovat a začlenit je tak do klasifikace NACE. Výsledek hospodaření i základ daně v tomto odvětví od roku 2008 prudce rostly a výsledek hospodaření dosáhl svého maxima v roce 2011 a od tohoto roku opět klesá. Tento nárůst může být vysvětlen změnou počtu poplatníků, kdy v roce 2005 bylo v tomto odvětví podáno pouze 1621 daňových přiznání a v roce 2013 to bylo již 3912.

Graf 30: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u neurčených činností



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Celková přiznaná daň dosáhla vrcholu (2,5 miliardy) v roce 2009 a mezi roky 2010 a 2013 kolísala okolo 1,6 miliard korun.

Tato podkapitola analyzovala jednotlivá odvětví NACE v letech 2005 – 2013 na základě předem stanovených proměnných. U všech odvětví byl proveden rozbor výše celkově přiznané daně, odpočtů, základu daně a výsledku hospodaření. V potaz byl také brán vliv velké ekonomické krize.

Z celkového rozboru je možné učinit závěr o typickém trendu přiznané daně za jednotlivá odvětví v posledních letech. Rostoucí trend vykazuje sekce A – zemědělství, C – zpracovatelský průmysl, O – veřejná správa a obrana, sociální zabezpečení, R -

kulturní, zábavní a rekreační činnosti, T – činnosti domácností. Klesající trend je typický pro sekce F - stavebnictví, J – informační a komunikační činnosti, P – vzdělávání a S – ostatní činnosti.

U zbývajících odvětví je trend víceméně konstantní, takže nedochází k většímu růstu či poklesu, anebo nelze jednoznačně stanovit trend z důvodu každoročního kolísání.

5.4 Analýza celkové výše přiznané DPPO

Předchozí podkapitola analyzovala vývoj přiznané daně v jednotlivých ekonomických odvětvích NACE za období 2005 – 2013. Tato podkapitola se bude věnovat výši podílu jednotlivých ekonomických odvětví na celkovém objemu přiznané daně z příjmů právnických osob. Vzhledem ke skutečnosti, že data o skutečném inkasu nejsou dostupná, vychází tato komparace z výše přiznané daně uvedené v daňových přiznáních.

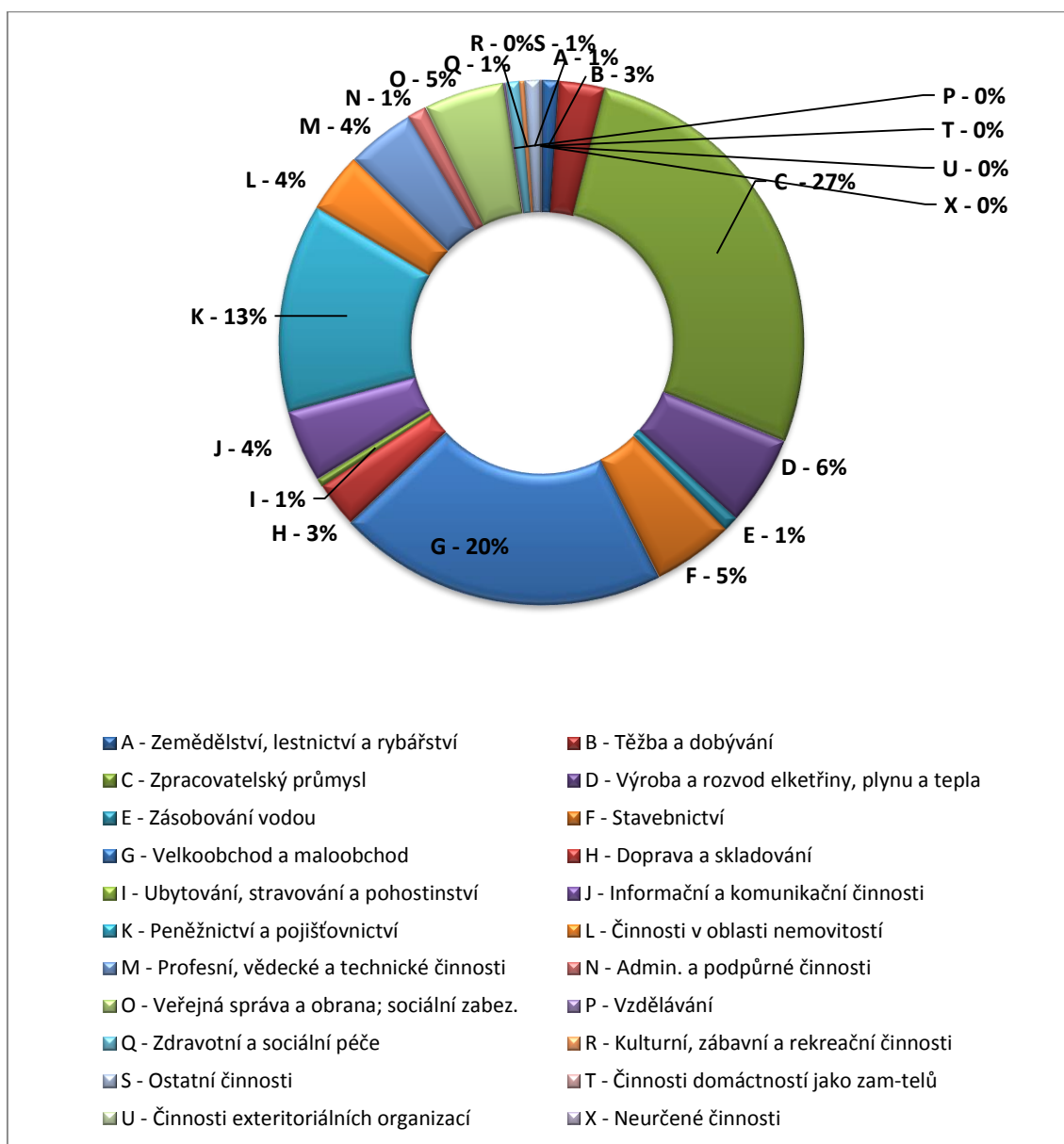
Nicméně je třeba si uvědomit, že v inkasu daně jsou zahrnuty i zálohy vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím a výše přiznané daně uvedená v daňovém přiznání je tedy lepším údajem pro danou analýzu. Výše celkově přiznané daně a skutečně vybrané daně a jejich komparace je uvedena v podkapitole 5.2.

