AKADEMIE STING, o.p.s.

Národní univerzita státní daňové služby Ukrajiny

Baltská mezinárodní akademie

DANĚ – TEORIE A PRAXE 2017

sborník referátů a abstraktů

XX. ročníku mezinárodní odborné konference

Konference je konána pod záštitou

ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR

REGIONÁLNÍ HOSPODÁŘSKÁ KOMORA BRNO

OBSAH

ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE – SROVNÁVACÍ STUDIE 5

TAXATION OF DIVIDENDS WITHIN THE EUROPEAN UNION - COMPARATIVE STUDY

KRISTÝNA BĚLUŠOVÁ

ČÍM NAHRADÍME HDP? 15

HOW WILL WE SUBSTITUTE GDP?

JOSEF DOBŘICKÝ

NOVÉ ASPEKTY ŘÍZENÍ MSP, VČETNĚ ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH KANCELÁŘÍ 25

NEW ASPECTS OF THE MANAGEMENT OF SMES, INCLUDING ACCOUNTING AND TAX OFFICES

MARIANNA DRAŽANOVÁ A INNA STECENKO

ANALÝZA VOLEBNÍCH PROGRAMŮ V DAŇOVÉ OBLASTI - VÝZVY A PERSPEKTIVY 35

ANALYSIS OF VOTING PROGRAMS IN TAXATION - CHALLENGES AND PERSPECTIVES

SAVINA FINARDI

FINANČNÍ STRATEGIE MO ČR V OBDOBÍ ROZPOČTOVÉ EXPANZE 41

FINANCIAL STRATEGIE OF THE MINISTRY OF DEFENCE IN THE PERIOD OF BUDGET EXPANSION

ROMAN HORÁK A PETR BERNATIK

CURRENT STATE AND PROSPECTS OF INNOVATIVE DEVELOPMENT OF SUGAR PRODUCTION IN UKRAINE 49

NATALIIA HUSIATYNSKA, TETIANA CHORNA

MAJOR TRENDS OF TAX REVENUES TO THE UKRAINIAN BUDGET AND THEIR IMPACT ON SOCIAL DEVELOPMENT 56

MYKOLA HUSIATYNSKYI, INNA KANTSUR

DAŇOVÉ STIMULY V KONTEXTU ZABEZPEČENÍ STÁŘÍ V MORAVSKOSLEZSKÉM KRAJI A ČR 63

TAX INCENTIVES IN THE CONTEXT OF OLD AGE INSURANCE IN THE MORAVIAN-SILESIAN REGION AND IN THE CZECH REPUBLIC

JANA JANOUŠKOVÁ, PAVLÍNA KIRSCHNEROVÁ

RODINNÉ PODNIKÁNÍ: VÝCHODISKA, REALITA, VÝZVY 74

FAMILY BUSINESS: STARTING POINTS, REALITY, CHALLENGES

RENÁTA JEŽKOVÁ

INFORMAČNÍ BEZPEČNOST PROCESŮ A TECHNOLOGIÍ V SEGMENTU MIKROPODNIKŮ 85

INFORMATION SECURITY OF PROCESSES AND TECHNOLOGIES IN THE SEGMENT OF MICRO ENTERPRISES

DAVID KRÁL

PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI A MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ 91

INCOME FROM DEPENDENT ACTIVITY AND INTERNATIONAL TAXATION

YVONA LEGIERSKÁ, JAN MERTL

SPOTŘEBNÍ DAŇ Z PIVA A PROTEKCIONISTICKÉ CHOVÁNÍ ZEMÍ EU 101

EXCISE DUTY ON BEER AND PROTECTIONIST BEHAVIOR IN THE EU COUNTRIES

ADAM LISICKÝ, PETR DAVID

CORPORATE INCOME TAX AND PROSPECTS FOR ITS MODERNIZATION IN THE REPUBLIC OF BELARUS 112

IRINA LOUKIANOVA, ANASTASIYA PIAKARSKAYA

K FINANČNÍ ZÁRUCE **119**

FINANCIAL GUARANTEE

KAREL MAREK

TAX MANAGEMENT IMPROVEMENT AIMED AT REDUCTION OF ARREARS OF PAYMENTS TO THE BUDGET **123**

M.A. SHKLIAROVA

POSTAVENÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ZEMÍCH OECD **130**

STATUS OF VALUE ADDED TAX IN OECD COUNTRIES

ŠÁRKA SOBOTOVIČOVÁ

VÝVOJ MÍRY POTRAVINOVÉ SOBĚSTAČNOSTI V RÁMCI STÁTŮ EU **138**

THE DEVELOPMENT OF FOOD SELF-SUFFICIENCY WITHIN EU COUNTRIES

VOJTĚCH TAMÁŠ, JIŘÍ URBÁNEK, MARTIN PŘIBYL, JANA CENKOVÁ

THE TASK OF OPTIMIZING REGIONAL DEPLOYMENT OF COMMERCIAL DRONE BASES **158**

NIKOLAJS SULIMA, INNA STECENKO

KLÍČOVÉ SLABINY AKTUÁLNÍHO „ŘÍZENÍ“ SVĚTOVÉ EKONOMIKY A JEJICH DŮSLEDKY **167**

KEY WEAKNESSES OF THE CURRENT "CONTROL" OF THE WORLD ECONOMY AND ITS CONSEQUENCES

IVAN VÁGNER

DAŇOVÉ SOUVISLOSTI RODINNÉHO PODNIKÁNÍ **182**

THE TAX CONTEXT AT THE FAMILY BUSINESS

EVA VINCENCOVÁ

Daně – teorie a praxe 2017 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 14.-15.9. 2018.

doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

předseda vědeckého výboru konference

© Sting spol. s r. o. Brno

ISBN 978-80-87482-46-9

Zdaňování dividend v rámci Evropské unie – srovnávací studie

Taxation of dividends within the European Union - comparative study

Kristýna Bělušová

Abstrakt

Cílem tohoto příspěvku je identifikovat kritéria a v návaznosti na uvedené klasifikovat členské státy Evropské unie do jednotlivých skupin podle pravidel pro zdaňování dividend. Příspěvek se zaměřuje na vybraná pravidla pro zdaňování dividend vnitrostátních, ale i dividend přijatých z jiných členských států Evropské unie u daňových rezidentů – právnických osob. Na základě provedeného srovnání bylo zjištěno, že mezi jednotlivými právními úpravami členských států existuje určitá variabilita. Na druhou stranu lze členit členské státy EU do několika skupin, které vykazují když ne přímo totožné, tak velmi podobné parametry pro zdaňování předmětných kategorií dividend. Co se týče osvobození, právní úpravy členských států zakotvují tři základní varianty: osvobození bez stanovených podmínek, osvobození při splnění stanovených podmínek daňovým subjektem či částečné osvobození ve výši 95 % těchto příjmů. Příjmy, které vlivem nesplnění podmínek nebyly osvobozeny od daně, jsou ve členských státech EU zdaněny buď v rámci celosvětového základu daně podléhajícímu obecné sazbě daně nebo v samostatném základu daně.

Klíčová slova: Daňový rezident, Evropská unie, mezinárodní zdaňování dividend

Abstract

The aim of this contribution is to identify the criteria and to classify the Member States of the European Union into individual groups based on the rules for dividends taxation. The paper focuses on selected rules for taxation of domestic and also dividends received from other EU Member States in case of tax residents – legal entities. Based on the comparison made, it was found out that there is a variability among EU Member States´ legal regulations. On the other hand, EU Member States can be divided into several groups that show, if not directly identical, very similar parametres for the taxation of the categories of dividends in question. As regards the exemption of dividends from taxation, the EU Member States´ legal regulations set three options: exemption without any conditions laid down, exemption conditioned by meeting the criteria set on the part of the taxable person, or partial exemption of 95% of that income. Dividend income that are not exempt due to non-compliance with the conditions set are taxed either within the global tax base or in a separate tax base.

Keywords: Tax Resident, European union, International Taxation of Dividends

JEL klasifikace: H25, H26

1 Úvod

Dividendy obecně představují zisky společností, které jsou distribuovány akcionářům (Parker a kol., 2009). Jejich výše je určena dividendovou politikou (Abbadi a kol., 2016), která je zásadně determinována legislativními faktory. Významnou roli v tomto ohledu sehrává právní úprava zdaňování dividend. Tu lze považovat i za jeden z klíčových faktorů při rozhodování o umístění či přemístění sídla společnosti. Důvodů je celá řada. Některé státy dosud nezakotvují určitá zpřísňující pravidla pro zdaňování zisků ve vztahu k ovládané zahraniční společnosti (tzv. *Controlled Foreign Company rules*) či poskytují různé výhody plynoucí akcionářům při zdaňování dividend – nižší daňové sazby, osvobození od daně aj. (Pihlgren a Weije, 2010). Studie Stunda (2016) dokonce prokázala vzájemnou závislost mezi daňovou sazbou a cenou akcií. Ze závěrů této studie plyne, že nízká sazba daně vyvolá růst cen akcií bez ohledu na velikosti podniku.

Silně specifická je situace v Evropské unii (dále jen EU), kde jsou právní úpravy členských států EU regulovány i unijním právem – a to jak primárním, tak i sekundárním. V oblasti primárního práva jde zejména o volný pohyb kapitálu dle článku 63 Smlouvy o fungování EU a právo usazování dle článku 49 Smlouvy o fungování EU (Eur-lex, 2017a). Pro oblast sekundárního práva se jedná o *Směrnici Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2016 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států*, ve znění pozdějších předpisů (dále jen 2011/96/EU) (Eur-lex, 2017b).

Tento článek cílí právě na situaci v EU. Jeho záměrem je porovnat vybraná pravidla zdaňování dividend daňových rezidentů členských států Evropské unie, jmenovitě právnických osob.

2 Cíl a metodika

Cílem tohoto příspěvku je identifikovat kritéria a v návaznosti na uvedené klasifikovat členské státy Evropské unie do jednotlivých skupin dle pravidel pro zdaňování dividend. Článek cílí jmenovitě na základní pravidla pro zdaňování vnitrostátních dividend, ale i dividend přijatých z jiných členských států EU daňovými rezidenty – právnickými osobami. Příspěvek je zpracován podle stavu platného a účinného k 1. 1. 2016. Na základě analýzy vybraných zdrojů (Eur-lex, (2017b); PwC (2016); Russo a kol. (2007)) byla identifikována jednotlivá kritéria, ke kterým byly následně přirazeny existující varianty. Níže uvedená matice (viz tabulka 1 dále) byla základem, který byl využit pro klasifikaci států z hlediska vymezených kritérií.

Tabulka 1: Srovnávací kritéria

	Kritérium	Varianty
Základ daně	Způsob stanovení ZD rezidenta	• Teritoriální • Celosvětový
Zdanění dividend	Způsob zdanění vnitrostátních dividend	• Osvobozeno bez omezujících podmínek • Osvobozeno pří splnění podmínek min. podílu 10 % a délky držby min. 1 rok *Pozn.: daná varianta je vybrána jako určitý etalon, jde o kritéria stanovená českou právní úpravou*

	• Osvobozeno při splnění podmínek jiných než min. podíl 10 % a/nebo délka držby min. 1 rok • Částečně osvobozeno ve výši 95 %, jsou-li splněny určité podmínky; zbývající část zdaněna korporátní daní • Příjmy podléhající zdanění korporátní daní (nejsou-li subjektem splněny podmínky pro osvobození) • Příjmy zdaněné zahrnutím do samostatného základu daně (nejsou-li subjektem splněny podmínky pro osvobození)
Způsob zdanění přijatých dividend z členských států Evropské unie	• Osvobozeno bez omezujících podmínek • Osvobozeno pří splnění podmínek min. podílu 10 % a délky držby min. 1 rok *Pozn.: daná varianta je vybrána jako určitý etalon, jde o kritéria stanovená českou právní úpravou* • Osvobozeno při splnění podmínek jiných než min. podíl 10 % a/nebo délka držby min. 1 rok • Částečně osvobozeno ve výši 95 %, jsou-li splněny podmínky; zbývající část zdaněna korporátní daní • Příjmy podléhající zdanění korporátní daní (nejsou-li subjektem splněny podmínky pro osvobození) • Příjmy zdaněné zahrnutím do samostatného základu daně (nejsou-li subjektem splněny podmínky pro osvobození)
Sazby daně	• Korporátní daň (obecná sazba daně) • Sazby daně vztahující se na samostatný základ daně

Zdroj: Vlastní zpracování dle PwC (2016), (Eur-lex, 2017b), Russo a kol. (2007)

Výsledky plynoucí z provedené analýzy příslušných zdrojů jsou uvedeny v následující kapitole. Závěrečnému shrnutí předchází diskuse, v rámci které autorka článku nastínila vybrané problematické otázky a některé možnosti dalšího výzkumu v předmětné oblasti.

3 Výsledky

Zdaňování dividend je regulováno právem mezinárodním, unijním a vnitrostátním. V oblasti práva mezinárodního se v zásadě jedná „pouze“ o smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které vycházejí z modelových smluv. Prim v tomto ohledu sehrává modelová smlouva OECD (pro aktuální znění viz OECD (2014)). Co se týče pravidel pro zdaňování ve státu daňové rezidence příjemce dividend, stanoví modelová smlouva OECD pouze tolik, že stát daňové rezidence má právo daný příjem podrobit dani. Toto pravidlo je do příslušných konkrétních smluv přejímáno. Stát rezidence příjemce dividend tak v tomto ohledu není limitován – smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž zakotvují právo, nikoliv však povinnost, tento příjem podrobit dani.

V oblasti unijního práva je mezinárodní zdaňování dividend dotčeno jak primárním, tak i sekundárním právem. V sekundárním právu se jedná, jak již bylo uvedeno výše, o směrnici 2011/96/EU upravující zdanění dividend vyplacených mezi mateřskou a dceřinou společností z různých členských států. Tato směrnice zakotvuje podmínky, za kterých je dividendový příjem osvobozen (základní kritéria se týkají se délky držby, výše podílu a právních forem – viz zejména čl. 2 a 3 směrnice 2011/96/EU) (Eur-lex, 2017b). Způsob definování podmínek

však dává státům nemalou míru diskrece, kterou, jak prokazují dosažené výsledky, členské státy využívají.

I přes relativně vysokou míru volnosti dané pro tuzemskou právní úpravu nelze opomíjet vliv primárního práva. To se děje zprostředkovaně díky judikatuře Soudního dvora EU. Ten totiž ve svých rozhodnutích podává výklad unijního práva mj. i v kontextu zdaňování dividend ve vazbě na základní svobody.

Mezi jeden z malá aspektů mezinárodního zdaňování dividend, který u členských států EU není determinován unijním ani mezinárodním právem, je způsob stanovení základu daně daňového rezidenta. Převážná většina členských států ve svých právních úpravách zakotvuje pro daňového rezidenta tzv. „neomezenou daňovou povinnost“ – tj. situace, kdy daňový rezident přiznává ve státě daňové rezidence ke zdanění své celosvětové příjmy. Jediné Rumunsko stanovuje ve své právní úpravě pro daňového rezidenta tzv. „omezenou daňovou povinnost“. To znamená, že daňový rezident Rumunska přiznává ke zdanění pouze teritoriální příjmy – tedy příjmy plynoucí ze zdrojů v Rumunsku.

Dále uvedená tabulka 2 obsahuje členění členských států EU dle pravidel osvobození příjmů u vnitrostátních dividend. Z provedeného srovnání, jehož výsledky jsou uvedeny ve zmíněné tabulce, vyplynulo, že třináct členských států zakotvilo ve svých právních úpravách, že příjmy z vnitrostátních dividend byly v roce 2016 osvobozeny daně bez ohledu na výši podílu či délky držby, resp. nebyly předmětem daně. Konkrétně se jedná o právní úpravy následujících států - Rakousko, Maďarsko, Francie, Irsko, Lotyšsko, Polsko, Slovensko, Slovinsko, Velká Británie, Švédsko, Litva, Kypr a Bulharsko. Dva členské státy - Česká republika a Portugalsko - přejaly do svých právních úprav limity z hlediska minimální výše podílu ve výši 10 % a minimální délky držby 1 roku.

Tabulka 2 Klasifikace členských států EU dle možných způsobů osvobození ve vztahu ke zdaňování vnitrostátních dividend

Typ osvobození	Státy					Počet států
Osvobozeno bez stanovených podmínek	AT HU SE	BG IE SK	CY LT UK	FR LV	HR PL	(13/28)
Osvobozeno při splnění podmínek – min. 10 % podíl a délka držby min. 1 rok	CZ	PT				(2/28)
Osvobozeno při splnění podmínek jiných než min. podíl 10 % a/nebo délka držby min. 1 rok	DE FI	DK LU	EE MT	EL NL	ES RO	(10/28)
Osvobozeno ve výši 95 %, jsou-li splněny podmínky; zbývající část zdaněna korporátní daní	BE	IT*	SI*			(3/28)

Zdroj: Vlastní zpracování dle PwC (2016)

* Osvobozeno ve výši 95 % bez stanovených podmínek

Použité zkratky:

AT – Rakousko, BE – Belgie, BG – Bulharsko, CY – Kypr, CZ – Česká republika, DE – Německo, DK – Dánsko, EE – Estonsko, EL – Řecko, ES – Španělsko, FI – Finsko, FR – Francie, HR – Chorvatsko, HU – Maďarsko, IE – Irsko, IT – Itálie, LT – Litva, LU –

Lucembursko, LV – Lotyšsko, MT – Malta, NL – Nizozemí, PL – Polsko, PT – Portugalsko, RO – Rumunsko, SE – Švédsko, SI – Slovinsko, SK – Slovensko, UK – Velká Británie.

Osvobození příjmů z dividend při splnění jiných podmínek, než minimální výše podílu ve výši 10 % a minimální délky držby 1 roku zakotvilo deset členských států. Dánsko, a Estonsko ve svých právních úpravách stanovily osvobození od daně v případě splnění minimálního podílu ve výši 10 %, avšak již nedefinovaly podmínku pro délku držby. Právní úprava v Nizozemí dokonce stanovila, že dividendové příjmy byly osvobozeny od daně, dosahoval-li podíl na základním kapitálu jedné společnosti ve druhé společnosti 5 % bez další podmínky týkající se délky držby. Naopak Španělsko k minimálnímu podílu ve výši 5 % stanovilo rok držby a minimální pořizovací cenu akcie ve výši 20 mil. EUR. Nebyly-li všechny tři podmínky splněny kumulativně, byly tyto příjmy v této zemi podrobeny zdanění.

Částečné osvobození ve vztahu k vnitrostátním dividendám stanovily 3 členské státy. Itálie a Slovinsko ve svých právních úpravách osvobodily příjmy ve výši 95 % a to bez jakýchkoliv dalších podmínek. Z hlediska belgické právní úpravy musely příjmy z dividend splňovat pro částečné osvobození následující podmínky - minimální podíl v dceřiné společnosti alespoň ve výši 10 %, rok držby a cenu akcií v hodnotě 2,5 mil. EUR. Opět musely být všechny tři podmínky splněny kumulativně. V níže uvedené tabulce 3 jsou uvedeny členské státy EU dle způsobů zdaňování dividend, nesplnil-li subjekt podmínky pro jejich osvobození.

Tabulka 3 Klasifikace členských států EU při nesplnění podmínek pro osvobození u vnitrostátních dividend

Způsob zdanění	Státy					Počet států
Příjmy podléhají zdanění korporátní daní	BE	DE	DK	EE	EL	(13/28)
	ES	FI	IT	LU	MT	
	NL	PT	SI			
Samostatný základ daně	CZ	RO				(2/28)

Zdroj: Vlastní zpracování dle PwC (2016)

Příjmy z dividend, které nesplnily podmínky pro osvobození, byly v 13 členských státech zahrnuty do daňového základu daňového rezidenta a zdaněny korporátní daní. Dva státy - Česká republika a Rumunsko - pro sledovaný rok 2016 ve svých právních úpravách stanovily, že tyto příjmy se zahrnují do samostatného základu daně.

Následující tabulka 4 prezentuje klasifikaci členských států EU dle způsobu osvobození ve vztahu k přijatým dividendám z jiných členských států.

Tabulka 4 Klasifikace členských států EU dle možných způsobů osvobození ve vztahu ke zdaňování dividend přijatých z jiných členských států EU

Typ osvobození	Státy					Počet států
Osvobozeno bez stanovených podmínek	BG	CY	DE	HR	HU	(10/28)
	LT	LV	SE	SK	UK	
Osvobozeno při splnění podmínek – min. 10% podíl a délka držby min. 1 rok	AT	CZ	LU	PT	RO	(5/28)
Osvobozeno při splnění podmínek jiných než min. podíl 10	DK	EE	EL	ES	FI	(9/28)

% a/nebo délka držby min. 1 rok	IE	NL	PL	MT	
Příjmy osvobozené ve výši 95 %, jsou-li splněny podmínky; zbývající část zdaněna korporátní daní	BE	FR	IT*	SI*	(4/28)

Zdroj: Vlastní zpracování dle PwC (2016)

* Osvobozeno ve výši 95 % bez stanovených podmínek

Z provedeného srovnání vyplynulo, že deset členských států EU zakotvilo ve svých právních úpravách pro rok 2016 osvobození či vyloučení z předmětu daně pro dividendy přijaté z jiných členských států EU a to bez ohledu na výši podílu či délky držby. Konkrétně se jedná o právní úpravy těchto států - Dánsko, Německo, Maďarsko, Lotyšsko, Švédsko, Litva, Velká Británie, Chorvatsko, Bulharsko, Kypr. Čtyři členské státy - Rakousko, Lucembursko, Portugalsko a Rumunsko - přejaly do svých právních úprav limity stejné, jaké platily (a stále platí) v České republice.

Osvobození dividendových příjmů při splnění podmínek odlišných od těch zakotvených v české právní úpravě, stanovilo ve svých právních úpravách 9 členských států. Estonsko a Finsko ve svých právních úpravách pro rok 2016 stanovují mírnější pravidla - pouze minimální výši podílu ve výši 10 % při absenci podmínky délky držby. Naopak dva státy - Řecko a Polsko - implementovaly do svých právních úprav podmínky pro osvobození přísněji. Ponechaly sice minimální výši podílu, tedy 10 %, ale osvobození je možné uplatnit pouze, je-li doba držby delší jak 2 roky.

Částečné osvobození ve výši 95 % z příjmů zakotvily ve svých právních úpravách 4 členské státy. Itálie a Slovinsko ve svých právních úpravách opět zakotvily toto osvobození bez jakýchkoliv podmínek na minimální podíl či délku držby. V případě belgické legislativy platí stejné podmínky jako v případě vnitrostátních dividend, tedy minimální podíl alespoň ve výši 10 %, délka držby 1 rok a pořizovací cena akcií vyšší jak 2,5 milionů EUR. Částečné osvobození dividendových příjmů se ve Francii uplatnilo v případě, byla-li splněna podmínka minimálního podílu ve výši 10 % ve společnosti. Opět zde nebyla stanovena délka držby. Způsob zdanění dividend při nesplnění podmínek pro osvobození je uveden v následující tabulce 5.

Tabulka 5 Klasifikace členských států EU dle systému zdanění dividend přijatých z jiných členských států EU nesplňujících osvobození

Způsob zdanění	Státy					Počet států
Příjmy podléhají zdanění korporátní daní	AT	BE	DK	EE	EL	(16/28)
	ES	FI	FR	IE	IT	
	LU	MT	NL	PL	PT	
	SI					
Samostatný základ daně	CZ	RO				(2/28)

Zdroj: Vlastní zpracování dle PwC (2016)

Příjmy z přijatých dividend z jiných členských států, které nesplnily podmínky pro osvobození, mají být v 16 členských státech zahrnuty do daňového základu daňového rezidenta a zdaněny korporátní daní. Dva členské státy - Česká republika a Rumunsko - stanovily, že tyto příjmy se zahrnují do samostatného základu daně.

Sazby, které příjmy z dividend v jednotlivých členských státech podléhají, jsou vedeny v tabulce 6. Jedná se o údaje platné pro oba typy dividend – jak vnitrostátní, tak i ty příchozí z jiného členského státu.

Tabulka 6 Sazby daně

5 % RO	10 % EL	12,5 % IE	15 % CZ	17 % SI
19 % PL	20 % EE, FI	20 % nebo 21 % LU	22 % DK	25 % ES, NL, DE, AT
27,5 % IT	30 % BE	33,33 % FR	35 % MT	

Zdroj: Vlastní zpracování dle PwC (2016)

Korporátní daňové sazby se pohybují v rozmezí od 10 % (Řecko) do 35 % (Malta). Rumunsko sice stanovuje nejnižší sazbu ve výši 5 %, avšak jedná se o sazbu pro srážkovou daň, nikoli tedy daň korporátní. Taktéž česká legislativa ve vztahu k dividendovým příjmům nestanoví pro zdaňování dividend obecnou korporátní sazbu daně, ale 15 % daň ze samostatného základu daně.

4 Diskuse a závěry

Pravidla byla srovnávána podle stavu platného a účinného k 1.1.2016. Je důležité říci, že *Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem,* mohou v předmětné oblasti ovlivnit právní úpravy členských států. Je zřejmé, že vlivem iniciativy Evropské unie se daňové systémy v rámci členských států stále více podobají (Gerritsen a Kuipers, 2017), nicméně i tak je autorka tohoto článku přesvědčena o tom, že určitá variabilita v právních úpravách setrvá i nadále. Lze předpokládat, že daňová konkurence se bude nadále odehrávat i v této oblasti. Bezesporu je to aspekt, který daňoví poplatníci ocení, neboť z něj těží.

Z hlediska dalšího vývoje lze mít za to, že nemalý vliv budou mít i chystané legislativní změny (faktické naplňování BEPS plánu) a odchod Velké Británie (tzv. Brexit) z EU. Například Nizozemí v rámci boje proti daňovým únikům chystá změny v právní úpravě za účelem odradit daňové poplatníky od používání družstev jako holdingových společností. Předmětem dividendové srážkové daně bude v Nizozemí nově od 1. ledna 2018 i držba podílů v družstvech. (Gerittsen a Kupiters, 2017) Brexit je z hlediska daného fenoménu rovněž relevantní a dle názoru autorky příspěvku lze přepokládat jeho širší dopady, možná i posílení daňového konkurence ve snaze atrahovat kapitál. Díky Brexitu nebudou současné právní předpisy, podle kterých byly dividendy obdržené z jiných členských států EU osvobozeny od daně, již platné. Uvažuje se, že tyto dividendové platby budou poté zdaněny srážkovou daní ve výši 5 %. (Treatment, 2017)

V kontextu daného tématu nelze rozhodně opomíjet dnes již relativně rozsáhlou judikaturu Soudního dvora EU. Nacházejí-li se totiž příjemci dividend ve srovnatelném postavení, vede rozdílné zacházení vyplývající z tuzemské právní úpravy k narušení základních svobod (Ernst and Young, 2013). Soudní dvůr EU nad rámec otázek spojených se směrnicí 2011/96/EU rozhodoval v 10 řízeních o předběžné otázce, kdy právě u 6 z nich došel k závěru, že zakotvená osvobození vedla k narušení základních svobod EU (počet rozsudků platný ke dni 14.03. 2017) (Eur-lex, 2017c). Tato rozhodnutí se však týkala i dividend přijatých ze třetích

zemí. Pokud se do úvah zahrnou i další aspekty jako je např. zmíněná problematika dividend přijatých ze třetích zemí, zamezení dvojího zdanění a otázky související se zneužitím práva, oblast a komplikovanost výzkumu zákonitě značně roste. Velký prostor pro výzkum existuje i v oblasti podrobnější analýzy právních úprav členských států v propojení s relevantními statistickými daty.

Tento výzkum cílil na relativně malou část, kterou lze chápat jako základ pro výzkum navazující. Jmenovitě byl zaměřen na identifikaci pravidel zdaňování příjmů dividend u daňových rezidentů EU (právnických osob) a následnou klasifikaci členských států EU dle vybraných kritérií. Pozornost přitom byla směrována jak na pravidla zakotvená pro zdaňování dividend vnitrostátních, tak i těch přijatých z jiných členských států EU. Na základě provedeného srovnání bylo zjištěno, že mezi jednotlivými právními úpravami členských států existuje určitá variabilita. Na druhou stranu lze členit členské státy EU do několika skupin, které vykazují když ne přímo totožné, tak velmi podobné parametry pro zdaňování předmětných kategorií dividend. V rámci vnitrostátních dividend zakotvuje ve svých právních úpravách třináct členských států osvobození těchto příjmů bez ohledu na délku držby či výše podílu v dané společnosti, dvanáct členských států osvobození příjmu při splnění stanovených podmínek a tři členské státy částečné osvobození ve výši 95 % (dva členské státy bez jakýchkoliv podmínek, jeden členský stát po splnění stanovených podmínek). V rámci přijatých dividend z jiných členských států EU zakotvuje bezpodmínečné „osvobození“ deset členských států, osvobození při splnění stanovených podmínek čtrnáct členských států a částečné osvobození dividendových příjmů ve výši 95 % čtyři členské státy (dva po splnění stanovených podmínek, dva bez jakýchkoliv podmínek).

Afilace

Tento článek byl podpořen interním projektem *Mezinárodní zdaňování dividend v kontextu tax managementu nadnárodní korporace* (FP-J-17-4224), realizovaný Vysokým učením Technickým v Brně, Fakultou podnikatelskou.

Použité zdroje

[1] ABBADI A. F. A. a kol. *The Impact of the Dividend Policies on the Value of the Stock of Public Shareholding Companies in the Jordanian Industrial Sector*. International Management Review 12(2): 29-36,74. Proquest Central. 2016. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017]. ISSN: 15516849.

[2] ERNST a YOUNG. *Dividend Withholding Taxes in Several Countries Contrary to EU Law.*Journal of Internationa Taxation, 24(2): 9-11. Proquest Central. 2013. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017]. ISSN: 10496278.

[3] EUR-LEX. *Judikatura EU.* Eur-lex. 2017c. [Online]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/eu-case-law.html [přístup 10. září 2017].

[4] EUR-LEX. *Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepracované znění)***.** Eur-lex. 2017b. [Online]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217 [přístup 10. září 2017].

[5] EUR-LEX. *Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie.* Eur-lex. 2017a. [Online]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT [přístup 10. září 2017]

[6] EUROPEAN UNION. *Taxation Trends in the European union: Data from the EU Member States, Iceland and Norway*. Lucembursko: Publications Office of the European union, 2016, s. 340. [Online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf [přístup 10. září 2017]. ISBN: 978-92-79-57441-2 I.

[7] RUSSO, R. a kol. *Fundamentals of International Tax Planning.* Amsterdam: IBDF, 2007, s. 266. ISBN: 978-90-8722-016-7.

[8] GERRITSEN, R. a KUIPERS, I. *The post – BEPS advantages of the Netherlands.* International Tax Revue. Proquest Central. 2017. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017].

[9] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru dani z příjmu, resp. z příjmu a z majetku.* Ministerstvo Financí ČR. 2017. [Online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled- platnych-smluv [přístup 10. září 2017].

[10] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version).* Paříž: OECD, 2014, s.2289. [Online]. Dostupné z: http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en [přístup 10. září 2017].

[11] PARKER, D. a kol. *Taxation of dividend income*. Wainwright Star. Proquest Central. 2009. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017].

[12] PIHLGREN C. E. a WEIJLE L. *Overview of Corporate Migration to a European union.* Tax Management International Journal . Proquest Central 2010. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017].

[13] PWC. *Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2016/17.* PwC. 2016. [Online]. Dostupné z: https://www.pwccn.com/en/tax/worldwide-tax-summaries-1617.pdf

[14] STUNDA, R. A. *The Impact of the Jobs and Growths Tax Relief Reconciliation Act on Dividends and Stock Prices.* Journal of Business and Behavioral Sciences 28(1): 98-105. Proquest Central. 2016. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017]. ISSN: 10995374.

[15] TREATMENT, N. Post Brexit Tax Changes Stir Uncertainty in Europe –WSJ. Dow Jones Institutional News. Proquest Central. 2017. [Online]. Dostupné z: http://search-proquest.com. [přístup 10. září 2017]

Autor

Ing. et Ing. Kristýna Bělušová, Ústav Financí. VUT v Brně, Kolejní 2906/04, 612 00 Brno, e-mail: Kristyna.Belusova@vutbr.cz

Author

Ing. et Ing. Kristýna Bělušová, Department of Finance, University of technology Brno, Kolejní 2906/04, 612 00 Brno, e-mail: Kristyna.Belusova@vutbr.cz.

Čím nahradíme HDP?

How will we substitute GDP?

Josef Dobřický

Motto:

GDP is not a good mesure of economic performance, it´s not a good measure of well-beeing. (Josef Stiglitz)

Abstrakt

Hrubý domácí produkt (HDP) je široce používán mnohá léta pro měření ekonomického pokroku. Jeho definici není třeba opakovat. V předkládaném příspěvku autor vychází z dokumentů zasedání světové ekonomicko-politické elity organizovného Světovým Ekonomickým Fórem (WEF) v Davosu 2017, které se zevrubně o touto důležitou ekonomickou veličinou zabývalo a navrhlo čím a jak ji nahradit. Publikovalo významný dokument "The Inclusive Growth and Development Report 2017" v němž uvádí složený index vývoje ("Inclusive Development Index") měřící kumulovanou úroveň 109 zemí zahrnující jejich ekonomický růst a rozvoj, namísto bývalého HDP, pomocí sedmi detailních pilířů rozpadajících se do 120 ukazatelů. Jejich popisem se tento příspěvek zabývá.

Klíčová slova: Hrubý domácí produkt, The Inclusive Growth and Development Report 2017, Inclusive Development Index, náhrada existujícího pojetí HDP.

Abstract

The Gross Domestic Product (GDP) has been widely used for many years to measure the economic progress. There is no need to repeat its definition. In the presented paper, the author draws on documents from the meeting of the economic and political elite organized by the World Economic Forum (WEF) in Davos 2017, which dealt extensively with this important economic index and suggested how to substitute it. It published an important document "The Inclusive Growth and Development Report 2017", which includes a composite index (Inclusive Development Index) measuring a cumulative level of 109 countries, including their economic growth and development instead of the former GDP, using seven detailed pillars covering 120 indicators. This paper deals with their description.

Key words: Gross Domestic Product, The Inclusive Growth and Development Report 2017, Inclusive Development Index, substitution of existing mening of GDP.

JEL klasifikace: O12, C81

1 Úvod

V důsledku stále rostoucí kritiky používání pojmu hrubého domácího produktu (HDP) jako nástroje pro řízení ekonomického rozvoje jednotlivých států existuje celosvětová snaha nahradit tento „zastaralý“ nástroj, který mnozí nazývají Svatý Grál něčím jiným, co by více a objektivněji odpovídalo současným světovým pohybům (viz J. Stiglitz., Ch. Lagarde). Jedním z nich se zabývá i předkládaný příspěvek.

Sekce Světového ekonomického fóra (WEF) zabývající se systémovou iniciativou pro ekonomický růst a sociální inkluzi vytvořila „Report zahrnující ekonomický růst a rozvoj 2017“. Tento report byl vytvořen a vyústil do složeného globálního indexu – Inclusiv Development Index – měříci kumulovanou úroveň stejně jako poslední pětiletý trend výkonů zahrnující ekonomický růst a rozvoj 109 zemí, jejichž data byla dosažitelná. To dalo více integrovaný a holistický obrázek stavu ekonomického vývoje zemí, než samotný HDP na hlavu.

K sestavení tohoto Reportu přispěly následující instituce: International Labour Organization, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, World Bank, World Trade Organization, Finance Ministry of Canada, as well as Barclays, McKinsey Global Institute a Microsoft.

Report vychází z faktu, že světoví vedoucí vládní představitelé a další zainteresované instituce byly v roce 2017 postaveni před soubor obtížných a stále naléhavějších následujících otázek, kterými jsou[1] :

- S omezeným fiskálním prostorem, téměř nulovou úrokovou mírou a nepříznivým demografickým vývojem v mnohých zemích čeká ekonomiku zdlouhavá perioda relativně nízkého růstu? Bude makroekonomika a demografie determinovat světový ekonomický osud pro předvídatelnou budoucnost?
- Může růst nerovnosti v jednotlivých zemích být uspokojivě napraven uvnitř převažujícího liberálního mezinárodního pořádku? Může těm, kteří argumentují tím, že moderní kapitalistická ekonomika je blízko svých neodmyslitelných limitů – že jejich vnitřní přerozdělovací systém je rozvrácený a za možnou nápravou – se prokázat jako špatný?
- Vzhledem k tomu, že je technologický pokrok akcelerovaný 4. Průmyslovou revolucí, jak se mohou společnosti lépe organizovat vzhledem k nezaměstnanosti a dalším nepříznivým vlivům? Je rostoucí zpožďování plateb primárním řešením nebo vyspělé tržní mechanismy mohou být uzpůsobeny pro větší sociální participaci v nových formách tvorby hodnot?

Tento Report předkládá strategický rámec obsahující sedm principálních oblastí (pilířů) a patnáct subpilířů, které popisují spektrum strukturálních faktorů, partikulárně ovlivňujících rozsah sociálního zapojení do procesu a přínosu k ekonomickému růstu. Společnosti, které uspěly v budování robustní střední třídy a snižující chudobu a sociální marginalizaci směřují i k vytvoření efektivních ekonomických institucí a politické motivaci v mnoha těchto oblastech, zatímco rovněž sledují významné makroekonomické politiky a efektivnost zvyšující reformy v průběhu času.

Tento rámec reprezentuje ekosystém motivace strukturální politiky a institucí, které spolu a jako součást procesu růstu napomáhají široce rozšířit přínosy expandující národní ekonomiky v oblastech domácího důchodu, příležitostí, ekonomické bezpečnosti a kvality života. Tento

[1] http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

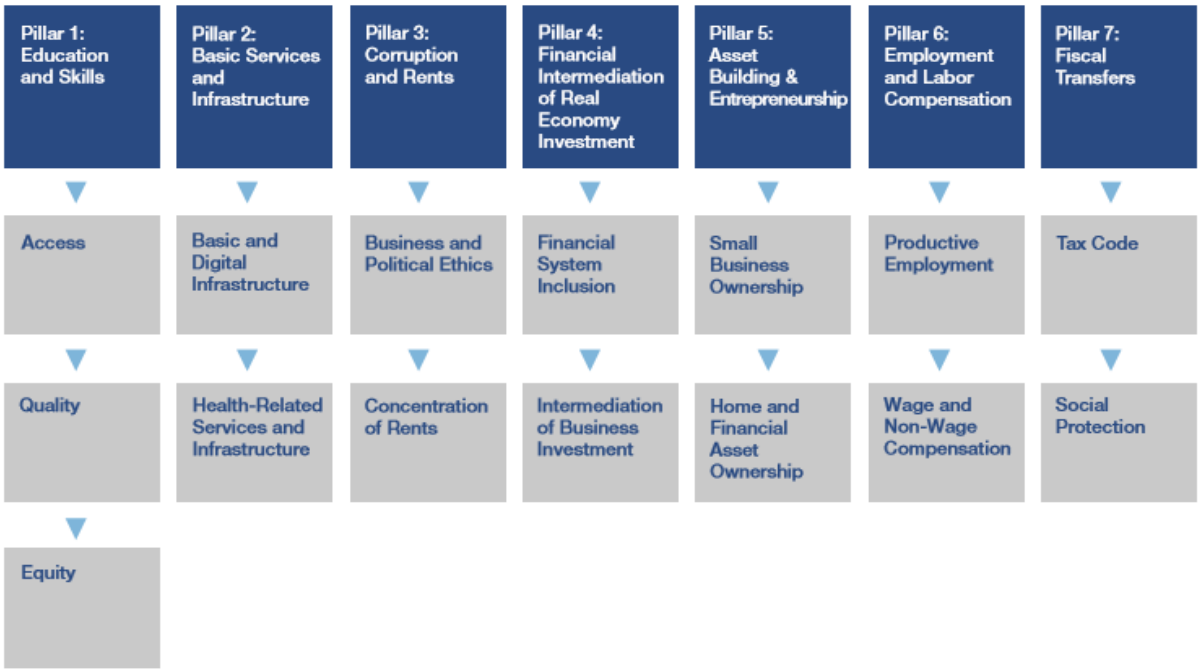
ekosystém utváří implicitní příjmový distribuční systém – nebo přesnější mechanismus růstu životní úrovně – podporující moderní tržní ekonomiku. Pokud správně fumguje řídí sebezesilující cyklus, v němž ekonomický růst a sociální inkluze podporují jeden druhého

Předkládaný rámec představuje alternativní cestu pro strukturální ekonomické reformy a jejich roli ve vývojovém procesu. (Viz násl. obrázek)

2 Struktura Reportu ekonomického růstu a jeho výsledky

Report je členěn do 7 pilířů, které postihují všechny tři důležité oblasti, kterými se **Report ekonomického růstu a rozvoje** zabývá. Je to oblast kvality života, oblast financí a oblast zaměstnanosti a daní.

Obrázek 1: Rámec inkluzivního růstu a vývoje



Zdroj: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Davos 2017

Pilíř 1 **Vzdělání a dovednost**	**Pilíř 2** **Základní služby a infrastruktura**	**Pilíř 3** **Korupce a renty**	**Pilíř 4** **Finanční vyjednávání reálného ekonomického investování**
Přístup	Základní a digitální infrastruktura	Podnikatelská a politická etika	Zahrnutí finančního systému
Kvalita	Zdravotnické služby a infrastruktura	Koncentrace rent	Vyjednávání podnikatelských investic

Pilíř 5 **Budování aktiv a podnikání**	**Pilíř 6** **Zaměstnanost a pracovní**	**Pilíř 7** **Fiskální transfery**

	náhrady	
Vlastnictví malého podniku	Produktivní zaměstnanost	Daňový systém
Vlastnictví domů a majetku	Mzdy a mimomzdové náhrady	Sociální ochrana

Uvedených 7 pilířů je hodnoceno **120 ukazateli** následovně:

Pilíř 1: 19/11 Pilíř 5: 15/8

Pilíř 2: 17/4 Pílíř 6: 23/7

Pilíř 3: 13/6 Pilíř 7: 18/8

Pilíř 4: 15/5

Vzhledem k jejich počtu a rozsahu tohoto příspěvku uvedeme jen ty zásadní u jednotlivých pilířů. (První číslo je počet hodnotících parametrů a druhé je počet v příspěvku pro ilustraci uváděných).

Pilíř 1: Vzdělání a dovednost

- kolik let se vzdělává na jednotlivých stupních
- jaké je pracovní vzdělávání a jak je kvalifikované
- genderový přístup
- kvalita edukačního systému
- přístup k internetu
- finance (podíl na HDP)
- počet žáků na učitele
- PISA skóre
- PISA skóre v matematice
- umístění v mezinárodních soutěžích
- sociální inkluze

Pilř 2: Základní služby a infrastruktura

- celková kvalita infrastruktury
- uživatelé internetu a tarify za mobil
- kvalita zdravotnických služeb a přístup k nim
- očekávaná délka života

Pilíř 3: Korupce a koncentrace rent

- nezávislost soudů a korupce
- etika firemního chování
- víra veřejnosti v politiky
- podvody ve veřejných zakázkách
- protekce a zvýhodňování

- intensita konkurence

Pilíř 4: Finanční vyjednávání reálného ekonomického investování

- snadnost získání půjčky
- přístup k lokálnímu kapitálu
- dosažitelnost rizikového kapitálu
- úvěrování privátního sektoru bankami
- privátní investice do infrastruktury a na VaV

Pilíř 5: Budování majetku a podnikání

- registrace nových podniků
- přístup k podnikatelským neúspěchům
- počet podaných patentových přihlášek v poměru k obyvatelstvu
- požadovaný čas na start podnikání
- čas na vyřešení insolvence
- náklady na vyřešení insolvence
- obrana soukromého vlastnictví
- procento plateb za ubytování oproti příjmu

Pilíř 6: Zaměstnanost a náhrady práce

- zaměstnanost žen
- nezaměstnanost, zvláště mladých
- velikost šedé ekonomiky
- striktnost ochrany práce
- počet hodin přesčasů
- poměr mužských a ženských platů
- platy závislé na produktivitě
- poměr počtu pracujících pod kolektivní smlouvou
- spolupráce se zaměstnavateli
- práva pracujících
- placená mateřská dovolená

Pilíř 7: Finanční transfery

- rozsah a efekt zdanění na pobídku k práci
- rozsah a efekt zdanění na pobídku k investování
- celkový příjem z daní
- různé daně
- dostatečnost sociálního pojištění

- věk odchodu do starobního důchodu
- poměr penze k platu v zaměstnání
- pojištění v nezaměstnanosti

3 Inclusive Development Index (Index Inkluzivního Vývoje) pro Českou republiku

Za velmi důležité je nutno zhodnotit, že na základě měření byla Česká republika zařazena mezi 30 „Advaned Economies“ zemí (HDP > 17 tis. USD/osobu). Umístění ČR mezi těmito „advanced“ zeměmi je podle sedmi pilířů následující:

Tabulka 1: Inclusive Development Index pro Českou republiku

PILÍŘ	Vzdělání	Základní služby	Korupce Renty	Finanční vyjednáv.	Vlastnictví	Zaměst-nanost	Finanční transfery
UMÍSTĚNÍ	25/30	24/30	27/30	27/29	27/30	18/30	27/30
SKORE	5,29	5,24	3,76	3,62	4,21	4,50	3,72

Zdroj: vlastní zpracování

CELKOVÉ HODNOCENÍ ČR	(1-7)
SKORE	4,78
UMÍSTĚNÍ	19/30

Tabulka 2: Pořadí prvních deseti seřazených podle koeficientu IDI

	STÁT	IDI skóre	HDP/obyv. /tis.USD/	PRODUKTIVITA HDP/ZAMĚSTNANÍ /USD/
1.	NORSKO	6,02	80,941	55,940
2.	LUCEMBURSKO	5,86	106,409	201,748
3.	ŠVÝCARSKO	5,75	75,551	93,491
4.	ISLAND	5,48	45,411	70,671
5.	DÁNSKO	5,31	58,208	87,167
6.	ŠVÉDSKO	5,30	54,989	87,961
7.	HOLANDSKO	5,27	50,925	85,121
8.	AUSTRÁLIE	5,18	54,718	86,972
9.	NOVÝ ZÉLAND	5,09	36,464	65,440
10.	RAKOUSKO	5,05	47,668	87,198
19.	ČESKÁ REPUBLIKA	4,78	20,956	55,940

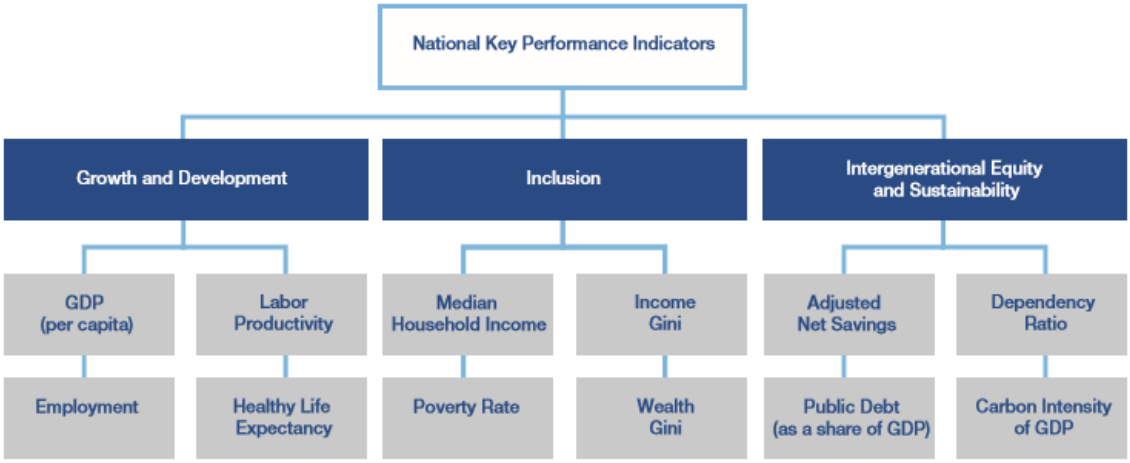
Zdroj: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

Politický a institucionální ekosystém je východiskem inkluzivního růstu. Prezentuje motivaci a instituce, které dohromady a jako součást procesu růstu napomáhají rozšíření benefitů rozvoje národní ekonomiky v bodech domácího příjmu, příležitostí, ekonomické bezpečnosti a kvality života. Za předpokladu jeho správného fungování operuje jako sebe posilující cyklus, v němž ekonomický růst a sociální inkluze podporují jeden druhého.

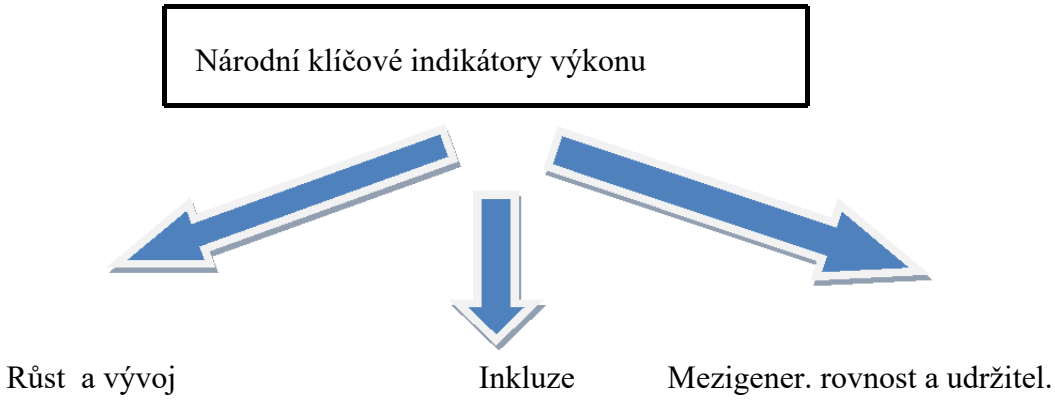
4 Měření výkonu ekonomiky

Jako dodatek k uvedeným 7 pilířům nahoře popsaným je možno dodat soubor nazývaný **Výkonová metrika** nebo **Národní klíčové indikátory výkomu (KPI), reprezentované na následujícím obrázku Obr. 2** formou jakési "**přístrojové desky**", pro každou zúčastněnou zemi. Tato soustava indikátorů poskytuje daleko podrobnější obraz výkonů národní ekonomiky, než samotný obraz HDP.

Obrázek 2: Národní klíčové indicatory výkonu



Zdroj: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017



Česká republika dopadla následovně:

Růst a vývoj	
HDP na hlavu	20,956 $
Produktivita práce	55,940 $
Zdraví a délka života	69,4 roky
Zaměstnanost	55,9 %

Inkluze	
Nerovnost v čistém příjmu	24,5 Gini
Chudoba	6 %
Majetek	76,0 Gini
Median příjmu	23,8 $/den a hlavu

Mezigenerační rovnost a udržitelnost	
Čisté úspory	6,3 Gini
Množství CO2 v HDP	69,5 KtCO2/$ bn HDP
Veřejný dluh	40,3 % HDP
Poměr < 15 a > 65	49,5 % pracující populace

Zdroj: u všech tří tabulek vlastní zpracování

Tabulka 3: Souhrnná tabulka Národních klíčových indikátorů výkonu KPI

Pilíř	**Růst a vývoj**	**Inkluze**	**Mezigen. rovnost a udržit.**
Umístění	26/30	13/30	12/30
Skóre	4,07	4,99	5,28

Zdroj: vlastní zpracování

5 Diskuse a závěry

Přestože naše zařazení mezi 30 „advanced“ zemí (podle HDP na hlavu) je poměrně lichotivé, pak méně lichotivé je naše umístění mezi toto třicítkou na 19. místě. Když se podíváme na oněch 7 pilířů IDI a jejich hodnocení vychází pro umístění naší republiky 24. – 27, místo ze 30 hodnocených. V jediném pilíři - Změstnanost - jsme na 18. místě. V součtu jsme se umístili na19. místě.

Poměrně lepší vychází hodnocení oblasti Národních klíčových indikátorů (KPI). Nejhůře je hodnocena první oblast – Růst a vývoj (umístění 26/30). Zde je to dáno především poměrem HDP na hlavu (28/30) a produktivitou práce (29/30). Ani délka života není nijak příznivá (27/30). Daleko lepší je oblast Inkluze (13/30). Příznivě tuto oblast ovlivnilo hodnocení nerovností v čistém příjmu (4/30) a chudoba (3/30). Celkem příznivé hodnocení je ve třetí oblasti – Mezigenerační rovnost a udržitelnost – významně dobré je umístění ve veřejném dluhu (7/30) a v poměru mladších a starších osob vůči pracujícím (9/30).

Shora uváděný IDI ukazuje na více integrovaný smysl relativního stavu ekonomického vývoje nedávno měřenými parametry než konvenční hodnocení na bázi poměru HDP na hlavu. Skóre některých zemí je v koeficientu IDI významně lepší, než v poměru HDP na hlavu, svědčící o tom, že tyto státy provádějí jejich proces růstu více inkluzivní. Např země, které se nalézají ve velmi odlišném stupni jejich ekonomického vývoje, např. Kambodža, Česká republika, Nový Zéland, Jižní Korea a Vietnam. U některých zemí je tomu naopak, např. Brazílie, Irsko, Japonsko a další.

Základní fakta vyplývající z uvedeného přehledu zemí a jejich hodnocení ukazují na to, že:[2]

- Neexistuje jednoduchý ideální politický mix pro dosažení všezahrnujícího růstu. Nejdůležitější je pochopit celistvé spektrum uvedené v Rámci jako integrovaný system,

[2] http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

který zvažuje promyšlenou kultivaci růstu a vývoje procesu periodického vylepšování slabin odkrytých v jednotlivých procesech.

- Velké finanční transfery nejsou nezbytné pro dlouhodobý růst a konkurenceschopnost, ba ani nejsou vždy primární nebo nejefektivnější dosažitelnou volbou pro rozšíření socioekonomické inkluze.
- Politiky a instrumenty podporující sociální inkluzi nejsou výhradně luxusem bohatých zemí.
- Robustní inkluzivně-rostoucí strategie růstu je nakloněná oboustranně pracovním záležitostem i businessu, je to agenda podporující jak sociální inkluzi, tak ekonomickou efektivnost přes silnější zaměření na instituce.

Na závěr mi dovolte citovat některé světové kapacity s jejich pohledem na HDP:

- HDP není dobrým měřítkem ekonomických výkonů, není dobrým měřítkem blahobytu. J. Stiglitz nositel Nobelovy ceny
- GDP je určitou abstrakcí, která má malý význam pro jednotlivce. R. Easterlin, profesor, University of South California
- Něco jasně schází a my se musíme dostat za HDP a najít co. J. Blanke, hlavní ekonom WEF
- Nedokonalost HDP jako měřítka prospěchu je dokonce ještě více výrazné v současném složitém světě překotně se vyvíjejících technologií a demografických změn. J. Blanke, hlavní ekonom WEF

Použité zdroje

[1] Samans, R., Blanke, J., Drzeniek Hanouz., M., Corrigan, G.: *The Inclusive Growth and Development Report 2017*. Published by the World Economic Forum, Geneva 2017. In: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

[2] Schwab, K., Sala-I-Martin, X.: *The Global Competitivness Report 2016 – 2017*. Published by the World Economic Forum, Geneva 2017. In: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

[3] Blanke, J.: *What is GDP, and how are we misusing it?* Published by the World Economic Forum, Davos, Geneva 2017. In: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

[4] Thomson, S.: *GDP a poor measure of progress, say Davos economists*. Published by the World Economic Forum, Geneva 2017. In: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

[5] Coyle, D.: *The problem with measuring a 2016 economy using a 1940's methods.* Published by the World Economic Forum, Geneva 2017. In: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

[6] Chainey R.: *Beyond GDP – it is time to rethink the way we measure growth.* London School of Economics and Political Science 2015. Published by the World Economic Forum, Geneva 2017. In: http//www. The Inclusive Growth and Development Report 2017, Geneva, Davos 2017

[7] Pilling, D.: *Has GDP become an impediment to a better society?* Published by the FINANCIAL TIMES. In: http//www. FINANCIAL TIMES, March17, 2017

Autor

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

Author

doc. Ing. Josef Dobricky, CSc., Department of Economics and Management, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic,e-mail: dobricky@sting.cz.

Nové aspekty řízení MSP, včetně účetních a daňových kanceláří

New aspects of the management of SMES, including accounting and tax offices

Marianna Dražanová a Inna Stecenko

Abstrakt

Zavedení do praxe malých a středních podniků (MSP), včetně účetních a daňových kanceláří, inovačních produktů, technologií, komunikačních prostředků aj. mění přístup k systému řízení a umožňuje převést jeho na novou úroveň vývoje, což do značné míry usnadňuje práci majitelů, manažerů, projektových manažerů, avšak současně zvyšuje požadavky k úrovni jejich analytického myšlení, kompetence a specializace, vyžaduje urychlení a optimalizaci přijatých řešení. Navržené modely normativního, strategického a operativního controllingu budou sloužit základem pro zvýšení odůvodnění přijatých řešení.

Klíčová slova: inovační produkty, účetní a daňové kanceláří, normativní controlling, operativní controlling, strategický controlling, skupina modelů.

Abstract:

Implementation in practice of small and medium enterprises (SMEs), including accounting and tax companies, innovative products, technologies, means of communication, changes the approaches to system of management and allows to bring it to a new level of development, which greatly facilitates the work of owners, managers, project managers, but at the same time makes high demands to the level of their analytical thinking, competence and specialization, requiring the acceleration and optimization of decision-making process. The proposed models of normative, strategic and operational controlling will serve as the base to improve decision-making.

Key words: innovative products, accounting and tax companies, normative controlling, operational controlling, strategic controlling, group of models.

JEL klasifikace: O32

1 Úvod

V současné době situace ve světě a její dopady na evropský a globální trhy mění teorie, předpoklady, představy, nutí státy vzdát se tradičních přístupů a pružně reagovat na nové výzvy. Realizace koncepce Průmysl 4.0, založené na filozofii systémového využívání, integrace a vzájemného pronikání nejnovějších technologií, přináší celospolečenské změny a

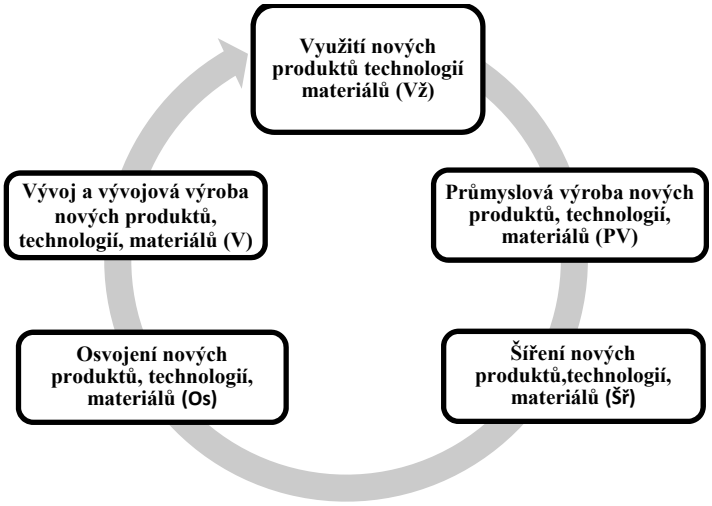
zasahuje celou řadu oblastí od průmyslu, přes oblast technické standardizace, bezpečnosti, systému vzdělávání, právního rámce, vědy a výzkumu až po trh práce nebo sociální systém, totiž nové technologie rychle mění tvář ekonomiky a způsob života, staví otázky etiky a morálky (Mařik, 2015). Na jedné straně, to vede ke vzniku komplexu požadavků potřebných pro transformaci těchto oblastí, na druhé straně, formuje integrované inovační prostředí, což dává malým a středním podnikům (MSP) výjimečné příležitosti pro jejich rozvoj, zvýšení efektivity a konkurenceschopnosti.

2 Hlavní text

2.1 Vliv inovačního prostředí na řízení MSP

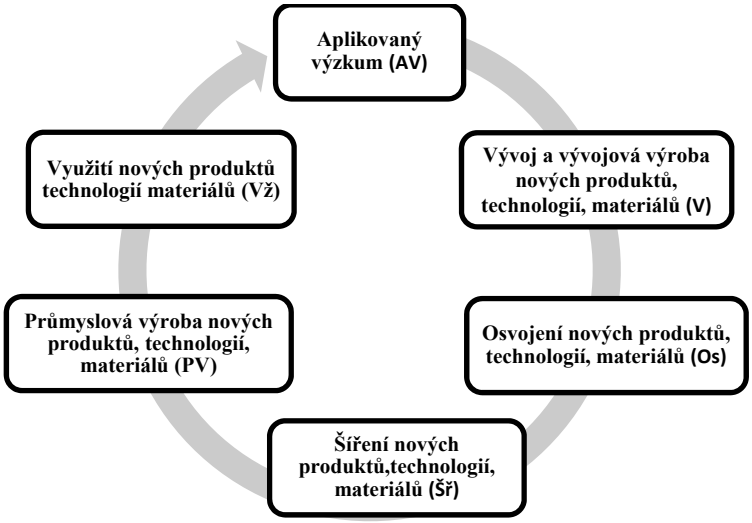
Jak ukázaly výsledky našeho výzkumu v rámci Mezinárodního mezioborového vědeckého projektu „Faktory vývoje konkurenceschopnosti a efektivity řízení malých a středních podniků v lokálním a globálním prostředí“, č. MGA 04-01, působení MSP v inovačním prostředí má dvojitý význam: na jedné straně MSP využívá inovace, které byly vyvinuty a už existují na etapách inovačního cyklu ve sférách vývoje (V), osvojení (Os), šíření (Šř), průmyslové výroby (PV) na druhé straně klade požadavky na vývoj nových technologií, materiálů, produktů s přidanou hodnotou (Drazhanova, 2016]. Z tohoto hlediska rozlišujeme MSP- uživatele inovace (Obrázek 1) a MSP- vývojáře (Obrázek 2).

Obrázek 1: Struktura inovačního cyklu pro MSP- uživatele v různých sférách



Zdroj: Dražanová M.

Obrázek 2: Struktura inovačního cyklu pro MSP- vývojáře v různých sférách



Zdroj: Dražanová M.

Přičemž zavedení do praxe MSP inovačních produktů, technologií, komunikačních prostředků aj. (Tabulka 1) mění obsah procesu řízení a umožňuje uvedení jeho na novou úroveň vývoje, na jedné straně, což usnadňuje práci majitelů, jednatelů, manažerů projektů, které mohou působit v jedné osobě, na straně druhé, vznáší vysoké požadavky k úrovni jejich analytického myšlení, kompetentnosti, specializace, vyžaduje urychlení a optimalizaci přijatých rozhodnutí. Z tohoto hlediska, v současné době každý MSP může být považován za inovativní a potřebuje zavedení do praxe moderních metod a nástrojů řízení.

Tabulka 1: Některé moderní technologie a inovace používané v praxi manažerů

Inovace	Použití	Výhody	Nevýhody
Chytrý mobilní telefon	Spojení a informace s okolím (kolegové, zákazníci a jiní)	Rychlé spojení, neustálý, zdroj informací	Bezpečnost, ztráta soukromí, ztráta informací, pokud nezálohujeme.
Notebook	Psaní dokumentů, počítání, hledání informací, komunikace, zábava	Dělá více věcí na jednom místě. Uložené věci na jednom místě. Rychlé reagování na události.	Ztráta věcí bez zálohy, provoz baterie, bezpečnost-viry, zdravotní obtíže při každodenním používání (bolest hlavy, očí, páteře)
Tablet	Přenosný počítač bez klávesnice, slouží však ke stejným účelům jako PC.	Přenosnost, stejné nástroje jako PC. Jednoduchá obsluha.	Výdrž baterie, někomu nevyhovuje dotykový displej, složité psaní dokumentů na dotykovém displeji.
Skype	Komunikační nástroj nahrazující klasické telefonování.	Jednoduché jako telefonování, avšak bez poplatků za stopáž. Přenos přes internetovou síť. Můžeme psát text nebo volat či dělat videohovory. Hovořit s lidmi po celém světě.	Možnost odposlouchávání od třetích stran, ukradení komunikace. Poplatek za hovor na běžnou tel. linku. Ne každý má přístup na internet anebo pomalou rychlost připojení.
Cloudové	Uložení souborů na vnější	Stačí se připojit na	Nebezpečí prolomení klíče a

uložiště	disk na internetové síti.	Internet a do své složky na jakémkoliv zařízení a hned má své soubory po ruce. Funguje jako dobrá záloha.	odcizení informací. Nemohu používat v místech, kde není připojení na Internet.
Navigace na mobilu/autě	Ukázání cesty kam se člověk potřebuje dostat.	Ukazuje cestu, čas příjezdu, možné komplikace, body pro občerstvení, benzinové pumpy aj. Ukazuje na mapě a naviguje hlasem.	Nenalezení té nejvhodnější cesty, otravný hlas navigace, možné chyby v trase.
Platební karty NFC	Nahrazují hotovost. S NFC čipem není potřeba zasouvat kartu do terminálu, stačí přiložit ke snímači.	Pohodlnost, není potřeba zadávat PIN s částkou do 500 Kč. Hygieničnost, rychlé odbavení, menší náchylnost na poškození karty.	Bezpečnost, ne všude jsou terminály s NFC, poškození čipu NFC při radiové komunikaci.
Čipová karta	Slouží pro přístup do budov, kanceláře nebo areálu.	Stačí jedna karta namísto svazku klíčů, jednoduché ověření přístupu.	Nebezpečí poškození mechanického, ztráty karty, odcizení přístupu nahráním na jiné zařízení.
Kamerový systém	Hlídání budov, kanceláře, areálu pomocí kamer 24 hodin denně.	Přístup přes internetovou adresu, možnost sledovat kdykoliv, nahrání záznamu v případě vniknutí do prostoru, automatické hlášení na mobilní telefon, hlídací službě nebo policii.	Zničení kamery pachateli, životní cyklus kamery, plané poplachy, zásahy do záznamů kamer.

Zdroj: vlastní zpracování autorek

Je třeba zdůraznit, že jedním z nejdůležitějších úkolů vedení inovativního MSP je strategie rozhodování s využitím mechanismů nejen etap inovačního cyklu, ale i hraničních stavů a přechodů mezi nimi, a také spojení s konkurenčním tržním prostředím. Management inovativního MSP v každém svém rozhodnutí musí spojit cíle, proces jejich dosažení, zdroje a výsledky, analyzovat podmínky činnosti. Systém řízení má podporovat formování inovačního a kreativního potenciálu; vytvoření organizačního systému, který spojuje účastníky inovačního procesu a zvyšuje jejich kreativitu, vyváženého systému plánování se stanovením rozsahu pravomocí a odpovědnosti, informačního systému řízení a jednotného systému dokumentací, které podporují rozhodování se zpětnou vazbou; vytvoření systému motivace a stimulů k dosažení výsledků stanovené kvality a včas.

2.2 Podstata a úkoly controllingu v MSP, včetně ÚDK

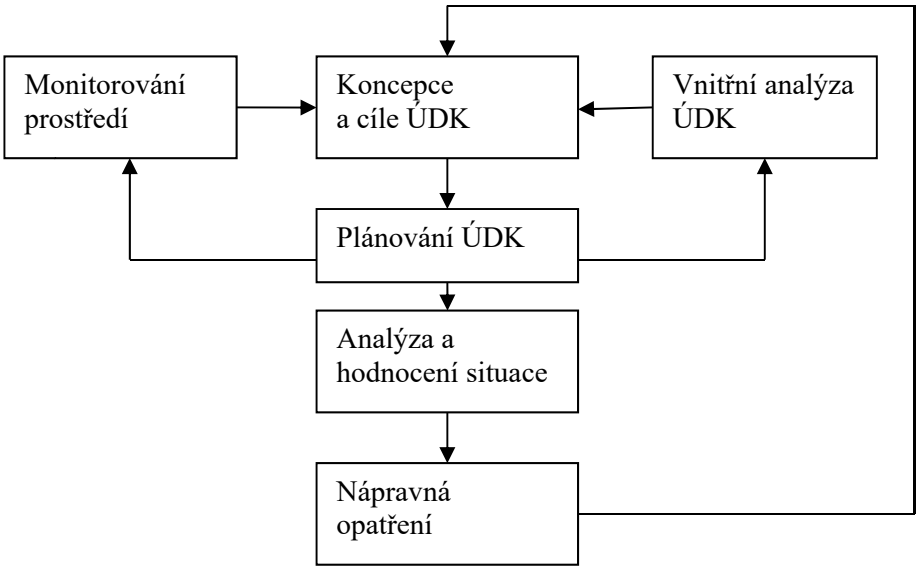
Mezí MSP inovativního typu je třeba vyčlenit skupinu se zvláštním postavením, k ní patří účetní, daňové a auditorské kanceláře (ÚDK). Je třeba zdůraznit, že podle Mezinárodní klasifikace ekonomických činností (Metodická příručka ČSÚ, 2017), činnost ÚDK je zatříděna do sekce M, která zahrnuje profesní, vědecké a technické činnosti. Tyto činnosti vyžadují vysokou míru vzdělání, školení a dávají uživatelům k dispozici odborné znalosti a zkušenosti. Jak ukázala praxe, ÚDK se nachází mezi kontrolujícím orgánem a klientem, často

sama existence zákazníka je založena na kvalitě jejich služeb a bezchybnosti rozhodnutí. Přičemž ÚDK působí v prostředí, které je charakterizováno neustálými změnami zákonů a předpisů, kdy i obvyklé standardní rozhodnutí vypadá jako úplně nové. V této situaci vedení na jedné straně musí zvyšovat svou odbornost a odbornost svých zaměstnanců a na straně druhé zvládnout svou běžnou činnost. Za takových podmínek musí byt vytvořen systém zvláštních metod a nástrojů, který by umožnil managementu zvýšit efektivitu ÚDK. K nim patří controlling.

