

**Sborník ze studentské sekce
23. mezinárodní konference**

**Teoretické a praktické aspekty veřejných
financí**

Praha, 12. dubna 2018

**Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
katedra veřejných financí**

Praha 2018

Sborník ze studentské sekce 23. mezinárodní konference
Teoretické a praktické aspekty veřejných financí 2018
Praha, 12. dubna 2018

Publikováno za podpory Interní grantové soutěže Vysoké školy ekonomické v Praze.
Číslo projektu IG108017.

Publikace neprošla jazykovou korekturou.

Obsah

Mezera DPH a její vztah k teoretickému základu daně	2
Odhad daňového výnosu vyvolaného programem podpory filmového průmyslu	11
Zavedení přenosu daňové povinnosti na vybrané zboží	28
Zhodnocení aplikace převodních cen a zdanění podílů na zisku	42
Využití finanční analýzy u neziskových organizací ve veřejném sektoru	59
Dopad omezení paušálních výdajů u daně z příjmů fyzických osob	70
Zdanění příjmů sportovců	78

Mezera DPH a její vztah k teoretickému základu daně

Balíková Kristýna, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Česká republika, - kristyna.balikova@gmail.com

Abstrakt

Mezera daně z přidané hodnoty je rozdíl mezi tím, co mělo být na základě účinné legislativy odvedeno a daňovým výnosem z DPH. Odhadem této mezery je možné kvantifikovat ztracené příjmy a také identifikovat oblasti nejčastějších daňových úniků. Cílem této práce je zjistit, zda existuje závislost mezery daně z přidané hodnoty na složení teoretického základu daně, který je využíván ke zjištění celkové částky, která měla být odvedena do veřejných rozpočtů.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, mezera daně, teoretický základ daně, metoda tabulek dodávek a užití

JEL klasifikace

H2, H26, C12, C13

1. Význam DPH

Aby stát mohl zabezpečit nezbytné oblasti fungování jako je obrana, soudnictví, veřejné komunikace a jiné veřejné statky potřebuje být financován. Nejvýznamnějšími příjmy veřejných rozpočtů jsou příjmy daňové, na kterých se výnosy daně z přidané hodnoty ve státech OECD podílí okolo dvaceti procent. Daň z přidané hodnoty je stabilním poměrně dobře odhadnutelným zdrojem financování státu, kdy je státu navíc poskytována cash-flow výhoda, jelikož daň inkasuje dříve, než si plátcí mohou nárokovat odpočet. Daň z přidané hodnoty je tedy pro stát velmi důležitým daňovým výnosem, a to je také příčinou zájmu o mezeru daně z přidané hodnoty.

Mezera daně z přidané hodnoty je rozdíl mezi tím, co mělo být podle zákona odvedeno a skutečným daňovým výnosem. Odhad mezery DPH pomáhá vyčíslit daňové úniky, které tyto daňové příjmy ohrožují, ačkoli nejsou jedinou příčinou vzniku mezery. Dále také umožňuje porozumět trendům na poli výběru DPH a to může pomoci nasměrovat daňovou politiku ke zefektivnění výběru.

2. Mezera daně – metody odhadu

Výše daňových úniků se v praxi odhaduje pomocí odhadu mezery daně. Mezera daně představuje rozdíl mezi daní, která byla vybrána správci daně, a tak zvanou teoretickou daňovou povinností. Teoretická daňová povinnost je velikost daně, která měla být přiznána a zaplacená na základě platného systému daňové legislativy. Teoretická daňová povinnost je často označovaná zkratkou VTTL, z anglického VAT (value added tax) total theoretical liability, je počítána na základě nepřímých metod popsanych níže. Mezera daně může být definována jako rozdíl mezi očekávanými příjmy do státního rozpočtu vybraných na dani (vycházející z teoretického základu daně) a skutečnou velikostí těchto příjmů. Toto pojetí využívají mezinárodní odhady jako Center for social and economic research, CASE (2017) nebo Reckon, (2009).

První skupinou metod tvoří **nepřímé metody** využívají makroekonomická data. Vychází z národního účetnictví a díky těmto metodám je možné odhadnout daňové úniky. Díky nepřímé metodě lze odhadnout mezeru DPH v celkové ekonomice daného státu, ale není možné charakterizovat a identifikovat který sektor, obchod, zboží či jaký typ podnikání je nejvíce náchylný na daňové úniky.