Tato podkapitola je zaměřena na zjištění změn ve struktuře celkově přiznané daně z příjmů právnických osob od roku 2005 do roku 2013. Je také vhodné se zde zaměřit na otázku, zda snižování sazby DPPO vede k nějaké změně struktury celkově přiznané daně z příjmů právnických osob.

Je možné vycházet z předpokladu, že struktura přiznané daně by se při snižování sazby daně měnit neměla. Pokud by však ke změnám došlo, je pravděpodobné, že mohou být způsobeny zejména hospodářskou krizí či změnami legislativy ovlivňující jednotlivá ekonomická odvětví NACE. Pro to, aby byl naplněn předpoklad neměnné struktury, by mělo dojít k poklesu přiznané daně a zároveň k poklesu podílu na celkové dani nebo k růstu přiznané daně a tedy i poměru na celkové dani.

Pro komparativní analýzu jsou použita data z roku 2005 (výchozí rok) a data z roku 2013. Během celého tohoto sledovaného období došlo k obrovskému množství legislativních změn a došlo k postupnému snížení sazby DPPO z 26 % na 19 %. V následujícím grafu je možné vidět rozložení podílu přiznané daně z příjmů právnických osob jednotlivých ekonomických odvětví NACE za rok 2005.

Graf 31: Struktura celkově přiznané daně dle odvětví NACE v roce 2005



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Největší podíl na celkově přiznané dani v roce 2005 mělo ekonomické odvětví C – zpracovatelský průmysl, které dosáhlo celkového podílu 27 %. Druhým nejvýznamnějším sektorem z pohledu výše podílu na celkové dani bylo odvětví G – velkoobchod a maloobchod s podílem 20 %. Posledním odvětvím, které dosáhlo více jak 10 % celkového podílu byl sektor K – peněžnictví a pojišťovnictví s 13 % podílem na celkově přiznané dani z příjmů právnických osob. Dalšími odvětvími, která překročila pěti procentní hranici, jsou: D – výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla (6 %), F – stavebnictví (5 %) a O – veřejná správa a obrana; sociální zabezpečení (5 %).

Z odvětví s alespoň dvouprocentním zastoupením je možné zmínit B - těžba a dobývání (3 %), H - doprava a skladování (3 %), J - informační a komunikační činnosti (4 %), L - činnosti v oblasti nemovitostí (4 %) a M - profesní, technické a vědecké činnosti (4 %).

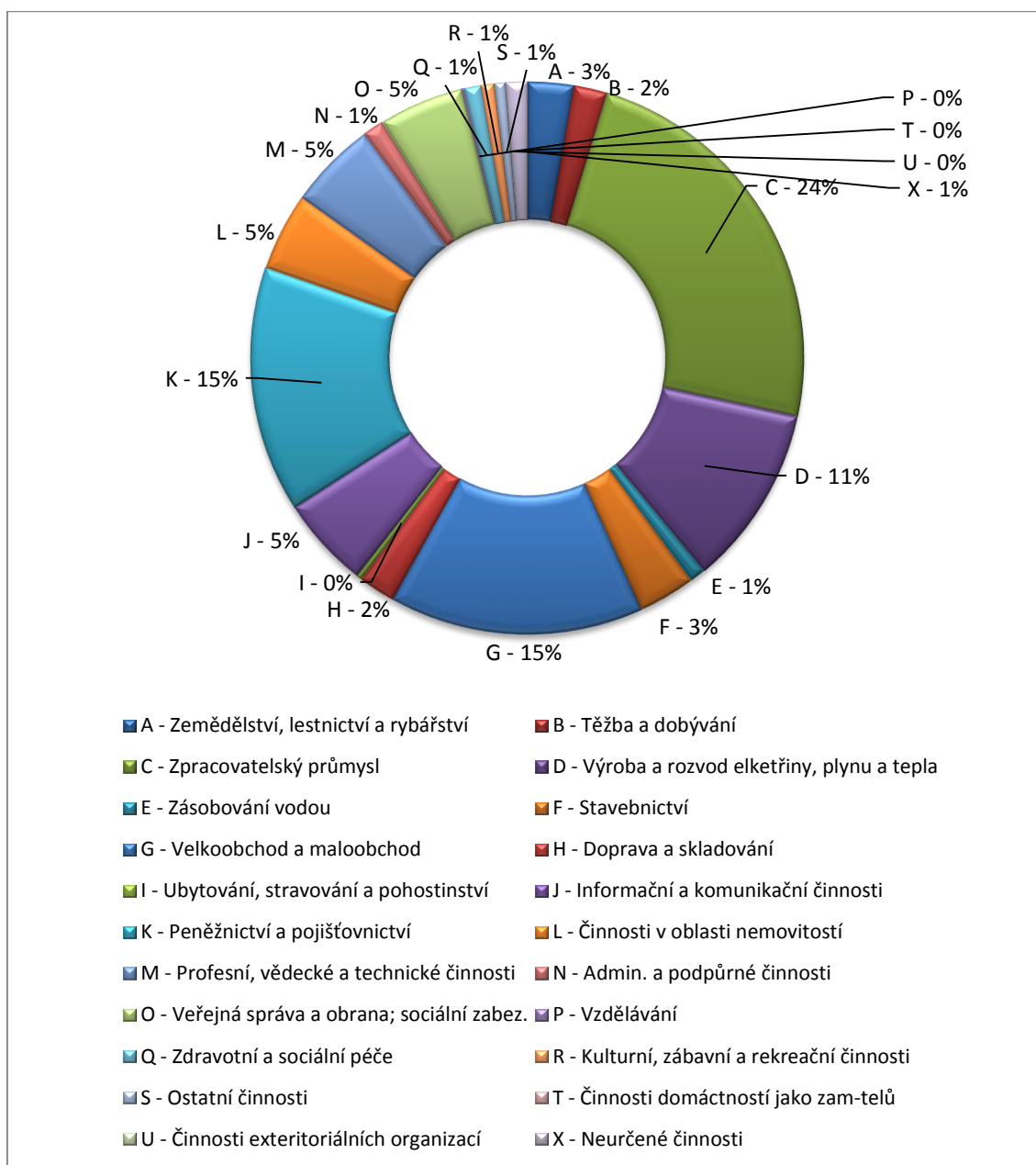
Nyní je vhodné zaměřit se na graf přiznané daně v roce 2013 a zhodnotit případné změny ve struktuře podílu jednotlivých odvětví oproti roku 2005. Během tohoto období došlo ke snížení sazby DPPO o sedm procent.