V současné době existují různé vědecké školy controllingu. Pro účely našeho výzkumu používáme pojmy, zásady, metody a nástroje rakovsko-německé vědecké školy controllingu a jejich vědců: Rolfa Eschenbacha, Helmuta Sillera, Hilmara Vollmutha aj., a také výsledky výzkumů českých vědců: prof. Ing. Miloše Konečného, DrSc., VÚT; prof. Ing. Evy Kislingerové,CSc.,VŠE aj.

Podle našeho názoru, controlling je určitý systém moderního řízení podniku, orientovaný na budoucnost, rozvoj podle stanovených cílů, dosažení zisku, a na zajištění dlouhodobé existence podniku v měnícím se prostředí. Jádrem controllingu je systematické řízení podle cílů, porovnávání plánovaného stavu se skutečností, analytická práce se zaměřením na diagnózu tendencí a zjištění budoucích výsledků. Moderní systém řízení MSP, včetně ÚDK na základě controllingu musí obsahovat podstatné prvky plánování, koncepce a cíle, monitoring prostředí, vnitřní analýzu firmy a hodnocení situace, zavedení nápravných opatření.

Obrázek 3. Schéma moderního řízení MSP, včetně ÚDK



Zdroj: vlastní zpracování autorek

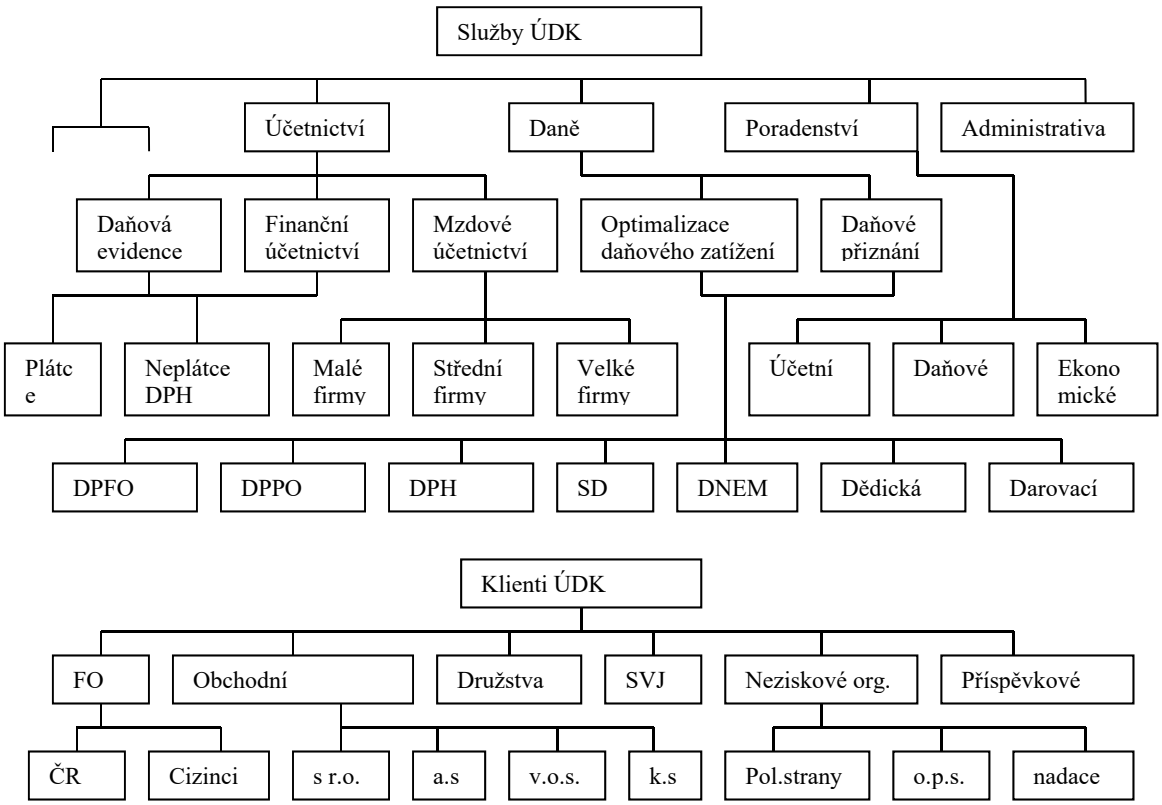
Koncepce a cíle MSP, včetně ÚDK, představují jasně formulovaný soubor idejí a názorů vlastníka k čemu firmu zakládá a o co tato firma bude usilovat. Pro uplatnění systemového přistupu (Eschenbach, R. a Siller, H., 2012) odbornici doporučují používat zásady, normy a pravidla normativního managementu (controllingu), které jsou směřovány k zajištění dlouhodobé životaschopnosti a rozvoje podniku, k čemuž ještě přispívají etické normy, podniková kultura a pravidla chování. Vedení MSP má normativní cíle navrhovat, dát schválit, uvést je do každodenního pracovního života a pravidelně kontrolovat jejich dodržování (Eschenbach, R. a Siller, H., 2012). Podle našeho názoru, **hlavním cílem ÚDK** je dosažení zisku na základě poskytnutí služeb určitého sortimentu, vysoké kvality a včas. Je

třeba zdůraznit, že ÚDK zakládá svou činnost na stanovených vládou zásadách, normách a pravidlech normativního charakteru.

Jak ukázala praxe, bylo by pro stanovení **sortimentu služeb MSP, včetně ÚDK,** velice účinné provést klasifikaci s využitím metody top-down (shora dolů), na základě Mezinárodního systému ekonomických klasifikací: standardních klasifikací ekonomických činností (CZ-NACE), výrobků (CZ-CPA), zboží (CZ-PRODCOM) navázaných na standardy EU (Český statistický úřad,2017). Podle CZ-NACE a CZ-CPA služby ÚDK nacházíme v sekci M – Profesní, vědecké a technické činnosti, oddíl 69 – Právní a účetnické činnosti, skupina 69.2-Účetnické a auditorské činnosti, daňové poradenství. Na základě této klasifikace, jako první úrovně, každá ÚDK má pro formování skupin služeb provést vlastní třídění (Obrázek 4).

Klasifikace služeb je důležitá především vzhledem k nutnosti rozlišovat jednotlivé činnosti tak, aby bylo možno je samostatně posoudit z hlediska nákladů a výnosů a porovnat s konkurencí. Taková klasifikace dává možnost v průběhu roku shromažďovat informaci o výnosnosti jednotlivých skupin služeb, jejich pracnosti, nákladovosti atd., a pak každoročně monitorovat rozšíření nebo zúžení sortimentu, tržních podílů jednotlivých skupin služeb a klientů, územních oblasti.

Obrázek 4: Strom služeb a klientů ÚDK



Zdroj: vlastní zpracování autorek

Kromě toho, se na každou službu ÚDK můžeme dívat z různých hledisek:

- jako na znalost vloženou do rozhodnutí, přičemž inovační úroveň rozhodnutí se zvyšuje z účetních služeb k daňovým;
- jako soubor dokumentace, která musí odpovídat požadavkům finančních orgánů;
- jako souhrn informace, která na jedné straně je základem kontroly finančních orgánů, na stráně druhé – poskytuje údaje pro rozhodnutí manažerům atd.

Vedení MSP, včetně ÚDK, musí během roku monitorovat změny na trhu a vybudovat si systém včasného varování, k němu patří: mezinárodní a politické indikátory (nové zákony, vyhlášky, normy, standardy, pravidla a postupy ČR a EU, omezování a rizika, konjunktura, změna měny, inflace, stagnace, sankce atd.); indikátory týkající se trhu (rozvoj služeb, vývoj cen, konkurence, možnost vstupu na trh, přesuny zakázek a zákazníků, změna jejich struktury aj.); technologické indikátory (inovace v oboru, technický a technologický pokrok v oblasti výpočetní techniky, nové softwary, nové postupy informačního systémy aj.); sociální indikátory (růst obyvatelstva, nezaměstnanost, věková struktura aj.). Výsledky monitorování s předstihem signalizují vedení ÚDK možné změny na trhu a nutnost korekce cílů nebo procesů jejich dosažení.

Výsledky interní analýzy mají silný vliv na řízení MSP, včetně ÚDK. Nápravná opatření mohou být zabezpečená jen, když vedení zná potenciál své firmy, její slabé a silné stránky. Rozeznávají následující problémové okruhy: profesionální a personální, marketingový, finanční, organizační. Přitom musí být kladen důraz na kvalitu, odbornost a rizika povolání; na organizaci prací a produktivitu zaměstnanců a externích pracovníků; tržní podíly jednotlivých skupin služeb a klientů; územní oblasti; úzké profily, finanční kapacitu, rentabilitu; likviditu; investice, atd.

Mezi plány pro účely ÚDK můžeme vymezit: strategické a operativní plány; dlouhodobé a krátkodobé plány; specifické plány; směrnice; jednorázové a běžné plány. V průběhu plánování by se měly dodržovat zásady: systémovosti; komplexnosti; jednotnosti podkladů; orientace na úzké profily; dostatečnosti, přehlednosti a srovnatelnosti údajů; odpovědnosti; signálního účinku odchylek. Podle našeho názoru v systému operativního plánování ÚDK bylo by racionálním využití následujících dílčích plánů: organizační plán; předběžný plán; plán odbytu; plán tržeb (výnosů); marketingový plán; časový plán; plán množstevních kapacit; personální plán; finanční plán.

Systém nápravných opatření. Při práci v oblasti firemního plánování pro nadcházející rok se ukáže, že v jednotlivých odpovědnostních oblastech je třeba provést změny, aby se dosáhlo stanovených cílů, zvýšit hospodárnost a produktivitu. Pro tyto účely se musí sestavit pro jednotlivé odpovědnostní oblasti plány (programy) nápravných opatření, z nichž jasně vyplyne, jaké kroky je nutno provést ke zlepšení situace, kteří řídící pracovníci jsou za realizaci zodpovědní, v jakých časových úsecích budou prováděny kontroly již realizovaných nebo zavedených nápravných opatření. Kdyby se při pravidelných kontrolách zjistilo, že příslušné plány nemohou být dodrženy, nebo že přijatá opatření nepomáhají, musí být co nejdřív zavedena vhodná protiopatření, která pomohou dosáhnout stanovených cílů.

Controlling ovládá velkým množstvím metod a nástrojů, použití kterých zaleží na odvětvovém zapojení firem. V současné době je nejrozšířenější rozdělení na **normativní, strategický a operativní controlling** (Eschenbach, R. a Siller, H., 2012). Liší se v úkolech, cílech a nástrojích. Hlavními rozlišovacími znaky jsou: časový horizont, hodnoty významné pro rozvoj podniku, okolí, tlak plynoucí z požadavku dodržování standardů, termínů, styl řízení, rozsah cílů.

Mezi **hlavními úkoly normativního controlling** (Eschenbach, R. a Siller, H., 2012) patří: určení rámce, v němž se budou rozvíjet odpovědné strategie a operativně se budou provádět nutné výkony. Obsahem činnosti je vytvoření normativní základny pro účely poskytování služeb vysoké kvality a včas: znalost, dodržování a sledování změn zákonů, vyhlášek, norem, standardů, pravidel a postupů ČR a EU; dodržování etických norem, pravidel chování a podnikové kultury. Nástroji normativního controllingu jsou: analýza, plánování a kontrola.

Hlavními **úkoly strategického controllingu** (Eschenbach, R. a Siller, H., 2012) jsou: vytváření předpokladů pro dlouhodobou úspěšnou existenci podniku, rozvoj potenciálu, hodnocení silných a slabých stránek podniku a porovnání s konkurencí, formulace strategických cílů, strategické porovnání normativního a skutečného stavu, zjištění odchylek, vypracování opatření na dlouhou perspektivu. Nástroje strategického controllingu: scénáře; plánování a vývoj portfolia, rozbor strategických mezer a jejich vývoj, rozbor souvislosti, rozbor silných a slabých stránek a jejich vývoj, fungování systému včasného varování.

Mezi hlavními **úkoly operativního controllingu** (Eschenbach, R. a Siller, H., 2012) patří: vypracování orientačních vodítek získaných interně a externě, jako podklad pro dílčí plánování; porovnání požadovaného a skutečného stavu; korekce odchylek a zavedení zpravodajství a informatiky ve vztahu k vnitropodnikovému plánování a výsledkům kontroly. Nástroji operativního controllingu jsou: analýza, plánování a kontrola.

V rámci zavedení controllingu v praxi MSP, včetně ÚDK, doporučujeme z výše uvedených metod a nástrojů normativního, strategického a operativního controllingu vytvořit skupiny modelů pro účely dosažení většího účinku analýz a výsledků řízení za různých podmínek (Tabulka 2).

Tabulka 2: Některé skupiny modelů normativního, strategického a operativního controllingu pro MSP, včetně ÚDK

Skupina modelů č.1 (norm.contr.)	Vytvoření normativní základny pro účely poskytování služeb vysoké kvality a včas: klasifikace a formování stromů zákonů, standardů, procedur, norem, pravidel, softwarů, ukazatelů, dokumentací, aj. s využitím metody top-down (shora dolů)
Skupina modelů č.2 (norm.contr.)	Klasifikace a formování stromů služeb, činností, VaVaI, technologií, materiálů, projektů, klientů aj. s využitím metody top-down (shora dolů) na základě Mezinárodního systému ekonomických klasifikací: standardních klasifikací ekonomických činností (CZ-NACE), výrobků (CZ-CPA), zboží (CZ-PRODCOM) navázaných na standardy EU.
Skupina modelů č.3 (oper.contr.)	Formování matic struktury MSP, včetně ÚDK pro účely analýzy sortimentu a stanovení priorit zakázek podle metody ABC
Skupina modelů č.4 (oper.contr.)	Stanovení priorit dodavatelů, odběratelů, poboček podle metody ABC pro účely vytvoření strategií spolupráce
Skupina modelů č.5 (oper.contr.)	Time-management a stanovení priorit podle metody ABC: snímek pracovního dne; formování časového plánu na základě daňového kalendáře; zjištění důležitých a naléhavých úkolů; delegování úkolů pro účely vytvoření strategií.
Skupina modelů č.6 (oper.contr.)	Analýza a hodnocení struktury zakázek dle hodnoty a druhu služeb, stanovení průměru zakázky, zjištění zakázek pod průměrem.
Skupina modelů č.7 (oper.contr.)	Analýza a hodnocení nákladů a rabatů dává možnost zformovat systém nákladových nebo ziskových středisek, vytvořit politiku poskytování rabatů a slev, vybrat odpovídající jejich druhy.
Skupina modelů č.8 (oper.contr.)	Výpočet hospodářských výsledků na základě metody příspěvku na úhradu, dovoluje provést analýzu ziskovosti skupin služeb, zákaznických skupin a územních oblastí atd., stanovit priority a pak každoročně monitorovat rozšíření nebo zúžení sortimentu, tržních podílů jednotlivých skupin služeb a klientů,

	územních oblastí.
Skupina modelů č.9 (oper.contr.)	Cílové řízení hospodářských výsledků ÚDK s analýzou ABC je směrované na formování cenové politiky ÚDK, optimalizace nákladů
Skupina modelů č.10 (oper.contr.)	Cílové rozšíření služeb s analýzou ABC: vytvoření matic (modelů) struktury služeb za účelem analýzy a hodnocení variant jejich rozšíření, stanovení priorit metodou ABC a výpočtu výsledků takového rozšíření s hodnocením příspěvků na úhradu.
Skupina modelů č.11 (oper.contr.)	Analýza a formování systému odměňování vlastních a externích pracovníků dovolují stanovit kritéria hodnocení spojených s výsledky, kvalitou a bezchybností.
Skupina modelů č.12 (strat.contr.)	Analýza potenciálu podniku dovoluje zjistit strukturu potenciálu, stanovit kritéria hodnocení a vytvořit strategie rozvoje.
Skupina modelů č.13 (strat.contr.)	Analýza konkurence dává možnost zpracovat katalog kritérií, provést hodnocení a vytvořit program nápravných opatření.
Skupina modelů č.14 (strat.contr.)	Analýza silných a slabých stránek dává možnost zpracovat katalog kritérií, provést analýzu, zjistit možnosti poskytovaní služeb v rámci EU a vytvořit program nápravných opatření.
Skupina modelů č.15 (strat.contr.)	Analýza vlastních nebo cizích služeb porovnává alternativy a poskytuje základy rozhodování.

Zdroj: vlastní zpracování autorek

Zavedení modelů normativního, strategického a operativního controllingu do praxe MSP, včetně ÚDK, zvýší odůvodněnost a kvalitu rozhodovacích procesů a umožní firmám čelit negativním vlivům.

3 Diskuse a závěry

Jak vyplývá z výše uvedeného, vedení MSP, včetně ÚDK, má v každém svém rozhodnutí spojovat cíle, proces jejich dosažení, zdroje a výsledky, analyzovat prostředí a podmínky působení. Moderní systém řízení musí napomáhat k vytvoření: organizačního systému, podporujícího tvůrčí práci, systému vyrovnaného (průběžného) plánovaní poskytování služeb se stanovením odpovědnostních oblastí; k zavedení systému normativního, strategického a operativního controllingu, manažerského informačního systému a systému vnitřních standardů, zvyšujících kvalitu a bezchybnost rozhodování; k vybudování systému finančního řízení; k vytvoření systému stimulů a motivací dosažení výsledků v stanovené kvalitě a včas.

Afilace

Tento příspěvek je výstupem z Mezinárodního mezioborového vědeckého výzkumu: „Faktory vývoje konkurenceschopnosti a efektivity řízení malých a středních podniků v lokálním a globálním prostředí“, MGA 04-01, Institut ekonomických studií a analýz, AKADEMIE STING.

Použité zdroje

[1] DRAZHANOVA M., SADOVSKY Z., MATEJKOVA J.: Development strategy of small and medium innovative enterprises in the conditions of realization of the concept

"Industry 4.0", «European Applied Sciences», №10, ORT Publishing, Germany, October 2016, ISSN 2195-2183

[2] ESCHENBACH, R. a SILLER, H. Profesionální controlling, 2. přepracované vydání, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 392s, ISBN: 978-80-7357-918-0

[3] MAŘIK V. a kol. Národní iniciativa „Průmysl 4.0“, Ministerstvo průmyslu a obchodu, září 2015, 42s. [Online]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/app/content/files/dokumenty/narodni-iniciativa-prumysl-40.pdf [přístup 2017]

[4] Metodická příručka. Mezinárodní systém ekonomických klasifikací. Český statistický úřad. [Online], Dostupné z: www.czso.cz [přístup 2017]

Autorky

Doc.Ing.Marianna Dražanová,CSc., ředitelka, Institut ekonomických studií a analýz AKADEMIE STING, Česká republika, 63700 Brno, Stromovka 2, drazanova@post.sting.cz

Inna Stecenko - Dr.oec., prof., Baltic International Academy, Lotyšsko, Riga, Lomonosova street 4, inna.stecenko@bsa.edu.lv.

Authors

Doc.Ing.Marianna Dražanová,CSc., Director, Institute of Economic Studies and Analyzes STING ACADEMY, Czech Republic, 63700 Brno, Stromovka 2, drazanova@post.sting.cz

Inna Stecenko - Dr.oec., prof., Baltic International Academy, Latvia, Riga, Lomonosova street 4, inna.stecenko@bsa.edu.lv.

Analýza volebních programů v daňové oblasti - výzvy a perspektivy

Analysis of voting programs in taxation - challenges and perspectives

Savina Finardi

Abstrakt

Cílem příspěvku je analýza volebních návrhů vybraných, relevantních politických stran v daňové oblasti a nastínit jejich důsledky a příp. perspektivy vývoje po volbách. Zvoleny byly takové politické strany, které nakonec mandát v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR získaly. Rovněž byl uvažován dopad na veřejné rozpočty, pokud bylo toto možné odhadnout.

Klíčová slova: daňový systém, daně, daňový mix

Abstract

The aim of this paper is to analyze the voting programs of selected, relevant political parties in the tax area and to outline their implications and, development perspectives after the elections. Such political parties were elected, which eventually obtained a mandate in the Chamber of Deputies of the Parliament of the Czech Republic. The impact on public budgets was also considered if this could be estimated.

Keywords: tax system, taxes, tax mix

JEL klasifikace: H20

1 Úvod

U většiny politických stran je věnována velká pozornost návrhům i změnám v oblasti daní. Při volbách do Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR tomu v roce 2017 nebylo jinak a daně se opět staly důležitým tématem. Relevantní jsou takové strany, které se nakonec do Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR dostaly, tedy ANO 2011, ODS, Piráti, SPD, KSČM, ČSSD, KDU-ČSL, TOP 09 a STAN. Povolební potenciál těchto stran na utvoření koaliční vlády v tomto článku analyzovat nebudu. Věnovat se budu pouze daňovým otázkám, na kterých by mohla být reálná shoda na základě výsledků voleb. V úvahu je rovněž nutné vzít i příp. dopad na veřejné rozpočty, což u některých opatření lze odhadnout relativně snadno. Většina politických subjektů ovšem dopad na veřejné rozpočty ve svých volebních programech vůbec neuvažovala a omezila se pouze na vyjmenování jednotlivých opatření.

2 Analýza volebních programů v daňové oblasti

V následující části se budu věnovat analýze volebních programů jednotlivých vybraných politických stran.

ANO 2011

Volební program konstatuje, že hnutí ANO 2011 hodlá snížit daňové zatížení nízko a středně příjmových skupin, u vysokopříjmových skupin chtějí daňové zatížení stabilizovat a nemělo by docházet ke zvyšování daní. Mezi daňové priority patří zrušení superhrubé mzdy a zavedení dvou nových sazeb u daně z příjmů fyzických osob na úrovni 19 % a 24 %. U sociálního pojištění je uveden návrh na snížení části, kterou hradí za zaměstnance zaměstnavatel, a to ve výši 2-5 %. Zaměstnancům navrhují zavést slevu na pojistném ve výši 500 Kč/měsíc. V oblasti DPH program hovoří o možném snížení sazby, ovšem přesnější návrh zde chybí. Naopak konkretizuje přesuny různých položek z 15% sazby do 10% sazby (např. stravování, přesun vybraného zboží, vodné a stočné). Rovněž v oblasti systému elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“) navrhují změny a některé subjekty by měly být z tohoto systému vyjmuty, jedná se spíše o okrajové omezení dopadu tohoto systému.

ODS

ODS navrhuje zrušení superhurbé mzdy, což je opatření, které v době svého vládnutí zavedla. V oblasti zdanění osobních příjmů chce zachovat 15% sazbu daně a zrušit solidární zvýšení daně, což je krok k odstranění dalšího pásma zdanění. Dalším návrhem je nová sleva na pracující manželku/manžela ve výši 12 000 Kč/rok, a to v případě, že pečuje o nezaopatřené dítě. U veřejného zdravotního pojištění chtějí obnovit maximální vyměřovací základ na úrovni 48 násobku průměrné mzdy, což je de facto revitalizace opatření, které v minulosti platilo. U pojistného na sociální zabezpečení navrhují snížení nákladového pojistného o 2 procentní body, tedy ze stávajících 25 % na 23 %. Daň z přidané hodnoty by měla mít dle návrhu pouze dvě sazby, a to 19 % a 10 %. Některé daně by měly být zcela zrušeny – daň z nabytí nemovitých věcí a zdanění osobních automobilů silniční daní. ODS nepřipouští zavedení progresivního zdanění příjmů u fyzických i právnických osob a odmítá i zavedení sektorové daně. U systému EET navrhuje určité změny, které jsou spíše dílčího charakteru.

Česká pirátská strana

Piráti navrhují sjednotit sazbu u osobní důchodové daně, a to pro všechny příjmové skupiny. Dá se tedy předpokládat, že preferují jednotnou daňovou sazbu u daně z příjmů fyzických osob. Tato sazba by měla být snížena o 1,6 procentního bodu, a to včetně pojistného. Celkový dopad na veřejné rozpočty je odhadován na 1-2 mld. Kč. Do budoucna navrhují další snižování ceny práce. Piráti oživují projekt jednotného inkasního místa (dále jen „JIM“). Důraz rovněž kladou na zpřísnění zdanění příjmů korporací a vyvádění zisku do zahraničí. Piráti podporují společný konsolidovaný základ daně u právnických osob v rámci zemí EU, tedy CCCTB. Jako jedna z mála stran se Česká pirátská strana přihlásila k sektorové dani pro banky, telekomunikační společnosti, vodárny, atd. Své návrhy mají i v oblasti EET, které by tento systém měly omezit pro určité subjekty či platby.

SPD

Tento subjekt je v oblasti daňového programu relativně nečitelný a omezuje se na konstatování, že budou prosazovat snižování DPH a spotřebních daní – konkrétní návrh ovšem není k dispozici. U daně z příjmů právnických osob se SPD zasazuje o zmrazení jakýchkoliv změn po dobu 3 let, aby byl systém zdanění příjmů korporací více stabilní.

Změny by rovněž měla doznat sleva na třetí a další dítě, opět ovšem chybí konkretizace tohoto návrhu a jeho případný dopad na veřejné finance.

KSČM

Pro KSČM se jeví jako priorita zdanění církevních restitucí a zavedení progresivního zdanění příjmů korporací, resp. zachovat sazbu 19 % u korporací se ziskem do 10 mil. Kč a nad 10 mil. Kč navrhují sazbu 25 %. U DPFO hodlá KSČM zavést progresivní sazby daně na úrovni 19 %, 25 % a 32 %, a to při zrušení superhrubé mzdy. Žádné další návrhy nejsou konkretizovány a omezují se pouze na konstatování, že chtějí zjednodušit daňový systém. Jakým způsobem, ovšem není známo.

ČSSD

ČSSD navrhuje zavedení progresivního zdanění příjmů korporací a rovněž zdanění prodejů podílů firem či akcií. Chce zavést progresivní daň z bankovních aktiv (tzv. sektorovou daň). U daně z příjmů fyzických osob se chce vrátit k systému progresivního zdanění a znovuobnovit společné zdanění manželů. Rovněž navrhuje zrušit superhrubou mzdu. U DPH navrhuje zachovat systém tří daňových sazeb a pouze přesunout vybrané položky do druhé snížené sazby na úrovni 10 %. V programu je rovněž diskutována možnost obnovení dědické a darovací daně, a to v pásmu do 50 mil. Kč ve výši 0 %, 50 – 100 mil. Kč na úrovni 8 % a u majetku nad 100 mil. Kč na úrovni 15 %. Na příbuzné v řadě přímé navrhují uvalit nižší sazbu.

KDU-ČSL

Tato strana ve svém programu podporuje společný konsolidovaný základ daně u korporací. Rovněž se věnuje otázce vyvádění zisků do zahraničí, kterému by chtěla zabránit – opět chybí konkrétní návrhy či opatření. I KDU-ČSL revitalizuje myšlenku jednotného inkasního místa a navrhuje celkové zjednodušení daňového systému. U systému EET navrhují jeho modifikaci a vyjmutí určitých subjektů.

TOP 09

TOP 09 navrhuje zrušení superhrubé mzdy a zvýšení sazby daně u DPFO na 19 %. Dále navrhují snížení odvodů na sociálním pojistném až o 8 %, a to zejména u odvodů na zaměstnance. Pro DPH navrhují zavedení pouze dvou sazeb na úrovni 20 % a 10 %. Další návrhy nejsou blíže specifikovány.

STAN

Starostové a nezávislí chtějí modifikovat současný systém EET, ovšem nenavrhují jeho zrušení. Z pohledu daňového mixu preferují nepřímé daně oproti přímým daním. Další opatření nejsou opět blíže specifikovány.

3 Výsledky

Na základě analýzy volebních programů v oblasti zdanění je možné vytvořit syntézu, na čem se dané strany shodují a jaký by tedy mohl být následný vývoj. Výsledky potvrzují, že některá témata jsou z pohledu politických subjektů vnímána jako velmi relevantní (např. EET či superhrubá mzda) a některá jsou naopak na okraji zájmu (sektorová daň). Na základě

komparace volebních programů je ovšem možné konstatovat, že je změny dozná oblast zdanění fyzických osob a patrně dojde k opuštění konceptu superhrubé mzdy.

Následující tabulka shrnuje výsledky komparace volebních programů jednotlivých politických subjektů v oblasti zdanění. Největší shodu je možné pozorovat u parlamentních stran u současného systému superhrubé mzdy a rovněž je možné očekávat změny v rámci EET. Další změny budou patrně záviset na shodě příp. koaličních partnerů či stran, které vládu podpoří.

Tabulka 1: Komparace volebních programů

Opatření	ANO	ODS	Piráti	SPD	KSČM	ČSSD	KDU-ČSL	TOP 09	STAN
Superhrubá mzda	x	x			x	x		x	
Progrese u DPFO	x				x	x			
Progrese u DPPO					x	x			
Nové slevy na dani u DPFO	x	x		x					
Sociální pojistné	x	x	x					x	
Sektorová daň			x			x			
Dědická a darovací daň						x			
DzNNV		x							
DPH	x	x		x		x		x	
Spotřební daň				x					
Silniční daň		x							
CCCTB			x				x		
JIM			x				x		
EET	x	x	x				x		x
Církevní restituce					x				

Zdroj: volební programy

Pozn.: DzNNV – daň z nabytí nemovitých věcí, CCCTB – společný konsolidovaný základ daně, JIM – jednotné inkasní místo, EET – elektronická evidence tržeb.

Na druhou stranu není parně možné očekávat změny u daně z nabytí nemovitých věcí, silniční daně či znovuzavedení dědické a darovací daně. Tyto návrhy jsou spíše okrajové a patrně se je nepodaří prosadit vzhledem ke koaličnímu potenciálu stran, které je mají v programu.

Následující tabulka shrnuje odhad dopadu jednotlivých opatření na veřejné rozpočty. Samotná kvantifikace je v tomto ohledu nereálná, protože většina návrhů neobsahuje bližší parametry, které by příp. odhad mohly zpřesnit. Na druhou stranu je možné odhadnout alespoň rámcový dopad na základě základních programových tezí parlamentních stran. V případě hnutí ANO 2011 se jedná o soubor opatření, jejich dopad na veřejné rozpočty by byl spíše neutrální. Hnutí ANO také většinu změn podmiňuje lepším výběrem daní prostřednictvím EET. Návrhy ODS by měly vést spíše ke snížení daňových příjmů, a to odhadem o cca 20-30 mld. Kč ročně. Jakým způsobem by tento výpade ODS kompenzovala, ve svém programu ovšem neřeší. Návrhy Pirátů by měly vést ke snížení daňových příjmů, které by mohla kompenzovat nová sektorová daň. V případě ČSSD a KSČM lze odhadovat, že by došlo ke zvýšení daňové zátěže, a s tím i ke zvýšení daňových příjmů. Zejména návrh KSČM na zdanění církevních

restitucí by do veřejných rozpočtů přinesl až cca 10 mld. Kč. Návrhy KDU-ČSL a STAN lze považovat spíše za daňově neutrální. Pokud by byl zaveden systém společného konsolidovaného základu daně u DPPO, pak by to mohlo ČR přinést cca 6 mld. Kč ročně. Změny, které navrhuje TOP 09, by měly vést spíše ke snížení daňových příjmů v řádech několika jednotek až desítek miliard ročně.

Tabulka 2: Odhad dopadu na veřejné rozpočty

	Neutrální	Zvýšení daňových příjmů	Snížení daňových příjmů
ANO	x		
ODS			x
Piráti			x
SPD	x		
KSČM		x	
ČSSD		x	
KDU-ČSL	x		
TOP 09			x
STAN	x		

4 Diskuse a závěry

Výsledky této rešerše potvrzují, že většina parlamentních stran hodlá daňový systém podrobit změnám. Na druhou stranu bylo na několika místech volebních programů akcentováno, že daňový systém by měl být stabilní a neměl by se překotně měnit. Žádný z volebních programů neobsahoval seriózní odhad dopadu na veřejné rozpočty. V případě volebních programů ODS, Pirátů a TOP 09 by to vedlo ke zpřesnění jednotlivých návrhů. Zarážející je, že tyto strany ve svých volebních programech neřeší kompenzaci tohoto výpadku daňových příjmů, ačkoliv je zjevné, že k tomuto výpadku dojde.

Z analýzy volebních programů vyplynulo, že většina stran má podobné priority v oblasti zdanění. Významně odlišný má program pouze ČSSD a ODS, které navrhují řadu změn, které neobsahuje žádný jiný volební program. Pokud se budou jednotlivé strany držet svého volebního programu, pak nelze očekávat žádnou zásadní daňovou revoluci.

Afilace

Článek je zpracován jako výstup projektu institucionální podpory FFÚ VŠE č. IP 100040.

Použité zdroje

[1] NERUDOVÁ, Danuše a Veronika SOLILOVÁ. Kvantifikace dopadů zavedení společného konsolidovaného základu daně v Evropské unii do celkového základu daně korporací vykazovaného v České republice. Politická ekonomie. 63(4). ISSN 456-473.

[2] Volební program ANO 2011 [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: https://www.anobudelip.cz/file/edee/2017/09/program-hnuti-ano-pro-volby-do-poslanecke-snemovny.pdf

[3] Volební program České pirátské strany [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: https://www.pirati.cz/assets/pdf/program_cerne_na_bilem.pdf

[4] Volební program ČSSD [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: https://www.cssd.cz/data/files/program-210x210-seda.pdf

[5] Volební program KDU-ČSL [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: http://bit.ly/zodpovedne-2017

[6] Volební program KSČM [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: http://old.kscm.cz/viewDocument.asp?document=6541

[7] Volební program ODS [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: http://www.ods.cz/docs/volby2017/Program-ODS-2017-web.pdf

[8] Volební program SPD [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: http://www.spd.cz/program

[9] Volební program STAN [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: https://www.starostove-nezavisli.cz/fmfile/0/files/volby17/STAN_program_17_final.pdf

[10] Volební program TOP 09 [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: https://www.top09.cz/proc-nas-volit/volebni-program/volebni-program-2017/

Autor

Ing. Savina Finardi, Ph.D, katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, e-mail: savina.finardi@vse.cz.

Author

Ing. Savina Finardi, Ph.D., Department of Public Finance, Faculty of Finance and Accounting, University of Economics, Prague, W. Churchill sq. 4, 130 67 Prague, Czech Republic, e-mail: savina.finardi@vse.cz.

Finanční strategie MO ČR v období rozpočtové expanze

Financial strategie of the Ministry of Defence in the period of budget expansion

Roman Horák a Petr Bernatik

Abstrakt

Autoři v článku prezentují výsledky výzkumu zaměřeného na analýzu finanční strategie resortu obrany a efektivnosti alokace zdrojů v resortu obrany s využitím analýzy vývoje nevyčerpaných zůstatků v průběhu let 2004 – 2014. Na základě ukazatele nevyčerpaných zůstatků rozpočtu zjišťují jejich závislost na výši objemu rozpočtu. V závěru předkládají k diskusi návrh na stanovení finanční strategie v období růstu rozpočtu MO, který mohl zajistit předpoklady pro snižování neefektivnosti alokace zdrojů.

Klíčová slova: finanční řízení, státní pokladna, rozpočet, alokace finančních zdrojů, efektivnost nevyčerpaných výdajů

Abstract

The authors present the results of the research focused on the analysis financial strategy of the MOD Czech republic and resource allocation effectiveness by analyzing unspent expenditure during in the period 2008 to 2014. In conclusion, they discuss a proposal for a financial strategy in the period of MO budget growth, which could have a positive impact on increasing the effectiveness of the allocation of resources.

Keywords: Financial management, state treasury, budget, allocation of financial resources, the effectiveness of unspent expenditure, financial strategy.

JEL klasifikace: H61

1 Cíl, omezující podmínky a vymezení základních pojmů

Cílem článku je diskuse výsledků analýzy efektivnosti alokace finančních zdrojů v resortu obrany v období let 2004 až 2014 a návrhu finanční strategie, která by zamezovala neefektivní alokaci finančních prostředků v období zvyšování rozpočtu resortu obrany. Článek je rozpracováním závěrů disertační práce spoluautora článku. [1]

Strategické řízení v resortu obrany je významnou nedílnou součástí řízení. Strategie je modelem (plánem), který integruje hlavní organizační cíle a posloupnost činností do soudržného celku. Jedná se o nikdy nekončící proces, který začíná vymezením poslání, cílů a strategickou analýzou, formulací variant řešení, výběrem té nejvhodnější a její implementací,

s následným ověřením a jejím dalším rozvinutím. Finanční řízení jako součást procesu řízení se stává součástí strategického řízení počátkem nového tisíciletí v souvislosti se snahou o zavedení moderních metod plánování a rozpočtování. Finanční, tj. horizontální (průřezová) strategie se zabývá řešením strategických vztahů uvnitř resortu obrany a měla by být strategií propojující ostatní průřezové strategie (personální, logistická apod.). [2] Finanční strategie se člení na oblast příjmů (rozpočet) a oblast řízení výdajů, tj. mimo jiné i efektivnosti výdajů. Klíčovým ukazatelem finanční strategie je efektivnost alokace finančních zdrojů.

Vymezení efektivnosti alokace zdroje vychází ze zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě v § 2 vymezuje jednotlivé kategorie tzv. 3 E (hospodárnost, účinnost a efektivnost). Efektivnost dle výše uvedeného § 2: „*…je takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění.“* [3]. V tzv. Manuálu pro audit výkonnosti, který byl vydaný Evropským účetním dvorem, se mimo jiné uvádí, že efektivností je dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky (výstupy, dopady). [4]. Efektivnost alokace zdrojů vyjadřuje nejlepší vztah mezi plánovanými či přidělenými prostředky na zajištění plánovaných cílů ministerstva obrany v daném rozpočtovém období, např.: pořízení majetku, práce, služeb, osobních výdajů, uhrazení závazků a dluhů z minulých období apod.. Efektivnost alokace zdrojů je v prvé řadě ovlivněná plánovacími procesy (souladem věcné a finanční stránky). Po schválení rozpočtu parlamentem a následném přidělení peněžních prostředků ministerstvem financí ve prospěch ministerstva obrany následuje druhá etapa, tj. realizace plánovaných výdajů. Předmětem analýzy bylo zkoumání vztahu mezi plánovanými a realizovanými výdaji. Autoři jsou toho názoru, že každá organizační složka státu vypracovává návrh svého rozpočtu v souladu s plánovanými potřebami, tj. povinnostmi, které má z titulu svého poslání plnit ve prospěch ČR a jejích závazků vůči zahraničí. Tzn. že plánované prostředky jsou určeny k uhrazení závazků a dluhů v tom roce, v němž jí byly přiděleny. Snahou organizace by mělo být maximalizovat použití financí na plánované potřeby. Jinými slovy minimalizovat nevyužité rozpočtové prostředky.

Pro hodnocení efektivnosti alokace zdrojů autoři vybrali za ukazatel objem nevyčerpaných zůstatků rozpočtu. Nevyčerpanými zůstatky rozpočtu resortu obrany se rozumí tzv. nároky nespotřebovaných výdajů, které jsou takto vymezeny v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech od r. 2008. [5] Pro období let 2004 -2007 byl tento objem, nevyčerpaných zůstatků rozpočtu vypočten z převodů rozpočtových prostředků do rezervního fondu dle stejné metodiky, jaká se používá u nároků nespotřebovaných výdajů. [6]

Z hlediska alokace zdrojů se autoři nezabývali mandatorními výdaji. Mandatorní výdaje, jsou totiž plánovány a rozpočtovány dle platné legislativy a musí být plněny. Jejich podíl na celkových výdajích činí cca 60 % z celkových výdajů. [7] Proto se autoři zabývali výdaji na programové financování a ostatními běžnými výdaji, které je možno ovlivňovat. Tyto výdaje jsou pořizovány jak centrálním tak decentrálním způsobem. Autoři hledali odpovědi na otázku, jak by mohla být směřována finanční strategie v období rozpočtové expanse, aby se omezila neefektivnost alokace zdrojů.

Výzkum byl veden jako kvantitativní se záměrem analyzovat závislost výše konečného rozpočtu MO a jeho nedočerpaných zůstatků. Autoři použili metody kovariance a korelace. K tomu, aby bylo možné vyhodnotit efektivitu alokace zdrojů, bylo nutné zanalyzovat rozpočet a jeho jednotlivé části v čase. Pro analýzu trendů bylo vybráno období let 2004 až 2014. Pro podrobnější analýzu rozpočtu bylo vybráno období let 2008 až 2014, ve kterém byly podklady ke zkoumání v podobě konzistentních dat získaných z veřejně dostupných zdrojů.

2 Výsledky analýzy

V období let 2004 – 2007 byly nevyčerpané zůstatky rozpočtu na úrovni 9,3 – 15,7 % z konečného rozpočtu (v hodnotě 5,1 – 8,5 mld. Kč) při omezeném růstu rozpočtu. Řízení financí bylo orientováno na plánování a plnění rozpočtu jako operativní řízení. Zaměřovalo se v prvé řadě na plnění rozpočtových ukazatelů, stabilitu rozpočtu a financování potřeb bez nějaké vize a strategických plánů rozvoje a výstavby AČR a resortu obrany vyjma tzv. Tvrdíkovy reformy z r. 2004. [8]

Od r. 2008 do r. 2012 docházelo ke každoroční restrikci rozpočtu, přičemž klesaly i objemy nevyčerpaných zůstatků rozpočtu v rozmezí od 1,6 do 8,3 % (v hodnotě 0,7 - 4,5 mld. Kč). Údaje za roky 2009 až 2012 představují poměrně skokový pokles oproti roku 2008. Tyto skutečnosti dokládá níže uvedená tabulka 1 a obrázek 1:

Tabulka 1 Konečný rozpočet MO a jeho nevyčerpané zůstatky za roky 2004 – 2014 (v mld. Kč)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
IISSP	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ano	Ano
Konečný rozpočet	51,5	54,0	54,3	55,0	54,4	54,6	49,1	44,1	43,8	42,5	42,9
Nevyčerpané zůstatky rozpočtu	7,0	8,5	7,7	5,1	4,5	2,8	1,0	0,7	0,8	2,2	4,1

Zdroj: vlastní zpracování podle návrhu Státního závěrečného účtu ČR za roky 2004 až 2014, kapitola 307 - MO ČR

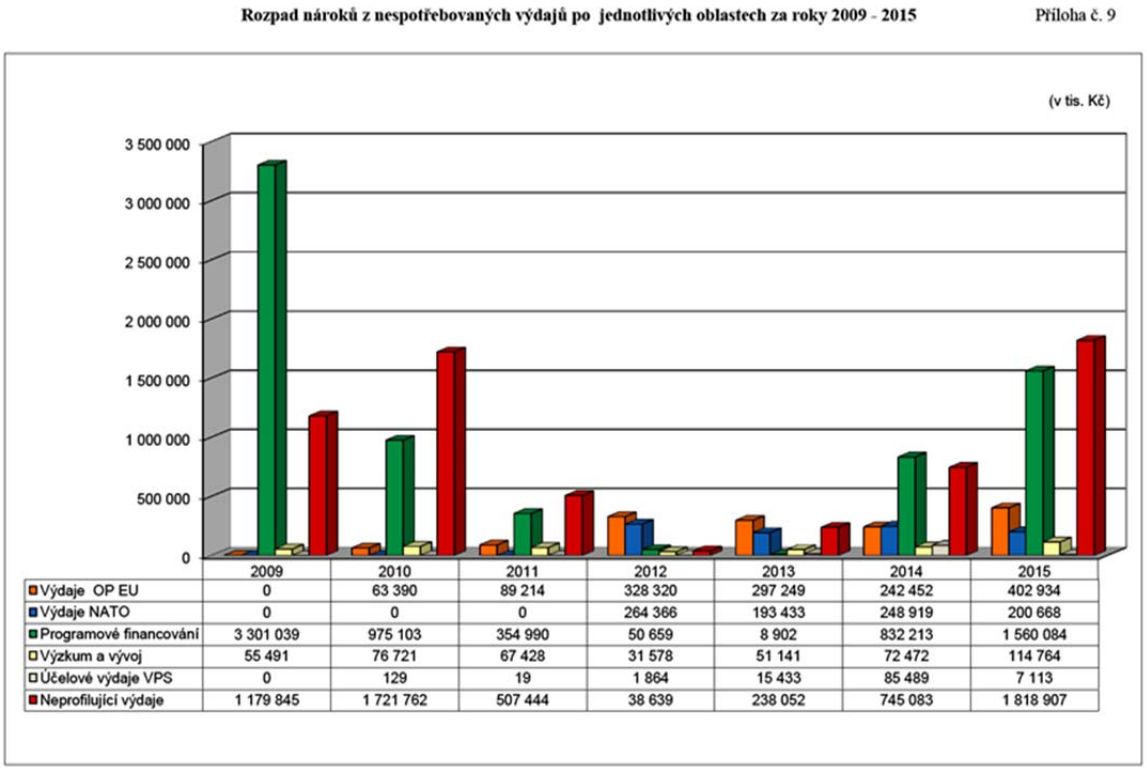
Pokles objemu nevyčerpaných zůstatků rozpočtu se dá zdůvodnit snahou o maximální využití prostředků při stoupající restrikci rozpočtu. Došlo k omezování investic, ale i ostatních výdajů. Finanční řízení resortu obrany se orientovalo na zajištění finanční stability, aby byly zajištěny základní funkce resortu obrany a AČR. Můžeme toto období charakterizovat jako strategii „hašení požárů“. Postupně i přes odpor části managementu resortu obrany se dařilo do řízení v resortu zavádět nové metody rozpočtování a plánování, účetnictví (SPPR, cílově orientované rozpočtování), bohužel, ne vždy v požadované kvalitě. Obecně pozitivní jevy byly znehodnoceny nepropojením věcného a finančního plánování, nebylo spojeno s vizí resortu obrany, a měnícími se plány a cíli resortu obrany a koncepcemi výstavy AČR. Politická zadání resortu se měnila v souladu s krátkodobými zájmy politiků a spokojenosti voličů se svou životní úrovní. Obrana státu byla odsunuta na vedlejší kolej. Politici prosazovali myšlenku, že o obranu našeho státu se postará NATO a USA. Ochotně přijali pozici černého pasažéra jako i většina států Evropy. Zvyšovalo se vnitřní zadlužení resortu obrany.

Tato krize vyvrcholila v r. 2013, ukončením Nečasovy vlády. V roce 2013 však nevyčerpané zůstatky rozpočtu vykázaly růst téměř na trojnásobnou hodnotu předešlého roku. V témže roce byl zaveden IISSP (Integrovaný informační systém státní pokladny), který nepřispěl ke snížení neefektivnosti alokace zdrojů. IISSP je koncipován jako nástroj řízení financí státu, nikoliv jeho organizačních složek, který nemá žádný vliv na snížení neefektivnosti alokace zdrojů v resortu obrany. [9]

Tzv. hašení požárů z období krize pokračovalo. Nicméně se vyčerpaly možnosti této strategie a poprvé formulována finanční strategie tzv. Koncepce ekonomického řízení, která měla zjednodušit postupy a zavést další prvky finančního řízení, tj. controlling. Bylo vynaloženo značné úsilí i peněz pro pokračování v cílově orientovaném rozpočtování, od kterého bylo na vládní úrovni upuštěno. Zahájily se přípravy na zavedení controllingu. Novou finanční

strategii je možno pozitivně hodnotit z pohledu systémové a částečně i procesní podoby, protože navazovala na novou koncepci výstavby AČR. Byly upraveny řídící dokumenty a postupy, organizace a kompetence ekonomické služby. Tuto finanční strategii lze hodnotit jako přechodovou strategii, více propojenou s věcnými procesy s počátečními problémy (např. akviziční procesy, rozdělení kompetencí a řízení ekonomické služby v AČR). [10]

Obrázek 1 Rozpad nároků z nespotřebovaných výdajů podle oblastí výdajů za r. 2008 - 2014



	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Výdaje OP EU	0	63 390	89 214	328 320	297 249	242 452	402 934
Výdaje NATO	0	0	0	264 366	193 433	248 919	200 668
Programové financování	3 301 039	975 103	354 990	50 659	8 902	832 213	1 560 084
Výzkum a vývoj	55 491	76 721	67 428	31 578	51 141	72 472	114 764
Účelové výdaje VPS	0	129	19	1 864	15 433	85 489	7 113
Neprofilující výdaje	1 179 845	1 721 762	507 444	38 639	238 052	745 083	1 818 907

Zdroj: vlastní zpracování dle návrhu státního závěrečného účtu státního rozpočtu ČR, kapitola MO ČR

Při hodnocení objemu nevyčerpaných zůstatků rozpočtu v tomto období dochází k jejich navyšování na úroveň roku 2008, i když rozpočet resortu obrany se dostal na nejnižší hranici. Nevyčerpané zůstatky rozpočtu v podobě nároků nespotřebovaných výdajů za rok 2014 činily 4,1 mld. Kč při rozpočtu 42,9 mld. Kč, tedy takřka 10 %, a z něj neprofilující výdaje, které jsou naplánovány na použití v daném roce, představovaly 1,8 mld. Kč. Je zřejmé, že se jedná o neefektivní alokaci zdrojů v roce 2014. Dostáváme se tedy na úroveň let 2004 až 2008.

V dalším kroku se analýza orientovala na zkoumání závislosti výše nevyčerpaných zůstatků na výši konečných rozpočtů. Pro analýzu dat byly využity metody kovariance a korelace. Pro zjednodušení autoři abstrahovali od stanovení významnosti vlivů, přičemž tyto výpočty by mohly být rozpracovány při podrobnější analýze. Výpočtem indexu determinace byla získána hodnota 0,41, po převedení na procenta 41 %. Závislost výše nevyčerpaných zůstatků rozpočtu 41 % znamená vysokou závislost na změně v objemu rozpočtu. Zbylých 59 % je ovlivněno jinými faktory, a proto nebyly předmětem výzkumu. [11]

Autoři na základě svých zkušeností v prostředí finančního řízení v resortu obrany a veřejně dostupných informací provedli shrnutí hlavních příčin nevyváženého vývoje a zvyšování nevyčerpaných zůstatků rozpočtu. Jedná se o mix těchto vlivů, který měl dopad do celkového

fungování MO a jeho finančního řízení. Příčiny nárůstu nevyčerpaných zůstatků finančních zdrojů jsou objektivního a subjektivního charakteru.

Mezi objektivní příčiny lze zařadit změny legislativy např. zákon o státní službě, veřejných zakázek (snížení limitu zakázek malého rozsahu z 2 mil. Kč na 1 mil. Kč (bez DPH), což značně rozšířilo množství pořizovaného majetku centrálním způsobem, komplikovaný procesní postup při zadávání veřejných zakázek, což způsobuje problémy zejména u speciální vojenské techniky a technologií.

Mezi subjektivní příčiny lze označit provádění častých reorganizací velících struktur AČR, nevhodnou personální práci týkající se akvizičních pracovišť, což vedlo k problémům s přechodem kompetencí, odpovědností, nastavením procesů a vazeb mezi novými subjekty. Významným vlivem bylo neefektivní plánování a rozpočtování, které trpělo neprovázaností jednotlivých plánů a rozpočtů, zpracováním akvizičního plánu, omezování modernizačních projektů a reprodukce majetku a motivace zaměstnanců akvizičních pracovišť. Narostlo množství položek akvizičního plánu, které musela akviziční pracoviště realizovat bez navýšení počtů svých zaměstnanců.

Byla realizována tzv. Koncepce ekonomického řízení, jejíž výsledkem byla zásadní změna organizace finančních orgánů a jejich kompetencí. Byly vytvořeny podmínky pro odstranění některých neefektivních postupů ve finančním řízení. Vliv nové koncepce ekonomického řízení se ve sledovaném období sice neprojevil. Nárůst nároků nespotřebovaných výdajů v roce 2014 potvrdil, že dosavadní strategie i při realizovaných změnách zatím nedokázala reagovat na růstový trend těchto výdajů. Z výše uvedeného autory vede k závěru, že stávající finanční strategie resortu obrany již nevyhovuje novým podmínkám a každoročního růstu výdajů až do r. 2020, kdy se má objem rozpočtu zvýšit o 40 % hodnoty roku 2017.

3 Diskuse a závěry

Vysoká závislost nevyčerpaných zůstatků rozpočtu na objemu rozpočtu vede k závěru, že v souvislosti se postupným zvyšováním rozpočtu MO ČR o 40 % do roku 2020, tj. na 1,4 % HDP a s dosažením hranice 2 % HDP do roku 2030 může docházet také k soustavnému nárůstu nespotřebovaných výdaj. Zvyšuje se riziko zvyšování neefektivnosti alokace zdrojů. Odhad výše nespotřebovaných zůstatků rozpočtu do roku 2020 lze zjistit pomocí výsledků výše uvedené analýzy a regresní rovnice (1):

$$Y = b_0 + b_1 . x \qquad (1)$$

kde

$$b_1 = \frac{s_{xy}}{s_x^2}$$

$$b_0 = \bar{y} - b_1 . \bar{x}$$

Legenda:

s_{xy} = *vzájemný rozptyl konečných rozpočtů MO a nevyčerpaných zůstatků rozpočtu*

s_x = *rozptyl konečných rozpočtů MO*

x = *konečné rozpočty MO*

y = *nevyčerpané zůstatky rozpočtu MO*

Výpočtem získáme budoucí hodnotu nevyčerpaných zůstatků rozpočtu dosazením dat do rozpočtu v daném roce. V našem případě pak použijeme rovnice (2)

$$Y = -12{,}74 + 0{,}34 \,.\, x \qquad (2)$$

Pokud tedy nebudou přijata opatření k zamezení růstu těchto výdajů, mohou být dosaženy následující hodnoty do r. 2020, které jsou uvedeny v následující tabulce 2. [12]

Tabulka 2 – Odhad nespotřebovaných zůstatků rozpočtu za roky 2015–2020 (v mld. Kč)

rok	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
Konečný rozpočet	44,6	47,8				
Plánovaný rozpočet 2017–2020			52,5	57,2	63,0	67,0
Nevyčerpané zůstatky rozpočtu	1,6	4,0				
Nevyčerpané zůstatky rozpočtu pomocí lineární regresní funkce	2,4	3,5	5,1	6,7	8,7	10,0

Zdroj: vlastní zpracování z Návrhu závěrečného účtu státního rozpočtu ČR za roky 2004 až 2014 kapitola 307– MO ČR a z dat k návrhu rozpočtu na rok 2018 a střednědobého výhledu 2019 a 2020

Při nezměněných podmínkách je pravděpodobné, že nespotřebované zůstatky mohou v roce 2020 dosáhnout až 10 mld. Kč, což je neúnosné. MF nebude navyšovat finanční zdroje MO, v této situaci. Proto bude muset MO ČR přijmout v příštím rozpočtovém roce 2018 novou finanční strategii. Měla by spočívat k omezení výše uvedeného rizika, jež svou významností a pravděpodobností vzniku patří k prvořadým. Autoři vycházejí ze současných právních předpisů. Proto navrhují přijetí následujících opatření, která respektují stávající legislativu a mohou být realizována bezprostředně bez legislativních návrhů. V prvé řadě autoři navrhují provedení analýzy dosažených výsledků tzv. Koncepce ekonomické řízení v resortu obrany, strategické analýzy současnosti a predikce budoucího stavu a zahájení opravných opatření, např. přenastavení organizace, kompetencí v řízení ekonomické služby v resortu obrany včetně AČR, akvizičních pracovišť. Formulovat různé varianty strategie a vybrat tu nejvhodnější a zahájit její implementaci.

Při respektování obecných zásad tvorby strategií, které jsou popsány v řadě publikací, autoři navrhují mimo jiné provedení analýzy hrozeb a začlenění řízení rizik do finančního řízení včetně jeho zapracování do finanční strategie. Nastavení řízení rizik na strategické i provozní úrovni je upraveno normou ISO/IEC 31000:2009 a v podmínkách resortu obrany rozkazem ministra obrany z r. 2015. [13] Mezi prvořadé hrozby se jeví vysoký objem nevyčerpaných zůstatků rozpočtu při rozpočtové expanzi. K omezení růstu jejich výše autoři doporučují úzce provázat Střednědobý plán, Střednědobý rozpočtový výhled a návrh rozpočtu. Zároveň je mnohem důležitější plánovat jejich celkovou výši, než je rozepisovat do detailu v podobě rozpočtové a účetní věty, která se každoročně mění. Zároveň je vhodné rozšířit dlouhodobé rámcové dohody na dodávky materiálu a služeb tak, aby bylo více flexibilní čerpání rozpočtu. Je rovněž zřejmé, že zvýšený objem rozpočtových prostředků musí realizovat vyšší počet zaměstnanců akvizičních pracovišť, neboť vnitřní rezervy byly vyčerpány v průběhu nárůstu rozpočtu do roku 2017.

Posledním, ale ne nejméně významným, opatřením je zavedení řízení nároků nespotřebovaných výdajů. Je bezpodmínečně nutné s nimi počítat v rozpočtu, v návrhu rozpočtu a v akvizičních plánech. Jejich přibližný objem je znám zhruba od poloviny roku a tudíž od té doby, je nutné s nimi pracovat. Proto autoři doporučují zavést do rozpočtového procesu řízení nároků nespotřebovaných výdajů. Jako jeden z cílů strategie navrhují stanovit maximální hranici nároků nespotřebovaných výdajů pro neprofilující výdaje do výše 2,5 % objemu ročního rozpočtu, kterou autoři považují za objektivně dosažitelnou. Zpracovat plán realizace nespotřebovaných výdajů resp. neprofilujících výdajů, který by byl pravidelně

vyhodnocován, aktualizován a především alokován ve prospěch AČR. Odpovědnost za plnění by příslušela manažerům cíle 1. řádu, např. náměstkovi ministra obrany, náčelníkovi generálního štábu a podřízeným akvizičním pracovištím.

V dlouhodobějším výhledu pak autoři doporučují implementovat strategický controlling jako součást strategického řízení v resortu obrany včetně AČR. Tzn. uplatňovat strategické myšlení a jednání v řízení zdrojů. Je nezbytné efektivně využívat stávající (či vytvořit) instituce, nástroje, upravit procesy na podporu plánování a prosazování strategií a tyto procesy propojit s operativním řízením. [13]

Afilace

Článek vznikl jako součást řešení projektového záměru IGA_AS_01_07 Podniková ekonomika a ekonomie – Veřejné finance "Vybrané problémy veřejných financí, zejména rozpočtové politiky, účetnictví a výkaznictví".

Použité zdroje

[1] BERNATIK, P. *Finanční řízení ministerstva obrany v podmínkách Integrovaného informačního systému státní pokladny*. Disertační práce. Brno: Universita obrany v Brně, 2017, s. 131

[2] GRASSEOVÁ, M. a kol. Analýza podniku v rukou manažera. Brno: Computer Press, a.s. Brno, 2010. ISBN 978-80-251-2621-9, s. 16

[3] Česká republika. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů. In: Praha: PS PČR, 2001. § 2 písm m,n,o..

[4] Evropský účetní dvůr. Manuál pro audit výkonnosti [online]. Brusel: Evropský účetní dvůr, 2010.[cit. 2017-28-08]. Dostupné z: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_CS.PDF, str. 9.

[5] Česká republika. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), § 47

[6] Česká republika, Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, § 47, odst. 1, písm. d)

[7] Ministerstvo obrany ČR. Resortní rozpočet Ministerstva obrany ČR. [cit. 2017-28-08]. Dostupné z: http://www.mocr.army.cz/scripts/detail.php?id=5146

[8] Reforma Ozbrojených sil ČR 2004. Praha: MO ČR, Praha [cit. 2017-28-08]. Dostupné z: http://www.mocr.army.cz/avis/publikace/rocenka_2004/29.pdf

[9] BERNATIK, P. Finanční řízení ministerstva obrany v podmínkách Integrovaného informačního systému státní pokladny. Disertační práce. Brno: Universita obrany v Brně, 2017, s. 136

[10] Koncepce ekonomického řízení v resortu Ministerstva obrany. Praha: Ministerstvo obrany ČR, 2013. čj. 121/2013-8201

[11] BERNATIK, P. Finanční řízení ministerstva obrany v podmínkách Integrovaného informačního systému státní pokladny. Disertační práce. Brno: Universita obrany v Brně, 2017, s. 132

[12] PITAŠ, J. a kol. Řízení rizik jako podpora rozhodovacího procesu v resortu Ministerstva obrany, in Vojenské rozhledy, 2016, roč. 25 (57), č.1, s. 114-124, ISSN 1210-3292 (tištěná verze), ISSN 2336-2995 (on-line). Dostupné z: www.vojenskerozhledy.cz

[13] ESCHENBACH, R., a kol. Controlling. Praha: ASPI Publishing, s. r. o., 2. vydání, s. 248.

Autoři

doc. Ing. Roman Horák, CSc., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: horak@sting.cz.

Ing. Petr Bernatik, PhD., Ministerstvo obrany ČR, Agentura finanční, Dobrovského 6, 779 00 Olomouc, email: pbernatik@seznam.cz

Authors

doc. Ing. Roman Horák, CSc., Department of Accounting and Taxes, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic,e-mail: horak@post.sting.cz.

Ing. Petr Bernatik, PhD., Ministy of Defence Czech Republic, Financial agency, Dobrovského 6, 779 00 Olomouc, email: pbernatik@seznam.cz

Current state and prospects of innovative development of sugar production in Ukraine

Nataliia Husiatynska, Tetiana Chorna

Abstract

The materials present the results of analysis of the current state of sugar beet production in Ukraine, highlighted the main problems and identified the prospects for innovation development of the industry.

Key words: sugar industry, sugar production, sugar market, analysis of the sugar market, innovative development of sugar production.

JEL classification: L660

1 Introduction

In the current conditions of economic development, a domestic agro-industrial complex can become a guarantor of Ukraine's food and economic security. Improving the stability and efficiency of beet and sugar industry is one of the most urgent issues in the system of national agricultural policy and food security. The activity of enterprises of the sugar-beet industry significantly influences the work of confectionery, baking, pharmaceutical, canning, chemical, cosmetic and other industries for which sugar and related products are the raw material base. In addition, sugar beet production is the basis for the production of alternative fuels, such as bioethanol and biogas, which is currently one of the ways to overcome the energy crisis.

However, in recent years, the development of the industry is in decline, which has led to negative trends in the development of both the entire agricultural market and the sugar market in particular. So, there were problems with the provision of sugar factories with raw materials, sugar production decreased, wholesale and retail prices increased, and so on. Accordingly, research and ongoing analysis of the sugar market plays an extremely important role both for managing industry activities and for making sound decisions at the macro level.

2 Main part

As of 1991, the beet-sugar subcomplex of Ukraine consisted of 192 sugar factories, 5 sugar refineries, 4 seed plants, 135 seed farms, over 8 thousand collective farms, which grew sugar beets, 12 machine-building plants, 10 quarries for the production of limestone, construction and assembly, repair and other organizations, research and development institutes, enterprises of industrial and social infrastructure (Portal: http://sugarua.com).

However, after 1991, the situation in the industry has undergone significant changes. Under the influence of the economic crisis, was the curtailment of investment, research and technological programs, sharply increased prices for energy and material resources, mineral

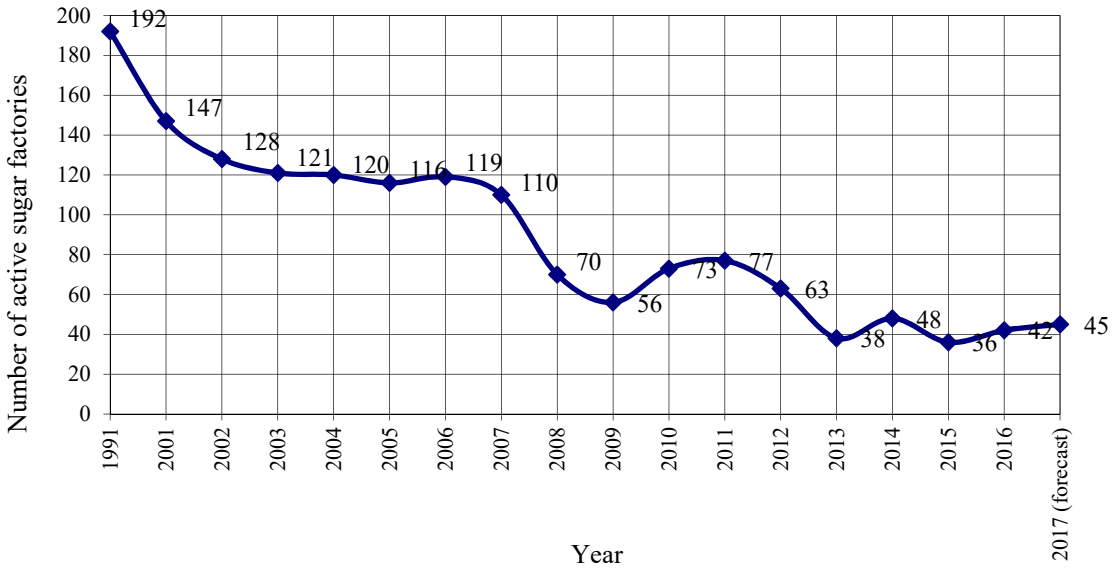
fertilizers, as well as machinery and equipment for growing, harvesting, transporting and processing sugar beet. As a result, the cost of sugar beets has significantly increased, and for most sugar factories sugar production has become unprofitable, which has led to their bankruptcy and closure.

Today, the situation in the industry of sugar beet in Ukraine can be called difficult. Problematic issues of the functioning of the industry were formed throughout the period of independence of the state. By volume of beet sugar production, Ukraine, before 1990, was ranking first in the world, producing 13-20% of world beet sugar production (МОСТЕНСЬКА Т., ЄМЦЕВ В.,2017). During the years of independence, the domestic sugar industry suffered significant losses, which are largely due to the rupture of traditional economic relations for Ukraine, the exit from food markets of the Union republics, and the insufficient level of competitiveness of products. In the recent period, the situation in the industry is characterized by the deterioration of the situation of many sugar factories and the reduction in their number (Figure 1). One of the reasons for a significant reduction in the number of sugar factories was the excess of sugar production over consumption.

Since 2000, the total capacity of working factories has decreased by more than 50% and amounted in 2012 – 212,9 thousand tons of beet processing per day (ФИЛЮК, 2014). The capacity of the factories operating in 2016/2017 marketing year (MY) amounted to 152,68 thousand tons of sugar beet per day (Portal: http://sugarua.com).

At the same time, it should be noted that in recent years there has been an increase in the volume of harvesting of root crops per hectare of sown area and their sugar content, which creates the prerequisites for reducing the cost price of sugar.

Figure 1: The number of active sugar factories in Ukraine in 1991-2017



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Service of Ukraine (http://sugarua.com)

The main characteristic of the functioning of the market of any product and the situation on it, is its state of conjuncture. The conjuncture of the sugar market – reflects the economic situation on it in relation to demand, supply, price level, inventory, the position of major competitors firms, etc.

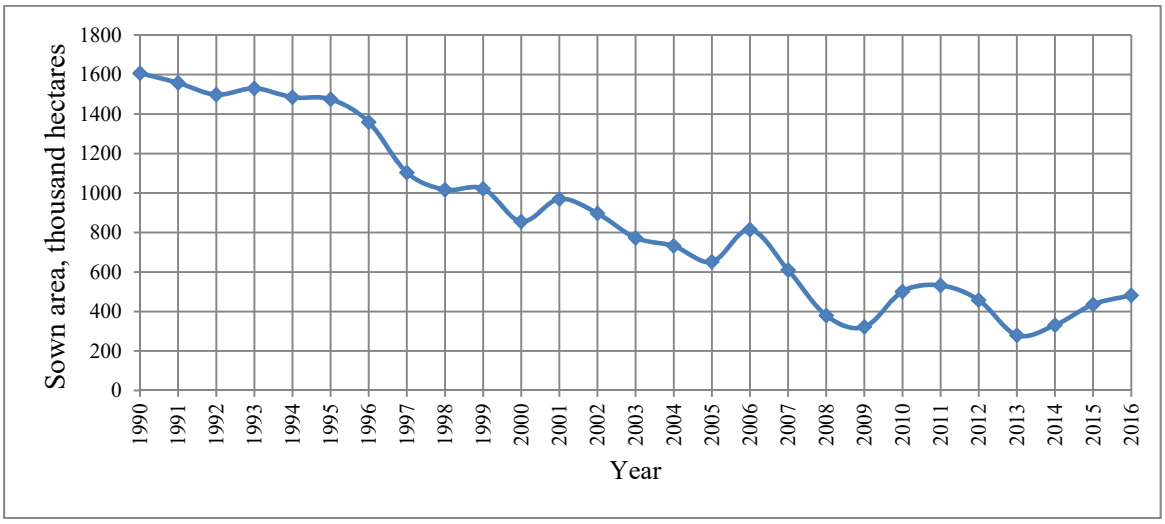
Sugar market analysis is important both for the country and for sugar producers. This analysis reflects the main indicators of the industry's development, characterizes the dynamics of demand and supply of sugar, etc. The timely and accurate analysis of the sugar market provides an opportunity to assess the prospects of the industry and sugar producers, to predict future development of economic activity of enterprises, to implement strategies for their development.

