

Zdanění firem a jejich daňový základ v České republice[#]

*Leoš Vítek**

Daňová politika v oblasti zdanění firem je v souvislosti s fluktuacemi vyspělých ekonomik v posledních pěti letech vystavena několika otázkám. Za jednu z hlavních je považován dopad ekonomického cyklu na výnos firemních daní a vliv různých parametrů daňového a účetního systému na daňové výnosy. Základním problémem, před který jsou zde vlády postaveny, je otázka, jak ekonomický pokles ovlivňuje daňové výnosy firemních daní a jaký je vliv ostatních proměnných, jako je změna daňových sazeb, úpravy pravidel pro výpočet výsledku hospodaření a základu daně, nebo pravidel pro zahrnutí subjektu do sektoru podléhajícímu firemním daním. K tomu okruhu problémů se přidává i otázka vazeb pokračující harmonizace standardů účetního výkaznictví zejména na výnosy firemních daní.

Problematicke nastavení celého systému firemního zdanění se pro vyspělé země v posledních letech věnovali např. Keuschnigg a Keuschnigg (2012), kteří diskutují cesty, jak změnit stávající příjmové firemní daně směrem ke zdanění firem založeném na spotřebě (tzv. cash-flow základy daně) a jak rozložit okamžité náklady refo rmy. Merrill (2010) analyzuje budoucí vývoj firemního zdanění v USA a srovnává jeho vývoj s ostatními zeměmi OECD.

Z makroekonomického pohledu se nejnověji Barro a Redlik (2011) zaměřují na makroekonomickou analýzu vlivu výdajů a daní na ekonomický výkon (pomocí multiplikátorů ukazují dopady změn objemu a částečně i struktury výdajů a objemu daní na změny HDP v USA). Dřívější analýza zaměřená pouze na daňové změny pro USA provedená Romer a Romer (2010) ukázala, že exogenní vládní zvýšení daní o 1 procentní bod v průměru povede k poklesu HDP o 2,5 – 3 procentní body. Jens aj. (2011) argumentují, že krátkodobě je třeba ekonomiky stimulovat výdajově, ale dlouhodobý růst je vhodné podpořit nabídkově, přičemž hledají změnu struktury daní tak, aby podpořila dlouhodobý růst a současně nízkopříjmové skupiny.

Kubátová a Říhová (2009) ukázaly, že existují různé faktory, které mohou způsobovat, že rozpočtový význam firemních daní dlouhodobě neklesá, ale roste. Mezi nejdůležitější patří podle Devereux – Griffith – Klemm (2004) růst podílu firemního sektoru a růst podílu zisků v ekonomice. Změny ve firemních daních v letech 2009-2010, pro které jsou dostupné srovnatelné údaje např. v EC (2012) a OECD (2012a), ukazují, že země EU v letech nejhlubší finanční a hospodářské krize pokračovaly v dosavadním dvacetiletém trendu a většinou při změnách snižovaly základ daně, sazby a také poskytovaly časové úlevy při placení daní – podrobněji viz Vítek (2012) a pro zdanění finančního sektoru Nerudová (2010 a 2011).

Leibrecht a Hochgatterer (2012) sumarizují studie zkoumající vliv daňové konkurence na pokles sazeb firemních daní. Jensen (2012) zkoumal otázku, zda sazby firemních daní ovlivňují přítoky FDI a nenachází pro tuto vazbu důkazy. Riedl a Rocha-Akis (2012) se věnují podobné problematice, tj. vlivu snižování sazeb firemních daní na přilákání základu

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *IFRS jako alternativní účetní standardy pro zjištění daňového základu: Dopady na konkurenceschopnost malé otevřené ekonomiky* registrovaného u Grantové agentury České republiky (nebo jiné agentury) pod evidenčním číslem P403/12/1901. Poděkování za přípravu dat patří T. Juppové.

^{*} doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D. – docent; Katedra veřejných financí, Fakulta Financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <leos.vitek@vse.cz>.

daně z jiných zemí a docházejí k závěru, že vykázané firemní zisky jsou negativně a významně ovlivněny snížením sazby firemní daně v sousední zemi a že jednostranné snížení domácí sazby firemní daně vede k nižším domácím výnosům této daně.

Dwenger a Steiner (2012) pro Německo odhadují s pomocí dat z daňových přiznání vazbu mezi sazbou daně a základem daně: jejich výsledky ukazují, že snížení statutární sazby firemní daně vede k menšímu než proporčnímu snížení daňových výnosů. Creedy a Gemmell (2010) na příkladu britských firem s využitím mikrosimulace ukazují reakce daňového základu a odpočtů firem na změnu sazeb firemní daně. Devereux (2006) a Loretz (2008) se ve svých analýzách rovněž zaměřují na vazby mezi ziskem firem a jejich základem daně. Eberhartinger a Klostermann (2006) podrobně analyzují dopady potenciální změny rakouských účetních standardů na IFRS na daňové zatížení a ukazují na vzorku 61 firem a v různých scénářích, že pouze v několika případech by došlo po přechodu na IFRS k podstatným rozdílům ve zdanění.

Vývojem účetního výkaznictví v ČR a jeho regulací v EU se i ve vazbě na daňové aspekty zabývali Ištvánfyová aj. (2010). Významným faktorem ovlivňujícím vazbu mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem je také otázka, z kterého regulačního rámce finančního účetnictví výsledek hospodaření zjištěný účetnictvím pochází. V ČR je to tedy otázka, zda firma účtuje a sestavuje svou účetní závěrku v souladu s IFRS (emitenti cenných papírů na regulovaném kapitálovém trhu) nebo podléhá českým účetním předpisům. Touto problematikou možných způsobů konverze mezi oběma systémy a jejich rizik se podrobně zabývá například Mejzlík (2006) a Mejzlík (2006a). Význam této otázky lze ilustrovat na struktuře hlavních daňových poplatníků v ČR, kterou se zabývá například Skálová (2011).