Nejvýznamnější podíl na celkově přiznané dani si udrželo odvětví C - zpracovatelský průmysl (24 %). O druhé místo se tentokrát v roce 2013 dělí dvě odvětví, a to G - velkoobchod a maloobchod a K - peněžnictví a pojišťovnictví (15 %). Nad desetiprocentní hranici se v tomto roce dostal ještě sektor D - výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla (11 %).

Pětiprocentní podíl v roce 2013 překročila čtyři odvětví, a to: J – informační a komunikační činnosti, L – činnosti v oblasti nemovitostí, M – profesní, vědecké a technické činnosti a O – veřejná správa a obrana; sociální zabezpečení, která shodně dosáhla podílu 5 % na celkově přiznané dani.

Zajímavým odvětvím byl v roce 2013 sektor D – výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla, kde došlo k 5,2 % nárůstu přiznané daně oproti roku 2005, což je nevýraznější nárůst ze všech odvětví. Přiznaná daň tohoto sektoru v roce 2013 vzrostla oproti roku 2005 o 6 miliard (nárůst ze 7 mld. na 13 mld. Kč), a to i přes to, že došlo během sledovaného období ke snížení sazby daně o již zmiňovaných 7 % a k celkovému poklesu přiznané daně za všechna odvětví o 21 miliard korun. Nárůst daně v tomto odvětví lze tedy připisovat spíše ekonomické úrovni odvětví, hospodářskému cyklu a legislativním změnám ovlivňující toto odvětví.

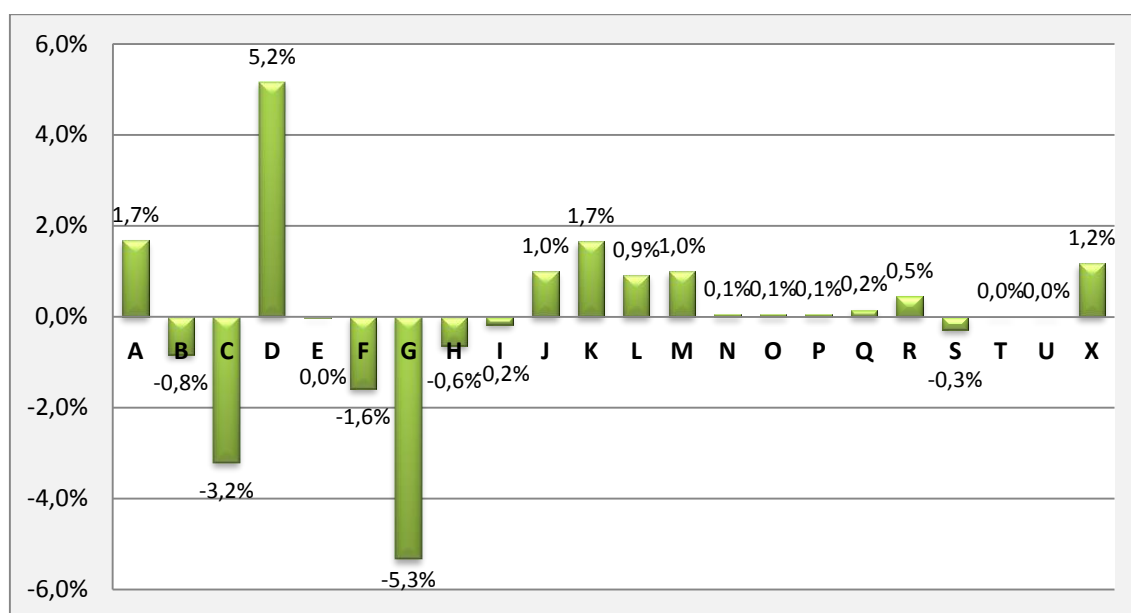
Graf 32: Struktura celkově přiznané daně dle odvětví NACE v roce 2013



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Důkazem našeho předpokladu, že se snižováním sazby DPPO se podíl na celkově přiznané dani nemění, jsou ekonomická odvětví I – ubytování, stravování a pohostinství a O – veřejná správa a obrana; sociální zabezpečení. Kdy celková výše přiznané daně za sledované období klesla u obou těchto odvětví shodně o 0,2 miliardy korun avšak podíl na celkově přiznané dani se v letech 2005 a 2013 nezměnil.

Graf 33: Procentuální změna přiznané daně v roce 2013 oproti roku 2005



Zdroj: Vlastní výpočty

Graf č. 32 ukazuje výši procentuální změny přiznané daně mezi jednotlivými roky 2005 a 2013 za všechna ekonomická odvětví. V případě soustředění se na vliv snižování daňové sazby DPPO (od ostatních vlivů abstrahujeme) je možné konstatovat, že u 8 z 22 ekonomických odvětví došlo k absolutní změně větší než 1 %. K růstu podílu přiznané daně o více jak 1 % došlo v sektorech A – zemědělství, lesnictví a rybářství, D – výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla, K – peněžnictví a pojišťovnictví, M – profesní, technické a vědecké činnosti a u neurčených činností (X). Ve všech těchto sektorech, kde došlo k růstu podílu přiznané daně vůči celkově přiznané dani, došlo také k absolutnímu nárůstu přiznané daně v těchto ekonomických odvětví v porovnání let 2005 a 2013.

K poklesu podílu přiznané daně k celkově přiznané dani o více jak 1 % došlo u odvětví C – zpracovatelský průmysl, F - stavebnictví a G – velkoobchod a maloobchod. Všechny tyto sektory také zaznamenaly pokles absolutně přiznané daně v porovnání let 2005 a 2013. U čtyř odvětví s největším podílem na přiznané dani (C, D, G, K) došlo buď k růstu, či k poklesu tohoto podílu o více jak 1 %.

Odpověď na otázku uvedenou zpočátku této podkapitoly, zda snižování sazby DPPO vede ke změně struktury celkově přiznané daně z příjmů právnických osob, lze shrnout v následujících větách. Předchozí analýza struktury přiznané daně v letech 2005 a 2013 ukázala, že snížení sazby ovlivnilo výši podílu přiznané daně vůči celkově přiznané

dani. Všechna odvětví s podílem přiznané daně ve výši minimálně 6 % na celkové struktuře byla ovlivněna snižováním sazby, což mělo za následek změnu jednotlivých podílů přiznané daně vůči celku.

V případě propadu ve zpracovatelském průmyslu a ve velkoobchodu a maloobchodu lze tyto změny připsat nejen snížené sazbě daně, ale také důsledkům ekonomické krize, ekonomické úrovni odvětví či legislativním změnám. Naopak největší nárůst podílu v odvětví výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla může být způsoben ekonomickou úrovní odvětví, změnou legislativy či podporou obnovitelných zdrojů a v letech 2009 a 2010 velkou výstavbou fotovoltaických elektráren.