One of the main areas of the sugar market research is the analysis of the raw material supply of sugar factories, in particular the characteristics of the volumes of gross sugar beet harvest, their yields, and the area of sowing.

In recent years there has been a general trend of decline in cultivation of sugar beet production due to low profitability and high material content of their cultivation and harvesting, and the availability of more profitable and less expensive crops (canola, soybeans, corn, wheat, etc.).

Information regarding the sown area of sugar beet is shown in Figure 2. The analysis presented in the figure indicates significant fluctuations in the sugar beet sown area and the general tendency towards their reduction. Thus, there is a certain increase in the area of sowing of sugar raw materials in 2006, and from 2006 and 2009 there is a gradual reduction of sown area to 319,5 thousand hectares. The period from 2009 to 2011 is characterized by a slight increase in sown areas, but from 2011 to 2013, their decrease is observed. In 2013, the sown area of sugar beet decreased to a record low and amounted to 280 thousand hectares. However, from 2014 and up to 2017, there is a tendency to increase the sown area.

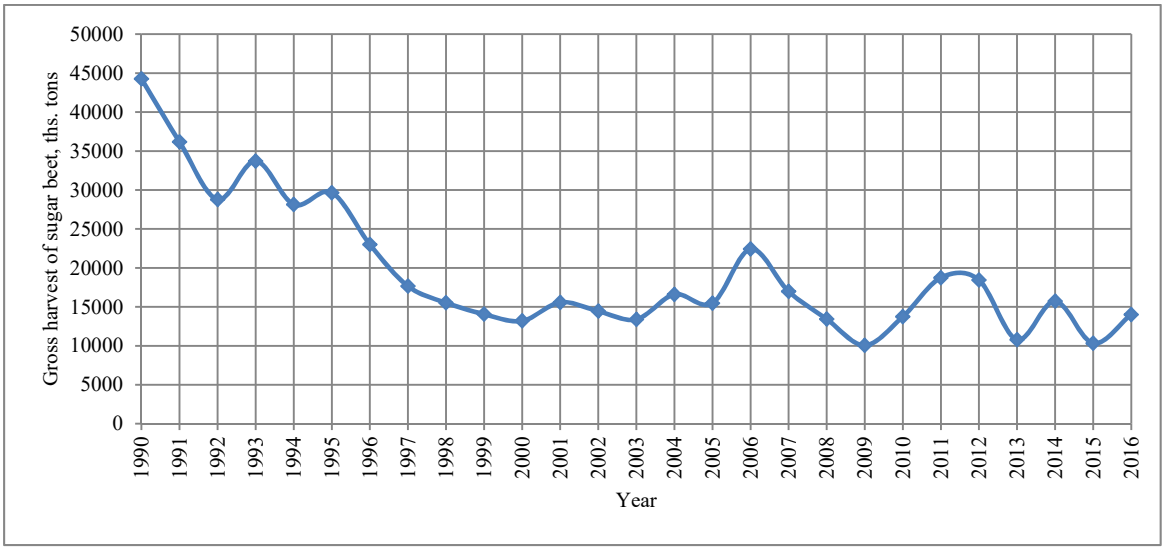
Figure 2: Sugar beet sowing areas in Ukraine in 1990-2017



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Service of Ukraine (http://www.ukrstat.gov.ua)

The sown area of sugar beet is closely linked to such indicators as gross harvest and yield. Regarding the gross harvest, its value is in direct dependence on the sown area and is characterized by proportional fluctuations (Figure 3).

Fig. 3. Gross harvest of sugar beet in Ukraine in 1990-2016

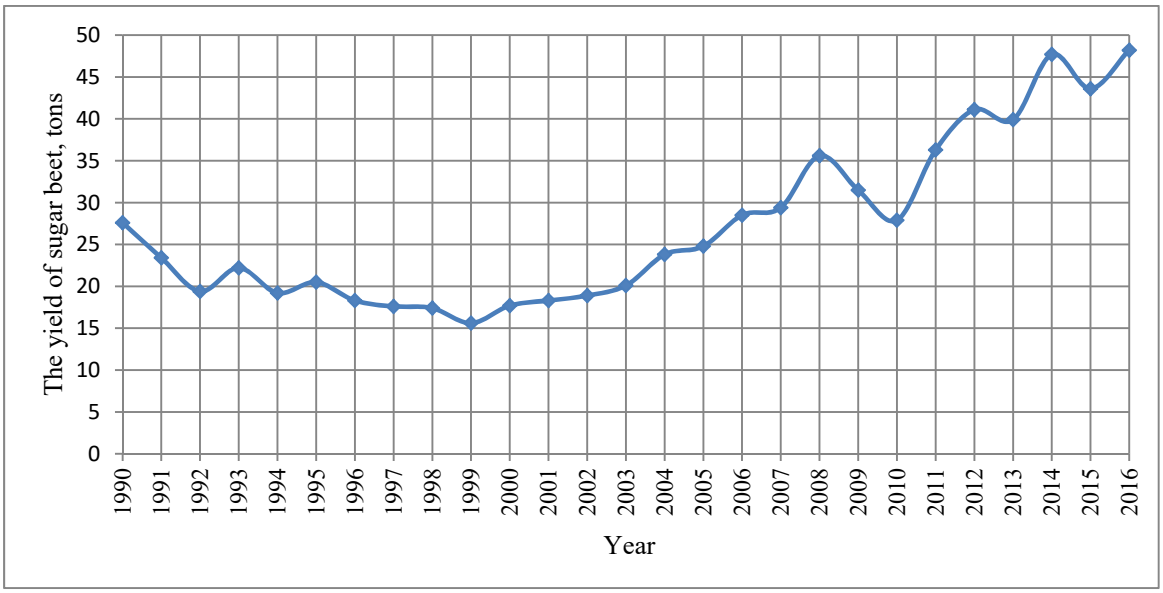


Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Service of Ukraine (http://www.ukrstat.gov.ua)

The data shown in Figure 3 illustrate the significant fluctuations in the gross harvest of sugar beet in Ukraine in the period of 2005-2016. Thus, the largest indicator of gross harvest was recorded in 2006 - 22421,0 thousand tons, the smallest - in 2015 (10331,00 thousand tons). However, in 2016, the harvest of root crops has increased to 14,011.0 thousand tons.

The next important indicator of sugar market analysis in Ukraine is the analysis of the level of sugar beet yield (Figure 4). The analysis of sugar beet yield indicates a general positive dynamics.

Figure 4: The yield of sugar beets in Ukraine in 1990-2016

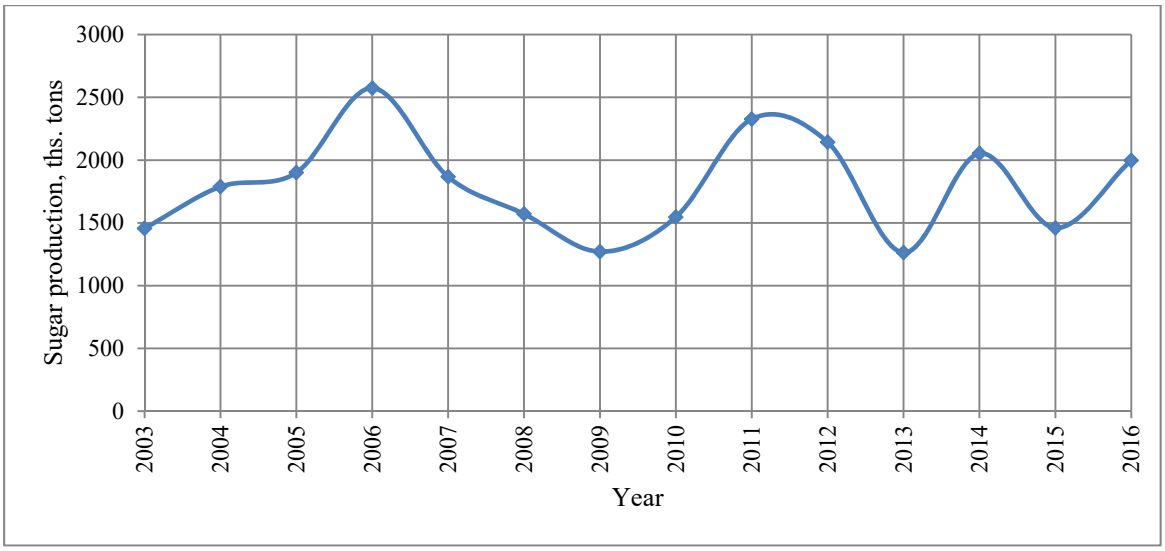


Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Service of Ukraine (http://www.ukrstat.gov.ua)

The above indicators influence the volumes of sugar production in the domestic market (Figure 5). Thus, during the analyzed period, the largest volume of sugar production was observed in 2006 and amounted to 2574 thousand tons, while the smallest – in 2013 (1263

thousand tons of sugar). According to the National Sugar Association of Ukraine forecasts, sugar production in 2017/2018 marketing year will amount to 2.0-2.05 million tons (Portal: http://sugarua.com).

Figure 5: Sugar production in Ukraine in 2003-2016



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Service of Ukraine (http://www.ukrstat.gov.ua)

It should be noted that the main problem for sugar producers was the volatile situation in the energy carriers market (gas, coal, fuel oil, etc.), as well as insufficient volumes of sugar exports.

In the 2016/17 marketing year, about half of all sugar received in Ukraine was produced by three companies: «Astarta-Kyiv», «Agroprodinvest Group» and «Radekhivskyi Sugar». The leaders in the number of enterprises involved are Vinnitsa, Kyiv and Kharkiv regions (Portal: http://sugarua.com). Regarding the export of sugar, the largest volumes of sugar were exported to Sri Lanka (69,8 thousand tons), Tunisia (32,7 thousand tons) and Georgia (31,3 thousand tons) (Portal:http://latifundist.com).

3 Results

At present, the development of innovation activities is one of the prerequisites for stabilizing the Ukrainian economy, ensuring the production of high-quality, high-tech products, competitive both in the domestic and foreign markets. Overcoming the consequences of the financial crisis and reviving the competitiveness of Ukrainian sugar in the world market has become one of the main problems of the country. The solution to this problem has important economic, social and political significance. One of the vectors of movement in this direction is the innovative development of the sugar industry (ЯРЧУК,2010). Activation of the innovative activity of sugar factories is the basis for forming the investment attractiveness of the industry. Of particular importance here is the use of energy and resource-saving production technologies, modern high-performance equipment, plant protection products, etc.

The main problems of the industry are, first of all, needed to expand the markets, low investment levels and low economic efficiency of production, as compared to other countries, as well as the use of outdated energy-consuming technologies.

It is expedient to organize the territorial production agro-industrial complexes, which combine sugar beet cultivation, their integrated processing for sugar, bioethanol, biogas and betaine, feed production for fattening of animals. Such combination allows significantly reducing the cost price of sugar and increasing its competitiveness in the world market.

In recent years, the groups of holding companies have been formed in the sugar industry of Ukraine, which processes about 70-80% of sugar beet grown. Such structures have the opportunity to concentrate capital and invest it in the development of the industry, to renovate and modernize existing sugar factories, and to build new ones. In the last few years, large agricultural holdings have invested significant funds in re-equipment and modernization of sugar factories, which has helped to reduce sugar losses in the production process.

Quite acute raises the question of the quality of domestic sugar. For sugar production of European quality need investments for modernization of sugar factories. An important direction is the implementation of energy saving measures. So, in Ukraine, on average, 40 cubic meters gas are spent on processing 1 ton of beets, and in Europe – 12 cubic meters. Only some Ukrainian factories produce sugar in accordance with National Standards of Ukraine, and only a few agricultural holdings («Astarta-Kyiv», «Prominvest») invest in the modernization and reduction of energy intensity, while others simply support production (Portal: http://sugarua.com). In this aspect, the important direction of development of sugar industry is the production of bioethanol from sugar beet. Promising and economically expedient in the sugar industry is the introduction into the production of technologies for obtaining other valuable products, in particular of betaine, whose content in the root crops is 0.15-0.3% (ХОМІЧАК,2013).

4 Discussion and conclusion

In general, characterizing the current state of sugar industry of Ukraine, it is worth noting the following problems:

- accumulation on the domestic market in recent years of significant volume of transitional stocks of sugar due to excess of supply over demand;
- limited of foreign markets sales;
- an increase in the share of sugar substitutes in demand from both the population and industrial enterprises;
- limited programs of integrated development and modernization of production due to insufficient financial resources;
- increase in the production cost of sugar;
- low level of management efficiency at the enterprises of the branch.

The priority areas for industry development are the following:

1) introduction of wasteless and low-waste technologies;

2) modernization of existing equipment and introduction of new advanced technologies in the sugar production;

3) passing the international certification procedure in order to increase export opportunities;

4) improvement of the organization of the technological process and production in general;

5) implementation of measures aimed at reducing the energy intensity of production;

6) ecologization of sugar production.

The revival and further development of the industry requires the implementation of complex of measures on optimization of sugar production and sugar beet (further increasing the yield of sugar beet, technical re-equipment of sugar factories, obtaining additional income through the production of biofuels and other products, etc). Also it is necessary to improve the legislative and regulatory framework in work of the industry. This will contribute to the concentration of production in the most efficient producers and the production of low-cost sugar.

Citation list

[1] *Сайт Державної служби статистики України*: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua , (2017)

[2] *Сайт Національного агропорталу Latifundist*: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://latifundist.com , (2017)

[3] *Сайт Національної асоціації цукровиків України «Укрцукор»*: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sugarua.com , (2017)

[4] МОСТЕНСЬКА Т., ЄМЦЕВ В. *Проблеми забезпечення конкурентоспроможності підприємств цукрової промисловості*: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sugarconf.com/custom/files/ua_2014_03/72-77.pdf , (2017)

[5] ФИЛЮК Г. *Причини кризового стану підприємств цукрової галузі України та шляхи їх розв'язання* In: Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: Економіка. № 5 (158), 2014. Стр. 6-10: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://cyberleninka.ru/article/n/prichini-krizovogo-stanu-pidpriemstv-tsukrovoyi-galuzi-ukrayini-ta-shlyahi-yih-rozv-yazannya (2017)

[6] ХОМІЧАК Л.М. *Перспективні напрями інноваційного розвитку цукробурякових заводів.* Вісник цукровиків України. № 9 (88), 2013. Стр. 26-30

[7] ЯРЧУК М.М. *Формування інвестиційно-інноваційного розвитку бурякоцукрового комплексу.* Національне господарство України: теорія та практика управління: Зб. наук. праць НАН України, 2010, Стр. 258-265.

Authors:

Husiatynska Nataliia, Professor, Ph.D., Department of sugar technologies and water treatment, National University of Food Technologies, street Volodymyrska, 68, Kyiv, Ukraine.ngusyatinska@ukr.net

Chorna Tatyana, associate professor, Ph.D., Department of technological and environmental safety, University of State Fiscal Service of Ukraine, street University, 31, Irpin, Ukraine, chornayat@i.ua

Major trends of tax revenues to the Ukrainian budget and their impact on social development

Mykola Husiatynskyi, Inna Kantsur

Abstract

The article substantiates the need to identify the main trends of tax revenues in the budget of Ukraine. An analysis of the structure and dynamics of tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine and local budgets over the last 10 years has been carried out and the regularities of their filling have been determined. Shown the indicators that give the opportunity to determine in practice the level of tax revenues to the budgets, their dynamics, structure, etc. are given. The analysis of the main taxes, which forming our budget, was carried out and their influence on the development of the social sphere of Ukraine was revealed. Based on the analysis and identified trends in the impact of tax revenues on the development of the social sphere, the vectors of the movement towards improving the filling of budgets of all levels, which will contribute to the social development of the country, are determined.

Keywords: incomes, budget, tax receipts, fiscal mechanism, tools of the fiscal mechanism, social sphere, state regulation

JEL classification: H 200, H 220, H 230, H 320, H 500

1 Introduction

In the context of the formation of market relations in Ukraine, there is a need for state intervention in economic processes. A market mechanism cannot exist without the appropriate conditions created by the state for social development of the country. Without state regulation it is impossible to ensure the stability and economic growth of the welfare of the population, to ensure the implementation of socio-economic human rights, to solve the problems of employment, to promote the development of the social sphere, etc. (Makara,2009,p.39). The effectiveness of state economic regulation depends on the effectiveness of the instruments of the fiscal mechanism for the formation, distribution and redistribution of budget revenues between the state, economic actors and the population. This process is the result of filling the budget at the expense of tax revenues as the main source of budget revenues of the country. Hence it is occurs the need to identify and analyze the main trends of tax revenues in the country's budget.

2 Main part

One of the main prerequisites for implementing the urgent tasks of social sphere development is the maximum filling of state and local budgets with tax revenues, which depends to a large

extent on the state of the national economy in general and its regions, on the identification and commissioning of unused reserves, material, financial and other resources, and not least, from the perfection of the tax system, the effectiveness of the activities of the bodies of the State fiscal service of Ukraine on the basis of improving the legislative framework, implement in the practice achievements of modern science, taking into account domestic and foreign experience (Melnyk,2008,p.187).

Tax revenues provide an appropriate level of government revenue, since taxes make up a large proportion of them. Therefore, it is necessary to analyze the structure and dynamics of tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine and local budgets over the past 10 years in order to determine the patterns of their filling at the expense of tax revenues and the impact of the fiscal mechanism of the state on the development of the social sphere (Tyshchenko,2010,p.31).

Thus, the results of the analysis of the structure of revenues of the Consolidated Budget of Ukraine for 2008-2016 (Table 1) made it possible to determine the trends of tax revenues and their share in the revenues of the budget of the country. From the analysis of the table, we can observe that the fiscal mechanism is positive for filling the budget. This tendency affects the financial provision of the social sphere, since its development depends on the size of budget revenues.

Table 1: Structure of Revenues of the Consolidated Budget of Ukraine for 2007-2016

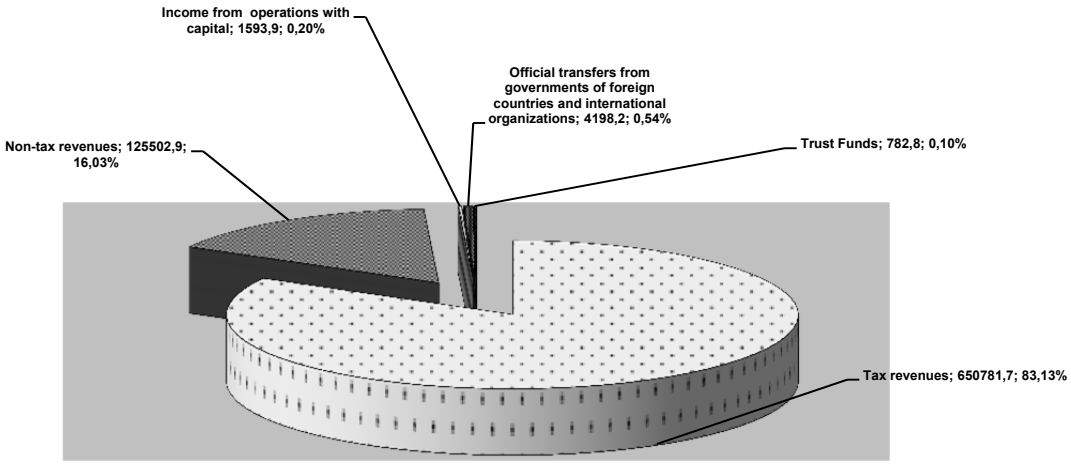
Indicator	2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2016/ 2007
	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH		mln UAH		mln UAH +,-
Revenues	219936,5	100	297893,0	100	272967,0	100	314506,3	100	398553,6	100	445525,3	100	442788,7	100	456067,3	100	652031,0	100	782859,5	100	562926
Tax revenues	161264,2	73,3	227164,8	76,3	208073,2	76,2	234447,7	74,5	334691,9	84,0	360567,2	80,9	353968,1	79,9	367 511,9	80,6	507635,9	77,9	650781,7	83,1	489517,5
Non-tax revenues	48553,2	22,1	60543,6	20,3	58435,8	21,4	73837,0	23,5	60003,7	15,1	80923.,2	18,2	84981,0	19,2	80 612,7	17,7	140154,4	21,5	125502,9	16,0	76949,7
Income from operations with capital	6373,4	2,9	6702,4	2,2	3653,1	1,3	3143,2	1,0	2347,5	0,59	2985,8	0,67	1637,0	0,37	2015,8	0,44	1799,5	0,28	1593,9	0,2	-4779,5
Official transfers from governments of foreign countries and international organizations	104,5	0,04	135,2	0,04	645,3	0,2	305,6	0,1	481,4	0,12	222,9	0,05	1529,3	0,35	5383,0	1,18	1882,2	0,29	4198,2	0,54	4093,7
Trust Funds	3641,2	1,7	3347,0	1,1	2159,5	0,8	2772,7	0,9	1029,1	0,26	826,1	0,19	673,3	0,15	543,9	0,12	558,9	0,09	782,8	0,1	-2858,4

Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine (http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

The structure of incomes of the Consolidated Budget of Ukraine for 2016 gives an opportunity to investigate the share of tax revenues in the budget of the country (Figure 1). From Figure 1 we can see that tax revenues occupy the largest share in the structure of the

Consolidated Budget of Ukraine in comparison with other incomes. Therefore, we can confidently assert that tax revenues accumulate resources for funding of social sphere.

Figure 1: The structure of incomes of the Consolidated Budget of Ukraine in 2016, mln. UAH



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine (http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

The analysis of data characterizing the dynamics of the structure of tax revenues in the Consolidated Budget of Ukraine for the main types of taxes for 2007-2016 (Table 2) shows that the main taxes that make up a larger share of the consolidated budget revenues of Ukraine do not have a stable tendency to growth during the investigated period, and from year to year their share varies according to the national trends of the state of the economy. The total share of the main taxes forming the revenues of the Consolidated Budget of Ukraine during the period of 2007 - 2016 was one level (about 82%). The budget fill, for the most part, is the income tax of individuals and VAT. It is at the expense of these taxes that financing of the components of the social sphere is provided.

Table 2: Dynamics of tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine by main types of taxes, %

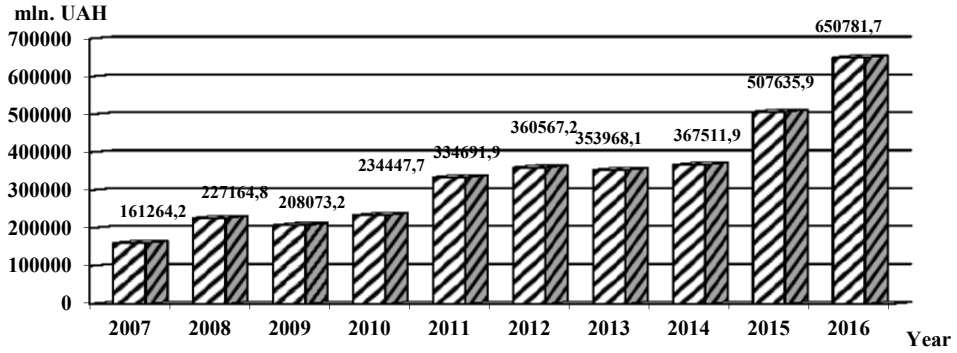
Tax revenues	Year										
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2007-2016
Corporate income tax	21,3	21,1	15,9	17,2	16,5	12,5	12,4	10,9	7,7	9,3	-12
Individual Income Tax	21,6	20,2	21,4	21,8	18,1	15,3	16,3	20,5	19,7	21,3	-0,3
VAT	36,8	40,5	40,7	36,8	38,9	31,2	29,0	37,8	48,6	50,7	13,9
Excise tax	6,6	5,6	10,4	12,1	10,2	8,6	8,3	12,3	13,9	15,6	9

Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine (http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

The general trend of tax payments to the Consolidated Budget of Ukraine reflects their dynamics (Table 2, Figures 2, 3), which makes it possible to determine changes in tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine and changes in the share of taxes and fees in the structure of the Consolidated Budget of the country during the period under investigation. Thus, the reduction of the share of the corporate profit tax in 2007-2014 is explained by the

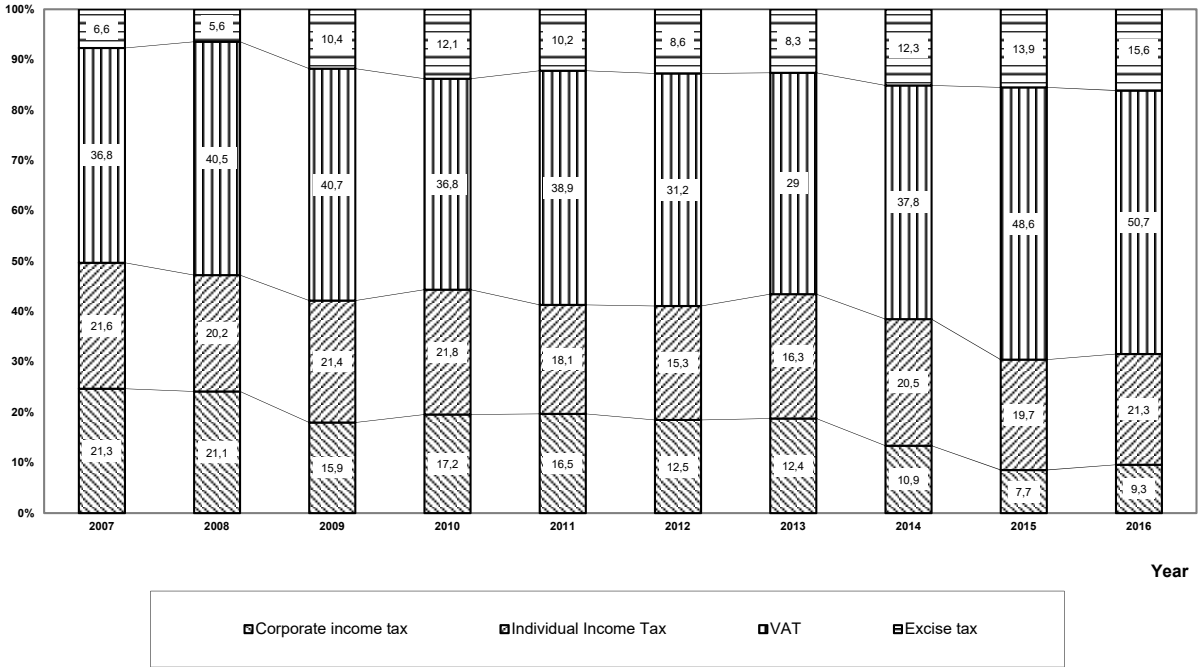
introduction of changes to the legislation and the poor state of the economy as a whole. In 2007 - 2012 there was a gradual decrease in the share of personal income tax and its significant growth in 2014 and 2016. Regarding VAT, it can be noted that during the period of 2007 - 2009 there was an increase in the share of this tax (Tyshchenko,2010,p.35). Starting from 2010, the share of this tax also constantly changes and in 2016 it was 50.7%.

Figure 2: Dynamics of tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine, 2007-2016



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

Figure 3: Structure of the main tax revenues forming the budget to the consolidated budget of Ukraine for 2007 - 2016, %



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

Effective financial support is a prerequisite for the full development of the social sphere of regions and the state as a whole. Indeed, it is at the regional level that the issues of social development are solved, which require significant financial resources to finance the social sphere at the expense of tax revenues (Danylyshyn,2007,p.156).

The formation of the budget of the regions of Ukraine at the expense of tax revenues is in accordance with the general tendencies of state development taking into account regional peculiarities (Melnyk,2008,p.207). An important role is assigned to local budgets and in the socio-economic development of regions, as it is from local budgets that funding for educational institutions, health care, funds for social protection of the population, etc., is provided. Consequently, socio-economic development of the territories depends to a large extent on sufficient funds in local budgets. Therefore, one of the topical problems, the solution of which depends on the stability of the development of the social sphere of the country and its regions, is the creation of an effective fiscal mechanism for the financial provision of local budgets, whose revenue structure is presented in Table 3.

Table 3: Structure of Revenues of Local Budgets of Ukraine in 2007-2016

Indicator	2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2016/ 2007 mln UAH +,-
	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH	%	mln UAH		mln UAH		
Revenues	58349,0	100	73872,1	100	71035,7	100	80515,8	100	86655,3	100	100813,8	100	105171,1	100	101101,0	100	120480,2	100	170747,8	100	112398,8
Tax Revenues (Including):	44593,4	76,4	59281,4	80,2	59157,6	83,3	67575,6	83,9	73086,9	84,3	85852,0	85,2	91191,1	86,7	87333,6	86,4	98218,4	81,5	146902,0	86,0	102308,6
Individual Income Tax	34782,1	59,6	45895,8	62,1	44485,3	62,6	51029,3	63,4	54065,1	62,4	61066,0	60,6	64586,0	61,4	62557,7	61,9	54921,2	45,6	78971,0	46,3	44188,9
Excise tax	81,8	0,1	105,2	0,1	349,9	0,5	695,4	0,9	908,0	1,0	1243,1	1,2	1358,7	1,3	1587,3	1,6	7684,6	6,4	11628,0	6,8	11546,2
Fee for using subsoil	70,0	0,1	190,0	0,3	195,0	0,3	179,0	0,2	1445,0	1,7	1751,0	1,7	1205,0	1,1	1421,0	1,4	1018,7	0,9	1082,0	0,6	1012,0
Corporate income tax	443,2	0,8	400,5	0,5	478,2	0,7	389,9	0,5	657,5	0,8	443,3	0,4	675,4	0,6	259,5	0,3	24276,8	3,5	5879,0	3,4	5435,8
Local taxes and fees	730,0	1,3	820,0	1,1	809,0	1,1	819,0	1,0	2550,0	2,9	5457,0	5,4	7314,0	7,0	8056,0	8,0	27041,2	22,4	42261,0	24,8	41531,0
Non-tax revenues	6441,4	11,0	7689,4	10,4	7759,1	10,9	8769,2	10,9	10915,9	12,6	12635,7	12,5	12127,8	11,5	12257,5	12,1	20148,0	16,7	21757,0	12,7	15315,6
Other receipts	7314,3	12,5	6901,3	9,3	4119,0	5,8	4171,0	5,2	2652,6	3,1	2326,1	2,3	1852,2	1,8	1510,0	1,5	2114,0	1,8	1986,0	1,2	-5328,3

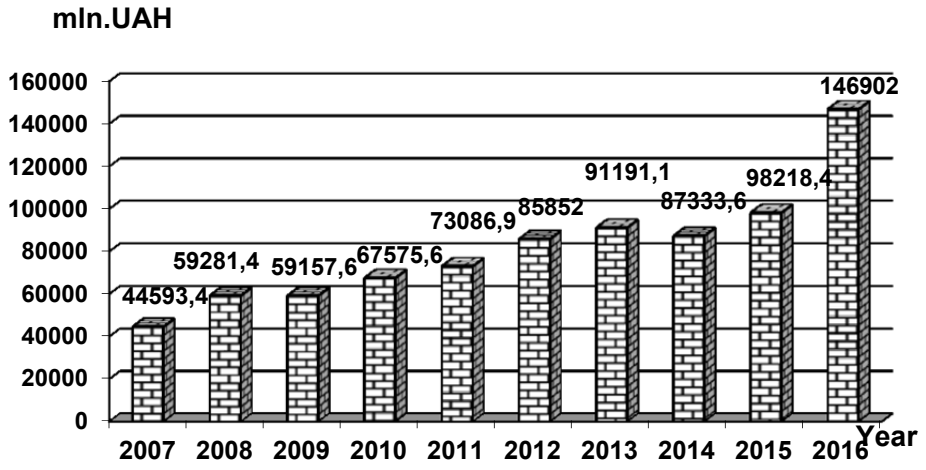
Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine (http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

Analyzing the data in Table 3, it is worth paying attention to the largest share of local budgets in the country, namely tax revenues. During 2007-2013, the share of tax revenues in local budget revenues tends to increase (from 76.4% in 2007 to 86.7% in 2013). In 2014, this indicator dropped to 86.4%, and in 2015 to 81.5%. However, in 2016, the rate of tax revenues of local budgets sharply increased and amounted to 86.0% in local budget revenues (Figure 4).

In the structure of tax revenues of local budgets the predominant share is formed by the tax on personal incomes (Table 3). It should be noted that its size is negatively affected by wages in the envelopes and the external migration of the able-bodied population. Consequently, the

main tax forming the budget at the local level is the personal income tax, therefore, in order to develop the social sphere, the use of instruments of the fiscal mechanism regarding this tax needs special attention. Because of this tax depends on the increase in incomes, and, accordingly, the living and social level of citizens of the country.

Figure 4: Dynamics of tax revenues to local budgets of Ukraine, 2007-2016



Source: compiled by the authors on the basis of statistical data of the State Treasury Service of Ukraine (http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477)

For the financial situation of the region are negatively affected losses of budget. This leads to a decrease in the quality and level of provision services of a social nature to the population, and local self-government bodies are not in a position to fully exercise their powers. In this case, there is a tendency to increase the dependence of local self-government bodies on state bodies in terms of the formation of local budget revenues.

3 Discussion and conclusion

Thus, it is precisely from the amount of tax revenues and the effectiveness of using the instruments of the fiscal mechanism depend the filling of budgets and, subsequently, the process of redistribution of revenues between budgets of different levels and, as a consequence, social development of the country. Analysis of the financial provision of budgets of all levels makes it possible to assert that it is the tax revenues that play a significant role in their formation. And from this depends the development of the social sphere in the country.

At present, issues of improving the current legislative framework of the country remain open with aim to stimulate socio-economic development processes, the solution of which may be a step towards improving the state's competitiveness and promoting the development of the social sphere of Ukraine. Therefore, in order to effectively use budget funds at different levels, it is necessary to give greater rights to local self-government bodies.

Citation list:

[1] МАКАРА О.В. *Роль державного регулювання в реалізації соціального розвитку суспільства*. In: Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. № 15, 2009. Стр. 39-43.

[2] МЕЛЬНИК П.В. та ін., *Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія*. Київ: Знання України, 2008, 675 с.

[3] ТИЩЕНКО О.М. *Бюджетування податків на підприємствах.* Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010, 240 с.

[4] ДАНИЛИШИН Б.М. *Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка: навчальний посібникю.* Ніжин: ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2007, 688 с.

[5] *Офіційний сайт Державної казначейської служби України: Звітність про виконання бюджетів.*[Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477 (01.08.2017)

Authors:

Husiatynskyi Mykola, associate professor, Ph.D., Head of the Department of Management, University of State Fiscal Service of Ukraine, street University, 31, Irpin, Ukraine. gysyatinskiy@ukr.net

Inna Kantsur, associate professor, Ph.D., Department of Management, University of State Fiscal Service of Ukraine, street University, 31, Irpin, Ukraine. kig2017@ukr.net

Daňové stimuly v kontextu zabezpečení stáří v Moravskoslezském kraji a ČR

Tax incentives in the context of old age insurance in the Moravian-Silesian Region and in the Czech Republic

Jana Janoušková, Pavlína Kirschnerová

Abstrakt

Stať se zabývá problematikou daňových stimulů určených na podporu příspěvků na penzijní a životní pojištění v kontextu zabezpečení na stáří a vyhodnocuje daňovou podporu zaměstnaneckých benefitů (příspěvků na životní a penzijní pojištění) v Moravskoslezském kraji. Vychází z primárního výzkumu, realizovaném v roce 2016 formou dotazníkového šetření. Stať se také opírá o sekundární statistická data Finanční správy ČR, vycházející z agregovaných údajů podaných daňových přiznání za období let 2005 – 2015. Příspěvky zaměstnavatele na penzijní a životní pojištění jsou výhodným zaměstnaneckým benefitem, vlastní příspěvky pak z pozice nezdanitelné částky základu daně nejsou pro poplatníka motivující. Pro mladou generaci není tato forma spoření atraktivní pro jejich nízkou likviditu a nízké zhodnocení dlouhodobě spořených finančních prostředků. Rovněž pro občany s nižšími příjmy nemají daňové úlevy význam, neboť tato skupina obyvatelstva platí malou popř. žádnou daň vzhledem k vysokým slevám na dani.

Klíčová slova: daňové úlevy, zaměstnanecké benefity, důchodová politika, životní pojištění, penzijní připojištění

Abstract

The article deals with the issue of tax incentives designed to support pension and life insurance contributions in the context of old age insurance and evaluates tax support for employee benefits (life and pension insurance) in the Moravian-Silesian Region. It is based on primary research conducted in 2016 in the form of a questionnaire survey. The research also relies on the evaluation of secondary statistical data of the Financial Administration of the Czech Republic, based on the aggregated data of the tax returns submitted for the period 2005-2015. Employer's contributions to pension and life insurance are a beneficial employee benefit, but own contributions as the non-taxable amount of the tax base are not motivated for the taxpayer. For younger generation, this form of savings is not attractive for their low liquidity and low appreciation of long-term savings. Also, for lower-income citizens, tax relief is not important, as this group of people pays low or no tax, because there are high tax credits.

Keywords: tax relief, employee benefits, retirement policy, life insurance, pension insurance

JEL klasifikace: H2, H3, M52

1 Úvod

Zaměstnanecké benefity patří k efektivním nástrojům, které přispívají ke spokojenosti zaměstnanců, zvyšují morálku, zlepšují zaměstnanecký nábor, zvyšují produktivitu, a nakonec pozitivně ovlivňují firemní zisky (Brinker, 2010). Představují finanční i nefinanční odměny a efekt procesu odměňování musí mít vysoký účinek pro dosažení spokojenosti zaměstnanců i akcionářů společnosti (Berber, 2012). V rámci těchto benefitů významné postavení v ČR zaujímají finanční příspěvky na penzijní připojištění či doplňkové penzijní spoření nebo na soukromé životní pojištění. Záměrem těchto daňových stimulů je ovlivnit chování poplatníků v kontextu cílů vládní politiky finančního zabezpečení občanů na stáří.

Zaměstnanecké výhody byly poprvé organizovaně řešeny v USA počátkem 60. let, v rámci kvalifikovaných penzijních plánů s předpokladem daňové výhody ve formě daňového osvobození (Serota, 2014). V současnosti existuje řada zaměstnaneckých výhod a podle studií o ně vykazují mladí zaměstnanci mnohem větší zájem, než starší generace. Svůj zájem směřují především na ty, které je chrání při různých životních rizicích. Jsou opatrnější při výběru svého finančního portfolia a více se zaměřují na plánování budoucnosti (Howe, 2014). Brenner (2010) ve své studii píše o snaze amerických firem získávat a udržet zkušené starší zaměstnance cílenými programy zaměstnaneckých benefitů, které bere jako investici do lidského kapitálu, definovanou praktickými znalostmi, získanými dovednostmi a schopnostmi jednotlivců, kteří jsou ceněni na trhu práce. Branham (2009) poukazuje na nárůst potřeby zaměstnaneckých výhod v období 90. let, kdy se talent stal vzácným zdrojem z důvodu nárůstu pracovních míst. V zemích s vyspělou ekonomikou je kladen hlavní důraz na podporu úspor pro období penze a podporu oblasti zdravotní péče (Mulvaney, 2011). Vales (2014) upozorňuje i na subjektivní vnímání pracovní spokojenosti, které se odvíjí od kulturních hodnot a norem jednotlivců a mění se i v čase. Celková odměna je tak souhrnem všech přímých, nepřímých vnitřních i vnějších odměn (Armstrong, 2007; Zhou et al., 2009; Kimanzi, 2013).

2 Daňové stimuly v kontextu zabezpečení stáří v ČR

Současná společnost je charakteristická rychle se měnící demografickou situací a prodlužováním lidského věku. Starší lidé jsou přínosem svými zkušenostmi a znalostním potenciálem pro mladší generaci zejména ve vztahu k vykonávání odborných pracovních činností. Velký důraz je tak kladen nejen na politiku zaměstnanosti, ale i související důchodovou politiku. Za produkty podporované ze strany státu, které slouží k zajištění na stáří, lze považovat penzijní pojištění a životní pojištění, s možností navýšení úspor vklady zaměstnavatelů. Ty patří mezi atraktivní zaměstnanecké benefity, kdy daňová optimalizace je jedním z hlavních měřítek. Řadí se mezi optimální, protože na straně zaměstnance jsou osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti a nezahrnují se do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění a současně jsou na straně zaměstnavatele výdajem, který snižuje základ daně z příjmů.

Od roku 2013 do roku 2016 činil limit částky pro osvobození od daně z příjmů u zaměstnanců na příspěvky zaměstnavatele souhrnem na penzijní pojištění a soukromé životní pojištění 30 000 Kč ročně. Na straně zaměstnavatelů tyto příspěvky byly daňově uznatelným výdajem v jakékoli výši, avšak pouze do limitu 30 000 Kč zaměstnavatel neodváděl za zaměstnance

zdravotní a sociální pojištění. Od r. 2017 (v souvislosti se zrušením II. pilíře penzijního systému) se zvyšuje limit pro osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní pojištění a životní pojištění placené zaměstnancům z 30 000 Kč na 50 000 Kč ročně.

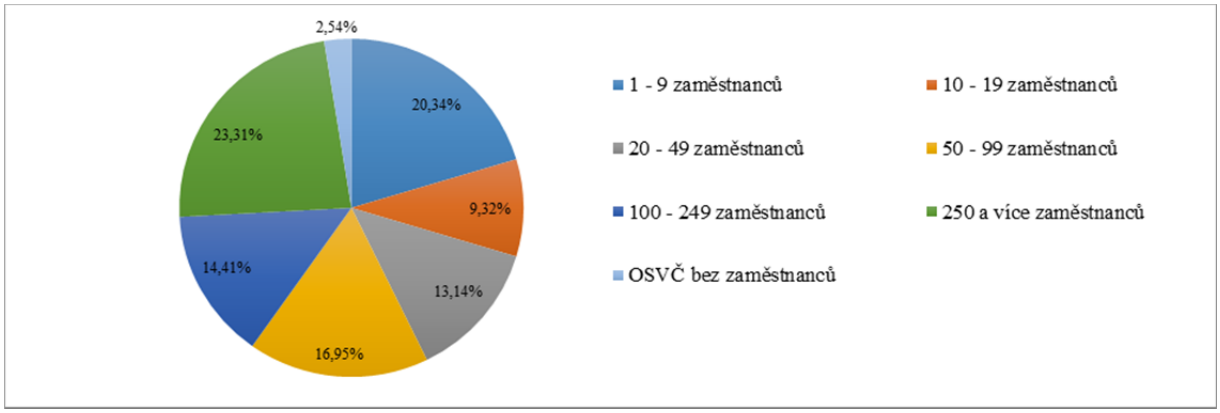
Daňové úlevy ve formě nezdanitelné části ze základu daně na penzijní pojištění se v daňové legislativě poprvé objevily v r. 2000 a na soukromé životní pojištění v roce 2001. Během let se příslušnými novelami měnila výše maximálních limitů pro jejich odpočet. Pro rok 2017 je u životního pojištění stanoven limit maximálního odpočtu na zaplacené pojistné ve výši 24 000 Kč. U penzijního pojištění je maximální limit odpočtu na vlastní příspěvky také ve výši 24 000 Kč, avšak jedná se o příspěvky, které jsou na penzijní pojištění vkládány nad rámec částky, od které náleží maximální státní příspěvek, tj. nad 1000 Kč měsíčně.

3 Cíl a metodika

Příspěvek hodnotí daňovou podporu zaměstnaneckých benefitů, poskytovaných formou příspěvků zaměstnancům na životní a penzijní pojištění v Moravskoslezském kraji (dále MSK) a posuzuje rozsah jejich využívání. Vychází z primárního výzkumu, který byl realizován v roce 2016 formou dotazníkového šetření na téma „Vliv daňových úlev na poplatníky daně v ČR.“ Dotazníkové šetření bylo provedeno na území České republiky a dále samostatně pro MSK.

Za základní soubor bylo stanoveno ekonomicky aktivní obyvatelstvo ČR. Výběrovým šetřením pomocí náhodného procesu bylo osloveno 1372 respondentů ČR a získáno 1050, tj. 77 % relevantních odpovědí. Výsledná skladba respondentů ČR byla tvořena převážně zaměstnanci (87 %) a 13 % podnikajícími fyzickými osobami. V rámci MSK pak bylo osloveno 300 respondentů a získáno 237 relevantních odpovědí (79 %), přičemž respondentů – zaměstnanců bylo 97 %. Velikost firem zaměstnavatelů, u nichž respondenti mají zaměstnavatelský poměr, je daná počtem zaměstnanců. Jejich rozložení dle odpovědí respondentů je uvedeno na Obr. 1.

Obrázek 1: Velikost firem zaměstnavatelů



Zdroj: vlastní zpracování

Příspěvek také posuzuje celkový přístup daňových poplatníků – fyzických osob k vlastnímu spoření v rámci finančních produktů penzijního a životního pojištění a to na základě uplatňování nezdanitelné části základu daně na příspěvky na životní a penzijní pojištění, vyplývající ze sekundárních statistických dat Finanční správy ČR, která vycházejí z agregovaných údajů podaných daňových přiznání (dále jen DAP) za období let 2005 – 2015. Tato data mají ale pouze 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, popř. může být daňový subjekt ve ztrátě, či hodnota příspěvků na penzijní a životní pojištění nevyhovuje zákonným limitům, a tudíž ji nelze uplatnit jako daňově odečitatelnou položku. Podnikatelů, podnikajících na základě živnostenského oprávnění s povinností podat daňové přiznání je průměrně 1,28 tis. a tvoří 66,1 % celkového souboru. Nepodnikatelé, kteří taktéž podávali daňové přiznání, zastupují zbylých 33,9 % (FSČR, 2017). Skladba zkoumaného souboru je v tomto případě odlišná, oproti souboru respondentů dotazníkového šetření, neboť základní jednotkou je zde především podnikatel.

Pro prokázání vztahu mezi poskytováním příspěvků na penzijní a životní pojištění zaměstnancům a velikostí firmy zaměstnavatele ze získaných kvalitativních znaků z dotazníkového šetření je využit Chí-kvadrát test. Na základě kontingenčních tabulek absolutních a hypotetických četností, je propočtena testovací statistika pro Chí-kvadrát test podle vztahu:

$$G = \sum_{i=1}^{r} \sum_{j=1}^{s} \frac{(n_{ij} - \varphi_{ij})^2}{\varphi_{ij}} \tag{1}$$

kde n_{ij} jsou absolutní četnosti a φ_{ij} hypotetické četnosti.

Kritický obor je dán vztahem:

$$G > \chi^2_{1-\alpha}(df) \tag{2}$$

přičemž kritická hodnota rozdělení $\chi^2_{1-\alpha}$ o stupních volnosti *df* =(*s*-1).(*r*-1) a hladině významnosti α = 0,05 je vypočtena pomocí MS Excel s použitím funkce CHIINV(α;*df*). Pro ověření správnosti je pomocí funkce CHITEST provedena signifikace Chí-kvadrát testu výpočtem *p-value*, která je porovnána se zvolenou hladinou významnosti α = 0,05. V případě *p-value* < 0,05 je zamítnuta nulová hypotéza.

Síla vztahu je ověřena pomocí Cramérova kontingenčního koeficientu, který je dán vztahem:

$$C_{CR} = \sqrt{\frac{G}{n.h}} \tag{3}$$

kde *n* je počet pozorování a *h* je menší z dvojice čísel *r*-1, *s*-1, kde *r* je počet řádků kontingenční tabulky a *s* je počet sloupců kontingenční tabulky. Cramérův koeficient nabývá hodnoty <0;1> Čím blíže je jedné, tím je závislost silnější. (Řezanková, 2011)

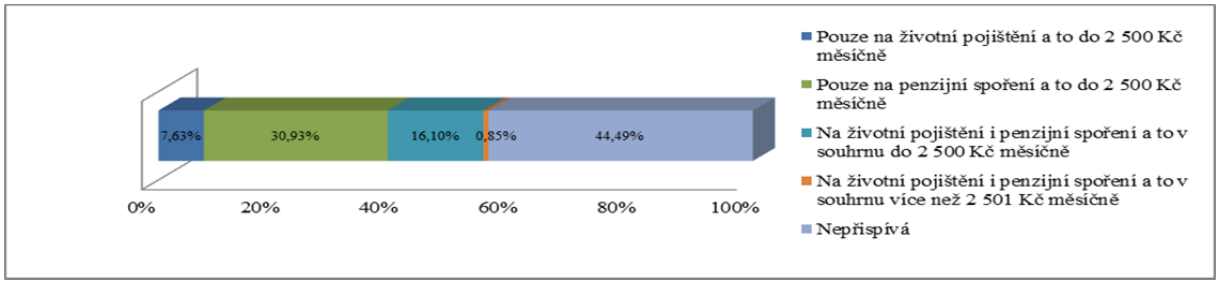
4 Výsledky a diskuze

Dle dotazníkového šetření příspěvky na životní a penzijní pojištění v MSK poskytuje 55,51 % zaměstnavatelů (Obr. 2). Nejvíce zaměstnavatelů v MSK přispívá pouze na penzijní pojištění (30,93 %) a to s využitím maximálních daňových výhod, tj. do 2 500 Kč měsíčně. Pouze na životní pojištění přispívá 7,63 % zaměstnavatelů a 16,1 % zaměstnavatelů pak přispívá jak na životní pojištění, tak i na penzijní pojištění, a to v souhrnu do 2 500 Kč měsíčně.

Příspěvky nad částku v souhrnu na penzijní pojištění a životní pojištění vyšší než 2 500 Kč měsíčně, tj. více než stanovený daňově zvýhodněný limit 30 000 Kč ročně, poskytuje 0,85 % zaměstnavatelů. Od roku 2017 dochází k navýšení limitu částek pro příspěvky

zaměstnavatelů na 50 000 Kč, což představuje částku 4 166 Kč měsíčních příspěvků a je otázkou, do jaké míry bude nová vyšší hranice pro zaměstnavatelské příspěvky využita.

Obrázek 2: Příspěvky zaměstnavatelů na penzijní a životní pojištění v MSK



Zdroj: vlastní zpracování

Chí-kvadrát testem byla testována závislost mezi poskytováním příspěvků na penzijní pojištění a životní pojištění zaměstnancům a velikostí firmy zaměstnavatele, dané počtem zaměstnanců. Byla stanovena nulová hypotéza $H1_0$: poskytování příspěvků na penzijní pojištění a životní pojištění zaměstnancům nezávisí na velikosti firmy a alternativní hypotéza H1A: poskytování příspěvků na penzijní pojištění a životní pojištění zaměstnancům je na velikosti firmy závislé. Na základě výsledků uvedených v Tab. 1 je zamítnuta nulová hypotéza o nezávislosti a přijata alternativní hypotéza. Poskytování firemních benefitů ve formě příspěvků na penzijní pojištění a životní pojištění zaměstnancům je závislé na velikosti firmy zaměstnavatele. Podle Cramérova koeficientu se jedná o středně silnou závislost, přičemž z odpovědí respondentů vyplynulo nejčastější poskytování příspěvků na penzijní či životní pojištění u firem s více než 250 zaměstnanci.

Tabulka 1: Chí-kvadrát test pro $H1_0$

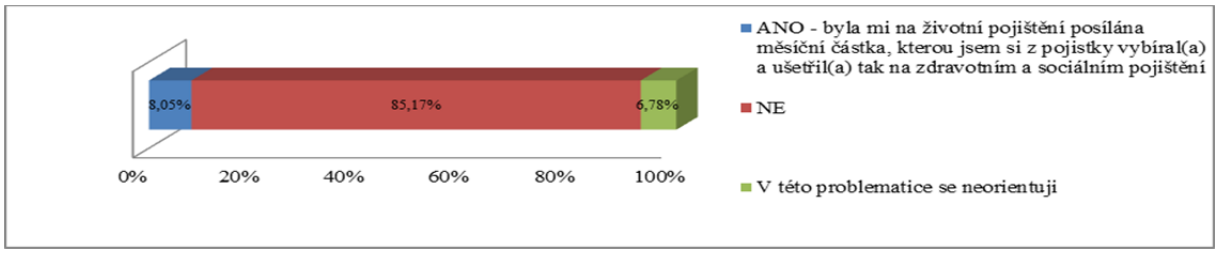
Chi-Square	37,568	α	0,05	df	5
CHIINV(α;df)	11,0705	p-value	4,6E-07	C_{CR}	0,3989

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2015 dochází k precizaci daňové legislativy jako reakce na účelové chování daňových poplatníků. Ministerstvo financí uvedlo: „…*Životní pojištění se stalo nástrojem pro výplaty části odměn zaměstnanců mimo standardní zdanění a zejména mimo systém sociálního a zdravotního pojištění. Namísto spoření na stáří je tak daňová úleva poskytována v situaci, kdy jsou příspěvky od zaměstnavatele zaměstnanci pravidelně bezprostředně vybírány… Změna v oblasti podpory soukromého životního pojištění je činěna v kontextu snahy navrátit tomuto daňovému benefitu původní charakter, tedy podporovat spoření na stáří*...“ (MFČR, 2015). Pro stát to znamenalo vysoké krácení odvodů z daní a pojištění a dále se míjely důvody, pro které byly daňové úlevy do zákona vpraveny, tedy podpora spoření na období, kdy již poplatníci nejsou výdělečně činní.

Dotazníkovým šetřením bylo zjištěno, že v MSK byla vyplácena část mzdy jako příspěvek zaměstnavatele na životní pojištění s možností pravidelného výběru této částky zaměstnancem u 8 % respondentů (Obr. 3). U těchto respondentů zaměstnavatelé využívali benefit ve formě finančního příspěvku na životní pojištění s cílem ušetřit na odvodech zdravotního a sociálního pojištění. Pro firmy s větším počtem zaměstnanců se tak mohlo jednat o značné úspory. Při měsíčním příspěvku 2 500 Kč se v případě 100 zaměstnanců jednalo o 1,02 mil. Kč za rok. Zaměstnanci naopak mohli využívat příspěvek v plné výši, neboť jej neměli zatížený daňovými odvody.

Obrázek 3: Příspěvky zaměstnavatelů na životní pojištění v MSK vyplácené jako část mzdy



Zdroj: vlastní zpracování

Závislost poskytování příspěvků na životní pojištění jako část mzdy na velikosti firmy nebyla prokázána. Na základě výsledků uvedených v Tab. 2 nelze zamítnout nulovou hypotézu H20: poskytování příspěvků na životní pojištění jako část mzdy je nezávislé na velikosti firmy.

Tabulka 2: Chí-kvadrát test pro $H2_0$

Chi-Square	2,663	α	0,05	df	2
CHIINV(α;df)	5,991	p-value	2,6E-01	C_{CR}	-

Zdroj: vlastní zpracování

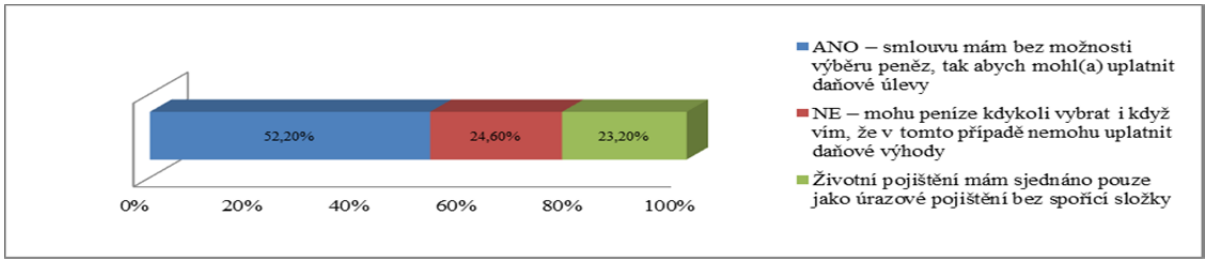
Z důvodů zneužívání příspěvků na životní pojištění byly s platností od roku 2015 novelou daňového zákona zpřísněny podmínky pro daňové zvýhodnění soukromého životního pojištění, které musí kromě původních podmínek (tj. splnění doby trvání pojistné smlouvy minimálně 5 let s koncem minimálně v 60. letech) splňovat i podmínku znemožnění výplaty jiného příjmu, než je pojistné plnění. Již není dále možné využívat daňových zvýhodnění soukromého životního pojištění a současně mít možnost uskutečnit částečný odkup finančních prostředků.

Na základě těchto legislativních změn se museli daňoví poplatníci do konce roku 2014 rozhodnout, zda u svých pojistných životních smluv chtějí zachovat podmínky částečného odkupu finančních prostředků, nebo zachovat možnost i nadále uplatňovat daňové výhody s tím, že se vzdávají možnosti částečně odkupovat své naspořené finance, či smlouvu zrušit dříve než ve svých 60. letech. Na základě jejich rozhodnutí pak pojišťovna vystavila dodatky smluv, které potvrzují jejich daňovou uznatelnost.

Bylo tedy pouze na zaměstnanci, jak k zaměstnaneckému benefitu přistoupí. Zda je ochoten zaměstnavatelovy příspěvky danit a mít možnost přístupu k těmto svým finančním prostředkům navíc, nebo zda se rozhodl pro dlouhodobější efekt, tedy výběr naspořené částky až ve svém důchodovém věku a využívat daňové výhody. Přispívá-li nadále zaměstnavatel na smlouvy umožňující částečný odkup financí, příspěvek se daní stejně jako mzda.

V MSK má dle dotazníkového šetření smlouvu životního pojištění sjednáno 58,48 % respondentů. Z nich se pro smlouvy umožňující daňové úlevy a zamezující tak průběžný odkup naspořených částek rozhodlo 52,2 % respondentů (Obr. 4). Ostatní respondenti (47,8 %) volili variantu bez daňových výhod, která jim i nadále umožňuje částečné výběry naspořených peněz, popřípadě rušit předčasně smlouvy bez daňových sankcí. Poskytování benefitu v podobě příspěvku na životní pojištění na takovéto smlouvy je pak ale nevýhodné jak na straně zaměstnance, tak na straně zaměstnavatele.

Obrázek 4: Členění smluv životního pojištění dle možnosti uplatnění daňových úlev



Zdroj: vlastní zpracování

Stejné legislativní změny měly také dopad na daňové zvýhodnění v rámci odpočtů nezdanitelných částí základu daně na životní pojištění, které zvýhodňuje vlastní vklady daňových poplatníků. Dle údajů Finanční správy ČR (Tab. 3) lze u životního pojištění mezi lety 2014 a 2015 zaznamenat pokles využití odpočtu nezdanitelné části daně daňovými poplatníky o 5,2 procentních bodů. V roce 2007 tento odpočet využilo téměř 40 % daňových poplatníků ze všech podaných daňových přiznání, v roce 2015 bylo zaznamenáno využití nezdanitelné části daně na životní pojištění u 23 % poplatníků. Od roku 2010 také klesala průměrná výše těchto odpočtů na jednoho daňového poplatníka. O životní pojištění jako jedné z možností vytváření úspor na stáří, podporované státem daňovým zvýhodněním, daňoví poplatníci podle vývoje uplatňování odpočtu nezdanitelné části daně ve sledovaných letech ztrácí zájem.

Tabulka 3: Životní a penzijní pojištění dle daňových přiznání

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Životní pojištění	průměrný odpočet na poplatníka (Kč)										
	7 042	7 017	7 187	7 894	7 939	7 954	7 906	7 770	7 710	7594	7326
	využití možnosti odpočtu na životní pojištění (%)										
	36,3	38,2	39,7	36,4	35,0	33,7	32,8	32,3	31,4	28,2	23,0
Penzijní pojištění	průměrný odpočet na poplatníka (Kč)										
	9 057	9 032	9 109	9 302	9 171	9 162	9 128	8 464	8 783	9182	8482
	využití možnosti odpočtu na penzijní pojištění (%)										
	10,5	11,5	12,6	13,9	13,5	13,1	12,6	14,2	10,3	9,4	9,6

Zdroj: FSČR, 2017. Vlastní výpočty.

U penzijního pojištění, přestože je finančním produktem, jehož úlohou je prioritně vytváření úspor pro důchodový věk, lze z dat Finanční správy ČR vysledovat podstatně nižší míru využívání možnosti odpočtu nezdanitelných částí daně než u životního pojištění. Přitom stát penzijní pojištění podporuje jednak daňovými úlevami v případě vlastních vkladů i vkladů zaměstnavatelů a jednak státními příspěvky.

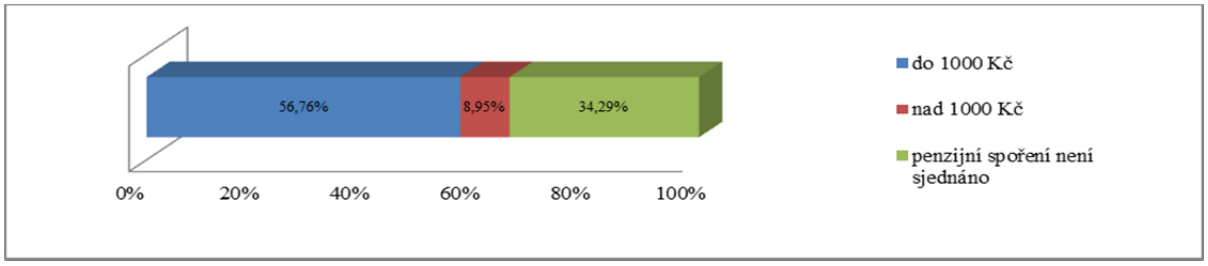
Od roku 2005 až do roku 2008 je procentuální využití nezdanitelné části daně na penzijní pojištění každoročně narůstající. Také průměrná výše odpočtu na jedno daňové přiznání narůstá. Po roce 2008 ale dochází k poklesům, které mohly být zapříčiněny daňovou reformou, kdy mimo jiné byla zrušena progresivní sazba daně zavedením jednotné sazby daně ve výši 15 % a souběžně dochází k radikálnímu navýšeni slev na dani, které se týkají zejména osoby poplatníka a vyživovaných osob. Snížil se tak účinek odečtu nezdanitelných částí ze základu daně a až do roku 2011 jejich procentuální využití klesá.

V roce 2012 byla v ČR započata první fáze důchodové reformy (tzv. malá důchodová reforma). Především pro mladší populaci přinesla navyšování věku potřebného k odchodu do starobního důchodu a zároveň budoucí snížení vyplácených částek starobních důchodů u osob s průměrnými příjmy (ČSSZ, 2017), což mohlo v tomto roce zapříčinit nárůst nově

uzavřených smluv na penzijní pojištění, které se odrazilo na využití daňových odpočtů u většího procenta poplatníků. Následně ale zájem o spoření upadá, ačkoli průměrný odpočet je navýšen. Přestože cílem daňových odpočtů je nasměrovat daňové poplatníky k vytváření vlastních finančních úspor na stáří, k čemuž má penzijní pojištění prioritně sloužit, pravděpodobně následné kroky vládní politiky v podobě neúspěchu II. pilíře a jeho ukončení rokem 2015 vyvolaly spíše nedůvěru a nízký zájem o tuto formu spoření.

Vyhodnocování dat Finanční správy vychází z předpokladu, že chování poplatníků podávajících daňové přiznání a poplatníků daňové přiznání nepodávajících je stejné. Tento předpoklad byl potvrzen i dotazníkovým šetřením, uskutečněným v rámci celé České republiky (Obr. 5), z kterého vyplynulo, že penzijní pojištění nemá vůbec založeno 34,29 % respondentů a 56,76 % respondentů si na penzijní pojištění spoří částkou do 1 000 Kč. Nad částku 1 000 Kč, která je i hranicí pro možné daňové odpočty, spoří 8,95 % respondentů, což odpovídá zjištěnému procentu z daňových přiznání.

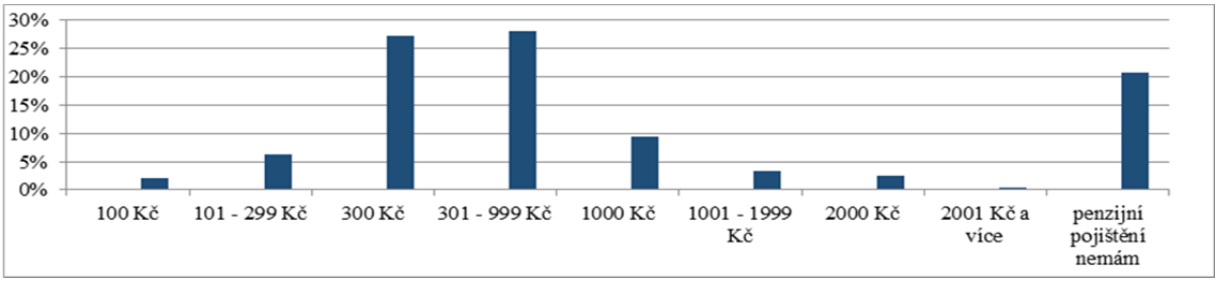
Obrázek 5: Penzijní pojištění a výše vkladů respondentů v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

Rozložení vlastních příspěvků respondentů na penzijní pojištění v MSK uvádí Obr. 6. Respondenti spoří především částkami umožňujícími získání státního příspěvku (64,4 %), kdy minimální státní příspěvek ve výši 90 Kč měsíčně lze získat při vlastním vkladu 300 Kč, maximální státní příspěvek ve výši 230 Kč je poskytován při měsíčním vkladu 1 000 Kč a výše.

Obrázek 6: Penzijní pojištění a výše vkladů v Moravskoslezském kraji



Zdroj: vlastní zpracování

K získání možnosti využití daňových úlev jsou potřebné měsíční vklady vyšší než 1 000 Kč. V MSK nad tuto částku spoří pouze 6,3 % respondentů. Pro podporu spoření je od roku 2017 navýšena maximální hranice pro daňový odpočet, a to z 12 000 Kč na 24 000 Kč jak u penzijního, tak u životního pojištění. Dle dotazníkových šetření dosáhne na vyšší nezdanitelnou část základu daně na penzijní pojištění v ČR pouze 0,76 % respondentů, spořících výše než 2 000 Kč měsíčně, v MSK se pak navýšení týká pouze 0,42 % respondentů. Legislativní úprava tak zasáhne velmi malé procento daňových poplatníků, především s vyššími příjmy, umožňujícími navýšení měsíčních vkladů na penzijní pojištění.

5 Závěr

Řada zemí využívá daňových stimulů k podpoře dobrovolného a individuálního spoření na důchod. Z popisovaného úhlu pohledu lze považovat chování fyzických a právnických osob za nástroj, který může společnost využít ve prospěch širší vládní strategie podpory úspor na stáří. Avšak je třeba zdůraznit, že ze strany zaměstnavatele se jedná o výhodný benefit, ale ze strany poplatníka není daňová účinnost tak motivující. Upustilo se od klouzavě progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob a byla zavedena jednotná sazba daně ve výši 15 %. Snížil se tak účinek odčitatelných položek, používaných převážně střední třídou. Daňová úleva v kontextu úspor na stáří v současné podobě není zajímavá zejména pro mladou generaci a obyvatelstvo s nízkým či středním příjmem. Hlavním smyslem penzijního pojištění má být dlouhodobé spoření na období, kdy už občané nebudou aktivně činní, čímž poklesne jejich životní úroveň. Pro mladou generaci se snižuje atraktivita pro svou nízkou likviditu a k nízkému zhodnocení dlouhodobě spořených finančních prostředků v daných penzijních fondech. Rovněž pro občany s nižšími příjmy nemá daňová úleva v podobě odečtu ze základu daně žádný význam, protože tato skupina obyvatelstva platí nízkou či žádnou daň vzhledem k vysokým slevám na dani. Nicméně příspěvky zaměstnavatelů ale patří mezi atraktivní zaměstnanecké benefity, kdy daňová optimalizace je jedním z hlavních měřítek. Řadí se mezi optimální, protože na straně zaměstnance jsou osvobozeny od daně z příjmů ze závislé činnosti a nezahrnují se do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění a současně jsou na straně zaměstnavatele výdajem, který snižuje základ daně z příjmů. V MSK je tato forma benefitů poskytována více než polovinou zaměstnavatelů, kteří upřednostňují příspěvky na penzijní pojištění před pojištěním životním.

Daňové úlevy ve formě nezdanitelné části daně na penzijní pojištění byly v MSK využity pouze u 6,3 % respondentů. Jako účinnější podpora se více jeví státní příspěvky, pro jejichž získání uzpůsobuje výši svých vlastních vkladů 64 % poplatníků. U respondentů, vlastnících životní pojištění se jich pro daňově zvýhodněné smlouvy v MSK rozhodlo 52 %, přestože životní pojištění není prioritně sjednáváno pro vytváření finančních úspor na stáří. Snaha státu o zatraktivnění těchto forem spoření formou navýšení limitu daňového odpočtu bude mít pravděpodobně malou účinnost. V současné době v ČR může navýšený limit využít pouze 0,76 % poplatníků. V MSK se pak jedná jen o 0,42 % poplatníků.

