AKADEMIE STING, o.p.s.
vysoká škola v Brně

ve spolupráci se Sdružením účetních a daňových poradců v Brně, Regionální hospodářskou komorou v Brně a Komorou daňových poradců České republiky

DANĚ – TEORIE A PRAXE 2016

sborník referátů a abstraktů

XIX. ročníku mezinárodní odborné konference

OBSAH

EKONOMICKÝ RŮST A VÝDAJE NA VÝZKUM A VÝVOJ V ČESKÉ REPUBLICE 4
NINA BOČKOVÁ
INSTITUT DAŇOVÉHO PENÁLE A JEHO POVAHA 12
KAREL BRYCHTA
DAVOS 2016 - PRŮMYSL 4.0 – A CO MY? (PODLE K. SCHWABA, ZAKLADATELE WEF A DALŠÍCH PRAMENŮ) ... 22
JOSEF DOBŘICKÝ
FORMOVÁNÍ POSTUPŮ PROVEDENÍ DAŇOVÝCH KONTROL NÁROKU NA ODPOČET VÝDAJŮ NA VAV 28
MARIANNA DRAŽANOVÁ A IRYNA PROKOPENKO
NOVELA PRÁVNYCH PREDPISOV V OBLASTI ÚČTOVNÍCTVA NA SLOVENSKU A V ČESKEJ REPUBLIKE VPLYVOM TRANSPOZÍCIE SMERNICE Č. 2013/34/EU 38
NATÁLIA ĎURÍKOVÁ, MILENA OTAVOVÁ, JANA GLÁSEROVÁ
DANĚ VE VÝKLADU ZÁKLADŮ EKONOMIE A SOUVISEJÍCÍ PROBLÉMY 52
KAMIL FUCHS
POŘÍZENÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ Z POHLEDU DANĚ Z PŘÍJMŮ A DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY 58
DAGMAR HALABRINOVÁ A FILIP FABIAN
DAŇOVÁ OPTIMALIZACE A PRINCIPY CSR – MOHOU BÝT SKUTEČNĚ V SOULADU? 68
MONIKA HODINKOVÁ, PAVEL SVIRÁK
SDÍLENÁ EKONOMIKA A DANĚ 77
ROMAN HORÁK
PRINCIPY MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PRÁVA 83
RENÁTA HÓTOVÁ
VYUŽITIE KOMISIONÁRSKEJ ZMLUVY PRI DISTRIBÚCII TOVAROV 87
MARTIN HUSÁR
CURRENT APECTS OF FISCAL REGULATION WATER CONSUMPTION IN UKRAINE 93
NATALIYA HUSIATYNSKA, TETIANA CHORNA
VLIV KONTROLNÍHO HLÁŠENÍ NA OBJEM PRÁCE ÚČETNÍCH DOPADY EET NA DROBNÉ PODNIKATELE 97
JAN JEŽEK
DAŇOVÉ ASPEKTY ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ JAKO NÁSTROJ ANGAŽOVANOSTI ZAMĚSTNANCŮ V ČESKÉ REPUBLICE 100
RENÁTA JEŽKOVÁ
DAŇOVÁ PODPORA BYDLENÍ V PODMÍNKÁCH ČESKÉ REPUBLIKY 120
PAVLÍNA KIRSCHNEROVÁ, JANA JANOUŠKOVÁ
FAKTOR ZÁVISLOSTI ORGANIZACÍ NA ICT PŘI ANALÝZE RIZIK 130
DAVID KRÁL
FINANČNÍ INSTITUCE A ZDAŇOVÁNÍ JEJICH SLUŽEB 134
YVONA LEGIERSKÁ
LICENČNÍ SMLOUVA 142
KAREL MAREK
HODNOCENÍ VOLBY UKAZATELE DAŇOVÉ ZÁTĚŽE VE VZTAHU K DAŇOVÝM ÚNIKŮM 152
EVA MATĚJÍKOVÁ, PETR DAVID
ANALÝZA VÝSLUHOVÝCH NÁLEŽITOSTÍ VOJÁKŮ Z POVOLÁNÍ – ANALÝZA VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ 162
MARTIN POP
PROBLEMATICKÉ ASPEKTY SOLÁRNÍHO ODVODU 170
HANA SKALICKÁ
IMPLEMENTATION OF THE SOCIAL POLICY OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN 182
INNA STECENKO, ANVAR IRCHAEV
MÁ VLIV ROZDÍLNÉ UPLATŇOVÁNÍ DAŇOVÝCH ZTRÁT NA EFEKTIVNÍ SAZBU KORPORÁTNÍ DANĚ? 189
JAN ŠIROKÝ, REGÍNA STŘÍLKOVÁ
MEZISKUPINOVÁ A VNITROSKUPINOVÁ MÍRA SOLIDARITY ZAMĚSTNANCŮ A OSVČ V DŮCHODOVÉM POJIŠTĚNÍ V ČR 196
ALENA VANČUROVÁ – STANISLAV KLAZAR
SPOJENÉ OSOBY A TRANSFEROVÉ CENY V DANÍCH 210
EVA VINCENCOVÁ
DAŇOVÁ POLITIKA ČR V EVROPSKÉM KONTEXTU 223
VÁCLAV VYBÍHAL

Daně – teorie a praxe 2016 je vědecký sborník soukromé vysoké školy AKADEMIE STING v Brně.

Konference si nekladla za cíl objevit nové ekonomické teorie, třetí ani šestou cestu k prosperující ekonomice. Stává se již tradičně setkáním lidí, kterým není lhostejná prosperita země a hledají řešení praktických problémů. Má tedy komplementární funkci k tradičním konferencím vysokých škol, zaměřených více na teorii.

Konferenci připravil a po všech stránkách perfektně zajistil organizační výbor pod vedením kvestorky Ing. Jitky Matějkové.

Vědecký a programový výbor konference pracoval ve složení (v abecedním pořadí):

doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D., VUT v Brně

doc. Ing. Petr David, Ph.D., Mendelova univerzita v Brně

doc. Ing. Marianna Dražanová, CSc., AKADEMIE STING, Brno

prof. PhDr. Kamil Fuchs, CSc., AKADEMIE STING, Brno

prof. Dr. Ing. Renáta Hótová, AKADEMIE STING, Brno

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Slezská univerzita v Opavě

Ing. David Král, Ph.D., AKADEMIE STING, Brno

prof. JUDr. Karel Marek, CSc., VŠFS, Praha

doc. Ing. Iryna Prokopenko, CSc., Národní univerzita daňové služby Ukrajiny

doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc., AKADEMIE STING, Brno

prof. Ing. Inna Stecenko, DrSc, Baltská Mezinárodní Akademie, Riga, Lotyšsko

prof. Ing. Jan Široký, CSc., VŠB - Technická univerzita Ostrava

prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D., VŠE v Praze

Děkuji všem kolegyním a kolegům, kteří se na přípravě, průběhu i organizačním zajištění aktivně podíleli a těším se na setkání 8. a 9.9.2017.

doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

předseda vědeckého výboru konference

© Sting spol. s r. o. Brno

ISBN 978-80-87482-42-1

Ekonomický růst a výdaje na výzkum a vývoj v České republice

Nina Bočková[1]

Abstrakt

V současném světě, charakterizovaným tlakem na globalizaci a zvyšování konkurenčního vlivu, mají investice do výzkumu a vývoje velký význam a jsou jednou z priorit pro ekonomický růst. Cílem příspěvku je zjistit jaký vývoj má dlouhodobý vztah mezi výdaji na výzkum a vývoj a ekonomickým růstem v České republice. Sledovaný statistický soubor byl vytvořen z dat vývoje Hrubého domácího produktu, přepočteného na osobu a intenzity výzkumu a vývoje Českého statistického úřadu. Vybraným obdobím jsou roky 1995–2014. Statistické výpočty byly provedeny v programu Excel. Podle vývoje HDP byla predikována suma, která by měla být vynaložena na výzkum a vývoj, tak aby Česká republika splnila cíl stanovený strategií Evropa 2020.
Proměnné hrubý domácí produkt na obyvatele a intenzita výzkumu a vývoje mají silnou a přímou závislost. Korelační koeficient nabývá hodnoty 0,921.

Klíčová slova: hrubý domácí produkt, intenzita VaV, ekonomický růst, Česká republika

Abstract

In today's world characterized by the pressure of globalization and increasing of competitive impact, the Research and Development Expenditures have great importance and they are one of the priorities for economic growth. This paper examines the long-run relationship between Research and Development Expenditure and economic growth in the Czech Republic. All data on these variables derived from the Czech Statistical Office. The annual data are selected to cover the period from 1995 to 2014. Statistical calculations were done in Excel. According to the development of GDP was predicted amount that should be spent to Research and Development Expenditure to meet the target set by Europe 2020 Strategy. The research findings indicate that there is a strongly statistically significant and positive relationship between variables gross domestic product per capita and R & D Expenditures. The correlation coefficient takes a value of 0.921.

Keywords: Gross Domestic Product, R&D Intensity, Economic Growth, Czech Republic

JEL klasifikace: C10; F47; O30; O40

1 Úvod

Ekonomický růst jako zvyšování potenciálního produktu s sebou přináší zvýšení životní úrovně obyvatelstva. Podle teorií ekonomického růstu mohou i nepatrné rozdíly v rychlosti

[1] Ing. Nina Bočková, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: bockova@post.sting.cz

růstu znamenat nepříjemné změny v úrovni ekonomického blahobytu. Ve vyspělých ekonomikách je ekonomický růst chápan jako výsledek efektivnějšího, resp. intenzivnějšího využívání dostupných výrobních faktorů, Je zřejmé, že procesů, které přispívají k hospodářskému růstu, jako zavádění inovativních produktů, rozvoj technologií výroby, které poskytují větší výstupy při zachování množství vstupů a rychlejších výrobních postupů by nemohlo být dosaženo bez využívání výsledků výzkumu a vývoje (VaV). V průběhu historického vývoje, vlivem globalizace a změn některých faktorů, zejména sociálních, ekonomických, politických a fyzikálních, dochází ke změnám v preferencích potřeb a spotřeby obyvatelstva. Touha po stále větším blahobytu inspiruje výzkumníky a vědce, a současný tlak na udržitelný rozvoj nutí producenty k maximálně efektivnímu využívání přírodních zdrojů. V současném světě dosáhla globalizace takového stupně, že investice do inovací, informačních technologií a procesů jsou nezbytné, pokud mají být podniky a ekonomiky zemí začleněny do globálního systému a zvyšovat svoji konkurenční sílu. Z těchto důvodů mají investice do VaV vysokou prioritu. Je známou skutečností, že vyspělé ekonomiky podporují financování VaV ve všech sektorech – vládním, soukromém, vysokoškolském i neziskovém. Pro členské země Evropské unie (EU) je závazný dokument strategie Evropa 2020 a jeho cíl – podíl VaV výdajů na hrubém domácím produktu (HDP) ve výši 3 %. Česká republika (ČR) dosáhla za rok 2014 hodnotu intenzity VaV výdajů 2 %, čímž dostihla průměr EU-28. Obecně platí, že ekonomiky investující do VaV mají konkurenční výhodu a těží z lepší pozice na trhu. Tato skutečnost vede k tomu, že inovativní státy kladou stále větší důraz na rozvoj VaV a zohledňují přímou i nepřímou podporu VaV, čímž rozšiřují počet subjektů zabývajících se VaV. Studie, které zkoumaly vzájemný vztah mezi VaV a hospodářským růstem ekonomik vycházejí z endogenních růstových modelů. Cílem tohoto článku je empiricky prozkoumat dlouhodobý vztah mezi VaV výdaji a hospodářským růstem v České republice v období 1995 – 2014.

2 Hlavní text

2.1 Rešerše literatury

Teoretické pojmy, s nimiž se setkáme v tomto příspěvku, jsou definovány v mnoha odborných publikacích. Výdaje na VaV pokrývají širokou škálu činností, od základního výzkumu, přes aplikovaný výzkum, následný vývoj a realizaci inovací. Základní definice výdajů na výzkum a vývoj vychází z Frascati manuálu, dokumentu určeného pro hodnocení výzkumu a experimentálního vývoje, který vydává Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) od roku 1963. Dokument také upravuje metodiku pro sběr statistických údajů o výzkumu a vývoji (OECD, 2015).

Výdaje na VaV, zejména v oblasti vědy a techniky jsou považovány za jedno ze základních kritérií pro samostatné ekonomiky při hodnocení stupně hospodářského rozvoje a konkurenceschopnosti posuzovaného státu. Výše investic do VaV ovlivňují ekonomický růst několika způsoby. Zejména zvyšováním kvalifikace lidských zdrojů, akumulací kapitálu nebo výsledky výzkumu a vývoje – inovacemi.

Možným přístupem je použití výdajů na VaV (například Chan et al, 1990;. Doukas a Switzer, 1992; Woolridge a Snow, 1992). Výdaje na VaV, pokud vycházíme z klasického výkladu, je spíše měření vstupů do inovačního procesu než výstupů. Údaje o výdajích na VaV mají několik nevýhod. Za prvé, podniky, zejména malé mohou vytvářet technologický pokrok zajišťovaný mimo vlastní výzkumné pracoviště. V tomto případě nejsou některé výdaje na VaV zachytitelné (OECD, 2009). Za druhé, existují studie, že sice v malém měřítku, má

VaV vykazovaný v dotaznících VaV tendenci být nižší než ve skutečnosti. Vykazovaný Objem realizovaného VaV měřený v malých podnicích může být citlivý na otázky pokládané v dotaznících. (Kleinknecht et al., 1991). Za třetí, VaV pokrývá širokou škálu činností, od základního výzkumu, přes aplikovaný výzkum až po experimentální vývoj. Za čtvrté, společnosti mohou používat své inovativní zdroje s různým stupněm účinnosti (Brouwerem a Kleinknecht, 1996). Efektivního využití výdajů na VaV může být dosaženo pouze snížením stupně neúspěchu. Všechny druhy inovací jsou realizovány na základě projektů, kde je očekávaná účinnost hodnocena na základě prognóz zvyšování objemu tržeb a zisku s jistou, předpokládanou cenou a náklady. Při dostupnosti těchto údajů, které jsou však obtížné určitelné, může podnik provést vyhodnocení pomocí libovolné osvědčené metody (např. bod zvratu, doba návratnosti, ukazatelé rentability, ekonomická přidaná hodnota, čistá současná hodnota, atd.). I přes určité nedostatky jsou nejtypičtějším používaným ukazatelem výdaje na VaV (Gault, 2013; OECD, 2002; OECD, 2005). Obecně platí, že výdaje na VaV můžeme chápat jako náklady spojené s výzkumem a vývojem výrobků, služeb nebo procesů poskytovaných podnikem. Výdaje na VaV jsou typem provozních nákladů, které daňově uznatelné z hlediska daně z příjmu. Tento druh nákladů je vynakládán v procesu hledání a vytváření nových produktů, služeb nebo procesů. Výdaje na VaV mohou být relativně nízké, nebo mohou snadno dosáhnout řádově milionů korun u velkých podniků. Výdaje na VaV jsou obvykle nejvyšší pro průmyslové, technologické, zdravotnictví a farmaceutické společnosti. Některé korporace reinvestují významnou část svých zisků zpět do inovací, neboť tyto chápou jako investici pro další růst.

Důležitost VaV výdajů pro hospodářský růst nejen pro stát, ale i pro menší územně hospodářské celky byla analyzována v USA. Pomocí korelační analýzy bylo provedeno zpracování dat poskytnutých Radou pro národní výzkum v letech 1921-1960 (původní počet 550 se rozrostl až na 23000 podniků investujících pravidelně do VaV. Hypotéza o vzájemném pozitivním vztahu VaV investic v regionu a regionálním ekonomickém růstu byla potvrzena (Horowitz, 1967).

O vytvoření endogenního růstového modelu, který by rozlišoval mezi dotacemi z veřejných zdrojů na VaV obecně a specifický VaV pro výrobní odvětví, se pokusil Muniaguria, (1995). Zjistil, že jednotný postup při dotacích na VaV nemusí být vždy vhodný a že správný mix dotací tempo růstu zvýší.

Metoda analýzy panelových dat v období 1970–2004 byla využita ke zkoumání vztahu výdajů na VaV a jejich vlivu na ekonomický růst v zemích OECD. Výsledky studie prokázaly silný pozitivní vliv nejen VaV výdajů podnikatelského sektoru vztažených k HDP, ale také vliv podílu investic do výzkumu a vývoje v sektorech High- tech na zvýšení příjmu přepočteného na obyvatele a zvýšení průměrné hodinové mzdy v dlouhodobém horizontu. (Falk, 2007).

Pessoa (2010) poukazuje na skutečnost, že vztah mezi výdaji na VaV a ekonomickým růstem se liší v různých zemích. V ekonomikách, kde jsou typickými faktory pro modelování ekonomického růstu výdaje VaV a inovační politika založená pouze na zvyšování VaV výdajů, je tato politika při zvyšování tempa ekonomického růstu neúspěšná.

Intenzita VaV je dána jako procentuální podíl všech výdajů na VaV vztažených k hrubému domácímu produktu. Pro členské státy EU je doporučena výše VaV intenzity strategií Evropa 2020. Ta doporučuje členským zemím dosáhnout do roku 2020 2% podílu výdajů na VaV v podnikatelském sektoru a 1% podílu výdajů ve veřejném sektoru.

2.2 Metodika

Příspěvek využívá sekundární data, získaná ze statistických ročenek Českého statistického úřadu (ČSÚ). Vliv výdajů na VaV a ekonomického růstu je zkoumán v časové řadě 1995 – 2014. Ke statistickým výpočtům byly použity funkce programu Excel 2013, zejména lognlintrend a korelace.

3 Výsledky

Podle výsledků ekonomiky České republiky dochází od roku 2010 k podstatnému nárůstu celkových výdajů na VaV. V letech 2011 – 2012 byla za podpory z Evropských strukturálních fondů vybudována mnohamilionová výzkumná centra. Nejdůležitějším zdrojem financování výzkumných a vývojových aktivit byl do roku 2008 podnikatelský sektor (52,0 %). Po celosvětové hospodářské krizi došlo k poklesu podílu financování podnikatelským sektorem, který byl nahrazen růstem podílu financování z veřejných a zahraničních zdrojů. Intenzita VaV od roku 2008 roste. V roce 2014 bylo dosaženo hodnoty 2 % HDP, čímž se ČR dostala na úroveň EU-28 (pro rok 2014 2,03%). (viz. Tab. 1) Hodnota intenzity VaV 3 % a více procent je evidována pouze u Finska, Dánska a Švédska.

Tabulka 1: Intenzita VaV (% z HDP) a celkové výdaje na výzkum a vývoj v České republice

Rok	Intenzita VaV	Výdaje VaV (v mil. Kč)
1995	0,95	13983
1996	0,97	16257
1997	1,08	19477
1998	1,15	22865
1999	1,14	23647
2000	1,21	26487
2001	1,20	28337
2002	1,20	29552
2003	1,25	32247
2004	1,25	35083
2005	1,17	38146
2006	1,23	43268
2007	1,31	50009
2008	1,24	49872
2009	1,30	50875
2010	1,34	52974
2011	1,56	62753
2012	1,79	72360
2013	1,91	77853
2014	2,00	85104
2020	**3,00**	**207391***

Zdroj: Vlastní zpracování podle CZSO 2009 a CZSO 2016

* Predikce

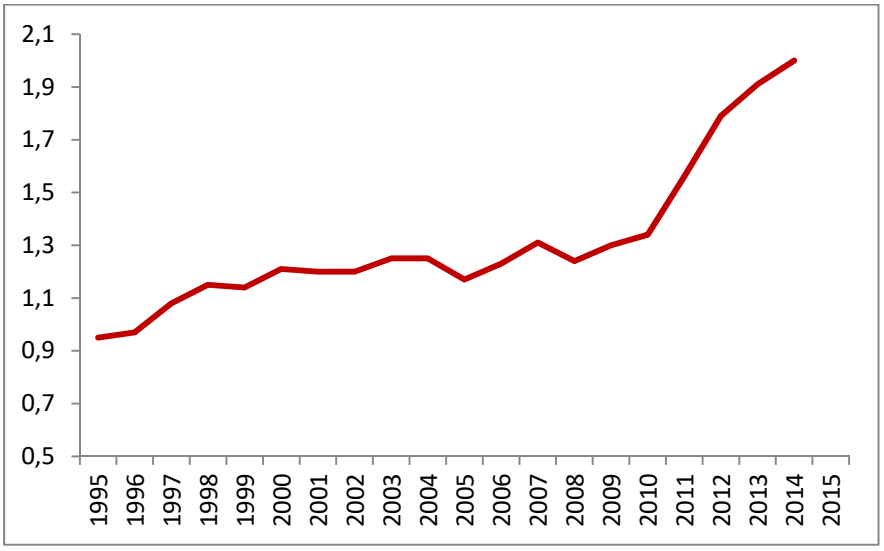
Pro srovnání předpověď zveřejněná v prosinci 2013 předpokládala, že USA vynaloží na VaV 2,8 % HDP v roce 2014, Japonsko 3,4 % a Jižní Korea 3,6 %. Pro Českou republiku, byla

předpovídána hodnota 1,8 % HDP (Grueber, 2013). Skutečně dosažené hodnoty byly pro USA 2,78 %, Japonsko 3,47% a Jižní Koreu 4,3 % (GERD, 2015).

Výdaje na VaV zahrnuté v přehledu osahují částky přímé i nepřímé podpory. Přesto, že od roku 2005, kdy byla nepřímá podpora v ČR uzákoněna se počet podniků využívajících tento typ financování VaV ztrojnásobil, financování z veřejných zdrojů výrazně převyšuje doporučované 1 % HDP. Celkové výdaje na VaV se od roku 1995 zvýšily 6ti násobně. Pomocí predikce lineárního trendu byla predikována částka, kterou by mělo HDP dosáhnout do roku 2020. Tato představuje sumu 6 913 mld. Kč. Z toho odpovídající částka ve výši 3 % je 207 391 mil. Kč. Znamenalo by to, že od roku 2014 musí za šest let dojít k více než zdvojnásobení výdajů na VaV.

Hodnota intenzity výdajů na VaV byla udána podle strategie Evropa 2020. Vývoj intenzity VaV je graficky znázorněn na obr. 1.

Obrázek 1: Vývoj VaV intenzity (%)

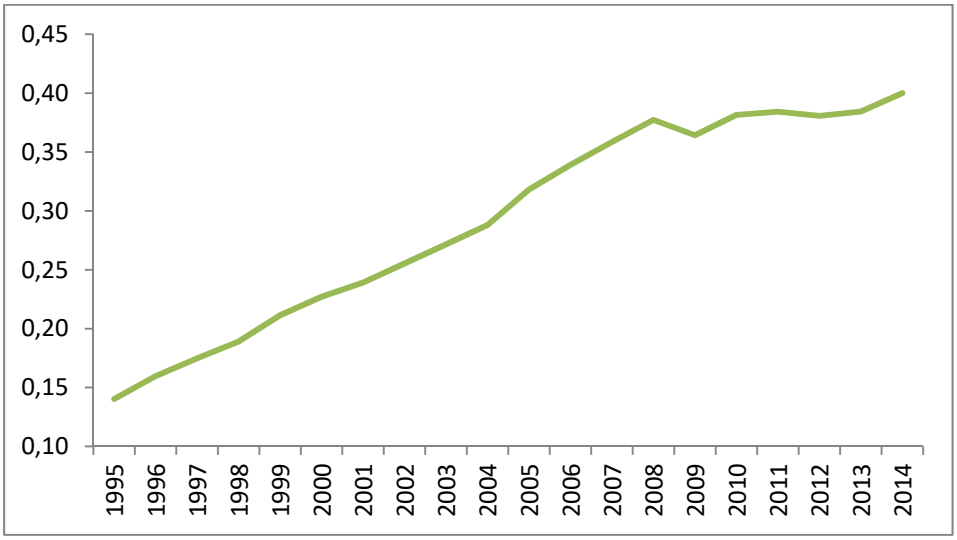


Zdroj: popis zdroje

Vývoj HDP přepočteného na obyvatele (viz. obr. 2). Za 20 let vývoje, kdy ekonomika České republiky procházela bouřlivým vývojem, včetně několika krizí, se produkované HDP na obyvatele zvýšilo o 260 %.

Zatímco výdaje na VaV rostly nejvíce v období po světové hospodářské krizi, vývoj reálného HDP na obyvatele byl strmý od roku 1995 do roku 2008. Pro zjištění vzájemného vztahu mezi výdaji na VaV a reálným HDP na obyvatele byla použita korelační vazba. Mezi oběma řadami je evidentně silná pozitivní korelační vazby, což potvrzuje odhadnutý korelační koeficient. Koeficient vzájemné korelace dosahuje 0,921.

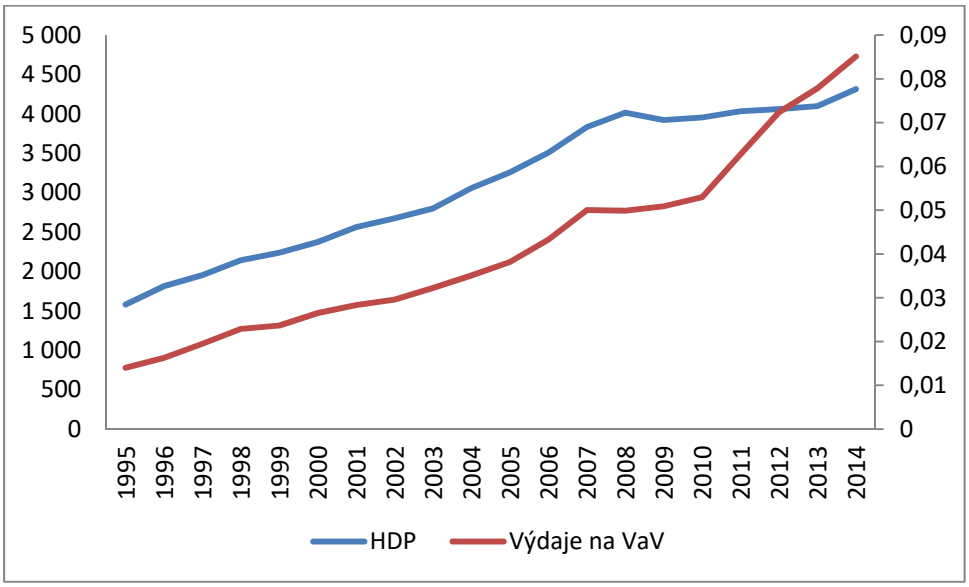
Obrázek 2: Vývoj reálného hrubého domácího produktu v České republice na obyvatele (mil. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování podle CZSO

Vývoj výdajů na VaV a HDP je znázorněn na obr. 3. Vývoj v letech 1995–2007 je podobný, od roku 2007 do roku 2010 výdaje na VaV stoupají mírně a k výraznému růstu dochází od roku 2010.

Obrázek 3: Vývoj reálného hrubého domácího produktu a výdajů na VaV v České republice (mld. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování podle CZSO

HDP od roku 2009 mírně roste.

4 Diskuse a závěry

Není náhoda, že vyspělé ekonomiky vydávají více prostředků na výzkum a vývoj, protože se jedná o země s vysokou úrovní příjmů. Významný vztah mezi technologickým vývojem, VaV

aktivitami, inovacemi a hospodářským růstem je prezentován v mnoha studiích odborné literatury. Tento příspěvek se zaměřil na vztah mezi výdaji na VaV a hospodářským růstem. Vzájemný vztah byl testován na datech za období 1995–2014 pomocí korelace. Empiricky získané poznatky naznačují, že existuje silná a pozitivní vzájemná vazba mezi hospodářským růstem a výdaji na VaV. Česká republika v roce 2014 dosáhla v indikátoru intenzita VaV průměru EU. Nicméně k dosažení hranice vytyčené strategií Evropa 2020 zbývá 1 % z HDP. Ve sledovaném období bylo potřeba na zvýšení intenzity VaV o 1 % osmnáct let, přičemž HDP rostlo dynamičtěji než v posledních letech. Do roku 2020 zbývá pět let. Při předpokladu zachování tempa růstu HDP bude nutné zvýšit výdaje na VaV k více než zdvojnásobení současné sumy výdajů, která by měla v roce 2020 dosáhnout 207 391 mil. Kč, z čehož 2 % by měla být investována v podnikatelském sektoru a 1 % v sektoru veřejném.

Afilace

Příspěvek je součástí řešení výzkumného projektu AKADEMIE STING IGA.

Použité zdroje

[1] BROUWER, E. a KLEINKNECHT, A. Firm size, small business presence and sales of innovative products: A micro-econometrics analysis. Small Business Economics. (8): 189-201. 1996. ISSN: 0921-898X.

[2] CZSO. *Ukazatele výzkumu a vývoje za rok 2007.* 2009. Praha: CZSO. [Online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/www.czso.cz/documents/10180/20568903/21100215p03.pdf/f9a39e01-3256-4ffd-81be-2ee4a679b683?version=1.0. [přístup: 15. června 2016].

[3] DOUKAS, J. a SWITZER, L. *The stock market's valuation of R&D spending and market concentration.* Journal of Economics and Business. 44 (2): 95-114. 1992. ISSN: 0148-6195.

[4] CHAN, S.H., MARTIN, J. a KENSINGER, J. *Corporate research and development expenditures and share value.* Journal of Financial Economics. 26 (2): 255-277. 1990. ISSN: 0304-405X.

[5] FALK, M. *R&D spending in the high-tech sector and economic growth*. Research in Economics. 61(3), 140-147. 2007. ISSN 1090-9443.

[6] GAULT, F. *Handbook of innovation indicators and measurement*. Cheltenham, Edward Elgar Publishing. 2013. ISBN: 9780857933645.

[7] Gross domestic expenditure on R&D [Online]. 2015. UNESCO Institute for Statistics [cit. 2016-07-21]. Dostupné z: http://data.uis.unesco.org/Index.aspx?queryid=74

[8] GRUEBER, Martin. 2013. 2014 GLOBAL R&D FUNDING FORECAST. In: Battelle: The Business of Innovation [Online]. Dostupné z: https://www.battelle.org/docs/tpp/2014_global_rd_funding_forecast.pdf. [přístup 21. června 2016].

[9] HOROWITZ, I. *The relationship between interstate variations in the growth of R&D and economic activity*. IEEE Transactions on Engineering Management. EM-14(3): 135-141. 1967. ISSN 0018-9391.

[10] KLEINKNECHT A., POOT, T.P. a REIJNEN, O.N. *Formal and informal R&D and firm size: Survey results from Netherlands*. In Z.J. ACS and D.B. AUDRETSCH, eds. Innovation and technological change. An international comparison. Ann Arbor, University of Michigan Press, pp. 84-108. 1991.

[11] MUNIAGURRIA, M. E. *Growth and research and development*. Journal of Economic Dynamics and Control. 19(1-2), 207-235. 1995. ISSN: 0165-1889.

[12] OECD. 2015. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development [online]. 1. Paris: OECD Publishing [cit. 2016-07-19]. ISBN 9789264239012. Dostupné z: http://www.oecdbookshop.org/en/browse/title-detail/Frascati-Manual-2015/?k=5JRXTJLV6BXX

[13] Odbor statistik rozvoje společnosti. *Ukazatele výzkumu a vývoje za rok 2014*. 2016. Praha: CZSO. [Online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/20568903/21100215.pdf/bca0afd3-14f5-49b8-bb54-519fa66532a8?version=1.2. [přístup: 15. června 2016].

[14] PESSOA, A. *R&D and economic growth: How strong is the link?* Economics Letters. 107(2): 152-154. 2010. ISSN: 0165-1765.

[15] WOOLRIDGE, J.R. a SNOW, C.W. *Stock market reaction to strategic investment decisions.* Strategic Management Journal. 11: 353-363. 1992. ISSN: 1097-0266.

Institut daňového penále a jeho povaha

Karel Brychta[1]

Abstrakt

Tento příspěvek se zabývá institutem daňového penále a jeho povahou. Cílem tohoto příspěvku bylo identifikovat pravidla pro penále zakotvená v daňových zákonech (a to jak v hmotněprávní, tak i procesněprávní úpravě) a dále pak provést zhodnocení institutu daňového penále náhledem judikatury Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen NSS ČR). Z vlastního provedeného srovnání vyplynulo, nikoliv překvapivě, že hmotněprávní předpisy speciální úpravu pro penále buď nezakotvují či upravují pouze marginální otázky. Současnou platnou a účinnou právní úpravu penále obsaženou v daňovém řádu lze přitom z hlediska legislativního vývoje (i v návaznosti na úpravu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků) považovat za etablovanou. Odlišný závěr je však v tomto ohledu třeba učinit ve vztahu k hodnocení povahy daňového penále, které bylo Nejvyšším správním soudem ČR vyhodnoceno jako trest *sui generis*, který spadá do působnosti čl. 6 Úmluvy.

Abstract

This paper deals with the issue of tax penalty and its nature. The aim of the paper was to identify the rules on penalty enshrined in tax law (both in substantive and procedural law) and subsequently to carry out an assessment of tax penalty institute from the point of view of the case-law of the Czech Republic Supreme Administrative Court. The performed comparison has shown, not suprisingly, that the substantive law does not set special rules, it only governs some marginal issues. Current valid and effective legal regulations of tax penalty in the Tax Procedural Code may be considered (even in consideration of previous legal regulations contained in the Act on Administration of Taxes and Charges) as well-established. However, there is a need to make a different conclusion in this regard as to evaluation of the nature of tax penalty which has been evaluated by the Czech Republic Supreme Administrative Court as a penalty *sui generis* that comes under the ambit of the Article 6 of the Convention.

Keywords: Czech Republic, Case-law, Nature of Penalty, Penalty, Tax Law.

JEL klasifikace: H29, K34.

1 Úvod

Sankce (postih) za porušení právních povinností je jednou z částí právní normy. Jedná se o tu její část, která činí z právní normy tzv. normu perfektní, tj. normu zakotvující i újmu za porušení právních povinností stanovených v dispozici právní normy (Gerloch, 2007). Z logiky věci je zřejmé, že uvedený prvek musí být ve struktuře norem daňového práva obsažen vždy. V českém daňovém právu je přitom zakotvena celá plejáda sankcí, které se však svým

[1] doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D., Ústav financí, VUT v Brně, Fakulta podnikatelská, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, e-mail: brychta@fbm.vutbr.cz.

charakterem a účelem značně liší[2]. Tento příspěvek cílí pouze na jednu z nich. Jmenovitě se jedná o to penále, které je *expresis verbis* jako penále v daňovém zákonu označeno.

1.1 Cíl a metodika

Cílem tohoto příspěvku je identifikovat pravidla pro penále zakotvená v daňových zákonech (a to jak v hmotněprávní, tak i procesněprávní úpravě) a dále pak provést zhodnocení institutu daňového penále náhledem judikatury Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen NSS ČR).

Při zpracování tohoto příspěvku byl s ohledem na charakter cíle a způsobu jeho naplnění využit kvalitativní výzkum. Metodou užitou pro sběr dat byla obsahová analýza textu a to z důvodu, že objektem výzkumu byly texty právních předpisů a soudních rozhodnutí. Příspěvek je zpracován, není-li v něm stanoveno nebo nevyplývá-li z textu jinak, podle stavu platného a účinného k 01. 08. 2016.

Struktura příspěvku je následující. V úvodní části jsou prezentována pravidla pro daňové penále tak, jak jsou zakotvena v daňových zákonech ČR. Následně jsou především s využitím související judikatury vymezeny atributy daňového penále. Další část obsahuje výsledky provedeného srovnání a analýzy. Poslední část příspěvku vymezuje určité problematické otázky a nutnost legislativních změn.

2 Vymezení penále v daňových zákonech

Penále je pouze jednou z mnoha sankcí, které jsou v daňových zákonech zakotveny a pochopitelně i v jeho případě je jeho aplikace vedena zásadou *lex specialis derogat legi generali*. V případě penále je tím obecným právním předpisem zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ). DŘ přitom stanoví, že penále je příslušenstvím daně a to takovým, které sleduje její osud (blíže viz § 2 odst. 5 DŘ).

2.1 Penále v daňovém řádu

Penále je v DŘ, tj. v současné platné a účinné právní úpravě, zakotveno v § 251. Jedná se o sankci, kdy daňovému subjektu vzniká: „ *... povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ...*“ (dle § 251 odst. 1 DŘ). Jde tedy o sankci vznikající automaticky ze zákona a sankci, které se může sám subjekt hypoteticky vyhnout za předpokladu, že sám zjistí své pochybení a provede nápravu formou dodatečného daňového přiznání.

Výše (sazba) penále je uvedena v Tabulce 1 dále.

Tabulka 2: Sazba penále dle § 251 DŘ

	Sazba penále
Je-li daň zvyšována	20 %
Je-li snižován daňový odpočet	20 %
Je-li snižována daňová ztráta	1 %

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím § 251 DŘ.

[2] Viz např. § 246 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Kromě rozdílů spočívající v tom, na jaké chování sankce dopadá, se může jednat o rozdílnosti v koncepci sankce (absolutní vs relativní výše sankce), stanovení mezí pro sankci, možnost vs nemožnost jejího prominutí, stanovení mezí, atd.

Za zmínku stojí fakt, že původní právní úprava obsažená v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoSDP), zakotvovala v případě snižování daňové ztráty podstatně vyšší sazbu penále - jmenovitě se jednalo o penále ve výši 5 %.

Stejně jako v případě jiných daňových sankcí, je i v případě daňového penále dána možnost liberace. Insitut prominutí penále byl do DŘ včleněn s účinností od 01. 01. 2015 na základě zákona č. 267/2014 Sb. Žádat o prominutí penále lze však pouze v případě penále vzniklého ode dne nabytí účinnosti daného zákona (tj. od 01. 01. 2015; blíže k dané otázce viz čl. VII přechodných ustanovení k DŘ obsažených v zákoně č. 267/2014 Sb.). Prominutí penále jako takové je podmíněno vcelku logickou podmínkou a tou je úhrada daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (blíže viz § 259a DŘ). V závislosti na míře součinnosti daňového subjektu může správce daně prominout až 75 % penále, není přitom vázán návrhem daňového subjektu. Překážky, které brání prominutí daně nebo příslušenství daně jsou vymezeny v § 259c DŘ (*jedná se o podmínku závažného porušení daňového nebo účetního předpisu v posledních třech letech*). Pro zajištění jednotného postupu správců daně, tj. zamezení nerovností ve správním uvážení, byl ze strany GFŘ vydán dne 12. 02. 2015 pokyn k promíjení příslušenství daně, který dopadá mj. i na penále (blíže viz Pokyn GFŘ D-21 k promíjení příslušenství daně ze dne 12. 2. 2015 č. j. 4260/15/7100-40123).

2.2 Existence speciální právní úpravy penále v hmotněprávní úpravě

Speciálními právními předpisy k DŘ jsou bezesporu všechny daňové zákony. Co se týče penále, tak český zákonodárce včlenil jeho speciální úpravu pouze do některých daňových zákonů (viz Tabulka 2 dále).

Tabulka 3: Zakotvení penále v hmotněprávní daňové úpravě

Právní předpis	Zakotvení vlastních komplexnějších norem pro penále	Pozn.
Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů	ne	
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů	ne	*Pouze pravidlo pro zaokrouhlení při zvláštním režimu (viz § 110ze daného zákona)*
Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů - Část čtyřicátá pátá (*Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů*) - Část čtyřicátá šestá (*Daň z pevných paliv*) - Část čtyřicátá sedmá (*Daň z elektřiny*)	ne	
Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů	ne	*Neuplatnění pokuty v určitém specifickém případě (viz § 13a odst. 6 daného zákona)*
Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí	ne	*Neuplatnění pokuty v určitém specifickém případě (viz § 51 odst. 2 písm. b) daného*

Právní předpis	Zakotvení vlastních komplexnějších norem pro penále	Pozn.
		zákonného opatření Senátu)
Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů	ne	
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů	ano	*Limit pro nepředepsání penále (viz § 38b daného zákona)* *Zvláštní ustanovení o penále (viz § 38p daného zákona)*

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím uvedených předpisů.

Ze shora uvedeného srovnání a z textu příslušných ustanovení daňových zákonů vyplývá, že hmotněprávní předpisy buď speciální úpravu pro penále vůbec nazakotvují či upravují v zásadě pouze dílčí (v zásadě marginální) otázky. Tento závěr bylo nicméně možné s ohledem na charakter a cíl této sankce očekávat. Z pohledu hlubší analýzy institutu *penále* v české právní úpravě je tedy stěžejní pouze právní úprava obsažená v DŘ.

3 Atributy penále

Přední odborníci na problematiku procesního daňového práva, Baxa a kol. (2011), vymezují penále jako: *„ ... peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně. V podstatě se jedná o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo.“*.

3.1 Atributy penále dle důvodové zprávy

Z pohledu interpretace právních norem není vhodné opomíjet ani důvodovou zprávu k zákonu (blíže viz např. Melzer (2011, str. 128)), která je dle čl. 9 legislativních pravidel vlády imanentní součástí zákonů. Jedná se totiž o cenné vodítko při interpretaci právních norem, které v rámci rozhodovací praxe využívají i soudy (včetně Ústavního soudu ČR a NSS ČR). V důvodové zprávě k návrhu DŘ bylo penále vymezeno jako obligatorní sankce vznikající přímo ze zákona jakožto následek nesplnění povinnosti tvrzení mající charakter platebního deliktu (Vláda ČR; 2008).

Právní úprava obsažená v DŘ do 31. 12. 2014 přitom neumožňovala moderaci při stanovení penále. Změna byla v tomto ohledu vnesena až zákonem č. 267/2014 Sb., kterým byla zakotvena možnost správního uvážení při stanovení výše penále (blíže viz shora uvedený text příspěvku). V důvodové zprávě k uvedenému zákonu (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2014) se přitom poukazuje na skutečnost, že znovuzavedení tohoto moderačního institutu, resp. změkčení sankčního mechanismu, byl v obecné rovině prezentován zejména: „ ... *Ministerstvem průmyslu a obchodu, Komorou daňových poradců České republiky či*

podnikatelskými svazy (v rámci připomínkových řízení i v rámci expertních poradních orgánů).“.

Úhrnem je tedy možné konstatovat, že penále je sankcí *nastupující přímo ze zákona*, důvodová zpráva jej charakterizuje jako *platební delikt* a s účinností od 01. 01. 2015 je opětovně dána ve vztahu k penále *dána možnost shora limitované liberace*.

3.2 Atributy penále dle judikatury NSS ČR ve spojení s judikaturou ESLP

Na konci loňského roku vydal NSS ČR v rozšířeném senátu usnesení, ve kterém zevrubně posoudil a hodnotil institut daňového penále tak, jak bylo zakotveno v § 37b ZoSDP ve znění účinném od 01. 01. 2007 do 31. 12. 2010) a je zakotveno v § 251 DŘ (účinný od 01. 01. 2011).

NSS ČR v tomto usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014 (viz bod [45]) zdůraznil, že: „*Hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je jeho materiální povaha a faktický, nikoliv pouze deklarovaný účel. Dále je nutné reflektovat i změny právní úpravy, které mohou dát starým pojmům nový obsah.*“. V této spojitosti pak poukazuje NSS ČR i na to, že *ad absurdum* by bez absence posouzení materiální povahy mohl být považován za trestní sankci i úrok z prodlení, i když jeho ekonomický účel nemá povahu trestu (není-li jeho výše nepřiměřená). V bodu [56] daného usnesení pak NSS ČR zdůraznil, že: „*Charakter sankce se ... nevyjevuje jejím typickým pojmenováním, stejně jako nemizí užitím pojmu, který v právu mívá pravidelně jiný význam.*“.

NSS ČR ve svém usnesení odmítl jako nepříhodnou argumentaci, že zákon (rozuměno DŘ) penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž jej podřazuje pod příslušenství daně. Posledně uvedenou skutečnost je totiž dle NSS ČR nutné chápat pouze jako procesní kontext, díky kterému je vymezen správci daně rozsah jeho působnosti. NSS ČR tak uzavřel, že podřazení penále pod příslušenství daně tedy jako takové nemá význam pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále (blíže viz bod [64] usnesení rozšířeného senátu NSS ČR ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014). Uvedené ostatně judikoval analogicky Ústavní soud ČR (dále jen ÚS ČR) ve svém rozsáhlém nálezu ze dne 30. 06. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14, kde hodnotil souladnost pokuty za opožděné tvrzení daně (viz § 250 DŘ) s ústavním pořádkem ČR. Institut *pokuty za opožděné tvrzení daně* má přitom, stejně jako penále, statut příslušenství daně sledujícího osud daně (viz § 2 odst. 5 DŘ). ÚS ČR ve svém nálezu ze dne 30. 06. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 přitom ve vztahu k uvedené sankci operuje s kategorií platebního deliktu a hodnotí ji jako samostatnou sankci (blíže viz bod [16] a násl. daného nálezu).

3.2.1 Penále jako trest *sui generis*

Předmětem kauzy bylo posouzení toho, zda penále dle § 251 DŘ má povahu trestu ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod (dále jen Úmluva). Důsledky tohoto rozhodnutí jsou přitom zásadní, neboť šlo fakticky o zhodnocení toho, zda na penále dopadají příslušná ustanovení čl. 6 a 7 Úmluvy a dále pak čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (zveřejněna v Usnesení Předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů) a to se všemi jejich důsledky. Rámcové vymezení právních norem obsažených v daných předpisů je obsaženo v níže uvedené Tabulce 3 níže.

Tabulka 4: Právní normy dotčených právních předpisů

Právní předpis	Ustanovení	Obsah (právní norma)
Úmluva	čl. 6	Právo na spravedlivý proces (*vymezení atributů spravedlivého procesu; vymezení práv toho, kdo čelí obvinění z trestného činu*)
	čl. 7	Zákaz trestu bez zákona
Listina základních práv a svobod	čl. 40 odst. 6	Posuzování trestnosti činu a ukládání trestu podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Použití pozdějšího zákona, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím předmětných předpisů.

Ve svém hodnocení se NSS ČR pochopitelně musel vyrovnat i se svou předchozí judikaturou (viz body [18] – [20] a následně zejména bod [41] a [44] usnesení rozšířeného senátu NSS ČR ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014).

Ve svém rozsudku ze dne 22. 02. 2007 sp. zn. 2 Afs 159/2005 se NSS ČR zabýval institutem penále podle stavu platného a účinného do 31. 12. 2006 dle úpravy obsažené v § 63 ZoSDP (výše dané sankce se odvíjela od délky prodlení; *de facto* se jednalo, hodnoceno náhledem současné právní úpravy, o sankci spočívající v kombinaci penále a úroku z prodlení). V navazujícím rozsudku NSS ČR ze dne 28. 04. 2011 sp. zn. 1 Afs 1/2011 pak NSS ČR konstatoval, že: „*... Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).*“. Uvedený závěr byl následně potvrzen při posuzování penále podle § 37b ZoSDP v rozsudku NSS ČR ze dne 26. 10. 2011 sp. zn. 9 Afs 27/2011 (posuzovanou věcí však byl předně způsob přijetí příslušné právní úpravy). Koncepce penále obsažená v § 37b ZoSDP přitom již korespondovala s právní úpravou obsaženou v dnešním § 251 DŘ. V rozsudku NSS ČR ze dne 28. 03. 2014 sp. zn. 5 Afs 28/2013 bylo konstatováno, že: „ ... *Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že daňové zákony, konkr. daňový řád obsahuje celou řadu „sankčních“ ustanovení, např. § 251 - penále, § 252 - úrok z prodlení či § 250 - pokuta za opožděné tvrzení daně. Jakkoli veškerá tato ustanovení ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti, tj. nad rámec výše daně, kterou byl povinen v souladu s hmotněprávními předpisy do veřejného rozpočtu odvést, a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení í daňových zákonů fakticky více, nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu).*“.

Zejména pak v bodu [44] svého usnesení ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014 NSS ČR poukazuje na limity svých předchozích závěrů a do určité míry poukazuje na její nepoužitelnost, resp. zdůvodňuje její nepoužitelnost a potřebu hlubší analýzy institutu penále dle právní úpravy obsažené v § 37b ZoSDP ve znění účinném od 01. 01. 2007 do 31. 12. 2010 a dle právní úpravy obsažené v § 251 DŘ ve znění účinném od 01. 01. 2011.

V bodech [46] až [53] předmětného usnesení NSS ČR analyzoval judikaturu ESLP, na základě níž následně dospěl k závěru, že penále dle § 251 DŘ je trestem dle čl. 6 Úmluvy.

Vybrané rozsudky užité v rámci argumentace ze strany NSS ČR jsou uvedeny v Tabulce 4 níže.

Tabulka 5: Rozsudky ESLP využité v rámci argumentace ze strany NSS ČR (výběr)

Rozsudek ve věci	Stížnost č.	Vybrané závěry a význam pro posuzovaný případ
Lucky Dev proti Švédsku	*7356/10*	Jeden z novějších rozsudků, ve kterém ESLP potvrzuje své závěry a vyjadřuje se i k principu *ne bis in idem* při souběhu správního a trestního řízení (čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě – *Právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát*).
Jussila proti Finsku	*73053/01*	Daňové sankce spadají při splnění určitých kritérií pod působnost čl. 6 Úmluvy (k argumentaci viz bod [29] a násl. rozsudku).
Bendenoun proti Francii	*12547/86*	Etablování tzv. *Bendenounových kritérií*, které jsou ze strany ESLP využívány při posuzování splnění *Engelových kritérií* (k argumentaci blíže viz bod [43] a násl. daného rozsudku)
Engel a ostatní proti Nizozemí	*5100/71; 5101/71 5102/71; 5354/72 5370/72*	Etablování tzv. *Engelových kritérií* pro posuzování možnosti podřazení věci do trestních obvinění požívajících ochrany čl. 6 Úmluvy (*zajímavostí je, že v dané věci šlo posuzování v oblasti kázeňského trestání vojáků)* – k argumentaci blíže viz bod [80] a násl. daného rozsudku.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím předmětných rozsudků.

V důsledku subsumce shora vymezeného daňového penále do působnosti čl. 6 a čl. 7 Úmluvy je mj. nutné při uložení tohoto trestu použít pozdější zákonnou úpravu, jestliže je to pro daňový subjekt (pachatele) přiznivější. Posouzení této otázky bylo ostatně jádrem sporu daného případu.

4 Výsledky

Na základě analýzy textu daňových předpisů lze konstatovat, že institut *daňového penále* je v zásadě upraven pouze v DŘ, který obsahuje obecnou právní úpravu tohoto institutu (obecnou ve smyslu *lex generali*). Hmotněprávní předpisy (v daném případě daňové zákony) nezakotvují odlišnou a komplexní právní úpravu tohoto institutu. Z pohledu další analýzy a hlubšího hodnocení je tedy v zásadě relevantní pouze úprava obsažená v DŘ.

Daňové penále jako takové je sankcí vznikající přímo ze zákona, přičemž důvodovou zprávou byla klasifikována jako platební delikt. Konstrukce daňového penále je od 01. 01. 2007 v principu neměnná. Spolu s nabytím účinnosti DŘ došlo ke změně jedné ze sazeb (snížení procenta penále u snižování daňové ztráty z 5% na 1%). Z pohledu daňového subjektu lze považovat za významnou i legislativní změnu, díky níž je s účinností od 01. 01. 2015 zakotvena možnost částečné liberace.

Z pohledu aplikace § 251 DŘ a norem souvisejících je klíčové usnesení rozšířeného senátu NSS ČR ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014. NSS ČR poukázal na nutnost kvalifikovat penále náhledem materiální povahy, přičemž jeho statut coby příslušenství daně vyhodnotil jako pouhý procesní kontext. V rámci předmětného usnesení se NSS ČR vyjádřil k povaze penále, které označil jako trest *sui generis*. V důsledku této klasifikace opřené o

relevantní judikaturu ESLP je daňové penále dle § 251 DŘ trestem, na který dopadá čl. 6 a čl. 7 Úmluvy, stejně jako čl. 40 odst. 6 Listiny. Důsledky tohoto rozhodnutí jednoznačně prokazují nutnost hlubší diskuse a úvah ze strany zákonodárce.

5 Diskuse a závěry

V souvislosti se snahou eliminovat daňové úniky jsou zaváděny v souvislosti s novými instituty i sankce nové. Daňové penále však patří mezi „stálice" daňových sankcí a je „pouze" jednou z mnoha sankcí zakotvených v daňových předpisech ČR. Jejím účelem není reparovat škodu vzniklou státu (tuto funkci plní úrok z prodlení), ale působit represivně s cílem odradit subjekt od určitého typu chování (blíže viz bod [56] a násl. usnesení rozšířeného senátu NSS ČR ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014).

NSS ČR na základě zhodnocení materiální povahy a faktického, nikoli pouze deklarovaného účelu penále, a za přispění judikatury ESLP, dospěl k závěru, že daňové penále dle § 251 je trestem *sui generis* a dopadá na něj čl. 6 a čl. 7 Úmluvy. Autor článku se s tímto hodnocením (při reflexi kritérií dovozených ESLP) ztotožňuje. Základní kritéria tak, jak vyplývají ze související judikatury ESLP, jsou následující:

- právem stanovená sankce může dopadnout na všechny daňové subjekty (*the law setting out penalties covered all citizens in their capacity as taxpayers*);
- účelem sankce („přirážky") je především odstrašující a represivní funkce, nikoliv kompenzace škody (*the surcharge was not intended as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending*);
- sankce byla uložena na základě obecného pravidla jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem (*it was imposed under a general rule with both a deterrent and a punitive purpose*);
- sankce („přirážka") je podstatná (*the surcharge was substantial*), přičemž se později ESLP přiklonil k tomu, že malá závažnost nemůže být sama o sobě důvodem pro vyloučení z působnosti čl. 6 Úmluvy (*the criminal nature of the offence may suffice to render Article 6 applicable, notwithstanding the low amount of the tax surcharge. (European Court of Human Rights, 2014a, 2014b*).

V praxi však činí a bude činit problém intepretace obecných právních kategorií a termínů, stejně tak jako přesvědčivé a jednoznačně hodnocení dalších relevantních kritérí. Před vydáním shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu se v souvislosti s postoupením posouzení dané otázky rozšířenému senátu NSS ČR vyskytly i kritické ohlasy. Radvan (2015) ve svém článku poskytl kritickou analýzu, na základě které odmítl oprávněnost závěrů čtvrtého senátu NSS ČR – odmítl hypotézu o tom, že zásada *ne bis in idem* je porušena, pokud stát uplatní v případě daňového úniku sankci jak daňověprávní, tak trestněprávní. Uvedený autor poukázal i na vybrané závěry Soudního dvora EU (dále jen SDEU), který se kloní v rámci posuzování charakteru trestní sankce k větší míře autonomie členského státu. Náhledem současného stavu již však tyto závěry SDEU postrádají na své relevanci. ČR je vázána Úmluvou, přičemž povinnost dodržovat z ní plynoucí závazky vyplývá i z norem ústavního pořádku (viz čl. 1 odst. 2 a čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů).

Radvan (2015) ve svém příspěvku k diskusi k dané otázce v této spojitosti poukazuje na některé problematické otázky, které bude nutné řešit. Dané usnesení NSS ČR, resp. relevantní judikatura ESLP, na kterou český zákonodárce nereflektoval, přináší nemalé výzvy pro

legislativní proces (nejenom v intencích respektování zásady *ne bis in idem*). Ten bude muset být založen na spolupráci odborníků z řady oblastí.

Stranou by neměla být dána ani otázka možnosti „přenositelnosti“ závěrů NSS ČR, resp. ESLP, na další daňové sankce. V porovnávní s ostatními oblastmi se zdá, že diskuse na toto a s tím spojená témata poněkud pokulhává. Určitou výzvou nejenom pro akademickou sféru by mohlo být provedení analýzy a systematizace právní úpravy sankcí v oblasti daňového práva a jejich následné zhodnocení zejména náhledem v zásadě již etablované judikatury Ústavního soudu ČR, NSS ČR, ale právě i ESLP a Soudního dvora EU.

Afilace

Příspěvek je výstupem projektu specifického výzkumu „*Vybrané otázky finančního řízení podniku v mezinárodním prostředí*“ Interní grantové agentury Vysokého učení technického v Brně s registračním číslem FP-S-15-2877.

Použité zdroje

[1] BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-807-3575-649.

[2] EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights. Rights to a fair trial (criminal limb)*. 2014a. [Online]. Dostupné z: www.echr.coe.int. [přístup 10. července 2016].

[3] EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Practical Guide on Admissibility Criteria*. 2014b. [Online]. Dostupné z: www.echr.coe.int. [přístup 01. 07. 2016].

[4] GERLOCH, A. *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-807-3800-239.

[5] Judgment of the European Court of Human Rights of 08 June 1976 in the case of Engel and others v. Netherlands (*Application no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72*). Dostupné z databáze: HUDOC. [přístup 01. 08. 2016].

[6] Judgment of the European Court of Human Rights of 23 November 2006 in the case of Jussila v. Finland (Application no. 73053/01). Dostupné z databáze: HUDOC. [přístup 01. 08. 2016].

[7] Judgment of the European Court of Human Rights of 24 February 1994 in the case of Bendenoun v. France (*Application no. 12547/86*). Dostupné z databáze: HUDOC. [přístup 01. 08. 2016].

[8] Judgment of the European Court of Human Rights of 27 November 2014 (final version after editorial revision of 27 February 2015) in the case of Lucky Dev v. Sweden (*Application no. 7356/10*). Dostupné z databáze: HUDOC. [přístup 01. 08. 2016].

[9] Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188 ve znění pozdějších usnesení. [Online]. Dostupné z: www.vlada.cz. [přístup 10. srpna 2016].

[10] MELZER, F. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-382-0.

[11] Nález ÚS ČR ze dne 30. 06. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14. [Online]. Dostupné z: nalus.usoud.cz. [přístup 10. srpna 2016].

[12] Pokyn GFŘ D-21 k promíjení příslušenství daně ze dne 12. 2. 2015 č. j. 4260/15/7100-40123.

[13] POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. *Sněmovní tisk 252/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*. 2014. [Online]. Dostupné z: www.psp.cz. [přístup 20. srpna 2016].

[14] RADVAN, M. *Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. 2015. Státní zastupitelství 13(4): 20-27.

[15] Rozsudek NSS ČR ze dne 22. 02. 2007 sp. zn. 2 Afs 159/2005. Dostupné z: ASPI. [přístup 20. srpna 2016].

[16] Rozsudek NSS ČR ze dne 26. 10. 2011 sp. zn. 9 Afs 27/2011. Dostupné z: ASPI. [přístup 20. srpna 2016].

[17] Rozsudek NSS ČR ze dne 28. 03. 2014 sp. zn. 5 Afs 28/2013. Dostupné z: ASPI. [přístup 20. srpna 2016].

[18] Rozsudek NSS ČR ze dne 28. 04. 2011 sp. zn. 1 Afs 1/2011. Dostupné z: ASPI. [přístup 20. srpna 2016].

[19] Úmluva o ochraně lidských práv a svobod ve znění protokolů č. 3, 5 a 8 (zveřejněna pod č. 209/1992 Sb. ve Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí).

[20] Usnesení Předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

[21] Usnesení rozšířeného senátu NSS ČR ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014.

[22] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů.

[23] VLÁDA ČR. *Sněmovní tisk 685. Vládní návrh zákona daňový řád*. 2008. [Online]. Dostupné z: www.psp.cz. [přístup 20. srpna 2016].

[24] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

[25] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[26] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

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

[28] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

[29] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

[30] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

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

[32] Zákon ze dne 23. října 2014 č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

[33] Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Davos 2016 - Průmysl 4.0 – A co my? (podle K. Schwaba, zakladatele WEF a dalších pramenů)

Josef Dobřický[1]

Abstrakt

Uváděný příspěvek reaguje na dění ve světovém průmyslu v posledním období a navazuje na výsledky posledního jednání světové konference Davos 2016, jehož jedním tématem bylo „Mastering the Fourth Industrial Revolution", kterého se zúčastnilo více jak 2 500 lídrů průmyslu, politiky, mezinárodních organizací, akademického světa a samozřejmě umění a médií. Setkání v Davosu vychází z probíhající 4. průmyslové revoluce, která navazuje na digitální revoluci a přináší fůzi technologií, která rozmazává linie mezi fyzikálními, digitálními a biologickými sférami. Příspěvek vychází z úvodní prezentace Klause Schwaba zakladatele a výkonného ředitele WEF (Světového ekonomického fóra) a je doplněno reakcemi české vlády v dokumentu „Národní iniciativa Průmysl 4.0" a příspěvkem prof. Zeleného.

Klíčová slova: Davos 2016, 4. průmyslová revoluce, Národní iniciativa Průmysl 4.0

Abstract

Presented article reacts on movement in global industry in the last period and corresponds on the results of word conference in Davos 2016, the interesting thema of which was „Mastering the Fourth Industrial Revolution". The meeting in Davos was attended by 2 500 leaders of industry, policy, international organizations, academic word, arts and the mediums. Meeting in Davos follows ongoing Fourth Industrial Revolution, which follows the digital revolution and brings fusion of technologies, mixing physical, digital and biological sphere. The following article proseed from article of Klaus Schwab founder and Executive Chairman of World Economic Forum and is completed by czech governmental dokument „The national intiativ Industry 4.0" and by commentary of prof. Zelený.

Keywords: Davos 2016, Fourth Industrial Revolution, National iniciativ Industry 4.0

JEL klasifikace: F15, O33.

1 Úvod

Špičkový celosvětový průmysl prochází v současnosti zásadními změnami způsobenými aplikací informačních technologií, kybernetiko-fyzických systémů, umělé inteligence a

[1] doc. Ing. Josef Dobřický, CSc., Kateda ekonomiky a řízení AKADEMIE STING o. p. s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail dobricky@sting.cz

dalších špičkových technologií do výrobních procesů, služeb a celého ekonomicko-politického systému. Souhrnně se o nich mluví jako o 4. Průmyslové revoluci, která způsobuje dynamickou vzájemnou interakci složitých systémů kyberneticko-virtuálních, systémů fyzického světa a jeho systémů sociálních. Rychlost změn nemá předchůdce – změny probíhají exponenciálně spíše než lineárně, ovlivňují průmysl v každé zemi, hloubka a šířka těchto změn předznamenává transformaci celého systému výroby, managementu a řízení. Možnosti miliard lidí spojených komunikačními prostředky s bezprecedentní výpočtovou kapacitou, paměťovou kapacitou a přístupem ke znalostem nemají omezení. A tyto možnosti budou multiplikovány vznikajícím technologickým pokrokem v oblastech umělé inteligence, robotiky, internetu, 3-D tisku, nanotechnologie, biotechnologie, vědy o materiálech, skladování energie a kvantových výpočtů.

Tyto změny samozřejmě produkují výzvy, kterými je třeba se již dnes zabývat a na ně se připravit. V dalším se pokusíme naznačit, jaké jsou to výzvy a co nám mohou přinést, či jak nám zkomplikovat naše životy, které dosud probíhaly více méně lineárně (dá-li se to tak nazvat), a které jsme přes četné potíže zvládali v náš prospěch.

Stejně jako předchozí etapa i tato čtvrtá má potenciál zvýšit globální příjmy a zlepšit kvalitu života populace ve světě. K dnešnímu datu, ti kdo nejvíc získali, jsou konzumenti, kteří si dopřávají přístup k digitálnímu světu. Technologie poskytuje nové produkty a služby, které zvyšují účinnost a radost našemu osobnímu životu.

V budoucnosti – technologické inovace povedou k vedlejším efektům s dlouhodobými zisky efektivity a produktivity. Současně však mohou vést k rostoucímu narušení, zejména v oblasti trhu práce. Automatizace nahrazující živou práci v ekonomice, náhrada dělníků stroji může zhoršit propad mezi kapitálem a prací. Do budoucna se dá říci, že talent víc než kapitál bude reprezentovat kritický faktor produkce.

To ovlivní zásadně trh práce s tím, že oddělí segmenty nízké úrovně pracovních sil od vysoce kvalifikovaných pracovníků, což povede k růstu sociálního napětí. To vede k vysvětlení, proč mnoho dělníků ztrácí iluze a vede k obavám, že jejich příjmy a příjmy jejich dětí budou stagnovat. To také pomáhá vysvětlit, že ve střední třídě ve světě roste přesvědčení a pocit neuspokojení a nespravedlnosti. Ekonomika typu „vítěz bere vše“ nabízí jen omezený přístup střední třídě a vede k omezení demokracie a růstu pocitu opuštěnosti.

Nespokojenost může být poháněna všudypřítomností digitálních technologií a dynamikou informačního pokrytí představovanou sociálními medii. Více než 30 % globální populace používá platformy sociálních medií k propojení, poučení se a sdílení informací. V ideálním světě tyto informace poskytují příležitost pro mezikulturní porozumění a soudržnost. Nicméně mohou rovněž vyvolat a propagovat nerealistická očekávání dosažení úspěchu pro jednotlivce nebo skupinu, stejně jako mohou nabídnout příležitosti pro šíření extrémních myšlenek a ideologií.

2 Průmysl 4.0

2.1 Dopady na podnikání

Všeobecně je přijímáno přesvědčení, že 4. Průmyslová revoluce (dále jen 4IR) probíhající ve všech odvětvích je postavena na technologických inovacích. Celkem existují 4 hlavní efekty 4. Průmyslové revoluce na podnikání – na očekávání spotřebitelů, na zlepšování produktů, na inovace vytvářené ve spolupráci a na organizační formy. Neúprosný posun jednoduché

digitalizace (Třetí průmyslová revoluce) k inovacím založeným na kombinacích technologií (4. Průmyslová revoluce) tlačí podniky ke změně způsobů podnikání.

Česká republika, přestože je vysoce průmyslovou zemí, není na uvedené změny připravena. Proto byl vydán zásadní dokument schválený letos v srpnu pod názvem „Národní iniciativa Průmysl 4.0“. Tato iniciativa v oblasti výzkumu a vývoje navazuje na Národní politiku výzkumu, vývoje a inovací ČR na léta 2016 – 2020.

Sama Iniciativa je rozvržena do 11 kapitol, které lze stručně popsat následovně:

1) Úvod - uvádí přehled národních iniciativ reagujících na FIR spolu s charakteristikou konceptu Průmyslu 4.0.
2) Specifická situace v průmyslu ČR – uvádí pět úrovní zralosti firmy a směry dalšího vývoje a SWOT analýzu.
3) Technologické předpoklady a vize – zdůrazňují hlubokou znalostně podloženou průmyslovou integraci jako jádro Průmyslu 4.0, založenou na informačních a kybernetických technologiích.
4) Nové požadavky na aplikovaný výzkum v ČR – soustředění se na technologicky významné oblasti pro Průmysl 4.0. Uvádí nutnost vzniku páteřní sítě Národních center zaměřených na klíčová témata a systém experimentálních poloprovozů.
5) Bezpečnost systémů – řeší globální bezpečnost, kybernetickou a informační bezpečnost, bezpečnost v kritických infrastrukturách a bezpečnost v energetických, dopravních a materiálových strukturách.
6) Standardizace – současný stav a směry dalšího vývoje.
7) Právní a regulatorní aspekty – současný stav a směry dalšího vývoje, komparace s jinými státy, relevantní legislativa v ČR a EU.
8) Dopady na trh práce, kvalifikaci pracovní síly a sociální dopady – realizací Průmyslu 4.0 dojde ke zvýšení produktivity práce, ale současně k ohrožení nizkokvalifikovaných pracovních sil, zároveň přinese nová pracovní místa, ale pro výše kvalifikovanou pracovní sílu – úkol pro školství.
9) Vzdělávání – současný stav a směry dalšího vývoje. Celý systém musí být nastaven tak, aby předvídal potřeby trhu práce na všech stupních výuky.
10) Průmysl 4.0 a efektivita využívání zdrojů – současný stav a směry dalšího vývoje v energetice, materiálové a lidské logistice, vstupní materiály a odpad, datové okolí továrny.
11) Investice podporující Průmysl 4.0 – současný stav a směry dalšího vývoje, možnosti finanční podpory, aktuální výzvy.

Tento ucelený dokument, jehož je třeba ocenit, pokrývá celou škálu nezbytných úkolů, které bude třeba postupně naplňovat. Je nutno ocenit jeho šíři a důkladnost. Z hlediska naší působnosti je třeba si všimnout oblasti vzdělávání. Už dnes školní výuka nestačí současným nárokům na úroveň absolventů škol. Potřebujeme motivované, podnikavé a kreativní absolventy škol s kritickým myšlením, schopnostmi řešit problémy a rozhodovat se. Rozvoj těchto vlastností bude zcela závislé na kvalitě učitelů a škol. Zvýší se požadavky na schopnost pracovat s informacemi, vytváření systémových koncepcí, umění analyzovat a syntetizovat, znalost matematiky, nacházet logické a sociální dovednosti atd. Rozhodující složkou vzdělání by měla být motivace mladých lidí ke studiu technických a přírodovědných oborů a nikoliv ke snadnějšímu studiu netechnických oborů (ne všech!). Nejdůležitější bude získávání studentů

pro tyto obory, ale na druhé straně rovněž zásadní inovační změny vzdělávacích programů i na těchto školách. Uváděný dokument v kapitole Vzdělávání je velmi důkladný a konkrétní a řeší otázky přípravy na 4IR na všech stupních. Bohužel není v mezích tohoto příspěvku se věnovat této problematice podrobněji.

2.2 Dopady na vládu

Nové technologie a platformy budou stále více umožňovat občanům zabývat se vládou, prosazovat své názory, koordinovat své úsilí a dokonce obcházet dohled veřejných autorit. Současně vláda získá novou technologickou sílu ke zvýšení dohledu nad populací, založenou na všeprostupujících sledovacích systémech a schopnosti kontrolovat digitální infrastrukturu. Nakonec vláda pocítí rostoucí tlak na změnu jejího současného přístupu k veřejné angažovanosti a tvorbu politiky, protože její centrální role řízení politiky se zmenšuje vzhledem k novým zdrojům konkurence, redistribuce a decentralizace moci, umožněné novými technologiemi.

Nakonec, schopnost vládních systémů a veřejných autorit přizpůsobit se, určí jejich životnost. Jestliže prokážou schopnost osvojit si svět disruptivních změn, ovlivňujících jejich transparentnost a efektivnost, umožní jim udržet svoji konkurenceschopnost, potom setrvají. Jestliže se nebudou vyvíjet, potom budou vystaveny rostoucím trablům.

Současné systémy veřejné politiky a rozhodování sledovaly Druhou průmyslovou revoluci, kdy ti co rozhodovali, měli čas problémy studovat a vytvá patřičnou odpověď v rámci regulace. Celý proces se odvíjel lineárně a mechanisticky v duchu přístupu „top-down“.

Tento přístup však už není realizovatelný. Vlivem rychlého tempa změn a dopadů 4. Průmyslové revoluce, zákonodárci a regulační orgány stojí před výzvou bezprecedentního stupně změn a mnozí nebudou schopni je zvládnout. To znamená, že regulátoři se musí adaptovat na rychle se měnící okolí, sami se změnit a musí opravdově porozumět tomu, co vlastně regulují. Aby toho dosáhly, vlády a regulační agentury musí úzce spolupracovat a podnikateli a občanskou společností.

Čtvrtá Průmyslová revoluce hluboce také ovlivnila podstatu národní a mezinárodní bezpečnosti ovlivňující jak pravděpodobnost, tak i povahy konfliktů. Stejně jako dříve jsou válečné události ovlivněny technologickými inovacemi. Moderní konflikty postihující státy jsou rostoucím charakterem „hybridní“, kombinující tradiční techniky bitevních polí s elementy dříve spojovanými s nestátními aktéry. Rozdíl mezi válkou a mírem, bojovníky a nebojovníky a dokonce násilí nebo nenásilí jsou nepříjemně zamlženy. Vývoj technologií ve směru individuálních nebo dokonce biologických zbraní jim usnadňuje jejich použití, takže mohou vyvolat masivní škody. Ale v tomtéž čase poskytuje technologický vývoj možnost redukovat tento dopad násilí vývojem nových způsobů ochrany.

2.3 Dopady na lidstvo

Nakonec FIR nebude měnit jen to, co děláme, ale i to jací jsme. Ovlivní naši identitu a vše co s ní souvisí: pocit soukromí, představu soukromého vlastnictví, konzumní zvyklosti, čas věnovaný práci a čas volna, budování kariéry a pěstování dovedností, setkávání s lidmi a pěstování rodiny. Mění se naše zdraví a poměr k sobě samému a dříve než si pomyslíme, to může vést k lidskému růstu. Ale uvažujeme, zda neúprosná integrace technologií do našich životů nemůže snížit naší stoprocentní lidskou kapacitu, jako je soucítění a spolupráci.

Náš vztah k našim smartfonům je toho příkladem. Neustálé napojení nás připraví o jednu z životně nejdůležitějších předností: čas na pauzu, rozmýšlení, a zapojení se do „bezvýznamných“ konverzací. Největší individuální zpochybnění přinášející informační technologie je ztráta soukromí. Současně revoluce v biotechnologiích a v umělé inteligenci, které redefinují co je to lidské bytí, prodlužováním života, zlepšením zdraví, poznání a schopností nás donutí redefinovat naše morální a etické hranice.

2.4 Formování budoucnosti

Je třeba si jasně uvědomit, že přicházející změny v důsledku technologií nejsou silou, kterou by nebylo možno ovlivňovat a řídit. My všichni jsme zodpovědní za řízení budoucího vývoje v rozhodnutích, které denně děláme jako občané, konzumenti a investoři. Můžeme proto směrovat charakter 4IR do budoucnosti tak, aby reflektovala naše společné cíle a hodnoty. Abychom toho dosáhli, musíme vyvinout prostředky, které nám umožní sledovat, jak technologie ovlivňují naše životy a přetváří naše ekonomické, sociální, kulturní a lidské prostředí. V současnosti jsou vedoucí pracovníci ve vleku tradičního, lineárního myšlení nebo jsou velmi zaujatí současnými krizemi, které vyžadují jejich pozornost, než aby mysleli strategicky o silách, nebezpečích a inovacích formujících budoucnost.

Nakonec to vše dopadne na lidi a jejich hodnoty. Musíme vytvářet budoucnost, která bude pracovat pro nás všechny, postavením lidí na první místo a dát jim možnosti tyto věci ovlivňovat a řídit. V nejvíce pesimistické, nehumánní formě má 4IR potenciál robotizovat humanitu a tak nás připravit o nás samotné. Na druhé straně s využitím lidské kreativity, empatie a řízení, může také povýšit humanitu na novou úroveň, která umožní společné vytváření a sdílení budoucnosti.

2.5 Kritický pohled prof. Zeleného

Pro vyvážený pohled na uváděnou problematiku je třeba vyslechnout prof. Zeleného, který nevybíravým způsobem hodnotí letošní zasedání v Davosu. Zelený nesmírně břitce kritizuje toto zasedání slovy, že sice stojíme na prahu fundamentální změny ve světové ekonomice, avšak zasedání v Davosu bylo jen ohňostrojem marností a hlavně marnivosti. Sešli se tam politici, bankéři, spekulanti a mediální nohsledi z celého světa, hlavně z těch nejzazších, upadajících, dnes již irelevantních výsep a provincií lidského myšlení i ducha. Ekonoma bys tam nezastihl, obzvláště ne autonomního, tj. „bez stranické příslušnosti“; jen něco pseudopolitiků ve službách výše uvedených účastnických kategorií. V kuloárech se všichni ptali hlavně na Trumpa.

Téma tohoto fóra bylo sice jiné (“Mastering the Fourth Industrial Revolution”), ale již po prvním dnu se tím nikdo nezabýval. Vášnivě byly debatovány negativní úrokové míry, ceny nafty, čínské burzy, centrální banky, migrace, brexit, grexit a rozpad EU – ekonomika jen virtuálně a spekulativně. Ti odvážnější tvrdili, že burzy jdou obvykle nahoru, a pak zase dolu, den za dnem, rok za rokem, dekádu za dekádou. Nikdo z politických, bankovních a mediálních ochránců statu quo v Davosu však nevěděl co se děje a proč. Marnost nad marnost.

3 Diskuse a závěry

Jistě je zajímavé přečíst si celý článek prof. Zeleného, ale to nic nemění na faktu, že 4IR je tu (Davos - Nedavos) a že pro průmyslově vyspělé země je to neúprosná výzva, na kterou je

třeba reagovat, jak o tom svědčí vládní materiál a řada thing-tanků, které probíhaly na přelomu roku na nichž jsou ony uvedené výzvy diskutovány a konkretizovány a hlavní téma letošního strojírenského veletrhu.

My, ve školství tuto situaci více či méně pečlivě sledujeme a do blízkého budoucna se k tomu budeme muset racionálně postavit ve smyslu, který nám ukládá vládní materiál Národní iniciativa Průmysl 4.0 v kapitole Vzdělávání.

Použité zdroje

[1] SCHWAB, K. The Four Industrial Revolution“ What It Means, How To Respond. In: Forreign Affairs, December 12, 2015. [přístup 4 Oct. 2016].

[2] MLÁDEK, J. Průmysl 4.0 je cestou k udržení naší konkurenceschopnosti. Dostupné z: http//www.businessinfo.cz [přístup 15. Září 2016].

[3] Národní iniciativa Průmysl 4.0. Ministerstvo průmyslu a obchodu. Dostupné z: http//www.businessinfo.cz [přístup 15.září 2016].

[4] MAŘÍK, V. Průmysl 4.0: výzva pro Českou republiku. Praha: Management Press, 2016. ISBN 978-80-7261-440-0. Česká cesta průmyslu 4.0: Úspora nákladů, vyšší produktivita práce, řešení nedostatku lidí. Svaz průmyslu a dopravy ČR.

[5] Česká republika se nemusí obávat kybernetického věku. Svaz průmyslu a dopravy ČR. Dostupné z:http//www.businessinfo.cz [přístup 16. Září 2016].

[6] ZELENÝ, M. Global economy: What is happening and why? ZET Foundation. February 2016. Dostupné z:///www.milanzeleny.com/en – US//pages/1/ /0/397global – economy - what - is - happening. [přístup 2.9.2016].

Formování postupů provedení daňových kontrol nároku na odpočet výdajů na VaV

Marianna Dražanová a Iryna Prokopenko[1]

Abstrakt

Tento příspěvek uvádí výsledky několikaleté zkušenosti správce daně získané kontrolou odčitatelných položek na VaV. Byla provedená podrobná analýza aktuálních předpisů, pravidel, výkladových pomůcek a postupů kontrolních skupin správce daně v průběhu už provedených daňových kontrol odčitatelných položek na VaV, byly zjištěny chyby a vypracován návrh postupů správce daně pro účely následujících daňových kontrol.

Klíčová slova: odčitatelné položky na VaV, správce daně, daňová kontrola, návrh postupů

Abstract

This article presents the results of the experience of the tax administrator, which were obtained during inspections of tax deductions for research and development. The study was conducted a detailed analysis of the requirements, regulations and actions of regulatory groups when conducting audits of tax deductions for research and development, identified imperfections and developed proposals for future tax audits.

Keywords: tax deductions for R&D, tax administrator, tax audits, proposals

JEL klasifikace: O32

1 Úvod

Nepřímé nástroje podpory VaVaI zahrnují různé formy daňových úlev. Hlavní výhodou těchto nástrojů jsou jejich nediskriminační charakter, což znamená, že poskytnutí práva na jejich využití všech subjektů, které jsou v souladu s požadavky stanovenými v zákoně. Z tohoto hlediska nepřímé nástroje ve větší míře jsou zaměřeny na tržní vztahy a odpovídají jejich charakteru. Navíc, jak ukazuje praxe, nepřímé nástroje se vyznačují relativně nízkými administrativními náklady. Na druhou stranu, rozšíření nepřímých nástrojů podpory VaVaI snižuje jejich účinnost a vliv na dosažení priorit VaVaI politiky.

Jedním z aktuálních nepřímých ekonomických nástrojů podporujících VaV je pro firmy možnost využít daňový odpočet. Hlavním cílem přijetí této daňové úlevy byla podpora VaV jako jednoho z druhů podnikatelských činností firem zaměřeného na zvýšení jejich konkurenceschopnosti. Jak ukázala analýza [2,15], tento ekonomický nástroj používají více

[1] Doc.Ing.Marianna Dražanová,CSc., ředitelka, Institut ekonomických studií a analýz AKADEMIE STING, Brno,
Doc.Ing.Iryna Prokopenko,CSc., Národní univerzita daňové služby Ukrajiny

než 1 000 firem, které mohly snížit daňový základ na 10,5 mld. Kč a tímto ušetřily 1,99 mld. Kč.

Na začátku finanční orgány neměly problém s uznáním legitimity využití daňového odpočtu, ale v poslední době se situace změnila. Finanční úřady zvyšují efektivitu výběru daní a rozšiřují se případy neuznání v rámci kontrol využití tohoto ekonomického nástroje. Jejich argumentace vychází z toho, že provedené VaV nejsou vědecké, nebo získané výsledky nejsou nové. Došlo k řadě soudních sporů, kde probíhají diskuse odborníků o konkrétních vědeckých a technických problémech [1,16; 3,15; 4,14; 5,13; 6,13]. Ale problém je v tom, že ČR nemá dostačující počet odborníků - znalce na danou problematiku. V důsledku toho vzniká odlišná interpretace, především v hodnocení prvku novosti, jako nezbytné podmínky pro uznání odpočtu, nebo zpochybnění hodnocení renomovaných odborníků.

2 Analýza předpisů a pravidel pro uplatnění odečitatelné položky na VaV

Podle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP), ve znění platném pro aktuální rok, lze od základu daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo, za které podává daňové přiznání, při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických práci, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím výzkumu a vývoje.

Náležitosti projektu výzkumu a vývoje jsou uvedené v ustanovení § 34 odst. 5 ZDP, přičemž projektem výzkumu a vývoje se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila a podepsala před zahájením jeho řešení.

ZDP v poznámce k ustanovení § 34 odst. 4 uvádí ustanovení §2 odst.1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Tato poznámka pod čarou sice není dle konstantní judikatury právně závazná, avšak při výkladu tohoto pojmu nelze použít jiný právní předpis, neboť zákon o podpoře výzkumu a vývoje je jediným právním předpisem, který obsahuje definici výzkumu a vývoje, a je z ní tedy možné v dané problematice vycházet.

Dle tohoto zákona o podpoře VaV platného do 30. 06. 2009 se výzkumem a vývojem rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Dále se dle tohoto zákona rozlišuje výzkum (viz. ustanovení §1 písm. a) zákona o podpoře VaV) a vývoj, kterým je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu anebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

Od 01.07.2009 se pro účely zákona o podpoře VaV dle ustanovení §2 odst.1 písm. c) experimentálním vývojem rozumí získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupu nebo služeb. Zároveň je v tomto novelizovaném ustanovení zákona o podpoře VaV pod písmenem d) vymezena inovace, kterou se rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, a organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.

Jako výkladovou pomůcku jak k zákonu o podpoře VaV, tak k odčitatelné položce VaV, lze použít pokyn Ministerstva financí D-288 a příručku OECD, tzv. Frascati manuál, který je zdrojem legislativy VaV platné v ČR, popř. Rámec Společenství pro státní podporu VaV a inovací zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie ze dne 30. 12. 2006. Toto vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu o podpoře VaV, ve které je ve zvláštní části k ustanovení §2 uvedeno následující: „*Zákon definuje pojmy nezbytné k jednoznačnému vymezení práv a povinností účastníků podílejících se na systémy podpory VaV z veřejných prostředků a podmínek této podpory. Definice vycházejí z terminologie užívané v členských zemích Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD)pro statistická šetření v oblasti VaV. Pojmy definovány, vysvětlený a zdůrazněné v periodicky aktualizované příručce Frascati. Tuto metodiku OECD plně převzala i Evropská unie. Pojmy definované v tomto zákoně dále respektují specifika českého jazyka.“,* popř. z důvodové zprávy k zákonu č.110/2009Sb., ve které v bodě K §2odst. 1 uvedeno: „*Pravidla Evropských společenství pro posuzování slučitelnosti veřejné podpory v oblasti VaV a inovací se společným trhem podle čl. 87 a 89 Smlouvy o založení ES jsou pro roky 2007-2013stanovena v Rámci Společenství pro státní podporu VaV a inovací (2006/C 323/01).“*

Jako výkladovou pomůcku lze použít i rozhodnutí správních soudů. Podle rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č.22Ca 332/2007-52 je vývojem jen taková činnost, která obsahuje významný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, přičemž vývoji se do značné míry blíží inovace, která má s vývojem společného to, že je u ní také možné (a v podstatě pravidelné použití stávajících výrobků, dílů, systémů apod., rovněž je jejím cílem zlepšení vlastností určitého výrobku, vychází také např. z praktických zkušeností a do jisté míry se u ní uplatňuje také vyjasnění technické nejistoty (tj. otázky, zda ten který komponent, subsystém lze také vůbec využit pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem a za jakých podmínek). Významným prvkem novosti dle tohoto rozsudku nelze rozumět pouhé prosté zlepšení výkonových charakteristik posuzovaných strojů, zlepšení jejich obsluhy z hlediska jejich ovládání z hlediska bezpečnosti práce apod. Významným prvkem novosti je třeba rozumět takový prvek, který neznamená pouhé zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo jeho materiálu, popř. zlepšení složitějšího výrobku částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, kdy v takovém případě jde o inovací existujícího výrobku, kde nelze postupovat dle §34 odst. 4 ZDP. V případě existence významného prvku novosti však již musí jít o takové zlepšení výrobku, které tuto úroveň významně přesahuje, a již existující výrobek získává např. nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl.

Na základě uvedených výkladových pomůcek je vývojem ve smyslu ustanovení §34 odst. 4 ZDP jen taková činnost, která obsahuje významný (ocenitelný) prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, tj. když řešení problému není hned jasné někomu, kdo je

obeznámen se základními běžnými znalostmi a technikami ve zmíněné oblasti. Od činností VaV je nutné odlišovat činnosti jiné, u kterých absentuje významný prvek novosti či prvek odstranění technické nejistoty. Jedná se například o činnosti v rámci programů průmyslových inovací, které mají c vývojem společného to, že je u nich obvykle použití stávajících výrobků, dílů, subsystémů apod., jejich cílem je zlepšení vlastností určitého výrobku, také vychází např. z praktických zkušeností a do jisté míry se ní uplatňuje vyjasnění technické nejistoty (tj. např. vyjasnění otázky, zda ten který komponent, subsystém lze vůbec využit pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem a za jakých okolností), ale v podstatě nejde o principiálně nová technická řešení, nýbrž pouze o dílčí změny a úpravy stávajících produktů, za použití postupů a technických řešení stávajících. Také se jedná například o činnost odstraňování problémů, v rámci kterého jde o zjištění závad zařízení nebo procesů a výsledkem jsou menší změny standardního zařízení nebo procesů, nebo o úpravu návrhu pro výrobní proces a předvýrobní příprava.

3 Kritéria uplatnitelnosti výdajů na VaV

- každý projekt musí mít prvek novosti a technické nejistoty;
- ocenitelný prvek novosti = např. nové technické řešení, nové lepší parametry (např. menší spotřeba nebo lepší výkon motoru), má nějakou novou přidanou hodnotu, vyšší efektivitu (důležitý je stav před a po vývoji), nižší náklady či nové funkce. Jednoduše řečeno jde o cokoli, co zůstane ve společnosti jako znalost (know-how) a jiné společnosti to musí složitě zjišťovat;
- inkrementální povaha vývoje – nezačíná se od nuly, nýbrž se vychází ze základního a aplikovaného výzkumu;
- je nutno dívat se na projekt optikou společnosti – vždy nová receptura, vždy vlastní vývoj;
- důležité je porovnat stav před a po (vývoj od nuly x inkrementální vývoj – lepší výrobek). Jde o to, co je výstupem a nelze paušalizovat, že vždy jde či nejde o výzkum a vývoj. Jde o to, co poplatník vymyslel v konkrétním případě. Pokud to daný poplatník provádí podle svých standardních postupů, tak ví, jak to má vyrobit a pak by to výzkum a vývoj nebyl;
- prvek technické nejistoty – není přesně známá cesta k výsledku, jde o přítomnost experimentu (např. vyrábím prototyp a zkouším, zda splňuje požadované parametry, když ne koriguji. Experimentem lze rozumět i nultou sérii), rizik (riziko technického nezdaru, riziko spojené s nezdarem experimentu, riziko nenalezení řešení – není přesný plán, jak cíle dosáhnout, přitom je to spojené s velkými náklady, bezpečnost práce – např. soustruh bude pracovat vyšší rychlostí, což zlepšuje jeho vlastnosti, ale zároveň zvyšuje riziko úrazu), *simulací* (zefektivňují vývoj, protože odstraňují chyby ještě před výrobou prototypu, např. mám zadání vytvořit most s určitou tonáží. Je tam obrovské riziko 1. Prototypu, proto používám simulační SW. Avšak nelze nasimulovat vše a za všech podmínek – nikdy nelze nasimulovat reálné prostředí).
- překonání technické nejistoty se děje vývojové kolečko: „Návrh řešení – realizace prototypu – ověření prototypu – změna návrhu“. Vývojové kolečko v podstatě znamená, že vývojáři něco vymyslí, zpracují nákresy, definují prototyp, následně se prototyp vyrábí, otestuje se a teprve poté se dá říci, zda byl daný návrh úspěšný.

