



Sborník referátů a abstraktů

XXI. ročník mezinárodní odborné konference

DANĚ – TEORIE A PRAXE 2018

AKADEMIE STING

BRNO



AKADEMIE STING, o.p.s.



Národní univerzita státní daňové služby Ukrajiny



Baltská mezinárodní akademie

DANĚ – TEORIE A PRAXE 2018

sborník referátů a abstraktů

XXI. ročníku mezinárodní odborné konference

Konference je konána pod záštitou



ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH
PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR



REGIONÁLNÍ HOSPODÁŘSKÁ
KOMORA BRNO



OBSAH

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE IMPLEMENTATION OF THE INDUSTRIAL POLICY IN THE BALTIC STATES AND THE CZECH REPUBLIC.....	5
ANDREY ALEKSEEV, INNA STECENKO	
THE PROBLEM OF IDENTIFICATION OF FISCALLY TRANSPARENT ENTITIES FOR TAX PURPOSES IN UKRAINE	11
SERHII BREKHOV, DMYTRO STARODUB	
NĚKTERÉ OTÁZKY VÝVOJE INOVAČNÍCH PROCESŮ PŘI SPRÁVĚ A VÝBĚRU DANÍ	16
MARIANNA DRAŽANOVÁ A VOLODYMYR ANDRUŠČENKO	
KE VZNIKU FINANČNÍ SPRÁVY ČESKOSLOVENSKA.....	26
ROMAN HORÁK	
ZJIŠŤOVÁNÍ CENY V MÍSTĚ A ČASE OBVYKLÉ U SLUŽEB.....	37
RENÁTA HOTOVÁ	
ZDANĚNÍ POZEMKŮ V ČR.....	41
JANA JANOUŠKOVÁ, ŠÁRKA SOBOTOVIČOVÁ	
ANALYSIS OF TYPES OF TAX EVASION IN LATVIA'S TRADE	51
ANDREY JONKIN	
LINEÁRNÍ REGRESNÍ MODEL INTERVALOVÉ ČASOVÉ ŘADY.....	60
ZDENĚK KARPÍŠEK, MARIANNA DRAŽANOVÁ, VERONIKA LACINOVÁ	
ADMINISTRATIVNÍ ZÁTĚŽ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ V ČESKÉ REPUBLICCE.....	69
MILUŠE KORBEOVÁ	
MANAGEMENT RIZIK A SOULAD S GDPR	76
DAVID KRÁL	
PŘÍSTUP KE ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI ZE ZDROJŮ V ZAHRANIČÍ.....	82
YVONA LEGIERSKÁ, JAN MERTL	
THE PROSPECTS OF THE APPROACHING OF THE COSTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES IN BELARUSIAN PRACTICE.....	93
IRINA LOUKIANOVA, ANASTASIYA PIKARSKAYA	
K ROZHODČÍMU ŘÍZENÍ.....	101
KAREL MAREK / MARTIN JANKŮ	
TAX MEDIATION AS THE OPTIMAL MODEL IN THE PROCESS OF RESOLVING TAX DISPUTES.....	110
PANURA IULIA	
TAXATION AS A COMPONENT OF INVESTMENT CLIMATE.....	117
PROKOPENKO IRYNA	
K MINIMÁLNÍ MZDĚ V ČESKÉ REPUBLICCE	123
ZDENĚK SADOVSKÝ – JITKA MATĚJKOVÁ	
DŮVODY PRO ZAVEDENÍ DANĚ Z PRÁCE ROBOTŮ	132
PAVEL SEMERÁD, LUCIE SEMERÁDOVÁ	
JSOU MIKRO ÚČETNÍ JEDNOTKY V ČESKÉ REPUBLICCE OPRAVDU MIKRO?.....	139
TOMÁŠ SCHNEIDER, MILENA OTAVOVÁ, JANA GLÁSEROVÁ	
RESPONSIBILITY OF FUTURE SUBJECTS BY RESULTS OF CUSTOM POST – AUDIT IN UKRAINE	147
TATYANA SKOROMTSOVA	
KLASTRY, CESTA KE ZNALOSTNÍ EKONOMICE	151
JITKA SLÁDKOVÁ	

TAXATION AS AN INSTRUMENT OF SOCIAL SOLIDARITY.....	161
TETIANA TUCHAK	
KLÍČOVÉ PERSPEKTIVNÍ POSUNY PARADIGMATU V MANAGEMENTU (1. ČÁST).....	166
IVAN VÁGNER	
AKTUÁLNÍ TRENDY V OBLASTI DANÍ.....	189
EVA VINCENCOVÁ	
TRENDS IN PERSONAL INCOME TAX IN UKRAINE	198
LINA ZADOROZHNIYA	

Daně – teorie a praxe 2018 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. Ing. Marianna Dražanová, 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. 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 13.-14.9. 2019.

doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

předseda vědeckého výboru konference

© Sting spol. s r. o. Brno

ISBN 978-80-87482-57-5

Comparative analysis of the implementation of the industrial policy in the Baltic States and the Czech Republic

Andrey Alekseev, Inna Stecenko

Abstract

In this article the authors carry out the analysis of the implementation of the industrial policy in the Baltic States and the Czech Republic. The attention of the authors is paid to the theoretical understanding of the “industrial policy” in the formation of a unified economic policy of the EU countries. The strategy of the implementation of the Europe 2020 program is considered and the analysis of the macroeconomic indicators of the countries is carried out. The authors paid special attention to the indicators, characterizing the implementation of the industrial policy in the Baltic States and the Czech Republic.

Keywords: the industrial policy, the strategy Europe 2020, the Baltic states, the Czech Republic

JEL Classification: E23, O18, L50

1 Introduction

For carrying out the analysis of the implementation of the industrial policy in the Baltic States, the definition of the “industrial policy” should be defined, as in the planned economy, the concept of the economic policy almost completely merged with the concept of the industrial policy. At that time the main tool of resolution of the problem of food deficits was a maneuver by state capital investments. This is probably why calls for an active industrial policy in the first half of 1990-s and to some extent are still perceived by many people as an appeal for resuscitation of the central planning system.

Analysis of the economic and reference literature shows that the concepts of the economic and industrial policy are far from identical. Typically, along with the term “industrial policy” the concepts “industrial policy” and “scientific and technical policy” are mentioned. Let’s consider the concept of these definitions in more detail.

“Industrial policy” also means the policy of the state to promote the exit of industry from the structural crisis by the means of: 1) overcoming the inconsistency between the emerging new technical and economic paradigm of industrial development and institutional structure of society, 2) the completion of industrial restructuring within the frameworks of the unity of technological, sectoral and institutional restructuring as the most important stage of the cyclical development of the structure of industry „industrial policy” refers to the 30th years of the XX century and related to the urgent need to develop the program of crisis – fighting that cover the British and American economy [1].

2 Implementation of the industrial policy in the Baltic States and the Czech Republic (a brief overview)

The analysis of the theoretical propositions carried out by the author has shown that the industrial policy is an integral part of the social and economic and includes structural, scientific and technical, innovation policies. In a broad aspect the industrial policy goes outside the framework of the industrial issues and is determined by the economic policy of the state. Under industrial policy in the narrow sense of the word industry policy is understood. Its nature lies in the concretization of the general, structural and economic policy applied to individual industries. If the state industrial policy aimed at the strengthening of the industrial complex as a whole, then the regional industrial policy solves the problem of local crisis and unevenness of the economic development within the region.

Paul Krugman, (1999) suggests the following definition of industrial policy: “an attempt of the state to contribute to the inflow of resources into individual sectors that the state considers important for the future economic growth” [2], Ha Joon Chang, 1984 [3], - “industrial policy is aimed at individual sectors (and firms as their components) for the achievement of such results that are perceived as effective for the economy as a whole”, Victoria Price, (1981) industrial policy – in a general term a set of government measures to contribute or prevent the certain structural changes” [4], Howard Pack, Kamal Saggi, 2006; Ken Warwick, (2013) [5], industrial policy is a state policy, which aims at the improvement of the business environment or improvement of the structure of economic activity in sectors, technologies and is expected to provide through intervention the best prospects for economic growth and public good in comparison with the lack of such intervention.

The implementation of economic and industrial policy by the EU countries is related to a number of program documents. Thus, the “Europe 2020” strategy establishes three main factors of strengthening the economy:

- Reasonable growth: economic development based on *knowledge* and *innovations*. This factor of strengthening of the economy includes improving the quality of education, improving the quality of research, support of the dissemination of innovation technologies and knowledge throughout the EU, increase of access to information and communication technologies, using of innovation technologies for the purposes of achievement of global social goals. Actions in this direction will open the innovation capabilities of the European states, will improve the results of the educational process, and will help in the development of economic and social advantages of the digital society.
- Sustainable growth: creation of an economy, based on the appropriate use of natural resources, improvement of environmental situation and *competitiveness* in the *economy*, using the leadership of Europe in the *development* of *new processes* and *technologies*, including environmentally friendly technologies. The factor of sustainable growth will become the basis of an even more profound economic, social and territorial cohesion of the EU nations.
- Comprehensive growth: contribution to the increase of the level of employment of the population, achievement of social and territorial harmony.

It is very important for the strengthening of the territorial unity that the fruits of the economic growth spread throughout the EU, including individual regions. Europe needs to involve its entire labor potential in order to adequately cope with such issues as aging of the nation and increase of world competition.

For the speedy development and achievement of the stated objectives, the European Commission has developed 7 priority areas of activity [6], among which directly influencing on the industrial policy of countries, according to the opinion of the authors are the following:

1. “Innovation Union”. The goal of this direction is to redirect the research, developments and innovations to today’s main problems of society, such as the change of the climate, the appropriate use of energy and resources, demographic and health care problems.
2. “The plan of development of digital technologies in Europe”. The goal of this direction is to obtain the sustainable economy and social benefits by the means of creation of a Common Digital Market of the EU, based on high-speed Internet and compatible applications with the possibility of broadband access for all citizens of the EU by 2013, as well as ensuring of increase of the speed of use of Internet by 2020 and in addition the increase by 50% and more of the number of private persons connected to the Internet at a speed of more than 100 Mbps.
3. “Industrial policy, aimed at globalization”. The European Commission intends to work with interested parties (in business, trade unions, science institutions, organizations, protecting the rights of consumers) for the development of general principles of modern industrial policy, support of entrepreneurs in order to direct and help the industry successfully take alleged troubles and cope with the changes.

Thus, in the run –up to the preparation of documents in the implementation of Europe 2020 program documents and search of ways of solution of these issues, let’s carry out the analysis of implementation of industrial policy of the Baltic States and the Czech Republic.

Let’s begin with the consideration of macroeconomic indicators (Table 1)

Table 1. The comparative analysis of macroeconomic indicators and indicators of the Europe 2020 program of the Baltic States and the Czech Republic [7], [8].

Indicators	Estonia	Latvia	Lithuania	The Czech Republic
Gross domestic expenditure on R&D, % of GDP in 2016	1,28 Target - 3,0	0,44 Target– 1,5	0,85 Target -1,9	1,68 Target -1,0
Tertiary educational attainment by sex, age group 30-34, % 2017	48, 4 Target -40	43,8 Target– 34	58 Target- 48,7	34,2 Target– 32
Unemployment rate %, 2017	5,8	8,7	7,1	2,9
Change - Demographic balance and crude rates at national level 2017	1,315,634	1,950,116	2,847,904	10,578,820
Purchasing power adjusted GDP per capita, eur, 2017	23 100	20100	23 400	26500
HICP - inflation rate, Annual average rate of change (%)	3,7	2,9	3,7	2,4

Source: European Commission, Eurostat

Thus, the data represented by the authors in the table 1 show that Latvia spends the least amount of funds for research and development from the Baltic States, thus, in 2016 only

0.44% of GDP was spent, although by 2020 the goal is to spend on R&D – 1.5%. Lithuania and Estonia are several times ahead of Latvia's costs for research activity without which, as it was mentioned above the development of the industry is impossible. The experience of the Czech Republic is interesting according to our opinion – with the planned goal of 1% of the costs on R&D already in 2016 the country spent 1.68%.

At the same time, the goal for the indicator of the Tertiary educational attainment by sex, age group of 30-34 of the Czech Republic by 2020 is only 32%, when the average indicator for the EU countries – 40%. Among the Baltic States the best indicator is Tertiary educational attainment by sex, age group of 30-34 – in Lithuania 58% in 2016, Estonia - 52%, in Latvia this indicator made up 43.8%, although the goal is only 34%. In Latvia the lowest of the Baltic countries the level per capita of GDP – 20 100 Euro, in the Czech Republic per capita GDP makes up 26 500 Euro in 2017, which is 31% more than in Latvia and 15% more than in Lithuania and Estonia.

The unemployment rate in the Czech Republic is also close to a minimum and made up in 2017 only 2.9%, while the level of inflation in the Baltic States is still high: in Latvia – 8.7%, in Lithuania – 7.1, in Estonia – 5.8%.

Thus, the analysis of the implementation of the Europe 2020 program is carried out by us and the macroeconomic indicators are examined. Further, let's consider how countries implement industrial policy in the state, table 2.

Table 2. Comparative analysis of economic indicators of the industrial sector of the Baltic States and the Czech Republic, in 2017. [8]

	Estonia	Latvia	Lithuania	The Czech Republic
Labour input in industry, %	113,6	114,7	119,1	115,8
Wage adjusted labour productivity, %	152,3	172,9	173,6	170,6
Apparent labour productivity by NACE Rev. 2 – 1 000 EUR on 1 person	26,3	18	19,6	29
Patent applications to the European Patent Office	33	21,64	19,15	318,67
Business demography main variables new	9066	190031	37132	90436

Source: Eurostat

Thus, the data given by the EU show that a large number of patents are registered in the Czech Republic– 328.67. The calculation of the European Commission is as follows- The total European patent applications refer to requests for protection of an invention directed either directly to the European Patent Office (EPO) or filed under the Patent Cooperation Treaty and designating the EPO (Euro-PCT), regardless of whether they are granted or not. The data shows the total number of applications per country. If one application has more than one inventor, the application is divided equally among all of them and subsequently among their countries of residence, thus avoiding double counting. Not only the high level of application for an invention in the Czech Republic, but also high labor productivity 29 000 Euro per person. At the same time, in the country the growth of productivity in 2017 made up 170.6% (as the basis was used 2015=100%), the highest indicator of the labor productivity of the Baltic States is in Lithuania - 173.6%, in Latvia – 172.9%, but in Estonia – 152.3%. The number of employees in the industrial sector is also increased –in Latvia in 2017 worked by 14.7% more, in Lithuania by 19.1% more, in Estonia – by 13.6% more than in 2015. Thus, the

¹ Eurostat, in 2015

data show that to the production field of the state is paid more attention and in the field of production the growth is noted. However, the lack of funding in the field of research and development, as, for example, in Latvia, fraught with a lack of the holistic program in creation of workplaces leads to instability in the labor market and high level of unemployment.

3 Discussion

The analysis carried out by the authors of the implementation of industrial policy in the Baltic States and the Czech Republic show that only the Czech Republic spends funds for research and development and already “exceeded” in 2016 the stated objective by 2020 – 1.5%. Unfortunately, in the Baltic States financing of the R&D sector is at a low level. However, the intellectual resources in the Baltic States show high result: for example, in Lithuania 58% of people at the age of 30-34 have higher education, in Estonia – 48.4%, in Latvia –43.8%, but in the Czech Republic 34.2%.

A positive trend in the development of the examined states is the fact that in the countries the growth of working people is noted in the industrial sector and the growth of the labor productivity is noted. However, according to the author’s opinion, the lack of funding of the R&D field is a significant impediment in the development of the industrial sector and the experience of the Czech Republic is a dramatic confirmation of this.

Citation list

- [1] OSIPOV V.S., SMOTRITSKAYA, I.I. Actual problems of institutional economics: Theory and practice: Textbook, Unity-dan, 2015, P. 127 ISBN: 978-5-238-02693-0.
- [2] KRUGMAN, PAUL (1999). "The Return of Depression Economics", pp. 70–77. W. W. Norton, New York ISBN - 9780393071016
- [3] Ha Joon Chang The political economy of industrial policy, St. Martin's Press; 1996, p.184 ISBN 978-0-333-58862-8
- [4] Vicky Pryce, Policy Fellow. Retrieved 31 July 2013.
- [5] Howard Pack, Kamal Saggi, Regional Cooperation and Free Trade Agreements in Asia, Brill – Nijhoff, 2006 , p.410 ISBN - 9004279857
- [6] Europe 2020,
<http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET%20EN%20BARROSO%20%20%20007%20-%20Europe%202020%20-%20EN%20version.pdf> [cit. 17.8.2018].
- [7] European Commission
https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=t2020_20&plugin=1 [cit. 24.8.2018].
- [8] Eurostat
http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=demo_gind&lang=en [cit. 30.8.2018].



Authors

Andrey Alekseev, PhD student of doctoral program „Regional Economy & Economic Policy”, Baltic International Academy, Lomonosova str 4, Riga, Latvia

Professor Inna Stecenko, PhD in Economics, head of doctoral program Pro-Rector of R&D, Baltic International Academy, Lomonosova str 4, Riga, Latvia

The problem of identification of fiscally transparent entities for tax purposes in Ukraine

Serhii Brekhov, Dmytro Starodub

Abstract

The key issue of the use of fiscally transparent entities aimed at erosion of the tax base and transferring profits in the context of transfer pricing in Ukraine is considered. The absence of such organizational and legal forms in the Ukrainian legislation leads to the fact that taxpayers managed to use them to obtain unforeseen benefits under double taxation treaties. Identifying such fiscally-transparent non-residents through the implementation of the classification may partially solve this problem. Some criteria for classification of a fiscally transparent non-resident are proposed.

Key words: fiscally transparent entity, transparent entity, double taxation agreement, flow-through entity, transfer pricing

JEL classifications: H25, K34

1 Introduction

Approval of the list of "organizational and legal forms of non-residents who do not pay income tax (corporate tax), including tax on income received outside the state of registration of such non-residents, and / or are not tax residents of the state in which they are registered as legal entities" significantly expanded the list of controlled operations in the context of Art. 39 of the Tax Code of Ukraine, and actualized the study of so-called "fiscally-transparent" companies from the point of view of international legal regulation.

Traditionally, partnerships and trusts which organizational and legal forms are not provided for by civil and economic legislation of Ukraine in the form that would be identical to such forms of organization of economic activity claim for the status of fiscally-transparent. However, each country whose legislation provides for the establishment of partnerships and trusts may have its own peculiarities in the organization of partnerships and the determination of their status for tax purposes. In addition, the constituent documents (treaties, statutes, regulations) may specify additional conditions that will affect the status of the person (limitation of owners' personal liability for the entity's debts, the procedure for making decisions and distribution of income, etc.).

Recognition of a company as fiscally transparent for taxation means that taxes on the income of such organizations are paid by their owners (participants, partners), and such entity may not be considered as taxpayer. Then the income of this entity is a part of the tax return of the participant.

The appearance of the tax-transparent companies is connected to the considerable experience of economic activity of individuals in European and American countries, and the desire to

avoid double economic taxation (when the income of the beneficial owner is taxed twice – according to the taxation of the company's income and individual income from dividends). For example, LLC created under US law provides for several tax schemes depending on the number of LLC members and the choice of status for tax purposes according to the form 8832 [1]. By default, any entity created under national or foreign law and not included in the list of organizational and legal forms of business entities that pay income tax is recognized as flow-through, i.e. rights and obligations flow to participants (the same as fiscally-transparent in the USA). If there is one owner, then this is a personal business activity; two or more participants – a partnership or company. A partnership can choose whether to pay income tax from the income of organization or income tax paid by each participant individually. In the first case, there is a double taxation including income tax and a dividend tax on the same income. In the second case, each participant pays a tax even from the undistributed amount of income of the partnership. It should be noted that according to David Gelles [2], about 95 percent of the companies that make up the bulk of US government tax revenues are structured as flow-through.

2 Problem of classification of entities as fiscally transparent in the Ukrainian taxation system

The main problem of taxation of transactions with non-residents in Ukraine is the inadequate use of fiscally transparent companies as residents of one of the contracting states for the benefits arising from double taxation avoiding agreements. At the same time, the participants themselves, as a rule, act as non-residents in relation to the country to which the fiscally-transparent company was created.

This is the case with the British LLP, whose foreign income is not taxed until one of the partners becomes a resident of that country. Prior to that, the foreign income of the partnership is not considered as an object of taxation, i.e. the company is fiscally transparent, and the foreign income of the non-resident partner is not taxed. Ukrainian consulting companies offer services for registering such companies, showing significant tax benefits from their use. In France, any company registered in accordance with French law must have domiciles and the information about it goes to a single company register, that is, the company will not be recognized as fiscally transparent under the double taxation treaties and may benefit from them. This makes it possible to take advantage of the hybrid approach to a partnership in France, that is, when foreign income of resident partners is taxed at the partnership level and foreign incomes of non-resident participants at the level of such persons.

3 International experience of identification of fiscally transparent entities for tax purposes

Regulation of the use of organizational and legal forms is carried out at the national and international levels. The solution of the problem of double non-taxation of incomes of fiscally transparent entities today is impossible only at the level of national legislation, as each state may have its own approaches to regulating the activities of such organizations. At the national level, the possibility of establishing such companies is determined in accordance with economic or civil law and their status for tax purposes in accordance with the provisions of the tax law. Therefore, in a situation when it is necessary to determine the legal status of a foreign organization (partnership, trust) for tax purposes, tax authorities often compare it with

organizational and legal forms defined by their own national legislation (e.g. Germany, Austria, Canada, USA, Spain).

At the international level, such regulation is carried out through bilateral and multilateral arrangements. Since the political and economic positions of the signatories to the double taxation treaties often differ significantly, and the process of their conclusion and modification is quite long and can be extended for years, often such agreements have differences depending on the arrangements between the contracting states and the time they were made. The basis for such agreements is the typical tax conventions of the UN and the OECD, which are not identical to each other, as described by P. Selezén in his study [3, p. 109-119]. According to the text of the first document, the interests of the country importing capital, which are usually favored by developing countries, are considerably taken into account, it also follows from the consolidation of the right to tax passive incomes in the country of their origin.

According to the commentary of the Model Tax Convention of the OECD, fully transparent non-corporate entities cannot be considered as residents of a Contracting State under a double taxation treaty if their income is not taxable in the country under which legislation they were created or only part of the income received in that country is taxable. As far as tax-transparent partnerships are concerned, the Partnership Report concludes that they are not residents of the contracting states under the same conditions [4, p. 3]. Thus, for all non-corporate organizations, the problem of the applicability of the Convention, as defined in Article 1, is resolved by the answers to the following question:

- 1) is this entity the organizational structure of individuals or is considered as a corporate body for taxation purposes; and
- 2) is the entity fiscally transparent?

To resolve disagreements related to the classification of non-residents and the application of double taxation treaties in the EU, Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 [6] specifies which organizational forms of economic entities can be considered as "companies" or "persons" by each EU country in accordance with its legislation. So for example, according to Estonian law, "täisühing", "aktsiaselts" are companies. However, the national legislation of the participating countries often provides its rules for the classification of non-residents for tax purposes. And therefore, even within the EU, different behavior of one and the same type of entity may be possible.

The classification method used in the United States is quite universal, however it doesn't exclude a possibility of any abuse on the part of the taxpayer. The method of classification of a non-resident by comparison is much more complicated because of the large number of variations of the same organizational and legal form of the subject. It is impossible to extrapolate the comparison results of US LLC with the German "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" to other US LLC because there can emerge a problem with differences in identifying features of LLC in different states. The complexity of the comparison can also be connected with the application of judicial doctrines that are often used for classification.

Comparing the experience of Germany, Austria, Great Britain, Spain, Canada, one can come to the conclusion that there isn't a universal regulation on this issue, and each country chooses the most relevant. The most important aspect of this problem is the understanding by the prospective taxpayer the rules of classification of non-residents of the country in which he is going to operate.

Thus, the legal regulation of tax-transparent companies is carried out at the international and national levels. The OECD Model Convention (in its current form) and MLI are aimed at

implementing the BEPS Plan, which involves eliminating the possibility of erosion of the tax base and the transfer of profits in offshore jurisdictions through the use of tax-transparent companies and a hybrid approach to partnerships and other non-corporate entities. Significant efforts in this direction are also being made by the UN and the EU. At the same time, the decisive will to impose an obstacle to such unfair use of the organizational and legal forms of economic entities belongs to countries that, at the national level, establish rules for the creation and operation of such companies and conclude and amend their contracts on the avoidance of double taxation. Therefore, Ukraine needs to make more efforts to improve the system of intergovernmental agreements on avoiding double taxation.

4 Conclusions

The problem of the Ukrainian classification is that taxpayers do not understand the order of forming the list of organizational and legal forms besides the positions specified in the title of the document. Here the following criteria can be noted: the absence of a duty to pay income tax; absence of duty to pay income tax received abroad, are not recognized as tax residents of the country in which they are registered. However, it is unclear what to do if the entity in the list does not meet such signs, whether these features are applied separately or should be detected simultaneously. What to do if an entity meets such signs but has not entered the List.

In our opinion, it is necessary to supplement the Tax Code of Ukraine and the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated July 4, 2017 No. 480, which establishes the relevant list of fiscally transparent companies with clear criteria for classification, which will prevent organizational and legal form that are not in the list of the Cabinet of Ministers from the unlawful use of tax benefits.

There can be the following criteria of classification:

- 1) centralized management of the participant / participants of the entity
- 2) limitation of owners' personal liability for the entity's debts
- 3) taxation of income of the entity at the level of the participants
- 4) the absence of the opportunity to freely dispose of its part in the entity without the consent of other participants.
- 5) the country of residence does not consider such an entity as a "company" for tax purposes.

Citation list

- [1] Form 8832, Entity Classification Election. Available at: www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8832.pdf
- [2] David Gelles. In Trump Tax Plan, a Windfall for Businesses Large and Small. Available at: <https://www.nytimes.com/2017/09/28/business/trump-tax-businesses.html>
- [3] П.О. Селезень. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.011/ Селезень П. О. – Київ: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2010. – 249 с.

- [4] Philip Baker. The Application of the Convention to Partnerships, Trusts and other, Non-Corporate Entities / GITC Review Vol. II Number 1. - London. November 2002. - C. 1-33
- [5] Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- [6] Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast) Available at: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1d1ad431-c8c4-11e4-bbe1-01aa75ed71a1/language-en>



Authors

Serhii Brekhov, PhD, Chief of the NDC of Taxation Problem and Financial Law of University of State Fiscal Service of Ukraine, o.p.s., Universitetska 31, 08201 Irpin, Ukraine, e-mail: sergbr78@gmail.com

Dmytro Starodub, PhD, Senior research fellow of the NDC of Taxation Problem and Financial Law of University of State Fiscal Service of Ukraine, o.p.s., Universitetska 31, 08201 Irpin, Ukraine, e-mail: starodubddd@gmail.com

Některé otázky vývoje inovačních procesů při správě a výběru daní

Marianna Dražanová a Volodymyr Andrušchenko¹

Abstrakt

V současné době daňový systém vyvíjí v inovativním prostředí a má dvojitý význam: na jedné straně využívá inovace, které byly vyvinuty a které již existují, na druhé straně, předkládá požadavky pro další rozvoj inovativních procesů a nástrojů, elektronizaci a automatizaci za účelem zvýšení efektivity správy a výběru daní. Z tohoto hlediska sféra zdanění je uživatelem inovačních procesů a představuje dva navzájem propojené systémy: Finanční správu a Automatizovaný daňový informační systém (ADIS), který je technickou podporou tohoto systému

Klíčová slova: sféra zdanění, uživatel inovačních procesů, automatizovaný daňový informační systém, správa a výběr daní

Abstract

Currently, the tax system is developing in an innovative environment and has a double meaning: on the one hand, it uses innovations that have been developed and that already exist, on the other hand, it sets requirements for the further development of innovative processes and tools, computerization and automation in order to improve the efficiency of administration and tax collection. From this point of view, the area of taxation is a user of innovation processes and consists of two interconnected systems: the Financial Administration of the Czech Republic and the Automated tax information system (ADIS), which is the technical support of this system.

Key words: the sphere of taxation, the user innovation processes, the automated tax information system, tax administration and collection

JEL: H25

1 Úvod

V současné době Institut ekonomických studií a analýz Akademie STING (IESA AS) a katedra daní Akademie STING pokračují spolupráci s katedrou daňové politiky Univerzity fiskální služby Ukrajiny na vědecko-výzkumném programu: „Implementace evropských hodnot a technologií zdanění na Ukrajině“, Termín realizace: 01.01.2016 – 01.01.2019, státní registrační číslo: 0116U003025. Vedoucí vědeckého výzkumu: prof. Ing. Andrušchenko

¹ Doc. Ing. Marianna Dražanová, CSc., ředitelka, Institut ekonomických studií a analýz AKADEMIE STING, Brno,

Prof. Volodymyr Andrušchenko, DrSc., vedoucí katedry daňové politiky, Univerzita státní fiskální služby Ukrajiny, kalistrat@ukr.net

Volodymyr Leonidovyč, DrSc., vedoucí katedry daňové politiky Univerzity fiskální služby Ukrajiny.

IESA AS ve spolupráci s katedrou daní Akademie STING pokračuje realizaci uvedeného vědecko-výzkumného programu jako mezinárodního mezioborového vědeckého výzkumu pod názvem: „Implementace evropských hodnot a technologií zdanění (včetně inovačních technologií ve správě a výběru daní) v ČR“, reg.č. MGA 04-02 (2016-2019), garant VaV doc.Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

Príspevok vznikl jako výstup z výzkumu studentů AS 2017/18 „Inovační procesy při správě a výběru daní“ [4,18;14,18].

Pro účely provedeného výzkumu byla použita analýza platných právních předpisů a odborné literatury, rozsudky Krajského soudu v Ostravě, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, praktické poznatky a zkušenosti autorů a kolegů finančních úřadů.

2 Vývoj inovačních procesů při správě a výběru daní

Globalizace a konkurence za omezené zdroje vyvedly proces vývoje inovací na mezinárodní úroveň, vyžadují koncentraci inovačního potenciálu, vytvoření nových strategií a adaptaci vývojové politiky k nestabilním, stále se měnícím ekonomickým podmínkám EU a ve světě. Přitom do popředí vychází problémy nejen elektronizace nebo automatizace výrobních procesů ale spíše vybudování integrovaných struktur s komplexním využitím digitálních řešení, inovačních procesů a nástrojů nejen ve sféře výroby nebo služeb ale i ve státní správě, zejména ve správě a výběru daní.

Jak ukázala analýza, základem inovačních procesů ve sféře zdanění je elektronizace, vývoj automatizovaného daňového informačního systému a zavádění inovačních nástrojů pro zvýšení efektivnosti a výtěžnosti daní, přičemž zavedení elektronické komunikace, kterou v současné době využívá většina českých podnikatelů, usnadňuje administrativní práce, jednání s úřady, klienty, bankami, pojišťovnami aj.

Je nutno zdůraznit, že podle názorů odborníků, inovace a inovační procesy mohou existovat v následujících formách: objev; vynález, modernizace, modifikace, zdokonalení; zlepšení.

Během času každý inovační produkt a proces, který vznikl jako vynález, může procházet modernizací, modifikací, zdokonalením a zlepšením.

Objev v oblasti vědy je událost, při které je zjištěna nová vlastnost, např. materiálu nebo nově popsán fyzikální děj, tedy objev přírodního zákona. V současné době se jedná zpravidla o výsledek vědeckého bádání a odborného zkoumání světa. Občas je objev zaměňován s vynálezem, kde je podstatou věci tvůrčí podíl vynálezce (konstruktéra, technika), který aplikoval zjištěné skutečnosti na konkrétním vynálezu [16,18].

Vynález je výrobek nebo technický postup, který představuje poprvé prakticky realizovanou novou myšlenku, která buď zlepšuje současný stav, nebo poskytuje úplně nové možnosti. Vynálezem nemůže být objev, vědecká teorie, matematická metoda, vzorec, vnější úprava výrobku, plán, počítačový program, nebo uvedení informace [16,18].

Modernizace znamená obecně uvádění něčeho na současný stav, např. modernizace továrny znamená nákup poslední technologie a zavedení soudobých výrobních procesů. Rozšiřuje svůj význam na přeměnu, optimalizaci a regulaci sociálních vztahů a inovací, na vývoj technických zařízení, vzdělávání apod. V novějším pojetí představuje modernizace koexistenci racionalizace a kultivace [16,18].

Modifikace znamená obecně změnu, úpravu nebo variantu: určitou verzi, variantu typu u výrobku nebo standardu, přidání příznaku, jímž dojde k obměně (modifikaci) významu [16,18].

Zdokonalení je odstranění vážných problémů, omezení výrobních nákladů, zkvalitnění ergonomie na pracovišti a zlepšení image společnosti [16,18].

Zlepšení - změna, kterou se něco stává lepším [16,18].

Zavedení do sféry zdanění inovačních produktů, technologií, komunikačních prostředků (Tabulka 1) mění obsah procesu řízení a umožňuje jeho uvedení na novou úroveň vývoje, což do značné míry snižuje administrativní zátěž, usnadňuje práci vedení a zaměstnanců finančních úřadů, avšak současně zvyšuje požadavky k úrovni jejich analytického myšlení, kompetence a specializace, vyžaduje urychlení a optimalizaci přijatých rozhodnutí v rámci stanovených cílů. Z tohoto hlediska, sféra zdanění může být považována za inovativní.

Tab.1 Některé moderní inovační technologie a inovace používané ve sféře zdanění

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 nezalohujeme.
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	Uložení souborů na vnější disk na internetové síti.	Stačí se připojit na Internet a do své složky na jakémkoliv zařízení a hned má své soubory po ruce. Funguje jako dobrá záloha.	Nebezpečí prolomení klíče a 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	Hlídkání 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

Jak ukázal náš výzkum, působení sféry zdanění jako systému v inovačním prostředí má dvojitý význam: na jedné straně využívá inovace, které byly vyvinuty a už existují, na druhé straně klade požadavky na další vývoj inovačních procesů a nástrojů, internetu, elektronizace a automatizace pro účely zvýšení efektivity správy a výběru daní. Z tohoto hlediska sféra zdanění je uživatelem inovačních procesů a představuje dva systémy, které jsou vzájemně propojeny v jeden celek: Finanční správu České republiky a Automatizovaný daňový informační systém (ADIS), který je technickou podporou tohoto systému.

V systému ADIS pracují všechny finanční úřady po celé republice. Jeho prostřednictvím se zpracovávají daňová přiznání jednotlivých daní a další činnosti jako je evidence, vybírání a vymáhání daní, převody finančních prostředků. V rámci ADIS funguje na internetu Finanční správy aplikace Daňový portál. ADIS je napojen i na další systémy, které zajišťují podklady pro správu daní. Jedná se o data z katastru nemovitostí, z registru vozidel, z insolvenčního rejstříku nebo z registru obyvatel. V oblasti správy daní zajišťuje ADIS i mezinárodní výměnu informací [7,18].

Jak ukázal náš výzkum, implementace inovačních procesů ve správě a výběru daní přispěla ke zvýšení efektivity výběru daní, ale především ke zlepšování a zrychlování výběru a komunikaci mezi daňovými subjekty, finanční správou a ostatními institucemi. To vše za předpokladu vývoje daňového portálu a využití elektronické komunikace. Z provedeného průzkumu Finanční správy [13,18] vyplývá, že nadpoloviční většina těch, kteří se průzkumu zúčastnili, má přehled o svých daňových povinnostech (58 %). Většina dotázaných (71 %) také uvedla, že měli v posledních pěti letech s Finanční správou dobré zkušenosti. Lidé, kteří byli v posledním roce v osobním, e-mailovém nebo telefonickém kontaktu s pracovníky finančních úřadů, byli v jednoznačné většině (92 %) s ochotou, způsobem jednání, ale i řešením dané záležitosti spokojeni. Za pozornost stojí také údaj, že 70 % z dotázaných považuje Finanční správu za moderní instituci, která jde s dobou.

Význam elektronizace ve správě a výběru daní spočívá zejména ve zjednodušení komunikace správce daně a daňového subjektu při jednotlivých úkonech, postupech a řízení při správě a výběru daní. Elektronizace správy daní je prováděna zejména za účelem zjednodušení, zefektivnění, a také v konečném důsledku z důvodu lepší komunikace daňových subjektů s daňovou správou. Elektronická komunikace s daňovou správou nevyžaduje žádné zásadní hlubší znalosti. K samotnému využívání daňového portálu jsou na straně daňového subjektu dostačující obecné znalosti práce s PC, zejména pak práce s nástroji vztahující se k elektronickému prohlížeči, a je nutné také připojení k internetu [1,05]

Elektronizace ve správě daní je procesem, v jehož rámci jsou zaváděny v daňové správě jednotlivé služby pro veřejnost, které jsou dostupné prostřednictvím internetu. Tyto informace je možné nalézt na portálu české daňové správy a elektronické aplikace mají za cíl zejména usnadnit komunikaci veřejnosti, což je například možnost rychle vyhledat různé aktuální informace, stejně jako úřední stanoviska nebo tiskopisy ve vztahu ke správě a výběru daní [1,05]. Je tu také možnost podávat v elektronické podobě daňová přiznání, stejně jako i další

podání v elektronické formě, a také za určitých podmínek mít přístup do vybraných částí osobních daňových spisů daňových subjektů a osobní daňový účet, který označujeme jako tzv. osobní daňovou schránku.

Služby daňového portálu se neustále rozšiřují a zdokonalují vlivem technologických inovací a rozvoje. V současnosti jsou spisy daňových poplatníků vedeny v tzv. kombinované formě, tedy část existuje v písemné podobě a část v elektronické podobě. Velký posun v elektronizaci celé státní správy představovalo zavedení datových schránek, kdy se komunikace směrem k právníckým osobám děje výhradně prostřednictvím datových zpráv [3,10].

Datové schránky

Datové schránky jsou určeny primárně pro komunikaci s orgány veřejné správy. Nahradily doporučené dopisy. Datové schránky se řídí zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

Datové schránky zřizuje Ministerstvo vnitra a jejich provozovatelem je Česká pošta. Datové schránky jsou v provozu od 1. 7. 2009.

Datová schránka je definována jako elektronické úložiště, určené pro doručování orgány veřejné moci, prováděním úkonům vůči orgánům veřejné moci a dodáváním dokumentů fyzických osob, podnikajících fyzických osob a právníckých osob. [§2, Zákon č. 300/2008 Sb.]

Zřízení datové schránky se liší podle typu subjektu, kterému má být zřízena.

Dle typu rozlišujeme datovou schránku:

- ze zákona
- na žádost

Ze zákona je datová schránka zřizována:

- orgánu veřejné moci (OVM) (Český rozhlas, Česká televize, státní orgány, státní fondy, zdravotní pojišťovny, územní samosprávné celky)
- orgánu veřejné moci – notáři
- orgánu veřejné moci – exekutorovi
- právnícké osobě zapsané v obchodním rejstříku (obchodní společnosti a družstvu)
- právnícké osobě zřízené zákonem (některým vysokým školám)
- podnikající fyzické osobě – advokátovi
- podnikající fyzické osobě – daňovému poradci
- podnikající fyzické osobě – insolvenčnímu správci

Datová schránka na žádost je zřizována [11,16]:

- fyzické osobě (platí jak pro občany ČR, tak i pro cizince)
- podnikající fyzické osobě (subjekt je registrován v ČR, ale i zahraničním podnikajícím fyzickým osobám)
- právnícké osobě – na žádost (nejsou zapsané v obchodním rejstříku – nadace, spolky, společenství vlastníků, honební společnosti, ústavy, církve)
- schránka OVM zřízena na žádost (územní pracoviště finančních úřadů)

Datová schránka je zpřístupněna až po prvním přihlášení majitelem či oprávněnou osobou, nejpozději 15.dnem po dni, kdy jsou mu doručeny přístupové údaje. [§10, Zákona 300/2008 Sb.].

Zprávy jsou v datové schránce uloženy pouze 90 dnů a pak zmizí. Povinností majitele datové schránky je archivovat zprávy takovým způsobem, aby unesl důkazní břemeno doručení zprávy adresátovi.

K servisu, který zajišťuje Ministerstvo vnitra, patří:

- oznámení odesílateli o doručení datové zprávy
- oznámení odesílateli, že datová schránka, do které byla odeslána zpráva, byla znepřístupněna, zrušena nebo neexistuje
- zaslání upozornění na dodání datové zprávy na vybranou externí elektronickou adresu

[§20, Zákona 300/2008 Sb.].

Každé datové zprávě je při odeslání prostřednictvím Informačního systému datových schránek přiděleno číslo datové zprávy (tzv. DZ). Číslo přidělené datové zprávě je jediným identifikátorem a je shodné na straně odesílatele i příjemce datové zprávy. Jedna fyzická osoba může mít více datových schránek různého typu.

Výhody datových schránek jsou [15,16]:

- jejím prostřednictvím se lze přihlásit do informačního systému finanční nebo sociální správy
- majitelé jsou informováni o vypršení platnosti občanského průkazu nebo cestovního pasu
- pokud jsou o majiteli datové schránky zjišťovány informace v Registru obyvatel, je o tom informován
- s úřady lze komunikovat téměř 24 hodin denně z jakéhokoliv místa
- lze si zvolit pověřenou osobu, která má přístup k datovým zprávám a může zprávy odesílat jménem subjektu
- čas odeslání zprávy do datové schránky orgánu veřejné moci je považován za čas doručení
- důkazní prostředek, protože u odeslané zprávy je jednoznačně prokazatelné nejen datum, kdy byla odeslána, kdo zprávu odeslal, ale především obsah zprávy (Podací lístek u doporučených dopisů dokazuje pouze datum odeslání, ale nikoliv obsah.)
- výpisy z veřejných i neveřejných rejstříků jsou zdarma
- zřízení i používání je zdarma

Nevýhody datových schránek [10,16]:

- nutnost zodpovědného přístupu majitelů k pravidelnému vybírání zpráv
- datové zprávy jsou po 10 dnech doručeny, i když nejsou přečteny
- majitel datové schránky musí podávat daňová přiznání výlučně elektronicky

Znepřístupnění datové schránky[10,16]:

Na žádost podnikající fyzické osoby lze datovou schránku znepřístupnit. Znepřístupněna je třetím pracovním dnem po podání žádosti.

Novelou zákona k 1. 7. 2017 lze datovou schránku i zpětně znepřístupnit podnikající fyzické osobě a právnické osobě, ke dni výmazu ze zákonem stanovené evidence.

Ministerstvo zruší datovou schránku [§13, Zákona 300/2008 Sb.]:

- podnikající fyzické osoby nebo právnické osoby po uplynutí 3 let ode dne výmazu této osoby, ze zákonem stanovené evidence
- fyzické osoby, po uplynutí 3 let od jejího úmrtí

Elektronický podpis

Za uznávaný elektronický podpis je považován zaručený elektronický podpis (ZAREP) s kvalifikovaným certifikátem, který je vydán kvalifikovaným poskytovatelem služeb vytvářejících důvěru. Jednoznačnou identifikaci podepisující osoby zajišťuje Identifikátor MPSV (IK MPSV). [17,18].

Používání kvalifikovaného certifikátu je povinné pro vybrané podání vůči správci daně.

Kvalifikovaný certifikát je platný jeden rok.

Správce daně musí používat k podepisování svých písemností kvalifikovaný elektronický podpis, který je nejvyšší formou elektronického podpisu [12,17].

Neexistuje žádný seznam majitelů elektronického podpisu. U podání opatřených elektronickým podpisem je vždy identifikována podepisující osoba dle certifikátu autora podpisu a kontroluje se také platnost certifikátu. Vlastnictví elektronického podpisu je dobrovolné.

Autorizovaná konverze

Autorizovaná konverze dokumentů je upravena zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Z technického hlediska je konverze upravena vyhláškou č.193/2009, o stanovení podrobností provádění autorizované konverze dokumentů.

Konverzí se rozumí pouze převedení dokumentu

- v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě s připojením doložky o provedené konverzi
- v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě s připojením doložky o provedené konverzi. Při tomto postupu konverze je ověřena platnost elektronického podpisu.

[§22, Zákona č. 300/2008 Sb.,]

Konverze se neprovádí u dokumentů v listinné podobě (např. občanský průkaz, řidičský průkaz apod.), u kterých nelze tuto jedinečnost zajistit. Dále u listin, které jsou pozměňovány, nejsou prvopisem, obsahují plastické razítko apod. [§24, Zákona č. 300/2008 Sb.,]

Konverzi na žádost provádějí kontaktní místa veřejné správy a advokáti. Orgány veřejné moci provádějí pro vlastní potřebu konverzi z moci úřední [§22, Zákona č. 300/2008 Sb.]

„Konverzí se nepotvrzuje správnost a pravdivost údajů obsažených ve vstupu a jejich soulad s právními předpisy.“ [§24, Zákona č. 300/2008 Sb.] O provedených konverzích je vedena evidence. [§226, Zákona č. 300/2008 Sb.]

Implementace inovativních nástrojů do správy daní by měly přinášet zvýšení efektivnosti a výtečnosti správy daní. Mezi inovativní nástroje, které staví základy při budování moderního

daňového systému, patří zavedení Kontrolního hlášení, Elektronická evidence tržeb (EET), Daňová kobra a Reverse charge.

Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je nástrojem, který Finanční správa využívá v boji proti rozsáhlým daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty. Zavedení tohoto nástroje by mělo přinést efektivnější výběr daní bez nutnosti zvýšení daní. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu [9,18].

Povinnost podávat Kontrolní hlášení vznikla od 1.1.2016.

Elektronická evidence tržeb [5,18]

Zavedení elektronické evidence tržeb (EET), má také sloužit k efektivnějšímu výběru daní. Využití tohoto moderního nástroje má finanční správě usnadnit kontrolní činnost a zamezit daňovým únikům. Elektronická evidence tržeb spočívá v tom, že je evidována každá platba a zákazník obdrží od obchodníka účtenku s unikátním kódem. Obchodník musí nejpozději při uskutečnění evidované tržby odeslat datovou zprávu prostřednictvím internetového připojení na server Finanční správy, kde se informace ukládají, a vygeneruje se unikátní kód. Následně je kód odeslán zpět obchodníkovi na jeho zařízení, který je společně s ostatními údaji vytištěn na účtence. Do EET jsou zařazeny tržby, které vznikly z podnikatelské činnosti a zároveň jsou uhrazeny v hotovosti, šekem, směnkou nebo také např. stravenkou. Evidence tržeb je zaváděna postupně pro různé druhy podnikání ve čtyřech fázích. Důvodem je pozvolné zatěžování systému a zároveň poskytnutí podnikatelům dostatek času pro přípravu.

Daňová kobra [2,18]

Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Spolupráce mezi jednotlivými složkami umožňuje včas odhalovat a potírat daňové úniky. Cílem fungování celého týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.

Reverse charge

Reverse charge, česky přenesená daňová povinnost je postup užívaný v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH). Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. V rámci tohoto režimu má tedy povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, vystaví daňový doklad, kde neuvede výši DPH – namísto toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno. [6,18] Režim přenesení daňové povinnosti je v zákoně o DPH upraven od 1.4.2011 v ustanoveních § 92a (obecná pravidla) a dále v § 92b až 92i..

Projekt Moje daně

V současné době připravuje Ministerstvo financí nový projekt Moje daně, který by měl do budoucna přinést zjednodušení daňového systému, nový zákon o daních z příjmů,

samovyměření, nový IT systém Finanční správy a tzv. Daňový kiosek, který představuje virtuální Finanční úřad, a který umožní vyřešit daně z domova [8,18] .

3 Diskuse a závěry

Jak již bylo výše uvedeno, význam elektronizace ve správě a výběru daní spočívá zejména ve zjednodušení komunikace správce daně a daňového subjektu při jednotlivých úkonech, postupech a řízení při správě a výběru daní. Elektronizace správy daní je prováděna zejména za účelem zjednodušení, zefektivnění, a také v konečném důsledku z důvodu lepší komunikace daňových subjektů s daňovou správou a inovační nástroje ve správě a výběru daní přispívají ke zvýšení efektivnosti a výtěžnosti správy daní.

Použité zdroje

- [1] CURTIS, G., COBHAM, D. Business Information Systems: Analysis, Design and Practice, 2005, s. 57-58
- [2] DAŇOVÁ KOBRA. O daňové kobře. Danovakobra.cz [online]. © 2014. [cit. 2018-02-28]. Dostupné z <<http://www.danovakobra.cz/>>
- [3] DOUCEK, P. Informační management, 2010. s. 151
- [4] DVOŘÁKOVÁ, L. Inovační procesy ve správě a výběru daní, Bakalářská práce, 2018
- [5] ETRŽBY. Kdo, co a odkdy? etrzby.cz[online]. © 2016-2017. [cit. 2018-02-28]. Dostupné z:<http://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>
- [6] FINAČNÍ SPRÁVA. Režim přenesené daňové povinnosti. Finanční správa.cz [online]. ©2013-2017. [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/>>
- [7] GIST. ADIS. Gist.cz [online]. © 2014-2018 [cit. 2018-01-03]. In: <http://www.gist.cz/cz/software/adis>
- [8] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Tiskové zprávy. Ministerstvo financí představilo projekt Moje daně. Mfcr.cz[online]. © 2005-2013. [cit. 2018-02-28]. Dostupné z < <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-predstavilo-projekt-25248>
- [9] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Kontrolní hlášení DPH. Mfcr.cz.[online], © 2005-2013. [cit. 2018-02-28]. Dostupné z < <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/kontrolni-hlaseni-dph>
- [10] Proč si (ne)pořizovat datovou schránku a k čemu vlastně je. 202020 [online]. 2016. Dostupné z: <http://202020.cz/proc-si-ne-porizovat-datovou-schranku-a-k-cemu-vlastne-je>.
- [11] Typy datových schránek. Datové schránky [online]. 2016. In: <https://www.datoveschranky.info/zakladni-informace/typy-datovych-schranek>.
- [12] Uznávaný elektronický podpis. Finanční správa [online]. 2017. Вщыгзтэ яЖ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/danovy-portal/uznavany-elektronicky-podpis>.

- [13] VAIDIŠOVÁ, K.: Veřejnost hodnotí Finanční správu jako profesionální a důvěryhodnou instituci. 21.03.2018. In: <https://www.parlamentnilisty.cz/.../Verejnost-hodnoti-Financni-spravu>.
- [14] VALOVÁ, L. Inovační procesy ve správě a výběru daní, Bakalářská práce, 2018.
- [15] Výhody datových schránek. Datové schránky [online]. 2016. <https://www.datoveschranky.info/o-datovych-schrankach/vyhody-datovych-schranek>.
- [16] Wikipedie.19.09.2018, Dostupné z: <https://cs.wikipedia.org>.
- [17] Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, který platil 16 let, byl nahrazen zákonem č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.
- [18] Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.



Autoři

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

Prof.Volodymyr Andrušchenko, DrSc., vedoucí katedry daňové politiky, Univerzita státní fiskální služby Ukrajiny, kalistrat@ukr.net

Ke vzniku finanční správy Československa

Roman Horák

Abstrakt

Autor článku připomíná počátky vzniku finanční správy Československé republiky po vyhlášení samostatnosti v roce 1918. Seznamuje posluchače s realizací prvních opatření, jako byl vznik finančních orgánů. Zaměřuje se na úlohu českých úředníků při transformaci finanční správy a jejich roli při měnové reformě na Slovensku.

Klíčová slova: finanční správa, daně, historie, vznik Československa, organizace finanční správy, Slovensko, měnová reforma

Abstract

The author of the article recalls the beginnings of the financial administration of the Czechoslovak Republic following the declaration of independence in 1918. It introduces students to the implementation of the first measures, such as the establishment of financial authorities. It focuses on the role of Czech officials in the transformation of financial administration and their role in the 1st Czechoslovak monetary reform in Slovakia.

Keywords: Financial administration, taxation, history, establish of the Czechoslovakia, organization of financial administration, Slovakia, monetary reform

JEL klasifikace: H20

1 Úvod

Nezávislost Československa byla prohlášena 28. října 1918 pětičlenným Národním výborem v Praze (Antonín Švehla, Alois Rašín, Jiří Stříbrný, Vavro Šrobár a František Soukup - „muži 28. října“) v součinnosti se zahraniční akcí Československé národní rady, která se již o 4 dny dříve prohlásila za prozatímní vládu nového státu. Národní výbor prosadil v zájmu uchování veřejného pořádku kontinuitu zákonů a vládl prostřednictvím dekretů. Na základě tzv. recepční normy (zákon č. 11/1918 Sb. z. a n.). Mimo jiných úkolů bylo nutno provést měnovou odluku a zajistit podmínky pro správu státních financí.

Dr. Drachovský v roce 1919 představil nejbližší požadavky správy finanční a vůbec financí státních ve státě Československém: „*Branná a finanční síla spojeny v rukou prvku organizačního jsou prvním podkladem a praktickým základem možnosti každého a jakéhokoli cíle sledujícího celku státního. Jest, tudíž tím spíše aktuální zabývat se problémy které z tohoto poznání vyplývali pro Národní shromáždění a nově organisovanou správu finanční. Jest tohoto tím spíše potřebí, že posaváde nebylo problémům těmto věnováno tolik péče praktické, kolik potřebovaly.*“ Nastínil hlavní úkoly finančního hospodářství nového státu:

- Opatřovati hmotné potřeby státní a chrániti slabé.
- Vychovávat a zdokonalovat domácí činnost hospodářskou.

- Pomáhat při regulaci majetku a důchodu mezi obyvatelstvo.

Podle něj nová finanční správa by měla:

- Provést finanční opatření na základě dosavadních předpisů v platnosti zachovaných nutných.
- Doplnit zařízení správní chybějícími členy.
- Na základě změn ústavních a teritoria státního provést novou úpravu předpisů finančně správních. [1]

Prvotním vykonavatelem státní svrchovanosti se stal Národní výbor československý. Aby byla zachována kontinuita s dosavadním právním řádem, nařídil jménem československého národa mimo jiné, že veškeré dosavadní zemské a říšské zákony a nařízení zůstávaly v platnosti a všechny úřady samosprávné, státní a župní, ústavy státní, zemské, okresní a zejména i obecní byly podřízeny Národnímu výboru a jednaly dle dosavadních platných zákonů a nařízení (tzv. zákon recepční). Provedení zákona bylo současně uloženo Národnímu výboru. Zákon podepsali Alois Rašín, Antonín Švehla, František Soukup, Jiří Stříbrný a Vavro Šrobár.

2 Cíl a omezující podmínky

Cílem článku je připomenout jeden z okamžiků vzniku samostatného státu a to vznik finanční správy. Je příspěvkem k oslavám 100. výročí vzniku ČSR. Článek přibližuje daňovou a celní správu zřízenou v prvních letech Československa a zejména jejich roli při kolkování měny. Na pozadí zkušeností berního ředitele Šimona Šelepky, který organizoval finanční správu na Slovensku včetně kolkování rakousko uherských bankovek na Slovensku. Autor dokresluje napjatou atmosféru té doby, obrovské úsilí úředníků, vojáků i sokolů, ale i životy běžných občanů. Byly použity především materiály MF ČR a publikace historika Rychlíka.

3 Organizace a první úkoly finanční správy

Historie ministerstva financí začala 2. listopadu 1918, kdy byl vydán zákon č. 2/1918 Sb. z. a n., jímž se zřídily nejvyšší správní úřady. Pro obstarání nejvyšší správy státní byl zřízen Úřad pro správu finanční. Byla zřízena odborná finanční komise při Úřadu pro správu finanční. Cílem komise bylo zajistit nerušený oběh platidel, dozor na všechny finanční obory československého státu, finanční potřeba jednotlivých odvětví státní správy a péče o úhradu těchto potřeb. Všechny státní orgány, ale i jiné orgány veřejné správy, byly povinny podávat komisi doklady o splnění nařízení. Odborná komise byla zrušena po vybudování Úřadu pro správu finanční.

Dne 13. listopadu 1918 byl vydán zákon č. 37/1918 Sb. z. a n., o prozatímní ústavě. V její části o moci výkonné a nařizovací bylo zakotveno zřízení 17-ti členné vlády odpovědné Národnímu shromáždění včetně Ministerstva financí. První vláda nové republiky byla jmenována 14. 11. 1918 v čele s Karlem Kramářem. Prvním ministrem financí se stal Alois Rašín. A. Rašín oddělil finanční správu od správy politické, osamostatnil ji po stránce odborné, rozhodovací a personální. Ministerstvo financí se ihned ujalo řízení financí ve státě a již od roku 1918 vydávalo nařízení v této oblasti. Ministerstvu financí byly podřízeny berní úřady, které fungovaly i po zřízení samostatného československého státu. [2]

Po vzniku Československé republiky daňovou a celní správu zajišťovaly dosavadní orgány převzaté z Rakousko-Uherska. V českých zemích to byly následující orgány daňové a celní správy organizované na zemském principu:

- zemská finanční ředitelství v Praze a v Brně a finanční ředitelství v Opavě (dále jen „zemská finanční ředitelství“). Zemská finanční ředitelství byla úřady druhoinstančními, podřízenými vídeňskému ministerstvu financí. Personálně byla propojena se správou politickou, neboť v jejich čele stál místodržitel ve funkci presidenta (po vzniku republiky šéf politické správy dané země), ve funkci vicepresidenta pak byl vždy finanční odborník;
- jim byla podřízena okresní finanční ředitelství, která vykonávala v první instanci správu nepřímých daní a cel. V Čechách bylo 12 okresních finančních ředitelství, na Moravě. Ve Slezsku jejich činnost vykonávaly 3 finanční inspektoráty. Výkonnými orgány v oblasti kontroly nepřímých daní a cel byly důchodkové kontrolní úřady a celní úřady, mimo celní přechody strážila celní hranici finanční stráž;
- zemským finančním ředitelstvím dále podléhaly tři úřady pro vyměřování poplatků (v každé zemi jeden), hlavní zemské pokladny v Praze a v Brně, hlavní celní úřad v Praze, kolkovní úřad v Praze, zemský ekonomát a sklad kolkových známek v Brně a v Opavě;
- doзору okresních finančních ředitelství podléhaly dále puncovní úřady, pražská burza a plodinová burza.

Správu přímých daní vykonávaly v první instanci berní referáty. Zákonem č. 153/1919 Sb. z. a n. ze dne 20. března 1919 se z berních referátů vytvořily berní správy. Byly dány z okresních hejtmanství do podřízenosti zemským finančním ředitelstvím nezávislých na politických orgánech. Nezávislost úředníků daňové i celní správy byla dána tzv. služební pragmatikou podle zákona č. 15/1914 ř. z., o služebním poměru státních úředníků a státního zřízení od r. 1919.

V roce 1919 začala být rovněž budována celní správa a finanční stráž na celní hranici s Rakouskem. Rakouskem i s dalšími sousedními zeměmi byly podepsány smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V roce 1920 byly provedeny další změny. Bylo zrušeno 36 berních úřadů. Nejvyšším orgánem daňové správy se stalo Ministerstvu financí, které mělo pět daňových sekcí: sekce daní a dávek přímých, sekce daní spotřebních a monopolů, sekce poplatků, sekce cel a odbor revizní pro dávky z majetku a pro přímé daně.

Ministerstvu byly podřízeny teritoriální finanční orgány II. instance, tj. zemská finanční ředitelství v Praze a Brně a finanční ředitelství v Opavě, která řídila finanční orgány ve svém obvodu. Byla odvolacím orgánem proti rozhodnutím finančních orgánů první instance. Pro daň důchodovou a všeobecnou daň výdělkovou byly zřízeny odvolací komise jmenované ministrem financí zčásti na návrh zemědělských rad a obchodních a živnostenských komor. Jejich předsedou byl přednosta příslušného ředitelství. U zemského finančního ředitelství v Praze a v Brně byla v souvislosti s přijetím nového celního zákona v roce 1927 zřízena zvláštní oddělení okrskové celní správy pro výkon celní agendy ve II. instanci. V čele zemského finančního ředitelství stál prezident zemské finanční správy, jeden nebo dva vicepresidenti. Přednostou finančního ředitelství v Opavě byl vládní rada. Skládala se z oddělení, účtárny, hospodářského a pomocných úřadů. Zvlášť byla řízena správa daní a dávek přímo ukládaných (tj. daní přímých, daně z obratu a daně přepychové) a zvlášť daní a dávek

nepřímých (tzn. spotřebních daní, poplatků, fiskálních monopolů a cel). V oboru daní přímých byly prvoinstančními orgány berní správy. Ty vykonávaly vyměřovací agendu v oboru daní přímo ukládaných:

- daň důchodová, postihující veškerý příjem domácností,
- všeobecná daň výdělková, které podléhaly osoby nebo sdružení osob provozující
- výdělečný podnik,
- zvláštní daň výdělková, již podléhaly podniky právnických osob,
- pozemková daň, které byly podrobeny pozemky hospodářsky využitelné,
- domovní daň,
- daň rentová, které podléhaly např. úroky, licence, renty apod.,
- daň z tantiém, již podléhaly požitky členů představenstev akciových společností
- a komanditních společností na akcie,
- daň z vyššího služného, které podléhaly služební požitky převyšující 100 tis. Kč ročně,
- dále daň z obratu, zavedená v roce 1919, daň přepychová a další státní příjmy, např.
- dávka z majetku.

V čele berní správy stál přednosta; berní správa měla obvykle 10-40 pracovníků, výjimečně v sídlech politických okresů; na území dnešní České republiky jich bylo 156. Některé berní správy vykonávaly i trestní agendu berní, a to zpravidla pro obvod 8 až 12 berních správ. Trestní oddělení byla u 15 berních správ. Řešila případy zkrácení daně, tzv. úřední delikty, spočívající v odpírání výkonu veřejné funkce v daňových komisích, pořádkové přestupky, např. neuposlechnutí příkazů a výzev v daňovém řízení. Zvláštní trestní soudní senáty projednávaly závažnější případy zkrácení daně.

Berním správám byly podřízeny berní úřady (v oboru poplatků a nepřímých daní však byly podřízeny okresním finančním ředitelstvím), které sídlily ve většině sídel soudních okresů (s malými změnami jich bylo cca 300). V obvodu berní správy se nacházely 1 až 4 berní úřady. Berní úřady byly v podstatě účtárnami, pokladnami a exekučními místy – prováděly předpis, zúčtování, vybírání a vymáhání daní, a to přímých i nepřímých i poplatků. Pokladní služba byla značně omezena od roku 1921, kdy bylo zavedeno povinné placení daní prostřednictvím poštovního šekového úřadu. Vyměřovací činnost prováděly v omezené míře, a to pouze u poplatků a daně pozemkové. Vykonávaly pomocné úkony při vyměřování daní. Berní úřady měly 5-30 pracovníků. V čele úřadu byli dva vzájemně se kontrolující úředníci, a to přednosta a kontrolor, kteří společně ručili za správnost pokladních a účetních úkonů; v ostatních věcech řídil úřad pouze přednosta.

V oblasti daní nepřímých a poplatků (vyjma těch, které byly svěřeny berním úřadům) byly orgány první instance okresní finanční ředitelství. Jejich působnost se vztahovala na 5 až 13 politických okresů, jejich sídla byla v Brně, Čáslavi, Českých Budějovicích, Hradci Králové, Chebu, Chomutově, Chrudimi, Jihlavě, Jičíně, Liberci, Litoměřicích, Olomouci, Plzni, Praze, Táboře a Uherském Hradišti. Ve Slezsku namísto okresních finančních ředitelství existovaly finanční inspektoráty v Cukmantlu (nyní Zlaté Hory), Novém Bohumíně a Opavě. Do působnosti okresních finančních ředitelství spadaly:

- spotřební daně (daně z cukru, z lihu, z minerálních olejů, z piva, z limonád, minerálních
- a sodových vod, z droždí, z přípravků na kypření těsta, z kyseliny octové, z umělých

- jedlých tuků, z masa, z elektrických zdrojů záření, ze zapalovadel, z uhlí, z vodní síly,
- všeobecná nápojová daň, dávka ze šumivého vína, potravní daň na čáře,
- fiskální monopoly (tzn. výrobky, jejichž výroba či distribuce – a tedy i zisk - byly
- vyhrazeny státu – monopol solní, tabákový, umělých sladidel, výbušných látek),
- poplatky, a to zejména poplatky (příp. daně) dědické a darovací, z převodu nemovitostí, z řady právních jednání, dopravní daně, dávky z jízdného.

Okresní finanční ředitelství byla též vyšetřujícími úřady v trestním řízení týkajícím se spotřebních daní; pro větší porušení předpisů byly příslušné zvláštní důchodkové soudy. V čele okresního důchodkového soudu byl přednosta okresního finančního ředitelství. V čele vrchních a nejvyššího důchodkového soudu to byl soudce. Okresní finanční ředitelství mělo obvykle 50-70 pracovníků v čele s přednostou. Pro poplatkovou agendu byla zřízena zvláštní poplatková oddělení, v Praze, Brně a Opavě samostatné úřady pro vyměřování poplatků. U okresních finančních ředitelství byla pro technické záležitosti spojené s kontrolou výroby cukru, lihu, piva a minerálních olejů zřízena finančně technická kontrola, jejíž pracovníci zčásti působili přímo ve výrobních podnicích.

Zatímco okresní finanční ředitelství vykonávala agendu rozhodovací a řídící, výkonnými orgány jim podřízenými byly zejména důchodkové kontrolní úřady, které prováděly dozor (kontrolu) nad správným plněním předpisů, odkrývaly přestupky, ale vykonávaly též různé pomocné (zejm. vyhledávací) činnosti pro ostatní úřady daňové správy. Obvod důchodkového kontrolního úřadu byl zpravidla s obvodem berního úřadu. Důchodkový kontrolní úřad měl obvykle 4 až 10 pracovníků, výjimečně více, ale také pouze dva; v čele úřadu stál jeho přednosta. Počet těchto úřadů se měnil častěji než ostatních daňových orgánů, ve třicátých letech se pohyboval okolo 345.

Zvláštním druhem daňových úřadů, rovněž podřízených okresnímu finančnímu ředitelství, byly úřady potravní daně na čáře. Tato daň byla vybírána na obvodu Prahy a Brna při dovozu potravin do města.

V oboru cel byly prvoinstančními úřady celní úřady, které vykonávaly vyměřovací a ostatní správu celní včetně agendy kontrolní. Počet celních úřadů se pohyboval okolo 190, (často i s jedním nebo dvěma pracovníky), z nichž 24 bylo vnitrostátních. U řady celních úřadů byly zřízeny celní odbočky, např. na poštách nebo nádražích, či celní hlídky na jednotlivých silničních přechodech.

Mezi výkonné finanční orgány patřila finanční stráž. Byla ozbrojenou a uniformovanou složkou finanční správy. Prováděla strážní službu na celní hranici, kde zamezovala nejen úniku cla, ale i nepřímých daní, různou pomocnou službu celní a daňovou. Inspektoráty finanční stráže, jichž na území dnešní ČR bylo 53. Jako celní úřady podléhaly již zmíněným okrskovým celním správám u zemských finančních ředitelství. Inspektorátům byla podřízena jednotlivá oddělení finanční stráže, jichž bylo na území dnešní ČR okolo 325.

Do daňové správy patřily i katastrální měřické úřady, které byly pověřeny zakládáním a vedením evidence pozemkového katastru. Ten sloužil potřebám daně pozemkové, ale i dalším veřejným účelům. Katastrální měřické úřady byly zpravidla v sídlech berních správ; v Praze a Brně pak byly zřízeny archivy map katastrálních a v Praze též Ústřední správa pozemkového katastru.

Vedle územně organizovaných finančních orgánů existovaly další odborné úřady podřízené přímo Ministerstvu financí. Bylo to Ředitelství státního dluhu, Ředitelství státních loterií, Ústřední ředitelství tabákové režie (jemu podléhalo v českých zemích 13 tabákových továren

a 4 úřady prodeje tabáku), Ústřední státní pokladna, k níž byl přiřčen i bývalý kolkový úřad. Chemicko-technická zkušebna finanční správy vyhotovovala pro potřeby úřadů spravujících spotřební daně, cla a monopoly odborné posudky a prováděla revize technických měřidel používaných při této správě (např. lihových kontrolních měřidel).

Zcela zvláštní postavení měly finanční prokuratury v Praze a v Brně, které vykonávaly funkci právního zástupce státu, hájily před soudy a před úřady majetková práva a další veřejné zájmy státu, ale i zemí a okresů.

Měnová reforma

Hospodářství bylo značně vyčerpané díky dlouhé válce a hrozily značné problémy v zásobování a sociální nepokoje. Na území státu platila rakouská měna, jejíž emise byla v rukou rakouské cedulové banky. Byla mimo přímou kontrolu československé vlády. společný cedulový ústav bývalé říše Rakousko – Uherské vykazoval v době převratu podle výkazu z 26. 10. 1918 skutečný oběh bankovek 30,68 miliard, koncem roku 1918 dokonce 35,59 miliard K oproti 2.13 miliard K k 23. 7. 1918. Vedle této záplavy bankovek bylo zde 101,57 miliard K válečných půjček rakouských a uherských.

Bylo nutno oddělit měny. Proto bylo nutné uzavřít hranice Československa. To umožnilo provést stabilizaci cenové hladiny a dostalo měnovou politiku pod řízení národní autority. Přednostou oddělení tohoto stanoven byl Karel Leopold, který byl od roku 1898 referentem pro české věci v censurním oddělení bývalého ministerstva financí ve Vídni. K. Leopoldovi byli přiděleni Václav Straka, Karel Brabenec a koncem prosince 1918 Václav Plocar. Plán měnové reformy rozpracovali v jedné malé místnosti.

Provedení měnové reformy komplikovala situace teprve formujícího se mocenského aparátu nového státu, který ovládal pouze českomoravský prostor až na oblast Těšínska. Německé pohraničí bylo pod kontrolou Němců ze Sudet. Značná část Slovenska a Podkarpatské Rusi byla ovládána maďarskými jednotkami, které chtěly obnovit tzv. Velké Maďarsko. Až po přeorganizování a posílení čsl. jednotek a jejich převedení pod francouzské velení včetně spolupráce s rumunskou armádou se podařilo zatlačit maďarské jednotky ze Slovenska a Podkarpatské Rusi.