V České republice schází dlouhodobá strategie řešení důchodového systému, který by byl dlouhodobě udržitelný a schopen reagovat na měnící se demografickou strukturu české společnosti. Nekoncepční přístupy (např. zavedení II. pilíře a následně jeho zrušení) pouze přinášení další nemalé a zbytečné administrativní náklady na straně státu (Parlament ČR, 2015). Cílem reformy mělo být zajištění přiměřených příjmů ve stáří, při invaliditě a při ztrátě živitele.

Je v zájmu státu vytvářet příznivé podmínky pro tvorbu dlouhodobě finančně udržitelných a sociálně přiměřených důchodů a motivovat účastníky, kteří do systému vstupují, a který poskytuje předpoklady pro zhodnocení jejich úspor.

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] ARMSTRONG, M., (2007). *Řízení lidských zdrojů.* Praha: Grada Publishing a.s. ISBN 978-80-247-1407-3.

[2] BERBER, N., (2012). Internal audit of compensations and benefits: Tasks and risks in production systems. *Engineering Economics,* vol. 23, no. 4, pp. 414-424. ISSN 1392-2785.

[3] BRANHAM, L., (2009). *7 skrytých důvodů, proč zaměstnanci odcházejí z firem.* Praha: Grada Publishing a.s. ISBN 978-80-2472-903-9.

[4] BRENNER, B., (2010). Using employee benefits can help recruit, attract, and retain the workforce of the future: the mature employee. *Journal of financial service Professional,* vol. 64, no. 3, pp. 24-28. ISSN 1537-1816.

[5] BRINKER, J., (2010). Planning to sell your personal residence? Reviewing the basics and some recent changes. *Journal of financial service professionals.* vol. 64, no. 1, pp. 7-10. ISSN 15371816

[6] ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ, (2017). Důchodová reforma. [Online]. Dostupné z: http://www.e-podani.eu/cz/duchodove-pojisteni/duchodova-reforma/M%C3%A1la+d%C5%AFchodov%C3%A1+reforma+v+ot%C3%A1zk%C3%A1ch+a+odpov%C4%9Bd%C3%ADch.htm. [přístup: 14. ledna 2017]

[7] FINANČNÍ SPRÁVA ČR, (2017). *Analýzy a statistiky*. [Online]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani. [přístup: 14. ledna 2017]

[8] HOWE, N., (2014). How the millennial generation is transforming employee benefits. *Benefits Quarterly,* vol. 30, no. 2, pp. 8-14. ISSN 8756-1263.

[9] KIMANZI, A. N., GACHUNGA H., (2013). Factors that influence the implementation of employee benefits programs in the savings and credit cooperative society industry in Kenya: a case study of a savings and credit cooperative society in Kenya. *International journal of business and commerce.* ISSN 2225-2436.

[10] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, (2015). *Aktuálně v médiích. Daňová podpora životního pojištění.* [Online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/danova-podpora-zivotniho-pojisteni-19074. [přístup: 4. dubna 2015]

[11] MULVANEY, M., (2011). A study of the role of family-friendly employee benefits programs, job attitudes, and self-efficacy among public park and recreation employees. *Journal of park & recreation administratio,* vol. 29, no. 1, pp. 58-79. ISSN 0735-1968.

[12] PARLAMENT ČR, (2015). *Vládní návrh o ukončení důchodového spoření.* [Online]. Dostupné z: http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=493&ct1=0. [přístup: 15. ledna 2017].

[13] ŘEZANKOVÁ, H., (2011). *Analýza dat z dotazníkových šetření*. Příbram: PB tisk. ISBN 978-80-7431-062-1.

[14] SEROTA, S. P., (2014). The employee benefits committee: an increasing focus of the tax section. *The Tax Lawyer,* vol. 68, no. 1, pp. 75-78. ISSN 0040-005X.

[15] VALES, V. J., (2014). Hawaii government employee unions: how do salary, benefits, and environment affect job satisfaction? *Organization Development Journal,* vol. 32, no. 3, pp. 41-56. ISSN 0889-6402.

[16] ZHOU, J., QIAN X., HENAN Q., LEI X., (2009). Total Reward Strategy: A Human Resources Management Strategy Going with the Trend of the Times. *International Journal of Business and Management,* vol. 4, no. 11, pp. 177-183. ISSN 1833-8119. DOI dx.doi.org/10.5539/ijbm.v4n11p177.

Autorky

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Katedra Financí a účetnictví, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Slezská Univerzita v Opavě, Univerzitní nám. 1934, 733 40 Karviná, e-mail: janouskova@opf.slu.cz

Ing. Pavlína Kirschnerová, Katedra Financí a účetnictví, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Slezská Univerzita v Opavě, Univerzitní nám. 1934, 733 40 Karviná, e-mail: kirschnerova@opf.slu.cz

Authors

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Department of Finance and Accounting Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karvina, Univerzitni namesti 1934/3, 733 40 Karvina, janouskova@opf.slu.cz

Ing. Pavlína Kirschnerová, Department of Finance and Accounting Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karvina, Univerzitni namesti 1934/3, 733 40 Karvina, kirschnerova@opf.slu.cz.

Rodinné podnikání: východiska, realita, výzvy

Family business: starting points, reality, challenges

Renáta Ježková

Abstrakt

Příspěvek se zabývá stěžejně problémem vymezení rodinného závodu v české právní úpravě a příjmu člena rodiny z pohledu daně a pojistného, a komparuje tyto poznatky se situací ve Slovenské republice při zohlednění východisek současné situace v oblasti rodinného podnikání v rámci Evropské unie. Navzdory doporučením Evropské unie z roku 2015 k zavádění speciálních režimů a podmínek pro rodinné podnikání, doposud takový krok na Slovensku učiněn nebyl, a tak slovenské rodinné podniky spadají do kategorie malých a středních podniků. V České republice je rodinný závod vymezen Novým občanským zákoníkem, ale už teď se v odborných kruzích diskutuje jeho nedostatečné legislativní vymezení pro potřeby těchto typů podniků. Problémy, které absence nedostatečné legislativy vzhledem na specifika rodinných podniků přináší, jsou v obou zemích jednak přístup ke kapitálu, problémy personálního managementu a na Slovensku i daň z dědictví.

Klíčová slova: rodinné podnikání, Česká republika, Slovenská republika, definice rodinného podnikání, malé a střední podniky, příjem člena rodiny, daň z příjmu fyzických osob, pojistné

Abstract

The paper mainly deals with the problem of defining the family business in the Czech legislation and the income of a family member from a tax and insurance point of view, and compares this with the situation in the Slovak Republic taking into account the basics of the current family business situation within the European Union. In spite of the recommendation of the European Union from 2015 calling on individual member states to introduce special regimes and conditions for family business, so far Slovakia has not done so, so Slovak family businesses fall into the category of small and medium-sized enterprises. In the Czech Republic, the family business is defined by the New Civil Code, but its inadequate legislative definition for the needs of these types of businesses has been debated in the professional circles. Problems caused by insufficient legislative definition due to the specifics of family businesses in both countries are: access to capital, personnel management problems, and in Slovakia also inheritance tax.

Keywords: family business, Czech Republic, Slovak Republic, family business definition, small and medium-sized enterprises, income of a family member, income tax on natural persons, insurance charges.

JEL klasifikace: D1, J4, K2, K3, K11, K15, L26, M1

1 Úvod

Rodinné podnikání je ve světě po staletí ověřený způsob podnikání, který přináší rodině a společnosti mnoho sociálně-ekonomických benefitů, což vedlo mnohé vyspělé ekonomiky k tomu, že dnes disponují propracovanými podpůrnými programy, které komplexně pomáhají jejich rozvoji.

O rostoucí popularitě rodinných podniků i v odborné veřejnosti svědčí rostoucí počet publikací, a to jak domácích autorů (Koráb, Hanzelková, Mihalisko, 2008; Odehnalová, 2011; Rydvalová et al., 2015; Machek, 2017), tak monografických prací z oblasti managementu rodinných podniků z anglicky mluvících zemí (Gimeno, Baulenas, Cros, 2010; Carsrud, Brännbach, 2012; Taylor, 2015) včetně cizojazyčných překladů (Rouvinezová, Ward, 2016; Martelová, 2017). Obecně můžeme konstatovat, že literatura zaměřena na rodinné podnikání je značně fragmentovaná (Machek, 2017). Bezpochyby zajímavé výsledky srovnání aktuální situace rodinných podniků přináší i Barometr rodinných podniků v Evropě, aktuálně jeho 5. ročník z r. 2016 (www.kpmg.com/familybusiness; www.europeanfamilybusiness.eu).

Podle schválené správy Evropského parlamentu „rodinné podniky mají mimořádný vliv na ekonomiku, zodpovídají za významný podíl na zaměstnanosti v soukromém sektoru a zaslouží si proto na míru šitou legislativní úpravu“ (eur-lex.europa.eu). Dosud ale neexistuje jejich jednotná evropská definice, a členské země se proto vyzývají k rychlému vymezení pojmu „rodinná firma“. „Rodinné podniky mají specifické potřeby ve vztahu k daňovým zákonům, kapitálové vybavenosti, ale také k personálnímu managementu. Obzvlášť naléhavé jsou dva problémy, a to kapitálová vybavenost a daň z dědictví“ (EurActiv.sk).

Pokud chceme rodinné firmy či rodinné podnikání cíleně podporovat a sledovat jejich výkonnost a přínos pro českou ekonomiku, musíme je v českém právním řádu rovněž jasně zakotvit, podobně jako se tak stalo v celé řadě zemí Evropské unie. České právo doposud zná pouze právní institut rodinného závodu zakotvený v Novém občanském zákoníku od roku 2014, který není pro tento účel dostatečný. Jeho založením umožňuje spolu s podnikatelem - fyzickou osobou podnikat i ostatním rodinným příslušníkům, aniž by uzavírali pracovní smlouvu, či byli držiteli živnostenského oprávnění.

Na Slovensku iniciativa za speciální usnesení začala ještě ve volebním období 2004-2009, kdy ji v Evropském parlamentu otevíral bývalý europoslanec a současný poslanec Národní rady SR a předseda hospodářského výboru za Křesťansko-demokratické hnutí Ján Hudacký. Nakonec ale v této oblasti Evropská unie předběhla Slovensko. Zákon o rodinných podnicích, který Hudacký předložil do Národní rady, podporu vlády tehdy nezískal, a situace se doteď v této oblasti nezměnila.

2 Význam rodinných firem – ekonomický a společenský přínos

Rodinné firmy *pohánějí světovou ekonomiku.* Podle zprávy o rodinném podnikání vypracované Evropským parlamentem, je v Evropské unii 85 % všech podniků rodinných a nabízejí až 60 % pracovních míst.

Největší zastoupení rodinných podniků, až 95 % veškerých podniků, se eviduje v Itálii, kde tvoří rodinné závody až 75 % HDP a zaměstnávají 82 % zaměstnanců (Odehnalová, 2011). V Německu vytvářejí polovinu pracovních míst. Devět z deseti společností je tam rodinnou

firmou. Ve Francouzsku méně než jedna z pěti MSP s obratem mezi 7,5 a 100 milionů eur je rodinným podnikem.

V České republice je podíl rodinných firem nižší, tvoří zhruba čtvrtinu HDP. Jelikož na Slovensku neexistuje právní definice rodinného podnikání, není počet rodinných podniků oficiálně statisticky sledován a vykazován.

Vícegenerační rodinné podnikání posiluje stabilitu ekonomiky. Zároveň zavádí vyšší standard společenské odpovědnosti firem k zaměstnancům i životnímu prostředí. Rodinné podniky jsou výrazným příspěvkem – přidanou hodnotou rodinných podniků v boji proti nezaměstnanosti, hlavně mladých lidí, zároveň vykazují „největší sociální spravedlnost vůči svým zaměstnancům ze všech podniků a ve velké míře vznikají a setrvávají v regionech, které jsou celkově méně rozvinuté. Tento způsob podnikání je zároveň efektivnější jako podnikání vzájemně cizích osob. Každá rodina má totiž přirozenou snahu přežít, a pokud je existenčně závislá od výsledků své činnosti, tak vyvíjí zpravidla větší společné úsilí na dosažení úspěšného výsledku jako cizí zaměstnanci. Mezi rodinnými příslušníky je zároveň větší důvěra, a proto mají rodinné podniky dlouhodobější stabilitu, někdy přežijí i několik generací. Také poskytovatelé franšíz zpravidla preferují, aby franšízové provozovny vlastnili rodinné firmy“ (Šétaffy, 2017).

Rodinné firmy nepodporují jen ekonomiku, ale podílejí se i na společenském a kulturním rozvoji obcí, měst a regionů, a právě společenský přínos rodinného podnikání je také důvodem, proč si zaslouží speciální pozornost (www.euractiv.sk, Rydvalová a kol, 2015).

Kromě zabezpečení samotného živobytí rodin, společné podnikání členů rodin upevňuje rodinné vazby a soudržnost rodinných příslušníků. Dalším pozitivním aspektem je etika a morálka v podnikání. Rodinný podnik není anonymní podnikatelský subjekt; vztahy se zaměstnanci, dodavateli, zákazníky v případě rodinného podniku se odráží nejen na jeho kreditu, ale i na kreditu rodiny. Zkušenosti ze zahraničí jasně dokazují, že rodinný podnik se obecně těší daleko větší důvěře svého okolí jako klasický.

Za nejsilnější stránky rodinných firem se považují sdílené hodnoty a mravní zásady (70 %) a rychlé a flexibilní rozhodování (63 %). Budoucnost své rodinné firmy vidí optimisticky 73 % dotázaných dle průzkumu poradenské firmy KPMG.

3 Východiska – definice rodinných podniků

Definice rodinných podniků se taky v jednotlivých státech diametrálně liší. Některé země je zařaďují do skupiny mikropodniků, jiné je ohraničují na základě vlastnictví jedním rodinným „klanem“. Kromě toho se stále nepřekonali rozdíly mezi východními a západním krajinami, hlavně s přihlédnutím na to, jak dlouhá je tradice soukromého podnikání v jednotlivých částech Unie.

Definice rodinných firem, které je možné nalézt v akademické literatuře, nemají ve většině případů žádné empirické podložení, které by ospravedlňovalo jejich použití. Často je určitá definice zvolena z praktických důvodů (dostupnost dat), protože ve většině zemí světa neexistují žádní oficiální databáze rodinných firem, ze kterých by bylo možné data čerpat.

Z důvodů nepřeberného množství různých definic klasifikovali Chrisman et al. (2005) definiční kritéria do dvou skupin, a to na definice založené na zapojení rodiny do různých oblastí správy rodinných firem (tzv. *involvement criteria*) a definice založené na podstatě rodinného podnikání (*essence criteria*) (In: Machek, 2017).

První skupina definic zkoumá míru zastoupení rodiny v různých oblastech správy společností (vlastnictví, správní orgány a management). Sem můžeme zařadit i samotnou společnou evropskou definici rodinných firem, podle které je firma klasifikovaná jako rodinná, je-li:

- většina rozhodovacích práv ve vlastnictví zakladatele nebo nabyvatele nebo jejich manželů/manželek, dětí, rodičů nebo vnuků/vnuček,
- většina rozhodovacích práv přímá nebo nepřímá,
- alespoň jeden představitel rodiny nebo příbuzný formálně zapojen do správy firmy,
- v případě veřejně obchodovaných společností jejich zakladatel nebo nabyvatel, nebo jejich rodina či potomci, vlastníkem alespoň 25 % rozhodovacích práv.

Druhá skupina definic vychází z myšlenky, že propojení rodiny a podnikání povede k tomu, že firma bude vykazovat určité kvalitativní znaky (Habershon & Williams, 1999 In: Machek, 2017). Nejčastěji využívanými kritérii zde jsou nástupnické záměry (je-li daná firma rodinná, musí u ní existovat záměr předat firmu následující generaci) a sebeidentifikace (pokud je firma rodinná, musí i sama sebe považovat za rodinnou). Další možná skupina definic se zabývá jak firmou, tak samotnou rodinou a její rolí ve firmě.

Potřeba „Family Business Act“, jako výsledek společenské objednávky na tento druh legislativy v členských státech Evropské unie, vedla ke zveřejnění doporučení expertní skupiny Evropské unie pro rodinné podnikání, ze kterých vznikla Zpráva nelegislativní iniciativy. Ta prošla výborem Evropského parlamentu pro průmysl, výzkum a energetiku v červnu 2015 a 8. září ji na plenární schůzi podpořil a schválil celý Evropský parlament. Vyzývá členské státy k zavádění speciálních režimů a podmínek pro rodinné podnikání. Klíčem k tomu má být společná definice toho, co můžeme považovat za rodinný podnik.

Doposud se na ně vztahovaly režimy platné pro malé a střední podniky, přičemž na evropské úrovni bylo rodinné podnikání definováno jenom počtem zaměstnanců. Tato definice byla ale nepostačující a mnohé rodinné podniky ji svým počtem zaměstnanců přesahovali. Zpráva Evropského parlamentu žádala její předefinování, protože podniky jsou tímto brzděni v rozvoji a často nepřijímají víc zaměstnanců jako je maximální počet definovaný pro rodinný podnik. Na rodinné podniky se totiž v evropské legislativě vážou různé výhody a překročením limitu počtu pracovníků nechtějí podniky o této výhody přijít. V zájmu Evropské unie ale je, aby tyto podniky fungovali bez ohledu na počet pracovníků, co by mnělo být i v zájmu konkrétně Slovenska.

Nová evropská definice by se už neměla vymezovat jenom podle počtu zaměstnanců, ale měla by zohledňovat také typ vlastnictví, rozsah investování, strukturu řízení a organizace rodinného podniku a případně dalších parametrů, které objektivněji vyspecifikují rodinné podnikání. Definice by zároveň měla být všeobecná a neměla by zasahovat do kompetence národního státu. Detailní legislativu by si měl možnost udělat každý stát sám, podle svých regionálních zvyklostí.

4 Realita

4.1 Rodinné podnikání v ČR – právní úprava

V České republice je problematika rodinného podnikání ošetřena definováním pojmu „rodinný závod“ v novém občanském zákoníku.

Důvodem, proč se rodinný závod objevil v novém občanském zákoníku od roku 2014, byla ochrana rodinných financí vzniklých při podnikání a předcházení sporů o ně v určitých případech (včetně ustanovení zákona o bezdůvodném obohacení). Právní úprava usiluje vyplnit prostor, kdy členové rodiny pro rodinný závod fakticky pracují, aniž se jejich práva a povinnosti spravují zvláště uzavřenou smlouvou. Umožňuje to úprava NOZ v rámci rodinného závodu, aniž by se jednalo o nelegální práci, nehrozí tedy pokuta ze strany inspekce práce (SÚIP).

Inspirací pro Českou republiku byla Itálie, tedy konkrétně italský Codice civile (čl. 230 bis) – italský občanský zákoník, který byl v roce 1975 novelizován a doplněn o ustanovení, která byla použita v NOZ.

Rodinný závod je upraven v NOZ v části druhé, která se věnuje rodinnému právu, v rozsahu § 700 až § 707 (v dílu 4 upravujícím povinnosti a práva manželů, v oddílu 1).

Provozování rodinného závodu slouží k obživě rodiny a členové rodiny se fakticky podílejí na jeho provozu. Rodinný závod je tedy charakterizován osobami, které se trvale podílejí na jeho provozování. Rodinný závod může vzniknout tehdy, pokud jsou splněny podmínky pro vznik obchodního závodu, přičemž předmět podnikání není rozhodující. Nejde o právní subjekt, ale z hlediska právní teorie o věc hromadnou. Založením rodinného závodu nevzniká právnická osoba, nezapisuje se do obchodního ani jiného veřejného rejstříku. Obchodní závod je ve vlastnictví některé z definovaných osob. NOZ v § 502 definuje obchodní závod jako „organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který y jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.“ To znamená, že společně pracují manželé nebo alespoň s jedním z manželů i jejich příbuzní až do třetího stupně nebo osoby s manžely sešvagřené až do druhého stupně.

Osobní péče o rodinu a její členy má stejný význam jako poskytování majetkového plnění. O rodinný závod se ale nejedná v případě, že obchodní závod vlastní právnická osoba, jejímiž společníky jsou kromě členů rodiny též třetí osoby. Osobní povaha účasti člena rodiny na rodinném závodě je upravena v § 703 NOZ, kdy „účastenství na provozu rodinného závodu se váže na osobu člena rodiny a nelze je přenést na jiného, ledaže se jedná o některého z členů rodiny uvedených v § 700 odst. 1 a souhlasí s tím všichni členové rodiny, kteří již jsou na provozu rodinného závodu zúčastněni.“

Úprava manželského majetkového práva se použije přednostně před ustanoveními o rodinném závodu.

Ustanovení o rodinném závodu se nepoužije, pokud je rodinný závod provozován, resp. vztahy mezi členy rodiny jsou upraveny na základě:

- společenské smlouvy (např. při založení s.r.o., kdy je rozdělen smluvně podíl na zisku mezi společníky),
- smluv o tiché společnosti,
- smluv uzavřených podle zákoníku práce,
- dalších smluv majících obdobnou právní povahu - např. smlouva o obchodním zastoupení, zprostředkovatelská smlouva, smlouva příkazní, smlouva o dílo).

V takovém případě se budou práva a povinnosti každé ze zainteresovaných stran řídit příslušnou smlouvou.

Nárok na podíl na vytvořeném zisku

Členové rodiny, kteří se fakticky účastní na vlastním provozu rodinného závodu, mají nárok na „svůj díl“ vytvořeného zisku, i na věcech z tohoto zisku nabytých a též na přírůstcích závodu, a to v míře, která odpovídá množství a druhu jimi vykonané práce. Vzdát se „svého dílu“ či jeho části může je osoba plně svéprávná, a to výhradně osobním prohlášením formou veřejné listiny.

Jelikož rodinný závod slouží k obživě rodiny, mohou všichni jeho členové, kteří se podílejí na chodu závodu, bez zřetele na vlastnictví nebo spoluvlastnictví, **rozhodovat o**: použití zisku (včetně nakládání s jeho přírůstky), záležitosti mimo obvyklé hospodaření a změnách základních zásad závodního provozu nebo jeho zastavení. Rozhodnutí se přijímají většinou hlasů členů rodiny.

Aby se rodinný závod udržel v rukou členů rodiny, kteří se při podnikání aktivně angažovali, může člen rodiny, který byl zúčastněný na provozu rodinného závodu, využít:

- předkupního práva při zcizení rodinného závodu či spoluvlastnického podílu nebo věci, která má podle své povahy a dosavadního určení provozu rodinného závodu trvale sloužit,
- přednostního práva při dělení pozůstalosti soudem – jedná se především o případy, kdy má při dědění podle pořízení pro případ smrti dojít k rozdělení pozůstalosti z vůle zůstavitele rozhodnutím třetí osoby.

Zánik účastenství člena rodiny na provozu rodinného závodu zanikne v případě, že: (1) dojde ke zcizení závodu, nebo (2) přestane vykonávat práci pro rodinu, nebo (3) přestane vykonávat práci v rodinném závodě, nebo se změní právní důvod, ze kterého pokračuje ve výkonu práce v rodinném závodu. Odcházející člen má v takovém případě právo na vypořádání svého podílu na zisku.

4.1.1 Příjem člena rodiny z pohledu daní a pojistného

Příjem člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu řeší zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) v § 13. Tento člen rodiny je tedy „**spolupracující osobou**“. ZDP v uvedeném ustanovení striktně definuje podmínky, za jakých lze příjmy a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení při samostatné činnosti rozdělit mezi poplatníka a s ním spolupracující osoby. Příjem spolupracující osoby se uvede v dílčím daňovém základu podle § 7 ZDP.

U spolupracujících osob musí být výše podílu na příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje se rozdělují tak, aby: podíl příjmů a výdajů připadající na spolupracující osoby nečinil v úhrnu více než 30 % a částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, činila za zdaňovací období nejvýše 180 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 15 000 Kč.

Jestliže je spolupracující osobou pouze manžel, příjmy a výdaje se rozdělují tak, aby podíl příjmů a výdajů připadající na manžela nečinil více než 50 % a částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, činila za zdaňovací období nejvýše 540 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 45 000 Kč.

Zákon taxativně vymezuje, na koho není možné příjmy a výdaje rozdělovat.

Člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu, který je spolupracující osobou ve smyslu ZDP, se musí přihlásit k platbám na sociální zabezpečení u České správy sociálního zabezpečení a k platbám na zdravotní pojištění u své zdravotní pojišťovny. Úhrada minimálních záloh, jakož i doplatků a výše záloh na další období, je postupově stejná jako u OSVČ; vždy záleží na okolnosti, zda se jedná o spolupracující osobu na hlavní či vedlejší činnost (např. zaměstnanci, důchodci atd.).

Jelikož je spolupracující osoba – člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu, musí *podat přihlášku k registraci k dani z příjmů FO a oznámit zahájení spolupráce* na České správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, přičemž registrace a oznámení o spolupráci musí být učiněny v okamžiku jejího zahájení.

V případě, že rodinný závod je provozován *prostřednictvím právnické osoby*, zdanění zisku proběhne přes korporátní daň a následný podíl na zisku korporace bude zdaněn daní z příjmů fyzických osob, a to *srážkovou daní při výplatě zisku.*

V případě, že je rodinný závod provozován právnickou osobou, členům rodiny, kteří se zúčastňují na jeho provozu, nevzniká právní vztah, z jehož titulu by bylo přímo hrazeno sociální zabezpečení či zdravotní pojištění, což je rozdíl oproti spolupracující osobě – členu rodiny, která pomáhá podnikající FO. Co se týče osoby bez zdanitelných příjmů, ta má povinnost uhradit zdravotní pojištění v minimální výši, a to každý měsíc; na zvážení je případná účast na dobrovolném důchodovém pojištění.

4.2 Rodinné podnikání v SR

Na Slovensku pojem „rodinné podnikání“ v legislativě zakotven není. Na základě výsledků vícero průzkumů se odhaduje, že v SR existuje 80 % podniků s aktivním podnikáním vícero rodinných příslušníků, vytvářejících kolem 50 % pracovních míst. Většinou z těchto podniků, které vykazují znaky rodinného podnikání, představují mikropodniky s méně než 10 zaměstnanci.

V navrhovaném zákoně o rodinném podnikání bylo rodinné podnikání definováno jako „podnikatelská činnost, na které se přímo zúčastňuje více jako jeden člen rodiny, přičemž členové rodiny mají v podniku majoritní majetkový podíl a manažerskou kontrolu (EurActiv.sk)“

V návrhu zákona byly stanoveny tři právní formy, a to: rodinná živnost, rodinná farma a rodinná obchodní společnost. Mezi klíčová ustanovení návrhu zákona patřili: v jednom rodinném podniku můžou spolu podnikat nejméně dva členy rodiny v přímé radě, tedy manželé, rodiče s dětmi, anebo sourozenci. Člen rodiny se může stát členem jenom jednoho rodinného podniku, a také jenom v případě, že není registrován na úřadu práce jako nezaměstnaný. Významnou součástí návrhu zákona byly také podporné mechanizmy, které měli dostatečně stimulovat členy rodin, aby své ekonomické problémy v rodině, případně situaci, kdy jsou bez práce, řešili založením rodinného podniku.

Aktuálně je na Slovensku situace taková, že živnostníkovi a jiným osobám samostatně výdělečně činným může v jeho podnikání pomoci celý okruh rodinných příslušníků bez toho, aby je musel reálně zaměstnat, tj. bez pracovní smlouvy nebo dohody, aniž by přitom šlo nelegální práci, nebo by živnostníkovi hrozila pokuta. Jestli jde o výpomoc manželů, rodičů, prarodičů, potomků, vnoučat nebo sourozenců, není to „práce načerno“; jde však o práci bez nároku na odměnu. Podmínkou však je, aby takto pracující osoba byla v Sociální pojišťovně důchodově pojištěna (http://karierainfo.zoznam.sk). Tyto osoby bez smlouvy můžou pracovat pro živnostníka například, když jsou zaměstnané jinde, nebo mají vlastní živnost a z toho titulu jsou důchodově pojištěny nebo jestli jsou dobrovolně důchodově pojištěné.

5 Výzvy – návrhy a opatření

V podmínkách České republiky se žádá „doladění“ legislativní úpravy týkající se rodinného závodu (současná definice podle NOZ je nepostačující, postrádá klasifikaci a zohlednění

vícero typů rodinných závodů; připravovaný mechanismus by měl být výsledkem snahy Asociace malých a středních podniků v návaznosti na usnesení Evropského parlamentu o rodinných podnicích v Evropě.

Jak v České republice, tak i na Slovensku, rodinné podniky nemají velkou tradici, proto je otázka lepší informovanosti klíčová pro rozvoj tohoto typu podnikání. Možnost cílenějšího čerpání podpory pro rodinné firmy, lepší monitoring jejich situace jako i využití endogenního potenciálu (snížení nezaměstnanosti v nejméně rozvinutých regionech) si na Slovensku vyžaduje legislativní vymezení tohoto pojmu. Zároveň by byla potřeba, aby v Zákoníku práce byl ustanovený osobitý druh dohody určen pro rodinné příslušníky, který by zabezpečil, aby legislativní rámec rozšiřoval osobité postavení rodinných příslušníků v rámci podnikání.

V obou zemích by bylo prospěšné podpořit nástupce v rodinných firmách daňovými prázdninami. Mezi nástroje speciální podpory můžou patřit daňová opatření a také dostupnost finančních nástrojů na získání startovacího kapitálu.

6 Diskuse a závěry

Rodinný podnik je nejobvyklejší a nejrozšířenější formou podnikání v celé historii, přesto až donedávna si svět neuvědomoval důležitost firem, jež jsou ovládány rodinou, ani skutečnost, že se vyznačují určitými odlišnými charakteristikami. Rodinné podnikání, když je systémově podporováno, může přinést společnosti mnoho udržitelných výhod.

Je pozitivní, že *v České republice* nejen podnikání obecně, ale i podpora rodinných firem byla ústředním tématem voleb do Poslanecké sněmovny v roce 2017. Malé a střední firmy stát podporovat chce, o smyslu pobídek pro ty velké ale politici začínají pochybovat. Pobídky by se měli zaměřovat na kvalitu projektů, tedy na investice, kde bude vysoký plat, vysoká přidaná hodnota a pro oblasti s vysokou nezaměstnaností.

Rodinný závod vzniká automaticky po splnění podmínek uvedených v zákoně. Nakolik je rodinný závod výhodný či nevýhodný, záleží na různých úhlech pohledu. Už dneska se diskutuje, že až letitá praxe ukáže, co pozitivního či negativního na rodinném závodě, resp. jeho zakotvení v NOZ lze shledat a následně legislativně upravit.

Jelikož *na Slovensku* rodinné podnikání jako také není definováno, není k němu přijat žádný zákon a toto podnikání nemá žádné osobité výhody, které by byli odlišné od malých a středních podniků. Rodina na Slovensku tedy podniká za stejných podmínek jako malý a středný podnik.

Speciální definice by kromě na míru šité podpory umožňovala také monitorování, tak jak se to dělá pro celou skupinu malých a středních podniků považovaných za politickou prioritu pokud jde o rozvoj podnikání v EU. Na Slovensku by to pomohlo vyřešit dva klíčové problémy: jednak problém s kapitálovou vybaveností – rodinné podniky upřednostňují financování svého rozvoje z vlastních zdrojů, zatímco daňová legislativa ve většině členských států zvýhodňuje úvěrové financování, a také daň z dědictví – ta často brání přechodu vlastnictví rodinného podniku z jedné generace na další. Jde o kritický bod, který mnohé rodinné podniky nedokáží překonat.

Zákon o rodinném podnikání, který byl před časem navrhovaný na Slovensku, definoval rodinný podnik jako taký, který vznikl v rámci biologické rodiny, kterou tvoří rodina v přímém svazku, tedy manželka, rodiče a jejich děti nebo sourozenci. V některých jiných zemích jsou v rodinném podnikání zahrnuti také další příbuzní a za rodinné příslušníky se

považují také registrovaná partnerství. Možná právě to je jeden z důvodů, proč na Slovensku není v současnosti politická vůle tento problém řešit.

Na Slovensku by bylo především potřeba, aby v Zákoníku práce byl ustanovený osobitý druh dohody určen pro rodinné příslušníky, který by zabezpečil, aby legislativní rámec rozšiřoval osobité postavení rodinných příslušníků v rámci podnikání.

Na Slovensku je přidaná hodnota rodinných podniků ve výrazném příspěvku v boji proti nezaměstnanosti, hlavně nezaměstnanosti mladých lidí. V málo rozvinutých regionech (převážně východního) Slovenska by podpora rodinných podniků pomohla řešit otázku zaměstnanosti a popřetrhaných rodinných vztahů díky nucenému odloučení živitelů rodin, který na dlouhé týdny odcházejí za prací mimo region nebo do zahraničí, co má za následek narušení vztahů v rodinách, rozbitá manželství a pohnuté lidské osudy. Rodinné podniky mohou pomoci vytvářet dostatek pracovních příležitostí také pro nečleny rodin. Rodinné podnikání může výrazně pomoci zaostalým regionům a hlavně vylidněnému venkovu, kde tisíce hektarů půdy leží ladem a Slovensko je přitom potravinově nesoběstační zemí.

Afilace

Příspěvek vznikl v rámci IGA_AS_02 Management a marketing a jejího podporovaného projektového záměru Proces nástupnictví v rodinných malých a středních podnicích v ČR a SR.

Použité zdroje

[1] CARSRUD, A. L. a BRÄNNBACK, M. (ed.) *Understanding Family Businesses. Undiscovered Approaches, Unique Perspectives, and Neglected Topics*. New York: Springer, 2012. ISBN 978-1-4614-0910-6.

[2] EurActiv.sk. *Rodinné podniky majú špecifické potreby.* [Online]. Dostupné z: https://euractiv.sk/rozhovory/slovensko-v-ep/rodinne-podniky-maju-specificke-potreby... [cit. 29.8.2017].

[3] *Európske rodinné podniky to majú ťažké.* [Online]. Dostupné z: http://www.amrop.sk/sk/clanok/?clanok=1544. [cit. 29.8.2017].

[4] GIMENO, A., BAULENAS, G. A CROS, J. C. *Family business models. Practical solutions for the family business.* London: Palgrave & Macmillan, 2010. ISBN 978-0-230-24652-2.

[5] KORÁB, V., HANZELKOVÁ, A. a MIHALISKO, M. *Rodinné podnikání.* Brno: Computer Press, a.s., 2008. ISBN 978-80-251-1843-6.

[6] KOUDELKA, M. *Nový fenomén – rodinný závod.* [Online]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/novy-fenomen-%E2%80%93-rodinny-zavod/?css=print. [cit. 8.12.2016].

[7] MACHEK, O. *Rodinné firmy.* Praha: C. H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-638-8.

[8] MARTELOVÁ, J. *Rodinné firmy na rozcestí. Jak postupovat při nástupnictví, dědictví a udržení rodinné soudržnosti.* Praha: Grada Publishing, a.s., 2017. ISBN 978-80-271-0332-4.

[9] ODEHNALOVÁ, P. *Přednosti a meze rodinného podnikání.* Brno: Masarykova univerzita, 2011. ISBN 978-80-210-5603-9.

[10] PwC. *Rodinné podniky mají ambiciózní plány, jejich expanzi ale může zbrzdit podceňovaná překážka.* [Online]. Dostupné z: http://www.investicniweb.cz/news-2016-11-29-rodinne-podniky-maji-ambiciozni-plany-jejich-expanzi-ale-muze-zbrzdit-podcenovana-prekazka. [cit. 29.11.2016]

[11] ROUVINEZOVÁ, D. K. a WARD, J. L. *Rodinná firma. Jak vybudovat, úspěšně vést a předat rodinný podnik.* Brno: Barrister & Principal, 2016. ISBN 978-80-7485-095-0.

[12] RYDVALOVÁ, P., JÁČ, I., HORYNOVÁ - KARHANOVÁ, E., VALENTOVÁ, E. a ZBRÁNKOVÁ, M. *Rodinné podnikání – zdroj rozvoje obcí.* Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2015. ISBN 978-80-7494-245-7.

[13] STÁTNÍ ÚŘAD INSPEKCE PRÁCE. *Výpomoc rodinných příslušníků*. [Online]. Dostupné z: http://www.suip.cz/otazky-a-odpovedi/pracovnepravni-vztahy/nelegalni-zamestnavani/vypomoc-rodinnych-prislusniku-1/ [cit. 2.11.2015].

[14] SEVERA, K. *Některé aspekty rodinného závodu.* [Online]. Dostupné z: https://www.epravo.cz/top/clanky/nektere-aspekty-rodinneho-zavodu-101756.html [cit. 21.6.2016].

[15] *Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému „Rodinné podniky v Európe ako zdroj oživenia hospodárskeho rastu a lepších pracovných miest“.* [Online]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:52015IE0722 [cit. 29.8.2017].

[16] ŠÉTAFFY, J. *Rodinné podnikanie potrebuje aj na Slovensku novú modernú definíciu.* [Online]. Dostupné z: https://www.sfa.sk/sk/novinky/detail/rodinne-podnikanie-potrebuje-aj-na-slovensku-no... [cit. 29.8.2017].

[17] ŠTĚRBA, M. *Jejich význam roste, ale legislativa zatím s nimi nepočítá. Rodinné firmy chtějí pevná pravidla.* [Online]. Dostupné z: http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1980511-jejich-vyznam-roste-ale-legislativa-s-nimi-nepocita-rodinne-firmy-chteji-pevna-pravidla. [cit. 12.12.2016].

[18] TAYLOR, L. D. *The Business of Family. How to Stay Rich for Generations.* New York: Palgrave Macmillan, 2015. ISBN 978-1-137-48786-5.

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

[20] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů

[21] *Zamestnávate rodinného príslušníka? Dane platiť nemusíte*. [Online]. [cit. 1.9.2017]. Dostupné z: http://karierainfo.zoznam.sk/cl/1000161/1512435/Zamestnavate-rodinneho-prislusnika-Dane-platit-nemusite.

Autor

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

Author

doc. Mgr. Ing. Renáta Ježková, PhD., Department of Economics and Management, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: renata.jezkova@post.sting.cz.

Informační bezpečnost procesů a technologií v segmentu mikropodniků

Information security of processes and technologies in the segment of micro enterprises

David Král

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou bezpečnosti procesů a technologií v rámci systému managementu informační bezpečnosti, a to v segmentu mikropodniků. Popisuje bariéry implementace norem a standardů pro segment malých a středních podniků. V příspěvku je popsán a vyhodnocen průzkum mezi mikropodniky, který mapuje kritéria související s uvedenou oblastí managementu informační bezpečnosti. Cílem článku je prezentovat výsledky provedeného průzkumu a poukázat na důležitost této oblasti při tvorbě strategie managementu informační bezpečnosti.

Klíčová slova: management bezpečnosti informací, bezpečnost procesů a technologií, závislost na ICT, mikropodnik

Abstract

The paper discusses the issue of process and technology security in an information security management system, mainly in the segment of micro enterprises. It describes barriers for implementation of standards for the SMEs segment. The paper also describes and evaluates a survey among micro businesses, which maps the criteria related to the mentioned area of information security management. 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, process and technology security, ICT dependency, micro enterprise.

JEL klasifikace: M12, M15.

1 Úvod

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.

Oblast procesů a technologií, které v organizaci probíhají, resp. jsou používány, je jednou z nejdůležitějších součástí systému managementu informační bezpečnosti. V dalším textu je popsána problematika informační bezpečnosti v segmentu malých a středních podniků a jsou uvedeny bariéry, které brání těmto organizacím implementovat nejznámější normy a standardy. Dále jsou zde prezentovány výsledky kvantitativního výzkumu, který se zabýval zkoumanou oblastí, a to metodou dotazníkového šetření, které se zúčastnilo 82 mikropodniků.

2 Bariéry implementace standardů v segmentu MSP

Segment malých a středních podniků (dále jen „MSP“) má důležitý význam pro inovace, růst a rozvoj ekonomiky na národní i evropské úrovni a měl by být prioritní oblastí ekonomické politiky vlády. Aby mohly MSP poskytovat služby zákazníkům a plnit své obchodní cíle, jsou v současné době stále více závislé na svých informačních systémech a sítích. Drtivá většina MSP, se spoléhá na nějaký druh informačního systému a mnoho z nich již řadu procesů realizuje online. Elektronické komunikační sítě, propojené informační systémy a digitální služby se stávají klíčovými pro stále vyšší počet MSP.

Tabulka 2.1: Bariéry implementace standardů

Bariéra	Komentář
Povědomí o dostupných standardech	MSP jsou nedostatečně informovány o dostupných standardech, které jim mohou pomoci zmírnit bezpečnostní rizika. MSP čelí potížím s identifikací norem, které budou kompatibilní s jejich konkrétními podnikatelskými cíli.
Angažovanost managementu	Implementace standardů vyžaduje zdroje, které by jinak MSP alokovaly do podnikatelských aktivit s transparentnější návratností investic. Management často nevnímá jasně, jak implementace těchto standardů zvyšuje hodnotu jejich organizace.
Vnímání kybernetických hrozeb zaměřených na MSP	Stále převládá chybné vnímání, že kybernetické útoky hrozí hlavně velkým podnikům. Poslední výzkumy jasně ukazují, že každá forma podnikání, bez ohledu na jeho velikost, je potenciálním cílem kybernetického útoku.
Zapojení do procesu vývoje	Návrhy norem jsou určeny především pro větší organizace a jsou zaměřeny na pokrytí jejich složitějších procesů. Neexistuje mnoho standardů, které by byly snadno aplikovatelné v prostředí MSP. Netechnologicky zaměřené MSP se na procesech rozvoje a revize norem příliš neúčastní.
Kompetence k řízení kybernetické bezpečnosti	V MSP, které procesy týkající se informačních a komunikačních technologií realizují interně, často nedisponují zaměstnancem zodpovědným pouze za bezpečnost informací. V MSP, které procesy týkající se informačních a komunikačních technologií outsourcují, chybí interní lidské zdroje se znalostmi v oblasti bezpečnosti informací. Pro implementaci a správu bezpečnostních standardů jsou obvykle

	vyžadovány různé multidisciplinární bezpečnostní role, což přesahuje kapacitu a odbornost MSP.
Rozpočet a zdroje	Zavedení standardů bezpečnosti informací může být náročné z hlediska finančních zdrojů a schválení potřebného rozpočtu od managementu může být náročnou úlohou. V mnoha případech je třeba, aby MSP požádaly o pomoc zkušeného konzultanta, což zvyšuje finanční náklady implementace.
Management rizik	Mnoho MSP nemá funkční směrnice pro efektivní řízení rizik v oblasti informační bezpečnosti a existují omezené dostupné rámce pro řízení rizik, které jsou pro malé organizace aplikovatelné. Oblast rizik, které organizaci hrozí, musí být detailně zmapované, aby bylo možné identifikovat vhodné normy k implementaci.
Specifické standardy ochrany osobních údajů	V posledních letech došlo v organizacích k posunu vnímání významu ochrany osobních údajů, ale existuje omezené množství evropských nebo mezinárodních standardů určených k tomu, aby pomohly malým organizacím zajistit odpovídající ochranu osobních údajů

zdroj: vlastní zpracování s využitím[3]

3 Průzkum managementu bezpečnosti procesů a technologií

Průzkumu se zúčastnilo celkem 82 mikropodniků. Zapojené subjekty byly zařazeny do této kategorie dle evropské legislativy[4].

Tabulka 3.1: Definice malého a středního podnikatele

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Bilanční suma roční rozvahy
Mikropodnik	< 10	< 2 mil. EUR	< 2 mil. EUR
Malý podnik	< 50	< 10 mil. EUR	< 10 mil. EUR
Střední podnik	< 250	< 50 mil. EUR	< 43 mil. EUR

Zdroj: http://www.czechinvest.org/definice-msp

V šetření bylo zkoumáno, do jaké míry sledované mikropodniky zajišťují oblast bezpečnosti procesů a technologií. Pro získávání dat byla vybrána kritéria, které se vztahují ke zkoumané problematice ve standardu ISO/IEC 27002[5]:

- fyzické zabezpečení prostor,
- politika povolení vstupu do prostor,
- zajištění proti přírodním hrozbám,
- ochrana před selháním napájení,
- postup bezpečné likvidace,
- ochrana před škodlivým software,

[3] MANSO, C. G, REKLEITIS, E., PAPAZAFEIROPOULOS, F., and V. MARITSAS. Information security and privacy standards for SMEs

[4] http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf

[5] ISO/IEC 27002 - Information technology — Security techniques - Code of practice for information security controls. International Organization for Standardization. 2013.

- postup zálohování dat,
- postup šifrování dat,
- ochrana výměny dat s externími partnery,
- bezpečnostní opatření v rámci smluvního partnerství,
- záznam aktivit uživatelů informačního systému,
- aplikace nápravných opatření na odstranění vzniklých chyb,
- dodržování politiky čistého stolu a obrazovky,
- postup pro registraci uživatele do informačního systému,
- odpovědnost uživatelů za činnost v informačním systému,
- dodržování tvorby tzv. silných hesel,
- postup autentizace při vzdáleném přístupu do informačního systému,
- ochrana portů pro vzdálenou diagnostiku a konfiguraci,
- politika odhlášení stanic ze systému při nečinnosti
- zásady bezpečnosti práce na mobilních zařízeních[6]

Každé kritérium bylo ohodnoceno počtem bodů v závislosti na dosaženém stupni realizace.

Tabulka 3.2: Úroveň realizace

Body	Úroveň realizace
1	nerealizováno
2	plánováno
3	částečně realizováno
4	kompletně realizováno

zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení zabezpečení procesů a technologií je uvedeno v tabulce 3.3.

Tabulka 3.3: Zhodnocení úrovně managementu procesů a technologií

Bodové intervaly	Úroveň závislosti	Počet zkoumaných podniků	%
20-40	**nízká**	22	27
41-55	**střední**	20	24
56-69	**vysoká**	31	38
70-80	**velmi vysoká**	9	11

zdroj: vlastní zpracování

[6] ISO/IEC 27002: 2013

4 Diskuse a závěry

Poměrně velká skupina zkoumaných subjektů v této kategorii byla zařazena do kategorie vysoké úrovně zabezpečení, a to konkrétně 38 % ze zapojených mikropodniků, což je pozitivní zjištění. Na druhou stranu většina zapojených mikropodniků, přesněji 51 % (27% nízká úroveň, 24 % střední úroveň) vykázala nízkou nebo střední úroveň zabezpečení managementu procesů a technologií, což se nedá označit za překvapivý, ale ani pozitivní výsledek. Pouze 11 % zkoumaných mikropodniků dle zvolené metodiky je možné označit za subjekty, které zvládají management procesů a technologií v souvislosti s řízením informační bezpečnosti bez problémů, tj. na velmi vysoké úrovni.

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] ISO/IEC 27000 - Information technology - Security techniques - Information security management systems - Overview and vocabulary. International Organization for Standardization. 2014.

[2] ISO/IEC 27001 - Information technology - Security techniques - Information security management systems - Requirements. International Organization for Standardization. 2013.

[3] ISO/IEC 27002 - Information technology — Security techniques - Code of practice for information security controls. International Organization for Standardization. 2013.

[4] 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.

[5] KRÁL, D. Informační bezpečnost podniku. VUT Brno: disertační práce, 2010.

[6] MANSO, C. G, REKLEITIS, E., PAPAZAFEIROPOULOS, F., and V. MARITSAS. Information security and privacy standards for SMEs. Recommendations to improve the adoption of information security and privacy standards in small and medium enterprises. ENISA, 2015. 55 s. ISBN 978-92-9204-159-5.

[7] O´HANLEY, R. a J.S. TILLER, Information Security Management Handbook. 6th. edition. Auerbach Publications, 2013. 434 s. ISBN 978-14-6656-749-8.

[8] Aplikační výklad pro vymezení pojmů drobný, malý a střední podnikatel a postupů pro zařazování podnikatelů do jednotlivých kategorií. Czechinvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. 2014 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf

[9] Definice malého a středního podnikatele. Czechinvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. c1994-2017 [cit. 2017-11-10]. Dostupné z: http://www.czechinvest.org/definice-msp.

Autor

Ing. David Král, PhD., Katedra aplikovaných disciplín, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: kral@sting.cz.

Author

Ing. David Král, PhD., Department of applied disciplines, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: kral@sting.cz..

Příjmy ze závislé činnosti a mezinárodní zdanění

Income from dependent activity and international taxation

Yvona Legierská, Jan Mertl

Abstrakt

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vymezují pravidla, v jaké zemi budou placeny daně, pokud budou jejich poplatníkům plynout příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z tohoto pohledu se příspěvek zabývá příjmy ze závislé činnosti. Ty jsou odváděny zpravidla v zemi, kde má zaměstnavatel sídlo. Existují však ojedinělé výjimky, u nichž platí pravidlo, že zaměstnanec přiznává a odvádí daně v zemi, kde má tzv. domicil. To se týká příjmů českých lodníků zaměstnaných v Nizozemském království. Finanční správa ČR je začala před rokem vyzývat k podání daňového přiznání a zaplacení daní. Cílem příspěvku je navrhnout řešení problematiky, která uvrhla stovky českých občanů a jejich rodin do velmi nepříznivé sociální situace. Výsledkem je návrh změny smlouvy, která byla uzavřena s Nizozemským královstvím v roce 1974 ve zcela jiných ekonomických podmínkách tehdejšího Československa, nebo úprava příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Klíčová slova: daň z příjmů, příjmy ze závislé činnosti, daňový domicil, smlouva o zamezení dvojího zdanění, lodník.

Abstract

International treaties about double tax prevention define the rules in which countries taxes will be paid if their taxpayers receive income from sources abroad. From this perspective, the paper deals with income from dependent activity. These are usually paid out in the country where the employer has its home. However, there are rare exceptions to which the rule applies that an employee accepts and pays taxes in a country where he has so called domicile. This issue concerns the income of Czech boatmen employed in the Kingdom of the Netherlands. The Financial administration of the Czech Republic has begun a year ago asking the boatmen to fill-in a tax return and to pay taxes. The aim of the paper is to propose a solution to this problem, which has cast hundreds of Czech citizens and their families into a very unfavorable social situation. The result is a draft amendment to a treaty that was concluded with the Kingdom of the Netherlands in 1974 under completely different economic conditions of the then Czechoslovakia, or an amendment to the relevant provisions of the Income Tax Act.

Keywords: Income tax, income from dependent activity, tax domicile, double tax treaty, boatman.

JEL klasifikace: H24, H55.

1 Úvod

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou bilaterální smlouvy uzavírané zeměmi zpravidla na základě vzorové smlouvy OECD. Ta má standardizovanou strukturu. Úvodní čtyři články se týkají určení rezidence poplatníků, další články se věnují problematice přímé podnikatelské činnosti ve smluvním státě, je zde vložen rovněž článek týkající se zdaňování příjmů z nemovitého majetku. Následují články o dividendách, úrocích a licenčních poplatcích. Pak smlouvy věnují pozornost obvyklým příjmům fyzických osob – příjmy z nezávislých povolání, ze závislé činnosti, zdanění tantiém, příjmy umělců a sportovců, penzí, veřejné služby a ostatním příjmům. Mezinárodní smlouva je schvalovaná v ČR Parlamentem a ratifikovaná prezidentem. Jejich příprava je v kompetenci ministerstva financí.

Příspěvek se zabývá problematikou zdaňování příjmů ze závislé činnosti, které českým občanům plynou ze zdrojů v zahraničí. Obecně platí, že takové daně jsou zdaňovány v zemi, kde má zaměstnavatel sídlo. Existují však zcela ojedinělé výjimky, které uvádějí, že poplatníci zaměstnaní na palubě lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě, odvádějí daně ze závislé činnosti v zemi své rezidence. To se týká smlouvy s Nizozemským královstvím, která byla uzavřena v roce 1974. Česká republika začala příslušný článek smlouvy aplikovat teprve v září 2016, kdy na základě mezinárodní výměny informací mezi daňovými správami obdržela seznam stovek těchto českých občanů zaměstnaných jako lodníci u společností v Nizozemí.

Cílem příspěvku je navrhnout řešení problematiky, která uvrhla stovky českých občanů a jejich rodin do velmi nepříznivé sociální situace z titulu vyššího daňového zatížení v ČR než v Nizozemí na straně jedné a na straně druhé zvýšila přímé i nepřímé administrativní náklady na výběr daní.

Autorka příspěvku se intenzivně zabývá touto problematikou od září 2016. K tomu bylo zapotřebí prostudovat řadu smluv o zamezení dvojího zdanění, jichž má ČR v současné době uzavřeno celkem 87 a také příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Podkladem tohoto příspěvku jsou i materiály ministerstva financí, resp. Generálního finančního ředitelství (dále jen GFŘ), které informovaly jednak veřejnost, jak metodicky postupovat, jednak členy Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, kteří se problematikou zabývají od října minulého roku na svých zasedáních.

Metodologicky článek vychází z analýzy sekundárních informačních zdrojů a syntézy faktografie týkající se sociálně-ekonomické a právní pozice dotčených osob - lodníků. Praktická část pak obsahuje deskriptivní postupy ukazující fiskální a osobní dopady na jednotlivé subjekty a rovněž základní kvantitativní vymezení zmíněného problému.

2 Historie českého lodnictví

České řeky byly již v historických dobách využívány jako dopravní cesta. V pozdějším období se lodnictví začalo silně rozvíjet na řece Labi. Zajišťovalo nejen vnitrozemskou lodní přepravu, ale i mezinárodní (Švarc, Vanner, Zídek, 1984).

Současná ČSPL, a.s., se sídlem v Děčíně, byla založena 13. 6. 1922 jako Československá plavební akciová společnost Labská, Praha (ČPSL). Zakladatelem byl tehdejší stát a banky. Společnost provozovala veškeré aktivity, které souvisely nejen s dopravou zboží a lidí, ale také se stavbou a opravami lodí. Plavba v období druhé světové války přerušena nebyla, jen

docházelo k násilné germanizaci společnosti a ke konci války přechodem válečné fronty, byla na německém Labi poškozena, nebo zničena většina mostů a potopeno mnoho lodí. Po okupaci zbylo společnosti celkem 267 plavidel. Následovalo znárodnění a od 1. 1. 1949 pokračuje činnost plavební společnosti pod názvem národní podnik Československá plavba labská. K 1. 7. 1952 dochází ke sloučení podniků a vzniká Československá plavba labsko-oderská, národní podnik (dále jen ČSPLO). ČSPLO postupně rozšiřovalo své aktivity a v roce 1989 mělo téměř 4 000 zaměstnanců a provozovalo 700 plavidel. Po roce 1989 následovalo období privatizace, které vyvrcholilo 5. 5. 1992, kdy byla založena Československá plavba labská, a.s. (dále jen ČSPL, a.s.). V následujících deseti letech však došlo k úpadku společnosti, který vyústil v konkurz a rozprodání ČSPL, a.s. po jednotlivých funkčních částech podniku. Hlavní činnost, to je provozování říční nákladní dopravy, převážně do zahraničí, koupila a dne 21. 10. 2002 zaregistrovala pod názvem ČSPL, a.s., společnost ARGO Internationale Spedition, s.r.o. patřící do skupiny AFG holding. Společnost ČSPL, a.s. má v současnosti celkem 205 zaměstnanců a 73 plavidel (ARGO GROUP, a.s., 2017). To znamená, že se zachoval v ČR jen zlomek plavidel a počet pracovních příležitostí se významně v této profesi snížil.

3 Zdanění lodníků v mezinárodní lodní přepravě

Stovky profesně zdatných lodníků nalezlo po úpadku původní plavební společnosti ČSPLO nové zaměstnání v jiných zemích Evropské unie (dále jen EU), které jsou napojeny na hustou evropskou říční síť a kanály. Jedná se zejména o Nizozemské království, Německo, Lucembursko, Belgii a Dánsko. Lodníci mají uzavřeny pracovní smlouvy, a jejich zaměstnavatelé odvádějí v zemi svého sídla daně z příjmů ze závislé činnosti a odvody sociálního (vč. důchodového) a zdravotního pojištění. Podle smluv o zamezení dvojího zdanění to je obvyklé také u všech ostatních profesí vykonávaných formou závislého pracovního poměru.

V ustanovení § 6 odst. 13 ZDP je řešena problematika příjmů ze závislé činnosti plynoucích ze zdrojů v zahraničí v případech, kdy není či je s tímto státem uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen smlouva). První variantou se tento příspěvek nebude zabývat, neboť se všemi státy EU má ČR smlouvu uzavřenu. V případě existence smlouvy musí být příjem poplatníkem s daňovým domicilem v ČR přiznán prostřednictvím daňového přiznání. Základem daně je příjem ze závislé činnosti (dále jen hrubá mzda) vykonávané v zahraničí, zvýšený o povinné pojistné placené zaměstnavatelem, které v ČR činí 34 % hrubé mzdy (tzv. superhrubá mzda zavedená od 1. 1. 2008). Přitom pojistné placené zahraničním zaměstnavatelem za české zaměstnance nad úroveň hrubé mzdy je v různých zemích EU zcela odlišné. Tento příjem lze snížit o daň zaplacenou v zemi, kde je poplatník zaměstnán, a to v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku (§ 38f ZDP).

Výše uvedená druhá varianta platí zcela jednoznačně, pokud dle smlouvy je místo odvodu daní v zemi, kde má zaměstnavatel sídlo. Ve smlouvách je problematika řešena zpravidla v čl. 15 a obdobně je v nich zmíněna i problematika mezinárodní lodní dopravy, jejíž definice je uvedena v čl. 3.

Zcela ojedinělou výjimku v rámci členských zemí EU, týkající se zaměstnání na palubách lodí (ale i letadel), obsahuje smlouva s Nizozemským královstvím, kterou tehdejší ČSSR uzavřela v roce 1974 ve zcela jiných politicko-ekonomických podmínkách. V článku 16 odst. 3 smlouvy je uvedeno: „*Odměny, které osoba mající bydliště v jednom z obou států pobírá z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodi používaných v mezinárodní dopravě nebo na palubě člunu používaného ve vnitrozemské vodní dopravě, podléhají bez ohledu*

na předchozí ustanovení tohoto článku zdanění pouze v tomto státě.“. Smlouva definici mezinárodní lodní dopravy neobsahuje, pouze odkazuje v článku 3 odst. 2 na vnitrostátní právní předpisy. ČSPLO v té době přepravovalo náklady svými loděmi s vlastním personálem také po řekách a kanálech v zahraničí. Čsl. občanům - zaměstnancům bývalého ČSPLO - byly zdaňovány mzdy v ČSSR, bez ohledu na zemi, kudy lodě pluly. Články smlouvy tak v praxi využívány nebyly, neboť bylo tehdy téměř vyloučené, že by čsl. občan byl zaměstnán u zaměstnavatele v cizině, pokud nebyl emigrantem. Je proto zřejmé, že osoby, které takto opustily ČSSR, daně v tuzemsku neplatily. Návrat domů pro ně totiž znamenal trestní stíhání za nedovolené opuštění republiky. Článek 16 odst. 3 smlouvy s Nizozemím byl proto do roku 1989 zcela bezpředmětný, stejně jako obdobné články smluv uzavřené s jinými státy.

Podmínky pro uplatnění smluv ohledně mezinárodní dopravy se změnily až s následující ekonomickou transformací v českých zemích a odchodem stovek českých lodníků do zahraničí, kde nalezli práci u zaměstnavatelů na jejich lodích plujících po vnitrozemských vodních tocích. V posledním roce vznikaly mezi nimi pochybnosti, zda se na ně vztahuje článek 16 odst. 3 smlouvy s Nizozemím, který se zmiňuje o zaměstnání vykonávaném na palubě lodi používaných v mezinárodní dopravě nebo na palubě člunu používaného ve vnitrozemské vodní dopravě. Byly hledány rozdíly mezi lodí a člunem, avšak zásadní je, v rámci jaké vodní dopravy vykonávají svou činnost lodníka.

Podle Brůhové-Foltýnové (2017) vodní doprava je jednou z řady druhů doprav, které se dělí dle prostoru, ve kterém se nachází dopravní cesta. Dalším kritériem členění dopravy vč. vodní, je územní rozdělení přepravních potřeb, a to na místní, vnitrostátní a mezinárodní. Z uvedeného vyplývá, že vodní doprava je druh dopravy, který je zajišťován plavbou po vodních tocích (zejména řekách), umělých i přírodních jezerech, mořích, oceánech i umělých plavebních kanálech a průplavech, a to na vodní hladině nebo pod hladinou. Vodní (lodní) dopravu lze rozdělit na námořní a vnitrozemskou (vnitrozemskou se rozumí zejména říční a jezerní), přičemž některá plavidla mohou mezi řekami a moři přejíždět (Vodní doprava, 2017). Z této definice vyplývá, že mezinárodní lodní doprava představuje vedle dopravy námořní i mezistátní dopravu vnitrozemskou. A právě v rámci takové mezinárodní vnitrozemské dopravy na palubách nizozemských lodí zmiňovaní lodníci vykonávají své zaměstnání. Pojem „*člun používaný ve vnitrozemské vodní dopravě*“ nespadá pod mezinárodní dopravu, a proto se lodníků týká jen okrajově.

Dle výkladu ministerstva financí ČR z podzimu 2016 čeští lodníci, kteří začali pracovat na palubách nizozemských lodí po roce 1989, neměli být dle smlouvy zdaňováni v Nizozemském království, ale měli podávat daňové přiznání v místě svého bydliště a daně z příjmů ze závislé činnosti odvádět v ČR. Dle dřívější ustálené praxe, která je aplikována v téměř všech smlouvách, tak převážná většina z nich nečinila, neboť o této výjimce netušili nejen lodníci, ale dlouhá léta ani tuzemští správci daně. Na základě pohovoru autorky příspěvku s řadou českých lodníků ještě v září 2016 správci daně v ČR nesprávně odpovídali na jejich dotaz ohledně placení daní. Nikdo z nich v té době nevěděl, že se jedná o zcela ojedinělou výjimku, jak přiznalo GFŘ v červenci 2017 na straně 2 v Informaci k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z příjmů ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných ve vnitrozemské a mezinárodní dopravě v Nizozemí. Dalšími dvěma zeměmi, s nimiž je uzavřena obdobná smlouva týkající se placení daní lodníků v zemi bydliště, je Norsko a Spojené arabské emiráty. Lze však s jistotou konstatovat, že v těchto zemích mezinárodní vnitrozemská lodní doprava obdobného charakteru a rozsahu jako v Evropě, neexistuje.

4 Přístup Finanční správy ČR a daňové řízení

V rámci automatické výměny informací mezi finančními správami zemí EU začala Finanční správa ČR v září 2016 vymáhat po lodnících zaměstnaných v Nizozemí podání daňových přiznání a zpětné doplacení daní. Finanční úřad vyměřuje či doměřuje dlužnou daň po tři roky ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Lodníci tak byli vyzýváni, aby podávali daňová přiznání od roku 2013.

Podle informací Spolku lodníků - zájmového sdružení oborové skupiny zaměstnanců na ochranu svých hospodářských a sociálních zájmů, z. s. Děčín pobírají mnozí lodníci v Nizozemí zpravidla minimální mzdu, případně jen o něco málo vyšší. Ta se mění dvakrát ročně, a to k 1. lednu a 1. červenci. Pro zaměstnance mladší 23 let jsou částky uvedené v tabulce 1 ještě nižší.

Tabulka1: Vývoj minimální mzdy v Nizozemí a výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti v ČR

Datum změny minimální měsíční (hrubé) mzdy v NL	Minimální měsíční (hrubá) mzda v NL v €	Jednotný kurz dle MF v Kč/€	Minimální měsíční (hrubá) mzda v Kč	Superhrubá mzda (základ daně z příjmů ze závislé činnosti = hrubá mzda x 1,34) v Kč	Daň z příjmů ze závislé činnosti (15 %) se slevou na poplatníka (2 070 Kč) v Kč
1.1.2013	1 469,40	26,030	38 248	51 252	5 625
1.7.2013	1 477,80	26,030	38 467	51 546	5 670
1.1.2014	1 485,60	27,550	40 928	54 843	6 165
1.7.2014	1 495,20	27,550	41 193	55 199	6 210
1.1.2015	1 501,80	27,270	40 954	54 878	6 165
1.7.2015	1 507,80	27,270	41 118	55 098	6 195
1.1.2016	1 524,60	27,040	41 225	55 242	6 225
1.7.2016	1 537,20	27,040	41 566	55 698	6 285
1.1.2017	1 551,60	x	x	x	x
1.7.2017	1 565,40	x	x	x	x

Zdroj: MINIMUMLOON NL, KURZY.CZ.

Pokud měl některý z lodníků za období od roku 2013 do roku 2016 jen minimální (hrubou) mzdu a uplatňoval v ČR pouze slevu na poplatníka (24 840 Kč/rok, resp. 2 070 Kč/měsíc), měl zaplatit jen na dani z příjmů ze závislé činnosti v úhrnu 291 240 Kč. K tomu správce daně po uhrazení dlužné daně vystavil platební výměr na úrok z prodlení v objemu několika desítek tisíc Kč. Na základě zpoplatněné žádosti o prominutí daně jsou správcem daně promíjeny úroky jen částečně či vůbec, neboť původní podmínky pro vyhovění žádosti byly příliš striktní. Současně byly vydávány platební výměry na pokuty za pozdní podání daňového přiznání rovněž v objemu tisíců Kč. Tyto pokuty nelze přitom dle daňového řádu vůbec prominout a představují tak v praxi vedle neprominutých úroků z prodlení přirážku k vyměřené daňové povinnosti. Finanční správa v současné době již požaduje zálohy na daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2017. Navíc je lodníkům nizozemskou daňovou administrativou hrubá mzda snižována kromě daně ze závislé činnosti také o velmi vysoké sociální pojistné, které je splatné formou srážkové daně z měsíční mzdy. Dále zaměstnavatel lodníka odvádí z jejich hrubé mzdy zdravotní pojistné příslušné zdravotní pojišťovně v Nizozemí. Lodníci si z čisté mzdy hradí cesty do Nizozemí a zpět vč. výdajů na tamější živobytí. Jejich rodinám, s nimiž jsou cca jeden týden v měsíci, žádné vysoké částky tak nezůstávají.

Řada lodníků a jejich rodin má proto v současné době značné existenční problémy. Dle informací z jejich spolku mají platit daně vč. sankcí v úhrnu ve výši 500 až 800 tis. Kč, mnozí i více. Sice si žádají o vrácení daně zaplacené v Nizozemí, ale jedná se o administrativně, finančně i časově náročnou záležitost, na níž si najímají odborníky a znalce řeči. Mnohdy musí naopak vracet i tzv. negativní daň. Poslední dobou jsou obesíláni i finanční správou v Nizozemí, aby podávali daňová přiznání, ačkoli daňový domicil je v ČR. Je tedy zjevné, že praxe daňových správ v ČR a Nizozemí postup výběru daní efektivně nekoordinuje, rostou transakční náklady, které nese nejslabší článek celého řetězce – český lodník.

Daně zaplacené v Nizozemí tak nepokryjí při jejich případném vrácení náklady na daně zaplacené v ČR. V případě negativní daně představují pro lodníka naopak další výdaje, tentokrát nizozemské daňové administrativě.

Důvodem této kritické situace jsou:

- nízké příjmy lodníků v Nizozemí významně nepřevyšující minimální mzdu,
- rozdílná úroveň zdanění v Nizozemí (vysoce progresivního zdanění) a v ČR (pro většinu zaměstnanců je zdanění proporcionální se sazbou 15 %, avšak ze širšího základu daně, tzv. superhrubé mzdy, která představuje hrubou mzdu navýšenou o sociální a zdravotní pojistné, které platí zaměstnavatel za zaměstnance nad rámec hrubé mzdy; toto pojistné činí 34 % hrubé mzdy,
- podle § 6 odst. 13 ZDP se i příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí přepočtené jednotným kurzem navyšují o 34 % pojistného, jako by bylo hrazeno v ČR; pojistné je však placeno v Nizozemí ve zcela jiných procentech z hrubé mzdy,
- jednotný kurz euro (EUR) – česká koruna (CZK) je pro přepočet příjmů ze závislé činnosti značně nevýhodný.

Zcela zásadním problémem je, že finanční správa v Nizozemí není schopna oddělit daně a pojistné. Mnohdy je proto lodníkům na základě jejich žádosti vráceno i sociální pojistné, takže do budoucna nebudou důchodově pojištěni, což je zcela zásadní problém. Dávky sociálního zabezpečení v Nizozemí však zahrnují kromě starobních penzí i vdovské důchody, mimořádné zdravotní výdaje pojištěnce a přídavky na děti. Česká správa sociálního zabezpečení tak po nich žádá doplacení pojistného zpětně. Jedná se o další mimořádné výdaje. Někteří lodníci z obav, aby jim z Nizozemí nebylo navráceno i sociální pojistné, o vrácení daně ani nepožádali.