4 Ověřování nároku na výdaje VaV, které poplatník vykázal ve svém daňovém přiznání z pohledu daňového řádu a §34 ZDPPO

Zpočátku je nutné posoudit, zda poplatník předložil k prověření nároku na odpočet projekt VaV , splňující náležitosti ustanovení §34 odst. 5 ZDP, které jsou rovněž definovaný v bodu 1. Pokynu D-288. Dle tohoto bodu je z důvodu zajištění důkazního materiálu vyžadována písemná podoba projektu VaV. V projektu VaV musí poplatník vymezit před jeho zahájením svou činnost ve VaV, což je důležité pro další postup při posuzování daňové uznatelnosti dle ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP. V případě, že jsou naplněny tyto podmínky a jedna se tedy o projekt VaV , je nutné posoudit, zda se vůbec jedna o VaV.

Obecné vymezení pojmu VaV obsahuje bod 2. Pokynu D-288, které vychází ze zákona č. 130/2002Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře VaV). Základní znak VaV spočívá v přítomnosti **ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.** Při závěru, že je tento znak naplněn, je nutné zhodnotit poplatníkem deklarované činnosti ve vztahu k bodů 3. a 4. Pokynu D-288, které odlišují činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP a které nikoliv. Teprve u činností spadajících pod bod 3. tohoto pokynu lze náklady na ně vynaložené posoudit dle bodu 5. Pokynu D-288. Tyto náklady je možné uplatnit jako daňové účinný náklad dle ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP.

V oblasti VaV spočívá důkazní břemeno na poplatníkovi (v průběhu daňové kontroly je tato povinnost dána ustanovením §86 odst. 3 písm. c) zákona č.280/2009Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů).

Vždy je nutné posoudit konkrétní případ, neboť vlivem velké variabilnosti problematiky VaV z pohledu daně z příjmů neexistuje univerzální návod, co je a co není daňově uplatnitelným nákladem dle ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP.

5 Stručný popis závěrů správců daně

Jak ukázala analýza provedených kontrol a výsledků, které správci daně, v průběhu několika let ukončili, zřejmé, že poplatníci ve svých daňových přiznáních chybně vykazují a uplatňují prostřednictvím nepřímé podpory slevy na dani dle §34 odst. 4 až 6 ZDP. Lze zhodnotit, že uvedené územní pracoviště bylo v oblasti kontrol slevy na dani na výdaje VaV úspěšné a poskytlo návod i pro další Finanční úřady a jejích územní pracoviště jak mají v případě posuzování uplatněných slev na dani postupovat. V průběhu let i soudy osvědčily správnost postupů správců daně. Toto se ale změnilo v letošním roce, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl, že správce daně nemá technické vzdělání proto, aby rozhodoval, zda poplatníci správně nebo chybně uplatňují slevy na daně.

5.1 Souhrn chyb či pochybení daňových subjektů, která správce daně zjistil, včetně odkazu na stanoviska soudu

Po formální stránce písemnost nazvaná daňovým subjektem jako Projekt:

- postrádala cíle projektu dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení;

- daňový subjekt v projektu uvedl, že zajišťovat řešení projektu bude „kolektiv pracovníků“. V projektu musí být uvedeny konkrétní osoby, které zajistí řešení projektu, tj. u každého pracovníka musí být uvedeno jméno, přímení, kvalifikace a pracovněprávní vztah k zaměstnavateli.
- datum uvedený na projektu u schvalující osoby je pozdější než datum ukončení prací deklarovaných jako VaV, z formálního hlediska byly tedy posuzované projekty zpracovány až po ukončení prací. Projekt VaV musí být sestaven před zahájením řešení projektu, jak ukládá ustanovení §34 odst. 5 ZDP.

V jednom ze svých rozsudků č.1 „…soud u projektu shledal nedostatky spočívající v nedodržení podmínek daných ustanovení §34 odst. 5 ZDP, neboť u nich absentovalo uvedení jména a kvalifikace osob, které na VaV participovaly. Nelze přitom přisvědčit žalobní námitce, že nedostatky v podobě neuvedení křestních jmen a kvalifikace zaměstnanců lze v rámci odvolacího řízení odstranit. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jeho řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nahrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“

Při kontrole VaV správce daně od daňového subjektu požadoval, kromě projektů:

- **poptávku** (porovnal časový interval mezi datem u poptávky a datem u nabídky);
- **nabídku** (ověřil kalkulaci ceny, zda se jedná o cenu konečnou, zda je kalkulována s ohledem na všechna rizika);
- **smlouvu** (zjistil, co bylo předmět VaV);
- **fakturu vystavenou** za projekt (porovnal fakturovanou cenu s cenou uvedenou v nabídce);
- **evidenci nákladů podle jednotlivých podprojektů** (ověřil, zda v nákladech nejsou uvedeny nakoupené služby pořízené od jiných osob a část osobních nákladů – náhrada za dovolenou);
- **e-mailovou komunikaci** s odběratelem, která se tykala zadaných projektů VaV.

V dalším rozsudku č.2 soud uvedl, že „…rozhodně nelze vytýkat, že při posuzování toho, co a jak se vyrábělo, správce daně vycházel z objednávek zákazníků žalobce, z e-mailové komunikace a ze smluv, neboť co jiného by mělo být dokladem o tom, co bylo předmětem smluv než smlouvy samotné a další dokumenty zachycující (věrně, v nezměněné podobě) průběh kontraktačního procesu. Naopak, správní organy správně z těchto listin (popř. dokumentů v elektronického podobě) vycházely (a nejen z nich), neboť to co bylo napsáno, trvá – na rozdíl od zájmů, názorů a postojů účastníků smluvních vztahů, které se mohou vzhledem k běhu času a různým okolnostem (např. vzhledem k hrozbě vydání dodatečného platebního výměru) výrazně (a to ze zcela pochopitelných důvodů) měnit a nemusejí odpovídat jejich původní vůli (proto ostatně zákon č.40/1964 Sb. v §35 odst. 2 stanovil, že právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem).“

Při hodnocení, zda se jedná o VaV patří mezi stěžejní kritérium ocenitelný prvek novosti. Prvek novosti se nemůže vyskytovat opakovaně, tj. **může vzniknout pouze při jeho prvotním vytvoření.**

- Ze strany daňového subjektu nebyl v „Projektech“ definován ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Způsob, kterým daňový subjekt definoval na každém „Projektu“ prvek novosti pouze vymezuje okruh použitých konstrukčních prvků, u nichž tím není popřeno, že se mohly stát při svém vývoji předmětem VaV z pohledu ustanovení §34 odst. 4 a odst. 5 ZDP.
- Daňový subjekt ve svých „Projektech“ popisoval, které nové konstrukční prvky použije, ale neuvedl konkrétní ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nejistoty na výrobku samotném.
- V posuzovaných případech daňový subjekt na „Projektu“ někdy zmiňoval několik prvků novosti. Pokud by se skutečně jednalo o jednotlivé prvky novosti, pak by si tyto již dříve vyvinuté prvky (každý tento prvek) daňový subjekt nemohl uplatnit v jiném projektu jako prvek novosti.
- V posuzovaném případě musí daňový subjekt řádně identifikovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty na daném prototypu nebo výrobku. Výroba nového výrobku nemusí být automaticky VaV ve smyslu §34 odst. 4 a 5 ZDP.
- V posuzovaném případě daňový subjekt u každé písemnosti označené jako „Projekt“ označil za prvek novosti konstrukční prvky, které se vyskytují u více „Projektů“. Každý takový konstrukční prvek se mohl stát vlivem své novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty předmětem samostatného VaV. Novost u takového konstrukčního prvku pak lze ze strany daňového subjektu uvádět pouze při jeho výzkumu či vývoji, nikoliv u každého výrobku, který tento konstrukční prvek obsahuje.

Z rozsudku č.3 soud uvedl, že „ ...Správce daně tedy užívá pojmy „ významný“ a „ocenitelný“ promiskue evidentně proto, aby odlišil VaV od inovace, to však neznamená, že konstruoval novou zákonnou podmínku pro uplatnění odpočtu. VaV ve smyslu ustanovení §34 odst. 4 ZDP může být jen taková činnost, která obsahuje ocenitelný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, přičemž v souladu s §2 odst. 1 zákona o podpoře VaV musí jít o systematickou tvůrčí činnost, vykonávanou za účelem získání nových znalostí (výzkum) nebo využití výsledků výzkumu nebo jiných nebo jiných podnětů (vývoj), mezi které patří i praktické zkušenosti. Od VaV je však nutné odlišovat inovaci, která má s VaV některé shodné znaky – možnost použit stávajících výrobků, dílů, podsystémů atd., cílem je zlepšení vlastností určitého výrobku, vychází také např. z praktických zkušeností a do jisté míry se u ní uplatňuje také vyjasnění technické nejistoty (tj. otázky, zda ten který komponent, subsystém lze vůbec využít pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem za jakých podmínek). Pro odlišení inovace od VaV je podstatné, zda součástí zamýšlených výstupů všech posuzovaných činností podle jednotlivých zadání úkolů byl významný prvek novosti, který je rozlišovacím kritériem. Za takový prvek nelze považovat pouhé zlepšení výkonových charakteristik výrobku či stroje, zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku či stroje na vyšší úroveň nebo jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku či stroje částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, neboť v takovém případě se jedná o inovaci, u níž nelze postupovat podle ustanovení §34 odst. 4 ZDP. Inovací se tedy rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe. V případě existence významného prvku novosti musí jít o takové zlepšení výrobku či stroje, které tuto úroveň významně přesahuje, což znamená, že výrobek či stroj např. získá nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykovávat nemohl.“

6 Návrh postupu správce daně v průběhu následujících daňových kontrol

S ohledem na několikaleté zkušenosti získané kontrolou odčitatelných položek na VaV by měl správce daně od daňového subjektu v průběhu daňové kontroly požadovat a kontrolovat:

1) **Projekty** související s odčitatelnou položkou VaV (důkladně ověřit náležitosti projektu v §34 odst. 5ZDP a pokynu D-288 v bodě 1.
2) **Evidence nákladů podle jednotlivých projektů – podprojektů** (ověřit, zda v nákladech nejsou uvedeny nakoupené služby pořízené od jiných osob a část osobních nákladů – náhrada za dovolenou).
3) **Pokud se jedná o VaV na zakázku (pro odběratele)** a ne pro potřebu daňového subjektu je nutno požadovat:

- **poptávku** (porovnat časový interval mezi datem u poptávky a datem u nabídky);
- **nabídku** (kalkulaci ceny, zda se jedná o cenu konečnou, zda je kalkulována s ohledem na všechna rizika);
- **Smlouvu (zjistit** co bylo předmět VaV)
- **fakturu vystavenou** daňovým subjektem za projekt (porovnat fakturovanou cenu s cenou uvedenou v nabídce)
- **e-mailovou komunikaci** s odběratelem, která se týká zadaných projektů VaV.

4) V případě, že daňový subjekt předloží posudek k VaV, popř. souhrnnou zprávu týkající se VAV, vypracovanou kvalifikovanou odborníky (s certifikátem) je třeba ověřit, zda mu daňový subjekt předložil stejné podklady pro její vyhotovení jako správci daně při kontrole VaV. I když podklady k VaV (důkazní prostředky) vypracuje kvalifikovaná osoba, nelze tvrdit, že se jedná o rozhodnutí jiného státního orgánu a správce daně k tomuto rozhodnutí musí přihlédnout.
5) **Posoudit vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.** Jak ukázala analýza, před zahájením projektu daňový subjekt není schopen posoudit, zda požadovaný stroj (výrobek) je vyrobitelný, v jakých termínech a zda poptávaný úkol splní. Můžeme říci, že existuje riziko, že nemusí dojit ke splnění cílů. Aby daňový subjekt toto riziko eliminoval, navrhuje řešení, které ještě musí ověřit (výpočty, modelováním, výrobou prototypu, testováním apod.). Pokud se daňovému subjektu riziko podaří eliminovat, znamená to, že se mu daří překonat výzkumnou, technickou nejistotu. V některých případech technická nejistota může být natolik velká, že se projekt ani nepovede úspěšně vyvinout. V tomto případě se jedná o VaV. Pokud byl daňový subjekt schopen před zahájením projektu VaV zákazníkovi (odběrateli) předložit termín výroby a cenu výrobku, nebo se dokonce smluvně zavázal v daném termínu za danou cenu výrobek vyrobit, nebylo třeba technickou nejistotu odstraňovat, protože daňový subjekt již před zahájením projektu VaV věděl, že je výrobek vyrobitelný a za jakou cenu je schopný požadovaný výrobek vyrobit. V tomto případě se jedná o běžnou výrobní činnost daňového subjektu a ne o VaV.
6) **Posoudit ocenitelný prvek novosti.** Dívat se na vyvíjený produkt/ technologii/proces optikou korporace, Zaměřit se na to, co je nového oproti dosavadnímu stavu v korporaci (přidaná užitná hodnota, vyšší kvalita, náhrada jedné suroviny za jinou, levnější, nové funkce, ekologičtější provoz, bezpečnější provoz, efektivnější výroba apod.). Cokoliv, co zůstane v korporaci jako znalost (know-how) a jiné korporace by to musely složitě

zjišťovat. Za takový prvek nelze považovat pouhé zlepšení výkonových charakteristik výrobku či stroje na vyšší úroveň nebo jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku či stroje částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, neboť v takovém případě se jedná o inovaci, u níž nelze postupovat podle ustanovení §34 odst. 4 ZDP. Inovací se tedy rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe. **V případě existence významného prvku novosti muší dojít k takovému zlepšení výrobku či stroje, které tuto úroveň významně přesahuje, což znamená, že výrobek či stroj např. získá nové vlastnosti a je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl. Podle předpisů stejný prvek novosti se nemůže vyskytovat opakovaně, tj. může vzniknout pouze při jeho prvotním vytvoření.**

7 Diskuse a závěry

Podrobná analýza dovolila přijít k závěru, že důvodem vysoké rozpracovanosti kontrolních skupin je složitost a zdlouhavost daňového řízení, které bylo zapříčiněno postupem daňových subjektů, kteří ve snaze zabránit kontrolnímu nálezu kontrolních skupin neustále předkládají důkazní prostředky, které je nucen správce daně ověřit, ale také Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (NSS). V tomto Rozhodnutí NSS bylo uvedeno, že „vzhledem k tomu, že projekty stěžovatele je třeba hodnotit i z technického hlediska, přičemž správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, bude na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení §95 odst. 1 daňového řádu“.

Za takové situace úkolem správce daně je najit vhodného soudního znalce v oboru kontrolovaných projektů, který má zkušenost s hodnocením, zná problematiku a je schopen zpracovat posudek ve stanovené lhůtě a za přijatelnou cenu. V případě, že správce daně z nějakého důvodu nenajde vhodného soudního znalce, zvažuje možnost oslovit odborníka z oboru, který však není zapsán v databázích Soudních znalců, ale bude skutečným odborníkem, který objektivně posoudí jednotlivé projekty. V tomto případě by musela tato osoba před správcem daně do protokolu prohlásit, že posudek zpracuje kvalitně a nestranně.

V závěru je nutné říci, že teprve čas ukáže, zda a v jakém rozsahu bude mocí správce daně posuzovat nárok na odpočet výdajů na VaV, neboť kontrolovat pouze formální stránku projektů bude za čas zbytečné, neboť toto se poplatnici naučí a budou správci daně předkládat formálně bezvadné projekty a správci daně budou zatajovány skutečnosti, které by potvrdily opak.

Afilace

Tento příspěvek je výstupem Mezinárodního mezioborového vědeckého výzkumu:

„Implementace evropských hodnot a technologií zdanění na Ukrajině“ Národní univerzita daňové služby Ukrajiny, Irpiň, Ukrajina;

Institutu ekonomických studií a analýz (IESA) AS a katedry daní AS „Implementace evropských hodnot a technologií zdanění (včetně inovačních technologií ve správě daní) v ČR“, MGA 04-02.

Příspěvek vznikl jako výstup ze semestrálního projektu studentů AS 2015/16 „Controlling ve finanční správě“.

Použité zdroje

[1] BURDA, Z. *Odečitatelná položka na výzkum a vývoj v judikatuře správních soudů*, Daně a právo v praxi, Daně a právo v praxi, Vydání: 47, 28.01.2016, In:http://www.vyzkumvyvoj.cz/Data/files/materialy

[2] NEUMAJER, V. *Aktuální daňové zvýhodnění výzkumu a vývoje*, dne 10.02.2015, In: https://avobloguje.wordpress.com/.

[3] NOVOTNÁ, K;, ŘEHÁK, V. a M. KAŠTOVSKÝ. *Využití odpočtu na výzkum a vývoj v praxi*, Daňový expert, Vydání: 3, 26.05.2015, In: http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d50570v62130

[4] RÝDL, P. *Dvakrát si snížit daňový základ? Praktický návod, jak uplatnit odčitatelné položky na výzkum a vývoj*, 17. 2. 2014, In: http://byznys.ihned.cz/podnikani/finance-dane/c1-61716250

[5] TRUHLÁŘOVÁ, M. *Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje*, 26. 2. 2013, In: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/odcitatelna-polozka-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje/

[6] ŽMOLÍK, Ch. *Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje*, Daně a právo v praxi 2013/11, 1.11.2013, In: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d43393v54582.

Novela právnych predpisov v oblasti účtovníctva na Slovensku a v Českej republike vplyvom transpozície Smernice č. 2013/34/EU

Natália Ďuríková, Milena Otavová[1], Jana Gláserová

Abstrakt

Európsky parlament a Rada vydali dňa 26.6.2013 smernicu č. 2013/34/EU o ročných účtovných závierkach a konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach niektorých foriem podnikov. Reagovali tak na neuspokojivý stav v oblasti regulácie finančného účtovníctva, na ktorý poukazovali i jednotlivé členské štáty zvýšeným hlasom vyzývajúcim k zlepšeniu regulácie v danej oblasti. Po vydaní smernice boli členské štáty povinné najneskôr do 1.1.2016 implementovať do svojich národných legislatív ustanovenia smernice. Z tohto dôvodu sa pozrieme na to, ako sa podarilo Českej a Slovenskej republike uskutočniť implementáciu jednotlivých ustanovení smernice a taktiež aké zmeny sa od 1.1.2016 objavili v postupoch účtovania pre účtovné jednotky v oboch krajinách.

Kľúčové slová: európska účtovná smernica, kategorizácia účtovných jednotiek, zmeny v účtovníctve na Slovensku a v Českej republike

Abstract

The European Parliament and The Council has published the Directive no. 2013/34/ EU on the annual accounts, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings on 26.6.2013. They responded to unsatisfactory situation in financial accounting, which was pointed up by many member states appealing to improve the accounting legislation. After publishing the European accounting directive member states were required to implement the provisions of the European accounting directive not later than 01.01.2016. For this reason, we are going to look how was the implementation of the directive carried out by Czech Republic and Slovak Republic as well as how these changes effect the methods of accounting from 1.1.2016 in accounting entities in both countries.

Keywords: European accounting directive, categories of undertakings, changes in accouting of Slovak Republic and Czech Republic

JEL klasifikácia: M41

[1] Ing. Milena Otavová, Ph.D., Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Ústav účetnictví a daní, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: milena.otavova@mendelu.cz

1 Úvod

Už niekoľko desaťročí bolo európske finančné výkazníctvo a účtovníctvo upravené hlavne dvoma európskymi smernicami, smernicou Rady 78/660/EHS o ročných účtovných závierkach a smernicou Rady 83/349/EHS o konsolidovaných účtovných závierkach. Od vzniku týchto smerníc uplynulo už viac ako štvrťstoročie. Je tak viac ako jasné, že za túto dobu si účtovníctvo muselo prejsť určitým vývojom. Smernice síce boli v minulosti niekoľkokrát novelizované, avšak ani jedna z noviel nepredstavovala významný zásah do smerníc. Jednotlivé novely prinášali nové požiadavky, ktoré však boli častokrát nezrozumiteľné a pre účtovné jednotky i pomerne ťažko realizovateľné. (Žárová, 2013)

Všetky vyššie spomínané nedostatky spolu so zvyšujúcim sa hlasom členských štátov vyzývajúcich k potrebe zlepšenia regulácie finančného účtovníctva a výkazníctva tak, aby to malo za výsledok lepšiu porovnateľnosť účtovných informácií naprieč členskými štátmi Európskej únie viedol ku vytvoreniu novej smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU zo dňa 26. Júna 2013 o ročných účtovných závierkach a konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach niektorých foriem podnikov (ďalej len „smernica EU“). Povinnosťou členských štátov je implementovať ustanovenia novej smernice č. 2013/34/EU do 20.7.2015, prípadne v priebehu roku 2016.

Dôvod Európskej únie k vytvoreniu novej smernice je snaha zakotviť do tvorby svojej politiky zásadu „zelená malým a stredným podnikom“. Cieľom smernice je znížiť administratívnu záťaž a zlepšiť tak podnikateľské prostredie pre malé a stredné podniky, ako aj podporiť ich internacionalizáciu. Smernica má harmonizovať požiadavky pre malé, mikro a stredné podniky a zabezpečiť tak komparabilitu a transparentnosť informácií, ktoré tieto účtovné jednotky zverejňujú v účtovných závierkach. Vzhľadom k tomu, že smernica má skôr upresňujúci a kompromisný charakter, jednotlivé členské štáty si tak môžu ustanovenie, v ktorých je im to umožnené, prispôsobiť tak ako sami chcú, môžu od niektorých povinností podniky oslobodiť alebo práve naopak skupine veľkých podnikov udeliť dodatočné povinnosti. (Deloitte, 2014)

Práve kvôli voľnosti jednotlivých členských štátov pri preberaní niektorých ustanovení smernice a jej kompromisnému charakteru sa pozrieme na to, aké zmeny v priniesla implementácia smernice v Českej republike a na Slovensku. Cieľom tohto článku bude zhodnotiť a porovnať implementáciu smernice 2013/34/EU zo dňa 26. Júna 2013 o ročných účtovných závierkach a konsolidovaných účtovných závierkach a súvisejúcich správach niektorých foriem podnikov do národného účtovníctva v Českej republike a na Slovensku na základe naštudovanie zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v Českej republike a zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve na Slovensku ako aj ďalších právnych predpisov, ktoré upravujú postupy účtovania účtovných jednotiek. Pozrieme sa na to, do akej miery bolo nutné tieto predpisy meniť tak, aby boli v súlade s novou prijatou smernicou.

2 Zmeny vyplývajúce z prijatia smernice 2013/34/EU

2.1 Kategorizácia účtovných jednotiek

Bezpochyby najvýznamnejšou zmenou, ktorú priniesla európska smernica je nová kategorizácia účtovných jednotiek podľa ich veľkosti na základe troch kritérií, ktorými sú celkové aktíva, čistý obrat a priemerný prepočítaný počet zamestnancov.

Ako na Slovensku, tak v Českej republike bola prijatá nová kategorizácia účtovných jednotiek, avšak medzi novou kategorizáciou účtovných jednotiek v krajinách môžeme badať určité rozdiely. Na Slovensku rozlišujeme iba tri typy účtovných jednotiek – mikro, malé a veľké, zatiaľ čo v Českej republike existuje navyše ešte aj kategória stredných účtovných jednotiek. Slovensko sa rozhodlo nezaviesť kategóriu stredných účtovných jednotiek a odklonilo sa tak aj od kategórií navrhovaných smernicou. Nastala tým situácia, že kategória veľkých účtovných jednotiek v poňatí Českej republiky je neporovnateľná s veľkými účtovnými jednotkami na Slovensku. Otázkou však ale možno zostáva, či je vôbec potrebné definovať kategóriu veľkých účtovných jednotiek vzhľadom k tomu, týmto podnikom nie sú pridané takmer žiadne ďalšie povinnosti, ktoré by museli splniť v porovnaní s kategóriou stredných účtovných jednotiek a zastúpenie týchto účtovných jednotiek v Českej republike nie je veľké. Zaujímavosťou je, že na Slovensku boli mikro účtovné jednotky zavedené už od roku 2014, zatiaľ čo ostatné kategórie boli pridané až v roku 2015. V Českej republike bola nová kategorizácia účtovných jednotiek zavedená od začiatku roka 2016. Okrem vyššie uvedenému rozdielu v kategorizácii, je medzi krajinami rozdiel i v samotných veľkostných kritériách. Zatiaľ čo Česká republika prevzala so smernice odporúčané kritéria do svojho zákona o účetnictví, Slovensko zvolilo prísnejšiu úpravu.

Takéto rozčlenenie účtovných jednotiek umožňuje následne malým, mikro a stredným účtovným jednotkám využívať určité zjednodušenia či oslobodenia od povinností, ktoré patria pre ostatné účtovné jednotky. Tieto oslobodenia sa týkajú najmä uvádzania informácií v účtovnej závierke, zverejňovania účtovných závierok a výročných správ, ako aj overovania účtovných závierok a výročných správ audítorom.

V súvislosti s novou kategorizáciou účtovných jednotiek má každá kategória účtovných jednotiek definované požiadavky na **zostavenie účtovnej závierky**. V obidvoch krajinách sú všetky účtovné jednotky povinné v rámci účtovnej závierky zostavovať súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky (SR), resp. prílohu (ČR). Česká republika si navyše definuje pre obchodné spoločnosti okrem mikro a malých účtovných jednotiek požiadavku na zostavenie prehľadu o peňažných tokoch a prehľadu o zmenách vlastného kapitálu. Na Slovensku majú povinnosť zostavovať tieto ďalšie dva prehľady veľké účtovné jednotky, ktoré musia vykazovať v poznámkach k účtovnej závierke.

Pre každú veľkostnú kategóriu účtovných jednotiek sú na Slovensku definované osobitné požiadavky na zostavenie účtovnej závierky a preto pre každú kategóriu účtovných jednotiek je vypracované samostatné opatrenie, ktoré túto oblasť upravuje. Mikro účtovné jednotky môžu na základe svojho opatrenia zostavovať zjednodušenú účtovnú závierku (súvaha na strane aktív obsahuje iba údaje v netto hodnote, výkaz ziskov a strát má znížený počet vykazovaných položiek a v poznámkach je výrazne skrátený rozsah informácií). (Turóciová, 2014)

Zníženie administratívneho zaťaženia mikro účtovných jednotiek v sebe zahŕňa zjednodušené postupy oceňovania, účtovania a taktiež vykazovania. Mikro účtovné jednotky neúčtujú o časovom rozlíšení nákladov a výnosov ak sa jedná o náklady a výnosy, ktoré sú nevýznamné a takéto plnenia sa v účtovnej jednotke pravidelne každoročne opakujú (napr. náklady na telefónne poplatky, predplatné atď.).

V Českej republike Zákon o účetnictví umožňuje zostavovať účtovnú závierku v skrátenom rozsahu tým účtovným jednotkám, ktoré nie sú povinné mať účtovnú závierku overenú audítorom. Jedná sa tak o mikro účtovné jednotky bez povinnosti auditu a malé účtovné jednotky bez povinnosti auditu.

Tab. 1 Účtovná závierka

	Smernica EU	**Slovenská republika**	**Česká republika**
Skrátená súvaha	Mikro a malé podniky	Mikro účtovné jednotky	Mikro a malé podniky nepodliehajúce auditu
Výkaz ziskov a strát v skrátenom rozsahu	Mikro, malé a stredné podniky	Mikro účtovné jednotky	Mikro a malé účtovné jednotky bez povinnosti a zároveň tieto ÚJ nesmú byť obchodnými spoločnosťami
Príloha (ČR) / Poznámky (SR)	Zjednodušenia vo vykazovaní informácií v poznámkach neumožňuje, avšak smernica mení obsah informácií zverejňovaných v poznámkach	S veľkosťou účtovnej jednotky rastú i požiadavky na informácie uvádzané v poznámkach	S veľkosťou účtovnej jednotky rastú i požiadavky na informácie uvádzané v prílohe

Zdroj: vlastné spracovanie

V súvislosti s novou kategorizáciou účtovných jednotiek Česká republika zaviedla ešte i nové kategórie pre skupiny účtovných jednotiek. Slovensko však kategorizáciu konsolidačných skupín nezaviedlo. Česká republika nahradzuje pojem konsolidačný celok pojmom skupina účtovných jednotiek a v zákone o účetnictví definuje malú, strednú a veľkú skupinu účtovných jednotiek. V súlade s ustanoveniami smernice EU ČR využila možnosť oslobodiť malú skupinu účtovných jednotiek od zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky, ak žiadna z účtovných jednotiek v skupine nie je subjektom verejného záujmu.

Slovensko síce novú terminológiu skupín účtovných jednotiek zo smernice neprevzalo, avšak porovnaním so smernicou zistíme, že slovenská úprava umožňuje oslobodiť od zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky okrem malých skupín účtovných jednotiek i skupiny účtovných jednotiek stredné. Túto možnosť tak prevzalo z ustanovení smernice a účinnosť nadobudlo od 1.1.2016. Na základe uvedeného môžeme skonštatovať, že na Slovensku do kategórie oslobodených účtovných jednotiek od zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky spadá väčšia časť účtovných jednotiek než v Českej republike a to z dôvodu využitia oslobodenia nielen pre malé skupiny účtovných jednotiek, ale taktiež stredne veľké skupiny účtovných jednotiek a to v súlade s ustanoveniami smernice EU.

2.2 Ďalšie zmeny v zákonoch o účtovníctve na Slovensku a v Českej republike

Jednou zo zmien je i zaradenie definície **subjektu verejného záujmu** do zákonov o účtovníctve v obidvoch krajinách. Na **Slovensku** táto definícia bola zavedená do zákona o účtovníctve od 1.1.2015. V súčasnosti nájdeme subjekt verejného záujmu vymedzený ako v zákone o účtovníctve, tak v zákone č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite, pričom skupiny subjektov verejného záujmu sú v týchto právnych predpisoch definované mierne odlišne. Dôvod, prečo tomu tak je, vidí KPMG (2014) v tom, že každý zo zákonov si tieto subjekty definuje pre svoje účely. Zatiaľ čo zákon o štatutárnom audite kladie na audítorov účtovnej závierky subjektov verejného záujmu prísnejšie požiadavky, zákon o účtovníctve preto, lebo na tieto subjekty sa nevzťahujú ustanovenia o mikro, malých a veľkých účtovných jednotkách. V Českej republike bola definícia subjektu verejného záujmu presunutá zo zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech do novelizovaného zákona o účetnictví. Jedná sa tak iba o vecnú

zmenu v zákone o účetnictví od 1.1.2016, samotná definícia subjektu verejného záujmu zostáva bez zmien.

Od 1.1.2016 je do zákona o účetnictví Českej republiky späť vrátené **jednoduché účtovníctvo** založené na príjmoch a výdajoch. Zákon prináša novú úpravu režimu jednoduchého účtovníctva a možnosť použitia určenými účtovnými jednotkami pri splnení stanovených podmienok. Jednoduché účtovníctvo sa dostáva do zákona opäť po niekoľkých rokoch, keď bolo zákonom o účetnictví s účinnosťou od 1.1.2004 zrušené. I napriek tomu mohli určité účtovné jednotky viesť jednoduché účtovníctvo naďalej. Táto pôvodná výnimka sa však stala akousi trvalou záležitosťou a tieto účtovné jednotky naďalej postupovali v praxi už podľa neplatného zákona.

Súčasná úprava jednoduchého účtovníctva tak reflektuje spoločenský dopyt po jednoduchom účtovníctve malými účtovnými jednotkami, ktoré nie sú primárne založené za účelom podnikania, ale skôr vykonávajú spoločensky prospešnú činnosť. Rozsah jednoduchého účtovníctva je preto pre potreby týchto menších účtovných jednotiek a zároveň požiadavky na vykazovanie ich finančnej pozície sú celkom postačujúce a nekladie na ne ďalšie administratívne a finančné nároky. (Běhounek, 2016)

Na Slovensku výrazné zmeny v oblasti jednoduchého účtovníctva nenastali. Jednoduché účtovníctvo bolo predmetom účtovníctva spolu s účtovníctvom podvojným a určité ÚJ mohli jednoduché účtovníctvo používať i doteraz. Od 1.1.2016 sú medzi subjekty, ktoré môžu účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva, zaradené novo i občianske združenia a ich organizačné zložky, ak nie sú subjektom verejnej správy. Príčinou pridania poslednej podmienky, bola centralizácia homogénnych účtovných údajov pri konsolidácii v oblasti verejnej správy.

Povinnosť zostavovať **správu o platbách vládam** vyplýva zo smernice EÚ. Túto povinnosť zaviedli obidve skúmané krajiny s účinnosťou od 1.1.2016. V tejto správe musia účtovné jednotky zverejňovať významné platby, ktoré účtovná jednotka odvádza orgánom správy príslušného štátu, v ktorom pôsobí. Smernica EU si dáva týmto stanovením povinných správ o platbách za cieľ zvýšiť transparentnosť týchto platieb. V správe by mali byť uvedené platby, ktoré sú porovnateľné s platbami, ktoré zverejňuje podnik zúčastňujúci sa iniciatívy pre transparentnosť v ťažobnom priemysle (EITI). Tieto správy by mali slúžiť na to, aby uľahčili vládam krajín s bohatými zdrojmi uplatňovať zásady a kritériá EITI a zodpovedať sa tak svojím občanom za platby, ktoré tieto vlády prijímajú od týchto podnikov.

3 Zmeny v postupoch účtovania od 1.1.2016

Implementácie smernice EU si ako na Slovensku, tak aj v Českej republike vyžiadala zmeny aj v postupoch účtovania pre účtovné jednotky. Na Slovensku sa pozrieme aké zmeny to vyvolalo v Opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra **2002 č. 23054/2002-92**, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania v PU“). V Českej republike implementácia smernice priniesla zmeny a novinky do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (ďalej len „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Ako si môžeme všimnúť smernica ovplyvnila nielen zákony o účtovníctve v jednotlivých krajinách, ale mala dopady aj na postupy účtovania pre podnikateľov v jednotlivých krajinách.

Nasledujúca tabuľka uvádza základné zmeny, ku ktorých došlo od 1.1. 2016 vo vyhláške č. 500/2002 Sb. pre podnikateľov v Českej republike a následne porovnanie s tým, či k rovnakej zmene došlo i na Slovensku, prípadne ako je daná oblasť na Slovensku upravená.

Tab. 2 Zmeny vo vyhláške č. 500/2002 Sb. v Českej republike a porovnanie s úpravou na Slovensku

Zmeny od 1.1.2016	**Česká republika**	**Slovenská republika**
Zriaďovacie výdavky	Nebudú už vykazované ako dlhodobý nehmotný majetok; tie, ktoré novovznikajúca ÚJ vynaloží po 1.1.2016 budú účtované ako náklady.	Z novely zákona o účtovníctve a postupov účtovania s účinnosťou od 20.3.2009 vyplýva, že zriaďovacie náklady sa už v Slovenskej republike nepovažujú za dlhodobý nehmotný majetok. Náklady spojené so zriadením a vznikom účtovnej jednotky budú zaúčtované do nákladov.
Goodwill	Zavedenie hornej hranice pre odpisovanie goodwillu, a to na 120 mesiacov; ÚJ sa môže rozhodnúť o dobe odpisovania; takéto nové obmedzenie sa bude vzťahovať aj na goodwill, o ktorom je účtované pred novelou	Odpisovanie goodwillu je upravené v zákone o účtovníctve, ktorý uvádza: ak účtovná jednotka vie spoľahlivo odhadnúť životnosť goodwillu a aktivovaných nákladov na vývoj, bude ich odpisovať počas tejto doby. V opačnom prípade musí goodwill a aktivované náklady na vývoj odpísať najneskôr do piatich rokov od ich obstarania. Toto ustanovenie je účinné od 1.1.2016. Obmedzenie doby odpisovania goodwillu vyplýva z požiadaviek smernice EU.
Zásoby vlastnej výroby	Účtovanie v novej skupine nákladov „58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“ namiesto účtovania o zmene stavu zásob vytvorených vlastnou činnosťou do výnosov v účtovnej skupine „61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti“.	Aj účtovanie zostalo bez zmien, o zmene stavu zásob vytvorených vlastnou činnosťou sa účtuje do príslušných účtov účtovej skupiny „61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.“
Oceňovanie zásob vlastnej výroby	Ocenenie vlastných nákladov: v skutočnej výške alebo podľa spôsobu kalkulácie výroby a súčasne do ocenenia zásob je potrebné zahrnúť nielen priame náklady, ale aj pomernú časť nepriamych nákladov, ktoré je možné k danému produktu priradiť a ktoré sa vzťahujú k obdobiu činnosti.	K žiadnym zmenám od 1.1.2016 nedochádza, vlastné náklady pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou sa ocenia buď vo svojej skutočnej výške, alebo vo výške vlastných nákladov podľa operatívnych (plánových) kalkulácií.

Mimoriadne náklady a výnosy	Samostatné vykazovanie mimoriadnych nákladov a výnosov sa novelou ruší.	Na Slovensku dochádza k zrušeniu mimoriadnej činnosti s účinnosťou už od 31. decembra 2014, čím úplne zanikajú napríklad účtovné skupiny 58 – Mimoriadne náklady a 68 – Mimoriadne výnosy. Skutočnosti, ktoré predstavovali mimoriadnu činnosť sa účtujú v rámci hospodárskej činnosti.
Aktivácia zásob a majetku	Nebude už viac účtovaná do výnosov, ale bude sa účtovať ako zníženie nákladov v prospech účtu z účtovnej skupiny „58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“.	Žiadna zmena v tejto oblasti nenastala, i naďalej sa aktivácia účtuje do výnosov.
Účtovanie o prijatých daroch	Novelou sa mení i účtovanie o prijatých daroch, ktoré už nebudú účtované ako zvýšenie kapitálu v prospech účtu 413 - Ostatní kapitálové fondy, ale ako iné provozné výnosy.	K žiadnym zmenám nedošlo. Dary sa i naďalej účtujú do výnosov, v iba v prípade, že sa jedná o dlhodobý a nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok nadobudnutý bezodplatne od spoločníkov alebo členov, ktorým sa nezvyšuje základné imanie sa účtuje na ťarchu účtovej skupiny 04 - Obstaranie dlhodobého majetok a súvzťažne v prospech účtu 413 - ostatné kapitálové fondy.
Dotácie	Novo vložený odstavec zaoberajúci sa účtovaním dotácie a definovaním toho, čo sa vôbec za dotáciu považuje. Stanovuje, že v prípade dotácie na zaobstaranie majetku alebo úhradu úrokov zahrnovaných do ocenenia majetku sa musí hodnota tejto dotácie znížiť o ocenenie dlhodobého hmotného a nehmotného majetku a jeho technické zhodnotenie.	Oblasť dotácií neprešla od 1.1.2016 žiadnymi zmenami.

Zdroj: vlastné spracovanie

Súčasne s novelou zákona o účetnictví v Českej republike dochádza i k novele vyhlášky č. 500/2002 Sb..Dôvodová správa k novele vyhlášky uvádza, že dôvodom predloženia návrhu vyhlášky je predovšetkým dokončenie transpozície smernice Europského parlamentu a Rady 2013/34/EU zo dňa 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach niektorých foriem podnikov. Cieľom tejto novely vyhlášky je upraviť v súlade s novelizovaným zákonom o účetnictví účtovné metódy a taktiež stanoviť nové usporiadanie, označenie a obsahové vymedzenie položiek účtovných výkazov. Podnikatelia, ktorí účtujú v sústave podvojného účtovníctva tak budú určite musieť zohľadniť v svojom účtovníctve zmeny, ktoré sú nariadené novelou vyhlášky č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb.,pro podnikatele.

V Českej republike prináša novela vyhlášky nový spôsob **účtovania o zásobách vlastnej výroby**. Doposiaľ platilo, že o zmene stavu zásob vytvorených vlastnou činnosťou sa účtovalo do výnosov v účtovej skupine „61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti“. Novelou dochádza k zmene, kedy zásoby vlastnej výroby budú účtované prostredníctvom príslušného

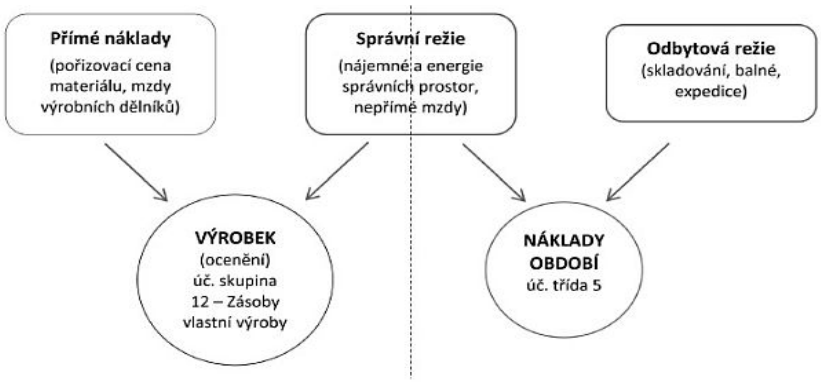
účtu v nové účtové skupine nákladov „58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“. Prírastok nedokončenej výroby, polotovarov, výrobkov a mladých a ostatných zvierat a ich skupín, tak bude zaúčtovaný v prospech (DAL) tohto účtu, úbytok týchto zásob naopak na jeho vrub. Dá sa však povedať, že samotný vplyv na výsledok hospodárenia je samozrejme rovnaký, či už sme tieto zásoby vlastnej výroby účtovali do výnosov na stranu DAL (čo zvyšuje výsledok hospodárenia) alebo to budeme účtovať podľa novej právnej úpravy, ktorá hovorí o účtovaní prírastku zásoby na stranu DAL nákladového účtu, tj. dôjde tak ku zníženiu nákladov (v tomto prípade to vedie ku menšiemu konečnému zostatku nákladového účtu, a tým opäť ku väčšiemu výsledku hospodárenia).

Zmena v účtovaní o zmene stavu zásob vlastnej výroby spôsobila **zmenu vo výkaze ziskov a strát**. Nová štruktúra výkazu ziskov a strát vyvolaná zmenou účtovania o zásobách vlastnej výroby bude mať za následok, že **ovplyvní obrat** podľa zákona o účetnictví, pretože za ročný úhrn čistého obratu sa podľa tohto zákona rozumie výška výnosov znížená o predajné zľavy. Tým, že dnes sa už o zmene stavu zásob vlastnej výroby neúčtuje do výnosov, ale do nákladov, nebude do obratu od 1.1.2016 zahrnutá nedokončená výroba, ktorá sa už dnes zobrazí v nákladových účtoch. (T**ruhlářová, 2016)**

Oceňovanie zásob vlastnej výroby prešlo taktiež novelizáciou. Rovnaké zostáva to, že účtovná jednotka si môže vybrať či bude vlastné náklady u zásob vytvorených vlastnou činnosťou buď v skutočnej výške alebo podľa spôsobu kalkulácie výroby, ktorú si stanovuje účtovná jednotka. Do vlastných nákladov však novela vyžaduje zahrnúť nielen náklady priame, ale aj príslušnú časť nákladov nepriamych, ktoré sa dajú k danému produktu priradiť a ktoré sa vzťahujú k danému obdobiu. Podľa novely sú z ocenenia zásob vylúčené náklady na predaj (skladovanie, balenie, expedícia), ktoré sú tak ako uvádza Froschová (2015) nie nákladmi vo fáze výroby, ale nákladmi, ktoré vznikajú vo fáze odbytu. Metódu ocenenia si zvolí účtovná jednotka sama s ohľadom na povinnosti dané zákonom, hlavne v súlade s princípom významnosti a verného a poctivého obrazu skutočnosti.

Otázkou zostáva, ako účtovná jednotka naloží s priradením pomernej časti nepriamych nákladov. Názorne nám kalkuláciu priamych a nepriamych nákladov znázorňuje nasledujúci obrázok. Ako vidíme ocenenie zásob vlastnej výroby sa skladá z priamych nákladov a súčasne obsahuje i časť správnej réžie. Je preto potrebné stanoviť si nejaký kľúč, ktorý bude vhodný na kalkuláciu týchto nákladov na jednotlivé činnosti výrobného procesu. Z tohto dôvodu musia účtovné jednotky od 1.1.2016 prehodnotiť metodiku používanej kalkulácie výroby, tak aby boli tieto účtovné metódy v súlade s novými požiadavkami účtovných predpisov.

Obrázok 1: Kalkulácia nákladov



Zdroj: Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016, 2015

Vzhľadom k tomu, že zmeny v spôsobe ocenenia sú považované za zmenu účtovnej metódy, z dôvodovej správy k novele vyhlášky vyplýva, že účtovná jednotka bude v dôsledku zmeny metódy ocenenia nákladov u zásob, ktoré boli vytvorené vlastnou činnosťou došlo, účtovať o zmene metódy štandardným spôsobom a zaúčtuje s ohľadom na významnosť vzniknuté rozdiely z ocenenia. Tieto rozdiely z precenenia, tak ako uvádza Mrozek (2015), pokiaľ sa jedná o významné rozdiely, museli byť následne zaúčtované k 1.1.2016 na príslušnom účte účtovej skupiny 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, teda napr. 425-Jiný výsledek hospodaření minulých let. Rozdiely, ktoré sú nevýznamné sa premietnu do nákladových alebo výnosových účtov bežného obdobia. Zmena účtovnej metódy nie je jednoduchou záležitosťou a vyžaduje si od účtovných jednotiek dostatočnú pozornosť, aby v období účtovných závierok neboli tieto subjekty vystavené príliš veľkému stresu a zároveň tieto účtovné jednotky čelia obrovskému tlaku, aby si svoje interné predpisy a účtovné postupy nastavili v súlade s novými právnymi predpismi.

Významnou zmenou je aj **zrušenie mimoriadneho výsledku hospodárenia**, kde mimoriadne náklady a výnosy sa rozpadnú do položiek ako Jiné provozní výnosy, Jiné provozní náklady, Ostatní finanční výnosy a Ostatní finanční náklady. Dochádza tak k zrušeniu samostatného vykazovania mimoriadnych nákladov a výnosov, ktoré ak účtovnej jednotke vzniknú, budú vykazované ako iný výsledok hospodárenia. Dôvodová správa uvádza, že k zrušeniu samostatného vykazovania mimoriadnych nákladov a výnosov dochádza pretože smernica EU nepožaduje samostatné vykazovanie mimoriadnych nákladov a mimoriadnych výnosov. Stačí, ak tieto údaje budú uvedené v prílohe v účtovnej závierke.

V novele vyhlášky č. 500/2002 Sb. pre podnikateľov môžeme nájsť pomerne významne upravenú i časť, ktorá sa venuje vymedzeniu informácií, ktoré musia účtovné jednotky vykazovať v **prílohe k účtovnej závierke**. Vyplýva to z toho, že od 1.1.2016 došlo v Českej republike k vyššie spomínanej zmene v kategorizácii účtovných jednotiek ako dôsledok implementácie európskej smernice, čo je následne rozhodujúce i pre stanovenie povinností vo vykazovaní informácii v prílohe k účtovnej závierke. Podľa toho do akej kategórie daná účtovná jednotka spadá, sú stanovené povinnosti vykazovania informácií.

Tak ako v Českej republike i na Slovensku sú novelizované s účinnosťou od 31.12.2015 a 1.1.2016 okrem zákona o účtovníctve aj postupy účtovania v PU. Týmto opatrením sa nanovo zadefinovali pojmy ako napríklad **skupina účtovných jednotiek, prepojené účtovné jednotky a účtovné jednotky so spoločným rozhodujúcim vplyvom,** obsahová náplň účtov 062, 066, 351, 355, 361, 365 a 471, ako aj ďalšie zmeny.

S účinnosťou od 31.12.2015 sa dopĺňa do postupov účtovania v PU niekoľko definícií. Pod prepojenými účtovnými jednotkami sa rozumejú dve alebo viaceré účtovné jednotky v rámci skupiny. Skupinou účtovných jednotiek je materská účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky. Pod spoločným rozhodujúcim vplyvom sa rozumie zmluvne dohodnuté zdieľanie rozhodujúceho vplyvu.

Zmeny v názvoch účtov v rámcovej účtovnej osnove, ktorá je prílohou k postupom účtovania v PU, sú uvedené v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 3 Názvy účtov

Názov účtov do 30. 12. 2015	**Názov účtov od 31. 12. 2015**
066 – Pôžičky účtovnej jednotke v rámci podielovej účasti	066 – Pôžičky prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti
351 – Pohľadávky v rámci podielovej účasti	351 – Pohľadávky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci

	podielovej účasti
361 – Záväzky v rámci podielovej účasti	361 – Záväzky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti
471 – Dlhodobé záväzky v rámci podielovej účasti	471 – Dlhodobé záväzky voči prepojeným účtovným jednotkám a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti

Zdroj: Informácia o novele opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 14 . novembra 2007 č. MF/2 4342/200 7 - 74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení neskorších predpisov, 2016

V nadväznosti na zmenu zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov sa v postupoch účtovania pre PU upravuje **postup účtovania dlžníka v reštrukturalizácii a uplatnenia pohľadávky veriteľa voči dlžníkovi.** Ustanovenie postupov účtovania sa zosúlaďuje so zákonom o účtovníctve, podľa ktorého sa účtovné knihy uzatvárajú ku dňu, ktorý predchádza dňu vstupu do likvidácie alebo dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu. Nižšie uvedené zmeny vstupujú do platnosti od 31.12.2015. Na základe novely postupov účtovania pre PU sa jedná o tieto zmeny:

1) Ustanovuje sa účtovanie u dlžníka, konkrétne dochádza k:

- úprave výšky zaúčtovaného záväzku a účtovanie záväzku, ktorý nie je v účtovníctve zaúčtovaný, na základe potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom,
- účtovaniu vydania akcií alebo iných majetkových účastí na účel výmeny za pohľadávku,
- účtovaniu uspokojenia pôvodnej pohľadávky veriteľa zo zisku alebo iných vlastných zdrojov dlžníka po splnení reštrukturalizačného plánu.

2) Ustanovuje sa taktiež účtovanie u veriteľa, a to účtovanie:

- opravných položiek,
- uspokojenia pôvodnej pohľadávky vydaním akcií alebo iných majetkových účastí počas plnenia štrukturalizačného plánu,
- odpisu neuspokojenej hodnoty pohľadávky uspokojenia pôvodnej hodnoty pohľadávky z vytvoreného zisku alebo iných vlastných zdrojov po splnení reštrukturalizačného plánu. (Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica, 2016)

Tým, že zákon o účtovníctve je v poslednej dobe významne novelizovaný a jednou zo zmien je aj **vypustenie možnosti oceňovania reprodukčnou obstarávacou cenou**, takáto zmena sa premietla aj do postupov účtovania pre PU s účinnosťou od 1.1.2016. Upresňujú sa ustanovenia postupov účtovania týkajúce sa oceňovania dlhodobého hmotného a nehmotného majetku, ktorý bol novo zistený pri inventarizácii, majetku bezodplatne nadobudnutého (dar) okrem peňažných prostriedkov, cenín a pohľadávok ocenených menovitými hodnotami, majetku preradeného z osobného vlastníctva do podnikania okrem peňažných prostriedkov, cenín a pohľadávok ocenených menovitými hodnotami a taktiež postupy účtovania o oceňovaní zvierat vlastného chovu, príchovkov a prírastkov zvierat. Zatiaľ čo v prvých troch prípadoch je ocenenie reprodukčnou obstarávacou cenou nahradené reálnou hodnotou, tak v poslednom prípade (u zvierat vlastného chovu, príchovkov a prírastkov zvierat) je ocenenie reprodukčnou obstarávacou cenou nahradené vlastnými nákladmi. Tieto ustanovenia postupov účtovania pre PU sa tak zosúlaďujú s novým znením zákona o účtovníctve. (Farkaš, 2016)

Zároveň v nadväznosti na zmenu v zákone o účtovníctve týkajúcu sa zavedenia **definície podielovej účasti**, je potrebné túto definíciu preniesť i do postupov účtovania v PU a to do

viacerých ustanovení. Pojmom podielová účasť je od 1.1.2016 nahradený doteraz používaný pojem podstatný vplyv. Zatiaľ čo pod podstatným vplyvom sa rozumel najmenej 20 % podiel na hlasovacích právach v inej účtovne jednotke, tak podielovou účasťou je najmenej 20 % podiel na základnom imaní (nie na hlasovacích právach).

Ďalšou zmenou, ktorá sa objavuje v súvislosti s novým zákonom č. 440/2015 Z.z. o športe, je vložené do postupov účtovania v PU vložené ustanovenie o **účtovaní tzv. sponzorského**, pod ktorým sa rozumie nárok na peňažné alebo nepeňažné plnenie na základe uzavretej zmluvy o sponzorstve v športe. Povinnosť časovo rozlišovať do výnosov sponzorské majú účtovné jednotky v tých účtovných obdobiach, v ktorých im vznikajú náklady hradené z prijatého sponzorského. Predmetom úpravy je povinnosť časovo rozlišovať poskytnuté sponzorské do nákladov v tých účtovných obdobiach, na ktoré sa vzťahuje povinnosť sponzorovanému poskytnúť reklamu alebo iné plnenia voči sponzorovi. (účtuj.sk, 2015)

Tak ako uvádza novela postupov účtovania v PU, nárok na sponzorské sa účtuje na ťarchu účtu 347 – Ostatné dotácie, so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti alebo v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období. Poskytnuté sponzorské sa účtuje na ťarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť alebo sa časovo rozlišuje.

4 Záver

Transpozícia smernice EU si vyžiadala v jednotlivých členských štátoch novelizácie právnych predpisov v oblasti účtovníctva. V Českej republike si táto transpozícia vyžiadala jednu novelizáciu zákona o účetnictví, ktorá nadobudla účinnosť 1.1.2016. Česká republika sa tak rozhodla zaviesť všetky zmeny vyplývajúce zo smernice EU k jednému okamžiku, čo môže byť pre niektoré účtovné jednotky nie úplne vyhovujúce, vzhľadom k tomu, že môže byť pre ne náročné zorientovať v tak veľkom množstve zmien prijatých jednorázovo. Slovenská republika sa rozhodla implementovať smernicu EU v niekoľkých krokoch. Zákon o účtovníctve bol novelizovaný k 1.1.2014, 1.1.2015, 1.7.2015, 1.1.2016 a 17.6.2016. Na Slovensku tak došlo k postupnému zavádzaniu zmien, čo môže byť pre niektoré účtovné jednotky vhodnejšie, pretože majú tak dostatok času, aby sa dokázali v jednotlivých zmenách zorientovať. Okrem novelizácií jednotlivých zákonov o účtovníctve, boli novelizované v Českej republike i vyhláška č. 500/2002 Sb., a na Slovensku zase Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra **2002 č. 23054/2002-92.** Uvedené postupy účtovania prešli novelizáciou najmä z dôvodu, aby boli aj tieto predpisy v súlade so zmenenými zákonmi o účtovníctve.

Cieľ, ktorý si kládla nová smernica EU bolo zníženie administratívnej náročnosti pre malé a stredné podniky. Po preskúmaní jednotlivých zmien, ktoré vznikli implementáciou smerníc v zákonoch o účtovníctve, môžeme skonštatovať, že obidve krajiny preberajú zo smernice zjednodušenia týkajúce mikro a malých účtovných jednotiek tak, aby bol naplnený cieľ smernice EU. Zrejme najdôležitejšou zmenou spomedzi všetkých je zavedenie novej kategorizácie účtovných jednotiek. Čo však môžeme podotknúť je, že zatiaľ čo Česká republika preberá kritéria pre kategorizáciu účtovných jednotiek a konsolidačných skupín plne v súlade so smernicou, tak Slovensko v určitých oblastiach stanovuje prísnejšie kritériá. Navyše Slovenská republika sa rozhodla neprebrať všetky kategórie účtovných jednotiek, ako navrhovala smernica EU a i samotné veľkostné kritéria si prispôsobila podľa seba. Toto však môže viesť k tomu, že nebudeme schopní porovnať medzi sebou stredné a veľké účtovné jednotky na Slovensku a v Českej republike. Každá z krajín ma zavedené iné kritériá, na základe ktorých sú účtovné jednotky začlenené do kategórie veľkých účtovných jednotiek. Na

základe novej kategorizácie účtovných jednotiek nastali i zmeny v oblasti zostavovania účtovných závierok a ich zverejňovania, kde je taktiež rozdiel medzi slovenskou a českou úpravou. Na Slovensku má každá kategória účtovných jednotiek svoje vlastné opatrenie, na základe ktorého zostavuje účtovnú závierku. V Českej republike je problematika účtovnej závierky riešená spoločne pre všetky kategórie účtovných jednotiek v jednej vyhláške. Na jednej strane účtovné jednotky tak nemusia vyhľadávať informácie vo viacerých predpisoch, stačí sa pozrieť do jednej vyhlášky kde nájdu všetky informácie, na druhej strane však za prehľadnejší spôsob považujem spôsob úpravy na Slovensku. Odlišnosti môžeme spozorovať aj v štruktúrach výkazov a vymedzení subjektov, ktoré zostavujú účtovnú závierku v plnom a ktorým je umožnené zostavovať účtovnú závierku v zjednodušenom rozsahu. Obe krajiny prevzali spoločne i ďalšie ustanovenie smernice EU, medzi ktoré patria úprava subjektom verejného záujmu, povinnosť niektorých subjektov zostavovať správy o platbách vládam a v Českej republike i znovuzavedenie jednoduchého účtovníctva. I v týchto prípadoch môžeme nájsť rozdiely medzi ustanoveniami českej a slovenskej právnej úprave, nakoľko na Slovensku jednoduché účtovníctvo fungovalo v praxi vyskytovalo i v dobe pred samotnou novelizáciou zákona o účtovníctve a nebolo tak potrebné výrazne meniť jeho úpravu.

Spolu s novelizáciou zákona o účtovníctve bolo potrebné novelizovať i postupy účtovania pre účtovné jednotky. V Českej republike dochádza od 1.1.2016 k zmenám v účtovaní zásob vlastnej výroby, ako aj ich oceňovania, zmenám v účtovaní aktivácie, stanovuje sa maximálna doba odpisovania goodwillu, ruší sa samostatné vykazovanie mimoriadnej činnosti a menia sa taktiež ustanovenia týkajúce sa zriaďovacích výdavkov. Na Slovensku sa samostatne nevykazuje mimoriadna činnosť už od roku 2009, tzn. k žiadnej zmene od 1.1.2016 v tejto oblasti nedochádza. Do postupov účtovania v PU sa dopĺňajú nové definície pojmov, upravuje sa postup účtovania dlžníka v reštrukturalizácii a uplatnenia pohľadávky veriteľa voči dlžníkovi, vypúšťa sa možnosť oceňovania reprodukčnou obstarávacou cenou a vkladá sa i nové ustanovenie týkajúce sa účtovania tzv. sponzorského.

Tak ako môžeme vidieť, krajiny prevzali niektoré zmeny vyplývajúce zo smernice EU rovnako, iné si každá krajina prispôsobila sama podľa svojich potrieb. Prijaté ustanovenia by mali napomôcť dosiahnuť hlavný cieľ, ktorý si stanovila smernica EU, a to zlepšiť podnikateľské prostredie pre malé a stredné podniky a len časom uvidíme, či prijaté ustanovenia prinesú účtovným jednotkám úžitok a nakoľko sa cieľ stanovený smernicou podarí v skutočnosti dosiahnuť.

Afilace

Tento článok bol spracovaný v rámci vnútorného grantového projektu IGA PEF_TP_2016004 Mendelovej univerzity v Brne.

Použité zdroje

[1] ADAMÍKOVÁ, Monika. *Zmeny v postupoch účtovania v JÚ od 1. 1. 2016*. In: *Danovecentrum.sk* [online]. 2016 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadeci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/?#heading6

[2] BĚHOUNEK, P. *Zásadní novela zákona o účetnictví pro rok 2016*, [online]. 2016 [cit. 2016-07-01]. Dostupné z: http://www.behounek.eu/news/ucto2016/

[3] *Deloitte: Účetní zpravodaj. Nová evropská směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách*, [online]. 2014 [cit. 2015-11-15]. Dostupné z: https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2014/accounting_news_cz_1401.pdf

[4] Důvodová zpráva k návrhu novely vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: http://www.kacr.cz/pripominky-k-zakonum-a-navrhy-zakonupredpisu

[5] DŮVODOVÁ ZPRÁVA MF ČR k návrhu zákona o účetnictví. Dostupné na: http://www.kacr.cz/pripominky-k-zakonum-a-navrhy-zakonupredpisu

[6] FARKAŠ, Richard. *Nová účtovná smernica Európskej únie*. *Dane a účtovníctvo v praxi* [online]. 2013, č. 9 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dane-a-uctovnictvo-v-praxi/nova-uctovna-smernica-europskej-unie.m-2486.html

[7] Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica : *Informácia o novele opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 14 . novembra 2007 č. MF/2 4342/200 7 - 74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení neskorších predpisov*. In: Finančná správa [online]. 2016 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Novinky_z_legislativy/2016/priama_dan/2016.02.18_Info_MF_19760_2015_74.pdf

[8] FROSCHOVÁ, Lenka. *Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016*. In: *Daňaři online* [online]. 2015 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadeci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/?#heading6

[9] JURAJOVÁ, Katarína. *Dopady implementácie európskej smernice 2013/34/EU do českého a slovenského účtovníctva* [online]. 2016 [cit. 2016-06-20]. Diplomová práca. Mendelova univerzita v Brně. Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Dr. Ing. Jana Gláserová.

[10] *KPMG: Novela zákona o účtovníctve z mája 2015*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Publicationseries/Documents/AAS-aktuality-novela-zakona-o-uctovnictve-z-maja-2015.pdf

[11] *KPMG: Zmeny v účtovných predpisoch k 31. decembru 2014 a 1. januáru 2015*, [online]. 2014 [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/AAS-Alert-novela-PU-ZoU-1111-2014-SK.pdf

[12] MROZEK, David. *Newsletter 6/2015: Novinka v oceňování zásob vlastní výroby* [online]. 2015 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: http://www.tpa-horwath.cz/sites/default/files/news/downloads/danove_a_ucetni_novinky_v_cervnu_0.pdf

[13] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej

závierky na zverejnenie pre mikro účtovné jednotky. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9452

[14] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre mikro účtovné jednotky. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9770

[15] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7482

[16] *Slovenská živnostenská komora: Zákon o účtovníctve*, [online]. 2016 [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: http://www.szk.sk/legislativa/zakon-o-uctovnictve/

[17] SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/34/eu ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Dostupné na: http://www.kacr.cz/file/1598/http___new.eur-lex.europa_cesky.pdf

[18] TRUHLÁŘOVÁ, Martina. *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* [online]. 2016 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zmena-stavu-zasob-vlastni-cinnosti-a-aktivace-od-r/

[19] TURÓCIOVÁ, Jana. *Postupy mikro účtovnej jednotky uplatňované pri vykazovaní (zostavovaní účtovnej závierky).* In: *Danovecentrum.sk* [online]. 2014 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: http://www.danovecentrum.sk/odborne-clanky/postupy-mikro-uctovnej-jednotky-uplatnovane-pri-vykazovani-zostavovani-uctovnej-zavierky.htm

[20] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dostupné z: http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500

[21] ZÁKON Č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné na: https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9N6EU93J

[22] ŽÁROVÁ, M. *Český finanční a účetní časopis: Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaz-nictív v Evropě?,* [online]. 2013 [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: http://www.vse.cz/cfuc/344

[23] Zmeny postupov účtovania v podvojnom účtovníctve od 31. decembra 2015. In: *Účtuj.sk* [online]. 2015 [cit. 2016-07-16]. Dostupné z: http://uctuj.sk/uctovnictvo/zmeny-postupov-uctovania-v-podvojnom-uctovnictve-od-31-decembra-2015/9526/.

Daně ve výkladu základů ekonomie a související problémy

Kamil Fuchs[1]

Abstrakt

Článek se zabývá hodnocením postavením daní ve výkladu základního kurzu ekonomie. Na základě interpretace mikroekonomických a makroekonomických souvislostí, jsou odvozeny dopady na ekonomické myšlení. V závěru jsou obsažena možná doporučení pro výuku ekonomie.

Klíčová slova: mikroekoonmie, makroekonomie, daně, multiplikace, pozitivní ekonomie

Abstract

The article deals with the evaluation of tax positions in the interpretation of the basic course in economics. Based on the interpretation of microeconomic and macroeconomic context, they are derived impacts on economic thinking. The conclusions are contained possible recommendations for teaching economics.

Keywords: microeconomics, macroeconomics, taxation, multiplication, positive economics.

JEL klasifikace: A1, A2, D0, D3, E0, E6.

1 Úvod

Daně mohou být jedním z oborů vysokoškolského studia. Protože jsou neoddělitelnou součástí společenského i hospodářského systému, setkává se s problematikou daní nutně student kteréhokoliv oboru ekonomických studií, a to opakovaně. Právě skutečnost, že se daňová problematika objevuje opakovaně a v různých kontextech, může být nejen obohacující z pohledu pěstování ekonomického myšlení a osvojování poznatků, ale obsahuje to rovněž potenciál možných zjednodušení či barier systematického a kritického myšlení.

Je proto užitečné, aby u takto průřezového problému byly vytvořeny předpoklady k tomu, aby student neměl pocit, že se nedovídá nic nového, že to již slyšel, aby si uvědomoval kontext presentované problematiky. Průvodcem mu musí být vyučující, což předpokládá, že je schopen poukázat na odlišná hlediska přístupů jiných disciplín.

V článku se budeme věnovat místu a kontextu daňových otázek v obsahu kurzu základů ekonomie, tedy bakalářských studií mikroekonomie a makroekonomie.

[1] Prof. PhDr. Kamil Fuchs, CSc., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: fuchs@sting.cz

2 Daně v ekonomii

Především je nutné zdůraznit, že daně nepředstavují samostatné téma, ale prostupují do řady témat mikroekonomie a zejména makroekonomie. Nepojednává se tudíž o daních, ale jsou vždy presentovány jako faktor, ovlivňující v daném kontextu mikroekonomické či makroekonomické prostředí. Výklad je založen na všeobecné základní představě o pojmu, který je upřesněn ve smyslu povinná platba ve stanovené lhůtě a výši. Výklad ekonomie neobsahuje žádné podrobnější pojednání – historický kontext, podrobné členění ani zdůvodňování. Vše je založeno na tom, že se jedná o jev, který je všeobecně znám jako existující s tím, že stát rozhoduje, jak s vybranými prostředky naloží.

2.1 Daně ve výkladu mikroekonomie

Přístup mikroekonomie je založen na vnímání ekonomického prostředí z pozice jednotlivého subjektu, kterým může být výrobce (firma) resp. spotřebitel. Přístup je použit v případě firmy na trhu výrobků i služeb, v případě spotřebitele pouze na trhu výrobků a služeb. Daňová souvislost trhu práce je eliminována zdůrazněním, že rozhodování subjektu o konání práce se řídí reálnou mzdou.

Daňový kontextu na chování spotřebitele (utváření poptávky) se nepřihlíží. Zde je vhodné zdůraznit, že mikroekonomie zkoumá chování ekonomických subjektů proto, aby pomocí zákonitostí v chování vysvětlila utváření nabídky a poptávky na trhu a jak se jejich změny projeví v tržním řešení.

V případě spotřebitele se tedy jedná o to, že poptávka se odvozuje od té části disponibilního důchodu, kterou je ochoten vydávat na spotřebu. Disponibilní důchod jsou prostředky, o kterých může rozhodovat, jak je použije, jsou to prostředky po zdanění. V mikroekonomii se neřeší, že důchody jsou zdaňovány, ani že spotřebitelé jsou nebo mohou být příjemci různých transferových plateb.

Popis chování a hledání pravidel jak reaguje na změny cen je odvozován od rozpočtového omezení – prostředků, kterými disponuje a vydává je, aby maximalizoval užitek.

Popis chování firmy se opírá o porovnání příjmů a nákladů. Ani v tomto případě nevstupuje daň do základního schématu. Obecně je přístup založen na tom, že cena se utváří na trhu jako výslednice střetu nabídky a poptávky a je pro firmu objektivní veličinou. Proto výklad vychází z předpokladu dokonale konkurenčního trhu, kde analýza chování firmy vyúsťuje do vysvětlení efektivnosti trhu (výrobní i alokační). Řeší se otázka, které množství produkce je z pohledu firmy optimální za daných tržních podmínek a odpovídá se, za jakých podmínek je firma zisková či ve ztrátě. Jak na tyto situace reaguje poptávka a nabídka. Poté se opouští předpoklad dokonalé konkurence a zkoumají se tržní situace, ve kterých se může projevit vliv některého či některých subjektů na tržní cenu. Výchozím případem je protipól dokonalé konkurence, tedy monopol.

Při řešení tržních důsledků monopolu a možnosti jejich ovlivnění ze strany státu protimonopolní regulací je v duchu spíše historického nahlížení na vztah mezi konkurencí a monopolem presentováno uvalení dodatečné monopolní daně.

Daň je chápána jako nákladová položka, peněžní prostředky, které musí být vydány, aby byla vyprodukována a realizována produkce. Tedy výdaje, které v daném čase ovlivňují výši nákladů se všemi důsledky. V tomto případě je možné zdůraznit, že se jedná o kontext stimulující negativní hodnotící soud.

Nástroji neoklasické analýzy firmy se ukáže, že opatření je kontraproduktivní:

- stát sice může získat dodatečné prostředky, ale jako regulační nástroj to selhává, protože tržním důsledkem bude ještě problematičtější situace, než která si zásah vynutila.
- schéma vyznívá jako administrativní zásah, který fakticky nekoresponduje svými efekty s tím, co deklaruje záměr protimonopolní regulace, ale jedná se pouze o dodatečný zdroj příjmů státu.
- Skutečnost, že druhá strana mince nabízí zabývat se otázkou analýzy dopadů snížení zdanění, zůstává mimo obsah presentovaných problémů. Tzn.:
- jak otázka motivace firmy plynoucí ze snížení zdanění,
- tak také, že sníženým nákladům a mezním nákladům odpovídá větší tržní výstup.

2.2 Daně v makroekonomii

Obecně platí, že makroekonomické souvislosti jsou problematikou daní provázány více. Důvod je zřejmý. Do výkladu makroekonomických otázek je šířeji začleněna role státu v hospodářském životě.

Jedná se o kontroverzní otázku, která provází moderní ekonomii od konce 19. století a dodnes platí, že tím byly založeny určité setrvačnosti v pohledech na vztah státu a trhu, ale mimo jiné i na daně. Vedle toho i řada dalších otázek, např. mzda, trh práce, nezaměstnanost atd. Na vývoji ekonomické teorie se podílelo postupně několik významných faktorů.

- První významný impuls k proměnám se formoval od sociálních důsledků průmyslové revoluce. Vývoj ekonomik v 19. století byl provázen nejen nebývalým hospodářským rozvojem, ale také celou řadou závažných sociálních důsledků. Ekonomické myšlení se postupně ztotožnilo s ideou státu, který bude dbát na to, aby byly zmírňovány sociální tvrdosti. Jako výchozí se formovala představa rostoucí role státu v přerozdělovacích procesech.
- Nástup do poslední třetiny 19. století byl provázen technickou revolucí – přechod k technologiím hromadných výrob, znamenající umocnění výkonnosti, což ideu nového státu umocnilo. Prosadila se představa, že výkonný stát bude dostatečně bohatý na to, aby omezoval důsledky sociálních tvrdostí.
- Nelze opomenout i další a klíčový faktor. Řada otevřených a nedostatečně vyřešených otázek otevírala prostor k ideologizaci ekonomické teorie, zejména v rostoucích sociálních problémech. Odtud pramenila snaha přiblížit výklad ekonomie exaktním vědám a apriori vyloučit prostor pro hodnotící soudy. Tyto snahy vyústily do tzv. mar*ginalistické revoluce v ekonomii,* Která otevřela cestu zrodu nové ekonomie, pro kterou se stalo charakteristické:
    - Metodologický individualismus jako výchozí metoda přístupu. Zkoumání jevů z pozice jednotlivých subjektů, tedy důraz na mikroekonomii.
    - Odklon od normativní konstrukce ekonomie a důsledné rozvíjení ekonomie jako nauky pozitivní.
    - Zdůraznění role poptávkové strany ekonomiky s důrazem na její klíčovou roli v utváření ceny na trhu.
    - Soustředění pozornosti na problém mechanismu alokace omezených zdrojů.
    - Zavádění mezních (marginálních) veličin a analýza jejich dynamiky jako odhalování klíčových vlastností a faktorů pohybu systému do rovnovážných situací.

- Od hospodářské krize 1873 je v ekonomii sledován cyklický pohyb ekonomik a jeho vývojové tendence jsou provázeny nejistotou a obavami, pokud se týká amplitud výchylek a zkracující se periody cyklu.
- Významným faktorem byla diskuse o účinnosti tržního mechanismu v podmínkách nedokonalé konkurence (20. – 30. léta 20. st.), která posunula vztah státu a ekonomiky do roviny nutnosti státní intervence jako nezbytného předpokladu fungování tržního prostředí.
- Zde jsou, vedle skutečnosti, že se v první třetině 20. století kumulují makroekonomické problémy, počátky rozpracování moderní hospodářské politiky ve 30. letech, která je teoreticky rozpracovávána a následně prakticky uskutečňována jako politika stabilizační.
- Ekonomické poznatky a hospodářské souvislosti navíc vedly k preferenci fiskální politiky, která se opírá o příjmovou a výdajovou stranu státního rozpočtu

Co z daného vývoje vyplynulo pro daňové souvislosti?

Úvodní téma se zabývá měřením výkonu a vynucuje si krok za obecné definování daně, se kterým vystačila mikroekonomie. Nutností se stává rozlišení přímých a nepřímých daní, neboť nepřímé vyvolávají rozdíl mezi agregáty produkt a důchod, kterými je výkon tržní ekonomiky měřen.

Následné téma je zpravidla věnováno poptávce v ekonomice – agregátní poptávce, kde se daně objevují:

- jako faktor omezující výši disponibilního důchodu
- jako zdroj transferových plateb, které naopak povzbuzují ochotu nakupovat. I v tom případě se vychází z toho, že to tak je.
- z hlediska agregátní poptávky je klíčová výše státních nákupů, jejíž vazba na daňové příjmy je zřejmá.

Rozhodující pozornost je věnována daním v souvislosti s řešením otázky státního rozpočtu, resp. příčin vzniku deficitu.

Rozbor je založen na již zavedeném rozlišení přímých a nepřímých daní, přičemž novou souvislostí se stává citlivost na výkon, která se projevuje v obou skupinách. Tedy jednoduché schéma na příjmové straně:

vyšší výkon – vyšší obrat – vyšší objem daňových příjmů do státního rozpočtu.

Proti tomu je zdůrazněno, že tuto citlivost na výkon v sobě nemají výdaje ze státního rozpočtu.

Kolísání výkonu vyvolává jako důsledek nerovnost příjmů a výdajů (cyklický deficit či přebytek).

Obdobně je odvozen strukturální deficit, kde jeho vznik a výše je úzce vázána na výdajovou stranu rozpočtu.

Poslední souvislosti jsou multiplikační efekty státních nákupů. Zde je ekonomie poplatná teoretickým přístupům poválečného období a tíhne k preferenci státních nákupů, při stimulaci poptávkové strany, oproti stimulačním efektům snížení zdanění.

Důvod preference je snadno vysvětlitelný – vyšší účinnost stimulace při stejném objemu prostředků, které jsou vydána státem na nákupy s objemem prostředků, které zůstanou v rukou ekonomických subjektů (domácnosti, firmy) – argument je ochota spořit, což je část disponibilního důchodu, která nebude multiplikována.

Tady je asi klíčový problém, který souvisí s tím, že některé otázky týkající se daní nejsou soudobou ekonomií reflektovány. Vcelku pochopitelně se ekonomie vyhýbá historicky nastolené otázce spravedlivého zdanění. Ta totiž souvisí především se společensko-politickým kontextem. Co je spravedlivé, závisí na kritériu.

Především platí, že nespravedlivé není synonymum s nesprávným. Už vůbec ne s nerovným. Z pohledu ekonomie je spravedlivé nositelem nerovnosti.

Vzniká tak otázka, které zdanění je žádoucí? Tady ekonomie dospěla k určitému draze vykoupenému poznání staré historicky prověřené a ekonomickému myšlení po staletí známé pravdy

- budou-li daně utlumovat ekonomickou aktivitu, je to špatně. Argumentace využívá Lafferovu křivku a velmi zjednodušeně ji interpretuje, když zpravidla ztotožní ono špatně s tzv. zakázanou zónou zdanění. Dezinterpretace Lafferovy křivky prostupuje mnoha výklady. Představuje téměř učebnicový příklad toho, jak formální stránka vyjádření či zobrazení zastírá nejen obsah, ale především důvod a smysl daného sdělení. Ekonomie strany nabídky v 80. letech minulého století se stala součástí protikeynesovské revoluce právě upozorněním na nedocenění možných negativních důsledků nadměrného daňového zatížení na ekonomickou aktivitu a tedy výkonnost ekonomiky. To vše v konfrontaci s neokeynesovskou preferencí fiskální politiky zacílené na poptávkovou stimulaci preferující zvyšování státních nákupů.
- že je tu otázka širšího společenského konsenzu, který daně, potažmo rozpočet pouze obsluhují, to už je mimo prostor, který ekonomii zajímá. Jeví se jako permanentně těžce poučitelná. Fakticky odmítá nejen hodnotící soudy, ale i otázky které k tomu vedou. Přitom platí, když odpověď nenabídnou ekonomové (schopni dospět k určitému kompromisu) je celé pole působnosti ponecháno jiným, včetně negativních důsledků populistických až demagogických tezí.

Odpověď na otázku žádoucího či optimálního zdanění nemůže zůstat v konstatování, nižší než odpovídá zakázané zóně.

3 Závěry

1) Především, jak bylo uvedeno v úvodu, daně nepředstavují samostatné téma ve výkladu základního kurzu ekonomie, i když je obecně známo, že zejména pokud jde o makroekonomické souvislosti, existuje několik alternativních výkladů. Přesto je v této otázce mezi nimi shoda.
2) Zohlednění daňového kontextu v mikroekonomických otázkách je fakticky omezeno na nákladové důsledky zdanění, jejichž vyústěním je tendence k poklesu množství produkce a růstu tržní ceny. Pokud by sterilizace negativního tržního efektu předurčující zjednodušený hodnotový soud, nebyla pouze formální, musely by se vedle ilustrace dopadů snížení zdanění nastolit i otázky důvodů a užití daní. Zde se nabízí problém externalit a jejich řešení.
3) Jestli v případě mikroekonomie je základní kontext přímo navázán na důsledky zdanění pro rovnováhu trhu, pak v makroekonomických otázkách je to dopad na výkon ekonomiky a možnosti stabilizace výkonu. Ta je setrvačně presentována především jako eliminace oscilací výkonu. Je zřejmé, že kontext stabilizace si nese pozitivní náboj v obsahu, i když daňové omezení multiplikačních efektů může vyznívat opačně.

4) Zde se však nabízí vykročení za tradiční schéma stabilizační politiky, pokud se předmětem zájmu stane stabilita hospodářského růstu. Kde se zdanění prolíná s ochotou investovat a vytvářením předpokladů pro růst potenciálního produktu. Obsahově se zde dá využít Lafferova křivka k argumentaci vztahu zdanění a ekonomické aktivity, ať už se jedná o ochotu pracovat, ochotu investovat či ochotu spořit.

5) V této souvislosti je na místě učinit jedno historické ohlédnutí. Brzy tomu bude sto let, co se právě v Brně začal v ekonomii formovat a rozvíjet přístup, který je zpravidla označován jako brněnská škola. Byl založen na pozitivních východiscích moderní mikroekonomie a rovněž deklaroval, že ekonomie musí být pozitivní. Ale všichni jeho stoupenci (K. Engliš, J. Loevenstein, V. Chytil, V. Vybral, atd.) vykročili současně za hranice pozitivní ekonomie při vstupu do oblasti praktické hospodářské (finanční či sociální) politiky, kde se snažili o onen kompromis založený na aplikaci teoretického poznání ekonomie a sociálního kontextu života společnosti. Právě to jim umožňovalo nastolovat otázky, zakládající také touhu hledat na ně odpověď. Dá se ukázat, že v uvedeném období sehrálo roli i to, že se jednalo o dobově vhodný okamžik pro realizaci takového přístupu.

6) Vše nasvědčuje tomu, že se nám v evropském prostoru neúprosně přibližuje chvíle, kdy bude nutno dopracovat se k novému konsensu v otázkách, co si společnost a její stát může dovolit, co můžeme očekávat a na co se můžeme spolehnout. Problém nazrává rychleji, než je naše ochota tomu věřit a tudíž i potřeba hledat odpovědi. Ekonomové by však měli být připravení na hledání a argumentování, přestože otázky nejsou dosud nastoleny. V odpovědích na nové otázky nevystačíme se zažitým a tradičním schematismem učebnicových rámců zdůrazňujících, co odejme stát daní, jsou prostředky, které by byly vyňaty z multiplikačních efektů. Na druhé straně nevystačíme ani se zdůrazňováním, že multiplikační efekty má státní výdaj na straně poptávky či sociálně orientované transferové platby. Schémata obsažená v ekonomii J. M. Keynese a jejich dobová neokeynesovská interpretace mají v sobě obsažen vedle obecných souvislosti i dobový kontex,t odrážející právě určitý pohled na roli státu v životě společnosti a zejména z toho odvozenou dobovou konstrukci hospodářskopolitického přístupu. Takže, minimálně precizace koloběhu prostředků, které jsou vybrány daněmi, představuje první krok, rozumného ukotvení daňové problematiky ve výkladu ekonomie.

Použité zdroje

[1] FUCHS, K.: *Brněnská Englišova škola – k problému metody*. Politická ekonomie, 4, 2000. ISSN 0032-3233 (str. 482 – 492)

[2] HOLMAN, R. Ekonomie. 5. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. 696 s. ISBN 978-80-7400-006-5.

[3] MANKIW, N. Gregory: *Zásady ekonomie.* Praha, Grada Publishing,1999. 764 s. ISBN 80-7169-891-1.

[4] SAMUELSON, P., NORDHAUS, W.: *Ekonomie.* Praha, Svoboda 2007. 775 s. ISBN 978-80-20505-903

[5] SCHILLER, B. R. *Makroekonomie dnes.* 1. vyd. Brno: Computer Press, 2004. 412 s. ISBN 80-251-0169-X.

Pořízení nemovitých věcí z pohledu daně z příjmů a daně z přidané hodnoty

Dagmar Halabrinová a Filip Fabian[1]

Abstrakt

Příspěvek popisuje způsob účtování o pořízení nemovitých věcí vyjma pozemků a upozorňuje na související daňové konsekvence. Je určen pro fyzické a právnické osoby, které se zabývají stavební činností a pořízením nemovitých věcí. Cílem je poukázat na odlišnosti v účtování jednotlivých druhů majetku a na související daňové dopady, které se spojují s danou problematikou. Článek je zaměřen na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty.

Klíčová slova: ekonomická činnost, daň z přidané hodnoty, daň z příjmů, dlouhodobý majetek, nemovitá věc, obchodní majetek, oceňování, účtování, vyvolaná investice, zásoba.

Abstract

This article describes how to account for acquisition of immovable property and highlights the related tax consequences. It is intended mainly for companies and entrepreneurs who are engaged in construction activities. The aim is to highlight the differences in accounting for various types of property and related tax effects that are associated with this issue.

Keywords: activity, value added tax, income tax, real estate, commercial property, valuation, accounting, induced investments, stocks.

JEL klasifikace: H25 M41

1 Úvod

Před zahájení účtování o pořízení nemovité věci je nutné si ujasnit, jak bude využita. Podle předpokládaného způsobu užití se stanoví způsob účtování a charakter zdanění příjmů z ní plynoucích. Pokud nemovitá věc bude vystavěna či zakoupena za účelem jejího dalšího prodeje, bude se o nemovité věci účtovat jako o zásobě. V opačném případě, zejména bude-li nemovitá věc sloužit k nájmu či provozování vlastní ekonomické činnosti, o nemovité věci se bude účtovat jako o dlouhodobém majetku. Účelem článku není vystihnout všechny specifika zdanění a účtování o pořízení nemovité věci, ale upozornit na vybrané účetní a daňové souvislosti. Cílem je upozornit na postup účtování a problematiku zdanění z pohledu daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Příspěvek se nezabývá pozemky.

[1] Ing. Filip Fabian, Ústav financí, Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, e-mail: fabian@fbm.vutbr.cz

Ing. Dagmar Halabrinová, Ústav financí, Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, e-mail: xphalabrinova@vutbr.cz

Při zpracování příspěvku byla použita metoda výběrové literární rešerše, přičemž se vycházelo z aktuálně platných právních předpisů. Článek je zpracován podle stavu platného a účinného ke dni 31. srpna 2016.

2 Obchodní majetek

Nemovité věci si pořizují fyzické i právnické osoby. Je-li nemovitá věci pořízena právnickou osobou, vždy je součástí jejího obchodního majetku. Nicméně fyzická osoba se může rozhodnout, zda nemovitou věc do obchodního majetku zařadí. Zahrnutím do obchodního majetku se pro účely daně z příjmů rozumí účtování o majetku nebo jeho zachycení v daňové evidenci. Je-li věc do obchodního majetku zařazena, je možné si uplatňovat výdaje související s pořízením či provozem movité věci, při splnění podmínek daných zákonem o daních z příjmů, v daňových výdajích (nákladech). [15]

Jak uvádí Vychopeň:„*Pro vlastníka nemovité věci, který je podnikatelem, má z daňového hlediska zásadní význam okolnost, zda nemovitá věc je či není zahrnuta v jeho obchodním majetku. Je však třeba mít na paměti, že pro účely daní z příjmů je obchodní majetek vymezen zcela jinak než pro účely daně z přidané hodnoty.*“ [13]

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) vymezuje obchodní majetek jako souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani (tj. podnikateli či firmě) k uskutečňování ekonomických činností. Vedle termínu obchodní majetek používá definici ekonomická činnost. Za ekonomickou činnost se pro účely daně z přidané hodnoty považuje nejen nákup a prodej nemovité věci, podnikání v realitní činnosti, správě a údržbě nemovitostí, ale také využití hmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně (§ 5 ZDPH). Z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty, není tedy rozhodující, zda je či není nemovitá věc podnikající fyzickou osobou vložena do obchodního majetku. [16]

Své specifika má i vymezení dlouhodobého majetku z pohledu účetnictví, daně z přidané hodnoty i daně z příjmů.

3 Účtování o nemovitých věcech

Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku je upraveno v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška). Stavby včetně budov, práva stavby (pokud nejsou zbožím), byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky se považují za „dlouhodobý hmotný majetek“, a to bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. [14]

Nemovitá věc může být také účtována jako výrobek či zboží. Definice výrobku je uvedena v § 9 odst. 3 vyhlášky, „výrobky“ jsou věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky. V § 9 odst. 5 vyhlášky je stanoveno, že za „zboží“ se považují nemovité věci, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. V těchto případech se o budoucí stavbě bude účtovat jako o zásobách.