Druhou možností jsou **přímé metody**. Jedná se o metody využívající mikroekonomická data a jsou využívány především daňovými autoritami. (Mihokava, Andrejovská, 2014)

Nejčastější odhadovanou mezerou je mezeru DPH odhadovaná pomocí nepřímých metod:

2.1 Nepřímá metoda: Metoda tabulek dodávek a užití

Mezeru DPH lze vypočítat v relativní výši jako rozdíl teoretické DPH a skutečného inkasa. DPH a tento rozdíl bude dělen teoretickou daní. Skutečně vybraná daň se zjistí na základě údajů o daňových příjmech publikovaných finanční správou a teoretická daň pomocí národních účtů tabulek dodávek a užití. Tabulky dodávek a užití patří do systému tabulek input-output, které se v národním účetnictví používají k popisu původu a užití zboží a služeb (Hronová, Fischer, 2009).

Tabulky dodávek a užití jsou sestavovány statistickými úřady. Obsahují data o užití zboží a služeb. Tabulky dodávek a užití jsou konstruovány jako bilance. Užití se musí rovnat dodávkám (tedy produkce a dovoz). Užití se rozlišuje na vnitřní užití a užití konečné. Vnitřní užití představuje hodnotu zboží a služeb, které jsou během výrobního procesu spotřebovány. Jsou to vstupy, které jsou potřeba pro produkci nových statků a služeb. Toto vnitřní užití se nazývá **mezispotřeba**. Hodnota takto využitých statků a služeb, které jsou vlastně během výrobního procesu zničeny a včleněny do nově vyrobených statků (případně poskytovaných služeb) se

stává součástí ceny nově vyprodukovaných statků a služeb. Protože tyto výstupy jsou určeny k uspokojování lidských potřeb, a ne k další výrobě představují **konečnou spotřebu**. Vedle užití vnitřního a konečného je součástí užití zdrojů ještě **hrubá tvorba fixního kapitálu (HTFK)**, změna zásob a vývoz. Hrubá tvorba fixního kapitálu představuje investice do dlouhodobého majetku. Odpovídá užití rozloženému v čase. Jedná se o rozdíl mezi přírůstky a úbytky fixního kapitálu. Užití rozloženému v čase u zásob odpovídá **změna zásob (ΔZ)**. Společně s hrubou tvorbou fixního kapitálu tvoří hrubou tvorbu kapitálu (HTK). **Vývoz** vyjadřuje směnu se zahraničím (Hronová, Fischer, 2009).

Rovnováha zdrojů a užití:

$$P + D = MS + KS + HTFK + \Delta Z + V \quad (1)$$

P	celková vnitrostátní produkce
D	dovoz
MS	mezispotřeba
KS	konečná spotřeba
HTFK	hrubá tvorba fixního kapitálu
ΔZ	změna zásob
V	vývoz

Příčemž levá strana rovnice představuje zdroje a pravá jejich užití.

Konečná spotřeba se v tabulkách dodávek a užití člení na spotřebu domácností, vládních institucí a neziskových institucí, mezispotřeba se člení dle odvětví. Další částí je HTK a poslední součástí užití je vývoz (Zídková, 2014).

Hronová a Fischer (2009) popisují, že dodávky (zdroje) jsou v tabulkách oceněny základními cenami (bez daní), ale užití je oceněno cenami kupními. Kupní ceny obsahují nejen daně ale i obchodní marži či dopravní přírážku. Aby se tento rozdíl eliminoval a bilance se mohla rovnat, musí se k základním cenám dodávek přičíst obchodní a dopravní přírážka, čisté daně z produktu (DPH a ostatní daně uvalené na daný produkt) a odečítají se dotace.