Cílem tohoto článku je popsat hlavní vývojové trendy v počtech daňových poplatníků daně z příjmů právnických osob, v základech této daně a v daňových povinnostech a prozkoumat vazby mezi nimi. Hlavním nástrojem, kterým daňové právo ovlivňuje základ daně, jsou úpravy výsledku hospodaření – proto se zaměříme i na strukturu těchto úprav v České republice. Ukážeme rovněž hlavní faktory ovlivňující základ daně při úpravách hospodářského výsledku

Struktura článku je následující: po úvodním přehledu literatury je popsán mechanismus zdanění firem v České republice a je uvedena diskuse hlavních problémových okruhů pro vazbu mezi výsledkem hospodaření, základem daně a daňovou povinností. V další části je analyzován vývoj počtu daňových poplatníků a daňové povinnosti, vazby mezi daňovou povinností a počty poplatníků či vývojem HDP a výsledku hospodaření. Součástí analýzy je podrobnější rozklad úprav výsledku hospodaření na základ daně. Závěr článku uzavírá.

Systém zdanění právnických osob

Konstrukce daňového základu pro zdanění firem je v České republice ale i v jiných vyspělých zemích na první pohled jednodušší než u zdanění fyzických osob. Podrobnější analýza však ukazuje, že struktura a zejména vymezení daňových nákladů (v terminologii českého daňového zákonodárství výdajů) je velmi často u firem komplikovanější než u fyzických osob. Výhodou z pohledu daňové správy a jejích nákladů je nižší počet daňových subjektů než u osobních důchodových daní: v ČR cca 350 tis. subjektů ročně podává přiznání k dani z příjmů právnických osob, kdežto počet přiznání k dani z příjmů fyzických osob je kolem 4 mil. a celkový počet poplatníků osobní důchodové daně přesahuje 4 mil. osob (cca 3 mil. zaměstnanců obecně řečeno nemusí za určitých podmínek podávat daňová přiznání).

Z pohledu postupu k výpočtu daňového základu a daňové povinnosti platí, že konstrukce firemních daní obsahuje méně specifických daňových úlev (ve srovnání se zdaněním fyzických osob). Dalším zjednodušením je fakt, že konstrukce daňového základu vycházejí u

firem z výsledku hospodaření zjištěného obvykle z účetnictví. Právnícké osoby vesměs musí vést účetnictví (jsou ze zákona téměř vždy účetními jednotkami) a při určení jejich základu daně lze vycházet z výsledku hospodaření (zisk/ztráta) vyplývajícího právě z tohoto zdroje ekonomických informací.

Zdanění firem tedy není komplikováno rozdělením celkového daňového základu mezi tzv. dílčí daňové základy, jako je tomu ve všech vyspělých zemích (v každé zemi se ovšem liší počet a struktura dílčích daňových základů – např. v ČR jich existuje 5, na Slovensku 4, v Rakousku 7 atp.).

Samotný výsledek hospodaření nelze považovat za daňový základ, a to proto, že účetnictví má věrně zobrazovat realitu – je tedy účtováno o veškerých nákladech a výnosech resp. příjmech a výdajích. Ovšem daňové předpisy definují zdanitelné příjmy, resp. výnosy a na druhé straně pravidla pro daňovou uznatelnost výdajů/nákladů (náklad „na dosažení, zajištění a udržení příjmů“). Tím vzniká rozdíl mezi zaúčtovanými a zdaňovanými výnosy (resp. příjmy) a rovněž tak rozdíl mezi náklady (výdaji) zaúčtovanými a těmi, které lze od zdaňovaných výnosů odečíst. Důvody jsou obvykle čistě fiskální: vlády se jednak snaží omezit nezahrnování některých příjmů do základu daně a na druhé straně omezit daňovou uznatelnost některých typů výdajů, aby se těmito regulacemi zvýšil základ daně a konečná daňová povinnost pro poplatníky a tedy i daňový výnos pro stát.

Při úpravách výsledku hospodaření právnické osoby na základ daně a daň je nutné postupovat podle následujících logických kroků:

- Které výnosy (příjmy) jsou zdanitelné (tj. jsou předmětem daně)?
 - Je část předmětu daně osvobozena?
- Jsou všechny položky zahrnuté do základu daně skutečně zdaňovány?
 - Nebyly již zdaněny jiným způsobem? (Např. srážkou daně u zdroje.)
 - Nebyly části základu daně zdaněny již v minulých obdobích?
- Prošel základ daně všemi úpravami, které jsou ze zákona povinné?
 - Byly uplatněny všechny úpravy základu daně, na které vznikl nárok? (Např. odečet dříve vyměřených ztrát.)
- Je výsledná daň skutečně daňovou povinností vůči správci daně? Není možno uplatnit slevy na dani?
- Jaký je skutečný nedoplatek na dani? Byly v průběhu zdaňovacího období placeny zálohy?

Základní systém konstrukce základu daně z příjmů právnických osob ukazuje následující Obr. 1. Postup je specifický pro Českou republiku (např. odečet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně není zcela běžný ve všech daňových systémech, naopak odečet vyměřené daňové ztráty je standardním postupem). Obecně platí, že systém konstrukce zdanění právnických osob je ve všech vyspělých zemích podobný.

Další operace související s výpočtem daňové povinnosti se již týkají pouze sazby daně, slev na dani a případných zápočtů daně. V českém systému zdanění (ale i v dalších zemích) existuje jedna sazba firemních daní (tj. lineární systém sazeb). Část zemí OECD ale používá i sníženou sazbu firemní daně, a to zejména pro malé a střední podniky (OECD 2012b).