Z hlediska problematiky daní z přidané hodnoty dle tvrzení Fitříkové a Procházkové, definice pojmů "výrobek" v oblasti daně z přidané hodnoty nemá opodstatnění a nezáleží na tom, jestli

subjekt v rámci své ekonomické činnosti pořizuje materiál pro výrobu, zásoby zboží či dlouhodobý hmotný majetek, stále to má charakter věcí movitých. Nicméně pro některé druhy zboží (movité věcí) a pro uplatňování nároku na odpočet DPH je definice velmi důležitá a proto musí být v zákoně speciálně upravená. [12]

3.1 Oceňování

Způsoby oceňování jsou upraveny v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví) a ve vyhlášce, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, se oceňuje pořizovacími cenami. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Dlouhodobý majetek může být taktéž oceněn reprodukční pořizovací cenou, tedy cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Ty zahrnují přímé náklady, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s výstavbou. [17]

Co je a není součástí ocenění dlouhodobého majetku, definuje § 47 vyhlášky. Součástí ocenění jsou například náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny na poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, předprojektové přípravné práce, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtů, zařízení staveniště, odstranění porostu, související terénní úpravy, vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, zůstatkové ceny vyřazených staveb apod. [14]

Jak upozorňuje Skála: „*Součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku jsou i úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Účetní jednotka obvykle zahrne úroky do ocenění majetku. Pokud by je účtovala přes nákladový účet, bude v průběhu výstavby v účetní a daňové ztrátě, což se úvěrujícím bankám obvykle nelíbí.*“ [3]

Děrgel upřesňuje: „*V souvislosti s pořizováním aktiv - dodavatelsky nebo ve vlastní režii - mohou být účetní jednotky povinny vynaložit výdaje, bez kterých není možné dané aktivum pořídit nebo používat. Například výdaje na vybudování související infrastruktury (komunikací, chodníků, vodovodního řadu ...), která není majetkem účetní jednotky nebo které bude následně předáno třetí osobě (zpravidla obci) apod.*“ Tyto investiční výdaje (podmíněné investiční výdaje) jsou součástí pořizovací ceny při splnění určitých podmínek. Například nesmí být refundovány, a to ani částečně, být poskytnuty jako bezúplatné plnění, využívány účetní jednotkou, vynaloženy až po schválení investičního záměru apod. [6]

3.1.2 Zásoby

Právní předpisy umožňují oceňovat zásoby několika způsoby, např. pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady.

Výrobky se oceňují dle § 25 odst. 5 písm. c) zákona o účetnictví, vlastními náklady, přičemž ty mohou být přímé nebo nepřímé. Náklady se sledují ve skutečné výši nebo ve výši předem plánovaných kalkulací. V případě oceňování zboží se využije znění § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví, kde je stanoveno, že zboží se oceňuje pořizovací cenou. [11]

Způsob oceňování zásob a vymezení nákladů s jejich pořízením souvisejících je uveden v § 49 vyhlášky. [14]

3.2 Postup účtování

3.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Způsob účtování o dlouhodobém hmotném majetku je upraven Českým účetním standardem č. 013 v článku 5. Postup účtování. O pořízení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Pokud by však při pořízení nevznikly náklady související s jejich pořízení, je možné účtovat přímo na vrub příslušných účtů účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Souvztažnými účty jsou nejčastěji účty účtové skupiny 32 – Závazky (krátkodobé) nebo 47 – Dlouhodobé závazky. Pokud se účtuje o hotovostních operacích, používají se souvztažně účty účtové skupiny 21 - Peněžní prostředky v pokladně. [1]

Nevyfakturované dodávky dlouhodobého majetku se ke konci rozvahového dne účtují jako dohadné položky pasivní na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv. [1]

Uvedení majetku do užívání, pokud již nebyl majetek pořízen, se zachytí na vrub příslušného účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný se souvztažným zápisem ve prospěch účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. [1]

Tabulka 6: Schéma účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku

OPERACE	MD	D
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	04x/02x/03x	32x/47x/21x
Zařazení do užívání	02x/03x	04x

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.2 Zásoby

Postup účtování zásob je upraven Českým účetním standardem č. 015 v článku 4. Postup účtování. Zásoby je možné účtovat způsobem A nebo B.

U způsobu A se o pořízení zásob účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 11 – Materiál nebo účtové skupiny 13 – Zboží se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob, se aktivují. O aktivaci se účtuje na vrub příslušných účtů zásob a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 62 – Aktivace. Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje na vrub účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 – Materiál nebo na vrub účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 – Zboží a ve prospěch příslušného účtu pořízení materiálu či zboží. [2]

U zásob vlastní výroby se v průběhu účetního období přírůstky zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.

Při účtování způsobem B se nákupy od jiných subjektů, aktivace materiálu, služeb a zboží v průběhu účetního období účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované

nákupy se souvztažným zápisem na příslušných účtech účtové třídy 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob, se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 62 – Aktivace. [2]

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy příslušných účtů účtových skupin 11 – Materiál a 13 – Zboží převedou na vrub příslušných účtů spotřeby materiálu a prodaného zboží účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Stav zásob se zaúčtuje na vrub příslušného účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 – Materiál nebo na vrub příslušného účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 – Zboží.

Při uzavírání účetních knih se u obou způsobů účtování zásob účtuje o zásobách na cestě na vrub příslušného účtu účtových skupin 11 – Materiál nebo 13 – Zboží. Nevyfakturované dodávky se účtují ve prospěch dohadných účtů pasivních účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv. [2]

V průběhu účetního období se v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výroby se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5. Avšak při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob zaúčtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní činnosti převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.

V případě, že bude mít účetní jednotka rozpracovaných více projektů na pořízení nemovitých věcí, se doporučuje účtování způsobem A, a to s využitím důkladné analytické evidence kvůli dostatečné přehledností v oblasti přiřazování nákladů na jednotlivé projekty. [2]

Tabulka 7: Schéma účtování způsobem A

OPERACE	MD	D
Pořízení zásob	11x/13x	2xx/3xx
Převzetí zásob na sklad	112/132	11x/13x

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 8: Schéma účtování způsobem B

OPERACE	MD	D
Pořízení zásob	50x	2xx/3xx
Konec roku – převedení skutečných zůstatků	11x/13x	50x

Zdroj: vlastní zpracování

Vybrané problematické body:

- Zaúčtování součástí staveb v případě, že nemovitá věc se považuje za zásobu.
- Ocenění práva stavby a věcných břemen.
- Ocenění na úrovni reprodukční pořizovací ceny z pohledu účetnictví a daně z příjmů.

4 Daň z příjmů

Fyzické osoby na rozdíl od právnických osob musí správně určit, do jakého dílčího základu daně patří obdržený příjem související s vlastnictvím či dodáním nemovité věci. Jednotlivé

druhy příjmů jsou upraveny v § 3 zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP). U právnických osob, které vedou účetnictví, jsou příjmy, které jsou předmětem daně dle § 18 ZDP, součástí obecného základu daně, který se určí jako výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady (+ zisk, - ztráta). [15]

4.1.1 Příjmy fyzických a právnických osob a osvobození příjmů

Příjmy získané z nájmu či prodeje obchodního majetku se zdaňují v rámci § 7 ZDP (příjmy ze samostatné činnosti). Tyto příjmy podléhají odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Pokud však fyzická osoba dlouhodobý majetek nezařadí do obchodního majetku, příjmy z nájmu zdaní v § 9 ZDP (příjmy z nájmu). Z těchto příjmů se již sociální a zdravotní pojištění neodvádí.

Každá nemovitost, není-li dělitelná, tvoří jeden nedělitelný celek. Pokud je taková nemovitost vložena do obchodního majetku, má se za to, že tam byla vložena celá. Proto nelze příjmy z nájmu jednotlivých částí nemovitosti zařadit do příjmů dle § 7 a dle § 9 ZDP, přičemž je-li nemovitá věc zařazena v obchodním majetku, veškeré příjmy spadají do § 7 ZDP. [9]

Je-li nemovitá věc součástí společného jmění manželů, příjmy z nájmu zdaňuje jen jeden z nich. Je na jejich rozhodnutí, zda příjem bude zdaňovat manžel či manželka, přičemž volba zdanění může být předmětem daňové optimalizace.

Fyzická osoba, na rozdíl od právnické osoby, nemusí při splnění časových podmínek příjmy z prodeje nemovitých věcí zdaňovat. Fyzická osoba, která nemovitou věc neměla zařazenou v obchodním majetku, nemusí zdaňovat příjmy z jejího prodeje, pokud splní podmínky pro jejich osvobození dle § 4 odst. 1a) nebo 1b) ZDP. Příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, je osvobozen, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Bude-li mít zde bydliště kratší dobu než 2 roky, příjem bude osvobozen, za předpokladu, že získané prostředky budou použity na uspokojení bytové potřeby (§ 15 odst. 3 ZDP). V ostatních případech je příjem z prodeje nemovité věci osvobozen po uplynutí 5 let od nabytí nemovité věci nebo po uplynutí 5 let od jejího vyřazení z obchodního majetku.

Osvobození příjmů právnických osob upravuje § 19 ZDP Osvobozen je například příjem z nájemného družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru plynoucí na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem; obdobně to platí pro společnost s ručením omezeným a jejího společníka a pro spolek a jeho člena. [15]

4.1.2 Opravy a technické zhodnocení

Při účtování o dlouhodobém majetku je nutné taktéž odlišovat opravy a technické zhodnocení. Opravou se rozumí odstranění fyzického opotřebení nebo odstranění poškození s cílem uvést věc do provozuschopného stavu. Technickým zhodnocením je provedená rekonstrukce či modernizace, tedy rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti dlouhodobého majetku. Jak upozorňuje Fučík: „*Platí tedy, že to, co je technickým zhodnocením, nemůže být opravou. V praxi musíme vylučovací metodou stanovit, že v daném konkrétním případě nejsou vynaložené výdaje technickým zhodnocením. Nejtěžší je určit, zda se nejedná o stavební úpravu nebo o modernizaci. Nástavby, přístavby a rekonstrukce jsou poměrně snadno rozpoznatelné i pro laika*.“ [4]

Opravy zboží představují úpravy zboží a dle § 49 odst. 2 vyhlášky se považují za náklady související s pořízení zboží a zvyšují ocenění takového zboží. Hlavní podstata spočívá v tom, že takové náklady spojené s opravami jsou dle ZDP u dlouhodobého majetku daňově uznatelným výdajem a vstupují přímo do výsledovky, zatím co v případě zboží navyšují jeho ocenění. [11]

Vybrané problematické body:

- Dlouhodobý majetek není jednotně vymezen pro účely účetnictví, daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.
- Není jednoznačně definováno, co je součástí stavby a jejím příslušenství z pohledu zákona o daních z příjmů.
- Často se chybuje v účetním a daňovém posouzením opravy a technického zhodnocení nemovité věci.

5 Daň z přidané hodnoty

5.1 Nájem nemovité věci

Pronajímá-li nemovitou věc plátce daně z přidané hodnoty, daňový režim se odvíjí dle toho, zda nájemník je plátcem daně.

Obecně je nájem nemovité věci dle § 56a ZDPH osvobozen. Jsou zde však výjimky, např. krátkodobý nájem nemovité věci (do 48 hodin), nájem prostor a míst k parkování vozidel apod. V těchto případech má pronajímatel, je-li plátcem daně z přidané hodnoty, povinnost daň z přidané hodnoty k ceně služeb účtovat, a to jak plátcům daně, tak i ostatním osobám.

Plátce daně se však může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností daň uplatní. V tomto případě by nájem podléhal základní sazbě DPH. Zahradník ve svém článku uvádí: „*V souladu s rozsudkem Evropského soudního dvora C-173/88 Skatteministeriet vs. Morten Henriksen (rozsudek oficiálně není k dispozici v češtině), pronájmy prostor a míst k parkování vozidel nelze vyloučit z osvobození od DPH, pokud úzce souvisí s nájmem nemovitého majetku pro jiné účely, který je sám o sobě osvobozen od DPH.*“ [5]

Skála upozorňuje „*Problémy s výkladem jsou u služeb poskytovaných pronajímatelem v souvislosti s nájmem. Mám na mysli například dodávku elektřiny, vody, plynu, tepla, úklidu, ostrahu objektu apod. Jde o to, zda tyto služby sledují osud nájmu jako vedlejší plnění, anebo zda mají svůj vlastní osud odlišný od osudu nájmu*.“ Soudní dvůr v rozsudku C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP ze dne 27. 9. 2012 uvádí, že nájem nemovitého majetku a související služby mohou představovat jedno samostatné plnění, ale také i více plnění. [10, str. 155]

5.2 Prodej nemovité věci

Plátce daně při prodeji nemovité věci bude účtovat příslušnou sazbu daně dle typu nemovité věci. Snížená sazba daně se uplatní u výstavby a při dodání stavby pro sociální bydlení, v ostatních případech se použije základní sazba daně. [16]

Dle § 56 ZDPH lze dodání vybrané nemovité věci osvobodit, a to po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené

stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo ode dne, kdy mohlo být započato jejich užívání dle stavebního zákona. [16]

Dle § 56 odst. 5 ZDPH se však plátce může rozhodnout, že se i po uplynutí 5 leté lhůty daň uplatní. Je-li zákazníkem plátce daně, lze tak učinit pouze s jeho předchozím souhlasem.
Je-li prodána nemovitá věc, která byla dlouhodobým hmotným majetkem, je nutné posoudit dopady dle bodu 5.4 Úprava odpočtu daně. [16]

5.3 Nárok na odpočet daně

Při poskytování nájmu nemovité věci je nutné vyhodnotit, zda má pronajímatel, který je plátcem daně, nárok na odpočet daně u přijatých plnění v plné či krácené výši (§ 76 ZDPH). Bude-li pronajímatel svým nájemníkům účtovat i nájemné osvobozené od daně, má povinnost vyčíslit koeficient pro účely krácení odpočtu daně na vstupu. Zároveň musí rozlišovat, k jakému nájmu se přijaté plnění váže. Vztahuje-li se přijaté plnění k nájmu, kde je účtována daň, má zde nárok na odpočet daně v plné výši. Pokud však přijaté plnění souvisí s osvobozeným nájmem, v tomto případě nemá žádný nárok na odpočet daně. Krácený odpočet daně se použije u přijatých plnění, které souvisí s nájmy osvobozenými i zdaňovanými. Pro účely krácení se v průběhu roku používá zálohový koeficient a po skončení kalendářního roku vypořádací koeficient. [16]

5.4 Úprava odpočtu daně

Pokud plátce daně uplatní odpočet daně z přidané hodnoty u stavby nebo jednotky, musí po dobu 10 let sledovat, zda mu nevznikne povinnost v souvislosti s úpravou odpočtu daně dle § 78 až § 78d ZDPH. K úpravám dochází v případě, že dojde ke změně v rozsahu použití majetku. Pokud jde o majetek vytvořený vlastní činností, lhůta pro úpravu odpočtu daně začne běžet kalendářním rokem, kdy byl tento majetek uveden do stavu způsobilého užívání (§ 78b ZDPH). Majetkem vytvořeným vlastní činností se rozumí dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil či jinak vytvořil (§ 4 odst. 4 písm. e) ZDPH). [16]

5.5 Vyvolané investice

Posouzením daně z přidané hodnoty v souvislosti s bezúplatným převodem vyvolaných investic, se zabýval Koordinační výbor, přičemž stanovisko Generálního finančního ředitelství (dále jen GFŘ) je, že daň odvedenou v souvislosti s bezúplatným poskytnutím majetku je možné pro účely ZDP za při splnění podmínek zahrnout do vstupní ceny hlavního aktiva společně s výdaji vynaloženými na pořízení tohoto majetku. [7]

5.6 Režim přenesené daňové povinnosti

V souvislosti s provedenými stavebně montážními pracemi, které spadají do klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, používají plátci režim přenesené daňové povinnosti. Tento režim se uplatní pouze v případech, kdy dodavatel i odběratel jsou plátci DPH. V ostatních případech se použije standardní režim. Režim přenesené daňové povinnosti spočívá v tom, že povinnost odvést daň z přidané hodnoty má příjemce plnění. [16]

Vybrané problematické body:

- Původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní

odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Obdobně se postupuje v případě, kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl, protože daný majetek byl původně určený k použití v rámci ekonomických činností plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně.

- Původní odpočet daně uplatněný u obchodního majetku před jeho použitím, s výjimkou dlouhodobého majetku, podléhá vyrovnání, pokud ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 ZDPH plátce tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně.

6 Výsledky

Při účtování nemovitých věcí je potřeba nejdříve vyhodnotit, zda nemovitá věc bude považována za zásobu (výrobek či zboží) nebo za dlouhodobý majetek. Způsob ocenění a účtování je upraven v zákoně o účetnictví a ve vyhlášce.

Z hlediska daně z příjmů má fyzická osoba i právnická osoba možnost při splnění podmínek využít osvobození. Specifickým problémem daně z příjmů je správné posouzení oprav a technického zhodnocení.

Z pohledu daně z přidané hodnoty se majitelé nemovitých věcí mohou setkat s instituty krácených odpočtů daně, úpravami odpočtů daně či režimem přenesené daňové povinnosti.

7 Diskuse a závěry

Hlavním účelem tohoto článku bylo poukázat na odlišnosti v účtování nemovitých věcí v závislosti na tom, zda je nemovitá věc z účetního pohledu zásobou či dlouhodobým majetkem. Článek poukazuje na vybrané otázky a okruhy problémů v oblasti daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Příspěvek upozorňuje na oblasti, které je nutné při pořízení nemovitých věcí vzít v úvahu, jelikož jednotlivé nepromyšlené kroky při pořízení nemovitých věcí mohou vést k nemalým daňovým problémům. Účelem tohoto článku bylo upozornit na vybrané problematické ustanovení v ZDP a ZDPH. V dalších příspěvcích bude tato problematika rozebrána do detailu, včetně zachycení vývoje legislativy a stanovisek Generálního finančního ředitelství k nemovitým věcem za poslední roky.

Použité zdroje

[1] České účetní standardy pro podnikatele [online]. [cit. 2016-08-15]. Dostupné z: http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/013.aspx.

[2] České účetní standardy pro podnikatele [online]. [cit. 2016-08-15]. Dostupné z: http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx.

[3] Daňaři online. *Dlouhodobý hmotný majetek, nebo zásoba.* [online]. 2015 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d49967v61484-dlouhodoby-hmotny-majetek-nebo-zasoba/.

[4] Fučík & partneři, s.r.o.: *Technické zhodnocení nebo oprava? Situace v roce 2014 ve světle judikatury* [online]. 2014 [cit. 2016-08-12]. Dostupné z: http://www.fucik.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-nebo-oprava-situace-v-roce-2014-ve-svetle-judikatury/.

[5] Ing. Pavel Zahradník: *DPH při pronájmu parkovacího místa* [online]. 2011 [cit. 2016-08-12]. Dostupné z: http://www.dane-zahradnik.cz/poradna/odpoved.php?otazka=524&od=1.

[6] Komora daňových poradců. *Účetní versus daňové oceňování investic.* [online]. 2015 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: https://moje.kdpcr.cz/odborne/casopisy/dane-a-pravo-v-praxi/clanek-3?form%5Btext%5D=V%20souvislosti%20s%20po%C5%99izov%C3%A1n%C3%ADm%20aktiv%20-%20dodavatelsky%20nebo%20ve%20vlastn%C3%AD%20re%C5%BEii%20-%20mohou%20b%C3%BDt%20%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD%20jednotky%20povinny%20vynalo%C5%BEit%20v%C3%BDdaje%2C%20bez%20kter%C3%BDch&id=47176&idpara=1¶c=2.

[7] Koordinační výbor 455/28.05.15 Posouzení DPH odvedené v souvislosti s bezplatným převodem vyvolané investice [online]. 2015 [cit. 2016-08-12]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-09-16.pdf.

[8] Koordinační výbor 442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby [online]. 2014 [cit. 2016-08-12]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d..kv../2014_KVKDP_17122014.docx.

[9] Nejvyšší správní soud: 7 Afs 25/2016 - 34 [online]. 2016 [cit. 2016-08-15]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0025_7Afs_1600034_20160513103456_prevedeno.pdf.

[10] SKÁLA, Milan. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí.* Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 338 stran. ISBN 978-80-7478-820-8.

[11] Účetní kavárna. *Daňové dopady výstavby.* [online]. 2010 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26000v34362-danove-dopady-vystavby/?search_query=#footnote16.

[12] Účetnictví v praxi 2007/11. *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2016-08-15]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2819v3637-dan-z-pridane-hodnoty-v-ucetnich-a-danovych-souvislostech/.

[13] VYCHOPEŇ, Jiří. Daňový pohled na nemovité věci v roce 2015. OaO - Otázky a odpovědi v praxi. Wolters Kluwer, 2015, 2015(12).

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

[15] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (ZDP)

[16] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)

[17] Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů: vyhláška č. 500/2002 Sb.

Daňová optimalizace a principy CSR – mohou být skutečně v souladu?

Monika Hodinková[1], Pavel Svirák[2]

Abstrakt

Snahu optimalizovat daňovou povinnost podnikatelského subjektu je možné považovat za racionální chování každého daňového poplatníka. Celá řada především mezinárodních společností se prezentuje jako společensky odpovědné firmy, které aplikují do svých každodenních aktivit principy CSR. CSR představuje určitou formu dobrovolného závazku společnosti chovat se zodpovědně vůči prostředí a společnosti, ve kterém firma působí. Cílem tohoto příspěvku je analyzovat a zhodnotit, zda je možné, aby společnosti používaly různé nástroje daňové optimalizace a současně byly schopné aplikovat principy společenské odpovědnosti firem, a to ve třech základních oblastech CSR (oblasti sociální, environmentální a ekonomické). Závěry výzkumu poukazují na skutečnost, že zajistit soulad naplňování principů CSR a současně realizovat daňovou optimalizaci může být poněkud obtížné.

Klíčová slova: daňová optimalizace, společenská odpovědnost firem, daňové ráje

Abstract

Efforts to optimise company´s tax liability can be considered as a rational behaviour of each taxpayer. A number of international companies present themselves as a socially responsible company, which apply the CSR principles into their daily activities. CSR represents a form of voluntary commitment of a company to act responsibly towards the environment and the society, where the company operates. The main aim of the paper is to analyse and assess whether it is possible that the companies can use different tax optimization instruments and at the same time have been able to apply the corporate social responsibility principles, in all of the tree basic areas (the social, environmental and economic). Research findings point to the fact that the fulfilment of the CSR principles to ensure compliance and to simultaneously implement tax optimisation can be quite difficult.

Keywords: tax optimization, corporate social responsibility, tax havens

JEL klasifikace: H21, M14

1 Úvod

Corporate social responsibility (dále jen „CSR“) představuje pro management společností optimální způsob, jak nastavit vztahy s jejich partnery, které by vedly ke zlepšení pověsti

[1] Ing. Monika Hodinková, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: hodinkova@post.sting.cz.

[2] Ing. Pavel Svirák, Dr., Ústav financí, Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno, e-mail: svirak@fbm.vutbr.cz.

a důvěryhodnosti jejich společnosti. Na CSR je podle Jenkins (2009) možné pohlížet ve smyslu, jak podnikatelé řídí své podnikatelské procesy za účelem dosažení celkového pozitivního dopadu na společnost. Část autorů (Pavlík a Bělčík 2010; Abramuszkinová Pavlíková a Basovníková 2014) využívá dělení CSR aktivit do tří základních oblastí, a to na oblast: ekonomickou, sociální a environmentální.

Fallan et al. (1995) zdůrazňují, že plánování daňové povinnosti podniku je zcela legální činnost, která je zaměřena na snížení daňového zatížení podniku. Jak dále uvádí Hoffman (2002) optimalizaci daňové povinnosti je možné charakterizovat jako racionální činnost daňového subjektu schopného řídit své finanční záležitosti takovým způsobem, aby optimalizoval své daňové náklady. Je tedy nutné zdůraznit, že daňová optimalizace (v mezích aktuálně platné legislativy příslušné jurisdikce, ve které podnikatel vykonává své podnikání) je zcela legální aktivita každého daňového poplatníka.

Cílem tohoto příspěvku je analyzovat a zhodnotit, zda je možné, aby společnosti používaly různé nástroje daňové optimalizace a současně byly schopné aplikovat principy společenské odpovědnosti firem, a to ve třech základních oblastech CSR, tedy oblasti sociální, environmentální a ekonomické.

2 CSR a daňová optimalizace

V následujících kapitolách jsou blíže rozebrány přístupy ke společenské odpovědnosti firem a daňové optimalizaci dle současného stavu poznání zjištěného prostřednictvím systematického průzkumu literatury.

2.1 Společenská odpovědnost firem v ČR a zahraničí

Business Leaders Forum (2012, s. 2) vymezuje společenskou odpovědnost jako „dobrovolný závazek firem chovat se v rámci svého fungování odpovědně k prostředí i společnosti, ve které podnikají“. Holátová (2007, s. 82) uvádí, že „společenská odpovědnost firem je koncept, kterým se podniky otevřeně přiznávají ke spoluzodpovědnosti za stav a chod společnosti, který vychází z předpokladu, že žádná firma nefunguje pouze ve svých ekonomických vztazích, ale ovlivňuje také své okolí (komunitu, sociální situace zaměstnanců apod.) a ve které je počítáno s faktem, že stakeholders (osoby, jichž se činnost organizací a firem dotýká) ovlivňují úspěch firmy.“

Na úvod je nezbytné zdůraznit, že CSR je poměrně široký pojem, který v sobě zahrnuje celou řadu činností, které je možné rozdělit do určitých oblastí. Podle Carroll (1979) je možné CSR definovat následujícím způsobem: CSR podnikatele zahrnuje ekonomické, právní, etické a dobrovolné očekávání, které má společnost vůči organizaci v daném okamžiku. Carroll (1979) pak dále rozlišuje čtyři stupně společenské odpovědnosti podniku, které řadí vzestupně podle stupně vývoje podniku ve společensky odpovědné chování a jednání. Prvním stupněm je *ekonomická odpovědnost*: snaha podniku maximalizovat bohatství a hodnoty zájmových skupin. Druhým stupněm je *zákonná odpovědnost*: podnik dodržuje právo a jedná v rámci platné legislativy. Třetí stupeň představuje *etická odpovědnost*: dodržování standardů přijatelného chování vůči zájmovým skupinám podniku a čtvrtý stupeň tvoří tzv. *dobrovolná odpovědnost.*

Část autorů (Pavlík a Bělčík 2010; Abramuszkinová Pavlíková a Basovníková 2014) využívá dělení CSR aktivit do tří základních oblastí, a to na oblast ekonomickou, sociální a environmentální. Prskavcová et al. (2007) zdůrazňuje, že CSR nemá v České republice příliš

dlouhou historii, a to především z historických důvodů. Problematice CSR v České republice se i přesto věnuje řada autorů (Holátová 2007; Prskavcová et al. 2007; Pavlík a Bělčík 2010; Adámek 2013).

Adámek (2013) uvádí, že zkoumání uplatnitelnosti CSR bývá celosvětově spíše orientováno na velké podniky a Česká republika v tomto případě není výjimkou. Otázka zavádění CSR do sektoru podnikání MSP doposud zůstává v podmínkách České republiky poněkud opomenuta. Adámek (2013) na základě provedené literární rešerše sumarizoval CSR do třech zásadních bodů: (1) Jedná se o dobrovolný akt (přijetí konceptu CSR je naprosto dobrovolné a je zcela nad rámec platné legislativy). (2) Šíře konceptu je částečně ohraničena oblastí sociální, environmentální a ekonomickou. (3) Koncept CSR může mít dopad na zvyšování životních, pracovních a environmentálních podmínek všech zainteresovaných skupin. Na základě provedených analýz a průzkumů, odborných konzultací, diskusí a získaných poznatků, lze najít shodu se závěry výzkumu Pavlík a Bělčík (2010) a je možné charakterizovat současný stav: nízké povědomí o rozsahu oblasti CSR (vnímání je velmi často zúženo pouze na etické chování podniku a filantropii); nesystémový přístup podniků k celkové koncepci; politika CSR je v podnicích zařazena spíše dovnitř (tzn. na vzdělávání a sociální výhody pro zaměstnance); podniky se převážně zaměřují na etické kodexy a aktivity v oblasti ochrany životního prostředí a dárcovství; nedostatečná podpora a uplatňování CSR ze strany veřejného sektoru; nízká mediálnost problematiky CSR včetně případných přínosů pro organizace zabývající se CSR (obecně je problémem nedostatečná informovanost veřejnosti); dochází k záměně aktivit CSR za marketingové principy (záměrná prezentace podniku a jejich produktů, případně služeb) nebo dokonce za činnosti, které jsou dány legislativními nařízeními.

Tabulka 1: CSR v oblasti ekonomické, environmentální a sociální

CSR v ekonomické oblasti	Kodex podnikatelského chování firmy, transparentnost, uplatňování principů dobrého řízení (corporate governance), odmítání korupce, dobré vztahy s akcionáři, chování k zákazníkům, spotřebitelům, a dodavatelům, chování k investorům, ochrana duševního vlastnictví.
CSR v environmentální oblasti	Ekologická výroba, produkty a služby (standardy řady ISO 14000 a EMAS), ekologická firemní politika (recyklace, používání zejména ekologických produktů), zmenšování dopadů na životní prostředí, ochrana přírodních zdrojů.
CSR v sociální oblasti	Firemní filantropie, dialog se stakeholdery, zdraví a bezpečnost zaměstnanců, rozvoj lidského kapitálu, dodržování pracovních standardů, zákaz dětské práce, vyváženost pracovního a osobního života zaměstnanců; rovné příležitosti, rozmanitost na pracovišti (etnické minority, handicapovaní a starší lidé), zajištění rekvalifikace propouštěných zaměstnanců pro jejich další uplatnění, jistota zaměstnání, lidská práva atd.

Zdroj: Holátová (2007)

2.2 Daňová optimalizace

Řada autorů (Fallan et al., 1995; Hoffman, 2002; Vančurová a Láchová, 2014) klade důraz na legálnost praktik označovaných jako tax management či plánování daňové povinnosti. Fallan et al. (1995) zároveň zdůrazňují, že plánování daňové povinnosti podniku je zcela legální činnost, která je zaměřena na snížení daňového zatížení podniku.

Jak uvádí Hoffman (2002) optimalizaci daňové povinnosti je možné charakterizovat jako racionální činnost daňového subjektu schopného řídit své finanční záležitosti takovým způsobem, aby optimalizoval své daňové náklady. V daném případě daňový subjekt zná

a využívá legislativou nabízené způsoby optimalizace, čímž realizuje daňovou úsporu. Vedle této legální činnosti ovšem existují také další praktiky, které umožňují daňovým subjektům snižovat jejich daňové zatížení. Jedná se o aktivity, které jsou na hranici legálních a nelegálních praktik. Jde především o záměrné vyhnutí se dani, tedy sporné snižování daňového základu, a aktivity zcela jednoznačně se pohybující v nelegální zóně, označované jako tzv. daňové úniky.

Plánování daňové povinnosti podle Lymer a Oats (2013) zahrnuje strategické využití legislativou nabízených daňových zvýhodnění, která jsou aplikována za účelem minimalizace daňové povinnosti podniku. Plánování daňové povinnosti podle Lymer a Oats (2013) souvisí s využíváním daňových zvýhodnění, které jsou obsaženy v zákonech. Jedná se tudíž o zcela legální a společensky akceptovatelnou činnost. Široký (2013) uvádí, že v současné době stále více daňových rezidentů jedné země pracuje v zahraničí, mezi státy putuje stále více a více komodit, a tudíž musí zcela nezbytně docházet ke spolupráci vlád v daňové oblasti, aby bylo možné omezit daňové úniky, a tím pozitivně ovlivnit daňové příjmy národních vlád. Tato spolupráce může být podle Široký (2013) chápána jako první krok ke sbližování daňových systémů jednotlivých zemí. Raposo a Mourao (2013) uvádí, že kontrolní reakce je možné rozdělit na opatření jednostranná a vícestranná. Autoři diskutují také hlavní důvody, proč se daňové ráje ve světě objevují a jaké následky jejich existence má. Zdůrazňují též, že by byla vhodná jejich silnější kontrola ze strany mezinárodních regulátorů, jako jsou Mezinárodní měnový fond nebo Světová banka. V posledních letech se značně vyvíjí nové formy daňových rájů, což by podle autorů mělo vyvolat diskusi.

V současné době neexistuje konsensus ani soubor kritérií vystihující daňové ráje a k dispozici také není ani žádný závazný seznam daňových rájů. Vymezení přesné definice „daňového ráje“ je podle Booijink a Weyzing (2007) velmi kontroverzní, neboť tento pojem může mít rozdílné významy a je často používán pro rozdílné účely.

O formulaci definice termínu „daňový ráj“ se pokusila část autorů (Široký, 2013; Petrovič et al., 1998). Daňový ráj je podle Petrovič et al. (1998, s. 29) možné definovat jako *„jakoukoliv zemi, jejíž zákony, nařízení, tradice a v některých případech smluvní ustanovení umožňují snížení celkového daňového zatížení“.* Podle Leservoisier (1996, s. 9), který se odvolává na francouzskou daňovou správu, poukazuje na významnou skutečnost, že termín „daňový ráj“ se v daňové legislativě Francouzské republiky vůbec nevyskytuje a že pro dané státy francouzská správa používá termín *„země s privilegovaným daňovým režimem”*.

Daňové ráje, nebo offshore finanční centra, jsou podle Larudee (2009) jurisdikce, které nabízí především dvě věci, a to nulové (nebo blížící se nule) zdanění podnikových aktivit, a bezpečnost vztahující se k finančním aktivům, čímž mohou být pro řadu daňových poplatníků velmi lákavé.

3 Výsledky

Hospodářské noviny (2016) zveřejnily seznam plátců, které každoročně oceňuje Ministerstvo financí ČR na základě výše plateb, které obdrží v průběhu roku na účet daně z příjmů právnických osob. Ze zjištěných skutečností vyplynulo, že se v roce 2015 podařilo vybrat na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) do státního rozpočtu více než 138 miliard korun, což je o 15 miliard korun více než za rok 2014. V této souvislosti též zazněla informace, že právě 20 % z této částky pochází od oceněných plátců, z nichž prvních deset (z celkově dvaceti zveřejněných) je uvedeno v tabulce č. 2.

Tabulka 2: Seznam oceněných plátců při zohlednění konsolidovaných skupin za rok 2015

Č.	Společnost	Částka uhrazená na DPPO (v Kč)	Vybrané aktivity společností v oblasti CSR
1.	Skupina České spořitelny	4.298,180.477	Speciální služby pro osoby s handicapem; Rovné příležitosti; Sociální bankovnictví; Nadace Depositum Bonum; práce se studenty; finanční vzdělávání; Nadace České spořitelny; Zelená banka; sponzorování kultury a sportu, aplikace Melinda. [9]
2.	Skupina ČEZ	3.838,111.075	TOP odpovědná velká firma 2015 – zlatý certifikát; Kategorie „Pomáháme“: Dary a nadace ČEZ, reklamní partnerství, čas pro dobrou věc, plníme přání; Kategorie „Životní prostředí“ – politika bezpečnosti a ochrany ŽP, programy snižování zátěže ŽP, sledování parametrů pro ochranu ovzduší; Kategorie „Bezpečnost a kvalita“ – energetická bezpečnost a soběstačnost ČR, kultura bezpečnosti, jaderná bezpečnost, kvalita; Ombudsman ČEZ. [28]
3.	ŠKODA AUTO a.s.	3.462,814.353	Zintenzivnění a orientace na projekt CSR ve 4 pilířích: dopravní bezpečnost, technické vzdělání, podpora dětí a bezbariérová mobilita; dále se zaměřuje na ekologická opatření a podporu regionů, ve kterých má své výrobní závody. [30]
4.	Skupina ČSOB	2.564,325.167	TOP odpovědná velká firma 2015 – stříbrný certifikát*`CSR priority: Diverzita (rovné pracovní příležitosti, podpora osob se zdravotním postižením), Regiony; Odpovědné podnikání (etika v podnikání, dobrovolnictví a filantropie); Vzdělávání (finanční gramotnost, osobní dárcovství). [10]
5.	Komerční banka, a.s.	2.325,216.291	Cílem je přispívat ke společnému dobru v rovině hospodářské, sociální i ekologické; Ekonomická oblast (zodpovědné řízení rizik a transparentnost); Ochrana životního prostředí (např. třídění odpadu zaměstnanců; nákup zelené energie, používání LED osvětlení); Oblast lidských zdrojů (dlouhodobé partnerství se zaměstnanci; otevřenost k lidem, zaměstnávání zdravotně postižených; vzdělávací aktivity a programy); podpora kulturních událostí, sportů, vzdělání a podpora sociálně a duševně znevýhodněných lidí. [18]
6.	Hyundai Motor Manufacturing Czech s.r.o.	1.939,740.780	Nadační fond Hyundai; Projekt Dobrý soused (finanční podpora kulturních, sportovních a volnočasových aktivit v obcích ze sousedství); Korejské dny v Ostravě (podpora kulturní akce); Hyundai Family Day (společný rodinný den pro zaměstnance v areálu společnosti); Darování aut školám a dalším institucím; Společně pro bezpečnější Ostravu (prevence kriminality); Kampaň pro podporu darování krve; Dopravně-bezpečnostní akce. [16]
7.	Lesy České republiky, s.p.	1.178,573.530	Poskytování darů (orientace na sociálně, zdravotně a jinak handicapované občany); prezentace podniku formou reklamy; spoluodpovědnost státního podniku za stav občanské společnosti; podpora školství (zejména oborového); podpora spotřeby dřeva a propagace dřeva jako obnovitelné suroviny; životní prostředí, ochrana přírody; podpora masového sportu (se zaměřením na sporty provozované v lese); kulturní události; podpora protipožárních aktivit. [21]
8.	O2 Czech Republic a.s.	1.175,953.804	Etické zásady podnikání (firemní kultura; udržení důvěry zákazníků, akcionářů, zaměstnanců, smluvních partnerů a veřejnosti); Působení na trhu a chování k zákazníkům; Péče o zaměstnance a pracovní prostředí (místo, kde je radost pracovat); Péče o životní prostředí (Politika ochrany životního prostředí, program zelená firma, snižování negativních dopadů, Certifikace); Podpora veřejně prospěšných aktivit (Program Think Big; Linka bezpečí 116 111; Linka seniorů, Minimalizace šikany, Dobrovolnické programy pro zaměstnance, Mezinárodní dobrovolnický projekt Pronino, Daruj krev s Nadací O2). [31]
9.	Česká pojišťovna a.s.	1.150,526.976	Sponzoring a CSR (podpora vybraných projektů a osob). [8]
10.	T-Mobile Czech Republic a.s.	1.081,99.302	CSR a sponzoring – výčet jednotlivých tiskových zpráv z roku 2016, které společnost podpořila (např. Balíček školák; Hra Sea Hero podporující výzkum demence; partner představení Bernsteinovy mše, sbírka pomáhejme příběhům). [33]

Zdroj: vlastní zpracování na základě Ministerstvo financí ČR (2016) a zdrojů [8], [9], [10], [16], [18], [21], [28], [30], [31] a [33] (poznámka: *podle výsledků TOP odpovědná velká firma se konkrétně jedná se o společnost Československá obchodní banka)

3.1 Využívání daňových rájů českými firmami

V daňových rájích podle Bisnode (2015) ke konci roku 2014 sídlilo celkem 13 247 českých firem, což ve srovnání s rokem 2013 přestavuje nárůst o 138 společností (tj. o 1%). Ke konci roku 2014 přitom majitelé z destinací považovaných za daňové ráje kontrolovali celkem 3,2% českých firem. Přitom celkové investice do základního kapitálu těchto podniků představovaly celkem 430 miliard korun. Tyto společnosti nejčastěji podnikají v oblasti nemovitostí nebo obchodu. Vzhledem k vývoji počtu subjektů v jednotlivých daňových rájích vyplynula na povrch skutečnost, že české firmy preferují takové daňové ráje, které jim podle Bisnode (2014) zajišťují vysoký stupeň zachování anonymity. Největší počet českých podniků se sídlem v destinaci považovaných za daňové ráje se podle Bisnode (2015) nachází v Nizozemí, Spojených státech amerických, na Kypru, v Lucembursku a na Seychelách.

4 Diskuse a závěry

Společenská odpovědnost firem bývá zpravidla rozčleněna do třech základních oblastí, a to na oblasti sociální, environmentální a ekonomické. Z výsledků výzkumu vyplývá, že řada společností z řad oceněných plátců DPPO za rok 2015, které zveřejnilo Ministerstvo financí ČR (2016), aplikuje ve své firemní strategii principy CSR.

V oblasti sociální se společnosti zaměřují především na další vzdělávání svých zaměstnanců, zapojení hendikepovaných pracovníků, bezpečnost a zdraví zaměstnanců při práci, rovné příležitosti pro všechny atd. Velká pozornost vybraného vzorku společností je též věnována environmentální oblasti, kde se tyto společnosti snaží zejména o ochranu životního prostředí, ekologickou výrobu a snižování spotřeby energie a odpadů, přičemž část z nich se snaží orientovat především na oblast svého podnikání. Oblast ekonomická je zaměřena především na dobré vztahy se zákazníky a stakeholdery společnosti.

Součástí ekonomické oblasti CSR je také transparentnost podnikání a boj proti korupci. Vyvíjení aktivit u mezinárodních společností v oblasti CSR je chvályhodné a je pro celou společnost jistě přínosné. Zároveň je ale nutné poukázat na skutečnost, že řada především mezinárodních společností, které mají dceřinou pobočku v České republice, je v současné době vlastněna mateřskou společností se sídlem v zahraničí, což by mohlo vést k přesouvání zdanitelných příjmů do jiných jurisdikcí s cílem optimalizovat celkovou daňovou povinnost těchto společností. Rostoucí boj národních vlád stejně jako posilování společných snah Evropské unie či OECD v oblasti minimalizovat agresivní daňové plánování mezinárodně působících firem je v zejména v posledních letech zcela zřetelně patrné.

Za účelem zvýšení transparentnosti ekonomických aktivit mezinárodně působících společností, by proto bylo vhodné mezi ekonomické principy CSR zahrnout další ukazatel (či určitou podoblast), který by podpořil transparentnost jejich podnikání a který by jednoznačně identifikoval, kde podniky skutečně vykonávají svou ekonomickou činnost a současně zveřejňoval celkový podíl odváděných daní v příslušné jurisdikci ve srovnání s jejich celosvětovými daňovými odvody. Pokud by totiž mezinárodní společnosti převáděly část svých zdanitelných příjmů do zemí s výhodnějšími daňovými režimy, tak by tím nepřímo poškozovaly ostatní daňové poplatníky příslušné jurisdikce, což by bylo v rozporu s principy CSR, a to zejména ve snaze zajistit trvalou udržitelnost a dbát o blaho všech.

Přece jen by bylo ku prospěchu všech daňových poplatníků, stejně jako mezinárodně zodpovědných společností, pravidelně publikovat žebříčky firem, které zdaňují své příjmy v České republice, aby si zaměstnanci, zákazníci i další stakeholdeři těchto společností mohli

být skutečně jisti o celkovém zodpovědném chování mezinárodních společností působících v České republice. Vzhledem k rostoucí globalizaci je nutné, aby otázka CSR a daňové optimalizace byla řešena v celosvětovém kontextu, nikoliv pouze na národní úrovni jednotlivých států, která v dnešní době již není dostatečná.

Další výzkum bude orientován na srovnání přístupů mezinárodních společností a malých a středních podniků k přínosům zavedení CSR zejména pak v ekonomické oblasti.

Afilace

Tento příspěvek vznikl za podpory projektu IGA_AS *"Implementace evropských hodnot a technologií zdanění na Ukrajině"* poskytnutého Interní grantovou agenturou AKADEMIE STING.

Použité zdroje

[1] ABRAMUSZKINOVÁ PAVLÍKOVÁ, E., BASOVNÍKOVÁ, M. Certification of corporate social responsibility. The case study of India. *Acta universitatis agriculturae et silviculturae mendelianen brunensis.* 2014, vol. 62, no. 4, pp. 605-611.

[2] ADÁMEK, P. *Percepce společenské odpovědnosti podnikání v České republice.* 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné. 2013.

[3] BISNODE. *Vlastnické struktury založené na daňových rájích jsou více agresivní*. [online] [citováno 2015-03-27]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/vlastnicke-struktury-zalozene-na-danovych-rajich-jsou-vice-agresivni/>

[4] BISNODE. *Podnikatelé volí daňové ráje hlavně kvůli zajištění anonymity*. 2014. [online] [citováno 2015-03-27]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/podnikatele-voli-danove-raje-hlavne-kvuli-zajisteni-anonymity/>

[5] BOOIJINK, L., WEYZING, F. 2007. Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres. *Tax Justice Networ Briefing Paper*.

[6] BUSINESS LEADERS FORUM. *Společenská odpovědnost firem. Průvodce nejen pro malé a střední podniky.* 2012. [online] [citováno 2015-07-09]. Dostupné z: <http://www.csr-online.cz/wp-content/uploads/2012/11/BLF_Pruvodce_CSR.pdf>

[7] CARROLL, A. B. Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review.* 1979, vol. 4, pp. 497-505.

[8] ČESKÁ POJIŠŤOVNA. *Sponzoring a CSR*. [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <https://www.ceskapojistovna.cz/pro-media/sponzoring-csr>

[9] ČESKÁ SPOŘITELNA. *Pomáháme dobrým věcem*. [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <http://www.csas.cz/banka/appmanager/portal/banka?_nfpb=true&_pageLabel=spolecenska_odpovednost>

[10] ČSOB. *Společenská odpovědnost.* [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <https://www.csob.cz/portal/o-csob/spolecenska-odpovednost>

[11] FALLAN, L. et al. Adoption of Tax Planning Instruments in Business Organizations: a Structural Equation Modelling Approach. *Scand. J. Mgmt*. 1995. vol. 11, no. 2, pp. 177-190.

[12] FINANČNÍ SPRÁVA. *Ocenění si převzala dvacítka TOP plátců daně z příjmů*. [online]. [citováno 2016-08-31]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2016/ministr-financi-ocenil-dvacitku-TOP-platcu-dane-z-prijmu-7368>

[13] HOFFMAN, W. H. The Theory of Tax Planning. *The Accounting Review*. 2002. vol. 36, no. 2, pp. 274-281.

[14] HOLÁTOVÁ, D. Politika podpory rozvoje malých a středních podniků zapojování do CSR, in *X. mezinárodní kolokvium o regionálních vědách. Sborník příspěvků kolokvia.* 2007, Brno. Czech Republic.

[15] HOSPODÁŘSKÉ NOVINY. *Nejvíc peněz na dani z příjmu letos státu odvedla Česká spořitelna, předehnala i ČEZ*. [online]. [citováno 2016-08-31]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-65307990-nejvic-penez-na-dani-z-prijmu-letos-statu-odvedla-ceska-sporitelna-predehnala-i-cez>

[16] HYUNDAI. *Společenská odpovědnost*. [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <http://www.hyundai-motor.cz/?rubrika=csr>

[17] JENKINS, H. A business champions for corporate social responsibility. *Journal of General Management.* 2009, vol. 18, no. 1, pp. 21-36.

[18] KOMEČNÍ BANKA. *Společenská odpovědnost.* [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <https://www.kb.cz/cs/o-bance/spolecenska-odpovednost/>

[19] LARUDEE, M. Sources of Polarization of Income and Wealth: Offshore Financial Centers. *Review of Radical Political Economics*. 2009, vol. 41, no. 3, pp. 343-351.

[20] LESERVOISIER, L. Daňové ráje. Praha: HZ. 1996. ISBN 80-86009-07-6.

[21] LESY ČR. *Poskytování darů.* [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <http://www.lesycr.cz/lz4/poskytovani-financnich-daru/Stranky/obecne-zasady.aspx>

[22] LYMER, A., OATS, L. *Taxation: Policy and Practice*. 20. vydání. Birmingham: Fiscal Publications, 2013. 530 s. ISBN 978-1-906201-20-3.

[23] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Ocenění si převzala dvacítka TOP plátců daně z příjmů*. [online]. [2016-09-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/oceneni-si-prevzala-dvacitka-top-platcu-25074>

[24] PAVLÍK, M., BĚLČÍK, M. et al. *Společenská odpovědnost organizace: CSR v praxi a jak s ním dál.* 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010.

[25] PETROVIČ, P. et al. Encyklopedie daňových rájů a jejich využití. Praha: AKONT. 1998. ISBN 80-86394-81-6.

[26] PRSKAVCOVÁ, M. et al. *Problematika Corporate Social Responsibility se zaměřením na lidský kapitál, Gender Studies a environmentální management*. 1. vydání. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2007.

[27] RAPOSO, A. M., MOURAO, P. R. Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens. *Financial theory and practice.* 2013, vol. 37, no. 3, pp. 311-330.

[28] SKUPINA ČEZ. *Odpovědná firma – společenská odpovědnost*. [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <https://www.cez.cz/cs/odpovedna-firma.html>

[29] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii.* 6. vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

[30] ŠKODA AUTO. *Společenská odpovědnost značky ŠKODA*. [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <http://www.skoda-auto.cz/news/2013-12-10-spolecenska-odpovednost-znacky>

[31] TELEFÓNICA O2. *Výroční zpráva za rok 2011*. [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: <http://www.o2.cz/vyrocni_zpravy/2011/rocni/telefonica-2011/cs/spolecenska-odpovednost-csr.html>

[32] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový system ČR 2014*. 12. vydání. Praha: VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

[33] T-MOBILE. *Tiskové zprávy – CSR a sponzoring.* [online]. [citováno 2016-09-01]. Dostupné z: https://www.t-press.cz/cs/tiskove-materialy/kategorie-tiskovych-zprav/csr-a-sponzoring.html

Sdílená ekonomika a daně

Roman Horák[1]

Abstrakt

Sdílená ekonomika či ekonomika sdílení je středem pozornosti laické a odborné veřejnosti. Vedle světových společností, jako např. UBER v dopravě či AirBnB v ubytování se objevují méně známé projekty. Autor se zabývá pojmem a podstatou sdílené ekonomiky, v čem spočívá její atraktivita, a zda příjmy ze sdílené ekonomiky podle českých daňových zákonů jsou předmětem daně. Z pohledu malého rodinného podnikání jsou otázky zdanění příjmů sdílené ekonomiky významné a mohou ovlivnit ekonomická rozhodování.

Klíčová slova: sdílená ekonomika, zdanění, daňové úniky, hospodářská soutěž, daň z příjmů

Abstract

So-called shared economy or the economy of sharing the limelight lay and professional public. Besides international companies such as. UBER traffic or in accommodation Airbnb appear less known projects. The author deals with the concept and principles of shared economy, in what is her attractiveness and whether revenue from a share of the economy by the Czech tax laws are subject to tax. According to small family business is the taxation of income from a share of the economy to significant for economic decisions the managers of these companies.

Keywords: shared economics, taxation, tax evasion, competition, income tax.

JEL klasifikace: H2, M1.

1 Úvod

V současné době tzv. sdílená ekonomika či ekonomika sdílení je středem pozornosti laické a zejména odborné veřejnosti. Vedle známých a světových společností, jako např. UBER v dopravě či AirBnB v ubytování se objevují méně známé projekty jako např. Arounded. Sdílená ekonomika vydělává majitelům těchto firem a jejich investorům, ale přidělává starosti státům, obcím, konkurenci, profesním organizacím i odborářům. Sdílenou ekonomikou se zabývají všechny tyto instituce, aby novou oblast ekonomiky regulovali a snížili neúměrné zisky z ní. Sdílená ekonomika má své zastánce i odpůrce. Cílem článku je předložit do širší diskuse otázku rovnosti zdanění příjmů ze sdílené ekonomiky (2001). V rámci naplnění cíle článku se zaměřím na vymezení sdílené ekonomiky a daňových aspektů potenciálních příjmů získaných v rámci této ekonomiky. Tento problem je v podmínkách malého rodinného podnikání významný, protože výrazným způsobem může ovlivnit ekonomická rozhodování manažerů těchto firem.

[1] doc. Ing. Roman Horák, CS.., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: horak@post.sting.cz

2 Sdílená ekonomika její vymezení a podstata

Ve Slovníku spisovné češtiny (2007) je sdílení vykládáno následovně:"… sdílet něco s někým, dělit se o něco…" Jde o společné užívání věcí, informací aj., ale i o sdílení nákladů spojené se společným využíváním výše uvedeného. V otevřené encyklopedii Wikipedia je uvedeno, že „sdílená (kooperativní) ekonomika je ta výseč spoluspotřebitelství[2], která je založena na směně "… *je to systém směny, kde se kvalita nutně redukuje na kvantitu."* Tedy hovoříme o všech transakcích tohoto typu, které lze vyčíslit penězi a které jsou založeny na reciprocitě. Zvyšuje se využití věcí, resp. dochází ke snížení neefektivnosti vynaložených zdrojů, což z ekonomického hlediska je pozitivní. (2016)

Vztah mezi poskytovatelem a uživatelem je postaven na důvěře a vzájemném respektování obou stran nevyžadující žádného regulátora. Náklady na realizaci předmětu sdílení jsou proto nízké. Sdílení věcí či služeb vedle ekonomického užitku, přináší užitek společenský a ekologický. Užitek společenský spočívá ve střetávání se lidí, rozvíjí společenskou komunikaci a vzájemné prožitky a hodnoty. Ekologický užitek je v úspoře zdrojů, které nemusíme vynakládat na věci, které potřebujeme jen občas ve snížení odpadů. Po právní stránce lze tento vztah označit jako pronájem věci, poskytovatel vystupuje jako pronajímatel a uživatel je nájemcem. V případě nekomerčního vztahu lidí se hovoří o tzv. sousedské výpomoci. Propojení nabídky nevyužitých věcí s poptávkou po nich jsou předané informace z osobního styku, případně prostřednictvím různých medií. Reciprocita spočívá v poskytnutí jiné věci či ve finančním vyrovnání k pokrytí části nákladů na pořízení, údržbu a opravu, kterou si obě strany domluví. Za zprostředkování se nevyžaduje žádné či realitivně nízké poplatky, např. novinám.

Spouštěčem rozmachu "fenomenu" tzv. ekonomiky sdílení se stal rozvoj informačních technologií vznik tzv. online platforem. Ty jsou webovými rozhraními, umístěnými na webové stránce. Jsou dostupné na doménách, na kterých dochází k propojení nabídky s poptávkou bez bariér. Oproti inzerci v tisku, rozhlasu či televizi se provozovatel platformy stal prostředníkem, ale i správcem plateb za služby hostitele podle podmínek, které si určil sám. Tato skutečnost, kdy je prostředník je i správcem nabídek včetně příjmů z jejich realizace, je novým a zásadním momentem. Provozovatel platform shromažďuje ekonomické informace od pronajímatelů či nájemců, uchovává jejich data, používá jejich zdroje, rozhoduje o tom, zda plní či neplní jeho pravidla. Přitom nenese odpovědnost za jejich aktivity ani majetek, ani za vady v plnění. Nenese tudíž žádná rizika. Zdanění či jiným poplatkům spojených s podnikáním se vyhýbá a to s odkazem na absenci vymezení tohoto zdroje příjmu, tj. z digitálního podnikání.

V případě profesionálních poskytovatelů se jedná o ekonomickou činnost, která podléhá regulaci a dohledu příslušných veřejných institucí a vyžaduje nejen značné znalosti a dovednosti, ale i finanční prostředky. Hostitelé jsou registrováni u úřadů, jsou kontrolovatelní a mohou být vůči nim uplatňovány sankce z neplnění povinností. Jestliže z pronájmu hostitelé získávají příjmy, stávají se tyto příjmy předmětem daně[3]. Pokud hostitel poskytuje s ubytováním i stravu, se jedná o ubytovací služby, které jsou živností[4]. Hostitelé jsou povinni

[2]Spoluspotřebitelství, o jehož vzestupu hovoříme v posledních letech, je de facto sdílenou ekonomikou, protože se odehrává zejména na komerční bázi. Koncept byl obhájen Rachel Botsmanovou a Roo Rogersem, spoluautory *What's Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption* (*Co je moje, je i Vaše: Vzestup spoluspotřebitelství*). Botsmanová vidí spoluspotřebitelství jako sociální revoluci, která umožňuje lidem „vytvářet hodnoty ze sdílených a dostupných zdrojů tak, že vyvažují osobní sobeckost s dobrem větší komunity".

[3] zákon č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, §3

[4]příloha č. 4 k zákonu č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání k § 25 odst. 2)

příjmy přiznat, odvést z nich příslušné daně a případně i jiné povinné srážky a plnit další povinnosti, např. hygienické, bezpečnostní aj. to v souladu s příslušnými zákony.

Tímto způsobem jsou jeho náklady nízké, ale příjmy vysoké. Poskytovatel využívá výhodu nezdanění, čímž je narušena hospodářská soutěž v regulované tržní ekonomice. Dále nastává narušení příjmové stránky rozpočtu obcí, krajů či státu, k porušení podmínek volné hospodářské soutěže.

3 Přístupy ke sdílené ekonomice

Podle studií příjmy ze sdílené ekonomiky v celé Evropské unii byly v minulém roce 30 miliard euro a podle odhadů makroekonomů budou v nejbližších letech stoupat k 130-150 miliardám eur a za cca 3 roky by mohly dosáhnout až půl bilionu euro. Např. Airbnb eviduje přes dva miliony bytů a pokojů ve 35 tisících městech 192 zemí světa. Podle The Wall Street Journal má Airbnb hodnotu 25,5 mld. dolarů. Studie, kterou vypracovala univerzita Penn Statena, ukazuje na to, že čím dál tím větší „obrat“ přes Airbnb dělá menšina profesionálních uživatelů na úkor původní většiny amateur (2016).

Rozmach sdílené ekonomiky zasahuje do mnoha odvětví, zejména do přepravy osob (Uber) či cestovního ruchu a ubytování. T. Rifai, gen. tajemník UNWTO (Světová organizace cestovního ruchu World Tourism Organization) oceňuje inovace a podnikatelské aktivity, ale zdůrazňuje potřebu hledat:“...progresivní řešení zajišťující ochranu práv spotřebitelů a standardů kvality při současném zachování stejných podmínek pro všechny organizace." (2016)

Doporučení Evropské komise členským státům EU z 2. června 2016 považuje zákaz nebo výrazné omezování služeb sdílené ekonomiky za krajní řešení. (2016) Sdílenou ekonomiku Komise považuje za užitečný prostředek, který přinese spotřebitelům nemalé výhody a může přispět k udržitelnému hospodářskému růstu a hospodárnějšímu využívání zdrojů a kapacit. Státní tajemník pro evropské záležitosti a koordinátora vládní digitální agendy, T. Prouza a zástupci Ministerstva průmyslu a obchodu ČR, souhlasí se stanoviskem Komise. Tato skutečnost vyžaduje řešení v rámci EU, které by se mělo zabývat otázkami (2016), jako např.:

1) Jaké podmínky mohou stanovit členské státy těm, kteří sdílenou ekonomiku provozují?
2) Kdo je za co odpovědný – poskytovatelé platforem, poskytovatelé služeb?
3) Jak bude a kým garantována ochrana spotřebitele?
4) Jak bude dodržováno pracovní právo?
5) Jaká pravidla daňová a poplatková budou přijata vůči poskytovatelům platforem?

4 Sdílená ekonomika a zdanění

Zodpovězení první otázky je klíčové pro řešení následujících otázek. Sdílená ekonomika nových ekonomickým jevem, ale jen jiným pojmenováním pronájmu s využitím digitalizace zprostředkování nabídky a poptávky. Mění se stávající forma, kterou se zastírá skutková podstata. Novým prvkem je, že vlastník či pronajímatel se dobrovolně zbavuje příjmů z poskytování služeb ve prospěch zprostředkovatele, jehož platformy pronajímatel užívá. Pronajímatel sdílí nízké náklady a výhody platformy, ale zbavuje se vlastnictví příjmů. Riziko nese sám. Stává se vazalem poskytovatele platformy. Pro zajištění rovných podmínek

hospodářské soutěže aktivity tzv. sdílené ekonomiky by měly být regulovány jako activity subjektů, kteří tuto "ekonomiku" nepůsobí včetně zdanění

V České republice se sdílená ekonomika rozvíjí v oblastech hospodářského života zejména ve sféře služeb taxi, ubytování a to nejvíce v Praze (taxi služba, ubytování). Negativní reakce pražského magistrátu, některých ministerstev, ale i profesních organizací, svědčí o nutnosti připravit kroky pro realizaci výše uvedených podmínek. Podmínky pro provozování pronájmu prostřednictví sdílené ekonomiky by se mohlo opírat o:

1) Upřesnění a definici pojmů, které se sdílenou ekonomikou souvisí, např. podnikání, platforma apod. Podnikání je dle NOZ vymezeno jako samostatně vykonávající na vlastní účet a odpovědnost výdělečná činnost, která je v souladu s živnostenským zákonem nebo obdobným způsobem a je konána soustavně za účelem dosažení zisku. Pronájem věcí by mělo být podnikáním za podmínky překročení státem stanovené maximální hranice, kdy pronájem je podnikáním. K tomu je nutná povinná registrace a to provozovatelů platforem i pronajímatelů.
2) Povinnou registraci subjektů, které poskytují platformy i těch, kteří tyto platformy užívají jako je to u fyzických či právnických osob, kteří již tuto činnost provádějí. Neprovedení registrace by bylo penalizováno.
3) Povinné vedení evidencí poskytovatelů platforem o pronajímatelích včetně jejich příjmů.
4) Zavedení ohlašovací povinnosti poskytovatelů platforem o příjmech, které pronajímatelé dosáhli v průběhu roku nad stanovenou hranici příjmů, která by byla nezdanitelným příjmem.
5) Prohloubení vyhledávací činnosti orgánů státu, obce ve virtuálním prostředí internetu.
6) Prohloubení spolupráce profesních organizací v dané oblasti se státem a obcemi.

Pro podmínky sdílené ekonomiky by měla být upravena definice pronájmu nemovitých i movitých věcí, aby byly precizovány jednotlivé znaky podnikání, případně stanovit hranici příjmů pro vznik podnikání. Po překročení této hranice by se pronajímatel stal podnikatelem.

Toto opatření by mělo být doprovázeno ohlašovací povinností osoby, která poskytuje platformy. Tato osoba by měla mít evidence pronajímatelů a jejich klientů, oznámil čísla bankovních účtů, na něž posílá příjmy. U zahraničních osob vzniká komplikace, protože státy, podle kterých se řídí tyto zahraniční osoby, by měly tuto ohlašovací povinnost ve svých právních předpisech zavést či upřesnit. Případně by náš stát s těmito poskytovateli tuto povinnost dojednal jako jednu z podmínek tohoto druhu podnikání v ČR.

Diskuse a závěry

Sdílená ekonomika je modním ekonomickým pojmem. Jde o jiné pojmenováním pronájmu věcí a to s využitím digitalizace, která slouží ke zprostředkování nabídky a poptávky a zajištění platebního styku. Mění se stávající forma. Tím se zastírá skutková podstata. Novým prvkem je, že vlastník či pronajímatel se dobrovolně zbavuje příjmů z poskytování služeb ve prospěch zprostředkovatele, jehož platformy pronajímatel užívá. Pronajímatel sdílí nízké náklady a výhody platformy, ale zbavuje se vlastnictví příjmů. Riziko nese sám. Stává se vazalem poskytovatele platformy. Pro zajištění rovných podmínek hospodářské soutěže aktivity tzv. sdílené ekonomiky by měly být regulovány jako activity subjektů, kteří v této "ekonomice" nepůsobí včetně zdanění. Pokud budou aktivity ve sdílené ekonomice podléhat regulaci, tzv. sdílená ekonomika ztrácí výhody a jako takový fenomén zanikne.

Nelze předpokládat, že v dohledné době se v rámci EU bude dosaženo zavedení těchto regulací. Bude proto na jednotlivých státech EU, jak budou tento „fenomén“ ovlivňovat. Příklad vyměření a úhrada daní z příjmů z krátkodobých pronájmů v Los Angeles firmou Airbnb (2016) je důkazem toho, že požadavek na regulaci je opodstatněný a v žádném případě neomezuje tento model a svobodu podnikání. Z hlediska státu je důležité, aby tento model nerozšířil šedou ekonomiku a nenarušil hospodářskou soutěž. Měl by být nastaven mechanismus oznamovací povinnost poskytovatelů platforem a zvýšená vyhledávací činnost finančních úřadů, zapojení ČOI, ale i živnostenských úřadů a obcí.

Nelze hovořit o nové ekonomice, ale o digitalizaci ekonomických procesů. Nejasný a nejednotný přístup obcí i státu i EU jsou příležitostí rychlého zisku. Na základě zkušeností z USA či Německa či Prahy lze očekávat postupný tlak na přijetí regulací zejména v oblasti zdanění příjmů z digitalizované ekonomiky. Analýza vlivu sdílené ekonomiky na ekonomiku malých rodinných podniků se stane důležitým podkladem pro přijetí příslušných právních úprav zdanění.

V této souvislosti si je vhodné připomenout názory Adama Smithe (2001), jak je uvedeno:“….

1) Rovnost – všichni poddaní by měli přispívat na výdaje pro správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem.
2) Přesnost – daň stanovit přesně. Částka i doba splatnosti daně musí být jasně stanovena.
3) Pohodlnost platby – platit v čase a způsobem výhodným pro poplatníka.
4) Nízké náklady na výběr daně.

… Zásady jsou spravedlivé a užitečné pro všechny.“

Afilace

Článek byl podpořen interní grantovou agenturou AKADEMIE STING, o.p.s., pod značkou IGA AS_01_08.

Použité zdroje

[1] Spoluspotřebitelství. In: Wikipedie: otevřená encyklopedie [online]. dostupné°z°https://cs.wikipedia.org/wiki/Spoluspot%C5%99ebitelstv%C3%AD#Sd.C3.ADlen.C3.A1_ekonomika [přístup 24. srpna 2016]

[2] ČERNÝ, A. Manažer AirBnB: Praha je u nás čtvrtým nejžádanějším městem v Evropě. dostupné°z°http://ekonomika.idnes.cz/rozhovor-s-andrew-verbitsky-z-airbnb-dsy-/ekonomika.aspx?c=A160318_154653_ekonomika_rny [přístup 22. března 2016]

[3] REICHL, J. Změní se definice podnikání? Sdílené služby si to možná vynutí. dostupné°z°http://ekonomicky-denik.cz/zmeni-se-definice-podnikani-kvuli-sdilenym-sluzbam/ [přístup 26. července 2016]

[4] BENDA, M. Perspektivy sdílené ekonomiky. dostupné°z°http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/sluzby-verejnosti/odborna-knihovna/dokumentacni-bulletin/2016/financni-a-ekonomicke-informace-6-2016-25487 [přístup 30. června 2016]

[5] REICHL, J. Změní se definice podnikání? Sdílené služby si to možná vynutí. dostupné z http://ekonomicky-denik.cz/zmeni-se-definice-podnikani-kvuli-sdilenym-sluzbam/ [přístup 26. července 2016]

[6] MONIOVÁ, E. Amatérské ubytování vystupuje z ilegality. AirBnB zaplatí miliony na daních. dostupné z http://ekonomika.idnes.cz/airbnb-se-dohodl-s-los-angeles-ze-bude-platit-dane-f6q-/eko-zahranicni.aspx?c=A160720_093444_eko-zahranicni_nio [přístup 19. září 2016]

[7] kolektiv autorů. Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost. Academia, Praha, 2007, ISBN: 80-200-1080-7, 648 s., 3. opravené vydání

[8] SMITH, A. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Liberální institut, Praha, 2002, s. 733, ISBN 80-86389-15-4, 1. vydání

[9] Zákon°č.°582/1992°Sb.,°o°daních°z příjmů.°dostupné°z°http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/ [přístup 31. července 2016]

[10] Zákon°č.°455/1991°Sb.,°o°živnostenském°podnikání.°dostupné°z°http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zivnost/ [přístup 31. července 2016]

Principy mezinárodního daňového práva

Renáta Hótová[1]

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou mezinárodního daňového práva, která je v současné době velmi aktuální, neboť stále častěji dochází ke střetu domácí a zahraniční legislativy při vybírání daní. Tento příspěvek obsahuje základní pojmy v oblasti mezinárodního daňového práva a zároveň se zabývá principy mezinárodního daňového práva v návaznosti na pojmy v legislativě České republiky.

Klíčová slova: Mezinárodní daňové právo, daně, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, rezident a nerezident.

Abstract

This article deals with the matter of international tax law, which is very actual in these times because domestic legislative encounters the foreign more and more often while collecting tax. This article consists of the basic terms in the field of the international tax law and simultaneously deals with the principles of international tax law in relation with terms in the Czech legislative.

Keywords: International tax law, tax, agreement on avoidance of double taxation, resident and nonresident

JEL klasifikace: H2, K34

1 Úvod

S růstem mezinárodního obchodu vyvstává problém, jak či zda vůbec koordinovat daňové otázky na nadnárodní úrovni. Daňové vztahy totiž významně ovlivňují mezinárodní pohyb investic, přesuny kapitálů, pracovních sil a další složky a zcela určitě budou ovlivňovat i v dalším tisíciletí.

Daně, které vznikly současně se vznikem zbožně-peněžních vztahů prodělaly v jednotlivých zemích do jisté míry autonomní vývoj. Zatímco v minulosti se za hlavní problém považovaly otázky související s výši cla, s procesem postupného odbourávání protekcionistických zábran v mezinárodních vztazích (jehož odrazem je všeobecný pokles cel a jejího využívání v hospodářské politice) se přesunuje zájem daňových analytiků do oblasti mezinárodních daňových otázek. Hlavní těžiště současných výkumů se soustřeďuje na optimalizaci mezinárodních právních daňových předpisů, konkrétně na smlouvy o zamezení dvojí (vícenásobného) zdanění.

[1] Prof. Ing. Renáta Hótová, Dr., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, email: hotova@post.sting.cz

Problematika mezinárodních daňových vztahů patří bezesporu k nejsložitějším z oblasti daňové politiky. Mezinárodní daňové vztahy významně ovlivňují rozvoj mezinárodní spolupráce, vstupují do rozhodování o zemích a způsobech finančního investování apod.

2 Hlavní text

Mezinárodní daňové právo, resp. smlouvy o zamezení dvojího zdanění vznikly na podporu rozvoje podnikání mezi subjekty více států. V důsledku neustále se prohlubující mezinárodní svázanosti ekonomických procesů jsou zejména podnikatelé ve stále větší míře nuceni vyhledávat mezinárodní obchodní vazby, spolupracovat se zahraničními partnery, zakládat joint-ventures. Daňové otázky se stávají při těchto kontaktech důležitým aspektem konečných výsledků podnikání. Je zřejmé, že v případě, kdyby byl ekonomický subjekt zdaňován ze shodných příjmů ve více státech, jeho konkurenceschopnost by byla výrazně snížena. Rovněž motivace k další mezinárodní spolupráci by byla oslabena. Tyto důsledky však nejsou ani zájmem státu, který na jedné straně chce podporovat expanzi svých podnikatelských subjektů do zahraničí, a na straně druhé se snaží rovněž, aby zahraniční investoři svými finančními prostředky přispívali k jeho samotnému ekonomickému růstu. Z těchto důvodů se státy snaží prostřednictvím nástrojů mezinárodního daňového práva vliv dvojího (vícenásobného) zdanění eliminovat.

Mezinárodní dvojí příp. vícenásobné zdanění příjmů, majetku, ale např. i dědictví nebo i jiných předmětů daní, vzniká v důsledku střetu dvou nebo více daňově-právních systémů různých států (státu zdroje a státu, v němž je příjemce daňovým rezidentem). Příčin vedoucích ke vzniku dvojího zdanění je více, všechny však vycházejí z právní kolize daňových zákonů jednotlivých států v pasážích definujících daňové rezidentství a příjmy, které dotyčný stát považuje ze zdanitelné na svém teritoriu. K zamezení dvojího zdanění se užívá různých metod a jejich různých forem, které mohou být buď jakožto jednostranná opatření přímo definována v daňovém systému dané země, nebo jsou součástí dvoustranných, případně mnohostranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

V mezinárodních daňových smlouvách se stanoví přesná kritéria, podle kterých v převážné většině případů se daň vybere a daňový výnos připadne jednomu státu, nebo výjimečně se státy o daňový výnos podělí. Poplatník si nemůže sám vybrat jednu ze smluvních zemí, ve které by chtěl být zdaňován, v podstatě by ale z hlediska daňového zatížení měla být smlouva neutrální.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se týkají pouze přímých daní, někdy též daní majetkových. Předmětem těchto smluv tedy nejsou nepřímé daně, ať už se jedná o daň z přidané hodnoty, či daň z obratu nebo spotřební daně (akcízy). Vývoz komodit je od těchto daní osvobozen, a tak ani prakticky k daňové kolizi nemůže dojít.

Mezinárodní daňové smlouvy vždy vycházejí z vlastní daňové legislativy jednotlivých smluvních států, kterou v souladu s dohodnutými pravidly pouze modifikují v některých ustanoveních. Smlouvy zásadně neuvalují na poplatníka novou daňovou povinnost, jejich cílem je však také zabránit mezinárodním daňovým únikům (formou dvojího nezdanění).

Z hlediska rozsahu smlouvy existují dílčí smlouvy o zamezení dvojího zdanění zahrnující pouze jednu či několik oblastí (jde zejména o problémy při zdaňování příjmů z letecké, námořní či silniční mezinárodní přepravy) či komplexní mezinárodní smlouvy.

Praxe ukázala, že je potřeba zajistit i jednotný výklad mezinárodních daňových smluv a mít i jednotnou terminologii. Pravidla výkladu jsou obsažena ve Vídeňské úmluvě o smluvním

právu, která byla podepsána v roce 1969. V případě vzniku nejasností zmocňují mezinárodní daňové smlouvy ministerstva financí smluvních stran k jejich vyřešení.

Daňová teorie rozlišuje dva typy daňové jurisdikce, tj. podmínek vzniku daňově právního vztahu: jurisdikci zdroje a jurisdikci rezidence. Zdrojová jurisdikce vychází z příslušnosti předmětu daně k určitému území, zatímco rezidenční jurisdikce zohledňuje příslušnost daňového subjektu (tedy fyzické či právnické osoby).

Základní pojmy, které se používají nejen ve smlouvách o zamezení mezinárodního dvojího zdanění, ale i v jiných aktech mezinárodního daňového práva jsou uvedeny v prvním až pátém článku vzorové smlouvy OECD.

Článek jedna stanoví osobní rozsah smlouvy vymezením osob, na které se mezinárodní smlouva vztahuje. Jsou to jednak právnické osoby, které mají sídlo v jednom nebo i ve více státech, jednak osoby fyzické, které mají bydliště v jednom nebo i více státech. Existence sídla či bydliště je současně základním kritériem pro stanovení daňové příslušnosti (daňového domicilu) daňového subjektu alespoň v jednom ze smluvních států. Daňové subjekty, které tuto podmínku nesplňují, nemohou využívat ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, např. osoby, které jsou podrobeny zdanění ve smluvním státě pouze z důvodů příjmů ze zdrojů nebo z majetku v něm umístěném.

Článek dvě stanoví věcný rozsah smlouvy vymezením daní, na které se smlouva vztahuje. Jedná se v naprosté většině případů o daně z příjmů a daně majetkové.

Článek tři obsahuje základní definice pojmů užitých ve smlouvě s cílem odstranit případný nejednoznačný výklad.

Článek čtyři vymezuje daňové rezidenství. Výraz rezident (daňový tuzemec) jednoho smluvního státu označuje každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého bytu nebo jakéhokoliv podobného kritéria. V daňovém právu naprosté většiny států světa je daňový vztah subjektu ke státu založen na jedné ze dvou skutečností. Buď že se ekonomický subjekt na území určitého státu zdržuje po určitou kvalifikovanou dobu, nejčastěji přes 183 dní, nebo že má zde své sídlo, pokud se jedná o právnickou osobu, resp. bydliště nebo trvalý, případně obvyklý pobyt, pokud jde o fyzickou osobu, čímž se stává daňovým rezidentem. Tento ekonomický subjekt má tzv. neomezenou daňovou povinnost, tzn., že na území daného státu podléhá zdanění svými příjmy celosvětovými. Příjmem ze zdrojů na území jiných států se rozumí některé specifické druhy příjmů, např. úroky z půjček, dividendy, licenční poplatky placené rezidentem tohoto státu a příjmy z tzv. stálé provozovny.

V případě, kdy ekonomický subjekt není rezidentem daného státu, ale má pouze příjmy ze zdrojů v tomto státě alokovaných, jedná se o omezenou daňovou povinnost. Osoba v tomto případě vystupuje vůči státu jako daňový cizozemec, tj. nerezident (někdy též nonrezident), který je zdaňován jen z příjmů ze zdrojů na daném území.

V určitých případech však může nastat situace, kdy by jedna osoba mohla být rezidentem ve více státech a tím by měla dvojí i vícenásobnou osobní daňovou příslušnost, tzv. daňový domicil.

V těchto případech se pro test daňového domicilu používá následujících kritérií[2]:

[2] viz např. smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem v oboru daní z příjmů a z majetku, čl. 4, odst. 2

- předpokládá se, že osoba je rezidentem v tom státě, kde má k dispozici stálý byt a pokud má k dispozici stálý byt v obou (více) smluvních státech, předpokládá se, že je rezidentem v tom státě, ke kterému má nejužší osobní a hospodářské vztahy,
- jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má středisko životních zájmů nebo jestliže nemá osoba k dispozici stálý byt v žádném smluvním státě, předpokládá se, že je rezidentem v tom státě, kde se obvykle zdržuje,
- jestliže se obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem v tom státě, jehož je státním příslušníkem,
- jestliže je osoba státním příslušníkem obou (více) států nebo žádného z nich, vyřeší přísné úřad jeho rezidentství vzájemnou dohodou.

Článek pět smlouvy obecně vymezuje stálou provozovnu. Za stálou provozovnu se považuje jakékoliv trvalé zařízení pro podnikání a uvádí příklady zařízení, která jsou považována za typickou stálou provozovnu. V dalších odstavcích pátého článku jsou naopak uvedeny formy podnikání, které nejsou za stálou provozovnu považovány. V zásadě platí, že pro výpočet výše zdanitelného zisku stálé provozovny se použije výpočet obvyklý ve státě, kde se stálá provozovna nachází.

Mezinárodní podnikatelská činnost a různé formy mezinárodní hospodářské spolupráce spojené s pohybem kapitálu a osob, nesou kromě jiného i mezinárodní aspekty. Subjekty, které vystupují v těchto vztazích, se stávají daňovými poplatníky, jak v zemích svého sídla či bydliště, tak v zemích z nichž jim plynou příjmy. Takto dochází k souběhu daňové souvislosti, která zatěžuje příjemce a snižuje výsledný finanční efekt z jeho činnosti v zahraničí. Vyloučit toto dvojí zdanění je možno buď jednostranným opatřením některého státu, nebo opatřením dvoustranným v podobě smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Použité zdroje

[1] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

[2] PEARCE, D. W. a kol. Macmillanův slovník moderní ekonomie. 4. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1992. ISBN 80-856-05-42-2.

[3] MUSGRAVE, Richard Abel. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.

[4] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.

[5] YOHE, Gary Wynn. Study guide to accompany Samuelson and Nordhaus Economics. 12th ed. New York: McGraw-Hill, 1985. ISBN 0-07-054687-8.

Využitie komisionárskej zmluvy pri distribúcii tovarov

Martin Husár[1]

Abstrakt

Práca vychádza z hypotézy, že slovenský podnikateľ má záujem umiestniť svoj produkt (tovar) na trhu Európskej únii, konkrétne vo Francúzsku, Belgicku a Luxembursku s využitím komisionárskeho vzťahu, a komisionárom má byť podnikateľ z niektorej z uvedených krajín. Úprava komisionárskej zmluvy podľa slovenského práva je porovnávaná s úpravou tohto inštitútu vo francúzskom, belgickom a luxemburskom práve. V práci sú rozoberané riziká komisionárskeho vzťahu z pohľadu komisionára i komitenta.

Kľúčové slová: komisionárska zmluva, komisionár, komitent, distribúcia tovarov, Nariadenie Rím I

Abstract

The work is based on the hypothesis that the Slovak entrepreneur wishes to place his products (goods) in the market of the European Union, namely in France, Belgium and Luxembourg using the commissionaire relationship and the commission agent shall be the entrepreneur of one of these countries. The commission contract under Slovak law is compared with the same legal institute in law in French, Belgian and Luxembourgish law. The paper describes the risks of commission relationship from the point of view of the commission agent and the principal.

Keywords: Commission contract, commission agent, principal, distribution of goods, Regulation Rome I

JEL klasifikace: K2

1 Úvod

V práci vychádzame z hypotézy, že slovenský podnikateľ má záujem umiestniť svoj produkt (tovar) na trhu Európskej únii, konkrétne vo Francúzsku, Belgicku a Luxembursku, pretože v týchto krajinách platí podobné vnútroštátne právo, ktoré sa odvíja od francúzskeho práva. Na uvedené trhy hodlá slovenský podnikateľ preniknúť s využitím komisionárskeho vzťahu, pričom komisionárom má byť subjekt z niektorej z uvedených krajín [2].

[1] JUDr. Martin Husár, DES, Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, martin.husar@gmail.com

[2] Využitie komisionárskeho vzťahu pri obchodovaní podľa francúzskeho práva je možné aj v obchodovaní s krajinami, ktorých právne poriadky sú ovplyvnené francúzskym právom.

2 Vymedzenie komisionárskeho vzťahu

Komisionárska zmluva býva považovaná za osobitný druh mandátu a komisionár je považovaný za osobitného mandatára. Špecifickosť pozície komisára spočíva v tom, že na rozdiel od mandatára, ktorý koná v mene mandanta, koná komisionár vo svojom mene. Komitent je v obdobnej pozícii ako mandant [3] [4] [5] [6] [7].

Tieto vymedzenia vychádzajú z normatívnych právnych úprav, ktoré zase preberajú staršie normatívne riešenia. Napríklad slovenský Obchodný zákonník vymedzuje v základnom ustanovení upravujúcom komisionársku zmluvu (§ 577) tento vzťah takto: „Komisionárskou zmluvou sa komisionár zaväzuje, že zariadi vo vlastnom mene pre komitenta na jeho účet určitú obchodnú záležitosť, a komitent sa zaväzuje zaplatiť mu odplatu.“[8]

Nový český Občiansky zákonník, ktorý obsahuje jednotnú úpravu záväzkových vzťahov, vymedzuje komisionársku zmluvu ako „zmluvu, ktorou sa komisionár zaväzuje obstarať pre komitenta na jeho účet vo vlastnom mene určitú záležitosť, a komitent sa zaväzuje zaplatiť mu odmenu“. K. Marek vymedzuje podstatné náležitosti komisionárskej zmluvy takto: presné určenie zariaďovanej záležitosti, záväzok komisionára zariadiť vo vlastnom mene pre komitenta a na jeho účet záležitosť a záväzok komitenta zaplatiť odplatu.[9]

Naproti tomu, francúzsky obchodný zákonník nevymedzuje komisionársku zmluvu, ale komisionársky vzťah cez vymedzenie komisionára a komitenta ako subjektov tohto vzťahu. Podľa čl. L-132-1 francúzskeho Code de commerce je komisionárom je ten, kto koná vo vlastnom mene alebo v pod svojím názvom na účet komitenta[10] [11].

Súčasná právna úprava vo vyššie zmienených právnych poriadkoch predstavuje kontinuálne pokračovanie starších normatívnych riešení, ktoré majú vo Francúzsku približne 400-ročnú tradíciu a v slovenských podmienkach siahajúcu do druhej polovice 19. storočia. [12]

Zákon č. 1/1863, r.z., Všeobecný obchodný zákonník (rakúsky) upravoval komisionársku zmluvu v článkoch 360-378. Podľa základného vymedzenia v čl. 360 za komisionára bol považovaný ten, kto uzatváral obchody po živnostensky vo vlastnom mene na príkazcov (komitentov) účet. Zmluvami, ktoré komisionár uzavrel s tretími osobami, stal sa sám

[3] Pelikánová in Kol. Obchodní právo II. díl, Codex Praha, 1993, s. 209.

[4] Obdobne Večerková in Bejček, Šilhan a kol. Obchodní smlouvy. Závazky v podnikání, 1. vydání, Praha: C.H.Beck, 2015, s. 409.

[5] Marek. K, Smlouvy, Masarykova univerzita, Brno

[6] P.-A. Foriers, „Le droit commun des intermédiaires commerciaux : courtiers, commissionnaires, agents“, in *Les intermédiaires commerciaux*, ed. du Jeune barreau de Bruxelles, Brusel, 1990, s. 32.

[7] P.-A. Foriers, „Le droit commun des intermédiaires commerciaux : courtiers, commissionnaires, agents“, in *Les intermédiaires commerciaux*, ed. du Jeune barreau de Bruxelles, Brusel, 1990, s. 32.

[8] Do roku 2012 obsahoval rovnakú úpravu aj Obchodný zákonník platný v Českej republike. Tento zákon prijatý v roku 1991 zákon č. 513/1991 Zb. predstavoval prakticky ostatný obchodný zákonník, ktorý bol konštruovaný na previazaní subjektov obchodných vzťahov, pre ktoré používal výraz podnikateľ a obchodných záväzkov. V záväzkovej časti, a týka sa to aj komisionárskej zmluvy, preberal v podstatnej miere úpravu zákona č. 101/1963 Zb., o právnych vzťahoch v medzinárodnom obchode (Zákonník medzinárodného obchodu).

[9] Marek K., Problémy realizace nové úpravy smlouvy o zprostředkování a smlouvy komisionářské, Bulletin advokacie, 6/2014, s. 17.

[10] Doslovne „celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social, pour le compte d'un commettant“.

[11] Obdobne čl. 12 belgického Loi portant révision des dispositions du Code de commerce relatives au gage et à la Commission z 5. mája 2012 vymedzuje komisionára ako toho, kto koná vo vlastnom mene alebo pod svojím názvom na účet komitentaRovnako aj čl. 91 luxemburského Code de commerce.

[12] Podľa I. Pelikánovej história komisionárskej zmluvy nesiaha ďalej než do 16. storočia. Tento typ zmluvy nebol ešte upravený ani v Colbertovom nariadení z r. 1673 a prvý krát bol upravený až vo francúzskom obchodnom zákonníku Code de commerce z r. 1807, a to v článku 91-95. Pelikánová I., Komentář k obchodnému zákoníku, 5. díl, §§ 566-775, Linde Praha, 1999, s. 108.

oprávneným a zaviazaným, medzi komitentom a treťou osobou nevznikali z toho ani práva ani záväzky. Ak komitent výslovne ustanovil, že sa má obchod uzavrieť v jeho mene, nepovažovalo sa to za kupeckú komisiu, ale za obyčajný príkaz na obchod.

V uhorskom zákonnom čl. XXXVII/1875 Obchodný zákon bol tento typ zmluvy upravený v § 368 – 383, pričom ust. § 383 malo takéto znenie: „*Uzavretie obchodného úkonu je úkonom komisionárskym, keď ho uzavrie niekto vo vlastnom mene z poverenia pre iného (komitenta). Kto sa po živnostensky zamestnáva takýmto uzavieraním obchodov, je komisionárom*.“ Podľa tohto ustanovenie § 368 bol z úkonov „ *ktoré uzavrie komisionár s osobami tretími, bol oprávnený a zaviazaný; medzi komitentom a treťou osobou nevznikali ani práva ani záväzky*.“

A napokon v tretej časti (odseku) § 368 uhorský Obchodný zákon ustanovoval, že „ak bol úkon na výslovnú žiadosť komitenta uzavretý v jeho mene, nie je to komisia, ale zmocnenie[13].