Teoretický základ daně se zjistí na základě součtu všech výdajů, u kterých nelze nárokovat odpočet ze zaplacené DPH. Je to konečná spotřeba domácností, vládních institucí a neziskových institucí, které nejsou osobami povinnými k dani. Dále to jsou právnické osoby, které poskytují plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet. Tyto výdaje tvořící teoretický základ daně představují mezispotřebu a hrubou tvorbu fixního kapitálu a jejich výši lze zjistit z tabulek dodávek a užití. (Hronová, Fischer, 2009)

Po zjištění teoretického základu (theoretical tax base – TTB) je třeba dle Hronové a Fischera, (2009) zjistit teoretickou daň (VAT theoretical liability – VTTL). Spotřeba bude pro potřeby

zjištění teoretické daně vynásobena příslušnou sazbou daně. U některých složek můžou být uplatňovány i čtyři různé sazby. Jedná se o sazbu základní, první sníženou, druhou sníženou a sazbu nulovou, která znamená osvobození. Jestliže je určitá spotřeba zdaňována více sazbami, používá se vážená sazba. Ta je dána relativním poměrem množství zboží a služeb podléhajících různým sazbám v rámci dané kategorie produkce. (Košťáková, Zídková, 2015)

Důležitým krokem v průběhu výpočtu teoretické daně je odhad nároku na odpočet v případě mezispotřeby. Nárok na odpočet se odvíjí od poměru poskytovaných zdanitelných plnění a poskytnutých plnění celkem. Tak se zjistí velikost podílu, ve kterém lze uplatnit odpočet. Jestliže se tento podíl odečte od jedné, zjistí se naopak podíl nenárokovatelné DPH. Teoretická daň pocházející z mezispotřeby je zjišťována vynásobením mezispotřeby sazbou a podílem nenárokovatelné DPH.

U hrubé tvorby fixního kapitálu je důležité si uvědomit, že zahrnuje i HTFK domácností. Pro výpočet konečné teoretické DPH je třeba provést ještě úpravu týkající se podnikatelů, kteří nejsou registrováni k DPH. Jejich mezispotřeba sice vstupuje do teoretického základu daně, protože nemohou odečítat daň na vstupu, ale z jejich výstupů není odváděna daň, jelikož tato plnění nejsou předmětem daně. (Zídková, 2014)

3. Srovnání odhadů pro země Evropské unie a vývoj v čase

V rámci členských států Evropské unie byly sestaveny studie odhadující mezeru DPH dvěma subjekty – Reckon (2009) a CASE (2017). CASE (Center for Social and Economic Research) je institut provádějící odhady mezery DPH pro Evropskou komisi. Tým expertů z CASE každoročně odhaduje teoretickou daň (VTTL) na základě nepřímé metody tabulek dodávek a užití a od té pak odečítá skutečný daňový výnos za daný rok a tím zjišťují mezeru DPH.

Nejnovější zpráva z roku 2017 představuje odhady pro rok 2015 a aktualizaci odhadů za roky 2011-2014. Každý rok jsou odhady mezery DPH v nové zprávě aktualizovány

S odkazem na studii „What causes the VAT GAP?“ (Pavel, Zídková, 2016), kde byly odhalovány hlavní determinanty mezery DPH, lze také zkoumat, zda státy s výrazně vyšší mezerou mají také vysoké ukazatele determinující mezeru. Podle studie mají na mezeru daně přímý vliv vysoké sazby, vysoké rozdíly mezi sazbami a také vysoký podíl konečné spotřeby domácností na HDP (vyšší než 60 %), evropský průměr se pohybuje okolo 55 %, dále pak negativním vlivem daňové kvóty. (Eurostat, 2018)

Dlouhodobě velmi dobré výsledky vykazuje Švédsko, Finsko, Rakousko, Slovinsko a Nizozemí. Tyto země mají průměrnou mezeru za období 2011-2015 pod 10 % a podobně

nízkou mezeru vykazovaly i v předešlých letech. Všechny tyto státy vykazují nižší než průměrný podíl konečné spotřeby domácností na HDP.

Stojí ještě za zmínku, že Švédsko aplikuje dlouhodobě jednu z nejvyšších základních sazeb DPH (25 %) v EU a má i nadprůměrný rozdíl mezi základní a první sníženou sazbou. (European Commission, 2018)

Naopak státy s podílem konečné spotřeby domácností na HDP nad 60 % vykazují vyšší než průměrnou mezeru a povětšinou dlouhodobě špatné výsledky. Takovými státy jsou Rumunsko, Lotyšsko, Litva, Itálie, Bulharsko, Polsko a vůbec nejvyšší podíl má Řecko. Podíl nad 60 % mají ještě Velká Británie a Portugalsko, které mají ale spíše průměrnou mezeru.