Závěrem je možné konstatovat, že snižování sazby DPPO vede ke změnám ve struktuře přiznané daně a velikost těchto změn je také závislá na ekonomickém odvětví a fázi hospodářského cyklu.

6 Analýza příjmů dle jednotlivých typů poplatníků

Poslední kapitola se zaměří na analýzu přiznané daně dle jednotlivých poplatníků. Základními typy poplatníků daně z příjmů právnických osob jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti, družstva a fondy ze zákona. Na tyto skupiny rozděluje Ministerstvo financí České republiky v každoročně vydávané „Daňové statistice“ veškeré inkaso daně z příjmů právnických osob.

Následující tabulka ukazuje počet podaných přiznání za jednotlivé roky u třech nejvýznamnějších typů poplatníků.

Tabulka 9: Počet daňových přiznání DPPO za období 2005 - 2013

	Akciová společnost	Společnost s ručením omezeným	Družstvo	Celkem (včetně vos, ks, fondů)
2005	15 901	205 337	3 171	225 132
2006	16 626	214 939	3 745	236 031
2007	19 322	230 856	4 767	255 684
2008	20 738	244 437	7 924	273 819
2009	21 399	263 961	9 330	295 430
2010	20 776	251 125	8 843	281 408
2011	20 596	256 053	8 458	285 774
2012	20 658	262 760	8 466	292 574
2013	21 442	280 749	9 447	312 511

Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

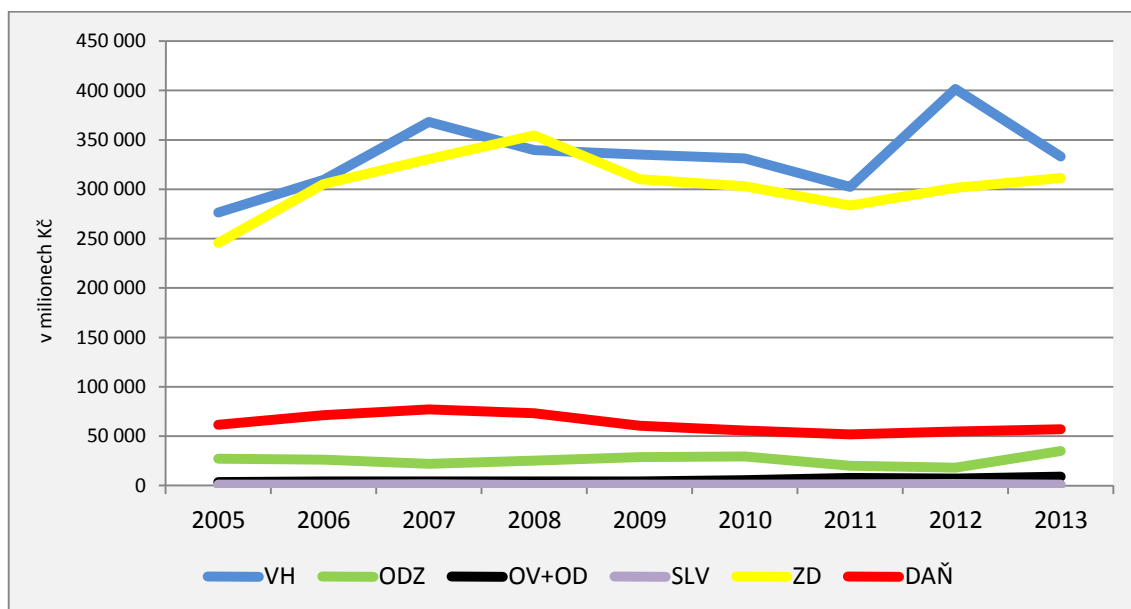
Do této tabulky nejsou zahrnuty samostatné údaje za typy poplatníků, jako jsou komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti a fondy ze zákona, a to z důvodu velmi malého počtu podaných přiznání, která nepřesahují 650 přiznání za rok a také z důvodu minimálního podílu těchto společností na celkovém inkasu daně z příjmů právnických osob – za rok 2013 činil podíl výše přiznané daně za tyto poplatníky pouze 0,37 % celkově přiznané daně. Zajímavý je také rozdíl v počtu přiznání podaných akciovými společnostmi a společnostmi s ručením omezeným, nicméně výše přiznané daně za obě tyto skupiny je velmi podobná (v roce 2013 – a.s. okolo 57 miliard Kč a s.r.o. necelých 54 miliard korun).

6.1 Akciové společnosti

Akciové společnosti za sledované období zvýšily počet podaných přiznání přibližně o 5,5 tisíc kusů. Co se týká vývoje výsledku hospodaření těchto společností, je zajímavé, že nebyl nikterak významně ovlivněn hospodářskou krizí. Samozřejmě že došlo k poklesu, což je patrné na grafu v letech 2008 až 2011, nicméně není zde patrný výrazný „zub“, jaký mohl být spatřen v předchozí kapitole u většiny ekonomických odvětví. V roce 2012 dosáhl výsledek hospodaření svého vrcholu, a to 402 miliard korun.

Mezi odpočty od základu daně vládní odpočet daňové ztráty, který měl během sledovaného období kolísavý charakter. V letech 2005 až 2010 se tento odpočet pohyboval v intervalu 22 – 29 miliard, v letech 2011 a 2012 klesl pod hranici 20 miliard a v roce 2013 se vyšplhal až k hranici 35 miliard Kč. Odpočet na výzkum a vývoj a na dary vzrostl od roku 2005 do roku 2013 o 5,5 miliard korun (nárůst z 3,4 na 8,9 mld. Kč). Zpočátku byl poměr odpočtu na výzkum a vývoj a odpočtu na dary 1:1, ale postupně vzrostl význam odpočtu na výzkum a vývoj na 2/3 této proměnné.