To ukazuje, že vedle problému daní, který lze řešit na principu nežádoucího dvojího zdanění (byť s vysokými transakčními náklady), není mezi ČR a Nizozemím efektivně vyřešen ani problém sociálního pojištění, který v současné době činí značné procento z pracovního příjmu. Navíc je možné, že v Nizozemí není část nebo celé sociální důchodové pojištění od daně z příjmu efektivně odděleno a bude nutno v tomto směru učinit další šetření či výzkum, aby bylo zřejmé, u které části odvodu se jedná o všeobecnou daň z příjmu a u které pojistné na sociální pojištění ve vazbě zejména na důchodový nárok či přídavky na děti.

Z materiálů ministerstva financí ČR pro členy Rozpočtového výboru na jejich zasedání dne 12. 7. 2017 vyplývá, že za jednotlivé roky probíhá šetření finanční správy u 408 lodníků. Vyčíslení doměřené daně vč. sankcí k 7. 7. 2017 je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 2: Zdanění českých lodníků pracujících na palubách lodí v Nizozemí za zdaňovací období 2013 až 2016

	2013	2014	2015	2016	Celkem
Daňové přiznání					
počet	376	368	167	113	1 024
částka v Kč	20 481 698	21 034 298	15 328 435	9 966 854	66 811 285
Pokuty za pozdě podané daňové přiznání					
počet	197	163	115	2	477
částka v Kč	892 473	887 441	162 850	9 245	1 952 009
Úroky z prodlení					
počet	141	138	122	9	410
částka v Kč	5 631 410	3 639 930	1 333 531	16 093	10 620 964
Celkem					
částka v Kč	**27 005 581**	**25 561 669**	**16 824 816**	**9 992 192**	**79 384 267**

Zdroj: Ministerstvo financí, 2017

5 Výsledky

Finanční správa od září 2016 do 7. 7. 2017 vyměřila na daních 408 lodníkům zaměstnaným v Nizozemí necelých 80 mil. Kč, z toho téměř 16 % činí příslušenství daně. Z hlediska veřejných rozpočtů ČR, pokud by uvedená částka byla vybrána celá, se jedná o zcela zanedbatelný příjem pocházející z minulých fiskálních období, který je však pro lodníky a jejich rodiny zcela fatální. Nejen v případě nezaplacení daní, ale i jejich povolené „splátkování“ je doprovázeno hrozbou exekuce majetku správcem daně. Lodníci a jejich rodiny tak žijí ve značné existenční nejistotě.

- Možnosti řešení tíživé situace, v níž se ocitla velmi početná skupina českých občanů:
- prominutí daně dle § 260 daňového řádu z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů; tuto okolnost však neshledalo ministerstvo financí jako zákonnou,
- prominutí úroků z prodlení – podle metodického pokynu GFŘ D-21 lodníci na podmínky prominutí nedosáhli, proto byly nastaveny na základě jednání v Rozpočtovém výboru nové podmínky pro prominutí, ty jsou však jen mírně vstřícnější než podmínky předchozí,
- změna daňového domicilu do Nizozemí; podmínka délky pobytu lodníka mimo ČR nad 183 je splněna,
- změna čl. 16 odst. 3 smlouvy - členové Rozpočtového výboru PSP dne 30. 8. 2017 odhlasovali usnesení, v němž žádají ministra financí, aby ministerstvo financí vypracovalo návrh nového znění smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím, která bude odpovídat běžným smlouvám tohoto typu uplatňovaných mezi státy EU, např. mezi Českou republikou a Německem; zároveň žádají vládu, aby případně vyvolala jednání o změně smlouvy s Nizozemským královstvím; jedná se však o dlouhodobé řešení, jehož délka činí minimálně 2 až 3 roky,
- novela § 6 odst. 13 ZDP, v němž se upustí od navyšování příjmů ze závislé činnosti o 34 % pojistného a v případě, kdy zaměstnanci musí zdaňovat své příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí v ČR, si budou moci tento příjem snížit o zákonem

stanovenou částku, např. pojistné hrazené v zahraničí z jejich hrubé mzdy, výdaje na cestování do zaměstnání v zahraničí, paušální výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP apod.

6 Diskuse a závěry

Je s podivem, že s žádným návrhem řešení uvedeným v kapitole 5 nepřišlo samotné ministerstvo financí. Je přesvědčeno, že daně vybírá v souladu se zákonem a nepřipouští pochybení správců daně, kteří v minulosti poskytovali lodníkům nesprávné informace, což je doloženo i řadou písemností. To však není možné správcům daně vytýkat, naopak to dokládá zcela ojedinělou záležitost, která jim nemusela být obecně známa. Dokonce jim nepřipadá ani zvláštní, že tato ojedinělá výjimka zvyšuje přímé i nepřímé administrativní náklady výběru či správy daní. Správci daně namísto toho, aby se zabývali závažnými úniky daní, jsou vytíženi touto agendou, která se koncentruje v působnosti Finančního úřadu pro Ústecký kraj.

Principy daňové teorie mluví pro zdanění příjmů v době jejich získání a jednou, v sazbě ze základu daně určené fiskálními pravidly, která jsou pro daný subjekt předvídatelná, a s přiměřenými transakčními náklady. Pokud se nahlédne na problém popsaný v příspěvku z pohledu teorie elastických peněz, dominující současné monetární politice, neznamená to, že by se obecně neměly vymáhat dlužné pohledávky nebo daně, ale dotčený daňový výnos v ekonomice (české, resp. evropské) reálně nechybí, zejména je-li kompenzován uvolněnou monetární politikou, která je zřetelná v posledních letech. Lodníci zdaňovali své příjmy v dobré víře v Nizozemí, zůstaly jim vyšší příjmy z výrobního faktoru práce (nikoli spekulativní či pasivní příjmy), a proto mohli více spotřebovávat v ČR. Tím bylo v tuzemsku vybráno více nepřímých daní, zejména DPH. V případě jejich dodatečného velmi vysokého zdanění v ČR daní z příjmů ze závislé činnosti jim zůstane méně peněz ke spotřebě. Je teoreticky možné, že v takovém případě budou daňové výnosy pro veřejné rozpočty v konečném důsledku nižší, neboť porušování základních principů efektivního výběru daní negativně ovlivňuje chování ekonomických subjektů účastných na zmíněných transakcích.

Lze dovodit, že v postoji ministerstva financí v tomto případě doposud dominuje mechanistická filozofie „doměřit a vybrat daň z příjmu nezaplacenou v ČR“ bez ohledu na historický a faktický kontext celého případu. Tento přístup je logický a správný u standardních případů nezaplacené daně z příjmů, jenže v tomto případě byl mechanicky aplikován na situaci, kdy fiskální výnos z příjmu v hospodářské praxi byl již získán podle pravidel jiné členské země EU. Návrhy na řešení zmíněné v kapitole 5 mají pro ČR minimální fiskální dopad a navíc se týkají nároků z minulých fiskálních období. Obecně lze tedy doporučit, umožní-li to rozhodnutí státní správy, nepožadovat po lodnících dodatečné fiskální platby a případně (nejlépe jednorázově) transferovat v minulosti zaplacený daňový výnos z Nizozemí do ČR, pokud to umožní daňové předpisy obou zemí a EU. Do budoucna pak upravit mezinárodní smlouvu s Nizozemím i pro lodníky, resp. zaměstnance leteckých společností tak, aby se na ně vztahovalo většinové pravidlo zdanění v zemi, kde má zaměstnavatel sídlo. Tímto směrem by se mohl ubírat též další výzkum.

Afilace

Výsledek vznikl při řešení studentského projektu Fiskální politika po ekonomické krizi (identifikační číslo projektu 7427/2017/3) s využitím účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum Vysoké školy finanční a správní financovaný MŠMT.

Použité zdroje

[1] ARGO GROUP a.s.: *Historie společnosti* [online]. Dostupné z: http://www.argogroup.cz/skupina-argo/spolecnosti-ve-skupine/csplas/historie-spolecnosti-5.htm [cit. 2017-08-26].

[2] BRŮHOVÁ-FOLTÝNOVÁ, H. *Druhy dopravy* [online]. Enviwiki. Dostupné z: https://www.enviwiki.cz/w/index.php?title=Druhy_dopravy&oldid=15593 [cit. 2017-08-26].

[3] CZECHTRADE. *Nizozemsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled.* [online]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nizozemsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18961.html#sec7 [cit. 2017-09-02].

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

[5] ČESKO. *Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daně z příjmu a z majetku.* 1974.

[6] ČESKO. *Zákon č.280/2009 Sb., daňový řád.*

[7] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně.* Praha: GFŘ, 2015. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-21.pdf

[8] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace ke zdanění příjmů fyzických osob vykonávajících zaměstnání na palubách lodí či letadel provozovaných v mezinárodní dopravě.* Praha: GFŘ, 2016. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2016/zdaneni-prijmu-fo-vykonavajicich-zamestn-7538

[9] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z příjmů ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných ve vnitrozemské a mezinárodní dopravě v Nizozemí.* Praha: GFŘ, 2017. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2016/informace-k-moznosti-zadat-o-prominuti-prislusenstvi-dane-7561

[10] KURZY.CZ, SPOL. S R. O. *Jednotný kurz v roce 2016, historie kurzů měn.* Dostupné z: http://www.kurzy.cz/kurzy-men/jednotny-kurz/2016/

[11] MINIMUMLOON NL. [online]. Dostupné z: https://www.minimumloon.nl/ [cit. 2017-09-01].

[12] MINISTERSTVO FINANCÍ. *Zdanění českých lodníků pracujících na palubách lodí v Nizozemí, informace o aktuálním vývoji k 7. 7. 2017(materiál pro členy Rozpočtového výboru k jednání 12. 7. 2017)*. Praha: MF, 2017.

[13] ŠVARC, B., L. VANNER a ZÍDEK, K. *Do světa po velkých řekách.* Vydání I. Praha: Nakladatelství dopravy a spojů, 1984. ISBN 31-011-84-05-102.

[14] VODNÍ DOPRAVA. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Vodn%C3%AD_doprava [cit. 2017-08-26].

Autor

Ing. Yvona Legierská, Ph.D., Katedra financí, Vysoká škola finanční a správní, a.s., Estonská 500, 101 00Praha 10, e-mail: yvona.legierska@seznam.cz

Ing. Jan Mertl, Ph.D., Katedra financí, Vysoká škola finanční a správní, a.s., Estonská 500, 101 00Praha 10, e-mail: jan.mertl@outlook.com

Author

Ing. Yvona Legierská, Ph.D., Department of finance, University of Finance and Administration, Estonská 500, 101 00 Prague 10, Czech Republic, e-mail: yvona.legierska@seznam.cz

Ing. Jan Mertl, Ph.D., Department of finance, University of Finance and Administration, Estonská 500, 101 00 Prague 10, Czech Republic, e-mail: jan.mertl@outlook.com

Spotřební daň z piva a protekcionistické chování zemí EU

Excise duty on beer and protectionist behavior in the EU countries

Adam Lisický, Petr David

Abstrakt

Článek se zabývá vztahem spotřební daně z piva s produkcí a spotřebou piva v evropských zemích. Tento vztah je zkoumán především z hlediska ověření či vyvrácení protekcionistického chování jednotlivých států, prostřednictvím daňové politiky spotřební daně z piva. Samotný vztah uvedených veličin byl zkoumán pomocí korelační analýzy. Párové korelační koeficienty ukázaly, že vzájemný vztah veličin se spotřební daní z piva je u spotřeby statisticky nevýznamný a u produkce významný, nicméně míra závislosti je velmi slabá. Dále na základě směru závislosti usuzujeme, že z dlouhodobého hlediska se ve zkoumaných evropských zemích nevyskytuje protekcionismus v oblasti spotřební daně z piva.

Klíčová slova: spotřební daň, spotřeba piva, produkce piva, pivo, protekcionismus

Abstract

This article deals with relationship between excise duty on beer and beer production and consumption in European countries. This relationship is primarily examined in terms of verifying or rebutting protectionist behaviour in countries, through the tax policy of excise duty on beer. The relationship of these variables was examined by correlation analysis. Pair correlation coefficients have shown that the correlation between the quantities of beer excise is statistically unnecessary in consumption and significant in production, but the degree of dependence is very weak. Furthermore, based on the direction of dependence, we infer that in the long run, there is no protectionist behaviour in part of excise duty on beer in the monitored European countries.

Keywords: excise duty, beer production, beer consumption, beer, protectionism

JEL klasifikace: H20, H21.

1 Úvod

Tento článek se bude zabývat problematikou nepřímého zdanění v EU. V potaz nebude brána univerzální daň DPH, ale zaměříme se konkrétně na spotřební daň z piva. V kontextu této daně bude zkoumáno protekcionistické chování členských zemí Evropské Unie. Jedním z předpokladů pro takovou daňovou politiku může být samotná harmonizace, která umožňuje

členským státům určit sazbu spotřební daně z piva individuálně, ale v určitém pásmu daném legislativou harmonizace. Z hlediska protekcionismu se zaměříme na vztah spotřeby a produkce piva se základními sazbami spotřební daně z piva.

Zpočátku probíhala jak harmonizace struktury systémů selektivních spotřebních daní, tak harmonizace v oblasti sazeb. Legislativně je harmonizace řešena pomocí směrnic. Velice důležitou směrnicí pro harmonizaci zdanění piva je směrnice Rady EU 92/83/EHS. Směrnice definuje, že pivem se pro její účely rozumí všechny výrobky kódu kombinované nomenklatury 2203, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu a výrobky obsahující směs piva a nealkoholického nápoje kódů KN 2206, a také obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu. Udává také důležitou informaci o výpočtu daně, který je možné provést buď jako počet hektolitrů děleného stupni Plato[7] nebo počet hektolitrů děleného stupni skutečného alkoholu. Dále tato směrnice definuje možnost uplatnění daňových pásem dle ročního výstavu pivovarů, kdy snížené sazby daně mohou být využívány pro minipivovary, které mají roční výstav nižší než 200 000hl. Zároveň snížená sazba, která poklesne pod minimální, nesmí být snížena o více než 50 % ze základní vnitrostátní sazby (Rada EHS, 1992a).

Další směrnicí, která se týká harmonizace spotřební daně z piva je směrnice Rady EU 92/83/EHS, která řeší sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Minimální sazba spotřební daně z piva je stanovena dvojím způsobem. A to 0,748 EUR na hl za °Plato, popřípadě 1,87 EUR na hl za % alkoholu (Rada EHS, 1992b).

Hamerníková s Kubátovou (1999) konstatují, že poměr výše spotřební daně k ceně bez daně může být relativně značný, tudíž je při předpokladu neelastické poptávky stálým a dobře predikovatelným příjmem státního rozpočtu. Stejně tak Legierská (2013) na základě analýzy potvrzuje, že spotřební daně jsou oproti daním důchodovým odolnější vůči poklesům HDP a příjem z nich je více stálý. Ještě před těmito pracemi se tématem zabýval i Nordhaus a Samuelson (1991), kteří dávali přednost podpoře práce a investicím, tudíž produktivním činnostem před vynakládáním peněžních prostředků za spotřební statky. Z těchto faktů lze usoudit, že daně ze spotřeby by měly být upřednostňovány před daněmi důchodovými, aby byly podpořeny právě produktivní činnosti díky nižší míře zdanění. Výše popsaná fiskální funkce není jedinou funkcí selektivního zdanění spotřeby. V případě spotřební daně z alkoholu a alkoholických výrobků lze hovořit i o funkci regulační, kterou zmiňuje například Kubátová a kol. (1994). Podstatou této funkce je pak to, že selektivní zdanění má regulovat škodlivou spotřebu. Výzkumy, které provedli Meier, et al. (2016) poukazují na reálnou existenci této regulační funkce, protože daň z alkoholu dokáže škodlivou spotřebu redukovat, a zároveň nemá vliv na drobnou spotřebu, která je u těchto produktů neškodná.

Práce Berkhout et. al. (2014) pro organizaci Brewers of Europe ukazuje, že vysoká spotřební daň z piva má negativní vliv na ekonomiku. Bez ohledu na negativní dopad na zaměstnanost v tomto odvětví se nepodařilo zvýšením sazby spotřební daně dosáhnout zvýšení příjmů z této daně do státního rozpočtu. V osmi z celkových šestnácti analyzovaných zemí EU došlo při zvýšení sazby spotřební daně z piva dokonce k poklesu daňového inkasa. V práci byla také analyzována útrata spotřebitelů severských zemí. Ukázalo se, že tito lidé utratí více peněžních prostředků za pivo v zahraničí, což je důsledkem právě vysoké míry zdanění piva v severských zemích. Důsledkem tzv. pivní turistiky je ztráta země nejen v podobě inkasa spotřební daně z piva, ale také inkasa DPH. Na základě této studie můžeme očekávat existenci protekcionismu jednotlivých zemí. Dále Chaloupka a kol. (2002) komentují závislost spotřeby na výši spotřební daně z piva tak, že vyšší spotřební daň znamená významně sníženou

[7]Neboli extrakt původní mladiny, který vyjadřuje hmotnost rozpuštěných cukrů (g) v jednom litru mladiny, což je meziprodukt při vaření piva.

spotřebu piva u mladých lidí. Grossman et. al. (1994) dokonce došel k závěru, že zvýšení daně z piva na úroveň daně z alkoholu by znamenalo pokles počtu mladých konzumentů o 32 %. V této části se dostává funkce fiskální do rozporu s funkcí regulační, protože z hlediska fiskální funkce je vhodné na základě analýz udržovat nižší míru zdanění, naopak u funkce regulační se setkáváme s pozitivním vlivem při zvýšení sazby daně. Na druhou stranu Trasberg (2015) na základě korelační analýzy poukazuje na skutečnost, že výše zdanění neovlivní spotřebu alkoholu, což by mělo za následek neměnné či vyšší inkaso daně. Pokud by spotřeba nebyla ovlivněna, tak není důvod uvažovat o protekcionismu, který lze předpokládat na základě pivní turistiky.

Pro státy je velice těžké rozhodování o určení výše daňového zatížení, protože výsledky analýzy Waagenara et. al. (2009) poukazují na citlivost poptávky po pivu. Pokud se změní cena piva o 1 %, vede to ke změně spotřeby piva o 0,46 % v opačném směru. Tento závěr podporuje spíše tvrzení o negativním dopadu zvýšení spotřební daně z piva, které následně ovlivní koncovou cenu. Smith (2005) ve své analýze rozděluje elasticitu na krátkodobou a dlouhodobou, kdy v krátkém období se změna ceny nepromítá a elasticita je poměrně nízká, ale v dlouhém období je naopak relativně velká a spotřebitel na změnu ceny reaguje. V práci Douglasa (2002) se můžeme setkat s korelační a regresní analýzou, která zkoumá dopady spotřební daně z piva na cenu piva. Prvním závěrem je, že spotřební daň jako taková je přenesena přímo do ceny, což podporuje hypotézu o negativním dopadu zvyšování daně. Zároveň, ale upozorňuje na nižší vypovídací hodnotu a možné systematické diference, které ovlivňují cenu piva daleko více bez ohledu na výši zdanění.

Z uvedeného přehledu literatury je patrný rozpor ve studiích, které považují zvyšování sazby spotřební daně z piva buď za negativní při zohlednění její fiskální funkce, nebo za pozitivní při zohlednění funkce regulační. Nicméně z obou přístupů vyplývá, že spotřeba by měla být ovlivněna sazbou spotřební daně a v tom případě je zde prostor pro protekcionistické chování jednotlivých států. Na druhé straně stojí studie Trasberga (2015), který na základě korelační analýzy nepřisuzuje vliv sazby spotřební daně na spotřebu.

Cílem této práce je především identifikovat závislost a její těsnost mezi sazbou spotřební daně z piva, produkcí piva a jeho spotřebou. Díky zjištění o závislosti bude možné určit, jestli jsou u členských států Evropské Unie tendence k udržení nižšího daňového zatížení na spotřebitelsky preferované produkty. Popřípadě jestli naopak členské země vnímají vyšší míru spotřeby piva jako signál pro systematické zvyšování daňového zatížení k maximalizaci daňového výnosu. Cílem výzkumu je stanovit, jestli se i přes snahy o harmonizaci můžeme setkat u spotřební daně z piva s protekcionistickým chováním členských států.

2 Metodika

Pro potřeby tohoto článku byla získána sekundární panelová data, která jsou někdy označována také jako data longitudinální. Tento typ dat zahrnuje dvě složky, a to složku časovou neboli time-series a také více jednotek vzorku čili cross-section. Díky vícesložkovému charakteru jsou data vhodná k detailní analýze ekonomického problému. Ke zkoumání vztahu a jeho síly byl vybrán ukazatel daňového zatížení, konkrétně sazba spotřební daně z piva, která je použita ve dvou vyjádřeních. A to v absolutní výši a poté je vztažena k HDP na osobu, kdy jsou data získána ze statistického serveru Eurostat (European Commission, 2017a), abychom zvýšili relevantnost srovnávání její výše mezi jednotlivými členskými státy. Dále jsou použity makroekonomické ukazatele v podobě spotřeby piva na osobu a produkce piva na osobu.

Sazby spotřební daně (dále jen SSD) z piva jsou předmětem úpravy směrnice Rady EU 92/83/EHS, a jak bylo dříve uvedeno, je možné tuto sazbu uvádět v hl/°Plato nebo v hl/% alkoholu. Dle směrnice má každá členská země možnost stanovit základní sazbu spotřební daně z piva, kdy minimální sazba je 0,748 EUR na hl/°Plato popřípadě 1,87 EUR na hl/% alkoholu. Dále směrnice umožňuje stanovit sníženou sazbu spotřební daně z piva pro minipivovary, které jsou definovány výstavem, který u minipivovaru nesmí přesáhnout roční objem výstavu 200 000hl piva za rok. Data pro potřeby této práce byla získána z dokumentů Excise duty tables, které jsou zveřejňovány Evropskou komisí (European Commission, 2017b). Vzhledem k povaze zveřejňovaných sazeb spotřební daně z piva bylo pro potřeby této práce nutné sjednotit způsob jejich uvádění. Tudíž provádíme přepočet na stejnou jednotku hl/°Plato, kdy se uvádí, že hodnota 4,8 % alkoholu je ekvivalentní hodnotě 12°Plato. Tento přepočet je patrný i z uvedených minimálních sazeb, které právě tento přepočet splňují. Dále jej uvádí právě i The Brewers of Europe (The Brewers of Europe, 2010 a The Brewers of Europe, 2016) ve svých dokumentech. K analýze byly tedy využity základní sazby spotřební daně z piva pro jednotlivé země za každý rok v jednotkách hl/°Plato.

Upravená sazba spotřební daně (dále jen USSD) z piva je pro účely tohoto článku vyjádřena podílem základní SSD a HDP na osobu. Díky této úpravě můžeme lépe porovnat sazby daně při zahrnutí ekonomické výkonnosti jednotlivých zemí.

Data k ukazateli spotřeby piva (S) byla čerpána ze studií zveřejněných na webu brewersofeurope.org, který zveřejňuje dokumenty Beer Statistics (The Brewers of Europe, 2010 a The Brewers of Europe, 2016) za jednotlivé roky. Ve studiích jsou uvedeny hodnoty spotřeby piva v 1000 hl za rok. Jednotlivé statistiky jsou získány na základě reportů od národních svazů pivovarů, popřípadě od jiných ověřených zdrojů včetně Eurostatu či Canadian beer trends 2009. Pro účely této práce byla spotřeba přepočítána na litry na jednu osobu.

Údaje k roční produkci piva (P) v jednotlivých zemích byly stejně jako spotřeba získány ze statistických studií Brewersofeurope.org (The Brewers of Europe, 2010 a The Brewers of Europe, 2016). Hodnoty byly do korelační analýzy zahrnuty v jednotkách litrů vyprodukovaného piva za rok.

Jak již bylo zmíněno, v této práci jsou použita panelová data, a k jejich zkoumání byla využita korelační analýza a grafické znázornění závislosti mezi výší sazby spotřební daně z piva a spotřebou a produkcí. Metoda korelační analýzy byla zvolena vzhledem k povaze práce a jejího cíle, který je zaměřen na určení existence či neexistence závislosti mezi uvedenými ukazateli a zjištění potenciální možnosti protekcionismu ze stran jednotlivých států. V rámci korelační analýzy je hlavním výstupem korelační matice, která obsahuje párové korelační koeficienty. Tyto koeficienty korelace vyjadřují míru těsnosti lineární vazby mezi dvěma zkoumanými veličinami. Vzorec pro určení jednotlivých korelačních koeficientů je následující:

$$r_{SSD,C} = \frac{\sum_{i=1}^{n}(SSD_i - \overline{SSD}) * (C_i - \bar{C})}{\sqrt{\sum_{i=1}^{n}(SSD_i - \overline{SSD})^2 * \sum_{i=1}^{n}(C_i - \bar{C})^2}}, \quad (1)$$

kde:

SSD_i je sazba spotřební daně pro i-té měření,

$\overline{SSD}$ je aritmetický průměr sazby spotřební daně,

C_i je spotřeba piva pro i-té měření,

$\bar{C}$ je aritmetický průměr spotřeby piva,

$r_{SSD,C}$ je korelační koeficient mezi SSD a C.

Tento koeficient korelace nabývá hodnot mezi -1 a 1. Při kladné hodnotě korelačního koeficientu se setkáváme s přímou úměrou a při záporné hodnotě s úměrou nepřímou. Extrémní hodnoty -1 a 1 znázorňují pevnou lineární funkční závislost. Při výpočtu korelačních koeficientů u ostatních ukazatelů platí stejný vzorec, pouze se zamění hodnoty C za hodnoty P. Tudíž po této modifikaci dostáváme vzorec (2). Tento vzorec je pro provedení analýzy nezbytný. Stejný vzorec je použit i pro USSD, kdy nahrazujeme USSD za SSD ve vzorci (1) a (2), čímž vznikají vzorce (3) a (4).

K dokončení korelační analýzy je třeba stanovit míru závislosti neboli těsnost korelace. Hodnoty korelačního koeficientu budou spadat do jednotlivých skupin, které jsou sestaveny dle Evanse (1996), který klasifikoval míry těsnosti na základě absolutních hodnot korelačních koeficientů následovně:

Tabulka 1. Míra závislosti dle korelačního koeficientu

Interval absolutní hodnoty r	Míra závislosti
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

Zdroj: vlastní zpracování, Evans (1996)

K ověření významnosti jednotlivých korelačních koeficientů bude použit takzvaný t-test o významnosti korelačního koeficientu. Koeficient je významný tehdy, kdy není roven nule. Na základě této skutečnosti je hypotéza t-testu následující:

$$H_0: r = 0\ ;\ H_1: r \neq 0 \tag{5}$$

Zde je uvedena testová statistika studentova rozdělení:

$$t = \frac{r * \sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r^2}} \tag{6}$$

K porovnání této t-statistiky je důležité určit kritický obor, jehož vzorec je následující:

$$W = \left(-\infty; t_{\frac{\alpha}{2}}(n-2)\right) \cup \left(t_{1-\frac{\alpha}{2}}(n-2); \infty\right) \tag{7}$$

kde:

W je kritický obor,

n je rozsah výběru,

α je hladina významnosti,

r je koeficient korelace,

t je testová statistika.

Vzorec (6) uvádí výpočet testové statistiky t-testu, a pokud výsledná hodnota spadá do kritického oboru určeného vzorcem (7), tak se zamítá hypotéza H0. Zamítnutí nulové hypotézy t-testu znamená, že je korelační koeficient různý od nuly a tudíž je statisticky

významný. O významnosti korelačního koeficientu je možné rozhodnout nejen na základě testové statistiky studentova rozdělení, ale i na základě takzvané p-hodnoty. Statistický software použitý pro korelační analýzu vypočítá p-hodnotu, kterou porovnáme s hladinou významnosti, a pokud je p-hodnota menší, tak zamítáme nulovou hypotézu a korelační koeficient je statisticky významný. V práci je použita standardní hladina významnosti 5 % a p-hodnota je porovnána právě s číslem 0,05. Pro další zhodnocení závislosti dat bylo využito grafického znázornění.

Námi vybraný soubor dat zahrnuje členské země Evropské Unie. Pro ukazatele potřebné k provedení analýzy jsme použili nejdelší možnou časovou řadu, která byla dostupná, a tudíž zkoumání probíhalo na datech od roku 2003 do roku 2015. Z důvodu nedostupnosti dat jsme museli vyřadit Chorvatsko a analýzu jsme provedli na vzorku 27 členských zemích Evropské Unie.

3 Výsledky a diskuse

Prvním krokem analýzy získaných dat bylo zjištění popisné statistiky zkoumaného souboru dat. Základní informace o základní sazbě spotřební daně z piva, upravené základní sazbě spotřební daně z piva, produkci piva na osobu, spotřebě piva na osobu jsou uvedeny v Tabulce 2.

Tabulka 2. Popisná statistika proměnných

Proměnná	Průměr	Medián	Minimum	Maximum
SSD (%)	2,5404	1,5900	0,39832	12,820
USSD (%)	0,00011875	9,4450e-005	8,8242e-006	0,00039299
P (l)	86,753	75,751	19,048	221,88
S (l)	75,964	75,494	7,2411	195,99

Zdroj: vlastní zpracování

V popisné statistice se u sazby spotřební daně z piva setkáváme s nedokonalostí harmonizačního procesu, kdy minimum uváděné ve směrnici EU je na hodnotě 0,748 EUR na hl/°Plato. Nicméně minimum, které je v našem souboru dat je 0,39832 EUR na hl/°Plato, což je důsledek výjimek při procesu sbližování sazeb. Díky tomuto nedostatku harmonizačního procesu se zde otevírá prostor pro existenci protekcionismu. Samotný medián není pro zkoumání důležitý, protože je determinován výskytem stejné hodnoty u jedné země po celou dobu sledování. Na reálnou možnost protekcionismu poukazuje i výrazný rozdíl mezi maximální a minimální sazbou spotřební daně z piva. Z Tabulky 2 je patrné, že i rozdíl mezi minimem a maximem ukazatele produkce na obyvatele je relativně vysoký, což ukazuje na výrazné rozdíly, které mohou být právě impulsem pro změnu daňových politik různých zemí. Ten samý jev vidíme u spotřeby na obyvatele, kde rozdíl mezi minimem a maximem je téměř stejný. Samotná produkce je ve všech ohledech vyšší než spotřeba, což ukazuje na schopnost exportu jednotlivých zemí mimo Evropskou Unii. Průměrná spotřeba piva na osobu v litrech v EU dosahuje téměř 76 litrů za rok, což pro daňovou politiku států není zanedbatelná položka.

V další části byla využita již zmíněná korelační analýza, na základě rovnic (1), (2) a (3) byly vypočítány korelační koeficienty, které určují míru závislosti sazby spotřební daně a produkce

či spotřeby na obyvatele. Dále na základě jednotlivých p-hodnot a testových statistik korelačních koeficientů jsme rozhodovali o zamítnutí či nezamítnutí hypotézy o jejich významnosti. Na závěr analýzy byla identifikována těsnost a směr závislosti, který byl následně porovnán s předpokladem. Předpoklady o směru závislosti vychází z literární rešerše provedené v úvodu, kdy analýzy ukazují, že při zvyšování sazby spotřební daně se inkaso daně nemění, či dokonce klesá, což ukazuje na negativní závislost ke spotřebě a produkci. Stejně tak můžeme tento předpoklad stanovit na základě regulační funkce, kterou zkoumal Meier, et. al. (2016), který formuloval závěr, že spotřební daň snižuje škodlivou spotřebu a neovlivňuje spotřebu drobnou.

Tabulka 3. Výsledky korelační analýzy s použitím SSD

Proměnná	Korelační koeficient	t-test	p-hodnota	Těsnost závislosti	Směr závislosti (předpoklad/výsledek)
P	0,1497	2,82834	0,0049	Velmi slabá	-/+
S	0,0540	1,01021	0,3131	Velmi slabá	-/+
Kritická hodnota t-testu	0,1047	Počet pozorování	351	Hladina významnosti	0,05

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulky SSD je patrné, že korelace mezi sazbou spotřební daně a produkcí či spotřebou není nijak výrazná. Hodnota korelačního koeficientu u produkce je téměř 0,15, což naznačuje velmi slabou korelační závislost. Testová statistika je z hlediska významnosti korelačního koeficientu v pořádku, a proto zamítáme nulovou hypotézu o nevýznamnosti korelačního koeficientu, stejně jako v případě p-hodnoty. Na druhou stranu v případě směru závislosti se výsledek neshoduje s předpokladem. Může to být způsobeno tím, že slabá závislost neukazuje na protekcionismus, ale spíše na zanedbatelnost položky inkasa spotřební daně na příjmové straně rozpočtu jednotlivých zemí, kdy na daňovou politiku má vliv spíše převažující fiskální funkce. Pokud se podíváme na spotřebu na osobu, tak dle p-hodnoty nezamítáme hypotézu o nevýznamnosti korelačního koeficientu. Samotný korelační koeficient má hodnotu o něco málo vyšší než 0,05 a ta jen podporuje nevýznamnost této závislosti. Výsledky naší korelační analýzy panelových dat podporují výsledky Trasberga (2015), který neprokázal vliv sazby spotřební daně z piva na spotřebu. Tyto výsledky jsou v rozporu s pracemi Berkhout et. al. (2014) a např. Chaloupka a kol. (2002), které přisuzují výši sazby spotřební daně z piva funkci regulační, popřípadě fiskální.

Následně jsme místo sazby spotřební daně z piva zahrnuli do korelační analýzy upravenou sazbu spotřební daně z piva, u které jsme také zkoumali závislost s produkcí a spotřebou na osobu. A stejně jako v předchozí korelační analýze jsme rozhodli o významnosti korelačního koeficientu, jeho těsnosti a směru závislosti.

Tabulka 4. Výsledky korelační analýzy s použitím USSD

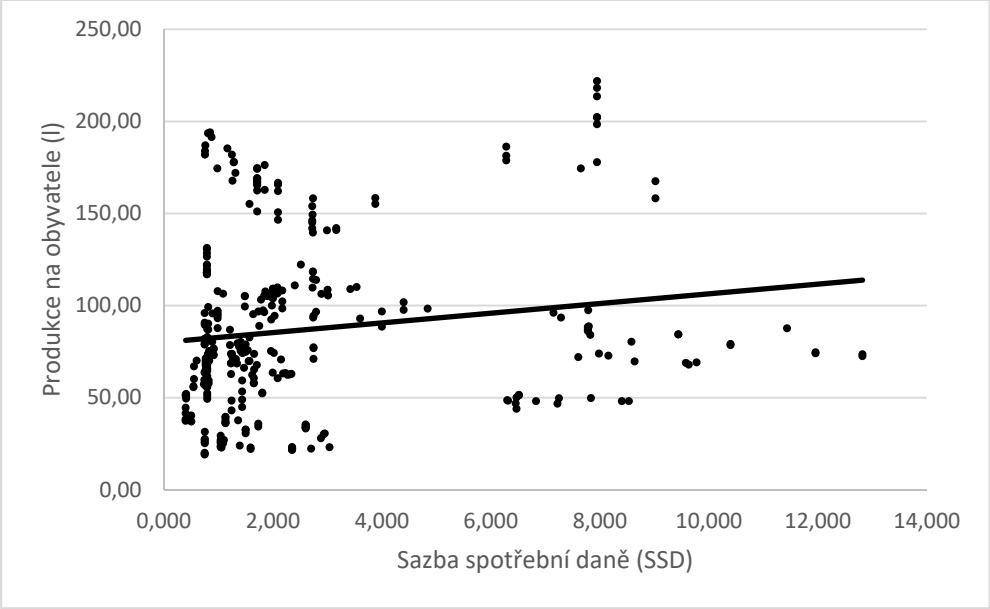
Proměnná	Korelační koeficient	t-test	p-hodnota	Těsnost závislosti	Směr závislosti (předpoklad/výsledek)
P	-0,0044	-0,0826	0,9342	Velmi slabá	-/-
S	0,0177	0,3299	0,7416	Velmi slabá	-/+
Kritická hodnota t-testu	0,1047	Počet pozorování	349	Hladina významnosti	0,05

Zdroj: vlastní zpracování

V Tabulce USSD jsme se již dostali k různým výsledkům, oproti Tabulce SSD. U produkce se mění směr závislosti, což by mohlo značit protekcionistické chování států, ale hodnota korelačního koeficientu je velmi nízká a blízká nule. To znamená, že zde závislost téměř neexistuje. Potvrzení dává p-hodnota i hodnota t-testu, u kterých nezamítáme nevýznamnost korelačního koeficientu. Podobná situace je u korelačního koeficientu spotřeby na osobu a upravené sazby spotřební daně z piva. Významnost této velmi slabé korelace je hraniční, protože t-test sice zamítá nulovou hypotézu o nevýznamnosti korelačního koeficientu, nicméně p-hodnota ukazuje pravý opak na 5 % hladině významnosti. Z této korelace nelze usuzovat na protekcionistické chování členských států Evropské Unie v dlouhodobém horizontu. Stejně jako v předchozí korelační analýze jsou naše výsledky ve shodě s Trasbergem (2015) a v rozporu s ostatními pracemi uvedenými v úvodu.

Na základě provedené korelační analýzy jsme pro grafické znázornění vybrali pouze vztah mezi neupravenou sazbou spotřební daně a produkcí. Jedině u tohoto vztahu jsme mohli zamítnout nevýznamnost korelačního koeficientu, a tudíž zde existuje statisticky významný vztah, který je znázorněn na Grafu 1.

Graf 1. Závislost sazby spotřební daně na produkce na obyvatele



Zdroj: vlastní zpracování

V Grafu 1 je proložena body trendová přímka, která ukazuje pozitivní směr závislosti sazby spotřební daně na produkci na obyvatele. Sazba spotřební daně z piva se u většiny členských zemí pohybuje v rozmezí 0-5 EUR na hl/°Plato a jejich produkce se různí až o téměř 180 l na osobu, což potlačuje myšlenku protekcionistického chování, dokonce i samotné závislosti. U zemí s vyšší sazbou spotřební daně můžeme pozorovat podobné výsledky produkce jako u zemí s nižší sazbou. Daňovou politiku nejspíš ovlivňují jiné faktory než ochota preferovat domácí produkci. Protekcionismus tedy i na základě grafického znázornění v dlouhém období nepotvrzujeme.

4 Závěr

Hodnoty, které byly kalkulovány v rámci našeho zkoumání, ukazují, že z dlouhodobého hlediska existuje velmi slabá závislost mezi sazbou spotřební daně z piva a spotřebou na

osobu. Na druhou stranu tato velmi slabá závislost je nevýznamná v případě zaměnění spotřeby a produkce na osobu. V dlouhodobém horizontu téměř neexistuje spojitost mezi daňovou politikou v oblasti spotřební daně z piva a jeho spotřebou či produkcí v dané zemi. Konkrétně jediný statisticky významný korelační koeficient byl zaznamenán u neupravené sazby spotřební daně z piva a spotřeby na osobu a dosahoval hodnoty téměř 0,15. Nicméně vzhledem ke kladnému znaménku tohoto korelačního koeficientu nepotvrzujeme výskyt protekcionismu, popřípadě regulační funkce. Naopak kladná hodnota korelace ukazuje, že samotnou spotřebu piva ovlivňují jiné ukazatele.

Jedním z omezení u tohoto zkoumání byl fakt, že sazby spotřební daně z piva jsou relativně strnulé a málo zemí reaguje na aktuální situaci okamžitou změnou sazby daně. Tyto změny jsou náročné jak časově kvůli nutnost legislativního procesu, tak kvalitativně z důvodu potřeby politické dohody o směru a velikosti dané změny. Dále je také problémem, že sazby u některých zemí jsou uvedeny v národních měnách a přepočet na stejnou jednotku EUR ovlivňuje aktuální kurz. Naopak spotřeba a produkce jsou v jednotkách litrů a tudíž je zaručena srovnatelnost bez jakéhokoli ovlivnění.

Zjištění o dlouhodobé strnulosti sazeb spotřební daně z piva a velmi slabé či nevýznamné korelace ukazují, že při dalších výzkumech zaměřených na tuto problematiku by bylo vhodné pracovat pouze s roky, které bezprostředně předcházejí či následují změně sazby a samozřejmě je nutné brát v úvahu i časová zpoždění efektů těchto změn. Další možná obměna je možná v ukazateli sazby spotřební daně z piva, kdy by bylo vhodné zohlednit reálné zatížení spotřebitele, které by vycházelo nejen ze sazby, ale i z průměrné mzdy domácností.

Výsledky korelace ukázaly, že u členských zemí EU se dlouhodobě nevyskytuje protekcionistické chování v určování sazeb spotřební daně. Samotná statisticky významná závislost byla prokázána pouze u spotřeby, a to jen jako velmi slabá.

Afilace

Tento text byl vytvořen za podpory projektu Interní grantové agentury Provozně ekonomické fakulty Mendelovy univerzity v Brně IGA PEF_TP_2017005 s názvem „Zkoumání vazby produkce, spotřeby a míry zdanění alkoholu v zemích Evropské unie“.

Použité zdroje

[1] BERKHOUT, B. et. al., *Economic effects of high excise duties on beer.* The Brewers of Europe 2014. [online] Dostupné z: http://www.brewersofeurope.org/site/media-centre/index.php?doc_id=862&class_id=31&detail=true. [cit. 15.7.2017].

[2] CHALOUPKA, F. J., GROSSMAN, M., SAFFER, H. *The effects of price on alcohol consumption and alcohol-related problems.* Alcohol research and health, 2002, 26(1)., 22-34 s. ISSN 1535-7414.

[3] DOUGLAS, J. Y., BIELINSKA-KWAPISZ, A. *Alcohol Taxes and Beverage Prices,* National tax journal 2002, 57-73 s.

[4] EVANS, J. D. *Straightforward statistics for the behavioral sciences / James D. Evans.* Pacific Grove, Calif.: Brooks/Cole Publ. Co., 1996. ISBN-10: 0534231004.

[5] EUROPEAN COMMISSION. *The European System of National and Regional Accounts*. Eurostat, 2017a. [online] Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/web/regions/data/database.

[6] EUROPEAN COMMISSION. *Excise Duty Tables*. 2017b. [online] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duties-alcoholic-beverages_en. [cit. 01.7.2017].

[7] GROSSMAN, M., CHALOUPKA, F. J., SAFFER, H., and LAIXUTHAI, A. *'Effects of alcohol price policy on youth: a summary of economic research'*, Journal of Research on Adolescence, 4, 1994: 347–364 s.

[8] HAMERNÍKOVÁ, B. a KUBÁTOVÁ, K. *Veřejné finance.* Praha: Eurolex Bohemia. 1999, ISBN 80-902752-1-4.

[9] KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. 240 s. ISBN 80-7169-020-1.

[10] LEGIERSKÁ, Y. *Analýza zdaňování spotřeby v ČR a v zemích OECD.* In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, Praha. : Vysoká škola ekonomická, 2013. ISBN 978-80-245-1929-6.

[11] MEIER, S. et. al. *Estimated Effects of Different Alcohol Taxation and Price Policies on Health Inequalities: A Mathematical Modelling Study*. In: Plos medicine. 2016. [Online]. Dostupné z: http:// doi.org/10.1371/journal.pmed.1001963. [cit. 10.7.2017].

[12] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

[13] RADA EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ, *SMĚRNICE RADY 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, Lucemburk*, 1992a.

[14] RADA EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ, *SMĚRNICE RADY 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů*, 1992b

[15] SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomie.* Praha: Svoboda., 1991, ISBN 80-205-0192-4.

[16] SMITH, S. *Economic Issues in alcohol taxation – chapter 3 v* --- CNOSSEN, S., (ed.). *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving.* Oxford: Oxford University Press, 2005, 255 s. ISBN 0-19-927859-8.

[17] TRASBERG, V. *Alcohol Excise Duties in the European Union*. Estonian Discussions on Economic Policy, 2015, 23(2), ISSN 1736-5597.

[18] THE BREWERS OF EUROPE, *Beer statistics: 2010 edition*. Belgium: The Brewers of Europe, 2010. ISBN 978-2-9601382-3-8.

[19] THE BREWERS OF EUROPE, *Beer statistics: 2016 edition*. Belgium: The Brewers of Europe, 2016. ISBN 978-2-9601382-7-6.

[20] WAGENAAR, A. C., SALOIS, M. J., KOMRO, K. A. *Effects of beverage alcohol price and tax levels on drinking: a meta-analysis of 1003 estimates from 112 studies*. Alcoholic beverage taxes, prices and drinking. Addiction 2009;104:179– 90.

Autoři

Bc. Adam Lisický, Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: adam.lisicky@seznam.cz

doc. Ing. Petr David, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: david@mendelu.cz

Authors

Bc. Adam Lisický, Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemedelska 1, 613 00 Brno, Czech Republic, e-mail: adam.lisicky@seznam.cz

doc. Ing. Petr David, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemedelska 1, 613 00 Brno, Czech Republic, e-mail: david@mendelu.cz

Corporate Income Tax and Prospects for its Modernization in the Republic of Belarus

Irina Loukianova, Anastasiya Piakarskaya

Abstract

The article is devoted to the study of trends in the changes of corporate income taxation in developed and emerging countries. The specifics of the levying of corporate income tax in the Republic of Belarus are estimated. As a result of the carried out research, ways of the modernization of the CIT in the Republic of Belarus have been developed. They include the harmonization of financial, statistical and tax accounting, the development of a list of economically unjustified expenses, improving the rules for thin capitalization and regulation of transfer pricing, and the reform of the tax return on corporate income tax. The use of this recommendations will help to provide scientifically based tax policy to improve economic and social development of the country.

Keywords: corporate income tax, taxation, the Republic of Belarus, tax base, transfer pricing, thin capitalisation rules, tax accounting, tax return.

JEL classifications: H25.

1 Introduction

The development of Belarusian legislation in the field of corporate income tax proceeds continuously from the adoption of the first law, directly devoted to the profit tax and entered into force on January 1, 1992, till adjusting the tax legislation as part of the changes in the provisions of the Tax Code of the Republic of Belarus. Similarly, the legislation of other countries is supplemented by new conditions and peculiarities of determining the tax base for CIT purposes.

The globalization of world economic relations made the problem of inclusion the provisions aimed at avoiding the transfer pricing impact on the tax revenues of the budgets of various countries into the legislation to be the topic of current interest. To achieve efficiency and equity in the vertical and horizontal, as well as within the life cycle, governments constantly monitor the benefits and preferences used in the legislation to optimize their structure. In recent years much attention has also been paid to the economic justification for estimates of revenues and expenditures for the purpose of determining the tax base. The rules of thin capitalization are actively used if affiliation and interdependence of suppliers and beneficiaries of goods, works and services take place. Different countries are approaching the definition of the fair value of assets and liabilities, which leaves its imprint on the specifics of tax calculation.

The foregoing, as well as the lack of comprehensive scientific research on the reform of the corporate income tax in the Republic of Belarus, allows us to talk about the relevance of the topic of the article.

The purpose of the article is to develop the ways of the modernization of corporate income tax in the Republic of Belarus. We believe that studying the theoretical principles of levying the profit tax and tax collection trends, analyzing foreign experience, comparing and testing it for use in the Republic of Belarus will allow us to develop the theoretical principles of levying the corporate income tax in our country and propose directions for its reform.

2 Main trends in corporate income taxation

Corporate income tax has a long history. The peculiarities of its application in the tax systems of different countries depend on certain priorities of a particular state or its economic situation. In most modern tax systems of developed countries corporate income tax does not take such an important place as personal income tax or VAT. CIT plays the most significant role in Japan, the United Kingdom, the United States (IMF, 1998).

In most countries the nature of corporate income tax is the socialization of a part of the return on capital, invested in the corporate sector. In fact, with this approach, in countries with developed stock markets and active involvement of private investment in the corporate sector the CIT is a prepaid expense (or partial payment) of the part of the tax on an individual investor's comprehensive income.

In emerging market countries, the corporate income tax is a significant source of budget revenues. The peculiarity of such economies is that a great part of enterprises is being formed in the process of privatization of state property or remains the property of the state. This sector has a significant capital stock, formed mainly through public investments in pre-market (pre-transition) periods. That means, to a certain extent, the taxation of the return on past investments with the tax on income is realized. Especially this thesis is true for sectors with low supply elasticity, as well as commodity enterprises and natural monopolies.

The income from capital in the structure of the incomes of the population of emerging market countries has a rather low share. At the same time, the average wages in developing economies is quite low for a number of reasons. And the relative share of private owners' income received as dividends, that is related to capital, may be higher in the emerging economies than in more developed economies. The fact that capital in economies at the stage of formation is a relatively scarce resource in comparison with developed economies and, consequently, its profitability is generally much higher in transitional economies than in developed countries, also is very important.

In our opinion such a historical situation with invested capital initially allows to set higher rates to withdraw the income tax (or, as in the Republic of Belarus, to withdraw an additional tax) from the state share in corporate capital. However, the danger is that such taxation can discourage new investments. Accordingly, it is necessary to assess in a timely manner the need to adjust approaches to establishing tax exemptions for income tax.

The feature of transitive economies is that the number of enterprises is initially less than that of individual payers in quantitative terms. But in emerging countries individuals are mainly payers of personal income tax through tax agents. All this allows the tax authorities to concentrate their efforts on a smaller number of taxpayers.

In developed countries, economically normal profits (taxable income) are subject to taxation, and the rate or the actual amount of tax is adjusted taking into account the risk of economic return on investment (determined after deducting all alternative costs). This approach is aimed at achieving tax efficiency, since it's believed that the redistribution of income from the

individual to the state, when alternative costs are taken into account, is carried without loss of efficiency.

In the period of a market economy formation, foreign investors can be an effective source of financial resources. In most countries exporting capital, people who invest abroad, receive a tax credit that can enable investors to reduce domestic taxes in part or in whole by the amount of income tax paid or accrued in the country of investment. This approach is applied by most states using the system of agreements on avoidance of double taxation. Accordingly, other things being equal, foreign investors are generally interested in the exact implementation of the requirements of tax legislation. However, international corporations, in the absence of special rules and regulations, can actively use the advantages of transfer pricing, as well as the inclusion of territories with preferential taxation regimes in their business-processes.

The globalization of world economic relations and the freedom of capital flow from economy to economy create a dilemma for governments to correlate tax harmonization and tax competition. As globalization grows, investments diversify, becoming more elastic to after-tax returns. Both developed and emerging states are equally involved in this issue. Accordingly, it becomes difficult for transitive countries to exploit the increased rates of withholding tax on investments from previous periods.

In modern economies, there is a tendency to reduce effective income tax rates.

Finally, the accounting rules are being improved over time. In this area, there are also signs of globalization. This trend arises due to the application of generally accepted international financial reporting standards (IFRS) for profit determination. IFRS are more consistent with the economic criteria of the company's operation and use more liberal systems of deductions and of depreciation in comparison with the accounting rules that existed, for example, in the Soviet economy.

The question of correlating taxable and accounting income in this case is of particular relevance. Simple and understandable mechanisms for determining taxable income on the basis of accounting data are required. Accordingly, the study of the possibility of applying special depreciation rules and the full deductibility of all justified business expenses, subject to the limitations of economically overstated costs of servicing debts for certain types of services, is an essential element of tax reforms.

There should be a simple and transparent order to reduce the practice of transfer pricing. At the same time, a high level of inflation may be the reason for accounting of adjustments (indexation) of financial results when determining taxable income.

3 The corporate income tax reform in the Republic of Belarus

Reform of the corporate income tax assumes initially the choice of priorities that the tax system must achieve within the tax strategy of the state.

Analysis of theoretical approaches and problems studied by scientists in the field of modern corporate income tax, practices of developed countries, as well as neighboring countries, including those entering into a customs union with the Republic of Belarus, allows:

- to understand that the development of the corporate income tax in the Republic of Belarus as a whole is consistent with all global trends,
- to take on arms the achievements that offer the legislation of the analyzed states.

In western tax systems corporate taxes are imposed on joint-stock companies, cooperatives, insurance associations, industrial and commercial enterprises, institutions and funds created for the implementation of special purposes. The tax provides numerous benefits and a complex payment mechanism.

The legislation of the EU member states fixes different approaches to the taxation of the income of enterprises, but all their diversity can be reduced to several basic schemes:

- full taxation of profits. It means the company's income is taxed corporate tax, and then, having received part of the profit, shareholders pay personal income tax from it.
- partial taxation. Part of income is taxed CIT, and part of it is taxed as the personal income of the investor.

In Belarus, the corporate income tax is not harmonized with personal income tax. At the same time, we believe that assessment of the prospects for corporate income taxation and its development in our country in connection with changes in the structure of capital and business is very important.

The most difficult theoretical questions in the field of income taxation are the assessment of the efficiency and equity of the model of income tax payment. Lots of research in the field of depreciation charges, adjustments of taxation income on inflation factors are devoted to this problem.

In connection with the financial crisis, a number of states turned to the analysis and use of increased rates of excess income tax.

The current issue of tax legislation is the optimization of the tax base with a tendency to reduce rates. We are talking about the application of various models of revenue reflection and including in the circle of payers, or the exclusion of certain economic entities from it.

As IFRS are actively implemented, an actual topic is the assessment of the opportunities to maximize the approximation of accounting and tax statements to improve the efficiency of enterprises. In this context, the concept of deferred tax liabilities is subject to analysis and further development.

It should be noted that the system of calculating and paying income taxes in the Republic of Belarus is quite effective. The immediate implementation of approaches that have proved themselves in foreign countries under fundamentally different socio-economic conditions is not required. At the same time, the development of recommendations for improving the management of the corporate income taxation, the modernization of tax reporting on income tax and for solving current problems will enable the tax authority to implement a scientifically based tax policy in the public interest.

Further research in the field of corporate income tax will provide a list of science-based tools that can be used in various market situations.

The assessment of the prospects for the development of profit tax in our country is based on the following worldwide theoretical approaches, practical models and observed trends:

- income tax is the most important form of socializing part of the income from investments in the corporate sector;
- prospects of profit tax, despite the opinions of individual scientists and practitioners about its leveling in the future, are determined by the public sector services that are actively used by corporations when they realize their function of entrepreneurship;

- in countries where the largest share of investment belongs to private capital, ultimately owned by households, the profit tax is the first stage of taxation of personal income (in our view, personal income tax);
- in countries whose economies are based on state property and government investments, the CIT and PIT are poorly harmonized;
- the global crisis and the need to finance social programs make the search for an additional source of income for the governments of modern states the case of current interest. Within the corporate income tax, such additional funds can theoretically arise either from an expansion of the tax base or from an increase in the tax rate;
- analysis of global trends in the field of income tax rates showed their steady decline over the past 20 years. Mainly, this trend is connected with the developing tax competition, which is a dialectical consequence of the globalization of economic relations;
- at the same time, the global financial crisis, with its losses for the budgets of both individual households and the states as a whole, forced the governments and parliaments to return to the idea of realizing social justice through the increased taxation of excess profits. But this topic is so far debatable, and the implementation of the tax on excess income is associated with certain political risks;
- the answer to the question of expanding the tax base appears to be a model that is a combination of such components as:

a) the increase in the composition of taxpayers. This expansion is realized either by including new types of payers in the taxpayers, which seems problematic, or the physical increase in the number of entities currently paying tax. It can be, for example, the development of the small business sector, the creation of new enterprises. That is the actively extensive way, but it seems the most realistic prospect of expanding the tax base.

b) widening the range of taxable incomes. This change is ensured by modification the order and timing of the formation of the revenue base for taxation purposes, modernizing incomes and including them in the design of taxation in an amount not less than the current market prices (tariffs, rates). On the other hand, taxable income can be increased by adjusting the structure and composition of costs. Both components depend on the dominance of one of the forms of income and expenditure determination: accrual method, sales method or cash flow method. It should be noted that the legislation of European countries contains all three forms of income and expenditure definition listed above.

c) application of transfer pricing rules and implementation of thin capitalization rules.

d) the benefits and deductions in some cases are important elements in determining the tax base.

- in developed economies the formation of the revenue base is in close connection with the practical provision of financial accounting as a part of the development of International Accounting Standards. Harmonization of tax and accounting rules is one of the ways to increase the efficiency of taxation and to reduce tax compliance costs for enterprises and corporations;
- due to differences in the business cycle of the establishment of the enterprise and the reporting period for tax purposes, there is the problem of the possibility of carry-over of losses. The different level of investment, the specificity of the investment sectors leads to an increase or, conversely, a decrease in the differences in these periods. The proposed

terms are based on this approach, during which socially normal costs move in taxation for a set of reporting periods corresponding to the business cycle.

For the purpose of the tax strategy modernization in the Republic of Belarus, the corporate income tax is one of the regulatory elements of a high priority. Its fiscal component, of course, also seems relevant. But the role of CIT in regulating business activities predetermines the dynamics of development in a greater degree than other taxes.

4 Results

As a result of the research, the directions for the change of certain elements of the corporate income tax have been developed, and a number of approaches to the modernization of the income tax return have been proposed.

In particular, the possibility of combining the data of accounting, statistical and tax reporting during the formation of the annual declaration on income tax has been explored.

Forms of declaring in foreign countries have been analyzed. The analysis showed that the Belarusian form is quite simple and compact.

However, the following directions of its improvement seem appropriate:

- harmonization of data from financial, statistical and tax accounting, adjustment of the provisions of the tax code in terms of income and expenditure definitions. This proposal is based on the prospect of use of IFRS in the Republic of Belarus as a basic standard of accounting as well as the need to compile reports that are most suitable for attracting the resources of foreign investors, for which the understandability and familiarity of forms is an essential priority;
- development of the list of economically unjustified expenses for adjusting taxation income. The experience of neighboring countries, including EU members like Latvia, shows the existence of significant lists that can be used to develop tax legislation. We presume, nevertheless, that it is expedient to use this list for the formation of a special tax register outside the tax return;
- inclusion in the structure of the declaration of information on adjustments associated with the application of thin capitalization rules, as well as clarifying the market price of transactions with dependent persons in the context of transfer pricing control;
- formation of a dynamic list of losses that are subject to deduction in the future with breakdown by the periods of their occurrence;
- supplementing the declaration with financial information on the basis of the main forms of the balance sheet, and linking accounting figures with taxable amounts in a consistent way directly in the declaration.

It is important to note that the system of calculating and paying income tax in the Republic of Belarus is quite effective and does not require the immediate introduction of approaches that have proved themselves in foreign countries under fundamentally different socio-economic conditions. At the same time, the development of recommendations of improving the corporate income taxation and the modernization of tax reporting can help to solve current problems and enable the tax authority to implement a scientifically sound tax policy in the interests of the Belarusian society.

Studies in the field of corporate income tax will provide a list of scientifically based tools that can be used in various business situations.

Affiliation

The article was supported by the Belarusian Republican Foundation for Fundamental Research.

Citation list

[1] Government Finance Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1998.

Authors

Assoc. Prof. Irina Loukianova, Ph.D., Department of Taxes and Taxation, Belarus State Economic University, pr. Partisanski, 26, Minsk, Belarus, e-mail: irinabseu@gmail.com

Assist. Prof. Anastasiya Piakarskaya, Ph.D., Department of Taxes and Taxation, Belarus State Economic University, pr. Partisanski, 26, Minsk, Belarus, e-mail: anastasiya_piakarskaya@mail.ru

K finanční záruce

Financial guarantee

Karel Marek

Abstrakt

Finanční záruka vzniká prohlášením výstavce v záruční listině, že uspokojí věřitele podle záruční listiny do výše určité peněžní částky, nesplní-li dlužník věřiteli určitý dluh, anebo splní-li se jiné podmínky určené v záruční listině. Je-li výstavcem banka, zahraniční banka nebo spořitelní a úvěrní družstvo, jedná se o bankovní záruku.

Klíčová slova: právo, občanské právo, obchodní právo, smlouva, finanční záruka

Abstract

A financial guaranty is established by written declaracion in guaranty certificate that they shall satisfy the creditor up to the value of a certain monetary amount according to the content of the guaranty certificate if a certain third party (debtor) does not fulfil a certain liability or if the conditions set out in the guaranty certificate are filfilled.

Keywords: law, civil law, business law, contract, financial guarantee

JEL klasifikace: 7

1 Úvod

Právní úprava finanční záruky je obsažena v § 2029 - 2039 nového občanského zákoníku (NOZ).

Finanční záruka vzniká (podle § 2029) prohlášením výstavce v záruční listině, že uspokojí věřitele podle záruční listiny do výše určité peněžní částky, nesplní-li dlužník věřiteli určitý dluh, anebo splní-li se jiné podmínky určené v záruční listině. Je-li výstavcem banka, zahraniční banka nebo spořitelní a úvěrní družstvo, jedná se o bankovní záruku.

2 Právní úprava

Záruční listina vyžaduje písemnou formu.

Je-li výstavce povinen podle záruční listiny plnit ve prospěch oprávněného jinému výstavci, je povinen plnit na účet oprávněného u tohoto výstavce.

Finanční záruka je zvláštním druhem ručení. Finanční záruka je zajišťovací institut, který se dostal na evropský kontinent z anglo-amerického práva. Umožňuje věřiteli vymáhat splnění

závazku na výstavci, jestliže dlužník nesplní určitý závazek nebo budou splněny jiné podmínky stanovené záruční listinou.[1]

Vznik finanční záruky je vázán na jednostranný právní úkon – na písemné prohlášení v záruční listině. V záruční listině lze odkázat na obchodní podmínky a obchodní zvyklosti. V mezinárodním obchodě se využívají (avšak ne příliš často) Jednotná pravidla pro smluvní záruky (Uniform Rules for Contract Quarantees) vypracovaná Mezinárodní obchodní komorou v Paříži.

Jednostranným projevem vůle výstavce se zakládá formálně jeho závazek, avšak bez faktického přijetí takového prohlášení věřitelem by závazek neměl žádných účinků. K perfektnosti vzniku bankovní záruky se vyžaduje doručení záruční listiny věřiteli (beneficientovi) a teprve faktická akceptace beneficientem vede k účinnosti (realizaci) zajišťovaného závazku mezi ním a dlužníkem.[2]

Obsah záruční listiny vyplývá zejména z § 2029 NOZ. V záruční listině musí být určen dlužník a jeho dluh, kterého se týká finanční záruka, a peněžní částka, do které se ručí. Závazek výstavce musí spočívat výlučně v peněžitém plnění, a to i v případech, kdy je bankovní zárukou zajišťována nepeněžitá pohledávka dlužníka.

Při zajištění nepeněžité pohledávky se má se za to, že je do výše určené záruční listinou zajištěna peněžitá pohledávka, která věřiteli přísluší při porušení zajištěné povinnosti plnit.

Výstavce ručí za splnění zajištěného závazku do výše částky a za podmínek stanovených v záruční listině. Závazek uspokojit věřitele z finanční záruky může být podmíněn také splněním podmínky záležející v předložení určitých dokumentů.

Do záruční listiny se zpravidla zahrnuje určení doby, na kterou se bankovní záruka poskytuje. Záruka může být sjednána a vystavena na dobu určitou nebo neurčitou. Doba může být vymezena stanovením konečného termínu, ale i určením počátku lhůty. V takovém případě nelze nárok z finanční záruky uplatnit dříve, než je stanoveno v záruční listině.

Výstavce je oprávněn vůči věřiteli uplatnit pouze námitky, jejichž uplatnění záruční listina připouští.

Záruční listina není cenným papírem, s nímž by byl nárok z finanční záruky spojen. K uplatnění nároku z finanční záruky není třeba předkládat záruční listinu a finanční záruka zaniká stanoveným způsobem bez ohledu na to, zda záruční listina je výstavci vrácena či nikoli. Převod práv z finanční záruky se uskutečňuje smlouvou o postoupení pohledávky a nelze k tomuto účelu použít rubopis na záruční listině.

Vystavení záruční listiny předchází začasté uzavření smlouvy mezi výstavcem a dlužníkem. V této smlouvě se výstavce zavazuje, že za úplatu vystaví záruční listinu k zajištění dluhu dlužníka. Výstavce se obvykle sám zajišťuje pro případ, že bude muset místo dlužníka splnit jeho dluhy ze záruky, a proto smlouva mezi výstavcem a dlužníkem zpravidla obsahuje též ujednání o vzájemném vypořádání pro případy, že výstavce plnil z titulu finanční záruky. Své budoucí pohledávky za dlužníkem si výstavce zajišťuje obvyklými zajišťovacími instituty, např. zástavním právem, postoupením pohledávky.

---

[1] K těmto otázkám blíže např. KOPÁČ, L. *Obchodní kontrakty,* I. díl. Praha : Prospektrum, 1993, s. 179 a násl., LIŠKA, P. Nad institutem bankovní záruky. *Právní rozhledy* 2007, č. 18, s. 651 a násl., ŠTENGLOVÁ, I. in: ŠTENGLOVÁ, I., PLÍVA, S., TOMSA, M. a kol. *Obchodní zákoník. Komentář.* 12. vydání, Praha : C. H. Beck, 2009, s. 910 a násl.

[2] Stejně PELIKÁNOVÁ, I. *Komentář k obchodnímu zákoníku.* 3. díl. Praha : Linde, 1996, s. 648, KOVAŘÍK, Z. in: KOBLIHA, I., KALFUS, J. KROFTA, J. KOVAŘÍK, Z., KOZEL, R., POKORNÁ, J., SVOBODOVÁ, J. *Obchodní zákoník úplný text s komentářem*. Praha : Linde, a. s., 1. vydání, 2006, s. 948–949.

Výstavce plní svůj dluh z finanční záruky jen za podmínky, že k tomu byl písemně vyzván věřitelem. Je-li plnění banky z bankovní záruky podmíněno v záruční listině předložením určitých dokumentů, musí být tyto dokumenty předloženy. Výstavce není oprávněn ani povinen zkoumat, zda věřitel má vůči dlužníkovi nárok na plnění dluhu zajištěného bankovní zárukou, pokud mu tato povinnost neplyne ze záruční listiny.

Věřitel není povinen vyzvat k plnění nejprve dlužníka, pokud tak nestanoví záruční listina. Vůči věřiteli nemůže výstavce uplatnit jakékoli námitky, které vůči němu má dlužník, ledaže záruční listina stanoví, které námitky dlužníka může výstavce uplatnit vůči věřiteli. Právní úprava tak vymezuje dispozitivně tzv. finanční záruku na první výzvu a bez námitek.

K zachování práva věřitele na plnění z finanční záruky na dobu určitou postačí, když byl v době platnosti finanční záruky výstavce vyzván k plnění.

Potvrdí-li finanční záruku jiný výstavce, může věřitel uplatnit právo z finanční záruky vůči kterémukoli z těchto výstavců.

Výstavce, který potvrdil finanční záruku a na tomto základě plnil, má právo na náhradu vůči výstavci, který jej o potvrzení finanční záruky požádal.

Odlišná situace nastane, jestliže vystavení záruky věřiteli oznámí (avizuje) jiná osoba než ze záruky zavázaný výstavce. Tato osoba není oznámením zavázána ze záruky, ale odpovídá za škodu způsobenou nesprávností svého oznámení. Význam takového oznámení spočívá především v potvrzení výstavce, který záruku vystavil, jakož i v ověření, že dluh z finanční záruky skutečně platně vznikl. Z tohoto hlediska lze předpokládat, že avizující osoba je seznámena zejména s obsahem záruční listiny.

Dlužník je povinen zaplatit výstavci to, co výstavce plnil podle své povinnosti ze záruční listiny. Dlužník nemůže vůči výstavci uplatnit námitky, které by mohl uplatnit vůči věřiteli, jestliže smlouva mezi výstavcem a dlužníkem neobsahovala povinnost výstavce zahrnout do záruční listiny uplatnění těchto námitek vůči věřiteli.

Věřitel, který dosáhl na základě záruky plnění, na něž neměl vůči dlužníkovi nárok, vrátí dlužníkovi toto plnění a nahradí mu škodu tím způsobenou. Jde o případ, kdy výstavce po právu splnil svůj dluh ze záruky, i když věřiteli nevznikl nárok na plnění vůči dlužníkovi. Dlužník byl následně povinen výstavci uhradit plnění ze záruky. Z tohoto důvodu zde pak je právo dlužníka k postihu věřitele.

Finanční záruka je považována za jeden z nejkvalitnějších zajišťovacích prostředků. Závisí to pochopitelně na bonitě výstavce. Uplatnění této záruky je však jinak velmi pružné.

Použité zdroje

[1] KOPÁČ, L. *Obchodní kontrakty,* I. díl. Praha : Prospektrum, 1993, s. 179 a násl..

[2] KOVAŘÍK, Z. in: KOBLIHA, I., KALFUS, J. KROFTA, J. KOVAŘÍK, Z., KOZEL, R., POKORNÁ, J., SVOBODOVÁ, J. *Obchodní zákoník úplný text s komentářem*. Praha : Linde, a. s., 1. vydání, 2006, s. 948–949.

[3] LIŠKA, P. Nad institutem bankovní záruky. *Právní rozhledy* 2007, č. 18, s. 651 a násl.

[4] PELIKÁNOVÁ, I. *Komentář k obchodnímu zákoníku.* 3. díl. Praha : Linde, 1996, s. 648.

[5] ŠTENGLOVÁ, I. in: ŠTENGLOVÁ, I., PLÍVA, S., TOMSA, M. a kol. *Obchodní zákoník. Komentář.* 12. vydání, Praha : C. H. Beck, 2009, s. 910 a násl.

Autor

prof. JUDr. Karel Marek, CSc., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, Stromovka 1, 637 01 Brno, Katedra občanského a pracovního práva, Fakulta právních a správních studií, Vysoka škola finanční a správní, Estonska 500, 100 00 Praha 10, e-mail: marek@post.sting.cz

Author

prof. JUDr. Karel Marek, CSc., Department of Accounting and Taxes, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic,e-mail: marek@post.sting.cz.