Slevy na dani, které mají povahu záporné daňové povinnosti, se v českém systému používají v poměrně malém rozsahu a nepřesahují objemově 4,5 % daňové povinnosti. Jedná se zejména o slevy ve formě investičních pobídek a slevy pro stimulaci zaměstnávání handicapovaných osob.

Obr. 1: Systém konstrukce základu daně z příjmů právnických osob

PŘEDMĚT DANĚ (příjmy/výnosy z veškerých činností a z nakládání s veškerým majetkem)	
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	
Postup úpravy VH na základ daně:	
–	vynětí z předmětu daně
	osvobození od daně
	příjmy/výnosy nezahrnované do základu daně
	částky snižující výsledek hospodaření
+	částky zvyšující výsledek hospodaření
	daňově neuznatelné výdaje/náklady
– nebo +	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
ZÁKLAD DANĚ (upravený výsledek hospodaření)	
–	ztráta z minulých 5 let
–	výzkum a vývoj
SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ I	
–	dary na charitativní účely
SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ II	
zaokrouhlení	
ZÁKLAD DANĚ PŘED ZDANĚNÍM	

Pozn.: předpoklady algoritmu – poplatník je českým daňovým rezidentem, nemá příjmy ze zahraničí a vykáže základ daně, nikoliv daňovou ztrátu.

Zdroj: vlastní úprava dle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. a podle Vančurová – Láchová (2012).

Předmět daně, úpravy výsledku hospodaření a základu daně

Do předmětu daně patří veškeré výnosy ze všech činností a z nakládání s veškerým majetkem. Předmětem daně nejsou příjmy podléhající jiným daním, tedy dědictví a dary. V případě tzv. neziskových právnických osob (osoby nezaložené/nezřízené za účelem podnikání: nadace, občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti atp. je předmět daně upraven specificky.

Osvobození je motivováno zejména snahou podpořit žádoucí aktivity (např. osvobození příjmů z ekologických zdrojů energie) nebo rezignací na výběr daně z těžko zachytitelných zdrojů.

Výsledek hospodaření je sice klíčovým údajem pro zjištění základu daně právnické osoby, podstatně se však od něj liší (viz další část článku). Musí z něj být vyloučeny nezdaňované (tj. vyňaté a osvobozené) výnosy/příjmy a musí být navýšen o daňově neuznané náklady/výdaje. Dále je nutno přičíst či odečíst náklady a výnosy, které z různých důvodů nebyly zaúčtovány. Specifickou oblastí je účtování a daňové zohlednění odpisů dlouhodobého majetku (v daňové terminologii hmotného a nehmotného majetku). Je obvyklé, že odpisy zaúčtované v daném zdaňovacím období se liší od odpisů vypočtených dle zákona o daních z příjmů, a proto se o tento rozdíl musí výsledek hospodaření upravovat.

Do základu daně se nezahrnují nejen příjmy/výnosy zdaněné srážkovou daní, ale mnoho dalších položek, jako např. pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které

zaměstnavatel sice srazil z příjmu zaměstnance, ale tuto položku neodvedl příslušné instituci (zde dochází k narušení aktuálního principu využívaného v účetnictví).

Vypočtený základ daně lze dále upravovat (snižovat). V českém daňovém systému lze základ daně snížit o ztráty daně vyměřené v minulých pěti letech, náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje a o dary na vymezené charitativní účely. Hodnota odčitatelných darů je limitována procentem ze základu daně.

Diskuse o daňové politice v oblasti firemních daní a nastavení systému zdanění právnických osob je v zahraničí poměrně rozsáhlá (viz úvodní přehled literatury). Za hlavní okruhy diskuse vzhledem ke zde promyšlenému tématu lze považovat:

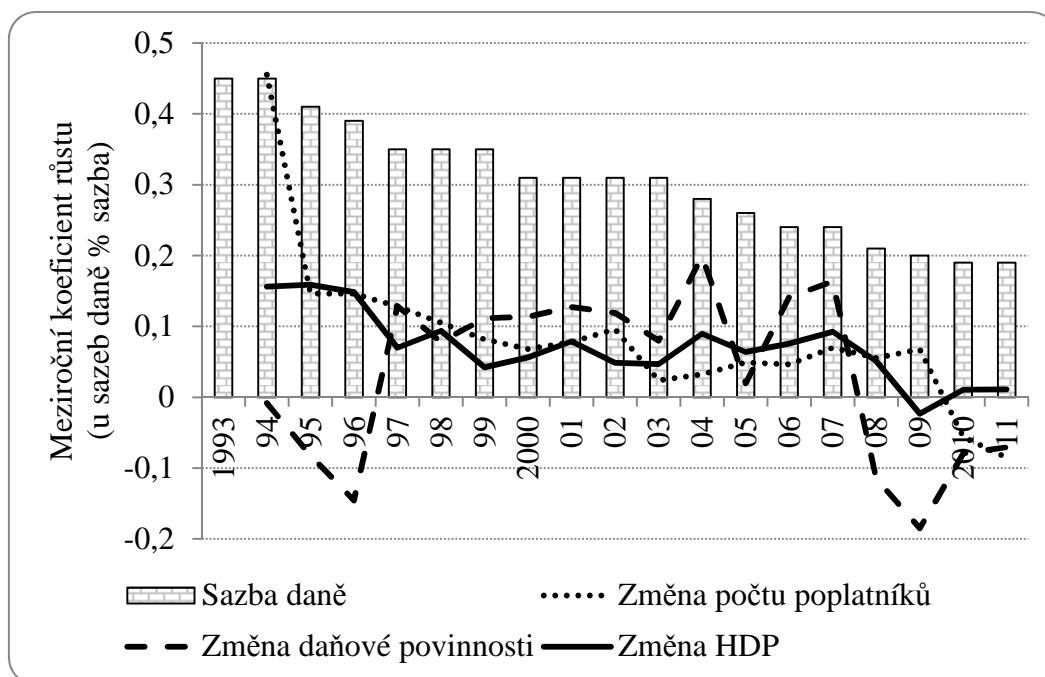
- pravidla pro výpočet výsledku hospodaření: národní pravidla oproti pravidlům mezinárodním; priorita účetnictví jako ekonomického nástroje oproti účetnictví jako „pomocníku“ výběru daní; sjednocená pravidla pro všechny účetní jednotky oproti diferenciaci pravidel podle velikosti, obchodovatelnost na burzách, odvětví atp.,
- systém úpravy výsledku hospodaření resp. odchylek základu daně od výsledku hospodaření: otázkou zůstává, jaké výhody a rizika by přineslo opuštění systému úprav výsledku hospodaření na základ daně a pouhé přenesení výsledku hospodaření do daňového základu,
- systém úprav základu daně: většina zemí i přes obecné zásady daňové teorie a politiky (viz např. Kubátová (2010), Široký (2008)) snaží využívat různé položky upravující základ daně k (de)stimulaci chování daňových poplatníků, což znamená, že jdou firemní daně využívány pro různé selektivní politiky (průmyslovou, sociální, vzdělávací atp.),
- systém slev na dani, pro který stejné argumenty jako pro předchozí odrážku; v zemích se sníženou sazbou daně např. pro malé podniky vyvstává problém v tom, že odpočty od základu daně v případě vyšší sazby daně přinášejí vyšší efektivní daňovou úsporu než u subjektů s nižší sazbou (tento problém u slev na dani nenastává).