Graf 34: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u akciových společností



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

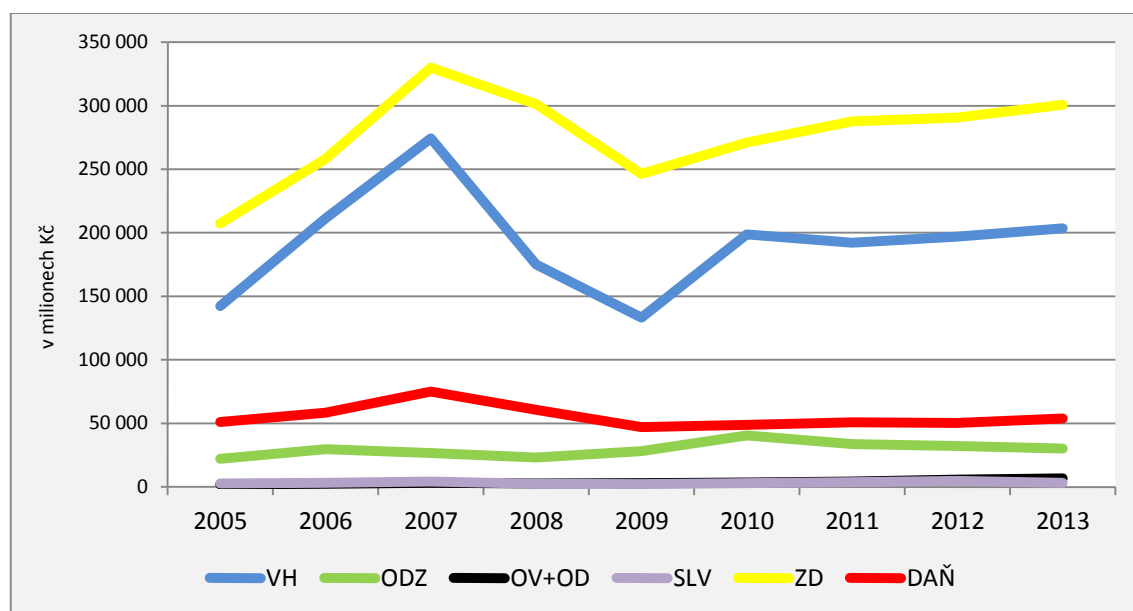
Základ daně dosáhl svého vrcholu v roce 2008 (355 miliard), kdy základ daně u ostatních typů společností postupně klesal vlivem nastupující hospodářské krize. Slevy na dani se pohybovaly v rozmezí 0,9 – 1,1 mld. Kč s výjimkou let 2008 a 2012. V roce 2008 klesla výše slev na 0,7 mld. Kč a naopak v roce 2012 dosáhly maxima na hodnotě

1,6 miliardy korun. Celková daňová povinnost měla ve sledovaném období kolísavý charakter, kdy v letech 2005 – 2007 celková daň rostla na úroveň 77 miliard, v letech 2008 – 2011 docházelo k postupnému klesání na 51 mld. Kč a v letech 2012 a 2013 daňová povinnost opět narůstala až na 57 miliard.

6.2 Společnosti s ručením omezeným

Společnosti s ručením omezeným podaly v roce 2013 celkem přes 280 tisíc daňových přiznání, což je o 75 tisíc víc než v roce 2005. Výsledek hospodaření těchto poplatníků dosáhl svého maxima 274 miliard Kč před nástupem celosvětové hospodářské krize v roce 2007, poté došlo k velkému propadu na 133 miliard v roce 2009. Velmi zajímavý je na tomto grafu pohled na křivku výsledku hospodaření a na křivku základu daně, kde je patrné, že za celé sledované období je základ daně výrazně vyšší než výsledek hospodaření. Tento jev může být vysvětlen buď velkým počtem úprav při výpočtu základu daně, ale vzhledem k výši odpočtů je mnohem pravděpodobnější, že v celkovém výsledku hospodaření je zahrnuto velké množství společností, které dosahují záporného výsledku hospodaření a základ daně je u nich i po úpravách nulový a tudíž dochází k tomu, že konečný základ daně je vyšší než celkový VH.

Graf 35: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u společností s ručením omezeným



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Odpočet daňové ztráty měl do roku 2010 rostoucí charakter, ale od tohoto roku postupně mírně klesá. V roce 2005 tento odpočet představoval pouze 22 miliard, v roce 2010 to byl již téměř dvojnásobek (41 miliard) a v roce 2013 klesl na 30 miliard Kč.

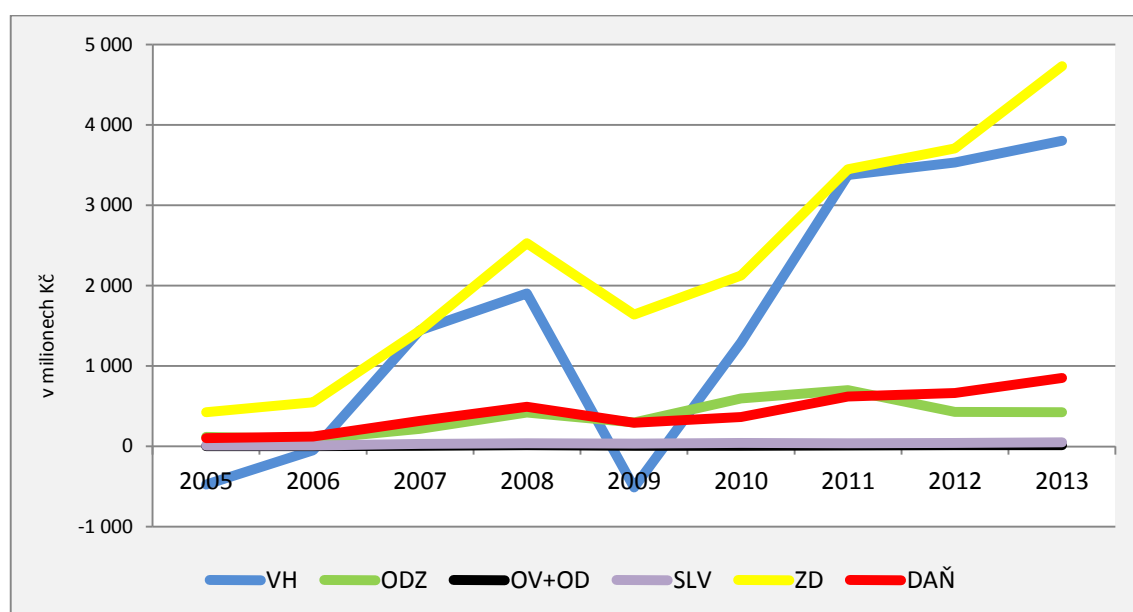
Odpočet na výzkum a vývoj a na dary měl ve sledovaném období rostoucí trend, kdy ze 1,7 miliardy v roce 2005 mnohonásobně vzrostl na 6,8 miliard v roce 2013. Odpočet darů za sledované období vzrostl pouze mírně, na druhou stranu odpočet na výzkum a vývoj se ve sledovaném období téměř šestinásobně zvýšil.