V Občianskom zákonníku č. 141/1950 Zb., nebola komisionárska zmluva upravená. Podľa dôvodovej správy vychádzal zákonodarca z predpokladu, že u bežných prípadov sa vystačí so zmluvou príkaznou. Toto riešenie kritizoval ako nevhodné najmä pre oblasť zahraničného obchodu E. Singer[14].

Zákon č. 101/1963 Zb., o právnych vzťahoch v medzinárodnom obchodnom styku (Zákonník medzinárodného obchodu) v ust. § 505 a nasl. Podľa § 505 sa „komisionárskou zmluvou sa komisionár zaväzuje, že obstará pre komitenta a na jeho účet určitú vec vo vlastnom mene, a komitent sa zaväzuje zaplatiť mu odmenu.“ Toto vymedzenie korešponduje s vymedzením komisionárskej zmluvy v dnešnom Obchodnom zákonníku.

Občiansky zákonník č. 40/1964 Zb. komisionársku zmluvu taktiež neupravoval rovnako ako Občiansky zákonník z roku 1950.

Ponímaniu komisionárskeho vzťahu ako osobitného mandátneho resp. príkazného vzťahu nasvedčuje aj normatívne riešenie obsiahnuté v § 589 Obchodného zákonníka, v zmysle ktorého sa na komisionársky vzťah použijú primerane ustanovenia § 574-575 upravujúce ukončenie mandátneho vzťahu výpoveďou zo strany komisionára alebo komitenta. Obdobne aj francúzska právna úprava uvádza že povinnosti a práva komisionára, ktorý koná v mene komitenta, sú určené odkazom na práva a povinnosti mandatára vo francúzskom Code civile.[15]

Belgická právna úprava uvedená v Code de commerce[16] je totožná s francúzskou právnou úpravou a rovnako odkazuje na práva a povinnosti komisionára ako mandatára podľa belgického Code civile[17].

Z vyššie uvedeného možno vyvodiť, že právna úprava komisionárskeho vzťahu je v slovenskom práve ustálená, pričom táto právna úprava obsahovo konvenuje s úpravou v českom práve, ale tiež s úpravami vo francúzskom, belgickom a luxemburskom práve. Zhodne prevažuje dispozitívna úprava. Francúzska úprava má výrazný vplyv na úpravu

[13] Zmocnenie rovná sa splnomocnenie.

[14] Singer E., Právo v zahraničním obchodu, Orbis Praha 1966, s. 410.

[15] Doslovne „Les devoirs et les droits de la personne qui agit au nom d'un commettant sont déterminés par le code civil, livre III, titre XIII. (Názov livre III, titre XIII francúzskeho Code civil je „Du mandat“, teda „O mandáte“).

[16] Loi portant révision des dispositions du Code de commerce relatives au gage et à la Commission z 5. mája 2012

[17] Benoit-Moury A, N. Thirion.: Droit de l´entreprise, Le contrat: Instument de collaboratin entre entreprises, Université de Liege, ed. 2009-2010, dostupné na https://orbi.ulg.ac.be

belgickú a luxemburskú. Komisionársky vzťah sa ustálil ako osobitný mandátny (príkazný) vzťah založený na tom, že komisionár koná vo svojom mene a na účet komitenta.

Z uvedeného ďalej vyplýva, že nie sú osobitné právne (súkromnoprávne) dôvody, pre ktoré by bol výber slovenskej právnej úpravy zreteľne výhodnejší alebo nevýhodnejší pre slovenského komitenta než výber českého resp. francúzskeho, belgického, či luxemburského práva.

3 Dôvody využitia komisionárskeho vzťahu pri distribúcii tovarov

Dôvody využitia komisionárskeho vzťahu možno rozlišovať na dôvody ekonomické, marketingové, daňové, politické (hospodársko-politické), právne, súťažné, prípadne iné.

V ekonomicky zameraných dielach o vstupe na zahraničný trh sa ako jedna z alternatív uvádza aj vstup s využitím komisionárskeho vzťahu. Napríklad Ferenčíková, S. zaraďuje využitie komisionárskeho vzťahu medzi nepriame obchodné metódy a za jeho výhodu považuje možnosť preniknutia na vzdialené a rozptýlené trhy, nižšie náklady spracovania trhu, nižšie náklady na budovanie vlastných obchodných útvarov v zahraničí a znižovanie úverového a inkasného rizika. Naopak za nevýhodu považuje izoláciu vývozcu od zahraničného trhu, dosahovanie nižších cien znížených o odmenu komisionára.[18] Ekonómia odporúčajú túto formu vstupu na trh v rámci distribúcie tovarov ako jednu z vhodných foriem. Prednosťou využitia komisionárskeho vzťahu, ako uvádzajú ekonómia, je skutočnosť, že komisionár vstupuje na zahraničný trh vo svojom mene, ale na účet komitenta, a teda komisionár nemusí mať dostatok vlastných zdrojov na to, aby nakúpil tovar a následne ho ako svoj predal kupujúcemu resp. konečnému spotrebiteľovi. Musí však mať kontakty na danom trhu, čo zase nemá subjekt, ktorý bude pôsobiť v pozícii komitenta.

Slovenský komitent v tomto prípade „financuje“ obchod z vlastných prostriedkov, pričom odplatu – kúpnu cenu zníženú o odmenu komisionára dosiahne až po tom, čo komisionár predá produkty komitenta (ich časť) zákazníkovi, presnejšie s krátkym časovým odstupom po tom, čo zákazník zaplatí za dodaný tovar. Slovenský obchodník – komitent - pravdepodobne pristúpi na tento model vtedy, ak na danom relevantnom trhu prevažuje (výrazne) ponuka nad dopytom. Alternatívou využitia komisionárskeho vzťahu by bolo, ak by slovenský podnikateľ predával svoje produkty priamo zahraničnému kupujúcemu na základe kúpnej zmluvy s odkladom splatnosti (dodávateľský úver) o určitú dobu (napríklad 90 dní), počas ktorej by kupujúci (v alternatíve komisionárskeho vzťahu komisionár) predal tento tovar zákazníkovi.

Ďalšou alternatívou, ktorá rovnako ako predchádzajúca alternatíva, zdražuje obchod slovenského podnikateľa z jeho pohľadu, je alternatíva odpredaja pohľadávky slovenského podnikateľ voči kupujúcemu faktoringovej spoločnosti, ktorým sa preklenie časový rozdiel medzi splatnosťou pohľadávky za dodanie tovaru a nadobudnutím podstatnej časti (cca 90% kúpnej ceny) od faktoringovej spoločnosti.

Slovenský podnikateľ v prípade využitia komisionárskeho vzťahu, by mal byť dostatočne kapitálovo vybavený tak, aby uniesol časový rozdiel medzi dodaním tovaru komisionárovi a úhradou kúpnej ceny zníženej o odmenu komisionára od komisionára.

[18] Ferenčíková, S.: IN Baláž, P. a kol., Medzinárodné podnikanie, SPRINT, Bratislava 2005, s.326 a nasl.

Z pohľadu komisionára je pri uplatnení komisionárskeho vzťahu výhodné, že komisionár nemusí vynaložiť takmer žiadne prostriedky na to, aby „nadobudol tovar“ a predal ho následne zákazníkovi či už spotrebiteľovi alebo inému podnikateľovi.

Komisionárovi môžu vznikať náklady pri realizácii komisionárskeho predaja najmä v prípade, ak sa komisionársky vzťah realizuje formou dodania tovaru (produktov) komitenta do prevádzkarne (predajne, veľkoskladu) komisionára. Tieto náklady môžu spočívať v nákladoch na umiestnenie dodaných produktov komitenta do regálov v predajni alebo do boxov vo veľkosklade komisionára a budú sem patriť aj evidenčné náklady súvisiace s predajom dodaných produktov. Takéto náklady nebudú vznikať, a to je ďalšia výhoda z pohľadu komisionára, ak komitent (slovenský podnikateľ) bude dodávať dohodnuté produkty alebo tovary priamo zákazníkovi komisionára.

Ekonómami odporúčané využitie formy komisionárskeho vzťahu má popri ekonomických výhodách, ale i záludnostiach, aj právne osobitosti resp. úskalia.

Marketingovým dôvodom môže byť napríklad skutočnosť, že komisionár nie je známy na danom trhu, a teda musel by sa zviditeľniť na danom trhu, čo si vyžaduje isté výdavky a čas. Naopak, komitent využije komisionárovu známosť v zákazníckych kruhoch, jeho dobrú povesť a tiež znalosť špecifík daného trhu. Z druhého pohľadu môže byť marketingovým dôvodom snaha komitenta utajiť svoju identitu pred zákazníkmi napríklad vzhľadom na jeho predchádzajúce zlyhanie vo vzťahu k zákazníkom.[19]

Popri ekonomických a marketingových dôvodoch využitia komisionárskeho vzťahu môžu z pohľadu slovenského podnikateľa – komitenta vznikať určité právne riziká, ktoré môžu spočívať napr. v tom, že slovenský podnikateľ dodá podľa komisionárskej zmluvy dohodnuté produkty (tovary) do predajne či veľkoskladu komisionára, alebo priamo zákazníkovi komisionára, avšak komisionár v rozpore s dojednaním v komisionárskej zmluve neuhradí dohodnutú odplatu zníženú o svoju odmenu v dohodnutom čase na účet komitenta. Problémom potom bude z pohľadu komitenta vymôcť od komisionára úhradu dohodnutej odplaty, čo môže byť ťažšie, ak ide o vymoženie pohľadávky od zákazníka, ktorý má sídlo v krajine, kde je nízka vymožiteľnosť práva.

Ďalším rizikom z pohľadu komitenta môže byť, že komisionárovi sa nepodarí zrealizovať predaj produktov komitenta a komitentovi podľa komisionárskej zmluvy nevznikne nárok na odplatu za dodanie produktov.

Z pohľadu komisionára bude možným rizikom, že tovary komitenta ponúkané komisionárom v súlade s komisionárskou zmluvou tretím osobám (zákazníkom, spotrebiteľom) „nebudú predajné“ (hoci predpokladal, že predajnosť produktov bude dobrá) a komisionárovi budú vznikať náklady vyplývajúce z vyhľadávania zákazníkov (reklama, inzercia, účasť na obchodných veľtrhoch a pod.). Ďalšie náklady môžu komisionárovi vznikať, ak bude komisionársky vzťah realizovaný formou dodávky tovarov komitenta do prevádzkarne alebo predajne komisionára (vrátane nákladov na uchovávanie tovaru).

Do úvahy prichádzajú aj ďalšie limity na strane komisionára, napr., ak slovenský podnikateľ ako komitent nedodá včas do predajne alebo veľkoskladu komisionára svoj tovar a tomu vznikne ujma z výpadku tržieb alebo ak komitent nedodá tovar priamo zákazníkovi a komisionárovi vznikne povinnosť zaplatiť zmluvnú pokutu (ak bola dohodnutá) z titulu omeškania s dodaním tovaru.

[19] D. Chaval a L. Van de Kerchove, „Quelques ventes particulières“, in Manuel de la vente, Kluwer, Waterloo, 2010, s. 487.

Slovenský podnikateľ ako komitent z hľadiska ekonomických súvislostí realizácie slovenských produktov vo vyššie vymedzených zahraničných oblastiach, bude z ekonomického hľadiska zvažovať tiež výšku daňového zaťaženia komisionára, ktorá sa nepochybne premietne do výšky odplaty komisionára, ako aj výšku daňového zaťaženia pri predaji jeho produktu v zahraničí v závislosti na domicile komisionára ako predávajúceho.

4 Záver

Porovnaním vymedzenia komisionárskeho vzťahu vo vybraných právnych poriadkoch (vo francúzskom, belgickom, luxemburskom, českom a slovenskom) sme dospeli k čiastkovému záveru, že úpravy komisionárskeho vzťahu sú takmer identické z hľadisko konštrukcie tohto vzťahu a sú dlhšiu dobu stabilné. Nepredpokladá sa ani zmena právnej úpravy konštrukcie komisionárskeho vzťahu. Možnosti využitia komisionárskeho vzťahu pri distribúcií tovaru od slovenského výrobcu k zákazníkovi v zahraničí (v uvedených frankofónnych krajinách) nie sú doposiaľ plne využité a to aj vzhľadom na existujúce aj právne riziká na strane komisionára i komitenta. Tieto riziká sú však - vzhľadom na limitovaný rozsah príspevku len naznačené, bez návrhov ich riešení.

Zoznam literatúry:

[1] BALÁŽ P. a kol.: Medinárodné podnikanie, SPRINT Bratislava, 2005,

[2] BĚLOHLÁVEK A.: Římská úmluva a Nařízení Řím I, Komentář, 1: vydání, Praha, C. H. Beck, 2009,

[3] BENOIT-MOURY A, N. THIRION.: Droit de l´entreprise, Le contrat: Instument de collaboratin entre entreprises, Université de Liege, ed. 2009-2010, dostupné na https://orbi.ulg.ac.be.

[4] CHAVAL D. - Van de Kerchove L.: „Quelques ventes particulières“, in Manuel de la vente, Kluwer, Waterloo, 2010,

[5] FORIERS, P.-A..: „Le droit commun des intermédiaires commerciaux : courtiers, commissionnaires, agents“, in *Les intermédiaires commerciaux*, ed. du Jeune barreau de Bruxelles, Brusel, 1990,

[6] FUNDÁREK J.: Obchodný zákon platný na Slovensku a v Podkarp. Rusi, Právnická jednota, Bratislava, 1926,

[7] MAREK, K.: Smluvní obchodní právo – kontrakty, Masarykova univerzita, Brno, 2007,

[8] MAREK, K.: Problémy realizace nové úpravy smlouvy o zprostředkování a smlouvy komisionářské, Bulletin advokacie, 6/2014,

[9] OVEČKOVÁ O.: Obchodný zákonník – komentár 2, IURA Edition, Bratislava, 2005,

[10] PELIKÁNOVÁ, I.: Komentář k obchodnému zákoníku, 5. díl, §§ 566-775 Linde Praha, 1999.

[11] SINGER E.: Právo v zahraničním obchodu, Orbis Praha 1966.

[12] Všeobecný zákoník obchodní a pozdější normy obchodního práva v zemích historických (uspořádal Dr. Karel Hermann – Otavský) Československý Kompas, Praha, 1929,

Current apects of fiscal regulation water consumption in Ukraine

Nataliya Husiatynska[1], Tetiana Chorna[2]

Abstract:

The material presented an analysis of the current state fiscal regulation of water use in Ukraine, highlights the main issues and identified areas of improvement of the system of rent payments in the use of water resources

Keywords: special use of water, fiscal regulation, tax

JEL classifications: H23

1 Introduction

At the present stage of civilization become especially topical problems associated with the environment condition. Quality reduced, resource depletion not only adversely affects on the health of the population, but also serves the cause of exacerbation of international relations, regional problems and conflicts and even wars. Water resources play an important role in sustainable development at the level of individual states and worldwide. The water that according to the Law of Ukraine «On Environmental Protection» refers to natural resources, is used in a variety of areas - from food and energy security to human health and the environment, water resources contribute to raising social prosperity and economic growth, affecting the livelihoods of billions of people.

Despite the unfavorable conditions on water resources in Ukraine are practically not implemented strict targeted programs for the preservation and economical use of water supplies. Even taking into account some reduction, the amount of water consumption in the country remains quite high. As of 2015 year from natural objects taken 9699 million cbm of water, of which 4491 cbm used for production needs, in 1267 cbm - for domestic and drinking needs. The highest level of water consumption is typical for Central and Eastern Ukraine, including Dnepropetrovsk (1097 million cbm), Donetsk (1548 million cbm), Zaporozhe (1181 million cbm), Kherson (1466 million cbm), Odessa (760 million cbm) and Kyiv (722 million cbm).

In Ukraine the critical state of water, a catastrophic ecological state of water resources increases by the presence production with the excessive water consumption and water-intensive technologies, requiring water 2-6 times more than the technology of the developed countries of Europe and America. [1] Expenses of the fresh water in Ukraine per unit of production significantly exceed those indicators in the developed countries of Europe: France - in 2.5 times, Germany – in 4.3 times, the UK and Sweden - in 4.2 times [4]. Specific

[1] Full Prof. Nataliya Husiatynska, Doctor of Engineering, National University of Food Technologies, Kyiv, Ukraine, e-mail: ngusyatinska@ukr.net

[2] Assoc. Prof. Tetiana Chorna, Ph.D., University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin City, Kyiv region, Ukraine, e-mail: chornayat@i.ua

centralized water supply for the population of Ukraine is also higher than in developed countries.

An important role in solving water and environmental problems include the system of fiscal adjustment of water, which at the present stage of development of the productive forces has not sufficient set of methods and instruments that would intensify the process of saving water resources, prevent excessive pollution of water bodies [3].

2 Main part

Use of water resources for water supplies for industrial and agricultural needs through special devices and installations or use water without their use, which can significantly affect the qualitative and quantitative indicators of water resources and use of water bodies for the needs of hydropower and water transportation belongs to the special use of water resources.

Special use of water resources in Ukraine is on a paid basis. Fee for specified activity is part of the national taxes and charges, which introduced for the management of water resources.

Since 1 January 2015 introduced amendments to the Tax Code, according to which individual payments (including the fee for special use of water) was transformed into the rental fee. The essence of the rental payments is the removal of excess profits (surplus - the difference between received and medium-normal profit). In addition to economic benefits, we should note the ecological function of rental payments - their together with environmental taxes should be attributed to the so-called «green payments» that should encourage sustainable use, ensuring the protection and reproduction of natural resources. Article 13 of the Constitution of Ukraine stipulates that land, minerals, air, water and other natural resources within the territory of Ukraine, natural resources of its continental shelf, the exclusive (maritime) economic zone, are the property of the Ukrainian people that requires a special approach to the use of such objects. Accordingly, the rental fee is perform a social function - distributes the revenues from its use among all members of society.

The rates of rent payments for special use of water are established by the article 255 of the Tax Code of Ukraine. Payment is set for [5]

- for special use of surface water;
- for special use of groundwater;
- for special use of water for other purposes.

By the Water Fund of Ukraine include: 1) surface water (lakes, rivers, streams, reservoirs, ponds and canals and other water); 2) groundwater and sources; 3) internal sea waters and territorial sea. Rent for special use of water resources collected at the water resources of national and local importance. Water bodies of national importance - the internal sea waters and territorial sea; groundwater, which are the source of centralized water supply; surface water (lakes, reservoirs, rivers, canals) that are located and used in more than one area, and tributaries all orders; water bodies within the limits of protected areas of national significance, and attributed to treatment areas. By the water bodies of local importance include surface water, located and used in a single area and do not belong to the water bodies of national importance; groundwater, which cannot be a source of centralized water supply.

Payers of rent payments for special use of water are water users - business entities regardless of ownership that use water obtained through the diversion of water from water bodies (primary water users) or from primary or other water users (secondary water users), and using

water for the purposes of hydropower, water transport and fish farming. The object of taxation rent for special use of water is the actual amount of water used by water users, given the volume of water loss in their water systems.

Thus, the system of fiscal regulation of water use in Ukraine based on the principle of territorial installation charges for special use of surface and underground water, which does not fully reimburse the cost of water resource, which is involved in the reproductive process.

Among the main problems of fiscal regulation of water use experts note the following [2]:

- the lack of an effective system of stimulation of rational water use;
- ignoring the branch peculiarities using of water resources.

Accordingly, at present there is a question on improving fiscal regulation of water use, in order to differentiate the tools of fiscal impact on different categories of water users to encourage development processes saving water resource potential.

Thus one of the priorities is to implement positive European experience, which will take into account not only characteristics of the conditions of water use, but also the role of water resources in the production process and creating the finished product.

In general it can be noted that the role of taxes and royalties in particular in the EU differs significantly from existing in Ukraine. Thus, in our country on the foreground is fiscal function, but priority should be given regulatory function of taxes, especially related to the use of natural resources. In addition, the format of European fiscal regulation of water use provides a significant set of fiscal controls both in use and in the protection of groundwater, which makes it possible to expand the actual base penalties of water-resource payments and generate financial funds reproduction water-resource potential.

3 Summary

Thus, improving the system of rental payments in the use of natural resources, including water, must be directed primarily on:

- promoting profitability of the business entities that carry out special use of natural resources;
- optimizing the distribution of natural resources between entities;
- effective financing of environmental protection measures by received of rental payments.

References

[1] Аналіз актуальних чинників погіршення якості питного водопостачання в контексті національної безпеки України. Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/articles/1037

[2] Котляревський Я., Довга І. Трансформація фіскального регулювання водокористування: оцінка доцільності імплементації європейського досвіду / Економіст. - № 12. – 2015. – С. 36-38

[3] Левковська І., Трачук І. Екологічна складова фіскального регулювання водокористування / Економіст. - № 1. – 2014. – С. 57-59.

[4] Питна вода [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrcsm.kiev.ua/media/umtst_doc/pres_conf/water.pdf .

[5] Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

Vliv kontrolního hlášení na objem práce účetních dopady EET na drobné podnikatele

Jan Ježek[1]

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou elektronické evidence tržeb. Popisuje časový harmonogram vývoje situace kolem připravovaného kontrolního hlášení. Obsahuje polemiku týkající se proklamací Finanční správy ČR na finanční, technickou a časovou náročnost zpracování kontrolního hlášení v souvislosti s připraveností podnikatelských subjektů. Specifikuje negativní dopady na drobné podnikatele, které jsou spojeny s elektronickou evidencí tržeb.

Klíčová slova: elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení, účetnictví a daně, malé a střední podniky.

Abstract

The paper deals with electronic records of sales. It describes the timetable of the development of the situation around the upcoming control reports. It contains a polemic against the proclamation of Financial Administration of the Czech Republic on financial, technical and time-consuming process control reports in connection with the preparedness of businesses. It specifies the negative effects on small businesses, which are connected with the electronic records of sales.

Keywords: electronic records of sales, control reports, accountancy and taxes, small and medium-sized enterprises.

JEL klasifikace: H25, H26.

1 Kontrolní hlášení

Na počátku bylo slovo a to slovo pravil pan ředitel finanční správy. To slovo znělo, že nebudou náklady pro podnikatelské subjekty se zavedením kontrolního hlášení. Bohužel to slovo bylo nepravdivé stejně jako výrok, že to nebude práce navíc či že veškerá data potřebná pro kontrolní hlášení jsou již obsažena v informačních systémech firem.

Bohužel se se zavedením kontrolního hlášení naplnily moje nejčernější obavy, protože celá akce kontrolního hlášení byla zfušovaná. Postup byl:

- V červenci vypustila Finanční správa první verzi xml formátu kontrolního hlášení

[1] Ing. Jan Ježek, JEŽEK, a.s., Praha, daňový poradce, e-mail: jan.jezek@jezek-as.cz

- Konečná verze byla vypuštěna počátkem prosince 2015. Ač Finanční správa tvrdila, že data uvolnila včas, tak zcela evidentně nepochopila, že takové termíny jsou totálně nereálné a aplikace znamenala stres a přetížení všech zúčastněných
- Tvrzení, že veškeré informace jsou obsaženy v informačních systémech, prokazuje u autorů zákona totální neznalost praktického života. Ve svém zanícení neví, že jediným identifikačním prvkem v účetnictví není číslo daňového dokladu, ale variabilní symbol. Tento drobný detail, který chápou všichni účetní, je v tom, že VARIABILNÍ SYMBOL SE NEROVNÁ PŮVODNÍ ČÍSLO DAŇOVÉHO DOKLADU. Jednak máme firmy, které vystavují faktury s rozdílným číslem daňového dokladu a variabilním symbolem (např. mobilní operátoři, PRE, Pražská plynárenská, RWE,..), a jednak součástí čísla daňového dokladu jsou u některých software písmena, která se ovšem v účetnictví nepoužívala, protože variabilní symbol byl pouze v numerickém formátu
- Před 31.12.2015 obsahovala v našem účetním software jedna účetní operace zadání mezi 8 a 13 údaji (datum zaúčtování, text, středisko MD, středisko Dal, částku, účet MD, účet Dal,… dle požadavků klienta). Od 1.1.2016 přibyly 3 další údaje. Takže v nejlepším případě je nárůst práce o 23 - 38%. Nemluvě o tom, že je potřeba bleskově posoudit, zda jsme v limitu do 10 tisíc nebo nad, ověřovat platnost DIČ – toto ne vždy funguje, takže je potřeba někdy opakovat, problém působí i DIČ u neplátců DPH.
- Údajným důvodem zavedení kontrolního hlášení byl boj proti karuselovým podvodům. Bohužel na setkání KDP ČR s ministrem financí nepřišla na pořad moje otázka „kolik firem s obratem do 12 milionů Kč se účastní karuselových podvodů?“. Vím, že není fér se ptát na otázku, na kterou znám odpověď, ale chtěl jsem tu informaci slyšet z úst pana ministra. Odpověď je žádná nebo minimum, protože na to, aby se karuselový podvod vyplatil, je potřeba měsíční obrat minimálně 20 milionů Kč. Tento údaj mi potvrdili i správci daně. Takže z mého pohledu je zavedení Kontrolního hlášení buď bohapustou šikanou malých a drobných firem (protože ty na rozdíl od velkých subjektů nemají týmy v účtárnách a najaté daňové poradce) nebo získáváním jedinečných informací pro AGROFERT
- Velice veselým výrokem pana generálního ředitele byla informace o nákladech na zavedení kontrolního hlášení. Jsme malá účetní firma, ale na softwarových úpravách a školeních (na užití sw) jsme „zahučeli“ 40 tisíci. A to jsme na tom dobře oproti klientovi, který využívá SAP…toho to stálo přes 100 tisíc.
- Velice mne zaráží chlubení se finanční správy vyšším výběrem daní. Jednak je výběr daní dán tím, jak „šlape“ ekonomika našich odběratelů (tedy Německa) a jednak je to otázkou statistiky a tu, ~~je~~ jak je známo, falšuje úplně každý. Vím, jak se vyplňuji statistická hlášení a tedy považuji za nepravdivé jakékoliv statistické údaje
- Zastávám názor své kolegyně, která tvrdí, že karuselové podvody by nebyly možné bez spolupráce krtka na straně finanční správy (termíny krtek je z terminologie tajných služeb a jedná se o agenta nasazeného v organizaci nepřítele. Důvodem, proč souhlasím s tvrzením své kolegyně, je skutečná situace klienta, stavební firmy pracující v režimu přenesené daňové povinnosti, který počátkem prosince 2014 fakturoval zakázku, ale v listopadu musel klient koupit auto (majitel měl havárii) a měl tudíž nadměrný odpočet tvořený fakturou za auto, telefony a naší fakturou. Správci daně jme poslali jako přílohu přiznání k DPH i fakturu za automobil. V lednu nastalo dotazování a dokazování, předkládání jízdních deníků a slohových cvičení, až klient v květnu dostal na účet svůj nadměrný odpočet. Chci se tedy zeptat, jak to, že finanční správa dle tvrzení svých představitelů vrací milionové nadměrné odpočty? Proč jsou zatěžováni poctiví podnikatelé

další administrativní povinností, když správci daně mají dostatek pravomocí a informací na to, aby konali?

- Vím, že je to zanedbatelný statistický údaj, ale uvádím porovnání dvou ukazatelů u 25 firem, kterým vedeme účetnictví my nebo spřátelená účetní firma, v letech 2015 a 2016 (období leden až červen):

	2015	2016
Obrat	492 958 tis. Kč	486.587 tis. Kč
DPH	60.165 tis. Kč	60.980 tis. Kč

Dopady EET na drobné podnikatele jsou tristní. Hlášky z MF ČR, Hospodářské komory,… mi připomínají fabulovaný výrok Marie Antoinetty, když slyšela skandující dav „dejte nám chleba, máme hlad“, tak údajně pravila „tak proč nejedí koláče?“. Důvod je jednoduchý, velké firmy jsou připraveny a mají jak finanční, tak lidské a technické zdroje. To se ovšem nedá říci o malých podnikatelích.

- Počítačová gramotnost není taková, jak si výše uvedení soudruzi představují. Bohužel, značný segment společnosti tvoří občané nad 50 let, kteří nejsou vzdělaní a umí myslet jinak než mladá generace
- Nákladem není jen pořízení kasy, jak se nám snaží vsugerovat MF ČR, ale jsou to i náklady na připojení do systému a náklady na Internet. Někomu se může zdát částka 500 až 1000 korun směšná, ale jsou oblasti v republice, kde to je docela slušný balík
- Máme klienta, který provozuje vývařovnu v domově důchodců a současně i prodává jídlo „přes ulici“. Původně byl nadšen z toho, že konkurence bude muset přiznávat reálné tržby. Jen bohužel při seznamování se s reálným zadáním zkonstatoval, že pokud to bude takto realizováno, bude muset přijmout člověka, který bude mít jedinou funkci – obsluhovat kasu. A to je pro něj neúnosné, takže jediný závěr pro něj je, že „zavře krám“, přihlásí se i s partnerkou na úřad práce a doklepe to do důchodů.
- Zajímalo by mne, jako poplatníka, proč někdo z moci úřední se nezamyslel selským rozumem, kde se nejvíce ztrácí peníze? Jsou to drobní a střední podnikatelé a jejich účty na Kajmanských ostrovech? Či to jsou daňové úniky hospodských na Seychely? Či to jsou karuselové podvody nebo problematika transferových cen nebo - nedej Bože – veřejné zakázky? Třeba jako v roce 2014 byla postavena cyklostezka z Lázní Toušeň do Kostelce nad Labem (11 km) za pouhopouhých 66 milionů????

2 Závěr

Závěrem bych si dovolil dodat, že za dobu, co se pohybuji v oboru (tedy od roku 1990) jsem nezažil finanční správu, ač se jmenovala různě, v takovém stavu. Tak chybující a agresivně vystupující i v přímém rozporu se zákonem jsem prostě nezažil. Nevyčítám to řadovým správcovým, které jsou přetížené a ve stresu, kdy jim nadávají poplatníci a buzerují nadřízení, ale proměním se v „tetu Kateřinu“ a tvrdím, že ryba smrdí od hlavy.

Daňové aspekty zaměstnaneckých benefitů jako nástroj angažovanosti zaměstnanců v České republice

Renáta Ježková[1]

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou zaměstnaneckých benefitů v České republice jako nástroje angažovanosti zaměstnanců z pohledu jejich ekonomické výhodnosti – daňových aspektů. Jelikož se rok 2016 považuje za rok „boje o zaměstnance“, vzhledem k neustále se zvyšující propasti mezi nabídkou a poptávkou v případě mnohých profesí na trhu práce v České republice vzhledem k její nízké nezaměstnanosti, organizace se zabývají otázkou, jak prostřednictvím benefitů co nejvíce dosáhnout oddanosti a angažovanosti svých zaměstnanců. Do popředí zájmu se v poslední době dostávají tzv. volnočasové zaměstnanecké benefity. Jejich možnost využití je definována v zákoně o daních z příjmů v § 6 odst. 9 písm. d). Příspěvek je součástí řešení výzkumného projektu AKADEMIE STING IGA_AS_02 „Management a marketing“.

Klíčová slova: zaměstnanci, angažovanost, motivace, řízení lidských zdrojů, zaměstnanecké benefity, daňové aspekty, Česká republika.

Abstract

The paper deals with employee benefits in the Czech Republic as a tool of employee engagement in terms of their economic advantages - tax aspects. Since the year 2016 is considered the year of the "fight for employees," given the ever increasing gap between demand and supply in the case of many professions in the labor market in the Czech Republic due to its low unemployment rate, organizations deal with the issue how to attain both devotion and engagement of their employees through benefits. Recently more and more the leisure employee benefits have been getting to the fore. Their ability to use is defined in the Law on Income Tax in Par. 6 (9) (d). The paper is a part of a research project analysis of the STING ACADEMY named IGA_AS_02 „Management and Marketing“.

Keywords: Employees, Engagement, Motivation, Human Resource Management, Employee Benefits, Tax Aspects, Czech Republic.

JEL klasifikace: M12, M21.

“Karta se nyní obrací, svého zaměstnavatele si začnou vybírat kandidáti.“
(O.Hyklová, 2016, majitelka a výkonná ředitelka společnosti AC JOBS)

[1] doc. Mgr. Ing. Renáta Ježková, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: renata.jezkova@post.sting.cz

1 Úvod

Český pracovní trh čekají v roce 2016 velké změny. Začíná boj o zaměstnance. Doby, kdy firmy nabízející nižší plat, neplacené přesčasy nebo nulové benefity neměly problém sehnat zaměstnance, definitivně končí. Už rok 2015 a nejnižší míra nezaměstnanosti za posledních sedm let začaly český pracovní trh měnit. Podle serveru investujeme.cz „by podle očekávání nezaměstnanost měla klesnout na pět procent a k dispozici bude kolem 150 tisíc volných pracovních míst.“ Podle slov Olgy Hyklové, majitelky a výkonné ředitelky společnosti AC JOBS, „v roce 2016 bude nutné připravit se na nedostatek zaměstnanců, zejména specialistů z různých oborů, chybět budou zejména ti technicky zaměření. Nejžádanější profesí byli v roce 2015 IT vývojáři, konstruktéři a kvalifikovaní dělníci. Očekává se, že v roce 2016 poptávka po těchto oborech vzroste ještě o zhruba 10 procent. Podle ředitelky divize IT, Markéty Prazeres, „za posledních 5 let se Česko stalo rájem světových IT firem, jelikož právě v této době se do Prahy, Brna či Ostravy začaly stěhovat nadnárodní společnosti díky levnější pracovní síle a kvalitním uchazečům, které produkují české vysoké školy. Skutečný boom Česko přitom stále teprve čeká.“ (Tisková zpráva AC Jobs) Podle Ladislava Kučery, ředitele Hays Česká republika, největší příliv investic byl patrný také v oblasti výroby a stavebnictví. V dalších sektorech docházelo k rozšiřování stávajících kapacit, navyšování počtu otevřených projektů nebo činností, zejména pak v oblasti center sdílených služeb.

Firmy budou muset kvalitní zaměstnance více hledat u konkurence. Jen asi čtvrtina lidí totiž aktivně hledá nové zaměstnání, zbytek čeká na lepší nabídku. Úspěšné budou právě ty společnosti, které dokážou pasivního kandidáta najít a přesvědčit ho, aby přešel k nim. Firmy se také zaměří na mladé zaměstnance, kteří jsou ochotni stávající firmu opustit snadněji při současné situaci, kdy téměř 70 procent lidí do 24 let uvažuje o změně zaměstnání.“

V praxi to znamená, že by se firmy měly připravit na změnu přístupu v náboru nových zaměstnanců, jelikož kvalifikovaného zaměstnance nemají šanci oslovit pouhým inzerátem; nastupuje éra učení se personalistů potenciální zaměstnance více motivovat už v náborovém procesu. Jako nástroj konkurenční výhody se doporučuje v roku 2016 celý proces hledání zaměstnanců výrazně zrychlit, a dokázat proces od prvního pohovoru k samotné nabídce zrealizovat maximálně do dvou týdnů.

V případě udržení si kvalitních zaměstnanců a nalákání nových, budou muset firmy v roce 2016 investovat zejména do oblasti benefitů a vzdělávání stávajících zaměstnanců. Rok 2016 bude rokem péče o zaměstnance. Podle Hyklové „podstatné je investovat do jejich rozvoje, plánování jejich kariérního růstu či vzdělávání. Jedním z nejčastějších důvodů pro odchod ze zaměstnání je pocit stagnace, nemožnost kariérního růstu, nedostatečná seberealizace či změna pracovní pozice v rámci firmy“. Důležitým a rozhodujícím faktorem se tak stává balíček zaměstnaneckých benefitů, které firmy zaměstnancům nabízí.

Přitom je potřeba stanovit zaměstnanecké výhody tak, aby splňovaly čtyři cíle: (1) konkurenceschopnost vůči ostatním organizacím, (2) nákladovou efektivitu, (3) přizpůsobení jednotlivým potřebám zaměstnanců v co největší míře tak, aby se zajistila jejich angažovanost a (4) soulad s všeobecnými platnými normami.

Podle Kachaňákové (2001, s. 164) „skladba zaměstnaneckých benefitů musí být v souladu s celkovou strategií odměňování a musí podporovat dosažení jejich cílů. Pokud je tento předpoklad splněn, můžou zaměstnanecké benefity pomoci uspokojovat nejenom zájmy zaměstnanců, ale i podnikové a společenské zájmy.“

Nastal také kvalitativní posun v nabízených a preferovaných benefitech; časy, kdy se většina zaměstnanců nechala nalákat na firemní mobilní telefon, jsou dávno pryč. Podle průzkumu

společnosti AC JOBS, každý pátý Čech v práci nejraději uvítá 13. a 14. plat nebo pružnou pracovní dobu, stále více se objevuje home office. Změnu preferencí v zaměstnaneckých benefitech dokazují i aktuální výsledky ankety pracovního portálu Profesia.cz. Ukázali, že nejzajímavějším bonusem pro české zaměstnance zůstávají progresivní výkonové složky mzdy a podíly na zisku. Tuto možnost volilo 36 % respondentů. Pro 25 % zúčastněných je nejzajímavějším bonusem pružná pracovní doba. Celkem vyrovnané preference jsou u dovolené navíc (11 %), příspěvků na pojištění (12 %) a příspěvků na vzdělání a volnočasové aktivity (9 %). Obecně lze říci, že je patrný odklon od jednorázových věcných bonusů a přesun k dlouhodobější podpoře zájmů nebo rozvoje zaměstnanců. Zvláště pro zaměstnance s rodinami je ale nejlákavější pružná pracovní doba, možnost pracovat z domova, případně firemní školka nebo dětský koutek. Ačkoli zaměstnavatelé nejčastěji nabízejí stravenky či dovolenou navíc, mezi uchazeči o zaměstnání i mezi zaměstnanci však tyto benefity na vrcholu žebříčku popularity už nefigurují. Zaměstnanci je dnes berou jako samozřejmost. V případě IT firem, kromě atraktivních platů lákají IT firmy v Česku uchazeče i na netradiční benefity, které v jiných oborech nejsou, jako jsou home office či relaxační zóny se svačinkou. Oproti jiným oborům tu z domova pracuje až o 50 až 70 % více lidí.

Podle Lincové, ředitelky Profesia.cz „ještě nedávno byly různé zaměstnanecké výhody a bonusy doménou velkých, zejména nadnárodních firem, v posledních dvou až třech letech se situace v České republice výrazně mění. Podle našich zkušeností nabízí různé benefity svým zaměstnancům již více než polovina malých a středních firem.“(www.profesia.cz)

Jednou z klíčových otázek přitom zůstává základní princip poskytování zaměstnaneckých výhod. Pokud by pro zaměstnance nebylo poskytnutí benefitu výhodnější, než běžná mzda či odměna za práci, ztrácelo by jeho poskytnutí smysl. Proto hledáme benefity zejména mezi nepeněžními plněními, která (1) u zaměstnance nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti, nebo (2) jsou od zdanění osvobozena, (3) nepodléhají odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Pokud by se navíc jednalo o plnění, která budou zároveň daňovým nákladem zaměstnavatele, úspora oproti běžné mzdě bude na straně zaměstnavatele o to významnější.

2 K otázce angažovanosti zaměstnanců

Objevení se pojmu „angažovanost“ na začátku 21. století je spojeno se dvěma konvergentními vývojovými tendencemi: (1) rostoucím významem lidského kapitálu a psychologického zapojení pracovníků do podnikání, a (2) zvýšeným vědeckým zájmem o pozitivní psychologické stavy pracovníků.

Podle Horváthové et al. (2016) je obecně první zmínka o angažovanosti přisuzována konzultační společnosti Gallup, a to někdy v 90. letech minulého století, kdy Buckingham a Coffman ve své publikaci „First, break all the rules“ sumarizují výsledky studií společnosti Gallup na téma vnímání práce a pracovního prostředí pracovníky od roku 1998 mezi 100 000 pracovníky (Buckingham, Coffman, 1999). To, jak pracovníci vnímají svou práci, bylo hodnoceno pomocí 12 otázek, později se tento nástroj stal známým jako Q, Gallupův dotazník angažovanosti (The Gallup Workplace Audit). Výše zmíněná publikace byla primárně zaměřena na leadership; pojem angažovanost se v ní vyskytl jenom občas.

Změny, které ve světě práce probíhaly a neustále probíhají, vedly k tomu, že na přelomu století se angažovaností začaly zabývat i další konzultační společnosti a angažovanost si tak našla své místo ve světě podnikání, co bylo úzce spjato s hlavními změnami, které se vztahují k probíhajícímu přechodu od tradičních k moderním organizacím, co můžeme nazvat

„psychologizací“ pracoviště. Vliv na efektivní fungování organizací mají více než v minulosti psychologické schopnosti pracovníků, včetně jejich motivace. Ulrich ve své publikaci Human Resource Champions (1997) poukázal na dvě zásadní skutečnosti, a to: (1) Lidský kapitál organizace se stává stále důležitějším, protože je „více třeba udělat s méně lidmi“, a (2) moderní organizace potřebuje pracovníky, kteří jsou schopni a ochotni investovat do své práce psychologicky. A to je přesně to, co nazýváme angažovaností.

Výrazný nárůst zájmu o oblast angažovanosti sledujeme i v akademické sféře, kde „mezi roky 2000 a 2010 došlo k velkému nárůstu ročního počtu publikací z této sféry; k lednu 2013 bylo publikováno okolo 1750 prací majících v názvu slovo angažovanost.“ (Horváthová et al., 2016, str. 18). Bylo to způsobeno změnami ve světě práce, které se objevovaly postupně od konce 90. let minulého století a dále.

2.1 Angažovanost a její souvis se spokojeností s prací, pracovní motivací a oddaností

Angažovanost (angl. engagement) je poměrně novou koncepcí, která se objevila kolem roku 2000. Z velkého počtu dostupných zdrojů pojednávajících o definici a podstatě tohoto pojmu (Bláha et al., 2013; Armstrong, 2007, 2009, a,b; Jackson, Schuler, Werner, 2009 a jiní) vybíráme definici dle Bláhy et. Al (2013), podle kterého angažovanost znamená, že pracovníci jsou zaujati svou prací, mají k ní pozitivní vztah a jsou připraveni podat mimořádný výkon, aby provedli svou práci co nejlépe. Podle Armstronga (2007) k angažovanosti dochází, když jsou lidé oddáni své práci. Mají zájem o to, co dělají, a skutečně je to vzrušuje. ***Angažovaný pracovník*** je podle Bevana (1997) někdo, kdo si je vědom podnikových a podnikatelských souvislostí a ku prospěchu organizace spolupracuje se svými kolegy při zlepšování výkonu své práce.

Zvyšování angažovanosti v práci začíná vytvářením pracovních úkolů a pracovních míst nebo vytvářením pracovních rolí. Zaměřuje se to na zabezpečování zajímavosti a podnětnosti, rozmanitosti, autonomie, celistvosti pracovního úkolu a významnosti pracovního úkolu. Všechny tyto faktory jsou ovlivňovány strukturou organizace, systémem práce a kvalitou vedení.

Angažovanost můžeme chápat ze dvou pohledů, a to jako *emocionální angažovanost* a *racionální angažovanost*. Emocionální angažovanost je definována jako míra, v jaké jsou pracovníci hrdi na svou organizaci, v jaké vidí smysl a význam její existence i fungování, v jaké pro ni rádi pracují či v jaké přicházejí s novými nápady. Racionální angažovanost je definována jako míra, v jaké pracovníci cítí, že jim jejich organizace poskytuje finanční, rozvojové či odborné odměny, které jsou v jejich nejlepším zájmu (McGee a Rennie, 2011).

V posledních dvaceti letech se pozornost zaměstnavatelů přesunula nejprve od vytváření podmínek a programů pro pracovníky tak, aby tito byli „spokojeni“ s odměnou, benefity a pracovními podmínkami k programům, které mají zabezpečit, aby pracovníci byli „oddáni“ organizaci a neuvažovali o tom, že by ji opustili. V dalším vývoji pak k programům, jejichž cílem bylo dosažení toho, aby pracovníci byli „angažovaní“ jak v práci, tak pro dosažení poslání (mise) organizace. *Spokojení pracovníci* dělají svou práci rádi, jsou spokojeni s pracovními podmínkami, dokáží pracovat samostatně, spolehlivě, bez většího dohledu ze strany vedoucího. Nejsou však ochotni být týmovými hráči a jít „nad rámec“ svého úsilí. *Motivovaní pracovníci* se nacházejí o úroveň výše. Kromě toho, že splňují charakteristiky spokojených pracovníků, pracují navíc s větší energií a více soustředěně. Přesto se ale více snaží dosáhnout spíše cílů svých, než cílů týmu nebo organizace. *Oddaní pracovníci* kromě toho, že mají důkladně vžité hodnoty a chování spokojených a motivovaných pracovníků,

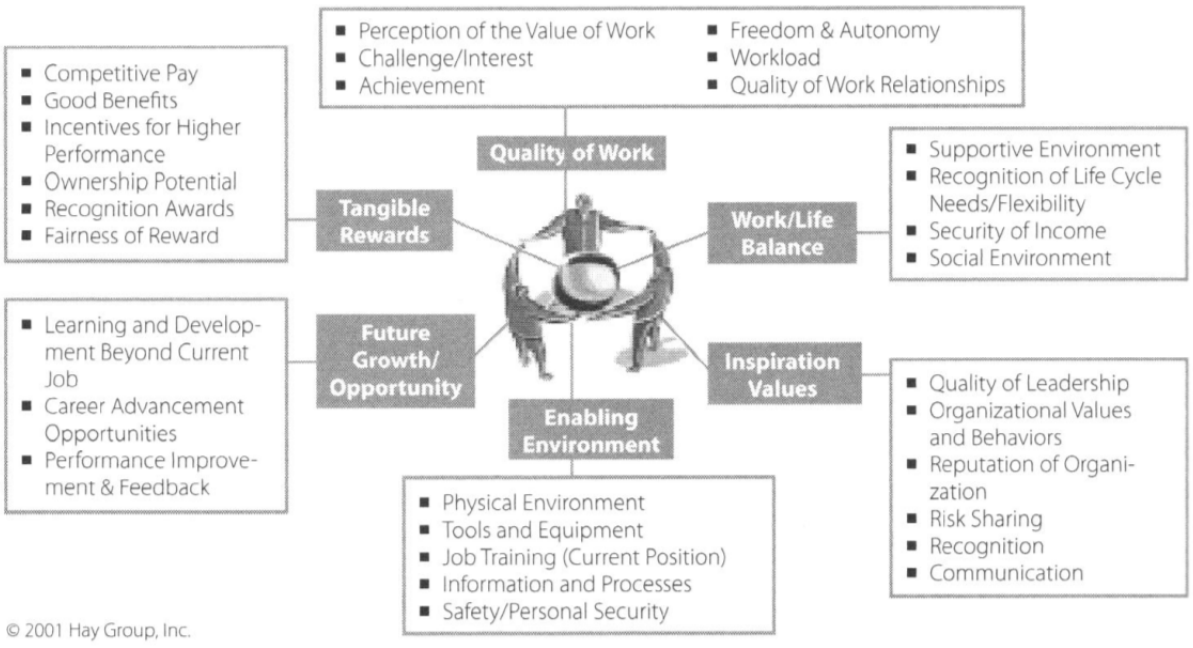
silně se identifikují s organizací, jsou k ní loajální a optimističtí ve smyslu její budoucnosti, jsou otevřeně ambiciózní, věří v to, že jim organizace umožní dosáhnout nejlepšího výkonu. *Pracovníci obhájci* svým chováním a postupy dosahují nejvyššího stupně angažovanosti. Převládá u nich silný zájem o organizaci, mají zájem podílet se na jejím úspěchu. Dobrovolně, ochotně vynakládají při své práci vysoké úsilí, pracují s vysokým nasazením, jdou za hranice svých povinností. Ve své práci i v práci svých týmů jsou motivováni dosahovat nejvyšších výkonů a uplatnit svou tvůrčí energii. Jsou samostatnými, ambiciózními, proaktivními vyhledávači způsobů splnění mise organizace.

2.2 Faktory angažovanosti

Zájmem jakékoli organizace a klíčovou otázkou uplatnění angažovanosti v jejich podmínkách je vědět, které faktory ovlivňují chování pracovníků takovým způsobem, aby tito dosáhli nejvyššího stupně angažovanosti. V praxi se doposud touto otázkou zabývalo ve svých výzkumech vícero společností (např. Mercer, CIPD, Hay Group, Aon Hewitt, Gallup, Towers, IES – Institute for Employment Studies), přičemž každá z nich volila vlastní přístup k definování faktorů angažovanosti, které pak zkoumala, výsledky studií jsou ale velmi blízké (Horváthová et al., 2016).

Pro názornost vybíráme model angažovanosti výkonu společnosti Hay Group (***The Hay Group Engaged Performance Model***), která patří mezi průkopníky zájmu o angažovanost a působí celosvětově jako poradenská společnost. Tento model identifikuje 6 skupin faktorů, jejichž uplatnění vede k růstu výkonu pracovníků a k vytvoření „angažovaného pracoviště". Jde o skupiny faktorů z oblasti hmotných/ hmatatelných odměn, z oblasti kvality práce, rovnováhy mezi pracovním a mimopracovním životem, inspirací a hodnot, příznivého prostředí a budoucího růstu a příležitostí. Námi dále analyzovaná problematika zaměstnaneckých benefitů (Good Benefits) je součástí hmotných odměn (Tangible Rewards).

Obrázek 1: Model angažovanosti výkonu společnosti Hay Group (ang.The Hay Group Engaged Performance® Model)



Zdroj: HAY GROUP. Engage Employees and Boost Performance, 2011, s. 7. Dostupné z http://www.haygroup.com/us/downloads/details.aspx?id=7343 [cit. 28.8.2016].

3 Význam zaměstnaneckých benefitů z pohledu právního a řízení lidských zdrojů v organizacích

3.1 Podstata a přínosy zaměstnaneckých benefitů

Zaměstnanecké benefity (brits. angl. Employee Benefits, amer. angl. Perquisites, Perqs, Perks, Fringe Benefits) jsou výhody nebo nefinanční plnění, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci na rámec mzdy nebo platu (Wikipedie; managementmania.com).

„Zahrnují širokou paletu požitků – zboží, služeb či forem péče o zaměstnance – poskytovaných organizací, za které by jinak zaměstnanec musel platit. Na rozdíl od základní a výkonové složky mzdy, závislých na povaze práce, schopnostech zaměstnance, resp. jeho dosaženého výkonu, jsou součástí širších pracovních podmínek organizace a nejsou v přímém vztahu k pracovním výsledkům zaměstnance, co jasně deklaruje i Koubek (2000, s. 274) ve své definici zaměstnaneckých výhod: „…jsou také formy odměn, které organizace poskytuje zaměstnancům jenom proto, že jsou jejími zaměstnanci. Na rozdíl od mzdy a platu a dalších forem odměňování, nejsou obvykle vázány na výkon zaměstnance.“ To znamená, že organizace poskytuje zaměstnanecké výhody svým zaměstnancům také proto, že pro ni pracují a nezáleží jak dlouho, na jakém postu a jaký výkon podávají. Na druhé straně, mohou však přihlížet k délce jeho zaměstnání, funkci či zásluhám v organizaci.

Zpravidla jsou poskytovány na základě kolektivní smlouvy, pracovní smlouvy či jiné smlouvy, popř. vnitřního předpisu zaměstnavatele.“ (Urban, 2005)

Z pracovněprávního pohledu, tj. z právního hlediska je třeba při nazírání na zaměstnanecké výhody vycházet z toho, že jde o pracovní a mimopracovní podmínky, poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem, které *jdou nad rámec jejich práv (nároků) stanovených pracovněprávními a souvisejícími právním předpisy.* Z tohoto pohledu nelze za benefit označovat mzdu, byť by byla pro zaměstnance sebevýhodnější, či plat, cestovní náhrady příslušející v případech a ve výši podle zákona, ani pracovní podmínky, které je zaměstnavatel povinen zaměstnanci vytvářet např. v oblasti BOZP, organizace pracovní doby, překážek v práci, zákonné délky dovolené a podobně. Zaměstnanecké výhody lze tak považovat za nadstandardní pracovní či mimopracovní podmínky a plnění, k jejichž vytváření a poskytování zaměstnavatel přistupuje dobrovolně, nad rámec své právní povinnosti.

Z hlediska zákona lze zásadně jednoznačně vymezit, co je standardní a co nadstandardní (např. pokud jde o dovolenou, překážky v práci, odstupné apod.). V některých případech je podle Šubrta takovéto rozlišování zavádějící a nemá praktický význam. Např. pokud jde o mzdu, přikazuje zákoník práce poskytovat ji alespoň ve výši nejnižší úrovně zaručené mzdy a dokonce - pokud je mzda zaměstnance sjednána v kolektivní smlouvě – jen na úrovni minimální mzdy. Hovořit přesto o tom, že toto představuje mzdový standard, by bylo naprosto nepraktické, až nesmyslné, neboť drtivá většina českých zaměstnanců dostává mzdu vyšší. Rovněž různé mzdové příplatky jsou zákonem stanoveny jako minimální. Protože mzda je plněním poskytnutým za vykonanou práci, tak jak ji ocenil zaměstnavatel, není na místě vůbec hovořit o zaměstnanecké výhodě.

Z právního pohledu nelze mezi zaměstnanecké výhody zařazovat ani způsob rozvržení pracovní doby. Jednou ze základních zásad nového zákoníku práce je pravidlo, že zaměstnanec v pracovním poměru má mimo jiné právo na rozvržení pracovní doby před zahájením práce, není-li v zákoně stanoveno jinak (§ 13 ods. 3 ZP). Zaměstnavatel má tak povinnost pracovní dobu rozvrhnout, přičemž případy, kdy tak učinit nemusí, stanoví výlučně zákon (jak tomu je v § 317 ZP o práci mimo pracoviště, kdy si zaměstnanec podle

dohodnutých podmínek rozvrhuje pracovní dobu sám). Za zaměstnaneckou výhodu nelze označit ani pružnou pracovní dobu, ani konto pracovní doby, neboť zaměstnavatel k těmto způsobům organizace práce přistupuje především z důvodu výhodnosti při zabezpečení provozu.

Na rozdíl od právního pohledu, může být k zaměstnaneckým výhodám jiný přístup z hlediska řízení lidských zdrojů jako součástí ekonomické teorie a praxe. Zde není namístě striktně trvat na tom, že nadstandardní je to, co jde nad rámec zákonných práv zaměstnanců. Bezpochyby i mzda, která je nadprůměrná (např. v rámci regionu), může být prezentována jako nadstandard, který zaměstnancům zaměstnavatel nabízí a na který je získává. Naopak např. vzniká otázka, zda cenově zvýhodněné závodní stravování je vhodné označovat za nadstandard, protože zaměstnavatel nemá právní povinnost jej poskytovat (podle § 236 ZP je povinen pouze umožnit stravování zaměstnanců), je závodní stravování natolik běžné, že hovořit o zaměstnanecké výhodě pro účely personálního řízení, je minimálně diskutabilní. Další problematickou oblastí je péče o odborný rozvoj zaměstnanců, kdy právní a personalistický pohled může být rozdílný, zejména v oblasti prohlubování kvalifikace.

Cílem zaměstnaneckých benefitů je vytvoření nadstandardních podmínek pro zaměstnance. ***Důvody jejich uplatnění v praxi*** jsou:

- součástí odměňování zaměstnance;
- součást péče o zaměstnance;
- motivační prostředek pro získání nebo udržení si kvalitních zaměstnanců;
- odlišení organizace na trhu práce;
- prostředek k zlepšování image a goodwill;
- podpora vztahu k zaměstnavateli;
- poskytování zaměstnancům daňově zvýhodněných způsobů odměny.

3.2 Druhy zaměstnaneckých výhod

Jelikož zaměstnanecké výhody tvoří zpravidla věcně různorodý okruh statků a služeb poskytovaných z různého důvodu, různým cílovým skupinám zaměstnanců, různými způsoby i s různými daňovými dopady, lze je proto třídit z řady hledisek (Urban, 2005; Šubrt, 2007):

A. Hmotná povaha benefitů

Podle **hmotné povahy** lze rozlišovat benefity:

1) peněžité
2) nepeněžité (včetně naturálních).

B. Účel benefitů

Podle **účelu** jde benefity povahy:

1) ***Stabilizační*** (směrují ke stimulaci zaměstnanců k setrvání u zaměstnavatele).
2) ***Věrnostní*** (jsou oceněním věrnosti zaměstnance vůči zaměstnavateli – odměny při odchodu do důchodu, zvýšené odstupné podle odpracovaných let).

3) ***Věrnostní a stabilizační*** (naplňující obojí účel – plnění vázaná na délku zaměstnání, jestliže to má dále trvat).

C. Právní povaha

Podle **právní povahy** jde o výhody:

1) Pracovněprávní (opírající se o právní úpravu v zákoníku práce).
2) Jiné (opírají se o právní předpisy občanskoprávní – penzijní připojištění, životní pojištění, nebo finančněprávní).

D. Důvod poskytování a cílové skupiny zaměstnanců

Z hlediska **důvodu** poskytování rozlišujeme:

1) Zaměstnanecké výhody pro zaměstnavatele ***povinné*** (stanovené a vyžadované zákonem či jinými obecně platnými předpisy, nebo zakotvené v kolektivní smlouvě na podnikové úrovni).
2) Výhody ***smluvní*** (zakotvené v kolektivní smlouvě organizace).
3) Výhody ***dobrovolné*** – jsou výrazem cílů personální politiky organizace (snaha o spokojenost zaměstnanců, získání dobré pověsti, posílení pozice organizace na trhu práce…).

Z hlediska **cílové skupiny**, na kterou se zaměstnanecké výhody zaměřují, je dělíme na:

1) Výhody ***individuální*** (zaměření na konkrétní osoby a jejich osobní situace).
2) Výhody ***skupinové*** (poskytují se větším skupinám nebo všem zaměstnancům).

E. Věcné třídění zaměstnaneckých výhod z hlediska 3 skupin:

1) ***Zaměstnanecké výhody mající vztah k práci*** a poskytované na pracovišti.

Sem patří:

- příspěvek na stravování (ve formě stravenek nebo závodního stravování)
- občerstvení na pracovišti (voda, káva, čaj či další nápoje, prodejní automaty)
- nadstandardní pracovní volno (delší placená dovolená, krátké pátky, studijní volno)
- vzdělávání a rozvoj pracovníků nad rámec bezprostředních potřeb organizace placené zaměstnavatelem (manažerské kurzy, jazykové kurzy, PC kury apod.), odborné knihy a časopisy, konference, další vzdělávací aktivity
- zajištění dopravy do zaměstnání
- příspěvek na hromadnou, místní nebo meziměstskou dopravu.

2) ***Hmotné vybavení a pracovní pomůcky zaměstnance***, sloužící pro jeho osobní potřebu, jejichž poskytování se často váže na pracovní potřebu, ale i postavení zaměstnance v organizaci. Jde nejčastěji o:

- notebook a další výpočetní techniku, příp. jiné pracovní pomůcky (diáře, kufříky)
- bezplatné služby telefonních operátorů (mobilní telefon, placená pevná linka, internetové připojení z domova)

- osobní automobil k využití na soukromé účely, benzínové karty
- příspěvek na odívání
- bezplatné nebo zvýhodněné bydlení.

3) ***Zaměstnanecké výhody osobní a sociální povahy*** (včetně osobních finančních služeb). Jde o:

- zdravotní péče o zaměstnance a jejich rodinné příslušníky (individuální zdravotní péče, léčebné pobyty, lázeňské a lékařské procedury, nadstandardní péče pro management, výjezdy lékaře do místa zaměstnání nebo bydliště, pojištění stomatologických výkonů, nadstandardní pokoj či péče při hospitalizaci, očkování, masáže atp.)
- jesle či školky pro děti, pořádání dětských letních táborů
- příspěvek na dovolenou, na sportování, na rekreační a kulturní aktivity
- finanční výpomoc (půjčky pro řešení bytové situace)
- pojištění a připojištění (životní, kapitálové, penzijní, úrazové, pro případ pracovní neschopnosti, pojištění odpovědnosti za škodu)
- zvýhodněné hypoteční úvěry nebo příspěvky
- zvýhodněné spotřebitelské úvěry
- snížené poplatky za vedení účtu
- kreditní karty (bezúročné období až 52 dní, spotřební úvěr do stanoveného limitu – 2 až 3 násobek platu, není nutné mít účet u dané banky
- finanční, právní, osobní poradenství
- příspěvek na stavební spoření
- platové dorovnání v případě nemoci (sick days)
- dárky a dárkové šeky při speciálních příležitostech
- členství v klubech
- prodej podnikových produktů za zvýhodněnou cenu apod.

F. Plošné a pružné výhody

Z hlediska způsobů poskytování zaměstnaneckých výhod je možné je třídit na:

1) ***Plošně poskytované (fixní)*** – zaměstnavatel poskytuje benefity všem zaměstnancům bez ohledu na to, zde o ně mají zájem;
2) ***Pružný systém (tzv. cafeterie***) – individualizace výhod podle aktuálních potřeb zaměstnance, který si poskytované požitky volí z vytvořeného menu a svou volbu může periodicky opakovat. V praxi se volba zaměstnance řeší prostřednictvím účtu zaměstnaneckých výhod, přičemž je výhodné vyjádření limitu v bodech, které umožňuje rovnocenné ocenění výhod, které mají pro zaměstnavatele nejen různé nákladové, ale i daňové dopady.
3) ***Kombinace plošného a flexibilního systému –*** může ušetřit administrativu spojenou s cafeteria systémem u výhod, o které je mezi zaměstnanci všeobecný zájem.

Pružný systém zaměstnaneckých výhod se vyznačuje řadou **výhod** uplatnitelných především ve větších organizacích, jelikož umožňuje uspokojit potřeby zaměstnanců s různými preferencemi a pomáhá dosáhnout některých specifických cílů organizace – snižování fluktuace a pracovní neschopnosti, zvýšení pracovní spokojenosti apod.; umožňuje pružněji reagovat na změny v poptávce zaměstnanců po benefitech, umožňuje rozšířit portfolio nabídky benefitů, umožňuje ušetřit na nákladech na zaměstnanecké výhody, o které je menší zájem, umožňuje zvýšit povědomí o nákladech zaměstnaneckých výhod mezi zaměstnanci, podpořit participaci zaměstnanců, přispívá k posílení osobní odpovědnosti, pozitivně působí na aktivizaci a angažovanost zaměstnanců, aby se zajímali o hospodaření podniku, a také umožňuje opřít správu o poskytování výhod o informační technologie, čím se usnadňuje čerpání benefitů.

Nevýhody pružného systému zaměstnaneckých výhod tkvějí ve vysoké prvotní investici spojené s přípravou benefitů a vysoké administrativní náročnosti. Kromě toho efektivnost uplatnění tohoto způsobu poskytování benefitů pro zaměstnavatele předpokládá nutnost pravidelně provádět průzkum motivační struktury a potřeb zaměstnanců, sledování vývoje poskytovaných benefitů u konkurence, aktualizace nabídek zaměstnaneckých výhod jako i informovanost zaměstnanců o poskytovaných benefitech.

Variantou pružného systému zaměstnaneckých výhod je tzv. ***celkové odměňování*** (z angl. Total Compensation). Zachází se všemi formami odměn a výhod zaměstnanců jako s celkem. Jednotlivé formy peněžního i nepeněžního odměňování se převádějí na společnou základnu (celkovou roční odměnu zaměstnance čili totální kompenzaci), v jejímž rámci má zaměstnanec možnost částečného nebo úplného výběru mezi peněžní a nepeněžní formou odměny i mezi jednotlivými zaměstnaneckými výhodami. Cílem je tak zjednodušení odměňování jako i umožnění systému podnikového odměňování fungovat bez větších modifikací v rámci různých zemí. Výše celkové odměny zaměstnance se v tomto případě tvoří jen dvěma komponenty – pevným měsíčním platem a celkovou částkou ročních variabilních odměn (bonusů). Zaměstnanecké výhody, nebo jejich část, získává zaměstnanec výměnou za část svého celkového ročního platu. Tento systém přináší při zaměstnavatele silnější vztah mezi výkonem a odměnou zaměstnanců, lepší konkurenční pozici na trhu práce a nižší náklady na administrativu zaměstnaneckých výhod. Zaměstnanci zase přináší individuální flexibilitu odměny, vyšší možnost jejího ovlivnění, jako i vyšší transparenci celkové odměny, která umožňuje volbu mezi mzdou a benefity v závislosti na preferencích zaměstnance i zaměstnavatelem nabízené ceně benefitů.

G. Zaměstnanecké výhody z hlediska daňových dopadů

Daňové aspekty jsou jedním z klíčových aspektů, které organizace zvažují při poskytování zaměstnaneckých výhod. Náklady na poskytování zaměstnaneckých výhod mohou nebo nemusí být pro organizaci nákladem daňově uznatelným; podobně výhoda může nebo nemusí být osvobozena od daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti.

Z daňového pohledu ve vztahu k daňovým výhodám mohou nastat tři základní situace:

1) Výhoda **je daňově uznatelným nákladem a zároveň je osvobozena od daně z příjmu fyzických osob** ze závislé činnosti (stravenky, penzijní připojištění, životní pojištění – vše s určitými omezeními).
2) Výhoda **je daňově neuznatelným nákladem a zároveň je osvobozena od daně z příjmu fyzických osob** ze závislé činnosti (příspěvky na kulturní pořady, sportovní akce, fitness, plavecký bazén, fotbalový zápas, nápoje na pracovišti, půjčky a další).

3) Výhoda **je daňově neuznatelným nákladem a zároveň není osvobozena od daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti** (benzínové karty, slevy na zboží apod.).

3.3 Trendy v zaměstnaneckých výhodách

Také *trendy v zaměstnaneckých benefitech* se mění.

Ku příkladu k nejobvyklejším formám zaměstnaneckých výhod v České republice v roce 2005 patřili: „stravování za zvýhodněnou – dotovanou cenu, ať už ve formě stravenek nebo příspěvků na stravování ve vlastním zařízení, které v tomto období poskytovalo zhruba 96 % podniků, zajišťování společenských, sportovních a kulturních akcí pro zaměstnance – zhruba v případě 80 % podniků; poskytování nadstandardní délky dovolené (75 % podniků), penzijního připojištění, resp. připojištění – 43 % podniků a příspěvků při nemoci (40 % podniků). V zahraničí byly v tomto období za nejdůležitější zaměstnanecké výhody všeobecně považovány podnikové penzijní systémy.

V současné době jsou běžnými benefity v České republice stravenky resp. příspěvek na stravování, bonusy resp. prémie, firemní akce, mobilní telefon, občerstvení na pracovišti, notebook, závodní stravování, sleva na firemní výrobky/služby, příspěvek na sport, kulturu a volný čas, zdravotní volno/ sick days.

Mezi netradiční benefity aktuálně poskytované v organizacích v České republice jsou šest týdnů dovolené, plně hrazený příspěvek na stravování, úhrady nákladů na dopravu do zaměstnání, „children friendly“ office (kancelář přátelská k dětem), „dog friendly“ office (kancelář přátelská ke psům) a možnost relaxace v odpočinkové zóně.

Nejmodernějším a zároveň nejflexibilnějším systémem poskytování benefitů je využití on-line portálu – tzv. **cafeterie**. Portál je upraven každé firmě přímo na míru, zaměstnanci se do aplikace přihlašují pomocí uživatelského jména a hesla. K placení v kamenných obchodech nebo e-shopech složí benefitní karta, která vypadá a funguje podobně jako platební karta s unikátním číslem a PIN.

V případě outsourcingu správy zaměstnaneckých benefitů klesá riziko čerpání benefitů u neprověřených dodavatelů. Externí firma zajistí, že zaměstnanci utratí své benefitní body jen u dodavatelů, jejichž produkty a služby spadají do správných kategorií z pohledu daní a odvodů. Tím chrání zaměstnavatele před finančním úřadem a případným doměřením daně. Podle Kundrnové „zaměstnavatelé nejčastěji využívají on-line aplikaci Cafeterie vyvinutou společností Benefity, kde každý zaměstnanec klienta má své vlastní konto, na které mu zaměstnavatel posílá tzv. benefitní body, za které může zaměstnanec nakupovat služby u partnerů zapojených do systému. Čerpání benefitů záleží na frekvenci připisování benefitních bodů na jednotlivé účty zaměstnanců – některé společnosti nabíjejí na začátku roku všem svým zaměstnancům plošně jednotnou částku, konkrétní čerpání bodů pak záleží na každém jednotlivci. Jiné firmy, naopak, nabíjejí body každý měsíc. Je možné zvolit také nabíjení bodů kvartálně dle dosažených výsledků či jako osobní ohodnocení“. Mezi firmami, které nabízejí svým zaměstnancům využití benefitů pomocí on-line portálu Cafeterie převažuje měsíční nabíjení benefitních bodů (přes 38 % firem), třetina firem pak připisuje body jednou ročně. Ke kvartálnímu dobíjení přistupuje méně než 10 % firem. Novinkou poslední doby je produkt nazývaný „bonus sacrifice“. Jeho systém je velmi pružný a spočívá v tom, že zaměstnanec si sám rozhodne, jestli si přidělené benefitní body ponechá v cafeterii, kde je jejich čerpání pro něj nejvýhodnější, anebo si je převede v podobě peněz do mzdy. Pro zaměstnance cafeteria systém nabízí i ***další výhody*** jako jsou (1) finanční úspora v případě benefitního odměňování; (2) moderní přístup – benefitní kartou se dá platit přímo v obchodě, přičemž odpadá potřeba nosit papírové šeky, na které v obchodech prodejce vrací zpět do výše maximálně pěti korun;

(3) variabilita – cenu zboží resp. služby není nutné platit celou benefitními prostředky, je možné uhradit jen část sumy a zbytek doplatit jiným způsobem; (4) svobodná volba – maximální volnost ve výběru nabízených benefitů a termínů jejich čerpání (body mají většinou roční platnost); (5) možnost vybrat si z množství dodavatelů podle svých preferencí a lokality; (6) rychlý a jednoduchý přehled čerpání benefitů v elektronické aplikaci a (7) nonstop infolinka (pomoc) při řešení různých problémů s čerpáním benefitů, ztrátě karty, zapomenutí PIN apod.

Podle P. Kubačky ze společnosti Monster Career mohou být inspirací pro český trh bonusy, které nabízejí americké firmy. Firmy za oceánem myslí víc na zaměstnance a jejich osobní život. Patří mezi ně neomezená dovolená, pomoc se splácením dluhu vzniklého při studiu, hlídání dětí nebo pomoc o péči s rodiči v důchodovém věku. (www.finance.idnes.cz)

Poskytované benefity spojují i nejlepší zaměstnavatele v České republice. Potvrzují to i výsledky 13. ročníku ocenění Sodexo Zaměstnavatel roku. Mezi patnácti nejvýše oceněnými firmami je jasný trend v poskytování zaměstnaneckých benefitů. Nejen stravenky, ale i volnočasové benefity poskytují svým zaměstnancům absolutně všichni ocenění. Podle M. Grygar Březinové, generální ředitelky Sodexo Benefityle „top zaměstnavatelé se od ostatních firem na pracovním trhu liší především zájmem o podporu vyváženého pracovního a soukromého života svých zaměstnanců. Dávají jim několik dnů dovolené navíc a zároveň se snaží, aby svůj volný čas využili aktivně. Volnočasové benefity představují smysluplný nástroj motivace, který je navíc pro zaměstnance ekonomicky výhodný z důvodu osvobození od daně a odvodů na zdravotní a sociální pojištění. To může být inspirací pro ostatní tuzemské firmy. Chtějí-li zaměstnavatelé udržet talentované, motivované a loajální zaměstnance, musí jim nabídnout něco navíc.“ (www.hrnews.cz)

Tabulka 1: TOP 15 zaměstnavatelů nabízejících nejlepší benefity

	Stravenky	Penzijní připoj.	Životní poj.	Volný čas	Systém Cafeteria	Zvýhod. půjčky	Dovolená navíc	Zdrav. volno	Prémie ze zisku spol.	Příspěv. na dopr.
ArcelorMittal Ostrava a.s. (holding)	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	ANO	ANO (5 dní)	ANO*	ANO	NE
Škoda Auto a.s.	ANO	ANO	NE	ANO	NE	ANO	ANO (5 dní)	ANO (až 5 dní)	ANO	NE
Siemens, s.r.o.	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO (až 8 dní)	ANO (až 3 dny)	ANO	NE
Československá obchodní banka, a.s.	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO (5 dní)	ANO	NE	NE
Komerční banka, a.s.	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO (5 dní)	ANO (2 dny)	NE	NE
Hyundai Motor Manufacturing Czech s.r.o.	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	NE	ANO (5 dní)	NE	ANO	ANO
FOXCONN CZ s.r.o.	ANO	ANO	NE	ANO	NE	ANO	ANO (více než 5 dní)	NE	ANO	ANO
AGC Flat Glass Czech a.s., člen AGC Group	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO (8 dní)	ANO (3 dny)	ANO	NE
Valeo Autoklimatizace k.s.	ANO	ANO	NE	ANO	ANO	NE	ANO (5 dní)	NE	ANO	ANO
Continental Barum s.r.o.	ANO	ANO	NE	ANO	ANO	ANO	ANO (5 dní)	NE	ANO	ANO
JABLOTRON ALARMS a.s.	ANO	NE	NE	ANO	ANO	ANO	ANO (až 7 dní)	ANO (až 5 dní)	NE	NE
LAPP KABEL s.r.o.	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	NE	ANO (až 5 dní)	NE	ANO	NE
Zebra Technologies Czech Republic	ANO	ANO	ANO**	ANO	NE	NE	ANO (až 5 dní)	NE	ANO	NE
Global Logistics Solutions s.r.o.	ANO	ANO	NE	ANO	NE	ANO	ANO	NE	ANO	ANO
Shape Corp. Czech Republic	ANO***	ANO	NE	ANO	ANO	NE	ANO (až 5 dní)	NE	ANO	NE

Pozn. k tabulce: * Až 8 dní; s náhradou mzdy na rekondičně-ozdravné pobyty organizované zaměstnavatelem.

**Hrazeno plně zaměstnavatelem za všechny zaměstnance – rizikové životní pojištění pro případ smrti nebo trvalé invalidity; pojistná částka je rovna dvojnásobku hrubé roční mzdy.

***Stravenky v hodnotě 80 korun.

Zdroj: Sodexo Zaměstnavatel roku (http://www.hrnews.cz/zdroje-clanku/sodexo-zamestnavatel-roku-id-2521300)

4 Daňové aspekty zaměstnaneckých benefitů

Při rozhodování o poskytování jednotlivých zaměstnaneckých výhod by organizace měla nalézt odpověď na čtyři hlavní otázky:

1) Jedná se o daňově uznatelný náklad společnosti podle zákona č. 586/1992 Sb.?
2) Jedná se o zaměstnaneckou výhodu osvobozenou o daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb.?
3) Jedná se o zaměstnaneckou výhodu, která se zahrnuje do vyměřovacího základu sociálního pojištění podle § 5 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti?
4) Jedná se o zaměstnaneckou výhodu, která se zahrnuje do vyměřovacího základu zdravotního pojištění podle § 3 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění?

4.1 Výhodnost benefitů oproti odměně do mzdy

Volnočasové benefity jsou nejen užitečným nástrojem odměňování a motivace zaměstnanců, ale především jsou pro zaměstnavatele ekonomicky výhodné.

Současná daňová legislativa umožňuje firmám poskytnout množství volnočasových benefitů za následujících podmínek:

- Na straně zaměstnavatele se jedná o daňově neuznatelný náklad, tedy zaměstnavatel z takto vynaložených prostředků odvede 19 % daň z příjmu, ale na rozdíl od peněžní odměny (mzdy) z nich zaměstnavatel neodvádí zákonné sociální a zdravotní pojištění.
- Na straně zaměstnance pak při obdržení těchto nepeněžních benefitů nedochází ani ke zdanění, ani k odvodům pojistného. „Lze si tedy snadno spočítat, že za stejné prostředky vynaložené zaměstnavatelem dostane zaměstnanec v případě nepeněžních benefitů o 32 % vyšší reálnou hodnotu než v případě mzdy. A naopak, aby zaměstnanec dostal stejnou reálnou hodnotu, představují nepeněžní benefity pro zaměstnavatele oproti mzdě o 24 % nižší výdaj. Dle statistik společnosti Benefity se průměrná částka ročně poskytnutých volnočasových benefitů u českých firem pohybuje ve výši 11 280 korun na jednoho zaměstnance.“ (Kudrnová, 2014)

Zaměstnanecké výhody jsou podle Frka (2006) adresné, na rozdíl od mzdy, za kterou je možné pořídit cokoliv, a tedy uspokojovat nejrůznější potřeby rozličným způsobem a to na základě toho, kdo mzdou nebo platem disponuje. Zaměstnanecké výhody jsou poskytovány s přesnou představou zaměstnavatele na to, na co ji má zaměstnanec použít. Hlavně velké organizace nabízejí svým zaměstnancům, aby si zvolili právě ty výhody, které nejvíce splňují jejich momentální požadavky.

V případě nepeněžních plnění vyjmenovaných v Zákoně o daních z příjmů, §6, odst. 9 písm.d) za situace, že zaměstnavatel utratí 100 Kč, zaměstnanec dostane od něj „na ruku“:

Tabulka 2: Mzdy a benefity z pohledu daní

MZDA			
zaměstnavatel	hrubá mzda		92,13 Kč
	sociální pojištění	25 %	23,03 Kč
	zdravotní pojištění	9 %	8,29 Kč
	mzdové náklady celkem (superhrubá mzda)		123,45 Kč
	úspora na dani z příjmu PO	19 %	23,46 Kč
	celkem skutečně zaplatí		100,00 Kč
zaměstnanec	hrubá mzda		92,13 Kč
	sociální pojištění	6,5 %	5,99 Kč
	zdravotní pojištění	4,5 %	4,15 Kč
	daň z příjmu (ze superhrubé mzdy)	15 %	18,52 Kč
	„na ruku“ dostane		63,48 Kč
BENEFIT			
zaměstnavatel	nepeněžní benefit		84,03 Kč
	zaplatí daň z příjmu	19 %	15,97 Kč
	celkem skutečně zaplatí		100,00 Kč
zaměstnanec	„na ruku“ dostane		84,03 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Zaměstnanecké výhody s jejich dopadem na daň z příjmů

Z daňového hlediska jsou samozřejmě nejvýhodnější ty zaměstnanecké výhody, které může zaměstnavatel poskytovat na vrub daňově uznatelných nákladů a zároveň se u zaměstnance jedná o příjem ze závislé činnosti osvobozený od daně a nepodléhající sociálnímu a zdravotnímu pojištění.

Tabulka 3: Přehled zaměstnaneckých výhod s jejich dopadem na daň z příjmu

DRUH PLNĚNÍ	DAŇ Z PŘÍJMU	
	ZAMĚSTNANEC	ZAMĚSTNAVATEL
Ochranné pracovní prostředky, pracovní oděvy a obuv, mycí, čistící a dezinfekční prostředky	není předmět daně paušál podle ZDP §6/8, §6/7b)	daňový náklad
Ochranné nápoje	není předmět daně paušál podle ZDP §6/8,	daňový náklad

Cestovní náhrady v limitu podle zákoníku práce	není předmět daně §6/7a)	daňový náklad
Náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce	není předmět daně §6/7d)	daňový náklad
Odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele včetně rekvalifikace – nepeněžní příjem	osvobozeno §6/9a)	daňový náklad §24/2 j)
Odborný rozvoj zaměstnanců nesouvisející s předmětem činnosti zaměstnavatele – nepeněžní plnění poskytnuté z fondů, resp. nedaňových nákladů	osvobozeno	nedaňový náklad §25/1 h)
Stravování zaměstnanců (např. formou stravenek) v limitu podle ZDP – nepeněžní plnění	osvobozeno §6/9b)	daňový náklad §24/2 j)
Stravování zaměstnanců (např. formou stravenek) nad limit podle ZDP – nepeněžní plnění	osvobozeno §6/9b)	nedaňový náklad §25/1j)
Nealkoholické nápoje spotřebované na pracovišti – nepeněžní plnění poskytnuté z fondů, resp. nedaňových nákladů	osvobozeno §6/9c)	nedaňový náklad § 25/1 zn
Využití zdravotnických, vzdělávacích nebo rekreačních zařízení; při poskytnutí rekreace a zájezdu je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu částka do 20 tis. Kč/zdaň. období	osvobozeno §6/9d)	nedaňový náklad §25/1h
Zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných, sportovních zařízení	osvobozeno §6/9d)	daňový náklad § 24/2 zw)
Sportovní a kulturní akce – nepeněžní plnění poskytnuté z fondů, resp. nedaňových nákladů	osvobozeno §6/9d)	nedaňový náklad §25/1h
Zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek	osvobozeno §6/9e)	nedaňový náklad
Dary do výše 2 tis. ročně – nepeněžní plnění poskytnuté z fondů, resp. nedaňových nákladů	osvobozeno §6/9g)	nedaňový náklad §25/1j)
Přechodné ubytování – nepeněžní plnění do 3,5 tis. měsíčně (obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště).	osvobozeno §6/9i)	daňový/nedaňový náklad §24/2j)5; §25/1k)

Zvýhodněné půjčky na bytové účely a překlenutí tíživé finanční situace poskytnuté z fondů, resp. nedaňových nákladů max. do výše 500 tis. Kč.	osvobozeno §6/9o)	nedaňový náklad
Příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy	osvobozeno §6/9 l)	daňový náklad §24/2 zu)
Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění a soukromé životní pojištění zaměstnance do 30 tis. Kč ročně	osvobozeno §6/9 p)	daňový náklad § 24/2 p)
Náhrada mzdy v limitu podle ZP §192	osvobozeno §6/9 t)	daňový náklad § 24/2 p)
_____ Poskytnutí firemního vozidla k soukromým účelům	zdanitelný příjem §6/6	daňový náklad
Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění a soukromé životní pojištění zaměstnance nad 30 tis. Kč ročně	zdanitelný příjem	daňový náklad § 24/2 p)
Úhrada předplatného kupónu (jízdenek) na cesty do/ze zaměstnání	zdanitelný příjem	nedaňový náklad
Doprava zaměstnanců do a ze zaměstnání zajištěná zaměstnavatelem	zdanitelný příjem	daňový náklad § 24/2 j)
Cestovní náhrady nad limit zákoníku práce	zdanitelný příjem	daňový náklad § 24/2 zh
Prodej výrobků nebo poskytnutí služby za cenu nižší, než je obvyklá.	zdanitelný příjem §6/3	daňový náklad
Příspěvek na rekreaci nad 20 tis. Kč - nepeněžní plnění poskytnuté z fondů, resp. nedaňových nákladů	zdanitelný příjem	nedaňový náklad § 25/1h)
Nepeněžní dary nad 2 tis. Kč ročně a peněžní dary	zdanitelný příjem	nedaňový náklad § 25/1j)
Přechodné ubytování – nepeněžní plnění nad 3,5 tis. měsíčně	zdanitelný příjem	daňový/nedaňový náklad §24/2j) 5 § 25/1k)
Práva zaměstnanců podle kolektivní smlouvy	podle plnění	daňový náklad §24/2j)
Členský příspěvek zaplacený za zákonné členství zaměstnance	zdanitelný příjem	daňový náklad §24/2d),§24/2p)
Členský příspěvek zaplacený za dobrovolné členství zaměstnance	zdanitelný příjem	daňový/nedaňový náklad
Pojistné hrazené za člena statut. orgánu a dalšího orgánu právnické	zdanitelný příjem	nedaňový náklad § 25/1d)

osoby a za jednatele společnosti
s r.o. z titulu odpovědnosti za
škodu způsobenou společnosti
při výkonu funkce

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

5 Výsledky

Pokud chtějí zaměstnavatelé dosáhnout své konkurenceschopnosti na trhu práce, udržet si v dnešní době talenty a zajistit si oddanost a angažovanost svých zaměstnanců na plnění strategických cílů organizace, je nezbytné, aby investovali do zaměstnaneckých benefitů, které jsou jednou ze 6 základních složek – hmotných - tzv. Modelu angažovanosti výkonu společnosti Hay Group. Zájmem každé prosperující společnosti je, aby její zaměstnanci byly nejenom spokojeni a motivováni, ale hlavně, dosáhly vyšší úrovně psychické zainteresovanosti na svém pracovním výkonu, tj. posunuly se do úrovně oddanosti a z ní, ideálně do nejvyšší úrovně – úrovně obhájců, zaangažovaných.

Zaměstnanecké benefity jsou zpravidla poskytovány na základě kolektivní smlouvy, pracovní smlouvy či jiné smlouvy, popř. vnitřního předpisu zaměstnavatele. V případě, že je systém firemních benefitů zakotven ve vnitřní směrnici firmy, co by mělo být pravidlem, všichni zaměstnanci s ním musí být seznámeni a měly by mít možnost kdykoliv do něj nahlédnout.

Jelikož tvoří zpravidla věcně různorodý obsah statků a služeb poskytovaných z různých důvodů, různým cílovým skupinám zaměstnanců, různými způsoby i s různými daňovými dopady, lze je třídit z vícero hledisek s dalším vnitřním členěním, a to na základě hmotné povahy benefitů, jejich účelu, právní povahy, důvodu poskytování a cílové skupiny zaměstnanců, věcného třídění zaměstnaneckých výhod, z hlediska způsobu poskytování a z hlediska daňových dopadů.

Zaměstnanecké benefity za posledních 10 let zaznamenali změnu trendu ve smyslu větší orientace na dlouhodobější benefity více orientované na zdraví zaměstnanců a požitky vycházející z propojení jejich soukromého a pracovního života.

V současné době využívání firemních benefitů není už jen doménou velkých společností, ale v České republice je zavádějí i menší firmy. Podle průzkumů společnosti Benefity jde téměř o 30 procent firem s méně než 50 zaměstnanci. Zároveň je potřeba dodat, že všech 15 TOP zaměstnavatelů v České republice za rok 2015 spojují nabízené nejlepší benefity, co svědčí o zvyšujícím se zájmu o podporu vyváženého pracovního a soukromého života svých zaměstnanců.

Aby byl dodržen základný princip benefitů, pro zaměstnance by mněly být výhodnější jako mzda. Z daňového hlediska jsou samozřejmě nejvýhodnější ty zaměstnanecké výhody, které může zaměstnavatel poskytovat na vrub daňově uznatelných nákladů a zároveň se u zaměstnance jedná o příjem ze závislé činnosti osvobozený od daně a nepodléhající sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Z hlediska Zákona o daních z příjmů jde v případě zaměstnance o plnění, která nejsou předmětem daně (§ 6/7 a §6/8) a dále těch, která jsou od daně osvobozená (§6/9). V kontextu našeho příspěvku, jakožto i podnikatelské praxe je ale možné za benefity považovat i příjmy, které se sice u zaměstnance zdaňují, ale přinášejí mu užitek.

Za výhodné benefity v praxi českých firem se považují: zdraví (lékárny, optika, masáže, aktivní odpočinek, zdravotní péče, očkování), rekreace – s ročním limitem 20 000 Kč na zaměstnance (služby cestovních kanceláří a cestovních agentur, slevové portály (prodloužené pobyty), hotely a penziony v ČR, lázně), sport (aktivity ve fitness centrech, squash, bowling, pronájem kurtu, bazény, lyžařská střediska), kultura (kina, divadla, lístky na koncert, sportovní utkání, tiketové portály) a vzdělávání (jazykové kurzy, odborné kurzy, autoškola, kurzy rétoriky atp.).

Relativní novinkou v zaměstnaneckých benefitech je systém „cafeterie“. Výhody tohoto systému spočívají ve finanční úspoře, jednoduchosti a přehlednosti s neustálým přehledem o vynaložených prostředcích, rychlosti čerpání i využití jednotlivých kategorií benefitů, administrativní úspoře – odpadají logistické a administrativní procesy, které jsou často spojovány s jinými firemními výhodami, loajalita a motivace zaměstnanců, kterou pomůže zajistit vhodně nastavený systém přidělování benefitů.

V případě stále vícero menších firem zaznamenáváme motivace jejich zaměstnanců prostřednictvím výběru 3-4 dodavatelů, u kterých mohou jejich zaměstnanci využít firemní benefity, přičemž po využití aktivity zaměstnancem dodavatel pošle zaměstnavateli fakturu, kterou účtárna proplatí. Kromě pracnosti je tento způsob často i riskantní, jelikož dodavatele nejsou vždy dostatečně prověřeni, zda jejich služby skutečně spadají do kategorií benefitů definovaných zákonem.