Faktory ovlivňující daňovou povinnost firem

Cílem následující analýzy je popsat hlavní vývojové trendy v počtech daňových poplatníků daně z příjmů právnických osob, v základech této daně a v daňových povinnostech a prozkoumat vazby mezi nimi. Hlavním nástrojem, kterým daňové právo ovlivňuje základ daně, jsou úpravy výsledku hospodaření – proto se zaměříme i na strukturu těchto úprav v České republice. Analýza je založena na makroekonomických datech Českého statistického úřadu (vývoj HDP), údajích z výročních zpráv české daňové správy a datech z centrální databáze daňové správy. Vzhledem k tomu, že není možno využít desagregované údaje o daňových poplatnících, je analýza založena na agregovaných daňových přiznáních resp. účetních výkazech. Pro analýzu vazeb mezi sledovanými proměnnými bude použita jednoduchá a vícenásobná lineární regrese a grafické znázornění časových řad.

Počet poplatníků a daňová povinnost

Počet poplatníků daně z příjmů právnických osob kolísá ve sledovaném období mezi 80 a 315 tis. subjektů. Jde vždy pouze o subjekty, které podají daňové přiznání. V devadesátých letech minulého století počet poplatníků rostl přibližně průměrně o 10 procent ročně, v poslední dekádě pak o pět procent ročně. V letech 20010 a 2011 klesl počet poplatníků o 50 tisíc, tj. o cca 14 procent z maximální hodnoty v roce 2009 (pravděpodobně v důsledku ekonomické recese resp. zpomalení růstu). Následující obrázek ukazuje meziroční koeficienty růstu počtu daňových poplatníků, daňové povinnosti a HDP a vývoj sazeb firemní daně.

Obr. 2: Sazba daně, změna daňové povinnosti, počtu poplatníků a HDP v ČR

Zdroj: vlastní zpracování dat MF (2012).

Výsledná daňová povinnost (DAPO) je konečná vypočtená daňová povinnost. Jde o vypočtenou (tedy akruální) daň uvedenou v daňových přiznáních, nikoli o hotovostní (tj. zaplacenou) daň. To je výhodné i proto, že při analýze vazeb mezi daňovou povinností a HDP jsou v obou případech používány akruální veličiny – podrobněji viz Hrdlička aj. (2010). Údaje ukazují kolísavou velikost daně: v první polovině devadesátých let byla daňová povinnost záporná, po doznění transformačních šoků a nákladů začala daňová povinnost růst (meziročně v průměru o deset procent). V první dekádě tohoto století daňová povinnost silně kolísala v zásadě nezávisle na počtu daňových poplatníků a sazbě daně (růsty o více jak 20 % v letech 2002-2003 a 2005-2007). Od roku 2008 do roku 2011 začala daňová povinnost meziročně klesat a koeficient poklesu se pohyboval mezi 10 až 15 procenty. Celé sledované období sazba daně klesala ze 45 % až na 19 %, ale nelze vysledovat jasnou vazbu mezi změnou sazby daně a změnou počtu poplatníků daně nebo daňovou povinností.

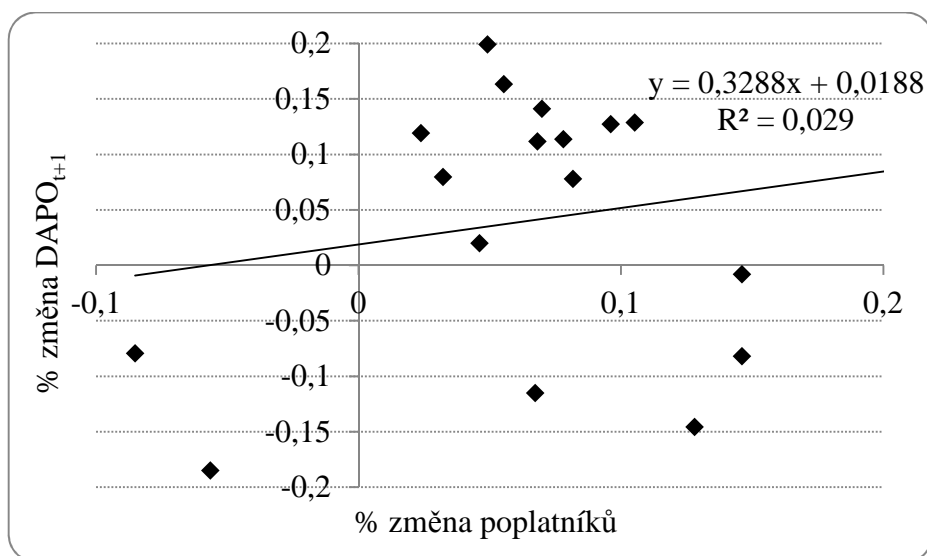
Vazby mezi daňovou povinností, počtem poplatníků, HDP a výsledkem hospodaření