Základ daně má podobný průběh jako výsledek hospodaření a také dosáhl svého vrcholu v roce 2007 - necelých 330 miliard korun. V roce 2009 se propadl na dno na 246 miliard, ale od tohoto roku už měl základ daně rostoucí trend a v roce 2013 dosáhl na 301 miliard. Slevy na dani kolísaly v rozmezí 2,2 – 3,5 miliard s výjimkou let 2007 (4,1 mld.) a 2012, kdy dosáhly svého maxima na 4,7 miliardách korun. Jak je patrné z grafu, celková daňová povinnost se během sledovaného období pohybovala okolo hranice 50 miliard Kč, pouze v letech 2006 – 2007 se vychýlila nad tuto hranici s maximem 75 miliard v roce 2007.

6.3 Družstva

Družstva již nepatří mezi tak početnou skupinu poplatníků jako jsou akciové společnosti a zejména společnosti s ručením omezeným, nicméně počet podaných daňových přiznání za rok 2013 se téměř ztrojnásobil oproti roku 2005. Podíl družstev na celkově přiznané dani z příjmů právnických osob za rok 2013 činí 0,8 %, což je třetí nejvyšší podíl nicméně oproti akciovým společnostem a společnostem s ručením omezeným je téměř zanedbatelný.

Graf 36: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u družstev



Zdroj: MFČR – Daňová statistika 2005 – 2013, vlastní zpracování

Výsledek hospodaření družstev se na začátku sledovaného období pohyboval v záporných hodnotách, v roce 2005 to bylo -0,5 miliardy Kč. Avšak od tohoto roku měl VH rostoucí trend, a to až na necelé dva miliony v roce 2008. V následujícím roce se projevíly důsledky hospodářské krize a výsledek hospodaření těchto poplatníků se opět propadl na -0,5 mld. Kč. Nicméně další propad již tato skupina nezaznamenala a je u ní spatřován rostoucí trend VH, a to až na 3,8 mld. v roce 2013.

Odpočet daňové ztráty u družstev dosahoval významných hodnot v letech 2008 a 2010 až 2013, kdy převyšoval hranici 0,4 mld. Kč. Nejvyšší část daňových ztrát si však družstva odečetla v roce 2010 (0,6 mld.) a v roce 2011 (0,7 mld.). Odpočet na výzkum a vývoj a na dary byl u těchto poplatníků velmi nízký s maximální hodnotou v roce 2012 (13,5 milionů). Základ daně měl s výjimkou let 2009 a 2010, které byly poznamenány ekonomickou krizí, rostoucí trend, kdy z 0,4 mld. v roce 2005 vzrostl na 4,7 mld. v roce 2013. Podobný růstový charakter měly i slevy na dani, které se zvýšily téměř 6 krát až na 49 milionů v roce 2013.

Celková daňová povinnost měla stejný trend jako základ daně, a tedy rostoucí charakter s výjimkou let 2009 a 2010. Přiznaná daň se ve sledovaném období zvýšila osminásobně na 0,9 mld. v roce 2013.

Závěr

Inkaso daně z příjmů právnických osob tvoří přibližně jednu desetinu celkového daňového inkasa v České republice. Tato daň má v českém daňovém systému pevnou pozici, a to i přes trend posledních let, kterým je přesouvání pozornosti z přímých daní na nepřímé daně a zejména na DPH. Od roku 2008 má inkaso DPPO stabilně mírně kolísavý charakter a pohybuje se v rozmezí 110 – 120 miliard Kč.

Cílem této diplomové práce bylo najít a analyzovat jednotlivé faktory, které mají vliv na výši příjmů daně z příjmů právnických osob v České republice, a dále zjistit jednotlivé změny ve struktuře podílů přiznané daně za jednotlivá ekonomická odvětví NACE. U ekonomického odvětví NACE je na místě podotknout, že zde může docházet k určitým zkreslením způsobeným jednotlivými poplatníky při vyplňování daňových přiznání, kdy do této kolonky ekonomického odvětví mohou zvolit téměř cokoli, co se jim z nabídky „líbí“ a odpovídá to činnosti dané společnosti.

Analýza celkových příjmů z daně z příjmů právnických osob byla provedena pomocí statistických metod, a to pomocí korelační a regresní analýzy. Na základě korelační analýzy byla v korelační matici dokázána závislost příjmů z DPPO (vysvětlovaná proměnná) na vybraných vysvětlujících proměnných, kdy se jako statisticky významná projevila závislost DPPO na odpočtech od základu daně. Výsledek korelační matice lze také interpretovat následovně, a to tak, že příjmy z DPPO rostou, pokud klesají odpočty od základu daně a HDP, a naopak pokud roste základ daně, tempo růstu HDP či sazba daně, potom rostou i příjmy z daně z příjmů právnických osob.

Regresní analýza byla provedena pomocí statistického softwaru, kde byly jednotlivé modely podrobeny třem testům, a to testu statistické významnosti modelu, statistické významnosti vysvětlujících proměnných a testu autokorelace. V těchto testech se první dva modely (s proměnnými HDP/tempo růstu HDP, odpočty, sazba daně) ukázaly jako statisticky nevýznamné a nejvíce nepřesné. Třetí model (s proměnnými základ daně, sazba daně) již vykazoval známky statistické významnosti, ale nesplňoval test autokorelace. Nejlepším a nejpřesnějším modelem pro vysvětlení variability příjmů z DPPO se stal čtvrtý model, kdy se dle předpokladů prokázala závislost příjmů z DPPO na HDP, základu daně a statutární sazbě daně.

Analýza příjmů z DPPO dle jednotlivých ekonomických odvětví NACE v letech 2005 – 2013 se zaměřením na jednotlivé konstrukční prvky a jejich vývoj v daném období byla provedena na základě dat z daňových přiznání, které zveřejňuje Ministerstvo financí České republiky v Daňové statistice. Součástí této analýzy byla i komparace výše přiznané daně z DPPO a skutečného inkasa této daně a dále analýza vztahu hrubého provozního přebytku a inkasa DPPO. Dle daňové teorie by se zde neměly vyskytovat žádné odchylky mezi výši přiznané a skutečně vybrané daně, ale vzhledem k platební morálce, činnosti finanční správy při doměření daní a zálohám se rozdíl mezi skutečně vybranou daní a přiznanou daní pohyboval ve sledovaném období v intervalu -2,9 až +1,5 miliardy Kč.