4. Zjištění závislosti mezery DPH na struktuře teoretického základu daně pomocí korelační analýzy na zemích EU

Velikost mezery daně z přidané hodnoty, jak vyplývá z části srovnání zemí a vývoj v čase, je ovlivňována podílem konečné spotřeby domácností na hrubém domácím produktu. Srovnání naznačuje, že existuje spojitost mezi velikostí podílu konečné spotřeby na HDP a mezerou daně. Státy, kterým se dlouhodobě daří držet podprůměrnou mezeru, mají také podprůměrný tento podíl, a naopak státy s vysokým podílem spotřeby domácností na HDP jsou neschopny udržet mezeru alespoň v rozmezí průměrných hodnot pro evropské státy.

Faktor konečné spotřeby domácností na HDP je tak významný, protože je to pravděpodobně konečná spotřeba domácností, která je nejvíce náchylná k daňovým únikům. Na rozdíl od mezispotřeby je zde nižší kontrolovatelnost. Uvnitř distribučního řetězce existuje vzájemná kontrola odběratelů a dodavatelů. Plátce daně má nárok na odpočet daně obsažené ve vstupech, které použije pro svou ekonomickou činnost (za předpokladu, že tato činnost není osvobozena bez nároku na odpočet), ale tento odpočet může uplatnit teprve, když má k dispozici daňový doklad. Ve svém vlastním zájmu proto požadují odběratelé na dodavatelích vystavení dokladu. Plátce je si tedy vědom, že existují doklady o jeho vstupech i výstupech, ke kterým má přístup finanční úřad. Dokonce i při úvaze zahlcení finančních úřadů je zde stále možnost potenciální daňové kontroly. Tento systém dělených plateb by měl zajišťovat určitou odolnost vůči daňovým únikům (Kubátová, 2015). Při prodeji konečnému spotřebiteli je už kontrolovatelnost menší, jelikož konečný spotřebitel doklad často vyžadovat nebude.

Mezispotřebě lze přisuzovat lepší možnosti kontroly, a proto i nižší množství daňových úniků. S tím souvisí i zjištěný negativní vliv daňové kvóty na mezeru. Staví se na předpokladu, že s růstem podílu DPH na hrubém domácím produktu bude růst i význam mezispotřeby, které se přisuzuje lepší výběr (Pavel, Zídková, 2016).

Z uvedeného vyplývá, že na velikost mezeru daně z přidané hodnoty by měla mít jistý vliv struktura teoretického základu daně.

Cílem této práce je zjistit, zda existuje závislost mezi mezerou DPH a velikostí jakou se jednotlivé složky teoretického základu daně na něm podílejí a případně jakým směrem působí. Pro zjištění existence vztahu mezi veličinami byla použita korelační analýza, jejímž výstupem byl korelační koeficient vypočítaný dle vzorce:

$$r_{yx} = \frac{\overline{xy} - (\bar{x}\bar{y})}{\sqrt{(\overline{x^2} - \bar{x}^2)(\overline{y^2} - \bar{y}^2)}} \quad (2)$$

Pro ověření, závislosti mezi mezerou DPH a velikostí konkrétní složky teoretického základu daně, bylo využito testu hypotézy o korelačním koeficientu. Hypotéza H_0 značí nezávislost veličin a hypotéza H_1 značí závislost. Dále bylo vypočteno testové kritérium t , jehož výsledek je porovnán s kritickým oborem, na zvolené hladině významnosti, W_α , kde $t_{1-\alpha/2}$ představuje kvantil t-rozdělení s $(n - 2)$ stupni volnosti.

$$H_0 = \rho_{yx} = 0 \quad (3)$$

$$H_1 = \rho_{yx} \neq 0$$

$$t = \frac{r_{yx}\sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r_{yx}^2}} \quad (4)$$

$$W_\alpha = \{t; |t| \geq t_{1-\alpha/2}\} \quad (5)$$

Data pro analýzu byla převzata ze studie CASE (2017), kde jsou publikovány odhadnuté mezery pro státy Evropské unie, dále pak teoretická daň a hodnoty jejích složek za rok 2015. V následující tabulce jsou uvedeny podíly mezeru a jednotlivých složek teoretické daně na celkové teoretické dani (VTTL) u členských států Evropské unie pro rok 2015.