Na začátku roku 1919 byla připravena měnová reforma. Spočívala v provedení měnové odluky od ostatních nástupnických států; restrikci objemu oběživa vycházející z koncepce radikálního zvýšení kupní síly nové měny a předpokladem o jeho využití k úhradě tzv. dávky z majetku (mělo se jednat o jednorázovou majetkovou daň zaměřenou na majetky získané během válečného období, které byly považovány za nemorální); provedení systémových opatření v řízení měnové politiky ve formě zřízení Bankovního úřadu při Ministerstvu financí. Měnová reforma byla realizována v březnu 1919 ve formě okolkování rakouských bankovek, přičemž 50 % oběživa byla zadržena. Její provedení bylo na území Čech, Moravy a Slezska umožněno vojenským obsazením německých oblastí. Na úspěchu měnové reformy, dosud nevídané svým rozsahem a rychlostí, se podílely nejen mocenské složky nového státu (četnictvo, vojsko), ale i sokolské župy. Tíhu měnové reformy nesli úředníci ministerstva financí, berních úřadů.

4 Ze vzpomínek berního ředitele Šimona Šelepy [4]

Koncem ledna 1919 vláda Šrobárova i se všemi ústředními úřady přesídlila ze Žiliny do města Bratislavy, které bylo stanoveno hlavním městem Slovenska. Významnou postavou byl i prešpurský župan Samuel Zoch, který usměrňoval nejen starosty, ale i dění v Bratislavě. Pro

generální finanční ředitelství bylo využito I. poschodí bývalého sborového velitelství u dunajského mostu a potřebný počet místností, sepsali v nich se nalézající inventář, mezi jiným i četné psací stroje a určili místnosti pro jednotlivé obory a referenty. Kanceláře byly pod ochranou vojska, protože druhá strana Dunaje byla v držení maďarské armády. Během února se nastěhovali úředníci z Čech a Moravy.

Dne 3. února 1919 zahájili zaměstnanci poštovní a zřízení elektrické dráhy stávky. Energickým zakročením županského úřadu a příslušných úřadů administrativních bylo stávkové hnutí zdoláno. Ke všem státním úřadům postaveny byly vojenské stráže. V týž den sjížděly se ze všech zemí republiky četné deputace k uvítání vlády Šrobárovy, které bylo určeno na den 4. února 1919. Veliký příliv cizích hostů uváděl obyvatele města Prešpurku přímo v zoufalství. Županský úřad vyzval plakáty místní obyvatelstvo, aby ozdobilo své domy a zúčastnilo se slavnostního uvítání nové vlády. Opatření toto bylo jen přilítím oleje do rozpalených myslí bratislavských usedlíků. *„Domáci moje paní prohlašovala mi opět, že jsou Maďary, že nových uchvatitelů moci neuznávají a nikdy neuznají, že se uvítání vlády nezúčastní, ba že ani oknem na ulici nevyhlédnou. „Tuto hanbu nepřezijeme“.* Obchodníci i živnostníci chovali se k vojsku i k civilním českým úředníkům a jejich rodinám velmi neochotně. Odpor tento vzrůstal se den ode dne skrytou místní agitací, četnými letáky, které každodenně shazovány byly s maďarských vojenských letadel. Na druhém břehu Dunaje stály po celé dny zástupy maďarských bolševiků, kteří maďarsky, německy i česky sdělovali hláskou troubou po nábřeží promenujícím Bratislavanům, že hodina jejich osvobození z české nadvlády se blíží. Vojenské velitelství chovalo se ke všem těmto provokacím zcela netečně. Vojsko mělo zakázáno italským velitelem střílet na maďarská vojenská letadla, které každodenně rozhazovaly pobuřující letáky. Došlo ke střetům občanů s vojskem. Padly výstřely. Ze strany protestujících obyvatel, kteří napadli česky mluvící občany a vojáky, byli první mrtví.

Bratislavské generální finanční ředitelství obdrželo z ministerstva financí důvěrné zprávy, že bude provedena rozsáhlá akce za účelem osamostatnění naší měny. Provedením této akce na Slovensku a Podkarpatské Rusi měly být pověřeny berní úřady. Byla nutné dokončit co nejrychleji základní a jedinou organizaci těchto úřadů a doplnit je potřebným personálem, což s obtížemi podařilo. Úředníci byli vystaveni obrovskému tlaku ze všech stran o psychické i fyzické vyčerpanosti svědčí následující příhoda.

„Leopold Bartoš, jemuž příslušely okresní komisariáty od Prievidze dolů ke dráze Bratislava – Parkán Nana hlásil telefonicky, že z Velkých Topolčan u Nitry poveze větší množství bankovek a večerním vlakem přijede přes Nové Zámky do Bratislavy. Večerním vlakem však nepřišel a ani v pozdním druhém vlaku nebylo po něm stopy. Bylo proto nutno vojenský nákladní automobil s mužstvem poslati domů. Ve 12. hod. v noci vyžádal jsem si z dopravního úřadu telefonické spojení s přednostou stanice v Nových Zámkách a tázal se, co je s vlakem od Nitry. Bylo mi sděleno, že stroj stihla na cestě porucha, kterou nebylo možno ihned opravit. Později zrekviroval proto kurýr lokomotivu nákladního vlaku a zadržel odjezd osobního vlaku z Parkáně do Bratislavy až do svého příjezdu. Na můj další dotaz bylo mi sděleno, že do Bratislavy může tento vlak přijeti kolem 6. hod. ranní. Na tuto hodinu objednal jsem tedy vojenský automobil s mužstvem. Vstával jsem v 5 hod. a v 5.30 odvezl mne šofér na nádraží. Tam jsem se dozvěděl, že osobní vlak z Nových Zámek přijel po 4. hod. a souprava stojí na sedmé koleji. Nádraží bratislavské je skoro v lese a za ním hned je dlouhý tunel. Vyhledal jsem označenou kolej a volaje jméno Bartošovo, pospíchal jsem kolem vozů. Byla ještě tma. Najednou spatřím úřední vůz, jehož dveře jsou maličko otevřeny. Zavolám opět jméno kurýra a jdu blíže k vozu. Nejprve objevila se mi ve skulině dveří ruka třímající revolver. Na opětné zavolání jména odsunují se dveře a ozval se rozčilený hlas Bartošův. „Dobře, že jsi mne volal, snad bych tě jinak zastřelil“. V očích kolegy zaleskly se slzy. „V domnění, že mne budeš na

nádraží čekati“ – pravil sklíčeně – „poslal jsem vojenskou stráž z Nových Zámků domů. Vezu přes 80 milionů korun. V Bratislavě odsunuly vlak do těchto opuštěných míst. Dvě hodiny trýzněn jsem strachem, že budu přepaden a oloupen. Jsem zcela vyčerpán rozčilením a únavou“. Převzav od něho listiny, požádal jsem jej, aby mi z nádraží poslal vojenskou stráž a mužstvo a sám aby se odebral na odpočinek. Nebohý kolega odnesl to rozrušením nervů a byl z toho několik dní nemocen. Zásilku dopravili jsme šťastně do místností hlavní pokladny.“

Vyskytovaly se nové a nové padělky bankovkových kolků, protože kolky byly velmi nedokonalé. Padělky byly tak věrně napodobeny, že nebylo možno je v četných případech vůbec od pravých rozeznat. Pohraniční hlídky zabavily na různých místech značné zásoby bankovkových kolků, které byly k nám pašovány hlavně z Maďarska. Úředníci zažívali při kolkování peněz zajímavé, smutné i veselé okamžiky, jak o tom pojednává následující příhody.

„Domkář H. z menší obce u Velkého Meziříčí donesl 14.000 korun, urovnaných pěkně v balíčkách, na každém balíčku pásek a pod ním cedulku s udáním, kolik je tam peněz. Ostýchavě vytahoval balíček za balíčkem. Nechtěl s tím k pokladně, až sousedé odejdou, než tito byli na „úspory“ Jeho sousedi velice zvědaví a nehnuli se z místa. Nezbylo mu nakonec než balíčky předložit. Když byly peníze přepočítány, pochválila jej komise, že má vše ve vzorném pořádku. Pochvala ta dodala mu odvahy, že vytasil se k velkému překvapení všech ještě s dalšími 2.000 K. „Kdybyste viděli jeho chalupu“, šeptal vyjeveně kterýsi soused instruktorovi do ucha, „přidali byste mu zlatku, aby si dal aspoň střechu opravit. Kde toho tolik nabral křeček?“

V Ružomberku otevřel krátce před kolkováním Baťa prodejnu. Myslím, že nikdy před tím a nikdy potom neměl takové denní tržby jako počas kolkování. Dne 27. února vyvěsili jsme vyhlášky o kolkování. Ještě téhož dne stála před Baťovou prodejnou taková fronta kupujících, jaká stávala před potravinářskými obchody v Brně za války. Baťa prodával za neokolkované bankovky, čemuž divili se obchodníci v městě i kupující.“

Značné částky, jdoucí do desítek tisíců, byly předkládány polskými přistěhovalci židovského vyznání. Přišli sem jako váleční uprchlíci. Jako ubozí, chudí lidé začali obchodovat s nepatrnými prostředky se zápalkami, pohlednicemi, tkanicemi, drůbeží atd. a při kolkování měli již značné částky peněz. Jeden haličský uprchlík nechal okolkovat šesti různými osobami skoro 100.000 K. Požádal o uvolnění, které mu povoleno nebylo, poněvadž nepřiznal hotovost těch k dávce z majetku, ačkoliv usadil se trvale v Brně a nabyt tam domovského práva.

O rozsáhlosti a úspěšnosti kolkování svědčí její výsledky.

Celkem bylo okolkováno bankovek za	K..7.157.721.000
z kteréžto sumy předloženo bylo soukromými stranami	K..5.149.057.470.85
zbytek	K 2.008.663.529.15
jsou bankovky pokladen státních a bankovky na výplatu dělnických mezd, které byly po okolkování nezkráceně vráceny.	
Z bankovek předložených soukromými stranami	K 5.149,057.470.85
bylo okolkováno a stranám vráceno	K 2.696,472.353.34
a zadrženo	K 2.452,585.117.51
na kteroužto částku vydány byly vkladní listy.	

Z těchto bylo proplaceno:

- 1/ podle vládního nařízení ze dne 7.března 1919, č. 118 Sb.z.. a n., Kč 192,545.837.64,
- 2/ podle výnosů ministerstva financí ze dne 22. července 1919, č. 13992 a ze dne 4. srpna 1919, č. 14578 Kč 622,223.688.85,
- 3/ podle vládního nařízení ze dne 9. listopadu 1922,č. 319 n., /všeobecné uvolnění/ Kč 121,632.753.94,
- 4/ z poštovních a železničních dobírek.Kč 14.557,--,

Dále bylo složeno vkladních listů na dávku z majetku:

a/bankami /: tzv. vázané vkladní listy :/	Kč 724,145.747.60,
ostatními stranami	Kč 738,202.735.72,
celkem tedy	Kč 2,398.765.320.75

Zbývá tudíž k 1. dubnu 1928 ještě neproplacených vkladních listů za Kč 53,819.796.76

Zlomky v haléřích vznikly hlavně tím, že při železničních a poštovních dobírkách zadržena byla na vkladní list při některých položkách přesně polovice dobírkového obnosu a nikoliv peníz zaokrouhlený na koruny a dělitelný 10.

Výlohy této akce byly přes její rozsáhlost poměrně malé; činily asi 1/7 kolkovného, vybraného od stran za předložené jimi bankovky. Byly to :

- 1/ výlohy za bankovkové kolky dodané tiskárnou „A.Haase“ a „Unif“ . Kč 976.770.--;
 - 2/ volné jízdenky pro činovníky hlavních státních komisariátů, jimž usnadněn byl tím výkon dozoru v rozsáhlých obvodech jejich působnosti. Za 54 jízdenky zaplacen bylo ministerstvu železnic paušální Kč 4.000,--;
 - 3/ za zrekvirované automobily a za automobilové jízdy i s pohonnými hmotami, opravami a dietami řidičům po odečtení ceny za odprodaných 7 automobilů /: 1 auto ponecháno bylo pro potřebu generálního finančního ředitelství v Bratislavě:/ Kč 428.605.28;
 - 4/ věcné a osobní náklady komisariátů a sběren: pronájem potřebných místností, stop, světlo, tiskopisy, odměny činovníkům cestovné diety a čisté schodky /:po odečtení přebytků:/, které povstaly jednak návalem práce, která v poměrně krátké době několika dnů musela býti zdolána, jednak nezpracovaností v peněžní manipulaci mladších činovníků. Dle dosavadního zjištění činí tyto věcné a osobní výlohy úhrnem....Kč 5,297.899.11;
 - 5/ odměny berním úřadům na revizi okolkovací činnosti Kč 93.000.--;
- Celkové náklady okolkovací činnosti tudíž .Kč 6,950.274.39, tj. přibližně asi 1 % bankovek předložených k okolkování.

5 Diskuse a závěry

Měnová reforma na Slovensku také přeložení českých finančních úředníků na Slovensko. To se stalo později záminkou k útokům nacionalistických stran. Ty sice ocenily jejich přínos pro rozvoj Slovenska, ale na druhé straně ostře kritizovaly jejich neúměrný počet a aroganci v jednání se Slováky. Dle Rychlíka, např. ľudácký publicista Konštantin Čulen v roce 1944 napsal: *"Je isté, že Slovensko by sa nebolo obišlo bez českej pomoci. To je skutočnosť, na ktorej sa nič, nedá meniť. Ale táto pomoc bola príliš silná. Na Slovensko prišlo viac ľudí, než Slovensko potrebovalo."*

Při posledním uherském sčítání lidu v roce 1910 bylo v severních župách, odpovídajících ovšem jen velmi přibližně rozloze dnešního Slovenska, celkem 7556 Čechů, v roce 1921 jich bylo již 71 733 a v roce 1930 stoupl jejich počet na 120 926. Nárůst počtu Čechů mezi lety 1921 a 193 nebyl způsoben ani tak příchodem dalších českých úředníků, zaměstnanců a učitelů, ale tím, že se na Slovensko začaly stěhovat rodiny úředníků příslých hned po roce 1918. Ti totiž původně pokládali své působení jen za dočasné, a proto v prvním období jejich rodiny zůstávaly v českých zemích. Česká menšina na Slovensku tvořila diasporu a měla kromě toho deformovanou sociální strukturu. V roce 1930 bylo ve veřejných službách a svobodných povoláních zaměstnáno 50 111 Čechů a dalších 20 652 náleželo k vojsku. K 1. říjnu 1938 bylo na Slovensku zaměstnáno ve státních a veřejných službách 20 541 Čechů.

Ve stejné době bylo na Slovensku ve státní a veřejné službě zaměstnáno 168 833 Slováků. Po roce 1918 část úředníků odmítla složit služební přísahu novému státu, část utekla do Maďarska, část by chtěla sloužit novému státu, avšak neovládala slovenský jazyk. Podle zprávy Ministerstva s plnou mocí pro správu Slovenska (MPS) vypadala situace následovně: ve finanční správě bylo roku 1917 158 konceptních úředníků, v roce 1919 jen 78, z toho 49 původních, převzatých z uherské správy a 29 Čechů. Finanční ředitelství muselo úřadovat slovensky i maďarsky, protože původní úředníci neznali dostatečně slovenštinu, zejména pak odborné termíny. Účetních úředníků bylo v roce 1917 celkem 269, v roce 1919 jen 149, z toho původních 111, českých 38. Berní úřady převzaly 94 osob, z českých zemí přišlo dalších 66 a neobsazených míst zůstalo 90. Pouze finanční stráž byla zcela česká, ovšem v této souvislosti je nutno si uvědomit, že územím Slovenska před rokem 1918 neprocházela žádná úsek státní hranice Rakouska-Uherska. [5]

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] DRACHOVSKÝ, J. (1919): O nejbližších požadavcích správy finanční a vůbec financí státních ve státě Československém. Sborník statí, Osvěta, Prague, 1919
- [2] <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470> z 10. 3. 2018
- [3] RYCHLÍK, <https://www.obnova.sk/clanok/cesi-na-slovensku-v-letech-19181938> z 18. 9. 2018
- [4] RAŠÍN, A. Můj finanční plán. Pražská akciová tiskárna, Praha 1920
<https://www.bibliothecaeconomica.cz/library/record/detail/392> z 18. 9. 2018
- [5] <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/sluzby-verejnosti/odborna-knihovna/historie-mf/2013/historicke-publikace-o-ministerstvu-fina-13236> z 18. 9. 2018



Autor

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

Zjišťování ceny v místě a čase obvyklé u služeb

Renáta Hátová¹

Abstrakt

Článek se zabývá problematikou přístupu k zjištění ceny v místě a čase obvyklé u služeb. Popisuje východiska stanovení ceny, která jsou zakotvena v legislativních normách, jak unijních tak tuzemských. Dále logicky zdůvodňuje stanovení rozpětí ceny obvyklé u služeb.

Klíčová slova: cena, hodnota, cena obvyklá, tržní hodnota, fair-value, reálná hodnota, nabídka, poptávka, kupující, prodávající, služba

Abstract

This article focuses on the issue of price discovery method at the time and place usual for services. It describes the starting points of pricing that are embedded in legislative norms of European Union and the Czech Republic. Furthermore, it logically justifies the setting of the normal price range for services.

Keywords: price, value, normal price, market value, fair value, supply, demand, buyer, seller, services

1 Úvod

Ze znění § 2 odst. 1 Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku vyplývá: „*Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim.*“

Obdobné znění má i definice Evropské asociace pro oceňování TEGOVA: „*Tržní hodnota – cena obvyklá je odhadnutá částka, kterou je možno získat prodejem majetku mezi dobrovolně a legálně jednajícím kupujícím a prodávajícím. Přitom obě zúčastněné strany mají na uskutečnění transakce zájem a nejsou ovlivněny jakýmkoliv nátlakem nebo zvláštní motivací typu nekalé soutěže, a to ať ze strany kupujícího, nebo ze strany prodávajícího.*“

¹ Prof. Ing. Renáta Hátová, Dr., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: hotova@post.sting.cz

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, konkrétně IFRS 13 (ve znění platném od roku 2013), definují fair-value neboli reálnou hodnotu jako „*cenu, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při převodu závazku k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu.*“ Pravidla dále zdůrazňují, že se musí uvážit charakteristiky aktiva a závazku, jehož reálná hodnota se určuje, přičemž těmito charakteristikami jsou zejména podmínky fungování a umístění aktiva, omezení spojená s jeho prodejem nebo užíváním, zdali jde o aktivum či závazek, který je samostatný nebo je součástí skupiny aktiv či závazků.

Společným znakem výše uvedených definic je především na trhu uskutečněný střet nabídky nezávislého prodávajícího a poptávky nezávislého kupujícího, kteří se - bez vlivu specifických okolností - dohodnou na určité úrovni oboustranně akceptovatelné ceny, neboť předmětný statek/služba má pro ně odpovídající hodnotu (užitek).

Takto realizované transakce pak vytváří rámec/interval pro stanovení „ceny obvyklé/tržní hodnoty/fair-value“, které pak lze využít jako „referenční ceny“ pro posouzení přiměřenosti ceny sjednané při konkrétní transakci.

V této souvislosti považuji za vhodné vysvětlit ekonomický rozdíl mezi cenou a hodnotou²:

Cena je konkrétní peněžní částka, která byla nebo má být zaplacená za daný statek/službu, jedná se tedy o přesné číslo. K určení ceny je ovšem zapotřebí trh - cena bez trhu neexistuje, trh cenu „hledá“, a tím ji tvoří. V případech třeba monopolů, kdy konkurenční trh dobře nefunguje, je proto mnohdy potřeba regulačních úřadů, které mají de facto na starost to, aby se cena příliš neodchýlila od (jimi vnímané) hodnoty.

Hodnota naproti tomu je pouze odhadem ohodnocení zboží nebo služby, tj. „odhadem ceny“, a nelze proto hovořit jen o konkrétním čísle, ale pouze o možném optimálním rozpětí, o pravděpodobných limitech apod. Hodnota je totiž subjektivní záležitost. Zjednodušený příklad: pokud investor věří, že hodnota jisté akcie je vyšší než její cena, nakoupí ji – a prodávající je zase člověk, který se domnívá, že hodnota dané akcie je menší než její prodejní cena - jinak by nikdy dobrovolně neprodal. To samé platí pro zlato a měnu a tak dále.

Úskalí při zjišťování ceny v místě a čase obvyklé u služeb

Již z výše uvedených definic je zřejmé, že shodná komodita může být obchodována za různé ceny s ohledem na různě nastavenou (vnímanou) hodnotu této komodity ze strany kupujícího a prodávajícího. Proto zcela běžně dochází k situacím, kdy pro jednoho kupujícího neakceptovatelně vysoká nabídková cena může být jiným kupujícím (jednajícími za shodných podmínek, bez vlivu mimořádných okolností apod.) ochotně přijata jako příznivá - rozdíl bude právě ve vnímání hodnoty dané komodity jednotlivými kupujícími.

Jako konkrétní příklad lze uvést prodej určitého zboží - např. telefonu, který díky svému označení zajišťuje, že se bude jednat o zcela shodnou komoditu. Přesto toto zboží rozhodně nebude na trhu obchodováno za jednotnou cenu (stačí pohled na internetové e-shopy), což znamená, že jeho hodnota je pro různé subjekty různá, a tedy ani obvyklá cena/tržní hodnota/fair-value nemůže být stanovena jedinou částkou; měla by se však objektivně pohybovat v intervalu zjištěných - referenčních - cen, které odráží situaci na daném trhu (tj. ve shodném místě a čase).

² jako zdroj využito rovněž: <http://finmag.penize.cz/penize/266223-zna-cenu-vseho-nezna-hodnotu-niceho-ekonom>

Výrazně složitější je však situace u služeb. Zatímco u zboží lze zpravidla vycházet z konkrétní nabídky (zejména ceníků apod.) a zboží poměrně přesně identifikovat dle určitého označení, výrobce, technických parametrů apod., tedy poměrně přesně zjistit ceny shodné komodity, příp. stanovit případné rozdíly s vlivem na cenu (i když také u zboží mohou samozřejmě existovat výjimky), u služeb je rozsah dostupných informací o cenách (a konkrétních parametrech) realizovaných transakcí zpravidla velmi omezený, u cen nabídkových je pak většinou uvedena i výhrada poskytovatele provést konečné nacenění až po posouzení konkrétních faktorů dané zakázky majících vliv na výši ceny (např. dle odhadované pracnosti - rozsahu, komplikovanosti - požadavků na odbornost, specifičnosti požadavků apod.).

Pod zdánlivě shodným označením služby tak může jít v důsledku o v podstatě odlišné (nesrovnatelné nebo jen velmi obtížně srovnatelné) transakce.

Opět jednoduchý příklad - služba „malování interiérů“. Na internetu (jako v dnešní době nejrozsáhlejším zdroji informací) lze najít desítky, stovky i tisíce nabídek, které se však zcela zásadně liší nejen svou cenou, ale také celou řadou dalších parametrů, které jsou v rámci jednotlivých nabídek více či méně popsány a kvantifikovány - v řadě případů je přímo odkazováno na poptávkový formulář, na základě jehož vyplnění pak bude orientační cena teprve určena. Výslednou cenu kalkuluje zpravidla až vybraný dodavatel, který si již místo obhlédli, posoudil náročnost, pracnost a další parametry. Je poměrně nemyslitelné, aby si zájemce pozval domů desítky dodavatelů, u každého si nechal udělat finální nabídku, a teprve poté si vybral tu „nejlepší“.

Je přitom jednoznačné, že úroveň „obvyklé ceny“ za „malování interiérů“ bude jiná v případě, kdy A) požadujeme vymalování obyčejnou bílou barvou, na rovném a upraveném povrchu, okrajové plochy si sami olepíme a po malování uklidíme; a zcela jiná „obvyklá cena“ bude přiměřená v případě, že B) se má malovat prostor, kde je nutné místnost nejprve vystěhovat, povrch náležitě upravit (např. oškrábat, dosádrovat), následně vymalovat několika odstíny dle přesně stanoveného designu, precizně uklidit, a vše provést ve velmi krátkém termínu renomovanou firmou.

Proto v praxi v podstatě nebývá možné získat informace o ceně zcela totožných služeb, resp. komplexní informace, v jakém rozsahu jsou nabízené služby shodné, v jakých bodech s jakým vlivem na cenu se liší. Přitom právě korekce zjištěných (referenčních) cen v důsledku odlišností je zásadním krokem při následném odvození ceny obvyklé/tržní hodnoty/ fair-value, resp. při posouzení přiměřenosti sjednaných cen.

Opět je tedy nutné připomenout, že obvyklá cena objektivně nemůže mít podobu jediné částky, ale pouze určitého rozpětí/intervalu. Není vhodné využít ani průměrných hodnot, neboť tyto mohou být zkresleny celou řadou faktorů.

V této souvislosti uvádím, že k tomuto závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém usnesení 8 Afs 80/2007 ze dne 31.03.2009: „*ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je třeba je stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí... Aritmetický průměr či jemu obdobné způsoby výpočtu ceny obvyklé pak není možné aplikovat, jelikož by se takto zjištěná hodnota mohla pohybovat mimo stanovené rozpětí...*“

Zcela zásadní částí analýzy nutné pro posouzení přiměřenosti - obvyklosti - sjednané ceny je podrobný popis činností, které byly v rámci služby poskytnuty, a stanovení hlavních kritérií, která měla vliv na její výši.

Použité zdroje

- [1] Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku v platném znění
- [2] Postupy účtování podle IFRS - Robert Mládek, nakladatelství Legos, s.r.o.



Autor

Prof. Ing. Renáta Hátová, Dr., Katedra ekonomiky
a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1,
637 00 Brno, e-mail: hotova@post.sting.cz.

Zdanění pozemků v ČR

Jana Janoušková, Šárka Sobotovičová¹

Abstrakt

Zdanění pozemků je složitý a mnohotvárný proces, ve kterém se tříbí společenské priority a strategie. Cílem příspěvku je zhodnotit vliv stanovení základu daně na výnosy daně z pozemků. Výzkum se opírá o vyhodnocení sekundárních statistických dat Českého statistického úřadu a Finanční správy ČR a využity jsou také informace zjištěné na základě primárního výzkumu. Na základě provedených analýz bylo ověřeno, že ve vývoji předpisů daně není rozdíl mezi druhy pozemků se základem daně hodnotovým a jednotkovým. Ačkoliv pro některé druhy pozemků je v České republice pro stanovení základu daně využíván hodnotový způsob, cena stanovená podle bonitačního mapování zemědělských pozemků neodráží skutečnou tržní hodnotu.

Klíčová slova: daň z pozemků, daňový základ, předpisy daně z pozemků, vývoj daně z pozemků

Abstract

Land taxation is a complex and multiform process in which social priorities and strategies are refined. This paper aims to assess the impact of the method of determining the tax base on land tax imposed. The research is based on the evaluation of the secondary statistical data of the Czech Statistical Office and the Financial Administration of the Czech Republic as well as the information obtained during the primary research. As concluded from the analyses it was verified that there is no difference in the development of the tax imposed between the types of land with value and unit tax base. Although the value method is used for determining the tax base for some types of land in the Czech Republic, the price determined according to the valuation mapping of agricultural land does not reflect the real market value.

Keywords: land tax, tax base, land tax imposed, land tax development

JEL:H70, H71

1 Úvod

Využívání půdy má významné důsledky pro životní prostředí, veřejné zdraví, hospodářskou produktivitu. Půda je nenahraditelným výrobním prostředkem, umožňujícím zemědělskou výrobu. Politiky využívání půdy jsou často složité a vyžadují koordinaci na všech úrovních vlád. Názory a rozhodnutí o využívání půdy mohou být sporná a konflikty týkající se využívání půdy jsou v rámci OECD běžné. Dle zprávy OECD (2017) lepší správa půdy vyžaduje použití širšího souboru veřejných politik, které ovlivňují využívání půdy. Zejména

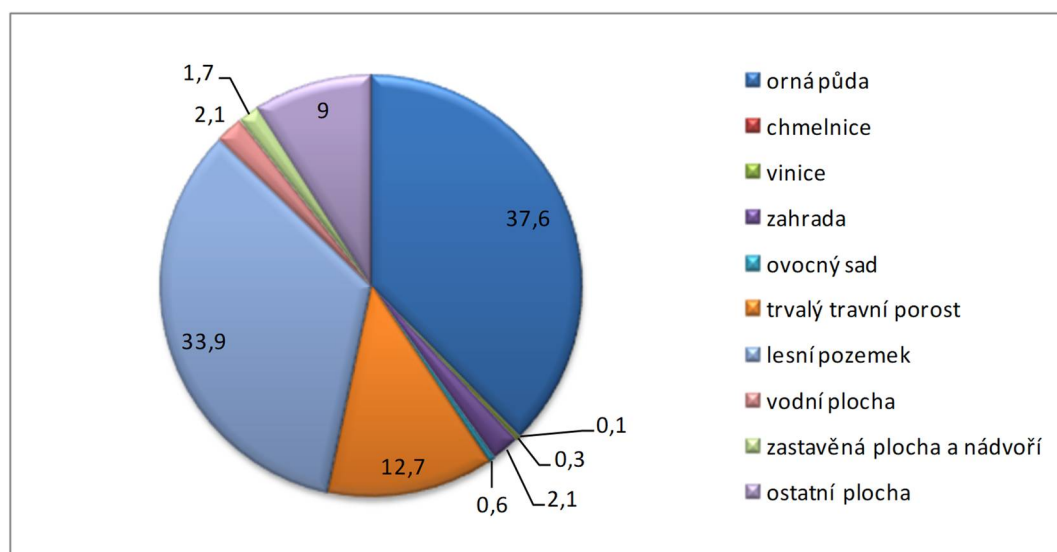
¹Doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D., Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Katedra Financí a účetnictví, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Slezská univerzita v Opavě, Univerzitní nám. 1934, 733 40 Karviná, e-mail: janouskova@opf.slu.cz, sobotovicova@opf.slu.cz

je třeba lépe sladit pobídky k určitému využívání půdy poskytované daňovými nástroji a daňovými politikami s cíli efektivního využívání půdy.

Kalkuhl a Edenhofer (2017) vyzdvihují ve svém výzkumu význam zdanění pozemků a Blöchliger a Nettley (2015) doporučují využít tuto daň jako účinný nástroj efektivního hospodaření s půdou v kontextu s dopravní politikou a územním plánováním a diskutují daň z užívání či hodnoty půdy. Doporučují, aby základem pro výpočet daně namísto velikosti nemovitosti byla její pravidelně aktualizovaná hodnota. Tento systém by mohl být doplněn o nástroje územního plánování na obecní a krajské úrovni, které by zamezily nežádoucím důsledkům jako rozrůstání měst, špatné hospodaření se zemědělskou půdou, apod. (Blöchliger, 2015). Je tak možno sledovat časté diskuze v kontextu oceňování nemovitostí pro účely stanovení základu daně z nemovitých věcí (Horne a Felsenstein, 2010; Presbítero a kol., 2014). V západních zemích EU je základ daně zpravidla stanoven na základě odhadní ceny, kde hraje velkou roli lokalita. Další možností je stanovení základu daně podle výnosu z pronájmu či na základě katastrální nebo účetní hodnoty. Celosvětově rozšířenější a modernější je tedy způsob zdanění nemovitostí na základě jejich hodnoty – tzv. ad valorem systém. Metoda ad valorem je administrativně mnohem náročnější a tím i dražší, ale více reflektuje princip daňové spravedlnosti, za předpokladu, že je základ daně z nemovitých věcí stanoven co možná nejpresněji, tj. blíží se k tržní ceně (Radvan, 2011).

V kontextu zvýšení fiskální autonomie obcí řada autorů upozorňuje na možnosti využití zdanění nemovitostí také v souvislosti s potenciálním zvýšením příjmů pro obecní rozpočty (Coombs a kol., 2012; McCluskey a kol., 2011). V ČR je fiskální autonomie obcí nízká, obce jsou financovány zejména ze sdílených daní (daň z příjmů fyzických a právnických osob a DPH) a dotací a transferů od ústřední vlády. Ve srovnání s jinými zeměmi je nezávislost municipalit v příjmové oblasti poměrně omezená; mají kontrolu pouze nad 1,2 % celkových daňových příjmů. Obcím náleží vlastní výnos pouze z daně z nemovitých věcí (dále jen DzNV). Příjmy obcí ze sdílených daní mají silnou vazbu na počet obyvatel a jen slabou na nákladové faktory a místní ekonomiku (OECD 2016).

V ČR celkově půdní fond tvoří 7,9 milionu hektarů. Se stoupající nadmořskou výškou se poměr zemědělského půdního fondu snižuje, ale je možno nalézt zemědělskou tradici i v nadmořských výškách okolo 1 200 m n. m. Třetinu půdního fondu tvoří lesní pozemky, jejichž výměra pozvolna roste. Na rozdíl od lesní půdy v posledních letech dochází k velkému úbytku zemědělské půdy. Snižuje se především množství orné půdy ve prospěch pastvin a luk v oblastech, které jsou méně vhodné pro pěstování. Během posledních 15 let došlo na území ČR k razantnímu zrychlení záboru zemědělského půdního fondu, a to zejména u orné půdy, kde došlo v r. 2017 k poklesu o 3 % ve srovnání s r. 2005 a u chmelnic je snížení ještě výraznější, a to o 8 %. I proto Ministerstvo zemědělství hledá účinné nástroje k řešení tohoto problému (MZČR, 2017). Největší část půdy (cca 53,4 %) je využívána k zemědělské činnosti, tedy k produkci potravin a krmiv. Jedná se o činnost provozovanou na orné půdě, v sadech, vinicích a chmelnicích a na trvalých travních porostech, jako jsou louky a pastviny. Tyto plochy tvoří tzv. zemědělský půdní fond (cca 4,3 mil. ha). Procentuální rozdělení celého půdního fondu v roce 2017 je zobrazeno v následujícím obrázku.

Obrázek 1: Rozdělení zemědělského půdního fondu v roce 2017 (v %)

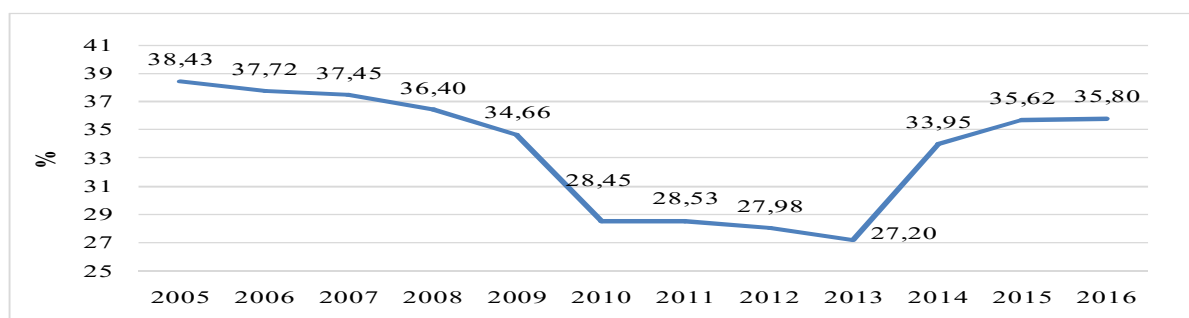
Zdroj: MZČR, 2017, vlastní zpracování

ČR využívá převážně způsob stanovení základu daně na základě výměry půdy, tzv. jednotkový systém. Pouze u některých druhů pozemků lze spatřovat určitý hodnotový systém zdanění. Tento způsob se vyznačuje primárně administrativní jednoduchostí a finanční nenáročností. ČR je kritizována za svůj jednotkový přístup ve stanovení základu daně a nedostatečnou provázanost na reálnou hodnotu nemovitostí (OECD 2010, 2016; EK, 2015). Rovněž je České republice doporučováno zvýšení výnosů z DzNV, protože tvoří pouze malý podíl na celkových daňových výnosech ve srovnání se zeměmi EU.

2 Zdanění pozemků v České republice

V České republice je výnos DzNV převáděn do rozpočtu té obce, na jejímž území se nemovité věci nacházejí. Sazby daně jsou stanoveny zákonem a jejich výše je pro všechny obce stejná. Obec může ovlivňovat výši výnosu zejména prostřednictvím koeficientů, které stanoví obecně závaznou vyhláškou. U pozemků se jedná o korekční koeficient podle počtu obyvatel a místní koeficient. Obec má možnost výši korekčního koeficientu ovlivnit tím, že jej pro jednotlivé části obce může snížit o jednu až tři kategorie či zvýšit o jednu kategorii. Koeficient se uplatňuje pouze na stavební pozemky. V souvislosti s posílením fiskální decentralizace získaly obce od roku 2009 rozsáhlejší nástroj k ovlivnění výše výnosů DzNV, a to prostřednictvím místního koeficientu ve výši dvě, tři, čtyři či pět. Tímto koeficientem se násobí celá vypočtená daňová povinnost, s výjimkou některých zemědělských pozemků. Koeficient se však vztahuje na území celé obce a není možno jej stanovit pouze pro určitou část obce. Místní koeficient lze považovat za zatím nejúčinnější nástroj, jímž obec jako příjemce daně může významně zvýšit její výnos na svém území (Janoušková a Sobotovičová, 2016a).

Z hlediska struktury DzNV je podíl daně z pozemků ve srovnání s daní ze staveb nižší, pohybuje se v rozmezí od 27,2 % do 38,4 %. Podíl daně z pozemků poklesl v roce 2010 v souvislosti se zvýšením sazeb daně a se zavedením místního koeficientu, který se nepoužívá na pozemky zemědělské (viz obrázek 2). Podíl daně z pozemků se zvýšil od roku 2014 v důsledku zavedení kategorie zpevněných ploch pozemků a také v souvislosti se zvýšením průměrných cen u zemědělské půdy.

Obrázek 2: Podíl daně z pozemků na celkové výši přiznané daně z nemovitých věcí

Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno, pro zdanění pozemků je v ČR využíván systém jednotkový a pouze pro některé druhy pozemků jsou využity prvky hodnotového zdanění. Hodnotové vyjádření se používá u zemědělské půdy (tj. orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů). Základem daně u těchto pozemků je výměra pozemku vynásobená průměrnou cenou zemědělských pozemků, která je stanovena vyhláškou Ministerstva zemědělství pro každé katastrální území v ČR. Tato průměrná cena zemědělských pozemků je pro každé katastrální území stanovena individuálně, na základě ceny stanovené oceňovací vyhláškou. Oceňování zemědělské půdy je určeno podle specifických vlastností půdy (zejména úrodnosti), které jsou zjišťovány v rámci bonitace půdního fondu. Bonitace respektuje základní, v podstatě neovlivnitelné faktory, jakými jsou klima, půdní typy, svažitost a hloubka ornice konkrétního pozemku. Takto stanovená cena půdy se může lišit i v rámci jednotlivých katastrálních území a především neodpovídá skutečným tržním cenám. Hodnotově vyjádřený je také základ daně u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Základem daně je výměra pozemku vynásobená cenou těchto pozemků zjištěnou podle oceňovacích předpisů nebo částkou 3,80 Kč. Ve všech ostatních případech je u pozemků používán výhradně jednotkový systém, který za základ daně bere v úvahu pouze výměru pozemku.

Od roku 2008 se postupně zavádí a rozšiřuje autonomie obcí v oblasti výnosů daně z nemovitých věcí. U daně z pozemků mají obce možnost využít:

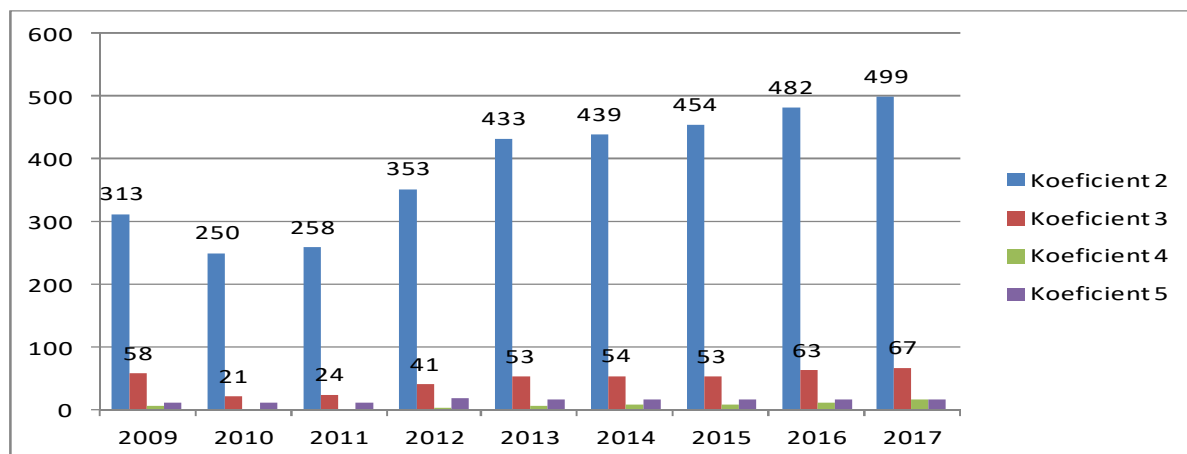
- osvobození zemědělských pozemků,
- zavedení místního koeficientu,
- úpravu koeficientu korekčního.

Osvobození zemědělské půdy se uplatní na všechny pozemky daného druhu nacházející se v územním obvodu obce. Jedinou výjimku z tohoto plošného osvobození mohou tvořit pozemky v zastavěném území obce, pokud tak obec stanoví v rámci obecně závazné vyhlášky. Osvobození od daně z pozemků se nevztahuje na zahrady, které převážně postrádají ekonomickou funkci jako ostatní zemědělské pozemky. Jejich rozloha je ale podstatně menší než rozloha ostatních zemědělských pozemků, podle předběžných odhadů zahrady zabírají plochu přibližně cca 161 000 ha (což představuje asi 2 % z celkové výměry ČR – viz obrázek 1).

V České republice je celkem 6 258 obcí. Dle údajů územních finančních orgánů, k 1. lednu roku 2017 osvobodilo zemědělskou půdu pouze 9 obcí (FSČR, 2018b). Počet obcí, které tuto možnost využívají, je po celou dobu velmi nízký, a nevykazuje ve sledovaném období velké rozdíly. Zavedení osvobození od daně má negativní vliv na výnosy daně z pozemků.

Obec má možnost také zvýšit výnosy daně z pozemků zavedením místního koeficientu. Jak je patrné z následujícího obrázku, místní koeficient není obcemi ve větší míře využíván. V roce 2010 byl počet obcí, které uplatňovaly místní koeficient nejnižší, a činil pouze 283 obcí. Příčinou bylo především zákonné dvojnásobné zvýšení daňových sazeb (Janoušková a Sobotovičová, 2017).

Obrázek 3: Využití místního koeficientu obcemi v letech 2009 až 2017



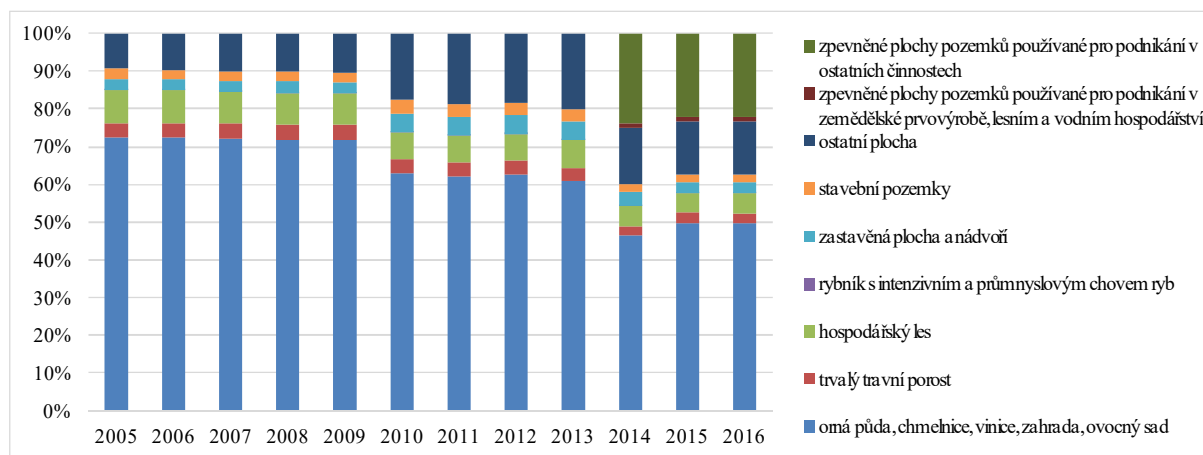
Zdroj: FSČR, 2018b, vlastní zpracování

Třetí možnost úpravy výnosů je pomocí korekčních koeficientů. Tyto koeficienty mohou být zvýšeny nebo sníženy a proto jejich vliv na daňové výnosy může být jak pozitivní, tak i negativní. Vzhledem k omezenému využití korekčních koeficientů pouze na jeden druh pozemku, a to na stavební pozemky, v celorepublikovém srovnání není dopad úprav tohoto koeficientu na výši daně výrazný (Janoušková a Sobotovičová, 2016b).

Při úpravách korekčních koeficientů pro pozemky je zpravidla sledován jiný cíl než zvýšení příjmů obce. Nejčastěji se tento koeficient použije pro diferenciaci různých částí obce podle infrastruktury a atraktivity dané lokality, jelikož nemusí být stanoven pro celé území obce ve stejné výši.

V obrázku č. 4 je zachycen vývoj podílu jednotlivých pozemků na celkové dani z pozemků. Nejvyšší výnosy jsou ze zemědělských pozemků (orná půda, chmelnice, vinice, zahrada a ovocný sad).

Obrázek 4: Vývoj podílu jednotlivých pozemků na celkové dani z pozemků



Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Od r. 2014 jsou předmětem daně z pozemků také zpevněné plochy pozemků, které jsou používány pro podnikatelskou činnost. Výnosy ze zpevněných ploch jsou druhým nejvýznamnějším zdrojem příjmů a ovlivnily také podíl daně z pozemků na celkových výnosech daně z nemovitých věcí, který se meziročně zvýšil o 6,75 % (viz obr. 2).

Hodnotově vyjádření základu daně je u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů a také u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Podíl půdy s hodnotově vyjádřeným základem daně na daňových výnosech se postupně snižuje, a to z 85 % v roce 2005 až na 72 % v roce 2013 a vlivem zavedení zdanění zpevněné plochy používané pro podnikání až na 57 % v letech 2015 a 2016 (obrázek 4).

3 Cíl výzkumu a použité metody

Cílem výzkumu je zhodnotit vliv stanovení základu daně na výnosy daně z pozemků. Vliv stanovení základu daně pro jednotlivé druhy pozemků byl zkoumán na základě koeficientů růstu. Pro hodnocení byla využita sekundární statistická data Finanční správy ČR a využity jsou také informace zjištěné na základě primárního výzkumu.

Koeficient růstu v roce t byl vypočten podle vzorce (1):

$$k_t = \frac{y_t}{y_{t-1}}, t = 2, 3, \dots, n \quad (1)$$

kde y_t je výše předpisů daně v roce t , y_{t-1} výše předpisů daně v roce $t-1$.

Hypotézy byly ověřovány na základě neparametrického testu Mann-Whitney pro nezávislé výběry ze spojitých rozdělení se stejným rozptylem a tvarem. Statistiky byly dopočteny na základě vzorce (2):

$$U_1 = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - T_1, \quad (2)$$

kde T_1 je součet pořadí hodnot $X_1, X_2, \dots, X_n$.

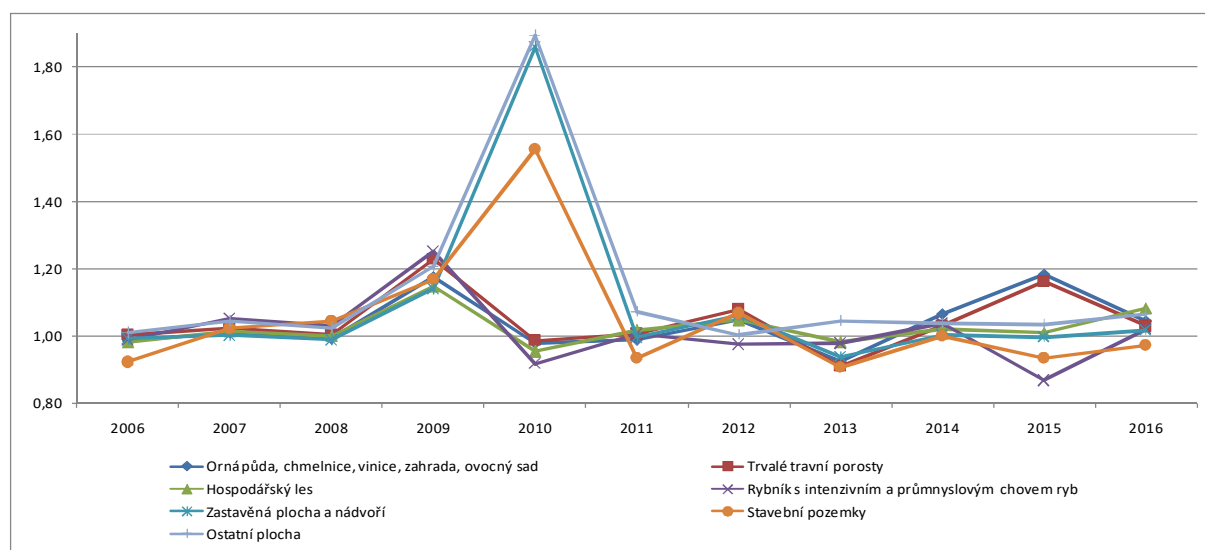
Testové kritérium bylo určeno podle vzorce (3):

$$T(X, Y) = \min(U_1, U_2) \quad (3)$$

Vypočtené testové kritérium bylo porovnáno s kritickou hodnotou, pokud je hodnota testového kritéria menší nebo rovna kritické hodnotě, pak se nulová hypotéza zamítá.

4 Výsledky a diskuze

Vývoj koeficientů růstu předpisů daně pro jednotlivé druhy pozemků v letech 2006 až 2016 je uveden v obrázku 5. Na základě údajů je možno konstatovat, že u všech druhů pozemků dochází k růstu daňových výnosů. Postupné zkvalitňování evidence katastru nemovitostí umožňuje efektivnější kontrolní a vyhledávací činnost správců daně (FSČR, 2015). Nejvyšší koeficienty růstu jsou u druhu pozemků zastavěná plocha a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plocha v roce 2010. Je to způsobeno zvýšením sazeb daně, ke kterému v tomto roce došlo. Koeficienty růstu u zemědělské půdy jsou ovlivněny také pokračujícím snižováním zemědělských ploch. U rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je možno sledovat v jednotlivých letech kolísavé koeficienty růstu v důsledku trendu rušení a vysoušení rybníků.

Obrázek 5: Vývoj koeficientů růstu přiznané daně podle druhů pozemků

Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Jak je vidět z obrázku 6 průměrné koeficienty růstu u jednotlivých druhů pozemků se pohybují od 1,01 do 1,13. Nejvyšší průměrný koeficient růstu je u ostatní plochy a potom u zastavěné plochy a nádvoří. Naopak u pozemků, u kterých je základ daně stanoven v hodnotové bázi, jsou nižší průměrné koeficienty růstu.

Obrázek 6: Průměrné koeficienty růstu u jednotlivých druhů pozemků

Zdroj: FSČR, 2018a, vlastní zpracování

Odlíšnosti ve vývoji výnosů u daně z pozemků podle způsobu stanovení základu daně byly následně zkoumány neparametrickým testem. Pro účely porovnání vývoje byly jednotlivé kategorie pozemků sloučeny do dvou časových řad podle způsobu stanovení základu daně. Hodnotový způsob je používán u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů, trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s průmyslovým a intenzivním chovem ryb. U ostatních druhů pozemků, kterými jsou zastavěná plocha a nádvoří, ostatní plocha, stavební pozemky a zpevněné plochy pozemků používané k podnikání je základ daně jednotkový. Ze zkoumání byly vyloučeny pozemky zpevněných ploch, jelikož jsou takto zdaňovány až od roku 2014. Na základě Mann-Whitney testu bylo ověřováno, zda má způsob stanovení základu daně vliv na daňové výnosy. Byla stanovena nulová hypotéza H_0 : **Výnosy daně z nemovitých věcí nezávisí na způsobu stanovení základu daně.**

Tabulka1: Mann-Whitney Test

Pořadí				
Koeficient růstu	Základ daně	N	Mean Rank	Sum of Ranks
	Hodnotový	11	10.36	114.00
	Jednotkový	11	12.64	139.00
	Celkem	22		

Test Statistics^a

	Koeficient růstu
Mann-Whitney U	48.000
Wilcoxon W	114.000
Z	-.821
Asymp. Sig. (2-tailed)	.412
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	.438 ^b

Notes: a. Grouping Variable: Základ daně

b. Not corrected for ties.

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výsledků v tabulce 1 lze říci, že nulovou hypotézu přijímáme na hladině významnosti 0,05. Rozdělení koeficientů růstu je stejné pro obě kategorie stanovení daňového základu. Bylo ověřeno, že výnosy DzNV pro jednotlivé druhy pozemků nezávisí na způsobu stanovení základu daně. Tento závěr je v souladu s tím, že hodnotový způsob stanovení daně v České republice je stanovován podle bonitace půdního fondu. Jak uvádí například Radvan (2011), takto stanovený základ neodráží reálné tržní ceny pozemků a proto také výnosy u pozemků s hodnotovým základem daně nerostou úměrně se zvyšováním cen pozemků.

5 Závěr

Daň z pozemků se jeví jako vhodná municipální daň, i když se s touto daní pojí řada diskutabilních otázek v kontextu oceňování, stanovení daňové sazby či polemiky, který druh pozemku a v jaké výši zdaňovat. Příjmy ze zdanění pozemků naplňují obecní rozpočty více či méně ve všech zemích Evropské unie. Zdanění pozemků lze spojovat i s fiskální autonomií obcí v kontextu přerozdělování veřejných zdrojů. Jedná se ovšem o složitý a mnohotvárný proces, ve kterém se třídí společenské priority a strategie. V České republice patří zdanění pozemků mezi daně obligatorní (na rozdíl od místních poplatků, či slovenského přístupu k dani z nemovitostí). Obec má možnost v případě zdanění půdy rozhodovat o výši místního koeficientu či úpravě korekčního koeficientu (někdy nazýván jako polohová renta) popř. zvážít osvobození vybraných pozemků.

Ačkoliv pro některé druhy pozemků je v České republice pro stanovení základu daně využíván hodnotový způsob, cena stanovená podle bonitačního mapování zemědělských pozemků neodráží skutečnou tržní hodnotu. Na základě provedených analýz bylo ověřeno, že ve vývoji předpisů daně není rozdíl mezi druhy pozemků se základem daně hodnotovým a jednotkovým.

I když mají výnosy DzNV rostoucí tendenci, ČR stále patří mezi země s nejnižším podílem této daně na celkových daňových výnosech v rámci zemí EU. Je to dáno zejména konstrukcí daňového základu, který nevychází z hodnoty nemovitostí, která reflektuje inflaci. Již několik let jsou patrné snahy o zavedení map daňových základů pro účely stanovení hodnoty

nemovitostí, avšak legislativní změna dosud přijata nebyla. Ani přes opakovaná doporučení ze strany OECD dosud nedošlo ke změně ve stanovení základu daně ani u staveb ani u pozemků. Ačkoli je vyhláška o cenách zemědělské půdy každoročně novelizována, mění se ceny půdy pouze v určitých lokalitách a takto stanovené ceny nejsou v souladu s tržní cenou půdy.

Afilace

Tento článek vznikl za podpory Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR v rámci Institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace v roce 2018.

Použité zdroje

- [1] BLÖCHLIGER, H. M. a NETTLEY, M. (2015). Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update, *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 20, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbshd-en>
- [2] BLÖCHLIGER, H. (2015). Reforming the Tax on Immovable Property: Taking Care of the Unloved, *OECD. Economics Department Working Papers*, No. 1205. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5js30tw0n7kg-en>
- [3] COOMBS, CH. K., SARAFOGLOU, N. a CROSBY, W. (2012). Property taxation, capitalization, and the economic implications of raising property taxes. *International advances in economic research*, 18(2), pp. 151-161. ISSN 1083-0898.
- [4] EVROPSKÁ KOMISE (EK). (2015). Commission staff working document country report Czech Republic 2015. [Online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/cr2015_czech_cs.pdf. [přístup: 14. května 2015]
- [5] FINANČNÍ SPRÁVA ČR (FSČR). (2015). Informace o činnosti daňové správy ČR. [Online]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>. [přístup: 11. října 2017]
- [6] FINANČNÍ SPRÁVA ČR (FSČR). (2018a). Daňová statistika. [Online]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika> [přístup: 10. ledna 2018]
- [7] FINANČNÍ SPRÁVA ČR (FSČR). (2018b). Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb. [Online]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb>. [přístup: 10. února 2018]
- [8] HORNE, R. a FELSENSTEIN, D. (2010). Is property assessment really essential for taxation? Evaluating the performance of an 'Alternative Assessment' method. *Land use policy*, 27(4), pp. 1181-1189. ISSN 0264-8377.
- [9] JANOUSHKOVÁ, J. a SOBOTOVIČOVÁ, Š. (2016a). Immovable property tax in the Czech Republic as an instrument of fiscal decentralization. *Technological and Economic Development of Economy*, 22(6), pp. 767–782. ISSN 2029-4913.
- [10] JANOUSHKOVÁ, J. a SOBOTOVIČOVÁ, Š. (2016b). Korekční koeficienty v kontextu výnosů daně z nemovitých věcí v regionech ČR. In *Sborník příspěvků z mezinárodní*

- vědecké konference Region v rozvoji společnosti 2016*. Brno: Mendelova Univerzita, s. 867-875. ISBN 978-80-7509-459-9.
- [11] JANOUŠKOVÁ, J. a SOBOTOVIČOVÁ, Š. (2017). Property tax in the regions of the Czech Republic. *Economics and Management*. 20 (4), pp. 120 – 134. ISSN 1212-3609.
- [12] KALKUHL, M. a EDENHOFER, O. (2017). Ramsey meets Thünen: the impact of land taxes on economic development and land conservation. *International Tax and Public Finance*, 24, pp. 350–380. ISSN 0927-5940.
- [13] McCLUSKEY, W.J a PLIMMER, F. (2011). The creation of Fiscal space for the property tax: the case of Central and Eastern Europe. In: *International Journal of Strategic Property Management*, 15 (2011), pp. 123-138. ISSN 1648-9179
- [14] MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY (MZČR). (2017). *Limity využití půdy. Chraňme kvalitní půdu před zástavbou*. [Online]. Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/file/552127/Limity_vyuziti_pudy_publikace.pdf. [přístup: 11. května 2018]
- [15] OECD. (2010). *Economic Surveys Czech Republic*. [Online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZE_2010_PB_ENG.pdf. [přístup: 11. května 2018]
- [16] OECD. (2016). *Economic Surveys Czech Republic*. [Online], [cited 11 October 2017]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-czech-republic.htm>. [přístup: 11. května 2018]
- [17] OECD. (2017). *The Governance of Land Use in OECD Countries: Policy Analysis and Recommendations*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268609-en>. ISBN 978-92-64-26860-9.
- [18] PRESBITERO, A. F. a SACCHI, A., ZAZZARO, A. (2014). Property tax and fiscal discipline in OECD countries. *Economics Letters*, 124(3), pp. 428-433. ISSN 0165-1765.
- [19] RADVAN, M. (2011). Negativa zdanění nemovitostí ad valorem. In David Sehnálek. *Dny práva 2011. Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 319-327. ISBN 978-80-210-5914-6.



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. Šárka Sobotovičová, Ph.D., Katedra Financí a účetnictví, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Slezská Univerzita v Opavě, Univerzitní nám. 1934, 733 40 Karviná, e-mail: sobotovicova@opf.slu.cz

Analysis of types of tax evasion in Latvia's trade

Andrey Jonkin, Inna Stecenko

Abstract

In this paper, ways of non-payment of some taxes in Latvia's trade as an element of the shadow economy are considered. The reasons that compel the company not to pay taxes are analyzed. Based on the results of the analysis, proposals are made to counteract the elements of the shadow economy.

Keywords: Shadow economy, tax, non-payment, trade, Latvia

JEL classifications: E 64 H25, H26

1 Introduction

The relevance of the research topic is due to the need to increase tax revenues to the state budget, as well as to clarify the economy of the region under study.

The study of the shadow economy is carried out by economists from different regions and evaluates it according to different criteria, which leads to a multilateral study of this issue.

According to one of the set of definitions, the shadow economy is all the activity of economic entities, which is not officially registered in the relevant state bodies. The concept of "shadow economy" appeared only in the beginning of 1970 and was intended to designate hidden incomes and ways of their concealment. Literature uses this concept as an attempt to analyze the surge in economic activity in the informal sector.

The peculiarities of the shadow economy are deliberate evasion of the official registration of enterprises (as forms of economic entities management) and their agreements, as well as the distorted implementation of these agreements [1].

In this article "Analysis of types of tax evasion in Latvia's trade" tax evasion is considered as one of the forms of the shadow economy in Latvia's trade, the species and subspecies developed by the author are proposed, on which it is possible to divide the tax evasion in Latvia's trade. And also the methods of struggle against each tax evasion types are proposed

2 Study of the shadow economy of Latvia

The shadow economy of Latvia began to be researched from the 90s of the last century. One of the well-known analysts of the shadow economy of Latvia Arnis Sauka in his report at the seventh annual conference on the shadow economy cites data for the period 2009 - 2016 [2]. From the data provided, it can be seen that the share of the shadow economy in Latvia has significantly decreased, but still remains the highest in the Baltic countries (Table 1).

Table 1 Index of the shadow economy in the Baltic countries (% of GDP).

	Latvia	Lithuania	Estonia
2016-2015	-1%	+1,5%	+0,5%
2016	20,3%	16,5%	15,4%
2015	21,3%	15%	14,9%
2014	23,5%	12,5%	13,2%
2013	23,8%	15,3%	15,7%
2012	21,1%	18,2%	19,2%
2011	30,2%	17,1%	18,9%
2010	38,1%	18,8%	19,4%
2009	36,6%	17,7%	20,2%

According to the practical experience of the author, the share of the shadow economy in trade differs significantly from the statistics given above, both in dynamics and in figures for a particular year.

The most significant impact on the growth of the informal sector is estimated by researchers such factors as the informal sector of labor, which is progressing against the background of growing unemployment in Europe, as well as imperfections in the tax system and legislation. All this adversely affects the size of official GDP and leads to increased corruption.

The Baltic countries characterize a high level of shadow economy. Moreover, Lithuania and Latvia are among the five most shadow states of the post-Soviet space. In all three Baltic countries, there is an interesting trend, State statistics indicate a steady decline in the shadow turnover, And alternative studies indicate its growth. At the same time, the evaluation indicators vary greatly in different sources, which, incidentally, is also characteristic for similar developments in other countries [3].

Professor Friedrich Schneider also made a significant contribution to the study of the shadow economy. The joint work of Professor Schneider with Dr. Andreas Buehn is a vivid example of an analysis of the shadow economy, including the Latvian one [4].

3 Evasion of payment of taxes on goods

Evasion of taxes, according to the author, can be divided into several main types:

- tax evasion for goods
- evasion of payment of taxes on labor

Considering ways to evade taxes on goods, can also identify several major subspecies:

- non-payment of VAT
- failure to pay income tax (or dividends)
- non-payment of customs tax

Classical schemes of avoiding VAT :

1 Short-term work of a company registered, as a rule on a non-resident or on a person from whom there is no possibility to collect tax debts (for example, a beggar who has no income and who has no property).

Such companies are used:

- As a "interlayer" for the activities of the main company.

For example, a large Latvian trading company, a leader in its industry having a huge local trade turnover does not want to pay VAT. In the case of such a company, this is a very impressive amount. To avoid VAT, a "shield" is created from fake companies that work half a year - a year, sometimes this period can go up to three years, but in this case the company - the shield is used not only to avoid VAT. All the main profit settles on the accounts of fake companies. Goods are sold to the main company for at substantially inflated prices. Thus, the main company works almost at zero (there are even examples when the main company operates at a loss), and accordingly the VAT is almost zero. Companies shields are periodically written off, for which there are different methods that in the context of this work we do not consider.

- For large transactions in a short time.

In this case, there is a short-term surge in the company's activity. For example, the company conducts business with the established and approximately identical trading turnover for a long period of time. There is the possibility of additional significant sales in the short term (for example, a new trading network is opened). In order to increase the marginality of a short-term project, a company is created, through which sales are made within the framework of this project. After that, the temporary company is liquidated, the activity continues from the main company.

- As a project to assess the potential of a new market.

This is a method of practical market analysis common in the Baltic States. Practical experience of the author of work in this market, has allowed to reveal that such a scheme is often used by Lithuanian and Polish entrepreneurs.

To get a qualitative analysis of a specific market, in this case, a company is used, from which it is initially planned to get rid in six months - a year. Such a company by any means and methods (dumping, bribes) is trying to capture the market despite the consequences and not caring about such things as the image. If the company shows the possibility of developing a brand in a given territory, then it gets rid of it very carefully, so as not to damage the image of the brand, which in parallel starts to be sold from the main company. In the case where the company shows the futility of the market, a commodity deliverance (dumping, sale of substandard products, often deceiving buyers) is arranged. The goal is to solve all the problems of the main company accumulated in the home market. For example, to sell a marriage, a product with an expiring shelf life or a product that does not meet the standards of this market.

2 Correspondence of goods between neighboring countries and sale from foreign companies. The scheme also implies the fragility of companies.

Companies are created in different countries, in the case of Latvia, more often a set of companies registered in Latvia, Lithuania and Poland and further, depending on the specifics of the product, are most often added to the Netherlands, Slovakia, Italy, England.

In this scheme, "VAT laundering" is more often used by chains consisting of 3-5 companies.

The essence of the scheme - from abroad the goods are issued without VAT, upon arrival the price is recorded as complete and sold to the next country again, net of VAT.

It should be noted that there are also developed versions of such a scheme, when the goods passing (not physically, only according to documentation) through a lot of companies in

different countries can lose more than half of the original cost price. If it were not for the costs of maintaining the chain of companies, using such a scheme it would be possible to reduce the cost of goods by more than 99%.

This way of avoiding VAT is mainly used by companies engaged in Internet commerce.

3 Non-payment of VAT by large companies, based on the "inability to pay". As a rule, such tax debts the state partially "forgives" writing off huge sums in favor of large companies.

An example is a large trading and manufacturing company, one of the largest Latvian taxpayers, stops paying all taxes. As a result, he receives a claim for tax debt from the tax service, which the company's lawyers have already prepared a response, which says that due to an excessive tax burden, the company had to stop paying taxes in favor of paying employees' wages. The company offers the tax service to completely write off tax debts for the current moment, otherwise it threatens the bankruptcy of the enterprise. This is pure blackmail of the state, since the tax service understands that it is impossible to repay the tax debt in any case and it is necessary to choose the lesser of evils - to refuse collection of debts and to write off it in order to receive taxes from this company next year. Most often, this fraud is explained to the care of workers, the preservation of jobs and other popular arguments, but this is just one way of not paying taxes. As a result, the tax service and the company more often agree on a compromise, namely, the companies write off only VAT, and the remaining taxes it still pays by breaking them into minimum payments and a long period.

4 The company has unregistered cash registers.

Such a scheme is widely publicized in connection with Latvian catering, but in large retail chains, this phenomenon is also common. For example, a large retail chain operating in the food industry may have 2-3 unregistered cash registers for each major store and one for each small store. At the same time, such cash registers do not always work. Given the turnover of the trade network, unpaid interest is a huge sum.

3.1 Non-payment of income tax (or dividends)

Until January 1, 2018, when the law on reinvested profits began, entrepreneurs thought how not to pay income tax. After the law came into force, they began to think about how to withdraw money from the company.

After the beginning of the said law, the meaning for tax fraud has become less. The main stratum of entrepreneurs in Latvia is small and medium business, which constantly lacks working capital and, thanks to the new law, they have the opportunity to direct additional funds to the development of enterprises.

At such class of businessmen the question on a withdrawal of money from the company is not necessary.

But, there are also larger companies that accumulate profits that shareholders want to withdraw from the company. Considering the new dividend rate of 20%, there is interest in non-payment of this tax.

At the moment, the most popular is a significant increase in the company's expenses in favor of the owners. For example, a company is bought cars that are used by shareholders personally, or are leased, the income from which the shareholder receives "black" money. The company pays all the costs associated with servicing the car. Such cars can be a large number. Everything depends on the amount of funds that need to be transferred from the company's

budget to the shareholders' personal budget. With large volumes, real estate can be used, with small volumes payments for personal events of shareholders.

3.2 Non-payment of customs tax

Non-payment of customs tax can be divided into two categories:

- Transportation of goods from third countries without the assistance of customs officers

As a rule, without the help of customs officials, they transport small quantities of goods. This type of smuggling does not significantly affect the collection of customs taxes because of the insignificant total cost of illegally imported goods.

- Transportation of goods from third countries with the help of customs officers.

Unfortunately, corruption in Latvia is a total norm and customs authorities are no exception. In an effort to obtain personal benefits, customs officials are causing significant harm to the state by reducing tax revenues. In the context of this paragraph, it is a question of customs tax.

But damage is also caused through non-receipt by the state of VAT and sale of products in the market that do not correspond to the region's quality. There is also a third option for Latvia's loss of customs tax, this is the method of importing goods, which causes the greatest damage in obtaining customs tax. In connection with the absolutely poor work of the customs authorities and the total bureaucracy related to the import of goods into the EU through Latvia, many entrepreneurs import goods through other EU countries where everything can be done faster and easier. But, this is a legitimate method, accordingly, in the work on the topic of tax evasion, the author does not consider it.

4 Evasion from payment of taxes on labor

Mostly, in connection with taxes on workers, employers try to avoid paying income tax from the population, which, in the vast majority, is paid by the employer for the employee, on the basis of an agreement with the employee on the amount of net wages and social tax. Other payments related to labor costs in this work are not considered.

Denote the main types of non-payment of taxes on labor:

- Payment of part of salaries unofficially ("in envelopes")
- Payment of 100% of the salary of a particular employee informally
- Failure to pay taxes for an officially registered employee

4.1 Payment of part of salaries unofficially

The most common method in Latvia of tax evasion is related to labor costs. The overwhelming number of Latvian companies use this way of reducing the cost of the work process. This method is used in all industries and at all levels of the company.