Tax management improvement aimed at reduction of arrears of payments to the budget

M.A. Shkliarova

Abstract

The article examines the issue of managing the arrears of payments controlled by the tax authorities of the Republic of Belarus: it defines main types of arrears of payments to the budget, specific features of their formation, analyses the dynamics of arrears of tax payments to the budget in terms of their type, assesses the debt level with respect to total tax return, justifies a factor analysis model of tax arrears, which enables to highlight internal and external reserves of their reduction. The article also explores approaches to tax debt management existing in the international practice and offers ways to improve its administration on that basis.

Keywords: tax management, budget, arrears of payments, Republic of Belarus

JEL: H72

1 Introduction

One the main tasks of the tax authorities is to ensure the completeness and timeliness of return of tax and other obligatory payments to the budget, i.e. their collection. One of the indicators of work in this direction is the payers' arrears level. It should be noted that the existence of tax arrears among business entities, in our opinion, can be called one of the significant destabilizing social and economic factors, and depending on its overall size, it can substantially limit the amount of financial resources of the state.

2 Main body of text

Administration of arrears performed by tax authorities in respect of tax and other obligatory payments to the budget, in our opinion, should be based on the following principles:

- Transparency, openness and accessibility of information on step-by-step actions and applied measures for settling arrears of tax payments and ensuring their enforced collection.
- Stability of the system of measures to settle tax arrears.
- The efficiency of the system of collecting taxes and fees, which means minimization of the methods applied to settle unpaid taxes and maximization of their positive effect.
- Flexibility of measures applied for arrears settling in the form of credits, deferrals, payments by installments, pledges or surety.

- The optimal mechanism for settling tax arrears, which consists in a rational combination of preventive measures, arrears settlement measures and forced collection measures.

A distinctive feature of these principles of implementing the mechanism for administering the total tax debt is their systemic nature, so that each principle is a part of the whole body of principles and at the same time is independent. In addition, violation of any of the principles affects the entire system as a whole.

Analyzing reports of the tax authorities on tax arrears and work with it, it should be noted that it includes 7 annexes, in which arrears are analyzed in the following directions:

- in terms of types of payments and types of taxes, fees (duties);
- in terms of the activities of payers who have accumulated arrears;
- in terms of the authorities, in charge of which there are payers who have accumulated arrears;
- the structure of arrears is analyzed in the following directions: current arrears and previous arrears; inspection arrears, including jointly with other regulatory authorities; deferral (installment) of payments; tax credit; arrears of current payers, payers under liquidation, arrears of liquidated payers, arrears of persons involved in subsidiary liability; arrears, collection of which is carried out by officers of the court;
- information on payers with arrears, which discloses information about UNP (tax identification number), name of the payer, the amount and dynamics of the arrears, their proportion in the total amount of the arrears, the availability of net profit (net loss), type of activity;
- information on the arrears, which expired 3 years from the date of formation, the debt to be written off and written off in accordance with the legislation;
- information on the return of the amount in satisfaction of tax payments in terms of types of collection.

It should be noted that this approach to reporting allows providing sufficient information on the composition, structure and dynamics of tax arrears, as well as on measures taken the by tax authorities and payers for their settlement. At the same time, analysis of forms of internal reporting on tax arrears and departmental reporting of the tax authorities with regards to annexes, in which arrears indicators or related indicators are used shows a possibility of bringing such indicators to a unified calculation methodology. In particular, it is possible to align the methodology for calculating parameters "inspections arrears" in internal reporting with indicators "balance of uncollected amounts" in departmental reporting.

From the point of view of tax administration, tax arrears have a rather complex structure. Table 1 shows the main concepts arising in connection with arrears of tax and other obligatory payments used by the tax authorities of the Republic of Belarus.

Table 1: Basic concepts arising in the course of tax authorities work with tax arrears

Concept	Content
Tax, fee (duty) arrears controlled by the tax authorities	The amount of taxes, fees, duties, which were not paid in due time, including: the amount revealed as a result of inspections conducted by the tax authorities and other regulatory authorities; suspended for collection in accordance with the applicable legislation; the amount of granted deferrals (installments) for taxes and fees; the amount of a granted tax credit; arrears of persons involved in subsidiary liability; taxes and fees arrears, collection of which is carried out by officers of the court.
Arrears of fees and tax penalties paid into the budget	Unfulfilled taxpayer's obligations to pay accrued penalties to the budget for late payment of taxes, fees and penalties imposed (including in a court of law) for violation of the tax legislation, including: based on the results of inspections conducted by the tax and other regulatory bodies; for violation of the terms of deferment (installments), usage of a tax credit; arrears of persons involved in subsidiary liability; collection of which is carried out by officers of the court.
Arrears of payments to the budget controlled by the tax authorities	The amount of arrears of taxes, fees (duties) and fines
Current arrears of payments to the budget controlled by the tax authorities	Tax (including fees and fines) arrears formed in the current year
Arrears of payments to the budget for the previous years controlled by the tax authorities	Tax (including fees and fines) arrears for the previous years
Arrears based on the inspection results	The amount of a tax, duty (fee), penalty, fine that arose as a result of inspections performed by the tax authorities, including jointly with other regulatory authorities, as well as other regulatory authorities regarding the compliance with the tax legislation.
Balance of unpaid tax payments at the end of the year based on the results of inspections	Part of the arrears based on the results of inspections, which is calculated according to the formula: the balance of unpaid tax payments at the beginning of the year + additional tax charges – the amount released from liability and suspended from collection – payments charged
Deferred (installment) payments	Payments (the total amount of unfulfilled obligations for the payment of legally established taxes, fees (duties), penalties and fines), for which the payment due date has been changed, i.e., postponed to a later date on the basis of the regulatory acts of the Republic of Belarus and the courts
Payments suspended from collection	Payments (the total amount of unfulfilled obligations to pay legally established taxes, fees (duties) penalties and fines), the collection of which is suspended for a certain period by decision of a court or other authorized body.
Current payers' arrears of payments to the budget controlled by the tax authorities	Arrears in payments to the budget of individuals and business entities, which are not under liquidation (termination of activities)
Arrears of payments to the budget of business entities (individual entrepreneurs and organizations), which are under liquidation	The total amount of unfulfilled obligations to pay legally established taxes and fees, charged penalties for late payment of taxes and fees and penalties imposed for violation of the tax legislation by business entities, which are under the liquidation (termination of activities), including the entities under bankruptcy procedure.

Concept	Content
Arrears of payments to the budget controlled by tax authorities, subject to writing off.	Arrears in payments to the budget controlled by the tax authorities, which meet the criteria for considering the arrears to be bad ones in accordance with the Decree of the President of the Republic of Belarus No. 329 dated 13/06/2008.
The amount of written-off tax arrears controlled by tax authorities	Arrears of payments to the budget controlled by the tax authorities, which meet the criteria for considering the arrears to be bad ones in accordance with the Decree of the President of the Republic of Belarus No. 329 dated 13/06/2008, based on which the tax authorities decided to write off the arrears in accordance with the legislation

To build a factor model, which allows calculating internal reserves to increase the efficiency of work with tax arrears, it is necessary to consider the following directions:

- tax payments arrears under acts of inspections of business entities and individuals;
- arrears of payments to the budget without taking into account arrears under acts of inspections in terms of groups of payers:

a) existing organizations;

b) individuals.

- arrears of payments to the budget of payers under liquidation (termination of activities);
- arrears that can't be collected and are written off in accordance with the Decree No. 329 dated 13/06/2008 and in other cases stipulated by the legislation.

Due to its specific character, the level of arrears that can't be collected and are written off in accordance with Decree No. 329 dated 13/06/2008 and in other cases stipulated by the legislation should be examined separately.

To examine the first two directions, we suggest using the following factor model:

$$LA = LA_{under\ acts} + LA_{entities} * d_{entities'income} + LA_{individuals} * d^{1}_{individuals'income} * d^{2}_{individuals'income} + LA_{liquidation} \quad (1)$$

where LA is the level of arrears of business entities and individuals in planned budget income; $LA_{under\ acts}$ is the level of arrears of current business entities and individuals under acts of inspections; $LA_{entities}$ is the level of arrears of current business entities in planned budget income not including inspections arrears; $d_{entities'\ income}$ is the share of tax payments paid by business entities in planned tax budget income; $LA_{individuals}$ is the level of arrears of individuals in planned budget income (not including arrears based on the results of inspections); $d^{1}_{individuals'\ income}$ is the percentage of tax revenues from individuals in the amount of tax payments charged from them; $d^{2}_{individuals'\ income}$ is the percentage of the amount of tax payments charged from individuals in planned budget income; $LA_{liquidation}$ is the level of arrears of business entities under liquidation (termination of activities), arrears of payments to the budget.

Table 2 illustrates the tax arrears of current taxpayers controlled by the tax authorities and the balance of outstanding tax payments including entities under liquidation at the end of the year.

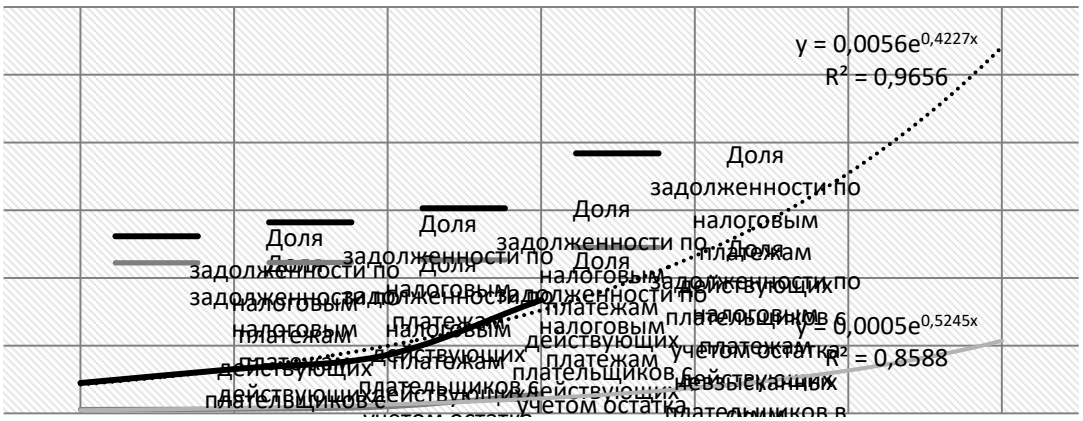
Table 2: Analysis of tax arrears in 2012-2015

Parameter	2012	2013	2014	2015
Tax arrears of existing payers, total billion rubles.	102.1	145.9	286	895.7
including				
- taxes, fees (duties) arrears;	32.4	65.7	183.6	563.6
- fines arrears;	68	78.9	91.4	306.2
- penalties arrears;	1.7	1.3	11	25.9
Balance of outstanding amounts at the end of the year regarding business entities under liquidation (termination of activities), billion rubles.	693.7	1,354.5	2,184.1	4,373.8
Actual return of tax payments, billion rubles.	88,593.9	114,553.5	142,832.7	157,303.5
Level of arrears of taxes, fees (duties) in the amount of actual tax payment return, %	0.0366	0.0574	0.1285	0.3583
Percentage of tax arrears of current payers in the actual amount of tax payments,%	0.1152	0.1274	0.2002	0.5694
Percentage of tax arrears of current payers, taking into account the balance of outstanding amounts of payers under liquidation (termination of activities),%	0.8983	1.3098	1.7293	3.3499

As Table 1 shows, the level of tax arrears (including fines and penalties) of current individuals and business entities is not significantly different from the level of tax arrears, fees (duties) and is less than 1%, i.e. is within the limits of the safe value recommended by the OECD. At the same time, attention should be drawn to the amount of the arrears according to the results of control measures of the entities under liquidation (termination of activity), which was significantly higher than the arrears of current individuals and business entities throughout the analyzed period.

Therefore, in our opinion, when determining the level of the tax arrears, the total amount of unfulfilled obligations for payment of legally established taxes and fees, accrued penalties for late payment of taxes and fees, and the penalties imposed for violation of tax legislation, expressed in monetary terms due by current individuals and business entities, as well as by payers under liquidation (termination of activities). Then the arrears level will be 0,893% in 2012 and will increase to 3,3499% by 2015 (see Figure 1). Despite the significant increase in this level of arrears, taking into account payers under liquidation (termination of activity), the tax authorities manage to keep it within the limits of the safety standard recommended by the OECD, as it does not exceed 5%. At the same time, the average growth rate of the indicator in question is 157.1845%, which means that if such dynamics is maintained, a safe level of arrears can be exceeded already by the end of 2017 (see Figure 1).

Figure 1: Forecast of arrears level values taking into account under liquidation (termination of activity) three years ahead



Percentage of tax arrears of current payers in the actual amount of tax payments

Percentage of tax arrears of current payers taking into account the balance of outstanding amounts of payers under liquidation

Exponential (percentage of tax arrears of current payers in the actual amount of tax payments

сумме поступлений налоговых платежей)

Expon. (Доля задолженности по налоговым платежам действующих плательщиков с учетом остатка невзысканных сумм плательщиков, находящихся в процессе ликвидации (прекращения деятельности))

It should be noted that with regards to arrears of business entities under liquidation (termination of activities), specific ways of collecting arrears can be applied (in particular, tax authorities may initiate a bankruptcy proceeding in cases stipulated by the legislation, and involve third parties in subsidiary liability, etc.). In case of failure of their application, such arrears in accordance with the Decree of the President of the Republic of Belarus No. 329 dated 13/06/2008 may be recognized as bad ones and written off in accordance with the applicable legislation. Due to this fact, the analysis of the level of arrears collection of entities under liquidation and the level of the collection of arrears, which were considered to be bad ones take on particular importance. As the calculations show, the percentage of arrears collection from the analyzed entities is 1.44-2.3%, depending on the period, but there is a noticeable trend towards reduced writing off the arrears from 51.63% in 2013 to 22.61% in 2015. Thus, the overall level of settlement of tax arrears for entities under liquidation (termination of activities) was 43.769% in 2012 and 24.7108% in 2015.

In addition, within the framework of improving the reporting of the tax authorities and justifying ways to increase the level of tax collection through arrears reduction, we consider it appropriate to examine the possibility of applying foreign practice of drawing up reports and administering tax arrears.

From the OECD's perspective, debts can be classified into *disputed and undisputed* ones. Undisputed tax debt is defined as the total amount of tax (including any interest and penalties) that is overdue for payment at year-end and which is not disputed by the taxpayer (even where enforcement action may not have commenced) for all taxes administered by the revenue body (Ebraico, M. and Rua S., p. 4). The amount of the disputed and undisputed debt is a "gross" tax debt, and the amount of the undisputed one is "net" tax debt.

Using the classification of tax debts into disputed and undisputed ones will allow assessing the quality of making managerial decisions on the administration of tax arrears, while an

analysis of all cases of arrears appeal will allow revealing the internal reserves for improving the effectiveness of measures to resolve it.

The key indicator that is used by the OECD for assessing the effectiveness of work with tax arrears is undisputed tax debt as share of net revenue collections. If this parameter is less than 5%, the level of the debt is considered to be low, and work with tax arrears is characterized by a sufficient level of efficiency. If the indicator is above 20%, work with tax arrears is considered relatively ineffective (Ebraico, M. and Rua S., p.6).

In addition to the level of undisputed tax debt, the OECD also reports the following information:

- debt collected as a share of total debt for collection;
- debt written off (i.e. cancelled) as a share of debt inventory;
- movements in tax debt amounts and case numbers.

3 Discussion and conclusion

Thus, the article were covered the issues of debt management of payments, controlled by tax authorities of the Republic of Belarus: the main types of debt on payments in the budget, features of their formation, the dynamics of indebtedness on tax payments to the budget according to their type, the estimated level of debt on total tax returns, justified factorial model analysis of tax arrears, allowing you to allocate internal and external reserves decrease. The results of this study and approaches to the management of tax arrears, existing in international practice, allowed us to propose recommendations of improving its administration.

References

[1] Ebraico, M., Rua, S. An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System. Working paper N. 53-2015, EU, 2015, 30 p., ISSN 1725-7565

Author

M.A. Shkliarova, Candate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Taxes and Taxation at Belarus State Economic University (Minsk, Belarus), E-mail: shkliarova@gmail.com

Postavení daně z přidané hodnoty v zemích OECD

Status of value added tax in OECD countries

Šárka Sobotovičová

Abstrakt

Příspěvek se zabývá vzájemnou závislostí vybraných ukazatelů daně z přidané hodnoty v zemích OECD (koeficient výkonnosti, DPH jako procento z HDP, podíl DPH na celkových daňových výnosech a základní sazba daně). Metodicky se výzkum opírá zejména o statistická data OECD. Na základě korelace byla zjištěna silná závislost mezi základní sazbou daně a DPH jako podílu na HDP. Statisticky významná je také závislost mezi DPH jako podílu na HDP a podílu DPH na celkových daňových výnosech. Ve vztahu k výkonnosti DPH nebyla zjištěna významná závislost na zkoumaných faktorech.

Klíčová slova: DPH, koeficient výkonnosti, základní sazba, podíl DPH na daňových výnosech.

Abstract

The paper deals with the interdependence of selected value added tax indicators in OECD countries (VAT revenue ratio, VAT as a percentage of GDP, share of VAT on total tax revenues and standard VAT rates). Methodologically, the research is based on OECD statistical data. Based on the correlation, there was detected a strong correlation between the standard VAT rate and VAT as a share of GDP. Statistically significant is also the dependence between VAT as a share of GDP and the proportion of VAT on total tax revenues. No significant dependence on the factors examined in relation to the VAT performance was found.

Keywords: VAT, VAT revenue ratio, standard rate, VAT as percentage of total taxation.

JEL klasifikace: H25, H71.

1 Úvod

Jak uvádí Charlet a Owens (2010) je daň z přidané hodnoty zavedena ve více než 150 zemích světa. Tyto země uplatňují daň buď na základě evropského modelu nebo jiný typ univerzální daně ze spotřeby. První skupina zemí, z nichž mnohé jsou členy EU, obecně uplatňuje kromě základní sazby daně také jednu či více snížených sazeb a větší množství výjimek. Druhá skupina zemí má mnohem širší základnu pro standardní sazbu nebo dává přednost systému s jednou sazbou daně.

Pokračující globalizace obchodu klade stále větší tlak na mezinárodní aspekty systému DPH, jelikož rozdílné systémy DPH uplatňované v jednotlivých státech působí řadu problémů jak podnikům, tak i daňovým správám. Absence jednotných pravidel pro mezinárodní dodávky zboží snižuje schopnost vlád vybírat daně a vytváří nejistotu pro podniky. Proto je věnována velká pozornost zlepšení a zefektivnění systému daně z přidané hodnoty také v členských zemích OECD, jelikož DPH je uplatňována ve 34 členských zemích a jedinou zemí, která DPH dosud nezavedla je USA.

DPH má ve většině států významné postavení z hlediska daňových výnosů proto jsou sazby daně z přidané hodnoty předmětem mnoha zkoumání. Vývojem sazeb daně a jejich změn v rámci Evropské unie se ve svých příspěvcích zabývali například Sobotovičová a Janoušková (2011), Andrejovská a Mihóková (2015) nebo Široký a Kovářová (2011).

Mnohé studie, mezi nimiž je možno zmínit například Copenhagen economic study (2007), ukazují, že systém DPH se širokým základem a nejlépe s jednou sazbou daně by se velmi blížil ideální, čistě spotřební dani a vedl by k omezení administrativních nákladů. Nicméně stále existuje mnoho rozdílných přístupů k uplatnění počtu sazeb daně z přidané hodnoty. Jak uvádí Široký (2008), k diferenciaci sazeb daně došlo v naprosté většině zemí pod vlivem sociálně politických tlaků. Nižší sazba daně je proto ukládána na výrobky a služby, které zajišťují základní životní potřeby. Široký rozptyl sazeb daně však vede k porušení zásady neutrality daně, deformaci cenových relací, vznikají distribuční efekty a zvyšuje se distorzita. Jak uvádí Bánociová, Novikmecová a Zlaczká (2014) existence více sazeb DPH s řadou výjimek vytváří také možnosti daňových úniků.

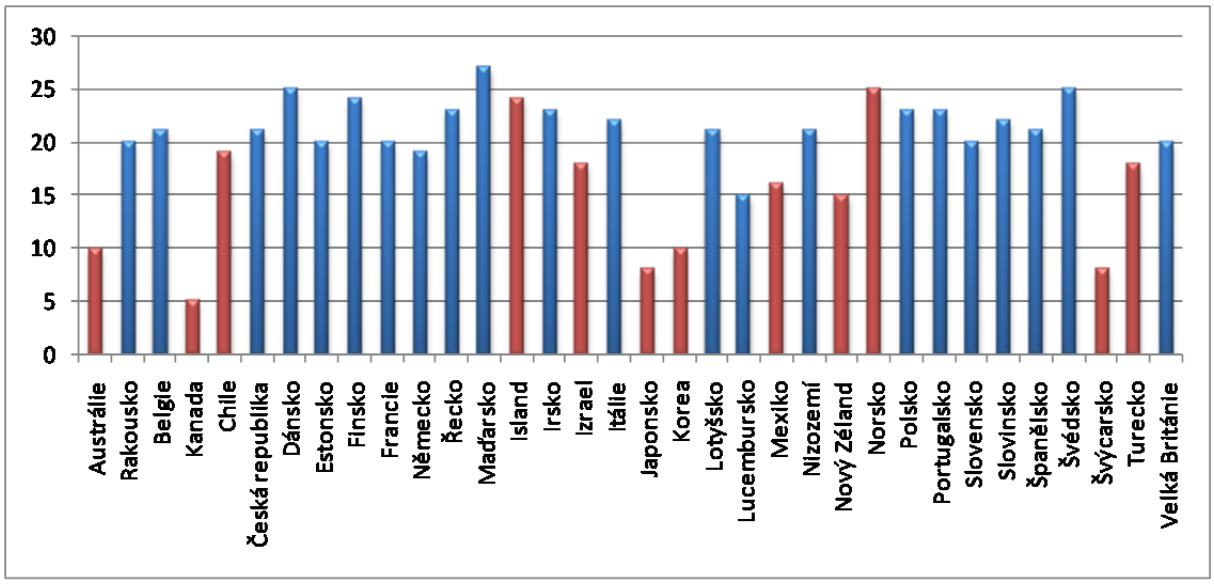
Na druhou stranu jak uvádí Kubátová (2006), má jedna sazba DPH regresivní dopad vzhledem k důchodům, jelikož sklon ke spotřebě s růstem důchodu klesá a diferencované sazby daně mohou zajistit uplatnění vyšší spravedlnosti zdanění podle principu platební schopnosti. Stanovením dopadu změn DPH na daňové zatížení vybraných domácností daní z přidané hodnoty se ve svém výzkumu zabývali Střílková a Široký (2015). Na základě výzkumu byl potvrzen regresivní charakter DPH, jelikož bylo ověřeno, že domácnosti s vyšším čistým příjmem vynakládají výrazně vyšší výdaje na nákup zboží a služeb podléhajících snížené sazbě DPH než domácnosti s nižšími příjmy.

Vlivem uplatnění snížené sazby daně pro určité druhy výrobků či služeb se zabývají mnohé studie. Například daňovou neutralitu v souvislosti se shodnou sazbou daně pro elektronické a tištěné knihy ve své studii zkoumá Linklater (2014). Analýzou dopadu převodu některých služeb s vysokým podílem lidské práce ze základní do snížené sazby DPH v ČR se zabývali Randová, Krajňák a Friedrich (2013). Ačkoliv v mnoha zemích, které uplatňují DPH, existuje více sazeb daně a množství výjimek, jedná se o faktory snižující efektivitu daně z přidané hodnoty a vytvářející prostor pro daňové úniky.

2 Vybrané ukazatele DPH

Jak je zřejmé z obrázku 1, ve výši základních sazeb DPH existují mezi členskými zeměmi OECD velké rozdíly. Základní sazba se pohybuje v rozmezí od 5 % (Kanada), do 27 % (Maďarsko). Nevážený průměr základní sazby ve všech zemích OECD je 19,2 %. Průměrná výše základní sazby daně v členských zemích OECD, které jsou současně i členy EU, je 21.6 % a ve státech OECD mimo EU je to pouze 14,7 %.

Obrázek 3: Základní sazby DPH v zemích OECD v roce 2014



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

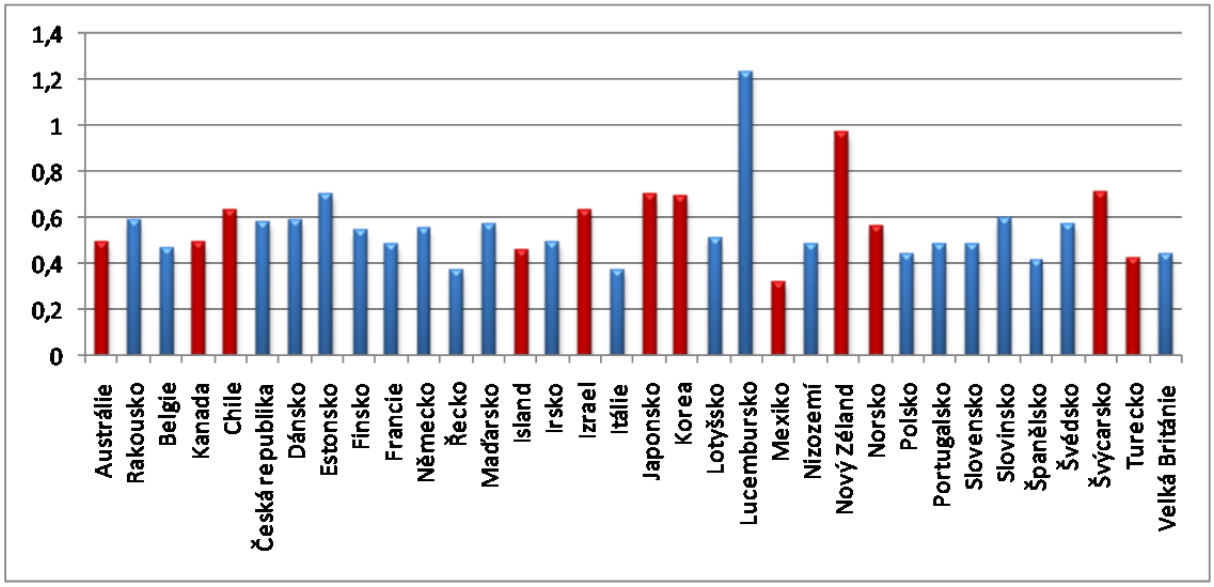
Každá země má specifický mix sazeb, výjimek a osvobození, které jsou uplatňovány z důvodů historických, ekonomických, sociálních a politických. Jednou z možností, jak zajistit vyšší výnosy z DPH bez zvyšování základní sazby daně je zlepšení výkonnosti daně. To zahrnuje rozšíření daňového základu, omezenější používání snížených sazeb a osvobození od daně, efektivnější daňovou správu a lepší dodržování zákona. Teoreticky je daň z přidané hodnoty nejefektivnější, když je uložena paušálně na veškeré zboží a služby a je uplatněna jedna sazba daně.

Proto se OECD mimo jiné ve svých analýzách zabývá také měřením výkonnosti DPH. Jedním z nástrojů, který je považován za vhodný indikátor výkonnosti DPH je VAT Revenue Ratio (VRR). Tento koeficient vyjadřuje vztah mezi teoretickým výnosem DPH a skutečným inkasem DPH. Teoretický výnos představuje výnos, který by byl dosažen při uplatnění základní sazby na celý potenciální daňový základ za současného splnění podmínky, že bude veškerá daň skutečně vybrána daňovou správou (OECD 2016). Optimální hodnota VRR je rovna jedné a jedná se o teoretickou situaci, že všechny výdaje na konečnou spotřebu podléhají DPH v základní sazbě a veškerá daň je vybrána. Nízká hodnota koeficientu výkonnosti signalizuje, že základní sazbě daně podléhá jen malá část daňového základu nebo významné selhání státu ve výběru splatné daně. Hodnoty koeficientu výkonnosti VRR v členských státech OECD jsou uvedeny v obrázku 2.

Hodnota koeficientu výkonnosti se pohybuje v rozmezí od 0,32 v Mexiku do 1,32 v Lucembursku. Z hlediska výkonnosti DPH má Lucembursko specifické postavení a koeficient VRR se od konce 90. let neustále zvyšuje v souvislosti s pravidly uplatňování DPH v rámci EU. Tato výše je ovlivněna zejména liberalizací finančních služeb a rozmachem společností E-commerce a zrcadlí postavení Lucemburska jako mezinárodního finančního centra. Kromě Lucemburska má ještě vysoký koeficient výkonnosti Nový Zéland (0.97), který je státem uplatňujícím širokou základnu pro základní sazbu daně s omezenými výjimkami a omezeným použitím nulové sazby. Nízká hodnota VRR v Mexiku je pravděpodobně způsobena kombinací několika faktorů, jako je rozsah osvobození od DPH, rozsáhlé uplatňování nulové sazby pro domácnosti a vysoká daňová mezera z hlediska DPH. Průměrná hodnota koeficientu výkonnosti v zemích OECD je 0,56 a 19 zemí má VRR nižší než je průměrná hodnota. Země OECD, které jsou současně členy EU, mají průměrnou hodnotu

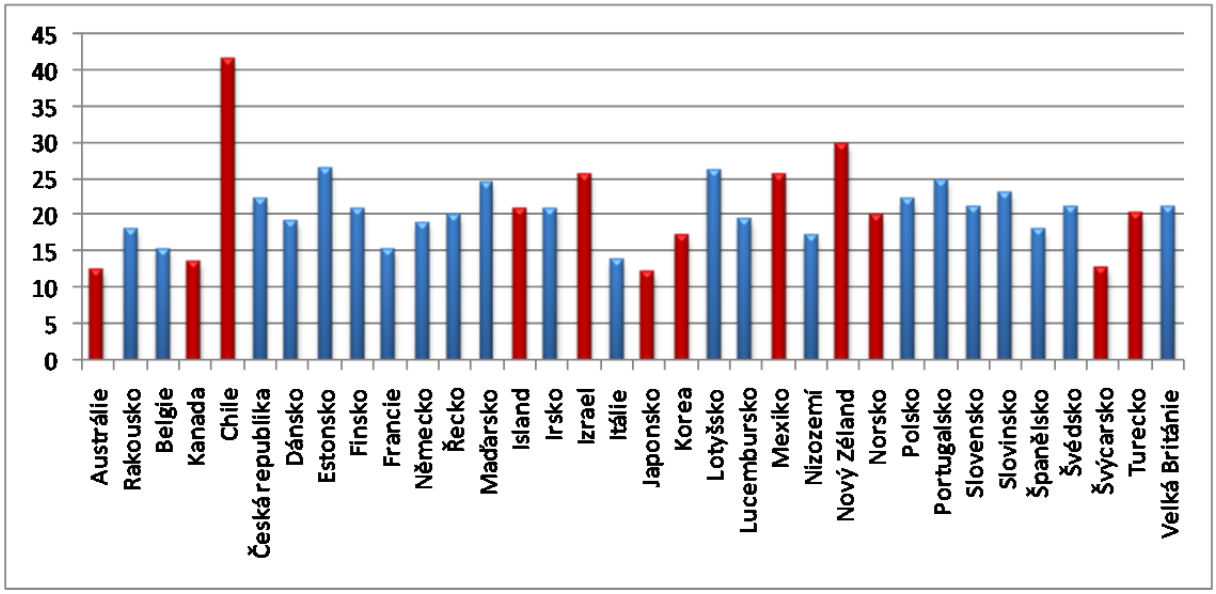
nižší (0,54) než země OECD mimo EU (0,59). To potvrzuje, že režimy DPH, s mnoha sníženými sazbami daně a osvobozeními od daně mají za následek významné snížení výkonnosti DPH ve srovnání s plně efektivním režimem.

Obrázek 2: Koeficienty výkonnosti v zemích OECD v roce 2014



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

Obrázek 3: Podíl DPH na celkových daňových výnosech v zemích OECD v roce 2014



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

Příjmy z daní ze spotřeby, především v podobě příjmů z DPH, se po roce 2000 stabilizovaly v daňovém mixu zemí OECD. Podíl DPH na celkových daňových příjmech se v jednotlivých státech liší, a to od 12,2 % v Japonsku až po 41,6 % v Chile, jak je vidět v obrázku 3. Průměrný podíl DPH na celkových daňových výnosech v zemích OECD je 20,7 %. Přičemž průměrný podíl v zemích OECD, které jsou současně členy EU, je mírně nižší (20,5 %) a u zemí mimo EU je to 21 %. Z těchto údajů je patrné, že rozdíl mezi zeměmi EU a zeměmi mimo EU v rámci OECD není výrazný, ačkoliv mezi jednotlivými zeměmi výrazné rozdíly

existují (viz Japonsko a Chile – téměř 30 procentních bodů). V rámci zemí EU nejsou rozdíly tak markantní, nejnižší podíl DPH je v Itálii (13,8 %) a nejvyšší v Estonsku (26,4 %), z čehož je patrné, že rozdíl je méně než 13 procentních bodů.

3 Výsledky

Cílem tohoto příspěvku bylo zhodnotit vzájemnou závislost vybraných ukazatelů daně z přidané hodnoty v rámci zemí OECD. Metodicky se výzkum opírá zejména o statistická data OECD. Vybrané ukazatele byly porovnány za rok 2014, jelikož novější data nebyla pro všechny ukazatele dostupná.

V korelační matici (tab. 1) jsou prezentovány výsledky závislosti ukazatelů: koeficient výkonnosti (VRR), DPH jako procento z HDP (DPH/HDP), podíl DPH na celkových daňových příjmech (DPH/daně) a základní sazby daně (ZS).

Tabulka2: Korelační matice vybraných ukazatelů

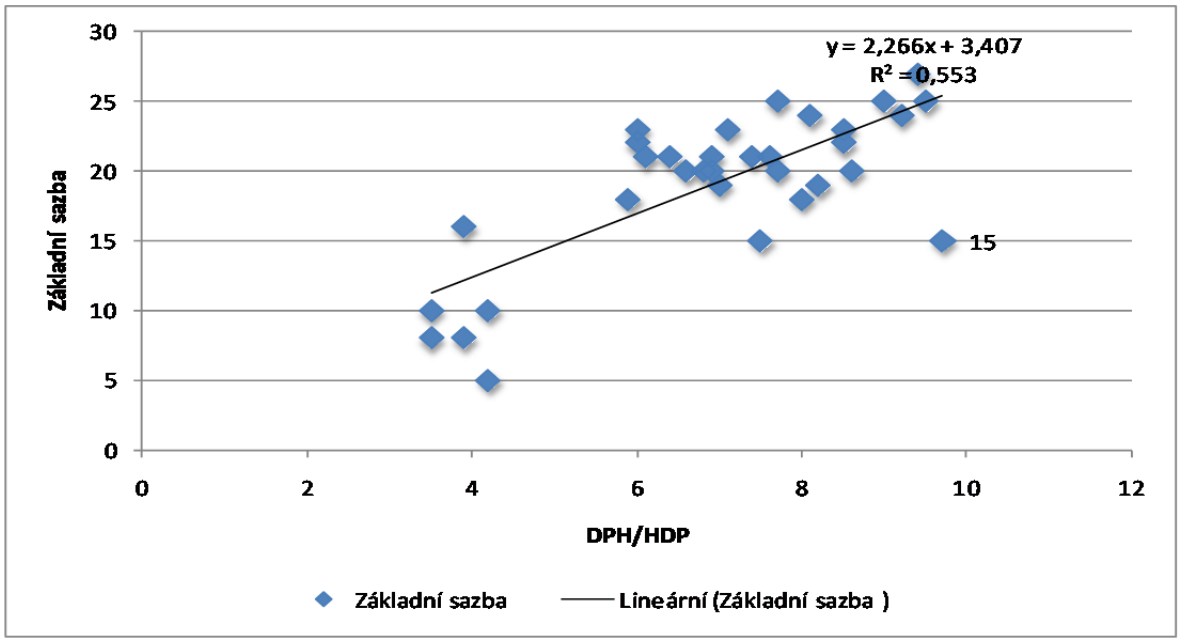
	Korelace	VRR	DPH/HDP	DPH/daně	ZS
VRR	Pearsonův koef.	1			
	Signifikace				
	Počet	35			
DPH/HDP	Pearsonův koef.	0,22	1		
	Signifikace	0,20			
	Počet	35	35		
DPH/daně	Pearsonův koef.	0,15	**0,57**	1	
	Signifikace	0,38	0		
	Počet	35	35	35	
ZS	Pearsonův koef.	- 0,31	**0,74**	0,34	1
	Signifikace	0,66	0	0,44	
	Počet	35	35	35	35

Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

Velmi silná závislost se prokázala mezi základní sazbou daně a DPH jako podílu na HDP. Statisticky významná je také silná závislost mezi DPH jako podílu na HDP a podílu DPH na celkových daňových výnosech. Střední korelace je mezi základní sazbou daně a podílem DPH na celkových daňových výnosech, zatímco mezi základní sazbou daně a koeficientem výkonnosti je střední negativní korelace. V obou případech je také signifikace 0, což signalizuje, že koeficient je statisticky významný.

Na obrázku 4 je graficky znázorněna korelace mezi základní sazbou daně a DPH jako podílu na HDP. Zde je výjimkou Nový Zéland, který má poměrně nízkou sazbu daně (ve výši 15 %) a vysoký podíl DPH na HDP (9,7 %), který je nejvyšší ze všech zemí OECD. Toto může být vysvětleno skutečností, že zde neexistují snížené sazby daně a je uplatňováno jen velmi málo výjimek. Podíl DPH na HDP je v 6 státech (Austrálie, Kanada, Japonsko, Korea, Mexiko a Švýcarsko) nižší než 5 %. Ve všech těchto státech je základní sazba nižší, než je průměr v zemích OECD (s výjimkou Mexika základní sazba nepřevyšuje 5 %) a nejsou členskými státy Evropské unie.

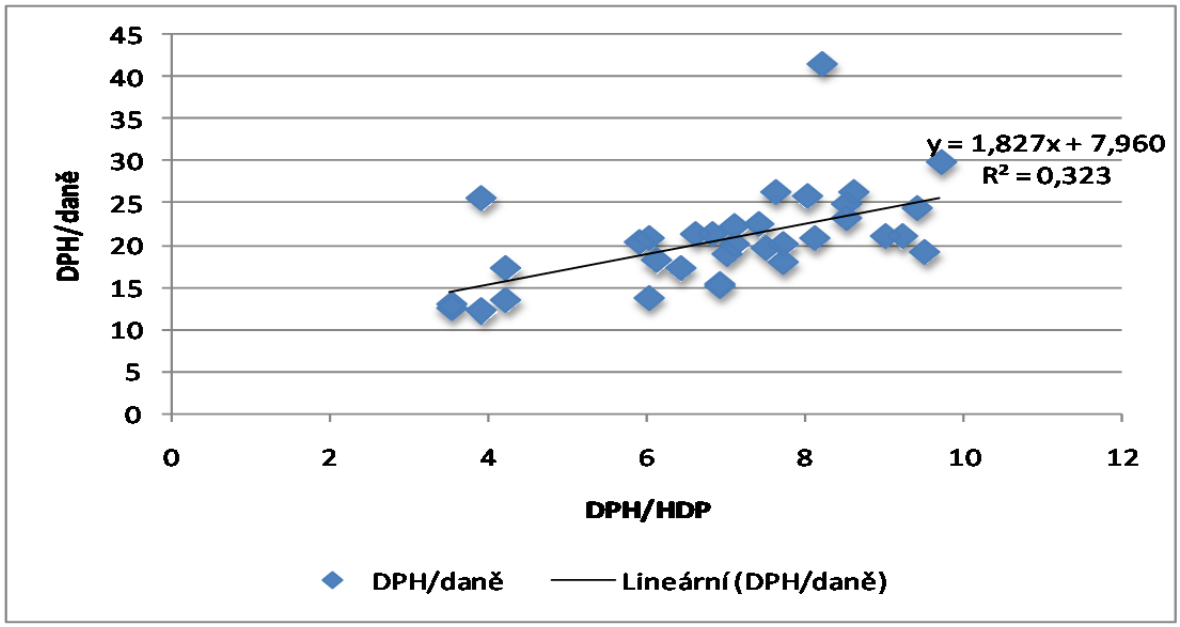
Obrázek 4: Korelace mezi základní sazbou a podílem DPH na HDP v zemích OECD



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

Silná závislost je také mezi DPH jako podílu na HDP a podílu DPH na celkových daňových výnosech (obr. 5). Odlehlým bodem je zejména Chile z důvodu vysokého podílu DPH na daňových výnosech, jak je již uvedeno výše.

Obrázek 5: Korelace mezi podílem DPH na HDP a podílem DPH na daňových výnosech v zemích OECD



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů OECD 2016

4 Diskuse a závěry

Přístupy ke stanovení daňového mixu se soustřeďují zejména na vzájemný poměr přímých a nepřímých daní. V některých zemích převládá názor, že by se mělo preferovat vyšší zdanění spotřeby, což umožní nižší daně z příjmů. Co se týká daně z přidané hodnoty, tak její podíl na daňových výnosech ve většině států se od doby jejího zavedení zvyšuje a průměr v zemích OECD v roce 2014 byl 20,7 %.

Při srovnání zemí v rámci OECD, které jsou současně členskými státy EU, se zeměmi mimo EU bylo zjištěno, že země mimo EU mají nižší průměrnou základní sazbu daně (14,67 %) ale vyšší podíl DPH na celkových daňových výnosech a také vyšší výkonnost DPH. Země, které jsou současně členy EU, mají vysokou průměrnou základní sazbu (21,64 %) a vysoký podíl DPH na HDP.

Na základě komparativní analýzy bylo zjištěno, že výkonnost DPH v zemích OECD vykazuje nízkou závislost na zkoumaných faktorech. Obecně je možno říci, že výkonnost DPH závisí na třech hlavních faktorech, kterými jsou strukturální rysy daně, efektivní daňové správě a míře dodržování daňových předpisů.

Velmi silná pozitivní závislost byla zjištěna mezi podílem DPH na HDP a základní sazbou daně a silná korelace mezi podílem DPH na HDP a podílem DPH na daňových výnosech. Jediná negativní závislost byla zjištěna mezi základní sazbou daně a koeficientem výkonnosti.

Afilace

Tento příspěvek vznikl za podpory Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR v rámci Institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace v roce 2017.

Použité zdroje

[1] ANDREJOVSKÁ, A. a MIHÓKOVÁ, L. *Developments of VAT Rates in EU Countries in the Context of Harmonization and Fiscal Consolidation*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 63(2): 487–498.

[2] BÁNOCIOVÁ, A., NOVIKMECOVÁ, M. a ZLACKÁ, V. *Effectiveness of tax audit and VAT tax collection in Slovakia*. In: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha, Duben 2014. VŠE v Praze, 1–6.

[3] CHARLET A. a OWENS, J. *An International Perspective on VAT*. Tax Notes International 12/2010. p. 943 – 954. dostupné z www.oecd.org/dataoecd/47/45/46073502.pdf [vid 2011-08-23]

[4] CNOSSEN, S. *Issues in Adopting and Designing a Value-Added Tax*. In: C. Sanford, ed. Key Issues in Tax Reform, Bath, U.K. Fiscal Publications, pp. 73-107.

[5] COPENHAGEN ECONOMY. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. 2007. [online]. [2014-04-12]. dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf

[6] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2006.

[7] LINKLATER, E. *Neutrality of VAT Rates Under European Law: All Books are Created Equal, but Some are More Equal than Others?* Publishing Research Quarterly, 30(3): 300–312.

[8] OECD, 2016. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD, Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/cct-2016-en

[9] RANDOVÁ K., KRAJŇÁK, M. a FRIEDRICH, V. *Impact of Reduced VAT Rate on the Behavior of the Labour Intensive Services Suppliers*. International journal of mathematical models and methods in applied sciences 7(5): 508-518.

[10] SOBOTOVIČOVÁ, Š. a JANOUŠKOVÁ, J. *Zdanění spotřeby v České republice a Evropské unii*. In Sborník a [CD-ROM] XIV. ročníku mezinárodní odborné konference "Daně - teorie a praxe 2011". Brno, 2011.

[11] STŘÍLKOVÁ, R. a ŠIROKÝ, J. *Changes in the VAT Burden on Expenses of Selected Households in the Czech Republic (2007–2014)*. DANUBE: Law and Economics Review. 2015. DOI: https://doi.org/10.1515/danb-2015-0012

[12] ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck. 2008.

[13] ŠIROKÝ, J. a KOVÁŘOVÁ, A. *Changes in VAT rates during the economic crisis.* Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 59(2): 339–246.

Autor

Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Katedra financí a účetnictví, Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná, e-mail: sobotovicova@opf.slu.cz

Author

Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Department of Finance and Accounting Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karvina, Univerzitni namesti 1934/3, 733 40 Karvina, sobotovicova@opf.slu.cz

Vývoj míry potravinové soběstačnosti v rámci států EU

The Development of food self-sufficiency within EU countries

Vojtěch Tamáš, Jiří Urbánek, Martin Přibyl, Jana Cenková

Abstrakt

Příspěvek je zaměřen na zkoumání vývoje soběstačnosti základních zemědělských komodit v rámci vybraných států Evropské unie. Charakterizována je potravinová soběstačnost a její vzájemný vztah s potravinovou bezpečností, její úlohu v rámci hospodářství, míru zapojení do mezinárodní směny a další faktory, které ji ovlivňují. Dále je popsána potravinová soběstačnost z hlediska míry zapojení se do mezinárodní směny vzhledem k domácí produkci a schopnosti pokrýt domácí spotřebu dostatečnou domácí produkcí. V rámci analýzy jsou zpracovávána statistická data takovým způsobem, aby bylo dosaženo přehledného vzájemného srovnání jednotlivých zemí a komodit ve sledovaném období let 2000 až 2015.

Klíčová slova: Agrobyznys, domácí zemědělská produkce, potravinová bezpečnost, potravinová soběstačnost, základní zemědělské komodity

Abstract

The paper focuses on the research of the self-sufficiency of basic agricultural commodities within selected EU countries. It is characterized by food self-sufficiency and its interdependence with food security, its role within the economy, the degree of involvement in international change and other factors that affect it. Furthermore, food self-sufficiency is described in terms of the degree of international exchange in relation to domestic production and the ability to cover domestic consumption with sufficient domestic production. In the analysis, statistical data are processed in such a way as to achieve a clear cross-country comparison of commodities and commodities in the monitored period 2000 to 2015.

Keywords: Agribusiness, domestic agricultural production, food security, food self-sufficiency, basic agricultural commodities

JEL klasifikace: F6, M20, Q13, Q17

1 Úvod

Pod pojmem potravinová soběstačnost se rozumí schopnost země vyprodukovat a zajistit dostatek potravin pro obživu všech svých obyvatel neboli uspokojit potřeby potravin ze své vlastní domácí produkce. Na problematiku potravinové soběstačnosti existují různé pohledy.

V době, kdy státní bezpečnost není bezprostředně ohrožena, může být potravinová soběstačnost marginalizována a je chápána spíše jako morálně odpovědná alternativa hospodářství. Potravinová soběstačnost státu však bude s rostoucí světovou populací a možnými nenadálými událostmi stále důležitější, podobně jako soběstačnost energetická.

Prohlubování závislosti na zahraničním trhu a současně neudržování alespoň přibližné úrovně potravinové soběstačnosti znamená snižování nejistoty v případě bezpečnostního ohrožení či krize a tím i snižování státní potravinové bezpečnosti.

Zásadní je rovněž míra zapojení státu do mezinárodního obchodu, jež s sebou přináší určitá rizika i přínosy. Problematiku potravinové bezpečnosti v neposlední řadě formují opatření a politika jednotlivých členských států EU a také design nástrojů Společné zemědělské politiky EU.

2 Hlavní text

2.1 Rozlišení pojmů potravinové soběstačnosti a potravinové bezpečnosti

Podle Thomsonové a Metze (1998) se pojetí potravinové soběstačnosti a zabezpečení potravin liší ve dvou základních bodech:

- potravinová soběstačnost považuje za jediný zdroj dodávek pouze vnitrostátní produkci, zatímco potravinová bezpečnost zohledňuje komerční dovozy a potravinovou pomoc jako možné zdroje dodávek komodit;
- potravinová soběstačnost se týká pouze dostupnosti potravin vyráběných na domácím trhu na národní úrovni, kdežto potravinová bezpečnost přináší prvky stability zásobování obyvatelstva a přístupu k nim.

Z uvedených bodů vyplývá, že potravinová soběstačnost není vyjádřením potravinové bezpečnosti, ačkoli tyto dva pojmy interagují v mnoha důležitých ohledech. Koncept potravinové bezpečnosti nezahrnuje uvážení původu jídla a kapacitu produkce dané země. Potravinová soběstačnost se týká zejména dostupnosti ve smyslu zásobování potravinami a soustředí se především na jejich původ, nebo alespoň na domácí kapacitu vyprodukovat potraviny v dostatečném množství (Clapp, 2015).

Podle definice Organizace pro výživu a zemědělství (The Food and Agriculture Organization of the United Nations – FAO), která byla přijata v roce 1996 na Světovém potravinovém summitu, existuje potravinová bezpečnost tehdy, kdy všichni lidé za všech okolností mají ekonomický, sociální a fyzický přístup k dostatečnému množství bezpečných a výživných potravin postačujících k pokrytí svých stravovacích potřeb a preferencí tak, aby mohli vést aktivní a zdravý život (Bouet, Laborde, 2008).

Bezpečnost potravin je zároveň, stejně jako potravinová soběstačnost, i jedním z cílů společné zemědělské politiky. Je základním cílem hospodářské politiky jakékoliv vlády, kolem něhož existuje široký konsensus. Hlavním problémem je strategie, kterou by potravinové bezpečnosti mělo být dosaženo (Bouet, Laborde, 2008). Vyspělá Evropa pojímá potravinovou bezpečnost jako zachování produkčního potenciálu krajiny, což se rovná snaze udržet zemědělskou půdu v takovém rozsahu a stavu, aby dokázala v případě nutnosti obyvatele své země uživit (Havel, 2012).

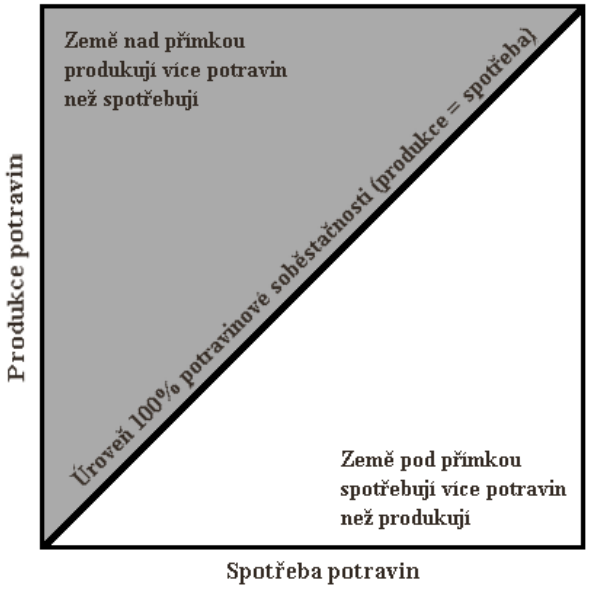
Debaty o užitečnosti potravinové soběstačnosti jako národního cíle politiky jsou dlouhotrvající. Vlády historicky zahrnují potravinovou soběstačnost do svých zemědělských a

hospodářských politik jako národní bezpečnostní opatření. Zajištění soběstačnosti v potravinách může poskytnout vládám pojištění proti narušení dodávek, které mohou vzniknout v souvislosti s válkou, poklesem dostupnosti potravin na mezinárodních trzích, nebo volatilních cen potravin na světových trzích. Proto lze tento druh soběstačnosti považovat za účelný politický nástroj, protože závislost na druhých v kontextu potravin, může uvést zemi do zranitelné pozice na světové politické scéně (Clapp, 2015).

Potravinovou soběstačnost lze vysvětlit jako schopnost dané země vyprodukovat a zajistit v případě nutnosti dostatek potravin pro obživu všech svých obyvatel. Stupeň soběstačnosti pak můžeme chápat jako míru krytí celkové spotřeby vlastní zemědělskopotravinářskou produkcí (Thomson, Metz, 1998).

V širším slova smyslu jde o míru, do jaké země může uspokojit potřeby potravin ze své vlastní domácí produkce. Na diagramu níže (obrázek 1) je tento vztah znázorněn diagonální čarou, která označuje úroveň, kdy se výroba potravin rovná spotřebě, a tedy představuje 100% potravinovou soběstačnost. Diagram by dále mohl být aplikován na jednotlivé státy, kdy některé země by se nacházely nad linkou, což by znamenalo, že jsou více než soběstačné, a některé země bychom nalezly pod linkou, což by naznačovalo, že jsou v potravinářském deficitu.

Obrázek 1: Základní schéma potravinové soběstačnosti



Zdroj: Clapp 2016

2.2 Význam potravinové soběstačnosti pro stát

V kontextu současného modelu rostoucího významu globálních souvislostí se faktor potravinové jistoty stává jedním z klíčových faktorů národní bezpečnosti, ve smyslu zabezpečení přístupu k dostatečnému množství potravin potřebné kvality a nutriční hodnoty i rostoucím riziku národních i mezinárodních krizí (Bečvářová, 2008).

Aktuální otázka soběstačnosti, respektive potravinové jistoty v produkci základních potravin je jedním z častých argumentů uplatňovaných při hledání objektivizace úlohy, rozměru a výkonnosti zemědělství v rámci jednotlivých zemí (Bečvářová, 2008).

Důležitou otázkou je, zda ti, kteří oponují myšlence potravinářské soběstačnosti se staví proti samotnému principu zvýšení domácí produkce potravin, či zda jejich stížnosti míří k politickým nástrojům, prostřednictvím kterých země o tento cíl usilují (Clapp, 2016).

Většina zemí bere v úvahu schopnost zajištěnosti potravinami v dobách krize jako národní bezpečnostní problém, a v závislosti na riziku, že dovoz bude odříznut kvůli konfliktu nebo politickému napětí, mohou země chtít investovat do své domácí zemědělské kapacity. Země mohou přijmout politiku, která podpoří potravinovou soběstačnost nejen proto, že může přispět k vnitřní bezpečnosti potravin a sociální stabilitě, ale také proto, že to dává ekonomický smysl (Clapp, 2016).

Havel (2016) vysvětluje, že zvýšit odbyt na tuzemském trhu je žádoucí, a to z mnoha důvodů. Nejde pouze o zachování možnosti tuzemských výrobců potravin dávat práci lidem, ale i kvůli zlepšení stavu životního prostředí díky nižší spotřebě pohonných hmot nutných k transportům potravin, a i kvůli samotnému spotřebiteli, protože potravinářská produkce vyráběná a zároveň prodávaná v co nejtěsnější blízkosti spotřebitele znamená vyšší kvalitu z pohledu čerstvosti, a tedy i složení, v němž nemusí být často vůbec používány konzervační prostředky a technologie. Nákup a produkce národních potravin je také důležitým aspektem identity, hrdosti a patriotismu a mimo jiné i nástrojem ke skutečnému rozvoji venkova a potažmo i turismu.

Velkou nevýhodou uvedeného druhu nesoběstačnosti je také závislost na světovém vývoji cen potravin (Bašek, 2010).

2.3 Potravinová soběstačnost v souvislostech mezinárodního obchodu

Myšlenka potravinové soběstačnosti je tedy, jak už bylo zmíněno, obvykle chápána tak, že země produkuje dostatek potravin k pokrytí vlastních potřeb. Některé pohledy jsou však stále nejasné – zda země, která usiluje o potravinovou soběstačnost se stále zapojuje do mezinárodního obchodu s těmito základními komoditami, které by měla být schopna si v dostatečné míře obstarat. Neboli do jaké míry obchod zapadá do politik potravinové soběstačnosti jednotlivých zemí, což vyžaduje další upřesnění definice pojmu s ohledem na povahu volby vládní politiky (Clapp, 2015).

Jak uvádí Bečvářová (2008), otevřenost národohospodářského komplexu vůči světové ekonomice má dvě stránky – vstupní (dovozní) a výstupní (vývozní). Stupeň a dynamika se obvykle vyjadřuje podílem dovozu na vnitřní spotřebě a podílem vývozu na domácí výrobě. Vztah dovozu a vnitřní spotřeby, charakterizující vstupní stránku otevřenosti národního hospodářství, je zároveň recipročním ukazatelem míry soběstačnosti.

2.4 Definování potravinové soběstačnosti produkčními možnostmi státu

Thomsonová a Metz (1998) uvádí, že domácí výroba potravin je nejdůležitější kvantitativní složkou národní potravinové bezpečnosti pro téměř všechny země. Domácí produkce potravin, zejména základních potravinářských plodin v pastýřských společnostech a zemědělských družstvech, je základem nároku na potraviny pro většinu přímé zemědělské spotřeby produkce. Přebytek se prodává prostřednictvím komoditního řetězce, aby poskytl dodatečný příjem zemědělské komunitě, která zase platí za zemědělskou práci. Přebytky uváděné na trh jsou dostupné k distribuci nezemědělským členům venkovských komunit a městské populace. Sektor výroby potravin je zodpovědný za fyzický tok potravin a v konečném důsledku přijímá finanční toky od spotřebitelů.

Fyzická úroveň produkce potravin je na národní úrovni určována faktory, jako je plocha vysazená na potravinářské plodiny, půdní úrodnost a klima, dostupné technologie a využití vstupů, jako je vysoce kvalitní osivo, hnojivo, pracovní a mechanické zařízení. Některé z těchto faktorů nejsou kontrolovány jednotlivci nebo vládou, jako je například klima. Jiné jsou do jisté míry pod kontrolou jednotlivých zemědělců, ale rozhodnutí farmáře se děje v reakci na strukturu cenových a necenových pobídek, kterým čelí, a ty jsou naopak určovány vládními politickými rozhodnutími. Například, množství zaseté zemědělské plodiny bude záviset na ceně osiva, dostupnosti osiva, ceně a dostupnosti jakýchkoli doplňkových vstupů, jako jsou hnojiva a pesticidy, a také na očekávané ceně na trhu pro finální komoditu (Thomson a Metz (1998).

Finanční zisk, který je určen finančními toky, které se pohybují v rámci potravinového řetězce, může hrát důležitou roli při rozhodování zemědělce o tom, jaké komodity se mají pěstovat, ať už se jedná o potravinářské nebo nepotravinářské plodiny. Není to však jediný faktor. Mnoho farmářů je ve velmi riskantní pozici. Vnímají, že působí v nejistém prostředí, jak z fyzického, tak z ekonomického hlediska. Různé země a regiony mají různé klimatické podmínky, některé jsou náchylnější k suchu nebo záplavám než jiné, vyznačují se tedy velkou proměnlivostí a nevyzpytatelností. Z ekonomického hlediska mohou některé plodiny čelit kolísajícím cenám na světových trzích nebo mohou mít vyšší pravděpodobnost zásahu vlády na domácím trhu. V takovém případě mohou zemědělci ustoupit a uchýlit se k produkci primárně na živobytí, čímž sníží svou závislost na trhu, ale sníží také tok potravinových komodit na trh (Thomson a Metz (1998).

3 Metodika

3.1 Měření spotřeby potravin

Spotřeba potravin se týká potravin určených ke spotřebě na vnitrostátní úrovni (Gerbens-Leenes, 2010). Je různě ovlivněna celou řadou faktorů, včetně dostupnosti a výběru potravin, což může být ovlivněno mimo jiné geografickou a demografickou disponibilitou, urbanizací, globalizací, marketingem, náboženstvím, kulturou a spotřebitelskými postoji (Kearney, 2010). Dalšími faktory, které ji ovlivňují jsou preference, návyky, dostupnost, tradice, kultura či příjmy. Kupříkladu, když se příjmy zvyšují, lidé vynakládají více peněz na jídlo (Gerbens-Leenes, 2010).

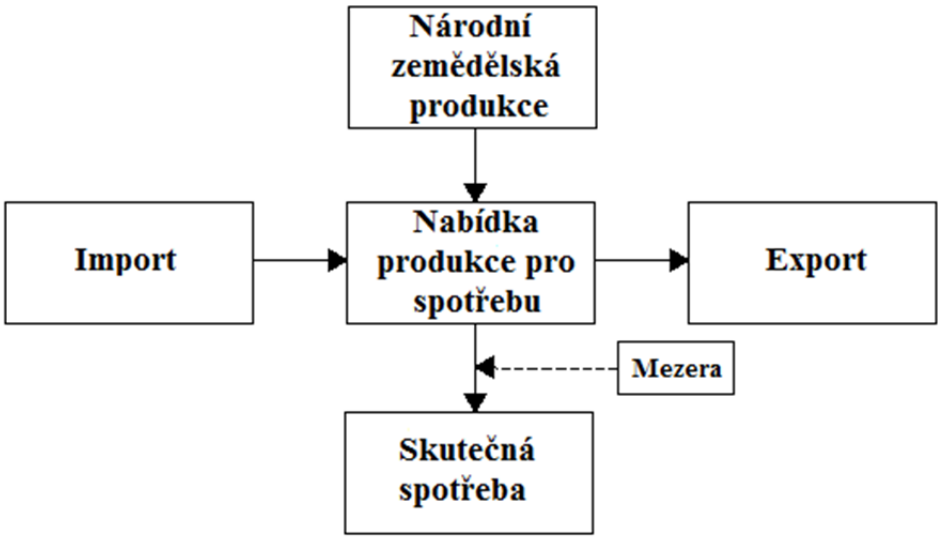
Organizace pro výživu a zemědělství (FAO) zhotovuje potravinové/komoditní bilance (dále jen potravinové bilance) z národních zpráv o nabídce a užití potravin (Keyrney, 2010), které jsou nejběžnějšími a nejčastěji používanými datovými soubory v oblasti statistiky spotřeby potravin. Poskytují odhady množství dostupných pro lidskou spotřebu v zemi během stanoveného období. Při sestavování bilance potravin se provádí řada úprav základních údajů, jakož i odhady chybějících dat. Jakmile byly provedeny odhady dílčích složek, odhad potravin, které jsou k dispozici pro lidskou spotřebu, se obvykle odvozuje dle následující rovnice (FAO, 2017):

potraviny k dispozici pro lidskou spotřebu = celková zásoba – krmivo – osivo – průmyslové využití – odpad

Podle uvedené rovnice podávají zmíněné potravinové/komoditní bilance FAO údaje o každé potravině, popřípadě každé komoditě, a o množství zpracovaných komodit potenciálně dostupných pro lidskou spotřebu. Jak je vidět v uvedené rovnici, při zkoumání využití potravin se rozlišuje mezi vyvezenými množstvími, krmením pro hospodářská zvířata,

použitím pro osivo, uváděním do potravinářské výroby, nepotravinářskými účely, ztrátami během skladování a přepravy a množstvími dostupnými jako potraviny pro lidskou spotřebu (Gerbens-Leenes, 2010).

Obrázek 2: Zjednodušený přehled potravinového systému



Zdroj: Gerbens-Leenes, 2010

Jak je znázorněno na obrázku 5, potravinářský systém zahrnuje celkovou produkci zemědělských komodit a nabídku komodit určených pro potravinářské účely, a stejně tak i spotřebu, která je zde definována jako skutečně konzumované potraviny. Zemědělská výroba poskytuje plodiny a živočišné komodity. Rozdíl mezi nabídkou a spotřebou představuje mezeru způsobenou ztrátami v potravinovém řetězci. Výše zakreslené schéma ukazuje zjednodušený přehled tohoto systému (Gerbens-Leenes, 2010). Množství skutečně spotřebovaných potravin tedy může být nižší než množství uvedené v bilanci potravin. Rozdíl odráží odpad, který se vyskytuje mezi maloobchodní úrovní a kuchyní, a ztrátami potravin a živin v domácnosti, například při skladování, přípravě a vaření, a také jako „talířový odpad“ či množství použité jako krmivo pro domácí zvířata nebo které bylo vyhozeno (FAO, 2017).

Je důležité poznamenat, že množství komodit/potravin, které jsou k dispozici pro lidskou spotřebu, jež je odhadováno v bilanci potravin, se týká množství, které se dostává ke spotřebitelům nejen v soukromých domácnostech, ale i v sektoru mimo domácnost – ve stravovacích zařízeních, internátních školách, nemocnicích, věznicích, základnách ozbrojených sil a dalších komunitách (FAO, 2017).

Tyto bilance poskytují informace o průměrné dostupnosti komodit/potravin na osobu, to znamená, že se vztahují se pouze na množství, které se dostane ke spotřebiteli (Kearney, 2010). Spotřeba je zde proto definována jako národní dostupnost potravin na osobu (již očištěná od nepotravinářského využití a ztrát) a je funkcí národní produkce, po přičtení dovozů a odečtení vývozů (Gerbens-Leenes, 2010).

Potravinové bilance poskytující data o spotřebě potravin na obyvatele nepředstavují množství skutečně spotřebovaných potravin a téměř vždy vedou k nadhodnocení spotřeby (Kearney, 2010).

Přesnost potravinových bilancí samozřejmě závisí na spolehlivosti základních statistik o zásobování a samotném využití potravin populací (FAO, 2017).

Informace o skutečné spotřebě nebo dostupnosti potravin jsou k dispozici také z průzkumů spotřeby či výdajů domácností. Při posuzování spotřeby potravin celkovou populací však platí, že potravinová bilance je vhodnějším zdrojem než průzkumy domácností. Jednou z výhod bilance potravin je také to, že je založena na často aktualizované statistice v oblasti potravin a zemědělství a tyto odhady jsou tedy k dispozici více či méně současně (FAO, 2017).

Z důvodu dvojího způsobu získávání dat vznikají nepřesnosti a nesrovnalosti při porovnávání naměřených dat mezi potravinovou bilancí a průzkumy domácností. Spolehlivost údajů z bilancí potravin závisí na dostupném rozsahu a přesnosti základních statistik, jako je produkce, obchod, využití a údaje o populaci, na nichž jsou bilance potravin založeny. Spolehlivost údajů z průzkumů domácností závisí na velikosti odebraných vzorků a chybějících odběrů (FAO, 2017).

Oba zdroje dat mají své vlastní samostatné účely a vhodná použití. Potravinové bilance poskytují údaje o národních zásobách komodit/potravin, které jsou vhodné pro odhad jejich nedostatku nebo přebytku zásob v zemi. Neposkytují žádné údaje o úrovni jejich spotřeby lidmi žijícími v různých geografických oblastech země, pracujících v různých profesích nebo mající rozdílné příjmy. Takové doplňující informace lze získat pouze z průzkumů domácností, které poskytují podrobnosti o distribuci spotřeby komodit/potravin mezi různými skupinami obyvatelstva (FAO, 2017).

3.2 Dostupnost jídla pro spotřebu

V následující analýze je spotřeba potravin vzhledem k povaze diplomové práce zkoumána podle dostupných potravinových bilancí, jež byly uvedeny výše. Z důvodu, že data o skutečně spotřebovaných potravinách či komoditách nejsou v těchto bilancích k dispozici (nutností pro získání těchto dat jsou průzkumy na úrovni domácností, viz výše), a s přihlédnutím k tomu, že pro statistiku spotřeby potravin neexistuje žádná závazná klasifikace – ani v České republice ani v mezinárodním měřítku (ČSÚ, 2016), a je proto nezbytné vycházet z potravinových rozvah, je v analýze použito dat o velikosti nabídky produkce určené k domácí spotřebě. Tyto údaje jsou již očištěny od nepotravinářského využití a ztrát a od skutečné spotřeby se liší mezerou způsobenou ztrátami v potravinovém řetězci (viz obrázek 2 výše).

3.3 Nabídka produkce určené pro spotřebu

Nabídka produkce určené ke spotřebě z hlediska hmotnosti produktu je odvozena z celkové nabídky, která je k dispozici pro lidskou spotřebu. Její příslušné množství je následně vyděleno celkovým počtem obyvatel, kteří se na potenciální spotřebě skutečně podílí v průběhu sledovaného období – jsou přítomni v oblasti současných geografických hranic země. Jinými slovy, občané žijící v zahraničí během referenčního období jsou vyloučeni, ale cizinci žijící v České republice jsou zahrnuti (FAO, 2010).

Údaje o nabídce/zásobách na obyvatele jsou někdy vyjadřovány také z hlediska jejich kalorické hodnoty, obsahu bílkovin a tuku (FAO, 2017). V této analýze je spotřeba potravin zkoumána na bázi množství komodity/potraviny na osobu.

3.4 Měření potravinové soběstačnosti podle velikosti zahraničního obchodu

V rámci analýzy potravinové situace země je rovněž velmi důležité, jak velká část dostupných potravin byla dovezena a jaká část pochází z domácí produkce (FAO, 2001).

3.4.1 Měření závislosti na dovozu

Při analýze potravinové situace v zemi je důležité vědět, kolik z dostupných zásob domácích potravin bylo dovezeno a kolik pochází z vlastní produkce země (FAO, 2001). Srovnání množství potravin, které jsou k dispozici pro lidskou spotřebu s importovanými potravinami naznačuje, do jaké míry je zkoumaná země závislá na dovozu (FAO, 2017).