Tabulka 1: Mezera DPH a složky teoretického ZD

	Jako podíl na VTTL				
Země	Mezera	Mezispotřeba	Konečná spotřeba domácností	Konečná spotřeba vládních a neziskových institucí	Hrubá tvorba fixního kapitálu

Belgie	0,11	0,20	0,58	0,05	0,16
Bulharsko	0,21	0,11	0,72	0,04	0,13
Česká republika	0,16	0,18	0,63	0,05	0,14
Dánsko	0,11	0,25	0,58	0,03	0,12
Německo	0,10	0,18	0,63	0,03	0,17
Estonsko	0,05	0,12	0,70	0,01	0,16
Irsko	0,10	0,26	0,60	0,01	0,11
Řecko	0,28	0,09	0,73	0,03	0,13
Španělsko	0,04	0,12	0,74	0,03	0,10
Francie	0,12	0,16	0,60	0,01	0,20
Chorvatsko	0,04	0,15	0,71	0,04	0,09
Itálie	0,26	0,14	0,73	0,01	0,10
Kypr	0,07	0,25	0,63	0,02	0,09
Lotyšsko	0,18	0,15	0,77	0,02	0,11
Litva	0,26	0,09	0,82	0,02	0,12
Lucembursko	0,06	0,25	0,40	0,01	0,11
Maďarsko	0,14	0,13	0,68	0,04	0,14
Malta	0,23	0,36	0,54	0,02	0,08
Nizozemí	0,08	0,27	0,53	0,01	0,17
Rakousko	0,08	0,14	0,68	0,03	0,09
Polsko	0,25	0,15	0,69	0,04	0,11
Portugalsko	0,11	0,15	0,76	0,02	0,06
Rumunsko	0,37	0,10	0,60	0,05	0,22
Slovinsko	0,05	0,13	0,71	0,02	0,12
Slovensko	0,29	0,13	0,70	0,04	0,13
Finsko	0,07	0,22	0,56	0,02	0,17
Švédsko	-0,01	0,24	0,52	0,05	0,17
Velká Británie	0,11	0,21	0,67	0,02	0,09

Zdroj: CASE (2017), vlastní zpracování

Tabulka 2: Výstup korelační analýzy – korelační koeficient:

Složky VTTL	Mezispotřeba	Konečná spot domácností	Konečná spotřeba vládních a neziskových institucí	Hrubá tvorba fixního kapitálu
Korelační koeficient	-0,36	0,32	0,28	0,07

Zdroj: Data z CASE (2017), vlastní výpočet

Tabulka 3: Test hypotézy o závislosti:

Složky VTTL	Mezispotřeba	Konečná spot domácností	Konečná spotřeba vládních a neziskových institucí	Hrubá tvorba fixního kapitálu	Kritický obor podle zvolené hladiny významnosti
-------------	--------------	-------------------------	---	-------------------------------	---

P-hodnota	0,057	0,095	1,469	0,727	hladina významnosti 10 %	hladina významnosti 5 %
Testové kritérium	-1,99	1,73	1,47	0,35	1,71	2,056

Zdroj: Data z CASE (2017), vlastní výpočet

V tabulce jsou hodnoty testového kritéria vypočteného podle vzorce výše. Hodnoty kritéria jsou porovnávány v jejich absolutní hodnotě s kritickým oborem při zvolené hladině významnosti. Pokud je testové kritérium v absolutní hodnotě vyšší nebo rovno kritickému oboru, zamítá se nulová hypotéza. V tomto případě lze zamítnout nulovou hypotézu o nezávislosti pro mezispotřebu a konečnou spotřebu domácností pouze na 10 % hladině významnosti, tedy s 90 % spolehlivostí. Pokud je ale hladina významnosti stanovena na 5 %, tedy s rizikem omylu pouze 5 %, nelze nulovou hypotézu zamítnout pro žádnou složku VTTL. V prvním řádku je také zobrazena P-hodnota, která také umožňuje vyhodnocení. Jestliže je P-hodnota nižší než zvolená hladina významnosti, lze zamítnout nulovou hypotézu o nezávislosti.

Výpočet korelačního koeficientu naznačoval nepřímý vliv mezispotřeby a přímý vliv konečné spotřeby domácností. Korelační koeficient má definiční obor $(-1; 1)$ přičemž čím blíže jsou hodnoty nule, tím menší je síla závislosti. Zde jsou hodnoty koeficientu, v absolutní hodnotě poměrně malé. Proto byl proveden ještě doplňující test hypotézy, při kterém byla hypotéza o nezávislosti proměnných mezispotřeby a konečné spotřeby domácností s 90 % spolehlivostí zamítnuta.