Olga Pavuk, in the article "The shadow economy in Latvia is much higher than that of neighbors" writes: "Estonia leads the way in wages in envelopes (53.6% in the total shadow economy), Lithuania - also in wages in envelopes (42.4%), and in Latvia the largest share of unaccounted incomes (42.1%). It is obvious that Estonians pay more attention to support and growth of business, forms of payment.

The share of wages in envelopes in real wages paid by entrepreneurs in Latvia is 18.1%, having fallen by almost two times in seven years (from 2009 to 2016). In Estonia and Lithuania, this indicator for the same seven years was almost unchanged (17.1% and 15.4% in 2016, respectively).

Bribes. Another indicator, revealed in the survey of entrepreneurs: the average share of bribes "to solve cases" in the income of the enterprise. In Lithuania this is 9.8%, in Latvia 6.5%, in Estonia 3.6%. The share of bribes in the amount of the contract of state order is the largest in Lithuania (8.1%), in Estonia 4.8%, in Latvia 3.9%. At the same time in Latvia and Lithuania, this indicator is slightly reduced, and in Estonia for seven years more than doubled. "[5]

Let's consider an example. The company has 10 employees, half of whose wages are paid "in envelopes", a gross salary of 1000 euros.

Using the salary calculator of the state tax service, you can see that when all taxes are paid (we do not think there are any dependents), the cost of each employee for the employer is € 1,241.26 per person, and provided that half is paid "in an envelope" of 1120.81 euros per person. Thus, the difference in the cost of ten people will be 1,204.50 euros, which is about 10% of the cost of employees.

Saving 10% of costs is an important argument, if the employer has the opportunity to legalize the funds without additional costs (or to receive additional "black" income). But, if there is no such possibility, then saving 10% economically does not justify the illegal part of the salary.

To explain salaries in "envelopes", in this case, can the lack of education of business owners and / or habits and upbringing.

4.2 Payment of 100% of the salary of a particular employee is unofficial

Completely illegal salary of an employee is a huge risk for the company and accordingly, in order to go to it, the profit should be significant.

Mostly, the times of completely "black" wages have already passed, but there are still areas in which this form of payment is used, mainly this construction and small retail trade.

Black wages in construction and small retail trade, except for saving on taxes, there can one more explanation - some employees are illegally imported into Latvia and can not work legally.

Turning to the salary calculator of the state tax service, we see that with the example of the ten employees mentioned above, the company saves already 2412.60, which is almost 20% of labor costs.

With 20% savings and the ability to legalize money without additional costs (or to receive additional "black" income) already clearly has an economic benefit.

Another question is whether the risk is comparable to the economic benefits obtained, but each entrepreneur decides for himself.

4.3 Non-payment of taxes for an officially registered employee

This form of non-payment of taxes, as well as completely unofficially working for the firm employees, is almost irrelevant for Latvia.

This is what companies that are on the verge of bankruptcy do.

Economic benefit is, the company saves the same 20%, which are mentioned above, but the risk in this case is obvious and this kind of non-payment of taxes in the long run is not possible.

Analyzing the pros and cons of saving on taxes related to the workforce in the average Latvian company, the author concluded that under existing laws, tax rates and control instruments, the risk exceeds the potentially saved funds.

Salaries in envelopes receive a quarter of all employees. The portrait of the payee in the envelope, drawn by the SRS, is as follows: the critical age group is 45-55 (27%), 25% of the group aged 30-44 and 56-63. Most often, salaries in envelopes are received by divorced people - 31% of men and 23% of women. Most often, these are low-skilled workers (71%), but quite a lot (29%) and those who hold managerial positions or highly qualified specialists. According to the SRS estimates, as a result of receiving salaries in envelopes, 222,000 people or 25% do not receive in full social benefits for unemployment and illness, 39,000 people. - benefits for the birth of a child and 16 thousand people. - guaranteed retirement pension by age [6].

5 Discussion and conclusion

Having considered the main types of non-payment of taxes on goods and labor and understanding the need to combat this phenomenon, the author suggests the following tools:

1 VAT.

- In order to reduce the possibility for third-country nationals, to open companies and, in case of unsuccessful business, to throw them, to pass a law stating that at least 51% (of each company) of Latvian companies should belong to Latvia's residents
- Legislatively prohibit the opening of new companies to persons who already had a bankrupt company, without compensation for non-payment that the debts of the previous company. This can be done through a one-time payment or an increased tax rate for 1-2 years.
- Introduce a reversible VAT payment principle for all goods and services
- To organize total verification of certificates and authenticity of available certificates for all groups of goods sold on the shelves of Latvian stores.

This is not a direct solution, but it should be borne in mind that on the shelves of stores there is a large number of goods that do not have certification, and therefore some of them, even theoretically, can not be traded legally.

Withdrawal of such goods from the shelves of stores will lead to increased sales of law-abiding sellers, which in turn will increase the receipt of VAT in the treasury of the state.

2 Tax on dividends.

- limit the possible availability of vehicles and real estate registered for legal entities
- to develop an option for a tax-free withdrawal of dividends by sponsoring local start-ups in the areas necessary for the country.

For example, there is a startup in which it is necessary to invest a substantial amount, which is expected to return in 1-3 years. An investor who wants to receive dividends without paying a

20% tax invests money in this start-up and receives a full amount of dividends after a certain time, without deduction of tax. Of course, such a project should be under state guarantee.

3 customs tax.

In order to combat non-payment of the customs tax, it is necessary:

- introduce a full-fledged system for controlling the activities of responsible employees, it is better to automate and computerize the process
- toughen penalties for complicity in smuggling by customs officers
- create a full-fledged automated control of the accuracy of the documents provided for customs clearance.

Limit the import of goods with forged documents. Thus, there will not be a significant increase in the customs tax to the budget, but such a step will lead to a significant increase in the quality of products presented in Latvia.

Eliminate unnecessary bureaucracy and simplify customs clearance of goods in Latvia, which will lead to an increase in customs turnover by transferring customs goods from other EU countries.

4 Non-payment of taxes on labor.

To increase the share of officially paid salaries, it is necessary to raise the non-taxable minimum to 1.2-1.3 today's minimum wage, gradually raising the very minimum wage. But, it is necessary to take into account the fact that raising the minimum wage can only go after state assistance in the development of business, otherwise, the business will not survive the salary burden, which will lead to massive bankruptcies or withdrawal into the shadows.

For using the services of an employee who is not officially listed in the company, to introduce criminal liability, starting with the third registered case.

Citation list

- [1] The shadow economy, portal utmagazine.ru 05/18/2015
<https://utmagazine.ru/posts/8724-tenevaya-ekonomika>
- [2] Arnis Sauka, 7.ikgadējā ēnu ekonomikas konference, Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.-2016. file: /// C: /Users/Admin/Downloads/arnissauka.pdf
- [3] Olga Pavuk, The shadow economy in the world and in the Baltic States (Lecture), Baltic-course.com 11/13/2013 http://www.baltic-course.com/eng/ekonomiceskaja_istorija/?doc=83562
- [4] Prof.Dr. Friedrich Schneider, Dr.Sc. Abdreas Buehn, Ēnu ekonomika Latvijā un citās Eiropas valstīs: Ko mēs (ne) zinām?
<http://www.fm.gov.lv/prevfiles/faili/struktura/CBC257662818001286017675370565.pdf>
- [5] Olga Pavuk, The shadow economy in Latvia is much higher than that of its neighbors, Baltic-course.com 11.05.2017 http://www.baltic-course.com/eng/good_for_business/?doc=129597

- [6] Olga Pavuk, 40% of the chief accountants in Latvia receive a salary in envelopes Baltic-course.com 10.05.2017 http://www.baltic-course.com/eng/good_for_business/?doc=129594



Authors

Mag.oec Andrey Jonkin, PhD student, Baltic International Academy, Riga, Lomonosova 4, andrejsjonkins@inbox.lv.

Professor Inna Stecenko, PhD in Economics, head of doctoral program Pro-Rector of R&D, Baltic International Academy, Lomonosova str 4, Riga, Latvia.

Lineární regresní model intervalové časové řady

Zdeněk Karpíšek, Marianna Dražanová, Veronika Lacinová

Abstrakt

V příspěvku je popsán vliv nepřesností na stanovení lineární aproximace trendu a periodicity vývoje ekonomického ukazatele vyjádřeného časovou řadou pomocí intervalové analýzy. Je proto prezentován základní aparát lineární regresní analýzy a intervalové analýzy a jejich využití při výpočtu odhadu intervalových hodnot regresních koeficientů a hodnot pozorované časové řady v Excelu na jednoduchém příkladu.

Klíčová slova: časová řada, lineární regresní funkce, intervalová časová řada, intervalová lineární regresní funkce, odhady

Abstract

This paper describes an influence of inaccuracies to determine a linear approximation of trend and periodicity of an economic indicator expressed by a time series using interval analysis. A basic calculus of linear regression analysis and interval analysis, and its application on the calculation of interval values of a regression coefficients and values of an observed time series in Excel is explained by a simple example.

Keywords: time series, linear regression function, interval time series, interval linear regression function, estimates

JEL klasifikace: C02, C43, C65

1 Úvod

Motivací k tomuto příspěvku bylo získat odhady trendové a periodické složky časové řady z expertních nebo statistických intervalových odhadů hodnot pozorované ekonomické veličiny (znaku, ukazatele), jejíž dynamiku vývoje tato časová řada popisuje, a to pomocí regresní a intervalové analýzy. Důvodem k intervalovému pojetí je skutečnost, že se v praxi často hodnoty časových ekonomických indikátorů berou jako zcela přesné a nerespektuje se fakt, že jsou nepřesné z důvodu působení např. inflace na cenu měnové jednotky apod. Závěry o aproximaci a predikci dané časové řady z těchto neintervalových hodnot proto nemusí odpovídat skutečnosti. Tento příspěvek je rozšířením výsledků popsanych v článku [2]. Nově získané výsledky jsou popsány v oddílu 4 a 5.

2 Lineární regresní model časové řady

Pojmy a jejich vlastnosti uvedené v tomto oddílu je možno najít např. v [1], [3] a [5].

Časová řada je posloupnost reálných čísel $\mathbf{x} = (x_1, \dots, x_n)$, kde $x_i = x(t_i)$ je pozorovaná hodnota náhodné veličiny x v čase t_i , $t_i < t_{i+1}$, $i = 1, \dots, n$ a $n > 2$.

Lineární regresní funkce má tvar $x(t) = \sum_{j=1}^m \beta_j f_j(t)$, kde funkce $f_j(t)$ neobsahují neznámé parametry a $\beta_j, j = 1, \dots, m$, jsou **regresní koeficienty**.

Lineární regresní model časové řady $\mathbf{x} = (x_1, \dots, x_n)$ je založen na předpokladu, že hodnoty časové řady jsou náhodné veličiny $x_i = x(t_i) = \sum_{j=1}^m \beta_j f_j(t_i) + e_i$, $m < n$. Pro jednoduchost předpokládáme, že všechny náhodné veličiny e_i mají nulovou střední hodnotu, stejný rozptyl a jsou nekorelované, $i = 1, \dots, n$.

Lineární regresní funkce $x(t) = \sum_{j=1}^m \beta_j f_j(t)$ vyjadřuje současně trendovou i periodickou složku časové řady $\mathbf{x} = (x_1, \dots, x_n)$.

Odhad hodnoty časové řady v čase t pomocí regresní analýzy je $\hat{x}(t) = \sum_{j=1}^m b_j f_j(t)$, kde $b_j, j = 1, \dots, m$, jsou **odhady regresních koeficientů** β_j .

Pro odhady použijeme tyto matice:

$$\mathbf{F} = \begin{pmatrix} f_1(t_1) & f_1(t_2) & \cdots & f_1(t_n) \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ f_m(t_1) & f_m(t_2) & \cdots & f_m(t_n) \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} f_{11} & f_{12} & \cdots & f_{1n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ f_{m1} & f_{m2} & \cdots & f_{mn} \end{pmatrix},$$

$$\mathbf{G} = \mathbf{F}\mathbf{F}^T = \begin{pmatrix} \sum_{i=1}^n f_1^2(t_i) & \sum_{i=1}^n f_1(t_i)f_2(t_i) & \cdots & \sum_{i=1}^n f_1(t_i)f_m(t_i) \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \sum_{i=1}^n f_m(t_i)f_1(t_i) & \sum_{i=1}^n f_m(t_i)f_2(t_i) & \cdots & \sum_{i=1}^n f_m^2(t_i) \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} g_{11} & g_{12} & \cdots & g_{1m} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ g_{m1} & g_{m2} & \cdots & g_{mm} \end{pmatrix}$$

$$\mathbf{G}^{-1} = \begin{pmatrix} g^{11} & g^{12} & \cdots & g^{1m} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ g^{m1} & g^{m2} & \cdots & g^{mm} \end{pmatrix}, \mathbf{f}(t) = \begin{pmatrix} f_1(t) \\ \vdots \\ f_m(t) \end{pmatrix}, \mathbf{b} = \begin{pmatrix} b_1 \\ \vdots \\ b_m \end{pmatrix}.$$

Předpokládáme, že matice $\mathbf{F}$ má hodnost m , takže matice $\mathbf{G}$ je regulární a inverzní matice $\mathbf{G}^{-1}$ existuje. Následující odhady jsou získány tzv. **metodou nejmenších čtverců**.

Odhady regresních koeficientů $b_j, j = 1, \dots, m$, jsou řešením soustavy normálních rovnic $\mathbf{Gb} = \mathbf{g}$, takže

$$\mathbf{b} = \mathbf{G}^{-1}\mathbf{g} = \mathbf{G}^{-1}\mathbf{F}\mathbf{x}^T.$$

Vidíme, že odhady $b_j, j = 1, \dots, m$, jsou lineárními funkcemi hodnot pozorované časové řady. Po dosazení za uvedené matice a úpravách dostaneme

$$b_j = \sum_{i=1}^n c_{ji} x_i,$$

kde pro $j = 1, \dots, m$ je

$$c_{ji} = \sum_{k=1}^m g^{jk} f_{ki}.$$

Odhad hodnoty časové řady v čase t je

$$\hat{x}(t) = \mathbf{f}^T(t) \mathbf{b} = \mathbf{f}^T(t) \mathbf{G}^{-1} \mathbf{g} = \mathbf{f}^T(t) \mathbf{G}^{-1} \mathbf{F} \mathbf{x}^T.$$

Tento odhad je zřejmě lineární funkcí hodnot pozorované časové řady $\mathbf{x} = (x_1, \dots, x_n)$. Po dosazení za uvedené matice a úpravách dostaneme

$$\hat{x}(t) = \sum_{i=1}^n a_i(t) x_i,$$

kde pro $i = 1, \dots, n$ je

$$a_i(t) = \mathbf{f}^T(t) \mathbf{G}^{-1} \mathbf{F} = \sum_{j=1}^m f_j(t) \sum_{k=1}^m g^{jk} f_{ki} = \sum_{j=1}^m c_{ji} f_j(t).$$

3 Intervalová aritmetika – základní pojmy a vlastnosti

Intervalovým číslem rozumíme [4] uzavřený reálný interval $[a, b]$, $a \leq b$, $(a, b) \in (-\infty, \infty)^2$.

Aritmetické operace s intervalovými čísly definujeme vztahy:

$$\begin{aligned} [a, b] + [c, d] &= [a + c, b + d], \\ [a, b] - [c, d] &= [a - d, b - c], \\ [a, b] \cdot [c, d] &= [\min\{ac, ad, bc, bd\}, \max\{ac, ad, bc, bd\}], \\ [a, b] / [c, d] &= [a, b] \cdot [1/d, 1/c] \text{ pro } 0 \notin [c, d]. \end{aligned}$$

Pro $\forall a \in (-\infty, \infty)$ klademe $a = [a, a]$. Jestliže $a > 0$, pak píšeme $[a, b] > 0$ atd. Zřejmě je

$$\lambda[a, b] = \begin{cases} [\lambda a, \lambda b] & \text{pro } \lambda > 0, \\ 0 & \text{pro } \lambda = 0, \\ [\lambda b, \lambda a] & \text{pro } \lambda < 0, \end{cases}$$

kde $\lambda \in (-\infty, \infty)$. V aplikacích dle potřeby symbol operace násobení $\cdot$ vynecháváme a symbol operace dělení $/$ nahrazujeme zlomkem.

Jestliže J, K, L, M jsou intervalová čísla, pak platí:

$$\begin{aligned} J + K &= K + J, \\ J + (K + L) &= (J + K) + L, \\ J \cdot K &= K \cdot J, & 0 + J &= J, \\ J \cdot (K \cdot L) &= (J \cdot K) \cdot L, & 1 \cdot J &= J, \\ & & J \cdot (K + L) &\subset (J \cdot K) + (J \cdot L). \end{aligned}$$

Speciálně pro $K \cdot L > 0$ je $J \cdot (K + L) = J \cdot K + J \cdot L$.

Jestliže $J \subset L$ a $K \subset M$, pak

$$\begin{aligned} J + K &\subset L + M, \\ J - K &\subset L - M, \\ J \cdot K &\subset L \cdot M, \\ J / K &\subset L / M, \quad (0 \notin M). \end{aligned}$$

Jestliže $J = [a, b]$ a $K = [c, d]$, pak pro $a \geq 0, c \geq 0$ je $J \cdot K = [ac, bd]$, pro $b \leq 0, d \leq 0$ je $J \cdot K = [bd, ac]$ a pro $a > 0, c > 0$ je $J / K = [a/d, b/c]$.

Jestliže $y = f(x_1, \dots, x_n)$ je reálná funkce a $I_1, \dots, I_n$ jsou intervalová čísla, pak **intervalovou hodnotou** této funkce rozumíme intervalové číslo (pokud existuje)

$$[\min f(x_1, \dots, x_n), \max f(x_1, \dots, x_n)],$$

kde $(x_1, \dots, x_n) \in I_1 \times \dots \times I_n$, a hovoříme o **intervalové funkci** $f(I_1, \dots, I_n)$.

Jestliže spojitá funkce $y = f(x_1, \dots, x_n)$ na množině $I_1 \times \dots \times I_n$ je rostoucí ve všech nezávisle proměnných na množině $I_1 \times \dots \times I_n$, pak

$$[\min f(x_1, \dots, x_n), \max f(x_1, \dots, x_n)] = [f(\min I_1, \dots, \min I_n), f(\max I_1, \dots, \max I_n)].$$

Analogicky pro spojitou funkci $y = f(x_1, \dots, x_n)$ klesající ve všech nezávisle proměnných na množině $I_1 \times \dots \times I_n$ je

$$[\min f(x_1, \dots, x_n), \max f(x_1, \dots, x_n)] = [f(\max I_1, \dots, \max I_n), f(\min I_1, \dots, \min I_n)].$$

Jestliže funkce $y = f(x_1, \dots, x_n)$ není rostoucí ani klesající ve všech svých proměnných, určíme její intervalovou hodnotu výpočtem jejího absolutního minima a absolutního maxima na množině $I_1 \times \dots \times I_n$ pomocí obvyklých analytických postupů nebo aplikací některé nelineární optimalizační metody na PC. Příjemnou výjimkou je lineární funkce

$$y = \sum_{i=1}^n a_i x_i,$$

$(x_1, \dots, x_n) \in I_1 \times \dots \times I_n$, kde $a_1, \dots, a_n$ jsou „neintervalové“ reálné konstanty. Tato funkce je v proměnných x_i rostoucí resp. klesající, jestliže $a_i > 0$, resp. $a_i < 0$, takže

$$[\min y, \max y] = \left[\sum_{\substack{i=1 \\ a_i > 0}}^n a_i \min I_i + \sum_{\substack{i=1 \\ a_i < 0}}^n a_i \max I_i, \sum_{\substack{i=1 \\ a_i > 0}}^n a_i \max I_i + \sum_{\substack{i=1 \\ a_i < 0}}^n a_i \min I_i \right],$$

přičemž případy $a_i = 0$ nemají vliv na hodnotu extrému. Uvedený vzorec můžeme pomocí znaménkové funkce $\text{sgn}(x)$ přepsat do tvaru vhodného pro výpočet

$$[\min y, \max y] = \left[\sum_{i=1}^n a_i \left(\frac{1 + \text{sgn}(a_i)}{2} \min I_i + \frac{1 - \text{sgn}(a_i)}{2} \max I_i \right), \sum_{i=1}^n a_i \left(\frac{1 + \text{sgn}(a_i)}{2} \max I_i + \frac{1 - \text{sgn}(a_i)}{2} \min I_i \right) \right].$$

4 Intervalový lineární regresní model intervalové časové řady

Jestliže místo hodnot x_i časové řady $\mathbf{x} = (x_1, \dots, x_n)$ uvažujeme intervalová čísla $[\min x_i, \max x_i]$, tj. intervaly obsahující x_i , $i = 1, \dots, n$, dostaneme *intervalovou časovou řadu* $[\min \mathbf{x}, \max \mathbf{x}] = ([\min x_1, \max x_1], \dots, [\min x_n, \max x_n])$, kde $x_i = x(t_i)$ je pozorovaná hodnota náhodné veličiny X v čase t_i , $t_i < t_{i+1}$, $i = 1, \dots, n$. Intervalové hodnoty $[\min x_i, \max x_i]$ při praktických aplikacích stanovujeme obvykle expertně nebo statistickými odhady.

Intervalová lineární regresní funkce má tvar

$$[\min x(t), \max x(t)] = \sum_{j=1}^m [\min \beta_j, \max \beta_j] f_j(t),$$

kde funkce $f_j(t)$ neobsahují neznámé parametry a $[\min \beta_j, \max \beta_j]$, $j = 1, \dots, m$, jsou *intervalové regresní koeficienty*.

Intervalový lineární regresní model intervalové časové řady $[\min \mathbf{x}, \max \mathbf{x}] = ([\min x_1, \max x_1], \dots, [\min x_n, \max x_n])$ je založen na předpokladu, že hodnoty intervalové časové řady jsou náhodné veličiny stejně jako v „neintervalovém“ případě.

Spojením výsledků a definic z předcházejících dvou oddílů získáme následující *intervalové odhady*.

Odhad intervalové hodnoty intervalové časové řady v čase t pomocí regresní analýzy je $[\min \hat{x}(t), \max \hat{x}(t)] = \sum_{j=1}^m [\min b_j, \max b_j] f_j(t)$, kde $[\min b_j, \max b_j]$, $j = 1, \dots, m$, jsou *odhady intervalových regresních koeficientů* $[\min \beta_j, \max \beta_j]$. Odhady intervalových regresních koeficientů jsou

$$[\min b_j, \max b_j] = \sum_{i=1}^n c_{ji} [\min x_i, \max x_i] = \left[\sum_{i=1}^n c_{ji} \left(\frac{1 + \text{sgn}(c_{ji})}{2} \min x_i + \frac{1 - \text{sgn}(c_{ji})}{2} \max x_i \right), \right.$$

$$\sum_{i=1}^n c_{ji} \left(\frac{1 + \operatorname{sgn}(c_{ji})}{2} \max x_i + \frac{1 - \operatorname{sgn}(c_{ji})}{2} \min x_i \right) \Bigg],$$

kde pro $j = 1, \dots, m$ je $c_{ji} = \sum_{k=1}^m g^{jk} f_{ki}$.

Odhad intervalové hodnoty intervalové časové řady v čase t je

$$\begin{aligned} [\min \hat{x}(t), \max \hat{x}(t)] &= \sum_{i=1}^n a_i(t) [\min x_i, \max x_i] = \\ &= \left[\sum_{i=1}^n a_i(t) \left(\frac{1 + \operatorname{sgn}(a_i(t))}{2} \min x_i + \frac{1 - \operatorname{sgn}(a_i(t))}{2} \max x_i \right), \right. \\ &\quad \left. \sum_{i=1}^n a_i(t) \left(\frac{1 + \operatorname{sgn}(a_i(t))}{2} \max x_i + \frac{1 - \operatorname{sgn}(a_i(t))}{2} \min x_i \right) \right], \end{aligned}$$

kde pro $i = 1, \dots, n$ je $a_i(t) = \sum_{j=1}^m c_{ji} f_j(t)$.

Šířka odhadu intervalové hodnoty intervalové časové řady v čase t je

$$\Delta(t) = \max \hat{x}(t) - \min \hat{x}(t) = \sum_{i=1}^n a_i(t) \operatorname{sgn}(a_i(t)) (\max x_i - \min x_i).$$

5 Příklad užití intervalového lineárního regresního modelu

Pro jednoduchost ilustrujeme metody uvedené v oddílu 3 na jednoduchém „školním“ příkladu neperiodické časové řady s lineárním trendem. V tomto případě má regresní funkce tvar

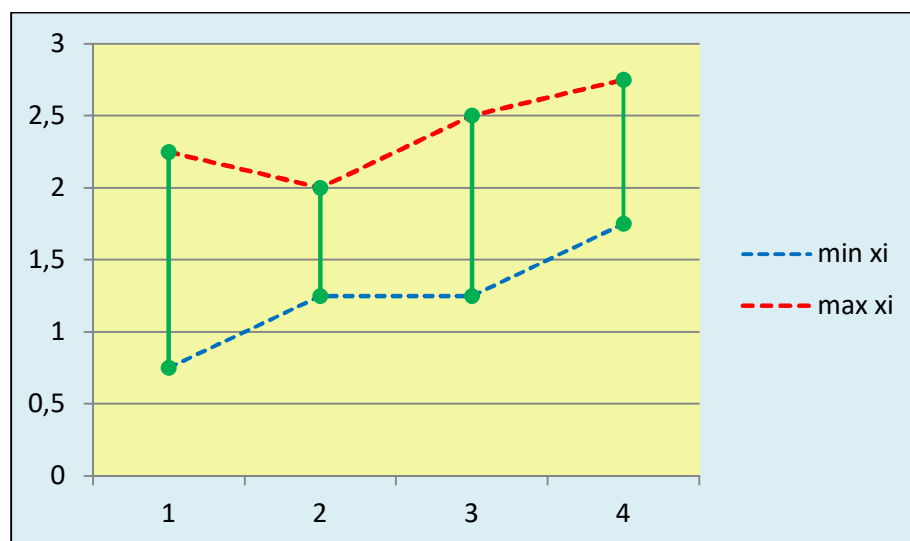
$$x(t) = \beta_1 + \beta_2 t,$$

takže $m = 2$, $f_1(t) = 1$ a $f_2(t) = t$. Zadání této intervalové řady je v Tab. 1 a její graf je na Obr. 1.

Tabulka 1: Intervalové hodnoty intervalové časové řady $[\min x, \max x]$

i	t_i	$\min x_i$	$\max x_i$
1	1	0,75	2,25
2	2	1,25	2
3	3	1,25	2,5
4	4	1,75	2,75

Zdroj: vlastní

Obrázek 1: Graf intervalové časové řady $[\min x, \max x]$ 

Zdroj: vlastní

Výpočtem v Excelu pomocí vzorců z oddílu 3 dostaneme odhady intervalových regresních koeficientů β_1, β_2 :

$$[\min b_1, \max b_1] = [0; 2,375],$$

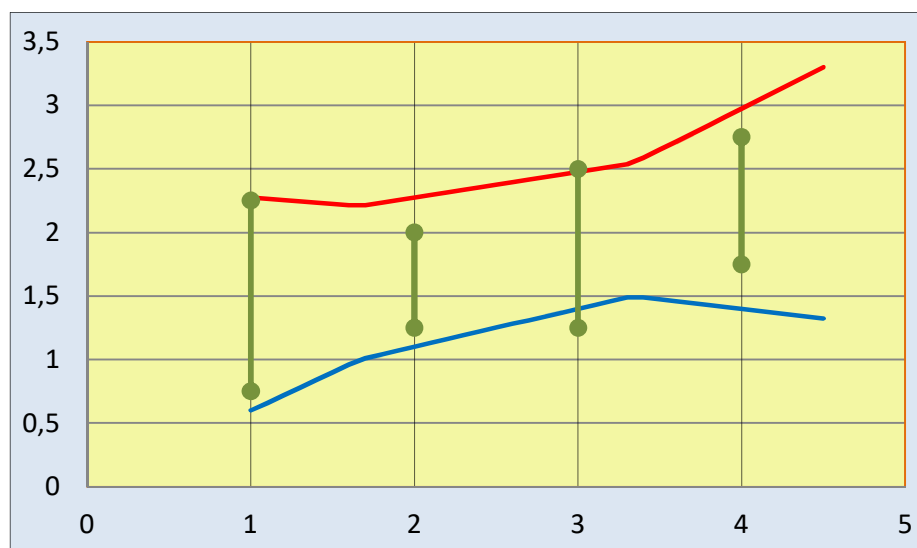
$$[\min b_2, \max b_2] = [-0,225; 0,725],$$

Vypočtené odhady intervalových hodnot intervalové časové řady $[\min \hat{x}(t), \max \hat{x}(t)]$ jsou ve zvolených časech t v Tab. 2 a graf hranic intervalového odhadu intervalové časové řady je na Obr. 2.

Tabulka 2: Odhady intervalových hodnot intervalové časové řady v čase t

t	$\min x(t)$	$\max x(t)$	$\min \hat{x}(t)$	$\max \hat{x}(t)$
1	0,75	2,25	0,6	2,275
2	1,25	2	1,1	2,275
3	1,25	2,5	1,4	2,475
4	1,75	2,75	1,4	2,975
2,5	---	---	1,25	2,375
4,5	---	---	1,325	3,3

Zdroj: vlastní

Obrázek 2: Graf intervalového odhadu intervalové časové řady

Zdroj: vlastní

Ze získaných výsledků je zřejmé, že intervalové odhady regresních koeficientů a intervalový odhad (vyrovnání) hodnot časové řady respektují nepřesné hodnoty pozorované časové řady. V daném příkladu intervalový odhad regresního koeficientu β_2 totiž obsahuje i záporné hodnoty, takže daná časová řada může mít jak klesající, tak i rostoucí trend. Intervalový odhad intervalových pozorovaných hodnot (svislé úsečky) časové řady daný pásmem mezi dolní a horní lomenou čarou na Obr. 2 vlastně obsahuje všechny možné přímky vyjadřující trend této řady (viz také Tab. 2).

6 Závěr

Slova trend, aproximace a predikce jsou v ekonomických úvahách a modelech velmi často používána a z hodnot vyjadřujících jeho velikost se činí různé víceméně hlubokomyslné závěry. Jak však ukazuje uvedený příklad, mohou být tyto závěry zcela falešné. Jde sice jenom o příklad školního charakteru, ale v praxi bývá situace ještě horší. Chtěli jsme proto ukázat, že zanedbání nepřesností (chyb, šumu apod.) statistického nebo expertního zjišťování hodnot ekonomického nebo finančního ukazatele sledovaného v čase, může vést k velmi zkresleným závěrům. Popsané modelování časových řad může být blíže skutečnosti.

Afilace

Příspěvek je součástí řešení výzkumných grantových projektů IGA_AS_03_01/2 a IGA AS_04 AKADEMIE STING v Brně.

Použité zdroje

- [1] ANDĚL, J. *Základy matematické statistiky*. 3. vyd. Praha: Matfyzpress, 2011. 358 s. ISBN 978-80-7378-162-0.

- [2] KARPISEK, Z. LACINOVA, V., SADOVSKY, Z., SCHNEIDER, A. Is the Increasing Trend Always Really Increasing? MENDEL 2016 – 22th International Conference on Soft Computing. Brno, 2016. *Mendel Series*, Volume 2016, p. 229-234. ISSN 1803-3814, ISBN 978-80-214-5365-4.
- [3] MONTGOMERY, D. C. a RUNGER, G. *Applied Statistics and Probability for Engineers*. 5th ed. New York: John Wiley, 2010. 784 s. ISBN 978-0-470-05304-1.
- [4] MOOR, R. E., KEARFOTT, R. B. a CLOUD, M. J. *Introduction to Interval Analysis*. Philadelphia: SIAM 2009, 459 s. ISBN 978-0-898716-69-6.
- [5] TSAY, R. S. *Analysis of Financial Time Series*. New York: John Wiley, 2010. 672 s. ISBN 978-0-470-64455-3.



Autoři

doc. RNDr. Zdeněk Karpíšek, CSc., Katedra aplikovaných věd, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: karpisek@sting.cz.

doc. Ing. Marianna Dražanová, CSc., Institut ekonomických studií a analýz, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: 4076@post.sting.cz.

Ing. Veronika Lacinová, Ph.D., Univerzita obrany, Fakulta vojenského leadershipu, Katedra kvantitativních metod, Kounicova 156/65, 662 10 Brno, e-mail: veronika.lacinova@unob.cz.

Administrativní zátěž malých a středních podniků v České republice

Miluše Korbelová

Abstrakt

Administrativní zátěž, zejména její zvyšování je stálým problémem jak České republiky, tak všech členských zemí Evropské unie. Vysokou administrativní zátěží trpí zejména malé a střední podniky, které jsou pilířem každé ekonomiky. Evropská komise se touto problematikou intenzivně zabývá ve svých doporučeních jednotlivým členským státům. Ve vztahu k České republice vydala Rada EU doporučení na rok 2017, ve kterém mimo jiné uvádí, že v ČR trpí podnikatelské prostředí značnou řadou administrativních překážek v souvislosti se zdaněním a podnikáním. Tento fakt se dotýká především malých a středních podniků jichž je v ČR 99,9%. Zpracovaná analýza Ministerstvem průmyslu a obchodu v roce 2017 dochází k závěru opačnému. Profesní komory naopak varují před neúměrným nárůstem administrativy. Měření administrativní zátěže pomocí standardního nákladového modelu z údajů získaných z praxe, je předmětem tohoto článku.

Klíčová slova: administrativní zátěž, malé a střední podniky, daně, podnikání, model SCM

Abstract

Increases the administrative burden, in particular is a problem as the Czech Republic, as all member states of the European Union. The administrative burden has big impact particularly on small and middle enterprises, which are the pillar of every economy. In the European Commission is this issue extensively discussed and in its recommendations to individual member states. In Recommendation to the Czech Republic for the year 2017, is said, that business environment in the Czech Republic suffer from administrative burden, especially in relation to taxation and enterprises area. This really affect small and middle sized enterprises which are in the Czech Republic 99,9%. The Ministry of Industry and Trade Work in own research in 2017 has opposite conclusion. All professional chambers warn against increase administrative burden. Measurement of administrative burden using the Standard Cost Model (SCM) is the subject of this article.

Keywords: administrative burden, small and middle enterprises, taxes, enterprises, SCM model

JEL klasifikace: H25, H32, H70

1 Úvod

Podnikání a s ním spojené povinnosti jsou neustálým předmětem diskusí. Podnikání představuje většinu příjmů do státního rozpočtu v podobě daní (L. Víttek, 2013). Povinnosti spojené s podnikáním a výběrem daní, časté změny zákonů nepodporují podnikatelské klima, zejména u malých a středních podniků (M. Korbelová, 2017). Významnou roli v tomto ohledu

hraje vedení účetnictví a konstrukce základu daně. Osoby samostatné výdělečně činné si sice mohou vybrat, zda povedou účetnictví, daňovou evidenci, výdaje uplatní procentem z příjmů či se rozhodnou pro paušální daň. Nicméně podmínky pro výpočet daně se pro každý typ uplatnění nákladů mění, mění se téměř každý rok možnosti slev, odpočtů a nejrůznějších úprav (M. Korbelová, 2017). U právnických osob, které vedou účetnictví je zdánlivě konstrukce daně snadná. Avšak změny v účetních postupech, změny v daňových zákonech, týkajících se uznatelnosti nákladů a výnosů, či správy daní, povinnosti s vykazováním a evidencí pro daňové účely se stává neúměrnou v poměru s náklady vynaloženými na předmět podnikání (D. Procházka, L. Vitek, 2015). Výpočet základu daně se stává téměř neřešitelným bez odborné pomoci. Snižování administrativní zátěže, která postihuje nejvíce malé a střední podniky je jedním z cílů české ekonomiky. Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky měřilo administrativní zátěž podnikatelů za rok 2016 a dospělo k závěru, že se administrativní zátěž snížila o 31.49% v porovnání s rokem 2005¹. S tímto zjištěním nesouhlasí profesní komory, vyzývají premiéra ke schůzce a varují před neúměrným nárůstem administrativy otevřeným dopisem ze dne 3. 12. 2017². Usnesení vlády České republiky ze dne 18. července 2018 schvaluje informaci o snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2017 a zároveň ukládá členům vlády a vedoucím ostatních ústředních orgánů státní správy pokračovat v plnění opatření na snižování administrativní zátěže podnikatelů. Nesoulad v tvrzení vyplývající ze závěru měření MPO ČR a zjištěním EK uvedeném v Doporučení Rady EU k národnímu programu reforem ČR na rok 2017 a podpořené stanovisky profesních komor je důvodem dalšího šetření v oblasti účetnictví a daní s použitím SCM modelu, který byl použit k měření MPO ČR v roce 2017.

2 Cíl práce a metoda

Cílem práce je zjistit změnu administrativní zátěže v roce 2017 proti roku 2010 u podnikatelů, malých a středních podniků v České republice. Administrativní zátěž je problematikou, kterou se EU a jednotlivé členské státy zabývají mimo jiné i z toho důvodu, že náklady vynaložené na administraci podnikání snižují výnosy z daní. Vysoká administrativní zátěž odrazuje od podnikání a je příčinou negativních ekonomických jevů (K.Kubátová, 2010). EU přijímá v tomto ohledu celou řadu doporučení a usnesení³. Zejména je řešena administrativní zátěž u malých a středních podniků, které jsou základem ekonomik a díky jejich specifickým rysům právě na ně dopadají největší vahou (M.Korbelová,2017). Nezbytnou součástí povinností spojených s podnikáním je vedení účetnictví a plnění daňových povinností. Vedení účetnictví a vybudování informační soustavy je velmi úzce spojeno s prokazováním daňových povinností ve vztahu k státu (S.James, 2009).

K měření administrativní zátěže byl vybrán model SCM- Standard Cost Model, který vychází z mezinárodního standardního nákladového modelu a který je používán v řadě členských zemí EU⁴. K měření nákladových položek modelu bylo třeba získat informace o časové náročnosti k provádění těchto činností v hodinách, o ceně za jednotku času za hodinu a o frekvenci těchto činností v roce. Pro změny administrativní zátěže v roce 2017 proti roku 2010 byl zjišťován počet hodin vyžadující si roční změnu. Proto byl vzorec upraven:

¹ Informace o snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2017, Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, červenec 2018

² www.media/tiskove-zpravy/profesi-komory-vyzyvaji-budouciho-pramiera-ke-schuzce-a-varuji-pred-neumernym-narustem-administrativni-zateze

³ COM(2016)728 final, nařízení EU č.1176/2011

⁴ Metodika měření a přeměňování administrativní zátěže podnikatelů, MPO ČR, (verze 2.1)

$$c = p \cdot t$$

Kde: c – náklad, p – cena za hodinu, t – počet hodin za rok představující změnu

Pro zjišťování administrativní zátěže u malých a středních podniků bylo třeba vymezit soubor, který bude osloven, jehož adresy budou dostupné, oslovení budou dostatečně znali, aby byli schopni odpovědět na otázky. Z těchto důvodů byli vybráni daňoví poradci, kteří jsou odborníky v oboru, znali účetnictví i daní, patřičně vzdělaní a pracují zpravidla pro malé a střední podniky. Aktuální adresy daňových poradců jsou veřejně přístupné na stránkách Komory daňových poradců ČR. Zpracovaný dotazník byl rozeslán všem daňovým poradcům, cca 4 000 adres. Zpět bylo získáno 108 odpovědí, kde bylo zjištěno, že každý daňový poradce pracuje v průměru pro 57 firem. Tím byly získány informace o 6 156 podnicích. Vzhledem k tomu, že v ČR je počet malých a středních podniků zastoupen 99,9% (M.Korbelová, 2017), jedná se téměř ve všech případech v odpovědích o malé a střední podniky.

Ceny za daňové a účetní poradenství byly zjišťovány z webových stránek daňových a účetních společností, daňových a účetních poradců. V úvahu byly brány jen ceny za poradenství, ne za zpracovávání účetnictví, vzhledem k tomu, že účetní služby jsou poskytovány průběžně ve standardním objemu prací, cena je udávána většinou za položku v deníku, v některých případech paušální. Cílem práce je zjištění inovativního procesu, který by měl představovat změnu pracnosti z pohledu náročnosti na nově zaváděné úpravy.

3 Vlastní empirický výzkum

3.1 Teoretický základ a dosavadní poznatky

Administrativní zátěž představuje náklady spojené s veškerými povinnostmi spojenými s podnikáním a to jak na straně podnikatelů, tak na straně státu. V oblasti správy daní jde o nastavení pravidel, organizace, správa a kontrola daní. Na straně podnikatelů jde o evidenci, výpočet, odvody, vykazování a placení daní. Tato práce se věnuje administrativní zátěži podnikatelů, zejména SME. Jde o náklady přímo uvalené na podnikatele, tedy ty, které jsou přímo spojené s předmětem a zahájením podnikání (registrace, regulace podnikání nařízeními a předpisy), tak o náklady vyvolané, nepřímo spojené s předmětem podnikání, jako např. právní služby, účetní a daňové služby (K.Kubátová, 2010).

Vysoká administrativní zátěž vede podniky k dvěma rozhodnutím, buď podnikání ukončí nebo pokračují s tím, že v jejich ekonomickém počínání jsou chyby. Obě tato rozhodnutí mají destruktivní charakter na podnikání, na výběr daní i na celkové podnikatelské klima (K.Kubátová, 2010, L.Vítek, 2013).

Pod pojmem střední a malé podniky (SME – small and middle enterprises) jsou chápány účetní jednotky, definované zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví jako mikro, malé a střední podniky. Pod tuto skupinu SME spadají podniky s maximálním obratem do 1 000 mil Kč, aktivy do 500 mil Kč a průměrným počtem zaměstnanců do 250 v účetním období⁵. Jedná se zpravidla o rodinné firmy, financované z vlastních zdrojů, zaměstnanci jsou většinou rodinní příslušníci, jejich odběratelé a dodavatelé pocházejí většinou z regionu, kde podnikají, vedou účetnictví a zpracovávají daňová přiznání, na odborné práce, které nejsou předmětem jejich podnikání si většinou najímají externí pracovníky (D.Nerudová, H.Bohušová, P.Svoboda, J.Široký, 2009).

⁵ §1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,

Na základě regulace EU č.1176/2011, zpracovávají členské státy národní programy reforem. V doporučení Rady k národnímu programu reforem České republiky na rok 2017 je uvedeno, že „v ČR trpí podnikatelské prostředí značnou regulační zátěží a řadou administrativních překážek. Náklady na dodržování daňových předpisů pro podniky jsou i nadále nad průměrem EU. Mezi nedostatky v této oblasti se řadí rovněž časté změny daňového řádu. Boj proti nedodržování daňových předpisů představuje pro české orgány stále prioritu, není však kladem důraz na jejich zjednodušení.“⁶

Úkolem uložených usnesením vlády č. 505 ze dne 10. července 2017 Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR vypracovalo materiál s názvem „Informace o snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2017“, kde informuje o 40ti opatřeních ke snížení administrativní zátěže u podnikatelů, což v roce 2016 představuje 31,49% snížení proti roku 2005. Byla ustanovena expertní skupina ze zástupců svazů, asociací unií malých a středních podniků a hospodářské komory k posouzení práce a podávání návrhů a dopadů na podnikatelské prostředí. Materiál vypracovaný MPO ČR se zabývá všemi oblastmi podnikatelského prostředí, bohužel většina z nich se dotýká jen určité skupiny (např. autorský zákon, stavebního zákona, nelékařských zdravotnických zařízení, obalů, posuzování vlivů na životní prostředí apod.). Povinnosti s vedením účetnictví a daňové povinnosti, tak jak je vymezeno v Doporučení Rady, se dotýkají všech podnikatelů bez rozdílu předmětu jejich podnikání. V této oblasti, a to vyplývá i z připomínek expertní skupiny uvedené v materiálu vypracovaném MPO ČR, není dosaženo významného úspěchu ve snižování administrativní zátěže. V tomto ohledu je třeba v započatém úsilí dále pokračovat.

3.2 Vlastní zpracování

Daňovým poradcům byl rozeslán dotazník prostřednictvím emailových adres uveřejněných na stránkách Komory daňových poradců ČR. Tak byly získány informace o počtu hodin změny administrativní zátěže u SME proti roku 2010, kolik hodin zabere daňovým poradcům seznámení se s meziročními změnami v účetnictví a názor, zda administrativní zátěže u SME klesá, vzrůstá či je na stejné úrovni. Pro dosazení do SCM modelu bylo nutné získat průměrné hodinové sazby za poradenství (v případě externí spolupráce daňových poradců a účetních) a hodinové sazby zaměstnanců, které byly odvozeny z průměrné mzdy v ČR. Pro akceptovatelné údaje byly vyloučeny extrémní hodnoty a byl vzat průměr z nejčtetnějších odpovědí, který představoval vždy 75 -80% odpovědí.

Bylo zjištěno, že průměrná hodinová sazba za daňové poradenství je 1 100,-- Kč, průměrná hodinová sazba za účetní poradenství je 700,-- Kč. Průměrné hodinové sazby byly zjišťovány ze zveřejněných údajů na internetu v červenci 2018. Průměrné hodinové sazby za zaměstnance byly převzaty z údajů ČSÚ, kde jsou uvedeny průměrné hrubé mzdy zaměstnanců dle ekonomických činností⁷. Vzhledem k tomu, že účetnictvím a daněmi se zabývají podniky ve všech ekonomických činnostech, byly vzaty údaje v úhrnu za všechny tyto činnosti. Průměrné hrubé mzdy byly vyděleny průměrným počtem hodin v měsíci – 168. V roce 2010 činila průměrná hrubá mzda 23 903,-- Kč (včetně zákonných odvodů 32 030, Kč), průměrná hodinová mzda 142,28 Kč (včetně zákonných odvodů 190,66 Kč), v roce 2017 činila průměrná hrubá mzda 29 504 ,-- Kč (včetně zákonných odvodů 39 535,-- Kč) a průměrná hodinová mzda 175,62 Kč (včetně zákonných odvodů 235,33 Kč).

Dotazník obsahoval tyto otázky, týkající se administrativní zátěže:

⁶ COM(2017)503 final

⁷ ČSÚ, tab.05.06 Průměrná hrubá měsíční mzda zaměstnanců v národním hospodářství podle ekonomických činností (sekce CZ-NACE)

1. Domníváte se, že administrativní zátěž vzrůstá, klesá, je na stejné úrovni
2. Administrativní zátěž u mikropodniků, malých podniků, středních podniků od r. 2010 vzrostla/poklesla o xxx hodin
3. Kolik hodin vám zabere seznámení se s meziročními změnami v účetnictví v ČR

Odpověď na otázku č. 1:

- Nikdo neodpověděl, že administrativní zátěž klesla
- 96% odpovědělo že administrativní zátěž vzrostla
- 4% odpovědělo, že administrativní zátěž je na stejné úrovni jako v roce 2010

Odpověď na otázku č. 2: je uvedena v tabulce č. 1

Tab.č. 1 Administrativní zátěž u SME

Kategorie podniku/ hodnota	Mikro podnik	Malý podnik	Střední podnik
Vzrostla v hodinách	28	26	21
Klesla v hodinách	0	0	0
SCM model s externí prací daňového poradce v Kč			
	30 800	28 600	23 100
SCM model s externí Prací účetního poradce v Kč			
	19 600	18 200	14 700
SCM model s prací zaměstnance v 2017			
	6 589,24	6 118,58	4 941,93
Rozdíl v průměrné měsíční mzdě od 2010 do 2017 v Kč			
	7 505	7 505	7 505

Zdroj: vlastní zpracování

Odpověď na otázku č. 3 :

V průměru zabere seznámení se s meziročními změnami v účetnictví daňovým poradcům 19 hodin, což představuje u daňového poradenství částku 20 900,-- Kč, u účetního poradenství částku 13 300,-- Kč.

4 Výsledky

Uvedený empirický výzkum ukazuje na vzrůstající administrativní zátěž v oblasti plnění povinností podnikatelů spojenou s dodržováním daňových předpisů a placením daní od roku 2010 do roku 2017. Žádný z daňových poradců, zastupujících SME, neuvedl, že by administrativní zátěž poklesla. Výsledky uvedené v tabulce č. 1 ukazují na skutečnost, že nejvíce administrativní zátěží trpí mikro podniky a ukazuje na klesající počet hodin spojených s administrativní zátěží směrem k středním podnikům. Zejména mikro a malé podniky najímají odborníky na práce spojené s placením daní a tak finanční nároky na tyto služby jsou významné. V případě, že by na tyto práce podniky zaměstnali účetní, rozdíl mezi průměrnou mzdou v roce 2010 a 2017 klade největší nároky právě na mikro a malé podniky. Tento údaj

je velmi významný s ohledem na skutečnost, že mikro a malých podniků je v ČR 98,2% ze 100% podniků v ČR (M.Korbelová, 2017).

Povinností účetního a daňového poradce je neustálé vzdělávání. Profesní komory vyžadují zpravidla kolem 45 hodin povinného vzdělávání ročně a to v průřezu všemi oblastmi týkajícími se jejich podnikání (právo, jazyky, daně, účetnictví, mezinárodní smlouvy, měkké dovednosti apod.). Pokud 19 hodin z tohoto nároku zabere seznámení se s účetnictvím, což představuje 42% požadovaných hodin na vzdělávání, zbývá již jen 58% na ostatní oblasti. Je samozřejmé, že poradci věnují čas vynaložený na seznámení se s předpisy podle vlastní potřeby a tedy minimální počet hodin není omezující. Minimální požadovaný počet hodin (cca 45 hodin) byl vzat ilustrativně pro srovnání z vnitřních předpisů profesních komor. Zvyšující se nároky na vzdělávání účetních a daňových poradců zvyšují cenu za tuto službu s tím i vyšší administrativní zátěž pro SME.

5 Diskuse a závěry

Provedený výzkum nepodporuje závěry uvedené v materiálu MPO ČR s názvem „Informace o snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2017“. Zejména v oblasti spojené s evidencí, výběrem a placením daní administrativní zátěž stoupá a to především na straně podnikatelů. Vysoké administrativní zátěže a regulačními překážkami v podnikatelském prostředí v ČR si všímá i EU, která na toto upozorňuje ve svém doporučení na rok 2017. Zmiňuje zde, že využívání služeb elektronické veřejné správy patří k nejnižším v EU. Materiálu předloženému MPO ČR lze vytknout, že se ve svých jednotlivých bodech za prvé zabývá dílčí, neprůřezovou administrativní zátěží, která se v dílčím pojetí může zdát jako nízká. Za druhé se zabývá administrativní zátěží i z pohledu státní správy, která celkové závěry zkresluje.

V této oblasti se otvírají další úkoly ve zkoumání jednotlivých bodů vymezených v materiálu MPO ČR, vymezení konkrétních oblastí a oddělení administrativní zátěže uvalené na podnikatele od administrativní zátěže veřejné správy.

Afilace

Článek byl podpořen Interní grantovou agenturou Mendelovy Univerzity v Brně, Zemědělská 1, 603 Brno

Použité zdroje

- [1] JAMES, S. *The relationship Between Accounting and Taxation*. School of Business and Economics, University of Exeter, ISSN 1473-2912, n.02/09
- [2] KORBELOVÁ, M. *The Tax Base Calculation from Economic Result Prepared According with IFRS or CZ GAAP.*, Karviná Ph.D. Conference on Business and Economics, November 1-3, 2017, ISBN 978-80-7510-625-2
- [3] KORBELOVÁ, M. *The Possibility of SME's to Gain External Funding in Comparison Accounting Prepared in Line with CZ GAAP or IFRS*, 2017, ISBN 978-80-87852-22-1

- [4] KORBELOVÁ, M., *How International Financial Reporting Standards (IFRS) Improve the Financing of SME's in the Czech Republic*, International Journal of Economics and Business Administration, vol.IV, issue 3, 2016
- [5] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2010, ISBN 978-80-7357-574-8
- [6] NERUDOVÁ, D., BOHUŠOVÁ, H, SVOBODA, P., ŠIROKÝ, J, *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2009, ISBN 978-80-7357-500-7
- [7] PROCHÁZKA, D. VÍTEK, L. *Vyvolané náklady daňového systému v ČR*, Politická ekonomie, 2015, vol.3
- [8] VÍTEK, L. *Zdanění firem a jejich daňový základ v České Republice*, Český finanční a účetní časopis, 2013, roč.8,č.2, s.38-49
- [9] EVROPSKÁ KOMISE, *Doporučení rady k národnímu programu reforem České republiky na rok 2017 a stanovisko Rady ke konvergenčnímu programu České republiky z roku 2017*, COM(2017) 503 final
- [10] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR, *Informace o snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2017*, červenec 2018
- [11] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR, *Metodika měření a přeměřování administrativní zátěže podnikatelů*, červenec 2017, (verze 2.1)
- [12] VLÁDA ČR, *Usnesení vlády České republiky ze dne 18. Července 2018, č. 463*
- [13] *Profesní komory vyzývají budoucího premiéra ke schůzce a varují před neúměrným nárůstem administrativy*, tisková zpráva ze dne 4.12.2017, <http://www.lekarnici.cz/Media/Tiskove-zpravy/Profesni-komory-vyzivaji-budouciho-premiera-ke-schuzce-a-varuji-pred-neumernym-narustem-administrativy>



Autor

Ing. Miluše Korbelová, Provozně ekonomická fakulta,
Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 603 00
Brno, e-mail: lucaa@volny.cz.

Management rizik a soulad s GDPR

David Král

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou ochrany osobních údajů dle směrnice GDPR a rizik, která jsou s touto oblastí spojená. Článek popisuje bezpečnostní závazky, které vstoupily v platnost v oblasti ochrany osobních údajů. Důraz je kladen na přehled bezpečnostních zásad plynoucích z GDPR. Následuje zhodnocení dotazníkového šetření a doporučení pro management rizik v oblasti ochrany osobních údajů pro malé podniky. Cílem článku je zhodnotit soulad s GDPR ve zkoumané oblasti mezi dotazovanými malými podniky a uvést možnosti přístupu k managementu rizik pro tento segment subjektů.

Klíčová slova: GDPR, management rizik, malé podniky.

Abstract

The paper discusses the issue of personal data protection under the GDPR and the risks associated with this area. The article describes the security obligations that came into force in the area of personal data protection. An overview of the GDPR security principles is emphasized. An evaluation of the research and risk management recommendations for the protection of personal data of small businesses follows. The aim of the article is to evaluate compliance with the GDPR among the small enterprises and to provide suggestions for risk management to this segment of entities.

Keywords: GDPR, risk management, small enterprises.

JEL klasifikace: G32, K24.

1 Úvod

Nařízení Evropského parlamentu a Rady 2016/679 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), známé jako GDPR, vstoupilo v platnost dne 27. dubna 2016.

Malých a středních podniků je v České republice více než 1,1 milionu¹ a tyto organizace zpracovávají obrovské množství dat. Definice osobních údajů obsažená v čl. 2 písm. a) směrnice 95/46/ES zní takto: „*veškeré informace o identifikované nebo identifikovatelné osobě („subjekt údajů“); identifikovatelnou osobou se rozumí osoba, kterou lze přímo či nepřímo identifikovat, zejména s odkazem na identifikační číslo nebo na jeden či více zvláštních prvků její fyzické, fyziologické, psychické, ekonomické, kulturní nebo sociální identity*“.² Pro MSP z tohoto nařízení plynou jisté závazky. Malé a střední podniky musejí

¹ MPO. Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2017

² Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46 ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů.

zastávat funkci správce nebo zpracovatele údajů. Náročnost zpracování osobních údajů se může výrazně lišit dle oboru podnikání dané organizace.

Klíčovou povinností správců a zpracovatelů dat je zajistit bezpečnost osobních údajů. V rámci zásad informační bezpečnosti je nutné zachovat důvěrnost, integritu a dostupnost těchto dat a aplikovat přístup založený na rizicích, tzn. čím je vyšší riziko, tím přísnější opatření musí správce nebo zpracovatel osobních údajů přijmout.³

Před přijetím GDPR vzniklo mnoho doporučených postupů pro posuzování rizik, spjatých se zpracováním osobních údajů. Velké společnosti často reagují na tyto doporučené postupy a pružně je zavádějí do svých procesů. Před malé podniky jsou kladeny bariéry, které jim implementaci znesnadňují. Často nemají k dispozici dostatečné personální a materiální zdroje. Mnoho malých podniků je tak v nejistotě, zda korektně zpracovávají osobní údaje a dodržují právní závazky plynoucí z GDPR.

Pro zpracování příspěvku byl využit kvalitativní i kvantitativní výzkum. Pro sběr dat byla použita metoda analýzy textu, tj. dostupných zdrojů zabývajících se problematikou GDPR. Pro primární výzkum byla využita metoda dotazníkového šetření.

Příspěvek má následující strukturu. Úvodní část je věnována přehledu bezpečnostních zásad plynoucích z GDPR. Následuje zhodnocení dotazníkového šetření a doporučení pro management rizik v oblasti ochrany osobních údajů pro malé podniky.

2 Ochrana osobních údajů v souladu s GDPR

Existuje několik důležitých aspektů, které by měly být zohledněny při výběru opatření k ochraně osobních údajů v souladu s GDPR. Bezpečnost zpracování dat není izolovaným závazkem v GDPR. Naopak, měla být chápána v rámci celkového přístupu k odpovědnosti k ochraně údajů, který je založen na hodnocení rizik, posouzení dopadů a celkovém kontextu procesů a postupů v konkrétní organizaci.

Technická a organizační opatření na ochranu osobních údajů by měla odpovídat významu posuzovaného rizika. GDPR stanovuje zvláštní parametry pro ochranu osobních údajů, zejména se jedná o povahu, rozsah, kontext a účely zpracování. V tomto přístupu je dopad možného narušení osobních údajů chápán jako nejdůležitější aspekt při posuzování rizik.

Pro soulad s GDPR nestačí pouze přijmout konkrétních bezpečnostních opatření. Je vhodné zavést systém řízení bezpečnosti informací pro ochranu důvěrnosti, integrity, dostupnosti a odolnosti osobních údajů. GDPR se rovnoměrně zabývá všemi aspekty bezpečnosti informací, což zahrnuje procesy pravidelného testování, posuzování a vyhodnocení účinnosti přijatých opatření.

GDPR zmiňuje nástroje zvyšující ochranu soukromí, za základní opatření pro bezpečnost osobních údajů považuje zejména pseudonymizaci a šifrování. Tato oblast je rovněž spojena s ustanoveními GDPR v čl. 25,⁴ která kladou důraz na technická opatření na ochranu soukromí a která nabádají správce, aby shromažďoval pouze osobní údaje, které jsou nezbytné pro daný účel.

³ ENISA. Guidelines for SMEs on the security of personal data processing.

⁴ Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů)

3 Průzkum mezi malými podniky

Průzkumu se zúčastnilo celkem 151 malých podniků. Dle doporučení EU (2003/361/ES ze dne 6. května 2003) a aplikačního výkladu MSP, který zpracovalo Ministerstvo průmyslu a obchodu a Úřad pro ochranu hospodářské soutěže⁵ malý podnik je subjekt, který splňuje tyto podmínky:

- Počet zaměstnanců: méně než 50
- Roční obrát: méně než 10 mil. EUR
- Bilanční suma roční rozvahy: méně než 10 mil. EUR

Dotazníkové šetření bylo zaměřeno na problematiku ochrany osobních údajů (zaměstnanců, zákazníků, partnerů) ve čtyřech vybraných oblastech:

- Osobní
- Přístupová práva
- Data o zaměstnancích
- Dokumentace

Tabulka 3.1: Výsledky průzkumu

Otázka	Odpovědi		
	ANO	NE	ANO - ČÁST
OSOBNÍ			
Používají zaměstnanci aplikaci pro správu hesel?	33 (22%)	47 (31%)	71 (47%)
Má správce IT přístup k heslům zaměstnanců?	64 (42%)	87 (58%)	
Zadávají zaměstnanci hesla nebo pracují s osobními údaji na nezabezpečených stránkách (např. přes mobilní zařízení nebo z domova)?	58 (38%)	93 (62%)	
Mohou být tištěné dokumenty s osobními údaji volně přístupné pro cizí osoby (nezamčená místnost, skříň, pracovní stůl)?	27 (18%)	124 (82%)	
Převáží zaměstnanci dokumenty s osobními údaji (např. hromadnou dopravou)?	30 (20%)	121 (80%)	
Převáží zaměstnanci dokumenty s osobními údaji domů, kde nejsou dostatečně zabezpečeny?	34 (22%)	117 (78%)	
PŘÍSTUPOVÁ PRÁVA			
Jsou povinnosti zaměstnanců při nakládání s osobními údaji stanoveny samostatně v dohodě o mlčenlivosti?	70 (46%)	41 (27%)	40 (27%)
Jsou povinnosti partnerů (třetích stran) při nakládání s osobními údaji stanoveny samostatně v dohodě o mlčenlivosti?	73 (48%)	32 (21%)	46 (31%)
Jsou zaměstnanci, kteří pracují s osobními údaji, proškoleni ohledně práce s osobními údaji?	70 (46%)	25 (17%)	56 (37%)
Jsou při ukončení pracovního poměru zaměstnanci odebrána přístupová práva do elektronických systémů, pokud nějaké měl?	126 (83%)	25 (17%)	
Je při ukončení pracovního poměru zajištěno, že zaměstnanec vymaže lokální kopie dat ze svých dalších	112 (74%)	39 (26%)	

⁵ <http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf>

zařízení, pokud je měl?

Jsou všechny přístupy k systémům pracujícím s osobními údaji vázány na konkrétní osoby, aby bylo dohledatelné, kdy a kdo se kam přihlásil? 97 (64%) 54 (36%)

DATA O ZAMĚSTNANCÍCH

Dochází k používání fotografií či videí zaměstnanců pro marketingové účely a mohou to bez jakéhokoliv postihu zaměstnanci odmítnout? 42 (28%) 88 (58%) 21 (14%)

Mají k osobním složkám zaměstnanců přístup pouze oprávněné osoby (např. účetní, personalista, majitel)? 121 (80%) 30 (20%)

Jsou data o zaměstnancích sdílena s jinými firmami? 41 (27%) 110 (73%)

Jsou při ukončení pracovního poměru osobní údaje zaměstnance v přiměřené lhůtě vymazány, kromě ze zákona povinných informací? 116 (77%) 35 (23%)

DOKUMENTACE

Jsou tištěné dokumenty v uzamykatelné skříni nebo místnosti a ke klíčům mají přístup jen oprávněné osoby? 116 (77%) 35 (23%)

Jsou dokumenty po vypršení archivačních lhůt likvidovány? 111 (74%) 40 (26%)

Existuje směrnice pro nakládání s osobními údaji, která obsahuje postupy pro řešení práv dotčených osob? 65 (43%) 49 (32%) 37 (25%)

Existují záznamy o provedených školeních zaměstnanců pro práci s osobními údaji? 91 (60%) 60 (40%)

Zdroj: vlastní zpracování

4 Výsledky

V oblasti osobní bezpečnosti, která se týká politiky a přístupu k heslům, politiky a manipulaci s osobními údaji při práci s mobilními zařízeními a mimo kancelář, byla zjištěna úroveň zabezpečení na střední úrovni. Problematickými se jeví především správa hesel a práce s mobilními zařízeními, která bývá riziková v mnoha subjektech.

V oblast bezpečnosti přístupových práv, která se týká politiky a přístupu ke smluvním dohodám týkajících se mlčenlivosti zaměstnanců a třetích stran, školení zaměstnanců v oblasti ochrany osobních údajů a politiky přístupových práv do elektronických systémů subjektu, byla zjištěna střední až vysoká úroveň zabezpečení. Akceptovatelná úroveň ochrany osobních údajů byla zjištěna při procesu ukončení pracovního poměru a následného odebrání přístupových práv a ztráta přístupu k datům ve všech zařízeních.

V oblast bezpečnosti dat o zaměstnancích, která se týká ochrany, sdílení a likvidace osobních údajů zaměstnanců, zkoumané subjekty vykazují převážně vysokou úroveň zabezpečení. Jedinou problematickou oblastí je souhlas zaměstnanců s využíváním jejich fotografií a videí pro marketingové účely. Více než polovina oslovených subjektů uvádí, že zaměstnanci nejsou s tímto využitím seznámeni nebo žádáni o souhlas.

V oblasti bezpečnosti dokumentace, která obsahuje problematiku postupů pro tvorbu, uchovávání a likvidaci dokumentů, byla zjištěna střední až vysoká úroveň zabezpečení mezi sledovanými subjekty. Horší situace panuje v problematice existence směrnic pro nakládání s osobními údaji, které by obsahovaly postupy pro řešení práv fyzických osob.

5 Diskuse a závěry

Ve standardním pojetí rizik je závažnost rizika určena na základě jeho možných dopadů na společnost. V případě zpracování osobních údajů jsou dopady dle GDPR zvažovány s ohledem na práva a svobody fyzických osob. To je významný rozdíl, protože analýza dopadů musí být zaměřena na možné nežádoucí účinky, které mohou fyzické osoby postihnout. Při provádění analýzy je třeba posoudit, zda je relevantní použité měřítko. Dopad je totiž vysoký, i když způsobí vážné nežádoucí účinky pouze jedné fyzické osobě.

V oblasti managementu rizik při ochraně osobních údajů je především důležité definovat celkový rámec zpracování (např. kategorie osobních údajů, účel zpracování, oprávnění uživatelé atd.), který pak podpoří identifikaci možných hrozeb a rizik založených na dopadu na fyzické osoby. Příslušná technická a organizační opatření je vhodné přijmout s přihlédnutím ke specifikům oblasti ochrany osobních údajů.

Jednou z možností pro malé podniky, jak prokázat shodu s GDPR, je certifikace (v České republice je certifikačním orgánem Český institut pro akreditaci, o.p.s.). GDPR ve čl. 42 stanovuje zavedení mechanismů pro vydávání osvědčení o ochraně údajů a zavedení pečeti a známek dokládajících ochranu údajů pro účely prokázání souladu s GDPR. Je zde uvedeno, že specifické potřeby mikropodniků a malých a středních podniků budou zohledněny. Pro malé podniky to může být zajímavá cesta, protože se stále více spoléhají na technologie, výrobky a služby třetích stran a splnění požadavků GDPR může představovat garanci pro tyto partnery a zároveň konkurenční výhodu.

Afilace

Príspevek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu „Implementace Obecného nařízení o ochraně osobních údajů v MSP“ v rámci oblasti IGA_AS_03_08, podporovaného interní grantovou agenturou AKADEMIE STING.

Použité zdroje

- [1] KRÁL, D. Management bezpečnosti informací v malých a středních podnicích. In: JEŽKOVÁ, R. a kol. Podnikání a management v malých a středních podnicích: teoretické aspekty a aplikace. 1. vyd. Brno: STING, spol. s r.o., 2015. 399 s. s. 224-269. ISBN 978-80-87482-30-8.
- [2] 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. 2018-10-24]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf>
- [3] Definice malého a středního podnikatele. Czechinvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. c1994-2017 [cit. 2017-10-25]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/definice-msp>.
- [4] Guidelines for SMEs on the security of personal data processing. ENISA. European union agency for network and information security [online]. 2016 [cit. 2018-10-22]. Dostupné z: <https://www.enisa.europa.eu/publications/guidelines-for-smes-on-the-security-of-personal-data-processing>. ISBN 978-92-9204-209-7.

- [5] Nařízení EU č. 2016/679, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), In: eur-lex.europa.eu [online]. © Evropská unie, <http://eur-lex.europa.eu/>, 1998-2018. [cit. 2018-10-18]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679&from=EN>
- [6] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46 ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů. Úřední věstník EU, L 281, 23.11.1995. [online]. 1995 [cit. 2018-10-24]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:13:15:31995L0046:CS:PDF>.
- [7] Úřad pro ochranu osobních údajů, Povinnost provádět posouzení vlivu na ochranu osobních údajů, [online]. © Praha 2013-2018, [cit. 23. 6. 2018]. Dostupné z <https://www.uoou.cz/k-povinnosti-provadet-posouzeni-vlivu-na-ochranu-osobnich-udaju-dpia>.
- [8] Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2017. Ministerstvo průmyslu a obchodu [online]. 2018 [cit. 2018-10-24]. Dostupné z: <https://www.komora.cz/legislation/78-18-zprava-o-vyvoji-maleho-a-stredniho-podnikani-a-jeho-podpore-v-roce-2017-t-30-7-2018/>.



Autor

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

Přístup ke zdanění příjmů ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí

Yvona Legierská, Jan Mertl

Abstrakt

Existence či neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění má rozhodující vliv na zdaňování příjmů ze zdrojů v zahraničí. Příspěvek se zabývá konkrétně příjmy ze závislé činnosti, kdy v případě uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou daně převážně odváděny v zemi, kde sídlí zaměstnavatel. Současně upozorňuje na výjimky, jež mohou v případě neznalosti znění smlouvy vést ke značným doměrkům daně vč. příslušenství v tuzemsku. Cílem příspěvku je poukázat na možnosti koncepčního řešení takových výjimek.

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

Abstract

The existence or non-existence of a double taxation avoidance treaty has a decisive influence on the taxation of income from sources abroad. The paper deals specifically with earnings from dependent activity where, in the case of a double taxation avoidance treaty, taxes are largely paid in the country where the employer is located. At the same time, it draws attention to the exceptions which, if the employee does not know the exact wording of the treaty, may lead to considerable tax liability including accessories in the Czech Republic. The aim of the paper is to point out the possibilities of conceptual solution of such exceptions.

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

JEL klasifikace: H24, H55.

1 Úvod

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají za účel podporovat výměnu zboží a služeb a pohyb kapitálu a osob mezi smluvními státy, a dále zamezovat daňovým únikům.¹

Česká republika uzavřela k 20. 5. 2018 celkem 88 smluv o zamezení dvojího zdanění. Uvádí to Ministerstvo financí na svých webových stránkách. Jejich postupnou přípravu zajišťuje oddělení Mezinárodního zdaňování. Následně po projednání textu smlouvy se zahraničními partnery musí být odsouhlaseny parlamenty obou zemí. V ČR jsou smlouvy zveřejňovány ve Sbírce zákonů, ev. ve Sbírce mezinárodních smluv a ve Finančním zpravodaji. Každá ze smluv obsahuje článek, který řeší vyloučení dvojího zdanění, resp. určuje metodu, která se má při vyloučení dvojího zdanění aplikovat.