Skutečně vybraná daň byla nižší než výše přiznané daně v letech 2010 až 2012, kde se naplno projevíly důsledky světové hospodářské krize. Vzhledem k vykazovanému posunu u inkasa daně a přiznané daně (o rok) a také daňovým zálohám mohou být tato data zkreslená a tento jev prozatím není nijak v informačních systémech Ministerstva financí řešen. Nicméně v případě, kdy je inkaso daně menší než výše přiznané daně, by mohlo být řešením snížení počtu legislativních změn a zesílení a zefektivnění činnosti finanční správy při daňových kontrolách a při vymáhání daňových nedoplatků. V tomto směru by mohla pomoci již plánovaná elektronická evidence tržeb. V analýze vztahu mezi hrubým provozním přebytkem, který představuje zisky firem, a inkasem daně se neprokázal předpoklad, že při zvyšování hrubého provozního přebytku by mělo růst i inkaso DPPO. Dle porovnání meziročních změn v letech 2009, 2010 a 2011 se dokonce tyto dvě proměnné pohybovaly opačným směrem.

V samotné analýze příjmů z DPPO dle jednotlivých odvětví NACE byl popsán vývoj přiznané daně (informace o výši inkasa nejsou dostupné) a jednotlivých konstrukčních prvků v letech 2005 – 2013. Ve sledovaném období došlo k pozvolnému poklesu statutární daňové sazby z 26 % na 19 %, což by mělo znamenat za jinak neměnných okolností zároveň i snížení přiznané daně z příjmů právnických osob. K růstu přiznané daně došlo ve sledovaném období u odvětví A – zemědělství, C – zpracovatelský průmysl, O – veřejná správa a obrana, sociální zabezpečení, R - kulturní, zábavní a rekreační činnosti, T – činnosti domácností, nicméně tento růst mohl být způsoben jak oživením ekonomiky v posledních letech po prodělané hospodářské krizi, tak změnou daňové legislativy. V ostatních odvětvích byl prokázán klesající trend přiznané daně nebo se přiznaná daň téměř neměnila.

Dále byla zkoumána struktura podílů jednotlivých ekonomických odvětví NACE na celkově přiznané dani z příjmů právnických osob v letech 2005 a 2013. Nejvýznamnějšími sektory z hlediska velikosti podílu na celkově přiznané dani byly v roce 2005 odvětví C - zpracovatelský průmysl (27 %), G - velkoobchod a maloobchod (20 %) a K - peněžnictví a pojišťovnictví (13 %). V roce 2013 si největší podíl udrželo odvětví C - zpracovatelský průmysl (24 %). O druhé místo se podělila odvětví G - velkoobchod a maloobchod a K - peněžnictví a pojišťovnictví (15 %). Nad desetiprocentní hranici se v roce 2013 dostal ještě sektor D - výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla (11 %).

Snižování daňové sazby by nemělo mít vliv na celkovou strukturu přiznané daně, což se prokázalo pouze u odvětví I - ubytování, stravování a pohostinství a u odvětví O - veřejná správa a obrana; sociální zabezpečení. Avšak u 8 z 22 ekonomických odvětví došlo k absolutní změně větší než 1 %. K růstu podílu o více jak 1 % došlo v sektorech A - zemědělství, lesnictví a rybářství, D - výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla, K - peněžnictví a pojišťovnictví, M - profesní, technické a vědecké činnosti a u neurčených činností (X), kdy zároveň u těchto odvětví došlo i k absolutnímu nárůstu přiznané daně. Závěrem je možné konstatovat, že snižování sazby DPPO vede ke změnám ve struktuře přiznané daně, jejichž důkazem jsou již výše zmíněné změny prokázané u odvětví A, D, K a M, a velikost těchto změn je také závislá na ekonomickém odvětví, fázi hospodářského cyklu a změnách daně legislativy.

Poslední analýzou byla analýza výše přiznané daně z DPPO dle jednotlivých daňových poplatníků, kdy bylo zjištěno, že nejpodstatnějšími poplatníky jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a lze zde zmínit i družstva. Akciové společnosti i přes pouhých 21 tisíc daňových přiznání podaných v roce 2013 vykázaly přiznanou daň ve výši 57 miliard Kč, oproti tomu společnosti s ručením omezeným, které podaly necelých 280 tisíc přiznání, vykázaly 54 miliard Kč, což je rozdíl 3 miliard, ale zároveň téměř 260 tisíc daňových přiznání. Celkově přiznaná daň v roce 2013 klesla oproti roku 2005 u akciových společností o 4 miliardy, ale zároveň se o tyto 4 miliardy zvýšila přiznaná daň u společností s ručením omezením. U družstev se počet daňových přiznání v roce 2013 oproti roku 2005 téměř ztrojnásobil a došlo k osminásobnému zvýšení přiznané daně na 0,9 mld. Kč v roce 2013.

Výše uvedené závěry, které vycházejí z jednotlivých kapitol, naplňují cíle vytyčené na počátku této diplomové práce. Na úplný závěr je možné konstatovat, že pro udržení a zejména zvýšení daňových příjmů je třeba snížit počet legislativních změn v daňových zákonech a zefektivnit výběr daní skrze finanční správu. Stejně tak by bylo vhodné zvýšit platební a daňovou morálku českých poplatníků, ale také daňovou morálku všech obyvatel, aby mohlo dojít k omezení daňových úniků.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zvolená vysvětlovaná proměnná	34
Tabulka 2: Vybrané vysvětlující proměnné.....	35
Tabulka 3: Souhrnná statistika jednotlivých proměnných.....	36
Tabulka 4: Korelační matice pro všechny modely	37
Tabulka 5: Regresní analýza modelů.....	40
Tabulka 6: Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE).....	43
Tabulka 7: Komparace přiznané daně a inkasa, meziroční změny (*v mil. Kč)	45
Tabulka 8: Analýza hrubého provozního přebytku a inkasa daně (*v mil. Kč)	48
Tabulka 9: Počet daňových přiznání DPPO za období 2005 - 2013	75

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj HDP v ČR v letech 1993 - 2014.....	13
Graf 2: Daňový mix České republiky v roce 2013	14
Graf 3: Vývoj složené daňové kvóty v ČR v letech 1995 až 2012	16
Graf 4: Vývoj daňové kvóty DPPO v ČR v letech 1995 až 2012.....	17
Graf 5: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 2005 až 2013	26
Graf 6: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 - 2015.....	33
Graf 7: Meziroční změny přiznané a skutečně vybrané daně (2006 - 2013).....	46
Graf 8: Meziroční změny hrubého provozního přebytku a inkasa daně (2006 - 2013).....	48
Graf 9: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví A	50
Graf 10: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví B	51
Graf 11: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví C	52
Graf 12: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví D	53
Graf 13: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví E.....	54