Obecně lze očekávat, že součet všech daňových povinností resp. změna tohoto součtu bude odrážet změnu počtu daňových poplatníků nebo změnu základů daně či změnu makroekonomického výkonu (měřeno jako meziroční změna nominálního HDP, protože akruální i hotovostní daňová povinnost v daném roce je rovněž měřena v nomin. hodnotách).

Pro vazbu změny daňových výnosů a změnu počtu poplatníků daně je třeba zvažovat i otázku zpoždění. Obecně lze u hotovostního inkasa předpokládat zhruba roční zpoždění způsobené zpožděným podáním daňového přiznání a z něj odvozených záloh. Předchozí zálohy přímo nereagují na výsledek hospodaření, daňový základ a daňovou povinnost v daném roce, pokud si poplatník o změnu záloh nepožádá (což se děje při poklesu výsledků hospodaření a očekávaných základů daně, kdy poplatníci žádají o snížení záloh). Na druhou stranu v akruálně vykazovaných daňových povinnostech, což je i příklad dat z informačních systémů daňových správ, není vypočtená daňová povinnost ovlivněna časovým zpožděním. Je otázkou, zda zohledňovat případná časová zpoždění mezi změnou HDP a změnou daňové povinnosti. Obecně sice platí, že změna makroagregátů ovlivní daň, ale toto se děje relativně

brzy již v rámci daného roku a navíc platí i opačná vazba mezi výsledky hospodaření (a základy daně) a HDP. Následující obrázky ukazují vazbu mezi změnou HDP, změnou počtu daňových poplatníků a změnou daňové povinnosti a výsledku hospodaření.

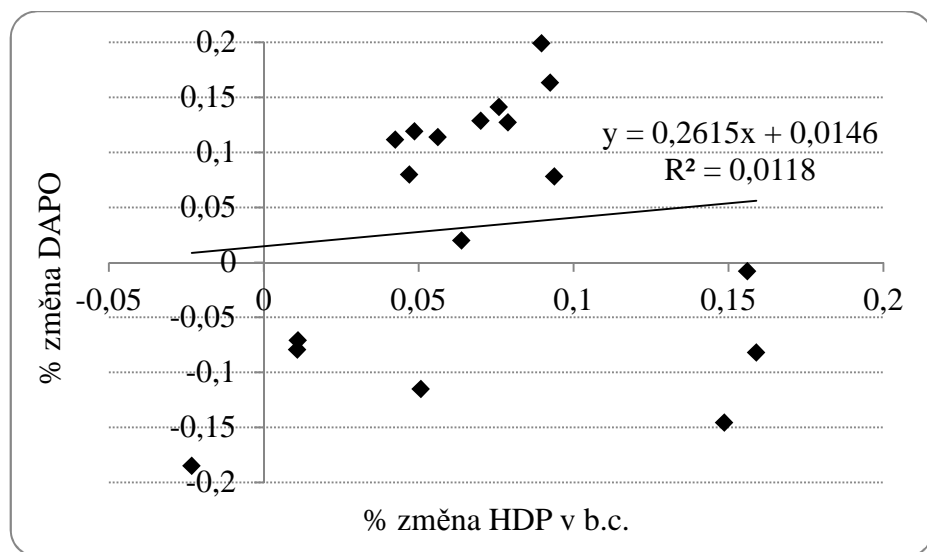
Obr. 3: Meziroční změna počtu poplatníků DPPO a celkové daňové povinnosti



Zdroj: vlastní zpracování dat MF (2012).

Předchozí graf ukazuje, že i přes posun daňové povinnosti o jedno časové období ($DAPO_{t+1}$) nelze nalézt příliš jasnou vazbu mezi změnou poplatníků a změnou daňové povinnosti (pokud by nebyla daňová povinnost posunuta o jedno období, byla by vazba nulová a koeficient determinace R^2 ještě řádově menší). Po odstranění hodnot z let 1995-1997, kdy přes prudký růst počtu poplatníků daňová povinnost klesala, je výsledek výrazně lepší a R^2 se zvýší na 0,43. V těchto letech docházelo k doznívání transformačních nákladů firem a to se projevilo v kolísání a slabých výsledcích v základech daně a také v uplatňování ztrát z minulých období. V této periodě v České republice také ještě nepůsobily významné (a ziskové) finanční instituce a firmy v oligopolních odvětvích (ziskové banky, energetické firmy atp.), které v následující dekádě generují podstatný díl daňových příjmů.