Ukazatel míry závislosti na dovozu (Import Dependency Ratio – IDR) je definován jako (FAO, 2001):

$$\mathrm{IDR} = \frac{\mathrm{import}}{\mathrm{produkce} + \mathrm{import} - \mathrm{export}} \text{ x } 100$$

Výpočet souhrnné rovnice pro celkovou bilanci potravin je užitečným nástrojem pro mnoho typů analýz. Umožňuje výpočet poměrů, jako je poměr produkce či dovozu k celkové nabídce, což je užitečné při posuzování soběstačnosti nebo závislosti na dovozu. Zjištění podílu jednotlivých složek na celkovém využití umožňuje odhadnout například trendy domácího využití oproti vývozu. Proto můžeme podobným způsobem, jakým je vypočtena míra závislosti na dovozu, vypočítat i míru domácího využití (FAO, 2001).

3.4.2 Měření míry soběstačnosti

K výpočtu míry domácího využití slouží ukazatel míry soběstačnosti. Vyjadřuje rozsah výroby ve vztahu k domácímu využití a je definován touto rovnicí (FAO, 2001):

$$\mathrm{SSR} = \frac{\mathrm{produkce}}{\mathrm{produkce} + \mathrm{import} - \mathrm{export}} \text{ x } 100$$

Opět, stejně jako v případě koeficientu míry závislosti na dovozu (IDR), koeficient soběstačnosti (Self-Sufficiency Ratio – SSR) může být vypočten jak pro jednotlivé komodity, skupiny komodit podobných nutričních hodnot, a poté, po příslušné úpravě komoditních rovnic, i pro celkové množství všech komodit (FAO, 2001).

3.5 Saldo zemědělské obchodní bilance

Saldo obchodní bilance představuje rozdíl mezi exportem a importem. Saldo zemědělské obchodní bilance tedy uvádí, zda je země čistým vývozcem nebo čistým dovozcem zemědělských komodit.

V analýze salda obchodní bilance pro jednotlivé zemědělské komodity tedy dospíváme ke dvěma možným závěrům:

- země realizuje netto zemědělský vývoz export > import
- země realizuje netto zemědělský dovoz import < export

Termín netto-dovoz neboli čistý dovoz označuje pasivní obchodní bilanci. Netto-vývoz neboli čistý vývoz představuje aktivní obchodní bilanci. Za zlepšení bilance se považuje nárůst jejího aktiva nebo pokles pasíva. Za zhoršení pak snížení aktiva nebo zvýšení pasíva (Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2016).

4 Výsledky

4.1 Vývoj míry potravinové soběstačnosti

V rámci metodik, které se používají pro výpočet komoditní (potravinové) soběstačnosti je využívána míra komoditní soběstačnosti, která vyjadřuje vztah mezi výrobou a spotřebou, jejíž objem lze vyjádřit ve fyzických jednotkách (viz oddíl Metodika). Pro potřeby této analýzy byly vypracovány míry soběstačnosti také touto metodou, čímž bylo zjištěno, že odlišnost výpočtu potravinové soběstačnosti tímto způsobem a způsobem, který používá Organizace pro výživu a zemědělství (FAO), jež vyjadřuje rozsah výroby ve vztahu k domácímu využití pomocí objemu produkce, importu a exportu, je minimální. V následující analýze je proto pro hodnocení potravinové soběstačnosti zvolen způsob, který využívá FAO a který je standardním a nejběžněji užívaným postupem při výpočtu potravinové soběstačnosti.

Za práh dostatečné míry soběstačnosti je v analýze považována hodnota 100 %. Avšak často se uvádí, že mírou soběstačnosti je již hranice 80 %, která je považována v dnešní době za reálnější a dostačující.

4.1.1 Rostlinná výroba - Pšenice

Potravinová soběstačnost pšenice (viz tabulka 11) se ve sledovaném období výrazně zlepšila v České republice, na Slovensku a v Polsku. V těchto zemích byla sice nejnižší, ale zaznamenala nejrychlejší růst. V Maďarsku také zaznamenala příznivý stoupající trend.

Ve všech sledovaných zemích je soběstačnost pšenice na dobré úrovni – nad úrovní 100 %.

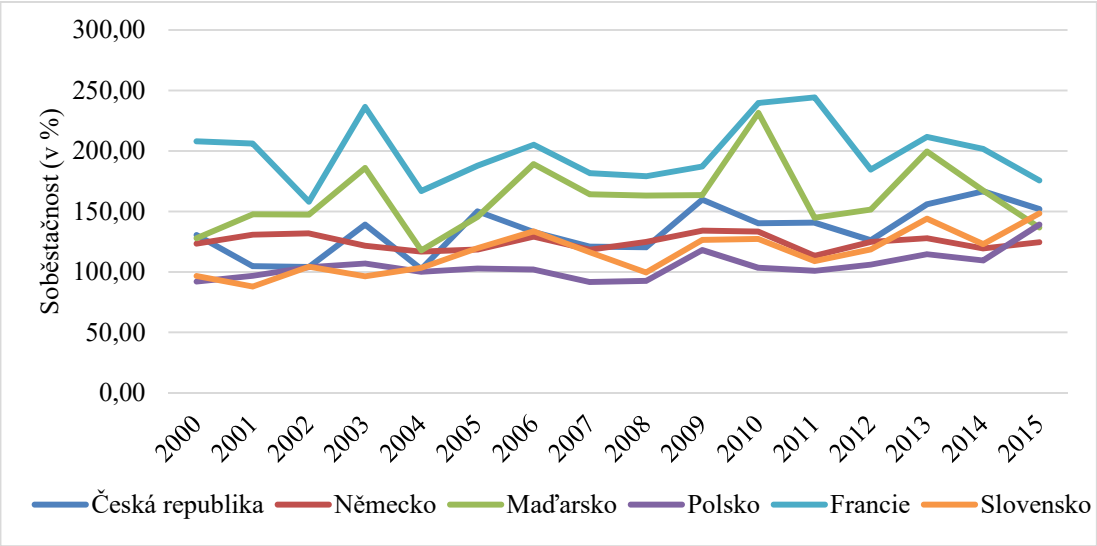
Tabulka 1: Vývoj míry potravinové soběstačnosti pšenice

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	119,60	126,57	140,21	150,14
Francie	202,07	185,36	212,55	193,40
Maďarsko	152,16	154,16	175,66	163,79
Německo	126,86	120,69	126,38	124,19
Polsko	99,92	99,12	103,73	117,32
Slovensko	96,32	118,21	115,52	133,48

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Ve Francii má křivka potravinové soběstačnost pšenice, jak lze názorněji vidět na obrázku 3, velmi kolísavý trend, ale zároveň její hodnoty silně převyšují ostatní země. V Německu je soběstačnost pšenice konstantně na dobré úrovni okolo 130 %.

Obrázek 3: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) pšenice



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

4.1.2 Rostlinná výroba - Brambory

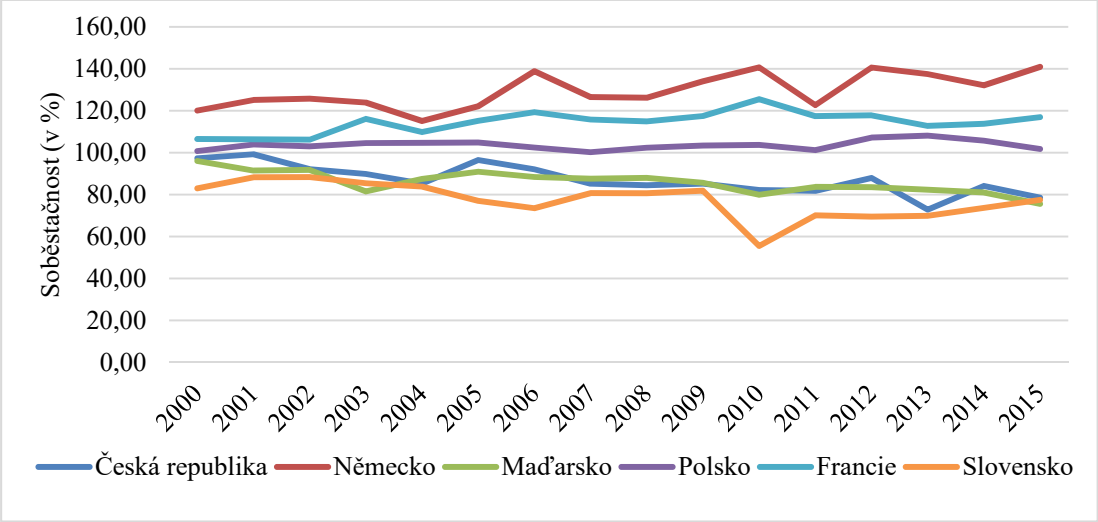
Potravinová soběstačnost brambor ve sledovaném období klesala v České republice, na Slovensku a v Maďarsku. V těchto zemích byla zároveň po celou dobu výrazně nejnižší, a to pod úrovní prahu soběstačnosti (100), v případě Slovenska dokonce i hlouběji pod úrovní 80 %. Ve Francii a Německu se naopak soběstačnost brambor nacházela nad touto prahovou hodnotou, a navíc má i pozvolna stoupající tendenci. Polsko vykazuje o něco nižní hodnoty, ale konstantní a taktéž převyšující úroveň 100 %.

Tabulka 2: Vývoj míry potravinové soběstačnosti brambor

stát	**období**			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	94,62	89,73	83,38	80,84
Francie	108,77	115,02	118,79	115,27
Maďarsko	90,17	88,58	84,28	80,60
Německo	123,70	125,63	130,87	137,74
Polsko	103,03	103,01	102,63	105,67
Slovensko	86,24	78,72	71,99	72,60

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Obrázek 4: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) brambor



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

4.1.3 Rostlinná výroba - Řepka

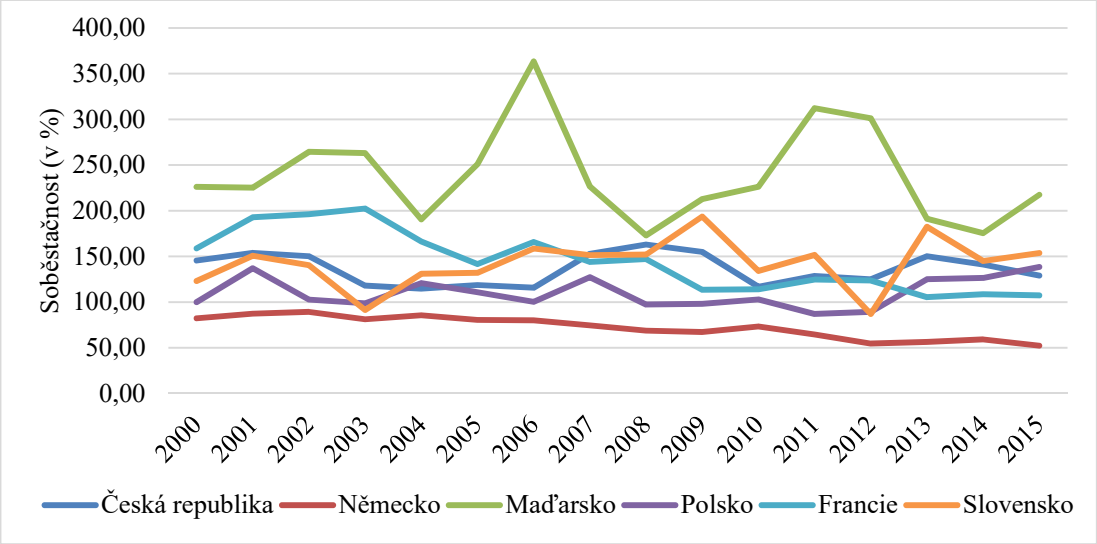
V případě řepky se míra potravinové soběstačnosti pohybovala na vysokých hodnotách s výjimkou Německa, kde se v druhé polovině období dostalo pod 80 %. Jeho export řepky po celé sledované období rapidně klesal a import, zejména z důvodů nepotravinářského využití řepky, naopak prudce stoupal, což se nepříznivě projevilo v soběstačnosti, přestože produkce samotná je v přepočtu na osobu na vysoké úrovni, v pořadí hned za Českou republikou a Francií a stále dvakrát vyšší než ve třech zbylých zemích. V České republice je ze sledovaných zemí produkce na osobu nejvyšší, proto i její soběstačnost v této komoditě setrvává na vysokých hodnotách. Francie zaznamenala pokles soběstačnosti zejména kvůli prudce rostoucím objemům dovážené řepky.

Tabulka 3: Vývoj míry potravinové soběstačnosti řepky

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	141,88	125,45	140,77	136,27
Francie	187,52	154,38	124,74	111,20
Maďarsko	244,65	257,81	230,99	221,36
Německo	84,98	80,12	68,50	55,53
Polsko	109,59	114,78	96,26	119,77
Slovensko	126,37	143,23	157,80	141,98

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Obrázek 5: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) řepky



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017)

4.1.4 Rostlinná výroba - Cukrová řepa

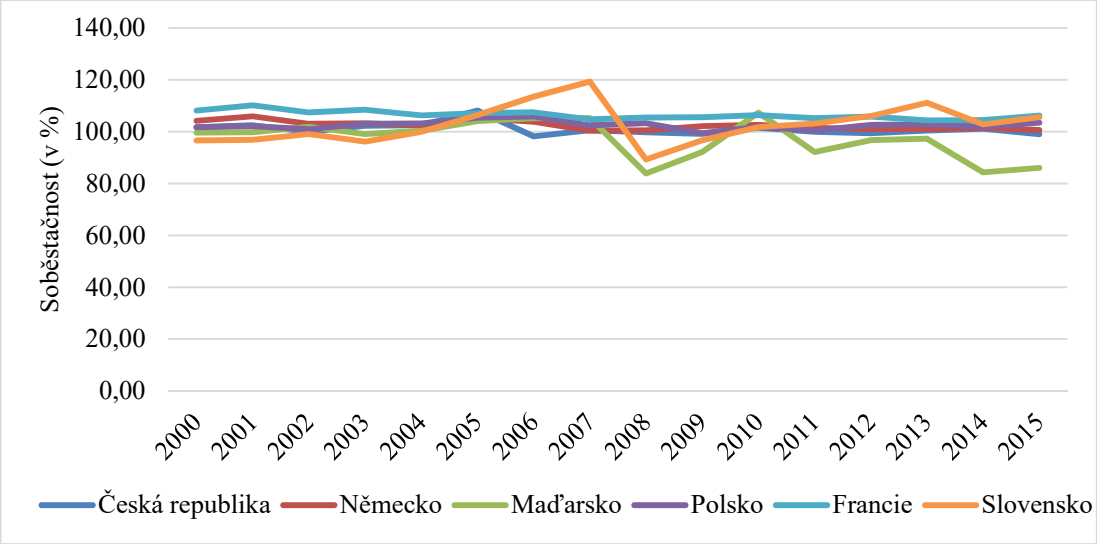
U cukrové řepy je míra soběstačnosti ve sledovaných státech zpravidla konstantní okolo hodnoty 100 či lehce nad ní. Má většinou mírně klesající tendenci. Pouze u Maďarska je změna výraznější, kde klesla pod hodnotu 100 až o téměř 10 %. Na Slovensku se naopak u této komodity daří míru soběstačnosti s občasnými výkyvy zlepšovat. Nejvýraznější výkyv v roce 2008 byl způsoben ekonomickou a potravinovou krizí, kdy ve většině států výrazně klesla produkce.

Tabulka 4: Vývoj míry potravinové soběstačnosti cukrové řepy

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	101,58	102,32	100,07	99,97
Francie	108,54	106,40	105,63	105,20
Maďarsko	100,09	103,69	93,88	91,07
Německo	104,08	103,81	101,65	101,05
Polsko	101,95	104,19	101,25	102,71
Slovensko	97,15	109,78	97,69	106,42

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Obrázek 6: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) cukrové řepy



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

4.1.5 Živočišná výroba - Mléko

Potravinová soběstačnost mléka má v České republice, Francii, Německu a Polsku pozitivní vývojový trend. Míra soběstačnosti se v případě této komodity pohybuje na příznivých hodnotách.

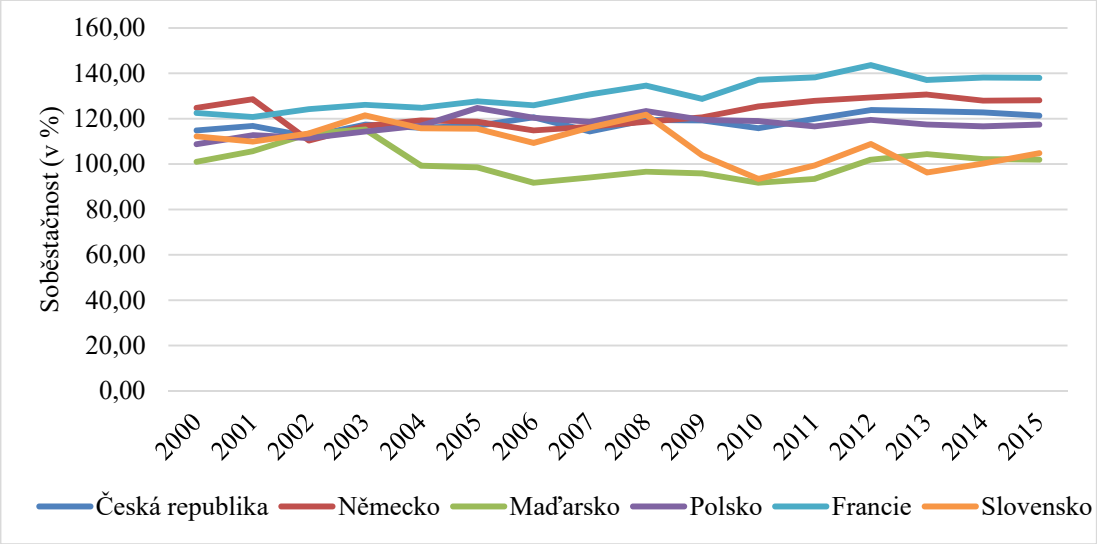
Tabulka 5: Vývoj míry potravinové soběstačnosti mléka

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	115,31	116,97	118,61	122,79
Francie	123,40	127,27	134,65	139,20
Maďarsko	108,85	95,91	94,43	102,61
Německo	120,15	117,30	123,16	129,03
Polsko	111,81	120,18	119,61	117,73
Slovensko	114,28	114,18	104,60	102,55

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Pouze v případě Maďarska a Slovenska soběstačnost mléka ve sledovaném období zaznamenala pokles. Z obrázku 7 je však patrné, že se opět navrací do kladných pozic nad hodnotu 100.

Obrázek 7: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) mléka



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017)

4.1.6 Živočišná výroba - Hovězí maso

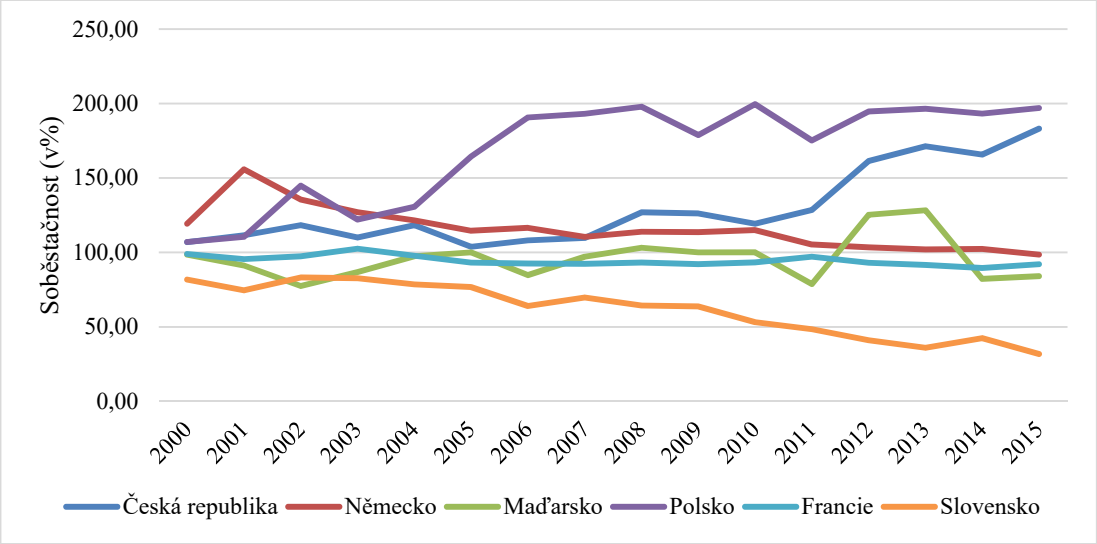
Soběstačnost hovězího masa dosáhla v průběhu let zlepšení zejména v Polsku, České republice a Maďarsku. V České republice, v jako jediné z těchto zemí, po celou dobu stoupaly objemy vyvezeného hovězího masa až celkově na pětinásobek, avšak produkce současně výrazněji klesla, a to o více než 30 %. Na Slovensku, v Německu a ve Francii soběstačnost poklesla – o výrazné procento zejména v prvních dvou zemích. Na Slovensku je důvodem zejména pokles produkce až o téměř tři čtvrtiny, v Německu zase nárůst dovozu až na přibližně dvojnásobné hodnoty.

Tabulka 6: Vývoj míry potravinové soběstačnosti hovězího masa

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	111,73	110,01	125,24	170,42
Francie	98,62	93,97	93,95	91,56
Maďarsko	88,50	94,86	95,49	105,00
Německo	134,44	115,76	111,97	101,56
Polsko	121,11	169,75	187,91	195,39
Slovensko	80,53	72,25	57,41	37,80

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Obrázek 8: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) hovězího masa



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017)

4.1.7 Živočišná výroba - Vepřové maso

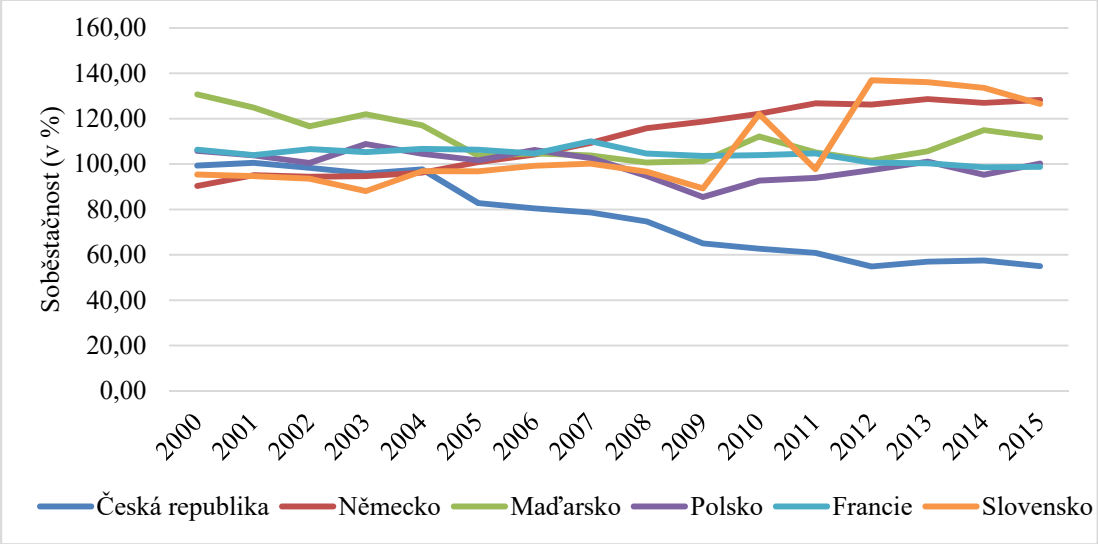
Vývoj soběstačnosti vepřového masa v České republice zaznamenal velký pokles produkce během sledovaného období až zhruba o dvě třetiny a zároveň prudký nárůst dovozů. V České republice proto není soběstačnost vepřového masa zdaleka dostačující, je pod 60 %. Na Slovensku, ve Francii a Polsku také došlo k výraznému poklesu produkce, avšak Slovensko se nestává zemí tolik závislou na dovozech a dováží jen malé procento vepřového masa ve srovnání s ostatními zeměmi. V Maďarsku od počátečního roku klesá produkce a zvyšují se importy, a tím pádem v obrázku 9 vidíme, že jeho soběstačnost klesala. Nejpříznivější vývoj míry soběstačnosti vepřového masa mělo Německo a s většími výkyvy dosahuje vysokých hodnot v posledních letech i Slovensko.

Tabulka 7: Vývoj míry potravinové soběstačnosti vepřového masa

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	98,50	84,90	65,82	56,08
Francie	105,53	106,92	104,16	99,55
Maďarsko	123,59	107,30	104,81	108,46
Německo	93,61	102,66	120,88	127,52
Polsko	104,74	103,76	91,70	98,48
Slovensko	92,92	98,26	101,44	133,31

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Obrázek 9: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) vepřového masa



Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

4.1.8 Živočišná výroba - Drůbeží maso

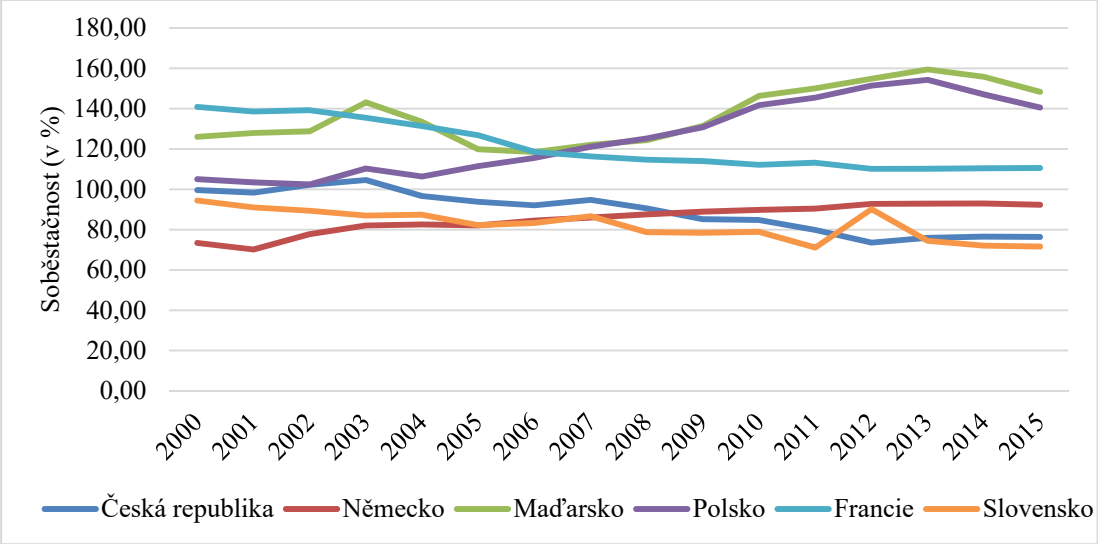
Česká republika, Slovensko, Francie a Německo se stávají výrazně závislými na dovozu drůbežího masa. První tři zmíněné země však vykazují klesající produkci této komodity, kdežto v Německu se za sledované období zdvojnásobila. Proto je soběstačnost České republiky, Slovenska a Francie klesající. U České republiky a Slovenska se však křivka nachází dokonce pod hodnotou 80, která je za dostačující soběstačnost považována. Německo má příznivý trend, ale plné soběstačnosti zatím nedosáhlo. V Maďarsku a Polsku je vývoj velmi pozitivní, vysoko nad hodnotou 100.

Tabulka 8: Vývoj míry potravinové soběstačnosti drůbežího masa

stát	období			
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015
Česká republika	101,16	94,31	85,04	75,55
Francie	138,51	123,25	113,47	110,30
Maďarsko	131,43	123,44	138,05	154,59
Německo	75,83	83,75	89,11	92,68
Polsko	105,25	113,62	135,80	148,31
Slovensko	90,45	84,86	76,77	77,05

Zdroj: vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017

Obrázek 10: Vývoj míry potravinové soběstačnosti (SSR) drůbežího masa



(vlastní zpracování z dat EAgri, Faostat, ITC a Knoema, 2017)

5 Diskuse a závěry

Potravinová soběstačnost je ovlivňována řadou faktorů, které do různé míry ovlivňují její míru. Jsou jimi především kvalita půdy pro pěstování zemědělských plodin, klimatické podmínky, organizace práce v zemědělství a úroveň rozvoje zemědělského hospodaření, změny ve spotřebitelském rozhodování, ale také nastavení domácí daňové politiky a míra zapojení se do mezinárodního obchodu.

Zemědělská politika je nejstarší a základní politikou Evropské unie a jedním z jejích hlavních cílů je dosažení potravinové soběstačnosti Evropské unie jako celku. Charakter zemědělství v jednotlivých zemích i potravinová soběstačnost členských států jsou proto do značné míry ovlivňovány právě Společnou zemědělskou politikou Evropské unie.

K provedení analýzy potravinové soběstačnosti byly zvoleny metody výpočtu na základě míry zapojení do mezinárodní směny vzhledem k domácí produkci a schopnosti pokrýt domácí spotřebu dostatečnou domácí produkcí.

Z analýzy potravinové soběstačnosti vyplývá, že v rámci vybraných států Evropské unie je potravinová soběstačnost v komoditách rostlinné výroby z celkového pohledu na vyšší úrovni než u komodit výroby živočišné. V živočišné výrobě však u mléka dosahují všechny země potravinové soběstačnosti.

Téměř všechny sledované země jsou ve vybraných základních rostlinných komoditách soběstačné. Výjimku tvoří v komoditě brambor Slovensko, Maďarsko a Česká republika. Soběstačnost živočišné výroby v oblasti masných výrobků je v rámci zkoumaných zemí mnohem více volatilní a méně dostatečná, a to především v České republice a na Slovensku.

Srovnáním míry soběstačnosti pro hlavní zemědělské komodity v rámci celé Evropské unie bylo zjištěno, že Evropská unie jako celek je v současné době nejméně soběstačná v komoditě řepky a nejvíce v komoditě pšenice.

Bylo také zjištěno, že zeměmi, které jsou nejvíce závislé na dovozu základních zemědělských komodit neboli zeměmi, jejichž podíl na celkové domácí produkci je nejvýraznější, jsou Česká republika, Slovensko a Maďarsko.

Použité zdroje

[1] BAŠEK, Václav. České zemědělství šest let po vstupu do Evropské unie: Czech agriculture six years after EU accession : (výzkumná studie). Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací, 2010. ISBN 978-80-86671-81-9.

[2] BEČVÁŘOVÁ, Věra. Vývoj českého zemědělství v evropském kontextu. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 2008. ISBN 978-80-7375-255-2.

[3] BOUET, Antoine a David LABORDE. The Lure of Attaining Food Security for Europe through Self Sufficiency. In: CAP2020: Debating the Future of the Common Agricultural Policy [online]. 2008 [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: http://cap2020.ieep.eu/2008/10/28/the-lure-of-attaining-food-security-for-europe-through-self-sufficiency

[4] CLAPP, Jennifer. Food self-sufficiency: Making sense of it, and when it makes sense [online]. 2016 [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: http://ac.els-cdn.com/S0306919216305851/1-s2.0-S0306919216305851-main.pdf?_tid=81e922ac-25f3-11e7-a2fd-00000aab0f02&acdnat=1492711524_b0c5a770dac4c3fcfc79504a20e518d9

[5] CLAPP, Jennifer. The State of Agricultural Commodity Markets IN DEPTH: Food self-sufficiency and international trade: a false dichotomy? [online]. Canada: Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), 2015 [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: http://www.fao.org/3/a-i5222e.pdf

[6] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, Metodika [online]. 2017 [cit. 2017-05-10]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/pocet_obyvatel_m

[7] EAGRI, Zelené zprávy [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/mze/zemedelstvi/publikace-a-dokumenty/zelene-zpravy

[8] European Commission, Office for Official Publications of the European Communities. 50 years of Food Safety in the European Union [online]. Luxembourg:, 2007 [cit. 2017-04-20]. ISBN 92-79-03827-3. Dostupné z: http://ec.europa.eu/dgs/health_food-safety/information_sources/docs/fs/50years_foodsafety_en.pdf

[9] FAO, Food Balance Sheets and The Food Consumption Survey: A Comparison of Methodologies and Results [online]. 2017 [cit. 2017-05-07]. Dostupné z: http://www.fao.org/economic/the-statistics-division-ess/methodology/methodology-ssystems/food-balance-sheets-and-the-food-consumption-survey-a-comparison-of-methodologies-and-results/en/

[10] FAO, Food Balance Sheets: A handbook [online]. Rome, 2001 [cit. 2017-04-21]. Dostupné z: http://www.fao.org/3/a-x9892e.pdf

[11] FAO, Food Balance Sheets: Background. [online]. 2017 [cit. 2017-05-08]. Dostupné z: http://www.fao.org/economic/the-statistics-division-ess/publications-studies/publications/food-balance-sheets/en/

[12] FAOSTAT, Data Structure, Concepts and Definitions common to FAOSTAT and CountrySTAT framework [online]. Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), 2010 [cit. 2017-05-17]. Dostupné z: http://www.countrystat.org/resources/metadata_en.pdf

[13] FAOSTAT, Food and Agriculture Organization of the United Nations [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: http://www.fao.org/faostat/en/#data

[14] GERBENS-LEENES, P.W., S. NONHEBEL a M.S. KROL. Food consumption patterns and economic growth. Increasing affluence and the use of natural resources. Appetite [online]. 2010, 55(3), 597-608 [cit. 2017-05-08]. DOI: 10.1016/j.appet.2010.09.013. ISSN 01956663. Dostupné z: http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S0195666310005118

[15] HAVEL, Petr. Mantra potravinové soběstačnosti. In: Aktuálně.cz [online]. 2012 [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: http://blog.aktualne.cz/blogy/petr-havel.php?itemid=16399

[16] HAVEL, Petr. Potravinová soběstačnost a národní zájem. In: Realisté [online]. 2016 [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: http://www.realiste.cz/WP_NEWS?opendocument&ID=BA4D2F9682DEAECDC125808A003014AD

[17] International Trade Centre, Trade map – International Trade Statistics: Trade statistics for international business development. International Trade Centre [online]. Geneva, Switzerland, 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: http://www.trademap.org/tradestat/Country_SelProduct_TS.aspx?nvpm=1|||||TOTAL|||2|1|1|2|2|1|2|1|1

[18] KEARNEY, J. Food consumption trends and drivers. Philosophical Transactions of the Royal Society B: Biological Sciences [online]. 2010, 365(1554), 2793-2807 [cit. 2017-05-07]. DOI: 10.1098/rstb.2010.0149. ISSN 0962-8436. Dostupné z: http://rstb.royalsocietypublishing.org/cgi/doi/10.1098/rstb.2010.0149

[19] Knoema, World Data Atlas: World and regional statistics, national data, maps, rankings [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. Dostupné z: https://knoema.com/atlas/topics/Agriculture

[20] THOMSON, Anne Margaret. a Manfred. METZ. Implications of economic policy for food security: a training manual. Rome: Food and Agriculture Organization of the United Nations, 1998. ISBN 925103933x.

[21] Ústav zemědělské ekonomiky a informací. Analýzy agrárního zahraničního obchodu ČR roku 2016: výsledky AZO ČR za 1. pololetí roku 2016 (souhrnná pololetní informační publikace) [online]. Praha:, 2016 [cit. 2017-05-17]. Dostupné z: http://www.uzei.cz/data/usr_001_cz_soubory/mo1606.pdf

Autoři:

Ing. Vojtěch Tamáš, Ph.D. Ústav regionální a podnikové ekonomiky, Fakulta regionálního rozvoje a mezinárodních studií, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: vojtech.tamas@mendelu.cz

Ing. Jiří Urbánek, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení, Akademie Sting, Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: urbanek@sting.cz

Ing. Jana Cenková Ústav regionální a podnikové ekonomiky, Fakulta regionálního rozvoje a mezinárodních studií, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: xcenkova@node.mendelu.cz

Ing. Martin Přibyl, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení, Akademie Sting, Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: martin@neverbalne.cz

Authors:

Ing. Vojtech Tamaš, Ph.D., Mendel University in Brno, Faculty of Regional Development and International Studies, 1/1665 Zemedelska, 613 00 Brno, Czech Republic, Email: vojtech.tamas@mendelu.cz

Ing. Jiri Urbanek, Ph.D., Department of Economics and Management, Akademie Sting, Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: urbanek@sting.cz

Ing. Jana Cenková, Mendel University in Brno, Faculty of Regional Development and International Studies, 1/1665 Zemedelska, 613 00 Brno, Czech Republic, Email: xcenkova@node.mendelu.cz

Ing. Martin Přibyl, Ph.D., Department of Economics and Management, Akademie Sting, Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: martin@neverbalne.cz

The Task of Optimizing Regional Deployment of Commercial Drone Bases

Nikolajs Sulima, Inna Stecenko

Abstract

The authors set the task of optimizing deployment of commercial drone bases as part of the mobile units of a commercial drone company providing services to clients within a designated territory. Main commercial services include monitoring of local infrastructure and agricultural areas, advertising/promotional services, events, excursion tourism. The efficiency criterion and initial conditions are selected. The task is formulated as a typical problem of regional economics. A linear programming method is offered to solve the task. The method is validated by a numerical example.

Keywords: drones, mobile unit, commercial use, basing (deployment) optimization task.

JEL classification: O32

1 Introduction

The authors review the task of optimizing the regional deployment of drone bases for the mobile units (MU) of commercial drone companies (DCo). Apart from drones, a MU also incorporates: crews (pilots, operators, drivers of specially equipped motor cars) and universal means of support – means of remote delivery of drones to the points of use (those are, normally, motor cars, but also motor boats, etc.)

Most of the clients of a DCo order video monitoring services for the status of various types of facilities (infrastructure, agriculture, real estate, etc.) or events (ceremonial events, celebrations, etc.) in online mode with possible subsequent office-based processing of the monitoring results and presenting them in the form of video commercials, advertising booklets, etc.

The task of optimizing MU basing (deployment) must be set and solved for a DCo in view of its operational and customer service efficiency.

Classically, the task is a typical problem of regional economics related to the choice of the place for deployment of production facilities, such as mining plants, agricultural products processing plants, bank branches, etc. (Krarup J., Pruzan P.M.,1983; Cornuejols G., Fisher M.L., 1977; Mirchandani P.B., Francis R.L., 1990) A comprehensive review of deployment criteria for the aforesaid facilities is given in (Reza Zanjirani Farahani, Maryam Steadie Seifi, NasrinAsgari,2010). An option of setting the task (but not solving it) with respect to a DCo is presented in (Sulima N., 2017).

The distinctive features of the reviewed task and its reference conditions, unlike those mentioned above, are as follows:

- the application sphere, which has not been reviewed in scientific research literature yet;

- the subject of sale is services, whose provision on certain territories is more dependant on force majeure circumstances (weather conditions, natural disasters, etc.);
- the services are provided at the point of their generation (not the goods are delivered to a company but rather the company is 'transported' to the point of service provision);
- the services may only be provided during daylight hours.

2 Main part

2.1 Setting the Task

As the main efficiency criterion of MU basing, we can choose the minimum expenditure of the DCo providing a specified set of services to the clients within designated areas of the region. Such setting presumes that the revenue side of the DCo will remain unchanged, while the expenditure will depend, mostly, on the number and specific location of MU bases, and territorial location of the clients' facilities. Assuming there is one MU per base, the more MUs - the higher are the costs of operation, and the less time is required to complete the clients' orders within a relevant territory, and the more orders may be accomplished, and vice versa.

Thus, let us formulate the task of optimizing MU basing (deployment) as a Boolean programming problem:

To minimize the function

$$\min\ F(x,z) = \sum_{i=1}^{n} f_i x_i + \sum_{i=1}^{n}\sum_{j=1}^{m} c_{i,j} z_{i,j} \tag{1}$$

by Boolean variables $x_i \in X,\ z_{i,j} \in Z$ given the following restrictions:

$$\sum_{i=1}^{n} x_i \le k, \tag{2}$$

$$x_i \le 1,\ \ i = 1,\dots,n, \tag{3}$$

$$\sum_{i=1}^{n} z_{i,j} = 1,\ \ j = 1,\dots,m, \tag{4}$$

$$\sum_{j=1}^{m} z_{i,j} \le s_i x_i, i = 1,\dots,n. \tag{5}$$

The initial data of the set task:

I – the multitude of possible points of deployment, the total number being $n = |I|$;

J – the multitude of points of rendering drone services (assuming, for the sake of simplicity, that it is equivalent to the multitude of the clients served), $m = |J|$;

f_i – the costs of organization and maintenance of a base at Point $i \in I$;

$c_{i,j}$ – costs as at the assignment of Client j to Base i, $j \in J$, which are determined, mostly, by the cost of transportation to the point of service provision;

k – the maximum possible number of deployment points (bases),

s_i – the maximum number of clients assigned to Base i;

The sought variables are as follows:

k^*– the optimal number of bases;

$x_i = 1$ if a base is opened at Point i, and 0 - if otherwise;

$z_{i,j} = 1$ if a base at Point i renders services to Client j.

The above described problem has $2n + m + 1$ restrictions and $n\ (m + 1)$ variables. To solve the problem, we suggest using the linear programming method (Andronovs A.,2007; Nocedal J., Wright S.J.,2006).

2.2 The Specifics of the Reviewed Linear Programming Problem

An important requirement of the above formulated problem is that unknown variables may only have either of two values: 0 and 1. It makes the problem-solving process much more complicated. The known methods of solving are iterative and presume the existence of a certain initial solution (Andronovs A., 2007). Unless the integrality condition is absent, we have a linear programming problem with a target function (1), restrictions (2) - (5) and nonnegative variables $\{x_i, z_{i,j} : i = 1,\ldots,n;\ j = 1,\ldots,m\}$.

Furthermore, $diag(s)$ designates a diagonal matrix with vector s as a main diagonal.

If we introduce $2n + 1$ complementary variables v_i, u_i and t, we will get the following equations in restrictions (2), (3) and (5):

$$\sum_{i=1}^{n} x_i + t = k, \tag{6}$$

$$x_i + v_i = 1, \quad i = 1,\ldots,n, \tag{7}$$

$$\sum_{j=1}^{m} z_{i,j} - s_i x_i + u_i = 0, \quad i = 1,\ldots,n. \tag{8}$$

Consider the following vectors:

$x = (x_1,\ldots,x_n)^T$ is an n-dimensional column-vector;

$s = (s_1,\ldots, s_n)^T$ is an n-dimensional column-vector;

$u = (u_1,\ldots,u_n)^T$ is an n-dimensional column-vector;

$v = (v_1,\ldots,v_n)^T$ is an n-dimensional column-vector;

$z_{,j} = (z_{1,j},\ldots, z_{n,j})^T$ is an n-dimensional column-vector;

$z = (z_1^T,\ldots, z_m^T)^T = (z_{1,1},\ldots, z_{n,1}, z_{1,2},\ldots, z_{n,2},\ldots, z_{1,m},\ldots, z_{n,m})^T$ is an nm- dimensional column-vector;

$w = (x^T, z^T, u^T, v^T, t)^T$ is a $(3n + nm + 1)$-dimensional column-vector;

$row(n) = (1, \ldots, 1)$ is an n-dimensional row-vector of units,

$zero(m) = (0, \ldots, 0)$ is an m-dimensional row-vector of zeros,

$f = (f_1,\ldots f_n)^T$ is an n-dimensional column-vector of cost coefficients with $\{x_i\}$;

$c = (c_{1,1},\ldots, c_{n,1}, c_{1,2},\ldots, row(n))^T$ is an nm-dimensional column-vector of cost coefficients with $\{z_{i,j}\}$;

$d = (k, row(n), row(m), zero(n))^T$ is a $(2n + m + 1)$-dimensional column-vector of free terms.

Next, we should introduce some designations for matrices. Let us assume that $O_{m\times n}$ means a matrix of the order of $m\times n$ of zeros. Now we will introduce the Kronecker product of matrices. Assuming Matrix A has the order of $m\times n$, and Matrix B – the order of $k\times p$, then their Kronecker product $A \otimes B$ is a matrix of the order of $mk \times np$ resultant from replacing, in matrix A, of each element $A_{i,j}$ with matrix B multiplied by $A_{i,j}$.

So, let us construct restriction matrix A of the linear programming problem. It will be a block matrix of the order of $(2n + m + 1) \times (3n + nm + 1)$ as follows:

$$A = \begin{pmatrix} A_{0,1} & A_{0,2} & A_{0,3} & A_{0,4} \\ A_{1,1} & A_{1,2} & A_{1,3} & A_{1,4} \\ A_{2,1} & A_{2,2} & A_{2,3} & A_{2,4} \\ A_{3,1} & A_{3,2} & A_{3,3} & A_{3,4} \end{pmatrix},$$

where

$$A_{0,1} = row(n) = \begin{pmatrix} 1 & \dots & 1 \end{pmatrix}_{1\times n},$$
$$A_{0,2} = zero(nm) = \begin{pmatrix} 0 & \dots & 0 \end{pmatrix}_{1\times nm},$$
$$A_{0,3} = zero(n) = \begin{pmatrix} 0 & \dots & 0 \end{pmatrix}_{1\times n},$$
$$A_{0,4} = zero(n) = \begin{pmatrix} 0 & \dots & 0 & 1 \end{pmatrix}_{1\times (n+1)},$$
$$A_{1,1} = I(n),$$
$$A_{1,2} = O_{n\times mn},$$
$$A_{1,3} = O_{n\times (n}$$
$$A_{1,4} = \left(I(n) \middle| zero(n)^T \right),$$
$$A_{2,1} = O_{m\times n},$$
$$A_{2,2} = I(m) \otimes row(n)_{m\times nm},$$
$$A_{2,3} = O_{m\times n},$$
$$A_{2,4} = O_{m\times (n+1)},$$
$$A_{3,1} = -diag(s),$$
$$A_{3,2} = row(m) \otimes I(n)_{n\times nm},$$
$$A_{3,3} = I(n),$$
$$A_{3,4} = O_{n\times (n+1)},$$

Now the linear programming problem is formulated as follows:

To minimize the function

$$F(w) = F(x,z,u,v,t) = f^T x + c^T z \tag{9}$$

By nonnegative variables x_i, $z_{i,j}$, v_i, u_i, t with the following restrictions:

$$Aw = d. \tag{10}$$

Let us assume that $\tilde{v} = \begin{pmatrix} v^T & t \end{pmatrix}^T = \begin{pmatrix} v_1 & \dots & v_n & t \end{pmatrix}^T$. Then all the restrictions may be presented in expanded form as follows:

$$A = \begin{pmatrix} A_{0,1} & A_{0,2} & A_{0,3} & A_{0,4} \\ A_{1,1} & A_{1,2} & A_{1,3} & A_{1,4} \\ A_{2,1} & A_{2,2} & A_{2,3} & A_{2,4} \\ A_{3,1} & A_{3,2} & A_{3,3} & A_{3,4} \end{pmatrix} \begin{pmatrix} x \\ z \\ u \\ \tilde{v} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} k \\ row(n) \\ row(m) \\ zero(n) \end{pmatrix},$$

$$\begin{array}{ccccccccc} A_{0,1}x & + & A_{0,2}z & + & A_{0,3}u & + & A_{0,4}\tilde{v} & = & k, \\ A_{1,1}x & + & A_{1,2}z & + & A_{1,3}u & + & A_{1,4}\tilde{v} & = & row(n), \\ A_{2,1}x & + & A_{2,2}z & + & A_{2,3}u & + & A_{2,4}\tilde{v} & = & row(m), \\ A_{3,1}x & + & A_{3,2}z & + & A_{3,3}u & + & A_{3,4}\tilde{v} & = & zero(n), \end{array}$$

$$\begin{array}{ccccccccc} row(n)x & + & & & & & t & = & k, \\ I(n)x & + & & & & & \left(I(n) \middle| zero(n)^T\right)\tilde{v} & = & row(n), \\ & & I(m) \otimes row(n)z & & & & & = & row(m), \\ -diag(s)x & + & row(m) \otimes I(n)\ z & + & I(n)u & & 0 & = & zero(n), \end{array}$$

Now the problem has $2n + m + 1$ restrictions and $n(m + 3) + 1$ variables.

2.3 The Specifics of Computational Procedure for the Reviewed Linear Programming Problem

To solve the problem (9), (10) we may use the known methods of linear programming, e.g., the simplex method, the modified simplex method, etc. (Andronovs A., 2007). Of all the $n(m + 3) + 1$ unknown variables, $\theta = 2n + m + 1$ variables are named as *basic* – by the number of restrictions. The other, non-basic variables equal to zero. Each variable correlates to the θ–dimensional column-vector of matrix A. If the matrix, which is made up of the columns of basic variables, is nondegenerate, then these basic variables form *the basis* designated as B.

In the given case, the initial, primary variables are $\{x_i, z_{i,j} : i = 1,\dots,n; j = 1,\dots,m\}$. Variables v_i, u_i and t are complementary, artificial. They are introduced for the purpose of going over from Equations (2), (3) and (5) to Equations (6) to (8).

The variable integrality requirement is ensured by the specific rules of selecting basic variables, which are determined as follows:

The number of variables x_i constituting the basis does not exceed k. If it amounts to k, then variable t equals to 0. If it is less than k, then variable t is above zero.

The variables $\{x_i, i = 1,\dots,n\}$ and $\{v_i, i = 1,\dots,n\}$ are related univalently: if x_i, = 1, then $v_i = 0$, and vice versa.

Of nm variables $\{z_{i,j} : i = 1,\dots,n; j = 1,\dots,m\}$, the basis is constituted of precisely m variables. For the fixed j there is just one i, for which $z_{i,j} > 0$. The corresponding $z_{i,j}$ is a basic variable.

Finally, all the variables u_i, $i = 1,\dots,n$ are included in the basis.

Both the simplex method and the modified simplex method involve the following steps:

1 Choosing the initial basis,

2 Reviewing non-basic vectors and finding such a vector, which, when included in the basis, will increase the target function value.

3 Determining the basic vector to be excluded from the basis.

4 Changing the basis in accordance with the results of Steps 2 and 3.

Steps 2 to 4 shall be repeated until the required vector is found at Step 2.

The specifics of this problem, namely, the restrictions (9) and the abovementioned features, allow us to optimize the implementation of the above-listed steps. Let us elaborate on this in greater detail.

2.3.1 Choosing the initial basis

The number of restrictions of the problem is equal to $2n + m + 1$, which corresponds to the number of basic variables. As the initial basis (initial solution), we can take the following. We can choose a random number of k points of deployment (basing), $k < n$, i.e. k unit values of variables $\{x_i\}$. The corresponding v_i values will be zeros, the other v_i – units, i.e. basic.

Then for each client we randomly choose such a base from the selected points of deployment that will render services for the given client. Formally it means that for each $j = 1,\ldots,m$ a certain i is chosen from the number of basic variables, assuming $z_{i,j} = 1$. The other variables $z_{i,j}$ under the fixed j shall be deemed as zeros. Therefore, the number of basic variables $z_{i,j}$ becomes equal to m .

All the variables $\{ u_i: i = 1,\ldots,n \}$ and variable t are declared to be basic.

Thus, we have selected the required number of $2n + m + 1$variables for the basis.

The above-described rule for selection of variables to be included in the number of basic variables guarantees that the corresponding vectors of Matrix A are linearly independent, so the resultant Matrix B is nondegenerate, i.e. the *basis.* The basic variables values vector β can be found using the formula

$$\beta = B^{-1} d. \tag{11}$$

2.3.2 Choosing the non-basic vector to be introduced into the basis

Candidates for inclusion in the basis are vectors corresponding to the main variables $\{x_i, z_{i,j} : i = 1,\ldots,n;\ j = 1,\ldots,m\}$ and variables $\{v_1,\ldots,v_n\}$ that are not included in the basis. Now let us introduce Matrix N composed of all non-basic vectors. Assumingly, cb and cn are the vectors of cost coefficients f^T, c^T in the formula (7) for basic and non-basic variables. Then a *relative evaluations vector* is formulated as follows:

$$rc = cb^T B^{-1} N - cn^T. \tag{12}$$

If the vector *does not contain positive components, then the current basis is the optimum, and the optimal values of basic variables* xb *are determined using the formula* (11).

If the vector contains positive components, the basis may be improved. Then, among all the positive components, we find the biggest corresponding non-basic variable, which is to be included into the basis. Let us designate the number of this component as p.

2.3.3 Choosing the vector to be excluded from the basis

This vector is found by determining which vector numbered p is included into the basis. Let us consider the possible options.

1 Variable $z_{i,j}$ is included in the basis so that x_i must be a basic variable. Then we find the one non-zero variable $z_{i,\eta}$. This variable is *excluded* from the basis.

2 Variable $z_{i,j}$ is included into the basis so that x_i is not a basic variable. In such a case, one must also include variable x_i into the basis. See the next item for the sequence of operations.

3 Non-basic variable x_p is included in the basis. Assumingly, $\widetilde{N}$ is a matrix composed of non-basic columns $\{x_i\}$, $\alpha^{(j)} = \left(\alpha_1^{(j)},...,\alpha_\theta^{(j)}\right)^T$ is Column j of Matrix $B^{-1}\widetilde{N}$. Then we find such a number q that

$$x_p = \min\left\{\frac{\beta_\eta}{\alpha_{\eta,p}}\right\} = \frac{\beta_q}{\alpha_{q,p}}, \tag{13}$$

where the minimum suits all the η values, for which $\alpha_{\eta,p} > 0$.

The corresponding basic variable x_q and vector $\alpha^{(q)}$ are excluded from the basis. After that all the basic variables $z_{q,j}$ are replaced with $z_{p,j}$.

2.3.4 Recalculation of the basic matrix

After the basis modification we must recalculate the matrix, which is opposite the basis. Normally, a specially designed recalculation procedure is used. However, there is no need for that since the labour matrix conversion operation is no problem given the present-day level of computer technology development.

Note: The above-described algorithm does not provide for the exclusion of the basic variable x_q from the basis without the inclusion of the other variable x_p. Consequently, in the equation (6) t is always equal to 0. Therefore, one must solve problems for various k and choose the optimal value.

Task Validation Using a Numerical Example

Now please consider a numerical example. Let us assume the following initial conditions.

A. There is no restriction on the maximum number of clients served.

B. The number of points of potential basing (deployment) $n = 9$.

C. The costs f_i are represented by the vector:

$$f = \begin{pmatrix}5 & 4 & 5 & 4 & 5 & 4 & 3 & 5 & 4\end{pmatrix}.$$

D. The number of clients (points of service) $m = 15$.

The numerical values (reduced) of the costs $c_{i,j}$ are shown in Table 1.

Table 1: Costs $\{c_{i,j}\}$

j\i	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	8.6	8.0	2.0	1.0	4.2	4.2	2.2	1.7	0.9
2	2.4	6.3	3.6	0.3	6.0	7.8	4.8	0.7	0.8
3	0.5	5.9	2.9	2.6	4.1	1.5	4.1	9.6	3.8
4	1.7	1.9	1.0	2.3	6.2	0.9	8.4	4.5	5.2
5	2.2	2.3	7.1	8.6	0.0	4.7	4.3	1.8	1.4
6	7.9	2.4	6.7	0.5	3.9	3.3	7.3	4.7	0.7
7	0.8	4.1	0.1	0.6	3.2	6.1	0.8	2.5	9.1
8	1.4	2.7	6.0	0.9	8.5	2.8	8.5	2.8	7.6
9	5.6	3.8	2.9	9.6	2.0	4.4	3.6	8.2	1.0
10	6.3	2.1	7.5	8.8	4.7	2.2	0.9	6.3	6.8
11	4.5	6.0	9.1	4.0	4.3	5.2	1.9	0.1	8.2
12	3.3	3.6	6.1	6.6	4.2	0.1	9.1	2.9	2.7
13	2.8	9.8	7.8	9.5	5.8	7.7	3.1	8.6	8.7
14	8.7	9.0	5.4	0.0	3.4	9.7	3.4	7.1	9.7
15	8.7	9.5	3.9	0.5	9.5	9.0	2.7	9.2	2.2

The costs $c_{i,j}$ in Table 1 include the losses of opportunity of drone service provision due to meteorological conditions at the chosen points of deployment.

The optimal locations (deployments) of k bases under various k are given in Table 2. It shows the points of deployment i_η for each k, $\eta = 1,\ldots,k,$ and the value of Criterion F, which is calculated using the formula (1).

Table 2: Optimal deployments of *k* bases and the values of Criterion *F*

k	2	3	4	5	6	7	8	9
i_1	3	3	3	3	3	3	1	1
i_2	6	6	5	5	4	4	3	2
i_3		8	6	6	5	5	4	3
i_4			8	7	6	6	5	4
i_5				8	7	7	6	5
i_7					8	8	7	6
i_8						9	8	7
i_9							9	8
i_{10}								9
F	36.1	30.6	29.5	32.7	36.2	40	44	48.5

As follows from the Table, if the maximum number of bases is four or more, one should choose four bases. In such case the costs will be minimal and amount to 29.5. The optimal assignment of clients to the bases in this case is shown in Table 3, as well as the optimal assignment at $k = 5$.

Table 3: Optimal assignment of Clients *j* to Bases *i* when *k* = 4 and *k* = 5

j	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	F
i , k = 4	3	3	5	5	8	3	3	3	8	6	6	5	6	3	3	29.5
i , k = 5	8	3	5	5	8	3	3	3	8	6	7	5	6	3	3	32.7

3 Results

The authors set the task of optimal deployment of mobile drone units of a commercial company, which has not been previously considered in scientific literature. To solve the problem with regard to the selected conditions, the linear programming method was used in view of the imposed restriction on the maximum number of clients assigned to Base *i*. The numerical example demonstrated the suggested approach to solving of the set task.

Citation list:

[1] KRARUP J., PRUZAN P.M. The simple plant location problem: Survey and synthesis. European Journal of Operational Research. v12 (1983), pp 36-81.

[2] CORNUEJOLS G., FISHER M.L., NEMHAUSER G.L. Location of bank accounts to optimize float. Management Science. v22 (1977), pp 789-810.

[3] MIRCHANDANI P.B., FRANCIS R.L. Discrete Location Theory. John Wiley & Sons, 1990

[4] Reza Zanjirani Farahani, Maryam Steadie Seifi, NasrinAsgari. Multiple criteria facility location problems: A survey. Applied Mathematical Modelling. N. Sulima, volume 34, Issue 7, July 2010, pages 1689-1709.

[5] SULIMA N. On the commercial aspects of exploiting drone information technologies and tools for their optimization. V International scientific and practical proceedings. The transformation process of law, the regional economic police: the relevant economic and political and legal issues. Riga, 2017, pages 288-297.

[6] ANDRONOVS A. Transporta sistēmu optimizācijas metodes. I. daļa. Rīgas Tehniskā Universitāte, Rīga, 2007.

[7] NOCEDAL J., WRIGHT S.J. Numerical Optimization. Second Edition. Springer, 2006.

Authors:

Nikolajs Sulima - Mg.oec., PhD students of Baltic International Academy, Latvia, Riga, Lomonosova street 4, nikolajs.sulima@gmail.com

Inna Stecenko - Dr.oec., prof., Baltic International Academy, Latvia, Riga, Lomonosova street 4, inna.stecenko@bsa.edu.lv

Klíčové slabiny aktuálního „řízení“ světové ekonomiky a jejich důsledky

Key weaknesses of the current "control" of the world economy and its consequences

Ivan Vágner

Abstrakt

Předmět příspěvku obsahuje vybrané klíčové slabiny aktuálního „řízení“ světové ekonomiky, které z dlouhodobějšího hlediska nepřispívají k jejímu pozitivnímu vývoji. Tyto klíčové slabiny jsou nejdříve charakterizovány v obecnějším slova smyslu, posléze analyzovány pomocí metody komparace na vzorku států a eurozóny s ekonomickou výkonností nad 1 bln. USD ročně. Konečně se příspěvek zabývá důsledky těch fiskálních a monetárních pochybení aktuálního „řízení“ světové ekonomiky (konkrétně aplikací záporných úrokových sazeb a extrémního „tištění“ peněz), které by, za předpokladu jejich prolongace, vedly k další mnohem závažnější globální finanční a ekonomické krizi, než byla ta, která začala v roce 2008!

Klíčová slova: světová ekonomika, ekonomický růst, enormní zadlužování, záporné úrokové sazby, extrémní „tištění“ peněz, tržní alokace disponibilních peněžních zdrojů, dluhové instrumenty, investice do dluhopisů, investice do akcií, reálná aktiva

Abstract

The subject of the paper contains selected key weaknesses of the current "management" of the world economy, which in the long run does not contribute to its positive development. These key weaknesses are first characterized in a more general sense, and then they are analyzed using the method of comparison of the states as well as the euro area with an economic performance of over 1 billion. USD per year. Finally, the contribution deals with the consequences of the fiscal and monetary errors of the current "management" of the world economy , which, assuming their prolongation, would lead to another much more serious global financial and economic crisis than the one that started in 2008!

Keywords: world economy, economical growth, enormous debt, negative interest rates, extreme "printing" of money, market allocation of available cash resources, real assets

JEL klasifikace: E01, E02, E44, E51, E52, E58, E62, F34, F62, H63

1 Úvod

Z ryze materialistického hlediska lze považovat aktuální „řízení“ světové ekonomiky za relativně úspěšné. Výkonnost světové ekonomiky, podloženo standardním ukazatelem hrubého domácího produktu (dále jen HDP), kontinuálně vykazuje růst, a to je zejména pro politické elity podstatné. Nicméně autor tohoto příspěvku (dále jen autor) není přesvědčen, že ono „řízení“ světové ekonomiky je de facto úspěšné, spíše naopak vede k neoprávněnému uspokojení a ke ztrátě odvahy podívat se pod povrch „věcí“. Již samotné vykazování výkonnosti světové ekonomiky je totiž problematické, a to zdaleka nikoliv jen pro diskutabilní vypovídací schopnost ukazatele HDP. Autor problematičnost „řízení“ světové ekonomiky spatřuje zejména v tom, že jeho dosavadní zaměření je ryze materialistické. Je totiž založeno na chybné hodnotové orientaci, která propojuje spokojenost či dokonce štěstí lidské bytosti a potažmo lidstva s hromaděním majetku a peněz. Takováto hodnotová orientace je svou podstatou nejen chybná, ale dokonce ohrožující samotnou podstatu existence lidské civilizace. Tak jako má každý člověk limit svého fyzického a psychického potenciálu, má taky naše planeta Země svůj omezený potenciál a tento fakt aktuální „řízení“ světové ekonomiky vůbec nerespektuje! Kladou si vůbec přívrženci ekonomického růstu otázku, kolik ve skutečnosti vykazovaný ekonomický růst globální ekonomiky „stojí“?! Autor hypoteticky předpokládá, že k zvýšení HDP o jednu měřitelnou jednotku je zapotřebí vydat ekonomicky měřitelné vstupy v hodnotě větší než je jedna měřitelná jednotka růstu HDP a navíc přehlížet vznikající negativní externality!

Výše zmíněné pochybnosti o efektivnosti aktuálního „řízení“ světové ekonomiky jsou spíše podloženy vnějším poznáním předmětné problematiky. Aby relevantní hodnocení bylo objektivnější, rozhodl se autor soustředit pozornost zejména na niterné souvislosti aktuálního „řízení“ světové ekonomiky.

Niterné zkoumání předmětné problematiky přirozeně začíná autor snahou o pochopení geneze a potažmo způsobu „terapie” zdaleka ne překonané globální finanční a ekonomická krize. Autor zjistil, že sice byly v této souvislostí identifikovány hrozby a zejména slabiny „řízení“ světové ekonomiky, ale způsob „terapie“ byl a de facto je aktuálně chybný a svou podstatou jej lze analogicky přirovnat k implementaci „strategii přežití“.

Předmětem příspěvku je rámcová analýza klíčových slabin aktuálního „řízení“ světové ekonomiky a jejich důsledků.

Cílem zpracování příspěvku je upozornit na slabiny aktuálního „řízení“ světové ekonomiky, analyzovat měřitelné projevy těchto slabin na vzorku nejvýkonnějších ekonomik světa a zčásti charakterizovat důsledky prolongace aktuálního „řízení“ světové ekonomiky s důrazem na hrozby pro globální finanční systém.

2 Charakteristika klíčových slabin aktuálního „řízení“ světové ekonomiky

Autor považuje za aktuální klíčové slabiny „řízení“ světové ekonomiky:

- Fetišizaci ekonomického růstu.
- Enormní zadlužování.
- Nízké až záporné úročení.
- Extrémní „tištění“ peněz.

2.1 Fetišizace ekonomického růstu

Aktuální „řízení“ světové ekonomiky prolonguje fetišizaci HDP jako ukazatele výkonnosti!

„Z nějakého důvodu moderní civilizace došla k názoru, že div ne smyslem života je docílit jednak vysoký, jednak permanentní hospodářský růst. Každé zpomalení, natož pak propadnutí ekonomiky, je považováno za katastrofu. A tak jsme ochotni obětovat permanentnímu hospodářskému růstu vše: Vyrovnané veřejné finance. Cenovou stabilitu. Předvídatelné podnikatelské prostředí. Snesitelné životní tempo. Náš stres. Dokonce naše zdraví.“[1]

Je opravdu paradoxní, že ve snaze dosahovat hospodářského růstu, jenž je zejména „politickou elitou vyspělého Západu“ považován za důkaz zvyšování životní úrovně obyvatelstva, se mj. vůbec nebere v úvahu otázka, co hospodářský růst ve skutečnosti „stojí“! Ve snaze jej permanentně dosahovat se mj. „tisknou“ peníze, dopouští se neúnosné zadlužování a přistupuje se dokonce k zápornému úročení. V důsledku této „terapie“ ekonomik mnoha států i eurozóny roste pnutí ve vtazích všeho druhu (v rodinách a v organizacích, ve vzájemných vztazích jedinců, zájmových skupin, organizací, mezi státy)!

Všichni vzdělaní lidé, studenty ekonomických studijních oborů počínaje, vnímají HDP jako souhrn toho, co se během fiskálního roku oficiálně v daném státě, či např. v EU, spotřebovalo (C), investovalo (I), jaká byla výše veřejných výdajů (G) a jakou hodnotu má ukazatel tzv. čistého exportu (NX). Takže lapidárně řečeno, k růstu HDP dochází tehdy, když všechny jeho čtyři složky rostou oproti předchozímu fiskálnímu roku (což se stává málokde a málokdy) nebo, byť některá(é) složka(y) oproti předchozímu HDP poklesla(y), zbývající vzrostla(y), a to tak, že rozdíl HDP(t+1) a HDP(t) je kladný! Ale pozor, spotřeba se může zvýšit také tím, že se zkracuje záměrně životnost produkce, růst investic neznamená automaticky, že jde vždy o účelné investice, veřejné výdaje mohou růst také díky předraženým zakázkám a k zvýšení čistého exportu může dojít třeba problematickým kurzovým opatřením centrální banky!

Lze tedy konstatovat, že „HDP, ten fetiš nejen politiků a médií, ale i celé veřejnosti, ten přelud, za kterým se neustále ženeme a jemuž podřizujeme celý chod státu, dokonce nedokážeme ani spočítat“.[2] Přes snahy relevantní vědecké komunity nalézat dokonalejší ukazatele měření výkonnosti ekonomik států a jejího vývoje v čase, se doposud nepodařilo žádné takové ukazatele vykonstruovat, aby byly prakticky využitelné, tudíž měřitelné a tak se prolonguje relevantní měření pomocí HDP, resp. HNP a jeho vývoje v čase v naprosto chybném zacílení na permanentní růst HDP, resp. HNP v čase!

„Přesto připouštím, že mluvit o jakémsi hospodářském růstu smysl má. Všichni cítíme, že životní úroveň dnes je tak nějak dál než před padesáti lety. Ne, že bychom nutně museli být šťastnější, ale: V průměru stavíme větší domy, dožíváme se vyššího věku, máme místo valchy automatické pračky….Zjevně tu je jakýsi pokrok. Dlouhodobé pomalé posouvání se k jinému životnímu standardu. Ovšem tento druh dlouhodobého pokroku je dán trochu jinými věcmi, než se nám snaží nabulíkovat učebnice se svou slavnou rovnicí HDP.“[3]

Skutečný ekonomický růst je dosahován přímo aplikací vědeckých poznatků zejména technických a přírodovědných oborů, bohužel zatím marginálně společenských oborů a nepřímo úrovní vzdělanosti, sociální zralosti a sklonem k respektu nadčasových morálních principů!

[1] PIKORA, V. a ŠICHTAŘOVÁ, M. (2012), s. 23.
[2] Tamtéž, s. 27.
[3] Tamtéž, s. 29.

2.2 Enormní zadlužování

Z makroekonomického hlediska je proces zadlužování nezbytný, nicméně kumulované zadlužení států, firem a domácností se nesmí stát neúnosným „břemenem“ nebo být dokonce reálně nesplatitelné! Z makroekonomického pohledu je proto podstatné, pro zabezpečení relativně normálního chodu ekonomiky státu či jakéhokoli uskupení států (např. EU), aby alespoň jeden ze tří ekonomických subjektů (stát či uskupení států, firmy, domácnosti) nebyl zadlužen! Bohužel níže uvedená fakta ukazují, že aktuálně míra zadluženosti přesáhla únosnou hranici,[4] proces zadlužování pokračuje a všechny tři typy ekonomických subjektů v souhrnu jsou zadlužené!