Graf 14: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví F	54
Graf 15: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví G	55
Graf 16: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví H	56
Graf 17: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví I.....	57
Graf 18: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví J	58
Graf 19: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví K	59
Graf 20: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví L.....	60
Graf 21: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví M	60
Graf 22: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví N	61
Graf 23: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví O	62
Graf 24: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví P	63
Graf 25: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví Q	64
Graf 26: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví R	65
Graf 27: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví S.....	66
Graf 28: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví T.....	67
Graf 29: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně v odvětví U	67
Graf 30: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u neurčených činností.....	68
Graf 31: Struktura celkově přiznané daně dle odvětví NACE v roce 2005.....	70
Graf 32: Struktura celkově přiznané daně dle odvětví NACE v roce 2013.....	72
Graf 33: Procentuální změna přiznané daně v roce 2013 oproti roku 2005	73
Graf 34: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u akciových společností.....	76
Graf 35: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u společností s ručením omezeným	77
Graf 36: Vývoj VH, odpočtů, základu daně a daně u družstev	78

Seznam zkratek

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CIT	Corporate income tax
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OPEC	Organizace zemí vyvážejících ropu
OSN	Organizace spojených národů
VH	Výsledek hospodaření
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Seznam použité literatury

Knižní publikace a periodika

BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK a Martin DĚRGEL. *Daň z příjmů: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2014*. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 600 s. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7478-462-0

HINDLS, Richard, Stanislava HRONOVÁ a Jan SEGER. *Statistika pro ekonomy*. 4. vyd. Praha: Professional publishing, 2003, 415 s. ISBN 80-86419-52-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1

MAREK, Luboš. *Statistika pro ekonomy: aplikace*. 2. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007, 485 s. ISBN 978-80-86946-40-5.

PAVELKA, Tomáš. *Makroekonomie: základní kurz*. 1. vyd. Slaný: Melandrium, 2006, 277 s. ISBN 80-861-7545-6

ŘÍHOVÁ, Lucie. *Výnosy korporátní daně v zemích OECD a faktory, které je ovlivňují*. Praha, 2008. Disertační práce. VŠE. Vedoucí práce Květa Kubátová.

SÁDOVSKÝ, Martin. *Analýza vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v ČR*. Praha, 2015. Vedoucí práce Lenka Láchová.

SOUKUP, Jindřich a kol. *Makroekonomie: moderní přístup*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2007, 514 s. ISBN 978-80-7261-174-4

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2

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

Internetové zdroje

ČNB. *Vybrané ukazatele státního rozpočtu*. 2015 [cit. 2015-04-17]. Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/obecně/rozšířené-vyhledávání.jsp?cnb-search-area=czech-version&cnb-folder=%2Fcs%2Fobecně%2F&cnb-search-action-block=search&cnb-search-query=da%C5%88ov%C3%A9+p%C5%99%C3%ADjmy>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Databáze ročních národních účtů: HDP výrobní metoda*. 2014 [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_prod

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností*. 2015 [cit. 2015-08-24]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/iSMS/klasstru.jsp?kodcis=80004>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE): NACE REV.2 - Metodická příručka*. 2015 [cit. 2015-08-26]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace

DAŇAŘI ONLINE. *Co nás čeká od 1. 1. 2012*. 2011 [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36090v45796-co-nas-ceka-od-1-1-2012/>

DAŇAŘI ONLINE. *Daně a právo v roce 2004*. 2004 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1940v2701-dane-a-pravo-v-roce-2004/>

DAŇAŘI ONLINE. *Daňová ztráta a její uplatnění jako položky snižující základ daně*. 2011 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36382v46147-danova-ztrata-a-jeji-uplatneni-jako-polozky-snizujici-za/?search_query=%24index%3D102&search_results_page=4

DAŇAŘI ONLINE. *Novela zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2011*. 2010 [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d28524v35675-novela-zakona-o-danich-z-prijmu-od-1-1-2011/>

DAŇAŘI ONLINE. *Změny u daně z příjmů od 1. 1. 2013*. 2013 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40845v51195-zmeny-u-dane-z-prijmu-od-1-1-2013/>

DAŇAŘI ONLINE. *Změny v daňových předpisech od 1. 1. 2007*. 2007 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d757v733-zmeny-v-danovych-predpisech-od-1-1-2007/>

DAŇAŘI ONLINE. *Změny v daňových předpisech od 1. 1. 2008*. 2008 [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3254v4416-zmeny-v-danovych-predpisech-od-1-1-2008/>

DAŇAŘI ONLINE. *Změny daňových předpisů od 1. 1. 2009 2. část - Novela zákona o daních z příjmů a dalších daňových a souvisejících předpisů*. 2009 [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4693v6684-zmeny-danovych-predpisu-od-1-1-2009-2-cast-novela-zako/>

DAŇAŘI ONLINE. *Změny daňových předpisů v roce 2005*. 2005 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1578v1554-zmeny-danovych-predpisu-v-roce-2005/>

DAŇAŘI ONLINE. *Změny daňových předpisů v roce 2006*. 2006 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1937v2698-zmeny-danovych-predpisu-v-roce2006/>

EUROSTAT. *Taxation trends in the European Union: 2014 edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. ISSN 1831-8789. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-statistical-books/-/KS-DU-14-001>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová statistika*. 2015 [cit. 2015-08-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2006, 2007* [cit. 2015-05-04]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/CinnostDS2006.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2007, 2008* [cit. 2015-05-04]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti07.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy v České republice za rok 2008, 2009*. [cit. 2015-05-05]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti08.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2009, 2010*. [cit. 2015-05-05]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti09.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010, 2011*. [cit. 2015-05-06]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti10.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2011, 2012*. [cit. 2015-05-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/INTERNET_Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2011.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012, 2013*. [cit. 2015-05-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2012.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2013, 2014*. [cit. 2015-05-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2005, 2006* [cit. 2015-05-04]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/CinnostDS2005.pdf>

KDPČR. *Akční plán BEPS schválili ministři financí G20*. 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/akcni-plan-beps-schvalili-ministri-financi-g20>

MFČR. *Daňová statistika za roky 2005 - 2011*. 2013 [cit. 2015-08-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika/2013/danova-statistika-za-roky-2005-2011-22071>

OECD. *Base Erosion and Profit Shifting*. 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>