6 Diskuse a závěry

Problematika zaměstnaneckých benefitů je v současnosti výsostně aktuální z hlediska posledního vývoje situace na trhu práce v České republice. Zodpovědní zaměstnavatelé, kteří si chtějí udržet své klíčové zaměstnance – talenty vzhledem na probíhající boj o zaměstnance volí cestu dobře promyšleného systému zaměstnaneckých benefitů.

Jelikož jde o problematiku, která svým obsahovým vymezením spadá jednak do oblasti ekonomické, manažerské i právní, v praxi je často velice těžké se jimi nezabývat současně; mnohdy teorie jednoho odporuje praxi druhého. Není teda úplně možné jednoznačně např. definovat pojmy a vždy je potřeba opřít se o konkrétní obor zkoumání.

Dalším problémem je manažerské uchopení zaměstnaneckých výhod, co je povětšinou v kompetenci vedoucích útvarů řízení lidských zdrojů v těsné spolupráci jednak s managementem firem, jednak s přímými nadřízenými zaměstnanců jako klíčová role při dosahování angažovanosti svých zaměstnanců, a v neposlední řadě i ve spolupráci s finančním/ekonomickým oddělením tak, aby šlo nejenom o benefity, které ve skutečnosti jsou benefity, ale také šlo o výhody jak na straně zaměstnavatele, jakož i zaměstnance podle Zákona o daních z příjmů.

Afilace

Příspěvek je součástí řešení výzkumného projektu AKADEMIE STING IGA_AS_02 „Management a marketing“.

Použité zdroje

[1] ARMSTRONG, M. *Řízení lidských zdrojů: nejnovější trendy a postupy.* Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1407-3.

[2] ARMSTRONG, M. *Armstrong´s Handbook of Human Resource Management Practice.* London: Kogan Page, 2009a). ISBN 978-0-7494-5242-1.

[3] ARMSTRONG, M. *Odměňování pracovníků.* Praha: Grada, 2009b). ISBN 978-80-247-2890-2.

[4] BEVAN, S. *Keeping the Best: A Practical Guide to Retaining Key Employees.* Brighton: Institute for Employment Studies, 1997. ISBN 1-85184-265-9.

[5] BLÁHA, J. et al. *Pokročilé řízení lidských zdrojů.* Brno: Edika, 2013. ISBN 978-80-266-0374-0.

[6] BUCKINGHAM, M. a COFFMAN, C. *First, break all the rules: What the World´s Greatest Managers Do Differently.* New York: Simon Schuster, 1999. ISBN 978-0-684-85286-1.

[7] FRK, V. *Človek v sociálnom systéme organizácie*. Prešov: Akcent Print, 2006. 214 s., ISBN 80-969419-5-X.

[8] HAY GROUP. *Engage Employees and Boost Performance.* 2011, s. 7. Dostupné z http://www.haygroup.com/us/downloads/details.aspx?id=7343 [cit. 28.8.2016].

[9] HORVÁTHOVÁ, P., BLÁHA, J. a ČOPÍKOVÁ, A. *Řízení lidských zdrojů.* Praha: Management Press 2016. 428 s. ISBN 978-80-7261-430-1.

[10] ING Pojišťovna a Svaz průmyslu a dopravy ČR

[11] JACKSON, S.E., SCHULER, R.S. a WERNER, S. *Managing Human Resources.* 11th ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2009. ISBN 978-1-111-58022-3.

[12] KACHAŇÁKOVÁ, A. *Riadenie ľudských zdrojov: Ľudský faktor a úspešnosť podniku.* Bratislava: Sprint 2001. 215 s. ISBN 80-88848-72-5.

[13] KOUBEK, J. *Řízení lidských zdrojů: základy moderní personalistiky.* Praha: Management Press 2000. 351 s. ISBN 80-85943-51-4.

[14] KUDRNOVÁ, V. *Benefitní odměňování zaměstnanců zavádí i malé firmy, systém je pro ně výhodný.* In: Hospodářské noviny z 23.9.2014. Dostupné na: http:byznys.ihned.cz/podnikani/inspirace-mimo-kancelar/c1-62775560-benefitni-odm…Publikováno 23.9.2014. [cit. 23.8.2016]

[15] McGEE, R. a RENNIE, A. *Employee Engagement*. London. London: CIPD, 2011. ISBN 978-1-84398-270-8.

[16] Reportáž ČT1 – Události 13.2.2016

[17] ŠUBRT, B. *Zaměstnanecké výhody z pracovně právního pohledu.* In: Práce a mzda 2007/8. Dostupné na http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2374v3131-zamestnanecke-... Publikováno 6.8.2007. [cit. 26.8.2016]

[18] Tisková zpráva AC Jobs.

[19] Tisková zpráva Profesia.cz

[20] ULRICH, D. *Human Resource Champions.* Boston: Harvard Business School Press, 1997. ISBN 978-08-758-4719-6.

[21] URBAN, J. *Zaměstnanecké výhody, jejich cíle a efektivita.* In: Mzdy a personalistika v praxi 2005/10. Dostupné na http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokumentudoc-d1246v1222-zamestnanecke-... Publikováno 6.10.2005. [cit. 26.8.2016]

[22] Wikipedie

[23] www.cfoworld.cz

[24] www.finance.idnes.cz

[25] www.hrnews.cz

[26] www.hrtv.cz

[27] www.investujeme.cz

[28] www.managementnews.cz

[29] www.profesia.cz

[30] https://managementmania.com/cs/zamestnanecke-benefity-employee-benefits

[31] *Sodexo Zaměstnavatel roku* (http://www.hrnews.cz/zdroje-clanku/sodexo-zamestnavatel-roku-id-2521300)

[32] *Nejlepší zaměstnavatelé nabízejí nejlepší benefity.* [cit.30.7.2015] Dostupné na http://www.hrnews.cz/lidske-zdroje/hodnoceni-id-2698896/nejlepsi-zamestnavatele-na...

[33] *Rok 2026 mění český pracovní trh.* Začíná boj o zaměstnance. [cit. 14.01.2016] Dostupné na http://www.investujeme.cz/rok-2016-meni-cesky-pracovni-trh-zacina-boj-o-zamestnan...

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

[35] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

[36] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

[37] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Daňová podpora bydlení v podmínkách České republiky

Pavlína Kirschnerová[1], Jana Janoušková[2]

Abstrakt

Jednou z priorit v posilování sociální soudržnosti je podpora adekvátního bydlení a související státní bytová politika. Hlavními nástroji jsou různé programy podpory bydlení a individuální subvence poskytované domácnostem. V České republice je tato podpora realizovaná především programy Ministerstva pro místní rozvoj a Státního fondu rozvoje bydlení. Dalším důležitým nástrojem je státní podpora stavebního spoření a úroková podpora hypoték. Česká republika implementovala podporu bydlení rovněž do zákona o daních z příjmů ve formě daňových úlev. Daňová úleva je cílena na podporu zajištění bytových potřeb a poskytována fyzickým osobám ve formě nezdanitelné části základu daně a bezprostředně souvisí s daňovými úlevami určenými na podporu veřejných politik. Příspěvek vyhodnocuje účinek této nestandardní úlevy a posuzuje, zda splňuje funkci podpory bytové politiky, pro kterou byla zřízena a zda je jedním z důležitých faktorů, ovlivňujících bydlení v ČR.

Klíčová slova: daň, podpora bydlení, daňové úlevy, fyzické osoby, úroky, nezdanitelné části základu daně.

Abstract

Supporting adequate housing and a corresponding housing policy are one of the main priorities in strengthening social cohesion. The main tools are a variety of programs to support housing and individual subsidies granted to households. In the Czech Republic, they involve programmes financed from the State budget through the Ministry for Regional Development of the Czech Republic, as well as the aid funded from the means of the State Housing Development Fund. Support building savings program and support for the interest on mortgages are other important tools. The Czech Republic has implemented housing support also in the Act on Income Tax in the form of tax expenditures. The aim of these tax expenditures is to promote the ensure of housing needs and is provided to individuals. They are in the of tax allowances and directly related to tax expenditures, which are intended to encourage public policies. The paper evaluates the effect of these non-standard tax reliefs and assesses their function, which is to support housing policy. The paper can also answer the question, whether it is one of the important factors that affect the quality of housing in the country.

Keywords: tax, housing support, tax relief, individuals, interest, tax allowances.

JEL klasifikace: H2, E62, D14

[1] Ing. Pavlína Kirschnerová, Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Univerzitní náměstí 1934/3, 733 40 Karviná, e-mail: kirschnerova@opf.slu.cz

[2] Doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Univerzitní náměstí 1934/3, 733 40 Karviná, e-mail: janouskova@opf.slu.cz

1 Úvod

Bydlení hraje klíčovou úlohu v posilování sociální soudržnosti a adekvátní bydlení je již dlouho zahrnuto mezi univerzální práva ve více než stovce národních ústav (Braga, Palvarini, 2013). Navíc se poté, co nabyla účinnosti Lisabonská smlouva, stala právním základem pro politiky EU Listina základních práv, která zahrnuje i právo na pomoc s bydlením.

V Programovém prohlášení vlády ze srpna 1998 se uvádí, že bydlení je pro rozvoj občana nezastupitelnou hodnotou, kterou nelze přenechat jen živelnému působení trhu a trh s byty tak proto musí být trhem státem usměrňovaným (Vláda ČR, 1998). Dle Valentové (2005) však k hlavním rysům bytové politiky patří posilování tržních mechanizmů a snižování intervence státu do bytového trhu. Je také vytvářena snaha o jasné zacílení podpůrných nástrojů a zároveň snaha o zvýšení využívání soukromých finančních prostředků.

Se zvyšující se kvalitou bydlení a vybaveností obyvatelstva bytovým fondem se však současně zvyšují ceny bydlení a tím i finanční zatížení domácností, v důsledku čehož rostou výdaje států na sociální dávky. Potvrzuje se tak (Kleinman, 1998) tzv. dvousložková bytová politika, která sociálně polarizuje společnost na ty, kteří si mohou sami zajistit kvalitní bydlení na trhu a na ty, kteří jsou závislí na pomoci státu a jsou v krajním důsledku ohroženi sociálním vyloučením.

Vládní podpora bydlení může být různá, může mít podobu veřejných dotací či sociální pomoci, ať již přímo, či nepřímo. Sociální pomoc rodinám s nízkým příjmem je realizována prostřednictvím sociálních dávek na úhradu nákladů na bydlení. Lze konstatovat, že ve srovnání s ostatními státy EU je paleta nástrojů podpory bytové politiky v ČR celkem široká, ale zároveň přednostně orientovaná na dotační politiku náročnou na veřejné finance. Cílený státní fond a vybrané programy podporují investice v oblasti bydlení a podněcují novou bytovou výstavbu, kdy např. v ČR v souladu s platnou Koncepcí bydlení ČR do roku 2020 vyhlásilo Ministerstvo pro místní rozvoj pro rok 2016 opět podprogramy programu Podpora bydlení (MMR ČR, 2016). Jedná se o nenávratné dotace, které pomohou zvyšovat dostupnost bydlení a také jeho kvalitu.

Zvyšování dostupnosti bydlení lze provádět i nepřímo prostřednictvím daňových opatření, např. zaváděním daňové úlevy či osvobození pro investice do bytových nemovitostí, pro vlastníky nemovitostí, pro poskytování veřejných služeb, jako je silniční infrastruktura, elektřina, voda či kanalizace. Daňové zvýhodnění lze řešit i sníženou sazbou DPH, jednotlivcům může být podpora poskytována v souvislosti s financováním bydlení úvěrem.

Česká republika implementovala podporu bydlení rovněž do zákona o daních z příjmů již v roce 1998 (Janoušková, 2012). Daňová úleva je cílena na podporu zajištění bytových potřeb a poskytována fyzickým osobám ve formě nezdanitelné části základu daně a bezprostředně souvisí s daňovými úlevami určenými na podporu veřejných politik.

2 Cíl příspěvku a metodika zpracování

Cílem příspěvku je vyhodnotit účinek nestandardní daňové úlevy ve formě nezdanitelné části základu daně u fyzických osob, uplatněné v možnosti odpočtu zaplacených úroků z úvěru na bydlení (hypotéky, úvěry ze stavebního spoření) od daňového základu. Posoudit, zda tato daňová úleva plní funkci, pro kterou byla zřízena a zda je jedním z důležitých podpůrných faktorů, ovlivňujících bydlení v ČR.

Metodicky se výzkum opírá o analýzu sekundárních statických dat z let 2005 – 2014, poskytovaných Finanční správou ČR, která je zpracovává na základě daňových přiznání. Tato data budou dále statisticky zpracována pomocí míry středních hodnot a následně pomocí syntézy a analogie dojde k jejich vyhodnocení.

3 Podpora soukromého financování vlastního bydlení v ČR

V 90. letech stát ustupuje z finanční spoluúčasti na nové bytové výstavbě a klesá počet nově postavených bytů. Vyplynula tak potřeba vytvořit předpoklady pro zavedení standardních nástrojů finančního trhu, které by domácnostem umožnily získat prostředky k financování bytových potřeb. Prvním takovým nástrojem bylo stavební spoření (Sunega, 2005), zavedené v roce 1993, které představuje kombinaci spořícího a úvěrového produktu.

Ke zvýšení atraktivity tohoto produktu byla vládou schválena jednorázová finanční podpora ve výši 4 500 Kč/rok. Prostředky vyplacené formou státní podpory ke stavebnímu spoření ale tvoří značný podíl z celkového objemu přímých státních výdajů v oblasti bydlení. Je stále diskutována jejich problematika v kontextu vysokých nároků na státní rozpočet a kritika faktu, že velká část státní podpory ke stavebnímu spoření je pravděpodobně použita v jiných oblastech spotřeby, než je bydlení. Postupně tak docházelo k úpravě podmínek stavebního spoření (prodloužení celkové doby spoření, po kterou účastníci stavebního spoření nesmí nakládat se svými vklady, aby získali nárok na vyplacení státního příspěvku a zejména snížení výše státní podpory na 3 000 Kč/rok s platností od počátku roku 2004 a dále pak na 2 000 Kč/rok s platností od roku 2011), což se projevilo v razantním snížení nově uzavřených smluv o stavebním spoření (MF ČR, 2016). Nepopiratelnou výhodou stavebního spoření ale stále zůstává fakt, že generované výnosy nepodléhají dani z příjmů.

V roce 1995 byly vytvořeny legislativní podmínky pro fungování hypotečních úvěrů, jež představují zřejmě nejčastější způsob financování bytových potřeb. Následně byla do zákona o daních z příjmů v roce 1998 implementována daňová úleva, která spočívá v možnosti snížení daňového základu o zaplacené úroky z těchto hypotečních úvěrů. Od základu daně si tak mohou fyzické osoby odečíst částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období, plynoucích z úvěru ze stavebního spoření či z hypotečního úvěru a úvěr musí být poskytnut pouze na financování bytových potřeb (Jareš, 2010).

Soukromé financování bytových potřeb má i přes politickou podporu významná úskalí. Jak ve svém výzkumu uvádí Poterba a Sinai (2011), účinky odpočtu úroků jsou omezeny závislostí na věku a osobních důchodech. Schopnost mnoha domácností splácet hypoteční dluh je omezený, neboť obvykle nemají moc finančního bohatství a ti se značným finančním bohatstvím nemívají vysoké hypotéky. Přesto odečet úroků přináší větší daňové úspory pro majitele bytu či domu s vyššími příjmy.

4 Výsledky a diskuze

Výzkum a následující propočty jsou zaměřeny na porovnání vývojových tendencí v oblasti uplatnění odpočtu zaplacených úroků z úvěru na bydlení fyzických osob podle příjmových skupin odstupňovaných dle základů daní. Matematické propočty mají ale omezenou vypovídací schopnost, a to z důvodu, že řada poplatníků, zejména zaměstnanců, nepodává daňové přiznání a odpočty si uplatňují v rámci ročního zúčtování záloh u svých

zaměstnavatelů. Rovněž může být daňový subjekt ve ztrátě a tak není uplatněna částka úroků jako daňově odečitatelná položka.

Pro posouzení využívání odpočtů úroků z úvěrů na bytové potřeby jako nezdanitelných částí základu daně u fyzických osob podle výše příjmů v jednotlivých letech byla stanovena průměrná hodnota odpočtu s pro každou příjmovou skupinu dle vztahu:

$$s = \sum_{i=1}^{n} \frac{x_i}{n} \quad (1)$$

kde $\sum_{i=1}^{n} x_i$ je suma odpočtů úroků jednotlivých příjmových skupin a n je počet daňových poplatníků v dané příjmové skupině.

Následně bylo provedeno srovnání těchto průměrných hodnot odpočtů na úroky mezi jednotlivými příjmovými skupinami a zjištěn vývoj mezi roky 2005 – 2014. Zkoumána byla také výše uplatněných odpočtů na úroky v daňových přiznáních k jednotlivým základům daně. Vzhledem k velkému množství příjmových skupin poplatníků je zpracování provedeno ve čtyřech částech. První část tvoří poplatníci, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 0 Kč do 500 tis. Kč. Druhou část tvoří poplatníci, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 501 tis. Kč do 1 000 tis. Kč. Odstupňování jednotlivých skupin je po 50 tis. Kč.

Třetí část je vytvořena z poplatníků, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 1 001 tis. Kč do 2 000 tis. Kč a odstupňování jednotlivých skupin je po 100 tis. Kč.

Poslední část je tvořena z poplatníků, jejichž celkový základ daně před odpočtem nezdanitelných částí je od 2 001 tis. Kč až do základu daně větším než 5 000 tis. Kč. Odstupňování jednotlivých skupin je do 3 000 tis. Kč po 250 tis. Kč a dále až do 5 000 tis. Kč po 500 tis. Kč.

4.1 Poplatníci se základem daně od 0 do 500 tis. Kč

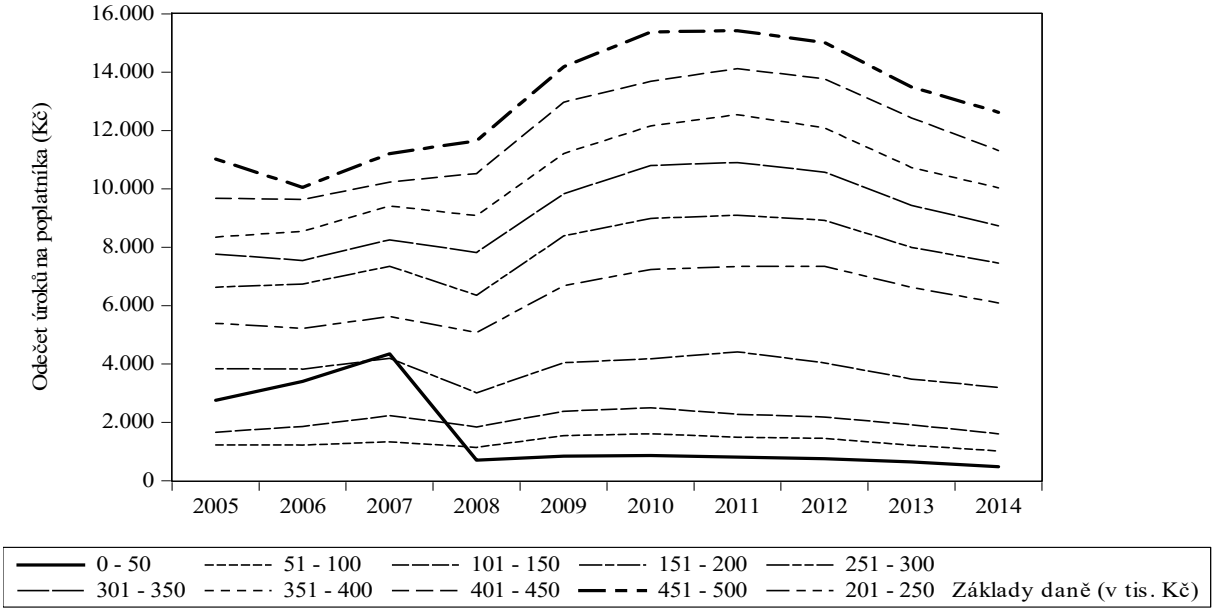
Do této skupiny spadají poplatníci daně s nízkými až středně vysokými ročními daňovými základy. V měsíčním vyjádření lze říci, že tito poplatníci dosahují měsíčního příjmu v rozmezí 0 – 41 666 Kč, který je však ještě zatížen odvody na sociální a zdravotní pojištění. I přes velmi nízkou příjmovou hranici lze v rámci podaných daňových přiznání vysledovat celkem odvážný přístup k zadlužení, neboť odpočty úroků z hypoték či půjček ze stavebního spoření jsou uplatňovány u všech příjmových skupin, včetně té nejnižší s rozmezím 0 – 50 tis. Kč ročního daňového základu. Pokud se vezme v úvahu i fakt, že v rámci rodinného rozpočtu a snahy o co nejnižší zdanění uplatňuje nezdanitelné části základu daně především ten, jehož daňový základ je vyšší, nelze se divit současnému zvyšujícímu se trendu silně zadlužených domácností a jejich finančních bankrotů.

Průměrné hodnoty odpočtu úroků u všech těchto nízkopříjmových poplatníků jsou graficky znázorněny na Obrázku 1. Již při prvním pohledu je patrný výrazný výkyv u nejnižší příjmové skupiny v letech 2005 – 2007. Dle statistických údajů z daňových přiznání poskytovaných Finanční správou ČR vyplývá až šestinásobná výše odpočtů na úroky u základů daně do 50 tis. Kč oproti následujícím rokům, které se již dále jeví poměrně stabilně.

V roce 2007 bylo těmito poplatníky uplatněno na odpočty úroků v průměru 4 347 Kč, následně v roce 2008 následoval propad na 703 Kč. I kdyby se vzal předpoklad velkého nárůstu sjednaných hypoték v roce 2007, kdy v prvním roce splácení jsou úroky z celého dlužního období nejvyšší, propad v následujícím roce tomuto neodpovídá. Tento výkyv se těžko dá vysvětlit i možností účinku změn daňové legislativy, které vstoupily v platnost v roce

2008 a znamenaly především zavedení superhrubé mzdy, zrušení progresivní sazby daně a společného zdanění manželů, které jsou pro odpočet úroků z tak nízkých základů daně irelevantní. Jediným možným zdůvodněním může být zrušení minimálního základu daně, který mohl při své platnosti do roku 2007 ovlivňovat snahu poplatníků o jeho snížení. V následujících letech pak již při faktickém základu daně nezbývá na odpočty úroků prostor. U vyšších příjmových skupin se však tyto tendence neprojevují. V této souvislosti je také nutné podotknout, že data Finanční správy nekorespondují s realitou, neboť jsou ve statistikách vykazovány nižší daňové základy než stanovený minimální základ daně ve výši 120 800 Kč pro rok 2007.

Obrázek 2: Hodnoty odpočtu úroků na poplatníka ze základu daně 0 – 500 tis. Kč



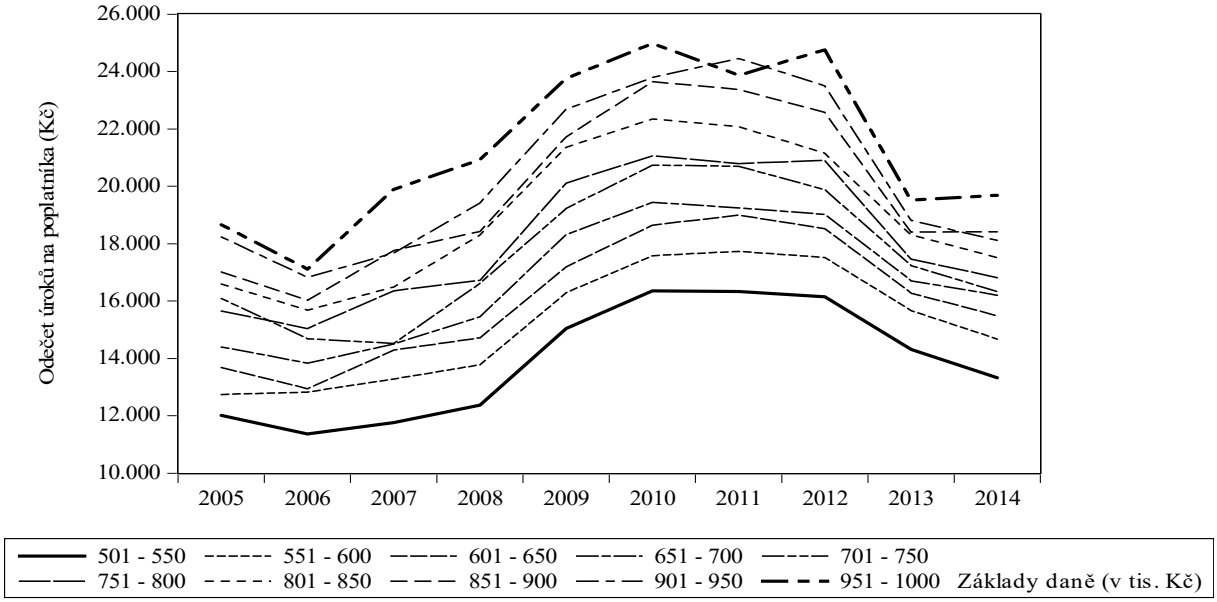
Zdroj: Finanční správa ČR, 2016. Vlastní propočty a zpracování

Následující dvě příjmové skupiny do 150 tis. Kč základu daně vykazují po celé sledované období poměrně stabilní výši odpočtů na úroky. Se zvyšujícím se základem daně dochází v roce 2008 k mírnému propadu a následně odpočty na úroky pozvolně narůstají až do roku 2011, kdy dosahují maximálních hodnot.

4.2 Poplatníci se základem daně od 501 do 2 000 tis. Kč

Odlišný průběh odpočtů na úroky lze pozorovat u poplatníků, jejichž základy daně se pohybují v rozmezí 501 – 1 000 tis. Kč a jsou zpracovány na Obrázku 2. U těchto příjmů již nenastává k poklesu v roce 2008. Ke snížení výše odpočtů na úroky naopak dochází v roce 2006, ve kterém byly z daňového hlediska provedeny výrazné legislativní změny, což pro fyzické osoby znamenalo především nahrazení vybraných nezdanitelných částí slevami na dani, zvýšení výdajových paušálů a snížení daňového zatížení, které však příjmovou skupinu spadající do nejvyššího daňového pásma nezasáhlo.

Obrázek 2: Hodnoty odpočtu úroků na poplatníka ze základu daně 501 – 1 000 tis. Kč

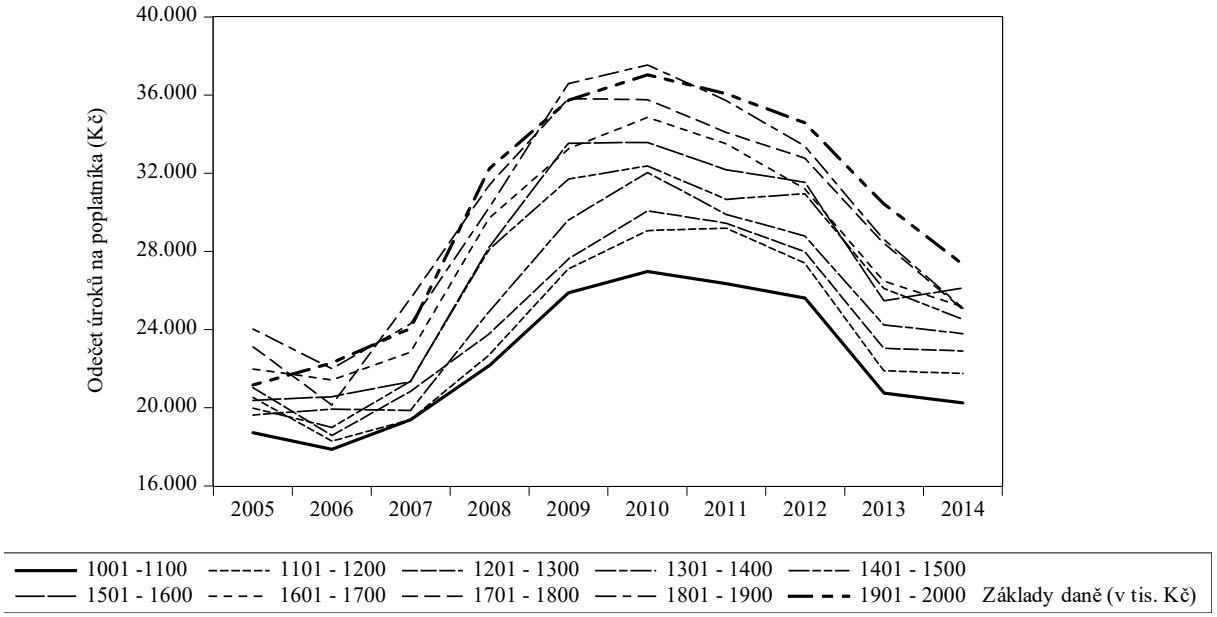


Zdroj: Finanční správa ČR, 2016. Vlastní propočty a zpracování

Do roku 2008 u těchto příjmových skupin dochází k mírnému nárůstu odpočtů na úroky a následně až do roku 2010 pak lze sledovat jejich značné každoroční navyšování. V tomto roce nastává zlom a výše odpočtů úroků postupně padá převážně až na úroveň roku 2008.

Obdobná situace je i u poplatníků s daňovými základy od 1 001 až 2 000 tis. Kč, jejichž hodnoty odpočtů jsou graficky znázorněny na Obrázku 3.

Obrázek 2: Hodnoty odpočtu úroků na poplatníka ze základu daně 1 001 – 2 000 tis. Kč



Zdroj: Finanční správa ČR, 2016. Vlastní propočty a zpracování

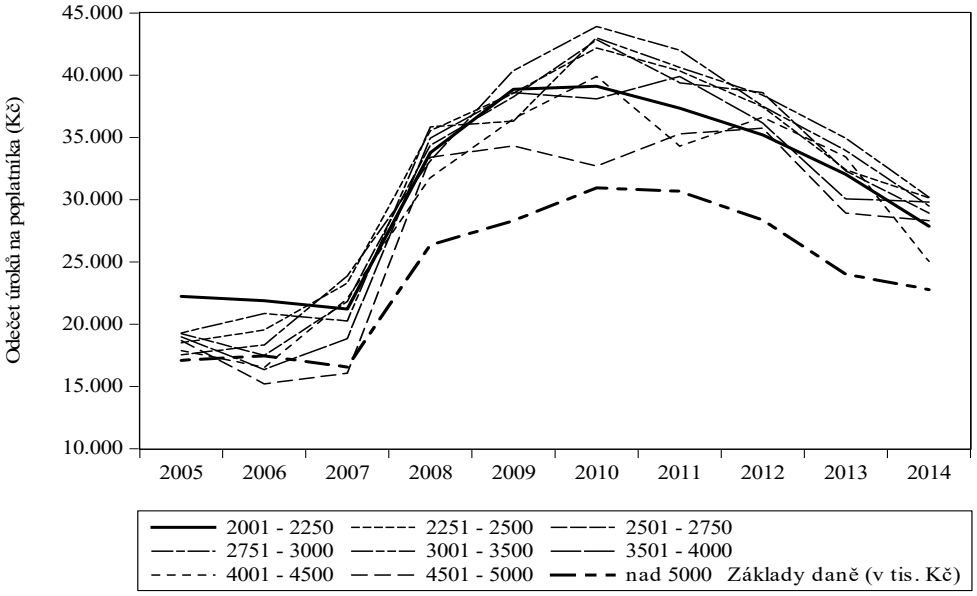
U všech výše zmiňovaných skupin lze také vysledovat pravidlo, které spočívá v postupném navyšování odpočtů na úroky zároveň se zvyšováním daňového základu, to znamená, čím vyšší příjem poplatník má, tím vyšší jsou jeho daňové odpočty na úroky a tedy i vyšší

hypotéka či úvěr ze stavebního spoření. (V grafických znázorněních je vždy zvýrazněn nejnižší a nejvyšší daňový základ dané příjmové skupiny.)

4.3 Poplatníci se základem daně od 2 001 do 5 000 tis. Kč a více

Toto pravidlo již nelze uplatnit u poplatníků se základem daně přesahujícím 2 mil. Kč. U těchto poplatníků s nadstandardními příjmy se naopak s narůstajícím základem daně odpočty na úroky snižují, jak je znázorněno na Obrázku 4. I zde je však patrný stejný vývoj odpočtů na úroky během sledovaného období, kdy mají do roku 2007 klesající trend, následně do roku 2010 prudce narůstají a pak dochází k jejich výraznému snižování. Tento průběh odpočtů na úroky koresponduje s tržními cenami nemovitostí na trhu, jejichž cena po roce 2008 výrazně klesla a zároveň s vývojem úrokových sazeb hypotečních úvěrů. Od roku 2009, kdy byla průměrná úroková sazba 5,48 %, se pozvolným snižováním dostala až na hranici 3,21 % v roce 2014 (ČNB, 2016).

Obrázek 2: Hodnoty odpočtu úroků na poplatníka ze základu daně 2 001 – 5 000 tis. Kč



Zdroj: Finanční správa ČR, 2016. Vlastní propočty a zpracování

Nejvyšší průměrný odpočet na úroky jako nezdanitelné části základu daně byl ve výši 43 915 Kč u příjmové skupiny se základem daně 2 751 až 3 000 tis. Kč v roce 2010. Z tohoto hlediska se maximální limit odpočtu na úroky, stanovený v daňovém zákoně ve výši 300 000 Kč, zdá být nepřiměřený a nelze se divit podávaným návrhům na jeho snížení. Zaplacený úrok ve výši 300 000 Kč odpovídá při dnešní průměrné úrokové sazbě 2,4 % úvěru ve výši 12,5 mil Kč s dobou splatnosti 20 let při splátkách ve výši 65 000 Kč, a to v prvním roce jeho splácení. V dalších letech pak úroky postupně s umořováním úvěru klesají. Poplatníci s nízkými příjmy, kteří se zaváží po 20 let splácet úvěr v měsíčních splátkách po 5 000 Kč, dosáhnou při stejné úrokové sazbě na úvěr ve výši 950 000 Kč. Zaplacený úrok, o který si mohou snížit daňový základ, pak v prvním roce splácení činí 22 400 Kč. Daňová úspora při daňové sazbě 15 % je v případě snížení základu daně o 300 000 Kč ve výši 45 000 Kč a u nízkopříjmového poplatníka snížení základu daně o 22 400 Kč znamená úsporu na dani ve výši 3 360 Kč. Pokud mají odpočty na úrok snižující základ daně zastávat jednu z forem podpory, která zvýhodňuje investice do bytové výstavby či oprav nebo modernizace, pak její nastavení silně zvýhodňuje poplatníky s vysokými příjmy a nadstandardní bydlení.

Již Sunega (2005) uvádí, že možnost snížení daňového základu o zaplacené úroky z úvěrů na bydlení jsou podporou příjmově nejsilnějších domácností, kdy *„90 % domácností si mezi sebou rozdělí pouze necelých 20 % z celkového objemu této formy podpory, zbývajících více než 80 % podpory plyne 10 % příjmově nejsilnějších domácností.“* Aplikuje-li se obdobný propočet na výše posuzovaná data, poplatníci s příjmovými skupinami v rozmezí 0 – 500 tis. Kč uplatnili ve sledovaném období průměrný odpočet ze základu daně na úroky ve výši 542 096 Kč, což činí 6,9 % z celkového objemu uplatněných odpočtů a uspořili na dani celkem 81 314 Kč. Poplatníci s nadstandardními příjmy uplatnili odpočet ve výši 7 274 175 Kč (tj. 93,1 %), při celkové úspoře na dani ve výši 1 091 126 Kč.

5 Diskuse a závěry

Odčitatelné položky v případě poplatníků fyzických osob snižují základ daně a tím vedou k nižšímu zdanění. Jejich efekt je ovšem nižší než u slev na dani, které se odečítají přímo od daně a pro poplatníka tedy znamenají větší finanční prospěch a větší daňovou úsporu. Nicméně i odčitatelné položky představují významný nástroj daňové optimalizace (Alpanda, Zubairy, 2016).

Od roku 2008 se upustilo od klouzavě progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob. Tento krok zrušení daňové progrese a zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 % snížil účinek odčitatelných položek, používaných převážně střední třídou. I přesto, že v souvislosti s daňovou reformou došlo ke snížení sazby daně z příjmů u velké části produktivní populace, zůstává tato forma podpory jednou z nejvíce využívaných.

Odpočet zaplacených úroků z úvěru na bydlení (hypotéky, úvěry ze stavebního spoření) od daňového základu lze považovat za jednu z významných podpor bydlení, má ale silnou vazbu na příjmy daňového poplatníka, kdy mnohonásobně zvýhodňuje ty s vyššími příjmy, pro něž představuje vyšší úsporu na daních. Poplatníci s průměrnými až nižšími příjmy, kteří se odhodlají jít do rizika zadlužení, aby uspokojili své bytové potřeby, a zároveň mají hraniční domácí rozpočet, nízká úspora na daních není příliš podporující položkou. Dále se využití odpočtu úroků odvíjí od výše úrokových sazeb. S klesajícími úrokovými sazbami dochází především u vysoko-příjmových poplatníků k nárůstu výše odpočtů úroků, což znamená buď navýšení hypotečních částek a tedy přístup k luxusnějšímu bydlení, anebo se vyšší procento poplatníků rozhodne pro hypoteční financování bydlení. U poplatníků s nižšími příjmy je odečet úroků ze základu daně poměrně stabilní a k navyšování hypotečního dluhu nedochází. Rovněž za ovlivňující aspekt využití úrokových odpočtů lze považovat cenový vývoj na trhu s nemovitostmi. I v tomto případě poplatníci s nižšími příjmy nejsou ve výši úrokových odpočtů a tedy objemu hypoték nijak výrazně ovlivněni, otevírá se však větší finančně manipulační prostor pro poplatníky s vyššími příjmy.

V rámci bytové politiky podpora ve formě možnosti odpočtů úroků z úvěrů poskytnutých na bytové potřeby dociluje větší zainteresování poplatníků s vyššími až nadstandardními příjmy a využití soukromých finančních prostředků pro bytovou vybavenost obyvatelstva. Pro poplatníky s nízkými příjmy není tato forma podpory ve větší míře účinná a je třeba hledat jiné subvence.

Afilace

Tento příspěvek byl zpracován v rámci Studentské grantové soutěže Slezské univerzity v Opavě 2016, s názvem projektu Daňové úlevy fyzických osob jako součást podpory veřejných politik v podmínkách ČR, číslo projektu SGS 20/16.

Použité zdroje

[1] ALPANDA, S. a ZUBAIRY, S. *Housing and Tax Policy.* In: Journal of money credit and banking. Hoboken: WILEY-BLACKWELL, 2016. Vol. 48, Issue 2-3, p. 485-512, DOI: 10.1111/jmcb.12307. ISSN: 0022-2879.

[2] BRAGA, M., PALVARINI, P. *Social Housing in the EU.* In: Directorate general for internal policies, Policy department A: Economic and scientific policy, 2013. [Online]. [přístup 15. prosince 2015]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/note/join/2013/492469/IPOL-EMPL_NT%282013%29492469_EN.pdf.

[3] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. ARAD systém časových řad. 2016. [Online]. [přístup 10. června 2016]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=12&p_sort=2&p_des=50&p_sestuid=12922&p_uka=7%2C8%2C9%2C10&p_strid=AAABAA&p_od=200401&p_do=201412&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C.

[4] JANOUŠKOVÁ, J. *Daně a daňová politika. Osobní důchodová daň.* Karviná: OPF SU, 2012. ISBN 978-80-7248-698-4.

[5] JAREŠ, M. *Výzkumná studie - Daňové úlevy v České republice 2010*. Ministerstvo financí ČR, 2010. [Online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/odborne-studie-a-vyzkumy/2010/danove-ulevy-v-ceske-republice-9442. [přístup 14. ledna 2015].

[6] KLEINMAN, M. 1998. *Western European housing policies: convergence or collapse*. In: European Integration and Housing Policy. Routledge/RICS issues in real estate & housing series. London: Routledge. pp. 239-253. ISBN 9780415170260.

[7] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Základní ukazatele vývoje stavebního spoření v České republice.* Praha: Ministerstvo financí ČR, 2016 [Online]. [přístup 10. června 2016].

[8] Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/soukromy-sektor/stavebni-sporeni/vyvoj-stavebniho-sporeni/2016/zakladni-ukazatele-vyvoje-stavebniho-spo-24963.
MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Koncepce bydlení ČR do roku 2020.* Praha: Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, 2016. [Online]. Dostupné z: http://www.mmr.cz/cs/Uzemni-a-bytova-politika/Bytova-politika/Koncepce-Strategie/Koncepce-bydleni-CR-do-roku-2020. [přístup 10. června 2016].

[9] POTERBA, J. a SINAI, T. *Revenue Costs and Incentive Effects of the Mortgage Interest Deduction for Owner-occupied Housing.* In: National Tax Journal, 2011. [Online]. Dostupné z: http://www.ntanet.org/NTJ/64/2/ntj-v64n02p531-64-revenue-costs-incentive-effects.html. [přístup 15. května 2016]. Part 2, Vol. 64 Issue 2, pp. 531-564. ISSN 0028-0283.

[10] SUNEGA, P. *Efektivnost vybraných nástrojů bytové politiky v České republice / The Effectiveness of Selected Housing Policy Subsidies in the Czech Republic* In:

Sociologický Časopis / Czech Sociological Review, 2005. Vol. 41, No. 2, pp. 271-299. ISSN 0038-0288.

[11] VALENTOVÁ B. *Vývoj sociálního bydlení s důrazem na jeho zacílení na určité sociální vrstvy obyvatelstva / The Development of Social Housing with a Focus on Targeted Housing for Certain Social Strata* In: Sociologický časopis/Czech Sociological Review, 2005. Vol. 41, No. 2, pp. 301–315. ISSN 0038-0288.

[12] VLÁDA ČR. *Programové prohlášení vlády.* Praha, 1998. [Online]. [přístup 10. června 2016]. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/milos-zeman/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf.

Faktor závislosti organizací na ICT při analýze rizik

David Král[1]

Abstrakt

Příspěvek se věnuje problematice závislosti podniků na informačních a komunikačních technologiích v rámci systému managementu informační bezpečnosti, a to v segmentu malých podniků. Popisuje vývoj v oblasti rozvoje ICT a poslední trendy ve sledovaných charakteristikách souvisejících s informační bezpečností malých podniků. V příspěvku je popsán a vyhodnocen průzkum mezi malými podniky, který mapuje závislost na ICT zkoumaných subjektů. Cílem článku je prezentovat výsledky provedeného průzkumu a poukázat na důležitost této oblasti při tvorbě strategie managementu informační bezpečnosti.

Klíčová slova: management bezpečnosti informací, závislost na ICT, malý podnik

Abstract

The paper discusses the issue of ICT dependency in an information security management system, mainly in the segment of small enterprises. It describes the ICT development and the latest trends in important characteristics related to information security of small businesses. The paper describes and evaluates a survey among small businesses, which maps a dependence of businesses on ICT. This article aims to present the results of the survey and to highlight the importance of this sphere in developing a management strategy for information security.

Keywords: information security management system, ICT dependency, small enterprise.

JEL klasifikace: M12, M15.

1 Úvod

Již delší dobu je možné pozorovat, že útoky na citlivá podniková data jsou stále častější a sofistikovanější. Útočníci jsou navíc neustále lépe odborně i materiálně vybaveni. Připravenost na útoky tohoto typu a detekce jejich pachatelů jsou velmi časově i finančně náročné. Trend vývoje informačních systémů připojených do kybernetického prostoru s sebou přináší nové zranitelnosti těchto systémů.

Informační a komunikační technologie (dále jen „ICT“) a jejich bezpečný provoz je jedním z velmi důležitých předpokladů prosperity podniků, která se poté odráží v ekonomickém růstu. Podíl lidských činností, které jsou přímo či nepřímo závislé na fungování ICT neustále

[1] Ing. David Král, Ph.D., Katedra aplikovaných disciplin, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: kral@sting.cz

stoupá. Tento stav vede podniky k nutnosti zvyšovat svoje aktivity zaměřené na oblast bezpečnosti ICT.

Překotný pokrok v oblasti ICT s sebou přináší stále nové příležitosti a možnosti pro podniky, ale také i nová bezpečnostní rizika. Je více než zřejmé, že podniková sféra je stále více závislá na ICT a v souvislosti s hrozbami, které mohou negativně působit na citlivá informační aktiva, se tak komplikuje minimalizace dopadů v případě případného kybernetického útoku. Implementace nových technologií je na jednu stranu pozitivní z hlediska rozvoje organizace, ale na druhou stranu přináší nové zranitelnosti, pro které je nutné hledat postupy pro jejich zvládání a zajištění bezpečnost ICT i celého podniku.

2 Informační bezpečnost v segmentu malých podniků

Vytvoření sytému ochrany citlivých dat a zabránění tak ztráty či poškození klíčových aktiv je dnes pro podniky téměř všech zaměření stále větší prioritou. V minulých desetiletích se vývoj informační bezpečnosti týkal především prostředí velkých podniků Je zřejmé, že velké a finančně zabezpečené organizace měly dostatek prostředků na investice do ochrany svých aktiv. Většina malých a středních podniků měla dříve o svém informačním zabezpečení zkreslené informace. Dnes je ověřeno, že stále více útočníků se zaměřuje také na podniky zmiňovaného segmentu, které jsou hůře chráněny proti stále sofistikovanějším atakům.

Pro oblast managementu informační bezpečnosti je k dispozici řada průzkumů. Pro účely tohoto článku jsou využity průzkumu z roku 2015 společnosti PricewaterhouseCoopers (PwC, 2015). V průzkumu bylo dotazováno více než 600 manažerů podniků ve Velké Británii. Shrnutí některých vybraných poznatků je uvedeno v tabulce 2.1.

Ze získaných dat je více než zřejmé, že informační bezpečnost je horkým tématem i v nejvyspělejších zemích světa. Z loňského průzkumu a také z porovnání dat z předchozího roku je patrné, že většina charakteristik, souvisejících s danou problematikou každým rokem narůstá. Z níže uvedené tabulky mimo jiné vyplývá, že zásadní roli v mnoha bezpečnostních incidentech hrají lidské zdroje. Dalším důležitých zjištění je také fakt, že mnoho malých podniků se snaží na vzniklou situaci zareagovat a zvyšovat prostřednictvím podnikového vzdělávání bezpečnostní povědomí svých zaměstnanců týkající se informační bezpečnosti a a s tím souvisejících pravidel a zásad chování.

Tabulka 2.1: Bezpečnost informací malých podniků ve Velké Británii

Problematika	2015	2014
Bylo zaznamenáno narušení bezpečnosti	74%	60%
Bylo zaznamenáno napadení neautorizovanou osobou zvenčí	38%	33%
Byly zaznamenány bezpečnostní incidenty způsobené zaměstnanci	31%	22%
Byl zaznamenán útok DoS	16%	16%
Byly realizovány kurzy bezpečnostního povědomí pro zaměstnance	63%	54%
Byl zaznamenán nárůst nákladů v souvislosti s informační bezpečností	44%	27%
Bylo provedeno pojištění pro případ narušení bezpečnosti	27%	35%
Medián počtu narušení bezpečnosti	4	6

Zdroj: průzkum PwC 2015

3 Průzkum závislosti organizací na ICT

Průzkumu se zúčastnilo celkem 189 malých podniků. Zapojené subjekty byly zařazeny do této kategorie dle evropské legislativy[2].

Tabulka 3.1: Kategorie malých a středních podniků

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Obrat
Mikropodnik	< 10	< 2 mil. EUR
Malý podnik	< 50	< 10 mil. EUR
Střední podnik	< 250	< 50 mil. EUR

Zdroj: http://ec.europa.eu/growth/smes

V rámci tohoto průzkumu bylo zkoumáno, do jaké míry jsou sledované malé podniky závislé na ICT. Míra závislosti je poté jedním z kritérií při tvorbě strategie managementu informační bezpečnosti. V průzkumu byla zkoumána tato kritéria:

- výše ročního obratu,
- počet zaměstnanců,
- závislost podniku na ICT při poskytování výrobků nebo služeb zákazníkům,
- hodnota duševního vlastnictví podniku uložená v elektronické podobě,
- vliv výpadku informačního systému na chod podniku,
- vliv výpadku Internetu na chod podniku,
- citlivost zákazníků podniku na bezpečnost dat a ochranu soukromí,
- dopad vážného bezpečnostního incidentu na pověst podniku,
- množství operací závislých na dodavatelích podniku,
- množství citlivých dat s potenciálem cíle kybernetického útoku.

Celková závislost podniků na ICT byla určena vyhodnocením zkoumaných kritérií. Úroveň závislosti byla podniku přidělena na základě získaného bodového hodnocení, a to na základě bodových intervalů uvedených v tabulce 3.2.

Tabulka 3.2: Úroveň závislosti podniku na ICT

Body	Bodové intervaly	Úroveň závislosti
1	10-17	nízká
2	18-25	střední
3	26-32	vysoká
4	33-40	velmi vysoká

zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení závislosti na ICT zapojených podniků je uvedeno v tabulce 3.3.

[2] http://ec.europa.eu/growth/smes

Tabulka 3.3: Zhodnocení závislosti podniků na ICT

Úroveň závislosti	Počet zkoumaných podniků	%
nízká	11	5,8
střední	64	33,9
vysoká	84	44,4
velmi vysoká	30	15,9

zdroj: vlastní zpracování

4 Diskuse a závěry

Z výsledků získaných dat vyplývá, že malé podniky zapojené do tohoto průzkumu vnímají svou závislost na ICT převážně na vysoké úrovni. Více než 60% dotazovaných podniků bylo na základě aplikované metodiky zařazeno do vysoké nebo velmi vysoké závislosti na ICT.

Pokud je na základě provedené analýzy zjištěno, že je podnik vysoce závislý na ICT, zvyšuje se tím také pravděpodobnost, že i síla hrozeb, které mohou ohrožovat a napadat jeho důvěrná dat a aktiva a způsobit závažný bezpečnostní incident, bude na vysoké úrovni. Zároveň je to také upozornění a signál pro management, že daný podnik by se měl detailněji zaměřit na ochranu svých citlivých informací.

Afilace

Příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu „Informační bezpečnost procesů a technologií v prostředí malých a středních podniků“ v rámci oblasti IGA_AS_03_08, podporovaného interní grantovou agenturou AKADEMIE STING.

Použité zdroje

[1] Department for business, innovation and skills. 2015 Information security breaches survey. PwC, Infosecurity Europe. 2015.

[2] ISO/IEC 27000 - Information technology - Security techniques - Information security management systems - Overview and vocabulary. International Organization for Standardization. 2014.

[3] ISO/IEC 27001 - Information technology - Security techniques - Information security management systems - Requirements. International Organization for Standardization. 2013.

[4] ISO/IEC 27002 - Information technology — Security techniques - Code of practice for information security controls. International Organization for Standardization. 2013.

[5] KRÁL, D. Management bezpečnosti informací v malých a středních podnicích. In: JEŽKOVÁ, R. a kol. Podnikání a management v malých a středních podnicích: teoretické aspekty a aplikace. 1. vyd. Brno: STING, spol. s r.o., 2015. 399 s. s. 224-269. ISBN 978-80-87482-30-8.

Finanční instituce a zdaňování jejich služeb

Yvona Legierská[1]

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou zdaňování služeb DPH poskytovaných finančními institucemi. Tyto subjekty významně ovlivňují finanční a ekonomickou stabilitu každé země. Finanční služby jsou zdaňovány, osvobozeny s plným či částečným nárokem na odpočet daně, osvobozeny bez nároku na odpočet daně. Cílem příspěvku je na základě mezinárodní komparace navrhnout takové úpravy stávajícího zdanění finančních služeb na úrovni EU a ČR, které by vedly ke snížení distorzí a zvýšení neutrality DPH. Na úrovni EU je navrženo rozšířit rozsah finančních služeb zdaňovaných DPH o ty, které jsou poskytovány za úplatu. V ČR je doporučeno umožnit tyto služby finanční instituci buď zdanit či osvobodit a dále zavést daň z finančních aktivit, příp. daň z finančních transakcí.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daň ze zboží a služeb, finanční služby, daň z finančních aktivit, daň z finančních transakcí.

Abstract

The paper deals with the taxation of VAT services provided by financial institutions. These entities significantly influence financial and economic stability of each country. Financial services are taxed, exempt full or partial deductibility of VAT exempt without entitlement to deduct. The aim of this paper is based on international comparisons suggest a modification of the existing taxation of financial services at EU level and the Czech Republic, which would reduce distortion and increase neutrality of VAT. At EU level, it is proposed to extend the range of financial services taxed by VAT on those that are provided for a fee. In the Czech Republic it is recommended to allow these services to a financial institution either to tax or exempt and introduce the Financial Activity Tax or the Financial Transaction Tax.

Keywords: Value Added Tax, Goods and Services Tax, Financial services, Financial Activity Tax, Financial Transaction Tax.

JEL klasifikace: G21, E62, H25.

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) patří k univerzálním daním ze spotřeby, kterou využívá většina zemí světa. V zemích Evropské unie (dále jen EU) se přitom jedná o vysoce harmonizovanou daň.

Obecně platí, že většina plnění je zdaňována na výstupu příslušnou sazbou DPH, avšak existují i výjimky ze základního principu jejího uplatňování. Některá tuzemská plnění, např. vybrané finanční služby, jsou totiž osvobozena od daně a plátce si nemůže uplatnit část či celý

[1] Ing. Yvona Legierská, Ph.D., Katedra financí, Vysoká škola finanční a správní, a.s., Estonská 500, 101 00 Praha 10, e-mail: yvona.legierska@seznam.cz

odpočet daně na vstupu. Zbytková daň tak zvyšuje náklady a zůstává v ceně plnění skryta i při následných transakcích. Nemožnost uplatnění odpočtu daně na vstupu finančními institucemi se projevuje ve vyšších nákladech, které se následně promítají do ceny poskytovaných služeb. To s sebou nese distorze a snížení neutrality daně. Jedním z důvodů tohoto přístupu je údajně obtížné stanovení přidané hodnoty u některých finančních služeb, tedy základu daně, a tím vyčíslení samotné DPH.

K takovým plněním patří vybrané služby poskytované finančními institucemi. Tyto subjekty patří k nejziskovějším subjektům s nejvyšší přidanou hodnotou ze všech odvětví (OECD, 2015) a významně ovlivňují finanční a ekonomickou stabilitu každé země. Mnohdy jsou také „dotovány" z veřejných rozpočtů zejména v době finančních krizí při jejich záchraně, nebo kvůli podpoře finančních produktů vládou. Obecně tedy platí, že plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně by mělo být co nejméně.

Přístupem ke zdaňování finančních služeb DPH se zabývá celá řada expertů, např. Zee, Terra, Lockwood, Vostatek. Touto problematikou se autorka příspěvku zabývala také ve své doktorské disertační práci (Legierská, 2016).

Cílem příspěvku je na základě mezinárodní komparace navrhnout takové úpravy stávajícího zdanění finančních služeb na úrovni EU a České republiky (dále jen ČR), které by vedly ke snížení distorzí a zvýšení neutrality DPH.

Z vědeckých metod byly použity metody analýzy, syntézy a deskripce odborné literatury a národní legislativy.

2 Přístup ke zdaňování finančních služeb v EU a ČR

Většina finančních služeb poskytovaných finančními institucemi v členských státech EU je zdaňována. Jedná se např. o faktoring, vymáhání dluhů, poskytování finančního poradenství, poskytování bankovních informací nebo pronájem bezpečnostních schránek. Základem daně je zpravidla hrubá částka poplatků zaplacených zákazníkem.

Zbylá část finančních služeb může být buď osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu, nebo za určitých podmínek zdaněna. Tato část služeb nese z legislativně technických důvodů dle článku 137 SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice o DPH) odlišný název – finanční činnosti. Členské státy EU mohou ve svých národních zákonech nabídnout osobám poskytujícím tyto služby je buď zdanit, či osvobodit. Většina zemí EU vč. ČR však tuto volbu neumožňuje a naopak finanční činnosti jsou povinně osvobozeny od daně bez nároku na odpočet.

Pouze šest členských států EU – Belgie, Francie, Litva, Německo, Rakousko a Estonsko – umožnilo plátcům DPH právo opce, a to ještě každý jinou formou. Rozdíly v aplikaci jsou dány:

- rozsahem zdanění – většina těchto států sice umožňuje zdaňovat platební transakce, avšak v různém rozsahu. Například v Litvě, Německu a Estonsku se DPH vztahuje i na měnové operace, v Estonsku navíc i na transakce v rámci investičních fondů, Belgie a Francie procentuálně či jinak vymezily rozsah zdanitelných plnění, jež je možné uskutečňovat s DPH,
- statutem zákazníka – finanční činnosti v Německu a v Litvě jsou zdaněny, pokud je zákazník plátcem DPH (Pátek, 2008).

V roce 2007 připravila Evropská komise návrh novely Směrnice o DPH, který ukládal členským státům EU povinnost začlenit do svých národních zákonů o DPH možnost volby, aby si finanční instituce zvolily, budou-li finanční činnosti zdaňovat nebo aplikovat režim osvobození od daně bez nároku na odpočet (tzv. opt to tax). Dále byl návrhem novely řešen tzv. přeshraniční cost-sharing agreement, což se dotýká dohody o sdílení daně jednotlivými členskými státy EU v případě přeshraničního poskytování finančních činností.

Cílem tehdy připravené změny bylo zvýšit právní jistotu v oblasti, která nebyla novelizována od roku 1977 a aktualizovat stávající pravidla s ohledem na globalizaci finančního prostředí (Balážová, 2008). V září 2008 byl návrh projednán Evropským parlamentem, avšak předpokládané datum účinnosti k 1. lednu 2009, ani k 1. lednu 2012 nebylo dodrženo kvůli nejednotnosti přístupu členských zemí EU. Od dalšího projednávání bylo proto upuštěno.

V následujících letech probíhalo upřesňování definic finančních činností, a to zejména kvůli nejednotnému výkladu a následným soudním sporům. Stanovení hranice mezi zdaněním a osvobozením některých obdobných finančních služeb není mnohdy zřetelná a vede k častým chybám.

Obdobná situace je i v českém zákoně č. 235/2004 Sb., o DPH. Finanční činnosti vyjmenované v § 54 odst. 1 jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu. V § 54 odst. 2 a 3 jsou vymezeny podmínky jejich osvobození. Ostatní finanční služby jsou zdaňovány.

3 Přístup ke zdaňování finančních služeb ve světě

Z pohledu DPH je na finanční služby nahlíženo velmi rozdílně. Ve většině mimoevropských a nečlenských zemích EU jsou vybrané finanční služby osvobozeny bez nároku na odpočet DPH, ostatní jsou zdaněny. Okruh finančních služeb, jež podléhají jednomu či druhému režimu zdanění, je v jednotlivých zemích rozdílně široký. Rovněž existují různé přístupy k této problematice v rámci transakcí business-to-business (dále jen B2B), kdy může záležet na tom, zda je zákazník plátce DPH (pak jsou osvobozeny), a business-to-consumer (dále jen B2C), kdy jsou tyto služby většinou zdaňovány.

Například Singapur, Austrálie, Nový Zéland, Jižní Afrika a Indie mají osvobozeny tzv. maržové obchody, týkající se např. vkladů a výběrů finančních prostředků z účtu. Neuplatněné odpočty vlivem osvobození bez nároku na odpočet jsou redukovány v podobě výjimek v Singapuru, Austrálii, Novém Zélandě, Indii a Kanadě nebo kompenzačních daní v Izraeli a Quebecu (Šindelář, 2010).

Novozélandský model má problematiku finančních služeb řešenu zcela odlišně od evropského. Zásadní reforma této oblasti byla provedena v roce 2005, kdy byly jmenovitě vyčleněny finanční služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Finanční instituce však mohou tyto služby zdanit nulovou sazbou, aniž by se jejich daň na vstupu krátila. Tento postup mohou uplatnit v rámci B2B transakcí, avšak jen za podmínky, že příjemce služby je rovněž registrován jako plátce a současně jeho zdanitelná plnění představují alespoň 75 % jeho celkových dodávek. Obdobný přístup existuje i v případě, že klientem je finanční instituce. Finanční služby, jež jsou poskytovány spotřebitelům v rámci transakcí B2C a podnikům v rámci transakcí B2B nesplňujícím 75 % kritérium, zůstává u poskytovatele osvobozen bez nároku na odpočet daně na vstupu. Při dovozu finančních služeb je využíván režim přenesené daňové povinnosti, kterým se kompenzuje nemožnost uplatnění odpočtu daně v tuzemsku (Schenk, 2009).

Daň z přidané hodnoty byla v Jižní Africe (dále jen JAR) zavedena v roce 1991 s tím, že většina finančních služeb poskytovaných v tuzemsku byla osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně a vyvážené finanční služby byly zdaněny nulovou sazbou s nárokem na odpočet daně. Od roku 1996 je seznam finančních služeb, který je osvobozen bez nároku na odpočet, např. maržové obchody, méně rozsáhlý. Naopak zdaňovány jsou všechny finanční služby založené na poplatku poskytované na domácím trhu. Na podobě seznamu spolupracovala daňová správa JAR a banky. Přesto docházelo v praxi k nejrůznějším sporům. V roce 2003 daňová správa JAR ve snaze zamezit těmto sporům vyvinula standardizovanou metodu rozdělení DPH z podnikatelských vstupů ve vztahu ke zdaňovaným a osvobozeným bankovním službám na výstupu. Poslední aktualizace seznamu finančních služeb byla provedena v roce 2006.

Singapur má zavedenu DPH od roku 1994. Finanční služby jsou obecně osvobozeny bez nároku na odpočet. Pokud jsou poskytovány plátcům, je uplatňována nulová sazba a finanční instituce má nárok na odpočet. Některé finanční služby podléhající poplatkům včetně mnoha agenturních služeb jsou zdaněny. Tato varianta je také umožněna tím, že je v tomto státě uplatňována velmi nízká sazba DPH, a to 7 %.

Austrálie podstatně zúžila definici finančních služeb, a to ve vazbě na služby poskytované v režimu B2B nebo B2C transakcí. Některé z těchto služeb jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet. Osvobození "*je omezeno na hlavní finanční transakce, jako je např. půjčování peněz.*". Ostatní finanční služby, včetně finančních služeb založených na poplatku, jsou zdaněny. Existuje však pravidlo de minimis, v rámci něhož jsou poplatky osvobozeny od daně, pokud jsou pod stanoveným limitem. Australská DPH obsahuje rovněž kompenzační pravidla, jimiž je možné získat část neuplatněné daně na vstupu z titulu osvobozených výstupů (finančních služeb) zpět. Osoba registrovaná k dani, která realizuje pouze omezené množství osvobozených finančních služeb, může nárokovat vratky daně na vstupu z nákupů připadajících na tyto osvobozené finanční služby, pokud hodnota těchto nákupů nepřekračuje tzv. "*limit finanční akvizice*". Ten činí 150 tis. $ za dvanáct měsíců. Finanční instituce registrované k dani si mohou nárokovat 75 % odpočtu daně na vstupu, které jsou způsobilé jako "*zlevněné kreditní akvizice*". Například, pokud banka zakoupí psací potřeby od externího dodavatele a zaplatí v ceně nákupu DPH ve výši 10 tis. $, může požadovat vratku 75 % z této částky, tj. 7 500 $ (Schenk, 2009).

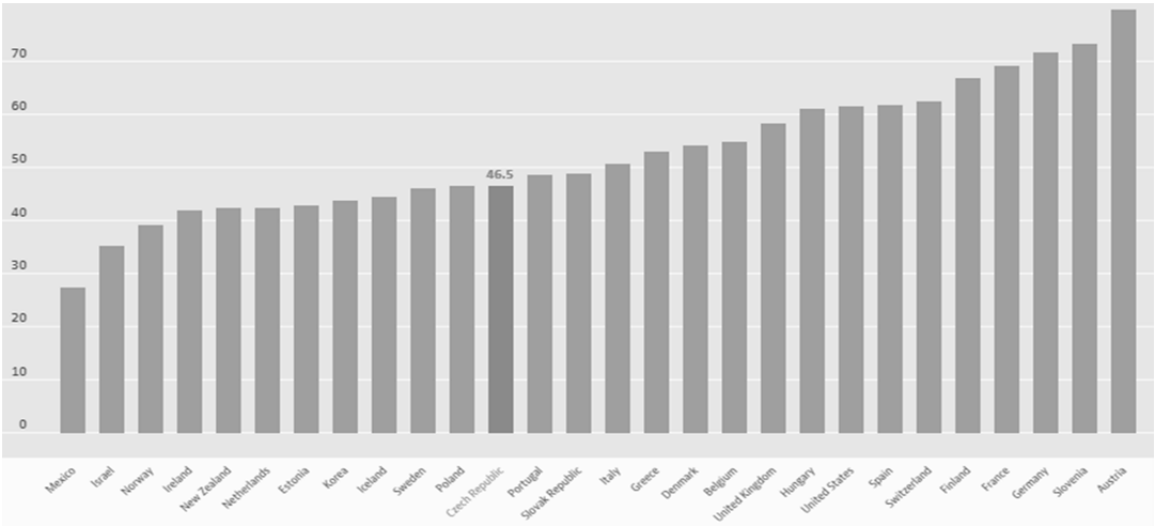
4 Jiný způsob zdanění finančních institucí

Jiný přístup ke zdaňování finančních služeb DPH je vysvětlován jejich zvláštnostmi. Na jedné straně existují explicitní poplatky a provize, které lze bezproblémově zdaňovat DPH jako například v JAR, na straně druhé se jedná o implicitní poplatky ve formě rozpětí, tj. na bázi marže (maržové obchody). A právě u nich dochází údajně k problémům se zdaněním. Nutnost dělení transakcí mezi věřitele (vklad) a dlužníka (úvěr) vyplývá totiž z principu výpočtu daňové povinnosti DPH v praxi všech zemí. Jedná se o nepřímou rozdílovou metodu mezi daní na výstupu a na vstupu za zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že marže jako taková představuje přidanou hodnotu, neměl by být problém tento přístup změnit a daňovou povinnost DPH počítat tzv. součtovou (důchodovou) metodou.

Vzhledem k tomu, že přidané hodnota finančního sektoru ve vztahu k HDP je v řadě zemí velmi vysoká a v rámci sektorů hospodářství v jednotlivých zemích patří k nejvyšším, je zřejmé, proč by měly být finanční služby co nejvíce zdaněny DPH. Srovnání je zřejmé z obrázku 1. Je v něm znázorněn podíl přidané hodnoty finančního sektoru na HDP v jednotlivých zemích OECD v roce 2012. Pohybuje se od 27,5 % v Mexiku do 79,7 %

v Rakousku. ČR je úrovní ukazatele 46,5 % zhruba uprostřed. Ve srovnání s ostatními sektory je tento podíl na HDP nejvyšší zejména v zemích, jejichž ukazatel je vyšší než v ČR.

Obrázek 1: Přidaná hodnota ve finančních institucích v zemích OECD v roce 2012 v % z HDP



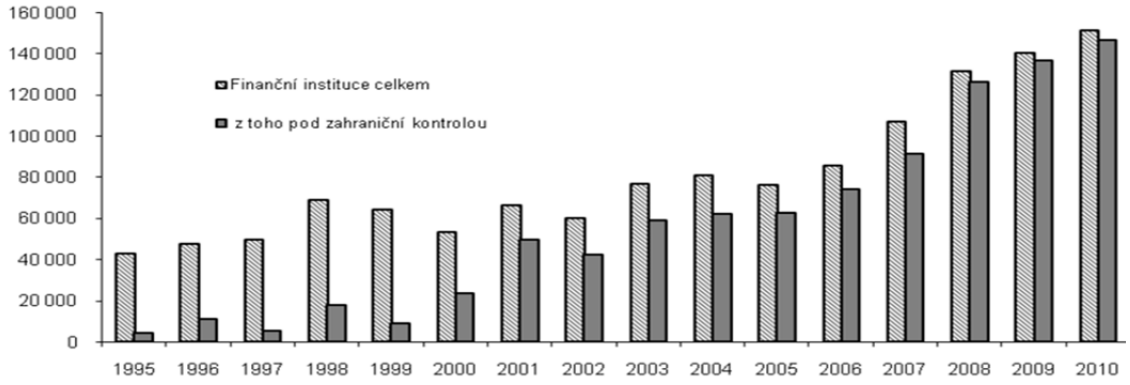
Zdroj: OECD, 2015.

V rámci regulačních reforem finančního sektoru doporučil v roce 2010 Mezinárodní měnový fond zavedení daně z finančních aktivit (dále jen FAT). Zpráva (IMF, 2010) se zmiňuje o třech verzích FAT, a to ve formě zdanění objemu mezd a zisků finančních institucí (důchodový typ DPH), dále ve formě zdanění „renty" v podobě nadměrných mezd a zisků a ve formě zdanění výnosů vysoce rizikových finančních aktivit přesahujících stanovenou mez.

Pro potřeby tohoto příspěvku se postačí zabývat pouze první formou, tj. zdaněním objemu mezd a zisku finančních institucí. Tato varianta se používá jako náhrada daňových výnosů v mnoha zemích právě z důvodu osvobození finančních služeb od DPH. Například v Dánsku tato daň ze mzdy u finančních institucí činila 10,5 %, v roce 2015 se zvýšila na 12,2 % a v roce 2021 má dosáhnout 15,3 % z mezd. Celkový výnos daně se pohybuje v rozmezí 0,25 - 0,3 % HDP. Finanční instituce v Izraeli platí FAT ze součtu vyplacených mezd a vyměřovacího základu pro daň z příjmů právnických osob, přičemž sazba je stanovena ve výši 16 %, tedy ve stejné výši jako základní sazba DPH (Claessens, 2010). Téměř všechny členské státy EU zavedly i jiné daně na finanční služby, přičemž ne všechny jsou kompenzací za osvobození finančních činností od DPH (Delacroix, 2011).

Alternativou zdanění finančního sektoru je rovněž zavedení daně z finančních transakcí (dále jen FTT). Evropská komise ji představila v roce 2010 a po diskusi ji přijala 28. září 2011 v podobě návrhu Směrnice o společném systému daně z finančních transakcí s účinností od 1. ledna 2014. Předmětem této daně jsou transakce s finančními nástroji mezi finančními institucemi, pokud je alespoň jedna ze stran transakce usazena v zemi EU. K zavedení této daně se přihlásilo 11 členských zemí EU (Německo, Francie, Španělsko, Belgie, Estonsko, Itálie, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovensko, Slovinsko). Předchozí vláda ČR ji odmítla zavést s odůvodněním, že banky v tuzemsku se na finanční krizi v zemi nepodílely (Palán, 2013). Přitom hrubá přidaná hodnota finančních institucí v ČR roste od roku 1995 plynule a nepřerušil ji ani krizový rok 2009, který finanční instituce v ČR přestály bez problémů.

Obrázek 2: Vývoj hrubé přidané hodnoty ve finančních institucích celkem a pod zahraniční kontrolou v ČR v letech 1995 až 2010 (v mil. Kč)



Zdroj: ČSÚ, 2015.

Kromě výše uvedeného je státní podpora finančním produktům uvedeným v tabulce 1 poskytovaná finančním institucím v ČR i přes klesající úhrnnou hodnotu extrémně vysoká ve srovnání se světem (Vostatek, 2011). To se týká zejména státního příspěvku na penzijní připojištění, který roste se vzrůstajícím počtem smluv.

Tabulka 1: Vývoj výdajů ze státního rozpočtu ČR plynoucí finančním institucím v letech 2002 až 2013 v mld. Kč

	2002	2005	2010	2013
Příspěvek na podporu stavebního spoření	11,06	16,09	11,74	4,95
Státní podpora hypotečnímu úvěrování	0,46	0,34	0,02	0,02
Státní příspěvek na penzijní připojištění	2,75	3,57	5,47	6,69
Celkem	**14,27**	**20,00**	**17,24**	**11,66**

Zdroj: Vlastní zpracování z podkladů MF ČR

5 Závěry

Z hlediska daňové teorie je správné, aby všechny finanční služby byly zdaňovány DPH. Zamezilo by se tak distorzím a zvýšila by se neutralita daně. Vzhledem k tomu, že toto pravidlo není možné z praktického hlediska vždy dodržet, mělo by být snahou zvýšit oproti stávajícímu stavu rozsah těchto služeb, jež se zdaňují.

Na úrovni EU by proto bylo vhodné vrátit se k původnímu návrhu novelizace Směrnice o DPH z roku 2007 a aplikovat povinnost členským zemím umožnit finančním institucím finanční činnosti zdaňovat či osvobodit od DPH, nejlépe na základě toho, zda je příjemce služby plátcem či nikoli. Dále se navrhuje, aby se rozšířil rozsah finančních služeb, jež jsou zdaňovány DPH, a to alespoň těch, jež jsou poskytovány za poplatek. K tomu je zapotřebí dále zdokonalovat definice těchto služeb tak, aby se zamezilo možným záměnám a uplatnění nesprávného režimu zdanění.

Autorka doporučuje na úrovni ČR, dokud nebude uložena tato povinnost členským státům EU, aby bylo novelizací zákona o DPH umožněno finančním institucím rozhodnout se, zda

budou své finanční služby zdaňovat či osvobozovat od daně v souladu se Směrnicí o DPH, nejlépe na základě toho, zda je příjemce služby plátcem či nikoli. Vzhledem k velmi vysokému podílu finančních institucí pod zahraniční kontrolou, z čehož vyplývá odvádění dividend mateřským společnostem mimo ČR, a také vlivem vysoké státní podpory některých finančních produktů tohoto sektoru by bylo vhodné dodatečně zdanit finanční instituce prostřednictvím FTT nebo FAT.

Použité zdroje

[1] BALÁŽOVÁ, Alena a Martin, DIVIŠ. Nová příležitost. Euro, 2008, č. 1, s. 64.

[2] CLAESSENS, Stijn, KEEN, Michael, PAZARBASIOGLU, Ceyla (eds.). Financial Sector Taxation: The IMF's Report to the G-20 and Background Material. Washington: IMF, 2010. Dostupné z: http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2010/paris/pdf/090110.pdf

[3] ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[4] ČSÚ. Historická ročenka národních účtů 1990 - 2010. Praha: ČSÚ, 2015. 389 s. ISBN 978-80-250-2177-4. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/20534668/a-1158-11a04+opr.pdf/5c88414b-4829-4942-8641-5de9bcd8e6a1?version=1.0

[5] DELACROIX, Patrice. Taxation of the Financial Sector: State of the Play. Presentation to The Brussels Tax Forum, 28 March 2011. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2011/delacroix_ppt.pdf

[6] IMF. *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector. Final Report for the G-20.* Washington, 2010. Dostupné z: http://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf

[7] LEGIERSKÁ, Yvona. *Vybrané problémy teorie a praxe daně z přidané hodnoty*. Praha, 2016. Doktorská disertační práce. VŠFS. Vedoucí práce Jaroslav Vostatek.

[8] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Státní závěrečné účty za roky 2002 až 2013. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/vyhledavani?q=st%C3%A1tn%C3%AD+z%C3%A1v%C4%9Bre%C4%8Dn%C3%BD+%C3%BA%C4%8Det

[9] OECD. *Date. Value-added in financial corporations* [online]. 2015 [přístup 19. srpna 2016]. Dostupné z: https://data.oecd.org/corporate/value-added-in-financial-corporations.htm

[10] PÁTEK, Václav. *DPH u finančních a pojišťovacích služeb nejen pro banky a pojišťovny.* Právo ES v praxi. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 110 s. ISBN 978-80-7400-001-0.

[11] SCHENK, Alan. Taxation of financial services (including insurance) under a United States value added tax. ATPI, 2009. 27 s. Dostupné z: http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/VAT/Schenk.pdf

[12] SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

[13] SMĚRNICE RADY 2011/0261 o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.

[14] ŠINDELÁŘ, Jiří a Jan, ŠINDELÁŘ. *Daň z přidané hodnoty a finanční služby.* In Evropské finanční systémy 2010. Brno: Masarykova univerzita, 2010. S. 71 - 75. ISBN 978-80-210-5182-9.

[15] VOSTATEK, Jaroslav. *Zdanění a dotování finančního sektoru*. In: Sborník z 5. mezinárodní vědecké konference Finanční trhy a jejich regulace v podmínkách doznívání světové finanční krize. Praha: VŠFS, 2011. 28 s.

Licenční smlouva

Karel Marek[1]

Abstrakt

Licenční smlouvou poskytuje poskytovatel nabyvateli oprávnění k výkonu práva duševního vlastnictví (licenci) v ujednaném omezeném nebo neomezeném rozsahu a nabyvatel se zavazuje, není-li ujednáno jinak, poskytnout poskytovateli odměnu.

Klíčová slova: občanské právo, licenční smlouva, poskytovatel, nabyvatel, licence

Abstract

Under licensing agreement, the licensor authorises the licence in the agreed scope, and the licensee undertakes to make certain payments or is license without payment.

Keywords: civil law, licensing agreement, the licensor, licensee, licence

JEL klasifikace: K2

1 Úvod

Ustanovení § 3028 občanského zákoníku určuje, že se tímto zákonem řídí práva a povinnosti vzniklé ode dne nabytí účinnosti. Tento zákon č. 89/2012 Sb. přitom nabyl účinnosti dne 1. 1. 2014.

Není-li dále stanoveno jinak, řídí se ustanoveními tohoto zákona i právní poměry týkající se práv osobních, rodinných a věcných; jejich vznik, jakož i práva a povinnosti z nich vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se však posuzují podle dosavadních právních předpisů.

Není-li dále stanoveno jinak, řídí se jiné právní poměry vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti z nich vzniklé, včetně práv a povinností z porušení smluv uzavřených přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dosavadními právními předpisy. To nebrání ujednání stran, že se tato jejich práva a povinnosti budou řídit tímto zákonem ode dne nabytí jeho účinnosti.

To zásadně znamená, že licenční smlouvy k předmětům průmyslového vlastnictví (které se obecně neuzavírají na krátkou dobu) uzavřené do 31. 12. 2013 se budou řídit obchodním zákoníkem, a to případně ještě i poměrně dlouho, a teprve smlouvy uzavřené od 1. 1. 2014 se řídí zákoníkem občanským.

Chceme-li se tedy zabývat nadepsanou tématikou, pojednáme nejprve o české úpravě obchodněprávní (která koresponduje s právní úpravou platnou ve Slovenské republice) a posléze o úpravě občanskoprávní.[2]

[1] prof. JUDr. Karel Marek, CSc., Vysoká škola finanční a správní Praha

Důvodová zpráva k občanskému zákoníku uvedla, že práva a povinnosti z licenčních smluv byla v dřívějším právu upravena nejednotně. Ustanovení o licenci k předmětům průmyslového vlastnictví obsahoval obchodní zákoník (v § 508 a násl.), ustanovení o licenci k předmětům chráněným autorským právem obsahoval zákon autorský (§ 46 a násl.). Obě tyto úpravy byly speciální.

Podle důvodové zprávy se to jevilo jako nedostatek, který bylo vhodné odstranit, a to tak, že se obě speciální úpravy spojí do jednoho institutu, přičemž budou respektovány zvláštnosti licence k předmětům chráněným právem autorským. Nová úprava „sleduje především naplnění systematického hlediska…, právní úpravu v obou speciálních zákonech přejímá, aniž ji podstatně mění.“ Práva a povinnosti z licenční smlouvy přecházejí na právního nástupce osoby, které byla licence udělena. Licenční smlouva může takový přechod práv a povinností na právního nástupce vyloučit.

Důvodová zpráva pak považovala za důležité uvést, že nabyvatel podlicence může dále poskytovat další podlicenci jen tehdy, bylo-li tak ujednáno mezi ním a poskytovatelem podlicence.

2 Obchodněprávní úprava (podle zák. č. 513/1991 Sb.)

Aby byla produkce zboží na potřebné úrovni, je nutné provádět výzkumné a vývojové práce. Obecně však není nutné vyvíjet všechno to, co je již objeveno. Je možno - v souladu s právem využívat výsledků činností jiných subjektů, dobré pozice jejich označení na trhu i jiných práv. Přitom lze tyto výsledky a práva na označení, jakož i jiná práva, současně poskytovat. K tomu slouží uzavírání licenčních smluv.[3]

Licenční smlouvou k předmětům průmyslového vlastnictví:

- opravňuje poskytovatel nabyvatele ve sjednaném rozsahu a na sjednaném území k výkonu práv z průmyslového vlastnictví (dále též "právo")
- nabyvatel se zavazuje k poskytování určité úplaty nebo jiné majetkové hodnoty.

Smlouva vyžaduje písemnou formu. Tak zní text základního ustanovení licenční smlouvy k předmětům průmyslového vlastnictví (§ 508 obchodního zákoníku).

Vzhledem ke kogentnímu ustanovení § 263 odst. 2 obchodního zákoníku je základní ustanovení § 508 obchodního zákoníku kogentní.

Smluvní typ licenční smlouvy k předmětům průmyslového vlastnictví je tzv. relativním obchodem, který bylo možné použít na případy, jež splňují podmínky stanovené v § 261 odst. 1 a odst. 2 obchodního zákoníku. Přitom i zde bylo možné pochopitelně podle ustanovení § 262 obchodního zákoníku dohodnout, že vztah, který nespadá pod vztahy uvedené v § 261, se též obchodním zákoníkem řídí.

[2] Navazujeme na MAREK, K.: Smluvní obchodní právo, Kontrakty, 4. aktualizované a rozšířené vydání, MU Brno, 2008, 477 s. POSPÍŠIL, M.: Licenční smlouva k předmětům průmyslového vlastnictví podle občanského zákoníku, Rekodifikace & praxe, č. 6/2014, s. 14 – 17

[3] Navazujeme na MAREK, K.: Smluvní obchodní právo, Kontrakty, 4. aktualizované a rozšířené vydání, MU Brno, 2008, s. 212 – 219.

2.1 Základní ustanovení

Základní ustanovení určuje podstatné části smlouvy, kterými jsou - vedle konkretizace smluvních stran (poskytovatele a nabyvatele): specifikace práv, jejichž výkon se poskytuje, včetně vymezení rozsahu jeho poskytnutí i sjednaného území, a určení úplaty nebo jiné majetkové protihodnoty.

Přitom je nutno si uvědomit, že použití smlouvy bylo možné jen pro "práva z průmyslového vlastnictví". Použití smlouvy je sice široké, ale je vymezené právě určením této smlouvy.

Podle této právní úpravy bylo možné smlouvu použít jen pro předměty průmyslového vlastnictví, tj. zásadně pro práva chráněná patenty na vynálezy, pro užitné vzory, pro průmyslové vzory, ochranné známky, topografie polovodičových výrobků, nové odrůdy rostlin a plemena zvířat.

Sjednání licence přitom nepřichází v úvahu (vzhledem ke speciální povaze vázané jen na příslušné území) u označení původu a zeměpisných označení.

V jednom z komentářů textu obchodního zákoníku se objevil tento názor: "Poskytovatel licence podle § 508 až 515 může být jen majitel, popř. přihlašovatel výlučného práva k některému z uvedených nehmotných statků. Úpravu § 508 až 515 nelze použít na smlouvu o sublicenci."[4]

Citovaný názor je plně v souladu s ustanovením § 511 odst. 2 obchodního zákoníku. Text ustanovení § 511 byl však dispozitivní. Dohodou stran bylo možno jej buď vyloučit, anebo ujednat jinak. Proto se domníváme, že v těch případech, kdy smluvní strany takové odchylné ujednání provedly, nic obecně nebránilo uzavření sublicenční smlouvy, a nebylo to v rozporu se základním ustanovením tohoto smluvního typu.

Poskytovatel je podle § 511 obchodního zákoníku nadále oprávněn k výkonu práva, jež je předmětem smlouvy, a k poskytnutí jeho výkonu jiným osobám.

Nabyvatel není oprávněn přenechat výkon práva jiným osobám.

Vzhledem k dispozitivnosti tohoto ustanovení je zde ovšem možnost sjednat jiná řešení. Jsou pochopitelně možná řešení, že je poskytovatel nadále oprávněn k výkonu práva, nesmí však poskytnout výkon jiným osobám apod.

Podle obchodního zákoníku se sjednává licence jako nevýhradní, je ji však možno též sjednat i jako výhradní.

Podle obchodněprávní úpravy nebylo možné licenční smlouvu - smluvní typ upravený obchodním zákoníkem - uzavírat jinak než k předmětům průmyslového vlastnictví. Jiné smlouvy tohoto druhu poskytující práva k jiným předmětům než k předmětům průmyslového vlastnictví bylo možné uzavírat jako smlouvy nepojmenované podle § 269 odst. 2 obchodního zákoníku. V takové situaci se na tyto nepojmenované smlouvy (viz text § 269 odst. 1 obchodního zákoníku) nevztahovala ustanovení obchodního zákoníku upravující licenční smlouvu, ledaže by si to smluvní strany ujednaly.

Na podporu tohoto právního stavu se argumentovalo takto: "Licenční smlouvy mají mnoho typů s velmi rozdílným obsahem. Není proto snadné (ani vhodné) stanovit v zákoně jednotný režim, vyhovující licencím všech typů na všechny druhy nehmotných statků. Společná úprava

[4] ŠVARC, Z. a kol.: Úplné znění zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník s výkladem, Ekonomický a právní poradce podnikatele č. 12-13/1996, s. 174.

licenční smlouvy jako takové by byla příliš obecná. Omezení úpravy § 508 až 515 obchodního zákoníku pouze na licence k předmětům průmyslového vlastnictví vyplývá ze společných prvků, např. jejich ochrany na základě rozhodnutí státního orgánu (např. registrace), což další nehmotné statky nemají."[5]

Podle našeho názoru bylo možno zvážit, zda by bylo možno tehdejší licenční smlouvu upravit tak, aby zahrnovala širší okruh vztahů (s výjimkou autorských licenčních smluv podle autorského zákona) včetně licenční smlouvy na know how, zahrnující např. technologické postupy či materiálové složení přísad zboží, které nejsou chráněné průmyslovými právy.

Právní úprava v osmi paragrafech obchodního zákoníku je tak obecná (s výjimkou základního ustanovení), že vyhovuje univerzálnímu použití. Ostatně tam, kde se jedná o práva zapisovaná do příslušného rejstříku, je na to pamatováno v kogentním ustanovení § 509 odst. 1 obchodního zákoníku.

Po vydání obchodního zákoníku jsme se domnívali, že pro případné budoucí obecné použití licenční smlouvy není nutno v ustanoveních § 509 až 515 obchodního zákoníku změnit vůbec nic. Změny by si vyžádalo jen ustanovení § 508 odst. 1. Sjednání smlouvy umožňovalo výkon práva, nikoli jeho převod. Pokud by strany chtěly sjednat převod práva, vzhledem k tomu, že obchodní zákoník takový smluvní typ nevyjmenovává, nezbývalo jim než volit kontrakt inominátní.

Smlouvu o převodu práva bylo možno sjednat jen tam, kde ji zvláštní právní úprava nezakazovala. Zákaz převodu práva je např. stanoven podle právní úpravy u tzv. kolektivních ochranných známek. Je rovněž stanoven zákaz poskytnutí licence u těchto kolektivních ochranných známek. Platnou právní úpravu zákazu musíme respektovat, de lege ferenda ji však lze zvážit.

2.2 Zápis do rejstříku práv

Obchodní zákoník určil: "Stanoví-li tak zvláštní předpis, vyžaduje se k výkonu práva poskytnutého na základě smlouvy zápis do příslušného rejstříku těchto práv." Uvedené kogentní ustanovení se uplatňovalo například podle českého práva u ochranných známek.

Licenční smlouva k ochranné známce nabývá účinnosti vůči třetím osobám zápisem do rejstříku ochranných známek, který vede Úřad průmyslového vlastnictví.