¹ OECD. Srovnej odst. 7 komentáře k čl. 1 vzorové smlouvy OECD. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing. S. C(1)-19.

Příspěvek se zabývá metodikou zdanění jednoho druhu příjmů, a to ze závislé činnosti. Upozorňuje na skryté výjimky v mezinárodních smlouvách, které mohou zaměstnancům se zdrojem příjmů v zahraničí přinést problémy s jejich dodatečným dodaněním. Cílem příspěvku je ukázat nepružnost české daňové politiky při řešení těchto situací a poukázat na možnosti koncepčního řešení takových výjimek.

Metodologicky článek vychází z analýzy sekundárních informačních zdrojů a syntézy faktografie týkající se sociálně-ekonomické a právní pozice dotčených osob.

2 Rezidenti a zdaňování příjmů

Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají povinnost odvést daň z příjmů plynoucích ze zdrojů v ČR i příjmů ze zahraničí.²

Příjmy ze zdrojů v zahraničí se rozumí příjmy, které plynou ze zdrojů v zahraničí a podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje stanovené v zákoně o daních z příjmů. Položky snižující základ daně a odčitatelné položky podle zahraničních právních předpisů není možné při stanovení základu daně použít. Výdaje, které byly vynaloženy na příjmy vyňaté dle mezinárodní smlouvy o vyloučení dvojího zdanění, nemohou být daňově uznatelnými. Proto, aby se zabránilo dvojímu zdanění, je obsaženo v zákoně o daních z příjmů ustanovení o vyloučení tohoto zdanění.

Česká republika má uzavřeny smlouvy o vyloučení dvojího zdanění s 88 zeměmi světa. Jestliže s některým státem smlouva uzavřena není, pak se upravuje vyloučení dle zákona o daních z příjmů pouze v případě příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Fyzickým osobám, které jsou rezidenty v ČR, se jako základ daně vykonávané ve státě, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o vyloučení dvojího zdanění, snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí a zvýšený o povinné pojistné dle českých zákonů.³

Daň, která se zaplatí v zahraničí, se musí prokázat potvrzením zahraničního správce daně. V některých případech lze také potvrzení o dani zaplacené v zahraničí prokazovat potvrzením plátce příjmů nebo depozitáře o sražení daně. V případě, že poplatník tento doklad v době podání daňového přiznání v České republice neobdrží, pak uvede v daňovém přiznání pouze předpokládanou výši příjmů. Po získání dokladu (a v případě, že je výše příjmů jiná než v daňovém přiznání) upraví poplatník výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji.

3 Místo zdanění příjmů ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, se kterým Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, které plynou rezidentům na území ČR a to od zaměstnavatele, který je rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je rezidentem na území ČR, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou přitom k tíži stále provozovny umístěné ve státě, se kterým Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, v tom případě se tyto příjmy v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. V případě, že je

² ČESKO. Ustanovení § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

³ ČESKO. Ustanovení § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

to pro poplatníka výhodnější, použije se ustanovení, podle kterého se může použít pouze ta metoda, která je uvedena ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s konkrétní zemí.⁴

Zjednodušeně je možno konstatovat, že podle většiny smluv o zamezení dvojího zdanění jsou mzdy a platy pobírané z důvodu zaměstnání zdaněny primárně v zemi, kde je zaměstnání vykonáváno. Je však třeba respektovat znění konkrétní dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Analýzou platných smluv bylo zjištěno, že v případě smluv s Nizozemským královstvím, Norskem a Spojenými arabskými emiráty je příjem plynoucí ze zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla používaných v mezinárodní dopravě zdaňován pouze v zemi rezidence zaměstnance, tj. v České republice (viz příloha). Čeští občané zaměstnaní v těchto zemích v uvedených profesích jsou povinni podat daňové přiznání po skončení kalendářního roku, a to v zákonném termínu. Žádnou z metod o vynětí zdanění nepoužijí, neboť jsou povinni zdanit roční hrubou mzdu, kterou pobírali v zahraničí, a to podle českého zákona o daních z příjmů. To znamená, že základem daně je hrubá mzda navýšená o 34 %, což je jen metoda stanovení základu daně v ČR.⁵ Uvedené navýšení představuje pro tuzemské zaměstnance výši pojistného sociálního a zdravotního. Přitom pojistné za ně hradí jejich zaměstnavatelé v zemi, kde pracují. Dále jsou povinni jako poplatníci, kteří nevedou účetnictví, použít pro přepočty cizí měny jednotný kurz.⁶ Finanční správa jej každoročně zveřejňuje ve svém metodickém pokynu.⁷

Z uvedených tří smluv se jako nejvýznamnější jeví smlouva s Nizozemským královstvím, kdy od září 2016 Finanční správa ČR doměřila zpětně od roku 2013 daň ze závislé činnosti několika stovkám lodníků. Tato výjimka v jedné z nejstarších smluv z roku 1974 nebyla totiž všeobecně známá nejen správcům daně, natož lodníkům. Autoři tohoto příspěvku již v roce 2017 popsali tuto problematiku, která se významně dotkla sociálního postavení lodníků a jejich rodin.⁸

4 Legislativní změny v zákoně o daních z příjmů

4.1 Poslanecký návrh na změnu zákona

Poslaneckým návrhem změny zákona o daních z příjmů⁹ na začátku roku 2018 měly být zmírněny negativní dopady na lodníky zaměstnané v Nizozemském království. Bylo navrženo zrušit navýšení příjmů ze závislé činnosti plynoucí ze zdrojů v zahraničí o povinné pojistné, které platí pro příjmy ze závislé činnosti v tuzemsku (tzv. superhrubá mzda).¹⁰ Zaměstnavatelé v zahraničí odvádějí tyto částky pojistného v úrovni zcela odlišné od výše odváděné ČR. Česká republika je jedinou zemí na světě, která si stanovila v roce 2008, že základem daně je superhrubá mzda. Navíc bylo navrženo, aby pojistné, které jim jejich

⁴ RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění, 4. aktualizované a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 488 s. ISBN: 978-80-7263-724-9.

⁵ ČESKO. Ustanovení § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁶ ČESKO. Ustanovení § 38 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Pokyn GFŘ D-36 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2017 podle § 38 zákona. Praha: GFŘ, 2018. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ-D-36.pdf

⁸ LEGIERSKÁ, Yvona a Jan MERTL. Příjmy ze závislé činnosti a mezinárodní zdanění. Acta Sting, Brno, vydáno elektronicky on line: Akademie Sting, Brno-Jundrov, 2018, roč. 2017, č. 4, s. 21-34. ISSN 1805-6873.

⁹ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Tisk 80 – změna zákona o daních z příjmů. Praha: PSP, 2018.

¹⁰ ČESKO. Ustanovení § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

zaměstnavatelé v zahraničí odečítají z hrubé mzdy, základ daně v ČR snížilo. Účinnost byla navržena k 1. 1. 2018.

Vláda k tomuto návrhu vydala negativní stanovisko s tím, že navrhovaná změna se nedotýká podstaty problému uvedeného v důvodové zprávě. Samotný návrh se dotýká pouze odstranění tzv. superhrubé mzdy, a to jen v případě příjmů ze závislé činnosti plynoucích ze zahraničí, a dále otázky daňové odčitelnosti povinného pojistného od dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí, avšak pouze v situaci, kdy poplatníkovi plyne příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a tyto příjmy podle této smlouvy podléhají zdanění ve státě, kde má zaměstnanec bydliště. Podle názoru vlády je odstranění tzv. superhrubé mzdy, a to jen v případě příjmů ze závislé činnosti plynoucích ze zahraničí, samo o sobě neodůvodněně diskriminační ve vztahu k ostatním daňovým rezidentům.

Vláda současně upozorňuje, že odstranění této tzv. superhrubé mzdy z výpočtu dílčího základu daně z celého zákona o daních z příjmů (jak ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů v zahraničí, tak plynoucím ze zdrojů na území České republiky) je součástí Ministerstvem financí předloženého návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019 (viz kap. 3.2). V této souvislosti se vláda domnívá, že v části týkající se odstranění tzv. superhrubé mzdy je navrhovaná novela bezpředmětná, přičemž současně není důvod, aby tak bylo činěno jen ve vztahu k příjmům ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí.

Poslanecký návrh byl upraven prostřednictvím pozměňovacího návrhu v Rozpočtovém výboru dne 6. 6. 2018 tak, že se základ daně příjmů ze zdrojů v zahraničí stanoví jako součet hrubé mzdy a pojistného odvedeného zaměstnavatelem v zahraničí. Např. pro Nizozemské království to je 18 % hrubé mzdy. Účinnost je posunuta z důvodu zamezení retroaktivity až na 1. 1. 2019. Tento důvod se však jeví jako irelevantní, když bude návrh změny zákona přijat v roce 2018. Daňové přiznání se podává až v roce 2019.

Poslanecká sněmovna projednala návrh změny zákona o daních z příjmů na své schůzi 12. 9. 2018 a novelu poslala do Senátu.

Tabulka 1: Zdanění mezd zaměstnanců s různou výší příjmů ze zdrojů v zahraničí

Hrubá mzda za měsíc v eurech	1 550	2 000	2 500	3 000
Hrubá mzda za rok v eurech	18 600	24 000	30 000	36 000
Hrubá mzda za rok v Kč (26 Kč/euro)	483 600	624 000	780 000	936 000
<u>Superhrubá mzda současná</u> (HM navýšená o 34 %)	648 024	836 160	1 045 200	1 254 240
Daň 15 %/rok současná	97 204	125 424	156 780	188 136
<u>Superhrubá mzda po novele</u> (HM navýšená o 18 %)	570 648	736 320	920 400	1 104 480
Daň 15 %/rok po novele	85 597	110 448	138 060	165 672
Rozdíl mezi daní současnou a po novele/rok	-11 606	-14 976	-18 720	-22 464

Zdroj: vlastní zpracování

V předchozí tabulce je porovnána výše odváděné daně v ČR lodníky zaměstnanými v Holandsku v současné době a po novele od 1. 1. 2019. Rozdíl mezi současnou výší daně a po novele zákona o daních z příjmů není nijak významná. Těmto zaměstnancům a jejich rodinám uvedená právní úprava v jejich sociální situaci příliš nepomůže.

4.2 Návrh vlády na změnu zákona o daních z příjmů

Ministerstvo financí připravilo na začátku roku 2018 rozsáhlou novelu zákona o daních z příjmů.¹¹ V ní chtělo zrušit superhrubou mzdu. Základem daně se měla stát hrubá mzda se sazbou 19 %, resp. 23 % v případě příjmů vyšších než čtyřnásobek průměrné mzdy. V případě příjmů ze zdrojů v zahraničí byla připuštěna ještě varianta 15% sazby, avšak bez možnosti uplatnit slevy na dani, např. na poplatníka, manželku, děti.

Nezdanitelné částky jako např. úroky z hypoték, penzijní připojištění, životní pojištění by bylo možné odečíst z hrubé mzdy za rok v daňovém přiznání, a to v případě uplatnění 15% i 19% sazby daně z příjmů.

V následující tabulce jsou uvedeny příklady zdanění mezd ze zdrojů v zahraničí, pokud ve zcela výjimečných případech dle smluv o zamezení dvojího zdanění musí být daně odváděny v ČR.

Z vyhodnocení obou variant vyplývá, že varianta II s 15procentní sazbou bez možnosti uplatnit slevy na dani je spíše výhodnější pro vyšší příjmy nad 2500 Eur, což jsou příjmy lodníků spíše ojedinělé.

Tabulka 2: Zdanění mezd zaměstnanců v ČR s různou výší příjmů ze zdrojů v zahraničí

Hrubá mzda za měsíc v eurech	1 550	2 000	2 500	3 000
Hrubá mzda za rok v eurech	18 600	24 000	30 000	36 000
Hrubá mzda za rok v Kč (26 Kč/euro)	483 600	624 000	780 000	936 000
I. varianta MF				
Daň se sazbou 19 %	91 884	118 560	148 200	177 840
Sleva na poplatníka	24 840	24 840	24 840	24 840
Daň po slevě	67 044	93 720	123 360	153 000
Mzda po zdanění v Kč	416 556	530 280	656 640	783 000
II. varianta MF (bez uplatnění slevy na poplatníka)				
Daň se sazbou 15 %	72 540	93 600	117 000	140 400
Mzda po zdanění v Kč	411 060	530 400	663 000	795 600

Zdroj: vlastní zpracování na základě změny ZDP připravené MF, 2018

Návrh změny zákona o daních z příjmů připravený ministerstvem financí nebyl po projednání ve vládě na jaře 2018 dosud zaslán do dalšího legislativního procesu.

5 Výsledky

Z 88 smluv o zamezení dvojího zdanění obsahují jen tři smlouvy výjimku pro vybrané profese o zdaňování mezd ze zdrojů v zahraničí v České republice. Zcela zásadně se však problematika dotýká jen jediné smlouvy, a to s Nizozemským královstvím.¹²

Výsledky snahy ministerstva financí od září 2016, které si je vědomo tíživé situace českých lodníků zaměstnaných v této zemi, jsou však nepatrné.¹³ Byly pouze nevýznamně zmírněny

¹¹ MINISTERSTVO FINANCÍ. Návrh změny zákona o daních z příjmů – interní materiál z vnějšího připomínkového řízení. Praha: MF, 2018.

¹² 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.

podmínky pro prominutí příslušenství daně.¹⁴ Poslanecký návrh změny zákona o daních z příjmů může situaci částečně řešit, a to až v roce 2020, kdy budou podávána daňová přiznání poprvé. Návrh ministerstva financí, pokud bude v uvedené podobě (kap. 3.2) zaslán do Poslanecké sněmovny, je zcela nevyhovující. Lodníci pobírají v Nizozemsku většinou minimální mzdu či velmi nízkou, která je v této zemi zdaňována jen 8,5procentní sazbou. Jediným řešením této bezvýchodné situace je změna smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemským královstvím, jak o to žádal vládu Rozpočtový výbor svým usnesením z 30. 8. 2017. K tomu je však nezbytná politická vůle.

6 Diskuse a závěry

Je zjevné, že zdanění příjmů umí být velice zapeklité, a to zejména v případě obyčejných lidí, kteří nemají prostředky a poradce na to, jak se s daňovou povinností výhodně vypořádat a pro něž disproporce při výměře a výběru daně znamenají riziko zásadních existenčních obtíží. Samozřejmě, že při podrobném rozboru problému, který jsme provedli, se dá najít technicky správné řešení a také příčiny stávajícího stavu, avšak takovouto analýzu lze provést na odborné úrovni a ex post. Je tedy zjevné, že nebylo v moci dotčených osob věc řešit vlastními silami, respektive předpokládat při výkonu profese, jak daná věc dopadne.

V představeném případě vznikl problém tím, že práce na palubě lodí spadá do specifického režimu zdanění na základě dávno uzavřené smlouvy, přepočet výdělku ze zahraničí na českou měnu znamená odlišnou kategorii příjmů (co je v Nizozemí příjem nízký nebo dokonce minimální, je po přepočtu na českou korunu příjem vyšší) a specifickým způsobem zdanění příjmů v České republice, doplněným poměrně vysokou sazbou zdravotního a sociálního pojištění, kde byla snaha v historii toto promítnout do institutu tzv. superhrubé mzdy, o jehož zrušení se nyní nově uvažuje. Ve výsledku se tedy jejich výdělek přepočte kurzem a ještě zvýší o třetinu, z této části pak mají zaplatit českou daň z příjmu. Výsledkem je podstatně vyšší daňová povinnost, než očekávali, a i než odpovídá kategorii příjmu, který v Nizozemí měli, rozdíl přitom musejí doplatit z osobních příjmů.

Zdanění příjmů primárně v „zemi původu“ eliminuje jak kurzové riziko, tak i problém s aplikací českých daňových předpisů na zahraniční výdělek a vliv českého unikátu, tj. superhrubé mzdy, na zdanění příjmů ze závislé činnosti. Z toho důvodu je optimální, pokud výsledkem aplikace smluv a právních předpisů na zdanění příjmů je právě tato praxe. Bohužel však ustanovení mezinárodní smlouvy s Nizozemskem aplikaci tohoto principu brání.

Pokud není ochota změnit danou mezinárodní smlouvu s Nizozemím tak, aby i příjem ze zaměstnání na palubě lodí nebo letadla byl zdaněn podle tamějších předpisů (což je nejlepší řešení), pak z hlediska daňové spravedlnosti je zjevné, že významně vyšší zdanění příjmů podle českých zákonů je pro lodníky příliš tvrdé, a to i ve srovnání s dalšími profesemi např. v dopravě. Je jasné, že české úřady argumentují srovnáním s českým daňovým poplatníkem ve smyslu toho, že zdanění všech rezidentů se musí řídit stejnými principy. Problém je ovšem v tom, že zde není stejný daňový základ, konec konců nizozemskému daňovému základu, tedy hrubé mzdě z hlediska logiky trhu práce odpovídá česká hrubá, nikoli superhrubá mzda, která

¹³ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace ke zdanění příjmů fyzických osob vykonávajících zaměstnání na palubách lodí či letadel provozovaných v mezinárodní dopravě. Praha: GŘ, 2016. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2016/zdaneni-prijmu-fo-vykonavajicich-zamestn-7538>

¹⁴ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z příjmů ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a členů provozovaných ve vnitrozemské a mezinárodní dopravě v Nizozemí. Praha: GŘ, 2017.

navzdory politické snaze se nestala předmětem mzdových vyjednávání ani inzerátů na trhu práce. Tudíž minimálně by mělo být na místě aplikovat na zdanění lodníků daňový základ ve výši hrubé mzdy, nikoli superhrubé (jak konec konců zněl jeden z návrhů).

Tím by se alespoň kompenzoval specifický český režim zdanění pracovních příjmů, který navíc v době uzavření smlouvy (1974) vůbec neexistoval a tudíž její autoři nemohli domýšlet dopady dohodnutých výjimek v tomto směru.

Pominout nelze ani sociální a psychologické dopady celého procesu, kdy dokládáme, že celá věc se táhne řadu let, podléhá i politickému cyklu a možnosti projednat dané návrhy v parlamentu, což sice věcnou logiku problému nijak nemění, ale neprojednáním nebo vázáním řešení na další legislativní změny se možná řešení dále komplikují nebo dokonce blokují.

Případ lodníků v Nizozemsku tak ukazuje nepružnost české daňové politiky při řešení konkrétních problémů skupiny občanů s pracovními příjmy. V odborné rovině lze nalézt a doporučit řešení přijatelné z hlediska daňové spravedlnosti i sociálně, ale jeho legislativní aplikace je krajně obtížná.

Afilace

Výsledek vznikl při řešení projektu IGA VŠFS Fiskální dimenze a determinanty efektivnosti sociální politiky (identifikační číslo projektu 7429/2018/07) financovaný VŠFS.

Použité zdroje

- [1] ČESKO. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*
- [2] 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.
- [3] 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.
- [4] 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-standoviska-a-sdeleni/2016/zdaneni-prijmu-fo-vykonavajicich-zamestn-7538>
- [5] 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-standoviska-a-sdeleni/2016/informace-k-moznosti-zadat-o-prominuti-prislusenstvi-dane-7561>
- [6] LEGIERSKÁ, Yvona a Jan MERTL. Příjmy ze závislé činnosti a mezinárodní zdanění. Acta Sting, Brno, vydáno elektronicky on line: Akademie Sting, Brno-Jundrov, 2018, roč. 2017, č. 4, s. 21-34. ISSN 1805-6873.

- [7] MINISTERSTVO FINANCÍ. Návrh změny zákona o daních z příjmů – interní materiál z vnějšího připomínkového řízení. Praha: MF, 2018.
- [8] OECD. Srovnej odst. 7 komentáře k čl. 1 vzorové smlouvy OECD. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing. S. C(1)-19.
- [9] POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Tisk 80 – změna zákona o daních z příjmů. Praha: PSP, 2018.
- [10] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění, 4. aktualizované a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 488 s. ISBN: 978-80-7263-724-9.

Příloha A Seznam smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku platný k 21. 5. 2018

Pořadí	Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka	Daně z příjmů ze ZČ	
						sídlo zaměstnavatele	bydliště zaměstnance
1	Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96		ANO	NE
2	Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.			ANO	NE
3	Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96		ANO	NE
4	Azerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007		ANO	NE
5	Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.			ANO	NE
6	Barbados	6.6.2012	69/2012 Sb.m.s.			ANO	NE
7	Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č. 6-7/2007, č. 4/2015	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s. Protokol č. 17/2015 Sb.m.s.	ANO	NE
8	Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.	ANO	NE
9	Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.			ANO	NE
10	Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.			ANO	NE
11	Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.			ANO	NE
12	Čína	4.5.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011		ANO	NE
13	Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	č. 03/2013		ANO	NE
14	Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96		ANO	NE
15	Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 3/2014	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.	ANO	NE
16	Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.			ANO	NE
17	Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č. 11/2004		ANO	NE
18	Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005		ANO	NE
19	Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č. 11-12/2006		ANO	NE
20	Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007, č. 3/2010		ANO	NE
21	Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.	č. 4/2012		ANO	NE
22	Chile	21.12.2016	5/2017 Sb.m.s.		Sdělení č. 71/2017 Sb.m.s.	ANO	NE
23	Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.	ANO	NE
24	Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000		ANO	NE
25	Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010		ANO	NE
26	Írán	4.8.2016	47/2016 Sb.m.s.			ANO	NE
27	Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2009, č. 2/2012		ANO	NE
28	Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.			ANO	NE
29	Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č. 6/2010		ANO	NE
30	Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95		ANO	NE
31	Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012, č. 4/2014		ANO	NE
32	JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99		ANO	NE
33	Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.			ANO	NE
34	Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002		ANO	NE
35	Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č. 4-5/2000, č. 4/2009	Protokol č. 43/2016 Sb. m. s.	ANO	NE
36	Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95		ANO	NE
37	KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.			ANO	NE
38	Kolumbie	6.5.2015	39/2015 Sb.m.s.	č. 5/2016		ANO	NE
39	Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.			ANO	NE
40	Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010		ANO	NE
41	Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.			ANO	NE
42	Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb.m.s.			ANO	NE
43	Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97		ANO	NE
44	Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96		ANO	NE
45	Lucembursko	31.7.2014	51/2014 Sb.m.s.			ANO	NE
46	Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95		ANO	NE
47	Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002		ANO	NE
48	Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99		ANO	NE
49	Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97		ANO	NE
50	Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007		ANO	NE

Pořadí	Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka	Daně z příjmů ze ZČ	
						sídlo zaměstnavatele	bydliště zaměstnance
51	Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007		ANO	NE
52	Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.	ANO	NE
53	Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99		ANO	NE
54	Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84		ANO	NE
55	Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.	ANO	NE
56	Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98	Protokol č. 112/1997 Sb.	ANO	čl. 16 bod 3 - zaměstnání na palubě lodí nebo letadla
				č. 7-8/99	Protokol č. 58/2013 Sb. m.s.		
57	Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005		ANO	čl. 20 bod 5b - zaměstnání na palubě lodí nebo letadla, pokud není zaměstnavatel rezidentem země, kde je činnost na moři vykonávána a to po dobu max. 30 dnů za 12 měsíců
58	Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009		ANO	NE
59	Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb.m.s.			ANO	NE
60	Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.			ANO	NE
61	Polsko	11.6.2012	102/2012 Sb.m.s.	č. 03/2013		ANO	NE
62	Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99		ANO	NE
63	Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s.,	ANO	NE
					Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.	ANO	NE
64	Rumunsko	10.8.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94		ANO	NE
65	Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.	ANO	NE
66	Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89		ANO	NE
67	Saúdská Arábie	1.5.2013	42/2013 Sb.m.s.	č. 2/2014		ANO	NE
68	SAE (Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.	ANO	čl. 15 bod 3 - zaměstnání na lodi, člunu či letadle v rámci mezinárodní dopravy
69	Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	Protokol č. 64/2014 Sb.m.s.	ANO	NE
70	Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003, č. 3/2014		ANO	NE
71	Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98		ANO	NE
72	Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb.m.s.	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007, č. 1-2/2009, č. 6/2017	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.	ANO	NE
73	Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80		ANO	NE
74	Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.			ANO	NE
75	Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82		ANO	NE
76	Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98		ANO	NE
77	Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.,	ANO	NE
					Protokol č. 99/2013 Sb.m.s.	ANO	NE
78	Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.			ANO	NE
79	Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98		ANO	NE
80	Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95		ANO	NE
81	Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004		ANO	NE
82	Turkmenistán	27.3.2018	23/2018 Sb.m.s.			ANO	NE
83	Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	Protokol č. 12/2016 Sb.m.s.	ANO	NE
84	USA	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.	ANO	NE
85	Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.	ANO	NE
86	Velká Británie	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.	ANO	NE
87	Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99		ANO	NE
88	Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98		ANO	NE

Zdroj: Ministerstvo financí. Přehled platných smluv [online]. 21.5.2018 [cit. 2018-09-05]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>



Autoři

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

The Prospects of the Approaching of the Costs for Accounting and Tax Purposes in Belarusian Practice

Irina Loukianova, Anastasiya Piakarskaya

Abstract

The article is devoted to studying the main issues of the approaching of the costs for accounting and taxation in Belarusian legislation. The authors analyse Belarusian and foreign experience of administration of corporate income tax, the problems of application of amortisation and depreciation rules by Belarusian companies, the concept of economically justified costs, the main steps undertaken by the government towards implementation of IFRS. As the result of carried out research the main directions of the modernisation of tax and accounting legislation in the Republic of Belarus are proposed. Their implementation is supposed to reduce the administration costs of government as well as tax compliance costs of business.

Keywords: corporate income tax, taxation, the Republic of Belarus, tax base, tax accounting, costs, taxable income, economically justified costs.

JEL classifications: H25

1 Introduction

The financial crisis, which had a significant impact on the state of most of the world's economies, has led to aggravation of interregional and cross-country competition for investment resources.

Governments are making efforts to create attractive conditions for the placement of the capital of both national and international investors in the country.

The corporate income tax is one of the main indicators that determine the real profitability of investments. At the same time, potential investors are interested not in the marginal tax rate, but in its effective value, which takes into account the specifics of applying these or those normatively fixed rates as well as the specifics of determining the basis for calculating income taxes, which in turn directly depends on the normatively established requirements and restrictions on costs.

As a rule, in the vast majority of legislations, the calculation of profits for taxation is a rather complex algorithm, which requires taking into account a large number of conditions, rules and circumstances. Therefore, the effective tax rate is one of the qualitative characteristics of the country's tax system, analyzed in the Doing Business rating.

The development of the legislation of Belarus in the field of formation of the most objective and fair indicator of the tax base for corporate income tax is continuous throughout the passage of the first law, directly devoted to the income tax, which entered into force on

January 1, 1992, before adjusting the tax legislation as part of the amendments 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 taxable base for income tax.

Much attention in recent years has been paid to the economic justification of estimates of revenues and expenditures for the purpose of determining the tax base. Thin capitalization rules are actively used in the presence of affiliation and interdependence of suppliers and beneficiaries of goods, works and services. The approaches to determine the fair value of assets and liabilities which leave its imprint on the specifics of calculating taxes are being created.

The concerns of assessing the specifics of the composition of costs for tax purposes, as well as their differences for accounting and taxation purposes, are the subject of this study.

2 Main body of text

2.1 The main issues of the approaching of the costs for accounting and tax purposes in Belarusian legislation

The analysis of the current practice of determining the tax base in the Republic of Belarus as well as the legislation of neighboring countries highlighted the following issues of optimizing the tax base for calculating tax:

1) Questions of optimization of expenses for taxation purposes, including setting the choice of the period of expenditure reflection, modernizing costs (depreciation), if there is a significant deviation in the timing of the acquisition of the asset and attributing it to costs (indexation of depreciation); questions of estimating costs for marketability, features in relation to goods, works (services) purchased from affiliated (interdependent) persons, the definition of public-normal costs and the restriction of inclusion in the composition of expenditures for the purpose the calculation of corporate income tax unreasonable deviations from such costs.

Analysis of theoretical literature, tax legislation as well as taxation practice in Belarus and selected foreign countries in the framework of research on the optimization of the tax base in the context of convergence of tax and accounting taking into account the prospects for applying IFRS, the prospects for the amortization policy of economic entities, as well as the cost structure for the purposes of calculating CIT made it possible to draw some conclusions and proposals.

The expansion of thin capitalization rules to dependent Belarusian enterprises raises certain questions. We believe that such rules regarding Belarusian enterprises should be coordinated with the taxation regimes used by recipients, which are different from the general ones, when enterprises, recipients of interest and revenues from services rendered do not pay income tax. Otherwise, there are the signs of double taxation, since income is subject to CIT from the enterprise receiving income and is not incurred for costs, which corresponds to the actual taxation of the enterprise receiving the services.

The application of the notion of economically justified costs by the neighboring countries shows complex enforcement picture, since the application of value judgments and the absence of clear rules makes the administration of the profit tax more complicated.

In our opinion, under the current circumstances, it is more justified to expand the list of costs that are prohibited or restricted to be allocated to expenses for the purposes of calculating taxable income.

2) The problem of formation of the structure and composition of costs for tax purposes in order to maximize their compliance with the concept of economic soundness requires a special development of depreciation policy for tax purposes. In our opinion it should be as close as possible to the accounting rules. In this context, in the current time the most topical issues include indexation of depreciation expenses in connection with inflation, the availability of qualitative models of accelerated depreciation, as well as the application of benefits associated with the commissioning of investment facilities that will subsequently depreciate their value.

In the Republic of Belarus, at high inflation rates, during certain periods reaching hyperinflation, the problems of revaluation are generally resolved in such a way that it is possible to revalue fixed assets without participating of its results in taxation at the time of and with participation in expenses in the form of depreciation. Legislation allows three options for carrying out revaluations, including special indices, revaluation at currency value and revaluation using the method of determining the market price. The analysis showed that the coefficients of change in the cost of groups of fixed assets in the Republic of Belarus in 2010-2015. do not fully correspond to the price and tariff indices and do not fully reflect the main trends in the country's economy, as well as the real change in the value of fixed assets. In recent years, in most cases, the coefficients of the change in the value of the groups of fixed assets exceed the price and tariff indices. The use of the index method of revaluation by business entities leads to unreasonably inflate the value of fixed assets, and accordingly to an overestimation of the amount of depreciation for tax purposes in relation to economically normal. As the result it increases costs for tax purposes and reduces the size of the tax base and, accordingly, the amount of income tax needed to be paid. In the legislation of a number of countries, revaluation of fixed assets is applied exclusively for the purposes of financial accounting. In the conditions of the Republic of Belarus we believe that it is possible to consider the issue of allocating revaluation depreciation to the amount not exceeding the price indices for the relevant sectors.

A similar formulation of the question is connected with the use of various models of revaluation for the purposes of tax planning. In particular, the use of the index-based method allows in some cases to underestimate the value of property for the purposes of calculating the property tax, and the application of the revaluation method based on market value makes it possible to bring to zero the tax basis for CIT. We believe that the use of revaluation models should provide a unified approach to valuation for at least 3-5 years before the sale of real estate.

Analysis of Belarusian and foreign experience makes it possible to question the application of investment deductions. The absence of cameral control, as well as the variability of the depreciation models used in our country shows the possibility of excluding the rule on investment deduction from the current Belarusian legislation. At the same time, we believe that an investment deduction of up to 100%, depending on the type of fixed asset, may be retained for small business entities for a period of from 3 to 5 years from the date of state registration.

2.2 Economically justified costs

Tax legislation of different countries actively uses the concept of justified costs for the purpose of cost formation. The same practice began to be formed in the Russian Federation and is actively discussed by Belarusian researchers.

At the same time, the states that apply IFRS as the main national reporting rules actively work with this concept at the level of accounting.

According to IFRS 13 "Fair value measurement", fair value is a market valuation, rather than an entity-specific assessment.

At the same time, for certain assets and liabilities there may be observable market transactions or market information, while for other assets and liabilities observable market transactions or market information may be absent. However, the purpose of estimating fair value in both cases is the same – to determine the price at which an operation is conducted in an organized market, for the sale of an asset or the transfer of an obligation between market participants on the valuation date in the current market conditions (i.e. evaluation from the point of view of a market participant that holds an asset or has an obligation).

If the price of an identical asset or liability is not observed in the market, the entity estimates fair value using another valuation technique that maximizes the use of the relevant observable inputs and minimizes the use of unobservable inputs. As fair value is a market valuation, it is determined using assumptions that market participants would use to determine the value of the asset or liability, including assumptions about the risk. Consequently, the intention of an entity to hold an asset or to settle or fulfil an obligation in another way is not an appropriate factor in estimating fair value.

The main principles of IFRS are based on the notion of caution and avoidance of overvaluation of assets and undervaluation of liabilities for the purpose of correct reflecting information on the property position of an enterprise for a potential investor.

For example, according to IAS 2 "Inventories", reserves are valued at the lower of the fair value and net realisable value.

At the same time, the fair value of inventories is defined as:

- acquisition costs (purchase price, reduced by discounts, transportation costs, processing, non-refundable taxes);
- production and processing costs (all direct labour costs, materials and directly attributable overheads, part of the distributed depreciation, management and administration costs);
- other costs associated with the delivery of the stocks to the present location and bringing them to the appropriate state, including overheads;
- borrowing costs if the relevant inventory units are qualified assets.

There are some types of costs that are not included into the cost of inventories:

- impairment losses;
- excess material losses, labour costs and other excess production costs;
- general administrative expenses, not related to the production of the products;
- costs of sales and advertising;
- sales, packaging and transportation costs (recognized as an expense when they incurred);
- warehouse costs (unless storage is a necessary step in the production process; if storage costs are directly attributable to the customer, the product produced requires exposure before reaching a certain condition before it can be sold).

When calculating the net realisable value in accordance with paragraph 31 of IAS 2, the designation of the available inventory should be taken into account. So, for example, when

inventories are only supposed to be used for the purposes of executing contracts already concluded, the basis for the solution is the sales prices established in such contracts.

If the quantity of inventories exceeds the amount necessary to fulfil orders under concluded contracts, part of the inventories that represent such excess should be estimated on the basis of the market price, rather than the contract price.

In accordance with paragraph 32 of IAS 2, materials and other supplies held for use in the production of inventories are not written down below cost if the finished products in which they will be incorporated are expected to be sold at or above cost. However, when a decline in the price of materials indicates that the cost of the finished products exceeds net realisable value, the materials are written down to net realisable value. In such circumstances, the replacement cost of the materials may be the best available measure of their net realisable value.

According to the paragraph 33 of IAS 2, a new assessment is made of net realisable value in each subsequent period. When the circumstances that previously caused inventories to be written down below cost no longer exist or when there is clear evidence of an increase in net realisable value because of changed economic circumstances, the amount of the write-down is reversed (i.e. the reversal is limited to the amount of the original write-down) so that the new carrying amount is the lower of the cost and the revised net realisable value.

The concept of economically justified costs is based on the concepts of accounting and economic costs in the framework of economic theory. These concepts are associated with explicit and implicit costs. Economic theory considers explicit costs as a company's cash costs for the purchase of raw materials, paying for hired labour, depreciation of equipment and other actual costs associated with the production of the product.

Implicit costs can arise in connection with the ownership of the owner of production factors (in particular, capital). For example, in case of non-distribution or reinvestment of profit, the owner bears the opportunity costs corresponding to his losses when placing the appropriate amount on the deposit. Therefore, implicit costs are defined as the costs of production factors owned by the owner of an enterprise, the costs of which do not enter into explicit costs.

On the other hand, in some cases there are so-called negative implicit costs, and if more accurately – implicit incomes. For example, in the production of goods, works and services, there may be a number of negative externalities for society, as well as public services without a commensurate contribution to their financing, or compensation for these externalities may be used. For example, Belarusian High-Tech Park enterprises use the labour of qualified specialists, for which the society spent resources, and at the same time pay a minimum of taxes and fees (in fact, only personal income tax).

Without a doubt, it is practically impossible to take into account all the factors, or such an account will unnecessarily complicate and increase the cost of tax administration. Moreover, the unity of public understanding of utility and harm and the volume of public expenditures is required, therefore these circumstances are still outside the tax legislation.

At the same time, the society claims to be effective in spending resources, limiting either their consumption or the possibility of classifying expenditure as consumed.

In particular, in accordance with the Tax code of the Russian Federation, for the purposes of inclusion in the composition of costs, the expenses incurred by the organization must meet the following requirements: 1) expenses should be justified; 2) expenses must be documented; 3) expenses must be incurred for activities aimed at generating income. These requirements are mandatory for making the expenses incurred in reducing revenues. If the expense does not

meet at least one of the above requirements, then such an expense for tax purposes is not taken into account (Clause 1, Article 252, Clause 49, Article 270 of the Tax Code of the Russian Federation). At the same time, justified costs are considered economically justified costs if their assessment is expressed in monetary form (paragraph 3 of clause 1 of Article 252 of the RF Tax Code).

In our opinion, with these circumstances, it is more justified to expand the list of costs which allocation to the costs for the purposes of calculating taxable income is prohibited or restricted.

2.3 Directions of convergence of tax and accounting taking into account the prospects of applying IFRS

In most jurisdictions, taxable income differs from accounting one, so that the tax payable does not always correlate with profit for the period.

Since January 1, 2017 42 International Financial Reporting Standards and 26 Clarifications to them (hereinafter referred to as IFRS) adopted by the International Financial Reporting Standards Fund were introduced (Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus and the National Bank of the Republic of Belarus № 657 / 20 "On the enactment of the International Financial Reporting Standards and their Clarifications adopted by the Fund of International Financial Reporting Standards on the territory of the Republic of Belarus").

IFRS function as technical normative legal acts on the territory of the Republic of Belarus (Paragraphs 13 and 26 of Article 1 of the Law of the Republic of Belarus of 10.01.2000 № 361-Z "On Regulatory Legal Acts of the Republic of Belarus"). This means that they do not replace or abolish the current national standards, regulations, and other legislation in the field of accounting and reporting. The scope of the introduced standards is that they are mandatory for compilation in accordance with IFRS.

At the same time, starting from the 2016 the annual financial statements in accordance with IFRS, should be fulfilled only by the socially significant organizations (banks, non-bank credit and financial institutions, insurance companies, certain open joint-stock companies). They are obliged to be guided by the introduced standards when compiling reports in accordance with IFRS (paragraph 7 of Article 1, paragraph 2 of Article 17 of the Law of the Republic of Belarus of 12.07.2013 № 57-Z "On Accounting and Reporting").

For other organizations that are not socially significant, the obligation to report in accordance with IFRS has not been legally established. But the development of Belarusian accounting legislation in the direction of its approach to IFRS makes it relevant to analyse the potential for convergence of the reporting for tax and accounting purposes and the development of the concept of deferred tax liabilities and assets in the direction defined by international financial reporting standards.

It should be noted that the current model of income tax accounting in the country does not comply with the International Standards, but is created on the semblance of the Russian standard, based on the principles of GAAP, the main feature of which is the determination of the permanent and temporary differences between accounting and taxable income.

So, according to paragraph 2 of the Instruction on accounting of deferred tax assets and liabilities approved by the Decree of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus No. 113 dated October 31, 2011, permanent differences are the amounts of income and expenses forming the accounting profit (loss) of the current reporting period and excluded from the CIT taxable base in the current and future accounting periods or included in the calculation of the

taxable base for CIT of the current reporting period and not forming the accounting profit (loss) of the current and future periods; temporary differences - the amounts of income and expenses that form the accounting profit (loss) in the current reporting period, and the tax base for CIT - in future accounting periods or forming the tax base for CIT in the current reporting period, and the accounting profit (loss) - in future reporting periods.

3 Results

As the result of carried out research certain recommendations concerning the modernisation of corporate income tax have been offered. An investment deduction of up to 100% depending on the type of fixed asset, may be retained for small business entities for a period of from 3 to 5 years from the date of state registration. As the development of the list of economically justified costs is considered an important step towards the changes in Belarusian CIT legislation, we suggest expand the list of costs which allocation to the costs for the purposes of calculating taxable income is prohibited or restricted. We also believe that the modernization of the concept of deferred taxes makes it possible to collect and receive additional information on fair prices for consumed and sold goods by the tax authorities as part of the annual reporting.

4 Discussion and conclusion

In the context of the development of the Belarusian accounting legislation in the direction of IFRS and the steps that are being taken, the task of convergence of tax and accounting reporting is being updated. We believe that when modernizing the concept of deferred taxes, it is possible to collect and receive additional information on fair prices for consumed and sold goods (works, services, property rights) by the tax authorities as part of the annual reporting. The analysis of the legislation of foreign countries suggests that Belarus has chosen the optimal strategy for generating revenue and expenses for tax purposes based on accounting data. Further development of tax legislation is seen in this area due to the convergence of concepts and terms of the two types of accounting.

Affiliation

The article was supported by the Belarusian Republican Foundation for Fundamental Research (research project “Nauka M-2107”: “Modernization of the Tax System for Small Business in the Republic of Belarus” (Г17М-080)).

Citation list

- [1] IAS 2 “*Inventories*”. 2003. [Online]. Available at: <https://www.iasplus.com>. [cit. 15.8.2018].
- [2] IFRS 13 “*Fair value measurement*”. 2011. [Online]. Available at: <https://www.iasplus.com>. [cit. 15.8.2018].

- [3] Law of the Republic of Belarus of 12.07.2013 № 57-Z "On Accounting and Reporting". [Online]. Available at: <https://www.pravo.by>. [cit. 10.8.2018].
- [4] Law of the Republic of Belarus of 12.07.2013 № 57-Z "On Accounting and Reporting". [Online]. Available at: <https://www.pravo.by>. [cit. 10.8.2018].
- [5] Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus and the National Bank of the Republic of Belarus № 657 / 20 "On the enactment of the International Financial Reporting Standards and their Clarifications adopted by the Fund of International Financial Reporting Standards on the territory of the Republic of Belarus". [Online]. Available at: <https://www.pravo.by>. [cit. 10.8.2018].



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 rozhodčímu řízení

Karel Marek / Martin Janků

Abstrakt

V rozhodčím řízení probíhá i dokazování. K dokazování se vztahuje § 20 zákona o rozhodčím řízení. Zásadní kategorií důkazních prostředků jsou důkazy listinné, které s ohledem na povahu sporů ze smluv, které jsou v rozhodčím řízení projednávány, jsou většinou dostačující k prokázání skutkových tvrzení stran. Zákon stanoví, že důkazy výsledkem účastníků, svědků či znalců – tedy druhy důkazních prostředků v civilním řízení před soudy zcela běžné a možno říci zásadní – mohou rozhodčí soudy provádět pouze tehdy, jestliže se uvedené osoby k řízení dobrovolně dostaví a poskytnou výpověď. Také jiné důkazy mohou provádět jen tehdy, jsou-li jim poskytnuty. Příčinou této specifické úpravy průběhu dokazování je okolnost, že k provedení svých úkonů nedisponuje rozhodce ani rozhodčí soud státní donucovací mocí k jejich nařízení.

Klíčová slova: rozhodování sporů, rozhodčí řízení, rozhodčí soud, rozhodce, dokazování, znalecký posudek

Abstract

The evidence is governed by § 20 of the Arbitration Act. The fundamental categories of evidence is documentary evidence that due to the nature of the settlement agreements, which are negotiated in arbitration, are usually sufficient to prove the facts alleged by the parties. The Act provides that evidence questioning the parties, witnesses or experts - the kind of evidence in civil proceedings before courts quite common and can say essential - may tribunals shall be performed only if that person to control voluntarily attend and testify. Other evidence may only be used if they are provided to them. The cause of this specific adjustment during the proof is the fact that to carry out its tasks does not have an arbitrator or arbitral tribunal coercive state power for their regulation.

Keywords: dispute resolution, arbitration, Court of arbitration, the arbitrator, the taking of evidence, expert opinion

JEL klasifikace: K7

1 Úvodní poznámky

Obecně bývá rozhodčí řízení definováno jako rozhodování sporů soukromými osobami nebo nestátními rozhodčími institucemi, které jsou oprávněny na základě platných právních předpisů projednat a rozhodnout spor, jenž jim byl stranami předložený. Základními předpoklady k tomuto postupu je arbitrabilita sporu (tj. způsobilost být projednán a rozhodnut v rozhodčím řízení) a příslušnost instituce či osoby působící jako rozhodčí soud (rozhodce) k projednání konkrétního sporu (blíže např. *Bělohlávek*, 2013, s. 64 ad.). Tato obecně vyplývá z rozhodčí smlouvy, resp. rozhodčí doložky obsažené ve smlouvě zakládající právní vztah mezi stranami, jenž je základem vzniklého sporu. Podle české právní úpravy musí jít o spory

majetkové, u kterých by bylo možno sjednat smír. Zejména půjde o široký okruh sporů ze smluvních vztahů, např. z kupní smlouvy, smlouvy o dílo, mj. i z příkazních smluv (uzavíraných i advokáty a daňovými poradci). V současné době nelze v rozhodčím řízení řešit spotřebitelské spory.

Ve sporech s mezinárodním prvkem vzniklých mezi obchodníky, resp. smluvními stranami obecně, byla možnost jejich projednání v rozhodčím řízení uznávána československým, později pak českým právním řádem po desetiletí (počátky spadají do období před 2. světovou válkou avšak dnešní podoba rozhodčího soudnictví má svůj počátek ve zřízení Rozhodčího soudu československé obchodní komory roku 1949)¹. Ve vnitrostátních sporech však byl tento postup upraven českým právem poměrně nedávno – roku 1994 schválením zákona o rozhodčím řízení (zákon č. 216/1994 Sb. o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů, dále jen „zákon o rozhodčím řízení“).

I při řadě odchylek rozhodčího řízení od klasického průběhu řízení před řádnými soudy si prvně jmenované zachovává v základních rysech podobnost s řízením soudním. Vyplývá to z podstaty a funkce řízení, protože pokud má být výsledek rozhodčího řízení aprobován státní mocí a mají-li mu být touto mocí propůjčeny donucovací prostředky k jeho vykonatelnosti, musí se státu (a nepochybně též stranám řízení) dostat potřebných záruk kvality proběhlého řízení. Tento příspěvek se zabývá specifiky dokazování a významu důkazních prostředků, v rozhodčím řízení. Východiskem je zde analýza ustanovení § 20 zákona o rozhodčím řízení. V dalším příspěvek přihlíží k některým specifikům, s nimiž se při dokazování v rozhodčím setkáváme při použití znaleckého posudku a svědectví znalce jako důkazních prostředků. Závěrem autoři v příspěvek zaujímají stanovisko k povaze činnosti rozhodce, resp. rozhodčího senátu při provádění důkazu znaleckým posudkem v rozhodčím řízení.

2 Dokazování v úpravě zákona o rozhodčím řízení

Strany sporu tím, že přijímají rozhodčí doložkou, uzavřenou ve vzájemné shodě, příslušnost rozhodce (rozhodčího soudu) projednat a rozhodnout spor musí počítat s tím, že při řízení nebudou aplikována všechna pravidla jinak platná pro kontradiktorní řízení v civilních věcech před soudy a že respektování všech procesních pravidel pro dokazování před soudy není ve zjednodušené podobě řízení rozhodčího ani možné, ani vhodné.²

K dokazování se vztahuje § 20 zákona o rozhodčím řízení. Základní kategorií důkazních prostředků jsou důkazy listinné, které – s ohledem na povahu sporů ze smluv, které jsou v rozhodčím řízení projednávány, jsou většinou dostačující k prokázání skutkových tvrzení stran. Zákon ostatně stanoví, že důkazy výslechem účastníků, svědků či znalců – tedy druhy důkazních prostředků v civilním řízení před soudy zcela běžné a možno říci zásadní – mohou rozhodčí soudy provádět pouze tehdy, jestliže se uvedené osoby k řízení dobrovolně dostaví a poskytnou výpověď. Také jiné důkazy mohou provádět jen tehdy, jsou-li jim poskytnuty. Příčinou této specifické úpravy průběhu dokazování je okolnost, že k provedení svých úkonů

¹ Ve stanovách Československé obchodní komory, které byly schváleny výnosem ministerstva vnitra ze dne 24. 12. 1948, se počítalo s vytvořením rozhodčího soudu. Ministerstvo zahraničního obchodu vydalo 1. 6. 1949 výnos, jímž se schvalují Statut a Řád Rozhodčího soudu Československé obchodní komory (č. 128/1949 II část Ú. I.)

² K tomuto důsledku specifické povahy rozhodčího řízení mohou strany přihlídnout např. tím, že si některá, pro ně významná či důležitá pravidla dokazování upraví (vymíní) přímo v rozhodčí smlouvě. Toto řešení je ovšem stranami využíváno pouze ojediněle.

nedisponuje rozhodce ani rozhodčí soud státní donucovací mocí k nařízení³ Může se nicméně stát, že provedení některého důkazu se ukáže v průběhu řízení jako nezbytné pro zjištění skutkového stavu. Potom lze využít ustanovení druhého odst. § 20, podle nějž procesní úkony, které nemohou rozhodci sami provést, provede na jejich dožádání soud. (Janků, M., Marek, K., 2016)

Pokud jde o druhy důkazů, které rozhodci mohou provádět v rozhodčím řízení, je výčet uvedený v ustanovení § 20 odst. 1 pouze demonstrativní. Obecně i pro rozhodčí řízení platí, že jako důkaz je možno použít vše, co může věrohodně prokázat skutkové či právní okolnosti věci, tj. toho, co je předmětem řízení nebo co z pohledu rozhodců může takové okolnosti prokázat. Analogické použití občanského soudního řádu (zákon č. 99/ 1963 ve znění pozdějších změn doplnků, dále jen OSŘ), které umožňuje § 30 zákona, bude v daném případě vhodné. Skutečností ovšem zůstává, že nepůjde o postup podle občanského soudního řádu, nýbrž může jít pouze o obdobu takového postupu, kdy úprava v OSŘ slouží spíše jako vodítko. Bude tak možno například provést důkaz též notářským a exekutorským zápisem či jakoukoliv listinou, včetně veřejných listin, výpisů z veřejných knih apod. (Bělohávek, 2012), Všechny tyto důkazy však musí být poskytnuty rozhodcům dobrovolně

Způsob provádění důkazů v rámci rozhodčího řízení je v kompetenci rozhodců. Jsou to rozhodci, kteří rozhodují, zda budou čteny dokumenty, slyšení svědci či prováděny a zkoumány jiné důkazy. Při tomto rozhodování musí rozhodci vždy brát v úvahu náklady celého rozhodčího řízení. Od rozhodců se nevyžaduje provádět vlastní vyšetřování. Je *de facto* na uvážení samotných stran, jaké důkazy předloží na podporu své argumentace s ohledem na předložené nároky či vznesené námitky. Rozhodci hodnotí důkazy podle svého vlastního přesvědčení a na základě tohoto přesvědčení vynáší své rozhodnutí. Důkazy, které posuzují, zahrnují také svědectví a posudky znalců.

3 Dokazování znaleckými posudky a svědectvím znalců

Na chápání funkce a postavení znalců ve sporných řízeních můžeme v teorii nalézt rozdílné názory. Jen stručně a s jistým zjednodušením lze učinit závěr, že tyto dva názory odpovídají modelům diferencovaným podle právních kultur - *common law* a *civil law*.

V kontinentálním prostředí je zásadně znalec chápán jako kvalifikovaná osoba, která poskytuje pomoc především soudu. Souvisí to též s větší investigativní funkcí soudu v kontinentálním prostředí, nežli je tomu v systémech *common law*. (srov. analogicky v rozhodčím řízení Schwarz, Konrad, 2009) Právě v řízeních probíhajících v rámci úpravy *common law* je znalec chápán spíše jako kvalifikovaná osoba, která poskytuje pomoc stranám v rámci jejich břemen, tvrzení a břemena důkazního. Tyto osoby i zde ovšem musí splňovat předpoklady nestrannosti, objektivity a odbornosti, byť se jejich jistá stranickost předpokládá. Tento systém klade vysoké nároky na zachování základních zásad kontradiktorního řízení ve smyslu spravedlivého procesu a rovného prostoru, který musí být poskytnut všem stranám, aby se mohly též analogickým prostředky vyjádřit k tvrzením a důkazům protistrany. Znalec je tedy tradičně chápán jako někdo, kdo poskytuje podporu konkrétní straně. Ani *common law* však nepopírá závazky znalce přibraného stranou vůči soudu. I v tomto systému totiž znalec plní funkci, pomocí níž má vyplnit mezery ve vědomostech soudu. Základní povinností znalce pomoci soudu v oblasti svých specializovaných znalostí bez ohledu na další závazky vůči straně, která znalce přibrala.

³ Výjimku v tomto směru představuje pouze pravomocný rozhodčí nález, který je závazný též pro orgány státní moci

Současně je však třeba upřesnit, že ani jedna z uvedených koncepcí se v současnosti nevyskytuje v čisté podobě. Zejména v kontinentálním právním systému a jeho procesních předpisech, je postupně poskytován poměrně velký prostor také znalcům, které představí, resp. přibere pro svou podporu strana v řízení. Lze též sledovat obecný trend zrovnoprávnění znalců ustanovovaných soudem a těch znalců, které přibírají strany. (Bělohlávek, Hótová, 2011)

Jedním z nejvýznamnějších rozdílů "znaleckých posudků" v rozhodčím řízení oproti řádnému soudnímu řízení, je ten, že strany ani rozhodčí soud nejsou vázány striktně danými pravidly pro výběr znalců. Zatímco v některých zemích jsou předepsány pro řízení před obecnými soudy určité formální požadavky, např. zápis do zvláštního registru znalců (kupř. v právu Česka, Slovenska, Rakouska, Německa či Francie)⁴, většina těchto požadavků se na rozhodčí řízení nevztahuje. Rozhodci a strany samotné mají tedy podstatně větší volnost vybrat odborníka podle svého výběru.⁵ Přirozeně že mohou vybrat také ze seznamu znalců nebo postupovat analogicky jako v případech postupů, které jinak platí pro obecné soudy.

Přímo v rozhodčí smlouvě si smluvní strany mohou vytvořit pravidla, jež by měli uplatňovat rozhodci, včetně pravidel týkajících se znalců (kupř. možnost, že vybraní znalci nemusí být zapsáni v seznamu znalců stanovým zákonem). Mohou uplatňovat procesní pravidla státu, na jehož území by se mělo konat rozhodčí řízení, resp. pravidla (řád) rozhodčího soudu, pro jehož příslušnost k rozhodování sporů se rozhodly. Dohodou si však mohou sjednat používání procesních pravidel jiného státu, popř. Rozhodčích pravidel UNCITRAL (Růžička, 2005).

Pokud se týče Řádu Rozhodčího soudu při Hospodářské komoře ČR a Agrární komoře ČR z roku 2012 (v platném znění dle novely účinné od 1. 10. 2015), tento ve svém § 34 (Důkazy) vypustil ustanovení předchozího Řádu z roku 2007, podle něhož rozhodčí senát mohl podle svého uvážení stanovit provedení znaleckého posudku či si může vyžádat předložení důkazů třetími osobami. Z toho někteří autoři vyvozují, že tento postup současně platný Řád RS neumožňuje (Maisner, Trapl, 2015).

Znalecký posudek v podobě listinného důkazu je v rozhodčím řízení zkoumán tak, že předsedající rozhodce čte nebo sdělí jeho obsah rozhodčímu senátu v průběhu ústního jednání. Rozhodci mohou rovněž nařídit straně, jež předložila stejnopisy posudku, předložení originálu tohoto dokumentu. O předložení takového dokumentu mohou rozhodci též požádat třetí osobu. Pokud by tato třetí osoba neposkytla požadovaný důkazní prostředek, nezbytný k provedení dokazování, rozhodčí soud může požádat o pomoc soud. Soud má mocenské oprávnění nařídit, aby státní správa nebo orgány samosprávy poskytly určité relevantní skutečnosti, které nebyly zpřístupněny rozhodci (srov. § 128 a 129/2 OSŘ v platném znění)

Pokud strany nepředložily pro posouzení skutečností, vyžadujících odborné znalosti, příslušný znalecký posudek, mohou rozhodci, zpravidla po vyslechnutí účastníků, rozhodnout o jmenování znalce a požádat strany, navrhly příhodnou osobu (znalec může být rovněž cizinec nebo tuzemský či zahraniční znalecký ústav). Současně strany i rozhodce určí problémy, k jejichž vyřešení má vypracování znaleckého posudku směřovat. Strany mohou být požádány, aby každá navrhla několik alternativních osob, jež považují jako příhodné k vypracování posudku. V případě, že by mezi návrhy stran nepanovala shoda ani na jediné navržené osobě, může určit osobu znalce rozhodce (předseda rozhodčího senátu). Současně rozhodce nařídí stranám složení poloviny částky jako zálohy na odměnu znalci za vypracování posudku. Znalec započne s prací na vyhotovené posudku teprve po složení této

⁴ Pro český právní řád požadavek vyplývá z § 9 zákona o znalcích a tlumočnících, č. 36/1967 Sb. v znění platném od 1.12.2012

⁵ Před několika lety zvažovalo předsednictvo Rozhodčího soudu při HK ČR a AK ČR možnost vytvoření vlastního seznamu znalců pro potřebu rozhodování v rozhodčím řízení před RS.

zálohy stranami. Po dokončení znaleckého posudku a jeho zaslání stranám se může každá ze stran vyjádřit k jeho obsahu, popř. též navrhnout, aby byl znalec předvolán k ústnímu jednání za účelem zodpovězení otázek k obsahu posudku.

Existují také případy, kdy každá strana předloží již spolu s rozhodčí žalobou, resp. žalobní odpovědí jako důkaz své vlastní znalecké posudky, jejichž závěry však jsou radikálně odlišné. V takových případech může rozhodce či rozhodčí senát ustanovit (postupem uvedeným výše) znalce k vypracování nového znaleckého posudku a považovat znalecké posudky stran za další listinné důkazy. Může ale též jmenovat odborníka pro přípravu hodnocení znaleckého posudku.⁶ Je nutno si uvědomit, že jmenování jiného odborníka vypracovat zprávu pouze znamená náklady dále a často velmi vysoké, pro strany, který prodlužuje rozhodčí řízení v řádu měsíců. (*Růžička 2005*)

Odborná způsobilost znalců se řídí podle jejich osobního statutu. Toto je zejména nutné mít na zřeteli, pokud má být jako znalec pověřena zahraniční osoba (ať fyzická či právnická). Osobní statut je právní řád upravující právní poměry a následky vyplývající ze skutečností, které se dotýkají osobních vlastností určitého subjektu, například jejich způsobilost k právům a k právnímu jednání, omezení, popř. zbavení způsobilosti k právnímu jednání. Hraničním určovatelem pro určení osobního statutu fyzické osoby je jejich státní příslušnost (*lex patriae*). Některé zahraniční právní řády (především v oblastech angloamerického práva) používají rovněž jako hraniční určovatel bydliště fyzické osoby (blíže viz *Kučera, 2015*).

Základní požadavky na osobu znalce, resp. faktory, podle kterých je znalec vybírán, lze jak pro individuální subjekty (strany), tak i rozhodčí soud shrnout následovně:

- Dostatečná specializace (oprávnění): základním předpokladem výběru je zápis znalce v daném oboru či odvětví do seznamu znalců. Znalec se zásadně nevyjadřuje k otázkám mimo svou specializaci (tedy k otázkám z jiného oboru či odvětví). V odůvodněných případech může pouze využít spolupráce s konzultantem. Pod požadavkem specializace se tedy míní formální požadavek zápisu znalce do znaleckého seznamu pro určitý konkrétní znalecký obor. Již jen zápis pro takový obor (odvětví, specializaci) totiž znamená, že před zápisem byly zkoumány odborné znalosti, zkušenosti a předpoklady znalce. Rozhodce proto před zvolením vybrané osoby pro konkrétní případ není povinen tyto předpoklady zkoumat znovu.
- Odbornost a zkušenosti: tento předpoklad úzce souvisí se specializací podle předchozího kritéria a podporuje výběr znalce, který je známý jako odborník pro danou oblast či je známo, že se danou problematikou zabývá již dlouhodobě. V tomto případě jde tedy o výběr znalce podle faktických okolností konkrétního případu a podle skutečného odborného zaměření znalce, které rozhodce hodnotí vždy v konkrétní věci individuálně.
- Reference: jsou významným faktorem výběru, neboť zadavatel – ať již strany či rozhodčí soud - má primárně zájem vybrat znalce spolehlivého, nekonfliktního a na profesionální úrovni. Proto si vybírá často ze skupiny znalců, o nichž má pozitivní informace či předchozí zkušenosti (zejména z jiných obdobných sporů, jež soud, byť v jiném složení rozhodců v senátu, projednával).

⁶ Přezkoumání závěrů znaleckého posudku ve smyslu ustanovení § 127 odst. 2 o s. ř. dalším posudkem jiného znalce, vědeckého ústavu nebo jiné instituce (tzv. revizní znalecké zkoumání) je namísto tehdy, jestliže znaleckým dokazováním nebyly objasněny všechny skutečnosti potřebné k rozhodnutí ve věci, k nimž je třeba odborných znalostí, popř. jestliže soud má k dispozici dva znalecké posudky s rozdílnými závěry o stejné otázce a pro rozpor, které se nepodařilo v řízení odstranit nemohou být tyto znalecké posudky podkladem pro rozhodnutí. (NS 25 Cdo 583/2001)

Posudky znalců hrají v moderním rozhodčím řízení velmi významnou roli. Rozhodčí řízení se často týká složité specializované nebo technické problematiky (stavebnictví, strojírenství, výpočetní techniky apod.) Právě v těchto sporech rozhodci nezbytně potřebují a také vyžadují podporu znalců (specialistů) tak, aby mohli pochopit specifickou problematiku významnou pro daný případ. Odborné vyjádření znalce (ať již v podobě písemného posudku nebo výpovědi formou výsledku znalce) tak představuje důležitou součást rozhodovacího procesu v činnosti rozhodčích senátů.

Co se týče práva (či povinnosti) rozhodčího soudu jmenovat znalce, nejsou názory na tuto problematiku jednotné. Různé rozhodčí senáty mohou mít odlišný přístup ke jmenování znalců. Obecně platí, že rozhodci jsou oprávněni ustanovit znalce vždy, pokud jim toto právo není *expresis verbis* odepřeno použitelnou právní úpravou nebo jinými pravidly aplikovanými na řízení (Řádem rozhodčího soudu). Mnoho předpisů v rámci národního práva nebo jiných procesních pravidel použitelných na konkrétní rozhodčí řízení výslovně takové právo rozhodcům přiznává. Česká právní úprava obsahuje výslovné ustanovení o možnosti využít znalce v § 20 (viz též výše).

V rozhodčí praxi je znalec rozhodci přibírán jen zřídka pro řešení technických otázek, které již byly řešeny v posudcích znalců přibraných stranami sporu. Znalci jmenovaní rozhodcem (senátem) jsou někdy jmenováni na žádost jednoho, případně obou, účastníků, ale senát – jak již bylo zdůrazněno – se také může rozhodnout jmenovat znalce z vlastního rozhodnutí. Rozhodci si v těchto případech obvykle od účastníků vyžádají návrhy, aby mohli vybrat možné znalce. Společné návrhy stran sporu jsou zpravidla zárukou pozitivního postoje stran k vyřešení sporu.

Význam znalců v rozhodčím řízení dokumentuje i široký rozsah úkolů, které jsou jim zadávány. Škála znaleckých úkolů se pohybuje od identifikace a posouzení výskytu a příčin údajných vad až k řadě otázek, které souvisejí s rozhodováním o samotné skutkové podstatě případu a hodnocení důkazů předkládaných jedním nebo více účastníky, týkají se vyjádření ohledně výskytu určitých událostí a skutečností, posouzení výše nároku, případně až po vyjádření všeobecného názoru na nárok účastníka jako takový. Znalci se tedy velmi často vyjadřují bezprostředně k otázkám, které samy představují hlavní úkol rozhodců při posuzování skutkového a právního stavu sporu. Není výjimečné, že znalcům je kladena shodná otázka, jakou si rozhodci sami kladou, a která je rozhodující pro samotný výrok budoucího rozhodčího nálezu.

Využití znalců v rozhodčím řízení s sebou přináší významné rozdíly oproti jejich využití v řízení soudním. Jedním z nich, pokud jde o tzv. znalecký důkaz v rozhodčím řízení oproti řízení soudnímu, je ten, že strany ani rozhodčí senát nejsou vázány některými striktními pravidly, pokud jde o výběr znalců. Splnění určitých formálních předpokladů, závazných pro soud, se v rozhodčím řízení mnohdy neuplatní. Jak rozhodci, tak strany mají podstatně větší volnost při výběru znalce. Většinou však – zejména, pokud jmenuje znalce samotný rozhodce či rozhodčí senát, využívají nabídky znalců v některém ze znaleckých rejstříků, či aplikují analogicky některé postupy, které využívají soudy.

Jsou to právě rozhodci, zejména pokud se zabývají mezinárodním rozhodčím řízením, či působí též u některých zahraničních rozhodčích tribunálů, kteří mají důležité zkušenosti z nejrůznějších oblastí praxe. A jsou to rozhodci samotní, kteří v mezích předpisů a pravidel použitelných na konkrétní řízení rozhodují o tom, jaký význam znaleckému posudku přisoudí. Totéž ostatně platí i pro rozhodování o tom, zda znalecký posudek k některé otázce připustí či nikoliv. Volné uvážení v těchto otázkách má proto v rozhodčím řízení podstatně větší rozsah

než v řízení před soudy.⁷ Souvisí to s tím, že strany mají možnost ovlivnit jmenování osoby rozhodce či složení rozhodčího senátu, a lze tedy předpokládat, že budou usilovat o navržení rozhodců, kteří jsou v té či oné míře schopni posoudit rovněž řadu odborných meritorních otázek, pro jejichž hodnocení by obecný soud potřeboval podporu znalce ve větším rozsahu. Zásada spravedlivého procesu (*fair trial*) však obvykle vyžaduje, aby rozhodci znalecký posudek jednak provedli, pokud jej jako důkaz připustí, a aby mu poté věnovali odpovídající pozornost. Současně je nezbytné, aby se s takovým důkazem, vypořádali způsobem srozumitelným pro strany v odůvodnění nálezu. Stejně by se měli vypořádat i s rozhodnutím, kterým znalecký důkaz případně nepřipustí.

V rozhodčím řízení je obvykle přiznávána větší volnost stranám (jejich právním zástupcům), pokud jde o komunikaci se znalcem, jeho přípravu na výslech a případně studium pracovních verzí posudků. Nesmí přirozeně ovlivňovat nezávislost znaleckého hodnocení. Požadavek nezávislosti znaleckého zkoumání ve smyslu komunikace mezi znalcem a stranou ostatně vyžadují nejen právní předpisy upravující rozhodčí řízení, nýbrž často i různé etické kodexy, ať znalecké, či advokátní.

Jiným specifikem rozhodčího řízení je, že praxe připouští určitou míru participace stran (jejich právních zástupců) na formulování znaleckých posudků znalci, které sama strana přibere, při respektování principů nezávislosti a objektivitý znaleckého posudku. Jde tedy o něco, co v řízení před soudy je v zásadě nepřijatelné. V neposlední řadě díky internacionalizaci rozhodčího řízení se zde prosazuje praxe *common law* i tehdy, pokud je řízení co do sídla rozhodčího řízení konáno ve státu s kontinentální právní tradicí *civil law*. (Rozeňalová, 2005)

Další otázkou je přípustnost a rozsah výslechu znalce, který pro potřebu rozhodčího řízení vypracoval znalecký posudek. V některých právních řádech je výslech znalce poté, co ten předloží znalecký posudek, nezbytný a je stanoven právem. Snaha o snižování nákladů rozhodčího řízení vede k tomu, že i zde se strany i rozhodci spokojí často jen s písemnou formou znaleckého posudku. V závislosti na konkrétní národní úpravě nebo národních právních zvyklostech to může být právě výlučně rozhodčí řízení, které umožní předložení pouze písemné verze znaleckého posudku. Na druhé straně rozhodčí řízení poskytuje prostor pro zařazení výslechu znalců do průběhu ústního jednání. Aplikovány jsou takové postupy, jako například tzv. *znalecká konfrontace*, společný výslech více znalců, výslech skupiny znalců zpracovávajících jeden a tentýž posudek, když může záviset na jejich vlastní dohodě, který z nich zodpoví určitou jim položenou otázku. Zásadně se totiž vychází z toho, že, postupy týkající se znaleckých důkazů v soudním řízení se v podstatě na řízení před rozhodci použijí omezeně či vůbec. (Bělohávek, Hóťová, 2011).

V rozhodčím řízení (v závislosti na příslušných pravidlech použitelných pro takové řízení, tradici určitého druhu sporů nebo oblastí, kde jsou tyto spory v řízení před rozhodci řešeny) se lze setkat také s tím, že prezentace znaleckých posudků se připouští dokonce ve fázi, kdy jsou již jinak uzavřeny v rámci projednání věci výslechy a kdy se provádí již jen doplňující důkazy. Prezentace znaleckých posudků se dokonce (byť spíše výjimečně) připouští i v rámci shrnující fáze, tj. fáze, kdy strana prezentuje závěrečné návrhy. To platí obvykle ve složitých mezinárodních sporech, kdy závěrečné shrnutí věci může být časově náročnější. Jde tedy o postupy, které by v řízeních před soudy byly často zcela nemyslitelné.

⁷ Odepření přizvání znalce či upření významu znaleckého posudku v rozsahu, jaký navrhuji strany (resp. některá z nich) nemohou strany zpochybnit v rámci návrhu na soudní přezkum (zrušení nálezu soudem) podle zákona, neboť tato otázka není v zákoně zařazena mezi důvody k soudnímu přezkumu dle § 31 zákona o rozhodčím řízení

4 Závěrečné poznámky

Přístup rozhodčího senátu k využívání znalců a posudků jimi vypracovaných v průběhu rozhodčího řízení jako důkazního prostředku významného pro rozhodnutí o sporném nároku souvisí obecně s širším problémem povahy a rozsahu uplatnění důkazního břemene v rozhodčím řízení. Jinými slovy jde o posouzení otázky, zda rozhodnutí rozhodce (senátu) plně závisí na tom, jestli žalující strana unese či neunes povinnost spolehlivě prokázat všechny svá tvrzení v rozhodčí žalobě předloženými (a provedenými) důkazy, nebo zda je rozhodce (senát) povinen odstranit pochybnosti či nejednoznačnosti skutkového stavu prokázaného na základě důkazů předložených stranami k tomu, aby mohl spravedlivě rozhodnout.