Obr. 4: Meziroční změna HDP a celkové daňové povinnosti

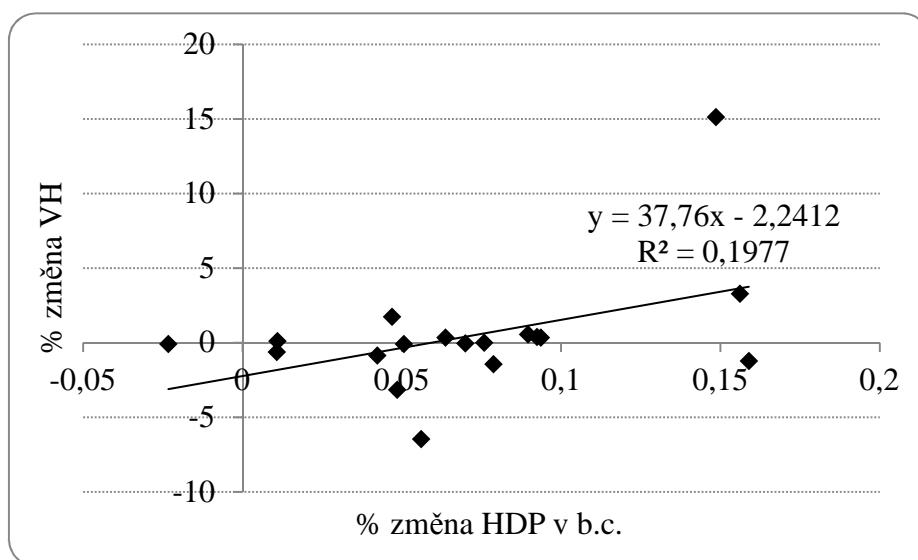


Zdroj: vlastní zpracování dat MF (2012) a ČSÚ (2012).

Vazba mezi změnou nominálního hrubého domácího produktu v běžných cenách a daňové povinnosti je slabá a koeficient determinace ukazuje slabou závislost a vysvětlení malé části variability proměnné změna daňové povinnosti. V případě zpoždění proměnné daňová povinnost o jeden rok se koeficient determinace zvýší na 4 %. Pokud ovšem odstraníme výše uvedené roky 1993-1996, koeficient determinace se u nezpožděné daňové povinnosti zvýší na 67 % a u zpožděné na 54 %.

Na následujícím grafu je patrné, že výsledek hospodaření právnických osob podávajících daňová přiznání a HDP jsou spolu provázány lépe než daňová povinnost. Je to logické a očekávané, protože zde nemusíme brát v úvahu daňové operace popsané v obrázku č. 1 (zejména úpravy výsledku hospodaření na základ daně pomocí změn výnosů a nákladů a také odpočty od základu daně). Rovněž změny sazeb nehrají roli a nezkreslují analýzu. Výsledek hospodaření vychází z údajů uvedených v daňovém přiznání a neodpovídá datům uváděným daňovou správou jako sumární údaje o výsledku hospodaření v účetních výkazech podniků a dalších právnických osob.

Obr. 5: Meziroční změna HDP a celkový výsledek hospodaření poplatníků



Zdroj: vlastní zpracování dat MF (2012) a ČSÚ (2012).

Koeficient determinace je v tomto případě již vyšší (20 %). Při zpoždění změny výsledku hospodaření o jeden rok koeficient determinace klesá na 1 %. Problémem zůstává logické vysvětlení silného kolísání výsledků hospodaření firem v 90. letech minulého století, které se neprojevuje stejně silným kolísáním základu daně a daňové povinnosti. Jde tedy o účetní operace, které neměly bezprostřední dopad do základů sledované daně (důvodem může být např. daňová neúčinnost těchto operací pro základ daně: ztráty, přecenění, rezervy atp.).

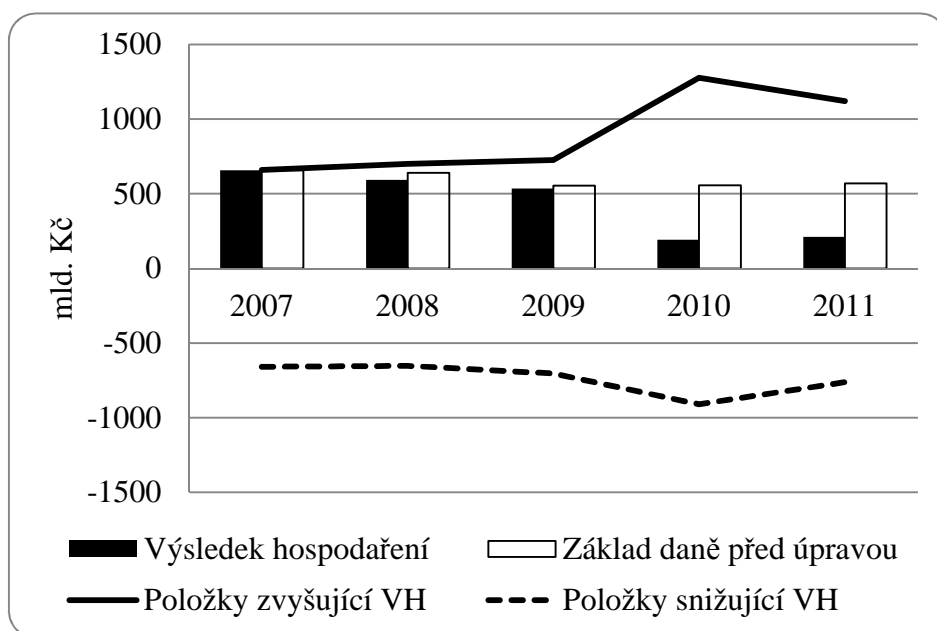
Úpravy výsledku hospodaření

Úpravy výsledku hospodaření na základ daně mají rozpočtový účel. Vláda se touto regulací snaží omezit dopad pravidel pro sestavení výsledku hospodaření na rozpočtové příjmy. V jiných případech jde spíše o stimulaci či destimulaci určitého chování – jako např. v případě pojistného, které zaměstnavatele neodvede příslušným institucím.