Přitom je třeba respektovat, že pokud jde o průmyslové vlastnictví a jeho ochranu, uplatňuje se zde princip teritoriality. Výkon práva je tedy v souladu s tímto principem nutno zajistit ve všech zemích, kde je podmínka zápisu daným právem stanovena.

Ustanovení, které jsme uvedli v uvozovkách (viz výše) je kogentní (viz § 509 odst. 1 a § 263 obchodního zákoníku). Je to jediné ustanovení tohoto druhu - kromě základního ustanovení - v právní úpravě této smlouvy. Ostatní ustanovení obchodního zákoníku u této smlouvy je dispozitivní a ujednání stran v těchto případech má přednost před textem zákona.

V jednotlivých případech bylo dispozitivnosti textu zákona jistě bohatě využíváno. Nestačilo zde však po našem soudu učinit dohody odlišné od zákona, ale bylo vhodné upravit smluvně řadu otázek, které v obchodním zákoníku nejsou zmíněny. Ve smlouvě mohlo být - podle povahy daného případu - mj. sjednána odborná pomoc poskytovatele, odborné vzdělávání příslušných pracovníků, podrobnosti o předávané dokumentaci a o obsahu příslušných předávacích zápisů, platební podmínky atd. Protože se jednalo o předmět průmyslového

[5] Viz literaturu uvedenou v poznámce 3.

vlastnictví, bylo nutné seznámit se přitom se speciální právní úpravou, která se na takový předmět vztahuje.

Při uzavírání smlouvy musel přitom poskytovatel též respektovat ustanovení zákona na ochranu hospodářské soutěže. Dohody o převodu práv nebo o poskytnutí licencí na vynálezy, průmyslové vzory, ochranné známky, topografie polovodičových výrobků, užitné vzory a chráněné odrůdy rostlin nebo plemena zvířat nebo části dohod mohou být neplatné, jestliže nabyvatelům ukládají v hospodářském styku omezení, která přesahují předmět a rozsah průmyslově právní ochrany těchto předmětů.

Neplatnost se však nebude vztahovat zejména na omezení nabyvatele práva nebo licence, jestliže jsou odůvodněna zájmem převodce práva či poskytovatele licence na řádném užití předmětu ochrany; dále též na závazky nabyvatele práva nebo licence k výměně zkušeností nebo k poskytnutí licence k patentům na zlepšení či na užití předmětu ochrany, pokud to odpovídá vzájemným závazkům převodce práva či poskytovatele licence; stejně jako na závazky nabyvatele práva nebo licence vztahující se na hospodářskou soutěž na trzích mimo oblast platnosti zákona na ochranu hospodářské soutěže.

Příslušná ustanovení zákona na ochranu hospodářské soutěže se použijí obdobně na převod nebo poskytnutí výkonu práva na předměty plnění, které nelze podřadit do průmyslového vlastnictví.

Závisí-li trvání práva poskytovaného licenční smlouvou na jeho výkonu, je nabyvatel k tomuto výkonu povinen. Například u ochranných známek se užívání práva pro jeho zachování vyžaduje. Z rejstříku by byla vymazána známka, která by nebyla po dobu pěti let užívána a majitel ochranné známky by její užívání řádně nezdůvodnil. U ochranných známek platí tedy o užívání kogentní úprava podle zvláštního předpisu.

Předpisy týkající se průmyslového vlastnictví však v konkrétním případě mohou být jiné než české, eventuálně je třeba mít na zřeteli i mezinárodní úmluvy.

2.3 Udržování práva, podklady

Navazující ustanovení obchodního zákoníku určila poskytovateli povinnost po dobu trvání smlouvy udržovat právo, pokud to povaha tohoto práva vyžaduje. To se týká především placení poplatků, případně zajišťování činností souvisejících například s obnovou zápisů v rejstřících apod. Protože se může jednat i o jiné území než Českou republiku, platí zde opět poznámka o důležitosti sjednání území a o případném respektování právních předpisů jiných států a mezinárodních úmluv.

Podle obchodního zákoníku je poskytovatel povinen bez zbytečného odkladu po uzavření smlouvy poskytnout nabyvateli veškeré podklady a informace, jež jsou potřebné k výkonu práva podle smlouvy. Nebude-li mezi poskytovatelem a nabyvatelem dohodnuto jinak, bude plnění této zákonné povinnosti často vlastně jedním z předpokladů úspěšného výkonu práva.

Zákonnou povinností nabyvatele je utajovat poskytnuté podklady a informace před třetími osobami, ledaže ze smlouvy nebo z povahy poskytnutých podkladů a informací vyplývá, že poskytovatel nemá zájem na jejich utajování. Za třetí osoby se nepovažují osoby, jež se účastní na podnikání podnikatele a které podnikatel zavázal mlčenlivostí.

Po zániku smlouvy je nabyvatel povinen poskytnuté podklady vrátit a dále utajovat poskytnuté informace do doby, kdy se stanou obecně známými. To upravuje ustanovení § 513 obchodního zákoníku a rozšiřuje tak úpravu § 17 až 20 o obchodním tajemství a § 271 o důvěrných informacích poskytnutých při jednání o uzavření smlouvy.

Je-li nabyvatel omezován ve výkonu práva jinými osobami nebo zjistí-li, že jiné osoby toto právo porušují, je povinen bez zbytečného odkladu podat o tom zprávu poskytovateli. Jinak při porušení této povinnosti, nebude-li sjednána specifická sankce, přichází v úvahu uplatnění odpovědnosti za škodu jako při porušení povinnosti obecně. Nepodání zprávy by též mohlo být ve smlouvě označeno za podstatné porušení smlouvy s důsledky z toho plynoucími.

Poskytovatel je povinen bez zbytečného odkladu učinit potřebná právní opatření k ochraně výkonu práva nabyvatelem. Při těchto opatřeních je nabyvatel povinen poskytnout poskytovateli potřebné spolupůsobení. Vzhledem k tomu, že "výkon práv" je podstatnou částí smlouvy, museli bychom i bez smluvního ujednání o tom, že takové porušení smlouvy je podstatným porušením smlouvy, hodnotit případné porušení této povinnosti poskytovatelem jako podstatné. Nabyvatel je zde odkázán na aktivitu poskytovatele.[6]

Smlouva mohla být sjednána na dobu určitou i neurčitou. Zákon stanoví, že nebyla-li sjednána smlouva na dobu určitou, lze ji vypovědět. Jde ovšem opět o dispozitivní ustanovení, není tedy vyloučeno sjednání výpovědi i u smlouvy na dobu určitou. Nestanoví-li smlouva jinou výpovědní lhůtu, nabývá výpověď účinnosti uplynutím jednoho roku od konce kalendářního měsíce, v němž byla výpověď doručena druhé straně.

Vzhledem k tomu, že je právní úprava zásadně dispozitivní, bylo možno konkrétní smlouvu "ušít na míru", bylo však třeba nepostupovat povrchně a respektovat i speciální tuzemské právní úpravy, v daných případech i speciální právní úpravy v jiných právních řádech a mezinárodní úmluvy.

3 Občanskoprávní úprava (podle zák. č. 89/2012 Sb.)

Právní úprava občanskoprávní není příliš rozsáhlá. V tom se nijak neodchyluje od úpravy obchodněprávní. Pod nadpisem Licence najdeme obecnou úpravu v ustanovení § 2358 – 2370.

Navazují pak zvláštní ustanovení pro licenci k předmětům chráněným autorským zákonem a zvláštní ustanovení pro licenční smlouvu nakladatelskou. Tato ustanovení však nejsou předmětem našeho pojednání.

Přitom řada poznámek, které jsme učinili v části věnované obchodněprávní úpravě, má platnosti i pro úpravu občanskoprávní. Půjde-li o shodný dílčí problém, v takovém případě nebudeme již naše vyjádření v této části práce uvádět znovu. To se týká zejména příkladů využití smluvní volnosti a odkazů na zvláštní úpravy.

Občanskoprávní úprava je zásadně dispozitivní. Ustanovení § 1 odst. 2 totiž určuje: Nezakazuje-li to zákon výslovně, mohou si osoby ujednat práva a povinnosti odchylně od zákona; zakázána jsou ujednání porušující dobré mravy, veřejný pořádek nebo právo týkající se postavení osob, včetně práva na ochranu osobnosti.

[6] Viz též PELIKÁNOVÁ, I.: Komentář k obchodnímu zákoníku, Linde, Praha 1997, s. 435.

3.1 Základní ustanovení, výhradní a nevýhradní licence, zápis do veřejného seznamu

Respektovat je však třeba základní ustanovení tohoto smluvního typu, které obsahuje podstatné náležitosti smlouvy. Licenční smlouvou podle tohoto základního ustanovení § 2358 poskytuje poskytovatel nabyvateli oprávnění k výkonu práva duševního vlastnictví (licenci) v ujednaném omezeném nebo neomezeném rozsahu a nabyvatel se zavazuje, není-li dohodnuto jinak, poskytnout poskytovateli odměnu.

Podstatné náležitosti smlouvy tedy tvoří:

- vymezení příslušného práva duševního vlastnictví
- poskytovatelovo poskytnutí oprávnění nabyvateli k výkonu práva (v ujednaném omezeném nebo neomezeném rozsahu)
- nabyvatelův závazek zaplatit odměnu (není-li dohodnuto jinak, např. při tzv. křížových licencích, kdy nabyvatel jako poskytovatel poskytuje místo odměny oprávnění k výkonu jiného práva).

Přitom není možné odchylné ujednání od odst. 2 základního ustanovení, které zde určuje: Smlouva vyžaduje písemnou formu,

- poskytuje-li se licence výhradní, nebo
- má-li být licence zapsána do příslušného veřejného seznamu.

Odchylné ujednání zde není možné s ohledem na ustanovení § 559 občan. zák., které vymezuje: Každý má právo zvolit si pro právní jednání libovolnou formu, není-li ve volbě formy omezen ujednáním nebo zákonem.[7]

Pro vymezení kogentních a dispozitivních ustanovení je pak třeba zkoumat ustanovení § 2360 odst. 1 a odst. 2. Odstavec 1 určuje, že je-li ujednána výhradní licence, poskytovatel nemá právo poskytnout tutéž licenci třetí osobě po dobu, co výhradní licence trvá. Není-li výslovně ujednán opak, zdrží se i poskytovatel výkonu práva, ke kterému udělil výhradní licenci. Zde chápeme první větu odst. 1 jako nikoli dispozitivní vymezení, zatímco druhá věta umožňuje (jde-li o výhradní licenci v obvyklém významu tohoto pojmu) výslovně ujednání odchylného řešení.

Ustanovení § 2360 odst. 2 přitom určuje, že poskytne-li poskytovatel za trvání výhradní licence nabyvatele bez jeho souhlasu uděleného v písemné formě licenci třetí osobě, licence nevznikne. Byla-li však nevýhradní licence poskytnuta před poskytnutím výhradní licence, zůstává zachována. Podle našeho názoru pak znění odst. 2 první věty neumožňuje jiné ujednání za trvání výhradní licence, ledaže by nabyvatel poskytl souhlas v písemné formě. Podle druhé věty odst. 2 půjde pak o výhradní licenci podle jejího označení, avšak dřívější poskytnutá nevýhradní licence zůstane zachována.

Za kogentní přitom považujeme i ustanovení § 2358 odst. 3, které je součástí základního ustanovení. Pro licence k předmětům průmyslového vlastnictví zapsané do veřejného seznamu je určeno, že jsou účinné vůči třetím osobám zápisem do tohoto seznamu. Je zde tedy zvoleno obvyklé řešení; případné nezapsání má význam ve vztahu ke třetím osobám, strany smlouvy však smluvní ujednání zavazuje.

[7] Blíže viz TICHÝ, L. in ŠVESTKA, J.; DVOŘÁK, J.; FIALA, J.: Občanský zákoník, komentář, Svazek I, Wolters Kluwer, Praha 2014, s. 1380 - 1384, ISBN 978-80-7478-370-8.

Jak vidíme, zatímco úprava v obchod. zák. vyžadovala obecně pro licenční smlouvu k předmětům průmyslového vlastnictví písemnou formu vždy, občanský zákoník tak činí jen pro vymezené případy.

Občanský zákoník přitom nevymezuje území, na kterém je možno licenci vykonávat. Ujednání o této otázce je však vhodné. Jinak by se muselo při výkladu zřejmě vycházet z teritoria, na kterém je dané právo chráněno, případně i z jiných skutečností.

3.2 Využití licence, udržování práva

Po sjednání licence není nabyvatel povinen licenci využít, ledaže trvání práva závisí na jeho výkonu (§ 2359 odst. 1). Dle obsahu druhé části věty tohoto odstavce si nebudou zásadně moci strany smlouvy dohodnout jinak, a to vzhledem k jiné právní úpravě, ve které bude povinné užívání práv určeno (např. u ochranných známek).

Ustanovení § 2359 odst. 2 ukládá poskytovateli povinnost udržovat právo po dobu licence, vyžaduje-li to jeho povaha. Jedná se např. o obnovu zápisů v příslušných rejstřících (tam, kde to ukládají jiné právní předpisy) apod.

Podle dispozitivního ustanovení § 2361, je-.li sjednána nevýhradní licence, je poskytovatel oprávněn k výkonu práva, ke kterému udělil nevýhradní licenci a může poskytnout licenci i další osobě. K této otázce je ovšem možno ujednat různá smluvní řešení, např. takové, že výkon práva poskytovatele bude nadále možný, avšak další licenci již nebude moci udělit. Pokud bude moci být další licence udělena, je pak v zájmu nabyvatele, aby případně byla ve smlouvě taková možnost vymezena.

Bude-li pak nabyvatel chtít poskytnout oprávnění tvořící součást licence k poskytnutí licence zcela nebo zčásti třetí osobě, může tak učinit, jen bylo-li to sjednáno ve smlouvě (§ 2363). Pak je podlicence možná.

Kromě problematiky podlicence řeší občanský zákoník (§ 2364) i případné postoupení licence třetí osobě. Toto postoupení je zcela nebo zčásti možné jen se souhlasem poskytovatele. Pro udělení souhlasu je předepsána písemná forma. Jinou formu zřejmě dohodnout nelze.

Nabyvatel - postupitel pak po udělení souhlasu sdělí bez zbytečného odkladu, že licenci postoupil a sdělí i osobu postupníka (§ 2364 odst. 2). Tuto dílčí otázku je však možno dohodnout jinak.

Občanský zákoník (v § 2365) řeší i licenci ve vztahu k převodu závodu (dříve podle obchod. zák. „převodu podniku“) nebo jeho části. Byl-li převeden závod nebo jeho část, která tvoří jeho samostatnou složku, souhlas poskytovatele k převedení licence se vyžaduje jen bylo-li to zvlášť ujednáno.

Protože z příslušné smlouvy nemusí být zřejmé, zda se jedná o licenci výhradní či nevýhradní, snaží se občanský zákoník pomoci řešit tuto situaci a upravuje: Není-li výslovně sjednána výhradní licence, platí, že se jedná o nevýhradní licenci.

3.3 Podklady

Tato problematika je v občanském zákoníku upravena obsahově shodně s dřívější úpravou obchodněprávní (v § 2367 – 2369).

Poskytovatel poskytne nabyvateli bez zbytečného odkladu po uzavření smlouvy veškeré podklady a informace potřebné k výkonu licence. Jak jsme již uvedli v části věnované obchodněprávní úpravě, plnění této povinnosti bude předpokladem k výkonu práva.

Po zániku licence nabyvatel poskytnuté podklady vrátí; sdělení utají až do doby, kdy se stanou obecně známými.

Nabyvatel utají před třetími osobami podklady a sdělení, jichž se mu od poskytovatele dostalo, ledaže ze smlouvy nebo z povahy podkladů a sdělení vyplývá, že poskytovatel nemá na jejich utajování zájem. Za třetí osobu se nepovažuje zaměstnanec ani ten, kdo se na podnikání podnikatele účastní, byl-li podnikatelem zavázán k mlčenlivosti.

Jinak (shodně s úpravou obchodněprávní) zde podle ustanovení § 2369 platí, že je-li nabyvatel omezován ve výkonu práva jinými osobami nebo zjistí-li, že jiné osoby toto právo porušují, je povinen bez zbytečného odkladu podat o tom zprávu poskytovateli. Jinak při porušení této povinnosti (shodně jako podle dřívější úpravy), nebude-li sjednána specifická sankce, přichází v úvahu uplatnění odpovědnosti za škodu jako při porušení povinnosti obecně. Nepodání zprávy by též mohlo být ve smlouvě označeno za podstatné porušení smlouvy s důsledky z toho plynoucími.

3.4 Odměna

Významným smluvním ujednáním je ujednání o odměně. Rozhodující je zde to, co si strany dohodly. Většinou bude dohoda sjednána. Může být přitom sjednána různými způsoby. Může být pevná jednorázová, měsíční, výpočtem podle objemu produkce licencovaného zboží, v závislosti na výnosech apod.

Není-li ujednána výše odměny nebo způsob jejího určení, je smlouva přesto platná, pokud

- z jednání stran o uzavření smlouvy vyplývá jejich vůle uzavřít úplatnou smlouvu i bez určení výše odměny; v takovém případě nabyvatel poskytovateli zaplatí odměnu ve výši, která je obvyklá v době uzavření smlouvy za obdobných smluvních podmínek a pro takové právo, nebo
- strany ve smlouvě ujednají, že se licence poskytuje bezúplatně.

Jestliže by tedy nebyly dodrženy tyto podmínky určené podle § 2366 odst. 1 nebylo by možno hodnotit smlouvu jako platnou.

Je-li výše odměny ujednána v závislosti na výnosech z využití licence, umožní nabyvatel poskytovateli kontrolu příslušných účetních záznamů nebo jiné dokumentace ke zjištění skutečné výše odměny.

Poskytnuté informace mohou být označeny za důvěrné.

Poskytne-li takto nabyvatel poskytovateli informace označené nabyvatelem jako důvěrné, nesmí je poskytovatel prozradit třetí osobě ani je použít pro své potřeby v rozporu s účelem, ke kterému mu byly poskytnuty.

Plnění této povinnosti může být utvrzeno příslušnou konkrétní sankcí, a jestliže by tomu tak nebylo, bylo by při porušení povinnosti i v těchto případech možno postupovat podle ustanovení o náhradě škody.

Nabyvatel předloží poskytovateli pravidelná vyúčtování odměny podle v ujednaných časových obdobích; není-li ujednáno jinak, je povinen tak učinit alespoň jednou ročně.

3.5 Ukončení smluvního vztahu, výpověď

Licenční smlouvy se začasté uzavírají na dobu určitou. I v takových případech je však možné podle našeho názoru dohodnout, jak lze ukončit smluvní vztah v průběhu doby určité.

Platí zde pochopitelně i obecné způsoby ukončení tohoto vztahu, tj. dohodou, odstoupením atd. To platí pochopitelně i pro smlouvy uzavřené na dobu neurčitou.

Při uzavření smlouvy na dobu neurčitou platí podle § 2370, není-li dohodnuto jinak, ustanovení o výpovědi. Je-li smlouva uzavřena na dobu neurčitou, nabývá výpověď účinnosti uplynutím jednoho roku od konce kalendářního měsíce, v němž výpověď došla druhé straně. Zákonná výpovědní doba se zde může jevit dlouhá. Je však odůvodněná potřebou opatření, která bude třeba ve většině případů učinit, a ty nebudou mít začasté krátkodobou povahu.

Pro případ ukončení smluvního vztahu je pak možné dohodnout i případné uhrazení další části odměny a otázky využívání či nevyužívání získaných poznatků. Je též možné dohodnout i ujednání obsahově odpovídající konkurenční doložce.

V závěru našeho pojednání můžeme potvrdit, že nová právní úprava vychází (a zásadně se shoduje) z úpravy obchodněprávní. Novinkou je možnost sjednání této smlouvy jako bezplatné. Široce je možno využít smluvní volnosti.

Použité zdroje

[1] MAREK, K.: Smluvní obchodní právo, Kontrakty, 4. aktualizované a rozšířené vydání, MU Brno, 2008, 477 s.

[2] PELIKÁNOVÁ, I.: Komentář k obchodnímu zákoníku, Linde, Praha 1997, s. 435.

[3] POSPÍŠIL, M.: Licenční smlouva k předmětům průmyslového vlastnictví podle občanského zákoníku, Rekodifikace & praxe, č. 6/2014, s. 14 – 17.

[4] ŠVARC, Z. a kol.: Úplné znění zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník s výkladem, Ekonomický a právní poradce podnikatele č. 12-13/1996, s. 174.

[5] TICHÝ, L. in ŠVESTKA, J.; DVOŘÁK, J.; FIALA, J.: Občanský zákoník, komentář, Svazek I, Wolters Kluwer, Praha 2014, s. 1380 - 1384, ISBN 978-80-7478-370-8.

Hodnocení volby ukazatele daňové zátěže ve vztahu k daňovým únikům

Eva Matějíková[1], Petr David[2]

Abstrakt

Pro měření dopadu daňového zatížení ve vztahu k daňovým únikům se často využívá jedné proměnné daňového zatížení bez využití dalších alternativních ukazatelů. Z tohoto důvodu je pravděpodobné, že se výsledky jednotlivých analýz od sebe mohou lišit. Na základě tohoto předpokladu bylo cílem práce prostřednictvím korelační analýzy ověřit, jakou vazbu vykazují jednotlivé ukazatele daňového zatížení vůči daňovým únikům. Mezi sledované ukazatele patří: index daňového zatížení, implicitní daňová sazba z práce a složená daňová kvóta. Výstup korelační analýzy ukazuje, že daňové úniky mají nejsilnější vazbu s ukazatelem daňové kvóty. Jednotlivé výsledky ukazatelů jsou značně odlišné, a proto jejich volba v komplexních modelech zkoumání determinace daňových úniků může hrát významnou roli.

Klíčová slova: daňové úniky, index daňového zatížení, složená daňová kvóta, implicitní daňová sazba z práce, korelační analýza.

Abstract

For measurement the impact of the tax burden in relation to the tax evasion it is often used only one representative of tax burden without using possible alternative indicators. From this reason, it is likely that the results of each analysis may differ. On the basis of that the aim of the paper was via correlation analysis to verify what relationship is between alternative indicators of tax burden and tax evasion. As the observed indicators there were used: index of the tax burden, the implicit tax rate on labor and total tax quota. The results of correlation analysis show that the tax evasion has the strongest association with the indicator total tax quota. The individual results of indicators are quite different and therefore the choice of them in complex models of investigation of determination the tax evasion can play an important role.

Keywords: tax evasion, world tax index, total tax quota, implicit tax rate on labour, correlation analysis.

JEL klasifikace: H26

[1] Bc. Eva Matějíková, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1665/1, 613 00 Brno, e-mail: xmatejik@mendelu.cz

[2] doc. Ing. Petr David, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1665/1, 613 00 Brno, e-mail: david@mendelu.cz

1 Úvod

Struktura daňového systému kromě ekonomického růstu determinuje také další dílčí proměnné, mezi které patří mimo jiné i daňové úniky. Na základě Lafferovy křivky (Laffer, 1986) je za jinak nezměněných podmínek předpokládáno, že s rostoucím daňovým zatížením poroste daňový odpor ekonomických subjektů a tím i jejich snaha vyhnout se placení daní, což se projeví v nárůstu daňových úniků. Tento aspekt se potvrdil například v Rusku v období před prudkým snížením daní z příjmů fyzických osob v roce 2001 (Kohout, 2002). Do této doby byl ruský daňový systém charakterizován vysokými daňovými sazbami a komplikovaností, což mimo jiné vedlo k daňovým únikům a tím i nižšímu daňovému inkasu. Z tohoto důvodu lze říci, že vysoká míra zdanění podporuje nárůst stínové ekonomiky, kam lidé přesouvají své činnosti, aby se vyhnuli odvádění daní (Široký, 2008). Schneider a Williams (2013) jako hlavní příčinu daňových úniků označují rovněž daňovou zátěž, ale také míru regulací a předpisů, sektor veřejných služeb, daňovou morálku a kvalitu veřejných institucí. Jedná se tedy spíše o subjektivní vystižení daňových úniků. Aspekt ohledně pozitivní závislosti daňových úniků a míry zdanění potvrzuje i Allingham a Sandmo (1972) s důrazem na předpoklad existence averze k riziku a velikosti základny trestu za daňové úniky. Na druhé straně autoři jako Renoy a kol. (2004) uvedli, že vztah mezi velikostí daňových úniků a daňového zatížení není prokazatelný a neexistuje zde žádná korelace. Tento předpoklad potvrzují Skandinávské země, které mají vysoké daňové zatížení, ovšem bez výrazně vyšší velikosti stínové ekonomiky a tudíž i daňových úniků. Toto stanovisko podporuje rovněž práce Richardsona (2006), který poukazuje na to, že na daňové úniky mají nejsilnější dopad tzv. neekonomické faktory, kterými jsou složitost právního systému, vzdělání, zdroj příjmů, spravedlnost a daňová morálka. Fassmann (2007) dokonce upozorňuje na to, že daňové zatížení působí na jednotlivé složky stínové ekonomiky téměř až opačným vlivem a nelze jím v žádném případě vyjádřit velikost stínové ekonomiky a tedy i daňových úniků.

Samotná kvantifikace daňových úniků je značně problematická z důvodu komplikovanosti a odlišnosti odhadu stínové ekonomiky. Fassmann (2007) spatřuje příčiny odchýlení v odhadu stínové ekonomiky v několika činitelích. Hlavním důvodem je, že autoři vycházejí z různě určené stínové ekonomiky a používají odlišné metody odhadů, dále se jedná o odlišnou matematickou formulaci hodnot nebo rozdílné časové období, při kterých se používají odlišně kvalitní soubory dat. Metody těchto odhadů lze rozčlenit na přímé a nepřímé. Přímé metody jsou založeny na základě šetření kvalitativního průzkumu mezi domácnostmi a podniky, kde se většinou používají pro doplnění národních účtů. Mezi české autory z oblasti kvalitativního výzkumu patří například Hanousek a Palda (2006). Průzkumy realizují od roku 2000, kde dospívají k názoru, že počet subjektů nepřiznávající daně postupně klesá. Naproti tomu nepřímé metody jsou založeny na předpokladu zanechávání stop ve formální ekonomice, kde nepřímé metody lze dále dělit na metody rozporů, monetární metody, metody trhu práce a vícefaktorové kombinované metody. Mezi vícefaktorové kombinované metody se řadí například Multiple Indicators Multiple Causes (MIMIC). Tato metoda se zaměřuje zejména na chování ekonomických subjektů, které přispívá k existenci stínové ekonomice. Frey a Weck-Hannemann (1984) aplikovali tuto metodu na 17 státech OECD v roce 1984. Dle modelu je stínová ekonomika ovlivňována z prvního pohledu řadou faktorů jako je například daňová morálka, vzdělání aj. a z druhého pohledu je možné stínovou ekonomiku detekovat prostřednictvím jednotlivých ukazatelů, kterými jsou růst HDP, nezaměstnanost aj.

Významným přínosem v oblasti měření daňových úniků na základě MIMIC modelu se stal článek Bauhna a Schneidera (2012), ve kterém prezentují časovou řadu daňových úniků napříč zeměmi OECD. Při odhadu výše daňových úniků autoři předpokládají, že jej tvoří

legální aktivity, které jsou skryty před státními institucemi. Z výše uvedeného vyplývá, že tento odhad nezahrnuje nelegální aktivity jako například pašování drog, praní špinavých peněz aj. Při použití modelu MIMIC nevýhodou však zůstává, že výsledky jsou relativními odhady vůči rozměru daňových úniků. Bylo tedy nutné tyto odhady převést do absolutních odhadovaných hodnot. K tomu se využívá metoda měnové poptávky, která funguje za předpokladu, že transakce ve stínové ekonomice probíhají jen v hotovosti (Schneider a Williams, 2013).

Pro kvantifikaci daňového zatížení se nejčastěji používá ukazatel daňové kvóty. Daňová kvóta je rozdělována na jednoduchou a složenou daňovou kvótu. Zatímco jednoduchá daňová kvóta zahrnuje pouze daně jako takové, složená daňová kvóta obsahuje mimo daní také příspěvky na sociální zabezpečení, čímž se stává komplexnějším ukazatelem daňové zátěže. Způsob výpočtu daňové kvóty je stanoven v Evropském systému účtů (Evropská komise, 2010). Dle této metodiky jsou v čitateli zahrnuty příjmy z daní a ve jmenovateli je pak obsaženo HDP. Výsledné hodnoty pro jednotlivé země se však mohou lišit z důvodu odlišné metody výpočtu HDP nebo způsobem výpočtu daňových příjmů. Pokud jde o HDP, zde se může jednat o zkreslení údajů vlivem šedé ekonomiky, zákonných daňových výhod nebo vládních záruk a půjček (Kubátová, 2015). Hlavní předností daňové kvóty je její mezinárodní srovnatelnost a dále skutečnost, že její velikost není ovlivněna velikostí ekonomiky ani výší inflace.

Další možností jak vyjádřit daňové zatížení je využití implicitní daňové sazby, která je ve své podstatě velmi podobná daňové kvótě. Tento ukazatel se nejčastěji používá pro vyjádření daňového zatížení z práce, ale také ze spotřeby a kapitálu. Implicitní daňová sazba se vypočítá jako podíl celkových daňových inkas z každého typu příjmů k potenciálním výnosům těchto daní. Výsledná hodnota je vyjádřena v procentech, což vyjadřuje, kolik z uskutečňované ekonomické činnosti je poplatník povinen zaplatit na daních do veřejného rozpočtu. Ve výpočtu jsou zohledňovány nominální sazby daní, daňové slevy, odpočitatelné položky nebo jak je systém zkonstruován. Metodickou základnou tohoto ukazatele je Evropský systém účtů 1995 (Evropská komise, 2013), který je doplněný o seznam daní a sociálních příspěvků dle národních klasifikací. Vzorce pro výpočet implicitní daňové sazby vychází z metodiky Taxation trends in the EU (Evrospká komise, 2012). Implicitní daňová sazba z práce vyjadřuje průměrné efektivní daňové zatížení práce v dané ekonomice a kalkuluje se pouze ze zaměstnané pracovní síly, kde jsou v čitateli obsaženy daně ze závislé činnosti a dále pak povinné příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou hrazeny jak zaměstnancem, tak zaměstnavatelem. Ve jmenovateli jsou vyjádřeny veškeré náklady práce, tedy vyplacené mzdy včetně daní z příjmů. Hlavním důvodem pro výběr tohoto ukazatele je skutečnost, že je vhodný zejména pro mezinárodní srovnání daňového zatížení.

Výhodou daňové kvóty a implicitní daňové sazby je jejich mezinárodní srovnatelnost a věrohodnost pro země Evropské unie. Ovšem jejich zásadním problémem je využití daňových výnosů jako odrazu daňového zatížení, kde nemusí existovat prokazatelná korelace. Kotlán a Machová (2012) upozorňují na tento významný nedostatek tím, že vyšší daňové zatížení nemusí být vždy spojeno s vyššími daňovými výnosy. Vysoké daňové zatížení může ve smyslu Lafferovy křivky vést k nižším daňovým výnosům (Laffer, 1986). Mezi další nedostatek daňové kvóty patří fakt, že jeho výpočet obsahuje ukazatel hrubého domácího produktu, který může být významně nespolehlivý z důvodu různé úrovně šedé ekonomiky v jednotlivých zemích. Problematikou daňové kvóty se dále zabývají například Szarowska (2011), Johansson a kol. (2008) nebo Arnold (2008). Z výše uvedených důvodů zavedli Kotlán a Machová (2013) index daňového zatížení. Jedná se o index, který zahrnuje objektivní i subjektivní charakteristiku popisující velikost daňového zatížení u jednotlivých typů daní. Tento index je tvořen z několika dílčích subindexů, které odpovídají určitým aspektům zdanění. Hodnoty subindexů jsou získány jako kombinace tzv. tvrdých dat z

databází OECD, ILO (International Labour Organisation), CIA (Central Intelligence Agency), vnitrostátních právních předpisů a tzv. měkkých dat, která byla získána od daňových odborníků, kteří přiřazovali váhy k daňovému zatížení podle svého stanoviska. Respondenti tohoto šetření v případě každého subindexu rozdělovali hodnotu 100 % mezi jeho dílčí složky podle toho, jak se podílejí na daňovém zatížení v příslušné zemi, přičemž vyšší procento znamenalo vyšší daňovou zátěž.

Je zřejmé, že hodnota daňového zatížení je významně ovlivněna zvolenou metodou jeho měření. Jednotlivé ukazatele se od sebe více či méně odlišují, což může rozdílně působit i na hodnocení determinant daňových úniků. Na základě tohoto předpokladu je cílem práce prostřednictvím korelační analýzy ověřit, jakou vazbu vykazují jednotlivé ukazatele vůči daňovým únikům s možností jejich evaluace pro účely zahrnutí do komplexních analýz v oblasti daňových úniků.

2 Metodika

Data složené daňové kvóty jsou čerpána z databáze Eusrostat (2016a), stejně tak jako data implicitní daňové sazby z práce (Eurostat, 2016b). Data daňových úniků jsou získaná ze sběru dat daňových úniků zemí OECD, který provedli Buehen a Schneider (2012). Vstupní hodnoty jednotlivých proměnných jsou ve formě panelových dat. Výběr počtu pozorování je odvozen od počtu členských států EU. Problém nastává u ukazatele indexu daňového zatížení, který není sestaven pro státy: Bulharsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Malta, Rumunsko a Chorvatsko. Z tohoto důvodu je konečný výběr pozorování 21. Z důvodu potřeby sjednocení časových řad je období určeno pro roky 2000 až 2010. Jednotlivé proměnné jsou označeny následujícím způsobem:

TE daňové úniky (Tax Evasion),

WTI index daňového zatížení (World Tax Index),

ITR_L implicitní daňová sazba z práce (Implicit Tax Rate on Labour),

TTQ složená daňová kvóta (Total Tax Quota).

Závislost mezi vysvětlující proměnnou (daňové zatížení vyjádřené pomocí indexu daňového zatížení, složené daňové kvóty a implicitní daňové sazby z práce) a vysvětlovanou proměnnou (daňové úniky) se bude ověřovat prostřednictvím korelační analýzy, jakožto základní metody pro zjištění intenzity (síly nebo těsnosti) závislosti dvou náhodných proměnných X a Y (Herbák a kol., 2005).

Míra korelace je měřena pomocí korelačního koeficientu (jinak označován jako Pearsonův), který může nabývat hodnot v intervalu od -1 do +1.

$$r_{WTI,DU} = \frac{\sum_{i=1}^{n}(DU_i - \overline{DU}) * (WTI_i - \overline{WTI})}{\sqrt{\sum_{i=1}^{n}(WTI_i - \overline{WTI}) * \sum_{i=1}^{n}(DU_i - \overline{DU})^2}}, \quad (1)$$

kde:

$r_{WTI,DU}$ párový korelační koeficient indexu daňového zatížení a daňových úniků,

WTI_i index daňového zatížení pro i-té měření,

$\overline{WTI}$ aritmetický průměr indexu daňového zatížení,

DU_i daňové úniky pro i-té měření,

$\overline{DU}$ aritmetický průměr daňové úniky.

Stejně jako pro WTI platí tento vzorec také pro další dvě vysvětlující proměnné ITR_L (2) a TTQ (3).

Hodnota korelačního koeficientu -1 vyjadřuje negativní závislost, což značí nepřímou korelaci. Naopak hodnota 1 vyjadřuje pozitivní závislost neboli přímou korelaci. Pokud korelační koeficient nabývá hodnoty 0, pak mezi znaky existuje nekorelovanost. Ovšem neokorelovanost neznamená okamžitě nezávislost. Pouze pro případ vícerozměrného normálního rozdělení odpovídá nekorelovanost nezávislosti (Militký a Meloun, 2000).

Síla závislosti se určí podle velikosti absolutní hodnoty korelačního koeficientu:

0,00 – 0,19 velmi slabá závislost,

0,20 - 0,39 slabá závislost,

0,40 - 0,59 střední závislost,

0,60 - 0,79 silná závislost,

0,80 - 1,00 velmi silná závislost (Evans, 1996).

Interpretace korelačního koeficientu přepokládá, že obě zkoumané proměnné jsou náhodnými veličinami, které mají normální rozdělení. Pro testování, zda výběr dat vychází z normálního rozdělení, se používá test významnosti. Testujeme hypotézu, že korelační koeficient je roven nule, tedy:

$$H_0: \rho = 0 \text{ proti } H_1: \rho \neq 0 \tag{4}$$

Testovací kritérium Studentova t-testu je pak vyjádřeno ve tvaru:

$$t = r * \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}}, \tag{5}$$

kde:

t t-statistika (náhodná veličina),

n rozsah výběrového souboru,

r párový korelační koeficient.

S pravděpodobností s *n – 2* stupni volnosti a kritickou oblastí definovanou následovně:

$$W = \{T; |T| > t_{\alpha;n-2}\}, \text{kde } t_{\alpha;n-2} = F_{t;n-2}^{-1}(\frac{2-\alpha}{2}) \tag{6}$$

kde:

W kritický obor,

$t_{\alpha:n-2}$ kvantil,

α zvolená hladina významnosti.

Následně bude celá analýza sloužit pro vzájemné porovnání a určení intenzity závislosti ukazatelů daňového zatížení a daňových úniků.

3 Výsledky

Obecný náhled na podobu zkoumaných dat nabízí popisné statistiky zvolených ukazatelů, tedy indexu daňového zatížení, implicitní daňové sazby z práce, složené daňové kvóty a konečně také daňových úniků.

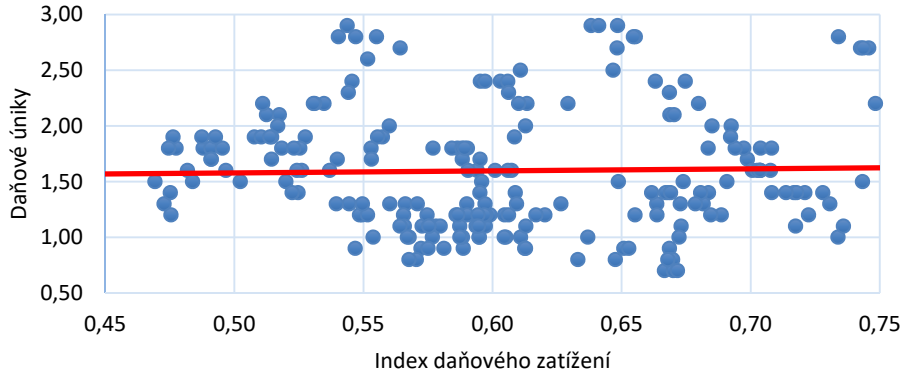
Tabulka 1: Popisná statistika

Proměnná	Průměr	Medián	Minimum	Maximum	Směrodatná odchylka
DU	1,59	1,50	0,70	2,90	0,53
WTI	0,61	0,60	0,44	0,79	0,07
ITR_L	35,64	37,10	22,30	46,80	5,93
TTQ	37,57	37,15	28,19	49,70	4,81

Zdroj: Vlastní zpracování
Pozn.: Výsledné hodnoty ITR_L a TTQ jsou uvedeny v procentech.

Z Tabulky 1 popisných statistik jsou patrné poměrně velké rozdíly dat. Například index daňového zatížení se v přepočtu pohybuje ve svém průměru kolem hodnoty 61 %, zatímco ukazatel složené daňové kvóty dosahuje v průměru hodnoty 38 %. Tato a také ostatní diference jsou způsobeny metodikou stanovování jednotlivých ukazatelů. Závislost dvou proměnných lze pak vizuálně vyjádřit v bodových grafech.

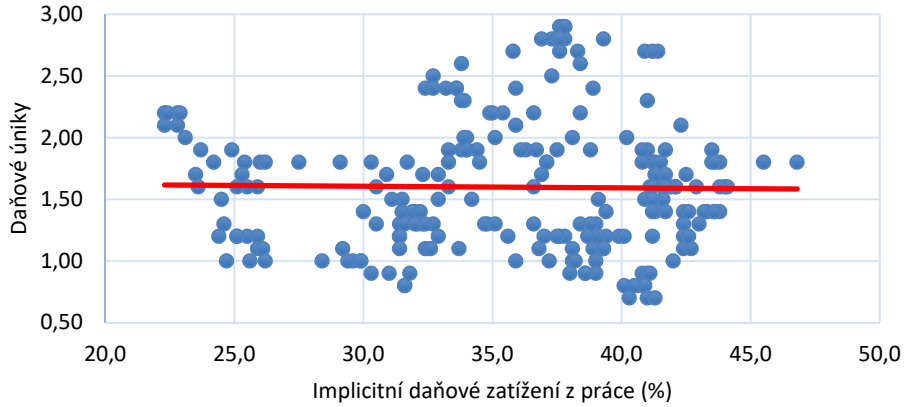
Graf 1: Bodový graf indexu daňového zatížení a daňových úniků



Zdroj: Vlastní zpracování

Čím jsou body blíže lineární křivce, tím je závislost těsnější. Hodnoty v Grafu 1 neleží přímo na přímce, ale je patrný jejich vývoj kolem této přímky. Lineární křivka vykazuje nepatrný růst, čímž se předpokládá pozitivní závislost.

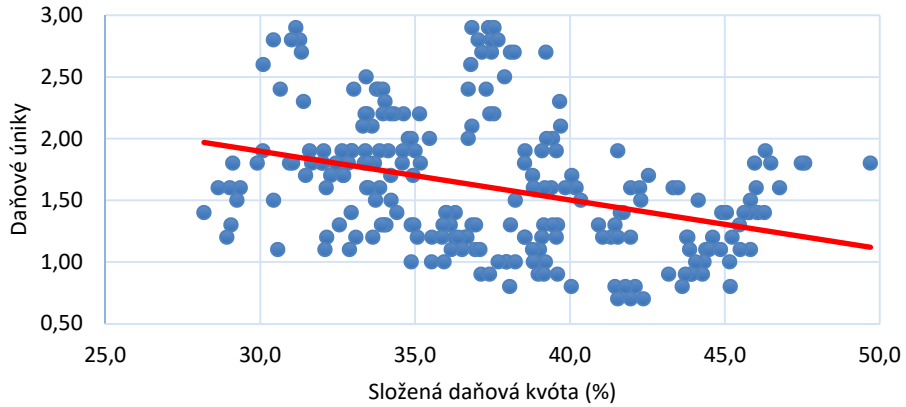
Graf 2: Bodový graf implicitní daňové sazby z práce a daňových úniků



Zdroj: Vlastní zpracování

Stejně jak tomu bylo u předchozího případu, vstupní data v Grafu 2 jsou více vzdálené od lineární přímky, ovšem s tím rozdílem, že se tato přímka jeví klesajícím trendem.

Graf 3: Bodový graf složené daňové kvóty a daňových úniků



Zdroj: Vlastní zpracování

V Grafu 3 v porovnání s předchozími případy se hodnoty složené daňové kvóty a daňových úniků pohybují v blízkém okolí klesající přímky. I když se jedná vždy o ukazatele daňové zátěže, tak se od sebe odlišují především předpokládaným směrem korelační závislosti. Důvodem může být právě zvolená metoda sběru dat a jejich následná úprava. Závislost bude dále ověřena prostřednictvím korelační analýzy. Na základě výpočtu korelačního koeficientu podle vzorce (1) až (3) lze nejen stanovit závislost mezi daňovými úniky a ukazateli daňového zatížení, ale také jejich vzájemnou těsnost. Ověření závislosti bude provedeno pomocí vzorce (5), kde se na základě hodnoty kritického oboru dle vzorce (6) rozhodne o zamítnutí popřípadě nezamítnutí nulové hypotézy podle vzorce (4).

Tabulka 2: Dosažené výsledky daňového zatížení

Proměnná	**Párový koeficient korelace**	**T-test**	**Síla závislosti**
WTI	0,0270	0,4087	Velmi slabá
ITR_L	-0,0149	0,2255	Velmi slabá
TTQ	-0,3536	5,7205	Slabá
Hranice kritického oboru			0,1291

Hladina významnosti	0,05
Počet pozorování	231

Zdroj: Vlastní zpracování

Pozn.: Výsledky t-testu jsou uvedeny v absolutní hodnotě.

Jak je z Tabulky 2 patrné, pro všechny tři ukazatele daňového zatížení je testovací kritérium významnosti v absolutní hodnotě větší než hranice kritického oboru, a proto zamítáme nulovou hypotézu H_0. Můžeme tedy říct, že u všech těchto ukazatelů se potvrdila závislost s daňovými úniky. Na základě hodnoty korelačního koeficientu ve výši 0,0270 byla v případě indexu daňového zatížení prokázána pozitivní závislost s daňovými úniky. Hodnota korelačního koeficientu implicitní daňové sazby z práce a daňových úniků dosahuje velikosti -0,0149, což představuje velmi slabou negativní závislost. Korelační koeficient složené daňové kvóty a daňových úniků je roven -0,3536, což lze považovat za slabou negativní závislost, téměř hraničící se střední sílou závislosti. Na základě komparace dosažených hodnot korelačních koeficientů byla na hladině významnosti 5 % prokázána nejvyšší míra závislosti u ukazatele složené daňové kvóty. Z tohoto vztahu lze posléze vyvodit, že rostoucí daňové zatížení ve formě složené daňové kvóty vede k nižším daňovým únikům a naopak. V porovnání se složenou daňovou kvótou je identifikovaná závislost daňových úniků s ostatními ukazateli daňového zatížení minimální.

4 Diskuse a závěry

Cílem této práce bylo ověřit sílu a intenzitu závislosti mezi vybranými ukazateli daňového zatížení a daňovými úniky pomocí korelační analýzy za účelem porovnání těchto výsledků s možností evaluace zjištěných diferencí.

Prvním zkoumaným vztahem byly daňové úniky a index daňového zatížení, kde koeficient korelace dosáhl pouze výše 0,0270. Ve vztahu daňových úniků a implicitní daňové sazby z práce byl stanoven koeficient korelace ve výši -0,0149. Posledním ukazatelem, který byl do analýzy zahrnut, byl ukazatel složené daňové kvóty. V tomto případě korelační koeficient dosahuje úrovně -0,3536. Hodnoty prvních dvou ukazatelů daňové zátěže vyšly poměrně nízké, což představuje velmi slabou závislost těchto ukazatelů s daňovými úniky. Nejvyšší hodnota korelačního koeficientu byla identifikována u složené daňové kvóty, která tímto prokazuje slabou, avšak jasně prokazatelnou závislost ve vztahu k daňovým únikům. Výše této hodnoty značí negativní závislost, což podporuje stanovisko Fassmanna (2007), který formuloval závěr, že daňové zatížení působí na stínovou ekonomiku inverzním způsobem. Tuto negativní závislost potvrzuje také ukazatel implicitní daňové sazby z práce. Zajímavostí je výsledek korelačního koeficientu indexu daňového zatížení, kde jeho hodnota dosahuje pozitivní závislosti, čímž se odlišuje od zbylých dvou ukazatelů. Tato pozitivní, byť velmi slabá, závislost je tak v souladu s paradigmaty obecné daňové teorie, která předpokládá, že s rostoucím daňovým zatížením poroste také daňový odpor ekonomických subjektů a tím i jejich snaha vyhnout se placení daní, což se projeví v nárůstu daňových úniků (Laffer, 1986), (Schneider a Williams, 2012).

Je zřejmé, že mezi ukazateli daňového zatížení existují značné rozdíly, proto jejich volba v komplexních modelech zkoumání determinace daňových úniků může hrát významnou roli. Z výsledků práce také vyplývá, že závislost mezi ukazateli daňového zatížení a daňovými úniky existuje. Tato závislost je však poměrně slabá, jelikož úspěšnost výběru daní často závisí na mnoha jiných faktorech, což potvrzuje například Richardson (2006). Jedná se například o historický vývoj daného státu, jeho kulturou, zvyky obyvatel a vztahy mezi

občanem a státem. Příkladem mohou být severské státy jako je Norsko, Finsko a Švédsko, kde je aplikováno relativně vysoké daňové zatížení a zároveň zde dosahují velmi vysoké úspěšnosti výběru daní. Tato skutečnost pramení zejména z přesvědčení obyvatel daného státu, že vybrané daně jsou efektivně použity ve formě infrastruktury, školství, zdravotnictví, sociálních služeb, kultury a dalších veřejných statků.

Afilace

Příspěvek byl zpracován na základě finanční podpory z interní grantové agentury Provozně ekonomické fakulty, Mendelovy univerzity v Brně v rámci projektu IGA PEF TP 2016003 Trendy preferencí jednotlivých typů daní ve vztahu k ekonomickému růstu v zemích EU.

Použité zdroje

[1] ALLINGHAM M. a SANDMO A. Income Tax Evasion: *A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics*. Holland: Journal of Public Economics 1, 1972. [online]. Dostupné z: http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf. [přístup 28. července 2016].

[2] ARNOLD, J. *Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries*. Paris: OECD Economics Department, 2008. [online]. Dostupné z: http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=eco/wkp(2008)51. [přístup 11. června 2016]. Working Paper No. 643.

[3] BUEHN A. a SCHNEIDER F. *Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD coun-tries: What do we (not) know?* 2012. [online]. Dostupné z: http://www.econ.jku.at/members/schneider/files/publications/2012/taxevasion_buehn.pdf. [přístup 23. března 2016].

[4] EUROSTAT. Main national accounts tax aggregates. 2016a. [online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/data/database. [přístup 28. dubna 2016].

[5] EUROSTAT. *Implicit tax rates by economic function.* 2016b. [online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/gov_a_tax_itr. [přístup 27. dubna 2016].

[6] EUROPEAN COMMISSION. *The European System of National and Regional Accounts.*
Eurostat, 2010. [online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269-EN.PDF/44cd9d01-bc64-40e5-bd40-d17df0c69334. [přístup 27. července 2016]. ISBN 978-92-79-31242-7.

[7] EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European*. Eusrostat, 2012. [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report.pdf. [přístup 27. dubna 2016]. ISSN 1831-8789.

[8] EVANS, J. D. *Straightforward statistics for the behavioral sciences*. Pacific Grove, CA: Brooks/Cole Publishing, 1996.

[9] FASSMANN, M. *Stínová ekonomika IV: Boj proti stínové ekonomice*. Praha: Sondy, 2007. ISBN 80-86846-18-0.

[10] FREY, B. S., and WECK-HANNEMAN, H. The Hidden Economy as an 'Unobserved' Variable. *European Economic Review*, 1984. Dostupné z: doi:10.1016/0014-2921(84)90020-5. [přístup 4. dubna 2016].

[11] HANOUSEK, J. a PALDA, F. Vývoj daňovych úniků v ČR: Analýza pomocí markovských_řetězců. 2006. [online]. Dostupné z: http://journal.fsv.cuni.cz/storage/1049_s_127_151.pdf. [přístup 24. května 2016]. ISSN 127-151.

[12] HERBÁK, P., HUSTOPECKÝ, J. a MALÁ, I., *Vícerozměrné statistické metody 2*. 2. vyd. Praha: Informatorium, 2005. ISBN 80-7333-036-9.

[13] JOHANSSON, A. HEADY, C. ARNOLD, J. BRYS, B. a VARTIA, L. *Tax and Economic Growth*. 2008. [online]. Dostupné z: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/41000592.pdf. [přístup 30. července 2016]. ISSN: 1815-1973.

[14] KOHOUT, P. a LOUŽEK, M. *Rovná daň*. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 2002. [online]. Dostupné z: http://www.cepin.cz/docs/dokumenty/sbornik17.pdf. [přístup 30. července 2016]. ISBN 80-86547-10-8.

[15] KOTLÁN, I. a Machová, Z. World Tax Index: Methodology and Data. DANUBE: Law and Economics Review, 2013. Dostupné z: http://www.worldtaxindex.com/wti-dataset/. [přístup 5. dubna 2016].

[16] KOTLÁN, I. a Machová, Z. *Vliv zdanění korporací na ekonomický růst: selhání daňové kvóty?* Politická ekonomie, 2012. [online]. Dotupné z: https://www.vse.cz/polek/875. [přístup 10. dubna 2016]. ISSN 0032-3233.

[17] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

[18] LAFFER, A. B. 1986. *The Ellipse: an explanation of the Laffer curve in a two factor model.* New York: Praeger, 1986. ISBN 00-30041-39-2.

[19] MILITKÝ J., MELOUN M. *Korelace, její využití a zneužití*. 2000. [online]. Dostupné z: http://meloun.upce.cz/docs/publication/085.pdf. [přístup 24. srpna 2016]. ISBN 80-86380-02-5.

[20] RENOY, P. IVARSSON, S., GRITSAI, O., a MEIJER, E. *Under dared work in anenlarged union (Ananalysis of underclaredwork: an in-depth study of specific cems)*. 2004. [online]. Dostupné z: <ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=2652&langId=en>. [přístup 21. května 2016].

[21] SCHNEIDER, F. a WILLIAMS, C. C. *The shadow economy.* 2013. [online]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2286334. [přístup 23. března 2016].

[22] ŠIROKÝ J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd.. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

[23] SZAROWSKA, I. Changes in Taxation and Implicit Impact on Economic Growth in the European Union. Brno: Mendelova univerzita, 2011. ISSN 1211-8516.

Analýza výsluhových náležitostí vojáků z povolání – analýza veřejných výdajů

Martin Pop[1]

Abstrakt

Výdaje na obranu jsou zahrnuty v kapitole 307 zákona o státním rozpočtu České republiky. V roce 2015 tyto výdaje činily 43 783 137 234 Kč a tvořily tak 3,59 % výdajů státního rozpočtu. V rámci výsluhových příspěvků bylo v loňském roce vyplaceno 2 418 794 160 Kč. Výdaje vynaložené na výsluhové příspěvky vojáků z povolání tak představují nezanedbatelnou a neoddělitelnou součást veřejných výdajů. Výsluhové náležitosti vojáků z povolání vycházejí ze zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání. Článek za pomoci vybraných statistických metod analyzuje výsluhové příspěvky vojáků z povolání Armády České republiky v období let 1993 až 2015 a nastiňuje další možnosti využití statiky k hlubší analýze zkoumané problematiky. K vyhodnocení získaných dat byl využit statistický program Minitab, verze 17.

Klíčová slova: analýza, vojáci z povolání, statistické metody, výsluhový příspěvek, veřejné výdaje

Abstract

Defense expenditures are included in the chapter 307 of the Act On the state budget of the Czech Republic. In 2015 defense spending amounted to 43,783,137,234 CZK, making up 3.59 % of state budget expenditures. Within retirement contributions 2,418,794,160 CZK were paid last year. Expenditures incurred for the retirement allowances account for a significant and integral part of public spending. Retirement allowances of professional soldiers are based on the Law no. 221/1999 Coll., On professional soldiers. Article analyzes with the help of selected statistical methods the retirement allowances for in the period 1993-2015 and outlines possibilities of statics for deeper analysis of the examined issues. For the statistical evaluation of the obtained data was used statistical software Minitab, version 17.

Keywords: analysis, professional soldiers, statistic methods, retirement contribution, retirement alowences, public spending

JEL klasifikace: J01, M00.

1 Úvod

Výdaje na obranu dle zákona č. 345/2014 Sb., o státním rozpočtu České republiky, na rok 2015 jsou uvedeny v kapitole 307 – Ministerstvo obrany. Finanční prostředky alokované

[1] Ing. Martin Pop, Katedra ekonomie, Fakulta vojenského leadershipu, Univerzita Obrany, Kounicova 65, 662 10 Brno, e-mail: martin.pop@unob.cz

v kapitole 307 v roce 2015 činily 43 783 137 234 Kč a tvořily tak 3,59 % výdajů státního rozpočtu. Z těchto prostředků bylo v rámci výsluhového příspěvku vojáků z povolání vyplaceno 2 418 794 160, což činí 5,52 % výdajů resortu Ministerstva obrany. Výdaje vynaložené na výsluhové příspěvky vojáků z povolání tedy představují nezanedbatelnou a neoddělitelnou součást veřejných výdajů.

Výsluhové náležitosti jako takové vycházejí ze zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání. V části osmé, paragrafu 131 je uvedeno, že stát poskytuje s přihlédnutím k náročnosti služby vojáka, v závislosti na době trvání služebního poměru a důvodech jeho zániku, výsluhové náležitosti, kterými jsou výsluhový příspěvek, odbytné, odchodné a úmrtné. Vzhledem k rozsahu zkoumané problematiky bude článek zaměřen jen na oblast výsluhového příspěvku.

Výsluhový příspěvek je zakotven v paragrafech 132 až 137, kde jsou podrobně definovány vznik nároku na výsluhový příspěvek, potřebná doba služby, růst výše výsluhového příspěvku, jeho výpočet, maximální výše, souběh příspěvku s důchodem a další náležitosti s příspěvkem spojené.

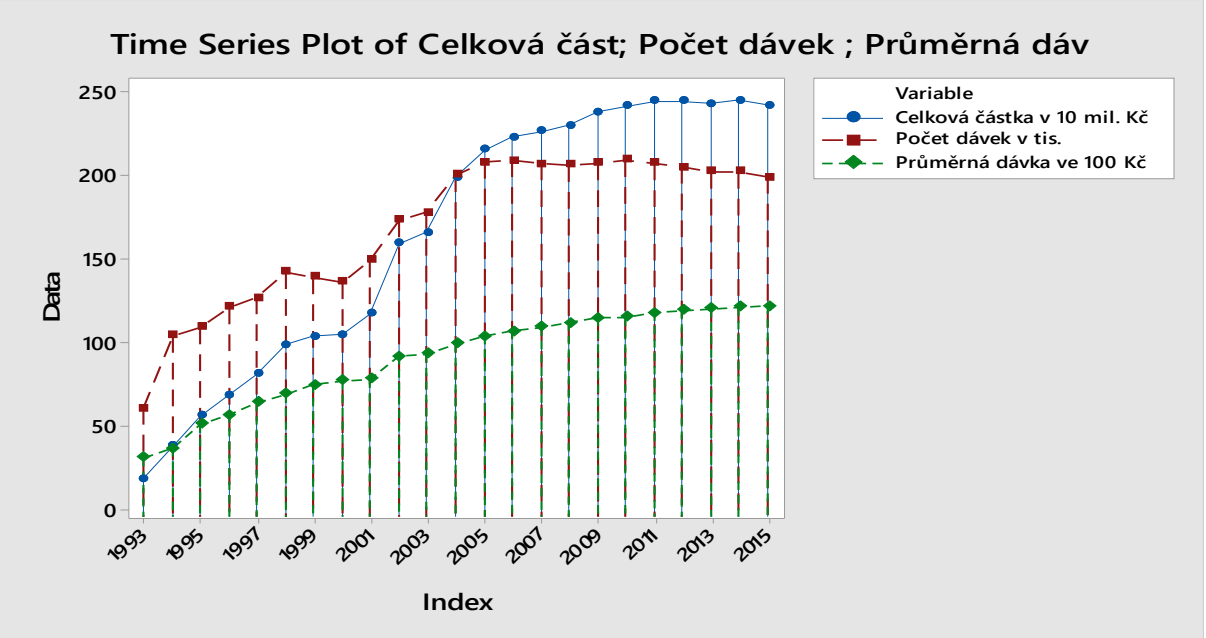
Článek analyzuje výsluhové příspěvky vojáků z povolání Armády České republiky v období let 1993 až 2015. Datová základna obsahuje souhrnné částky vyplacených výsluhových příspěvků od roku 1993 do roku 2015, včetně počtu jednotlivých vyplacených dávek. Ke statistickému vyhodnocení získaných dat byl využit statistický program Minitab, verze 17.

2 Statistické vyhodnocení získaných dat

2.1 Charakteristika datové základny

Datovou základnu a její hlavní charakteristiky přehledně charakterizují obrázky 1 a 2.

Obrázek 3: Grafické znázornění jednotlivých proměnných



Zdroj: vlastní, Minitab

Obrázek 2: Deskriptivní statistika datového souboru

Descriptive Statistics: Výdaje za rok; Počet dávek; Průměrná částka

Variable	Total Count	Mean	SE Mean	TrMean	StDev	Minimum
Výdaje za rok	23	1653352486	164297754	1685208924	787944349	188542000
Počet dávek	23	169605	9161	172900	43934	60830
Průměrná částka	23	9067	591	9203	2837	3099

Variable	Q1	Median	Q3	Maximum
Výdaje za rok	986059987	1985699980	2413705800	2449177771
Počet dávek	136114	198528	206857	209204
Průměrná částka	6929	9925	11538	12184

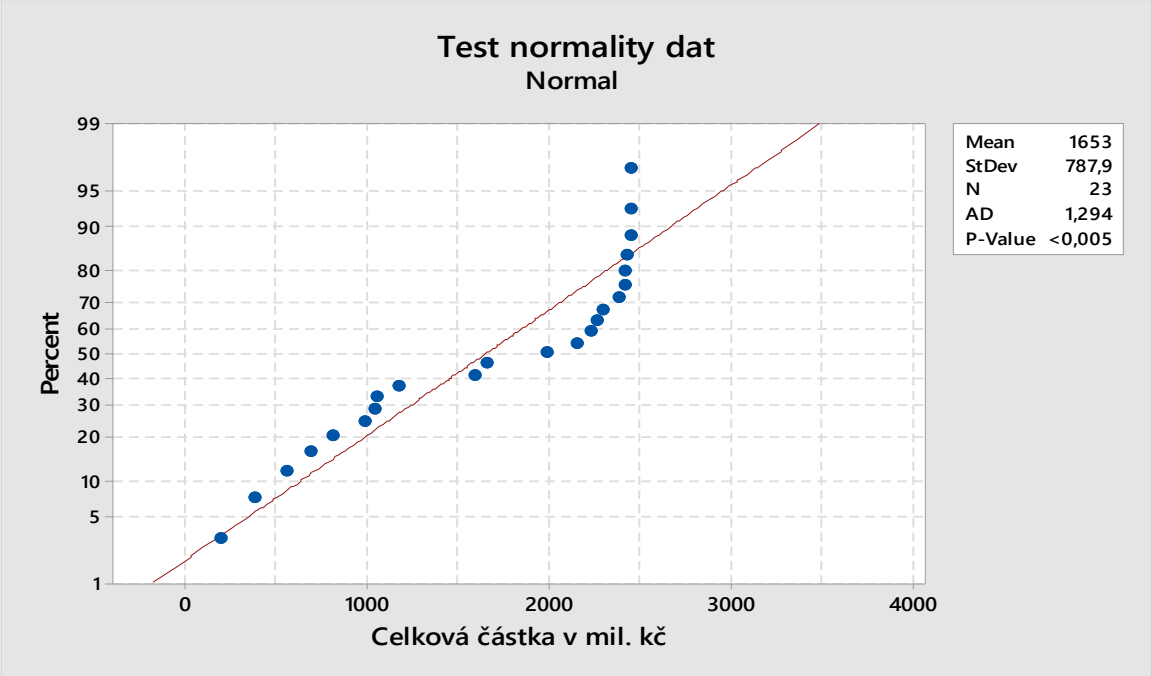
Zdroj: vlastní, Minitab

Obrázek 2 zobrazuje základní hodnoty datového souboru - celkový počet hodnot, střední hodnotu, směrodatnou chybu průměru, oříznutý průměr, směrodatnou odchylku, minimální hodnotu v souboru dat, dolní kvartil, medián, horní kvartil a maximální hodnotu souboru dat.

2.2 Test normality dat

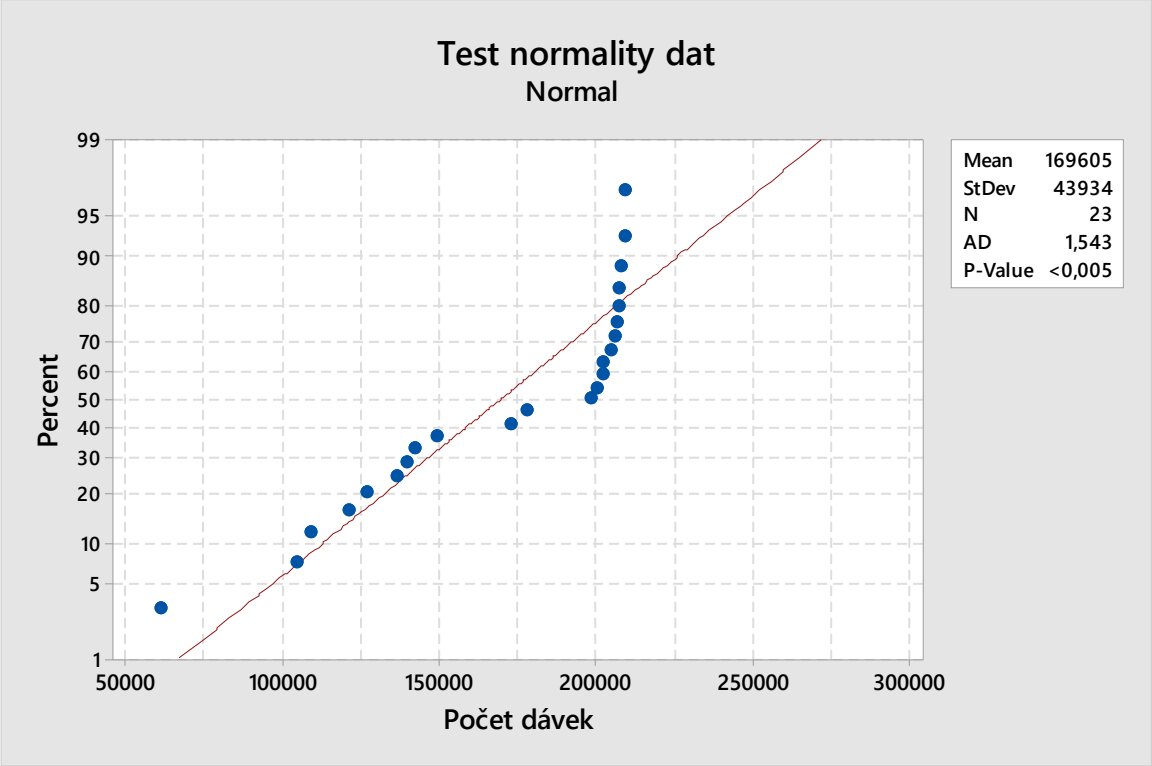
V rámci statistické analýzy dat je důležitou vlastností normálnost rozložení dat. Pro zvýšení přehlednosti byla celková částka uvedena v milionech Kč. Pro potřeby článku byl zvolen Anderson – Darlingův test normality dat. Výsledky tohoto testu zobrazují obrázky 3 a 4.

Obrázek 3: Test normality dat – Výdaje za rok



Zdroj: vlastní, Minitab

Obrázek 4: Test normality dat – Počet dávek



Zdroj: vlastní, Minitab

Křivka prokládající data představuje přímku distribuční funkce normálního rozdělení. Popisky grafů obsahují střední hodnotu, směrodatnou chybu průměru, počet hodnot, hodnotu vzdálenosti jednotlivých bodů od křivky a P hodnotu. Pro posouzení normálnosti rozdělení dat je ale nejpodstatnější P hodnota. Ta je v obou případech menší než 0,05. V tomto případě je zamítnuta nulová hypotéza (normální rozložení dat) a přijímá se alternativní hypotéza (nenormální rozložení dat). Se spolehlivostí větší než 95% tedy lze tvrdit, že ani celkové hodnoty výsluh a ani jejich počet nemají normální rozdělení. Stejného výsledku bylo dosaženo i při použití Ryan – Joinerova a Kolmogorov – Smirnovova testu normality dat.

Vzhledem k nenormálnímu rozdělení dat v rámci analýzy výsluhových náležitostí nelze využít parametrických testů. Autor přechází k určení korelačních koeficientů u jednotlivých proměnných

2.3 Korelace – korelační koeficienty

Lineární závislost dvou proměnných lze postihnout jejich vynesením do grafu. Přímku lze představit jako vyjádření lineárního vztahu a z odchylek bodů od přímky pak odhadnout míru tohoto vztahu. Korelační koeficient (r) dosahuje hodnot od -1 do 1, kdy hodnota -1 představuje dokonalý záporný lineární vztah, hodnota 0 značí nepřítomnost lineárního vztahu a hodnota 1 znamená dokonalý kladný lineární vztah. Dále pro korelační koeficient platí, že je nezávislý na jednotkách původních proměnných a při změně pořadí proměnných se jeho výše nemění. Vzhledem k rozložení dat autor nevyužil Pearsonův, ale Spearmanův test korelace. Výsledky testu zobrazuje obrázek 5.

Obrázek 5: Spearmanův test korelace

Spearman Rho: Výdaje za rok; Rok

```
Spearman rho for Výdaje za rok and Rok = 0,986
P-Value = 0,000
```

Spearman Rho: Počet dávek; Rok

```
Spearman rho for Počet dávek and Rok = 0,795
P-Value = 0,000
```

Spearman Rho: Výdaje za rok; Počet dávek

```
Spearman rho for Výdaje za rok and Počet dávek = 0,822
P-Value = 0,000
```

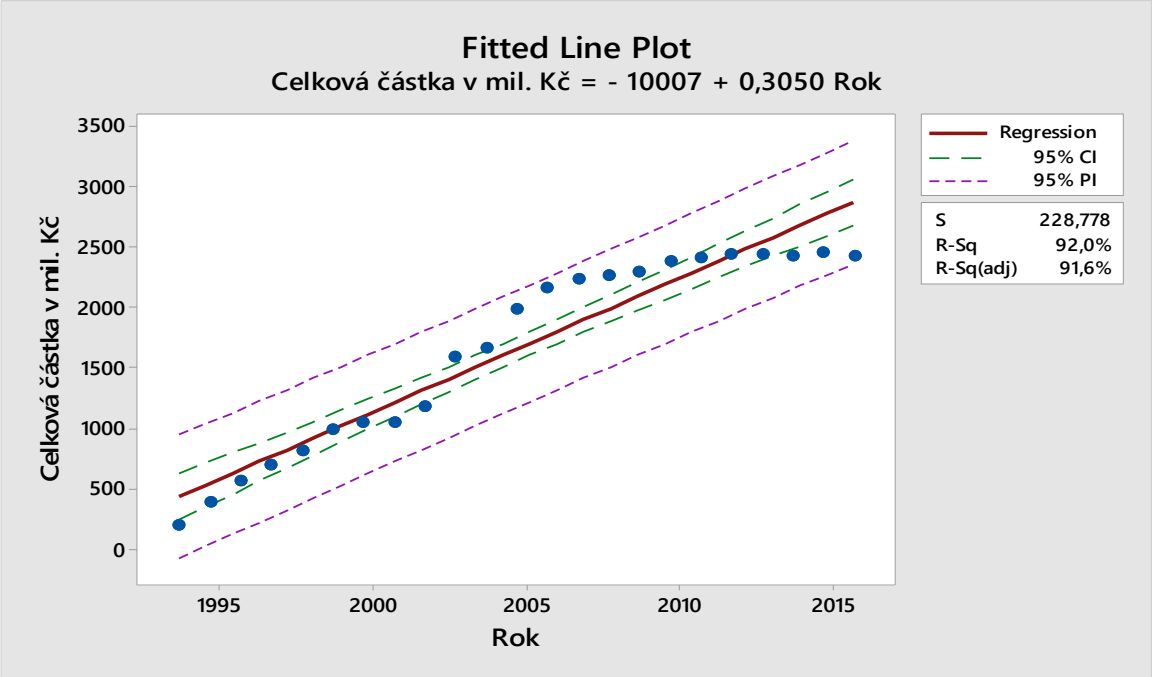
Zdroj: vlastní, Minitab

Spearmenův test korelace vychází z pořadové korelace a testuje monotónní závislost. Hodnoty u sledovaných proměnných dosahují vysokých kladných hodnot. Korelační koeficient Výdajů a Roku činí 0,986, což značí téměř dokonalý kladný vztah. P-hodnoty u všech koeficientů jsou nulové, a proto lze konstatovat statistickou významnost závislosti veličin.

2.4 Regresní analýza dat

Pro zvýšení názornosti autor použil lineární, kvadratický a kubický regresní model. Obrázek 6 znázorňuje lineární regresní model. Na obrázku je zobrazena regresní funkce a dva intervaly. Interval CI (Confidence Interval), takzvaný interval spolehlivosti, vypovídá o chování střední hodnoty a o umístění modelu s pravděpodobností 95%. Druhý interval – PI (Prediction Interval) predikuje možné výkyvy jedné hodnoty měření, opět s 95% pravděpodobností spolehlivosti. Z obrázku je zřejmé, že interval predikce je mnohem širší z důvodu variability dat.

Obrázek 6: Lineární regresní model



Regression Analysis: Celková částka v mil. Kč versus Rok

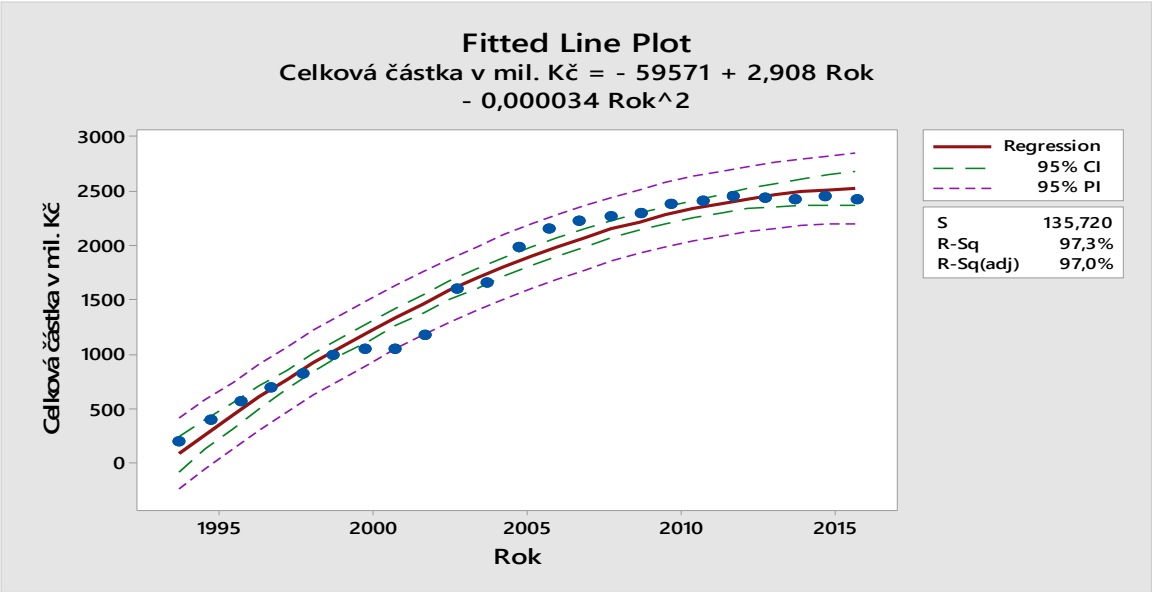
```
The regression equation is
Celková částka v mil. Kč = - 10007 + 0,3050 Rok

S = 228,778   R-Sq = 92,0%   R-Sq(adj) = 91,6%

Analysis of Variance
Source      DF        SS        MS       F      P
Regression   1  12559709  12559709  239,97  0,000
Error       21   1099130     52340
Total       22  13658839
```

Zdroj: vlastní, Minitab

Lineární regresní model popisuje 92% variability závisle proměnné. Hodnota P je rovna nule, lze tedy konstatovat, že regresní model je statisticky významný.

Obrázek 7 zobrazuje kvadratický regresní model funkce celkových ročních výdajů v milionech Kč. Ve srovnání s modelem lineárním je zajímavé, že se změnou modelu došlo ke zvýšení koeficientu determinace (R-Sq) a model tedy popisuje větší procentní část jednotlivých dat. Stejně tak došlo i ke snížení hodnoty směrodatné odchylky reziduí (S).

Obrázek 7: Kvadratický regresní model



Polynomial Regression Analysis: Celková částka v mil. Kč versus Rok

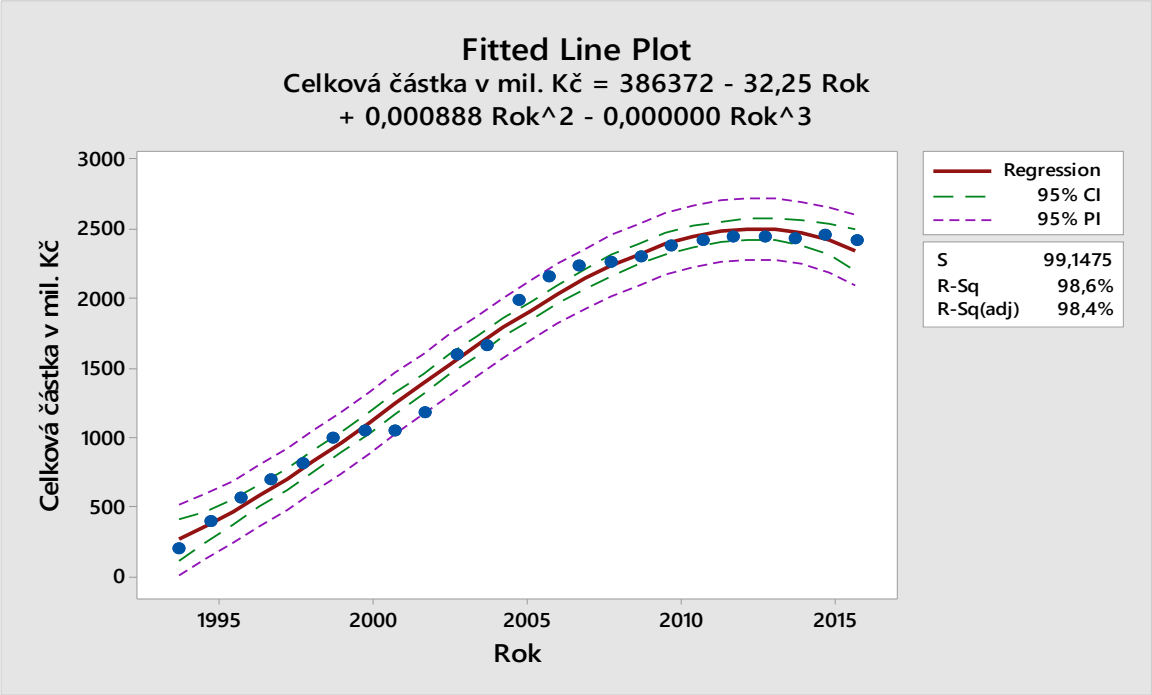
```
The regression equation is
Celková částka v mil. Kč = - 59571 + 2,908 Rok - 0,000034 Rok^2

S = 135,720   R-Sq = 97,3%   R-Sq(adj) = 97,0%

Analysis of Variance
Source      DF        SS       MS       F      P
Regression   2  13290440  6645220  360,76  0,000
Error       20    368398    18420
Total       22  13658839

Sequential Analysis of Variance
Source     DF        SS       F      P
Linear      1  12559709  239,97  0,000
Quadratic   1    730731   39,67  0,000
```

Zdroj: vlastní, Minitab

Kvadratický regresní model popisuje 97,3% variability závisle proměnné. Hodnota P je rovna nule, lze tedy konstatovat, že regresní model je statisticky významný.

Kubický regresní model je znázorněn obrázkem 8. Oproti lineárnímu a kvadratickému modelu kubický regresní model ještě lépe vykresluje data, navíc se opět zúžil interval predikce i spolehlivosti.

Obrázek 8: Kubický regresní model



Polynomial Regression Analysis: Celková částka v mil. Kč versus Rok

```
The regression equation is
Celková částka v mil. Kč = 386372 - 32,25 Rok + 0,000888 Rok^2 - 0,000000 Rok^3

S = 99,1475   R-Sq = 98,6%   R-Sq(adj) = 98,4%

Analysis of Variance
Source       DF        SS       MS       F      P
Regression    3  13472064  4490688  456,82  0,000
Error        19    186774     9830
Total        22  13658839

Sequential Analysis of Variance
Source      DF        SS       F      P
Linear       1  12559709  239,97  0,000
Quadratic    1    730731   39,67  0,000
Cubic        1    181624   18,48  0,000
```

Zdroj: vlastní, Minitab

Kubický regresní model popisuje 98,6 % variability závisle proměnné. Hodnota P je rovna nule, lze tedy konstatovat, že regresní model je statisticky významný. Obecně lze říci, že kubický regresní model nejlépe vystihuje analyzovaná data.

3 Výsledky

Článek za pomoci vybraných statistických metod analyzuje výsluhové příspěvky vojáků z povolání Armády České republiky v období let 1993 až 2015. K analýze dat byl využit softwarový nástroj Minitab, verze 17. Analyzována byla normálnost rozdělení dat u jednotlivých časových řad, korelační koeficienty jednotlivých proměnných a byla provedena regresní analýza dat s vyhodnocením nejvhodnějšího regresního modelu. U všech jednotlivých modelů byla prokázána jejich statistická významnost. Všechny analýzy byly prováděny na hladině významnosti 95%.

4 Diskuse a závěry

Autor se v rámci své disertační práce zabývá problematikou výsluhových náležitostí profesionálních vojáků z povolání Armády České republiky. Spolupracuje se zaměstnanci Ministerstva obrany, publikuje v časopisech a sbornících z národních a mezinárodních konferencí. Je spoluautorem komentáře k zákonu o vojácích z povolání.

Za pomoci elementární statistické analýzy dat bylo prokázáno nenormální rozdělení dat a prokázána vzájemná závislost jednotlivých proměnných. Dále byly názorně zobrazeny jednotlivé regresní modely a byl doporučen nejvhodnější regresní model.Grafické znázornění analyzované datové základny zřetelně zobrazuje nelineární průběh vývoje dat a některé lokální extrémy.

Provedená analýza se tak stává možným východiskem pro další zkoumání dané problematiky. Autor považuje za vhodné, provést hlubší analýzu dat a vysvětlit příčiny vzniku konkrétních výkyvů ve vývoji vyplácených prostředků. Regresní analýza také umožňuje predikovat možný budoucí vývoj sledovaných veličin.

Afilace

Systém sociálního zabezpečení jako nástroj motivace a stabilizace zaměstnanců Ministerstva obrany České republiky. SYSOZA (SV14-FEM-K102-03-POP).

Použité zdroje

[1] Zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Zákon č. 345/2014 Sb., o státním rozpočtu České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

[3] SKORUŠA, L. a kol. Zákon o vojácích z povolání – komentář (v tisku)

Problematické aspekty solárního odvodu

Hana Skalická[1]

Abstrakt

Solární elektrárny, které byly uvedeny do provozu v letech 2009 – 2010, byly s účinností od 1. 1. 2011 zatíženy tzv. solárním odvodem, jehož sazba do 31. 12. 2013 činila 26%. Zavedení tohoto odvodu bylo učiněno retroaktivně (avšak nikoli pravou, ale „pouze“ nepravou retroaktivitou) a bylo jím prakticky znemožněno dosažení patnáctileté návratnosti investice do solárních panelů, kterou stát majitelům solárních elektráren garantoval v zákoně o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie. Proti zavedení solárního odvodu byla podána ústavní stížnost skupinou senátorů a rovněž mnohé solární elektrárny proti této právní úpravě začaly brojit různými prostředky jak v daňovém řízení, tak v následném soudním přezkumu. Vesměs bezúspěšně. Mají ještě šanci domoci se svých práv?

Klíčová slova: solární odvod, retroaktivita, protiústavnost, daňové řízení, soudní řízení

Abstract

Solar power stations, which were put into operation in years 2009 – 2010, were burdened by so called solar tax with effect from 1 January 2011. The rate of this solar tax was 26% with effect to 31 December 2013. The introduction of this tax was made retroactively (but not by real retroactivity, but „only“ by unreal retroactivity). Due to solar tax, it was impossible to reach fifteen year return of investment in solar panels, which was on the other hand guaranteed by the state to the owners of solar power stations in the Act on support of promotion of electricity from renewable energy sources. Against introduction of solar tax was submitted constitutional complaint by the group of senators. Also many solar power stations brought against it by different means of proceedings on their own. Mostly unsuccessfully. Do they still have a chance to retrieve their rights?

Keywords: solar tax, retroactivity, unconstitutionality, tax proceedings, court proceedings

JEL klasifikace: K 34, K40, H26, H29

1 Úvod

Prostřednictvím zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen: „zákon o OZE“), který nabyl platnosti dne 5. 5. 2005 a účinnosti dne 1. 8. 2005, byla do českého právního řádu implementována Směrnice Evropského parlamentu a Rady 77/2001/ES ze dne 27. září 2001 o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou. Účelem této směrnice je vytvořit právní podmínky pro podporu využívání obnovitelných zdrojů, podobně jako účelem zákona o OZE (viz § 1 odst. 2) je: *„v zájmu ochrany klimatu a ochrany životního*

[1] JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D. BA, Katedra financí a účetnictví, ŠKODA AUTO Vysoká škola o.p.s., Na Karmeli 1457, 293 01 Mladá Boleslav, e-mail: hana.skalicka@savs.cz

prostředí a) podpořit využití obnovitelných zdrojů energie, b) zajistit trvalé zvyšování podílu obnovitelných zdrojů na spotřebě primárních energetických zdrojů, c) přispět k šetrnému využívání přírodních zdrojů a k trvale udržitelnému rozvoji společnosti, d) vytvořit podmínky pro naplnění indikativního cíle podílu elektřiny z obnovitelných zdrojů na hrubé spotřebě elektřiny v České republice ve výši 8 % k roku 2010 a vytvořit podmínky pro další zvyšování tohoto podílu po roce 2010.“

V souladu se zákonem o OZE podpora výrobců elektřiny z obnovitelných zdrojů spočívala v tom, že měli přednostní právo připojení výrobny do elektrizační soustavy i přednostní právo dopravy elektřiny s tím, že ohledně cenové podpory si výrobce mohl volit buď výkup za výkupní ceny nebo tzv. zelené bonusy. Zákon rovněž garantoval dobu návratnosti investice (§ 6 odst. 1 písm. b) zákona o OZE), u nově instalovaných výroben se výkupní ceny mohou snížit maximálně o 5 % proti předchozímu roku, pro stávající výrobny je zaručeno zvyšování výkupních cen v návaznosti na inflaci.

S účinností od 1. 1. 2011 byl zákon o OZE novelizován tak, že v kontextu dříve přijatých novel (tj. novel provedených zákony č. 137/2010 Sb. a 330/2010 Sb.) byla podpora výrobců elektřiny z obnovitelných zdrojů nejen výrazně oslabena, ale některé z nich přivedla na samou hranici ekonomické existence. Konkrétně se jedná o čl. I bod 2 zákona č. 402/2010 Sb., kterým byla do zákona č. 180/2005 Sb. včleněna hlava č. III s názvem: „Odvod z elektřiny ze slunečního záření“. Tato změna byla schválena dne 14. 12. 2010, platnosti nabyla dne 28. 12. 2010 a účinnosti nabyla dne 1. 1. 2011.

V souladu s § 7a zákona o OZE byla předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Sazba odvodu ze základu odvodu činila v případě hrazení formou výkupní ceny 26 % a v případě hrazení formou zeleného bonusu 28 %. Základem odvodu byla částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu na elektřinu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období. Odvod se tedy nevztahoval na elektřinu vyrobenou ze slunečního záření v zařízení uvedeném do provozu do 31. prosince 2008 a po 1. lednu 2011. Zákon o OZE tedy na jedné straně zachovával původní zákonné garance výkupní ceny (viz Hlava II Zákona o OZE), avšak současně garantovanou cenu snižoval o výši odvodu (viz Hlava III Zákona o OZE).

Ačkoli zákon č. 180/2005 Sb. byl s účinností od 1. 1. 2013 zrušen a nahrazen předpisem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, kritérium patnáctileté doby návratnosti investice, které bylo obsaženo v § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. je nyní obsaženo v § 12 zákona č. 165/2012 Sb., podobně jako samotná úprava odvodu v § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb. odpovídá právní úpravě v § 7a zákona č. 180/2005 Sb. Od 1. 1. 2014 byla sazba odvodu pro elektrárny uvedené do provozu v roce 2010 snížena na 10% ze základu odvodu v případě hrazení formou výkupní ceny, a na 11% v případě hrazení formou zeleného bonusu.