Všeobecně uznávaným pravidlem v doktríně rozhodčího řízení je princip *“ei qui affirmat non ei qui negat incumbit probatio”*, vycházející ze zásad římského práva. Jinak řečeno, strana dovolávající se existence určité skutečnosti, musí tuto skutečnost prokázat (Reiner, 1994). Konsens již nepanuje kupř. v otázce povinnosti stran prokázat neexistenci určité skutečnosti či v rozsahu diskrece rozhodců při nejednoznačných závěrech, vyplývajících z předložených důkazů. Někteří autoři zastávají tvrzení, že rozhodčí soud nemůže provést jiné než účastníky navržené důkazy v případech, kdy jsou potřebné ke zjištění skutkového stavu a vyplývají-li z obsahu spisu. Neoznačí-li účastníci důkazy potřebné k prokázání svých tvrzení, vychází soud při zjišťování skutkového stavu jen a výlučně z důkazů, které byly provedeny. (Maisner, Trapl, 2015). Vztaheno na otázku využitelnosti znaleckého posudku to znamená, že provedení posudku, i pokud jeho potřeba vyvstane až v průběhu rozhodčího řízení, mohou navrhopvat výlučně strany. Bude-li důkazní situace na základě předloženého posudku (předložených posudků) nejednoznačná, platí, že žalující strana neunesla důkazní břemeno a rozhodce (senát) v příslušné části její návrh zamítne. Jiní autoři jsou naopak názoru, že rozhodci (rozhodčí soud) je oprávněn ustanovit (jmenovat) znalce vždy, pokud je toho zapotřebí k vyjasnění skutkového stavu a pokud jim to platná právní úprava vysloveně nezakazuje. (Bělohávek, Hótová, 2009). Tato situace může nastat tehdy, strany předloží v rámci žaloby, resp. žalobní odpovědi vlastní znalecké posudky, jejichž závěry jsou radikálně odlišné. V takových případech může rozhodce (rozhodčí senát) ustanovit znalce k vypracování nového, resp. revizního znaleckého posudku (Růžička 2005).⁸

Autoři tohoto příspěvku se přiklání k posledně uvedeným názorům doktríny s ohledem na povahu rozhodčího řízení a funkci rozhodce (rozhodčího soudu) v průběhu řízení. Vedle nalézání práva rozhodce poskytuje služby stranám, které se rozhodly pro rozhodčí řízení jako alternativu řízení soudního pro menší formálnost řízení a tím zpravidla vyšší efektivitu. Za respektování principu spravedlivého řízení je aktivní zapojení rozhodce (senátu) nejen v zájmu stran řízení, ale i v zájmu spolehlivého zjištění skutkového stavu a rozhodnutí na tomto základě.

⁸ Tento názor se opírá mj. i o stanovisko Nejvyššího soudu ČR zaujaté v NS 25 Cdo 583/2001: „Přezkoumání závěrů znaleckého posudku ve smyslu ustanovení § 127 odst. 2 o s. ř. dalším posudkem jiného znalce, vědeckého ústavu nebo jiné instituce (tzv. revizní znalecké zkoumání) je namísto tehdy, jestliže znaleckým dokazováním nebyly objasněny všechny skutečnosti potřebné k rozhodnutí ve věci, k nimž je třeba odborných znalostí, popř. jestliže soud má k dispozici dva znalecké posudky s rozdílnými závěry o stejné otázce a pro rozpor), které se nepodařilo v řízení odstranit nemohou být tyto znalecké posudky podkladem pro rozhodnutí.“

Použité zdroje

- [1] DUDEK, P. BĚLOHLÁVEK A. J.: Arbitration Law of the Czech Republic: Practice and Procedure. JurisNet, New York, 2013
- [2] BĚLOHLÁVEK A. J.: Zákon o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů. Komentář. 2. Vydání, 2012 Praha: C.H. Beck
- [3] BĚLOHLÁVEK, A., HÓTOVÁ, R., Znalci v mezinárodním prostředí v soudním řízení civilním a trestním, v rozhodčím řízení a investičních sporech. 2011, Praha: C.H. Beck,
- [4] JANKŮ, M., KAREK, K. Rozhodčí řízení před Rozhodčím soudem při HK ČR a AK ČR. článek publikován 16.5.2016 online na <http://www.bulletin-advokacie.cz/rozhodci-řízení-před-rozhodcím-soudem-při-hk-cr-a-ak-cr?browser=mobi>
- [5] KUČERA Z, PAUKNEROVÁ M., RŮŽIČKA K.a kol.:Mezinárodní právo soukromé, 8. Vydání, 2015, Praha, Doplněk
- [6] MAISNER, M., TRAPL, V. Řád Rozhodčího soudu Hospodářské komory ČR a Agrární komory ČR. Komentář. 2015, Praha, Walters Kluwer,
- [7] REINER , A. The Standards and Burden of Proof in International Arbitration 10 Arbitration International, 1994
- [8] ROZEHNALOVÁ, N. Určení fór a jeho význam pro spory s mezinárodním prvkem. Bulletin advokacie. 2005, in: č. 4, s. 16-23
- [9] RŮŽIČKA, K., Rozhodčí řízení před Rozhodčím soudem Hospodářské komory ČR a Agrární komory ČR, 2005, Plzeň, Dobrá Voda,
- [10] RŮŽIČKA K.: Mezinárodní rozhodčí řízení. 1997, Praha: Prospektrum
- [11] SCHWARZ, F. T, KONRAD, C. W.: The Vienna Rules: A Commentary on International Arbitration in Austria. 2009, Kluwer Law International,

Autoři



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, Vysoká škola finanční a správní, Estonska 500, 100 00 Praha 10, e-mail: marek@post.sting.cz

doc. JUDr. Martin Janků, CSc. Provozně ekonomická fakulta Mendelovy univerzity v Brně, 613 00 Brno, Zemědělská 1; e-mail: martin.janku@mendelu.cz

Tax mediation as the optimal model in the process of resolving tax disputes

Panura Iuliia

Abstract

Economic relations require the application of new approaches for the effective regulation of disputes and conflicts between business entities and the state. Therefore, the article defines mediation definitions, analyzes its legal nature and features of the mediation institute as an alternative way of resolving conflicts. The comparative characteristic of the procedure of mediation and court process is given. According to this, directions have been proposed for resolving tax disputes. In addition, the main factors that characterize the mediation are identified and in the absence of which it is impossible to institute this institution.

Keywords: alternative dispute resolution, mediation, mediator, tax disputes, state fiscal office, tax payers, mediation, mediation procedure (mediation procedure).

1 Introduction

The rapid pace of globalization and European integration processes, which are the result of market transformations in Ukraine, form the need to improve the functioning of the current judicial system of Ukraine and create mechanisms for extrajudicial tax disputes. The dispute with the state fiscal service of Ukraine is one of the least attractive prospects and complex procedures for an entrepreneur, since only 10% of cases deal with the administrative settlement of a tax dispute in Ukraine, while 80-90% are settled in administrative courts (cit. Zheltukhin Y., 2015). As for the last three years, 143,000 cases of invalid / invalid tax notification decisions have been received by territorial bodies of the DFS for a total amount of UAH 502 billion, of which 20.5 thousand cases were settled in favor of taxpayers for a total of 67.6 billion UAH respectively 106.4 thousand cases of claims of DFS bodies to taxpayers totaling UAH 148.5 billion, of which, in favor of the DFS, 45.1 thousand cases were settled in the amount of UAH 37 billion (cit. State fiscal service of Ukraine, 2018).

The statistics show that, due to the large number of inspections in court disputes, the state receives low revenues, and enterprises have a large administrative and judicial process. Therefore, there is a need for a scientific understanding of the essence of mediation and tax conflicts and the development of new scientific and theoretical provisions on this basis, which will increase the efficiency of legal regulation of tax relations, reduce the risk of violation of the rights of taxpayers and fees, and ensure timely filling of state and local budgets.

The study of theoretical and practical aspects of the development of alternative ways of solving tax conflicts, namely mediation, was undertaken by domestic and foreign scholars such as G. Eremenko, O. Shepel, T. Bilyk, V. Rbota, S. Bogdanov, V. Marukhevich, N. Mazarakis, J. Mirimanoff, Yu. Pritika, V. Pukhalenko, E. Runesson, N. Thurman, V. Reznikov, S. Fursa, V. Yarkov and others. It should be noted that with the adoption by the Verkhovna Rada of Ukraine in 2015 as the basis of the draft law "On Mediation", the number of scientific studies has increased significantly, but the need for further scientific research,

study of foreign experience and the development of practical recommendations for ensuring the effectiveness and efficiency of the institution of mediation in Ukraine remains open.

Taking into account the realities of the present and reforming the national legislation in the field of taxation, economic relations require the application of new approaches for the effective regulation of disputes and conflicts between business entities and the state.

The main purpose of this work is to study the system of tax mediation, systematization of scientific and theoretical material regarding the existing model.

2 Status, Problems and Prospects for the Use of Mediation in Ukraine

Mediation is a promising area for the development of alternative dispute resolution (alternative name dispute resolution) (ADR) called mediation - a specific approach to conflict resolution in which a neutral third party provides a structured process to help conflicting parties reach a mutually acceptable solution to the controversy. The concept of ADR was introduced into practice in the 70's of the twentieth century in the United States of America, and in the 1990s the English term became practically an international concept.

In modern doctrine there is no single approach to understanding the essence of such an alternative way of resolving legal conflicts like mediation. So let's dwell on several well-known definitions of this term. For example, in the Law of Ukraine "On the National Program for the Adaptation of Ukrainian Legislation to the Law of the European Union", mediation is defined as negotiations with the participation of a neutral mediator, a voluntary and confidential process in which a neutral third party helps the conflicting parties to reach a mutually agreed agreement as a method by which the parties manage and possess both the process itself and its result - an agreement, that is, nothing is resolved without the consent of the parties (cit. VRU, 2004).

Mediation in Directive 2008/52 / EC of the European Parliament and of the Council of Europe is a structured process, regardless of its name or reference, by which two or more parties to the dispute try independently, on a voluntary basis, to reach an agreement to resolve the dispute with the support of the mediator (cit. Ukrainian Mediation Center, 2018). Mediation as the activity of professional mediators, which direct the participants of the legal dispute to compromise and resolve the dispute independently by the parties themselves, - is stated in the Decree of the President of Ukraine "On the concept of improvement of the judiciary for the establishment of a fair court in Ukraine in accordance with European standards" (cit. NAU, 2018). These are examples of the normative definition of the concept of mediation. In addition, we can cite a number of examples of individual authors dealing with this issue. So, M. Kuzmin considers mediation (mediation) as a voluntary and confidential process for resolving any dispute in which a neutral third party helps the parties to reach an agreement in their dispute through negotiations (cit. Kuzmin M., 2013). O. Belinsky understands, under the term "mediation", the voluntary and confidential way of resolving a conflict situation, where the mediator during the structured procedure helps the parties to enter into direct negotiations in order to work out a common solution to the problem (cit. Belinskaya O.V., 2011). According to H. Eremenko, mediation is the process of negotiations, when the neutral side - the mediator who conducts this negotiation process - listens to the argumentation of the parties on the substance of the dispute and actively helps the parties to understand their interests, to evaluate the possibility of compromises and to make their own decisions on the part of the mediator, which will satisfy all the negotiators (cit. Eremenko G., 2018). In

accordance with the draft law of Ukraine "On Mediation" of March 27, 2015 - mediation - an alternative (out-of-court) method of resolving disputes by which two or more parties to the dispute try within the structured process, on their own, voluntarily reach an agreement to resolve their dispute with the help of a mediator.

The mediator is a person who meets the requirements established by this law and the mediation clause (mediation agreement), which has the status of a mediator in accordance with this law and which parties to the dispute have chosen for mediation. Mediation methods are mainly based on conducting negotiations in the framework of cooperation. In mediation the decision on the suspension of the dispute is taken not by the mediator, but by the parties themselves, who are defined in the draft new law as natural persons, legal entities and / or groups of persons who wish to resolve their dispute through the mediation procedure (cit. VRU, 2018). Mediation is a negotiation process in which the mediator is the organizer and manages the negotiations so that the parties come to the most advantageous and realistic deal for them, as a result of which the parties will resolve the existing conflict. Mediation is carried out by mutual agreement of the parties to the dispute on the basis of the principles of voluntary participation, equality, activity and self-determination of the parties of mediation, independence, neutrality and confidentiality of mediation information.

The business-mediation phenomenon is quite young in Ukraine, which has been actively developing for about eight years as a result of the implementation of the joint project of the International Finance Corporation and the Kyiv-Mohyla Business School (Ukrainian Mediation Center at KMBS).

Over the years, the experience of conducting mediations has been developed, which proves the value of this service for Ukrainian business, namely, its demand and effectiveness for resolving any disputes within and outside the company.

The social idea of justice, embodied in the activities of tax authorities, "obliges" the science that studies this question, to seek new means of resolving conflicts in the field of taxation. According to the results of sociological surveys, about 80% of citizens do not trust the judicial system, the same percentage of citizens is confident in the corruption of the judicial system (cit. Razumkov Center, 2015). Mediation, which promptly identifies the causes of tax conflicts formation and predicts their development, can significantly reduce the social tensions in the tax area and the burden placed on tax authorities by the judiciary.

Participants in tax relations interact at the junction of their positions: the state pursues the goal of maximizing budget filling, the taxpayer seeks to maintain its own resources. The imbalance of the interests of the parties in the legal plane becomes a sign of tax disputes, which lead not only to the growth of tax conflicts, but also hinder the legal procedure for collecting tax debt, which contributes to the increase of tax payments and penalties.

According to the indicators of the work of the State fiscal service of Ukraine in relation to the settlement of tax disputes, it was established that in January-September 2017 (as of 10/01/2017), 45.1 thousand cases of claims by taxpayers to the territorial offices of the DFS on recognition were considered at courts of different instances invalid / invalid tax notification notices for a total amount of UAH 179.2 billion, of which, in favor of taxpayers, 3.4 thousand cases were settled for the amount of UAH 15.5 billion. In accordance with claims of DFS bodies to taxpayers 22,1 thousand cases were carried out totaling 50.1 billion. UAH., are in favor of DFS decided to 7.7 thousand cases amounting to 6.5 bln. USD. At the same time, according to the results of consideration of court cases in favor of DFS bodies (including, in past periods), in January-September 2017 (as of 10/01/2017), the budget received 2.96 billion UAH (cit. State fiscal service of Ukraine, 2017).

The cited data indicate that control and verification work has a significant administrative burden on both taxpayers and DFS bodies. pre-trial settlement of disputes will make it possible to reduce the state's expenses on administering litigation, pressure on taxpayers, save time on resolving a matter and reach agreements that will be accepted for all parties to the dispute.

During the on-line conference O. Kopylenko drew attention to the fact that at the Institute of Legislation of the Verkhovna Rada of Ukraine the urgent problems of using alternative dispute resolution as a complex system of methods of out-of-court dispute resolution were discussed repeatedly. In Ukraine, the necessary conditions for the activity of arbitration institutions in general and the application of mediation and other similar methods, in particular. The following super-normative acts were adopted such as the Law of Ukraine "On International Commercial Arbitration" of 1994, the Law of Ukraine "On Chambers of Commerce and Industry in Ukraine" in 1997, the Law of Ukraine "On Arbitration Courts" in 2004. It is these documents, together with the civil procedural and economic procedural codes, forms the basis of the legal regulation of the arbitration dispute resolution as purely Ukrainian and complicated by a foreign presence. Moreover, such permanent arbitration institutions as the International Commercial Arbitration Court and the Maritime Arbitration Commission under the Chamber of Commerce and Industry of Ukraine have been formed in Ukraine. At the same time, these institutions, as well as the existing regulatory framework, were not prepared to properly realize the potential of mediation in tax disputes.

Although, today the procedure for mediation is not clear legislative consolidation, and the draft law "On Mediation" was not one year under consideration in the Verkhovna Rada and only in November 2016 was the first reading, nevertheless, I would like to highlight the positive features in certain areas of the right to mediation procedure compared to the trial (Table 1).

Table 1: Comparative characteristics of the procedure of mediation and litigation

Mediation Procedure	Litigation
1. The issue is resolved by concluding a mutually agreed agreement	1. The issue is resolved in accordance with the norms of the legislation of Ukraine
2. Duration of the procedure from 2 to 5 days. in some cases up to two weeks (depending on the complexity of the case and the level of conflict between the parties)	2. The length of the process can take from one month to several years
3. Through the peaceful resolution of the issue through negotiations, each party receives the wishes, as well as avoids conflict situations and misunderstandings.	3. By decision of the court, each party must fulfill its obligations
4. The procedure takes place in an informal setting, which significantly helps the parties to support the constructive conversation.	4. The process takes place in the courtroom according to clearly regulated rules, leaving the party to the court session and its representative
5. Focused on the future communication of the parties	5. Focused on the solution and closure of the issue without further interconnection
6. Takes into account the views of each party	6. Arguments and evidence base are taken into account
7. The parties resolved a conflict between themselves during the mediation.	7. After the trial between the parties, the conflict remains open.
8. Expenses for the mediator of the party can be paid together.	8. Costs of court fees, lawyer / lawyer, possible expenses for an expert - each party pays in person.

Source: (cit. Ukrainian Mediation Center, 2008)

Along with positive factors, there are obstacles to the implementation of mediation in Ukraine, namely, their absence:

- an entity acting in the interests of alternative dispute resolution;
- a comprehensive system for managing disputes and conflicts (internal and external) in the field of taxation;
- the choice of mediation time: in court - during the court - after the court;
- legal and legal confirmation of the mediation procedure and confirmation of the agreement between the parties to the conflict;
- a system that provides an independent and transparent procedure for the accreditation of mediators, their appointment for participation in the process;
- a fund that pays for a mediator service.

Mediation, as an alternative method, may also be introduced without changes in the current legislation at the level of laws. To do this, it is enough to issue a departmental normative act by the state fiscal service and to create the Mediation Centers at each territorial body of the state fiscal service, inviting there under the supervision of the public, renowned professionals who respect the business and government structures, as well as creating open lists of mediator specialists, which parties could choose at their own discretion. First of all, it is about public activists, law teachers and economics who are ready to join such work. To do this, it is enough by order of the head of the state fiscal service to change the procedures and regulations of administrative consideration of complaints by fiscal authorities.

3 Results

Mediation is an alternative way of negotiating volunteering between the two parties to the conflict, prepared by an independent neutral person, which promotes mutual understanding and voluntary fulfillment of its obligations. Mediation enables participants to find out the causes of the conflict, reduce barriers to communication, develop proposals and solutions, and conclude a mutually agreed agreement.

The success of mediation is, above all, in the understanding of the parties to the conflict and the awareness of the importance of maintaining partnership, which is impossible without a highly qualified professional mediator.

The need for the institution of mediation in the domestic system of law is based on the positive results of the practice of applying the institution of reconciliation in many countries of the world, which proves its effectiveness.

In addition, this will be in line with the general position of Ukraine regarding the harmonization of national legislation with the legislation of the European Union, since the issue of conciliation procedures is devoted to a number of recommendations and decisions of the Council of Europe (cit. VRU, 2018).

4 Conclusion

Mediation is a real step towards the implementation of state policy in the field of taxation in conditions that are as comfortable as possible for business. it is an opportunity to establish

effective interaction between tax and taxpayers, which will produce positive results. It is a new promising way of resolving disputes both in public law and in the private law sphere. In Ukraine, at the level of legislative initiatives, the foundations for mediation and mediation procedures have been formed; therefore, the adoption of the Mediation Law of Ukraine, which would effectively regulate the mediation procedure, the legal status of mediators, ensure the quality of mediation, implement mediation agreements, ensure the confidentiality of the mediation procedure, etc., will facilitate reforming the judiciary system and enhancing the investment attractiveness of Ukraine.

Citation list

- [1] About the national program of adaptation of the legislation of Ukraine to the legislation of the European Union: Law of Ukraine of March 18, 2004 // information of the Supreme Council of Ukraine. - 2004. - No. 29. - p. 367
- [2] On the concept of improvement of the judiciary for the establishment of a fair trial in Ukraine in accordance with European standards: Presidential Decree dated May 10, 2006 [electronic resource] - access mode: <http://www.nau.kiev.ua>. [11.07.2018]
- [3] Belinskaya O.V. Mediation - Alternative Dispute Resolution / O.V. Belinsky // Bulletin of the Supreme Council of Justice. - 2011. - No. 1 (5). - with. 158-172 7, p. 158-159.
- [4] Opinion of the Committee on Legal Policy and Justice dated 02.09.2015 on the draft Law of Ukraine "On Mediation" of 27.03.2015 [Electronic resource]. - Access mode: http://w1.c1rada.gov.ua/pls/zweb2/we_bproc4_2? Id = & pf3516 = 2480 & skl = 9. [09.08.2018]
- [5] Eremenko G. Mediation as a way of resolving disputes / G. Eremenko [electronic resource]. - access mode: innovations.com.ua/en/interview/6/39/374. [10.05.2018]
- [6] Zheltukhin Y. Tax mediation: how to simplify tax disputes [electronic resource]: Yuridicheskaya Gazeta - Apr 21, 2015 - Mode of access: <http://yurgazeta.com/publications/events/podatкова-mediaciya-yak-sprostiti-podatkovispori.html> [12.08.2018]
- [7] Kuzmin M. Legal Conflict: Theory and Practice of Resolution / M. Kuzmin. - M.: Yurlitinform, 2013. - p. 59-60. 6, p. 59 [17.05.2018]
- [8] Official site of the State fiscal service of Ukraine. [Electronic resource]. - access mode: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/>. [05.08.2018]
- [9] Citizens' assessment of the situation in Ukraine and the state of reform, attitudes towards politicians and public institutions, electoral ratings: a study conducted by the sociological service of the Razumkov Center from March 6 to March 12, 2015 / Razumkov Center [Electronic resource]. - Access mode: http://www.razumkov.org.ua/ukr/poll.php?Poll_id. [12.07.2018]
- [10] Some aspects of mediation in civil and commercial relations: Directive 2008/52 / EC, European Parliament and Council of Europe of 21 May 2008 [electronic resource]. - access mode: <http://www.ukrmediation.com.ua>. [12.03.2018]
- [11] About mediation: Draft Law No. 2480 dated March 27, 2015 [electronic resource]. - access mode: <http://w1.c1rada.gov.ua/pls/zweb>. [05.04.2018]



Author

Assoc. Prof. Iuliia Panura Ph.D., Assistant Professor of Taxes and Taxation Department, National University of State Tax Service of Ukraine, e-mail: panurajulija@ukr.net

Taxation as a component of investment climate

Prokopenko Iryna

Abstract

It is exposed the criteria for assessing the investment climate on the scale of Robert Stobaugh, it is analyzed the current state of investment attractiveness of Ukraine according to tax and administrative criteria in the Paying Taxes Rating (PWC), it is showed the directions of improvement of the investment climate of Ukraine in the modern conditions by means of taxation.

Keywords: investment climate, criteria for assessing the investment climate on various grounds, fiscal and administrative criteria for assessing the investment climate

JEL classifications: H25

1 Introduction

Foreign investors who plan to conduct business in one or another country tend to pre-analyze the attractiveness of such a jurisdiction, taking into account various aspects, assessing the status of the investment climate in the country. Providing the benefits of foreign investors on the one hand and the national interests of the recipient country of foreign investment - on the other, depends on the state of the investment climate in the host country. There are different approaches of analyzing and assessing the investment climate with a number of factors, constraints and indicators that combine from one angle or another depending on the goal. One of the important aspects of determining the country's investment attractiveness is the taxation system.

2 The concept of an investment climate, its characteristics and evaluation on various indicators

Investment climate includes a set of conditions that affect the behaviour of the investor, who is making a decision on the placement of his capital, which has a crucial role for him. The investment climate is a multifactorial phenomenon, a complex scientific concept that has different interpretation options.

Under the investment climate, we mean the totality inherent in a given state during a certain period of its development historically and civilized due to economic, social, political, demographic, resource, technological and other conditions and circumstances that promote (or do not facilitate) the placement of investments.

In the scientific plan or for practical reasons, the investment climate is analyzed using a number of factors, constraints and indicators that combines from one angle or another depending on the goal. Determining the characteristics of the investment climate, compiling

on this subject various ratings and indices - one of the directions of modern economic science. The investment climate is never once and for all set. Under the influence of objective circumstances or the power of political will, the investment climate has the ability to change.

To summarize, transnational corporations (TNCs) assess the investment climate of a country of potential investment for several key criteria that reflect the way of thinking and the value system of a foreign investor. One way or another they take into account the following criteria:

1. Characteristics of the local market (capacity of the domestic market, relative welfare or purchasing power of the population and the potential for growth of these indicators, as well as the economy as a whole).
2. Access to the market (local laws and regulations, that give or restrict the access for companies to the local market, can increase its profitability).
3. Labour force (wage level, quality of education in recipient countries, since educated workers are easier to prepare, they are more likely to reach the maximum level of profitability).
4. Currency risk (local currency rate relative to major currencies).
5. Capital repatriation opportunities (regulations that affect the ability to return capital and profits to the investor's country of origin, consisting of taxes, restrictions on exports from the hard currency country, or complicated procedures related to these actions).
6. Intellectual property protection (patent, copyright, trademark protection of trade secrets).
7. Trading policy (customs tariff rates, export-import quotas, complexity of the licensing process and obtaining a permit, investment procedure).
8. Government regulation (rulemaking climate, stability and transparency of legislation).
9. Tax rates and benefits.
10. Political stability.
11. Macroeconomic policy frameworks (economic stability, the most important aspect of which is the low anticipated inflation rate).
12. Infrastructure support services (provision of facilities of functional, transport, social infrastructure, level of quality of business service).

In literary sources, we have not seen the only universally accepted comprehensive list of indicators that would, in their totality, fully characterize the investment climate. The set of such indicators depends both on objective factors (forms and terms of investment, their volume and structure, etc.), as well as subjective motivations chosen by the authors of such ratings. There are well-known complex indicators of the investment climate by various features: the level of economic freedom (The Heritage Foundation's Index of Economic Freedom); credit rating (Institutional Investor's Country Credit Ratings); risk rating (Euromoney's Country Risk Ranking); global competitiveness index (Global Competitiveness Report); index of economic creativity (Economic Creativity Index); trust index (A.T. Kearney's FDI Confidence Index); globalization index (A.T. Kearney's Globalization Index); the business environment index (The World Bank's World Business Environment Survey); transparency index of business transactions (PriceWaterhouseCoopers' Opacity Index); human development index (UNDP's Human Development Index); underdeveloped markets index (Emerging Market Access Index) etc. Totally, in the materials of the Internet resource Websites: Investment Climate Indicators, are named 15 (!) different aggregate indicators of the investment climate (McConnell D. Websites, 2008).

However, in our opinion, for the purpose of our study, the most suitable is a classic scale of indicators, proposed by Robert Stobaugh – a well-known American economist, professor, former president of the influential Academy of International Business. By the way, the Stobaugh's scale, which we prefer, is based on his personal experience of managerial work in large corporations. Robert Stobaugh – an active and influential author on investment, business management and taxation.

According to Stobaugh, the corporation evaluates the investment climate of the country in which they intend to invest capital, for 48 indicators, grouped in 8 categories and expressed on scale of one hundred points.

Robert Stobaugh has said, that investment climate in Ukraine is quite favourable (Prokopenko I. A., 2009).

Among the factors of the investment climate, the central importance Stobaugh gives to monetary factors, respectively, the stability of the national currency gains 20 points, the rate of inflation - 14 points. The rest of the motivation choosing by a foreign investor the placement of capital is assessed at a level of 8-12 points. Important circumstance - behind the Stobaugh, even a high level of inflation (above 35%) reduces, but does not completely paralyze the investment process. In our opinion, with all its advantages, the lack of the Stobaugh's rating scale is to ignore the influence on the investment climate and, accordingly, the dynamics of investment by taxation side: the structure of the tax system, the height of tax rates, as well as fiscal administrative procedures and accounting rules. In this connection, with some reservations, we share the opinion of the experts of the international information and analytical companies: Heritage Foundation and PricewaterhouseCoopers, that the necessary component of the integrated assessment of the investment climate, apart from the actual state of the national economy and measures of economic policy, should be indicators of taxation and accounting standards. PricewaterhouseCoopers offers the following three indicators that characterize the main thing that investors take into account in the tax system of the country where they intend to invest - the ease of taxes and the convenience of their payment:

- number of tax payments;
- time spent on documents processing;
- amount of taxes (Paying Taxes: The Global Picture, 2018).

In order to assess the investment climate according to fiscal and administrative criteria, we prefer more detailed indicators, placed in a slightly different hierarchical sequence:

- number of tax payments, including customs;
- the height of rates of state and local taxes, including customs tariffs, with a special attraction for foreign investors of proportional ("flat") tax rates;
- the length of time spent on the execution of declarations and the entire set of tax documents, both from taxpayers and tax service personnel.

It is clear that in order to create the most favourable climate for investment all these indicators should be minimized.

3 Tax component of the investment climate in Ukraine

As the international experience of foreign investment shows, the dependence of foreign investment on the investment attractiveness index of the country has almost direct

dependence. The worse the investment climate in the state is, the higher the investor assesses his business risk and, accordingly, the possibility of receiving foreign investments will be less. Thus, the state of the investment climate has a quantitative expression, both for the investor and for the host party in the real acquisition of foreign investment resources.

Among the main factors that primarily affect the investment climate and impede the inflow of foreign investment into the Ukrainian economy, experts consider that the regulation of the protection of property rights is not completed; imperfection of the current taxation system; problems of customs regulation, and especially high levels of corruption and bureaucratic barriers (Prokopenko I. A., Gavrilova V.O., 2016).

From this we can make a conclusion that in the struggle for the redistribution of investment flows in the conditions of the integration of national economies, state regulation of the economy and a sound tax policy, as one of its main constituent parts, play a pivotal role.

To summarize, it is important to clarify how the investment attractiveness of Ukraine is assessed not only by domestic experts and politicians, but also by foreign investors themselves or their representatives. In this sense it is useful to refer to the already mentioned authoritative international information and analytical company PriceWaterhouseCoopers. At the end of 2017, its experts gave a rather positive assessment of the state of the investment climate in Ukraine. Thus, in recent years Ukraine has significantly advanced in terms of reducing the number of taxes and rates of taxation. Also simplified tax reporting procedures. All this made it possible to noticeably improve the position of our country in the world ranking of simplicity of tax payments. If in 2012 from 190 countries Ukraine was on 181 place, almost at the end of the list, then for 6 years the country was able to improve its rating by 138 position (Ukraine has doubled the tax credit rating, 2018).

Factors by which Ukraine has improved its performance in the ranking:

1. Ukraine has become the only country in the region of Eastern Europe and Central Asia, which lowered tax rates in 2016. So lowering the ECU rate allowed to reduce the tax burden on business.
2. The ability to submit tax returns electronically significantly save time for the taxpayer.
3. In comparison with other countries, in Ukraine there are relatively simple rules for business – on making amendments and corrections in tax returns and VAT returns on export transactions.
4. Business in Ukraine adapts and becomes accustomed to the convergence of tax and accounting.

However, Ukraine continues to yield to other countries in the issue of tax reporting. That is why it is necessary to focus efforts on reducing time and labour costs for business in reports preparing, which will significantly improve the position of Ukraine in the world ranking.

It can be done by:

1. Simplification of forms of tax reporting, which will allow to automate the filling of reports and reduce time for filling in and labor costs.
2. Full implementation of the e-taxpayer's tax office.
3. Switch to electronic document flow.
4. Improvement of the system of electronic administration of VAT, since a large number of mandatory requisites of the tax bill takes in business a lot of time for processing.
5. Return to the annual income tax returns of enterprises (instead of the current quarterly).

According to PwC experts, Ukraine can improve its performance in the Paying Taxes rating by reducing the time taken for accounting for income tax and for budget reimbursement. At the same time, the negative impact on the rating may have increased control over the design of tax invoices and the introduction of a procedure of blocking tax invoices (Paying Taxes: The Global Picture, 2018).

4 Conclusion

Reducing tax rates is not the main reason for the growth of investment attractiveness. Mutual relations between fiscal authorities and foreign investors need to be improved.

In addition, to improve the tax climate by the state authorities, a full-fledged taxpayer's electronic cabinet need to be created. Unfortunately, it is currently in the mode of the electronic mailbox.

Equally important is the introduction of an electronic audit (fiscal reporting by the tax authorities remotely, without leaving the company).

Thus, due to the quality of the investment climate, although the reserves for its improvement are still far from being exhausted, there are no serious obstacles to foreign direct investment in the Ukrainian economy. Issues of the investment climate are under constant control of domestic government structures. Nevertheless, the biggest obstacles remain the high level of corruption.

Citation list

- [1] McConnell D. Websites: Investment Climate Indicators. – <http://www.ecolunfo.unige.ch/archives/ceeman02/0475.html> [cit. 07.01.2008]
- [2] Paying Taxes 2018 [Online]. Available at : https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf [cit. 07.07.2018]
- [3] Paying Taxes: The Global Picture. [Online]. Available at : <http://www.pwc.com> [cit. 03.05.2018]
- [4] Prokopenko I. A. Investing activity of non-residents in the conditions of integration processes: fiscal aspect. – The Manuscript. [Online]. Available at : irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe? [cit. 07.06.2018]
- [5] Prokopenko I.A., Gavrilova V.O. "Tax incentives to attract foreign direct investment to Ukraine in the context of the experience of foreign countries" / Scientific and practical Internet seminar NDFI UDFSU dedicated to the Day of Science "Fiscal policy in the conditions of macroeconomic stabilization" [Online]. Available at: <http://ndi-fp.astu.edu.ua/InternetConf.php/> [cit. 07.05.2018]
- [6] Ukraine has doubled the tax credit rating [Online]. Available at : <https://news.finance.ua/ua/news/-/415318/v-ukrayini-vdvichi-pokrashhyvsya-rejtyng-podatkovogo-klimatu> [cit. 07.08.2018]



Author

Assoc. Prof. Iryna Prokopenko, Ph.D., Department of tax policy, University of State Fiscal Service of Ukraine, Universytetska St., 31, Irpin, Kyiv Region, Ukraine, 08201, e mail: gavrusha_ia@ukr.net.

.

K minimální mzdě v České republice

Zdeněk Sadovský¹ – Jitka Matějková²

Abstrakt

Minimální mzda a její stanovení není ekonomickou, ale především politickou kategorií, silně závislou na složení vlády a parlamentu. Proces navyšování minimální mzdy nekoreluje s ekonomickým růstem.

Příspěvek je zaměřen na vývoj minimální a od toho se odvíjející zaručené mzdy. Autoři navrhnou nový přístup ke stanovení minimální mzdy, který by nebyl závislý na politickém rozhodování, byl dán zákonem podle určitých známých kritérií, závislých na objektivních ekonomických údajích. Současně navrhnou zrušení tzv. zaručené mzdy.

Klíčová slova: minimální mzda, zaručená mzda, hrubý domácí produkt, inflace

Abstract

The minimum wage and its determination is not an economic, but primarily a political category, strongly depending on the constitution of the Government and Parliament. The process of increasing the minimum wage does not correlate with economic growth.

The paper deals with the development of the minimum wage and the guaranteed wage deriving therefrom. The authors suggest a new approach to the determination of the minimum wage, which is not dependent on political decisions, which would be enacted by law according to particular known criteria, depending on objective economic data. Also, they recommend that the so-called guaranteed wage should be cancelled.

Keywords: minimum wage, guaranteed wage, gross domestic product, inflation.

JEL klasifikace: H3, J3, J6, J8

1 Úvod

Poprvé byla minimální mzda zavedena na Novém Zélandu v roce 1894. [4] V Československu došlo k jejímu uplatnění poprvé v roce 1919 a byli jsme v Evropě jedni z prvních, kdo začal minimální mzdu používat pro některé velmi málo placené profese. To byl původní smysl úpravy a tak by měl zůstat dodnes [6].

Závazná zákonná úprava minimální mzdy byla v ČR (resp. ČSFR) zavedena od roku 1991 [7]. Místo plnění původního cíle se z ní stalo silné politické téma, závislé na „barevném“ složení vlády a parlamentu, nezávislé na dopadech na zaměstnanost, podnikatelskou sféru, míru inflace a zákonitosti ekonomického růstu.

V rámci Evropy v řadě zemí tento institut neexistuje.

¹ doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: sadovsky@sting.cz

² Ing. Jitka Matějková, Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: matejkova@sting.cz

Cílem článku je navrhnout takový přístup ke stanovení minimální mzdy, který by nebyl závislý na politickém rozhodování, byl dán zákonem podle určitých známých kritérií, závislých na objektivních ekonomických údajích.

2 K minimální mzdě

Cílem minimální mzdy je nepochybně zajistit, aby úroveň nejhůře placených zaměstnanců umožňovala jistotu neklesající životní úrovně. Životní úroveň ovlivňuje celá řada faktorů, po delším studiu závislosti jsme dospěli ke dvěma - růst inflace a růst ekonomiky. Dle studie [5] růst minimální mzdy, patrný v ČR od roku 1999, nepůsobil na zvýšení pracovních ani celkových příjmů chudých domácností. Vedle toho minimální mzda významně zatěžuje ekonomicky chudší okresy a její růst působí na zvyšování nezaměstnanosti.

2.1 Vývoj minimální mzdy

V České republice (dříve ČSFR) byla minimální mzda v současné podobě zavedena v roce 1991. Tabulka 1 znázorňuje vývoj měsíční a hodinové minimální mzdy v České republice. Zvýšení od 1. ledna 2018 je dvacátou změnou této veličiny od jejího zavedení.

Tabulka 1: Vývoj minimální mzdy (v Kč)

Rok	Minimální měsíční mzda (v Kč)	Hodinová minimální mzda (v Kč)
1991/únor	2000	10,80
1992	2200	12,00
1996	2500	13,60
1998	2650	14,80
1999/leden	3250	18,00
1999/červenec	3600	20,00
2000/leden	4000	22,30
2000/červenec	4500	25,00
2001	5000	30,00
2002	5700	33,90
2003	6200	36,90
2004	6700	39,60
2005	7185	42,50
2006/leden	7570	44,70
2006/červenec	7955	48,10
2007	8000	48,10
2013 srpen	8500	50,60
2015	9200	55,00
2016	9900	58,70
2017	11000	66,00
2018	12200	73,20

Zdroj: Vlastní zpracování dle MPSV

Tabulka 2 porovnává průměrnou mzdu, minimální mzdu a medián. Průměrná mzda je velmi sporný ukazatel s ohledem na zkreslení, způsobované vysokými platy malé skupiny zaměstnanců. Obecně platí, že polovina až dvě třetiny zaměstnanců na průměrnou mzdu nedosáhnou. Průměrná mzda není v celé ČR stejná, jiná je v hlavním městě, jiná v chudších krajích. Pro porovnání byla vybrána průměrná mzda a medián ve 3. čtvrtletí roku. Medián

mezd má kvalitnější vypovídací schopnost. Je o cca 15% nižší než průměrná mzda, více se tedy blíží reálným mzdám. To by mělo svůj význam při zjednodušení opatření na zákonnou úpravu zvyšování minimální mzdy. Místo odbory často zmiňovaného dosahování 40 % nebo v poslední době až 50% průměrné mzdy stanovit hodnotu nižší, například 25, 30 nebo 35 % právě s ohledem na medián.

Tabulka 2: Vývoj a poměr mediánu k průměrné mzdě (v Kč)

Rok	Minimální měsíční mzda (v Kč)	Průměrná měsíční mzda ve 3. čtvrtletí (v Kč)	Medián ve 3. čtvrtletí (v Kč)	IndexM/PM
2012	8.000	24514	21331	0,870155829
2013	8.500 ³	24836	20764	0,836044452
2014	8.500	25219	22531	0,893413696
2015	9.200	26072	23527	0,902385701
2016	9.900	27220	25181	0,925091844
2017	11.000	29050	21331	0,734285714
2018	12.200	31646 ⁴	27320 ⁵	0,863300259

Zdroj: Vlastní zpracování dle ČSU

Ministerstvo práce zveřejnilo na svém webu návrh vládního nařízení se zvýšením minimální mzdy od ledna 2019 o 1.500 Kč na 13.700 Kč. S nejnižší mzdou by se zvedla i zaručená mzda podle složitosti práce a kvalifikace a to o 1.500 Kč až 3.000 Kč.

2.2 Zaručená mzda

Při určování výše mzdy musí zaměstnavatel respektovat i ustanovení o zaručené mzdě. Zaručená mzda je nepovedeným dítkem sociálních inženýrů toužících regulovat i to, co nedává smysl. Pojem zaručená mzda zavedl v roce 2007 zákoník práce. Zaručená mzda v podobě platových tabulek má smysl u zaměstnanců veřejné správy, nikoliv však v podnikatelské sféře. Nechrání nikoho, naopak v době historicky se opakujících ekonomických krizí může vést a mnohdy povede k propouštění „nejdražších“ zaměstnanců.

Tabulka 3 znázorňuje vývoj zaručené mzdy v posledních 5 letech.

Tabulka 3: Vývoj zaručené mzdy od 2013 do 2018

Období	od 1.8.2013		od 1.1.2015		od 1.1.2016		od 1.1.2017		od 1.1.2018	
Skupina prací	Kč/h	Kč/měsíc	Kč/h	Kč/měsíc	Kč/h	Kč/měsíc	Kč/h	Kč/měsíc	Kč/h	Kč/měsíc
1.	50,60	8500	55,00	9200	58,70	9900	66,00	11000	73,20	12200
2.	55,90	9400	60,70	10200	64,80	10900	72,90	12200	80,80	13500
3.	61,70	10400	67,00	11200	71,60	12100	80,50	13400	89,20	14900
4.	68,10	11400	74,00	12400	79,00	13300	88,80	14800	98,50	16400
5.	75,20	12600	81,70	13700	87,20	14700	98,10	16400	108,80	18100
6.	83,00	13900	90,20	15100	96,30	16200	108,30	18100	120,10	20000
7.	91,70	15400	99,60	16700	106,30	17900	119,60	19900	132,60	22100
8.	101,20	17000	110,00	18400	117,40	19800	132,00	22000	146,40	24400

Zdroj: Vlastní zpracování dle MPSV

³ Minimální mzda od srpna 2013

⁴ Pro letošní rok se jedná o průměrnou mzdu za 4. čtvrtletí 2017

⁵ Pro letošní rok se jedná o medián za 4. čtvrtletí 2017

Růst minimální mzdy s sebou nese deformaci mezd právě ve vyšších příjmových skupinách. Neodráží zvýšenou produktivitu práce, ani ekonomickou situaci firmy.

2.3 Návaznost na minimální mzdu

Minimální mzda ovlivňuje řadu předpisů a zákonů, jsou to například:

1. Daň z příjmů: § 4 odst. 1, písm. h) zákona 586/1992 Sb. osvobozuje důchod pouze pokud nepřekročí 36násobek minimální mzdy, tj. pro rok 2018 měsíční důchod 36.600 Kč, § 35c odst. 4 zákona 586/1992 Sb., který řeší daňový bonus. Daňový bonus lze uplatnit, pokud poplatník dosáhne šestinásobek minimální mzdy. Daňový bonus dostává poplatník od státu v případě, že jeho daň nedostačuje k odpočtu daňového zvýhodnění a on se dostává do "mínusu". V roce 2017 to tedy bylo 66.000 Kč, od ledna 2018 bude muset být příjem rodiče o 7.200 vyšší, tedy 73.200 Kč.
2. Zdravotní pojištění: výše minimální mzdy má přímý vliv na výpočet minimálního odvodu zdravotního pojištění. Osoby bez zdanitelných příjmů musí odvádět zdravotní pojištění, alespoň v minimální výši. Pro rok 2018 je to 1.647 Kč. Lidé s kratším úvazkem pokud je jejich příjem nižší než minimální mzda, si musí doplácet zdravotní pojištění do výše, kterou by odváděli, pokud by pobírali minimální mzdu.
3. Nezaměstnanost: minimální mzda má vliv i na možnost výdělku uchazeče o zaměstnání evidovaného v evidenci Úřadu práce, který si může vydělat maximálně polovinu minimální mzdy, od roku 2018 to je 6.100 Kč. Pokud si ovšem registrovaný uchazeč o zaměstnání přivydělává, ztrácí tím nárok na podporu v nezaměstnanosti, to platí i pro dohody o provedení práce.
4. Zákoník práce, autorský zákon, aj.

2.4 Minimální mzda v Evropské unii

Problematika minimální mzdy není v členských státech Evropské unie řešena na nadnárodní úrovni, ale zůstává v samostatné kompetenci jednotlivých států.

Mechanismy stanovení minimální mzdy lze rozdělit do dvou skupin.

První spočívá ve stanovení minimální mzdy zákonem. Takto je minimální mzda stanovena ve 22 z 28 států Evropské unie. Jedná se o Belgii, Bulharsko, Českou republiku, Estonsko, Francii, Chorvatsko, Irsko, Litvu, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Maltu, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Slovensko, Slovinsko, Spojené království, Španělsko, Rumunsko a Řecko. V Německu byla zavedena od roku 2017.

Druhý přístup stanovení minimální mzdy, který je využíván v některých dalších členských státech vyznačující se vysokou mírou odborové organizovanosti je založen na závaznosti kolektivních smluv stanovujících jednu minimální mzdu nebo více jejich úrovní v členění podle odvětví, oborů, profesí a kvalifikace. Nejedná se o zákonnou minimální mzdu, ale o garantovanou minimální mzdu v některých odvětvích, ta je dána kolektivní smlouvou odborů a zaměstnavatelů. Tento přístup mají v Rakousku, Itálii, Dánsku, Kypru, Švédsku a Finsku. V roce 2015 byla v 6 státech, kde neexistoval institut minimální mzdy, nejnižší nezaměstnanost [7].

Tabulka 4 řadí státy Evropské unie od nejvyšší minimální mzdy do nejnižší. Česká republika je v druhé polovině tabulky. Přepočty přes euro ovšem zkreslují skutečnou vypovídací schopnost.

Tabulka 4: Minimální mzda v zemích Evropské unie

Země EU	Minimální mzda k 1.1.2018 (v EUR)	Země EU	Minimální mzda k 1.1.2018 (v EUR)
Lucembursko	1999	Portugalsko	677
Irsko	1614	Polsko	503
Nizozemsko	1578	Estonsko	500
Belgie	1563	Slovensko	480
Francie	1498	Česko	478
Německo	1498	Chorvatsko	462
Velká Británie	1401	Maďarsko	445
Španělsko	859	Lotyšsko	430
Slovinsko	843	Rumunsko	408
Malta	748	Litva	400
Řecko	684	Bulharsko	261

Zdroj: Vlastní zpracování dle Eurostat

2.5 Problémy minimální mzdy

Problémem minimální mzdy je především její navyšování bez systému [8]. Minimální mzda musí být nastavena tak, aby se vyplatilo pracovat. Jako modelový příklad byl vybrán bezdětný žadatel o podporu ve věku 30 let. Tabulka 5 ukazuje výpočet podpory pro různé výše hrubé mzdy, kterou žadatel pobíral v předchozím zaměstnání. Pracovní poměr mu byl ukončen výpovědí od zaměstnavatele.

Délka pobírání podpory v nezaměstnanosti se liší podle věku žadatele. Lidé do 50-ti roků mají nárok na 5 měsíců podpory, lidé ve věku 50-55 roků mají nárok na 8 měsíců a lidé nad 55 let na 11 měsíců podpory. Maximální podpora pro rok 2018 je 16.682 Kč, při rekvalifikaci se částka zvýší.

Tabulka 5: Výpočet podpory v nezaměstnanosti v České republice pro rok 2018 (v Kč)

Výpověď dal	Odstupné (v Kč)	Věk žadatele	Výše hrubé mzdy (v Kč)	Průměrná čistá mzda (v Kč)	Podpora 1. a 2. měsíc (v Kč)	Podpora 3. a 4. měsíc (v Kč)	Podpora 5. měsíc (v Kč)
Zaměstnavatel	0	30	12200	10468	6804	5234	4710
			20000	15850	10302	7925	7132
			26611	20399	13259	10199	9179
			35000	26185	16682	13092	11783
			50000	36520	16682	16682	16434
			100000	70970	16682	16682	16682

Zdroj: vlastní zpracování dle platné legislativy

Jak je patrné z Tabulky 5, tvoří podpora v nezaměstnanosti u tohoto typu bývalého zaměstnance cca 64 % průměrného čistého výdělku u nízko až středně příjmového jedince, u vysoko příjmového zaměstnance je procento nižší, v tomto případě 24 % průměrného čistého výdělku.

Úprava minimální mzdy by měla být standardním procesem, který by akceptoval aktuální ekonomické podmínky. Zvyšování minimální mzdy by mělo být postupné a pro firmy předvídatelné.

2.6 Stanovení minimální mzdy na základě vývoje hrubého domácího produktu a inflace

Možným řešením odpolitizování minimální mzdy je navázání růstu minimální mzdy na faktory, ovlivňující životní úroveň zaměstnanců, což jsou podle našeho názoru jednak hrubý domácí produkt a inflace, i když i tyto ukazatele v sobě skrývají celou řadu úskalí.

Dalším uznávaným objektivním ekonomickým ukazatelem je míra inflace, vyjádřená přírůstkem průměrného ročního indexu spotřebitelských cen.

Tabulka 7 představuje současný a navrhovaný růst minimální mzdy, která se zvyšuje v návaznosti na procentní zvýšení HDP a procentní změny cenové hladiny za 12 posledních měsíců oproti průměru dvanácti předchozích měsíců. Pokud se v dalším roce HDP nezvýší nebo naopak sníží, zůstává minimální mzda ve výši minulého roku a mění se pouze v návaznosti na přírůstek průměrného ročního indexu spotřebitelských cen.

$$NVMMn = \{[(MMH_{n-1} \times HDP \ r/r_{n-1}/100) + MMH_{n-1}] + [(PM_{n-1} \times In-1/100) + MMI_{n-1}]\} \times 0,5,$$

kde: NVMMn = navrhovaná výše minimální mzdy, MMH_{n-1} = minimální mzda předchozího roku počítaná dle HDP, MMI_{n-1} = minimální mzda předchozího roku počítaná dle vývoje inflace, In-1 = míra inflace předchozího roku, HDP r/r_{n-1} = změna hrubého domácího produktu oproti stejnému období minulého roku počítané ze stálých cen roku 1995, PM_{n-1} = průměrná mzda minulého roku dle údajů ministerstva práce a sociálních věcí.

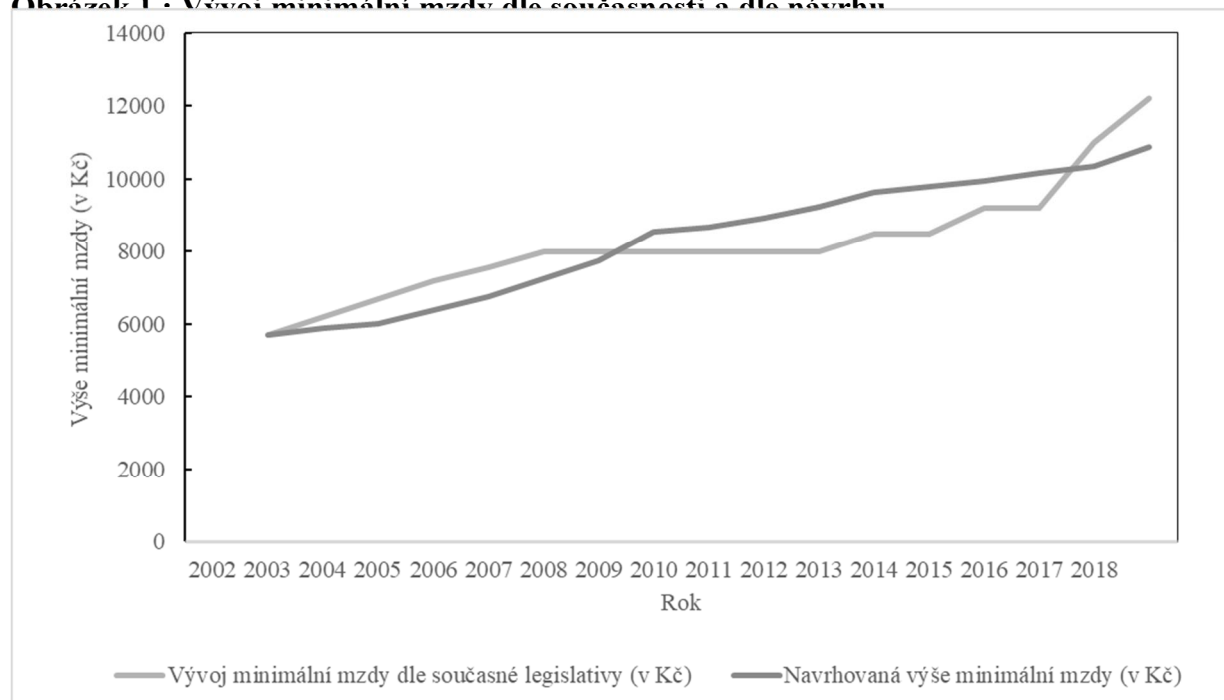
Tabulka 7: Stanovení minimální mzdy metodou hrubého domácího produktu a inflace

Rok	Průměrná mzda (v Kč)	HDP r/r (v %)	MMH (v Kč)	Míra inflace (v %)	MMI (v Kč)	Vývoj minimální mzdy dle současné legislativy (v Kč)	Navrhovaná výše minimální mzdy (v Kč)
2002	15524	1,9	-	1,8	-	5700	
2003	16430	3,6	5808	0,1	5979	6200	5894
2004	17466	4,5	6017	2,8	5996	6700	6007
2005	18344	6,3	6288	1,9	6485	7180	6387
2006	19546	6,8	6684	2,5	6834	7570	6759
2007	20957	6,1	7139	2,8	7323	8000	7231
2008	22592	2,5	7574	6,3	7910	8000	7742
2009	23344	-4,1	7764	1,0	9333	8000	8549
2010	23864	2,2	7764	1,5	9566	8000	8665
2011	23864	1,7	7935	1,9	9924	8000	8930
2012	24455	0	8070	3,3	10377	8000	9224
2013	25067	-0,9	8070	1,4	11184	8500	9627
2014	25035	2,0	8070	0,4	11535	8500	9803
2015	25768	4,3	8231	0,3	11635	9200	9933
2016	26467	2,3	8585	0,7	11712	9900	10149
2017	27583	4,5	8783	2,5	11897	11000	10340
2018	31646 ⁵	-	9178	-	12587	12200	10883

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů MPSV

Obrázek 1 přehledně zobrazuje vývoj minimální mzdy dle současné legislativy a vývoj dle navrhovaného výpočtu stanovení minimální mzdy metodou hrubého domácího produktu a inflace.

Obrázek 1: Vývoj minimální mzdy dle současnosti a dle návrhu



Zdroj: Vlastní zpracování

3 Výsledky

Optimálním řešením, odpovídajícím výsledkům našeho dlouhodobého zkoumání by bylo úplné zrušení jak institutu minimální, tak i zaručené mzdy. Předpokládané “rozevírání nůžek” mezi platy a mzdami ve veřejné sféře a sféře soukromé by bylo objektivním ukazatelem reálné výkonnosti ekonomiky a zohledňovalo by v sobě i produktivitu práce. Předpokládáme ovšem, že tento návrh je zcela politicky neprůchodný. Velkým úspěchem by bylo alespoň úplné zrušení tzv. zaručené mzdy, k čemuž se jednoznačně přikláníme. Současná situace, kdy platy ve veřejné sféře rostou rychleji než ve sféře soukromé, je absurdní.

4 Diskuse a závěry

S přihlédnutím ke zkušenostem s existencí či neexistencí minimální mzdy v socialistické Evropě i ve světě lze formulovat jisté závěry.

Nejvhodnějším řešením pro odstranění deformací trhu práce by bylo úplné zrušení institutu minimální mzdy včetně nutných změn v navazujících zákonech. Při zřejmém úsilí zachovat institut minimální mzdy, nesmí být výhodnější pobírat sociální dávky než usilovat o zapojení do pracovního procesu.

Z naší analýzy vyplývá, že stanovení minimální mzdy procentem z průměrné mzdy je v zásadě možné, nikoliv však ve výši 40 %, eventuálně 50 %. Problémem zůstává objektivní posouzení a výpočet průměrné mzdy. Zčásti by mohl být tento problém odstraněn, pokud by se průměrná mzda pro účely minimální mzdy počítala jen z mezd ekonomicky činných subjektů. Stanovení minimální mzdy z HDP a míry inflace považujeme za příznivější řešení, zahrnující v sobě objektivní ukazatele a více reflektující realitu potřeb zaměstnanců i zaměstnavatelů.

Zrušení zaručené mzdy považujeme za řešení, odpovídající realitě a potřebám ekonomiky.

Afilace

Pojednání je součástí interního výzkumného projektu Podniková ekonomika a ekonomie výzkumných grantů AKADEMIE STING. pod reg. číslem IGA AS 01.08. Zdaňování. Projektový záměr Vybrané problémy podnikatelského, zejména daňového prostředí v ČR.

Použité zdroje

- [1] ALATAS, V. a CAMERON, L. The Impact of Minimum Wages on Employment in a Low-Income Country: a Quasi-Natural Experiment in Indonesia, 2008. [Online]. Dostupné z: <https://ideas.repec.org/a/ilr/article/v61y2008i2p201-223>.
- [2] ALATAS, V. a CAMERON, L. East Asia Pacific at Work: Employment, Enterprise, and Well-being. World Bank Publications, 7. 5. , 2014.
- [3] BROŽOVÁ, D. Je smysluplné zvyšovat minimální mzdu?. CEP Newsletter. 2013. č. 4, s. 7. [Online]. Dostupné z: <http://www.institutvk.cz/sites/default/files/uploaded/04-news-2013.pdf>.
- [4] FETTER, R.W. Co je minimální mzda a k čemu je dobrá? 2009. [Online]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/co-je-minimalni-mzda-a-k-cemu-je-dobra/>, 2009.
- [5] FIALOVÁ, K. Minimální mzda: vývoj a ekonomické souvislosti v České republice. IES Working Paper 12/2007. IES FSV. Charles University, 2007.
- [6] SADOVSKÝ, Z. Role minimální mzdy. In XIV. ročník Mezinárodní vědecká konference „Firma a konkurenční prostředí“. Enterprise and Competitive Environment. Brno: Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, 2011. ISBN 978-80-87106-40-2.
- [7] SADOVSKÝ, Z. a MATĚJKOVÁ, J. State intervention concerning the statutory minimum wage. In: XX. Ročníku mezinárodní odborné konference Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze 2015, 2015. ISBN 978-80-245-2089-6.
- [8] SOVOVÁ, E. Minimální mzda je v rozporu se zájmy těch, kterým je zvyšována. Finance.idnes.cz 2017.
- [9] <http://www.prace.cz/poradna/aktuality/detail/article/mzdy-podle-regionu-porovnejte-si-vydelek/>.
- [10] <http://www.novinky.cz/ekonomika/333667-nezamestnanost-v-cesku-je-sesta-nejnizsi-v-eu.html> Citace v textu uvádějte pomocí následujícího stylu (autor, rok vydání). Pro vytvoření závěrečného seznamu zdrojů je ukázka formátu k dispozici níže.



Autoři

doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc., Katedra účetnictví a daní,
AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail:
sadovsky@sting.cz

Ing. Jitka Matějková, Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE
STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail:
matejkova@sting.cz

Důvody pro zavedení daně z práce robotů

Pavel Semerád, Lucie Semerádová

Abstrakt

Příspěvek se zabývá důvody pro zavedení daně z práce robotů. Současná doba je charakteristická navyšujícím se podílem robotů v pracovním procesu, což vede k nahrazování lidské pracovní síly. V článku jsme provedli srovnání lidské a robotické práce. Z výsledků tohoto srovnání jsme následně vyvodili dopady nejen do daňové a sociální oblasti, ale zaměřili jsme se i na problematiku celého pracovního trhu. Jelikož lze v budoucnu očekávat masivní nahrazování lidí u automatizovaných a poloautomatizovaných pracovních činností, mohl by výpadek zdanitelných příjmů mít fatální následky na příjmovou stránku státního rozpočtu.

Klíčová slova: daň z práce robotů, lidská práce, zdanění.

Abstract

This article discusses the reasons for introducing a tax on robot labour. Modern times are characterized by an increasing share of robots in the labour process, which leads to the replacement of the human labour force. In this article, we compared human and robotic work. From the results of this comparison, we subsequently deduced impacts not only in the tax and social spheres, but also focused on the issues of the entire job market. Since a massive replacement of people in automated and semi-automated work activities can be expected in the future, a loss of taxable income could have fatal consequences on the revenue side of the state budget.

Keywords: robot labour tax, human labour, taxation.

JEL klasifikace: H20, H21, J88.

1 Úvod

Současný trh se vyznačuje vysoce konkurenčním prostředím. Chce-li společnost v takovémto prostředí uspět, musí sledovat celosvětové trendy a pracovat na udržování vlastní konkurenceschopnosti. Vývoj, zdokonalování technologií a zvyšování jejich efektivity pomáhá firmám mnohé pracovní činnosti (polo-)automatizovat. Pokud chtějí podnikatelé i nadále nabízet zákazníkům své služby a zboží s vysokou přidanou hodnotou, jsou nuceni aktivně implementovat nové technologie do svých firemních procesů. V opačném případě mohou stávající společnosti zaniknout.

Již dnes dokáží technické a technologické novinky šetřit čas a snižovat mj. náklady na mzdy zaměstnanců. Můžeme se setkat i s oblastními, kde dokáží tyto novinky plně nahradit zaměstnance. To, co dříve muselo dělat celé oddělení vzdělaných a proškolených lidí, už zastane stroj a operátor, který dokáže obsloužit i více strojů najednou. Nahrazení lidské síly ve výrobě se tak stalo realitou a musí se mu přizpůsobovat i státy (např. Frey a Osborne,

2013). Lze totiž v blízké budoucnosti předpokládat, že tyto technologické změny s sebou přinesou také dopady v oblasti zdanění, sociálního pojištění a v oblasti politiky zaměstnanosti.

Zaměstnanci, kteří dříve vykonávali opakující se, často manuální činnosti (bez větší přidané hodnoty), jsou nahrazeni stroji a jen obtížně hledají další profesní uplatnění v oboru (Delaney, 2017). V současné době k zavádění strojů do výrobních procesů přistupuje stále více zaměstnavatelů, jelikož chtějí přežít v globálním konkurenčním prostředí, kde je jedním z hlavních paramentů cena výstupů. (Kumar, 2008).

Samozřejmě existují tlaky na patriotismus a na podporu domácího trhu. Jenomže globalizace, dostupnost a zrychlení přepravy nabízí možnost nakoupit a nechat si zboží dovézt odkudkoliv a kamkoliv na světě.

Příkladem nemusí být jen technika, jako jsou mobilní telefony, počítačové a herní konzole, ale i zemědělské produkty a výrobky. Jako příklad lze uvést např. česnek, který se k nám dováží až z Číny. Státy si uvědomují dopady importu na domácí politiku, a tak zavádí dovozová cla a další administrativní opatření, čímž vytváří tlak na ochranu spotřebitele. Zvyšují se požadavky na kvalitu a bezpečnost. Příkladem může být zavádění cel Spojenými státy americkými na ocel a hliník (European Commision, 2018).

Právě zvyšující se náklady na export, tlak na kvalitu výrobků a na snižování prodejních cen vede firmy napříč všemi odvětvími, aby hledaly rezervy. To podporuje zavádění energeticky i kvalitativně dokonalejších zařízení, kterými jsou roboti. Tomuto trendu nepomohou obchodní války, ale komplexní řešení, které přinese lidstvu dostatečné množství finančních prostředků pro život. Jak totiž prohlásil Hawking (2015), roboti nás všechny mohou udělat bohaté a svobodné, ale mnohem pravděpodobněji skončíme chudí a nezaměstnaní.

2 Cíl a metodika

V našem článku jsme se zaměřili na možnosti zavedení daně z práce robotů jako na alternativu k současnému zdanění práce a jejímu následnému vývoji. Naším cílem je dát doporučení, jakým směrem se mají tvůrci politiky ubírat, aby v budoucnu zabránili dopadu na trh práce a propadu vybíraných daní a povinného pojištění do státního rozpočtu.

Pro naplnění cíle jsme využili dostupné literatury, která se zabývá zkoumanou oblastí. I když to ve vědeckých člancích není obvyklé, využili jsme i novinové články, protože problematika daně z práce robotů je diskutována nejen mezi vědci, ale zejména pak odbornou veřejností a technologickými vývojáři a investory. Příkladem je rozhovor s Billem Gatesem, jehož názor jako zakladatele technologické firmy Microsoft bude zcela jistě hrát důležitou (celosvětovou) roli.

Udělalí jsme analytické zkoumání zvyklostí trhu práce a zasadili jsme jej do kontextu srovnání lidské práce a práce robotů. Z této analýzy jsme definovali rozdíly, které jsou mezi oběma pracovními silami. Dále jsme uvedli, v čem je současná hrozba, a proč je nutné zabývat se daní z práce robotů.

V našem příspěvku jsme využili i v současnosti platné zákonné předpisy České republiky, zejména zákon o daních z příjmů a zákoník práce, abychom poukázali na nedostatečné možnosti zdanění dle současné právní úpravy.

3 Výsledky

Problém, který řešíme v našem článku, se v současné době může jevit jako malicherný. Míra nezaměstnanosti se v srpnu 2018 pohybovala v České republice v rozpětí od 2,1 % do 4,75 % (CZSO, 2018), což v celkovém kontextu za rok 2018 znamená dle odhadů CZSO míru nezaměstnanosti přibližně 2,4 %.

Je však otázkou, jak by se situace změnila, pokud by se objevila ekonomická krize. Vezmeme-li v úvahu krizi, která vypukla v roce 2008, lze predikovat navýšení nezaměstnanosti až k 9,6 % (MPSV, rok neuveden). Nárůst míry nezaměstnanosti by s sebou přinesl i zvýšenou zátěž na fiskální politiku státu a to jak na příjmové tak i výdajové straně.

Dle našeho předpokladu by mohlo dojít k vyššímu nárůstu nezaměstnanosti, protože od roku 2010 došlo k významnému technologickému pokroku. Některé činnosti jsou postupně plně automatizovány nebo jsou vykonávány jen s minimálním zásahem člověka. Jako příklad lze uvést oblast účetnictví, kdy se v současné době používá skenování dokumentů a následné účtování dokladů pomocí softwaru.

Podíváme-li se např. na oblast dopravy, velké technologické firmy jako je např. Google vyvíjí samoříditelná vozidla (Prokeš, 2018), která jsou naváděna GPS souřadnicemi a jsou vybavena automatizovaným skenováním okolí.

I proto by tvůrci politiky neměli tento trend přehlížet a měli by reagovat na zvýšené využití robotů v profesích, které dříve zastávali lidé. Jedno z možných opatření lze spatřit dle našeho názoru v zavedení daně z práce robotů.

Jižní Korea je průkopníkem v této oblasti, protože tuto daň zavedla jako první země na světě v roce 2017 (McGoogan, 2017). Jak autorka ve své publikaci dále uvádí, odhaduje se, že třetinu lidských pracovních míst nahradí do roku 2030 právě roboti.

Lze tak očekávat, že množství států, které se vydají stejným směrem, vzroste. Tlak bude vyvíjen nejen zaměstnaneckými organizacemi, ale také stavem finančních zdrojů alokovaných na sociální politiku státu v kombinaci s deficitním rozpočtem.

3.1 Srovnání lidské a robotické práce v souvislostech

Roboti nejsou lidmi, a proto se na ně pohlíží jen jako na stroje, nikoliv jako na zaměstnance. To je základním axiomem, který se pokusíme v našem článku zpochybnit.

3.1.1 Daňové a účetní hledisko

Z účetního a daňového hlediska jsou roboti považováni za dlouhodobý majetek, protože se u nich předpokládá doba použitelnosti delší než 1 rok. Pořizovací náklady budou zpravidla převyšovat limity, které si buď účetní jednotka stanoví sama, nebo které jsou stanoveny národní právní úpravou. V České republice jsou stanoveny limity 40 000 Kč pro dlouhodobý hmotný majetek (např. hardware) a 60 000 Kč pro dlouhodobý nehmotný majetek (např. software, licence a jiná autorská práva).

Překročení těchto limitů znamená, že účetní jednotka (podnikatel) nemůže o pořizovací cenu snížit výsledek hospodaření příp. základ daně ve zdaňovacím období, kdy byl dlouhodobý majetek pořízen, ale do daňově uznatelných nákladů budou vstupovat v jednotlivých letech vypočtené odpisy. Pořízení robotů je považováno za investici, na kterou mohou společnosti čerpat např. investiční úvěry. K rozdílnému způsobu účtování by docházelo v případě

finančních a operativních leasingů, avšak i toto najímání by bylo dle současných pravidel daňově uznatelným nákladem.

Plátcí daně z přidané hodnoty si při pořízení robotů mohou u tuzemských plnění nárokovat daň na vstupu a snížit si tak bezprostředně vlastní daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty.

3.1.2 Řešení nedostatku pracovníků

Vyjděme z předpokladu, že je vlastníkem robota podnikatel. Potom je robot jeho majetkem a může s ním nakládat libovolným způsobem v zákonných mezích. Čím lepší vybavení robota, tím kvalitněji práci vykoná. Na tuto myšlenku přichází i další podnikatelé, kteří mají i vlivem nízké míry nezaměstnanosti problém s najímáním nové pracovní síly.

Jeví se tak jako logické, aby preferovali automatizovanou práci před tou lidskou. Navíc, vezměme v úvahu i současný stav, kdy z práce zaměstnanců odvádí jejich zaměstnavatel nad rámec hrubé mzdy i sociální pojištění (25 %) a zdravotní pojištění (9 %). To jsou částky, které dodatečně navyšují zaměstnavateli náklady, jež šetří v případě robotické práce.

3.1.3 Zákoník práce

Vztah zaměstnance a zaměstnavatele upravuje zákoník práce. Podle něj mj. má zaměstnanec nárok na dovolenou, nemocenskou (ČSSZ, 2018) nebo dny zdravotního volna (sick days). Ty jsou podobné jako servisní práce u používané techniky daňově uznatelné, ale nutí zaměstnavatele, aby měl k dispozici kvalifikovanou náhradu za chybějící pracovníky.

Je také limitován tím, že může přidělovat práci pouze v rozsahu stanovené týdenní pracovní doby. Její prodloužení, např. formou přesčasů, je bez souhlasu zaměstnance problematické. U robotů tento problém odpadá, protože ti mohou pracovat téměř bez omezení. Musí být samozřejmě kontrolováni a seřizováni, ale čas, který je touto činností stroj odstaven, bývá zpravidla kratší než délka případné dovolené u zaměstnanců.