Podrobnější pohled na úpravy výsledku hospodaření na základ daně ukazuje následující graf. Mezi hlavní položky a faktory ovlivňující tímto způsobem výsledek hospodaření patří nezaúčtované náklady a výnosy, pořízení dlouhodobého majetku jinak zachycené v účetnictví a jinak evidované pro účely daně, náklady na reprezentace a dary, délka používání majetku a

v neposlední řadě různá pravidla pro stanovení účetních a daňových odpisů. V grafu je zachyceno posledních pět let, za které jsou dostupné údaje a které ukazují vliv změny ekonomického růstu.

Obr. 6: Výsledek hospodaření, jeho úpravy a základ daně



Zdroj: vlastní zpracování dat MF (2012).

Údaje za sledované období ukazují dva závěry. Zaprvé, v období růstu se položky zvyšující a snižující základ daně vzájemně téměř kompenzují a nijak dramaticky neovlivňují základ daně. To ale neplatí pro ekonomický výkyv v roce 2010 a 2011, kdy výsledky hospodaření firem prudce poklesly, ale základ daně se udržoval na poměrně vysoké „předkrizové“ hodnotě. Zadruhé, objem položek zvyšujících či snižujících výsledek hospodaření při úpravách na základ daně je minimálně stejně velký jako je výsledek hospodaření, v některých letech dokonce výrazně vyšší. To znamená, že pro výnos firemní daně je důležitější nastavení formálních daňových procedur než reálné výsledky ekonomiky resp. fungování podniků.

Závěr

V České republice, tak jako v dalších vyspělých zemích, je výnos daně z příjmů právnických osob závislý na mnoha faktorech. Mezi hlavní lze zařadit vývoj ekonomiky, počty daňových poplatníků a účetní a daňová pravidla. Článek na datech za Českou republiku v letech 1993 až 2011 ukazuje u sledované daně několik závěrů.

Zaprvé, není zřejmé vazba mezi daňovou povinností a počtem daňových poplatníků: zejména v 90. letech počty daňových poplatníků v několika letech rostly, ale celková daňová povinnost klesala. Zadruhé, není zřejmé vazba mezi daňovou povinností a sazbou daně: sazby daně ve sledovaném období s přestávkami klesaly, ale daňová povinnost nepravidelně kolísala. Zatřetí, existuje slabá vazba mezi změnami hrubého domácího produktu a změnami daňové povinnosti, a to zejména z důvodu kolísání daně v první polovině devadesátých let minulého století; po odstranění těchto výkyvů je závislost silná. Začtvrté, vazba mezi celkovým výsledkem hospodaření a hrubým domácím produktem je silnější, i když zde opět existují výkyvy výsledku hospodaření zejména v 90. letech minulého století, které nemají žádnou přímou vazbu na hospodářský výkon. Zapáté, pro výpočet daňové povinnosti resp. základu daně je v posledních letech spíše než výsledek hospodaření podstatný objem položek

zvyšujících či snižujících tento výsledek; tento efekt zesiluje v období ekonomického zpomalení, kdy výsledky hospodaření prudce poklesly, ale základ daně se nezměnil odpovídajícím způsobem.

Literatura:

- [1] Barro, R. J. – Redlick, C. J. (2011): *Macroeconomic Effects from Government Purchases and Taxes*. The Quarterly Journal of Economics, 2011, roč. 126, č. 1, s. 51-102.
- [2] Creedy, J. – Gemmell, N. (2010): *Modelling Responses to Profit Taxation over the Economic Cycle: The Case of the UK Corporation Tax*. Finanzarchiv, 2010, roč. 66, č. 3, s. 207-235.
- [3] ČSÚ (2012): *Hrubý domácí produkt – Časové řady ukazatelů čtvrtletních účtů*. [on-line], Praha, Český statistický úřad, c2012 [cit.: 1. 10. 2012], <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/hdp_cr>.
- [4] Devereux, M. P. (2006): *Developments in the Taxation of Corporate Profit in the OECD since 1965: Rates, Bases and Revenues*. [on-line], Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 07/04, 2006, [cit.: 5. 11. 2012], <<http://ideas.repec.org/p/btx/wpaper/0704.html>>.
- [5] Devereux, M. P. – Griffith, R. – Klemm, A. (2004): *Why Has the UK Corporation Tax Raised So Much Revenue?* Fiscal Studies, 2004, roč. 25, č. 4, s. 367-388.
- [6] Dwenger, N. – Steiner, V. (2012): *Profit Taxation and the Elasticity of the Corporate Income Tax Base: Evidence from German Corporate Tax Return Data*. National Tax Journal, 2012, roč. 65, č. 1, s. 117-150.
- [7] Eberhartinger, E. – Klostermann, M. (2006): *What if IAS/IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective*. [on-line], Vienna, Institut für Revisions, Treuhand und Rechnungswesen, WU Vienna University of Economics and Business, Working Papers 01, 2006, [cit.: 10. 8. 2012], <<http://epub.wu.ac.at/1096/>>.
- [8] EC (2012): *Taxation Trends in the European Union: 2012 Edition*. [on-line], Brussels, European Commission, c2012, [cit.: 20. 11. 2012], <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EU-12-001/EN/KS-EU-12-001-EN.PDF>.
- [9] Hrdlička, Z. – Ištvánfyová, J. – Vítek, L. (2010): *Systémy účetnictví a evidence daňových příjmů vládních institucí*. Politická ekonomie, 2010, roč. 58, č. 2, s. 253-270.
- [10] Ištvánfyová, J. – Mejzlík, L. – Pelák, J. (2010): *Progression of Financial Reporting in Czech Republic and its Regulation*. European Financial and Accounting Journal, 2010, roč. 5, č. 1, s. 64-77.
- [11] Jens, M. A. – Brys, B. – Heady, C. – Johansson, Å. – Schwellnus, C. – Vartia, L. (2011): *Tax Policy for Economic Recovery and Growth*. The Economic Journal, 2011, roč. 121, č. 550, s F59-F80.
- [12] Jensen, N. M. (2012): *Fiscal Policy and the Firm: Do Low Corporate Tax Rates Attract Multinational Corporations?* Comparative Political Studies, 2012, roč. 45, č. 8, s. 1004-1026.
- [13] Keuschnigg, C. – Keuschnigg, M. (2012): *Transitional Strategies in Enacting Fundamental Tax Reform*. National Tax Journal, 2012, roč. 65, č. 2, s. 357-385.
- [14] Kubátová, K. – Říhová, L. (2009): *Regresní analýza faktorů ovlivňujících výnosy korporativní daně v zemích OECD*. Politická ekonomie, 2009, roč. 57, č. 4, s. 451-470.
- [15] Kubátová, K. (2010): *Daňová teorie a politika*. Praha, Wolters Kluwer, 2010.