Světové ekonomické fórum vydalo v roce 2016 žebříček nejvíce zadlužených států světa:

1. Japonsko: 248,1 % HDP
2. Řecko: 178,4 % HDP
3. Libanon: 139,1 % HDP
4. Itálie: 132,6 % HDP
5. Portugalsko: 128,8 % HDP
6. Jamajka: 124,3 % HDP
7. Kapverdy: 119,3 % HDP
8. Bhútán: 115,7 % HDP
9. Kypr: 108,7 % HDP
10. Belgie: 106,3 % HDP.5

Někdo by mohl inklinovat k názoru, že to se zadlužeností států není tak zlé, když mezi největšími „hříšníky“ jsou spíše malé státy. Ale pozor, už na 11. místě se umístily v tomto žebříčku USA s dluhem 105,8% HDP a až čtenář nahlédne do tabulky 2 v 3. kapitole tohoto příspěvku, zjistí, že několik dalších největších světových ekonomických hráčů má velmi vysokou míru zadluženosti!

Pokud jde o zadlužení domácností, podařilo se autorovi nalézt zdroj, jenž dokládá rovněž neúměrnou míru zadluženosti. Žebříček 10 států s nevyšším podílem zadluženosti domácností vůči HDP na konci roku 2016 vypadal překvapivě takto:

1. Švýcarsko 127,7 % HDP
2. Dánsko 123,6 % HDP
3. Austrálie 123 % HDP
4. Nizozemsko 111,3 % HDP
5. Kanada 99,8 % HDP
6. Norsko 98,9 % HDP
7. Jižní Korea 90 % HDP
8. Velká Británie 87,6 % HDP
9. Švédsko 84,9 % HDP
10. USA 78,8 %.[6]

[4] Pro EU stále platí horní hranice zadlužení ve výši 60% HDP!

[5] *10 nejzadluženějších zemí světa: o překvapení není nouze*. In: Euro.cz, 29. září 2016. [online]. Dostupné z: http://www.euro.cz/politika/10-nejzadluzenejsich-zemi-sveta-o-prekvapeni-neni-nouze1307026#utm_medium=selfpromo&utm_source=euro&utm_campaign=copylink

[6] LIŠKOVÁ, A. *Otroci dluhů: Deset zemí s nejvyšším zadlužením domácností*. In: Roklen24, 28. ledna 2017. [online]. Dostupné z: http://roklen24.cz/a/wJfct/otroci-dluhu-deset-zemi-s-nejvyssim-zadluzenim-domacnosti

Shrnuto, podtrženo – Hodnocení globální zadluženosti ke konci roku 2016: „Úroveň globálního světového zadlužení loni stoupla na 325 procent výkonu světové ekonomiky. Zadlužení táhlo hlavně půjčování vlád, kde měla klíčový podíl Čína. Vyplývá to ze zprávy Institutu pro mezinárodní finance (IIF) zveřejněné tento týden…..Do statistiky se počítá dluh vlád, domácností a firem mimo finanční sektor. Za zhruba polovinou nárůstu dluhu o 5,3 biliónu stojí větší půjčování vlád. Na něm měla podle zprávy lví podíl Čína a rozvíjející se ekonomiky. O 3,6 biliónu víc si půjčily firmy. U domácností vzrostlo zadlužení o 2,1 biliónu. Největší celkový podíl na dluhu mají ale domácnosti, které dlužily 94 biliónů dolarů. Firmy mimo finanční sféry dlužily 63 biliónů a vlády 60 biliónů.“[7]

2.3 Nízké až záporné úročení

V normálně fungující ekonomice platí klasická teorie úroků: úroky z půjčených peněz jsou pro věřitele zaslouženým příjmem a pro dlužníka výdajem. V návaznosti na fetišizaci ekonomického růstu (viz výše subkapitola 2.1) se začíná klasická teorie úroků modifikovat až deformovat, a to zejména tehdy, když nabídka peněz převyšuje stále významněji poptávku po nich. K prohlubování převisu peněžní nabídky nad poptávkou nemusí nutně vést jen snižující se podnikatelská aktivita firem. Aktuálně tento převis způsobuje hlavně rostoucí objem peněz v ekonomice, které nadměrně „tisknou“ centrální banky v bláhové snaze podpořit ekonomický růst. V této „chorobné“ iluzi není divu, že nejdříve dochází k snižování úrokových sazeb téměř k nule, a když i to nezabere, uchylují se centrální banky dokonce k záporným úrokovým sazbám, což už je totální ignorování klasické teorie úroků, neboť obecně nahlíženo: „věřitel“ vědomě půjčuje peníze smířen s tím, že přinejlepším obdrží od „dlužníka“ jistinu krácenou o částku danou součinem výše půjčky a záporné úrokové sazby a pro „dlužníka“ představuje půjčka nejen zdroj pro financování jeho aktivit, ale navíc nezasloužený příjem ve výši odpovídající částce o kterou se ochuzuje „věřitel“. Tento paradoxní fenomén se zatím nejvíce praktikuje ve vztahu centrální banka a obchodní banky. Pokud si obchodní banka chce uložit peníze u centrální banky, ta ji „trestá“ zápornou úrokovou sazbou, což obchodní banku pochopitelně odrazuje od vkladů do centrální banky a „nutí“ ji půjčovat peníze za zvyšující se rizikovosti a nakupovat akcie a dluhopisy.

2.4 Extrémní „tištění“ peněz

Primárním cílem centrálních bank je udržování relativně stabilní cenové hladiny, výjimečně navíc svými opatřeními přispívat k plné zaměstnanosti.[8] K plnění primárního cíle používají centrální banky nástroje, kterými usměrňují měnovou zásobu, tj. objem peněz v ekonomice. Centrální banky mají k usměrňování měnové zásoby nejrůznější nástroje - od jemných kalibračních nepřímých nástrojů (např. úrokové sazby, za kterých si obchodní banky u centrální banky ukládají peníze a tím určují výnosnost „bezrizikového“ vkladu) až po silné přímé nástroje – např. bankovní regulace. Obecně platí, že čím silnější nástroje k usměrňování objemu peněz v ekonomice jsou použity, tím větší mají vedlejší dopady, a proto je, za normálních ekonomických podmínek, centrální banky nerady používají. Jenomže za podmínek, kdy se krátkodobé úrokové míry dostanou k nule nebo se dokonce začnou aplikovat záporné úrokové sazby, jak je tomu aktuálně, zůstane operační prostor centrálních bank velmi omezený, a proto se centrální banky kloní k využití nestandardních nástrojů, jako je např. tzv. kvantitativní uvolňování.

[7] *Globální dluh dosáhl 325 procent světového HDP*. In: Novinky.cz, 6. ledna 2017. [online]. Dostupné z: https://www.novinky.cz/ekonomika/425657-globalni-dluh-dosahl-325-procent-svetoveho-hdp.html

[8] Na rozdíl od evropských centrálních bank má např. americký Federální rezervní systém (dále jen FED) jako jeden ze svých hlavních cílů plnou zaměstnanost.

„Kvantitativní uvolňování (anglicky Quantitative easing, dále jen QE) je monetární politika používaná centrálními bankami ke stimulaci ekonomiky...Centrální banka provádí kvantitativní uvolňování nákupem finančních aktiv od komerčních bank a dalších finančních institucí, tudíž zvyšuje cenu těchto finančních aktiv a snižuje jejich výnos a současně zvyšuje nabídku peněz. Tím se odlišuje od více běžné politiky nákupu nebo prodeje krátkodobých státních obligací za účelem udržování mezibankovní úrokové míry na určené výši.“[9]

Výše uvedená definice neimplikuje nic nekalého, ale ve skutečnosti současná podoba QE se zakládá právě na nekalým praktikám:

- Dochází k extrémnímu tištění nepodložených peněz centrálními bankami (tzv. fiat peníze) a tudíž k stále narůstajícímu převisu nabídky peněz nad jejich poptávkou;
- Centrální banky ztrácí de facto podstatnou část své nezávislosti a půjčují peníze vládám států.

V zdravě fungující ekonomice totiž stát vydává dluhopisy, jejichž podstatnou část kupují zejména penzijní fondy a také např. pojišťovny (úročení se pohybuje v rozpětí 2 až 3 % p.a.).

Aktuálně však předlužené státy a eurozóna potřebují stále více peněz, proto vydávají další a další dluhopisy. Penzijní fondy nemají o tyto nové dluhopisy zájem pro nadbytek dříve zakoupených státních dluhopisů. Vzniká tím problém, jak má stát získat potřebné peníze v situaci, kdy nabídka státních dluhopisů převyšuje stále více a více poptávku po nich. Aby se formálně zachovalo to, že centrální banky mají být nezávislé na rozhodování vlád, aplikuje se již delší dobu níže objasněná nestandardní a nebezpečná metoda QE:

Aby stát dostal peníze za vydané dluhopisy, státní dluhopisy kupují na primárním trhu obchodní banky – od obchodních bank koupí státní dluhopisy centrální banky a ty „kolečkem“ přes obchodní banky vládám států peníze přisunou!!

USA od této metody QE ustoupily, ale v eurozóně se tato metoda používá dál, zatím s deklarovaným ukončením ke konci roku 2017, nicméně se v tichosti předpokládá její uplatnění i v roce 2018. Výše QE v eurozóně je „závratná“, představuje 60 mld. euro měsíčně![10] Z výše uvedeného je zřejmé, že de facto státní dluhopisy kupuje Evropská centrální banka (dále jen ECB)! Tuto metodu QE aplikují i další významné země mimo eurozónu, ale faktem je, že prioritně ji využívají eurozóna a Japonsko![11]

3 Rámcová analýza ekonomického vývoje států a eurozóny s HDP nad 1 bln. USD

V návaznosti na obecnější charakteristiku slabin „řízení“ světové ekonomiky, považuje autor za účelné doložit ony slabiny rámcovou analýzou vývoje těch ekonomik zemí, resp. ekonomických uskupení, které(á) jsou na špici globálního „žebříčku“ ekonomické výkonnosti. Je nepochybné, že právě nejvýkonnější ekonomiky mají největší vliv na globální ekonomický

[9] Wikipedia.cz. [online]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Kvantitativn%C3%AD_uvol%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD

[10] Analytický tým České spořitelny. *ČS o kvantitativním uvolňování: Tisknout je snadné*. In: Ekonomický deník, 5. 3. 2016. [online]. Dostupné z: http://ekonomicky-denik.cz/cs-o-kvantitativnim-uvolnovani-tisknout-je-snadne/

[11] Významný renomovaný odborník na světové finance Steve Jacobson prohlásil: Od začátku finanční a ekonomické krize v roce 2008 vznikly ve světové ekonomice dluhy ve výši 57 bln. USD. Současný skromný ekonomický růst je dosahován téměř výhradně vydáváním dalších a dalších dluhopisů a omezená světová ekonomika je navíc založena na fiat penězích (to jsou peníze, které jsou nekryté a o jejich „vytištění rozhodují vlády států) a na rostoucím dluhu!

vývoj a tudíž svým způsobem „reprezentují“ jeho charakteristické rysy. Pro relevantní rámcovou analýzu zvolil autor „vzorek“ ekonomik s HDP nad 1 bln. USD v období 2015 a 2016.

Tabulka 3: HDP a jeho růst v nejvýkonnějších ekonomikách světa (2015 a 2016)

Pořadí států a eurozóny podle HDP 2015	2016	HDP 2015 (bln. USD)	Ekonomický růst YoY (%) 2015	HDP 2016 (bln. USD)	Ekonomický růst YoY (%) (p.b.) 2016	2016/2015
1. USA		17,947	1,7	18,569	2,1	+0,4
2. eurozóna		11,540	1,7	11,866	0,6	-1,1
3. Čína		10,983	6,8	11,199	6,9	+0,1
4. Japonsko		4,123	1,1	4,939	1,3	+0,2
5. Německo*		3,358	1,5	3,467	1,7	+0,2
6. Velká Británie		2,849	2,2	2,619	2,0	-0,2
7. Francie*		2,422	1,0	2,465	1,1	+0,1
8. Indie		2,091	7,3	2,264	6,1	-1,2
9. Itálie*		1,816	1,0	1,850	1,2	+0,2
10. Brazílie		1,773	2,9	1,796	-0,4	-3,3
11. Kanada		1,552	1,3	1,530	2,3	+1,0
12. Jižní Korea		1,337	0,6	1,411	2,9	+2,3
13. Austrálie	15.	1,325	1,8	1,205	1,7	-0,1
14. Rusko	13.	1,224	-0,4	1,283	0,5	+0,9
15. Španělsko*	14.	1,200	3,2	1,232	3,0	-0,2
16. Mexiko		1,144	1,0	1,046	2,8	+1,8

* Stát patří do eurozóny

Zdroj: https://tradingeconomics.com/ Vlastní výpočet: Rozdíl YoY (%)2016 – YoY (%)2015

Jak je vidět v tabulce 1 limit výkonnosti 1bln USD splňuje 15 států a eurozóna. Z těchto 15 států patří čtyři státy do eurozóny, ale tím, že samostatně překračují stanovený limit výkonnosti, jsou uvedeny i samostatně. Co lze především z tabulky 1 vypozorovat jako podstatné:

- Za silnou trojkou (USA, eurozóna a Čína) ekonomická výkonnost dalších států prudce klesá a v druhé polovině ekonomické výkonnosti je osm států s poměrně nepatrným rozpětím 1 až 2 bln. USD.[12]
- Kromě Číny, Indie a částečně Španělska je vykazovaný ekonomický růst velmi nízký, dokonce i záporný.[13]
- Vývoj ekonomického růstu (2016 versus 2015) je jen mírně optimistický.[14]

Tabulka 2: Veřejný dluh a hlavní úroková sazba CB v nejvýkonnějších ekonomikách světa (2015 a 2016)

Pořadí států a Eurozóny podle HDP	Veřejný dluh vůči HDP 2015	Hlavní úroková sazba CB 2015	Veřejný dluh vůči HDP 2016	Hlavní úroková sazba CB 2016

[12] Tři státy z druhé poloviny (Austrálie, Rusko a Španělsko) změnily své pořadí v žebříčku v roce 2016 oproti roku 2015.
[13] Rusko v roce 2015 – 0,4 a stejný propad Brazílie v roce 2016.
[14] Deset států sice vykazuje relativně nízkou dynamiku ekonomického růstu, avšak pět států a eurozóna jeho zpomalení (dynamika i zpomalení ekonomického růstu je uvedeno v procentních bodech).

2015	2016	(% HDP)	(%)	(% HDP)	(%)
1. USA		104,17	0,75	106,1	1,25
2. eurozóna		90,70	0,00 **	89,2	0,00**
3. Čína		43,90	4,35	46,20	4,35
4. Japonsko		229,20	-0,10**	250.40	-0,10**
5. Německo*		71,20	0,00	68.30	0,00
6. Velká Británie		89,20	0,25	89.30	0,25
7. Francie*		96,10	0,00	96.00	0,00
8. Indie		67,20	6,25	69.50	6,25
9. Itálie*		132,70	0,00	132.60	0,00
10. Brazílie		66,23	13,00	69.49	10,25
11. Kanada		91,50	0,50	92.30	0,75
12. Jižní Korea		35,12	1,25	38.60	1,25
13. Austrálie	15.	36,80	1,50	41.10	1,50
14. Rusko	13.	17,70	10,00	17.00	9,00
15. Španělsko*	14.	99,20	0,00	99.40	0,00
16. Mexiko		43,20	5,75	47.90	7,00

* Stát patří do eurozóny

** záporné úrokové sazby pro obchodní banky

Zdroj: https://tradingeconomics.com/

Tabulka 2 zcela nepokrytě prokazuje negativní dopady slabin „řízení“ světové ekonomiky:

V roce 2015 podíl veřejného dluhu na HDP, v komparaci s maastrichtským limitem zadluženosti (60% HDP), překračuje deset států, z toho všechny velké státy eurozóny (Německo, Francie, Itálie a Španělsko) plus Velká Británie, zatím ještě členský stát EU, a navíc eurozóna jako celek! Míra zadluženosti Japonska je na první pohled děsivá, nicméně nutno dodat, že v této zemi jde převážně o vnitřní dluh vůči státu, jehož věřiteli jsou hlavně japonští důchodci. Daleko závažnější pro globální ekonomiku je neúměrně vysoká zadluženost zejména USA, ale i eurozóny, také Velké Británie a překvapivě i Kanady. Z tabulky je také patrná vážná hrozba pro eurozónu, neboť všechny její velké státy jsou předlužené – Španělsko a Francie na hranici únosnosti a Itálii dokonce hrozí bankrot!

Vývoj zadluženosti v čase není rozhodně povzbudivý, neboť v jedenácti státech došlo v roce 2016 oproti roku 2015 k nárůstu jejich zadluženosti, další dva státy svoji zadluženost jen „kosmeticky“ snížily (konkrétně Francie a Itálie o 0,1 procentní bod), takže de facto o snížení své zadluženosti se postaralo skutečně jen Německo a nepatrně také Rusko. Diskutabilní je vykazované snížení zadluženosti eurozóny, které souvisí s vytvořením Evropského záchranného fondu?! Takže souhrnně hodnoceno, vývoj zadluženosti nejvýkonnějších ekonomik nevěstí nic dobrého. Pokračuje trend zvyšování zadluženosti, jejíž výše je neúnosná a v podstatě jsou veřejné dluhy nesplatitelné! Autor svůj názor navíc opírá o skutečnost, že se nejvíce zadlužují ekonomiky států na „špici pelotonu“ (USA, Čína a zejména Japonsko)!

Hlavní úrokové sazby centrálních bank byly v roce 2015, až na pět výjimek,[15] velmi nízké a dokonce v jednom případě záporné! Japonská centrální banka jako jediná stanovila hlavní úrokovou sazbu zápornou a navíc odrazovala obchodní banky od tzv. bezpečných vkladů ještě jejich vyšším záporným úročením. Následovala ji ECB s nulovou hlavní úrokovou sazbou a záporným úročením bezpečných vkladů obchodních bank. Nulovou hlavní úrokovou sazbu

[15] Jde o hlavní úrokové sazby centrálních bank Číny, Indie, Brazílie, Ruska a Mexika, přičemž autor považuje hlavní úrokovou sazbu Číny nižší než by bylo žádoucí a naopak hlavní úrokové sazby Brazílie a Ruska za nadhodnocené!

měly všechny čtyři státy eurozóny (Německo, Francie, Itálie a Španělsko). U zbývajících států se hlavní úroková sazba pohybovala v rozpětí 0,25% až 1,5%, což jsou sazby velmi nízké. Důležité a svým způsobem pozitivní bylo zjištění, že americký FED v poměrně krátké době začal postupně (celkem 3x) navyšovat úrokovou sazbu z nulové sazby na sazbu 0,75%. Tato sazba je samozřejmě nízká, nicméně trend svědčí minimálně o tom, že FED vnímá hrozbu nastupující reálné inflace!

Pokud se porovná vývoj hlavních úrokových sazeb centrálních bank v období 2015-2016, jde o vývoj mírně optimistický! Tři státy, ležící na americkém kontinentu, navýšily hlavní úrokové sazby (USA, Kanada a Mexiko), dva státy naopak hlavní úrokové sazby snížily (Brazílie a Rusko) a u zbývajících států a u eurozóny nedošlo ke změně. Výše zmíněný mírný optimismus se opírá zejména o pokračující trend navyšování hlavní úrokové sazby v USA!

Nicméně z tabulky 2 plyne poznání určité bezradnosti aktuální fiskální i monetární politiky vlád a bankovního sektoru v nejvýkonnějších ekonomikách světa!!

Tabulka 3: Výnosnost státních dluhopisů (2015 a 2016), ratingové a počet obyvatel v nejvýkonnějších ekonomikách světa

Pořadí států a eurozóny podle HDP 2015	2016	Výnosnost 10 - letých státních dluhopisů 2015 (% p.a.)	Výnosnost 10 - letých státních dluhopisů 2016 (% p.a.)	Hodnocení ratingové agentury **S&P** 1/2017	Populace 1/2017 mil.
1. USA		2,40	2.25	AA+	324,30
2. eurozóna		-0,46	-0.44	AA **	341,01
3. Čína		3,29	3.60	AA-	1374,62
4. Japonsko		0,05	0.07	A+	126,86
5. Německo*		0,36	0.50	AAA	82,80
6. Velká Británie		1,37	1.18	AA	65,81
7. Francie*		0,86	0.74	AA	66,99
8. Indie		6,45	6.41	BBB-	1299,00
9. Itálie*		1,99	2.06	BBB-	60,59
10. Brazílie		10,93	10.05	BB	206,08
11. Kanada		1,68	1.90	AAA	36,44
12. Jižní Korea		2,13	2.22	AA	50,80
13. Austrálie	15.	2,76	2.68	AAA	24.13
14. Rusko	13.	8,07	7.79	BB+	146.50
15. Španělsko*	14.	1,44	1,48	BBB+	46,53
16. Mexiko		7,61	6.87	BBB+	122.27

* Stát patří do eurozóny

** Celá EU

Zdroj: https://tradingeconomics.com/

Tabulka 3 obsahuje tři ukazatele: výnosnost 10 - letých státních dluhopisů v létech 2015 a 2016, hodnocení v tabulce uvedených států a eurozóny ratingovou agenturou STANDARD & POOR´S a rozsah populace. Z hlediska cíle analýzy jsou však první dva ukazatele relevantní, poslední ukazatel jen orientační.[16]

[16] Pochopitelně může tento ukazatel evokovat námitky zejména, co se týče výkonnosti na hlavu v tabulkách uvedených států a eurozóny, ale to v této analýze není považováno za relevantní.

První relevantní analytická komparace se týká výnosnosti 10 - letých státních dluhopisů a hlavní úrokové sazby (uvedené jsou v tabulce 2). V roce 2015 tři státy (Čína, Brazílie a Rusko) měly výnosnost dluhopisů nižší, než byla hlavní úroková sazba, v roce 2016 už čtyři státy (dtto 2015 + Mexiko), což nutně odrazuje potenciální „věřitele“ ke koupi státních dluhopisů. Záměrně nebyla v této souvislosti zmíněna eurozóna, neboť její dluhopisy si opravdu může kupovat jedině naivní optimista, když jejich výnosnost byla nejen nižší než hlavní úroková sazba stanovená ECB, ale navíc byla záporná a to jak v roce 2015, tak i v roce 2016!!

Druhá relevantní analytická komparace se týká vývoje výnosnosti 10 - letých státních dluhopisů v čase. Hodnocení vývoje výnosnosti státních dluhopisů není příznivé, neboť v osmi státech došlo v roce 2016 oproti roku 2015 k snížení jejich výnosnosti (USA, Velká Británie, Francie, Indie, Brazílie, Austrálie, Rusko a Mexiko). Navýšení záporné výnosnosti dluhopisů eurozóny o 2 setiny procentního bodu rozhodně nelze považovat za pozitivně převratné! Konečně pohledem na navýšení výnosnosti státních dluhopisů v zbývajících sedmi státech lze charakterizovat jako „kosmetické“ s maximem navýšení o 0,31 procentního bodu![17]

Lze sice očekávat, že v důsledku nezadržitelného růstu reálné inflace[18] se bude muset deklarovaná výnosnost státních dluhopisů zvyšovat. V této souvislosti však nelze opomenout, že až doposud vydané a prodané státní dluhopisy tzv. „doběhnou“ a bude nutné vydávat dluhopisy nové, s mnohem vyšší mírou úročení, za aktuální reality obrovského zadlužení států, podnikatelské sféry i domácností, nelze než očekávat s velkou pravděpodobností zhroucení globálního finančního systému![19]

Paradoxně vyznívá třetí analytická komparace týkající se na jedné straně výkonosti, resp. hlavně vykazovaného ekonomického růstu, veřejného dluhu, hlavních úrokových sazeb a výnosnosti 10 - letých státních dluhopisů států a eurozóny ve výše uvedených tabulkách a na druhé straně jejich ratingového hodnocení renomovanou ratingovou agenturou STANDARD & POOR´S?! Nelze než konstatovat, že tato ratingové hodnocení není pravdivé! Všechny velké státy a eurozóna mají rating nezaslouženě velmi dobrý?![20] Jen pro ilustraci faktického stavu, kdyby např. Itálie, která má aktuálně rating „BBB-„, tedy ratingové hodnocení na spodní hranici investičního pásma, bylo jedno B ubráno,[21] tak by se tato velká země dostala do spekulativního stupně, což by mělo tyto důsledky: Všechny penzijní fondy by musely začít prodávat její státní dluhopisy, samozřejmě za mnohem nižší cenu, než za které je pořídily, nové italské státní dluhopisy by nikdo nechtěl koupit a Itálie by „zkrachovala“. Protože však platí ono „diplomatické“, že nikdo nechce být první, kdo řekne „král je nahý“, tak Itálii zatím ani renomovaná ratingová agentura dosavadní rating nesníží!

[17] Nejvyšší navýšení výnosnosti 10 - letých státních dluhopisů se týká Číny (+0,31 procentního bodu), ale to nadále nemění nic na tom, že hlavní úroková míra je vyšší než výnosnost dluhopisů!

[18] Doposud jde spíše o skrytou inflaci zejména skrytou na akciovém trhu, nicméně rostoucí převis peněžní nabídky nad poptávkou se již začíná projevovat růstem reálné inflace. Autor zastává názor „osvícených“ makroekonomů, kteří, byť nevyslyšeni zejména polickou elitou, upozorňují na hrozbu pádivé inflace cca za 3 až 4 roky, pokud se bude pokračovat v aplikaci metody QE!

[19] Že jde o reálnou hrozbu, možno doložit následujícími informacemi: Existují kvalifikované odhady, že aktuální hodnota akcií v globální ekonomice je cca 70 bln. USD, ale hodnota dluhopisových instrumentů se pohybuje v rozpětí 200 až 300 bln. USD, a to představuje obrovskou zadluženost, reálně nesplatitelnou!

[20] Kdyby na jejich místě byla malá země, tak by její rating byl mnohem horší!

[21] Což by bylo podle názoru autora pravdivé ratingové hodnocení!

4 Důsledky záporných úrokových sazeb a extrémního „tištění“ peněz na světovou ekonomiku

Podle prof. Rejnuše praktická aplikace záporných úrokových sazeb a extrémního „tištění peněz již má níže uvedené důsledky:[22]

1. Potlačení tržní alokace disponibilních peněžních zdrojů do nejvýnosnějších investičních projektů;
2. Potlačení zájmu spořit a investovat do dluhových instrumentů;
3. Přesměrování zájmu investorů z dluhových do akciových investic;
4. Směrování investic do reálných aktiv;
5. Změna vlastností finančních investičních aktiv a pasiv;
6. Znemožnění správného oceňování finančních investičních nástrojů;
7. Růst rizika totálního zhroucení derivátových trhů;
8. Posilování významu a vlivu centrálních bank;
9. Podpora dalšího zadlužování;
10. Negativní dopady na činnost jednotlivých druhů finančních institucí;
11. Vytváření podmínek pro hyperinflaci, resp. měnové reformy.23

4.1 Potlačení tržní alokace disponibilních peněžních zdrojů

V podnikatelské sféře je poskytnutý úvěr spojen jednak s požadavkem splatit věřiteli dluh do smluveného rozhodného okamžiku, resp. jej splácet postupně podle dohodnutého platebního kalendáře a pochopitelně platit věřiteli úroky, které jsou pro podnikatelský subjekt nákladovou položkou. Než obezřetná obchodní banka podnikatelskému subjektu poskytne úvěr, bedlivě si prověří potenciálního dlužníka jak z hlediska jeho dosavadního hospodaření, tak z hlediska jeho důvěryhodnosti atd. Podnikatelský subjekt se uchází o poskytnutý úvěr s vědomím, že bude muset dlužnou částku věřiteli splatit a do časového horizontu splacení úvěru platit věřiteli úroky. Zároveň však je přesvědčen, že poskytnutí úvěru bude pro něj účelné, účinné, hospodárné a odpovědné!

Za současných podmínek, kdy obchodní banky mají nadbytek peněz, tudíž jejich nabídka na finančních trzích značně převyšuje poptávku, jsou obchodní banky náchylné mírnit své požadavky pro poskytování úvěrů potenciálním podnikatelským subjektům. Tím, že úrokové sazby jsou velmi nízké s tendencí k nule, podnikatelské subjekty si rády vezmou úvěr, mnohdy i na velmi problematické projekty a ty podnikatelské subjekty, jejíchž top management implementuje kontinuálně strategii „přežití“, si půjčují i na to, aby přežily co nejdéle. Dochází tak k naprostému potlačení smysluplné tržní alokace disponibilních peněžních prostředků!

4.2 Potlačení zájmu spořit a investovat do dluhových instrumentů

Sklon k úsporám, při velmi nízkých a dokonce až záporných úrokových sazbách, logicky klesá a sklon ke spotřebě roste. To, co bylo za normálních podmínek fungování ekonomiky samozřejmé: mladí lidé si peníze půjčovali, aby si mohli vybudovat rodinné zázemí a měli životní standard umožňující jim realizovat jejich přirozené zájmy a potřeby, lidé ve středním věku si vytvářeli úspory, aby pak ve stáří si z nastřádaných peněz mohli udržet přijatelný

[22] REJNUŠ, O. (2017).

[23] Vzhledem na přijatelný rozsah příspěvku se autor rozhodl věnovat pozornost „jen“ prvním čtyřem důsledkům aplikace záporných úrokových sazeb a extrémního „tištění“ peněz z jejich přehledu sestaveného prof. Rejnušem!

ekonomický standard, již nyní neplatí. Jakou zárukou může být investovat své peníze do dluhových instrumentů, když nejen nedochází k jejich reálnému zhodnocení a navíc oprávněně hrozí dokonce nominální pokles jistiny?! K evidentnímu nominálnímu snižování výnosu z držby dluhových instrumentů dochází aktuálně v důsledku aplikace záporných úrokových sazeb nebo i tím, že zejména větší obchodní banky svými různými poplatky výrazně převyšují úroky z držby dluhových instrumentů. Je však velmi pravděpodobné, že se v dohledné době „rozjede“ inflační spirála a pak v žádném případě nebude možné alespoň udržet nominální hodnotu výnosu z držby dluhových instrumentů.

Obrat sklonu ke spotřebě a pokles zájmu investovat do dluhových instrumentů se silně dotýká penzijních fondů, které mají ve svých portfoliích mnohdy velké množství v minulosti nakoupených státních dluhopisů, které zakoupily za ceny, které při aktuálním prodeji nelze by zdaleka dosáhnout!

4.3 Přesměrování zájmu investorů z dluhových do akciových investic

Dalším typickým rysem chybného „řízení“ světové ekonomiky (aplikace nízkých až záporných úrokových sazeb a extrémního „tištění“ peněz) je pokles zájmu o investování do dluhových instrumentů a přesměrování zájmu investorů k investování do akcií.

Proč tomu tak je?! Vysvětlení snad bylo nejvýstižněji doloženo prvními dvěma relevantními analytickými komparacemi 10 - letých státních dluhopisů (viz 3. kapitola příspěvku, komentář k tabulce 3), jež de facto představují „etalony“ pro posouzení (ne)výhodnosti jejich koupě. Nutno dodat, že pokles zájmu investorů o dluhové instrumenty je také způsoben tím, že mají konkrétní dluhopisy určitou tržní cenu, ta se však v čase mění podle vztahu relevantní nabídky a poptávky. Čím je tržní cena konkrétních dluhopisů v okamžiku jejich koupě vyšší, tím jejich výnosnost klesá a naopak. To zároveň znamená, že dosažení vyšší výnosnosti konkrétních dluhopisů, signalizuje pokles jejich tržní ceny a naopak. Pokles tržní ceny konkrétních dluhopisů je způsobem poklesem relevantní poptávky a ta může být nakonec nulová a tudíž vlastněné konkrétní dluhopisy se stanou jen „cáry“ papíru! Konečně je přesun zájmu investorů od dluhových instrumentů k investování do akcií zapříčiněn „naivní“ představou, že vlastnění akcií „zaručuje“ příjmy z dividend a v nejhorším případě jejich vlastnění je podílem na majetku akciové společnosti.

„Hon“ za akciemi se mnohdy podporuje „zvláštními“ opatřeními samotných akciových společností, např. některé akciové společnosti skupují vlastní akcie, aby poptávka po nich rostla nebo např. v jedné, autorovi dobře známě nejmenované globální korporaci se, byť tato korporace nedosahuje dlouhodoběji zisku, vyplácejí dividendy z poskytnutých úvěrů?! Uměle se takto a i jinak zvyšuje tržní hodnota akcií! Na druhé straně akciový boom zatáhl do „hry“ mnohé obchodní banky a dokonce i některé centrální banky kupují akcie, což je naprosto nepřijatelné! Nejen autor, ale především mnozí renomovaní odborníci na světové finance, varují před nekontrolovatelným vytvářením akciové „bubliny“, která když „praskne“ může být významnou „černou labutí“, o které se ve svých publikacích a při svých přednáškách pro odbornou veřejnost zmiňuje odvážně, avšak po odborné stránce podloženě prof. Rejnuš.[24] Autor si navíc dovoluje připomenout jím výše zmíněný fakt, že aktuálně „přehřátý“ akciový trh v sobě absorbuje skrytou formu inflace!

[24] REJNUŠ, O. *O černých labutích a krizi horší 2008. Jak se chránit?* [online]. Dostupné z: https://www.youtube.com/watch?v=btotQv6AG_8

4.4 Směrování investic do reálných aktiv

Obava „osvícenějších“ investorů ze stále rizikovějšího investování do nejrůznějších finančních instrumentů se projevuje růstem zájmu o investice do reálných aktiv. Mezi reálná aktiva mj. patří nemovitosti, umělecká díla, starožitnosti, cenné kovy, investiční diamanty. Každé reálné aktivum má své výhody a nevýhody: Nemovitosti včetně pozemků mají vždy určitou hodnotu, ale nelze je přemisťovat a navíc vždy vyžadují od jejich vlastníků minimálně vynakládat výdaje na jejich prostou reprodukci a ostrahu. Umělecká díla mají také vždy určitou hodnotu, lze je většinou přemisťovat, ale jejich míra likvidnosti může být aktuálně velmi nízká. Totéž platí o starožitnostech. Hodnota cenných kovů, zlata a zejména stříbra, je zjevně dlouhodobě záměrně podhodnocena, ale v jejich relativně malém objemu je vždy skryta značná hodnota a jsou snadno přenositelné, zvláště se to týká zlata. Zajímavé je, že v souvislosti s rostoucí nejistotou na finančních trzích i některé státy z tabulek (viz 3. kapitola) investiční zlato v poslední době skupují a mění tím zásadním způsobem strukturu vlastních státních rezerv![25] Investiční diamanty mají nespornou výhodu ve své snadné přenositelnosti a vysoké hodnotě při nepatrném objemu, ale jejich likvidnost může být aktuálně problematická. Tedy vytvořit správné portfolio reálných aktiv vyžaduje hodně umu a zkušeností, nicméně se autorovi jeví investování do reálných aktiv aktuálně a do budoucna jako investování v souladu se zdravým rozumem!

5 Výsledky

Zpracování příspěvku dokládá prolongovanou ryze materialistickou hodnotovou orientaci aktuálního „řízení“ světové ekonomiky. Zároveň je z něj zjevné, že „poslední“ globální finanční a ekonomická krize, označovaná zejména politickými elitami za „již překonanou“, bohužel nevyvolala posun paradigmatu ekonomického a potažmo politologického myšlení a jednání. Tedy „post krizové“ ekonomické myšlení a jednání nadále, a snad i důrazněji než před krizí s počátkem v roce 2008, fetišizuje ekonomický růst a pro jeho dosažení vnímá jako nezbytné aplikovat nástroje a metody, které globální ekonomické problémy nemohou vyřešit, naopak tyto problémy prohlubují. Úroveň globálního světového zadlužení stále roste a ke konci roku 2016 dosáhla 325% výkonu světové ekonomiky, přitom jsou neúnosně zadluženy státy, firmy i domácnosti! Nulové a dokonce i záporné úrokové sazby deformují chování, resp. poslání domácností, firem, bankovního sektoru i států i jejich uskupení jako je např. Evropská unie! Bezprecedentní „tištění“ peněz propojené s aplikací metody kvantitativního uvolňování (QE) je zoufalou snahou, jak alespoň krátkodobě udržovat vratkou ekonomickou rovnováhu, jež se v dohledné době vymstí mj. nastartováním inflační spirály. Pro dokreslení masivního „tištění“ peněz stačí jen zmínit Evropskou centrální banku, která aktuálně „tiskne“ měsíčně 60 mld. euro! Výsledky analýzy nejvýkonnějších ekonomik světa jsou uvedeny ve třech tabulkách - viz 3. kapitola tohoto příspěvku.

6 Diskuse a závěry

Autor se výsledky svého příspěvku ztotožňuje, zároveň si je vědom vlastní nedostatečné makroekonomické způsobilosti, neboť není makroekonomem, jeho vědeckopedagogickým oborem je obecný management, proto nemůže konfrontovat výsledky tohoto příspěvku s

[25] PETRUŠKA, J.. *Zlato cestuje přes Atlantik dál na východ.* Ostrava: Zlaťáky.cz, z 16. 5. 2017. [online]. Dostupné z: www.zlataky.cz

výsledky jeho relevantních předchozích publikací. Nicméně sleduje vývoj ekonomického myšlení a jednání a není mu lhostejné, že pociťuje, až na výjimky, určitou paradigmatickou myšlenkovou setrvačnost relevantní odborné veřejnosti v nahlížení aktuální makroekonomické problematiky. I když sám v příspěvku nenabízí přímo konkrétní podněty k řešení, chce tímto příspěvkem podnítit odbornou diskuzi, jejíž cílem by mělo být formování takového posunu makroekonomického paradigmatu, jenž především překoná výhradně materialistické pojetí ekonomického rozvoje!

Použité zdroje

[1] Analytický tým České spořitelny. *ČS o kvantitativním uvolňování: Tisknout je snadné*. In: Ekonomický deník, 5. března 2016. [online]. Dostupné z: http://ekonomicky-denik.cz/cs-o-kvantitativnim-uvolnovani-tisknout-je-snadne/

[2] *Globální dluh dosáhl 325 procent světového HDP*. In: Novinky.cz, 6. ledna 2017. [online]. Dostupné z: https://www.novinky.cz/ekonomika/425657-globalni-dluh-dosahl-325-procent-svetoveho-hdp.html

[3] KING, D. S. *Až dojdou peníze. Konec západního blahobytu*. Praha: Nakladatelství Paseka, 2014, 286 s. ISBN 978-80-7432-493-2.

[4] LIŠKOVÁ, A. *Otroci dluhů: Deset zemí s nejvyšším zadlužením domácností*. In: Roklen24, 28. ledna 2017. [online]. Dostupné z: http://roklen24.cz/a/wJfct/otroci-dluhu-deset-zemi-s-nejvyssim-zadluzenim-domacnosti

[5] PETRUŠKA, J. *Zlato cestuje přes Atlantik dál na východ*. Ostrava: Zlaťáky.cz, 16. 5. 2017. [online]. Dostupné z: www.zlataky.cz

[6] PIKORA, V. a ŠICHTAŘOVÁ, M. *Nahá pravda aneb Co nám neřekli o našich penězích a budoucnosti*. Praha: NF Distribuce, 2012, 256 s. ISBN 978-80-260-2811-6.

[7] REJNUŠ, O. *Čím se vyznačuje soudobé řízení světové ekonomiky; A jak dnes světová ekonomika funguje*. Dílčí okruh přednášky. Plzeň, leden 2017. [online]. Dostupné z: https://www.youtube.com/watch?v=BcpaZLiK-PU&feature=youtu.be

[8] REJNUŠ, O. *O černých labutích a krizi horší 2008. Jak se chránit?* [online]. Dostupné z: https://www.youtube.com/watch?v=btotQv6AG_8

[9] ŠVIHLÍKOVÁ, I. *Jak jsme se stali kolonií*. Praha: Nakladatelství Rybka Publishers, 2015, 229 s. ISBN 978-80-87950-17-3.

[10] TRADING ECONOMICS. [online]. Dostupné z: https://tradingeconomics.com

[11] Wikipedia.cz. [online]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Kvantitativn%C3%AD_uvol%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD

[12] *10 nejzadluženějších zemí světa: o překvapení není nouze*. In: Euro.cz, 29. září 2016. [online] Dostupné z: http://www.euro.cz/politika/10-nejzadluzenejsich-zemi-sveta-o-prekvapeni-neni-nouze1307026#utm_medium=selfpromo&utm_source=euro&utm_campaign=copylink

Autor

prof. Ing. Ivan Vágner, DSc., MBA, Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s.,Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: vagner@post.sting.cz.

Author

prof. Ing. Ivan Vágner, DSc., MBA, Department of Economics and Management, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic,e-mail: vagner@post.sting.cz.

Daňové souvislosti rodinného podnikání

The tax context at the family business

Eva Vincencová

Abstrakt

Příspěvek je zaměřen na problematiku souvislostí zdaňování rodinného podnikání. Zaměřuje se zejména na zdanění příjmů plynoucích z provozu rodinného podnikání. V roce 2014 došlo k významné změně legislativy v České republice, vstoupil v platnost nový občanský zákoník, který provedl zásadní změnu v oblasti daně z příjmů, dědictví a darování daní. Hlavním cílem práce je identifikovat postup ke zdanění příjmů plynoucích z provozu rodinného závodu z pohledu současné legislativy v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Pro účely výzkumu byla použita metoda analýzy, syntézy a komparace.

Klíčová slova: rodinný závod, spolupracující člen rodiny, zdanění příjmů rodinného závodu

Abstract

The paper focuses on the issue of the context of family business taxation. It focuses in particular on the taxation of income from family business. In 2014 there was a significant change in legislation in the Czech Republic, the new Civil Code came into force, which made a fundamental change in the field of income tax, inheritance and tax donation. The main objective of the work is to identify the procedure for taxation of revenues resulting from the operation of a family plant from the point of view of current legislation in connection with the recodification of private law and the amendment of some laws. For research, methods of analysis, synthesis and comparison were used.

Keywords: family business, a cooperate of the family member, taxation of income on family business

JEL klasifikace: H 25.

1 Úvod

Rodinné podniky jsou specifickým typem podnikání, které primárně slouží k obživě rodiny, jsou symbolem tradice, kvality a stability. Odborné zdroje uvádí jejich velký význam pro ekonomiku, vyzdvihují jejich vysokou odolnost vůči ekonomickým výkyvům, rovněž vyšší míru odpovědnosti vůči svým zaměstnancům. Základním parametrem rodinného podnikání vlastnická účast rodiny na podnikatelské činnosti a na manažerském rozhodování. Rodinné podniky jsou oproti ostatním podnikům charakteristické výrazně vyšším poměrem vlastního kapitálu, který poskytuje hospodářskou stabilitu podniku. Ročenka společnosti Ernst and Young za rok 2014 uvádí, že 85 % všech evropských podniků jsou rodinné podniky,

které v privátním sektoru zajišťují až 60 % pracovních míst. V současnosti se za nejstarší rodinný podnik považuje japonská firma Hoshi Ryokan založená roku 718, která působící v oboru hotelnictví. Po celém světě jsou známé rodinné podniky ArcelorMittal, DuPont, Levi Straus, Volkswagen, Walmart a další.

V České republice (ČR) mají rodinné podniky poměrně krátkou novodobou historii, jejich tradice byla přerušena systémem plánovaného hospodářství, kdy podnikat nebylo možné. Většina rodinných podniků v ČR vznikla až po roce 1989 jako například LIKO-S, a. s., Petrof, s. r. o, kde pátá generace pokračuje v novém podnikání. Nejstarším českým rodinným podnikem je Kamenosochařství Bohumila Pánka, jehož historie prokazatelně sahá do konce 17. století.

Rodinné podnikání může mít celou řadu forem právních úprav. Založením rodinného závodu nevzniká automaticky právnická osoba, tudíž nevzniká ani povinnost zápisu do obchodního či jiného veřejného rejstříku, nemá povinnost vedení podvojeného účetnictví. Rodinný závod není charakterizován předmětem podnikání, ale osobami, jež se podílí na jeho provozu. V České republice jsou v současnosti rodinné podniky provozovány ve čtyřech základních formách, a to prostřednictvím obchodní či kapitálové společnosti, živnostenského podnikání a podnikání rodinných farem.

2 Hlavní text

Právní institut rodinného závodu je v českém právu zakotven v novém občanském zákoníku, zákon č. 89/2012 Sb. (NOZ) v §§700-707. Právní úprava rodinného podniku se podle důvodové zprávy k NOZ inspirovala italským občanským zákoníkem „Codice Civil“. Rodinný podnik je v NOZ definován takto:

„Za rodinný se považuje závod, ve kterém společně pracují manželé nebo alespoň s jedním z manželů i jejich příbuzní až do třetího stupně nebo osoby s manžely sešvagřené až do druhého stupně a který je ve vlastnictví některé z těchto osob. Na ty z nich, kteří trvale pracují pro rodinu nebo pro rodinný závod, se hledí jako na členy rodiny zúčastněné na provozu rodinného závodu.“

Hlavním argumentem pro zavedení institutu rodinného závodu do NOZ bylo odstranění smluvní povinnosti u osob pracujících v rodinném závodu. Dále zvyšující se počet sporných případů, když členové rodiny v rodinném závodu společně vytvářeli určité hodnoty, bez jakékoliv smluvní úpravy. Vzniklé spory se často řešily skrze ustanovení o bezdůvodném obohacení, což nebylo spravedlivé vůči dotčeným stranám. V případech, když jsou práva a povinnosti členů rodiny upraveny smlouvami či pracovní smlouvou zakládající mezi smluvními stranami pracovní poměr, úpravu rodinného závodu nelze nepoužít. Vlastní li právnická osoba obchodní společnost, jejími společníky jsou vyjma členů rodiny také třetí osoby, také v tomto případě se nejedná o rodinný závod. Pokud jsou členy zúčastněnými na provozu rodinného závodu manželé, použijí se přednostně ustanovení NOZ o manželském majetkovém právu před ustanoveními o rodinném závodu (viz § 700 odst. 2). Podle důvodové zprávy NOZ *„je na roveň členu rodiny, který pro rodinný závod trvale pracuje, postaven i ten člen rodiny, který trvale pracuje pro rodinu, tedy se zejména stará o rodinnou domácnost. Jde o důsledné naplnění zásady, že osobní péče o rodinu a její členy má stejný význam jako poskytování majetkových plnění.“*

Podle § 703 NOZ *“se účastenství na provozu rodinného závodu váže na osobu člena rodiny a nelze je přenést na cizí osobu.”*

Za situace, že manželka v rodinném podniku pomáhá 10 let, tak má nárok na svůj podíl. Svůj nárok může převést za jejich souhlasu pouze na členy rodiny, naopak nemůže svůj nárok převést na další osobu, která nepatří do rodiny (například na svého přítele).

Podle § 701 NOZ je stanoveno, že: *„členové rodiny zúčastnění na provozu rodinného závodu se podílejí na zisku z něho i na věcech z tohoto zisku nabytých, jakož i na přírůstcích závodu v míře odpovídající množství a druhu své práce.“*

Zisk rodinného závodu je možné dělit mezi zúčastněné členy rodiny dle vykonané práce, anebo lze zisku využít na budoucí rozvoj. V případě, že by se některý z podílejících členů rodiny chtěl vzdát tohoto práva, musí se jednat o osobu plně svéprávnou, která je povinna vydat prohlášení formou veřejné listiny. Nejasné ustanovení, neboť z něj není patrné, kdo má určit výši podílu jednotlivých členů rodiny na přírůstcích rodinného závodu. Majitel rodinného závodu je kvůli souhlasu většiny členů při rozhodování stavěn do pozice, kdy nemůže sám rozhodovat o svém podnikání, ale musí zohledňovat také názor osoby, která mu vypomáhala pouze krátkodobě. Další významné právo členů rodiny zúčastněných na provozu rodinného závodu je také předkupní právo k závodu. V případě rozdělení zisku rodinného závodu se na oba manžele vztahuje úprava majetkového práva manželského (§ 708 – 750 NOZ), viz důvodová zprávy k § 707 NOZ: *„Faktická rodinná společenství se řídí především vlastními zvyklostmi a praxí, jaké jsou v nich zavedeny. Provozování rodinných (obchodních) závodů, zejména zemědělských, navíc podléhá i místním zvyklostem, jakož i zvyklostem uplatňovaným v jednotlivých oborech podnikání. Navržené ustanovení na tuto praxi a zvyklosti odkazuje, ale zároveň stanoví, že zákonná ustanovení o rodinném závodu před nimi mají přednost.“*

Ustanovení NOZ o rodinném závodě se nepoužije, pokud je rodinný závod provozován členy rodiny, jejichž vztahy jsou smluvně upraveny:

- **společenskou smlouvou (**podíl na zisku mezi společníky je smluvně rozdělen),
- **smlouvou o tiché společnosti**,
- **pracovní smlouvou, uzavřenou dle zákoníku práce,**
- smlouvou příkazní, o dílo o obchodním zastoupení, nebo zprostředkovatelská smlouvou.

Vzhledem k významu rodinných závodů zahájila Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR (AMSP) iniciativu, jejímž cílem bylo v českém právním řádu rodinný závod zcela jasně ukotvit. Předložila návrh zákona o rodinném podnikání, kde uvedla níže uvedenou definici rodinného podnikání pro ČR:

Rodinným podnikem je rodinná obchodní společnost anebo rodinná živnost anebo rodinná farma. Dále:

- Rodinnou obchodní společností je společnost s ručením omezením anebo akciová společnost, ve které členové rodiny vlastní nadpoloviční většinu souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů základního kapitálu společnosti a nejméně jeden z členů rodiny je členem statutárního orgánu anebo statutárním orgánem rodinné obchodní společnosti.
- Rodinná živnost je živnostenským podnikáním, na kterém se svojí prací anebo majetkem podílejí nejméně dva členové rodiny a nejméně jeden z členů rodiny je držitelem živnostenského osvědčení.
- Rodinná farma je polnohospodářskou výrobou, na které se svojí prací anebo majetkem podílejí nejméně dva členové rodiny a nejméně jeden z členů rodiny je držitelem příslušného osvědčení.

Členové rodiny v návrhu tohoto zákona by byli příbuzní v přímé linii, sourozenci anebo manželé. Členem rodiny v rodinném podniku by mohla být fyzická osoba ode dne, kdy dovršila 15. roku věku. Vznik zákona o rodinném podnikání sice má podporu, nicméně zatím přijat nebyl, což dle AMSP znamená, že zatím není možné realizovat cílenou podporu rodinných závodu, rodinných farem z evropských, i národních zdrojů.

V rámci Evropského společenství není zdaňování rodinného podnikání regulované. Právní předpisy v oblasti přímého zdanění a dědictví spadají do jurisdikce jednotlivých členských států. Evropský parlament vydal usnesení o rodinných závodech (2014/221/INI), kterým vyzývá členské státy EU, aby podporovaly financování prostřednictvím vlastního kapitálu, které je pro rodinné podniky velmi důležité, a nediskriminovaly je. Tímto vyzývá k přezkumu veškeré daňové agendy a odstranění daňové diskriminace týkající se financování prostřednictvím vlastního kapitálu z hlediska spravedlivé hospodářské soutěže. Uvedené usnesení také vyzývá k zajištění, aby vnitrostátní právní předpisy týkající se dědické a darovací daně (v ČR byl tento typ zdanění přenesen do zákona o dani z příjmů), zajistily rovné zacházení v oblasti financování prostřednictvím vlastního kapitálu ve srovnání s dluhovým financováním, a nebránily tak přebírání vlastnictví a dlouhodobému výhledu rodinných podniků.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších změn a doplňků (ZDP) byl souvislosti s přijetím NOZ novelizován. Samotné zdaňování příjmů nebo zisku dosaženého v rámci rodinného podnikání závodu ZDP upravuje a z ustanovení §§7, 10 ZDP, ze kterého jasně nevyplývá, jak mají být zisky z provozu rodinného závodu zdaňovány. S účinností od 1. ledna 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani z dědické, darovací dani a z převodu nemovitosti. S novou legislativou byla do ZDP zavedena nová terminologie. Obecně používaný termín "dar" byl nahrazen novým pojmem "bezúplatný příjem, kterým se rozumí jak peněžní tak nepeněžní příjem. Osvobození od daně z příjmů fyzických osob se řídí ust. § 4a (fyzické osoby), § 6, odst. 9 (zaměstnanci) a § 19b (osvobození bezúplatných příjmů právnické osoby). Příjem z dědictví a darování je v České republice předmětem daně z příjmů. Při splnění zákonných podmínek ZDP se z dědictví ani z darované nemovitosti neplatí daň z příjmů. Od daně z příjmů fyzických osob je osvobozen bezúplatný příjem od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů. Z darů ani z dědictví sociální ani zdravotní pojištění se neplatí.

3 Výsledky

Přes existenci množství definic rodinného podnikání různých autorů, však v rámci EU neexistuje jednotná celoevropská definice rodinného podniku, která by byla právně závazná, konkrétní, jednoduchá a harmonizovaná. Právní úprava NOZ neupravuje určité aspekty rodinného závodu plně uspokojivě, například pojem „práce pro rodinu“, dále v případě rozhodování o věcech týkajících se závodu, podmínky pro výplatu zisku ze závodu, ale také ručení členů rodiny za dluhy vzniklé při jeho provozu. Právní úprava rodinných závodu dává rodinným příslušníkům podílejících se na provozu rodinného závodu přednostní právo v případě rozdělení rodinného závodu při dělení pozůstalosti soudem, předkupní právo, v případě jeho prodeje. Dá se říci, že pojem „rodinný závod“ byl do nového občanského zákoníku zaveden bez dostatečné návaznosti s dalšími právními předpisy. Z pohledu člena rodinného závodu vágnost ustanovení být vnímána jako výhoda, protože de facto nenesou za provoz rodinného závodu žádnou odpovědnost. Odpovědnost nese vždy člen rodiny, který rodinný závod vlastní. Za problematické lze v tomto případě také považovat, že vlastník

rodinného závodu nemá větší hlasovací práva než ostatní členové rodiny. Člen rodinného závodu může závod kdykoli opustit, a tím může vyvolat značné provozní potíže. Pro členy rodiny pracující v rodinném závodě je možné považovat za velkou nevýhodu skutečnost, že nemají právní nárok na pravidelnou měsíční mzdu.

K provozování rodinného závodu stačí, když jeden člen rodinného podniku bude mít živnostenské oprávnění k činnostem, které vykonává, člen rodinného závodu nemusí být podnikatel, nebo společník. Pro zaměstnávání rodinných příslušníků platí stejná pravidla jako pro zaměstnávání jiných pracovníků, s výjimkou vzniku pracovněprávního vztahu mezi manžely. Podle zákoníku práce není možný pracovněprávní vztah mezi manžely. Výhodou rodinného podnikání je, že členové rodiny si vzájemně upraví svá práva a povinnosti, podíly na zisku či ztrátě apod. U rodinných závodů nehrozí postih ze strany inspektorátu práce, který v situacích přistižení člena rodiny při výkonu práce na pracovišti kontrolované osoby a nedoložení právního vztahu vyměřují sankce za nelegální zaměstnávání.

3.1 Zdaňování příjmů v rodinném závodu

Rodinný závod je tvořen členy rodiny, kteří se **trvale podílejí na jeho provozování, na rozdíl od „sdružení podnikatelů, kde spolupracují cizí fyzické osoby, každá pod vlastním IČO a vlastním živnostenským oprávněním.** Z pohledu daně z příjmů je rozhodné, zda rodinný závod vlastní člen rodiny jako fyzická osoba (pak provozuje samostatnou činnost), anebo je rodinný závod provozován prostřednictvím majetkové účastí v právnické osobě. Daňové zákony České republiky neznají žádnou speciální úpravu rodinného podnikání. Zdanění rodinného závodu vychází z obecně platných parametrů nastavených daňovými zákony, pro daný typ a konkrétní situaci. Jelikož rodinný závod není právnickou osobou, tak se nezdaňuje jako **celek.**

V případě existence rodinného závodu fyzické osoby, samostatně činné se příjmy a výdaje vzniklé při provozu rodinného závodu mohou rozdělovat mezi jednotlivé členy rodiny, kteří se účastní na provozu rodinného závodu v režimu spolupracujících osob (s určitými omezeními ve vztahu k nezletilým dětem). Podle platné úpravy ZDP se na příjem člena rodiny, který se podílí na provozu rodinného podniku, se vztahuje odvod daně včetně sociálního pojistného. Společné příjmy a výdaje členů rodiny podílejících se na provozu rodinného závodu se řídí ustanovením § 12 ZDP. Uvedené ustanovení říká, že výše podílu na společných výdajích a příjmech musí být stejná, pokud je tomu jinak, může takový poplatník uplatňovat jen výdaje pouze v prokázané výši. Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, postup ke zdanění příjmů plynoucích z provozu rodinného závodu neuvádí.

Podle ust. § 13 ZDP je možné za spolupracující osobu považovat také člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu. Platí, že: *„U spolupracujícího manžela (manželky) a dalších spolupracujících osob musí být přitom výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti v kalendářních měsících, ve kterých je na ně uplatňováno daňové zvýhodnění podle § 35c a 35d, nebo na manžela (manželku), je-li na něj (na ní) ve zdaňovacím období uplatněna sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b).“* Příjmy a výdaje spolupracujících osob se rozdělují takto:

- podíl příjmů a výdajů připadající na spolupracující osoby nesmí činit v úhrnu více než 30 %,

- částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, může činit za zdaňovací období nejvýše 180 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše 15 000 Kč.

Z výše uvedeného vyplývá, že:

- nelze přerozdělit 30 % příjmů a k tomu 25 % výdajů, podle ZDP je možné 30 % příjmů a k tomu 30 % výdajů,
- spolupráce se synem či dcerou, je možná v případě, že ukončili **povinnou školní docházku**, anebo na syna či dceru se v daném měsíci ne**uplatňujete daňové zvýhodnění,**
- v případě spolupráce s manželem/lkou ne**lze** v tomto měsíci spolupráce **uplatnit slevu na dani na manžela/lku,**
- na poplatníka, který zemřel (*dle ustanovení § 239 a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění, se pro potřeby správy daní nahlíží na právní záležitosti způsobem jako by zůstavitel žil až do dne, který předchází dnu skončení řízení o pozůstalosti*).

Je-li spolupracující osobou pouze manžel/ka, příjmy a výdaje se rozdělují takto:

- podíl příjmů a výdajů připadající na manžela nesmí činit více než 50 %,
- částka, o kterou příjmy převyšují výdaje, činila za zdaňovací období nejvýše 540 000 Kč a za každý započatý kalendářní měsíc spolupráce nejvýše však 45 000 Kč.

Výpočet příjmů a výdajů spolupracujících členů rodiny podílejících se na provozu rodinného závodu jsou ZDP nastaveny **stejně** jako u spolupracujících osob žijících ve společně hospodařící domácnosti. Člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu nemusí být součástí společné domácnosti. Může to být také osoba, která se stará o chod rodinné domácnosti. Například:

Pan Podnikavý provozuje autobazar jako rodinný závod. Na jeho provozu se podílí člen rodiny, dospělý syn Karel, který se již osamostatnil a nežije s otcem ve společné domácnosti. Pan Podnikavý může na syna Karla jako člena rodiny podílející se na provozu rodinného závodu rozdělit příjmy a výdaje v maximální výši 30 %.

Člen rodiny zúčastněný na provozu rodinného závodu podléhá povinné **registraci k dani z příjmů fyzických osob,** podává přihlášku u České správy sociálního zabezpečení a příslušné zdravotní pojišťovny. Když člen rodinného závodu má živnostenské či jiné oprávnění potřebné k výkonu samostatné činnosti (§ 7 ZDP), anebo je spolupracující osobou, včetně přehledů příjmů a výdajů, stejně tak jako je podávají ostatní osoby samostatně výdělečně činné a odvést povinnou daň z příjmů. **D**le České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) je možný postup u členů podílejících se na provozu rodinného závodu v souladu s patřičnými ustanoveními ZDP:

- § 6 v případě závislé činnosti člena rodinného závodu (vyjma manžela/lky),
- § 7 v případě, když člen rodinného závodu je oprávněn vykonávat samostatnou činnost (má živnostenské či jiné platné oprávnění k výkonu samostatné činnosti), anebo je spolupracující osobou,
- § 10 spolupracující osoba se podílí na provozu rodinného závodu, ale její příjem nelze zdaňovat podle ustanovení § 6 a § 7. Je li příjem člena rodiny zdaňován dle § 10, pak tento člen rodinného závodu není účasten nemocenského a důchodového pojištění, z příjmu se pojistné neplatí. Současně příjmy zdaňované podle §10 nemohou být snižovány o výdaje.

V okamžiku zahájení činnosti musí spolupracující osoba toto oznámit ČSSZ. Nesprávným postupem je, učinit oznámení o zahájení činnosti až po podání přehledu příjmech a výdajích

za dané období, Zde existuje reálné riziko udělení pokuty včetně dopočteného penále. Povinná platba minimálních záloh se v zásadě neliší od situace OSVČ. Rozhodná je skutečnost, zda spolupracující osoba vykonává činnost hlavní nebo vedlejší (zaměstnanci, důchodci apod.). Zálohy se stanovují po podání přehledu o příjmech a výdajích, jako doplatek pojistného, což je odvíjí od vypočteného vyměřovacího základu. Úhrada minimálních záloh je **postupově stejná jako u OSVČ**. Záleží na skutečnosti, zda se jedná o spolupracující osobu na hlavní či vedlejší činnost. **Příjem spolupracující osoby se uvádí** v dílčím daňovém základu **§ 7 ZDP.**

K této samostatné výdělečné činnosti je rovněž váže povinnost registrace u příslušné veřejné zdravotní pojišťovny a následný odvod zdravotního pojištění. Budou li příjmy člena rodiny dle § 8, pak tyto příjmy nevstupují do vyměřovacího základu odvodu zdravotního pojištění. Povinnost platby měsíčních záloh se u těchto osob odvíjí od výše přerozdělených příjmů a výdajů. V prvním roce činnosti člena rodiny to závisí od skutečnosti, zda je souběžně s činností pro rodinný závod tento člen rodiny zaměstnán nebo zda se jedná o takzvanou státní kategorii pojištěnců. Postupuje se obdobně jako v případě zahájení podnikatelské činnosti. Osoba bez zdanitelných příjmů za každý měsíc hradit zdravotní pojištění v minimální výši dle aktuálně platných podmínek.

V případě provozování rodinného závodu formou obchodní společnosti s ručením omezeným (status právnická osoba), jsou členové rodiny společníky této s.r.o.. Společnost daní svůj zisk **sazbou 19 % daní z příjmů právnických osob.** Podíl na zisku společníka s.r.o. podléhá dle § 36 ZDP zvláštní sazbě daně dani z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou ve výši 15 % vyplácenou u zdroje příjmů. Společník **tyto příjmy nemá povinnost uvádět v přiznání k dani z příjmů, v případě že je podává. Společnost srážku daně provede přímo při výplatě podílu na zisku**, nejpozději **do konce třetího měsíce**, který následujícího po měsíci, ve kterém valná hromada schválila účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku. Výplaty záloh na zisku je možné vyplácet na základě stanovených podmínek zákona o obchodních korporacích. Z vlastních zdrojů, které jsou účelově vázány (jejich účel obchodní korporace není oprávněna měnit), nelze zálohy vyplácet. Stejné podmínky platí také u rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům. U záloh na podíly na zisku, zde je postup stejný jako při zdanění výplaty podílu na zisku. Přesahuje-li podíl na zisku k vyplacení zálohu, srážková daň se doplatí z rozdílu, a tento rozdíl se vyplatí společníkovi. Členům rodiny podílejících se na činnostech rodinného závodu provozovaném právnickou osobou **nevzniká právní vztah**, aby z jeho titulu byla vznikla povinnost hradit sociální zabezpečení či zdravotní pojištění.

V případě majetku obdrženého darem ZDP v § 27 stanovuje, že hmotný majetek, který je nabytý darováním (jeho nabytí bylo osvobozeno od daně z příjmů a současně není předmětem daně), tento hmotný majetek je zcela vyloučen z odpisování. To znamená, že v rámci rodiny lze darovat hmotný majetek, aniž by obdarovaný musel platit daň z příjmů. Ovšem současně platí omezení, že v případě darovaného hmotného majetku využívaného pro podnikání nelze hodnotu tohoto majetku přes daňové odpisy přenést do daňově uznatelných výdajů. To znamená, že obdarovaný při své podnikatelské činnosti přijde o možnost uplatnit výši daňových odpisů tohoto majetku a bude při své podnikatelské činnosti dosahovat vyššího daňového základu. Současně bude mít vyšší daňovou povinnost na dani z příjmů a tím také na odvodech na sociálním a zdravotním pojištění. V případě, že ve zdaňovacím období byla hodnota obdrženého daňově osvobozeného příjmu (daru) vyšší než 5 miliónů korun má daňový poplatník oznamovací povinnost. Když tuto povinnost ani v náhradní lhůtě daňový poplatník nesplní, finanční správa může předepsat pokutu, jejíž výše může dosahovat až 15 % z hodnoty neoznámeného příjmu.

4 Diskuse a závěry

Dle ustanovení NOZ rodinný závod vzniká po splnění podmínek uvedených v zákoně. Ovšem NOZ zcela jasně nedefinuje pojem „práce pro rodinu“, dále podmínky pro výplatu zisku rodinného závodu, ručení členů rodiny za dluhy vzniklé při jeho provozu. Snaha AMSP o právní ukotvení rodinných závodů zatím nebyla naplněna, stejně tak jako v rámci EU neexistuje jednotná celoevropská definice rodinného podniku, která by byla právně závazná, konkrétní, jednoduchá a harmonizovaná. Využití právní úpravy rodinného závodu při práci členů rodiny v rámci závodu může být velmi výhodné pro jejich neformálnost, která respektuje rodinnou povahu takového provozu, ale vlastník rodinného závodu je díky hlasovacímu právu osob zúčastněných na provozu rodinného závodu značně omezen (jeho hlas je postaven na roveň všem ostatním).

Daňové zákony České republiky neznají žádnou speciální úpravu rodinného podnikání, rodinný závod není právnickou osobou, proto se nezdaňuje jako **celek. Z**daňování rodinného závodu pak vychází z obecně platných parametrů nastavených daňovými zákony pro konkrétní typ zvoleného podnikání. Zákon o dani z příjmů upravuje zdanění příjmů spolupracující osoby, nebo li zdanění členů rodiny, kteří se podílejí na provozu rodinného závodu, avšak neupravuje zdaňování zisku za tento závod. Pro vyhodnocení využívání platných institutů zákona o dani z příjmů členy zúčastněných na provozu rodinného závodu nejsou k dispozici relevantní statistická data. Právní úprava rodinného závodu přináší širší právní i daňové otázky, které bude třeba v budoucnu vyřešit.

Afilace

Článek je jedním z výstupů výzkumného projektu Zdanění rodinného podnikání, IGA_ AS_ 01 08/02.

Použité zdroje

[1] KENYON D., Ward L. *Rodinná firma* Brno: vydavatelství Barrister a Principal 2016 135 s. ISBN 978-80-7485-095-0.

[2] KORÁB, V., HANZELKOVÁ, A., MIHALISKO, M. *Rodinné podnikání* 1. vydání Brno: vydavatelství Computer press.a.s., 2008. 166 s. ISBN 978-80-251-1843-6.

[3] Zpráva z Usnesení evropského parlamentu o rodinných podnicích ze dne 8. 9.2015. [Online]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0223+0+DOC+XML+V0//CS2015 [cit. 17. 8. 2017].

[4] KRETKOVÁ, M. Blíže k rodinnému závodu dle nového občanského zákoníku. In: epravo.cz [Online]. 2013 Dostupné z: http://www.epravo.cz/top/clanky/blize-k-rodinnemu-zavodu-dle-noveho-obcanskehozakoniku-93248.html [cit. 2. 7. 2017].

[5] ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan, FIALA, Josef, ZUKLÍNOVÁ, Michaela a kol. Občanský zákoník. Komentář. Svazek II. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 752 s. ISBN 978-80-7478-457-6.

[6] VINCENCOVÁ, E., HODINKOVÁ, M. a HORÁK, R. Tax Effects of the Family Business Succession. In Organizing Committee of BEM2015. Procedia Economics and Finance: Elsevier, 2015. s. 303-310. ISSN 2212-5671. doi:10.1016/S2212 5671(15)01634-2.

[7] EPRAVO. Rodinný závod – další z novinek v novém občanském zákoníku [online]

2013. Dostupné z WWW: https://www.epravo.cz/top/clanky/rodinny-zavod-dalsi-z-novinek-v-novem- obcanskem-%20zakoniku-88352.html. [cit. 2016-06-04].
[8] Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších změn a úprav.
[9] Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů ve znění pozdějších změn a úprav.
[10] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení ve znění pozdějších změn a úprav.

Autor

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: vincencova@sting.cz.

Author

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: vincencova@post.sting.cz.