3.1.4 Ztížené pracovní podmínky

V porovnání s lidským organismem jsou roboti odolnější vůči okolním klimatickým vlivům, jelikož jejich konstrukce lépe odolává vysokým i nízkým teplotám. Problém jim nedělá ani práce v noci nebo ve ztížených např. prašných podmínkách, při práci s chemikáliemi apod.

Dobře servisovaný stroj může podávat po celý den vyrovnaný výkon, zatímco práce člověka mívá klesající tendenci kvůli únavě. Člověk potřebuje mít během práce přestávky, robot potřebuje mít např. dobré chlazení a dostatek provozních kapalin.

3.1.5 Motivace k pracovnímu výkonu

Pracovní výkon a dosažené výsledky zaměstnance neovlivňují jen přestávky a vhodné pracovní podmínky. Další faktory, které mají významný vliv, jsou jeho psychické a sociální předpoklady, vlastnosti, potřeby a touhy.

Při dlouhodobé a monotónní práci je nutné zaměstnance motivovat. Může se jednat o pochvalu, ale v mnoha případech tato není dostatečná a zaměstnavatele další motivace stojí zpravidla dodatečné finanční prostředky v podobě zaměstnaneckých výhod. Mezi hojně využívané zaměstnanecké benefity můžeme zařadit příspěvek na penzijní připojištění nebo na životní pojištění, poskytování stravování popř. stravenek, příspěvek na rekreaci, podíly na zisku aj.

Robot tyto položky s výjimkou 'stravování' ve formě doplňování provozních kapalin nepotřebuje. Jeho činnost je nezávislá na okolních podmínkách. Navíc částky vynaložené na jeho provoz včetně případných oprav jsou daňově uznatelným nákladem. U zaměstnanců je pro zařazení benefitů do nákladů daňově uznatelných nutné dodržovat maximální zákonné výše limitů.

3.2 Možnosti zdaňování robotů

Jsme si vědomi skutečnosti, že jsme v předchozí kapitole nevyjmenovali veškeré odlišnosti mezi člověkem a robotem. Domníváme se však, že je postavení robotů přinejmenším v některých ohledech srovnatelné s lidskými zaměstnanci. Zavedení obdobného způsobu zdanění by proto pomohlo k zachování lidského blahobytu.

V případě masivního nahrazení lidské práce roboty by došlo k obrovskému propadu životního standardu, což by mohlo mít za následek nedostatek finančních prostředků pro život lidí a nesmířitelné válečné konflikty mezi národy.

Jediným způsobem, jak zabránit nejhoršímu, je najít vhodné řešení pro zdanění práce robotů. Dle našeho názoru existují dvě možnosti. Prvním řešením, které lze označit jako krátkodobé, je využít současného zákona o daních z příjmů.

Na lidské zaměstnance by bylo možné pohlížet, jako v současné době na osoby se zdravotním postižením tzn., že by zaměstnavatelé měli povinnost zaměstnat určité množství lidí. V opačném případě by jim hrozila sankce, která by byla příjmem státního rozpočtu alokovaným pro kompenzaci výpadku v sociální oblasti (redistribuce). O něco mírnějším ustanovením by bylo navýšení sazby daně z příjmů. Toto řešení by však nebylo efektivní v případě vysokých investic do technologií, protože by poplatníci mohli dosahovat ztráty a tím by měli zápornou daňovou povinnost.

Jediným a koncepčně vyváženým řešením by dle našeho názoru bylo vytvoření samostatné daně z práce robotů, která by z dlouhodobého hlediska jednoznačně určila, jak by byl stanoven základ daně, jaká by byla sazba daně, co by nebylo předmětem daně, jaká by byla osvobození a mnoho dalších prvků, které má každá zákonem stanovená povinnost a platba do státního rozpočtu.

4 Diskuse a závěry

Daň z práce robotů začíná být v současné době diskutovaným tématem. Důvodem je zvyšující se podíl robotické práce na úkor práce lidské. Naším úmyslem není brzdit technologický vývoj, nýbrž najít možnosti, kterými lze nahradit hrozící výpadek ve státním rozpočtu. Pokud by totiž zaměstnanci neodváděli daň z příjmů, sociální a zdravotní pojištění, potom by nebylo možné financovat průběžný důchodový systém a i ten současný by zkolaboval.

V článku jsme se proto zaměřili na možnosti zavedení alternativy k současnému zdanění práce a jejímu následnému vývoji. Jsme přesvědčeni, že k tomuto kroku dříve nebo později přistoupí i většina států. Již dnes tuto daň používá Jižní Korea.

Rádi bychom ale upozornili i na riziko, že pokud by tato daň byla skutečně implementována jen do některých států, potom hrozí reálné riziko, že nejen největší producenti zboží a služeb přesunou své podnikání do daňových rájů. Těmito daňovými ráji chápeme ty státy, které by nezavedly daň z práce robotů. Současně by bylo nutné tuto daň pevně ukotvit i do smluv

o zamezení dvojího zdanění, aby byly jednoznačně vymezeny povinnosti smluvních států v otázce zdanění.

Daň z práce robotů, jakožto potenciálně zcela nová daň, je zatím jen koncepčním návrhem. Její skutečná povaha závisí nejen na politických rozhodnutích, ale i na rychlosti jakou se bude zvyšovat robotizace na úkor lidské práce.

Použité zdroje

- [1] BOLTON, D. *Stephen Hawking says robots could make us all rich and free – but we're more likely to end up poor and unemployed*. Independent. 2015. [Online]. Dostupné z: <https://www.independent.co.uk/life-style/gadgets-and-tech/stephen-hawking-says-robots-could-make-us-all-rich-and-free-but-were-more-likely-to-end-up-poor-and-a6688431.html>. [cit. 15.9.2018].
- [2] CSSZ (Česká správa sociálního zabezpečení). *Nemocenské*. CSSZ. 2018. [Online]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/cz/nemocenske-pojisteni/davky/nemocenske.htm>. [cit. 15.9.2018].
- [3] CZSO (Český statistický úřad). *Podíl nezaměstnaných osob v krajích k 31. 8. 2018*. CZSO. 2018. [Online]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/xr/mapa-podil-kraje>. [cit. 15.9.2018].
- [4] DELANEY, K. J. *The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates*. Quartz. 2018. [Online]. Dostupné z: <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>. [cit. 15.9.2018].
- [5] EUROPEAN COMMISSION. *European Commission reacts to the US restrictions on steel and aluminium affecting the EU*. Brusel. 2018. [Online]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-4006_en.htm. [cit. 15.9.2018].
- [6] FREY, C. B. a OSBORNE, M.A. *The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerisation*. 2013. [online]. University of Oxford. Dostupné z: https://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf. [cit. 15.9.2018].
- [7] KUMAR, N. *Marketing jako strategie vedoucí k úspěchu*. Praha: Grada. 2008. ISBN 978-80-247-2439-3.
- [8] McGoogan, C. *South Korea introduces world's first 'robot tax'*. The Telegraph. 2017. [Online]. Dostupné z: <https://www.telegraph.co.uk/technology/2017/08/09/south-korea-introduces-worlds-first-robot-tax/>. [cit. 15.9.2018].
- [9] MPSV (Ministerstvo práce a sociálních věcí). *Analýza vývoje zaměstnanosti a nezaměstnanosti v roce 2010*. Rok neuveden. [online]. MPSV. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/files/clanky/10811/analyza.pdf>. [cit. 15.9.2018].
- [10] PROKEŠ, J. *Vývojářská divize Googlu, která vyrábí samořídící auta, výrazně rozšiřuje flotilu. Fiat Chrysler firmě dodá tisíce vozidel*. Rok 2018. [online]. Hospodářské noviny. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-66033210-vyvojarska-divize-googlu-ktera-vyrabi-samoridici-auta-vyrazne-rozsiruje-flotilu-fiat-chrysler-firme-doda-tisice-vozidel>. [cit. 15.9.2018].
- [11] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.



Autoři

Ing. et Ing. Pavel Semerád, Ph.D., Ústav účetnictví a daní,
Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1665/1, 613 00
Brno, e-mail: pavel.semerad@atlas.cz

Ing. Lucie Semerádová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní,
AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-
mail: lucie.semeradova@sting.cz

.

Jsou mikro účetní jednotky v České republice opravdu mikro?

Tomáš Schneider¹, Milena Otavová, Jana Gläserová

Abstrakt

Přijetím směrnice 2013/34/EU byla v České republice zavedena nová kategorizace účetních jednotek a jejím úkolem bylo přinést zjednodušení administrativy převážně pro mikro a malé účetní jednotky. V článku je pozornost zaměřena hlavně na zavedení kategorie mikro účetních jednotek a nastavení hodnot stanovených kritérií, kterými jsou čistý obrat, bilanční suma a počet zaměstnanců. Cílem je posoudit výši těchto hodnot a následně zjistit, zda nejsou v podmínkách České republiky příliš benevolentní. Zároveň je zkoumáno, jaká administrativní zjednodušení nová úprava pro mikro podniky přinesla a zda jsou smysluplná.

Klíčová slova: mikro účetní jednotky, směrnice, zákon o účetnictví, čistý obrat, bilanční suma, počet zaměstnanců

Abstract

Implementation of the Directive 2013/34/EU in Czech Republic had introduced new categorization of accounting units and its aim was to simplify administration mainly for micro and small companies. In this article is the attention aimed mainly on introducing the category of micro-companies and settings values for criteria which are net turnover, balance sheet total and number of employees. The goal is to evaluate the amount of these values and find out unless in Czech Republic are these criteria too benevolent or not. At the same time is being investigated which administrative simplifications had the directive brought for micro- entities and if they are meaningful.

Keywords: micro-companies, directive, accounting act, net turnover, balance sheet total, number of employees

JEL klasifikace: M19, M21

1 Úvod

Od 1. 1. 2016 došlo v České republice k velkým změnám v oblasti účetnictví. Důvodem byla implementace Směrnice č. 2013/34/EU (dále jen směrnice), kterou měly členské státy EU povinně zpracovat do svých národních účetních úprav s účinností nejpozději k 1. 1.2016. O změnách, které byly vyvolány přijetím zmíněné směrnice, se zmiňuje Müllerová (2014), Hýblová (2015), Mejzlík (2015), Froschová (2015), Hýblová (2017), a patří k nim především obecně zlepšit podnikatelské prostředí prostřednictvím snížení administrativní zátěže mikro podniků, zrušení povinnosti pro mikro podniky zveřejňovat výkaz zisku a ztráty ve Sbírce

¹Bc. Tomáš Schneider, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova Univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: tom.schn@centrum.cz

listin, změny v oblasti oceňování položek aktiv a pasiv a dále změny ve formálním uspořádání položek účetních výkazů. Pro potřeby tohoto článku je stěžejní problematika v souvislosti se samotnou kategorizací účetních jednotek. V souvislosti s přijetím směrnice vyvstává otázka, zda implementace směrnice měla smysl, případně, zda nebylo zapotřebí zvážit určité změny. Jedná se především o výši přijatých hodnotových kritérií, dle kterých se kategorizují účetní jednotky. V České republice byly přijaty pro mikro podniky ve výši 18 mil. Kč čistého obratu, 9 mil. Kč bilanční sumy a průměrného počtu zaměstnanců maximálně 10, což přesně odpovídá doporučeným hodnotám směrnice. Dále pak směrnice deklaruje snížení administrativní zátěže pro mikro účetní jednotky, které spočívá v možnosti pro mikro a malé podniky využívat při účetních závěrkách zkrácený rozsah rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V současné době, kdy je účetnictví zpracováváno s využitím účetních softwarů, je však otázkou, zda se opravdu tímto opatřením sníží administrativní zátěž pro mikro účetní jednotky. Naopak v případě, kdy se mikro podniky rozhodnou pro sestavování zkrácené verze účetních výkazů, mohou se dostat do situace, kdy je budou muset zpracovat v plném rozsahu, např. pokud se rozhodnou žádat v bance o půjčku či úvěr.

V rámci kritérií, dle nichž jsou účetní jednotky klasifikovány, docházelo při implementaci členskými státy EU k rozdílnostem. Důvodem byla skutečnost, že výši hodnotových kritérií směrnice pouze doporučovala. Některé státy převzaly hodnoty přesně podle doporučení směrnice, jiné státy tyto hodnoty částečně upravily. Rozdíly vznikly i v souvislosti s přepočtem hodnot na národní měnu u států, které nejsou členy eurozóny. Při vyjádření hodnot v eurech, při použití kurzů platných k 1. 1. 2016 byly získány hodnoty, které jsou uvedeny v tabulce č. 1. Proces implementace směrnice do národních úprav byl v jednotlivých státech rozdílný. Některé země provedly několik novelizací, např. na Slovensku se jednalo o několik novelizací účetní úpravy v letech 2014 – 2016. Jiné země implementovaly směrnici pouze jednou novelou, a to především zákona o účetnictví (Bušová, 2016). V následující tabulce jsou zobrazeny hodnoty kritérií zemí EU, tak jak je převzaly jednotlivé země. Pro země, které nejsou členy eurozóny, byly hodnoty kritérií přepočítány z národních měn kurzem ČNB k 1. 1. 2016

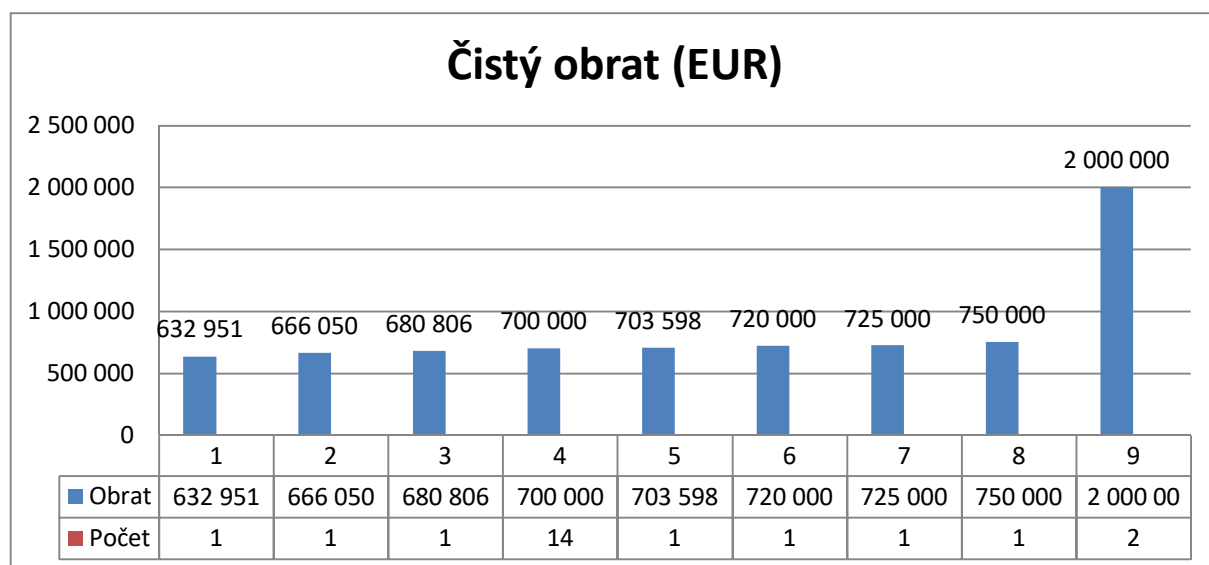
Tabulka 2: Struktura účetních jednotek na základě kategorizace

Stát	Mikro účetní jednotky		
	Obrat	Aktiva	Zaměstnanci
Belgie	700 000	350 000	10
Británie	720 000	360 000	10
Bulharsko	700 000	350 000	10
Česká republika	666 050	333 025	10
Dánsko	725 000	363 000	10
Finsko	700 000	350 000	10
Francie	700 000	350 000	10
Chorvatsko	680 806	340 403	10
Itálie	700 000	350 000	10
Kypr	700 000	350 000	10
Litva	700 000	350 000	10
Lotyšsko	700 000	350 000	10
Maďarsko	632 951	316 476	10
Malta	750 000	350 000	10
Německo	700 000	350 000	10

Nizozemsko	700 000	350 000	10
Polsko	703 598	351 799	10
Portugalsko	2 000 000	2 000 000	10
Rakousko	700 000	350 000	10
Rumunsko	700 000	350 000	10
Řecko	700 000	350 000	10
Slovensko	700 000	350 000	10
Švédsko	2 000 000	2 000 000	10

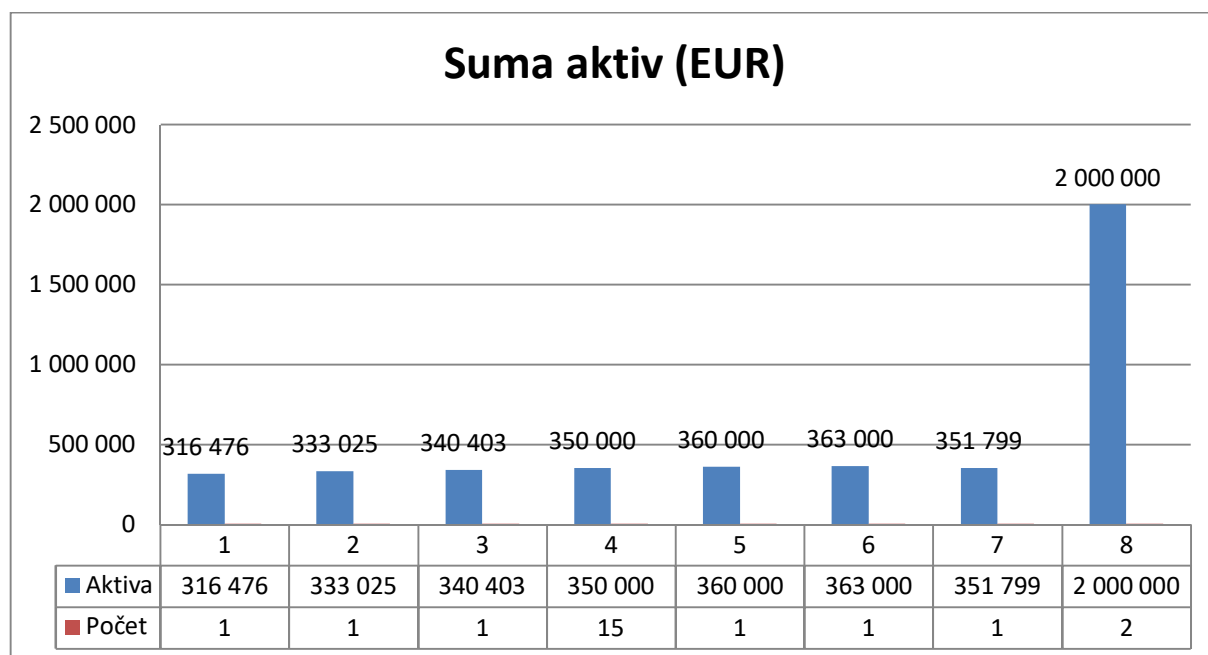
Zdroj: Vlastní zpracování

V obrázku č. 1 jsou zobrazeny hodnoty jednotlivých členských států pro čistý obrat, kde je uveden počet zemí pro jednotlivé úrovně této hodnoty. Obrázek č. 2 zobrazuje hodnoty pro kritérium bilanční suma (suma aktiv). Bohužel pro Lucembursko, Španělsko, Irsko a Slovinsko se nepodařilo tyto hodnoty dohledat. Estonsko pravděpodobně kategorii mikro účetních jednotek nezavedlo, protože jsou známy hodnoty pouze pro malé, střední a velké účetní jednotky.

Obrázek 1: Čistý obrat

Z obrázků je patrné, že 62 % členských zemí přijalo kritérium aktiv ve výši 350 000 EUR, jak uvádí směrnice. V případě čistého obratu je to 58 %. Je možné vysledovat extrémní hodnoty, které jsou způsobeny zeměmi (Švédsko a Portugalsko), které přijaly hodnoty kritérií pro klasifikaci účetních jednotek jinak než ostatní země EU. Tyto státy přijaly kritérium počtu zaměstnanců ve výši 10, ale hodnotu bilanční sumy a čistého obratu ve výši 2 mil. EUR, což je několikanásobně víc, než kolik doporučuje evropská směrnice. Navíc mají také jinak postaveno rozlišování velikosti podniků. Jejich implementace vychází z toho, že aby byl podnik klasifikován jako mikro, nesmí překročit počet zaměstnanců ve výši 10 a výši čistého obratu ve výši 2 mil. EUR nebo výši bilanční sumy ve výši 2 mil. EUR.

Rozložení účetních jednotek v souvislosti s kategorizací v České republice k 31. 12. 2016 zobrazuje tabulka č. 2. Z tabulky jasně vyplývá, že mikro účetních jednotek je více než 90 % z celkového počtu účetních jednotek. Je tedy zjevné, že by se zamýšlené snížení administrativní zátěže dotklo většiny účetních jednotek.

Obrázek 2: Suma aktiv**Tabulka 2: Struktura účetních jednotek na základě kategorizace**

Forma ÚJ	Celkem v ČR	Mikro	Malá	Střední	Velká	Malá auditovaná	Mikro v % vyjádření
a.s.	26 138	15 905	3 590	1 742	749	2 208	60,8
s. r. o.	438 827	392 007	28 490	3 383	873	4 195	89,3
k. s.	729	543	67	302	22	19	74,5
v. o. s.	6 387	6 255	80	6	4	13	97,9
Celkem	472 076	414 710	32 227	5 161	1 648	6 435	87,8

Zdroj: Vlastní zpracování na základě ČSÚ

Celkový počet všech účetních jednotek k 31. 12. 2016 zahrnuje i mikro účetní jednotky s povinností auditu. Dopočtem lze tedy zjistit, že jejich počet je 11 895. Jejich strukturu dle právní formy nebylo možné zjistit, lze však předpokládat, že největší počet auditovaných mikro účetních jednotek představují společnosti s ručením omezeným, následované akciovými společnostmi. Celkově představují tedy mikro účetní jednotky 90,3 % všech podniků v České republice.

2 Výsledky

V rámci zkoumané oblasti již byl proveden výzkum dopadu zavedení směrnice 2013/34/EU na mikro podniky v České republice (Manová, Oberreiterová, 2018). Výzkum byl proveden na základě dotazníkového šetření, z kterého byly získány informace o výši bilanční sumy, čistého obrátu a počtu zaměstnanců za rok 2016. Zkoumaný vzorek však obsahoval pouze 66 respondentů (mikro podniků), což se jeví pro formulaci relevantních závěrů jako vzorek nedostatečný.

V rámci tohoto článku byla proto provedena analýza českých mikro podniků s využitím dat získaných z databáze Amadeus za rok 2016. Vyfiltrovaný vzorek činil 78 821 mikro podniků. Byla stanovena hladina významnosti na počet vyfiltrovaných mikro podniků, a to 75 %.

Následně byla využita pro všechna zkoumaná kritéria. Zároveň bylo abstrahováno od nesmyslných hodnot jakožto záporná bilanční suma či záporný obrat. Výsledky této analýzy jsou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka 3: Data mikro podniků z databáze Amadeus

Počet podniků		78 821
Upravený počet	Kladná bilanční suma	64 839
	Kladný obrat	59 107
	Počet zaměstnanců	48 614
Počet odpovídající hladině významnosti 75 %	Kladná bilanční suma	48 630
	Kladný obrat	44 331
	Počet zaměstnanců	36 461
Hodnota kritérií (tis. Kč)	Kladná bilanční suma	1689
	Kladný obrat	1952
	Počet zaměstnanců	3

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

Z dat uvedených v tabulce plyne, že bylo pracováno v rámci bilanční sumy s 48 630 podniky a v rámci obratu s 44 331 podniky a v souvislosti s počtem zaměstnanců se jednalo o 36 461 podniků. Tyto podniky v souvislosti s kritériem bilanční sumy dosahují při nastavené hladině významnosti maximálně 1952 mil. Kč a u čistého obratu dosahuje hodnota kritéria maximálně 1689 mil. Kč čistého obratu, počet zaměstnanců při takto nastavené hladině významnosti činí 3 zaměstnanci. Porovnáme-li získané výsledky s výší hodnotových kritérií, které přijala Česká republika pro kategorii mikro podniků, bylo by určitě vhodné zvážit snížení těchto hodnot, případně zavést členění mikro podniků na více kategorií v souvislosti se snížením jejich administrativní zátěže. Zde by bylo možno navrhnout hodnoty sledovaných kritérií ve výši 4 mil. Kč čistého obratu, ve výši 2 mil. Kč bilanční sumy a průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve výši 5. Navržené hodnoty kritérií vyplývají ze zjištěných údajů, přičemž návrh výše čistého obratu je dvojnásobkem výše bilanční sumy, což odpovídá logice vycházející ze směrnice, kdy čistý obrat je násobkem bilanční sumy. Počet zaměstnanců je navržen na 5 z důvodu, že data z databáze Amadeus poskytují pro toto kritérium pouze hodnoty 3 a 7.

Na stejných datech byla také provedena analýza, kdy výstupem je absolutní i relativní četnost zastoupení mikro podniků, pokud by byly upraveny hodnoty kritérií výše uvedeným způsobem, tedy na hodnotu čistého obratu ve výši 4 mil. Kč, bilanční sumy ve výši 2 mil. Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve výši 5. V následující tabulce jsou zobrazeny absolutní a relativní četnosti upravených hodnot kritérií, včetně jejich kombinací.

Tabulka 4: Četnosti upravených hodnot kritérií

Kritérium	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Obrat do 4 mil. Kč	55 609	94,08
Aktiva do 2 mil. Kč	51 148	78,88
Počet zaměstnanců 5	48 614	100,00
Počet zaměstnanců do 5	32 002	40,60
Aktiva do 2 mil. Kč a počet zaměstnanců do 5	30 862	39,15
Aktiva do 2 mil. Kč a obrat do 4 mil. Kč	41 927	53,19
Obrat do 4 mil. Kč a počet zaměstnanců do 5	26 070	33,07
Obrat do 4 mil. Kč, počet zaměstnanců do 5 a aktiva do 2 mil. Kč	24 930	31,63

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

Z tabulky vyplývá, že více než 70 % mikro podniků dosahuje obrátu do výše 4 mil. Kč a téměř 65 % mikro podniků dosahuje hodnoty bilanční sumy do výše 2 mil. Kč. Vezmeme-li v úvahu, že Česká republika přijala na základě směrnice doporučené hodnoty těchto kritérií (18 mil. Kč obrát a 9 mil. Kč bilanční suma) v důsledku čehož patří v České republice více než 90 % podniků do kategorie mikro účetních jednotek, bylo by zajisté vhodné snížit hodnotová kritéria, případně rozdělit skupinu mikro podniků na dílčí podskupiny. Na základě namodelovaných hodnot kritérií, je patrné, že i poté by většina podniků patřila do kategorie mikro účetních jednotek v souladu s dikcí zákona o účetnictví, kdy nesmí být překročeny dvě ze tří kritérií. Vhodné by bylo upravit tuto podmínku ve smyslu zpřísnění, a to, že nesmí být překročeno ani jedno z uvedených kritérií. Tabulka č. 5 uvádí, jaký by byl počet mikro účetních jednotek v případě navrhovaného zpřísnění.

Tabulka 5: Rozdělení mikro účetních jednotek

	Kritérium	Počet	Podíl na celkovém počtu (%)	Podíl na mikro podnicích (%)
V souladu se směrnici	Podniky celkem	115 536		
	Mikro podniky (splňují 2 kritéria)	78 821	68,22	
	Mikro podniky (splňující všechna 3 kritéria)	28 396	24,58	36,03
Dle návrhu	Podniky celkem	115 536		
	Mikro podniky (splňují 2 kritéria)	50 856	44,02	
	Mikro podniky (splňující všechna 3 kritéria)	24 930	21,58	31,63

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Amadeus

Databáze Amadeus obsahuje 115 536 účetních jednotek všech velikostí na území České republiky. Z toho je 68 % mikro účetních jednotek, které jsou klasifikovány jako mikro na základě směrnice – nepřekračují 2 libovolná kritéria. Při navrhované změně (není možno překročit žádné z přijatých kritérií) by mikro účetní jednotky představovaly téměř 25 % ze všech účetních jednotek a ze stávajících mikro účetních jednotek by se jednalo o 36 %. V případě, že by platil návrh, který snižuje hodnotová kritéria (čistý obrát 2 mil. Kč, bilanční suma 4 mil. Kč a počet zaměstnanců 5) by mikro podniky představovaly 44 % ze všech podniků. Pokud by zároveň platila podmínka, že nelze překročit žádné z přijatých kritérií, činil by celkový podíl mikro podniků 22 % na všech podnicích a 32 % z mikro podniků dle stávající právní úpravy.

Na tomto místě je však třeba upozornit na skutečnost, že se liší procentní podíl mikro účetních jednotek na všech účetních jednotkách mezi údaji z databáze Amadeus (68 %) a údaji Českého statistického úřadu (90 %). Tento rozdíl je způsoben tím, že i když všechny účetní jednotky mají povinnost zveřejňovat své účetní závěrky ve Sbírce listin, tak mnoho z nich si tuto povinnost neplní, především právě mikro účetní jednotky. Je tedy možné předpokládat, že se bude ve skutečnosti jednat o více mikro účetních jednotek, které byly vyfiltrovány za využití dat z databáze Amadeus.

3 Závěr

Hlavním přínosem přijetí směrnice mělo být snížení administrativní zátěže pro mikro účetní jednotky. Je však nutno konstatovat, že v České republice k podstatnému snížení nedošlo. Jak

už bylo uvedeno, možnost pro mikro účetní jednotky sestavovat účetní výkazy ve zkrácené podobě v době informačních technologií není přínosem. Naopak v případě, kdy účetní jednotka bude sestavovat výkazy ve zkrácené podobě a současně se bude snažit získat cizí zdroje financování, tak budoucí věřitelé budou jistě požadovat účetní výkazy v plném rozsahu. To by pro tyto účetní jednotky znamenalo v konečném důsledku naopak zvýšení administrativní zátěže. V souvislosti se zveřejňováním je dána od roku 2016 mikro účetním jednotkám možnost nezveřejňovat výkaz zisku a ztráty ve Sbírce listin. Tato možnost jistě snižuje dostupnost informací vyplývajících z účetních výkazů pro externí uživatele, jimiž mohou být např. potenciální investoři apod.

Přijetí hodnotových kritérií pro klasifikaci účetních jednotek v České republice je na základě provedené analýzy velice benevolentní. Nastavit zjednodušení pro nejmenší účetní jednotky je jistě krok správným směrem, nicméně je alarmující fakt, že v současně nastavené kategorizaci se jedná o 90 % všech účetních jednotek v České republice. Nastavené hodnoty pro čistý obrát na 18 mil. Kč, bilanční sumu na 9 mil. Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců na 10 je pro Českou republiku jsou velmi vysoké. Domníváme se, že je zapotřebí zvážit změny, které by vedly ke snížení hodnot sledovaných kritérií. Jako možnost se nabízí úprava, kdy by mikro účetní jednotky nemohly překročit žádné z přijatých kritérií. Tak by jejich podíl na celkovém počtu podniků činil cca 25 %. Případně se nabízí možnost snížit hodnoty přijatých kritérií. Na základě provedeného výzkumu navrhuje snížit je na 4 mil. Kč čistého obrátu, 2 mil. Kč bilanční sumy a průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve výši 5 současně s podmínkou nepřekročení žádného kritéria. Pak by jejich podíl na celkovém počtu podniků činil cca 22 %. V případě zredukování počtu mikro účetních jednotek by bylo možné přijmout další možnosti, které nabízí směrnice spočívající ve snížení administrativní zátěže, a to např. zrušení povinnosti časově rozlišovat skutečnosti v účetnictví, případně jim umožnit vedení účetnictví na peněžním principu.

Afilace

Tento článek byl zpracován v rámci vnitřního grantového projektu IGA PEF_TP_2018005 Mendelovy univerzity v Brně.

Použité zdroje

- [1] BUŠOVÁ, Anna. *Transpozice směrnice 2013/34/EU do národních účetních úprav zemí EU* [online]. Brno, 2017 [cit. 2018-08-12]. Dostupné z: <<https://theses.cz/id/0oizu7/>>. Diplomová práce. Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Ing. Milena Otavová, Ph.D.
- [2] FROŠOVÁ, L. 2015. *Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016* [online]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlas-ky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- [3] HÝBLOVÁ, Eva. *Účetní výkaznictví malých a středních podniků* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017 [cit. 2018-02-10]. ISBN 978-80-210-8755-2.
- [4] HÝBLOVÁ, Eva. *Současný stav účetního výkaznictví malých a středních podniků*. In prof. Ing. Tomas Klietk, Ph.D. 15th International Scientific Conference GLOBALIZATION AND ITS SOCIO-ECONOMIC CONSEQUENCES. Zilina - Slovakia: ZU - UNIVERSITY OF ZILINA, The Faculty of Operation and Economics of

- Transport and Communications, Department of Economics., 2015. s. 240–246, 7 s. ISBN 978-80-8154-145-2.
- [5] MANOVÁ, P. -- OBERREITEROVÁ, M. -- OTAVOVÁ, M. -- GLÁSEROVÁ, J. *The Impact of the Amendment to the Accounting Act on the Financial Reporting of Micro Enterprises*. In Enterprise and Competitive Environment: Conference Proceedings. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2018, s. 404–414. ISBN 978-80-7509-561-9. URL: http://ece.mendelu.cz/wcd/w-rek-ece/ece2018_fin.pdf
- [6] MEJZLÍK, L. 2015. *Novela zákona o účetnictví 2016* [online]. Praha. Dostupné z: <http://ffu.vse.cz/wp-content/uploads/2015/12/Mejzlik.pdf>
- [7] MÜLLEROVÁ, LIBUŠE. (2014). *Změni nová evropská směrnice české účetnictví?* Český finanční a účetní časopis. 2014. 131-140. 10.18267/j.cfuc.400.



Autoři

Bc. Tomáš Schneider, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova Univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: tom.schn@centrum.cz

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

Dr. Ing. Jana Gláserová, Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova Univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, e-mail: jana.glaserova@mendelu.cz

Responsibility of future subjects by results of custom post – audit in Ukraine

Tatyana Skoromtsova

Abstract

The article deals with problematic issues concerning the legal regulation of the responsibility of subjects of foreign economic activity in Ukraine on the facts of violation of customs legislation, which are identified by the results of customs post-audit. Proposals on improvement of the current customs legislation on liability for violations in the field of foreign economic activity are given, taking into account international standards and legal norms of the EU.

Keywords. Customs post-audit, violation of customs rules, liability of subjects of foreign economic activity, customs legislation, guarantee institution, compromise, appeal.

1 Introduction

In particular nowadays, we have got the key field of research – the post-audit control in Ukraine, especially preventive methods of customs rules violation. The development of this process can not be named perfect, regarding the developing question of external economic activity responsibility. Firstly, it concerns the match of the standards WTO agreements in which there are trade investment facilitation and other international standards in accordance to which Ukraine shall act [1. Regulation, 2017]. Unfortunately, the condition of the current active legislation does not correspond these demands. This is the ground for further research.

2 Main body of text

In Ukraine the improvement of general problems in the responsibility system for the violation of the law was investigated by a big amount of researchers and scientists such as V.Afanasevym, I. Berezhuikom, A. Vendelinym, B.Henkinym, L.Ivashovoiu, A.Kredisovym, O.Obolenskym, P.Pashkom, S.Tereshchenkom, M.Kharkarym, I.Nestoryshynum and others. There is a special concern due to results of the post-audit actions especially in the sphere of penalties in the field of external economic activity responsibility. Thus it needs further analysis and research.

To above mentioned problems we should refer such notions as not high qualified controlling actions of fiscal bodies in the sphere of administering tax and customs duties, fiscal sanctions, unreliable mechanisms of tax property pawning and custody guaranties. This is the ground for risks of creation tax and customs debt.

One of the main cause is that in a separate cases penal sanctions (tax liability, penalty, default interest) it includes non-negligible interest. These sanctions used due to the violation of law depending on the determination of the guilt of the accused party. The problem of low result coordination of revision in accordance to this situation appears. The processes of litigations in

administrative cases and legal suits are the reasons of debt concerning tax liability. In addition to mentioned above the active tax debt is not enough protected by the value of mentioned tax pawning of property of promisors tax payers and as the result the value(the sum) was much minor than tax debt sum.

The reasons for non affective administering of tax debt are a big amount and capacity of taxpayers and their appeals in a court. That's why there is a demand for a revision of a decision connected with notions and approaches in accusation process concerned with the violation of customs legislation.

There is a demand for legislative regulation mentioned above problems on the ground of more detailed analysis of substituted forms of responsibilities for the violation of the appropriate certain tax and customs legislation.

Analyzing articles 54-60, chapter IV of the Tax Code of Ukraine(hereinafter referred as "theTCU") which regulates taxpayer's definite sums of tax liability,the way and order of payment, appeals of decisions of controlling bodies. The important factor is that in the article 15 chapter 56 of the TCU there are definite notions due to which the procedure of appeal stops the process of payments from promisors because they appeal to the court of second (specialized) instantions.These information shall be send by special tax notice, including definite time measures of this possible administrative appeal. This legislative process affects all tax payments including customs [2 Podatkovy kodeks Ukrayiny, 2010].

As far as we are concerned to mention this chapter of the TCU does not bring in the importance of inpayments from import and export tax and customs tariffs. In accordance to the tax statistics these payments constitute almost one half from the general tax income. The risks of not full and outdated payments to the state budget are provoked by such factors that stay the execution pending appeal even in the terms of appeal. Correspondingly to this process the active legislation in the part of demand realisation connected with the execution of a judgment of the post customs audit control shall be developed and updated.

The implementation of such law norm can be regarded as an advanced breakthrough of Ukraine to the European legislative standards. The ground for this is the Union Customs Code(hereinafter UCC).In this UCC it is said that due to the chapter I«General Provisions », section 6 «Appeal », article 1 chapter 47 it is mentioned that there shall not be any stay of the execution pending appeal in the period of payments [3. Union Customs Code / Regulation (EU) No. 952/2013].

Regarding the information mentioned above it is important to define a new legislative rule in consonance with the tax notice (decision) that is taken in the process of revision after the goods customs clearance shall not stop the payments because there are terms for appeal or an appeal application is made. All these adjustments shall be in accordance with the law of Ukraine.

At the same time it is possible to have an ability of a full or partial stay of the execution pending appeal due to the UCC chapter 45 if there is a legal background. Such factors are important for the correspondence of decision to the customs legislation, the probability of reclaimed damage to a definite person. These conditions can cause the stay of the execution pending appeal but only proved and provided by guaranties supported by the UCC.[4. Union Customs Code / Regulation (EU) No. 952/2013].

As the result of comparable research of the tax and customs legislation in the European Union and Ukraine there is no definition in the Ukrainian legislation for this slight process. There is no definition and notion concerning partial or strict preventing methods from penal sanction only in cases when it is known due to experts revision it may cause to the promisor serious

economical and social problems. The implementation of such amendments to the Ukrainian legislation shall administer effectively the tax debt and prevent it.

Due to the above mentioned factors we shall develop the attachment to the article 25«The right for appeal» of the TCU [5. Mytnyy kodeks Ukrayiny, 2012].In the section of the order and the way of customs payments , delay of payments due to the appeals of tax notices(decisions), amount of the demanded penalties shall be overreviewed and adjusted to the European standards.

In our opinion the adjustment of such penal sanctions shall stimulate individual investigations of cases of low customs liability and will provide us with effective transparent penalty. Also it will correspond to the chapter 42 «Application of penalties» of the UCC. It will stimulate to pay the customs payment in the accordance to the revision check, coordinate the amount of payments, discharge the payments due to the customs legislation in cases concerning implied malice or in cases of settlement agreement.

In the chapter 42 «Application of penalties» of the UCC customs services of each EU member states shall use their kinds of penalties a big amount of which are stimulating. Thus in the UCC there is a sector connected with liability of different countries. They practice stimulating models of penalties due to the facts of customs violation legislation. It resolves to minimize or optimize the payments if the promissor can present the official legitimate excuse. It is the key moment in the announcement of information about customs violation because it can help to motivate the accused to react on the notification.

Making a compromise in the customs violation agreement is almost a new model for the customs legislation of Ukraine. In the current legislation this process is regulated by the chapter 521 0f the TCU. The ground for this rule is the special addition H to the chapter 1 Convention. In practice the persatize of making pre trial settlement of disputes in comparison to notification records for customs violation is minor. The reason for this is the lack of taxpayers motivation. There is a certain financial burden for customs violation. In order to motivate for compromise practise it will be in advance after the person pay the penalty to have an ability to declare goods in the period of post audit control even with the confiscation procedure. The changes to amicable agreement shall stimulate for implementation of the new procedure in cases connected with customs violation by the matters of settlement agreement.

3 Results

As far as I am concerned to mention the comparable analysis of national and foreign legislation concerning the main aspects of correspondence for customs violation of the participants of external economic activity accountability revealed after post audit control became the ground for amendments connected with the active customs legislation of Ukraine. Thus the effective guarantee and compromise development is the key mechanism to the external economic accountability. These factors will boost fiscal effectiveness of customs national system.

Citation list

- [1] Regulation No. 1106 of 25.10.2017 on the implementation of the Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European

- Atomic Energy Community and their Member States
<http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish> [cit. 07.05. 2018]
- [2] Podatkovy kodeks Ukrayiny [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [cit. 26.07.2018]
- [3] Union Customs Code / Regulation (EU) No. 952/2013: [Elektronny resurs]. – Rezhym dostupu http://www.uk-customs-tariff.co.uk/CIP_39_2015_Implementation-of-the-Union-Customs-Code.pdf .[cit. 30.06. 2018]
- [4] Union Customs Code / Regulation (EU) No. 952/2013: [Elektronny resurs]. – Rezhym dostupu http://www.uk-customs-tariff.co.uk/CIP_39_2015_Implementation-of-the-Union-Customs-Code.pdf [cit. 03.09.2018]
- [5] Mytnyy kodeks Ukrayiny [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: 03.09.2018<http://sfs.gov.ua/mk/rozdil-19/glava-71/> [cit. 03.09.2018]



Author

Assoc. Prof. Tatyana Skoromtsova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Tax Policy, University of Ukraine's Fiscal Service e-mail: askanij@ukr.net

Klastry, cesta ke znalostní ekonomice

Jitka Sládková¹

Abstrakt

Klastry jako podnikatelská seskupení, jejichž působnost přesahuje soukromou sféru, mohou být klíčovým prvkem v oblasti inovačního rozvoje. Česká ekonomika se řadí mezi ekonomiky vyspělé a její poslední vývoj vykazuje pozitivní růst. Pro dlouhodobou prosperitu je však zapotřebí, aby tento růst byl zakořeněn ve znalostní ekonomice. Cílem tohoto zkoumání je zjistit, do jaké míry a zda existence a působení klastrů vytváří znalostní ekonomiku – tedy znalosti a inovace. Výzkum se opírá jak o stávající poznatky v této oblasti, tak o statistické měření míry vzájemnosti mezi klastrovou vyspělostí a znalostní ekonomikou, konkrétně inovační vyspělostí.

Klíčová slova: klastry, inovace, znalostní ekonomika, index znalostní ekonomiky

Abstract

Clusters as business networks whose scope goes beyond the private sector can be a key element in the field of innovation development. The Czech economy ranks among the advanced economies and its recent development shows a positive growth. However, for long-term prosperity, a growth is needed to be rooted in the knowledge economy. The aim of this research is to find out whether the existence and functioning of clusters create a knowledge economy – comparing the level of knowledge development and innovation development. The research is based on both existing knowledge in this area and the statistical measurement (mainly Pearsons test) between cluster development and the knowledge economy, understood as an innovation maturity.

Keywords: clusters, innovation, knowledge economy, Knowledge Economy Index

JEL klasifikace: O17, O25, O310

1 Úvod - znalostní ekonomika a klastry

Znalostní ekonomika (knowledge economy nebo knowledge-based economy) je využívání znalostí k vytváření hodnot (Simandan D., 2010). Znalostní ekonomika je také považována za poslední etapu rozvoje globální ekonomické restrukturalizace. V rámci posledních sto let se světová ekonomika vyvíjela od industrializace, následné post industrializace až do digitálního věku. V posledních desetiletích hovoříme o znalostní ekonomice, která je poznamenána dynamickým vývojem technologických inovací. Ve znalostní ekonomice je specializovaná pracovní síla charakterizována jako vysoce počítačově gramotná a vyškolená v manipulaci s daty, se znalostí vývoje algoritmů a simulovaných modelů, včetně dovedností v oblasti inovací. Dnešní ekonomika je mnohem dynamičtější; komparativní výhoda je méně relevantní

¹ Ing. Jitka Sládková, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: jitka.sladkova@sting.cz

než konkurenční výhoda, která spočívá v produktivnějším využívání vstupů, což vyžaduje neustálou inovaci (Porter M.E., 1998). Inovace pak přináší přidanou hodnotu a je zároveň znalostí, tudíž součástí znalostní ekonomiky.

Klastry jsou dnes obecně chápány jako platformy podniků a dalších subjektů v podnikatelském prostředí. Teoretické prameny klastrového konceptu se datují na konec devatenáctého století, kdy se Marshall (1890) začal věnovat zkoumání územní koncentrace průmyslových odvětví (tzv. průmyslové okrsky (industrial districts) a Marshallovy externality). Ve své knize *Principy ekonomie* uvádí, že průmyslová odvětví jsou často místně koncentrovaná a získávají značné přínosy z externalit. Mezi tyto externality řadí úspory z rozsahu a „přelévání znalostí“ (tzv. spillovers) (Sládková J., 2013).

Porter uvádí, že klastry jsou místní koncentrace vzájemně propojených podniků a institucí v konkrétním oboru. Klastry zahrnují skupinu provázaných průmyslových odvětví a dalších subjektů důležitých pro hospodářskou soutěž. Obsahují např. dodavatele specializovaných vstupů, jako jsou součásti, stroje a služby, a poskytovatele specializované infrastruktury. Klastry se často rozšiřují směrem dolů k odbytovým kanálům a zákazníkům a do stran k výrobcům komplementárních produktů a společně v průmyslových odvětvích příbuzných z hlediska dovedností, technologií nebo společenských vstupů. Mnoho klastrů také zahrnuje vládní či jiné instituce – jako např. univerzity, normotvorné agentury, výzkumné týmy či obchodní asociace – které poskytují specializovaná školení, vzdělávání, informace, výzkum a technickou podporu. (Porter, 1998)

OECD popisuje klastry jako síť vzájemně provázaných podniků, institucí produkujících znalosti, podpůrných institucí (např. centra pro transfer technologií, vědeckotechnické parky apod.) a zákazníků propojených do výrobního řetězce, který vytváří přidanou hodnotu. Koncepce klastrů přesahuje networking podniků, jelikož pojímá všechny formy sdílení znalostí a výměny a také přesahuje tradiční sektorovou analýzu. (Neužilová, 2006; OECD, 2001)

Stejskal definuje obecně klastř jako funkční spojení příbuzných odvětví a jiných institucí a organizací v rámci regionu. Definici dále rozvádí: „klastř je více než jen síťové podnikání, protože vedle podniků zahrnuje výzkumné instituce a univerzity, vládu a regionální instituce či jiné specializované organizace a instituce pro spolupráci. Jednotlivé subjekty mezi sebou spolupracují, vzájemně si vyměňují informace a sdílí znalosti a také mezi sebou soutěží. To v ideálním případě vede k produkovaní inovací a posílení konkurenceschopnosti nejen všech členů klastřu, ale i celého regionu a následně celého národního hospodářství. (Stejskal, 2011)

2 Klastrování a znalostní ekonomika v číslech

2.1 Úroveň klastrové vyspělosti

Vyspělost klastrování dané země uvádí The Global Competitiveness Report, která v rámci hodnocení 137 zemí světa měří tzv. úroveň klastrové vyspělosti (State of cluster development) a vydává ji Světové ekonomické fórum. Studie celkem hodnotí 12 pilířů, u každého pilíře 5-21 dílčích oblastí. Poslední dva pilíře jsou z hlediska zkoumání tohoto článku nejvíce relevantní a jedná se o 11. pilíř Vyspělosti podnikání a 12. pilíř Inovace. Vyspělost podnikání v sobě zahrnuje právě úroveň klastrové vyspělosti, což je i jeden z mála mezinárodních ukazatelů v oblasti klastrů. Hodnocení jednotlivých států je uvedeno dvojím způsobem – absolutním číslem získané hodnoty a pořadím. V další analýze jsou evidována právě pořadí.

2.2 Index znalostní ekonomiky a další makroekonomická data

Současný výzkum ukazuje, že inovace přímo souvisí se znalostní ekonomikou. Samostatné zmapování znalostní ekonomiky a její úrovně v jednotlivých zemích do roku 2012 hodnotila Světová banka, která v rámci programu Knowledge for Development (K4D) vyvinula metodologii KAM (Knowledge Assessment Methodology). Metodika je tvořena 148 strukturálními a kvantitativními proměnnými a zahrnuje celkem 146 zemí a je založena na čtyřech základních pilířích – vzdělání, ekonomický a institucionální režim, inovace, informační a komunikační technologie. Podobně jako u hodnocení v rámci Global Competitiveness Report, i Světová banka za účelem reprezentativního srovnání zemí, porovnává ukazatele v relativní podobě, kdy jsou pomocí vzorce normalizovány do škály v rozsahu od 0 do 10 na základě porovnání s ostatními zeměmi. Hlavním výstupem je index znalostní ekonomiky (Knowledge Economy Index, KEI), který měří, zda kvalita prostředí v dané zemi umožňuje efektivní využívání znalostí k ekonomickému rozvoji. Jedná se o agregovaný index, který vyjadřuje celkový stupeň rozvoje dané země či regionu směrem ke znalostní ekonomice a zahrnuje všechny čtyři pilíře (World Bank, 2012). Bohužel od roku 2012 již Světová banka index znalostní ekonomiky nehodnotí, níže je uveden poslední známý údaj z roku 2012. Hodnocení prostřednictvím indexu znalostní ekonomiky je považováno za výchozí pro určení sledování vybraných indexů a makroekonomických ukazatelů vybraných ekonomik. Ty uvádí tabulka č. 1, která kromě indexu znalostní ekonomiky popisuje i hodnocení pilíře Inovace.

Tabulka 3: Přehled Indexu znalostí ekonomiky 1995 - 2012

	Knowledge Economy Index (KEI)				Inovace			
	2012	2009	2008	1995	2012	2009	2008	1995
Švédsko	9.43	9.10	8.92	9.38	9.12	9.24	9.18	9.35
Finsko	9.33	9.51	9.56	9.47	9.74	9.76	9.79	9.74
Dánsko	9.16	8.28	8.21	8.27	8.23	8.14	8.13	8.22
Nizozemí	9.11	8.15	8.27	8.01	8.50	8.31	8.31	7.82
Norsko	9.11	9.31	9.29	9.49	9.01	9.06	9.06	9.08
Nový Zéland	8.97	8.92	8.87	9.37	8.66	8.66	8.65	8.66
Kanada	8.92	9.17	9.14	9.23	9.32	9.44	9.43	9.32
Německo	8.90	7.47	7.44	6.94	7.30	6.89	6.85	7.02
Austrálie	8.88	8.97	9.09	9.22	8.92	8.88	8.71	8.87
Švýcarsko	8.87	9.01	9.13	9.40	9.86	9.90	9.89	9.82
Irsko	8.86	6.43	6.18	5.48	6.14	5.74	5.65	4.75
USA	8.77	9.02	9.10	9.51	9.46	9.47	9.45	9.58
Velká Británie	8.76	7.61	7.56	7.87	7.62	7.41	7.42	7.36
Belgie	8.71	7.41	7.52	6.69	7.16	7.03	6.91	6.08
Island	8.62				8.00			
Rakousko	8.61	8.91	8.90	9.13	8.87	9.00	8.89	8.90
Estonsko	8.40	9.35	9.30	9.49	9.46	9.45	9.47	9.52
Lucembursko	8.37	7.58			7.94	7.95		
Španělsko	8.35	8.64	8.67	8.56	8.94	9.00	8.91	8.87
Japonsko	8.28	8.42	8.53	8.83	9.08	9.22	9.15	9.30
Francie	8.21	7.77	7.70	6.34	6.82	6.70	6.58	5.20
Česká republika	8.14	7.65	7.61	6.50	6.56	6.63	6.38	4.99

Zdroj: World Bank, Knowledge for Development (go.worldbank.org/JGAO5XE940).

Z těchto TOP 22 zemí podle KEI bylo pro následné porovnání vybráno 14 zemí, podle geografické blízkosti, podobnému obchodnímu smýšlení nebo jako referenční země, konkrétně se jedná o Švédsko, Finsko, Dánsko, Nizozemí, Norsko, Německo, Švýcarsko, Irsko, Velká Británie, Belgie, Rakousko, Estonsko, Francie, Česká republika.

Kromě stavu klastrování bylo sledováno hodnocení inovační vyspělosti (obou podle pořadí), a hrubý domácí produkt na obyvatele (tzv. ekonomická úroveň), a procentní podíl HDP připadající na vývoj a výzkum (tzv. R&D nebo VaV). Vstupní data znázorňuje tabulka č.2.

Tabulka 4: Základní vstupní data korelační analýzy: úroveň klastrování, inovační vyspělost pro roky 2012 a 2017, HDP 2012 a 2017 a % podíl HDP na VaV 2017

	Klastrování 2012	Inovace 2012	Klastrování 2017	Inovace 2017	% podíl HDP na VaV 2017	HDP 2012	HDP 2017
	Pořadí podle World Economic Forum					Na obyvatele v tis. \$	
Švédsko	14	5	16	7	3.255	44.7	50.2
Finsko	6	3	17	4	2.746	40.6	45
Dánsko	26	12	23	10	2.871	44.8	51.5
Nizozemí	15	6	5	6	2.032	47.3	52.8
Norsko	17	16	15	14	2.032	65.4	61.6
Německo	8	4	4	5	2.932	43.6	50.9
Švýcarsko	9	1	12	1	3.374	57.8	64.8
Irsko	24	20	20	19	1.177	46.3	75.3
Velká Británie	10	9	6	12	1.688	37.9	43.3
Belgie	20	13	19	16	2.488	42.6	47.9
Rakousko	18	10	18	13	3.087	46.5	52.5
Estonsko	79	33	73	30	1.281	26	32.6
Francie	30	18	21	17	2.248	37.7	42.9
Česká republika	50	32	52	36	1.678	29.1	36.4

Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: World Economic Forum, OECD

Ekonomická úroveň vybraných států je na vysoké úrovni ve srovnání s ostatními zeměmi světa. Lze očekávat korelaci mezi HDP a procentním podílem výdajů z HDP na VaV. Jakou roli u vyspělých ekonomik hrají klastry a klastrová vyspělost je uvedeno níže.

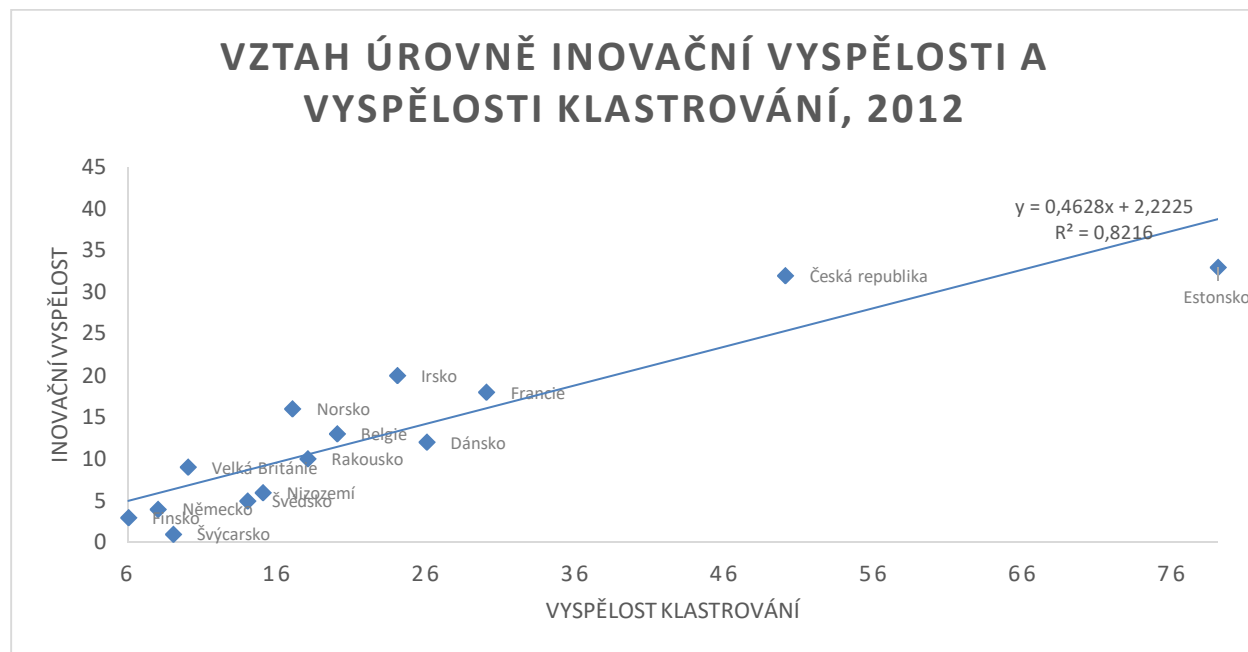
2.3 Metodologie

Hlavní metodou byl sběr dat především ze sekundárních zdrojů (Desk Research). Z hlediska metodologického byly aplikovány statistické a obecně teoretické metody. Jedná se o párově provázané metody, jako jsou: analýza - syntéza, abstrakce – konkretizace a indukce – dedukce. Dále bylo použito obecných teoretických metod generalizace, komparace a analogie. V rámci statistického zpracování byly použity metody popisné statistiky a regresní a korelační analýzy, konkrétně Pearsonův korelační koeficient a metoda nejmenších čtverců.

3 Výsledky

Bylo sledováno několik závislostí prostřednictvím Pearsonova korelačního koeficientu a dále byl graficky znázorněn trend metodou nejmenších čtverců. Je vidět, že vyspělé ekonomiky jako jsou Švédsko, Finsko, Dánsko, Nizozemí, Norsko, Německo, Švýcarsko, Irsko, Velká Británie, Belgie, Rakousko, a Francie, se pohybují v levém dolním rohu obou grafů (data za roky 2012 a 2017). Pozice Estonska a České republiky je vůči srovnávaným ekonomikám vzdálená. Srovnání za 5 let bohužel nevyznívá pro Českou republiku lépe.

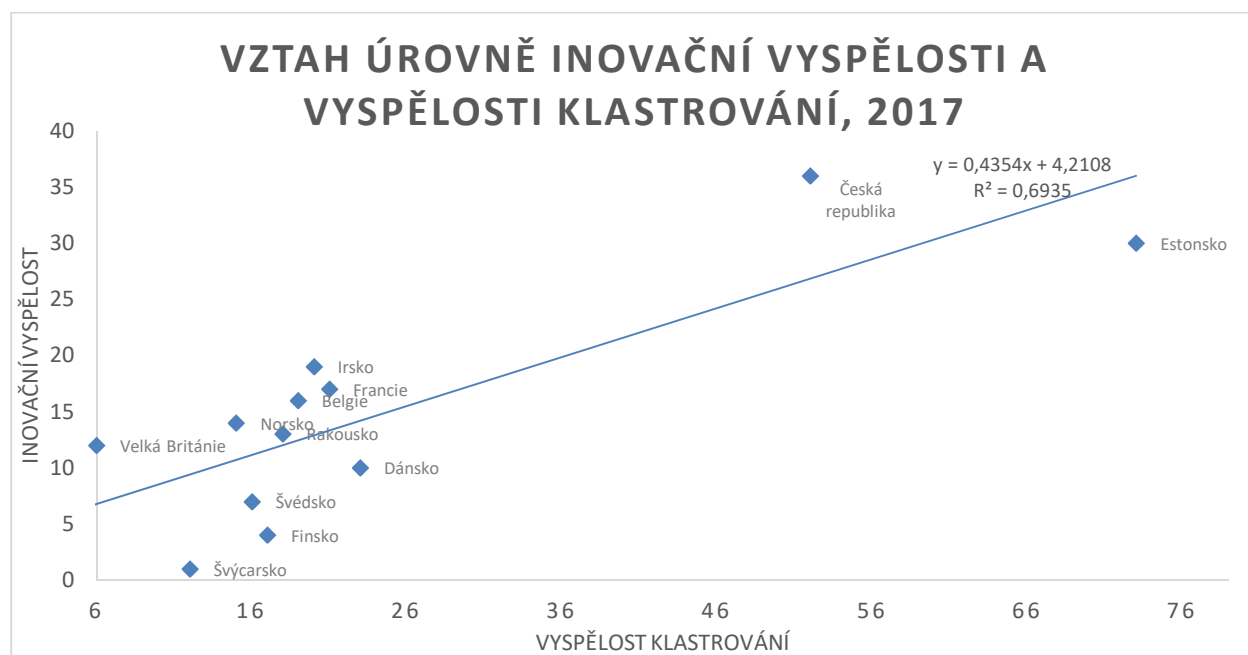
Obrázek 1: Vztah úrovně inovační vyspělosti a vyspělosti klastrování, 2012



Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: World Economic Forum

Překvapující jsou však i pozice vyspělých ekonomik ve srovnání vybraných období. U grafického znázornění je však potřeba brát zřetel na fakt, že se jedná o srovnávání pořadí. Překvapivá může být i pozice Dánska, jejíž inovační vyspělost je vysoká, avšak vyspělost klastrování oproti srovnávaným zemím (vyjma ČR a Estonska) zaostává. Zde může hrát roli fakt, že kromě klastrů existují i klastrové iniciativy či volná seskupení, nebo dohody o spolupráci mezi podniky, či jiné volnější spolupráce. Nemusí se tedy jednat o institucionalizovaný klaster. O sjednocení měření klastrové vyspělosti se snaží i Evropská komise, udílením tzv. medailí excelence jednotlivých klastrů, nicméně pro komplexní hodnocení v rámci vybraných států není k dispozici potřebný soubor dat. Data ukazují užší vzájemnost v roce 2012 než-li o pět let později.

V rámci zkoumání byly sledovány míry vztahu mezi dvěma spojitými normálně rozloženými veličinami, u kterých předpokládáme lineární závislost. Hlavní veličinou byla klastrová vyspělost (v jednom případě inovační vyspělost) sledovaných ekonomik. Ta byla srovnána s inovační vyspělostí, HDP na obyvatele a procentní podíl z HDP na VaV v letech 2012 a 2017. Hodnoty Pearsonova testu jsou uvedeny v tabulce č.3.

Obrázek 2: Vztah úrovně inovační vyspělosti a vyspělosti klastrování, 2017

Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: World Economic Forum

Tabulka 5: Pearsonův korelační koeficient vybraných veličin v letech 2012 a 2017

Pearsonův korelační koeficient klastrové vyspělosti a inovační vyspělosti 2012	0.906447
Pearsonův korelační koeficient klastrové vyspělosti a inovační vyspělosti 2017	0.832744
Pearsonův korelační koeficient klastrové vyspělosti a HDP na obyvatele 2012	-0.65142
Pearsonův korelační koeficient klastrové vyspělosti a HDP na obyvatele 2017	-0.54892
Pearsonův korelační koeficient inovační vyspělosti a % podíl z HDP na VaV 2017	-0.70778
Pearsonův korelační koeficient klastrové vyspělosti a % podíl z HDP na VaV 2017	-0.47946

Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: World Economic Forum, OECD

Nejsilnější korelaci vykazuje úroveň klastrové vyspělosti a inovační vyspělosti roku 2012. O pět let později je korelace také silná, i když již slabší. Čím je tento pokles způsoben lze v tuto chvíli pouze odhadnout, jelikož pro řádné srovnání ekonomického vývoje nejsou dostupná data. Poslední trend však ukazuje vývoj dílčích ekonomik k ekonomice globální, de facto k několika silným vedoucím ekonomikám, které svým kapitálem zasahují hned několik dalších ekonomik, avšak hlavní výstupy (zisky, daně) jsou odváděny zpět do těchto silných ekonomik. Je možné usuzovat, že v době robotizace je snadné přesouvat výrobu do zemí s levnější pracovní silou, neboť jazyková bariéra již nehraje takovou roli jako o dekádu dříve. Moderní produkce navíc nevyžaduje vysoké náklady vstupu (např. výstavbu hal), a cenné know how v podobě automatizovaných linek či robotů je dodáváno ze silných ekonomik.

Z výpočtů je překvapující relativně nízká míra vzájemnosti mezi klastrovou vyspělostí a ekonomickou silou, která vykazuje stejný klesající trend jako ostatní sledované ukazatele. Naopak relativně vysokou míru vzájemnosti pak lze sledovat u inovační vyspělosti a procentnímu podílu HDP na VaV. Vzhledem k posuzovaným vzájemnostem lze vyvodit závěr, že míra klastrování ovlivňuje inovační úroveň dané země, která je mimo jiné odvislá i od investic do vědy a výzkumu.

4 Diskuse a závěry

Úroveň klastrové vyspělosti je ve vztahu s inovační vyspělostí. Ta je u vyspělých znalostních ekonomik na vysoké úrovni, což se u daných ekonomik odráží v jejich výkonu. Výsledky zkoumání se shodují se závěry současného výzkumu. Klastry a klastrování je oblastí vazeb, vztahů, sdílení zkušeností, vytváření synergií a komunikace. Pro úspěšný rozvoj těchto relativně křehkých klastrových infrastruktur, kde je přidaná hodnota a relativně kolektivní know-how cenným, avšak na výsost citlivým stavebním kamenem růstu je potřeba vytvářet vhodné prostředí. V ekonomikách s neefektivní byrokracií, vysokou daňovou zátěží a nízkou mírou spolupráce mezi podniky a školami lze efektivně fungující klastry budovat těžší.

Klastry a klastrová společnost v sobě zahrnuje úzkou spolupráci jak mezi podniky, tak i státními a finančními institucemi a především školami (na všech úrovních).

Ve společnosti, která je nasycena informacemi a v pokročilé ekonomice založené na znalostech, je tedy zřejmé, že regiony s univerzitami mají větší potenciál na podporu aktivit v oblasti budování klastrů než ty, které ne. (Cooke, 2002).

Života schopný a přidanou hodnotu přinášející klaster v sobě zpravidla zahrnuje leadera klastru, tedy nejen kapitálově, silnou firmu.

Velké podniky se často podílejí na růstu špičkových technologických klastrů, které se vyznačují značným počtem malých, nových a inovativních podniků zabývajících se technologicky vyspělými výrobními a servisními činnostmi. Bez ohledu na dopad celoevropské recese na počátku devadesátých let se zdá, že většina těchto seskupení se v 90. letech 20. století rychle rozvíjela prostřednictvím procesů, jakými jsou nová firemní spin-off a endogenní expanze: a mnoho pozorovatelů naznačilo, že se vyznačují novými formami organizace výroby, které jsou založené na vysoké míře spolupráce mezi firmami, a mají silné vazby na místní znalostní organizace, jako jsou univerzity. (Keeble D., Wilkinson F., 2018)

Znalosti, které klastry svým působením vytvářejí, jsou pro znalostní ekonomiku nezbytné. Význam integrace různých typů znalostí a způsobů, jak tyto praktiky ovlivňují inovační výkonnost a vývoj firem, sektorů a regionů, jsou klíčovými tématy současných koncepčních a empirických zkoušek v ekonomické geografii a inovačních studiích (Asheim, Boschma, and Cooke 2011). Nicméně dynamika znalostí, která je základem těchto procesů (Strambach a Klement 2012), a jejich geografické vzorce zůstávají značně neprozkoumané.

Rozlišený přístup založený na znalostní bázi má své původy v dlouhodobém úsilí o překonání úzkého lineárního inovačního modelu na straně nabídky směrem k širokému pohledu, který považuje inovace za výsledek interaktivních učebních procesů mezi různými aktéry a organizacemi (jako jsou podnikatelé, firmy, univerzity, veřejné instituce, vláda a občanská společnost), což je také v souladu s koncepcí inovačních systémů. (Lundvall 2008)

Rozsáhlý pohled zohledňuje jak faktory na straně nabídky, tak i poptávky, a odráží tak řadu potenciálních hnacích sil inovací. Použití přístupu založeného na znalostech by mohlo vést k vývoji obecnější teoreticky založené typologie firem nahrazujících zastaralé empiricky založené taxonomie odvětví, jako jsou kategorie výrobků (NACE), charakteristiky inovačních společností a intenzita výzkumu a vývoje (OECD), které by mohly být využity ke studiu inovací v široké škále regionů, sektorů, společností, jakož i specifických inovačních procesů na úrovni podniků s využitím inovačních biografií. (Pavitt, 1984)

Jak uvádí Callan a Guinet, vzhledem k globalizaci ekonomické aktivity je povaha místních ekonomik důležitá pro jejich rozvojový proces. V důsledku toho se zvýšil zájem o způsob a politiku podpory klastrů. V posledním desetiletí zavedly desítky regionů, států, provincií,

měst a místních společenství rozvojové plány založené na klastrech. Zkušenosti se pohybují od spontánních soukromých iniciativ zdola nahoru až po centrálně podporované intervence. Ty proběhly ve Spojených státech, Kanadě, Mexiku, Argentině, Brazílii, Chile, Kolumbii, Kostarice, Guatemale, Nikaragui a Venezuele. V Evropě byly uskutečněny klastrové programy v Rakousku, Belgii, Dánsku, Finsku, Francii, Německu, Řecku, Irsku, Itálii, Nizozemsku, Norsku, Španělsku a Velké Británii. V Asii a Tichomoří byly realizovány iniciativy v Austrálii, Malajsii, na Novém Zélandu a Singapuru. V Africe, Maroku, Jihoafrické republice a Senegal byly v rané fázi využívány klastrové programy. Kromě toho mnohostranné organizace jako OECD, Světová banka, Evropská komise a další posuzují a používají klastrové strategie jako nástroje pro regionální a místní rozvoj. (Callan, Guinet, 2000)

Česká ekonomika vykazuje dobrou kondici a stabilní růst v posledních pěti letech. Trh práce je nasycený a nezaměstnanost dosahuje jedné z nejnižších hodnot na světě. Průměrná mzda roste, tudíž by se dala očekávat zvyšující se životní úroveň, neboť inflace je nízká. Otázkou je, kdo je hybatelem ekonomického růstu, tak jak jej můžeme vyčíst z makroekonomických údajů Českého statistického úřadu. Státní výdaje totiž také rostou, a bohužel posledních letech je trendem investiční výdaje spíše snižovat a naopak navyšovat oblast transferových plateb. Česká ekonomika je na vrcholu svých produkčních možností, strojírenské firmy často odmítají zakázky, nebo jsou dodací lhůty delší, než tomu bylo dříve. Přesto všechno slyšíme, že zisky české výkonnosti jsou odváděny do zahraničí, což je způsobeno vlastnickou strukturou produkce na území České republiky. Pozitivní makroekonomické údaje jsou často vnímány pocitem zvyšující se životní úrovně. Ekonomové se však dohadují (nejen v rámci diskuse nad návrhy státních rozpočtů), do jaké míry k růstu životní úrovně přispívá expanzivní politika státu, a do jaké pozitivní vývoj soukromé sféry. Téměř všichni se shodují, že je potřeba, aby se česká ekonomika zaměřila na aktivity přinášející vyšší přidanou hodnotu, se kterou je spojený výzkum a inovační aktivita. Velmi často se mluví o nutných strukturálních reformách školství, důchodové politiky a o nepřiměřené administrativní a daňové zátěži pro oblast podnikání. Klastry jsou seskupení, která otevírají spolupráci mezi podniky a školami, avšak jejich systémová podpora ze strany státu je nedostačující. Přitom tato často přirozeně vznikající seskupení jsou efektivní formou sdílení informací a vytváření inovací.