Na základě podpory výroby energie z obnovitelných zdrojů, která byla zakotvena v českém právním řádu zákonem o OZE, došlo k prudkému rozvoji podnikání v této oblasti. Mnozí podnikatelé tuto investici financovali prostřednictvím bankovních úvěrů. Výše splátek byla stanovena právě s ohledem na podporu zakotvenou v zákoně o OZE, která vycházela z původních podmínek – tedy bez zatížení příjmů podnikatelů odvody, a bez zrušení osvobození od daně z příjmů po dobu pěti let a rovněž garantovanou délkou podpory. Po změně zákona a tedy po výrazném snížení podpory někteří podnikatelé nemají finanční prostředky na splácení dohodnutých splátek či je splácejí s velkými obtížemi a čelí tlaku bank na změny úvěrových smluv. Fotovoltaika je navíc závislá na míře slunečního svitu. Pokud by

v následujících letech slunce svítilo méně, mohly by vysoké splátky úvěrů dohodnuté podle podmínek stanovených v zákoně v době sjednávání úvěrové smlouvy přivést menší solární elektrárny až na hranici existence. Mohou se fotovoltaici ještě domoci vrácení daně, která jim byla plátci odvodu z jejich faktur sražena? Cílem tohoto příspěvku je zhodnotit právní úpravu solárního odvodu, posoudit její soulad s ústavním pořádkem ČR, zanalyzovat dostupnou judikaturu k tématu, nalézt možnosti obrany dotčených subjektů proti této právní úpravě a posoudit, zda-li tito mají ještě šanci docílit vrácení daně či nikoli.

2 Rozpor právní úpravy solárního odvodu s ústavním pořádkem

Jak bylo uvedeno v úvodu tohoto příspěvku, zákon o OZE na jedné straně zachovává původní zákonné garance výkupní ceny (viz Hlava II Zákona o OZE), avšak současně garantovanou cenu snižuje o výši odvodu (viz Hlava III Zákona o OZE). Zde lze shledat analogii s podporou stavebního spoření, kdy stát na jedné straně garantoval spořitelům státní příspěvek v určité výši, na druhou stranu novelou zákona o daních z příjmů na tento státní příspěvek uvalil 50 % daň. Zavedení zdanění příspěvku na stavební spoření daní z příjmů zrušil Ústavní soud z důvodu protiústavnosti, a to nálezem ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10. Autorka se domnívá, že závěry z tohoto nálezu lze vztáhnout i na případ odvodu elektřiny ze slunečního záření, neboť i zde došlo k zásahu do systému podpory obnovitelných zdrojů za situace, kdy investoři do fotovoltaických elektráren vstupovali na trh před zavedením tohoto odvodu a měli legitimní očekávání a důvěru v právní řád České republiky, že systém podpory obnovitelných zdrojů nebude retroaktivně měněn, neboli že na příjmy z elektřiny ze slunečního záření nebude retroaktivně uvalován zmíněný odvod.

Retroaktivitou se rozumí zpětná účinnost právních norem. Jinými slovy, zda-li je možno posoudit právní skutečnosti či právní vztahy, které se uskutečnily dříve než právní norma nabyla účinnosti, podle této normy, neboli zda-li nová právní norma může změnit právní následky, které podle práva nastaly přede dnem její účinnosti. Pokud by se tak stalo, jednalo by se o tzv. retroaktivitu pravou, která je v zásadě nepřípustná, jak ostatně uvádí i Ústavní soud v nálezu sp. zn. 53/10 ze dne 19. 4. 2011, bod 145: *„Ústava neobsahuje explicitní zákaz retroaktivity právních norem pro všechny oblasti práva, ten však vyplývá ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, k jehož znakům patří i princip právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo“.*

Od pravé retroaktivity je nutno odlišovat retroaktivitu nepravou, která obecně přípustná je, jelikož nepravá zpětná účinnost vyjadřuje, že: *„platnost právních skutečností, vznik právních vztahů a jejich následky, k nimž došlo před účinností nového zákona, se posoudí podle práva dřívějšího, ale – trvá-li dříve vzniklý právní vztah i nadále – posoudí se ode dne účinnosti zákona nového podle zákona nového a podle tohoto se zákona se posoudí i právní následky dotčeného právního vztahu, vzniklé po účinnosti nového zákona.“*[2]

Vzhledem k tomu, že Čl. I bod 2 zákona č. 402/2010 Sb. (posuzovaná právní úprava) se aplikuje na dříve vzniklé právní vztahy, avšak nikoli do minulosti, ale do budoucna, jedná se o tzv. nepravou retroaktivitu. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že posuzovaná právní úprava nabyla platnosti pouhé 3 dny před začátkem kalendářního roku 2011, tedy pouhé 3 dny před začátkem období, za něž se měl aplikovat odvod z elektřiny ze slunečního záření.

[2] Blíže viz Knapp, V.: Teorie práva, C.H. Beck 1995, str. 208.

K přípustnosti nepravé retroaktivity v oblasti daňového zákonodárství se vyjádřilo plénum Ústavního soudu rovněž v nálezu ze dne 12. 07. 2011, sp.zn. Pl.ÚS 9/08, který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů pod číslem 236/2011 Sb., bod 15, cit.:

„Zatímco pravá retroaktivita právní normy je přípustná pouze výjimečně, v případě retroaktivity nepravé je naopak zastáván judikaturou i teorií názor, že její použití (zejména v oblasti daňového práva) zásadně přípustné je, kdežto pouze ve zvláštních výjimečných případech naopak přípustná není. Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměřování „zklamané" důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti [srov. podrobněji nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (vyhlášen pod č. 119/2011 Sb.), body 144–149]."

Ve výše uvedeném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/08 Ústavní soud posuzoval případ, kdy k novele zákona o daních z příjmů bylo přijato přechodné ustanovení, na jehož základě došlo k aplikaci novely zákona o daních z příjmů, která nabyla účinnosti 1. 9. 2002, již pro zdaňovací období 2002, tedy zpětně. V důsledku toho účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nemohly použít způsob ocenění akcií reálnou hodnotou, neboť musely vycházet z pořizovací ceny akcie. V případě prodeje akcií pod cenou nemohla být faktická ztráta z prodeje uznána jako daňová ztráta. Přechod z jednoduchého na podvojné účetnictví byl možný pouze k prvnímu dni účetního období. Tedy účetní jednotka účtující v jednoduchém účetnictví neměla možnost reagovat na nečekanou změnu zákona o daních z příjmů, což se promítlo nejen do bilance hospodaření účetní jednotky, ale i do dalších platebních povinností této jednotky.

V bodech 13 a 16 výše uvedeného nálezu sp.zn. Pl.ÚS 9/08 Ústavní soud právní úpravu zhodnotil i jako diskriminační, cit.: *„V nyní předložené věci však Ústavní soud shledává, že takové důvody pro výjimečný závěr o ústavní nepřípustnosti nepravé retroaktivity jsou dány. Přistupují k ní totiž závěry o diskriminačním charakteru napadené úpravy, které by samy o sobě dostačovaly k závěru o nutnosti zrušit napadené ustanovení. V projednávané věci totiž zákonodárce nedoložil, že zde existovaly závažné důvody, proč stanovil, že jako daňovou ztrátu mohou prodej akcií se ztrátou uplatňovat za blíže stanovených podmínek pouze účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví. … Přitom nutno zdůraznit, že stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví."*

Podle názoru autorky lze obdobný závěr učinit i v případě odvodu z energie ze slunečního záření, neboť tento je uvalen pouze na zařízení uvedená do provozu od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010, tedy nikoli na zařízení uvedená do provozu mimo tento časový úsek. Vlastníci fotovoltaických elektráren uvedených do provozu v roce 2009 či 2010 nemohli při svém rozhodnutí ohledně investic do zařízení na výrobu energie ze slunečního záření předpokládat, že stát omezí podporu, jež byla zakotvena v zákoně č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, což má samozřejmě vliv na hospodaření vlastníků fotovoltaických elektráren a jejich ekonomickou stránku.

Ohledně posouzení přípustnosti retroaktivity lze rovněž odkázat i na starší nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, z něhož však samotný Ústavní soud cituje ve výše uvedených nálezech ohledně přípustnosti retroaktivity. Pokud jde o nález Pl. ÚS 53/10, lze ohledně ústavních principů zákazu retroaktivity a právní jistoty a řešení kolize platnosti staré a nové úpravy odkázat zejména na body 144 – 149 odůvodnění nálezu.

Autorka se dále domnívá, že výše uvedená změna zákona o OZE, zejména zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je v rozporu i s principem předvídatelnosti práva, k němuž se několikrát vyjádřil i Ústavní soud ČR. V nálezu sp. zn. I. ÚS 420/09 je uvedeno: *„I dnes se princip právního státu váže na formální charakteristiky, které právní pravidla v daném právním systému musí vykazovat, aby je jednotlivci mohli vzít v potaz při určování svého budoucího jednání. … Podle názoru Ústavního soudu mezi základní principy právního státu patří princip předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti. Princip předvídatelnosti práva jakožto důležitý atribut právního státu podstatným způsobem souvisí s principem právní jistoty a je nezbytným předpokladem obecné důvěry občanů v právo.“* Dále v nálezu sp. zn. ÚS 2048/09 je uvedeno: *„Každá právní úprava proto musí vyjadřovat respekt k obecným zásadám právním (principům), jako je důvěra v právo, právní jistota a předvídatelnost právních aktů, které strukturují právní řád demokratického právního státu, resp. jsou z něj odvoditelné.“*

Pokud jde o legitimní očekávání, lze zmínit i nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 167/05: *„Pojem „majetek“ může zahrnovat jak existující majetek, tak majetkové hodnoty, včetně pohledávek, na jejichž základě stěžovatel může tvrdit, že na jejich splnění má přinejmenším legitimní očekávání. … Ústavní soud konstatuje, že princip ochrany legitimního očekávání je pevně svázán s principy právního státu a plyne tedy z čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Ústavní soud považuje za vhodné připomenout, že sociální filosofie došla k závěru, že jsou-li nejisté hranice legitimních očekávání založených na zákonu, je nejistá i svoboda – srov. např. Rawls, J., Teorie spravedlnosti, Praha, Victoria Publishing, 1995, str. 145). Ochrana legitimního očekávání je integrální součástí vlády práva.“*

V neposlední řadě jsou podnikatelé v oboru energeticky z obnovitelných zdrojů dotčeni i zrušením osvobození od daně z příjmů (§ 4 odst. 1 písm. e) a § 19 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, které bylo zrušeno zákonem č. 346/2010 Sb. a znělo následovně: *„příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na výrobu biologicky degradovatelných látek stanovených zvláštním předpisem, zařízení na využití geotermální energie (dále jen "zařízení"), a to v kalendářním roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech.“*). Osvobození bylo možno uplatnit naposledy za zdaňovací období počínající v roce 2010.

3 Posouzení věci v daňovém a soudním řízení v ČR

3.1 Možnosti obrany fotovoltaiků v ČR

Myšlenkou snad každého fotovoltaika ihned po zavedení odvodu ze solární energie bylo podat ústavní stížnost a požadovat zrušení tohoto odvodu. V souladu s § 75 zákona o Ústavním soudu ČR je však ústavní stížnost nepřípustná, jestliže stěžovatel nevyčerpal všechny procesní prostředky, které mu zákon k ochraně jeho práva poskytuje – tj. řádné i mimořádné opravné prostředky s výjimkou obnovy řízení, a jiný procesní prostředek k ochraně práva, s jehož uplatněním je spojeno zahájení soudního, správního nebo jiného právního řízení.

Ústavní soud na druhou stranu neodmítne přijetí ústavní stížnosti, i když není splněna podmínka vyčerpání všech procesních prostředků k ochraně práva, jestliže stížnost svým významem podstatně přesahuje vlastní zájmy stěžovatele a byla podána do jednoho roku ode dne, kdy ke skutečnosti, která je předmětem ústavní stížnosti, došlo. Vzhledem k tomu, že

zavedení solárního odvodu se týkalo všech elektráren, které byly uvedeny do provozu v letech 2009 a 2010, mohla by být tato podmínka splněna. Nicméně vzhledem k tomu, že ústavní stížnost proti zavedení solárního odvodu byla podána skupinou senátorů, byly ústavní stížnosti jednotlivých fotovoltaiků odmítány z důvodu překážky litispendence. Proto se fotovoltaici vydali převážně cestou uplatňování všech procesních prostředků ochrany, které jim zákon dává, aby následně mohli podat ústavní stížnost ve svém individuálním případě.

Představme si tedy solární elektrárnu, která dodává elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje do elektrizační soustavy. Za tyto dodávky vystavuje plátci v souladu se smlouvami faktury, které však nejsou hrazeny v plné výši, ale snížené o výši solárního odvodu, neboť tento je srážen plátcem daně při výplatě částky za elektrickou energii a plátcem odváděn státu. Fotovoltaik tedy nedostává žádný platební výměr a nemůže se tedy proti němu ani odvolávat, avšak má následující možnosti obrany.

V daňovém řízení může nejprve požádat plátce daně o vysvětlení v souladu s § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen: „daňový řád“). Plátce daně je povinen podat poplatníkovi písemné vysvětlení do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit a současně podat následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování správci daně. Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce daně, může podat stížnost na postup plátce daně správci daně, který je tomuto plátci daně místně příslušný, a to do 30 dnů ode dne, kdy poplatník obdržel od plátce daně vysvětlení. Finanční úřad rozhodne o stížnosti a proti tomuto rozhodnutí je možno se v zákonné lhůtě odvolat. Tím možnosti obrany v daňovém řízení končí.

Je však možno následně podat správní žalobu v souladu s § 65 a násl. soudního řádu správního a v ní požadovat zrušení výše uvedených rozhodnutí finančního úřadu a Odvolacího finančního ředitelství. V případě neúspěchu se žalobou je možno dále využít institut kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu. Až poté přichází na řadu případná ústavní stížnost k Ústavnímu soudu, příp. následně další kroky na poli evropském – zejména stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva do Štrasburku.

Zahraniční majitelé solárních elektráren by ještě mohli vyvolat mezinárodní arbitráže na základě dohod o ochraně investic. Tato možnost však nepřipadá v úvahu u českých majitelů solárních elektráren, tedy tato přesahuje rámec tohoto příspěvku, a tudíž zde není analyzována.

3.2 Posouzení případu v rámci daňového řízení

Fotovoltaici tedy požádali plátce daně v souladu s § 237 odst. 1 daňového řádu o vysvětlení. Plátci se v odpovědích na tato vysvětlení ohledně provedené srážky odvolávali na hlavu III zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o OZE“). Plátci dále uváděli, že na základě § 7g odst. 1 zákona o OZE byli povinni srazit odvod ze základu odvodu elektřiny ze slunečního záření, což také učinili. Plátci rovněž uvádí, že nezpochybňují a respektují výši ceny podpory pro elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje stěžovatelů stanovenou příslušným Cenovým rozhodnutím ERÚ. A dodávají, že není možné po nich spravedlivě požadovat, aby porušovali povinnosti stanovené právními předpisy, a to bez ohledu na názor stěžovatelů na protiústavnost příslušné právní úpravy.

Dalším krokem bylo tedy podání stížnosti na postup plátce ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu. Tyto stížnosti byly správci daně zamítány s odůvodněním, že plátci postupovali zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou zakotvenou v zákoně o OZE a v daňovém řádu, aniž by svým jednáním porušili jakékoli právní předpisy, jimiž byli přímo ze zákona vázáni.

Fotovoltaikům tedy nezbylo, než proti výše uvedeným rozhodnutím finančního úřadu o stížnostech podat odvolání. Odvolání byla zamítnuta, přičemž argumentace Odvolacího finančního ředitelství (resp. před 1. 1. 2013 finančních ředitelství) byla, že odvolatelem napadanou neústavnost jim nepřísluší posuzovat, neboť toto je v kompetenci Ústavního soudu ČR. Správci daně v této věci - podané stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu přísluší ověřovat, zda plátce daně srazil daň ve správné výši, nikoliv zda právní úprava (novela zákona o OZE), dle které je od 1. 1. 2011 daň srážena, je v souladu s ústavním pořádkem. Novela zákona o OZE prošla legislativním procesem, je platným právním aktem a odvolacímu orgánu ani správci daně, potažmo plátci daně není dána jiná možnost, než se tímto zákonným ustanovením řídit. Nedošlo tak k protiprávnímu jednání ze strany plátce daně. Správce daně je při svém rozhodování vázán zásadou zákonnosti, kterou upravuje ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že správce daně postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy a svou pravomoc uplatňuje pouze k účelům, k nimž mu byla na základě zákona svěřena a při svém rozhodování vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Jelikož neexistuje zákonný důvod pro to, aby plátce daně nesrážel povinný odvod, nelze napadené rozhodnutí rušit.

S tímto závěrem nelze než souhlasit, jelikož správce daně není oprávněn rozhodovat o souladu či rozporu jakéhokoliv zákona, tzn. i zákona o podpoře výroby elektřiny, s Listinou základních práv a svobod. Tato pravomoc je dána pouze soudnímu orgánu ochrany ústavnosti a tím je ve smyslu či. 83 Ústavy České republiky Ústavní soud, který rozhoduje o zrušení zákonů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním zákonem nebo mezinárodní smlouvou, jak vyplývá z čl. 87 Ústavy. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu je povinností správce daně postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Tato základní zásada daňového řízení je plně v souladu s ústavními principy, podle kterých lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona (článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Jak již bylo uvedeno, v tomto případě upravuje odvod z elektřiny vyrobené ze slunečního záření zákon o podpoře výroby elektřiny. Správce daně v daňovém řízení postupoval v souladu s výše uvedenými zásadami, přezkoumal, zda plátce srazil daň v zákonem stanovené výši a v postupu plátce neshledal žádná pochybení. Správce daně tedy nemohl jinak, než stížnost stěžovatele zamítnout, neboť není oprávněn posuzovat ústavnost zavedení odvodu, ani to, zda-li zavedení odvodu má na stěžovatele tzv. rdousící účinek. K tomuto závěru navíc došel následně i NSS ve svém usnesení čj. 1 Afs 76/2013-57 ze dne 17. 12. 2013, bod 41, cit.: *„Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu“.* Jelikož plátce daně odvod srazil v souladu s platnou a účinnou právní úpravou, správce daně veškerá podání stěžovatele učiněná v daňovém řízení zamítl.

Fotovoltaici tedy pokračovali dále v soudním řízení. Koneckonců, veškeré úkony v daňovém řízení vedly „pouze“ k vyčerpání všech dostupných prostředků nápravy, aby byla následně přípustná ústavní stížnost v jejich individuálním případě. V mezidobí však Ústavní soud ČR rozhodl o ústavní stížnosti senátorů a tento nález Ústavního soudu následně ovlivnil rozhodování obecných soudů ČR ve věci solárního odvodu.

3.3 Rozhodnutí o ústavní stížnosti skupiny senátorů

Ústavní soud o ústavní stížnosti skupiny senátorů rozhodl v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále jen: „Nález“) tak, že ji sice zamítl, neboť posuzovaná zákonná ustanovení v obecné rovině nejsou protiústavní, avšak zároveň uvedl, že v případě jednotlivých výrobců

solární energie, které zavedení odvodu z energie přivedlo na samotnou hranici existence, tomu tak však být může. Cit.:

„Ústavní soud na tomto místě zdůrazňuje, že ***při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika, může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu*** *(srov. např. Pl. ÚS 9/07, bod 54). Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že* ***vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech****. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické;* ***to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité.*** *Zjevně* ***nelze vyloučit, že v individuálních případech, dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační ("rdousící efekt") či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně****. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.*

V tomto směru Ústavní soud zdůrazňuje, že vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může (aniž by to v tomto řízení bylo předmětem dokazování) mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům (výše formulováno též jako nedostatečný cash flow), které byly nastaveny ještě před účinností zákona, ***lze zároveň vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvídali přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky."***

Nález Ústavního soudu bylo tedy možno vyložit více způsoby. Pro menší fotovoltaické elektrárny, na něž zavedení odvodu ze solární energie mělo tzv. rdousící efekt, se tento nález zdál být dobrou zprávou, neboť Ústavní soud ČR uvedl, že: „* ***v individuálních případech, dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační ("rdousící efekt") či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně****.“*

Zdálo se tedy, že pokud fotovoltaici prokáží tzv. rdousící efekt, mohla by právní úprava v jejich konkrétním případě skutečně být posouzena jako protiústavní a tedy by docílili vrácení sražené daně. Ústavní soud však nevymezil, co se přesně „rdousícím efektem“ rozumí. Elektrárny tedy předkládaly úvěrové smlouvy a splátkové kalendáře, z nichž bylo zřejmé, že se splátky úvěrů neustále zvyšují, a účetní závěrky, z nichž vyplývalo, že zisky se neustále snižují, většina z nich byla ve ztrátě, která se dále prohlubovala. To mnohé elektrárny mohlo přivést (a některé i přivedlo) na hranici samotné existence. Zavedení odvodu mělo negativní vliv i na cash-flow solárních elekráren. Aby dostály všem svým závazkům, mnohé využívaly různé finanční výpomoci (cizí zdroje krytí – finanční zdroje z jiných činností společníka). Jinými slovy, pokud by závazky solárních elektráren nebyly hrazeny z jiných prostředků (mnohdy ze soukromých prostředků jediného společníka a jednatele, k čemuž tento není nijak povinen), nebyly by solární elektrárny schopny hradit své běžné závazky a byly by již v úpadku. Pokud by tato situace nadále pokračovala, nebyly by elektrárny schopny splatit úvěr do 15 let. Neboli vlastní činnost neumožňuje solárním elektrárnám po zavedení odvodů a dalších daňových změnách generovat dostatečné příjmy na to, aby pokryly existující

závazky, a musí si na jejich úhradu brát další. Do těchto finančních problémů se mnohé solární elektrárny dostaly i přesto, že jejich provozní náklady jsou velice nízké (i v porovnání s ostatními solárními elektrárnami). Rozhodně tedy nelze říci, že by nejednaly s péčí řádného hospodáře, ba naopak. Některé solární elektrárny si nechávaly zpracovávat i znalecké posudky na to, že v důsledku zavedení odvodu nebude možné splatit bankovní úvěr na pořízení solární elektrárny během patnácti let, a tedy že ani garance ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. nemusí být v patnáctiletém období dodrženy. Pro takovéto solární elektrárny má zavedení tohoto odvodu likvidační efekt a v důsledku toho by tedy ve smyslu výše uvedeného Nálezu mělo působit protiústavně.

Realita při posuzování individuálních žalob však byla zcela jiná. Žádný z obecných soudů, a následně ani Ústavní soud ČR se v jednotlivých případech ke rdousícímu efektu jednotlivých elektráren nevyjádřily.

3.4 Rozhodnutí obecných soudů ČR v případě jednotlivých solárních elektráren

Solární elektrárny tedy rdousící efekt opětovně tvrdily a dokládaly jak v řízení o žalobě před krajským soudem, tak následně v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem. Přesto k této argumentaci žádný soud nepřihlédl a navržené důkazy neprovedl. Neboli žádný ze soudů neposuzoval meritum věci, ale pouze bylo obecně uvedeno, že: *„Správní soudy jsou soudy přezkumnými a nemohou nahrazovat úvahy správních orgánů. … Správnímu soudu dle právního rámce přezkumu vydaných správních rozhodnutí dle soudního řádu správního taková možnost nenáleží. Jiný postup by zpochybňoval samotnou koncepci správního soudnictví založenou na přezkumu správních rozhodnutí. …“.*[3]

Neboli rozhodně neudělaly vše pro spravedlivé řešení, jakkoli to mohlo být složité – jak uvedl v Nálezu Ústavní soud ČR, viz citace v části 3.3 výše.

Tímto odmítnutím provést navržené důkazy soudy zatížily řízení vadou, neboť § 75 odst. 1 s. ř. s. ukládá soudu toliko povinnost vycházet ze stavu, který existuje v době rozhodování správního orgánu. Důkazy tedy nemusejí být nezbytně poskytnuty již ve správním řízení. Navíc mnohé solární elektrárny již ve správním řízení argumentovaly likvidačním dopadem solárního odvodu, v jehož důsledku se již v době vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nacházely na hranici samotné existence. V soudním řízení tedy elektrárny neuváděly žádná nová skutková tvrzení a navrženými důkazy prokazovaly toliko skutečnosti existující ke dni vydání napadeného správního rozhodnutí. A jak bylo uvedeno výše, daňové orgány nemají oprávnění posuzovat soulad právní úpravy s Ústavou ČR.

Naopak zcela nelogicky krajské soudy a dokonce i Ústavní soud ČR[4] ve svých rozhodnutích uvedly, že solární elektrárny mohly uplatnit žádost o prominutí daně. Podle tehdy účinného znění daňového řádu měl však pravomoc promíjet daň pouze ministr financí z moci úřední všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká – tedy pouze v hromadných případech jakými jsou např. nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů nebo při mimořádných, zejména živelných událostech (viz § 260 daňového řádu). Pokud by tedy stěžovatel podal individuální žádost o prominutí daně, této by nemohlo být vyhověno.

Prominutí daně v případě poplatníků, na něž má zavedení odvodu likvidační efekt, by bylo elegantním řešením, avšak za situace, kdy by takové řešení v případě jednotlivých poplatníků zákon připouštěl, či by se ministr financí pro tento krok rozhodl v případě všech daňových

[3] Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10Af 556/2012 – 28 ze dne 26. února 2013
[4] Např. viz usnesení Ústavního soudu č.j. II. ÚS 2564/14, ze dne 14. 10. 2014

subjektů, jichž se daný důvod prominutí týká. Toto řešení ostatně později naznačil první senát Nejvyššího správního soudu v usnesení čj. 1 Afs 76/2013 – 39 ze dne 23. října 2013, body 43 a 44 a rozšířený senát v usnesení čj. 1 Afs 76/2013-57 ze dne 17. prosince 2013, cit. z usnesení 1 Afs 76/2013-39:

„[43][5] Právní úprava umožňuje ministru financí vydat opatření zveřejněné ve Finančním zpravodaji, v němž by popsal množinu daňových subjektů a důvody pro prominutí (i částečné) jejich daňových povinností za předpokladu, že prokážou, že solární odvod má rdousící efekt právě v jejich případě. Situace by byla obdobná, jako kdyby ministr financí touto metodou prominul daň či její díl daňovým subjektům stiženým povodněmi. V praxi by situace vypadala tak, že daňová povinnost, či její část, by byla prominuta tomu, kdo by prokázal likvidační důsledky plynoucí z uplatnění předmětných ustanovení zákona. Ministr by poté daň (či její část) buď prominul, anebo neprominul a v takovém případě by byl nucen zastavit řízení [dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Rozhodnutí o zastavení řízení by následně podléhalo soudnímu přezkumu.

[44] Rovněž § 259 daňového řádu umožňuje za určitých podmínek prominout daň (a to i poté, co došlo již k její úhradě). Tento instrument by byl právně „nejčistší“ cestou k prominutí daně vyměřené podle zákona, leč dopadající rdousícím způsobem na jednotlivce. Předpokladem by však muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Bylo by tedy na zákonodárci, aby stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.”

4 Diskuse a závěry

Hlava č. III zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, která byla zavedena zákonem č. 402/2010 Sb., na jejímž základě je uvalován odvod z elektřiny ze slunečního záření, je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky a mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána (zejména Listina základních práv Evropské unie a Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod), neboť došlo k porušení:

- nepřípustnosti retroaktivity – tedy základních náležitostí demokratického právního státu (čl. 9 Ústavy ČR),
- legitimního očekávání vlastníků fotovoltaických elektráren a jejich důvěry v právo (čl 1 odst. 2, čl. 4, čl. 90 Ústavy ČR),
- ochrany majetkových práv (čl. 11 Listiny základních práv a svobod, čl. 17 Listiny základních práv Evropské unie, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod) a
- svobody podnikání (čl. 26 Listiny základních práv a svobod, čl. 16 Listiny základních práv Evropské unie).

Ústavní soud ČR v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 rozhodl tak, posuzovaná zákonná ustanovení v obecné rovině nejsou protiústavní, avšak zároveň uvedl, že v případě jednotlivých výrobců solární energie, které zavedení odvodu z energie přivedlo na samotnou

[5] Nebo také odstavec 17, a dále odst. 48 – 56 z usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 76/2013-57 ze dne 17. prosince 2013

hranici existence, tomu tak však být může, pokud je u nich shledán tzv. rdousící efekt. Ústavní soud ČR v tomto nálezu rovněž zmínil, že: **„***vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité.“*

Daňové orgány i obecné soudy však případy konkrétních solárních elektráren odmítly meritorně posoudit. Tato argumentace „kruhem“, kdy daňové i soudní orgány odmítají posoudit individuální situaci fotovoltaiků s odvoláváním se na různá ustanovení platných zákonů, je v dané situaci příliš formalistická a v rozporu s ústavně zaručeným právem na spravedlivý proces. Důsledkem této argumentace je, že se fotovoltaici nemohou domoci svých práv zaručených Listinou základních práv a svobod ČR a práv zaručených Úmluvou o ochraně základních lidských práv a svobod, přestože tato jsou porušována.

Naopak soudy doporučily solárním elektrárnám využití institutu individuálního prominutí daně. Individuální prominutí daně však v těchto případech bohužel není realizovatelné. Nejvyšší správní soud dále nastínil pouze hypotetickou možnost hromadného prominutí daně, která však bez rozhodnutí ministra financí není realizovatelná. Na vydání rozhodnutí ministra financí o prominutí daně v individuálním případě, pokud jde o daně sražené od účinnosti daňového řádu do konce roku 2014 (tj. za období, v němž ke srážkám odvodu došlo) konkrétní daňový subjekt nemá právní nárok a rozhodnutí ministra financí tedy nemůže být považováno za prostředek nápravy, resp. podnět k němu za prostředek ochrany práv daňového subjektu.

Pokud jde o hromadné prominutí solárního odvodu ministrem financí, k tomuto zatím nedošlo a ani z veřejně dostupných zdrojů není známo, že by se ministr k něčemu takovému chystal. Byla dokonce podána zásahová žaloba dle § 82 s.ř.s., kde se stěžovatel domáhal ukončení nezákonného zásahu, který spatřoval v nečinnosti ministra. Ten podle stěžovatelova názoru byl vázán příkazem soudní moci vydat „rozhodnutí“ postupem podle § 260 daňového řádu. Je skutečností, že podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu by byl nejpřiléhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce institut prominutí daně upravený v § 259 a 260 daňového řádu. Nejvyšší správní soud k této žalobě však uvedl, že: *“v „nečinnosti“ ministra nelze bez dalšího spatřovat nezákonný zásah namířený přímo proti žalobci.”*[6] a žalobu zamítl.

Dále řešení naznačené Ústavním soudem v bodu 89 nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (a následné upozornění Ministerstva financí zveřejněné na webových stránkách Finanční správy ČR dne 18. září 2014[7]), tedy že by daňové orgány mohly povolit posečkání daně či rozložení úhrady na splátky, by na situaci solárních elektráren z dlouhodobého pohledu nic nezměnilo, neboť by tyto byly částku odvodu stejně povinny uhradit, a to s největší pravděpodobností i s úrokem z posečkané částky. V takovém případě by se situace solárních elektráren mohla ještě zhoršit, neboť by dlužná částka ve výsledku byla ještě vyšší než nyní navýšená právě o úrok z posečkané částky.

V České republice tedy i přes veškeré výše uvedené argumenty solární elektrárny neuspěly. Domnívám se však, že by mohly uspět u Evropského soudu pro lidská práva. Žádný z českých soudů nezkoumal případ té které elektrárny meritorně, ale žaloby byly zamítány na základě obecné poučky o roli správního soudnictví a důkazy k prokázání rdousícího efektu nebyly

[6] Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 171/2015 – 41 z 27. srpna 2015

[7] Blíže viz http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidacni-5347

provedeny ani v daňovém, ani v soudním řízení. Solární elektrárny se tedy v České republice nemohou domoci svých práv a právě proto by mohly mít šanci ve Štrasburku.

Použité zdroje

[1] zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

[2] zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

[3] zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

[4] zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

[5] zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[6] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 77/2001/ES ze dne 27. září 2001 o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou, ve znění pozdějších předpisů

[7] Krajský soud v Ústí nad Labem: 15Af 397/2012

[8] Krajský soud v Českých Budějovicích: 10Af 556/2012

[9] Nejvyšší správní soud: 1 Afs 171/2015

[10] Nejvyšší správní soud: 1 Afs 76/2013

[11] Ústavní soud ČR: Pl. ÚS 17/11

[12] Ústavní soud ČR: Pl. ÚS 53/10

[13] Ústavní soud ČR: Pl.ÚS 9/08

[14] Ústavní soud ČR: I. ÚS 420/09

[15] Ústavní soud ČR: ÚS 2048/09

[16] Ústavní soud ČR: IV. ÚS 167/05

[17] Ústavní soud ČR: II. ÚS 2564/14

[18] Sdělení Ministerstva financí ČR dostupné zde: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidacni-5347

[19] Knapp, V.: Teorie práva, C.H. Beck 1995, str. 208.

Implementation of the social policy of the Republic of Uzbekistan

Inna Stecenko[1], Anvar Irchaev[2]

Abstract

The article analyzes the implementation of the social policy of Uzbekistan. On the basis of the carried out theoretical analysis, the possibility of using of Rawls principle of implementation of the social model.The economic achievements of the state are shown, experience of the country in the support of the poor and directions of the development of economic and social policy of the country are determined, ensuring economic growth of the country as a whole.

Keywords: social policy, social justice, Uzbekistan.

JEL classification: H55

1 Introduction

It is commonly known that the implementation of the social policy in the state is related to the provision of social justice; thus, in the economic literature distinguish four types of social justice:

Social approach suggests fair distribution of incomes. At the same time, the principles of justice themselves can be different. Thus, according to the egalitarian (from French egalite – equality) principle the equal distribution of benefits between individuals, regardless of their participation in the public production ”barrack communism” is recognized fair. Striving for the equality in the distribution of incomes, embodying according to the opinion of many people the social justice is always accompanied by the fall of economic efficiency. As in similar situation there is no need to work effectively either poor (all the same the society provides the financial support) or rich (all the same the society withdraws part of the income as taxes).

Ulitarian principle(coming fromthe philosophies of J. Bentham) suggests such distribution of benefits, where maximizes the utility of all members of society. In other words, it is desirable to provide more benefits to those, who will be able to enjoy them more („each according to his needs”).[3]

The Rawls *principle of distribution of incomes* (by the name of the American philosopher John Rawls[4]) allows economic inequality in the case, if it contributes to the achievement of

[1] Inna Stecenko - Dr.oec., prof., Baltic International Academy, Latvia, Riga, Lomonosova street 4, inna.stecenko@bsa.edu.lv

[2] Anvar Irchaev – PhD student, Baltic International Academy, Latvia, Riga, Lomonosova street 4, airchaev@gmail.com

[3] Great Economists before Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past. — СПб.: Экономикус, 2008. — С. 31-34. — 352 с.

4 Dz. Rolz „Teorija spravedlivosti”, Izdatelstvo "LKI" , 2010, p.24-56

higher level of living standards by the poorest members of society. In particular, the greatest reward as an impetus for those, who are more productive, will lead to the growth of volume of the social product, the part of which is redistributed in favor of poor.

The market distribution of incomes means only one "justice": incomes of all owners, factors of production are based on the basis of laws; supply and demand, as well as marginal productivity of factors. The market distribution of incomes doesn't guarantee everyone the acceptable level of income. It includes the social injustice of the market. The state takes the significant share of responsibility for the observation of inalienable rights of individual to decent life, organizes redistribution of incomes. Despite the achievements of developed countries in the social and economic field, differentiation of incomes, its scales and justification are still representing a serious social problem[5]. It should be noted that in the transition to the market economy utilitarian principle and social approach are not used by the states. Thus, inequality in incomes provides the economic efficiency, but accompanied by the social injustice in the form of inequality of distribution of incomes, property differentiation of the population. Therefore, the choice between equality and inequality of incomes has turned into the choice between the social justice and economic efficiency. The market distribution of incomes doesn't guarantee everyone the acceptable level of income. It includes the social injustice of the market. The state takes the significant share of responsibility for the observation of inalienable rights of individual to decent life, organizes redistribution of incomes. Despite the achievements of developed countries in the social and economic field, differentiation of incomes, its scales and justification are still representing a serious social problem.

2 The development of the social policy of Uzbekistan

It is obvious that the social justice in the distribution of incomes can contradict to the economic efficiency. In the modern mixed economy the state regulation of incomes (their redistribution through the tax systems, transfers, social security, insurance and etc.) provides the compromise between the criteria of justice and efficiency. At that, the inequality of distribution of incomes, division of society into rich and the poor are preserved as a stable phenomenon even on the background of a significant growth of living standards. However, regardless of implemented approaches in the social policy, the state according to the opinion of the authors should:

- Hold events on the support and creation of economic and legal conditions, stimulating active labor activity and providing high rates of growth ofincomes per capita;
- Strengthening of targeting social support of vulnerable segments of the people in the labor field; regardless of the implemented approaches of the socially disadvantaged group of population is based on the support of the state;
- Activation of the labor market, achievement of equilibrium of supply and demand of the labor force; the government of the countries implements the social program on the creation of working places i.e., creates possibilities for the provision of work;

[5]Philip Mirowski (1989) More Heat than Light: Economics as Social Physics, Physics as Nature's Economics, Cambridge University Press.

- Avoidance of excessively high differentiation in the living standards of the population among the different social groups according to the incomes; creation of social stability in the country is the prerequisite for the social stability in the state.
- Achievement of the sustainable growth of real and household disposable incomes of the population.

In the table 1 is carried out the analysis of the main economic indicators of Uzbekistan by the authors, reflecting the achievements of the state in the period from 2010 to 2014.

Table 1 The analysis of the main economic indicators of Uzbekistan 2010 - 2014[6](developed by the authors).

	2010	2011	2012	2013	2014
GDP,%	8,5	8,3	8,2	8,1	8,1
GDP per capita in ppp, dollar	4184,14	4412,47	4704,53	5002,5	5319,5
Inflation ,%	5,2	4,6	4.9	4,37	4,5
External debt, % to GDP	9,96	9,09	8,62	8,58	8,7

Source: Statistics of the Republic of Uzbekistan

As we can see from the represented data in the table 1, the growth of GDP of Uzbekistan is stable at the sufficiently high level and according to the data of the World Bank the country is a top ten countries with the highest growth rates.

It should be noted that during the analyzed 5 years from 2010 to 2014 the income per capita was also growingwith quite high growth rates – the growth in 2014 was in 27.1% more than in 2010!

The country is not burdened with the level of external debt which has the general dynamics to its reduction – from 9.96% in 2010 to 8.7% in 2014. Taking into the consideration the recommendations of IMF – threshold values of external debt/GDP up to 30% - the low level of debt crisis.

Table 2 Health – care expenditures in the Republic of Uzbekistan in the period from 2010 to 2030[7]

	2010	2020	2030
The funds, invested in the health – care, US million dollars	168,22	500,0	600,0
Length of life, years	69	73	75

Source: Statistics of the Republic of Uzbekistan http://www.stat.uz/

As you can see the social program is actively implemented in the country – the length of life is planned to increase up to 75 years in 2030 – it is in 6 years more than in 2010. For the implementation of this program it is planned by 2030 in 4 times to increase the level of investments in health care.

Uzbekistan has set an ambitious goal not less than twice to increase by 2030 the volume of gross domestic product and the priority direction remains the social sphere. In 2014 education

[6]State Statistics Committee of Uzbekistan http://www.stat.uz/

7Ahmedov M, Azimov R, Mutalova Z, Huseynov S, Tsoyi E and Rechel B. Uzbekistan: Health System Review. Health Systems in Transition, 2014

expenditures made 7.5% to GDP, for health care – 3.1% to GDP. Expenditures on social sphere and social support of population from 59.3% in 2013 and increased up to 59.6% in 2014.

It is suggested the increase of expenditures on the social security of citizens. Expenses for the payment of social security benefits, material assistance to needy families, as well as on entitlement payments made 1.4% to GDP.

The key task for the near future is to hold a series of structural transformations and to provide the accelerated growth of industry to increase its share in GDP up to 40% against 33.5% in 2015, but the share of agriculture to reduce from 16.6% to 8% -10%. But this task will be practically impossible without the attraction of foreign investments, experience and technologies. Only in 2015 for the development, modernization and structural transformations intended $ 17.3 billion of investments with the growth rate 9.3% of which more than $ 4 billion is foreign ones with the growth against 2015 by 20.8%.

It should be noted that thelevel of unemployment in the country is regulated by the state, at the expense of creation of new working places, thus, the level of unemployed people in the Republic of Uzbekistan in 2010 and in 2011 was 11%, 2012 – 10.9%, 2013 – 10.7%, in 2014 – 10.6%[8]. As you can see, in the annual growth of the population almost in 1.5% in the country the growth of unemployment is not observed.

Currently, the social policy of the state within the frameworks of the national model of transition to the market economy is based on the main objectives of the current stage of reforms: termination of a process of denationalization and formation of a layer of real owners; strengthening of the national currency; structural transformation of agriculture – its reorientation on the issue of final production. Analyzing the system of provision of social security in Uzbekistan, it should be noted that it, according to the opinion of the authors, refers to the R*awls principle of distribution of incomes.* This principle suggests the possibility of increase of living standards of the poor people at the expense of redistribution of budget revenues. The transition of the countryto the market economy in which the social security of the population is poorly pronounced, namely, doesn't guarantee a decent standard of living, the Rawls model contributes to the social security of the population. Thus, the construction of the market economy of the country is associated with the support of socially disadvantaged groups of Uzbekistan. Thus, the main objectives of the social policy of Uzbekistan are the increase of level and quality of population, creation of conditions for more complete satisfaction of material and spiritual needs for all social groups on the basis of stimulation of labor and economic activity of citizens, strengthening of social justice, improvement of mechanism of social guarantees and social security. The basis of the social policy of Uzbekistan at the stage of transition to the market is:

- Freedom of economic activity as the basis of raising the well – being of the people;
- Increase of labor activity as a condition of provision of own welfare and the welfare of the family;
- Targeted social protection of the population, concentration of the state support on the truly needed segments of the population. The main directions of the state social policy of Uzbekistan in the period of transition of the economy to the market relations are:
- Regulation of incomes of population;
- Social protection of the population and provision of social guarantees;

[8]State Statistics Committee of Uzbekistan, http://www.stat.uz/

- Solution of problems of employment;
- Liquidation of environment harmful industries;
- Reorganization of financing of health care, education, culture;
- Improvement of demographicsituation in the Republic.

It should be noted that the "targeted social protection of population" in the country is under severe state control. Thus, in the Republic of Uzbekistan the bodiesof self – government take an active part in the implementation of social policy. In accordance with the Article 105 of the Constitution of the Republic of Uzbekistan mahallahs (self – government bodies) are created in settlements, kishlaks and mountain villages, as well as in the cities and participate in the discussion of issues of republican and local significance are not included in the system of government authorities and implement provided authorities by the legislation to them within the respective territory.

On the basis of this provision, the laws of the Republic of Uzbekistan were adopted, regulating their activity: "On self-government bodies of citizens" and "On selection of chairman (aqsaqal) of citizens meeting and his advisers". At the moment, in the country are functioning more than ten thousand of similar bodies which take measures on a wide involvement of population in the social and political life, strengthening of spiritual and awareness – raising works, preservation of welfare in families, rendering of financial assistance to the needy families and disabled people, improvement of territories, as well as organize a number of other activities inherent to the civil institution[9].

Appeal to the age – old traditions of the Uzbek people allowed directing the part of the gross national product in favor of the neediest without any increase of bureaucratic apparatus through self-government authorities (mahalla). On the part of mahalla for 2015 is provided assistance in obtaining financial support for more than 66 thousand families, medical assistance – about 82 thousand of families, employment – more than 65 thousand of citizens. Besides that to 450 needy families, war veterans and labor front, lonely old people and disabled people were rendered the financial support in the amount of 200 million som (rate of CB of RUz at *3.05.2016, 1$= 2904.68 som).*

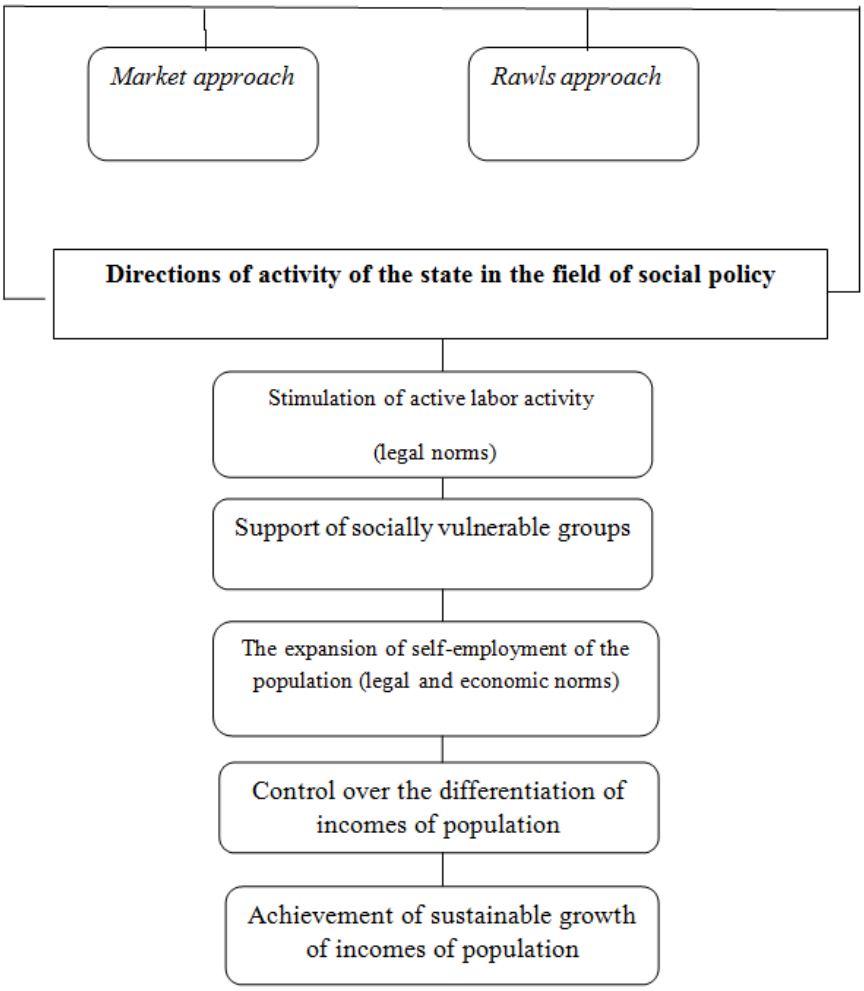
According to the estimates of specialists of the international labor organization such system, acting in Uzbekistan recognized as „unique" as it has no analogue in any country of the world.

Summarizing the carried out theoretical analysis, the authors have shown that the development of social policy of the population in the conditions of the market economy are possible on conditions of implementation of market and Rawls approaches.

Areas of activity of the state, aimed at the sustainable development of the country should be focused on social protection of the population, expansion of self- employment of population and control over the differentiation of incomes of population.

[9]Musurmankulov F.U. – Mahalla – vaznij subekt samoupravlenija grazdan// Molodoj uchenij. Tashkent – 2013 №7. — p.p. 351-353.

Figure 1 directions of activity of the state (the figure of the authors).



3 Conclusions

The implementation of principles of the market economy – provision of freedom of entrepreneurial activity is possible to combine with the principles of social protection of the population. The support of the population, using the experience of historical traditions of Uzbekistan, the creation of self-government bodies at the level of neighborhood allows providing sustainable development of social programs. The redistribution of resources in the favor of disadvantaged population creates the possibility of stably developing state that shows the experience of the Republic of Uzbekistan.

References

[1] Ahmedov M, Azimov R, Mutalova Z, Huseynov S, Tsoyi E and Rechel B. Uzbekistan: Health System Review. Health Systems in Transition, 2014.

[2] Bentman Ieremiya // Great Economists before Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past. — Spt: Economikus, 2008. — p. 31-34. — 352 p.

[3] Becker, Gary S. Human Capital. N.Y.: Columbia University Press, 1964. P.41-53.

[4] Kelvin Lancaster. A New Approach to Consumer Theory // Journal of Political Economy. Apr. 1966.

[5] Mincer J. The Production of Human Capital and The Life cycle of Earnings: Variations on a Theme. — Working Paper of the NBER, No 4838 (Aug. 1994).

[6] Mirowski Philip (1989) More Heat than Light: Economics as Social Physics, Physics as Nature's Economics, Cambridge University Press.

[7] Shultz T. Human Capital in the International Encyclopedia of the Social Sciences. — N.Y., 1968, vol. 6.

[8] Mill DZ.S. Osnovi politicheskoj ekonomii i nekotorie aspekti ih prilozenij k socialnoj filosofii, M.: Progress, 1980-1981.

[9] Musurmankulov F.U. – Mahalla – vaznij subekt samoupravlenija grazdan// Molodoj uchenij. Tashkent – 2013 №7. — p.p. 351-353.

[10] Dz. Rolz „Teorija spravedlivosti”, Izdatelstvo "LKI" , 2010, p.24-56.

Má vliv rozdílné uplatňování daňových ztrát na efektivní sazbu korporátní daně?

Jan Široký, Regína Střílková[1]

Abstrakt

Jelikož statutární (nominální) sazba korporátní daně příliš nevypovídá o skutečném daňovém zatížení firem, daňoví odborníci se snaží zkonstruovat jiné objektivnější ukazatele. Evropská komise (TAXUD) uznává ukazatel efektivní daňové sazby dle metodiky Devereuxe a Griffitha. Tento ukazatel by měl zohledňovat mj. způsob a délku odpisů, další odvody daňového charakteru, uznatelné daňové výdaje, propojení korporátní a osobní daně a daňové ztráty. Autoři se v příspěvku věnují právě zohledňování daňových ztrát v členských státech EU a jeho vlivu na efektivní daňovou sazbu korporací. Za pomocí obecných vědeckých metod a matematicko-statistických metod je výstupem stati konstatování autorů, že rozdílné zohledňování ztrát nemá rozhodující vliv na změny efektivní daňové sazby korporací.

Klíčová slova: korporátní daň, efektivní daňové sazby, ztráty, daňová politika EU.

Abstract

Since the statutory (nominal) rate of corporate tax does not exceedingly predicate the actual tax burden on companies, tax experts are trying to construct different objective indicators. The European Commission (TAXUD) recognizes indicator of the effective tax rate according to the methodology of Devereux and Griffith. This indicator should take into account, among others the method and length of depreciation and other levies of a fiscal nature, deductible tax expenditures, connection of corporate and personal taxes and tax losses. In the paper the authors deal with the problem of taking into account the contribution of tax losses in the EU Member States and its impact on the effective tax rate of corporations. With the use of general scientific methods and mathematical statistical methods is the output of paper the statement of the authors that different consideration of the losses has decisive influence on the change in the effective tax rate of corporations.

Keywords: Corporate Tax, Effective Corporate Tax Rates, Losses, EU Tax Policy.

JEL klasifikace: H20, H25, F36.

1 Úvod, cíl a metodika

V Evropské unii jsou v současnosti dány mantinely pro jednotlivé typy daní: (i) osobní důchodové daně zůstávají v kompetenci národních vlád; (ii) nepřímé daně tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, stojí v centru pozornosti a snah o jejich

[1] prof. Ing. Jan Široký, CSc., Ing. Regína Střílková, Katedra účetnictví a daní, Ekonomická fakulta, VŠB-Technická univerzita Ostrava, Sokolská 33, 702 00 Ostrava, e-mail: jan.siroky@vsb.cz, regina.strilkova@vsb.cz

harmonizaci a (iii) firemní daně mají napomáhat k volnému pohybu kapitálu a nemají způsobovat škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi (např. Sinn, 1990).

Předmětem stati je právě oblast korporátních daní. I když harmonizace korporátních daní byla zakotvena již v čl. 98 Smlouvy o založení EHS z roku 1957, je možné konstatovat, že k její realizaci nikdy nedošlo (např. James, Nobes, 2010) a oblast přímých daní je spíše jen koordinována příslušnými směrnicemi (eur-lex, 2003, 2009, 2011a, 2011b).

Cílem příspěvku je demonstrovat tuto problematiku na způsobech započítávání daňových ztrát a zjistit, zda rozdílné přístupy k daňovému ošetření ztrát způsobuje diference mezi členskými státy u efektivní (skutečné) sazby korporátních daní. V případě, že by tomu tak bylo, je zřejmé, že zamýšlené zavedení projektu CCCTB (Common Corporate Consolidate Tax Base, společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob) by bylo z tohoto kritéria úspěšným a vedlo by ke zmenšení rozdílů mezi efektivní sazbou korporátní daně v jednotlivých členských státech.

Schematicky lze metodiku a postup řešení vyjádřit následovně:

$$(ER_{i1} - ER_{ín}) = f(\alpha; \beta;\gamma; \ldots; \omega;), \quad (1)$$

kde α je zohledňování ztrát, β;γ; …; ω jsou další faktory, které ovlivňují diferenci mezi efektivní sazbou korporátní daně, i je členský stát EU, přičemž n je postupně 1 až 27 členských států.

Autoři stati vycházejí z předpokladu, že rozdílné ošetření daňových ztrát v členských státech způsobuje rozdíly mezi efektivní sazbou daně.

Příspěvek je zpracován metodou deskipce, dedukce, studia legislativních pramenů evropského práva, využitím datových základen Evropské komise a eurostatu, v závěru je použita metoda komparace a syntézy. Vzhledem k absenci dat za rok 2016 je za pětileté období zkoumání vzat časový úsek 2010 - 2015 a analýza je prováděna jen ve 27 státech Evropské unie (bez Chorvatska).

2 Vymezení pracovních pojmů

Příspěvek se zabývá vzájemnou interakcí mezi efektivní sazbou korporátní daně, která nse liší od statutární (nominální) sazby daně a způsobem započítávání ztrát, které je v současnosti (2016) prakticky na libovůli jednotlivých členských států. Je také zřejmé, že pokud by rozdíly v ošetřování ztrát způsobovaly odklon mezi statutární a efektivní sazbou, potom by přijetí projektu CCCTB vedlo k odstranění či zmírnění těchto diferencí.

2.1 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Použití principu jednotného konsolidovaného firemního základu daně by spočívalo v tom, že příjmy společností vyvíjejících aktivity v několika členských zemích EU by se zdaňovaly podle stejných pravidel pro stanovení daňového základu. Ten by měl být vymezen co možná nejšířeji, měl by umožňovat co možná nejméně výjimek a zároveň by jeho výpočet měl být jednoduchý. Takto získaný základ daně by byl potom rozdělen mezi jednotlivé členské země, kde společnost působí, v poměru, v jakém se dle stanovených kritérií dohodnou. Příslušná část daňového základu by byla podrobena národní sazbě firemní daně Projekt CCCTB je popsán v materiálu COM (2011)121, který je návrhem Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (Eur-lex, 2011c).

Harmonizace by se týkala pouze výpočtu daňového základu a nezasahovala by do finančního účetnictví. Členské státy by si tak zachovaly svá vnitrostátní pravidla finančního účetnictví a systém CCCTB by zavedl pouze samostatná pravidla pro výpočet daňového základu společností. Tato pravidla by se tak nedotkly přípravy ročních nebo konsolidovaných účetních závěrek.

Záměrem projektu není rozšířit harmonizaci na sazby. Každý členský stát by na svůj podíl daňového základu daňových poplatníků uplatnil svou vlastní sazbu.

V rámci CCCTB by skupiny společností v celé Unii uplatňovaly jednotný soubor daňových předpisů a komunikovaly by pouze s jednou daňovou správou (jednotným kontaktním místem). Společnost, která by si zvolila CCCTB, přestala by ve všech záležitostech upravených společnými pravidly podléhat vnitrostátní dani z příjmů právnických osob. Společnost, která by nesplňovala příslušné podmínky nebo by se pro systém stanovený směrnicí o CCCTB nerozhodla, by i nadále podléhala vnitrostátním předpisům o dani z příjmů právnických osob, jež by mohly zahrnovat specifické režimy pobídek zvýhodňujících výzkum a vývoj.

V projektu CCCTB (článek 43) by se měly daňové ztráty zohledňovat podle shodného pravidla pro všechny členské státy: (i) ztráta, která v účetním období vznikne daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta, může být v následujících zdaňovacích obdobích odečtena, nestanoví-li tato směrnice jinak; (ii) snížení základu daně z důvodu ztrát z předchozích zdaňovacích období nesmí vést k záporné hodnotě a (iii) nejstarší ztráty se uplatní jako první.

2.2 Uplatňování daňových ztrát

Daň ze zisků společností je historicky poměrně mladá daň. Je zajímavé, že už v prvých letech existence této daně se začínají vynořovat návrhy a doporučení, jak daň upravovat, aby neodrazovala podniky od rozšiřování další výroby (historicky už Ricardo, 1813) a nedusila jejich investice a motivaci k inovacím. Tyto snahy se odrazily zejména ve zvláštním daňovém režimu uplatňování ztrát, který víceméně přetrvává do současnosti.

Z hlediska daňové teorie je dopad započítávání ztráty na hospodaření firmy ošetřen teorií investování, sklonu či averzi k riziku a vlivu na pozdější výnosy, nejčastěji graficky s příslušným matematickým aparátem (Musgrave and Musgrave, 1989, v české literatuře Kubátová, 2015). Zatímco dosažený zisk je podroben dani, v případě ztráty z podnikatelské aktivity neinkasuje firma „negativní“ daň, ale je ji (pokud nezanikne) umožněno dosaženou ztrátu zahrnout do daňově uznatelných výdajů v následujících daňových obdobích, což samozřejmě s sebou přináší problém diskontované hodnoty ztráty v příštích letech podobně jako u odpisů (Široký, 2008).

V projektu CCCTB (článek 43) by se měly daňové ztráty zohledňovat podle shodného pravidla pro všechny členské státy: (i) ztráta, která v účetním období vznikne daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta, může být v následujících zdaňovacích obdobích odečtena, nestanoví-li tato směrnice jinak; (ii) snížení základu daně z důvodu ztrát z předchozích zdaňovacích období nesmí vést k záporné hodnotě a (iii) nejstarší ztráty se uplatní jako první.

2.3 Statutární versus efektivní sazba korporátní daně

Statutární sazba korporátní daně vypovídá o skutečné výši zdanění málo. Při rozhodování investora je důležitá především efektivní sazba daně. Značný odklon statutární sazby od

efektivní sazby korporátní daně způsobuje především existence různých metod a doby odpisování, možnost skupinového zdanění, používání různých metod pro oceňování zásob, poskytování rozmanitých investičních pobídek, kompenzace či přenášení ztrát a další různé daňové úlevy či slevy.

Evropská komise používá při výpočtu efektivní sazby metodu ekonomů Devereux and Fulham (Devereux, Fulham, 2008). Hodnoty statutární (STR) a efektivní sazby korporátní daně (ETR) ilustruje tabulka 1. Tato tabulka obsahuje v posledních dvou sloupcích také možnosti započítávání ztrát do předchozích či následujících zdaňovacích období.

Tabulka 1: Sazby korporátních daní (v %) a započítávání ztrát (v letech)

členský stát (DIČ)	Sazby korporátních daní				ztráty	
	2010		2015		2010	2015
	STR	ETR	STR	ETR		
AT	25,0	22,7	25,0	23,0	1 / un	ne / un
BE	34,0	25,3	34,0	26,7	ne / un	ne / un
BG	10,0	8,8	10,0	9,0	ne / 5	ne / 5
CY	10,0	11,6	12,5	15,2	ne / un	ne / 5
CZ	19,0	16,7	19,0	16,7	ne / 5	ne / 5
DK	25,0	22,6	24,5	22,2	ne / un	ne / un
EE	21,0	16,5	21,0	16,5	ne / no	ne / no
FI	26,0	23,8	20,0	18,4	ne / 10	ne / 10
FR	34,4	32,8	38,0	39,4	3 / un	3 / un
DE	30,2	28,0	30,2	28,2	1 / un	1 / 5
EL	24,0	21,0	26,0	24,1	ne / 5	ne / 5
HU	20,6	19,1	20,6	19,3	ne / un	ne / 5
IE	12,5	14,4	12,5	14,4	3 / un	3 / un
IT	31,4	27,5	31,4	24,0	ne / 5	ne / un
LV	15,0	11,8	15,0	14,3	ne / 5	ne / un
LT	15,0	12,7	15,0	13,6	ne / 5	ne / un
LU	28,6	25,0	29,2	25,5	ne / un	ne / un
MT	35,0	32,2	35,0	32,2	ne / un	ne / un
NL	25,5	22,2	25,0	22,6	1 / un	1 / 9
PL	19,0	17,5	19,0	17,5	ne / 5	ne / 5
PT	29,0	24,8	31,5	27,1	ne / 6	ne / 12
RO	16,0	14,8	16,0	14,8	ne / 5	ne / 7
SK	19,0	16,8	22,0	19,4	ne / 5	ne / 4
SI	20,0	18,2	17,0	15,5	ne / un	ne / un
ES	30,0	32,8	30,0	32,6	ne / 15	ne / un
SE	26,3	23,2	22,0	19,4	ne / un	ne / un
UK	28,0	28,4	21,0	22,4	1 / un	1 / un

Zdroj: Denis, Hemmelgarn and Sloan, Eds., 2015; Schelleckens, Ed., 2015.

U ztrát znamená údaj před lomítkem možnost odpočtu ztrát za předchozí roky, za lomítkem možnost odpočtu ztát v následujících letech; ne - nelze zohledňovat ztráty; un - zohledňování ztrát není časově ohraničeno.

3 Výsledky

V souladu s použitou metodikou a postupem řešení byla nejprve provedena analýza zmenšování, resp. zvětšování diferencí mezi efektivní sazbou korporátních daní a poté srovnání těchto změn se změnami uplatňování daňových ztrát.

Možnost tuzemského zápočtu dosažené ztráty do následujících zdaňovacích období je umožněna ve všech státech Evropské unie (EU-27) s výjimkou Estonska, kde právnické osoby jako takové nepodléhají dani ze zisku firem v klasickém pojetí, ale dani z distribuovaných zisků.

V analyzovaném období proběhly v ustanoveních o zohledňování ztrát změny u 12 členských států (EU-27), přičemž v 7 státech byly tyto změny pro korporace pozitivní, v pěti případech bylo započítávání ztrát znesnadněno.

Stěžejní pro vyhodnocení provedeného výzkumu je tabulka 2, kde v prvém číselném sloupci jsou uvedeny hodnoty, o kolik se zvýšil, resp. snížil rozdíl mezi statutární a efektivní sazbou daně v jednotlivých členských státech mezi roky 2010 a 2015. Zvýšení diference je označeno jako negativní, ve sloupci "Δ ztráty" jsou vyhodnoceny změny v uplatňování ztrát, hodnocení pozitivní znamená, že z hlediska korporací byla prodloužena doba možnosti zohledňování ztrát.

Rozhodující pro vyslovení závěru, zda způsoby započítávání ztrát způsobují změny v rozdílech mezi efektivní sazbou korporátních daní, je poslední sloupec tabulky 2. Pouze u sedmi členských států bylo dosaženo souladu mezi změnami u uplatňování ztrát a změnou rozdílů efektivních a statutárních sazeb.

Tabulka 2: Interakce mezi změnami v ETR a v započítávání ztrát

Členský stát (dle DIČ)	Δ ETR - Δ STR		Δ ztráty	Δ ETR / Δ ztráty
	rozdíl	změna	změna	shodná změna
AT	0,3	negativní	pozitivní	NE
BE	1,4	negativní	konstantní	NE
BG	0,2	negativní	konstantní	NE
CY	1,1	negativní	negativní	ANO
CZ	0,0	konstantní	konstantní	***
DK	0,1	negativní	konstantní	NE
EE	0,0	konstantní	konstantní	***
FI	0,6	negativní	konstantní	NE
FR	3,0	negativní	konstantní	NE
DE	0,2	negativní	negativní	ANO
EL	1,1	negativní	konstantní	NE
HU	0,2	negativní	negativní	ANO
IE	0,0	konstantní	konstantní	***
IT	-3,5	pozitivní	pozitivní	ANO
LV	2,5	negativní	pozitivní	NE
LT	0,9	negativní	pozitivní	NE
LU	-0,1	pozitivní	konstantní	NE
MT	0,0	konstantní	konstantní	***
NL	0,9	negativní	negativní	ANO
PL	0,0	konstantní	konstantní	***
PT	-0,2	pozitivní	pozitivní	ANO

RO	0,0	konstantní	pozitivní	NE
SK	-0,4	pozitivní	negativní	NE
SI	0,3	negativní	konstantní	NE
ES	-0,2	pozitivní	pozitivní	ANO
SE	0,5	negativní	konstantní	NE
UK	1,0	negativní	konstantní	NE

Zdroj: Vlastní výpočty

4 Diskuse a závěry

Možnost tuzemského zápočtu dosažené ztráty do následujících zdaňovacích období je umožněna ve všech státech Evropské unie s výjimkou Estonska, kde právnické osoby jako takové nepodléhají dani ze zisku firem v klasickém pojetí, ale dani z distribuovaných zisků.

V průběhu analyzovaných let 2010, resp. 2015 byla možnost odpočtu ztrát do dalších období časově neohraničena vždy ve 14 státech, ale tyto státy nebyly stejné. V šesti státech v roce 2010 (ve čtyřech státech v roce 2015) bylo umožněno „přenášet" ztrátu do minulých období. U rozdílů mezi statutární a efektivní sazbou bylo zjištěno, že pouze u čtyř států (IT, PT, SK a ES) se tato diference zmenšila. Při porovnání souhlasných změn mezi sazbami efektivní korporátní daně a zohledňováním ztrát byl tento výsledek zaznamenán pouze v sedmi státech EU-27: CY, DE, HU, IT, NL, PT a ES.

Výzkumný předpoklad, že změny v započítávání ztrát ovlivňují diferenci mezi efektivní sazbou korporátních daní, byl zamítnut. Lze se také domnívat, že přijetí CCCTB nepovede z titulu harmonizace ustanovení o uplatňování ztrát ke zmenšení rozdílů mezi statutární a efektivní sazbou daně.

Afilace

Příspěvek byl napsán v rámci projektu SGS 2016/42 „Vliv zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) na vybrané ekonomické subjekty v České republice".

Použité zdroje

[1] Denis, C., Hemmelgarn, T., Sloan, B., Eds. (2015). *Taxations Trends in the European Union. 2015 Edition*. Luxembourg: European Union.

[2] Devereux, M. and Griffith, R. (2002). The impact of corporate taxation on the location of capital: A review. *Swedish Economic Policy Review.* Vol. 9, s. 79-102.

[3] EUR-lex (2003a). *Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States*. [on line]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&rid=1. [přístup 21. února 2016].

[4] EUR-lex (2003b). *Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of*

parent companies and subsidiaries of different Member States. [on line]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0123&rid=1. [přístup 21. února 2016].

[5] EUR-lex (2009). *Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States.* [on line]. Dostupné z:

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&rid=1. [přístup 21. února 2016].

EUR-lex (2011). *COM/2011/0121 final/2: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).* [on line]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121R(01)&qid=1458026874851&from=EN. [přístup 29. února 2016].

[6] James, S., and Nobes, C. (2010). *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 10th Edition. 2010/2011. Birmingham: Fiscal Publications.

[7] Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika.* 6. vyd. Praha. Wolters Kluwer.

[8] Musgrave, R. and Musgrave, P. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. 5th Edition. New York: McGraw-Hill.

[9] Ricardo, D. (1821). *On The Principles of Political Economy.* 3rd Edition. [on line]. Dostupné z: http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/ricardo/Principles.pdf. [přístup 12. prosince 2015].

[10] Schelleckens, M., Ed. (2015). *European Tax Handbook 2015.* Amsterdam: IBFD.

[11] Sinn, H. (1990). Tax Harmonization and Tax Competition in Europe. *European Economic Review.* Vol. 34, s. 489-504.

[12] Široký, J. (2015). Zohledňování ztrát u korporátních daní v Evropské unii. *Bulletin Komory daňových poradců ČR.* No. 4, s. 37-40.

Meziskupinová a vnitroskupinová míra solidarity zaměstnanců a OSVČ v důchodovém pojištění v ČR

Alena Vančurová – Stanislav Klazar[1]

Abstrakt

Aktuálním tématem penzijních reforem v České republice je „nedostatečný“ stupeň zabezpečení příjmů osob samostatně výdělečně činných (OSVČ), které dlouhodobě (někdy až celoživotně) vykazují svoje příjmy na nízké úrovni. Při výpočtech a modelování využíváme data ze Statistiky vyměřovacích základů poskytnutých Ministerstvem práce s sociálních věcí. Lze konstatovat, že vlivem silné progrese v důchodové formuli, je penzijní systém v ČR pro OSVČ z celoživotního hlediska výhodný (benefity převýší zaplacené pojistné). Na druhou stranu ale vlivem specifické konstrukce vyměřovacích základů u OSVČ, přiznané starobní důchody ku “daňovému zisku” jsou pro OSVČ významně nízké.

Klíčová slova: rozdělení příjmů, zaměstnanec, osoba samostatně výdělečně činná, starobní důchod, náhradový poměr, celoživotní benefity.

Abstract

The topical issue within the pension system in the Czech Republic is the level of coverage of self-employed persons who constantly report their income near the level of minimal basis during their lifetime. We estimate the standard measures of pension system efficiency (replacement rates, lifetime benefit/contribution index) using the unique dataset of Assessment Base for Pension Insurance. We can sum up that the system is very efficient for self-employed person from the lifetime perspective (lifetime benefits vs. lifetime contribution), but not efficient from the view of replacement rates (monthly benefits vs previous disposable income).

Keywords: Income distribution, employee, self-employed persons, pensions, replacement rate, lifetime benefits.

JEL: D3, D63, E24, J2, H23, H55

1 Úvod

Aktuálním tématem v diskusích o dalším směřování reforem penzí v ČR je nově nastolená otázka rozdílu mezi náhradovými poměry „standardních” zaměstnanců a „standardních“ osob samostatně výdělečně činných. Brzy nastane doba, kdy starobní důchod začnou pobírat osoby, které celý svůj život strávily jako soby samostatně výdělečně činné s tím, že obvykle platily pojistné z minimálních vyměřovacích základů. Pro tyto osoby budou charakteristické vysoké

[1] Katedra veřejných finance, Vysoká škola ekonomická, nám. W. Churchilla 4, Praha, email:klazar@vse.cz

podíly celoživotních benefitů ve vztahu k celoživotně zaplacenému pojistnému, ale na druhou stranu jejich nominální měsíční starobní důchody budou ve srovnání se zbytkem populace velmi nízké, přičemž velmi nízké budou i náhradové poměry počítané ve vztahu k jejich předchozím disponibilním příjmům. To se může stát zárodkem vážných sociálně-ekonomických problémů (vyměřovací základ, ze kterého se stanoví pojistné, je jen částí rozdílu mezi příjmy a výdaji).

Hlavním přínosem tohoto článku je využití unikátních dat (standardně nepřístupných ani pro akademické účely) při výpočtu a modelování konkrétních měr návratnosti penzijního systému pro vybranou část populace českých OSVČ a zaměstnanců. Dále je provedena diskuse faktorů, které k případným nerovnostem v pokrytí populace vedly.

Stať si klade za cíl zjistit a analyzovat rozdíly v celoživotní návratnosti důchodového pojištění pro základní skupiny pojištěnců, tedy zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné. A dále rozdíly v návratnosti důchodového pojištění uvnitř těchto skupin z pohledu celoživotního příjmu.

2 Model celoživotní návratnosti důchodového pojištění

Model celoživotní návratnosti důchodového pojištění vychází z modelu celoživotního pojistného (plateb do systému) a celoživotních benefitů (starobního důchodu). Bude třeba diskutovat předpoklady, na jejichž základě budou konstruovány roční a celoživotní míry návratnosti systému.

2.1 Použitá data a modelování roční a celoživotních pozice v systému

V následující analýze je využit unikátní soubor dat (pokrývající období roku 2012) dodaný přímo ministerstvem práce a sociálních věcí z databáze vyměřovacích základů (DVZ) pro důchodové pojištění (MPSV 2016). Předcházející analýzy (Slintáková a Klazar 2008) byly především založeny na datech z databáze Výběrové šetření příjmů a životních podmínek domácností (ČSÚ 2016a), nebo šetření o průměrných výdělcích (ISPV 2016) či národních rodinných účtů (ČSÚ 2016b), šetření výdajů spotřebitelů (BLS 2016), nebo databáze daňových přiznání ADIS (MFCR 2016). Výše uvedené databáze neobsahovaly přímo data o vyměřovacích základech, ale o příjmech či výdajích, což není zcela vhodné pro tento typ analýz. Navíc se jednalo vždy jen o data ze šetření výběrových.

2.2 Databáze vyměřovacích základů – klady a zápory ve vztahu k analýze dopadu penzijního systému

Databáze vyměřovacích základů pokrývá všechny účastníky systému důchodového pojištění (přesněji 1. pilíře, financovaného na principu PAYGO), přibližně 4,6 milionu ekonomických subjektů, tedy konkrétně zaměstnanců, osob samostatně výdělečně činných a osob se souběhem těchto příjmů. Neexistuje přesnější či obsáhlejší databáze popisující platby do systému důchodového pojištění (sociálního zabezpečení).

Z analyticko-statistického hlediska se jedná o úplný soubor, ne pouze výběrový soubor, což je na této databázi výjimečné. Výsledky statistických analýz na těchto datech nejsou pouze odhady příslušných veličin, ale přímo jejich skutečné hodnoty. Další výhodou této databáze je, že obsahuje přímo vyměřovací základy, na rozdíl od databází jiných, které zobrazují například příjmy či výdaje a na základě toho předchozí analýzy pouze odhadovaly výši

zaplaceného pojistného. Námi sledované vyměřovací základ jsou identické s těmi, které se používají při výpočtu odvodů i při konstrukci starobního důchodu (v tomto druhém případě by ale byla potřebná navíc data v tzv. longitudinální formě, která zatím ale nejsou dostupná). Základní charakteristika souboru je shrnuta do následující tabulky.

Tabulka 9: Popis základního souboru

typ pojištěnce	počet
zaměstnanci	4 001 614
osoby samostatně výdělečně činné	665 781
z toho souběh zaměstnance + OSVČ	108 179
osoby celkem	4 559 216
z toho	
jen zaměstnanci	3 893 435
jen OSVČ	557 602

Zdroj: Vlastní klasifikace z dat (MPSV 2016).

Do modelu byly převzaty na straně jedné osoby, které jsou účastny pouze jako zaměstnanci a dále osoby, které jsou účastny jen jako osoby samostatně výdělečné činné. Vzhledem k tomu, že osob se souběhem zaměstnaní a samostatné výdělečné činnosti je v databází jen cca 2 %, jedná se jen o malé zkreslení. Umožnilo nám to přesněji modelovat celoživotní benefity a lépe splnit výzkumnou otázku pracující s porovnáním těchto dvou skupin účastníků systému

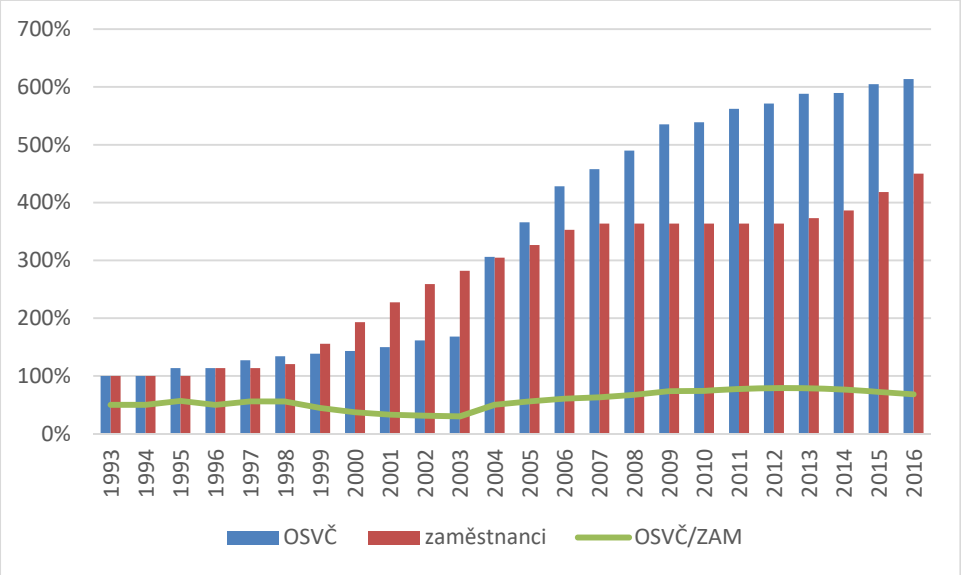
Dále bylo nutno vyloučit osoby, které mají tak nízké vyměřovací základy, že je nelze považovat za ty, které mají příjmy jen z činnosti ať už závislé či samostatné. Tato skupina logicky nevykazovala celoživotně udržitelnou pozici v systému důchodového pojištění, proto by jejich zachování ve sledované skupině zkreslovalo výsledky. U osob samostatně výdělečně činných byl pro tento účel využit minimální vyměřovací základ (od roku 2003 pro hlavní činnost) a u zaměstnanců 12ti násobek minimální mzdy. U zaměstnanců se sice minimální vyměřovací základ u důchodového pojistného neaplikuje, ale podmínky trhu práce jsou nastaveny tak, že osoba pracující na plný úvazek musí mít alespoň minimální vyměřovací základ. Mimochodem vývoj těchto dvou ukazatelů v letech byl dosti dramatický, jak je vidět na Obrázku 1.

Minimální vyměřovací základy po celé období s určitými výkyvy rostly, to je důležité zejména u skupiny osob samostatně výdělečně činných, protože z dané skupiny více než poloviny odvádí pojistné právě z minimálního vyměřovacího základu.

Vyřazení osob pod danou hranicí je dalším omezením modelu, u osob samostatně výdělečně činných vyřadilo 92 880 osob, tj. 16,7 % a u zaměstnanců dokonce 862 867 osob, tj. 22 %. I přes uvedené úpravy dat je počet osob zařazených do modelu mnohem vyšší než u výběrových šetření.

Na druhou stranu nevýhodou této databáze je její proprietární charakter určený požadavky národního penzijního systému. Tato data nejsou jednoduše propojitelná s daty určenými k jiným účelů. Nevýhodou je také do jisté míry omezená struktura dalších kontrolních proměnných sledovaných touto databází, proto určení socioekonomického statusu sledované osoby není tak přesné ve srovnání s databázemi ostatními.

Obrázek 4: Vývoj bazických indexů minimálního vyměřovacího základu



Zdroj: vlastní zpracování.

3 Postup a modelování jednotlivých prvků měr návratnosti

Na základě výše uvedeného jsme se rozhodli modelovat konečnou finanční pozici zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné v rámci finančních toků v penzijním systému tak, jak bylo odvozeno v (Slintáková a Klazar 2012).

3.1 Celoživotní pojistné

Analyzovali jsme údaje za pojištěné osoby v roce 2012, které modelově odcházejí do starobního důchodu v následujícím roce. Měli jsme k dispozici údaje o vyměřovacích základech za rok 2012 a právě tento rok jsme proto uvažovali za ústřední bod naší analýzy.

Výhodou je, že data umožnila roční pojistné v zásadě nemodelovat, ale přímo odvozovat od vyměřovacích základů, které byly k dispozici pro každou osobu. Přepočet na celoživotní pojistné vycházel z následujícího: Předpokládali jsme, že do té doby (tedy do roku 2012) byly sledované osoby účastny důchodového pojištění po dobu 45 let (tzn. N jako počet započitatelných let pojištění, viz část 3.2), ale pojištění ve skutečnosti platily pouze 36 let v důsledku existence tzv. nepříspěvkových dob pojištění (Holub 2008).

Nepředpokládáme žádné tzv. vyloučené doby (například dny nemoci nebo nezaměstnanost evidovanou na úřadu práce). Vliv na výsledky tento předpoklad má pouze minimální. Je tomu ve fázi výpočtu starobního důchodu tak proto, že v souladu s konstrukcí starobního důchodu vliv na konečnou hodnotu důchodu daný výpadek těchto příjmů plně eliminuje naše apriorní volba výše vyměřovacího základu. Neboli dvě osoby se stejným přepočítaným příjmem na skutečně odpracované dny (tedy ať vykazovala vyloučené doba nebo ne) budou pobírat stejný důchod, i když jedna do systému odvedla méně. Vliv na výši odvedeného pojistného vyloučené doby samozřejmě vliv budou mít, ale v tomto případě je zohledňujeme v souladu s výsledky analýzy v (Holub 2008). Ta uvádí, že průměrná celková doba tzv. nepříspěvkových dob je přibližně 20 %, tedy předpokládáme dobu placení pojištění ve výši 36 let.

Dále po celou dobu své ekonomické aktivity osoby pobírají konstantní příjem (v cenách roku 2012). To je do jisté míry v rozporu s křivkou celoživotních příjmů, která byla již vícekrát odvozena v předcházejících studiích (Slintáková a Klazar 2008), ale toto zjednodušení je obhajitelné. Jak výsledky minulých studií (Slintáková a Klazar 2009), tak i konstatování ve stěžejní publikační řadě Pensions at a Glance, konkrétně v sekci náhradový poměr průměrných poplatníků a růstu příjmů v rámci jejich doby ekonomické aktivity (blíže viz Gross replacement rate for average earners with different wage growth) dokládají, že penzijní systém v ČR je vysoce imunní vůči změnám v příjmech v rámci období ekonomické aktivity (neboli tvar křivky celoživotního příjmu nehraje významnou roli). Proto se domníváme, že toto mírné zjednodušení nebude mít vliv na výsledek analýzy.

K mírné modifikací výpočtu jsme museli přistoupit u OSVČ. Model předpokládal vstupní údaje o vyměřovacím základu mimo jiné za období 1986-1989, kdy statut OSVČ nebyl definován v dnešním slova smyslu. Proto jsme předpokládali, že v tomto období se OSVČ v systému chovaly jako zaměstnanci s průměrnými příjmy v daném období.

Dalším parametrem ve výpočtu pojistného je jeho sazba. U obou skupin předpokládáme za celé období sazbu 28 %. V případě zaměstnanců se tato sazba (a tedy i pojistné) rozděluje na 21,5 % (odvádí zaměstnavatel a zúčtovává do svých daňové uznatelných nákladů na práci) a 6,5 % (je strženo z hrubé mzdy zaměstnance zaměstnavatelem).

V našem modelu předpokládáme, že nejenom pojistné sražené danému zaměstnanci, ale také pojistné odváděné zaměstnavatelem je plně příspěvkem zaměstnance na jeho důchodové pojištění, tedy celé toto pojistné je zdrojem pro financování jeho důchodových nároků. Tomuto pojetí odpovídá i konstrukce stávající daně z příjmů ze závislé činnosti, která „…do základu daně započítává i sociální pojistné, které za zaměstnance byl povinen hradit zaměstnavatel jako plátce daně.“ (Vančurová a Láchová 2016, s. 173) Fakticky je tedy za potenciální příjem zaměstnance považována nejenom mzda hrubá, ale i oněch 21,5 % pojistného na sociální pojištění. Lze pak logicky předpokládat, že i tato část pojistného se vkládá do systému a v budoucnu bude zohledněna při výpočtu starobního důchodu. K podobnému závěru dochází i moderní daňová teorie při hodnocení efektivního dopadu daní a pojistného (Kubátová 2015).

3.2 Konstrukce starobních důchodů

Standardní starobní důchod se skládá ze dvou základních částí, odrážejících jak prvek zásluhovosti, tak i prvek solidarity. Jedná se o:

- základní (fixní) částku pro všechny důchodce, která tvoří významně menší část většiny důchodů, ve výši 9 % zákonem stanovené celostátní průměrné mzdy, a
- část odvozenou od celoživotního příjmu, která souvisí s výší odvedeného pojistného a kopíruje celoživotní příjmovou úroveň důchodce.

Konstrukce části důchodu odvozená od příjmu je dosti komplikovaná, viz následující schéma. Základní částka důchodu byla v roce 2013 stanovena ve výši 2 330 Kč za měsíc (rok 2012 je pro naše výpočty výchozím bodem kvůli dostupnosti datového souboru o vyměřovacích základech).

Část starobního důchodu odvozená od příjmu je konstruována dle následujícího schématu:

= N*0,015*(„krácený“, „téměř celoživotní“,
„aktualizovaný“ měsíční příjem (podléhající pojištění),

Kde:

- N je počet započitatelných let pojištění (mohou to být i období, kdy pojistné nebylo ve skutečnosti placeno, pak hovoříme o tzv. náhradních dobách pojištění, ale postupem času vlivem legislativních změn klesá jejich význam,
- "téměř" celoživotní příjem značí, že se nezohledňují období před rokem 1986, zřejmě kvůli administrativním problémům při získávání relevantních informací. Je nutné ale upozornit, že to ale neznamená, že by se nezohledňovala účast na pojištění před tímto rokem, viz velikost parametru N, který i tato období obsahuje,
- "aktualizovaný" značí přepočtený příjem na hodnoty roku přecházejícího roku odchodu do důchodu (využívají se k tomu přepočítací koeficienty, kdy přepočítací koeficient je roven jedné pro příjem z posledního roku (n našem případě 2012), naopak je největší pro příjmy ze začátku ekonomické aktivity)
- "krácený" znamená upravený podle tzv. redukčních hranic s výsledným progresívním dopadem (tedy ve výsledku klesá nerovnost v příjmech mezi důchodci). Především tyto redukční hranice jsou objektem zájmu zákonodárců i ústavního soudu, který na základě jejich podrobné analýzy dovodil neústavnost „tak vysoké" míry progresivity (solidarity) našeho systému.

Celkový starobní důchod je součtem těchto dvou výše zmíněných částí s tím, že se ještě v poslední fázi ověřuje, aby jeho celková výše nebyla menší než určitá předem stanovená částka (pro důchody přiznané v roce 2013, pro které je naše analýza odvozena), se jednalo o částku 3100 Kč.

Nakonec jsme předpokládali, že obě skupiny budou pobírat benefity po dobu 15 let dle odhadů v (OECD 2015), konkrétně Pensions at a Glance - Expected remaining life expectancy).

Sledované osoby byly rozděleny do decilů podle vyměřovacích základů. Rozdělení není přesné, protože nám dostupná data byla intervalová co do výše vyměřovacího základu, tedy nebylo možné poté odvodit decily s vyšší než námi níže uváděnou přesností. Věříme ale, že na výsledky analýzy toto nemá podstatný vliv.

Pracovali jsme se dvěma základními měrami solidarity (potažmo ekvivalence jako její protipólem), které se používají u penzijních systémů. Jednoroční přístup je založen na analýze tzv. náhradových poměrů, které jsme si pracovně určili jako podíl příslušného starobního důchodu na průměrném vyměřovacím základu. V další fázi jsme analýzu rozšířily na celoživotní dopad penzijního systému, kdy se v úvahu bere celoživotní zaplacené pojistné i celoživotní pobíraný důchod a konstruuje se celoživotní index výhodnosti systému.

Za pracovní hypotézy jsme si určili:

Na základě porovnání vývoje náhradových poměrů v závislosti na výši průměrných celoživotních vyměřovacích základů lze doložit, že systém silně snižuje nerovnosti v příjmech v období pobírání starobního důchodu ve srovnání s obdobím pracovní aktivity, a to jak u zaměstnanců, tak u OSVČ.

Míru celoživotní solidarity systému budeme hodnotit na základě porovnání podílu celoživotního zaplaceného pojistného a obdržených důchodů (celoživotní index výhodnosti) pro jednotlivé skupiny (zaměstnanci a OSVČ). Pro jednotlivé decily se předpokládá, že systém je významně výhodnější pro nízkopříjmové skupiny účastníků. Nulovou solidaritu budeme konstatovat v případě, že se celoživotní indexy výhodnosti budou pro všechny skupiny i decily rovnat. Pokud budou ale indexy vyšší u nízkopříjmových, pak je systém

„příjmově“ solidární, tedy bohatší financují důchody chudších jedinců. Systém nazveme pro danou skupinu jako efektivní, pokud je pro ni vyšší než jedna.