- [16] Leibrecht, M. – Hochgatterer, C. (2012): *Tax Competition as a Cause of Falling Corporate Income Tax Rates: A Survey of Empirical Literature*. Journal of Economic Surveys, 2012, roč. 26, č. 4, s. 616-648.
- [17] Loretz, S. (2008): *Corporate Taxation in the OECD in a Wider Context*. [on-line], Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 08/21, c2008, [cit.: 5. 9. 2012], <<http://ideas.repec.org/p/btx/wpaper/0821.html>>.
- [18] Merrill, P. R. (2010): *Corporate Tax Policy for the 21(st) Century*. National Tax Journal, 2010, roč. 63, č. 4, s. 623-633.
- [19] MF (2012): *Automatizovaný daňový informační systém (databáze)*. Praha, Ministerstvo financí ČR, 2012.
- [20] Mejzlík, L. (2006): *Účetní informační systémy: využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006, s. 117-126.
- [21] Mejzlík, L. (2006a): *Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS*. Český finanční a účetní časopis, roč. 1, č. 1, s. 84-98.
- [22] Nerudová, D. (2011): *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.
- [23] Nerudová, D. (2010): *Možnosti zavedení daně z finančních transakcí či finančních aktivit*. Daně a právo v praxi, 2010, roč. 15, č. 12, s. 39-41.
- [24] OECD (2012a): *Revenue Statistics 1965-2011*. [on-line], Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, c2012, [cit.: 20. 11. 2012], <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/revenuestatistics2012.htm>>.
- [25] OECD (2012b): *OECD Tax Database*. [on-line], Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2012, [cit.: 20. 11. 2012], <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm>>.
- [26] Riedl, A. – Rocha-Akis, S. (2012): *How Elastic Are National Corporate Income Tax Bases in OECD Countries? The Role of Domestic and Foreign Tax Rates*. Canadian Journal of Economics – Revue Canadienne D Economique, 2012, roč. 45, č. 2, s. 632-671.
- [27] Romer, C. D. – Romer, D. H. (2010): *The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks*. American Economic Review, 2010, roč. 100, č. 3, s. 763-801.
- [28] Skálová, J. (2011): *Daně ve statistikách*. Auditor, 2011, roč. 18, č. 1, s. 6–8.
- [29] Široký, J. (2008): *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha, C. H. Beck, 2008.
- [30] Vančurová, A. – Láchová, L. (2012): *Daňový systém ČR 2012*. Praha, VOX, 2012.
- [31] Vítek, L. (2012): *Changes in the Taxation of Personal and Corporate Income in Developed Countries*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendeleianae Brunensis, 2012, roč. 60, č. 2, s. 465-474.

Zdanění firem a jejich daňový základ v České republice

Leoš Vitek

ABSTRAKT

Článek se zaměřuje na vývojové trendy ve výnosu daně z příjmů právnických osob v České republice, vývoj počtu daňových poplatníků, zisků firem, základů daně a na vazby mezi nimi. Ukazuje rovněž, jak dopadají úpravy výsledku hospodaření na základ firemní daně. Výsledky analýzy ukazují, že je obtížné vysvětlit kolísání základu daně nebo jejího výnosu daně pouze jednou proměnnou, jako je vývoj ekonomiky, počty daňových poplatníků a účetní a daňová pravidla: nepodařilo se potvrdit jasnou vazbu mezi daňovou povinností a počtem daňových poplatníků, sazby daně. Pouze slabá vazba existuje mezi změnami HDP a změnami daňové povinnosti, a to zejména z důvodu kolísání daně v první polovině devadesátých let minulého století; v poslední dekádě je tato vazba silnější. Poměrně silná je i vazba mezi účetním ziskem firem a HDP, a to zejména v posledních 15 letech. Pro výpočet základu daně je v posledních letech více než sám zisk důležitý objem položek zvyšujících či snižujících zisk; tento efekt zesiluje v období ekonomického zpomalení.

Klíčová slova: Zdanění firem; Základ daně; Výsledek hospodaření.

Corporate Income Taxation and the Corporate Tax Base in the Czech Republic

ABSTRACT

The article focuses on trends in tax revenue from corporate income tax in the Czech Republic, the development of number of taxpayers; corporate profits tax bases and the interactions between them. It also shows impacts of profit adjustments on corporate tax revenues. The results of the analysis show that it is difficult to explain the variation in the tax base or tax revenue only by one variable, such as the development of the economy, the number of taxpayers and the tax and accounting rules. Dependency between the tax obligation and the number of taxpayers or the tax rate was not confirmed. Only weak dependency exists between changes in GDP and changes in tax, mainly due to fluctuations in taxes in the first half of the nineties of the last century; in the last decade the dependency is stronger. Relatively strong is the relationship between accounting profit of firms and GDP, especially in the last 15 years. For the calculation of the tax base more important than firms profits are changes of profits to tax base and this effect during the economic slowdown increased.

Key words: Corporation income taxation; Tax base; Profit.

JEL classification: H25, H32.