Použité zdroje

- [1] ASHEIM, B. T., BOSCHMA, R., and COOKE, P. *Constructing regional advantage: Platform policies based on related variety and differentiated knowledge bases*. In: *Regional Studies* 45 (7): 893–904. 2011. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00343404.2010.543126>
- [2] CALLAN B., GUINET J., *ENHANCING THE COMPETITIVENESS OF SMEs IN THE GLOBAL ECONOMY: STRATEGIES AND POLICIES*. Workshop 2 LOCAL PARTNERSHIP, CLUSTERS AND SME GLOBALISATION. In: Conference for Ministers responsible for SMEs and Industry Ministers Bologna, Italy, 14-15 June 2000, Dostupné z: <http://www.oecd.org/cfe/smes/2010176.pdf>.
- [3] COOKE, P. *Knowledge Economies, Clusters, learning and cooperative advantage*. New York: Routledge, 2002. 218s. ISBN 0–415–16409–5.

- [4] KEEBLE, D., WILKINSON F. *HIGH-TECHNOLOGY CLUSTERS, NETWORKING AND COLLECTIVE LEARNING IN EUROPE*. ESRC Centre for Business Research, University of Cambridge. Routledge, 2018. ISBN 13: 978-1-138-73160-8.
- [5] LUNDVALL, B.-Å. *National innovation systems—Analytical concept and development*. In: *Tool, Industry & Innovation* 14 (1): 95–119. 2008. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13662710601130863>.
- [6] MARSHALL, A. *Principles of Economics*. 1st ed. London: Macmillan and Co. 1890.
- [7] NEUŽILOVÁ, I. *Podpora inovačních a konkurenceschopných podniků v krajích ČR* [online]. 2006 [cit. 9.9.2018]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument6216.html>.
- [8] OECD. *Innovative Clusters (Driver of National Innovation Systems)*. OECD Publications, 2001. ISBN 92-64-18706-5.
- [9] PAVITT, K. *Sectoral patterns of technical change: Towards a taxonomy and a theory*. *Research Policy* 13 (6): 343–73. 1984. Dostupné z: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0040162516307107?token=C31C25DA96FF9A3F24B828EDE45888B5B256F8BFEA2BA07D973F1B89CB523753F2844F2FB494805EC89064911FFAB732>
- [10] PORTER, M. E. *Clusters and the New Economics of Competition*. In: *Harvard Business Review*. December: 77–90. 1998.
- [11] PORTER, M. *On Competition*. Boston: Harvard Business School Press, 1998. ISBN 978-0875847955.
- [12] SIMANDAM, D. *Roads to perdition in the knowledge economy*. In: *Environment and Planning A* 42(7), pp.1519-1520, 2010. [cit. 9.9.2018] Dostupné z: <https://doi.org/10.1068/a4324>
- [13] SLÁDKOVÁ, J. *Metodika tvorby konkurenční strategie ICT podniku působícího v klastru*. Vysoké učení technické v Brně. Fakulta podnikatelská, 2013. [cit. 9.9.2018] Dostupné z: <http://hdl.handle.net/11012/24909>. Disertační práce.
- [14] STEJSKAL, J. *Průmyslové klastry a jejich vznik v regionech*. Praha: Linde, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7201-840-6.
- [15] STRAMBACH, S., KLEMENT, B. *Cumulative and combinatorial micro-dynamics of knowledge: The role of space and place in knowledge integration*. In: *European Planning Studies* 20 (11): 1843–66. 2012. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09654313.2012.723424?tokenDomain=eprints&tokenAccess=ziHV4MkjiQeBr88kQjRP&forwardService=showFullText&doi=10.1080%2F09654313.2012.723424&doi=10.1080%2F09654313.2012.723424&journalCode=ceps20>.
- [16] The Global Competitiveness Report 2011–2012. In: *The Global Competitiveness Report 2011–2012* [online]. 2012 [cit. 9.9.2018] . Dostupné z: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf.
- [17] The Global Competitiveness Report 2017–2018. In: *The Global Competitiveness Report 2017–2018* [online]. 2018 [cit. 9.9.2018] . Dostupné z: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf>.
- [18] WORLD BANK, *Knowledge for Development*. Knowledge Assessment Methodology 2012. [cit. 9.9.2018] Dostupné z: <http://go.worldbank.org/JGAO5XE940>.



Autor

Ing. Jitka Sládková, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení,
AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-
mail: jitka.sladkova@sting.cz

Taxation as an instrument of social solidarity

Tetiana Tuchak

Abstract

The essence and functions of the category of taxes of solidarity as an instrument of moral and ethical taxation are considered. The experience of foreign countries in the implementation of solidarity taxation through the establishment of taxes on air tickets, on wealth, on unpredictable super profits, etc. was researched. The parameters of solidarity tax in some countries are determined. The status and social urgent need for a solidarity tax is outlined.

Keywords: taxes, taxation, moral and ethical taxation, solidarity tax, social solidarity.

JEL classifications: H21, H23, H39.

1 Introduction

In the conditions of state fiscal policy aimed at ensuring the fulfillment of taxes on its social function – ensuring social equality – fair attention should be given to the establishment and administration of the so-called «solidarity taxes».

2 Main body of text

Solidarity taxes fulfill the function of an individually-specified mechanism for accelerated reduction of poverty in each individual case. Taxes of this kind are a factor in raising the level of material well-being; a means of some, albeit rather weak, transformation of the social structure of the population. In general, solidarity taxes increase the progressive nature and redistributive potential of the taxation system through secondary revenue increases, smoothing the inequality of their primary distribution. At the level of both individual material benefits and public interest in socio-political stability, the fiscal and political objective of the solidarity tax is «a assault on poverty on the fiscal front».

Solidarity taxes as an economic category and a tool for ensuring social solidarity have become widely used in practice as a means of state tax management in a number of European countries.

Finland's experience shows that a 2% solidarity tax is imposed on incomes above 90 thousand euros per year to cover financial costs caused by the influx of refugees into the country. Of course, in a material sense, a refugee is a poor person. In 2016-2017, the tax rate in Finland was reduced to 72.3 thousand euros. In connection with the charges of the government in populism in the party-political spheres of the country, there is a discussion about the expediency of further collection of this tax on the territory of the country.

France has a more ramified and developed system of taxation of solidarity tax, which is explained by the fact that it was still in the late XIX century. in favor of the poor French was set a target tax in the form of an increase to the price of tickets for visiting theaters, museums,

exhibitions and other sights. The modern tax system in France includes two solidarity taxes: aviation ticket tax and wealth tax.

The proceeds from tax aviation civil aviation (taxe de l'aviation civile) go to the aid of the metropolis of the former French colonies. Here is a feature of this type of solidarity tax - to attract and solidarity to combine casual people around raising funds to achieve even the far-reaching goal. For flights economy class in Europe, the rate for each passenger is 1.13 euros, in all other areas – 4.51 euros [1]. All passengers except all children under the age of two years are taxed.

The second form of French solidarity tax is the wealth tax (impôt de solidarité sur la fortune). From January 1, 2018, this type of wealth tax, on the initiative of President E. Macrona, is replaced by a tax on property owned by households (that is, the owner himself, his wife and children), is limited by the value of real estate (impôt sur la fortune immobilière). On a taxable basis, the tax remained a tax on wealth, reduced to its real forms and minus cash, securities, bank deposits.

Table 1: Charges for solidarity tax on wealth in France

Real estate price	Tax rate
Less than 800 thousand euros	0,00%
From 800 thousand euros – up to 1030 thousand euros	0,50%
From 1030 thousand euros – to 2570 thousand euros	0,70%
From 2570 thousand euros – up to 5 million euros	1,00%
From 5 million euros – up to 10 million euros	1,25%
More than 10 million euros	1,50%

Source: [2]

For residents, the limit of total liabilities on income tax, wealth and social contributions is set. In combination, they can not exceed 75% of the value of income for the past year. However, this indulgence does not stop the outflow of the rich. During 2016, the country left 12 thousand millionaires. The benefit of the limitation for those who stayed is that this way reduces taxable income without reducing the amount of income available for consumption. Of course, investors and investors will welcome the new form of tax, because their capital is exempt from taxation. However, the wealth tax provides for reimbursement, and therefore - caution developers of the tax - its mechanism is quite complicated, it can be understood only with the help of a tax consultant.

Since 2007, the so-called tax bill (bouclier fiscal) has been added to the wealth tax. The «Shield» establishes an upper limit on the total amount of the tax liability so that the amount of four direct personal taxes (income, wealth, social insurance, local property taxes) does not exceed 50% of the net taxable income for the previous year. The «tax shield» puts a barrier against the overpayment of taxpayers who pay taxes at higher rates. Consequently, a «shield» can be considered as a social benefit for those categories of payers who: own expensive property that does not generate income; the value of their assets is rapidly rising as a result of rising prices; those who are not wealthy, owns valuable housing and, accordingly, pays a high property tax (for example, an impoverished aristocrat possessing a medieval castle).

In the context of solidarity taxation, Italy in the period 2011-2016 set the 3% solidarity tax (contributo di solidarietà) limited by the category of payers with a gross income of over 300 thousand euros per year. In 2017, the tax was abolished.

In Greece, according to the law of 2017, the pre-conditions of the solidarity tax have been reviewed, previously considered [3]. The tax has accepted the following parameters:

Table 2: Solidarity Tax in Greece

The amount of annual income	Tax rate
The first 12 thousand euros	0,0%
From 12 thousand + 1 euro - up to 20 thousand euros	2,2%
From 20 thousand + 1 euro - up to 30 thousand euros	5,0%
From 30 thousand + 1 euro - up to 40 thousand euros	6,5%
From 40 thousand + 1 euro - up to 65 thousand euros	7,5%
From 65 thousand + 1 euro - up to 220 thousand euros	9,0%
From 220 thousand + 1 euro - and above	10,0%

Source: [4]

The new Greek law contains somewhat incredible, unprecedented. Indeed, previously established exclusively for professional politicians, the height of the solidarity tax was lowered and equated with the rest of the categories of payers. Given the fiscal history, is it not for the first time that representatives of the political class, at least for some time and at least one tax, were taxed at intervals and higher than ordinary taxpayers. They thus truly solidarized with the nation. Is there anything similar to the political establishment in Ukraine? Hardly.

In Ireland, a massive company has been set up to put 1% of the richest in the interests of a solidarity with the majority of the population in a spirit of solidarity. This version of solidarity has taken the form of calls for the introduction of a special millionaire tax (millionaire's tax), to increase the corporate income tax and excessive incomes of their managers, depriving Ireland of the status of the tax paradise, and so on. It is believed that such social solidarity stems from the active actions of dissatisfied with the current fiscal system of people united in the movement of millions against millionaires.

Solidarity taxes are not only national scale. So, in the United States, six states are already paying a millionaire tax: California, Connecticut, Maine, New Jersey, New York, Federal District of Columbia. For example, in California, citizens with a salary of 1 million or more are taxed at a rate of 13.3% 4% higher than the maximum rate. In New York, the rate based on a millionth surcharge is set at 8.82% [5]. They plan to impose a tax on millionaires in Maryland, Mass., And other states, on the background of fears that it will cause a departure from the state of large taxpayers, businessmen and employers.

In the Canadian province of Quebec, solidarity has taken the form of a tax credit (solidarity tax credit). The loan is granted depending on numerous circumstances: the amount of declared income, the number of dependents, age, the nature of classes, housing conditions, even reputation. For example, the rights to a solidarity loan do not have a convicted person [6]. Some personal achievements are rewarded, including top-level athletes, a tax credit of 1 to 4 thousand dollars.

Taxation for the purpose of solidarity can spread from the national level not only downwards, but also upwards. It has become known that solidarity taxes seem to be on the eve of the international arena. The European Commission is studying the possibility of introducing a pan-European solidarity tax to raise funds for the maintenance and rehabilitation of a mass of refugees overwhelmed by EU countries. The tax is scheduled to be paid into the EU budget. Unlike the well-known models of solidarity income taxes, the EU is going to increase the amount of solidarity surcharge on fuel or VAT. The earliest received proceeds should be sent to Bulgaria, Greece, Spain and Italy, - countries whose borders refugees enter the territory of the European Union. The final decision has not yet been taken, the project remains questionable.

In 2019, in Poland, wealthy millionaire citizens plan to introduce a solidarity tax (podatek solidarnosciowy) at a rate of 4% on the amount of taxable income per year over 1 million zlotys. Due to proceeds from this tax, a solidarity fund for the support of people with disabilities is created. The tax applies to income from employment, self-employment, as well as income from capital gains. It is worth noting that income from securities (dividends and interest income), that is, the main type of income rich, is not taxed. According to preliminary estimates, the number of taxpayers will be about 25 thousand, the amount of expected revenues is 2 billion zloty [7].

Not only in Europe, but also on other continents (for example, in South-Africa Namibia) target solidarity taxes are used to address too large and acute social problems of poverty.

The group of solidarity taxes essentially adjoins another type of tax, which, by virtue of its nature, is logically related to this category of taxes. The word about its time was introduced in the United Kingdom of a one-time so-called windfall tax (windfall levy) - a tax on unpredictable profits (literally: brought by the wind), about which we already had the opportunity to write [8]. The windfall tax object is a surplus profit (privatization) of the privatized enterprises. The taxable profit was determined as the difference between the amount of revenues for prices at the time of the company's sale to private persons and the average market value of the enterprise over the next four years. It is clear that the real market prices of privatized enterprises were higher compared to the contractual (between government and business) prices at which they were purchased. Windfall tax seems to conform to the laws – record high profits predict the highest taxes possible.

The British version refers to the tax on privatized utility companies, which, during the period of their privatization by the government of Margaret Thatcher (1979-1990), went to their owners at subprime prices. Later, the Labor government decided to at least partially restore justice, forcing new owners to emancipate in favor of society through the introduction of an «windfall tax» in 1987 for the purposeful financing of a clearly philanthropic program «Welfare to Work» (Welfare to Work). This program of action until 2002 was obviously a charitable and solidarity character – it was designed to provide employment for the unemployed, help for childless marriages and people with disabilities.

So, in Britain they found a fiscal way to make business, by the way enriched formally legally, albeit in essence, unjustly, in a solidarity way, to compensate for the benefit of society part of the inherent advantage to them. And what fiscal means of social solidarity to offer in the event that privatization has the character of a vulgar robbery of a nation, becomes a channel of criminal enrichment?

In addition to Britain, this type of Crude Oil Windfall Profit Tax has been levied in the United States, as well as in Romania and even in Mongolia.

3 Results

In essence, solidarity taxes are intended to finance government, «human-loving» from a moral and ethical point of view, but not non-commercial and non-profit programs and projects. Handled in the form of an allowance to the standard taxes on income and profits of individuals and legal entities.

4 Discussion and conclusion

Solidarity taxes – far from petty, crumbling payments of their value. There are grounds to raise similar taxes under the notion of a tool of redistributive processes in the best and high sense of the word. In the taxes of solidarity there are definitely elements of humanity, social solidarity and social justice.

Citation list

- [1] French Solidarity Tax. First Choice Carbon LTD trading as FCC Aviation, 2018 [Online]. Available at: <https://www.fccaviation.com/regulation/france/solidarity-tax> [cit. 20.9.2018]
- [2] Wealth tax in France. SmartExpat, 2018 [Online]. Available at: <https://smartexpat.com/france/how-to-guides/.../wealth-tax> [cit. 20.9.2018]
- [3] ANDRUSHHENKO, V., TUCHAK, T. *Podatkova derzhava* [Tax state] (in Ukrainian). Kyiv: Alerta, 2016. ISBN 978-617-566-399-8
- [4] New bill gives tax cuts to Greek politicians. GreekReporter, 2016 [Online]. Available at: <http://greece.greekreporter.com/2017/03/07/new-bill-gives-tax-cuts-to-greek-politicians> [cit. 20.9.2018]
- [5] States with millionaire taxes. The Motley Fool, 2018 [Online]. Available at: <https://www.fool.com/taxes/2017/06/18/6-states-with-millionaire-taxes.aspx> [cit. 20.9.2018]
- [6] Eligibility for the solidarity tax credit. Revenu Québec, 2018 [Online]. Available at: <https://www.revenuquebec.ca/en/citizens/tax-credits/solidarity-tax-credit/eligibility> [cit. 20.9.2018]
- [7] The new solidarity tax are coming soon. Equity Investments S.A., 2015 [Online]. Available at: <http://eisa-outsourcing.eu/index.php/2018/05/21/new-solidarity-tax-coming-soon> [cit. 20.9.2018]
- [8] ANDRUSHHENKO, V., VARNALIJ, Z., PROKOPENKO, I. AND TUCHAK, T. *Podatkovi systemy zarubizhnykh derzhav* [Tax systems of foreign countries] (in Ukrainian). Kyiv: Kondor-Vydavnytstvo, 2012. ISBN 978-966-351-407-9



Author

Assoc. Prof. Tetiana Tuchak, Ph.D., Department of Tax Policy, University of the State Fiscal Service of Ukraine, Universytetsjka str. 31, 08205 Irpin, Kyiv Region, Ukraine, e-mail: asol75@bigmir.net

Klíčové perspektivní posuny paradigmatu v managementu (1. část)

Ivan Vágner¹

Abstrakt

Předmětem příspěvku jsou výzvy určené teorii a potažmo praxi managementu k žádoucímu posunu paradigmatu managementu souvisejícího s formováním informační a znalostní společnosti. Pro náročnost komplexního pojetí manažerského paradigmatu, jsou v příspěvku představeny ty dílčí posuny paradigmatu managementu, které považuje autor příspěvku za klíčové a zároveň perspektivní pro rozvoj poslání jakoukoliv ziskové či neziskové organizace. Konkrétně jde o těchto pět dílčích posunů manažerských paradigmat: 1. K celostnímu systému managementu; 2. K modernímu vůdcovství; 3. K vedení „celistvých lidí“; 4. K principiálnímu vedení; 5. K třetí alternativě. Vzhledem k značnému rozsahu celého příspěvku, se autor příspěvku rozhodl nabídnout pro sborník z konference 1. část příspěvku, jež se problematikou prvních tří dílčích posunů paradigmat v managementu.

Klíčová slova: paradigma managementu, posun paradigmatu managementu, organizace, celostní systém managementu, osobní management, všeobecný management, manažer, vůdcovství, vůdce (lídr), vedení lidí, znalostní pracovník

Abstract

The subject of the contribution are the challenges for the theory and consequently the managerial practice to the desired shift of the management paradigm related to the formation of an information and knowledge society. For the complexity of the management paradigm, the contribution presents the partial shifts of the management paradigm that the author of the contribution considers as a key and at the same time perspective for the future mission of any profit or non-profit organization. Specifically, these are the five partial shifts of managerial paradigms: 1. To a holistic management system; 2. To a modern leadership; 3. To a lead "whole people"; 4. To principal leadership; 5. To the third alternative. Due to the considerable extent of the contribution, the author of the paper decided to offer a first part of the contribution to the Conference Proceedings, which deals with the first three sub-paradigm shifts in management.

Keywords: paradigm of management, managerial paradigm, organization, holistic management system, personal management, management in general, leadership, manager, leader, knowledge worker

JEL klasifikace: M10, M12

¹ prof. Ing. Ivan Vágner, CSc., MBA, Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: i.vagner1945@gmail.com

1 Úvod

Je nezpochybnitelným faktem, že již poměrně dlouho existuje překotný rozvoj technických a přírodních věd s praktickými důsledky, které jsou bohužel většinou hodnoceny jako pozitivní. Ovšem s nadhledem zdravého rozumu nelze přehlížet i jejich negativní důsledky, snad méně závažné, projevující se již nyní², zejména však ty, které lze směle charakterizovat jako hrozby pro perspektivní budoucnost lidské civilizace.³ Zatímco klasické vědní disciplíny akcelerují, společenské vědy ve svém vývoji zaostávají. Navíc v jejich rámci se aktuálně podporuje především rozvoj těch společensko-vědních disciplín, jež rozhodně perspektivní budoucnost lidské civilizace negarantují.⁴

Autor tohoto příspěvku (dále jen autor) je přesvědčen, že by měla být rozvojová vědní posloupnost proti stávající opačná! Měl by existovat rozvojový předstih smysluplných společenských věd jako předpoklad k tomu, aby rozvoj technických a přírodních věd výhradně směřoval k praktickým důsledkům, jež by výhradně zaručily perspektivní vývoj lidské civilizace. Aby se tak postupně stalo, je třeba si konečně přiznat vlastní společensko-vědní zavinění, které je mj. způsobené zakořeněnými neplatnými, chybnými až škodlivými myšlenkovými paradigmaty.

V návaznosti na předchozí dva odstavce úvodu je záhodno konkrétně vymezit předmět a potažmo vytýčit cíl zpracování tohoto příspěvku.

Předmětem příspěvku jsou výzvy určené teorii a potažmo praxi managementu k žádoucímu posunu paradigmatu managementu souvisejícího s formováním informační a znalostní společnosti.

Cílem příspěvku je představit ty posuny manažerských paradigmat, které autor považuje za klíčové a perspektivní pro teorii managementu a potažmo s důrazem na realizaci těchto paradigmatických posunů při manažování jakýchkoliv ziskových i neziskových organizací.

Autor považuje za klíčové a perspektivní těchto pět dílčích posunů paradigmat managementu:

- Posun paradigmatu managementu k celostnímu systému managementu.
- Posun paradigmatu managementu k modernímu (niternému) vůdcovství.
- Posun paradigmatu managementu k „vedení celistvých lidí“.
- Posun paradigmatu managementu „principiálnímu vedení“.
- Posun paradigmatu managementu k „třetí alternativě“.

Vzhledem k značnému rozsahu celého příspěvku, rozhodl se autor rozdělit příspěvek na dvě části. První část (publikovaná v rámci sborníku z konference konané v roce 2018) představí autor první tři výše uvedené dílčí posuny paradigmat managementu. A pokud to bude vedením AS akceptováno, rád by pak autor představil zbývající dva dílčí posuny paradigmat managementu v rámci sborníku z konference konané v roce 2019.

² Např. behaviorální forma závislosti, tzv. netolismus je souhrnný termín označující závislost na internetovém chatu, sociálních sítích, počítačových hrách, online televizi, virálních videích.

³ Podle autora příspěvku jde zejména o hrozbu devastace životního prostředí v důsledku fetišizace ekonomického růstu.

⁴ Podle autora příspěvku jde zejména o genderové společensko-vědní disciplíny a potažmo i genderová vysokoškolská studia.

2 Posun paradigmatu managementu k celostnímu systému managementu

Management jakéhokoliv objektu není doposud povětšinou vnímán jako celostní systém! Autor je přesvědčen o nezbytnosti posunu paradigmatu managementu k tzv. celostnímu systému managementu (dále jen „CSM“). „CSM“ je tvořen třemi pilíři:

- osobní managementem („OM“),
- všeobecný managementem („VM“),
- vůdcovství („V“).

První a druhý pilíř „CSM“ tvoří jeho základnu, třetí pilíř je jeho vrcholem.

2.1 Formování „CSM“

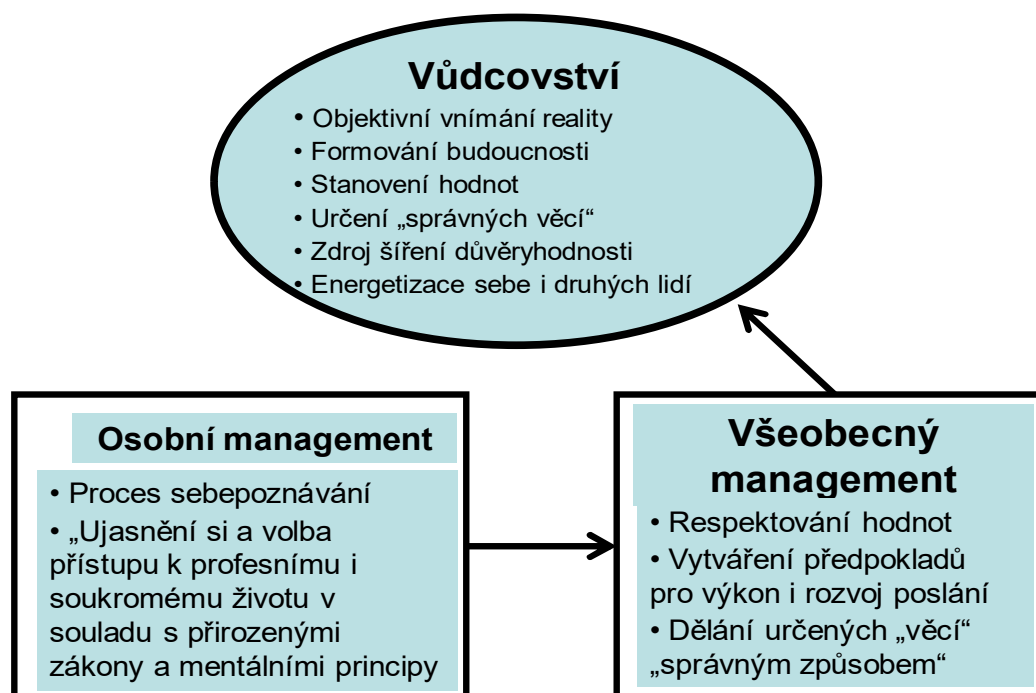
Jak je patrné z níže uvedeného obrázku 1, při formování „CSM“ musí subjekt managementu nejdříve posoudit vlastní stávající úroveň „OM“, a pokud tato kvalitativní úroveň není dostačující (což lze hypoteticky pokládat za převažující realitu ve stávající manažerské praxi), učinit vše pro to, aby žádaná úroveň „OM“ bylo dosaženo během přijatelného rozhodného období.

Pokud se tak stane, lze přikročit k postupnému osvojení potřebných vědomostí a způsobilostí v rámci „VM“. Protože jednou z klíčových komponent manažerské práce je vedení druhých lidí v rámci pilíře „VM“, měla by být úroveň zvládnutí požadavků kladených na „OM“ rozhodujícím kritériem pro získávání, výběr a potažmo volbu nebo jmenování jakéhokoliv manažera.

Jestliže konkrétní manažer dlouhodobě prokazuje nadstandardní efektivnost manažerské práce, ve smyslu „dělání věcí správným způsobem“, a navíc disponuje potřebnými osobnostními předpoklady, nabízí se pro něj premisa kvalitativního posunu směrem k třetímu pilíři, tj. „V“, jež lze zjednodušeně charakterizovat jako „dělání správných věcí“.

Z výše zmíněné souvislosti lze odvodit hypotézu: *„V souladu s Paretovým pravidlem, pouze cca 20% úspěšných manažerů má osobnostní předpoklady k tomu, aby byli schopni zastávat roli moderních vůdců (lídrů)“.*

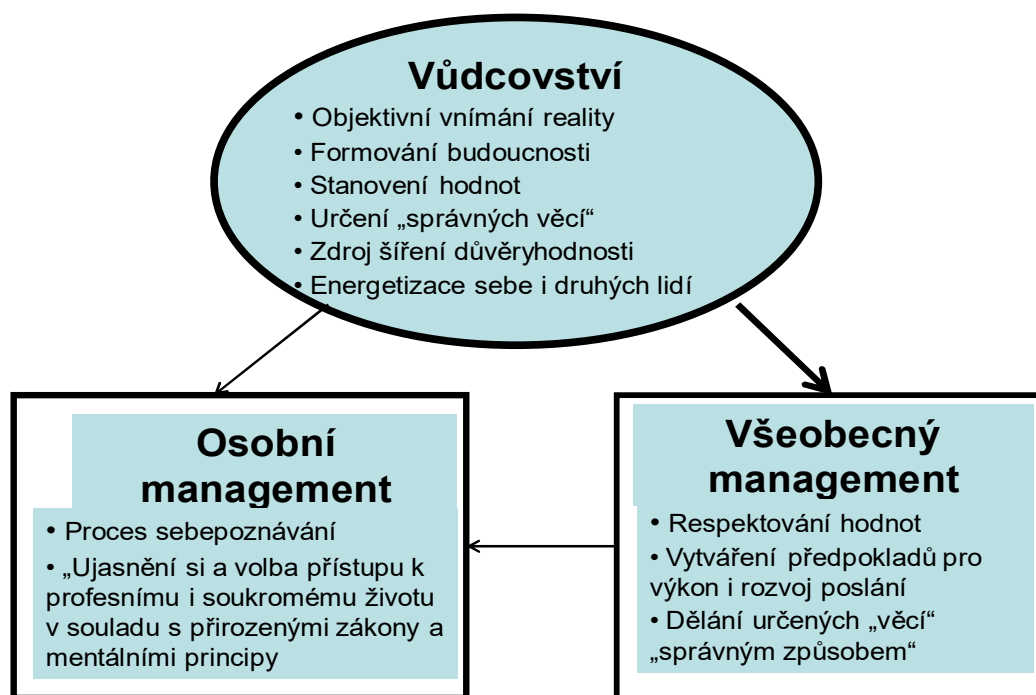
Obrázek 1: Formování „CSM“



Zdroj: Vlastní zpracování

2.2 Fungování „CSM“

Za předpokladu, že bylo ukončeno formování „CSM“, nabízí se relevantní otázka, jak by měl „CSM“ fungovat!

Obrázek 2: Fungování „CSM“

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného obrázku 2 je zjevné, že podstatné impulzy pro zabezpečení výkonu a rozvoje poslání objektu managementu vycházejí z třetího pilíře „CSM“, tj. z „V“ (proto i v obr. č. 2 tučně znázorněná šipka od „V“ k „VM“). Obsahem těchto impulsů by měla být prioritně ujasněná hodnotové orientace výkonu a rozvoje poslání subjektu i objektu managementu, vymezení „správných věcí“ (tj. de facto stanovení vize, vytýčení strategických cílů a volba strategií), způsob prohlubování důvěryhodnosti objektu managementu v „očích“ relevantního okolí a dosažení energetizace lidských zdrojů, resp. lidského potenciálu.⁵

V obrázku 2 jsou znázorněny ještě 2 šipky, a to od „V“ a od „VM“ k „OM“. Tyto šipky naznačují podněty ke zkvalitnění „OM“ v důsledku výkonu vůdcovské role a manažerské práce.

3 Posun paradigmatu managementu k modernímu (niternému) vůdcovství

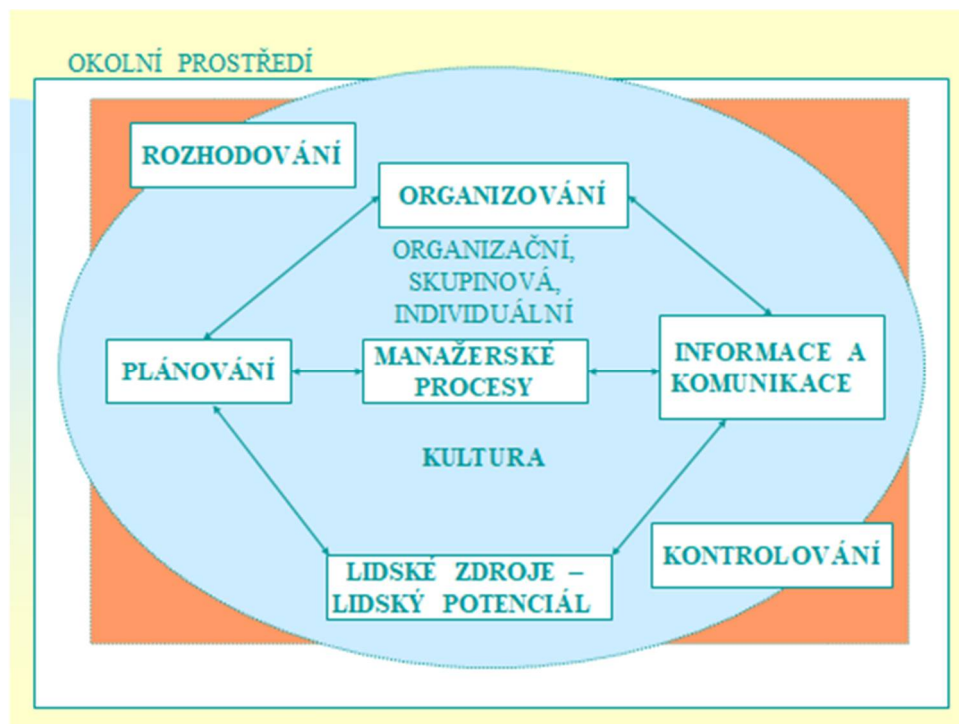
Pro správné pochopení tohoto posunu dílčího paradigma managementu je nezbytné úvodem zdůraznit, že vůdcovství („V“ - vrcholový pilíř „CSM“) má výhradně strategický charakter.

⁵ Energetizace v rámci organizací a zájmových skupin představuje pozitivní „nabuzení“ disponibilních lidských zdrojů k „děláním správných věcí správným způsobem“. V případě individuálního „CSM“, kdy sociálně zralý jedinec je de facto subjektem i objektem managementu, resp. jinak vyjádřeno, vůdcem i manažerem sebe sama, energetizace vyjadřuje pozitivní duševní stav takového člověka k využití jeho disponibilního potenciálu k „děláním správných věcí správným způsobem“.

Jeho účelem je formovat perspektivní budoucnost objektu managementu, nikoliv manažovat jeho aktuální výkon poslání!

Autor, na základě stávající vědecké nejasnosti vnímání účelu a obsahu „V“, považuje za nepřijatelné nahlížení obsahu „V“, jež zahrnuje také problematiku vedení lidí! Vedení lidí patří do „VM“ a konkrétně do manažerské komponenty „lidské zdroje – lidský potenciál“!⁶

Obrázek 3: Členění „VM“ pomocí manažerských komponent a jejich vazeb



Zdroj: Vlastní zpracování

V autorově pojetí formování a fungování „CSM“, podstatu „V“ symbolicky zastupuje metafora „dělání správných věcí“. Nicméně otázkou je, co je oněmi „správnými věcmi“ rozuměno, jak a kdo a s jakým úmyslem je vymezuje a komu mají tyto „správné věci“ v konečném důsledku sloužit, být k užítku?!

Odpověď není snadná, ale v zásadě vede k poznání existence dvou pojetí „V“, přičemž žádoucí posun paradigmatu týkajícího se „V“ směřuje od tzv. tradičního (povrchního) vůdcovství (dále jen „TPV“) a k tzv. modernímu (niternému) vůdcovství (dále jen „MPV“). Vzhledem k tomu, že v manažerské praxi doposud dominuje „TPV“ a posun k „MPV“ je aktuálně na svém počátku, je nutné v dalším textu věnovat pozornost charakteristickým rysům obou pojetí „V“ a posléze navrhnout doporučení k realizaci žádoucího posunu paradigmatu „V“, tj. posunu paradigmatu „MPV“!.

3.1 Charakteristické rysy tradičního vůdcovství („TPV“)

Podle prof. Zeleného se „V“ doposud vnímá pouze v historickém kontextu a formuje se obvykle dlouhodobě prostřednictvím veřejného konsensu.⁷ „TPV“ se poměrně snadno aplikuje na osoby historicky významné ve vojenství, v politice a konečně i v byznysu. Naopak

⁶ Viz obrázek 3.

⁷ Ke zpracování této statě byly autorem mj. využity i poznatky z článku ZELENÝ, Milan (2005).

aplikace „TPV“ na významné žijící osobnosti přináší komplikace a v globalizujícím se podnikatelském a manažerském prostředí je aplikace „TPV“ spíše chybná, umožňující intelektuální populismus, oportunismus až šarlatánství.

Prof. Zelený oprávněně vytýká „TPV“ dvě klíčová negativa:

- Aplikace „TPV“ je vždy provedena na základě již prokazatelných faktů či dosažené úrovně výkonu role nositele „V“. Způsobnost pro „V“ proto nelze předvídat, ani efektivně připravovat či využívat. Z toho vyplývá, že se jedná o kategorii čistě historickou.
- Charakter „TPV“ je morálně nejednoznačný a eticky neutrální: „TPV“ může vést k úspěchu i k neúspěchu, k perspektivní i k beznadějně budoucnosti. Jde tedy o kategorii morálně i eticky relativní. Tím se „TPV“ stává nepoužitelné pro moderní podnikání a formování a potažmo fungování „CSM“!

K výše uvedeným dvěma negativům „TPV“ si autor dovoluje připojit ještě jedno, spočívající v novodobém aktuálním rysu „TPV“. Tím je pomíjivost výkonu role tradičních vůdců.⁸ Tradičně „vyprodukovaný“ vůdce nemá obvykle dlouhodobější výdrž a náhle mizí ze scény a je poměrně záhy zapomenut.

Prof. Zelený upozorňuje ještě na skutečnost, že ani vědecký přístup k „TPV“ nemá valnou naději na úspěch. V této souvislosti uvádí následující důkaz: *„Během módní americké vlny kolem vůdcovství v 60. a 70. letech minulého století bylo v USA vybráno 100 mladých, nadějných vůdců, kteří měli USA uvést do nového století. Již po deseti, ale pak i po dvaceti letech, se ukázalo, že ani jeden z vědecky identifikovaných „vůdců“ se jím nestal.“*⁹

Prof. Zelený tedy shledává „TPV“ jako přežitě a tedy pro formování a fungování „CSM“ nepoužitelné. Tvrdí, že ve vyspělém světě, mimo Evropu, se stále více preferují trvalé ideje, zákony a pravidla, namísto pomíjivých vůdců. Pokud jde o přežívání kultu „TPV“ v Evropě, vidí příčinu tohoto jevu v převažujícím vnímání občanů jako neautonomní, neinformovanou masu, která odvozuje svoji jistotu a orientaci v životě od charismatických vůdců. S tímto názorem prof. Zeleného se autor neztotožňuje. Vždyť „TPV“ určitě nepřevažuje jen v Evropě, existuje rozsáhle i v USA i jinde v tzv. „vyspělých zemích Západu“.

V souvislosti s „TPV“ existují různé typologie tradičních vůdců. Pro názornost jsou níže uvedena tři podnětná členění tradičních vůdců z různých hledisek, doplněná stručným komentářem.

3.1.1 Typologie tradičních vůdců podle prof. M. Zeleného

Vůdce jako souhrn vlastností – Je jím člověk a priori vybavený komplexem výjimečných vlastností, které ho preferují nebo předurčují pro roli vůdce. Proč většinou u tohoto typu „vůdce“ jeho výjimečné vlastnosti náhle a nečekaně selhávají, není dosud dostatečně pochopeno, ani vysvětleno.

Vůdce jako držitel pozice či vlivu – Je jím automaticky ten, kdo dosáhl mocenské pozice či vlivu, a právě od této pozice či vlivu je „nálepka“ jeho „V“ odvozena. Se ztrátou či zánikem pozice či vlivu se vytrácí jeho označení jako „vůdce“.

Vůdce jako „produkt“ daného kontextu – Stává se jím člověk, který je ve správný čas na správném místě, definován v historickém či politickém kontextu. Jakmile okolnosti a podmínky relevantního kontextu vymizí, vytratí se i on jako „vůdce“.

⁸ Což je nevíce patrné ve světě politiky.

⁹ ZELENÝ, Milan. (2005), s. 64.

Vůdce jako mediální „produkt“ – Je „vyprodukován“ díky masovému vlivu médií. Konkrétní osoba se stává mediálně zajímavou, vůdcovská role je jí mediálně „přisouzena“. Takové uměle vytvořené vůdcovské „kvality“ zanikají obvykle velmi snadno a rychle.

Vůdce jako charismatická osobnost – Taková osobnost je vnímána jako vůdce, i když ona sama o sobě vůdcem není a nikoho nikam nikdy „nevede“ (a často ani vést nechce). Osobní charisma s „V“ prostě splývá.

3.1.2 Typologie tradičních vůdců podle D. Rookeho a R.W. Torbeta

V názvu této statě uvedení odborníci člení tradiční vůdce na základě vůdcovské logiky jednání. Tvrdí (podle výsledků výzkumu a na základě zkušeností z poskytování konzultačních služeb po dobu více jak 25 let), že „vůdci“ se od sebe příliš neliší svou osobností nebo svým stylem vedení. Jde spíše o jejich vnitřní logiku jednání – o to, jak ovlivňují své okolí a jak reagují, když jsou ohroženy jejich moc nebo bezpečí.¹⁰ Na základě logiky jednání vůdců lze rozlišovat tyto typy tradičních vůdců:¹¹

Oportunisti – Vyznačují se egocentrismem a sklonem k manipulaci s druhými lidmi. Vnímají okolí a ostatní lidi výhradně jako příležitosti k vlastnímu užitku. Chtějí „mít věci pod kontrolou“. Jednají s druhými lidmi jako s objekty nebo jako s konkurenty, kteří se podle nich také starají jen sami o sebe. Aplikují tedy především přístup „Výhra - Prohra“, resp. „Výhra“. Nahlíží na své myšlení, jednání a chování jako na legitimní ve světle biblického Starého zákona. Odmítají zpětnou vazbu, akceptují výhradně mentální princip „zvenku-dovnitř“ a tvrdě vrací každý „úder“ z okolí.

Diplomati – Považují za prioritní, aby byli akceptováni zejména shora, nikoliv zdola, a aby nedocházelo ke konfliktům. Jejich logika jednání se zakládá na získání kontroly nad svým vlastním jednáním – proto bývají až přehnaně zdvořilí, drží se zavedeného „protokolu“ a snaží se „hrát“ dobře svou každodenní vůdcovskou roli. Pro sklon ignorovat konflikty, brání např. druhým lidem vyjadřovat se kriticky téměř k čemukoliv. Změny představují pro „diplomaty“ vážnou hrozbu. Proto se jim snaží za každou cenu vyhnout, a to dokonce i za cenu sebeustruktury.

Experti – Především se zaměřují na svoje zdokonalování, a to jak v profesním, tak i soukromém životě. Dávají s potěšením na odiv své bezchybné myšlení a jednání. Zatímco bývají přínosem pro jejich objekty managementu, kvůli snaze o neustálé zvyšování výkonnosti a kvality výkonu posílají objektů managementu, jako vůdci mohou být velmi problematictí. Jsou si totiž až příliš jisti, že mají vždy a ve všem pravdu. Obvykle považují týmovou spolupráci za plýtvání časem a často mají sklon k profesní aroganci a k „pohrdání“ lidmi s nižší mírou profesní způsobilosti.

3.1.3 Typologie tradičních vůdců podle P.U. Bendera

Velmi podnětné, a autorově představě třetího pilíře „CSM“ věcně nejbližší, je Benderovo členění tradičních vůdců. Právě P.U. Bender, jako jediný, zdůrazňuje univerzálnost aplikace „V“ a oprávněně tvrdí, že každý dospělý člověk, z profesního hlediska zejména každý znalostní pracovník, by měl být minimálně vůdcem sám sebe! Z tohoto Benderova tvrzení vyplývá, že není správné nahlížet na vůdcovskou roli výhradně v souvislosti s „V“ v rámci

¹⁰ ROOKE, D., TORBET, W. R. (2002), s. 52.

¹¹ ROOKE, D., TORBET, W. R. (2002), s. 52–53; Původní komentář k jednotlivým typům tradičních vůdců je upraven autorem.

organizací či zájmových skupin. Nicméně v roli vůdců objektů managementu je velice důležité rozpoznat, co niterně vede (co motivuje) vůdce k výkonu jejich vůdcovské role.¹²

Podle Benderovy typologie patří mezi tradiční vůdce tzv. „povrchní vůdci“. Jejich sebmotivace je determinována obavami, tlaky a touhami:

- Obavami z nedostatku čehokoliv;¹³
- Každodenními tlaky nutící je k pro ně nepříjemné činnosti;¹⁴
- Negativními touhami, kterým nedokáží odolat.¹⁵

Povrchní vůdci sice mohou být na vrcholu společenské či organizační pyramidy, ve skutečnosti však „nemají věci pod kontrolou“, neboť jsou motivováni negativními vnitřními a vnějšími „silami“. Dříve či později si přestávají vážit sebe samých, i když to lidé v jejich okolí mohou poznat snad jen podle jejich vzrůstajícího cynismu. Touží být akceptováni, ale bojí se udělat nějakou chybu. Místo aby dělali to, co sami považují za správné, obvykle se „řídí“ tím, co jim vnuknou druzí pro ně vlivní jedinci. Své jednání přizpůsobují rovněž okolním vlivům.¹⁶

Z výše uvedených typologií tradičních vůdců je zřejmé, že tradiční vůdci formují zejména sami sebe. Obrazně se obvykle vypínají jako „hora“ nad ostatními a také z vrcholu na ně shlíží a očekávají, že jimi budou „slepě“ následováni a obdivováni. Jsou „produktem“ okolností a kontextu tzn., že vůdčí role dosahují až po získání vůdčí pozice či mocenského vlivu.

3.2 Charakteristické rysy moderního vůdcovství („MPV“)

„MPV“ vyžaduje od jeho nositelů (vůdců, resp. lídrů) neformální zaujetí k formování budoucnosti výkonu poslání objektů managementu, přičemž akceptují stávající výkon jejich poslání jen jako aktuální východisko mentálního formování jejich perspektivní budoucnosti. Myšlení moderních vůdců (lídrů), jejich vyjadřování a jednání je jednoznačně v souladu s mentálním principem integrity, přičemž svou působnost vnímají jako roli, nikoliv jako manažerskou pozici. Na tomto místě je přínosné zdůraznit, že „MPV“ oproti „TPV“ považuje za podstatnou premisu přítomnost moderních vůdců nejen na vrcholové úrovni organizační struktury, ale na všech manažerských úrovních subjektů managementu. V této souvislosti je záhodno navíc připomenout, resp. doplnit autorovu hypotézu, že ne každý liniový či projektový manažer má osobnostní předpoklady k tomu stát se moderním vůdcem, a to i za předpokladu, že manažerskou práci dlouhodoběji zvládá na „výbornou“.¹⁷

¹² Může/mohou to být např. silně vyvinutý cit pro hodnoty, vlastní emoce, míra intelektu a racionality myšlení, to, co je tzv. „in“ z hlediska teorie a praxe managementu.

¹³ Např. peněz, úcty, moci, zdraví, mezilidských vztahů.

¹⁴ Např. k nadstandardní péči o náročné klienty, k řešení krizových situací a naléhavých úkolů ve stanovených termínech).

¹⁵ Např. získat zakázku korupčním způsobem, využít pomluvy jako prostředku získat lepší pozici v organizaci.

¹⁶ Např. veřejnému mínění, názorům médií, módním trendům v managementu, pokynům shora, nezřídka také názorům životních partnerů.

¹⁷ Pro připomenutí (viz subkap. 1.1), autor hypoteticky předpokládá, v souladu s Paretovým pravidlem, že cca 20% manažerů má na to zastávat roli moderního vůdce. Tato hypotéza však neplatí pro individuální nazírání vůdcovství! Každý znalostní pracovník, po zvládnutí vlastního „OM“, má předpoklad k tomu, aby se stal „manažerem sebe sama“, tzn., že si osvojí individuální manažerské techniky týkající se manažerských komponent (viz obr. č. 3) a potažmo se od něj očekává dosažení role „vůdce sebe sama“, což je náročnou, avšak nezbytnou výzvou

Celostně nazíráno: „MPV“ staví na nadstandardní manažerské způsobilosti subjektů managementu¹⁸ a jejich žádoucí osobnostní vybavenosti¹⁹ pro formování perspektivní budoucnosti objektů managementu!

Pro lepší pochopení podstaty „MPV“ jsou níže uvedeny autorem identifikované typologie moderních vůdců.

3.2.1 Typologie moderních vůdců podle prof. M. Zeleného

Prof. Zelený se nejdříve zmiňuje o dvou typech vůdců, jež se nacházejí na „rozhraní“ tradičního a moderního „V“:²⁰

Vůdce jako služebník – Prosazuje se tím, že slouží „správné věci“, přičemž „neporoučí“ svým spolupracovníkům.

Vůdce jako průkopník zásadních změn – Soustředí se na prosazení zásadních změn, po kterých se celý systém již pohybuje samovolně a spontánně. Implementací zásadních změn, poslání tohoto vůdce končí.

Následně prof. Zelený vykresluje představu moderního vůdce se specifickým názvem:²¹

Vůdce jako nositel znalostí, resp. vůdce-koordinátor – Je charakteristický nikoli tím, čím je, ale tím, co umí a zná a hlavně tím, co dělá.

3.2.2 Typologie moderních vůdců podle D. Rookeho a R.W. Torbeta

V souladu s logikou jednání, D. Rooke a R.W. Torbet člení moderní vůdce na:

Tahouny – Jde o typ vůdců s dominantní předností v energetizaci sebe samých i spolupracovníků, avšak s omezenou vizionářskou schopností. Dovedou lidi povzbuzovat a nadchnout pro „věc“. Vytváří pozitivní prostředí tím, že dbají o dobré mezilidské vztahy a věnují pozornost efektivní stimulaci. Jsou otevření vůči zpětné vazbě a uvědomují si, že mnohé problémy a konflikty jsou zapříčiněny odlišnostmi v interpretaci. Proto také přistupují k řešení problémů a konfliktů citlivě a ovlivňují spolupracovníky pozitivním způsobem. Nejlépe se uplatní při realizaci strategických změn.

Individualisty – Jejich logika jednání se zakládá na poznání, že žádná logika není „přirozená“, všechny jsou pouze konstrukcí. Právě toto osobní paradigma determinuje jejich převažující úspěch, neboť vidí „věci“ z nadhledu a komunikují dobře s lidmi, kteří mají jinou logiku jednání. Mají však i své slabiny. Tou nejvýraznější je jejich sklon ignorovat pravidla, která považují za nepodstatná, čímž vnáší nervozitu do svého okolí.

Stratégy – Zaměřují se zejména na organizační problémy a postoje, které nepovažují za neměnné. Zvládají dobře organizační změny a dopad různých jednání a dohod. Jsou také schopni tvořit společné vize v různých logikách jednání. Podle logiky jednání těchto vůdců jsou organizační a sociální změny opakovaným vývojovým procesem, který vyžaduje uvědomění a soustavnou pozornost. Ze všech typů moderních vůdců snad nejlépe řeší konflikty a zvládají instinktivní odpor lidí vůči změnám. Proto jsou velmi dobrými iniciátory i realizátory fáze strategické implementace.

¹⁸ Disponují nadstandardní úrovní „OM“, prokazují dlouhodoběji efektivní výkon manažerské práce v rámci „VM“ - druhého pilíře „CSM“!

¹⁹ Jsou sociálně zralými osobnostmi (jejich myšlení a jednání není ovlivňováno živočišnými pudy), mají osvojeny principy strategického myšlení, respektují přirozené zákony Univerza a potažmo Coveyho mentální principy!

²⁰ ZELENÝ, Milan (2005), s. 64–65.

²¹ ZELENÝ, Milan (2005), s. 66.

Alchymisty – Jsou obvykle charismatickými osobnostmi. Vždy jsou to však také sociálně zralí jedinci, kteří ctí přirozené zákony „Univerza“ a jednají v souladu s Coveyho mentálními principy. Jsou schopni postřehnout klíčové příležitosti a hrozby pro jejich objekty managementu a také vytvářet symboly a metafory, které „mluví k srdci a myslí“ všech interních „stakeholders“. Mají výjimečnou schopnost zacházet současně s mnoha situacemi na různých úrovních. Když se musí zabývat řešením operativních úloh, nikdy neztrácejí ze zřetele vize a v jejich rámci vymezené strategické cíle.²²

3.2.3 Typologie moderních vůdců podle P.U. Bendera

Podle Bendrova členění, založeném na charakteru sebemotivace vůdce, je moderním vůdcem jediné tzv. „niterný vůdce“.²³ Ten je motivován ke své působnosti vnitřní orientací a smyslem vlastní existence. Je prochnut touhou pomáhat, o někoho pečovat a něco pěstovat, rozvíjet! Jeho zaujetí pro „věc“ se však nevymyká jeho kontrole, neboť je stále zaměřen na skutečné priority. Zároveň se jeho zaujetí neustále obnovuje díky životní energii, již získává proaktivním přístupem ke všem jeho životním rolím a rovněž psychickým uspokojením z dosažených výsledků. Jde o výsledky, které jsou vesměs pozitivní a snáze uskutečnitelné, neboť niterný vůdce je přirozeně sebevědomější, uvolněnější a soustředěnější. Dokáže i pod tlakem jasněji uvažovat a počínat si efektivně. Navenek působí optimisticky, často se usmívá a je na něm vidět, že ho vůdcovská role skutečně baví.

3.3 Účel a charakteristika „MPV“ v rámci organizací

Účelem „MPV“ je formovat perspektivní budoucnost organizací na základě co nejobjektivnějšího zkoumání výkonu poslání a jeho předpokládaného rozvoje v komparaci s predikovaným vývojem jejich obecného a oborového okolí. Výstupy „MPV“ v rámci organizací jsou vize (záměry), strategické cíle, strategie, stanovení hodnotové orientace při výkonu jejich budoucího poslání, prohlubování jejich důvěryhodnosti a v neposlední řadě energetizace disponibilních lidských zdrojů s cílem dosažení co nejširšího sdílení výše uvedených výstupů.²⁴ Výstupy „MPV“ jsou pak vstupy (impulzy, resp. podněty) pro druhý pilíř „CSM“, což je „VM“. Podle autora obsahuje „MPV“ v organizacích především níže stručně objasněné aktivity:

3.3.1 Objektivní posouzení reality

Premisou objektivního posouzení reality je přijetí faktu, že je vždy realita vnímána, byť moderními vůdci, prizmatem „nasazení vlastních brýlí“, a tudíž není nikdy možné stoprocentně objektivně posoudit realitu. Tzn., že bude vždy, i přes mimořádné úsilí moderních vůdců, realita vnímána s jistou mírou subjektivity. K tomu, aby docházelo k umenšení míry subjektivity při posuzování reality, musí moderní vůdci obrazně „vlastní brýle“ odložit, což však není jednoduché, zvláště pro ty z nich, kteří jsou osobnostně dominantními typy. Autor je v této souvislosti přesvědčen, že k objektivnějšímu posouzení interní a zvláště externí reality (tj. obecného a oborového okolí organizace) je nutné upřednostnit moudrost před vědomostmi, pohled na realitu prostřednictvím „srdce“ a zkušeností před rozumem a racionálním myšlením. Nepochybně k vyšší míře objektivity při zkoumání reality rovněž přispěje aplikace relevantní metodologie, komunikace

²² ROOKE, D., TORBET, W. R. (2002), s. 53–54; Původní komentář k jednotlivým typům vůdců je upraven autorem.

²³ BENDER, P. U. (2002), s. 28–29.

²⁴ Autor považuje za důležité připomenout to, co již bylo dříve zmíněno, že k „V“ patří také formování a udržování důvěry uvnitř i mezi subjektem a objektem managementu a potažmo šíření důvěryhodnosti vlastního výkonu a rozvoje poslání objektu managementu v jeho okolním prostředí.

s renomovanými a sociálně zralými odborníky, eliminace intelektuální arogance a v neposlední řadě propojení racionálního a iracionálního nazírání „věcí“.

3.3.2 Formování budoucnosti

Na základě poznání externí a interní reality organizací, spočívá formování budoucnosti jejich výkonu poslání ve schopnosti moderních vůdců dospět k formulování ambiciózní a zároveň objektivně realizovatelné vize, tzn. záměru vývoje výkonu poslání organizací. Je to velmi náročný strategický úkol, vyžadující mimořádnou kreativitu, mnohdy přerušení kontinuity dosavadního vývoje výkonu poslání, ale především schopnost nadhledu, čerpání interdisciplinárních poznatků a oporu ve vysoké úrovni „OM“ moderních vůdců. Pokud jde o samotnou vizi, pak je od ní požadováno, aby jasně a jednoznačně oslovila (poskytla jednoznačnou interpretaci záměru) následujícím „stakeholders“ organizací: existujícím i potenciálním zákazníkům (klientům), vlastníkům, spolupracovníkům a představitelům regionů, v nichž hodlají organizace realizovat pro ně perspektivní budoucí výkon poslání.

3.3.3 Stanovení hodnotové orientace

„MPV“ pokládá za základ hodnotové orientace v organizacích přijetí a bezpodmínečné respektování čtyř kardinálních ctností, tj. spravedlnosti, střídmosti, moudrosti, odvahy a statečnosti, stejně tak nadčasových přirozených zákonů „Univerza“ a z nich odvozených Coveyho mentálních principů. Moderní vůdci jsou povzneseni nad hodnoty pomíjivé a pošetilé, k nimž patří mj.: fetišizace zisku, resp. zabezpečení finančních zdrojů podvodnými způsoby, oportunistické dosahování co nevyššího mocenského postavení v oboru působnosti. Naopak musí být moderní vůdci svým integrálním myšlením, vyjadřováním a jednáním příkladem pro ostatní interní „stakeholders“ svou zodpovědnou a přitom láskyplnou působností směřující k prospěchu nejen vlastních organizací, ale také jejich externích „stakeholders“!

3.3.4 Určování „správných věcí“

Určování „správných věcí“ představuje produkční a časovou konkretizaci vizí výkonu poslání organizací při respektování stanovených hodnotových orientací. Na rozdíl od manažerů, jejichž posláním je zabezpečit „dělání věcí správným způsobem“, musí mít moderní vůdci osobnostní předpoklady a odbornou způsobilost stanovit nejen správné produkční portfolio, ale také vytýčit relevantní cíle k zabezpečení jeho produkce (přitom neopomenout požadavky akronymu „SMART[ER]“ při formulaci cílů) a pochopitelně volit z variety strategií ty, které vedou ke splnění vytýčených cílů efektivně (tedy přímočaře, nákladově a časově přiměřeně).²⁵

3.3.5 Posilování důvěryhodnosti

Velmi důležitou součástí „MPV“ je „péče“ o důvěryhodnost organizací. Nezbytným východiskem této důvěryhodnosti je zdravá sebedůvěra nejen moderních vůdců, ale přinejmenším všech znalostních spolupracovníků. Moderní vůdci jsou si vědomi, že k důvěryhodnosti organizací prioritně přispívá jejich konsistentní produkční i poprodukční kvalita, ale také konsistentní postoj organizací vůči jejich okolí. Vědí rovněž, že důvěryhodnost organizací není samozřejmostí, která jednou vzniklá, bude mít neomezenou trvanlivost. Z toho důvodu „MPV“ považuje za nezbytné o důvěryhodnost organizací neustále usilovat (o ní pečovat). Jak úsilí o zachování či prohloubení důvěryhodnosti organizací

²⁵ Je samozřejmě žádoucí, aby při volbě strategií docházelo k mentálnímu průniku a potažmo i k „hmatatelné“ spolupráci moderních vůdců a manažerů.

zaměřit, pomáhá inspirace prostřednictvím symbolického „stromu důvěryhodnosti“, jenž obsahuje čtyři prvky důvěryhodnosti:

- „Kořeny stromu důvěryhodnosti“ představují základ k formování důvěryhodnosti organizací, což především souvisí s mírou integrálního chování a jednání moderních vůdců. Možná pro některé čtenáře bude paradoxně znít, že k důvěryhodnosti organizací přispívá jednota myšlení, vyjadřování a jednání jejich moderních vůdců.
- „Kmen stromu důvěryhodnosti“ vyjadřuje úmysly moderních vůdců organizací. I když se preventivně vyloučí možnost jejich negativních úmyslů a tím předpoklad jejich výhradní orientace k „plození“ dobra, ani to ještě nestačí k tomu, aby byly organizace považovány jejich okolím za důvěryhodné.
- „Větvoví (koruna) stromu důvěryhodnosti“ naznačuje nezbytné způsobilosti moderních vůdců, ale i všech ostatních interních „stakeholders“ organizací, které musí být k dispozici pro to, aby se pozitivní úmysly moderních vůdců mohly realizovat.
- „Plody stromu důvěryhodnosti“ jsou-li obrazně pro okolí organizací „chutné“, tzn., že produkty, poskytování poprodukčních služeb, realizace pozitivních externalit jsou okolím organizací pozitivně přijímány, pak se teprve jedná o opravdový důkaz důvěryhodnosti organizací!

3.3.6 Energetizace k zahájení aktivit k plnění vytýčených cílů

I moderní vůdci jsou jenom lidé. Není pro ně vždy a za všech okolností samozřejmé, že se na plnění jimi vytýčených cílů „vrhají“ s nadšením. Stejně tak na tom jsou, ne-li hůře“ manažeři a další interní „stakeholders“ organizací. Nicméně moderním vůdcům by mělo být jasné, že bez patřičného volního „nabuzení“ pro „věc“, se dílo buďto vůbec nezdaří nebo bude cíl naplňován s nechutí až s odporem a v důsledku neefektivně až negativně. Energetizace k realizaci (nabuzení vůle a sil) před zahájením plnění vytýčených strategických cílů proto patří k velmi podstatným pozitivním návykům v první řadě moderních vůdců a potažmo i ostatních interních „stakeholders“, zejména znalostních pracovníků organizací. Protože jakýkoliv návyk vzniká „průnikem“ tří prvků: 1. Co a proč je to chtěno; 2. Vědět, jak na to (způsobilost, jak toho dosáhnout); 3. Mít vůli to skutečně dosáhnout, pak energetizace k realizaci mívá v praxi obvykle slabiny v souvislosti s 2., ale zejména s 3. návykovým prvkem.

3.4 Požadavky kladené na „MPV“ v organizacích

Důkladného a důsledného uvědomění si požadavků týkajících se „MPV“ je schopen jedině „osvícený“ top management organizace. Jde totiž o často o překročení „vlastního stínu“ – zakořeněného myšlení členů top managementu a vlastníků v souladu s paradigmatem „TPV“! Uvědomění si a přijetí požadavků týkajících „MPV“ je nezbytným východiskem k rozhodnutí začít o posunu paradigmatu k „MPV“ ve vlastní organizaci vážně uvažovat!

3.4.1 Požadavky kladené na členy top managementu organizací

Za relevantní klíčové požadavky lze považovat:

- Respekt k nadčasové působnosti přirozených zákonů a důsledné dodržování mentálních principů.²⁶
- Osvojení principů strategického myšlení.²⁷
- Způsobilost „přetavení“ globálních rozvojových tendencí (megatrendů) do strategického managementu konkrétních organizací.²⁸
- Rozvoj výkonu poslání organizací v souladu s premisou trvalé udržitelnosti.²⁹
- Způsobilost využívat „zdravý rozum“.³⁰
- Energetizace vlastního potenciálu moderních vůdců i potenciálu všech interních „stakeholders“.³¹
- Niterný základ „V“.³²

3.4.2 Požadavky kladené na moderního vůdce v organizacích

Moderní vůdce by měl splňovat tyto klíčové požadavky:

- Vyšší kvalitativní úroveň „OM“ a potažmo i individuálního managementu (IM).³³
- Schopnost ovládat vlastní ego.
- Schopnost vážit si a ocenit jinakost (lidí, názorů).³⁴
- Způsobilost kreativního formování vizí, strategických cílů a strategií.
- Způsobilost energetizace sebe a potažmo ostatních interních „stakeholders“.

²⁶ Mezi přirozené zákony univerza patří mj. Zákon bezpodmíneční lásky, Zákon neustálého zdokonalování a Zákon tendence k rovnováze. Mezi mentální principy např. patří Princip integrity, Princip čestnosti a Princip zevnitř-ven“.

²⁷ K základním principům strategického myšlení patří např.: variantnost strategie, permanentnost výkonu strategického managementu, celosvětové systémové myšlení, tvůrčí způsob myšlení, syntéza exaktního a intuitivního myšlení, agregované myšlení, etika myšlení, vědomí práce s rizikem.

²⁸ Ke globálním rozvojovým tendencím (megatrendům) současného světa patří např.: informatizace, robotizace, militantnost a terorismus, genetizace, migrace až exodus, ekologizace versus devastace, miniaturizace, ale také formování prosazování Nového ekonomického řádu (NEW), jenž autor považuje za nejzávažnější hrozbu pro formování perspektivní budoucnosti nejen organizací, ale i lidského společenství!

²⁹ Koncepte trvale udržitelného rozvoje je patrně jediná možná perspektivní koncepte formování budoucnosti lidské civilizace. Tato koncepte se zakládá na harmonizaci přiměřeného ekonomického růstu (měřeného nikoliv prostřednictvím růstu GDP či GNP, ale růstu životní úrovně obyvatelstva) s žádoucím rozvojem sociální oblasti a s globální ochranou a péčí o životní prostředí. Cílem koncepte udržitelnosti je především zabránit ohrožení existence lidské civilizace, zabezpečit relativně rovnovážný globální růst kvality života, aniž by byla ohrožena kvalita života budoucích generací.

³⁰ Moderní vůdci sice musí využívat nejnovější vědecké poznatky, neobejdou se však ani bez využívání zdravého rozumu, jenž lze pracovně definovat takto: „Zdravý rozum je schopnost člověka (lidí) v pravém okamžiku nalézt správné řešení skutečných problémů“.

³¹ Důležitým předpokladem nastartování implementace perspektivní budoucnosti organizací je energetizace disponibilních lidských zdrojů energetizovanými moderními vůdci.

³² „MPV“ se opírá o niterné přesvědčení moderních vůdců o perspektivní budoucnosti organizací. Toto jejich niterné přesvědčení spočívá v propojení „hlavy“ (rozumu) a „srdce“ (intuice, emoce).

³³ Zatímco předmětem osobního managementu (OM) jsou přístupy a postoje k profesnímu a soukromému životu moderních vůdců, tak individuální management (IM) se týká osvojení manažerských technik typu zásad a metod využitelných k manažování jejich profesního a soukromého života.

³⁴ Každý člověk, tedy i každý znalostní pracovník, je svým charakterem a osobním paradigmatem jedinečný. Tudíž jinakost zdůrazňuje individuální originalitu a z ní vyplývající názorovou rozmanitost, která je z hlediska „TPV“ hrozbou, zatímco z hlediska „MPV“ příležitostí.

3.5 Shrnující komparace rysů „TPV“ a „MPV“ v rámci organizací

V níže uvedené tabulce 1 jsou přehledně komparovány podstatné rysy „TPV“ a „MPV“ týkající se organizací.

Tabulka 1: Přehled komparace rysů „TPV“ a „MPV“ v rámci organizací

Poř. č.	„TPV“	„MPV“
1.	Týká se jen vrcholové úrovně managementu	Týká se všech úrovní managementu
2.	Rozpor slov a činů	Integrita myšlení, slov a činů
3.	„V“ prostřednictvím strachu a kontroly	„V“ prostřednictvím důvěry a pozitivního příkladu
4.	Priorita vůdcovských zájmů	Priorita společných zájmů
5.	Centralizace moci	Moudrá kombinace centralizace a decentralizace
6.	Reglementovaný výkon činností	Podpora osobní iniciativy
7.	Jednosměrná komunikace shora dolů	Více směrná komunikace
8.	Vytyčování jakýchkoliv cílů v rozporu s akronymem „SMART“	Vytyčování všech cílů v souladu s akronymem „SMART“ a strategických cílů s akronymem „SMART[ER]“
9.	Základní motivy – materiální výhody, moc, sláva, výsostné postavení v hierarchii moci	Základní motivy – respekt k přirozeným zákonům Univerza, bezpodmínečná aplikace mentálních principů a konzistentní hodnotová orientace
10.	Spolupracovníci jsou v organizacích vnímáni jako „živé věci“, resp. „živé stroje“	Spolupracovníci jsou v organizacích vnímáni jako „lidské bytosti“

Zdroj: vlastní zpracování

Níže uvedený text obsahuje rámcový komentář týkající se deseti komparovaných rysů „TPV“ a „MPV“ - viz tabulka 1:

Ad 1/ Zatímco „TPV“ považuje vůdcovskou roli výhradně příslušející top manažerské úrovni a dokonce s premisou jedinice - nositele této vůdcovské role, „MPV“ zdůrazňuje potřebu existence moderních vůdců nejen na vrcholové, ale i střední a nižší manažerské úrovni!

Ad 2/ U „TPV“ je zakořeněno jako správné a účelné porušování mentálního principu integrity – bylo by bláhové, nediplomatické a dokonce pro organizaci ohražující, kdyby vůdce stejně myslel, stejně se vyjadřoval a dokonce stejně jednal! Pro „MPV“ je konzistence vztah mezi myšlením, vyjadřováním a jednáním vůdců integrální, vzbuzující důvěru uvnitř organizace a umožňující vytvářet důvěryhodnost v jejím okolí!

Ad 3/ Jednou z premis „TPV“ je šířit v organizaci strach z okolních hrozeb a obhajovat tím nutnost mít vše v organizaci pod kontrolou. „MPV“ naopak staví na důvěře ve vztazích interních „stakeholders“, aniž jim zamlčuje potenciální hrozby pro organizaci – Svým příkladným chováním a jednáním inspiruje k reálně optimistickému nahlížení eliminace hrozeb pro organizaci!