4 Výsledky a diskuse

4.1 Vnitroskupinové náhradové poměry

Jak už bylo uvedeno, k analýze budou použity náhradové poměry a míry solidarity, a to zvlášť u zaměstnanců a zvlášť u osob samostatně výdělečně činných.

Nejprve budou uvedeny náhradové poměry, a to v ročním srovnání. Zaměstnanců je více, a tak jim je dána přednost.

Tabulka 10: Analýza náhradových poměrů u zaměstnanců (roční údaje)

Decil	četnost	Vyměřovací základ (střed intervalu) na hlavu	Vyměřovací základ za celý decil v mld. Kč	Starobní důchod na hlavu	Starobní důchod na decil v mld. Kč	Náhradový poměr v %
1	384 838	130 000	50.03	115 651	44.51	88.96%
2	390 051	170 387	66.46	126 335	49.28	74.15%
3	309 602	205 106	63.50	132 659	41.07	64.68%
4	319 893	235 080	75.20	138 118	44.18	58.75%
5	302 108	264 839	80.01	143 537	43.36	54.20%
6	344 989	299 262	103.24	149 805	51.68	50.06%
7	348 950	347 403	121.23	158 573	55.33	45.65%
8	330 261	433 166	143.06	170 275	56.24	39.31%
9	253 151	703 826	178.17	204 962	51.89	29.12%
10	46 725	1 210 000	56.54	269 833	12.61	22.30%
Celkem	3 030 568	x	937	x	450.15	48.02%

Pozn.: Vyměřovací základ je střed intervalu (příklad 110000-150000), VZ - vážený podle četnosti (suma(n*vz))/n)

Zdroj: Vlastní výpočet.

Bylo očekáváno, že náhradový poměr se bude s rostoucím decilem snižovat, míra je však velmi vysoká. Pro žádný z decilů náhradový poměr nedosáhl 100 %.

Zajímavé jsou samozřejmě i výsledky pro skupinu osob samostatně výdělečně činných.

Tabulka 11: Analýza náhradových poměrů u osob samostatně výdělečně činných (roční údaje)

Decil	četnost	Vyměřovací základ (střed intervalu) na hlavu	Vyměřovací základ za celý decil v mld. Kč	Starobní důchod na hlavu	Starobní důchod na decil v mld. Kč	Náhradový poměr v %
1	53 387	75 000	4.00	91 572	4.89	122.10%
2	53 387	75 000	4.00	91 572	4.89	122.10%
3	53 387	75 000	4.00	91 572	4.89	122.10%
4	53 387	75 000	4.00	91 572	4.89	122.10%
5	53 386	75 000	4.00	91 572	4.89	122.10%

6	38 835	85 000	3.30	103 042	4.00	121.23%
7	41 504	98 964	4.11	115 869	4.81	117.08%
8	52 516	133 273	7.00	124 360	6.53	93.31%
9	62 433	316 182	19.74	152 736	9.54	48.31%
10	2 500	1 210 000	3.03	303 912	0.76	25.12%
Celkem	464 722		57	-	50.08	87.57%
Zaplacené pojistné			16.01	-		

Zdroj: Vlastní výpočet.

Stejné náhradový poměr v prvních pěti decilech odráží skutečnost, že nad 50 % osob v této skupině má stejný, a to minimální vyměřovací základ. Tato skutečnost výrazně přispívá k tomu, že až od osmého decilu je celoživotní náhradový poměr osob samostatně výdělečně činných nižší než 100 %. Naopak v posledním decilu se už moc neliší od posledního decilu zaměstnanců.

Na základě porovnání vývoje náhradových poměrů v závislosti na výši průměrných celoživotních vyměřovacích základů lze zřetelně doložit, že systém snižuje nerovnost v příjmech v období pobírání starobního důchodu oproti produktivnímu období. S růstem vyměřovacího základu vlivem redukčních hranic klesá významně náhradový poměr napříč decily. Tím se snižuje nerovnosti v příjmech v období pobírání důchodu ve srovnání s obdobím pracovní aktivity), a to jak u zaměstnanců, tak u OSVČ.

5 Analýza celoživotního dopadu (celoživotní index)

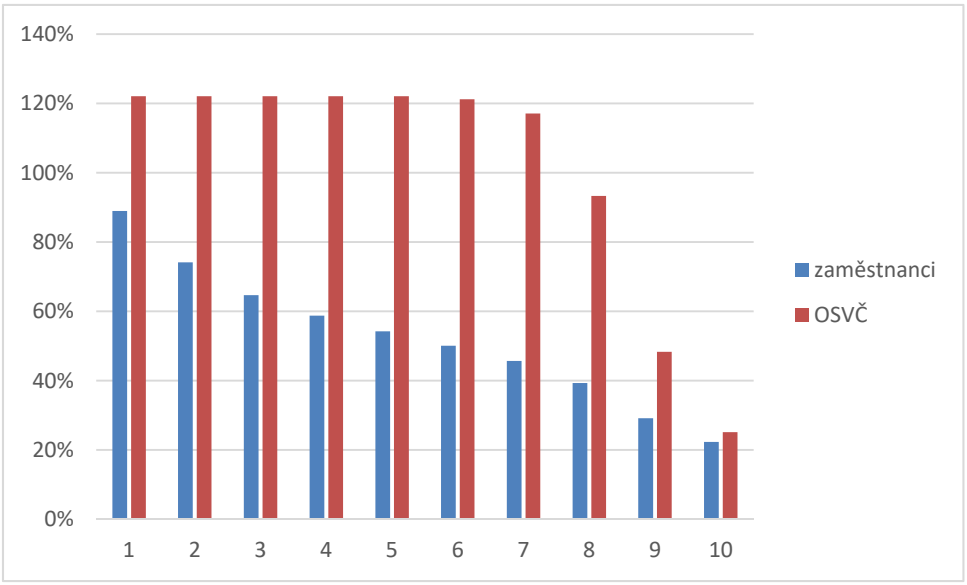
Pro míru solidarity systému jsme zvolili celoživotní index výhodnosti systému (je to podíl celoživotního zaplaceného pojistného a obdržených důchodů – viz diskuse u hypotéz výše). Tuto solidaritu můžeme rozdělit na část tzv. meziskupinovou, kdy jedna skupina účastníků přispívá na skupinu druhou, a na část vnitroskupinovou, kdy bohatší ve skupině financují benefity těch chudších.

Na základě porovnání tohoto podílu pro jednotlivé skupiny (zaměstnanci a OSVČ) a pro jednotlivé decily se předpokládá, že systém je významně výhodnější pro nízkopříjmové skupiny účastníků.

5.1 Grafické shrnutí výsledků analýzy náhradových poměrů (roční přístup) a alternativní míry progresivity

Nejprve byly do grafu shrnuty výsledky náhradových poměrů skupiny zaměstnanci a skupiny osob samostatně výdělečně činných, a to na základě již prezentovaných výsledků.

Obrázek 5: Náhradové poměry u zaměstnanců a OSVČ

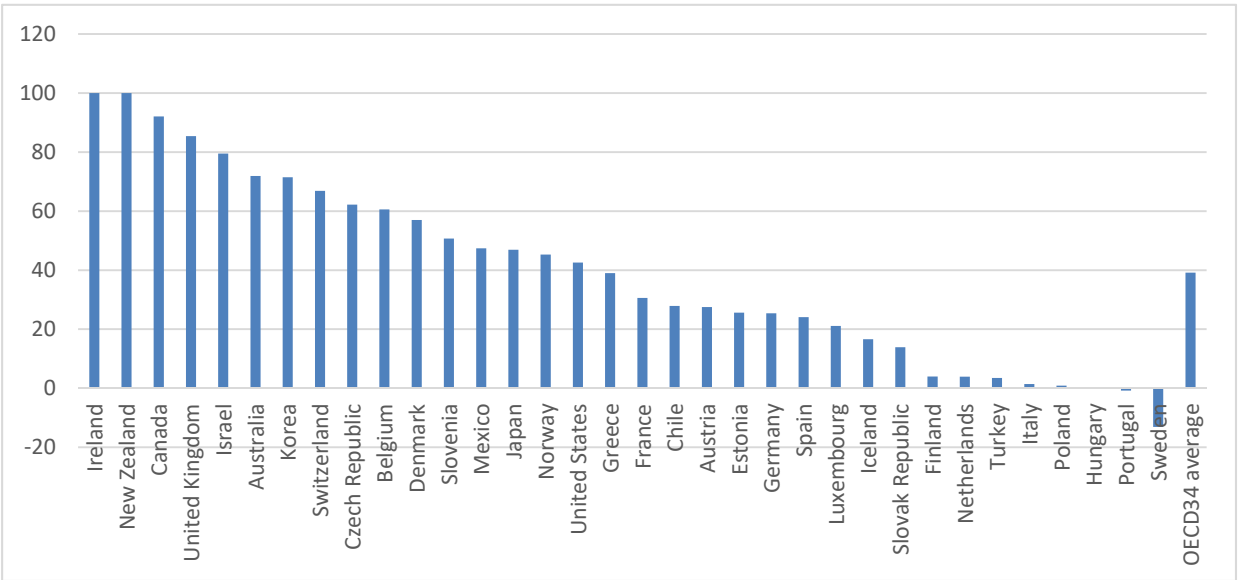


Zdroj: Vlastní.

Na vodorovné osy jsou zobrazeny jednotlivé decily. Pro všechny z nich platí, že náhradový poměr u zaměstnanců je nižší než u osob samostatně výdělečně činných. Nejvyšší rozpětí je u středních decilů, nejmenší v posledním decilu.

Alternativní pojetí solidarity je založeno na poměřování změny v rozložení příjmů z důvodu pobírání starobní ho důchodu. Naše výsledky jsou plně v souladu s každoročními odhady v publikační řadě Pensions at Glance, která uvádí Českou republiku na předních místech (v první třetině) ve statistikách tzv. indexu progresivity penzijního systému. Náš systém je charakteristický vysoce nadprůměrným indexem, i když v čase tento index klesá, i když pořadí zemí se spíše nemění.

Obrázek 6: Index progresivity (IP) v % v roce 2013



Zdroj: (OECD 2015)

Index progresivity (IP) je počítán jako:

$$IP = 1\text{-}Gini(SD)/Gini(VZ)$$

Kde

Gini(SD) je Giniho koeficient pro rozdělení starobních důchodů (SD)

Gini(VZ) je Giniho koeficient pro rozdělení vyměřovacích základů (VZ)

Interpretace je založena na vztahu mezi rozdělením SD a příslušných VZ. Pokud penzijní systém snižuje nerovnost v příjmech (tedy je obecně výhodnější pro chudší), pak vychází spíše vyšší. V případě, že SD je v nominální výši stejný pro všechny, bez ohledu na zaplacené pojistné (tedy Gini(SD)=0, nerovnost je snížena na minimum), rovná se index jedné. Naopak, pokud systém nerovnost nemění (tedy oba Giniho koeficienty jsou shodné), neboli náhradové poměry jsou konstantní, index vychází roven 0. Jen pro úplnost je nutné uvést, že se IP může pohybovat i mimo tento interval, například v roce 2013 byl pro švédský penzijní systém negativní (- 0,13), tedy penzijní systém nerovnost v příjmech spíše zvyšoval. Někdy se IP uvádí v procentech jako IP(v %) = IP*100.

5.2 Analýza vnitroskupinové míry solidarity (celoživotní přístup)

Dále bude vyjádřena míra solidarity uvnitř systému, a to samostatně za zaměstnance a za osoby samostatně výdělečně činné. K tomu byl využit celoživotní index efektivnosti (solidarity) vycházející z modelového celoživotního pojistného a tomu příslušejícího starobního důchodu. Index je definován tak, že hodnota jedna představuje právě nulovou solidaritu pro konkrétní skupinu/jedince.

Tabulka 12: Míra celoživotní solidarity u zaměstnanců

Decil	Celoživotní zaplacené pojistné na hlavu	Celoživotní starobní důchody na hlavu	Celoživotní index efektivnosti
1	1 310 403	1 734 759	1.32
2	1 717 499	1 895 018	1.10
3	2 067 471	1 989 890	0.96
4	2 369 606	2 071 771	0.87
5	2 669 573	2 153 062	0.81
6	3 016 566	2 247 081	0.74
7	3 501 823	2 378 596	0.68
8	4 366 309	2 554 122	0.58
9	7 094 566	3 074 435	0.43
10	12 196 800	4 047 491	0.33

Zdroj: Vlastní výpočty.

Z tabulky plyne, že efektivní je důchodový systém v prvních dvou decilech zaměstnanců. Jedná se tedy o 774 889 zaměstnanců, což představuje 25,57 % zaměstnanců zahrnutých do modelů. Od třetího decilu míra solidarity stále více převažuje. Hranice se pohybuje kolem 57 % průměrné mzdy.

Stejně byla posuzována efektivnost důchodového systému u osob samostatně výdělečně činných.

Tabulka 13: Míra celoživotní solidarity u OSVČ

Decil	Celoživotní zaplacené pojistné na hlavu	Celoživotní starobní důchody na hlavu	Celoživotní index efektivnosti
1	756 000	1 373 580	1.82
2	756 000	1 373 580	1.82
3	756 000	1 373 580	1.82
4	756 000	1 373 580	1.82
5	756 000	1 373 580	1.82
6	856 800	1 545 633	1.80
7	997 554	1 738 040	1.74
8	1 343 391	1 865 395	1.39
9	3 187 117	2 291 039	0.72
10	12 196 800	4 558 680	0.37

Zdroj: Vlastní výpočty.

U osob samostatně výdělečně činných zlom v celoživotní efektivnosti důchodového systému nastává až mezi osmým a devátým decilem, a tak pro 86,02 % osob samostatně výdělečně činných je důchodový systém efektivní, což představuje 399 789 osob. Díky nestejné velikosti základních srovnávaných skupin představuje 34 % všech pojištěnců, pro které je důchodový systém v současném nastavení efektivní.

5.3 Analýza meziskupinové míry solidarity

Na závěr je zařazena analýza celoživotního meziskupinové míry solidarity. Následující tabulka shrnuje jen základní parametry v modelovém celoživotním přepočtu. Jedná se o současnou hodnotu roku 2012.

Tabulka 14: Celková meziskupinová solidarity – rok 2012

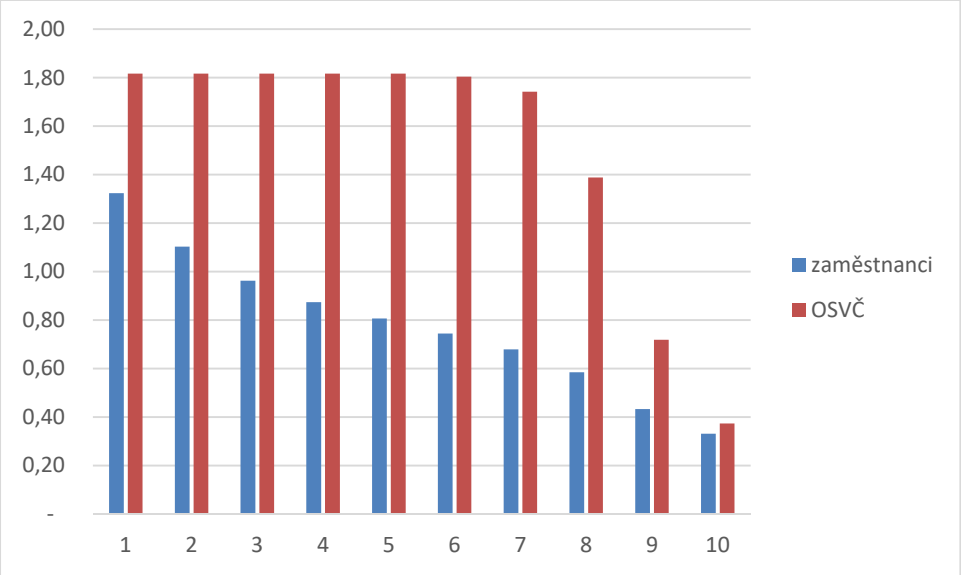
	Celoživotní zaplacené pojistné skupinou:….	Celoživotní benefity získané skupinou:	celoživotní benefity/pojistné
zaměstnanců	9, 4 bilionů	6,7 bil.	0.71
OSVČ	576 mld.	751 mld.	1.303053

Zdroj: Vlastní výpočty.

Na základě předchozí analýzy a modelování nepřekvapí, že důchodový systém u zaměstnanců je převážně solidární, kdežto pro osoby samostatně výdělečně činné je efektivní. Rozdíl je poměrně značný, a tak je zřejmé, že dochází uvnitř systému k přerozdělení zdrojů od zaměstnanců k osobám samostatně výdělečně činným.

A konečně závěrečný graf tyto hodnoty zpracovává v decilovém vyjádření.

Obrázek 7: Celoživotní výnosnost systému (celoživotní index) dle jednotlivých decilů



Zdroj: Vlastní výpočty.

6 Závěrečné shrnutí

Penzijní systém v ČR je založen na všeobecné účasti zaměstnanců a OSVČ, měl by tedy zajišťovat obě tyto skupiny osob. Míra participace je ale velmi odlišná jak uvnitř skupiny, tak mezi skupinami.

Důchodová formule i konstrukce plateb do systému jsou nastaveny tak, aby náhradové poměry klesaly v závislosti na výši příjmu (vyměřovacího základu). Lze konstatovat, že je obecně výhodnější pro nízkopříjmové skupiny jak zaměstnanců, tak OSVČ. Významnou a dosti zkreslující roli hraje skutečnost, že vyměřovací základ u OSVČ tvoří pouze polovina „daňového" zisku. I když je důchodová formule pro obě skupiny stejná, odvozená od vyměřovacích základů, tak odlišnost v jejich konstrukci vede k tomu, že OSVČ při pobírání starobního důchodu mohou být rozčarovány, jak moc vysoký (spíše nízký) důchod jim je stanoven.

Pro 50 % populace OSVČ (tyto osoby vykazují minimální vyměřovací základ) je podíl starobního důchodu k vyměřovacímu základu roven 122 % (což je obecně velmi pozitivní (výhodná) hodnota nedostupná pro zaměstnance, u kterých se pohybuje v intervalu 89 % až 22 % v decilovém pojetí) a pro zbytek populace OSVČ klesá až na hodnotu 25 % pro 10. decil. Reálně ale tento poměr u OSVČ klesá na polovinu, protože dotčená OSVČ bude fakticky poměřovat přiznaný důchod spíše s disponibilním příjmem, nebo ziskem, neboli bude hodnotit, jak moc jí klesla životní úroveň odchodem do důchodu. V tomto světle jsou naopak starobní důchody těchto osob až nepřiměřeně malé (61 % až 13 % disponibilního příjmu z doby pracovní aktivity), což může být pro dotčené OSVČ významně nepříznivé a překvapující zjištění.

Autoři se domnívají, že by OSVČ měly být explicitně informovány o tom, že by se „neměly spoléhat pouze na stát". Při stávajícím nastavení důchodové formule a konstrukci vyměřovacích základů budou vždy (pokud se zohlední pouze příjmy z penzijního systému) zaměstnanci lépe zajištění na stáři z hlediska ročního přístupu, tedy pokles jejich životní

úrovně bude nižší. Autoři ale nijak neargumentují proti této rozdílnosti, protože specifické postavení části majetku OSVČ v rámci plateb pojistného implikuje domněnku, že budou schopni se ve stáří živit i částí tzv. pasivních příjmů plynoucích právě z tohoto „kapitálového" majetku.

Z hledisky celoživotní efektivnosti systému lze konstatovat, že systém je velmi výhodný pro OSVČ, protože 80 % z nich ze systému získává významně více, než do něj vložily (a to i se zohledněním současné hodnoty peněz), a zcela naopak je tomu u populace zaměstnanců.

Afilace

Text článku byl připraven v rámci projektu institucionální podpory IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Použité zdroje

[1] BLS, 2016. *Consumer Expenditure Survey* [online]. [vid. 2016-05-19]. Dostupné z: http://www.bls.gov/cex/

[2] ČSÚ, 2016a. Příjmy a životní podmínky domácností (SILC). *Český statistický úřad, katalog produktů* [online] [vid. 2016-09-29]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/prijmy-a-zivotni-podminky-domacnosti

[3] ČSÚ, 2016b. *Vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů* [online] [vid. 2016-09-29]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/vydani-a-spotreba-domacnosti-statistiky-rodinnych-uctu-doplnujici-trideni-2015

[4] HOLUB, Martin, 2008. *Nepříspěvkové doby v českém penzijním systému.* [online]. Praha. Theses. Vysoká škola ekonomická v Praze. Dostupné z: https://www.vse.cz/vskp/id/1142601

[5] ISPV, 2016. *ISPV - Mzdy a Platy Podle Profesí* [online]. [vid. 2016-05-19]. Dostupné z: http://www.ispv.cz/

[6] KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-841-3.

[7] MFCR, 2016. *Database of tax information and data (ADIS)* [online] [vid. 2016-05-15]. Dostupné z: http://www.taxnet.cz/adis.php

[8] MPSV, 2016. *Databáze vyměřovacích základů na důchodové pojištění*. 2016. Praha: Ministerstvo práce a sociálních věcí.

[9] OECD, 2015. *Pensions at a Glance 2015: OECD and G20 indicators: Edition 2015*. 6th Revised edition edition. GB: Oecd Publishing. ISBN 978-92-64-24063-6.

[10] SLINTÁKOVÁ, Barbora a Stanislav KLAZAR, 2008. *Lifetime Incidence Analysis of Pension Security in the Czech Republic* [online]. 2008. Praha: University of Economics. Dostupné z: http://f1.vse.cz/wp-content/uploads/2009/02/dopad_duchodu1.pdf.

[11] SLINTÁKOVÁ, Barbora a Stanislav KLAZAR, 2009. Incidence Analysis of the Pension Security in the Czech Republic. In: *3rd Central European Conference in Regional Science* [online]. Košice: Technická universita. Dostupné z: http://www3.ekf.tuke.sk/cers/cers2009/PDF/02_31_Klazar.pdf

[12] SLINTÁKOVÁ, Barbora a Stanislav KLAZAR, 2012. How Progressive Is the Czech Pension Security? *Prague economic papers* [online]. roč. 21, č. 3. Dostupné z: http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=pep&pdf=426.pdf.

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

Spojené osoby a transferové ceny v daních

Eva Vincencová[1]

Abstrakt

Problematika stanovení a doložení převodních cen u spojených osob je závažný a stále aktuální problém. Cílem příspěvku je přiblížení problematiky převodních cen spojených osob ve vazbě na přístupy české finanční správy v rámci české daňové jurisdikce. Příspěvek identifikuje základy problematiky převodních cen z pohledu daňového subjektu a postupu finanční správy při daňové kontrole. Obsahuje doporučení pro systematicky vedenou dokumentaci převodních cen jako cesty eliminace rizika dodatečného doměření daně včetně penále.

Klíčová slova: Spojené osoby, převodní ceny, transakční metody

Abstract

The contribution deals with the issue of transfer pricing, including the related issues in the context of the Czech tax jurisdiction. The issue of identification and proof of transfer pricing for persons engaged in the group in the Czech Republic is still a current topic. The contribution focuses on the documentation of transfer prices for the purposes of tax control. On the basis of thorough documentation for transfer prices, it is possible to eliminate the risk of an additionally assessed tax. This article identifies the transfer prices in General, from the perspective of the taxpayer and the Financial Administration. In relation to the collection of taxes is a transfer pricing issue which is important for both the taxpayers and as if for the Financial Administration.

Key words: Related parties, transactional methods, transfer pricing.

JEL classification H 25

1 Úvod

Oblasti převodních cen (transferových cen) věnuje větší pozornost v rámci kontrolní činnosti Finanční správa České republiky (finanční správa) včetně doložení správnosti cen obchodních transakcí mezi spojenými osobami. Transferové ceny jsou jedním ze zásadních problémů, které se dotýkají všech společností, které jsou kapitálově či jinak spojené. Mohou to být společnosti tuzemské, nadnárodní korporace, mezi nimiž probíhají různorodé obchodní transakce (pohyb zboží, služeb, restrukturalizace, cenová politika společnosti, úroky z půjček spojených osob, licenční poplatky, nebo refinancování transakcí). Trend ukazuje zvýšenou četnost daňových kontrol zaměřených na převodní ceny. Cílem daňových kontrol převodních cen je zabránit krácení či vyhýbání se dani, ovlivňování daňové povinnosti do zemí s výhodnější daňovou jurisdikcí. vyvolat u daňových subjektů preventivní efekt. Správné

[1] Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: vincencova@sting.cz

stanovení převodních cen, může celé spojené skupině pomoci udržet konkurenční výhodu a naplnit finanční výsledky společnosti. Specifičnost převodních cen se nalézá v rovině daňové i nedaňové.

2 Problematika převodních cen a spojených osob

2.1 Kapitálově či jinak spojené osoby

Pojem kapitálově či jinak spojené osoby je definován v zákoně o daních z příjmů, který vymezuje mateřské a dceřiné společnosti. Daňových rezidentů České republiky se týká ustanovení § 23 odst. 7 a v případě daňových nerezidentů České republiky je to ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) a písm. c) **z**ákona o dani z příjmů.

Mateřskou společností je „obchodní korporace nebo družstvo, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky a po dobu minimálně 12 měsíců se podílí minimálně 10 % podílem na základním kapitálu jiné obchodní korporace. M**ateřská společnost** je tedy společnost, která ovládá a řídí jednu nebo více dceřiných společností. Z pohledu závislosti lze na mateřskou společnost nahlížet jako na osobu, která je nadřazena vlastněné společnosti a naopak na dceřinou společnost jako na společnost, která je závislá na mateřské společnosti. Rovněž tak lze mateřskou společnost označit za společnost, která z důvodu majetkového podílu má oprávnění rozhodovat o činnostech a o financích vlastněných společností.

Dceřinou společností je „obchodní korporace nebo družstvo, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu se po dobu minimálně 12 měsíců podílí minimálně 10 % podílem jiná obchodní korporace“[20]. Dceřiná společnost je společnost ovládaná a vlastněná buď plně, nebo částečně jinou společností. V České republice jsou dceřiné společnosti vlastněny a řízeny v převážné většině daňovými rezidenty jiných členských států Evropské unie, případně třetích zemí a jsou stále ve větším poměru součástí nadnárodních podniků.

Podle údajů Českého statistického úřadu dosáhly v roce 2012 podniky pod zahraniční kontrolou v průmyslu (CZ-NACE B až E) celkových tržeb 3 020 mld. Kč, což představovalo 58,9 % celkových tržeb. Přidaná hodnota vytvořená těmito podniky, dosáhla 501 mld. Kč, což je přesně polovina průmyslu celkem [19]. Strategií vlastníků nadnárodních společností v rámci Evropské unie i mimo ni, je prostřednictvím daňového plánování regulovat daňovou povinnost jednotlivých hospodářských jednotek ve státě jejich sídla. Je zřejmé, že transakce mezi spřízněnými subjekty by měly probíhat za stejných či podobných podmínek jako v případě transakcí se subjekty nespřízněnými.

Spojenými osobami se tedy rozumí subjekty přímo či nepřímo kapitálově spojené (míra vlivu alespoň 25 procentní přímý či nepřímý na základním kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby či osob). Dále jde o osoby, které se podílí na vedení či kontrole podniku, nebo se jedná o osoby blízké (rodinné podniky, příbuzný v řadě přímé, sourozenec, manžel, registrovaný partner a osoby). Jde o spojené osoby, které vytvořily účelový právní vztah s cílem snížit základ daně z příjmů nebo zvýšit daňovou ztrátu.

Pro daňové účely se dva podniky považují za spojené (spřízněné) v případě, když se jeden z nich účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhého podniku, nebo jestliže se tytéž osoby účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění obou podniků, tzn., že oba podniky jsou pod společnou kontrolou. V roce 2014 vznikla povinnost ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, pokud byly mezi

spojenými osobami uskutečněny transakce, jsou tyto osoby podle § 23 odst. 7 písm. a) a b) zákona o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů) povinny vyplnit samostatnou přílohu k položce 12 I. oddílu.

Tabulka 1 Daňové výhody a nevýhody spojených osob

Spojené osoby			
Výhody		**Nevýhody**	
osvobození dividend a podílů na zisku mezi mateřskými a dceřinými společnostmi	*§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1.*, zákona o dani z příjmů	posuzování daňové účinnosti v zákoně o dani z příjmů u finančních nákladů	*§ 25 odst. 1 písm. w), zákona o dani z příjmů*
osvobození dividend a podílů na zisku českých společností plynoucích od zahraničních společností	za podmínek definovaných v *§ 19 odst. 9*, zákona o dani z příjmů	posuzování nákladů mateřských společností spojených s držbou dceřiných společností	*§ 25 odst. 1, písm. z), zákona o dani z příjmů*
osvobození příjmů z prodeje obchodních podílů a akcií mateřskými společnostmi na dceřiných společnostech	*§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. ZDP, zákona o dani z příjmů*	zákazu tvorby zákonných opravných položek k pohledávkám	*§ 8a, 8b a 8c zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*
osvobození příjmů z prodeje obchodních podílů a akcií českých společností na společnostech ze třetích zemí	*§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. a § 19 odst. 9,* zákona o dani z příjmů	*Pozn.* *U daně z přidané hodnoty pro vztahy mezi spojenými osobami nejsou zákonem stanoveny výjimky ani specifické postupy*.	

Zdroj: zpracování vlastní dle [20]

Obchodní vztahy mezi spojenými osobami vyžadují specifické posouzení některých situací, vynaložení větší daňové péče, než kdyby do vztahů vstupovaly osoby nespojené. K nejčastějším vnitroskupinovým transakcím obvykle patří prodej zboží a dlouhodobého majetku, poskytování licencí, úvěrů, půjček, manažerských a administrativních služeb, nájem výrobního zařízení, nebo nájem nemovitostí. Vzhledem ke skutečnosti, že poskytovatelé ochranných známek, centra sdílených služeb, jsou obvykle rezidenty států s nízkou mírou zdanění, je nastavení převodních cen u těchto subjektů cíleným předmětem daňových kontrol.

2.2 Právní úprava převodních cen

Převodními cenami se rozumí ceny za zboží či služby, sjednané v transakcích mezi spojenými osobami. Pro daňové účely se pojem „převodní ceny" se používá pro označení cen, za které podnik převádí zboží a nehmotný majetek nebo za které poskytuje služby spojenému podniku.

Právní úprava převodních cen je řešena v rovině mezinárodní i v rámci české daňové jurisdikce. V mezinárodním měřítku je problematika převodních cen řešena na úrovni bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění a ve Směrnici OECD 90/435/EHS (Směrnice OECD) o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Směrnice OECD stanoví pět základních metod, které se dělí na tradiční a ziskové. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou k počátku roku 2016 uzavřeny s 89 státy. Pro oblast transferových cen jsou nejdůležitější ustanovení článků číslo 9 (Sdružené podniky), číslo 10 (Dividendy), číslo 11 (Úroky) a článku číslo 12 (Licenční poplatky). Za základní právní úpravu převodních cen je možné považovat:

- **Směrnici OECD 90/435/EHS** (Směrnice OECD) o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprices and Tax Administrations). Směrnice OECD stanoví pět základních metod, které se dělí na tradiční a ziskové. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou k počátku roku 2016 uzavřeny s 89 státy. Pro oblast transferových cen jsou nejdůležitější ustanovení článků číslo 9 (Sdružené podniky), číslo 10 (Dividendy), číslo 11 (Úroky) a článku číslo 12 (Licenční poplatky). Zpráva EU Joint Transfer Pricing Fóra (EU JTPF), která zahrnuje doporučení k obsahu dokumentace k převodním cenám v rámci EU, byla základem při zpracování metodického pokynu Ministerstva financí D-334. Jelikož měrnice OECD není z pohledu české daňové legislativy závazná, je finanční správou pojímána jako praktický návod pro tvorbu převodních cen v České republice. Od roku 2011 se Směrnice promítá do dále uvedených metodických pokynů ministerstva financí k převodním cenám.
- **Smlouvy o zamezení dvojího zdanění**. V případě, kdy se jedná o transakci s osobou s bydlištěm nebo se sídlem ve státě se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění bude využit čl. 9 Sdružené podniky a případně navazující články SZDZ - čl. 7 Zisky podniků, čl. 10 Dividendy, čl. 11 Úroky a čl. 12 Licenční poplatky.
- **Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších změn** (ZDP**),** ust. § 23, odst 7(rezidenti), § 19 odst. 3 písm. b) a písm. c) (nerezidenti), § 38nc (předmět závazného posouzení).
- **Pokyn D - 332** Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (doporučuje rozsah vedené dokumentace k převodním cenám).
- **Pokyn D – 333** Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (seznamuje daňové subjekty s nárokem na posouzení transferových cen finanční správou).
- **Pokyn D – 334** Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (pokud je dokumentace k transferovým cenám vedena v souladu s pokyny Ministerstva financí a Směrnicí OECD je pojímána jako důkazní prostředek při prokazování správnosti nastavení transferových cen, pokyn obsahuje minimální požadavky na dokumentaci pro případy, kdy by zpracování plné dokumentace znamenala nepřiměřenou zátěž pro daňového poplatníka).
- **Pokyn Generálního finančního ředitelství D-10** ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (týká se případů, kdy daňový subjekt realizuje služby, které nejsou jeho hlavní činností a pak finanční správa respektuje obchodní přirážku k nákladům v rozpětí 3 až 7 procent).
- Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22, který stanovuje jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona o dani z příjmů (k § 23 odst. 7).

3 Výsledky

3.1 Stanovení převodních cen

Primární otázkou je, jak převodní ceny správně stanovit. V rámci uskutečňovaných obchodních transakcí mezi sdruženými podniky je problémem držet tržní ceny, jako daňově objektivní úroveň cen navzájem si účtovaných. V České republice i v mezinárodním měřítku východiskem pro sjednocení oceňování transferů mezi spřízněnými podniky jsou principy a

postupy upravené ve Směrnici OECD. Principy a postupy této směrnice musí být použity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které mají jednotlivé státy mezi sebou uzavřeny (snižuje případné spory mezi daňovými správami a každé daňové jurisdikce zaručuje přiměřený daňový základ)**.** Ve smyslu ustanovení Ústavy České republiky, pokud mezinárodní smlouvy stanoví něco jiného než český zákon, použije se mezinárodní smlouva. Správné nastavení převodních cen hraje významnou roli typicky u holdingových společností. Bývá přitom častou praxí, že jednotlivé funkce v rámci výrobního procesu či správy (např. centrální nákup, výroba, financování, poskytování licencí, IT služby, apod.) jsou v holdingu rozděleny mezi jeho členy.

Pro stanovení převodních je základním mezinárodním standardem tzv. „princip tržního odstupu“ (arm’s length principle). Princip stanoví, že ceny sjednané mezi spojenými osobami by měly být nastavené stejně, jako v obdobné transakci mezi osobami nespojenými.

Tabulka 2 Tradiční transakční metody

Metoda	Popis	Výhoda	Nevýhoda
Srovnatelná nezávislá cena (CUP)	srovnává cenu účtovanou za majetek či služby poskytované za cenu srovnatelnou za srovnatelných okolností s cenou účtovanou nezávislé transakce	nejlépe se využívá např. u úroků z úvěrů	problém nalézt srovnatelnou transakci nebo výrobek mezi nezávislými podniky
Cena při opětovném prodeji (RPM)	vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku; tato cena je snížena o hrubé rozpětí; využití, když podnik od spřízněného podniku nakupuje zboží nebo služby, které pouze prodává nespřízněnému podniku nebo prostředkovatelská činnosti	není kladen takový nárok na srovnatelnost produktů jako u metody CUP	databáze správců daně zpravidla neobsahují informace o nákladech na prodané zboží a není možné stanovit hrubé rozpětí
Náklady a přirážky (CPM)	vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované sdruženému podniku; k těmto nákladům je pak přičtena příslušná přirážka závislého dodavatele.	není kladen takový nárok na srovnatelnost produktů jako u CUP, kdy společnosti má pouze náklady a výnosy na jednu činnost	databáze správců daně zpravidla neobsahují informace o nákladech

Zdroj: zpracování vlastní dle [12]

*„Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů. Při určování stupně srovnatelnosti, včetně toho, jaké úpravy jsou nezbytné pro její vytvoření, je třeba pochopit, jak nezávislé společnosti vyhodnocují potenciální transakce“[*20]. V rámci srovnávací analýzy pro srovnatelnost transakcí brát v úvahu pět hlavních faktorů, které určují:

- Vlastnosti hmotného majetku a zboží majetku a služeb. Posoudit kvalitu hmotného majetku, objem nabídky na trhu, dostupnost na trhu, spolehlivost. U nehmotného majetku uvážit povahu transakce (např. jde o poskytnutí licence či její prodej), předpokládané zisky, délku a stupeň ochrany, typ majetku (patent, obchodní známka, know-how). U poskytovaných služeb je třeba uvážit jejich povahu a rozsah.
- Využití aktiv, vykonávané funkce, míra rizika (funkční analýza).
- Smluvní podmínky, podle nichž lze zjistit, jak mají být rozděleny zodpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí
- Ekonomické okolnosti, mezi které například patří geografické umístění, velikost trhu, kupní síla, konkurence, substituty, pracovní síla, efektivnost, atd.
- Podnikatelské strategie – nové trhy, zavedení nové výrobky na trhu.

Srovnávací analýza posuzování převodních cen obsahuje posouzení transakcí a určení rozmezí převodních cen. V případě transakcí je posuzuje, zda deklarovaná transakce skutečně proběhla, zda úzce nesouvisí s jinou transakcí, porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny spojených podniků atp. V případě určení rozmezí převodních cen jsou aplikována určitá cenová rozpětí, v jejichž rámci se mohou ceny za srovnatelné výrobky či služby pohybovat. Důvodem je skutečnosti, že převodní ceny nejsou stanoveny v absolutních číslech. Cenové rozpětí převodních cen se zpravidla uvádí v určitém procentu a v dokumentaci k převodním cenám by mělo být uvedeno.

Podle principu tržního odstupu pro stanovení převodní se použijí tradiční transakční metody nebo transakční ziskové metody. Přitom jsou preferovány tradiční metody vzhledem k jednoduššímu použití. Na základě Směrnice OECD a její transpozice do českého práva pro stanovení transferové ceny jsou užívány tradiční transakční metody a metody ziskové. Ziskové metody jsou dvě (Transactional Net Margin Method a Profit Split) a vyjadřují celkový zisk z provozní činnosti vůči tržbám. Použití ziskových transakčních metod je složitější, na rozdíl od tradičních metod je srovnávaným faktorem není cena transakce, ale zisk skupiny podniků. Transactional Net Margin Method (TNMM) porovnává ziskovost, rentabilitu k nákladům, k prodeji. Souvisí s řízenou transakcí, s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. Výhodou metody TNMM je, že není nutné rozebírat ceny od obou stran zúčastněných na transakci. Dále metoda rozdělení zisku (Profit Split), která zachycuje zisky, které plynou z řízených transakcí. Metoda se využívá zejména ve výrobě hi-tech produktů s mnoha rozličnými vstupy a užitím výsledků výzkumu a vývoje. Pokud převodní ceny nereflektují tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti sdružených podniků a daňové výnosy zkresleny.

Pro výpočet převodní ceny u vynaložených nákladů (například na mzdy zaměstnanců, náklady na sociální pojištění, služby externích konzultantů, fixní a variabilní náklady je nutné připočítat smluvní ziskovou přirážku, která musí dodržovat princip tržního odstupu (dle Směrnice OECD a metodických pokynů Ministerstva financí ČR). Náklady včetně ziskové přirážky by měly být přeneseny na všechny uživatele služby, ale prakticky je nemožné spravedlivě rozúčtovat jednotlivým členům skupiny vyúčtovat pouze sdílené náklady, které mají přímý vztah ke konkrétní službě. Proto jsou tyto sdílené náklady rozpočítávány jednotlivým účastníkům pomocí takzvaných alokačních klíčů. Příklady alokačních klíčů:

$$\textbf{alokační klíč faktoru prodeje} = \frac{výnosy\ konkrétní\ společnosti}{výnosy\ celé\ skupiny}$$

$$\textbf{alokační klíč faktoru zaměstnanců} = \frac{počet\ zaměstnanců\ konkrétní\ společnosti}{počet\ zaměstnanců\ \ celé\ skupiny}$$

Jako základna pro výpočet alokačního klíče jsou většinou společností aplikovány faktor prodeje (obvykle se vypočítá za pomoci obratu společnosti ve vazbě na celou skupinu), faktor zaměstnanců (obvykle se vypočítá za pomoci počtu zaměstnanců společnosti ve vazbě na celou skupinu, spojenou osobu) a licenční poplatky (jejich výše se odvíjí ze smluvních podmínek, nejčastěji z obratu společnosti, nebo v případě programu od počtu uživatelů. Správné nastavení alokačního klíče se provádí s ohledem na každého člena skupiny spojené osoby.

V případě nejistoty správnosti převodní ceny dle ustanovení § 38nc ZDP *„má daňový subjekt právo požádat místně příslušný úřad finanční správy o závazné posouzení způsobu, zda vyjádření transferové ceny mezi spojenými osobami je v souladu s principem tržního postupu"*[22]. Nevýhodou žádosti o závazné posouzení převodní ceny je poměrně vysoký administrativní poplatek za žádost, cena dokumentace pro žádost a dále dlouhá čekací doba. Finanční správa nemá stanoven závazný termín, dokdy musí odpovědět. V této souvislosti lze uvést, že zatímco tzv. jednostranné předběžné cenové dohody Advance Pricing Agreement (APA) poskytují poplatníkovi jistotu ve vztahu ke správě daní v rámci ČR, dvoustranné či dokonce vícestranné APA představují nástroj daňové jistoty v mezinárodním měřítku.

3.2 Přístupy finanční správy k převodním cenám

Česká finanční správa usiluje o eliminaci praktik nesprávného nastavení převodních cen spojených osob a následného krácení daňové povinnosti. Primárním cílem konkrétních kontrolních akcí cen zaměřených na spojené osoby je prověření správnosti nastavení převodních cen transakcí, zamezení daňovým únikům a praktikám agresivního daňového plánování (probíhají sice na určitém právním základu, ale mimo záměr ustanovení zákona, se kterým je zákonodárce přijal). Představují pro výběr daní závažný problém, protože vedou ke snížení příjmů veřejných rozpočtů jednotlivých zemí. Česká finanční správa se připojila k projektu Výboru OECD pro fiskální záležitosti k boji proti tzv. agresivnímu daňovému plánování. Výbor OECD pro fiskální záležitosti založil databázi praktik, která obsahuje popis několika set scénářů/praktik použitých při agresivním daňovém plánování, analýzu subjektů, které scénář využívají či se ho účastní, metody odhalení použití agresivního daňového plánování a návrhy dalšího postupu v daňovém řízení. Databáze je přístupná pouze úředníkům daňových správ členských zemí OECD. Cílem je výměna informací o použitých praktikách a porozumění, analyzování a porovnávání strategií používaných členskými státy OECD. Například se jedná o následující praktiky:

- vytváření umělých struktur a vztahů, jejichž účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty či získání jiné daňové výhody,
- uplatnění dvojích odpočtů určitých ve dvou či více různých zemích u určitých položek vztahujících se ke stejným smluvním povinnostem,
- detekce případů, kdy dochází k odpočtu úroků v jedné zemi, avšak nikoliv k odpovídajícímu zahrnutí do zdanitelného příjmu ve druhé zemi, to znamená, že se jedná o případ dvojího nezdanění příjmů,
- situace, kdy příjem není zdaněn ve státě zdroje, protože je převeden do státu rezidentury společnosti, ve které je tento příjem od daně z příjmů osvobozen, anebo je zde nízké daňové zatížení,
- agresívní daňové plánování prostřednictvím generátorů zahraničních daňových zápočtů.

Praktiky a scénáře agresivního daňového plánování obsažené v databázi jsou českou daňovou správou analyzovány a ve vhodných případech aplikovány v českém daňovém prostředí. Od roku 2014 je zavedená povinná příloha daňového přiznání daně z příjmů právnických osob (DPPO). Dle tvrzení finanční správy oproti roku 2013 u subjektů podávajících přílohu stoupla za zdaňovací období 2014 přiznaná DPPO o více než 8% a vykazovaná daňová ztráta se snížila v přiznáních DPPO o 35%.

Ve smyslu zákonač. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky byl zřízen v roce 2012 specializovaný finanční úřad (SFú), který se *zaměřuje na správu největších a fiskálně nejvýznamnějších českých společností s ročním obratem nad 2 miliardy korun, dále bank, pojišťoven a dalších finančních institucí. Menší společnosti kontrolují regionální úřady finanční správy.* Vyplyne li z vyhledávací činnosti finanční správy poznatek, že u spojené osoby existuje reálné riziko nesprávných převodních cen, či riziko krácení daně, je dán podnět k daňové kontrole konkrétní společnosti. K vyhledávání takových společností finanční správa využívá evropské databáze AMADEUS. Test k odhalení těchto nežádoucích praktik je zařazen mezi standardní metodické postupy používané při daňové kontrole. Průběh daňové kontroly je upraven zákonem č. 208/2008 Sb., daňovým řádem ve znění pozdějších změn (daňový řád). Procesní postup daňové kontroly je upraven v § 85 daňového řádu a v následujících. Dle § 85 odst. 1 „*Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení"*[24].

Tabulka: 3 Daňové kontroly převodních cen

Rok	Počet kontrol	Doměřená daň	Zvýšení základu daně vč. snížení ztrát
2016 1/4		**500 000 000**	
2015	800	**446 183 957**	2 822 435 593
2014		**59 402 410**	503 833 906
2013		**71 759 104**	467 654 332
2015	90*	**50 000 000**	

* tato šetření prokázala vazbu na daňové ráje

Zdroj: zpracování vlastní dle údajů Finanční správy ČR

Při provádění daňové kontroly správce daně primárně zjišťuje, které subjekty ve vztahu kontrolované společnosti lze považovat za spojené osoby. Poté se zaměří na vlastní kontrolu vnitroskupinových vztahů. Při daňové kontrole finanční správa prověřuje zejména:

- společnosti, které jsou dlouhodobě ve ztrátě,
- zda jde o spojené osoby,
- restrukturalizace společnosti,
- kde je místo skutečného vedení společnosti?
- kdo je skutečným vlastníkem příjmů?
- zda se deklarovaná transakce uskutečnila,
- rozdělení funkcí a rizik v rámci společnosti,

- přiměřenost výše plateb za manažerské služby, licenčních poplatků, obvyklost výše úrokových sazeb půjček,
- použité metody a samotné nastavení převodních cen,
- zda know -how či ochranná známka byla využívána,
- zda licenční poplatky byly podrobeny srážkové dani (§ 36 ZDP).

Podrobně se prověřují soubory společností zahrnutých do srovnávací analýzy, a to jak z pohledu nezávislosti, tak z hlediska jejich aktivit a předmětu činnosti. Jestliže existuje vnitřní srovnatelná cena (stejný produkt byl dodán i nespojené osobě), srovná správce daně tuto cenu s fakturací do skupiny. Finanční správa při kontrole také podrobuje alokační klíče důkladné analýze, aby eliminovala nepřesnosti ve výpočtu nákladových cen spojených osob. V této souvislosti obvykle finanční správa po daňovém subjektu vyžaduje předložení vyúčtování převodních cen a podklady o rozúčtování nákladů poskytovaných činností na konkrétní subjekt ve skupině. Jestliže vnitřní i vnější (tržní) srovnatelná cena chybí, zkoumá správce daně, zda ziskovost poplatníka při vnitroskupinových transakcích je srovnatelná s nezávislými společnostmi působícími v daném odboru. Když je při daňové kontrole zjištěn rozdíl převodních cen (ceny mezi spojenými osobami se odchylují od tržních cen), má finanční správa upravit základ daně z příjmů. Daň z příjmů může doměřit ze zjištěného rozdílu včetně sankcí (úrok z prodlení a penále). Výše úroků a penále by případně mohlo ohrozit další existenci daňového subjektu. Dá se říci, že roste počet neuzavřených daňových kontrol a rovněž rostou sankce při doměření daně. Prevencí proti doměření daně je dodržovat platné předpisy, stálý monitoring oblasti převodních cen, modernizace IT společnosti (možnost rychleji analyzovat finanční výsledky), přizpůsobovat se aktuálním změnám legislativy, řídit daňová rizika převodních cen (nastavit související procesy) a v případě pochybností využívat tzv. institut **„**závazného posouzení převodních cen“.

4 Diskuse a závěry

V české daňové jurisdikci se převodní ceny řeší pouze v obecné rovině v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Bez bližšího návodu se zde stanovuje *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl"*. Základní princip pro stanovení převodní ceny je princip tržního odstupu, který znamená dodržování tržních cen i mezi spojenými osobami.

Tabulka: 3 Rizika z neprokázání převodních cen

Indikátory rizika převodních cen	špatně stanovené transferové ceny transakcí
	neexistující dokumentace k převodním cenám
	informace o cenové politice společnosti není známa
	společnost dlouhodobě vykazuje ztrátu
	transakce se spojeným podnikem ve skupině jsou ztrátové
	realizace obchodních transakcí se společnostmi z daňových rájů
	sjednané převodní ceny transakcí mezi spojenými osobami se liší od cen obvyklých
	u existujících půjček je vykazovaná nepřiměřená úroková míra
	pro účetnictví společnosti a manažerské účetnictví platí odlišná pravidla
	účtování o jednorázové cenové úpravě ke konci účetního období
Doměření daně	např. při poskytování služeb s nejasnou podstatou
	např. riziko v případě licenčních poplatků, nepřiměřeně vysoké platby za manažerské služby, a neobvyklé úrokové sazby
Penále z doměřené daně	z této doměřené daně vznikne daňovému subjektu povinnost uhradit penále ve výši 20 %, je-li daň zvyšována, nebo je-li snižován daňový odpočet, 1 %, je-li snižována daňová ztráta (§ 251 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád)
Úroky z prodlení	daňový subjekt má povinnost zaplatit úroky z prodlení; výše úroku z prodlení odpovídá roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o výši procentních bodů, platných pro první den příslušného kalendářního pololetí; úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení (§ 252 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád)

Zdroj: vlastní

V České republice na rozdíl od okolních států (například Polsko, Slovensko, Německo) vedení dokumentace k převodním cenám není povinné, pouze doporučené, ale *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení*.“[23, § 92, odst. 3,4]. V případě, že dokumentace k převodním cenám je vedená v souladu platnými principy, tak v průběhu daňové kontroly je finanční správou akceptována jako důkazní prostředek**.** Obsah dokumentace převodních společnosti:

- zpracována v souladu s platnými metodickými pokyny Ministerstva financí (resp. Směrnicí OECD, tzv. *„Masterfille”*),
- obecný popis podnikatelské činnosti spojené osoby, vykonávaných funkcí včetně nesených rizik,
- srovnávací analýzu,
- evidenci, jakých transakcí se kontrolovaná společnost účastnila,
- obecný popis spojených osob zúčastněných v obchodních vztazích, kdo byl odběratel jeho výrobků či služeb a kdo byl dodavatel výrobků a služeb
- poměr výrobků či služeb byl kontrolovaným subjektem poskytován v rámci skupiny a naopak,
- záznam, jakých řízených transakcí se kontrolovaný daňový subjekt účastnil jak z pozice odběratele, tak z pozice dodavatele (tok transakcí, průběh fakturace, rozsah transakcí),
- informaci o společnosti, která byla pro posouzení správného nastavení transferových cen testována,
- záznam o výběru srovnatelných společností, které vykonávaly podobné funkce za podobných podmínek v kontrolovaném období,

- porovnání ziskové přirážky nezávislých společností, tj. ověřil si, že jemu vyúčtované služby, resp. zisková přirážka spadají do mezikvartilového rozpětí přirážek dosahovaných srovnatelnými společnostmi,
- záznam, v jakém období (od – do) byla dokumentace zpracována.

V případě, že kontrolované společnosti dokumentace k převodním cenám chybí, vystavuje se riziku neprokázání správnosti převodních cen. Poplatník je pak povinen vyplnit v relativně krátkém čase detailní dotazník s více než 50 otázkami. Obsah dotazníku se tematicky z větší části překrývá s oblastmi, jež definuje již zmíněný pokyn D-334. Je li součástí dokumentace znalecký posudek (dle § 93 odst. 1 daňového řádu, judikatury Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu ČR) je finanční správa povinna, se s existencí důkazního prostředku v rámci daňového řízení vypořádat. Rizikem uvedeného postupu je finanční náročnost a míra nejistoty jeho výsledku. Případné doměrky jsou pak zejména u větších společností významné. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže být daňový subjekt doměřen okamžitě. Finanční správa má povinnost daňový subjekt vyzvat, aby doložil zjištěné rozdíly převodních cen. V této souvislosti se finanční správa se obvykle nespokojí pouze s ústním vysvětlením. Je nezbytné, aby daňový subjekt ve zpracované dokumentaci doložil, vysvětlil a kvantifikoval zjištěné rozdíly. Týká se to případů, kdy cena účtovaná nezávislým subjektům se liší od cen účtovaných pro spojenou skupinu. Jestliže finanční správa detekuje rozdíly cen ve skupině, má daňový subjekt v podstatě dvě možnosti. Buď uznat výsledky nálezu kontroly finanční správy, nebo její analýzu zpochybnit a doložit dokumentaci cen vlastní. Neunese-li daňový subjekt takto koncipované důkazní břemeno, finanční správa je oprávněna dlužnou daň doměřit, eventuálně vymáhat daňovou exekucí ve smyslu ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Při daňové kontrole převodních cen leží důkazní břemeno na straně poplatníka, který musí předložit prokázat, že ceny sjednané mezi spřízněnými osobami jsou v souladu s principem tržního odstupu. V případě předložení dokumentace přechází důkazní břemeno na stranu finanční správy, která může rozporovat dokumentaci prostředky stejné právní váhy, tedy obdobnou analýzou, dokumentací či znaleckým posudkem a především musí přesně doložit, v čem se uvedené ceny dle jeho názoru liší od cen obvyklých.

Jedná o oblast, kde dochází k poměrně významným doměření daně, proto lze předpokládat, že kontrolní akce SFú zaměřené na oblast transferových cen si nadále udrží současný trend. S ohledem na výši doměrků na dani z příjmů za rok 2015 v oblasti transferových cen, je možné říci, že připravenost podnikatelských subjektů na kontrolu transferových stále není optimální. Uvedená situace nahrává snadnějšímu odhalení nesprávného postupu při stanovení cen transakcí probíhajících mezi spojenými osobami a následně vede ke vzniku daňových doměrků na dani z příjmů. Systematicky a kvalitně zpracovaná dokumentace transferových cen a transakcí mezi spojenými osobami se daňovým subjektům, přes časovou náročnost a administrativní náklady výrazně snižuje riziko doměření daně. Správa daní spojených nadnárodních podniků je dnes záležitostí komunikace nejen mezi finanční správou a daňovým poplatníkem, ale i mezi daňovými správami navzájem. Problematika převodních cen u osob podnikajících ve skupině rozsáhlá, proto hlubší rozbor jednotlivých situací přesahuje rámec tohoto článku.

Afilace

Článek je výstupem z výzkumného projektu Zdanění rodinného podnikání IGA_AS_01_08/2.

Použité zdroje

[1] SCHWARTZMANN, M. Až sedm miliard ročně. Byznys center sdílených služeb v Česku dál roste. E15.cz [online]. 2. 9. 2015 [přístup 2016-04-14]. Dostupné z: http://zpravy.e15.cz/byznys/obchod-a-sluzby/az-sedm-miliard-rocne-byznys-center-sdilenych-sluzeb-v-cesku-dal-roste-1223722

[2] BDO [online]. Česká republika 2013. [přístup 2016-06-18]. Dostupné z: http://www.bdo.cz/legislativa-a-ostatni-predpisy-1/aktualni-zneni-smernice-oecd-o-prevodnich-cenach

[3] CzechInvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. Praha. [přístup 2016-05-31]. Dostupné z: http://www.czechinvest.org/klastry

[4] Finanční zpravodaj [online]. Sagit, Ostrava. [přístup 016-05-23]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz99046

[5] Komora daňových poradců ČR. Akční plán BEPS schválili ministři financí G20. [online]. Brno: [přístup 2016-06-12]. Dostupné z: https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/akcni-plan-beps-schvalili-ministri-financi-g20.

[6] Komora daňových poradců ČR. Evropská komise představila balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem. [online]. Brno: [cit. 2016-06-12]. Dostupné z: https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-70/86 novinky/evropska-komise-predstavila-balicek-proti-vyhybani-se-danovym-povinnostem. [cit. 2016-03-27].

[7] Ministerstvo financí České republiky. (2016c). Česko se připojilo k dohodě proti zneužívání převodních cen u nadnárodních společností. [online]. Praha. [přístup 2016-06-12. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/ tiskove-zpravy/2016/cesko-se-pripojilo-k-dohode-proti-zneuzi-23817.

[8] Ministerstvo financí České republiky. (2016d). Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy koru*n*. [online]. Praha. [přístup 2016-06-13]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpoctu-CR-pres-4-miliardy-korun-7084.

[9] Ministerstvo financí České republiky. (2016e). Kontrolní hlášení: aktuální statistiky z prvního podávání. [online]. Praha: [přístup 2016-03-27]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/kontrolni-hlaseni-aktualni-statistiky-z-24353.

[10] Ministerstvo financí České republiky. (2016a). ČR podpořila opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. [online]. Praha: [přístup 2016-05-22]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/rada-eu-ecofin/vysledky-ze-zasedani-rady-ecofin/2016/cr-podporila-opatreni-proti-vyhybani-se-24288. [přístup 2016-05-22].

[11] Ministerstvo financí České republiky. (2016b). Přehled platných smluv. [online]. Praha: [přístup 2016-03-26]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv.

[12] OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2010, s. 31-32. vyd. ISBN 978-92-64-09033.

[13] Pokyn Gfř-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenýmiosobami/sdruženými podniky. [online]. Praha: [přístup 2016-05-10].

Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf

[14] Pokyn D - 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. [online] Praha:. [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.

[15] Pokyn D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-333.pdf

[16] Pokyn D – 334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.p*df*

[17] Přehled platných smluv. Ministerstvo financí České republiky [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné *z*: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv

[18] Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností. Finanční správa [online]. [přístup 2016-02-14]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti

[19] SOBOTKOVÁ, V. a SOLILOVÁ, V. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice. In. Daně a právo č. 10/2010, s. 25.

[20] Prehled srovnatelnosti a ziskových metod. Finanční správa [online]. Praha:[přístup 2016-02-14]. Dostupné z:http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/msprimdane/

[21] Zákon č. 1/199 Sb., Ústava České republiky, čl. 10, ve znění pozdějších předpisů

[22] Zákon č. 586/1992 Sb., o Daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[23] Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

[24] Zákon č. 593/1992 Sb., o Rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[25] Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Daňová politika ČR v evropském kontextu

Václav Vybíhal[1]

Abstrakt

Příspěvek se zabývá komparací přístupů k realizaci daňové politiky v rámci Evropské unie. Především pak diferenciací v přístupech k naplnění v daňové teorii kodifikovaného principu platební schopnosti, vnímání důležitosti tohoto principu a jeho dopadu na konstrukci základů daně, zejména daně z příjmů fyzických osob. Na rozdíl od vyspělých evropských zemích se daňová politika České republiky vyvíjí směrem, který je ve vyspělých státech Evropské unie zcela nemyslitelný a politicky neakceptovatelný. Značného rozsahu kromě daně z přidané hodnoty nabývají daňové úniky v oblasti daní z příjmů a návazně i zdravotního a sociálního pojistného za tichého souhlasu politické reprezentace ČR. Zbytečná absence zdrojů na příjmové stránce veřejných rozpočtů pak vede k trvalému zaostávání České republiky v úrovni a vývoji výše důchodů ve srovnání s vyspělými i dalšími zeměmi EU.

Klíčová slova: daňová politika, princip platební schopnosti, daň z příjmů fyzických osob, důchody, Česká republika, Evropská unie.

Abstract

The present paper compares approaches to tax policy implementation within the European Union. Most importantly, the paper deals with differences in approaches to implementation of the ability-to-pay principle as it is codified in the tax theory and with perception of importance of the principle as well as its impact on construction of tax bases, income tax base of natural persons in particular. Unlike developed European countries' tax policies, the Czech tax policy is moving in a direction which is considered unthinkable and politically unacceptable in developed EU states. There is significant tax evasion occurring on a large scale; besides value added tax, it also relates to income tax and subsequently to health and social insurance, all happening with tacit agreement of the Czech political representation. The pointless absence of resources in the public budget revenues results in the Czech Republic's - continuous falling behind in the size and further growth of pensions compared with the developed and other EU countries.

Keywords: tax policy, ability-to-pay principle, income tax of natural persons, pensions, The Czech Republic, the European Union.

JEL klasifikace : H 2

1 Úvod

Daňová politika České republiky prošla od roku 1993 významnými změnami pozitivního i negativního charakteru. Po vstupu do Evropské unie byla posílena harmonizace daně

[1] Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.., Katedra veřejné politiky a veřejné správy, Fakulta sociálnych vied, UNIVERZITA sv. CYRILA A METODA, Bučianska 4/A, 917 01 Trnava, Slovenská republika; e-mail : vaclav.vybihal @volny.cz

z přidané hodnoty, především, pokud jde o mechanismus fungování této daně. Problematické byly manipulace se sazbami daně z přidané hodnoty, kdy během 5 let se původní snížená sazba daně ve výši 5 % ztrojnásobila na úroveň 15 %. Takovéto navýšení sazby daně z přidané hodnoty nemá v Evropské unii obdoby a bylo tehdy z řady důvodů odbornou a laickou veřejností neakceptovatelné. U spotřebních selektivních daní byla postupně zvyšována úroveň zejména sazeb spotřební daně z tabákových výrobků a z lihu, což nijak dramaticky neovlivnilo trh ani příjmovou stránku veřejných rozpočtů. Pouze některé dílčí zásahy do sazeb spotřební daně z minerálních olejů vyvolaly negativní reakci ze strany odborníků i obyvatel, protože poškodily národní hospodářství České republiky.

V Evropském kontextu je však zcela zásadní odlišný přístup k realizaci daňové politiky v České republice a ve vyspělých zemí EU, zejména pokud jde o vnímání daňové spravedlnosti a principu platební schopnosti, resp. platební kapacity. Jak je zřejmé ze studia zahraniční daňové literatury a z praktického fungování daní ve vyspělých zemích, provází nositele a strůjce daňové politiky, zejména politické establishmenty v ČR, zcela jiné myšlení než je tomu ve vyspělých zemích.

Problematika principu platební schopnosti a tedy i daňové spravedlnosti je v současném období předmětem zájmu teoretiků, ekonomů, politiků, ale i občanů v každé vyspělé společnosti. Otázky související s daňovou spravedlností provázejí lidstvo už od starověku a jsou nedílnou součástí dějin zdanění. Problematika daňové spravedlnosti je spojena především se skutečným daňovým zatížením, ke kterému dochází po přesunu daní a jehož průvodním jevem je snížení disponibilního příjmu poplatníka a jeho skutečné spotřeby. Samotní poplatníci však považují za nespravedlivé, pokud existují takové daňové systémy, které daňové úniky umožňují. Nejcitlivěji jsou naznačené aspekty daňové politiky vnímány u daně z příjmů fyzických osob, i když problémy daňových úniků vnímá odborná i laická veřejnost rovněž u daně z přidané hodnoty a selektivních spotřebních daní. Tímto jsou zvýhodňováni podvodníci, neplatiči daní a potenciální zločinci oproti seriózním subjektům, což čím dál více demotivuje stále větší část obyvatel státu. Takováto daňová politika přespříliš rozevírá nůžky mezi skupinami občanů s nejvyšší a nejnižší úrovní blahobytu. Ztráta motivace obyvatel k hospodářské soutěži má pak i politické dopady (nedůvěra v politické strany a hnutí, neúčast ve volbách, oživování vzpomínek a překrucování reality související s totalitním režimem). Značná část obyvatel ze skupiny tzv. bohatých nebohatne v důsledku svých schopností, pracovitosti, houževnatosti a dalších předností a vlastností, které by měl trh náležitě ocenit, ale především v důsledku neplacení daní, podvodů a dalších neseriózních praktik.

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na rozdíly v přístupu a myšlení vyúsťující v realizaci daňové politiky v ČR a ve vyspělých zemích EU a upozornit na rozsáhlé daňové úniky v oblasti daně z příjmů fyzických osob a v návaznosti i v oblasti zdravotního a sociálního pojištění v prostředí národního hospodářství ČR.

2 Teoretické aspekty principu platební schopnosti

Teoretikové se zabývají dlouhodobě problematikou daňové spravedlnosti, kterou vysvětlují především na základě principů, kdy historicky nejznámějšími principy jsou princip prospěchu a princip platební schopnosti. Princip prospěchu má svůj původ ve směnné daňové teorii, kterou prezentoval především Adam Smith (1723-1790) a podle níž mají být občané zdaněni podle prospěchu, který mají z veřejných výdajů prostřednictvím zaplacené daně. Princip platební schopnosti pak spočívá v ukládání daní podle schopnosti daňové úhrady poplatníka.

Adam Smith první ucelenou soustavu daňových principů nazval daňovými kánony [5]. Zabýval se především spravedlností ve vztahu k poplatníkům a k výši zákonem stanovené daně. John Stuart Mill (1806-1873) zdůrazňoval, že příjmy plynoucí z ekonomického využití půdy, práce a kapitálu mají být zdaňovány podle stejných principů a daně mají plnit především redistribuční funkci. Základní zásadou zdaňování má být podle Milla zdaňování odpovídající platební schopnosti každého poplatníka. V tomto směru je autor zastáncem teorie stejné absolutní oběti všech občanů, podle které platí poplatník tím větší daň, čím větší má příjem. Mill byl de facto prvním velkým zastáncem principu platební schopnosti (berní způsobilosti), odmítal aplikaci principu prospěchu [5].

Problematika daňové spravedlnosti a principu platební schopnosti se objevovala v daňové teorii historicky již dříve, např. v dílech Thomase Aquinase (1225-1274), Jeana Bodina (1529-1576), Kaspara Klocka (1573-1655), později pak v návaznosti na zdůraznění redistribuční funkce daní byla předmětem zájmu teoretiků, k nimž patřili zejména John Ramsay McCulloch (1789-1864), Adolph Wagner (1835-1917), Artur Cecil Pigou (1877-1959) a další [2] .

Významným zastáncem progresivního zdanění a principu platební schopnosti byl John Maynard Keynes (1883-1946). Tento světově proslulý ekonom dokonce zdůrazňoval, že progresivní zdanění vede ke zvýšení sklonu ke spotřebě [8], což platí podle mého soudu dodnes.

Problematika principu platební schopnosti a spravedlnosti ve zdanění je předmětem zájmu i celé řady dnešních autorů. Například Paul Samuelson a William Nordhaus [7, s. 788] zdůrazňují, že „individuální důchodová daň je ze všech daní ukládaných v USA nejvíce uzpůsobena platební schopnosti jednotlivců“. Autoři dále uvádějí, že nejvyšší mezní sazba v USA sice v průběhu let výrazně klesala, neboť ve 40. až 60. letech 20. století činila 94 %, v roce 1965 byla snížena na 70 %, v roce 1982 na 50 % a v roce 1988 na 28 %.

Musgrave a Musgrave [6] pak uvádějí, že princip zdanění podle schopnosti daňové úhrady vyžaduje rozdělení daňového břemene v souladu s ekonomickými možnostmi poplatníků, přičemž jeho výhoda spočívá v tom, že umožňuje redistribuci. Tento princip také vyžaduje rozdělení daňového břemene v souladu s vertikální a horizontální spravedlností. K dosažení horizontální spravedlnosti musejí daňoví poplatníci se stejnou schopností daňové úhrady přispívat stejně. K zajištění vertikální daňové spravedlnosti je podle cit. autorů nutné, aby daňoví poplatníci s rozdílnými možnostmi přispívali diferencovaně v závislosti na velikostech rozdílů.

Baumol a Binder [1] zdůrazňují, že i přes různé přístupy a názory amerických prezidentů k problematice zdaňování příjmů fyzických osob, zůstává koncepce vazby sazeb daně na princip platební schopnosti i progresivní sazby daně základními atributy konstrukce individuální důchodové daně v USA.

Zdůrazňování principu platební schopnosti je předmětem zájmu autorů v dalších zemích (Francie, Německo, Itálie, Belgie aj.), např. Gambier a Mercier [3].

Lze konstatovat, že názory většiny cit. autorů byly ve své době převážně nejen velmi pozitivní a pokrokové, ale inspirující pro dnešní moderní svět. I když z dnešního pohledu se může jevit řada myšlenkových proudů a názorů překonaná, dnešní daňová teorie v ekonomicky vyspělých státech je považuje za základ racionálního myšlení. Princip platební schopnosti je pak v těchto zemích velmi důsledně, na rozdíl od ČR, vnímán odbornou i laickou veřejností a je nedílnou součástí konstrukce základu daně a formování výše daňové povinnosti u daně z příjmů fyzických osob, často i u daně z příjmů právnických osob.

3 Výsledky

Daňová politika České republiky, de facto od roku 1993, kdy vznikla zcela nová daňová soustava jako nedílná součást radikální ekonomické reformy znamenající přechod o plánovaného hospodářství k tržně orientovanému hospodářství, se ve svém více než dvacetiletém vývoji postupně vyvíjela, především v oblasti daní z příjmů, jiným směrem, než tomu bylo ve vyspělých státech Evropské unie a USA, jak již vyplývá z předcházejícího textu. Tato diferenciace ve vývoji konstrukce základu daně, daňových sazbách a dalších daňových instrumentech je podle mého soudu především důsledkem odlišného vnímání principu platební schopnosti a daňové spravedlnosti v České republice a v ekonomicky vyspělých zemích. To se projevuje na řadě úrovní chápání daňové politiky, ať už je to v akademické sféře, v zákonodárných sborech, ve vládách, které se v ČR vystřídaly po roce 1993 i v přístupu ministerstva financí a finančních úřadů při kontrolně správní činnosti. Tyto skutečnosti pak ovlivňují významnou měrou tzv. společenskou atmosféru, kdy se už téměř nikdo nad těmito problémy nepozastavuje.

Nepochopení principu platební schopnosti (1) se pak projevuje dlouhodobě přímo v těchto oblastech :

1) v daňových zákonech, kdy zákon umožňuje subjektům s vysokou platební kapacitou platit nízké daně, resp. neplatit daně, a s tím i zdravotní a sociální pojištění;
2) v činnosti Ministerstva financí a finančních úřadů.

V oblasti principu platební schopnosti a jeho absence v daňových zákonech se jedná především o následující konkrétní daňové instrumenty :

- stanovení výše paušálních výdajů u daně z příjmů fyzických osob;
- existence tzv. superhrubé mzdy u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti;
- existence jednotné sazby daně u daně z příjmů fyzických a právnických osob.

Ve vývoji daňové soustavy České republiky se postupně s různými obměnami jejich výše a prostřednictvím širokého spektra novelizací zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů stanovovaly tzv. paušální výdaje procentem z příjmů, které měly vyvolat snížení zejména nepřímých administrativních nákladů zdanění a uspořit čas a tzv. dodatečné náklady pro různé skupiny podnikatelských subjektů. Nikdo z tvůrců těchto daňových instrumentů však nezkoumal, jaká je skutečná výše nákladů u podnikajících subjektů ani jaké dopady přinese zavedení mimořádně vysokých paušálních nákladů. Na jednoduchých propočtech umístěných do tabelárních přehledů si ukážeme skutečné dopady daných politických rozhodnutí.

Tabulka 15 : Paušální výdaje u jednotlivých skupin poplatníků (v %).

Poplatník s přijmy	**Paušální výdaje (%)**
= ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství = ze živnostenského podnikání řemeslného (výdaje lze uplatnit max. do částky 1 600 000 Kč)	80
= ze živnostenského podnikání neřemeslného (výdaje lze uplatnit max. do částky 1 200 000 Kč)	60
= z jiných příjmů ze samostatné činnosti (výdaje lze uplatnit max. do částky 800 000 Kč)	40
= z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku (výdaje lze uplatnti max. do částky 600 000 Kč)	30

Zdroj : Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (platný pro rok 2016).

Tabulka 2 : Stanovení daňové povinnosti poplatníka s paušálními výdaji ve výši 80 % z příjmů (pro rok 2012).

Ukazatel	Výpočet (Kč)
Příjem měsíční	**207 000**
Příjem roční	2 484 000
Výdaje (80 % z příjmů)	1 987 200
Dílčí základ daně ze samostatné činnnosti ($DZD_{§7}$)	496 800
Rozdělení dílčího základu daně na manželku (50 %)	248 400
Základ daně poplatníka (zaokrouhlený)	248 400
Daň (15 %)	37 260
Odečet slevy na dani na poplatníka	24 840
Daň po slevě	12 420
Odečet daňového zvýhodnění na 1 dítě	13 404
Výsledná daň	**0**
Daňový bonus	984
Zaplacené minimální pojistné = 20 361 + 22 032	42 393

Zdroj : vlastní výpočet na základě ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Možnost uplatnit paušální výdaje byla umožněna daňovým poplatníkům po více než 20 let. Teprve od roku 2015 byly omezeny výdaje limity, které jsou uvedeny v tab. 1. Předtím bylo dílčí omezení výdajů s účinností od roku 2013, od kdy rovněž nelze v případě uplatnění paušálních výdajů procentem z příjmů využít slevy na dani na poplatníka a uplatnit daňové zvýhodnění na dítě.

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že paušální výdaje ve výši 80 % a 60 % nemá, kromě ČR, žádný daňový systém zemí EU. Po ČR druhé nejvyšší daňové paušály v rámci EU má Slovensko (40 % a 25 %). Při dlouhodobém uplatňování paušálních výdaje zejména ve výši 80 % a 60 % celá řada poplatníků daně z příjmů fyzických osob, v souladu se zákonem, platila velmi nízké daně nebo neplatila daně z příjmů dlouhodobě vůbec.

V tab. 2 je uveden propočet daňové povinnosti poplatníka s měsíčním příjmem 207 000 Kč, který využíval paušálních výdajů v souladu se zákonem (do roku 2013) ve výši 80 %, přičemž rozděloval dílčí základ daně na manželku ve výši 50 % a uplatňoval daňové zvýhodnění na 1 dítě. Manželka podávající přiznání za stejných podmínek měla rovně nulovou daňovou povinnost. Oba daňové subjekty by platily pouze minimální zdravotní a sociální pojištění, např. pro rok 2012 činilo minimální roční zdravotní pojištění 20 361 Kč na jednoho poplatníka a roční sociální pojistné (bez nemocenského pojištění) pak 22 032 při uplatňování hlavní činnosti, celkem sražená daň a pojistné za rok činí 42 393 Kč na poplatníka a ve stejné výši na manželku.

Tabulka 3: Stanovení daňové povinnosti poplatníka daně z příjmů ze závislé činnosti (pro rok 2012)

Ukazatel	Výpočet (Kč)
Příjem měsíční	**207 000**
Příjem roční	2 484 000
Superhrubý příjem	3 328 560
Základ daně ze závislé činnosti (zaokrouhlený)	3 328 500
Daň (15 %)	499 275
Odečet slevy na dani na poplatníka	24 840
Daň po slevě	557 575
Odečet daňového zvýhodnění na 1 dítě	13 404
Výsledná daň	461 031

Daňový bonus	0
Zdravotní pojištění (4,5 % z maxVZ 1 809 864 Kč)	81 444
Sociální pojištění (6,5 % z maxVZ 1 206 576 Kč)	78 428
Sražené daně a pojistné celkem	620 903

Zdroj : vlastní výpočet na základě ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V tabulce 3. je pro srovnání uveden výpočet zdanění mzdy zaměstnance (rovněž v platném znění roku 2012).

Z údajů uvedených v tab. 2 a 3 vyplývá roční rozdíl v úrovni sražené daně a pojistného 536 117 Kč [620 903 – (2 x 42 393)] v neprospěch zaměstnance, za dvacet let pak cca 10,7 mil. Kč. Je zřejmé, že poplatníci využívající paušálních výdajů ve výši 80 % neplatí za daných podmínek daň až do výše příjmu 207 000 Kč měsíčně, tj. všichni včetně těch i s menšími příjmy než je 207 000 Kč měsíčně. Další dopady v neprospěch zaměstnance jsou evidentní i se srovnání zaměstnance s poplatníkem využívajícím paušání výdaje 60 % z přijmů, kde rozdíly budou jen nepatrně nižší, než je uvedeno v tabelárních přehledech.

V tab. 4 je pak uveden výpočet daňové povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzické osoby s příjmy ze samostatné činnosti uplatňujícího paušální výdaje výdaje ve výši 80 % s ohledem na znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, platného pro rok 2016. Z údajů uvedených v této tabulce vyplývá, že stanovení maximální hranice ročních výdajů ve výši 1 600 000 Kč jen nepatrně zmírnilo rozdíly v daňovém a odvodovém zatížení poplatníků obou sledovaných skupin (roční rozdíl ve výši cca 536 117 Kč v roce 2012 klesl v roce 2016 na cca 418 876 Kč v neprospěch zaměstnance). To proto, že podnikající fyzická osoba její spolupracující osoba nebyly na rozdíl od zaměstnance zatíženy tzv. solidárním zvýšením daně, jak je evidentní z údajů uvedených v tab. 2 a 4.

Tabulka 4 : Stanovení daňové povinnosti poplatníka s paušálními výdaji ve výši 80 % z příjmů (pro rok 2016)

Ukazatel	**Výpočet (Kč)**
Příjem měsíční	**207 000**
Příjem roční	2 484 000
Výdaje 80 % (maximálně 1 600 000 Kč)	1 600 000
Dílčí základ daně ze samostatné činnnosti ($DZD_{§7}$)	884 000
Rozdělení dílčího základu daně na manželku (50 %)	442 000
Základ daně poplatníka (zaokrouhlený)	442 000
Daň (15 %)	66 300
Solidární zvýšení daně (442 000 – 1 296 288) x 0,07	0
Sleva na dani na poplatníka (nelze uplatnit)	0
Odečet daňového zvýhodnění na 1 dítě (nelze uplatnit)	0
Výsledná daň	**66 300**
Daňový bonus	0
Zdravotní pojištění (221 000 x 0,135 = 29 835), min. = 21 876	29 835
Sociální pojištění (221 000 x 0,292)	64 532
Zaplacené daně a pojistné celkem	160 667

Zdroj : vlastní výpočet na základě ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka 5: Stanovení daňové povinnosti poplatníka daně z příjmů ze závislé činnosti (pro rok 2016)

Ukazatel	**Výpočet (Kč)**
Příjem měsíční	**207 000**

Příjem roční	2 484 000
Superhrubý příjem	3 328 560
Základ daně ze závislé činnosti (zaokrouhlený)	3 328 500
Daň (15 %)	499 275
Solidární zvýšení daně (2 484 000 – 1 296 288) x 0,07	83 140
Odečet slevy na dani na poplatníka	24 840
Daň po slevě	474 435
Odečet daňového zvýhodnění na 1 dítě	13 404
Výsledná daň	544 171
Daňový bonus	0
Zdravotní pojištění (4,5 % z VZ 2 484 000 Kč; bez limitu VZ)	111 780
Sociální pojištění (6,5 % z maxVZ 1 296 288)	84 259
Sražené daně a pojistné celkem	740 210

Zdroj : vlastní výpočet na základě ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Kombinace zákonem stanovených paušálních výdajů a superhrubé mzdy u zaměstnanců přináší daňový paradox, který je značně v rozporu s teorií daňové spravedlnosti a úrovní vnímání principu platební schopnosti. Daňový paradox spočívá především v tom, že poplatníci s vyšší platební schopností platí zpravidla menší daně než poplatníci s nižší daňovou kapacitou. To je de facto výsledek absurdní daňové politiky České republiky. Daná skutečnost v zásadě narušuje hospodářskou soutěž a demotivuje zaměstnance, neboť se v podmínkách ČR vytváří vrstva tzv. bohatých obyvatel, kteří nebohatnou díky svým schopnostem v rámci hospodářské soutěže, pracovitostí a jinými přednostmi, ale v důsledku neplacení daní a pojistného, které jim umožňují zákony v České republice.

Vytváří se rovněž situace, kdy zaměstnanci s podstatně nižší platební schopnosti financují zdravotní péči bohatým podnikatelům, kteří zpravidla odvádějí jen minimální zdravotní pojištění, které je stanoveno pro osoby se samostatnou činností na velmi nízké úrovni vzhledem k jejich skutečně dosahovaným příjmům. Ani v oblasti s důchodovým pojištěním si osoby se samostatnou činností starosti nedělají, neboť očekávají, že k důchodu stanovenému z jejich relativně nízkého osobního vyměřovacího základu dostanou bohatí jedinci v budoucnu sociální dávky. Absurdní daňová politika ČR tak zakládá ve společnosti nové a zásadní křivdy.

Dalším problémem narušujícím princip platební schopnosti je stanovení jednotné sazby daně u daně z příjmů fyzických osob (od roku 2008) a po celé období (1993 až 2016) u daně z příjmů právnických osob. Solidární zvýšení daně u daně z příjmů fyzických osob majících příjmy ze závislé činnosti a ze samostatné činnosti ve výši 7 % z částky příjmu, která překračuje 48 násobek průměrné mzdy (jinak maximální vyměřovací základ pro sociální pojistné) se týká jen omezeného počtu poplatníků, převážně jen zaměstnanců. Jednotná sazba daně ve výši 15 % stanovená v ČR nesplňuje požadavky týkající se uplatňování principu platební schopnosti. Na rozdíl od ČR jsou ve vyspělých zemích Evropské unie u daně z příjmů fyzických osob většinou progresivní zdanění s několika pásmy (Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Irsko, Itálie, Kypr, Lucembursko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovensko (částečně), Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie), stejně jako v USA.

U daně z příjmů právnických osob uplatňuje řada vyspělých zemí klouzavě progresvní stupnice či více sazeb daně obecně či sektorově (Belgie, Francie, Irsko, Lucembursko, Maďarsko, Nizozemsko, Rumunsko, Španělsko, Velká Británie, USA). V rámci daňové politiky ČR by prospělo národnímu hospodářství zavedení klouzavé progrese u daně z příjmů

právnických osob podle obratu nebo sektorové zdanění, které by odpovídalo principu platební schopnosti .

U daně z příjmů fyzických osob existují kromě konstrukcí a instrumentů uvedených v daňovém zákonu rovněž rezervy ve výběru daně, které lze označit jako nelegální daňové úniky, jejichž náprava je v moci Ministerstva financí, finančních ředitelství a finančních úřadů.

Podle kvalifikovaných odhadů a zkušeností z praxe je cca 80 % příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti (z podnikání) zatajováno. Objem zatajovaných příjmů neustále narůstá a rozšiřuje se i spektrum poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří se „přizpůsobují daným zvyklostem“. Zatajované příjmy již nejsou doménou fyzických osob se řemeslnou živností, ale postupně se okruh těchto neplatičů daně rozšiřuje i na neřemeslné živnosti a především na jiná podnikání, např. v okruhu osob poskytujících zdravotnické, veterinární a právní služby. Nevydávají se daňové či jiné doklady, přijaté tržby nejsou účtovány do výnosů, resp. příjmů a tudíž se neobjevují ani ve výstupech daně z přidané hodnoty, tj. nejsou zdaňovány jako zdanitelná plnění daní z přidané hodnoty. Nepřiznáním a nezdaněním tržeb s dopadem i na odvod zdravotního a sociálního pojištění a uskutečněných zdanitelných plnění přichází stát každoročně o příjmy ve výši minimálně několik desítek miliard Kč. Tyto daňové úniky mnohonásobně převyšují efekty očekávané z EET. Ministerstvo financí a jeho finanční úřady se v rámci kontrolní činnosti zaměřují především na oblast daňově uznatelných nákladů a jiné, mnohdy méně významné aspekty podnikání, které nemají zásadní dopad na výběr daně. Elektronická evidence tržeb podle vlastního kvalifikovaného odhadu ukrojí z dosud zatajovaných tržeb ročně jen nepatrnou část (cca 4 mld Kč).

4 Diskuse a závěry

Problematika daňové spravedlnosti a především principu platební schopnosti je zpravidla předmětem zájmu teoretiků, ekonomů, politiků a občanů v každé vyspělé společnosti. Poplatníci považují za nespravedlivé, existují-li daňové systémy umožňující daňové úniky, které v hospodářské soutěži zvýhodňují podvodníky proti seriózním subjektům. Většina občanů považuje za spravedlivé zdanění takové, při kterém jsou uplatněna kritéria správné distribuce vycházející z teze požadující určitý stupeň vzájemného přiblížení užitku jedinců.

Daňová politika České republiky v průběhu více než dvacetiletého vývoje se z hlediska některých konstrukčních prvků a uplatňovaných daňových instrumentů výrazně odchýlila od konceptu respektujícího princip platební schopnosti běžně uplatňovaný a v daňové teorii a praxi a důsledně respektovaný ve všech vyspělých státech Evropy i v USA. Tato skutečnost se pak promítá i do úrovně daňového inkasa i nepříznivé pozice České republiky v úrovni vyplácených starobních a jiných důchodů, kde jsme výrazně zaostali za úrovní ve vyspělých zemích, i v dalších zemích (např. Polska apod.)

Příjmy plynoucí z ekonomického využití půdy, práce a kapitálu mají být zdaňovány podle stejných principů a daně mají plnit především redistribuční funkci. Základní zásadou zdaňování má tak být zdaňování odpovídající platební schopnosti každého poplatníka; z tohoto pojetí vychází nejen tzv. anglosaská (cambridgeská) škola (především Arthur Cecil Pigou), ale i celá řada dalších v daňové teorii známých světových ekonomů a v neposlední řadě i současných odborníků na daně a související ekonomické problémy v rámci Evropské unie i USA.

V České republice není dodržen princip platební schopnosti u daně z příjmů fyzických osob. Vzniká zde naléhavý požadavek řešení, a to s ohledem na potřebu státu minimalizovat deficit

státního rozpočtu a zastavit nepříznivý vývoj zadlužení státu a nízké úrovně vyplácených důchodů.

Závěrem je třeba se ptát po příčinách tohoto stavu a politických aktérech formujících tuto absurdní daňovou politiku státu. V zahraničí není daňová politika ČR vnímána pozitivně, dokonce instrument „superhrubá mzda“ je označován jako podvod. Je však na každém čtenáři tohoto příspěvku, aby si udělal sám vlastní obraz o fungování daňové politiky ČR. Možná někdo vysloví výrok o tom, že v ČR není politická vůle napravit negativní projevy a dopady této absurdní daňové politiky, další to nazve erozí společenských hodnot či úpadkem morálky politiků nebo to nazve zločineckým spiknutím establishmentů politických stran. Jako autor příspěvku nechávám závěry v duchu svobodného a demokratického pojetí na čtenáři tohoto příspěvku.

Použité zdroje

[1] BAUMOL William Jack a BLINDER, Alan Stuart. *Economics. Principles and Policy*. Fifth Edit. New York : Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1991. 892 p. ISBN 0-15-518863-1.

[2] FISK, Harvey Edward. *English Public Finance, from the Revolution of 1688*. New York : Bankers Trust Company Publications, 1920. 241 p.

[3] GAMBIER, Claudie a MERCIER, Jean-Yves. *Les impôts en France*. 24 édit. Paris : Éditions Francis Lefebvre, 1992. 657 s. ISBN 2-85115-204-1.

[4] HOLMAN, Robert a kol. *Dějiny ekonomického myšlení*. Praha : C.H.Beck, 2005. 539 s. ISBN 80-7179-380-9.

[5] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN978-80-7478-841-3.

[6] MUSGRAVE, Richard Abel a MUSGRAVE, Peggy Brewer. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha : Economia, 1992. 589 s.

[7] SAMUELSON, Paul Anthony a NORDHAUS William Dawbney. *Economics*.Thirteenth Edit. New York : McGraw-Hill, 1989. 1013 p. ISBN 0-07-054786-6.

[8] SOJKA, Milan. *John Maynard Keynes a současná ekonomie*. Praha : Grada Publishing, 1999. 156 s. ISBN 80-7169-827-X.