Ad 4/ Tuto komparaci lze snad nejlépe vyjádřit pomocí metafor. Pro „TPV“ platí: „Bližší je košile než kabát“. Pro „MPV“ platí zdánlivě něco nelogického: „Bližší je kabát než košile“!

Ad 5/ „TPV“ předpokládá, že se formování budoucnosti výkonu poslání organizace odehrává výhradně na top manažerské pozici. V rámci „MPV“ je „V“ hybnou a stmelující silou všech

fázi strategického manažování, nicméně pomocí decentralizace na řešitelské týmy se opírá o výsledky jimi řešených strategických operací!

Ad 6/ V návaznosti na ad 5/, je pro „TPV“ výhradně směřodatné myšlení a jednání tradičních vůdců při realizaci jakýchkoliv strategických aktivit, zatímco „MPV“ vítá hierarchicky neomezenou osobní iniciativu a participaci na realizaci těchto aktivit!

Ad 7/ Opět v návaznosti na ad 5/ a ad 6/ „MPV“ připouští pouze komunikaci shora dolů formou příkazů a pokynů týkajících se výhradně fáze strategické implementace. Zcela jinak tomu je u „MPV“, kdy počáteční impulzy se zdůvodněním jsou výzvou k participaci všech interních „stakeholders“ na všech třech fázích strategických aktivit (strategické analýzy, strategické volby a strategické implementace) a teprve na základě podnětů zdola, obvykle v podobě výstupů z aktivit řešitelských týmů strategických operací, se na top manažerské úrovni formují vize, strategické cíle, strategie a manažuje se proces strategické implementace!

Ad 8/ Při „MPV“ se místo cílů formulují proklamace, zatímco „MPV“ dbá důsledně na formulaci cílů v souladu minimálně s akronymem „SMART“, spíše však s akronymem „SMART[ER]“!

Ad 9/ Zatímco „TPV“ výhradně preferuje materialistické a silové nazírání stimulace, „MPV“ především respektuje přesah přirozených zákonů Univerza a odvozených metafyzických principů, čímž má „usnadněno“ volbu hodnotové i motivační orientace!

Ad 10/ Pozor! Tento rys může svádět k odklonu od „V“ směrem k vedení lidí, neboť oba typy „V“ musí počítat při formování budoucnosti výkonu poslání organizací s disponibilními lidskými zdroji a jejich potenciálem i s mírou jejich energetizace! Nicméně relevantní zásadní protiklad „TPV“ a „MPV“ spočívá v nahlížení na podstatu disponibilních lidských zdrojů, jejich potenciálu a způsobu jejich energetizace – Pro „TPV“ jde o „živé stroje“, zatímco pro „MPV“ jde o „živé bytosti“ s jejich originálními zájmy, potřebami, emocemi atd.

3.6 Návrh realizace posunu paradigmatu k „MPV“ v organizacích

Návrh realizace posunu paradigmatu k „MPV“ v organizacích je zpracován ve třech „krocích“. Nejdříve je nutné vůbec vytvořit předpoklady pro realizaci transformace „V“ do podoby „MPV“. Potažmo je nutné realizovat doporučení týkající se manažerů, kteří mají osobnostní předpoklady k tomu stát se moderními vůdci a až se jimi skutečně stanou, teprve realizovat v organizaci jako celku posun paradigmatu k „MPV“!

3.6.1 Předpoklady žádoucí transformace „V“ v organizacích

Výchozím předpokladem transformace „V“ do podoby „MPV“ je šíření vědomí nezbytné sekvence „pilířů“ „CSM“ při jeho formování. Žádoucí transformace „V“ se nenastartuje, pokud se přednostně nezvýší úroveň „OM“ a potažmo, pokud nebude zajištěna a zároveň požadována dlouhodobější úspěšná praxe výkonu manažerské práce v rámci „VM“.

Dalším důležitým předpokladem je uvědomění si, na čem jsou obě pojetí „V“ („TPV“ a „MPV“) založena:

- „TPV“ staví na moci, známostech, charismatu, intelektu, loajalitě. Pro lidské city v něm není „místo“. To samozřejmě vedlo a vede ke konkurenčnímu boji na „život a na smrt“, k politikaření, ke korupci a v konečném důsledku k bujení „živočišných pudů“!
- „MPV“ je založeno na kombinaci „hlavy“ a „srdce“. Opírá se o rovnováhu uplatnění moci a soucítěného porozumění, staví na důsledné odpovědnosti a sociální ohleduplnosti, angažovanosti pro úspěch a promíjení neúspěchu.

Neopomenutelným předpokladem realizace žádoucí transformace „V“ do podoby „MPV“ je rovněž „renesance“ významu hodnotové orientace v „životě“ organizací. Jak jinak se lze orientovat v překotných změnách globalizujícího se světa, než pomocí opory o ujasněnou a široce akceptovanou hodnotovou orientaci! Každý moderní vůdce, potřebuje mít „něco“, co ho vede, co mu v obtížných situacích dodává moudrost, naději a odvahu.³⁵ Toto „Něco“ obsahuje také osobní paradigma opřené o vyznávanou hodnotovou orientaci propojenou s nadčasovými přirozenými zákony „Univerza“ a potažmo s Coveyho mentálními principy.

3.6.2 Doporučení k realizaci žádoucí transformace „V“ do podoby „MPV“

Jak již bylo v úvodu 2. kapitoly příspěvku zmíněno, je nesporným faktem, že dosavadní pojetí „V“ nevyhovuje požadavkům kladeným na univerzálně použitelný „CSM“ v podmínkách informační a znalostní společnosti. V této formující se společnosti jsou zapotřebí vůdci (lídři) úplně jiného ražení, než jsou jimi tzv. „tradiční vůdci“. Žádoucí, tzv. „moderní vůdci“, by neměli být již v blízké budoucnosti něco výjimečného, neboť moderních vůdců bude třeba ve všech oblastech společenského života. Navíc si autor dovoluje znovu připomenout, že každý znalostní pracovník v organizacích bude, ve vlastním zájmu, muset vyvinout maximální a cílené úsilí k vlastnímu zdokonalování, aby se stal nejen „manažerem sebe sama“, ale potažmo i „vůdcem sebe sama“!

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá klíčový požadavek cílevědomé transformace „TPV“ do podoby „MPV“!

Úvodem k této žádoucí až nezbytné transformaci „V“ je třeba upozornit, že půjde o velmi náročný strategický proces z věcného i časového hlediska, neboť „TPV“ je příliš „zakoreněno“ ve společenském vědomí a navíc je pro mnohé lidi přijatelnější spoléhat na tzv. „osvícené“ vůdce, než na vlastní přičinění a tudíž k manažování vlastních životů! Je tu ještě jedna vážná bariéra prosazení žádoucí transformace „V“, spočívající v převažujícím krátkodobém cílování lidských aktivit a latentním odporu vůči dlouhodobým koncepcím rozvoje.³⁶ Nicméně je nutné si konečně s plnou vážností přiznat, že nepovede-li se tato transformace v relativně krátkém období, problémy smíšených a společenských systémů budou četnější, věcně závažnější a jejich řešení obtížnější až neřešitelné – samozřejmě s fatálními civilizačními důsledky.³⁷

Nad čím se tedy zamyslet a na co se potažmo zaměřit v organizacích, aby se žádoucí transformace „V“ nastartovala a nadějně realizovala? Výchozí diskem musí být uvědomění si požadavků kladených na „MPV“, předpokladů k úspěšné transformaci „V“, charakteristických rysů moderního vůdce a konečně navrhnout postup individuální transformace, neboť jedinou šancí je ono často zmiňované a tolik v realitě nerespektované rčení: „Je nutné začít u sebe“! S. Covey by určitě dodal, že jediné možné je pohybovat se

³⁵ Z křesťanského hlediska to připomíná nezbytnou propojenost hodnot víry, naděje a lásky.

³⁶ Typicky viditelné je to v politickém demokratickém systému, kdy, za ideálních podmínek, se vládnoucí garnitura v prvním roce vládnutí seznamuje s realitou, pak dva roky vládne a ve čtvrtém roce je „zaměstnána“ předvolební kampaní. Bohužel nově zvolená vládnoucí garnitura obvykle nenavazuje na záměry předchozí politické garnitury, boří „staré“ formuje „nové“, takže se spíše jedná o manažování „od zdi ke zdi“. Pro koncepční systémové záměry chybí motivace a tak se stávají marginalitou.

³⁷ Příklady fatálních důsledků demokraticky neřešitelných problémů, je jistě celá řada. Autor je přesvědčen, že mezi takovéto problémy patří mj. dramaticky rostoucí podíl nepřizpůsobivých občanů v populaci a pokles podílu „doposud“ pracovně aktivní většiny nebo stav a trend devastace životního prostředí v komparaci s jeho mnohdy a mnohde problematickou ochranou.

mentálně a potažmo vlastním jednáním a chováním v okruhu svého vlivu, nikoliv v okruhu zájmů!³⁸

3.6.3 Doporučený postup k dosažení role moderního vůdce

Jak se tedy stát moderním vůdcem!? P.U. Bender doporučuje realizovat postup v pěti krocích:

1. Poznej sám sebe – urči svou hodnotovou orientaci, motivy a osobnostní typ!
2. Formuluj vizi a buď zaujatý – dívej se do budoucnosti, najdi, co máš rád a měj rád, co děláš!
3. Riskuj – buď neustále odvážný!
4. Komunikuj – přenášej svou vizi na ostatní lidi efektivně a s důvěrou.
5. Kontroluj pokrok a výsledky – zjišťuj, kde jsi a stále usiluj o to, dostat se tam, kam se dostat chceš!

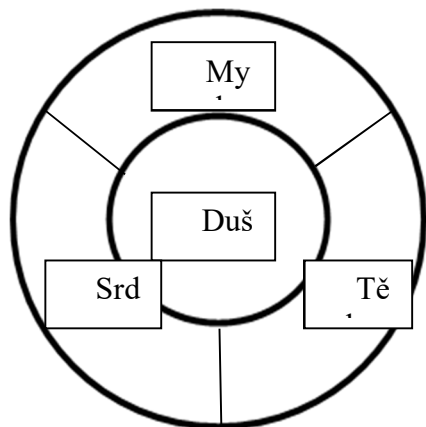
4 Posun paradigmatu managementu k „vedení celistvých lidí“

V úvodu této kapitoly je nezbytné znovu připomenout naprostou sémantickou i obsahovou odlišnost pojmů „vůdcovství“ („V“) a „vedení lidí“! Zatímco „V“ je vrcholovým pilířem „CSM“ organizací, tak vedení lidí je součástí manažerské komponenty „lidské zdroje – lidský potenciál“ v rámci druhého „pilíře“ „CSM“, jímž je „VM“!

4.1 Paradigmata vedení lidí v organizacích

Autor hypoteticky zastává názor, že převažující aktuální paradigma vedení lidí v organizacích je stále ovlivňováno zakořeněnou premisou nahlížení na spolupracovníky jako na „živé věci“. Manažeři, kteří takto vnímají své podřízené pracovníky, je vedou v souladu s paradigmatem, jež autor nazývá „vedení neúplných lidí“. Ve skutečnosti však lidé přece nejsou „živými věcmi“, jsou totiž nositeli čtyř dimenzí: těla, mysli, „srdce“ a duše, tudíž žádoucí manažerské paradigma vedení lidí pojímat a snad i výstižně nazvat jako „vedení celistvých lidí“!

Obrázek 4: Čtyři dimenze člověka



Zdroj: COVEY, R.S. (2006), s. 31.

³⁸ Je nejvyšší čas si přiznat, že „TPV“ zapříčinilo a prohlubuje lhostejnost, cynismus, mrhání lidskou energií a úsilím a z ekonomického hlediska je hnací silou „produkce“ negativních externalit!!

*„Filosofie a víra, západní i východní, se v podstatě zabývají stejnými čtyřmi dimenzemi lidské existence: fyzickou/ekonomickou, mentální (rozumovou, intelektuální), sociálně/emocionální a duchovní. Přestože se k jejich popisu často používají odlišné slova, ve skutečnosti reflektují stejné čtyři univerzální dimenze života. Pojmy, které přitom používají, reprezentují rovněž čtyři základní potřeby všech lidí a zdroje jejich motivace: žít (uchování vlastní existence), milovat (vztahy), učit se (růst a vývoj), zanechat odkaz (smysluplná činnost a přispění k dění kolem nich)“.*³⁹

Autor věří ve stvoření člověka jako bytosti, která má v pozemském životě sice rámcově vymezené poslání, ale zároveň je mu Stvořitelem poskytnuta svobodná vůle volby. S nadsázkou lze nalézt jistou analogii při vedení lidí v organizacích, neboť manažeři usilují o dosažení vytýčených cílů, ale jimi vedení pracovníci mají možnost volby svého postoje a přístupu k plnění svých povinností. Jaký bude postoj a přístup pracovníků významně ovlivňuje zastávané paradigma manažera. Pokud manažer vede své pracovníky v souladu s paradigmatem „vedení neúplných lidí“, lze očekávat, že vedení pracovníci:

- budou mít sklon vydat ze sebe minimum svého disponibilního potenciálu,
- nebudou-li pod přímou kontrolou, přestanou pracovat,
- budou si stěžovat u svého přímého nadřízeného na to či ono,
- začnou dělat svému přímému nadřízenému naschvály,
- budou, zejména ti odváznější z nich, vážně uvažovat o změně zaměstnání.

Pokud bude naopak manažer zastávat paradigma „vedení celistvých lidí“ lze od vedených spolupracovníků očekávat.:

- ochotu vydat při plnění svých pracovních úkolů maximum svého disponibilního potenciálu,
- sklon k sebekontrolě při plnění pracovních úkolů,
- snahu o zlepšení výkonu práce nejen vlastní, ale celého útvaru či týmu a i celé organizace,
- projevy radosti a uspokojení z vykonávané práce.

4.2 Vliv úrovně sociální zralosti manažerů na paradigma vedení lidí v organizacích

Doposud bylo latentně předpokládáno, že manažeři, kteří vedou své spolupracovníky, vnímají sami sebe jako „celistvé lidi“, tudíž jsou, jinak řečeno, sociálně zralými jedinci. To, ovšem nemusí být v manažerské praxi samozřejmostí. Autor hypoteticky pochybuje o tom, že by sociální zralost většiny výkonných manažerů byla na žádoucí úrovni!

Do manažerských pozic, ať už jmenováním, povýšením či volbou, se často dostávají lidé, kteří nejenže nezvládají „OM“ a individuální management („IM“), ale navíc jsou osobnostně de facto „neúplnými lidmi“!⁴⁰ Za takové situace je pramalá šance posunu paradigmatu vedení lidí k paradigmatu „vedení celistvých lidí“, byť může jít i o vedení spolupracovníků se žádoucí profesní a osobnostní způsobilostí (jsou „celistvými lidmi“) pro výkon práce na jejich pracovním místě nebo k zastávání jejich pracovní role!

³⁹ COVEY, R. S. (2006), s. 31.

⁴⁰ K hypotetickému relativně negativnímu stanovisku autora přispívají několikaletá zkoumání reakcí studentů kombinovaného studia, kteří na relevantní otázky týkající se hodnocení svých přímých nadřízených, ale i jich samých (pokud jsou na manažerských pozicích) deklarují zkušenost převažující existence paradigmatu „vedení neúplných lidí“!

4.3 Dvě doporučení k podpoře posunu paradigmatu k „vedení celistvých lidí“ v organizacích

Co pro nápravu neutěšeného stavu změnit či aplikovat, a to jak na straně manažerů, tak i vedených spolupracovníků, aby se prosazoval posun k paradigmatu „vedení celistvých lidí“?!

4.3.1 Důsledná aplikace strategického směru „rozvoj stěžejních způsobilostí“

Klasická teorie strategického managementu nabízí top managementu organizací k aplikaci, v rámci fáze strategické volby, tyto strategické směry:

- Zvýšení tržního podílu;
- Vytváření nových trhů;
- Vývoj nových produktů;
- Příbuzná, resp. nepříbuzná diverzifikace;
- Změny v oboru působnosti;
- Rozvoj stěžejních způsobilostí.

Za nejefektivnější strategické směry jsou aktuálně považovány dva poslední strategické směry z výše uvedeného přehledu. Vzhledem k zaměření tohoto příspěvku se autor zabývá dále „jen“ strategickým směrem „Rozvoj stěžejních způsobilostí“. Tento strategický směr má univerzální využití s vysokou měrou efektivnosti pro jakoukoliv organizaci.

Na otázku proč, lze odpovědět následovně: V souvislosti s turbulentní proměnlivostí „stavu světa“, musí organizace ideálně preventivně připravovat své „interní lidské zdroje“ na mnohdy nepředvídatelné změny výkonu jejich poslání v budoucnosti. Jediným strategickým směrem, který představuje určitou jistotu v tomto úsilí, je právě strategický směr „rozvoj stěžejních způsobilostí“, v němž dominantně jde o formování a rozvoj sociálních způsobilostí všech „interních stakeholdes“. Konkrétně jde zejména o tyto sociální způsobilosti:

- komunikace,
- naslouchání,
- prezentace,
- rozhodování a s ním spojené sdílení odpovědnosti za rozhodnutí
- respektu k osobnostní a názorové jinakosti v rámci interních, ale i relevantních externích „stakeholders“,
- formování a udržování dobrých mezilidských vztahů,
- vlastního sebepoznávání a cílevědomého osobnostního rozvoje,
- týmové spolupráce.

4.3.2 Aplikace tzv. „profilových analýz“

Autor nabízí aplikaci tzv. „profilových analýz“ při získávání a výběru spolupracovníků, s jejichž uplatněním má dlouhodobé pozitivní zkušenosti.⁴¹

⁴¹ Metodu profilových analýz využíval autor při výkonu manažerských pozic (prorektor Masarykovy univerzity, proděkan Právnické fakulty MU, vedoucí katedry národního hospodářství PrF MU) zejména při výběrových řízeních, ale i pro komparaci vlastního osobního a profesního profilu. Autor více jak 20 roků seznamuje své studenty s metodou profilových analýz v rámci výuky předmětu „Osobní management“, čímž jim

Profilové analýzy zkoumají osobnostní charakteristiky člověka (dominanci, neformální vliv na druhé lidi, potřebu stability, resp. stálosti a ochotu se přizpůsobit), přičemž jejich podstata vychází z premisy, že tím nejdůležitějším kritériem pro účelný, účinný, hospodárný a odpovědný výkon práce na jakémkoliv pracovním místě či při zastávání jakékoliv pracovní role je míra souladu vlastností těch, kteří přicházejí v úvahu k výběru či přemístění na konkrétní existující či nově vzniklé pracovní místo nebo vzniklou pracovní roli (osobní profily potenciálních uchazečů nebo pracovníků uvažovaných k přemístění) a souborem vlastností, který vyžaduje konkrétní pracovní místo či pracovní role (pracovní profil pracovního místa nebo pracovní role)! Osobní i profesní profily lze nejen znázornit graficky, ale prostřednictvím existujícího automatizovaného systému je exaktně možné provést komparaci míry souladu osobních profilů potenciálních pracovníků a pracovního profilu. Výstupem profilové komparace je pořadí potenciálních pracovníků, v němž je navíc zakomponována „tlustá čára“ oddělující vhodné potenciální pracovníky od těch, kteří jsou pro přijetí nebo přemístění nepřijatelní! Autor, v této souvislosti, proto doporučuje pozvat v časovém předstihu všechny potenciální pracovníky ke zpracování jejich osobních profilů. Následně provést vyhodnotit, prostřednictvím relevantního software, komparaci jejich osobních profilů s předem profesionálně zpracovaným pracovním profilem konkrétního pracovního místa či pracovní role⁴² a přizvat k interview jen potenciální pracovníky nacházející se nad „tlustou čarou“ komparačního žebříčku!!⁴³

5 Výsledky

V souladu s vymezeným předmětem tohoto příspěvku a vytýčeným cílem zpracování jeho 1. části (viz 1 Úvod) bylo dosaženo těchto výsledků:

- Prokázání nezbytnosti posunu paradigmatu managementu, neboť dosavadní převažující manažerské paradigma není konzistentní s požadavky formující se informační a znalostní společnosti;
- Navržení pěti dílčích manažerských paradigmat, které se jeví jako klíčové a perspektivní ve snaze zahájit realizaci žádoucího posunu manažerského paradigmatu. Jedná se konkrétně o tyto dílčí manažerská paradigmata:

1. Posun paradigmatu managementu k celostnímu systému managementu.

nabízí možnosti objektivnějšího posouzení oprávněnosti volby studijního oboru s důrazem na uplatnitelnost získaného vzdělání na budoucím trhu práce a studentům kombinovaného studia navíc i pro jejich výběr osobnostně vhodných uchazečů v rámci výběrových řízení či konkurzů.

⁴² Profesionální zpracování pracovního profilu vyžaduje týmovou spolupráci nejméně tří odborníků. U již existujícího pracovního místa či pracovní role přímého nadřízeného manažera, nejlépe hodnoceného relevantního pracovníka a fasilitátora, který zabezpečí eliminaci odlišných názorů manažera a pracovníka na jimi vybrané vlastnosti z dotazníku (obvykle jde o cca 20% odlišných odpovědí). Pokud jde o nové pracovní místo či pracovní roli je podstatné, aby fasilitátor měl k dispozici nejméně dva odborníky, kteří myslí kreativně, tudíž nejsou limitováni „profesní slepotou“!

⁴³ Pro zamezení obav ze složitosti, popř. i problematičnosti aplikace metody profilových analýz, autor jednak připomíná své pozitivní osobní zkušenosti s aplikací této metody a také zdůrazňuje jednoduchost a minimální časovou náročnost aplikace této metody. Pro lepší představivost autor rámcově informuje o procesu zpracování osobních profilů: Potenciálním pracovníkům je předložen dotazník, v němž nejsou otázky, ale v cca 20 řádcích vždy uvedeny čtyři vlastnosti, z nichž mají respondenti vybrat vlastnost, která je pro ně nevíce charakteristická a naopak vlastnost, kterou buďto nemají nebo její váha je ze všech čtyř vlastností v jejich „já“ nejméně významná. Ke zpracování dotazníku mají respondenti pouhých 10 min a důležité je dodat, že jsou před zahájením zpracování dotazníku upozorněni, že vyhodnocovací systém dokáže odhalit byť i jednu nepravdivou odpověď – čímž „hříšník“ ztrácí šanci být vybrán!

2. Posun paradigmatu managementu k modernímu (niternému) vůdcovství.
3. Posun paradigmatu managementu k „vedení celistvých lidí“.
4. Posun paradigmatu managementu „principiálnímu vedení“.
5. Posun paradigmatu managementu k „třetí alternativě“.

Jelikož se, po zdůvodnění, 1. část příspěvku věnovala „pouze“ prvním třem dílčím posunům paradigmatu managementu, jsou níže uvedeny tyto relevantní výsledky:

- Zdůvodnění nezbytnosti existence celostního systému managementu pro výkon a rozvoj poslání jakékoliv ziskové či neziskové organizace, včetně objasnění procesu jeho formování i způsobu fungování;
- Prokázání zásadní odlišnosti účelu a obsahu vůdcovství a vedení lidí. Zatímco vůdcovství má strategickou orientaci (týká se formování perspektivní budoucnosti organizací), vedení lidí je součástí manažerské komponenty lidské zdroje-lidský potenciál a tudíž prioritně přispívá k zabezpečení aktuálního výkonu poslání organizací.
- Komparace tradičního a moderního vůdcovství, z níž jednoznačně vyplývá, že dosavadní převažující tradiční vůdcovství je „brzdou“ žádoucího posunu paradigmatu managementu a tudíž je prioritním úkolem teorie a praxe managementu prosazovat moderní vůdcovství. V souvislosti s tímto potřebným posunem dílčího paradigmatu, je v příspěvku nabídnuty předpoklady a doporučení, jak postupovat při formování moderního vůdcovství v organizacích.
- Zdůvodnění nezbytnosti posunu dílčího paradigmatu vedení lidí k vedení celistvých lidí doplněné nabídkou dvou doporučení, jak v organizacích tohoto dílčího manažerského paradigmatu dosáhnout.

6 Diskuse a závěry

Při konfrontaci dosažených výsledků tohoto příspěvku s výsledky tří předchozích obsahově konzistentních publikací autora tohoto příspěvku, uvedených níže v použitých zdrojích (viz zdroje 5., 6. a 7.) je obecně prokazatelné kvalitativní zlepšení zpracování předmětné problematiky. Konkrétně, vztaženo k prvním třem posunům dílčích manažerských paradigmat, řešených v 1. části tohoto příspěvku, to lze prokazatelně dokázat:

Doplněním informačních vazeb při formování i formování celostního systému managementu;

Komplexnějším zpracováním problematiky vůdcovství mj. inovovanou komparací rysů tradičního a moderního vůdcovství (viz tabulka 1), obohacením problematiky moderního vůdcovství o charakteristiku činností, jež musí být realizovány v jeho rámci.

Zcela novým nazíráním problematiky vedení lidí v organizacích opírajícím se o žádoucí posun paradigmatu k vedení celistvých lidí, včetně zařazením do textu dvou návrhů, jak prosazovat paradigma vedení celistvých spolupracovníků v organizacích.

Použité zdroje

- [1] BEDNÁŘOVÁ, H.. *Závislost na sociálních sítích*. In: Zdravě.cz z 7. června 2017. [online] Dostupné z: <https://dusevni-zdravi-a-psychologie.zdrave.cz/zavislost-na-socialnich-siti/>

- [2] BENDER, U. P. *Niterný leadership. Leadership from Within*. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-069-4.
- [3] COVEY, R. S., 2006. *8. návyk. Od efektivity k výjimečnosti*. Praha: Management Press 2006. ISBN 80-7261-138-0.
- [4] ROOKE, D., TORBET, W. R. Logika jednání lídrů. *Moderní řízení* 8/2002. s. 52–55.
- [5] VÁGNER, I. Strategický management. Brno: Sting, spol. s r.o., 2016. ISBN 978-80-87482-41-4.
- [6] VÁGNER, I., 2015. *Podněty k posunu paradigmatu myšlení a jednání v managementu*. Brno: Sting, spol. s r.o., 2015. ISBN 978-80-87482-41-4.
- [7] VÁGNER, Ivan. Moderní vůdcovství versus moderní vedení. In: *Sborník z mezinárodní konference „Dny práva 2012 – Days of Law 2012 Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování)“*. Brno : Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-6319-8.
- [8] ZELENÝ, M. Čas vůdců už byl. *Moderní řízení* 10/2005. s. 64–66.



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.

Aktuální trendy v oblasti daní

Eva Vincencová

Abstrakt

Článek se zabývá aktuálními trendy v oblasti daní z příjmů, které vyplývají z návrhu vládní novely, kterou se mění některé zákony v oblasti daní a souvisejících zákonů. Zejména se zaměřuje na transpozici evropské směrnice ATAD eliminace praktik vyhýbání se daňovým povinnostem do daně z příjmů právnických osob.

Klíčová slova: ATAD, výpůjční náklady, zdanění při odchodu

Abstract

This article discusses the current trends in the field of Income Taxes resulting from the draft government amendment, which amends some tax laws and related laws. In particular, it focuses on the transposition of the European ATAD Directive on the elimination of tax evasion practices in Corporate Income Tax.

Keywords: ATAD, borrowing costs, tax exit

JEL klasifikace: H24, H26

1 Úvod

Návrh zákona, který pozměňuje některé daňové zákony a některé související zákony. (vládní novela), který byl zpracován z nutnosti implementovat unijní právo v oblasti daní do českého právního řádu. Vládní novela změn dotčených daňových zákonů včetně dalších souvisejících zákonů je spojena do jednoho zákona (daňový balíček 2019), jako je zákon o dani z příjmů (ZDP), daňového řádu (DŘ), zákona o dani z hazardních her, zákona o dani z přidané hodnoty (DPH), zákona o spotřebních daních, insolvenčního zákona, celního zákona, zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, zákona o Finanční správě a zákona o Celní správě. Ministerstvo financí od tohoto kroku očekává zvýšení přehlednosti úpravy daňové legislativy a zrychlení legislativního procesu v jednotlivých daních v období let 2019 až 2020. Návrh vládní novely zákonů je stále ve vnějším připomínkovém řízení, lze předpokládat, že v rámci připomínkového řízení navrhovaná ustanovení ještě doznají změn.

Za zásadní změnu lze považovat novou úpravu daně z příjmů právnických osob, která vyplývá z transpozice Směrnice Evropské unie 2016/1164 z 12. 7. 2016 (Směrnice) proti vyhýbání se daňovým povinnostem (Anti Tax Avoidance Directive/ATAD). Směrnicí ATAD předcházela finální zpráva OECD, opatření proti účelovému přesouvání zisku nadnárodními společnostmi a proti agresivnímu plánování (např. viz případ Starbucks). Směrnice Rady EU č. 2017/952) uvádí, že vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivní plánování velkých korporací má přímý vliv na fungování vnitřního trhu členských zemí [7]. Uvedenou Směrnicí jsou do evropského práva implementovány závěry vyplývající z OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) proti snižování základu daně z příjmů velkých korporací, proti přesouvání zisku [1,6], jako je neutralizace efektů hybridních schémat, pravidlo ovládané

zahraniční společnosti (Controlled foreign company/CFC rules) a omezení ovlivňování daňového základu úrokovými odpocety. Směrnice ATAD byla vydána v červenci 2016, členské mají uloženou povinnost implementovat směrnici ATAD do své národní právní úpravy s účinností do 1. 1.2019. Směrnice ATAD obsahuje výjimky z obecných pravidel, které jsou uvedené v tabulce 1, ovšem jednotlivé členské státy EU mají možnost volby, zda některou z možných výjimek zavedou či nikoli.

Tabulka 1: Výjimky z ATAD [2]

	Typ výjimky	Výjimka se týká
1	Stará půjčka	Nadměrné výpůjční výdaje/náklady pobírané z úvěrů uzavřených před 17. červnem 2016, vyjma úvěrů, které byly po tomto datu změněny.
2	Projekt veřejné infrastruktury	Zajištění, modernizace, provoz nebo údržba aktiva členského státu ve veřejném zájmu. <i>Podmínka</i> : Aktiva, jejich provozovatel, výpůjční výdaje/náklady, příjmy/výnosy musí být umístěny na území EU.
3	Test majetku a vlastního kapitálu	Úrokové náklady je možné uznat za podmínky, když společnost má stejný, anebo má vyšší poměr vlastního kapitálu vůči aktivům, než je poměr celé konsolidované skupiny.
4	Samostatně stojící společnosti	Daňově uznatelné jsou úroky samostatné společnosti, která nepatří do konsolidačního celku a současně není přidruženým podnikem.
5	Limit společností ve skupině 3000 000 EUR	Pravidla ATAD se neaplikují v případě, že limit čistých výdajových/nákladových úroků společností podnikajících ve skupině (za celý konsolidovaný celek) nepřesáhne limit 3 mil. EUR. To znamená, že do limitu 3 mil EUR společnost si může za celý konsolidovaný celek tuto částku odečíst od základu daně z příjmů.

Zdroj: Zpracování vlastní podle Směrnice ATAD, EU

V České republice (ČR) je v platnosti pravidlo nízké kapitalizace úroků vůči spojeným osobám, dle pravidel ATAD se nově bude týkat také třetích osob. Očekávaným cílem implementace ATAD je v rámci EU omezení prostoru pro agresivní daňové plánování. Cílenou snahu o eliminaci daňových úniků lze v EU pozorovat již od roku 2012. Ve všech členských státech má být Směrnice platná od prvního ledna 2019, což Česká republika transpozici realizuje právě vládní novelou v daňovém balíčku pro rok 2019.

Ministerstvo financí z důvodů agresivního daňového plánování odhaduje v České republice roční ztráty veřejných rozpočtů 6 mld. až 15 mld. Kč.

2 Návrh vládní novely daně z příjmů

V oblasti daně z příjmů se očekávají dva typy změn, a to jak u fyzických, tak u právnických osob. U fyzických osob má dojít ke změně konceptu zdanění příjmů, změně algoritmu výpočtu daně z příjmů, solidárního zvýšení daně u nadlimitních příjmů, úpravě sazeb, včetně navazující změny v sociálním pojistném vlivem zrušení konceptu superhrubé mzdy. Očekávaná změna daňových sazeb zavádí dvě daňová pásma, a to progresivní daňová sazba ve výši 19 % (týkala by se příjmů do 1,5 mil. Kč), na příjmy fyzických osob nad limit 1,5 mil Kč by se vztahovala progresivní daňová sazba ve výši 24 %. Nově si všichni podnikatelé budou moci od základu daně odečíst 75 % zaplaceného sociálního a zdravotního pojištění.

Ovšem vláda dala v dubnu 2018 **najevo, že zrušení „superhrubé mzdy“ plánuje s účinností až od roku 2020.**

2.1 Transpozice pravidel ATAD v dani z příjmů právnických osob

Vládní novela daně z příjmů právnických osob se týká transpozice pravidel ATAD do zákona o dani z příjmů. Vládní návrh novely zavádí poměrně rozsáhlé změny, která se vztahuje na příjmy právnických osob, včetně stálých provozoven poplatníků, kteří jsou pro daňové účely daňovými rezidenty třetí země, pokud se nacházejí v jednom nebo více členských státech. Opatření ATAD budou v dani z příjmů právnických osob realizována prostřednictvím pěti opatření, kterými jsou:

Tabulka 2: Opatření ATAD

	Pravidla ATAD	<i>Poznámky</i>
1	Omezení odpočitatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů/nákladů	Čl. 4 Borrowing costs
2	Obecné pravidlo pro zneužití práva	Čl. 6 General Anti-Abuse Rule/GAAR
3	Hybridní nesoulady	Čl. 9 Hybrid mismatches Nesoulad mezi národními daňovými systémy jednotlivých zemích
4	Zdanění ovládané zahraniční společnosti	Čl. 7 a 8 Controlled foreign company/CFC pravidla
5	Zdanění při odchodu	Čl. 5 Tax Exit Přemístění majetku beze změny

Zdroj: Zpracování vlastní podle [12]

OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI NADMĚRNÝCH VÝPŮJČNÍCH VÝDAJŮ/NÁKLADŮ

Omezení v daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů (tzv. rozdíl mezi daňově uznatelnými výpůjčními náklady a zdanitelnými výpůjčními výnosy) souvisí se zavedením obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu.

Nadměrné výpůjční náklady = daňově uznatelné výpůjční náklady
převyšující zdanitelné úrokové výnosy

Čeho se nadměrné výpůjční náklady týkají?

Za nadměrné výpůjční výdaje/náklady jsou považovány daňově uznatelné výpůjční náklady po odečtení zdanitelných výpůjčních výnosy za dané zdaňovací období. Vládní novela za nadměrné výpůjční náklady **považuje výdaje/náklady převyšující 80 mil. Kč, anebo náklady nad limit 30 % z vypočteného daňového provozního zisku před úroky, zdaněním a odpisy (EBITDA)**, osvobozené příjmy jsou z EBITDA vyňaty. Vzorec výpočtu EBITDA pro účely ATAD:

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM

- + Zvýšený o daňovou hodnotu čistých úrokových nákladů
- + Srážková daň ze zdrojů na území ČR
- + Zvýšený o daňovou hodnotu odpisů majetku uplatněné v základu daně

Dle návrhu vládní novely mají výpůjční výdaje náklady širší rozměr než finanční výdaje/náklady definované v současném znění zákona o dani z příjmů, protože obsahují všechny formy dluh a úroky, například:

- úroky z dluhopisů,
- úroky z půjček a zápůjček,
- úroky z derivátových instrumentů souvisejících s půjčkou,
- kapitalizované úroky uvedené v rozvaze společnosti v hodnotě aktiva (z pohledu ZDP jsou uznatelným výdajem vynaloženým na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů),
- úroky z derivátových instrumentů včetně nákladů na zajištění,
- náklady na financování finančního leasingu,
- náklady spojené s kurzovými operacemi při financování korporace (zajištění kurzových rizik) poplatky související s financováním (záruky, zprostředkování).

V souvislosti s nadměrnými výpůjčními náklady se vyskytuje pojem tzv. „pomyslné úrokové výdaje/náklady.“ Považují se za ně takové úrokové výdaje/náklady, které nejsou označeny přímo jako úrok, protože jsou součástí jiných než úrokových nákladů, ale z ekonomického hlediska jsou úrokem, a proto se platba nákladů/výdajů vzniklých v souvislosti s výpůjčkou za úroky považuje.

V případě kurzových rozdílů je nutné rozlišovat jejich typy, zda se jedná o kurzový rozdíl, který je výdajem (nákladem), nebo příjmem (výnosem) a podle toho jej zařadit tento instrument do výpůjčních výdajů, nebo výpůjčních příjmů. Podle platného pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 25 odst. 1 písm. w) nejsou kurzové rozdíly součástí finančních výdajů/nákladů (viz § 25 odst. 1 písm. w ZDP).

Úroku z derivátových instrumentů (finanční výdaj/náklad) se týkají výpůjční výdaje/náklady vynaložené za účelem zajištění (nebo přecenění derivátu promítnutého do výsledku hospodaření daňového subjektu) úvěrového nebo měnového rizika spojeného s úvěrovým financováním. Týká se derivátů podle zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Situace se vztahuje se také na případ přecenění derivátu. Pravidlo pro omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů/nákladů by mělo být účinné od roku 2019.

OBECNÉ PRAVIDLO PRO ZNEUŽITÍ PRÁVA

Obecné pravidlo pro zneužití práva (GAAR) vyplývá z čl. 6 směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016. Vládní novela obecné pravidlo pro zneužití práva transponuje do Daňového řádu, navrhuje doplnit § 8 o nový odstavec 4 Daňového řádu (účinnost 1. 1. 2019), citují: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, pro které neexistují řádné ekonomické důvody, neboť jejich převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“ [13]

Záměrem pravidla proti zneužití práva je odstranit daňovým subjektům možnost uplatňovat takové daňové výhody (například vytváření umělých transakcí), které jsou v rozporu se smyslem a účelem předmětného daňového zákona. Například ustanovení daňového řádu či zákona o dani z příjmů. V praxi se vyskytují situace, kdy jsou s ohledem na výpočet daňové povinnosti tvořeny fiktivní hospodářské operace. V důsledku této skutečnosti pak nelze uplatnit na takový daňový subjekt daňové právo.

HYBRIDNÍ NESOULADY

„Nesoulad z hybridních subjektů vzniká tehdy, jestliže je subjekt pro daňové účely v jedné jurisdikci považován za transparentní a v jiné jurisdikci za netransparentní. To může vést k dvojímu odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát nebo k odpočtu platby bez jejího odpovídajícího zahrnutí“. [8] Z daňového hlediska může být jakýkoli právní subjekt transparentní nebo netransparentní. Pokud je právní subjekt pro daňové účely transparentní, (například v případě partnerství), nepodléhá dani sám o sobě, nýbrž jednotlivým partnerům jsou jako zdanitelný příjem přiřazeny poměrné podíly na položkách příjmů/výnosů, zisku a výdajů/nákladů, které tomuto partnerství vznikly. Stálá provozovna může být součástí subjektu, ale za samostatný subjekt se nepovažuje

Naproti tomu právní subjekt je netransparentní, když například obchodní společnost, podléhá dani ze svých příjmů/výnosů sama za sebe. [12] Hybridní nesoulady v podstatě existují jako:

- Hybridní nesoulad vedoucí k dvojímu odpočtu:
 - o Hybridní nesoulad vzniká za situace, když by byl totožný výdaj/náklad daňově uplatněn u přidružených podniků s různým daňovým rezidentstvím více než jednou. Dvojí odpočet znamená, že tatáž platba je odčitatelná ze základu daně ve více než jedné daňové jurisdikci (daňově uznatelný výdaj snižuje základ daně z ve více než jedné daňové jurisdikci). Na základě směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem v případě nesouladu z hybridních subjektů mezi dvěma členskými státy, který vede k dvojímu odpočtu, lze odpočet uplatnit pouze v členském státě, v němž má daná platba svůj zdroj.
- Hybridní nesoulad vedoucí k odpočtu bez zahrnutí:
 - o Znamená situaci, kdy odpočtu v jedné daňové jurisdikci k odpočtu od základu daně z příjmů právnických osob dochází (například jde o daňově uznatelný výdaj/náklad), ale bez odpovídajícího zahrnutí tohoto příjmu do základu daně v jiné daňové jurisdikci. [2]

Pravidla pro hybridní nesoulady se použijí pouze v případě nesouladu mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem nebo v případě strukturovaného uspořádání v rámci těchto zúčastněných stran.

PRAVIDLO PRO ZDANĚNÍ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI

Pojem ovládaná zahraniční společnost, tzv. CFC pravidla, zákon o dani z příjmů zatím neupravuje. Ovládanou zahraniční společností je zahraniční subjekt, který poplatník daně z příjmů právnických osob ovládá, anebo se z 50 % přímo či nepřímo účastí na jejím kapitálu, má právo na 50% podílu ze zisku včetně stále provozovny umístěné v zahraničí. Podle vládní novely má být do zákona o daních z příjmů vloženo nové ustanovení, tzv. “právní fikce”, která se použije, když dojde k naplnění CFC pravidel:

- česká společnost se sama nebo s přidruženými podniky přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu zahraniční společnosti z více než 50 % resp. má právo na více než polovinu podílu na jeho zisku, případně pokud jde o stálou provozovnu ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která umožňuje aplikovat pro zamezení dvojího zdanění metodu vynětí,
- zahraniční společnost je daňovým rezidentem v jurisdikci, kde je daň z příjmů právnických osob nebo obdobná daň o polovinu nižší, než kdyby se jednalo o daňového rezidenta ČR,
- zahraniční společnost nevykonává skutečnou ekonomickou činnost.

V případně naplnění výše uvedených podmínek, pak je ze zákona povinné použít pravidlo pro ovládané společnosti. Z toho vyplývá, že česká ovládající společnost musí zahrnout do svého základu daně z příjmů právnických osob vybrané příjmy zahraniční ovládané společnosti. Vládní novela je přesně uvádí, např. výpůjční příjmy, licenční poplatky, podíly na zisku atd.). Příjmy jsou zahrnovány do základu daně v poměrné části vypočítané podle podílu ovládající společnosti na kapitálu společnosti ovládané. [13]

ZDANĚNÍ PŘI ODCHODU (EXIT TAX)

Zdanění při odchodu se týká případů přemístění majetku (aktiv) beze změny vlastnictví, při kterém přesouvaný majetek zůstává ve vlastnictví stejného daňového subjektu. Z důvodu přemístění aktiv budoucí příjmy z tohoto majetku plynoucí budou podléhat zdanění v cílovém státě a nikoli již ve státě původním. Pro účely ZDP vládní novela přemístěním majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí se rozumí:

- přemístění majetku poplatníka DPPO, který je daňovým rezidentem, z České republiky do jeho stále provozovny umístěné v zahraničí, (kdyby v důsledku tohoto přeražení pro vyloučení dvojího zdanění příjmů plynoucích z následného úplatného převodu tohoto majetku byla použita metoda vynětí),
- přemístění majetku poplatníka DPPO, který je daňovým nerezidentem, ze stále provozovny umístěné v České republice do zahraničí (kdyby se v důsledku tohoto přeražení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice),
- přemístění majetku poplatníka DPPO bylo spojené se změnou daňového rezidentství poplatníka daně z příjmů právnických osob z České republiky do zahraničí (kdyby se v důsledku tohoto přeražení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice). [13]

3 Výsledky

Současná právní úprava zákona o daních z příjmů právnických osob (ZDPPO) **uznatelnost výpůjčních výdajů** upravuje v ustanoveních, která omezují daňovou odečitatelnost úroků, v určitých případech, například:

- případ nízké kapitalizace v § 25 odst. 1 písm. w ZDPPO,
- případ úroků navázaných na zisk dlužníka v § 25 odst. 1 písm. z ZDPPO,
- případ mateřské společnosti držící podíl v dceřiných společnostech v § 25 odst. 1 písm. zk ZDPPO.

Platné pravidlo nízké kapitalizace se týká omezení odečitatelnosti úroků z úvěrů poskytnutých spojenými osobami, která přesahuje 4násobek výše vlastního kapitálu, 6násobek u bank) se vztahuje pouze na úroky hrazené spojeným osobám.

Vládní novela ZDPPO navrhuje podle pravidel ATAD nové ustanovení omezující daňovou uznatelnost výpůjčních výdajů pro právnické osoby v § 23e ZDPPO. Nové ustanovení **se týká všech hrazených úroků spojených i nespojených osob**. Zavádí, limity výpůjčních výdajů upravené o výpůjční příjmy, když poplatník přesáhne stanovený zákonný limit (30 % EBITDA nebo 80 000 000 Kč) budou výpůjční náklady daňově neuznatelné. Podle tohoto nového ustanovení do nadměrných výpůjčních výdajů vstupují pouze daňově uznatelné výpůjční výdaje/náklady. Nově se budou testovat veškeré nákladové úroky. Poplatník DPPO

provede test nízké kapitalizace a vyloučení odpovídající části nedaňových výdajů/nákladů ze základu DPPO, což v praxi představuje postup:

- Poplatník DPPO ze základu daně vyloučí výpůjční výdaje/náklady neuznané na základě jiných ustanovení ZDPPO, např. v § 25 odst. 1 písm. w), zk), zl.
- Následně poplatník uznatelné výpůjční výdaje/náklady porovná se zdanitelnými výpůjčními příjmy/výnosy.
- Pokud daňově uznatelné výpůjční výdaje/náklady převýší zdanitelné výpůjční příjmy/výnosy, tak tento poplatník bude postupovat podle nového ustanovení v § 23e ZDPPO.

Výpůjční náklady mají širší definici než finanční výdaje definované současným ZDP, vyjímá finanční instituce a samostatné společnosti, které nejsou členy žádné skupiny. Pro nadměrné výpůjční výdaje/náklady jsou nastavena mírnější pravidla vůči ATAD. Cílem je zamezit vyplacení podílu na zisku výplatou úroků z dluhového nástroje, a tak snižovat daňovou povinnost.

Současná úprava ZDPPO **obecné pravidlo pro zneužití práva neupravuje**, pouze v § 23 d odst. 2 upravuje zvláštní pravidlo proti vyhýbání se daňové povinnosti, dále v daňový řád v ustanovení §8 odst. 3 upravuje zásadu přednosti obsahu před formou vycházející z tzv. „zásady materiální pravdy“. Do této doby bylo pravidlo zneužití práva v daňové správě ČR dovozováno postupy zavedené správní praxí jako tzv. „obecný právní princip“ a prostřednictvím judikátů Nejvyššího správního soudu (NSS) a Ústavního soudu. Konkrétní příklady rozhodnutí NSS a vyjádření Ústavního soudu k problematice pravidla zneužití práva jsou uvedeny v důvodové zprávě, která je součástí návrhu vládní novely.

Podle současné právní úpravy ZDP poplatníkovi DPPO **nevzniká daňová povinnost z důvodu přemístění majetku společnosti do zahraniční beze změny vlastnictví**. Například se jedná o situaci, když česká společnost změní daňovou rezidenci, anebo přemístí svá aktiva do své stálé provozovny v zahraničí nebo naopak., nebo jsou aktiva přemístěna mezi dvěma stálými provozovnami jednoho poplatníka v různých státech nebo v důsledku přemístění daňového rezidentství.

Vládní novela navrhuje změnu a přesuny majetku do zahraničí beze změny vlastnictví navrhuje v ČR zdaňovat stejným způsobem, jako při prodeji aktiv s účinností od roku 2020.

Základ daně z příjmů právnických osob by se rovnal tržní ceně aktiv minus daňová hodnota aktiv. V určitých případech bude možné rozložit splátku daně z příjmů do následujících pěti let.

Uplatnění CFC pravidel v praxi se týká případů, když zisky zahraničního daňového poplatníka nebo stálé provozovny (zahraniční dcera) nepodléhají v ČR dani z příjmů právnických osob nebo jsou od daně osvobozeny. Současně hranice držby kapitálu či hlasovacích práv je 50 % a skutečná daň z příjmů dceřiné společnosti je nižší než polovina daně v zemi rezidentního poplatníka (české mateřské společnosti).

4 Diskuse a závěry

Text je zpracován na základě stavu návrhu vládní novely daňových zákonů a některých souvisejících zákonů a prozatím nenabyl účinnosti. Lze říci, že nejdiskutovanějším opatřením vládní novely je nové pravidlo dle směrnice ATAD pro odčitelnost úroků. Limity výpůjčních úrokových nákladů jsou nastavené tak, aby se omezení vztahovaly zejména na

velké mezinárodní subjekty. Ministerstvo financí uvedlo, že dle jemu dostupných údajů se v ČR v roce 2015 neexistoval v ČR daňový poplatník, který by měl úrokové náklady vyšší než 80 mil. Kč. Proto se předpokládá, že pravidlo pro odečitatelnost úroků za navrhovaných podmínek vládní novely by tedy nemělo dopadat na velký počet podniků. Dá se říci, že opatření vládní novely je poměrně velmi úzce zacíleno, protože se týká úrokových nákladů nad limitem. Určit jednoznačně dopady implementace tohoto pravidla na české společnosti zatím nelze. Pro některé společnosti pravděpodobně bude aplikace tohoto pravidla v praxi příznivější, pro jiné pak tomu bude naopak.

Snahu o eliminaci daňových úniků na mezinárodní úrovni lze pravděpodobně v budoucnu očekávat směrem ke zdaňování zisků digitální ekonomiky. Eroze daňových základů včetně přesouvání zisků digitální ekonomiky jsou markantní a jsou častým terčem kritiky včetně uváděného příkladu neférovosti zdaňování vůči ostatním společnostem. Digitální ekonomika je svým způsobem výjimečná, jelikož pracuje s nehmotnými produkty. Na rozdíl od hmotné produkce je možné ji velmi lehce a rychle přesouvat do příznivější daňové jurisdikce. Digitální ekonomika jako pojem není zatím definovaná, neexistují pro ni speciální daňová pravidla, proto nelze erodovat daňových základů nebo přesouvání zisků do příznivějších daňových jurisdikcí účinně zamezit. Z těchto důvodů se stále více odvětví výhod digitální ekonomiky využívat. Dá se říci, že celá situace ohledně zdaňování digitální ekonomiky je velmi složitá, a proto její řešení bude vyžadovat čas a rozsáhlou mezinárodní spolupráci.

Afilace

Článek je jedním z výstupů výzkumného projektu Zdanění rodinného podnikání, IGA_ AS_ 01 08/02.

Použité zdroje

- [1] DELOITTE. BEPS Actions implementation by country: Action 2 - Hybrids. In: *Deloitte* [online]. 2018 [cit. 2018-05-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-2-hybrids-implementation-matrix.pdf>
- [2] EUROPEAN COMMISSION. The Anti-Tax Avoidance Directive. In: *European Commission* [online]. 2018 [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en
- [3] KOMORA DAŇOVÝCH PORADČŮ ČR. Bude daňový systém díky BEPS spravedlivější, efektivnější a pochopitelnější? In: *Právní prostor* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/aktuality/aktuality/bude-danovy-system-diky-beps-spravedlivejsi-efektivnejsi-a-pochopitelnejsi>
- [4] KPMG. EU: Directive on hybrid mismatches with third countries. In: *KPMG* [online]. 2017 [cit. 2018-06-02]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/us/en/home/insights/2017/02/tnf-eu-directive-on-hybrid-mismatches-with-third-countries.html>
- [5] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní: Pracovní text. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2016 [cit. 2018-07-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni>

- sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656
- [6] OECD. Base erosion and profit shifting. In: *OECD* [online]. 2016 [cit. 2018-03-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/>
- [7] OECD. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. In: *OECD* [online]. 2012 [cit. 2018-04-13]. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf
- [8] Směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. [online]. 2016 [cit. 2018-04-13]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších změn a úprav
- [10] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších změn a úprav
- [11] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22. [online]. 2018 [cit. 2018-06-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf
- [12] Vládní návrh 2018, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. 2018 [cit. 2018-07-05]. Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135859
- [13] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu 2018, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. 2018 [cit. 2018-07-05]. Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=129427&pdf=1



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.

Trends in Personal Income Tax in Ukraine

Lina Zadorozhnia

Abstract

The state of personal income tax in Ukraine was researched from fiscal perspective and in respect to decentralization. Despite permanent tax reforms, which lead to changes in tax design, and changes of proportions of distributions of PIT revenues among different budgets, personal income tax remains fiscally meaningful. Current personal income tax model in Ukraine has led to higher fiscal centralization. The analysis of the reforms of personal income tax in 2013-2017 showed that they were controversial. However, an adaptive approach to ensuring the fiscal sufficiency of the consolidated budget of Ukraine is positive.

Keywords: taxation, direct taxation, tax design, personal income tax, tax return, revenue, decentralization.

JEL classifications: H24.

1 Introduction

The tax policy on personal income taxation is a dynamic instrument for improving the elements of the personal income tax and the principles of its administration in Ukraine. The purpose of our study is to analyze the changes in the elements of the personal income tax in 2013–2017.

A lot of researches made a significant contribution to the study of personal income tax issues: E. Atkinson, R. Masgrave, J. Stiglitz (analysis of public finance and tax reforms); E. Seligman, J. M. Mirrlees (personal income tax design), T. Piketty, E. Saez (determination of optimal taxation of labor income and assessment of behavioral responses to tax rate changes); M. Feldstein, G. Aaron (influence of inflation on personal income taxes), K. Pomerleau (tax competitiveness among OECD member states).

In the context of the search for the optimal model of personal income tax (hereinafter - PIT), Ukraine's tax legislation introduces changes aimed at increasing not only fiscal but also regulatory efficiency, reducing the possibilities for tax avoidance and increasing tax compliance. However, significant changes were made in the period from 2013 to 2017, which, in the first place, were aimed at increasing its fiscal efficiency.

To solve the tasks in the article, general scientific methods and methods of analysis were used. In particular, these are methods of scientific abstraction, methods of scientific synthesis, analysis and comparison as well as statistical method.

2 Personal income tax in Ukraine through the prism of tax reforms

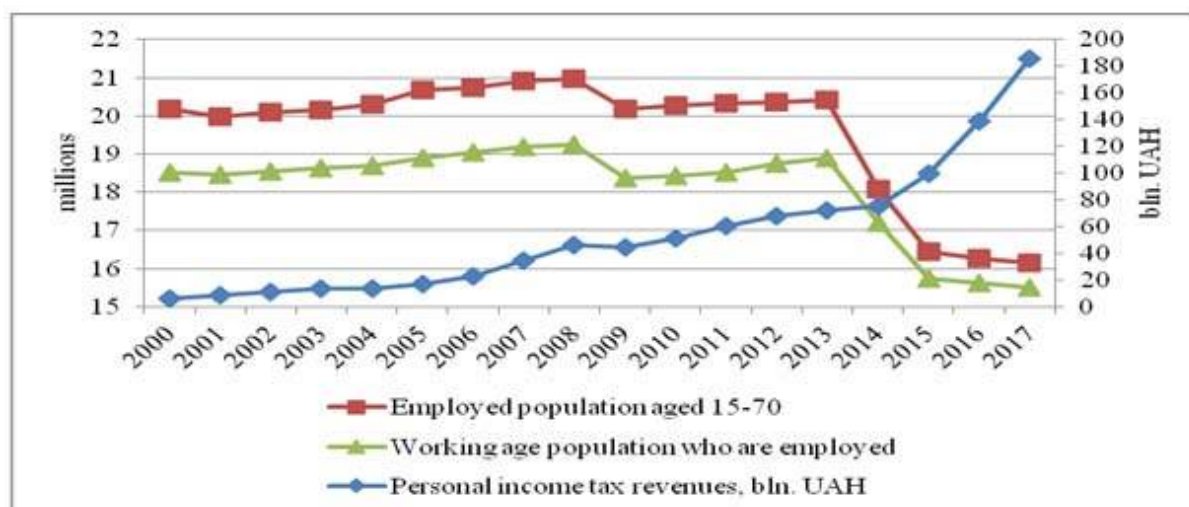
According to an IMF study on tax policy changes in developed and emerging economies, changes in personal income tax rates accounted for almost 30 % of all changes in the tax model [1, p. 19]. In Ukraine, the change in the PIT rates in 2013–2017 was marked by dynamism. In particular, if you consider the change in rates on a semi-annual basis, then the number of rates that were determined by law varied from 3 to 8. An exhaustive list of rates is given in Tax Code of Ukraine (incl. rate 0 %).

As a result of tax changes, the structure of PIT revenues has undergone significant changes in 2014–2015. In particular, the decline in wage income revenues is rather sharp. Comparing data for the first six months of 2014 and 2015, they differ by 17 %, dropping from 87 % to 70 %. In contrast, PIT from the wage earners consolidated revenues amounted to 90 % by the results of the 2007. This, on the one hand, made this tax fairly well-predicted, and on the other hand, the diversification of tax bases was not actually used. Such a change in the context of the general increase in income from PIT can be explained by a decrease in the number of wage earners, as well as revenues from military surtax that accounted for almost 9 % in PIT structure [6].

Starting from the 3rd quarter of 2014, state budget revenues also include PIT from taxation of income in the form of interest on the current or deposit bank account, interest on the deposits of members of a credit unions, and military surtax. These elements were introduced in order to secure additional revenues to the budget, but this simultaneously led to the complication of administering the personal income tax due to the need for changes in reporting, the implementation of additional calculations, etc.

Due to taxation of interests on deposits and pensions (the taxable amount of pensions exceeded 3 minimum wages), the structure of PIT revenues has transformed. There was an increase in the share of PIT revenues from the taxation of pensions to 1.08 % in 2015, which, along with the taxation of deposits, contributed to the diversification of PIT revenues, but caused a negative reaction in society. However, the lack of systemicity led to a frequent change in the taxation of pensions and the adoption of a decision by the Constitutional Court of Ukraine regarding the unconstitutionality of the taxation of pensions (February 27, 2018).

Figure 1. Employed population trends and PIT revenues in Ukraine



Source: State Statistics Service of Ukraine.

Although the total taxable income of PIT tends to increase, the number of PIT payers - to decrease. What is more, population data indicate decrease (Figure 1) [5], while PIT revenues – increase. Between these two indicators there is a negative connection. This means that an increase in the total taxable income is accompanied by a decrease in the number of PIT payers. This is not a standard situation (as evidenced by the experience of Ireland [4]) and indicates an expansion of the tax base. Wages and salaries are fundamental in the context of PIT, since it provides the largest share of PIT revenues in Ukraine. This short-term effect is provoked by changes in PIT model in Ukraine. Nevertheless, salaries are still the main source of taxable income and in case of absence of the forecasts of PIT revenues may become less reliant.

In the context of tax compliance it is vital to note some aspects about different types of income. In particular, there is a significant difference between income in the form of wages and income derived from ownership of the property. At the same time, it was experimentally proved that various decisions were made to declare earnings that were earned and received from ownership: when receiving income from ownership, taxpayers reacted to higher tax rates and announced a lower amount of tax revenue; while taxpayers who had earned a profit reported a higher taxable income. Thus, the taxpayer's response to changing the tax base depends on the amount of time and effort required to generate income [2]. Today it is popular the idea that lower tax rates can stimulate tax compliance, but with extremely low penalties it is not rational for taxpayers to contribute even small taxes to the budget.

The frequent change in the rates and in other elements of PIT has led to a lack of certainty among taxpayers. The transition to a flat tax scale from a progressive one on the one hand has simplified the taxation of individuals' incomes, but remained open issues of tax avoidance.

Traditionally, revenues from PIT to the Kyiv city budget were divided equally between the city budget and state budget of Ukraine, however, from the year 2015, 60 % of the PIT revenues began to be directed to state budget (Table 1). Budget revenues of the cities of the republican Autonomous Republic of Crimea and regions significance included 75 % of the personal income tax paid on the territory of these cities in 2013–2014. At the same time, 25 % of the personal income tax was included in the budgets of the villages, their associations, settlements, cities of district significance, which was paid on the respective territory. In order to provide the financial resources of the united territorial communities from 2015 up to now 60 % of the income from the personal income tax is directed to them. Also, 15 % of the PIT is directed to the budgets of the Autonomous Republic of Crimea and regional budgets, and 25 % to state budget of Ukraine [3].

In accordance with the procedure for amending the Law on state budget of Ukraine, which is regulated by Article 52 of Budget Code of Ukraine [3], the planned income indicators, including PIT, may be adjusted. The quarterly data for 2013–2017 confirmed that 12 amendments were made to the consolidated budget and were connected to PIT (apart from the fact that the budget is adopted on an annual basis), 4 changes to state budget, and 10 changes to the local budgets. These changes as well as changes in the design of PIT led to greater centralization, where, based on quarterly data, up to 50% of PIT was directed to state budget (Fig. 2).

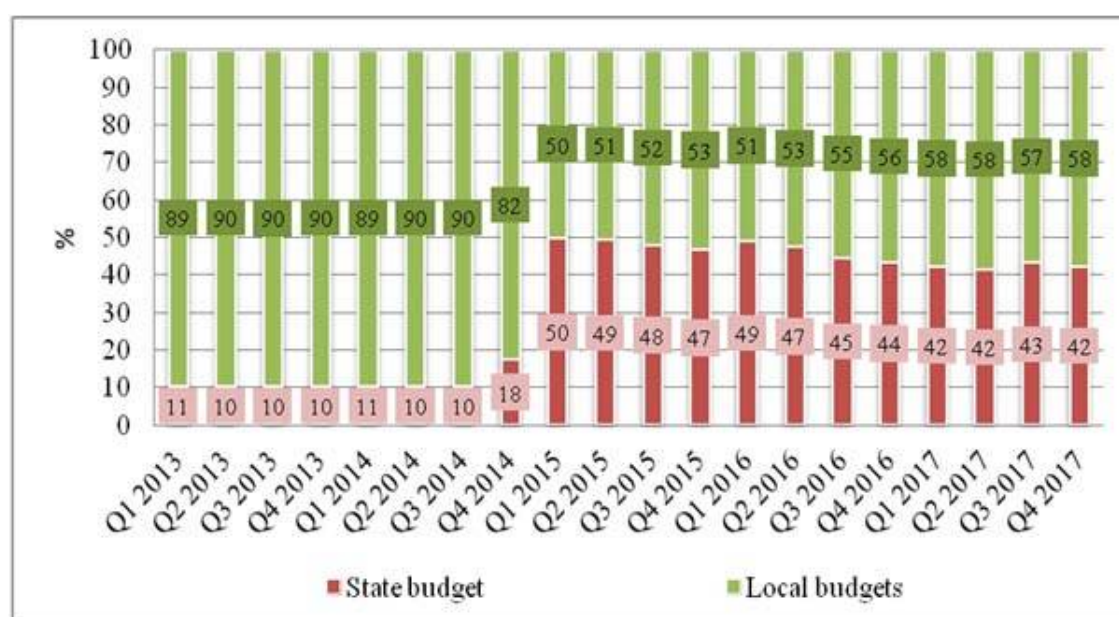
Table 1. Proportions of distribution of p in 2013-2017, %

State Budget						Local Budgets				
2013	2014	2015	2016	2017		2013	2014	2015	2016	2017
*	*	*	*	*						
50	50	60	60	60	Kyiv city budget	50	50	40	40	40
–	–	–	–	–	Sevastopol city budget	100	100	100	100	100
–	–	25	25	25	The city budgets of the Autonomous Republic of Crimea and regional significance	75	75	60	60	60
–	–	25	25	25	Budgets of the Autonomous Republic of Crimea and regional budgets	25	25	15	15	15
–	–	25	25	25	District budgets **	50	50	60	60	60
–	–	–	–	–	Budgets of villages, their associations, settlements, cities of district significance	25	25	–	–	–
–	–	25	25	25	Combined budgets of local communities	–	–	60	60	60

* From the 3rd quarter of 2014, state budget revenues also include: the tax on personal income tax on income accrued in the form of interest on the current or deposit in banks, interest on the deposit (deposit) of a member of a credit unions in a credit union, which is paid (recalculated) in accordance with the Tax Code of Ukraine; paid military surtax (recalculated) in accordance with clause 16-1 of subsection 10 of section XX of the Tax Code of Ukraine;

** Revenues of district budgets in terms of personal income tax were provided at the expense of personal income tax paid on the territory of villages, their associations, settlements, cities of district significance.

Source: Budget Code of Ukraine.

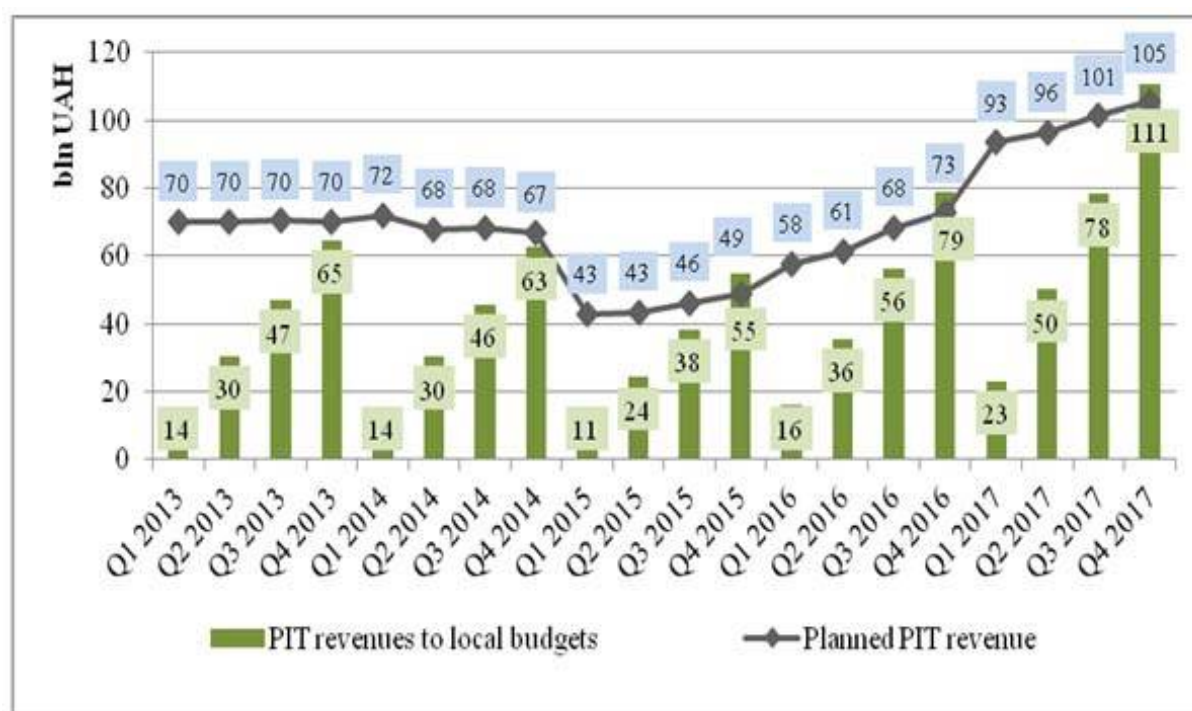
Figure 2. Distribution of PIT between the state and local budgets in 2013-2017

Source: State Treasury Service of Ukraine

The state of the legislation on PIT is not marked by stability. Changes are made both in the elements of this tax and in its administration with the leveling of the principle of the stability of tax legislation. In spite of the path chosen by Ukraine for fiscal decentralization, in fact, in the part of PIT processes are taking place in the direction of centralization. This is evidenced by the changes introduced in Budget Code of Ukraine in 2013–2017.

The dynamics of planned and actual revenues of PIT to local budgets in 2013–2017 indicates a rapid growth in 2015–2017 (yearly exceeding was at 6 bln UAH). However, in 2013–2014, there was an underperformance of the revenue side of local budgets in terms of PIT (Fig. 3).

Figure 3. The dynamics of planned and actual PIT revenues to local budgets in 2013–2017 in Ukraine



Source: State Treasury Service of Ukraine

3 Discussion and conclusion

The examined trends in PIT in Ukraine represent fiscal importance of this tax both for state and local budgets. Nonetheless, permanent tax reforms, which lead to changes in tax design and proportions of distributions of PIT revenues among different budgets, do not create stable and predictable tax environment to ensure high degree of tax compliance. Thus, the analysis of the reform of the tax on personal income in 2013–2017 showed that it was unsystematic and controversial. Overall, the current PIT model in Ukraine has led to higher fiscal centralization which is not critical to local budgets due to dramatic increase PIT revenues.

In the context of increasing the tax culture, public activities on declaring incomes, the development of tax philanthropy, the consideration of tax issues at referendums and the increase of taxpayers' awareness of their tax obligations through the use of online calculators are important, which is confirmed by successful practices of a number of foreign countries.

Citation list

- [1] AMAGLOBELI D., CRISPOLTI V., DABLA-NORRIS E., KARNANE P., MISCH F. Tax Policy Measures in Advanced and Emerging Economies: A Novel Database *International Monetary Fund*. 2018. № 18/110. P. 60.
- [2] BOYLAN, Scott J.; SPRINKLE, Geoffrey B. Experimental evidence on the relation between tax rates and compliance: The effect of earned vs. endowed income. *Journal of the American Taxation Association*, 2001, 23.1: 75-90.
- [3] Budget Code of Ukraine. URL: zakon.rada.gov.ua/go/2456-17.
- [4] Debunking Irish income tax myths. URL: [http://www.ibec.ie/IBEC/Press/PressPublicationsdoclib3.nsf/vPages/Newsroom~new-ibec-report-debunking-income-tax-myths-28-09-2014/\\$file/Debunking+Irish+income+tax+myths.pdf](http://www.ibec.ie/IBEC/Press/PressPublicationsdoclib3.nsf/vPages/Newsroom~new-ibec-report-debunking-income-tax-myths-28-09-2014/$file/Debunking+Irish+income+tax+myths.pdf)
- [5] State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
- [6] State Treasury Service of Ukraine URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/en/index>.



Author

Lina Zadorozhnia (Lina Zadorožnja) Associate professor, Ph.D., Department of Tax Policy, University of State Fiscal Service of Ukraine, Universitetska st., 31, Irpin, Ukraine, lina.zadorozhnya@gmail.com



AKADEMIE STING, o.p.s., soukromá vysoká škola
STING ACADEMY, Private Business College
637 00 Brno – Jundrov, Stromovka 1
Česká republika, Czech Republic

Telefon, záznam i FAX: +420 541 220 334
GSM: +420 603 462 002
E-mail: akademie@sting.cz
www.sting.cz

HOTEL AVANTI
21. a 22.9.2018

AKADEMIE STING
BRNO, 2018