5. Závěr

Cílem práce bylo otestovat, zda velikost jednotlivých složek teoretického základu daně má vliv na konečnou velikost mezery daně z přidané hodnoty. Předpokladem bylo, že jednotlivé složky teoretického základu daně jsou jinak odolné vůči daňovým únikům, a tedy jejich relativní podíl na teoretickém základu daně by mohl ovlivňovat celkovou velikost mezery. Především byl uvažoval nepřímý vliv složky mezispotřeby, které se příkládá v rámci mechanismu výběru DPH využitím oddělených plateb, vyšší stupeň kontrolovatelnosti. Dále pak přímý vliv konečné spotřeby domácností vyplývající z druhé části o srovnání států, kde bylo patrné, že státy, kterým se dlouhodobě daří udržovat nízkou mezeru daně z přidané hodnoty mají většinou podprůměrný podíl konečné spotřeby na HDP.

Výsledky korelační analýzy naznačovaly předpokládaný směr závislosti a na základě následného testu o korelační analýze bylo možné zamítnout hypotézu o nezávislosti mezery na velikosti mezispotřeby a konečné spotřeby domácností s 90 % spolehlivostí.

Prameny:

1. CASE. 2017. *Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 member states*. [cit. 2017-09-20]. Dostupné z: http://www.case-research.eu/search/?lang_id=2&search=Study+and+reports+on+the+VAT+Gap+in+the+EU-28+member+states.
2. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *VAT Rates*. [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_en.htm
3. EUROSTAT. 2018. *Government revenue, expenditure and main aggregates*. [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_en.htm
4. HRONOVÁ, Stanislava a Jakub FISCHER. 2009. *Národní účetnictví, nástroj popisu globální ekonomiky*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-153-6
5. KOŠŤÁKOVÁ, Tereza a Hana ZÍDKOVÁ. 2015. *Mezera daně z přidané hodnoty v České republice a Slovenské republice*. Ekonomický časopis.2015 (63). [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: <https://search-proquest-com.zdroje.vse.cz/docview/1734993820?pq-origsite=summon>
6. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
7. MIHOKAVA, Lucia a Alena ANDREJOVSKÁ. 2014. *Quantification of VAT GAP in the EU member countries*. Actual Problems in Economics. Kiev, 2014 (162). [cit. 2018-03-10] Dostupné z: <https://search-proquest-com.zdroje.vse.cz/docview/1661107119?pq-origsite=summon>
8. PAVEL, Jan a Hana ZÍDKOVÁ. 2016. *What causes the VAT GAP?* Journal of Economics.2016 (64). [cit. 2018-03-17]. Dostupné z: <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.cejsh-86eebca1-c1cb-4a8a-91e8-5e21a6207812>
9. RECKON. 2009. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 member states*. [cit. 2018-03-17]. Dostupné z: <http://www.reckon.co.uk/item/023abb41>
10. ZÍDKOVÁ, Hana. 2014. *Diskuse metod odhadů DPH*. Acta Oeconomica Pragensia. 2014 (4). [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/aop/442>

Odhad daňového výnosu vyvolaného programem podpory filmového průmyslu

1. ÚVOD

Filmové pobídky jsou prostředkem podpory filmového průmyslu, jehož smyslem je „zlevnit“ filmové natáčení na území státu, který je financuje. A to nejen místním producentům. Otevírají brány přílivu zahraničního kapitálu, který se odrazí v poptávce po zboží a službách od místních subjektů. A přesně to je jejich smyslem.

V roce 2010 byly zavedeny filmové pobídky v České republice (dále jen „ČR“). Česká pobídka spočívá v navrácení části nákladů, které štáb vynaložil na „vše české“, tedy například na nákupy od českých subjektů a zaměstnání osob s českou státní příslušností. Bohužel není prvořadě propagovat národní kulturu a místní scenérie, vždyť v dnešní době není ničím zvláštním a neobvyklým natáčet záběry metropole v jiné metropoli, kde to jde levněji. Záběry Prahy v Budapešti, či Paříže v Praze. Filmová tvorba je tlačena investory, kteří se logicky rozhodují pouze podle rozpočtu. Pokud je pobídkou podpořen film, který navíc cíleně propaguje krásy České republiky, pak se návratnost této pobídky může ještě znásobit a lze případně očekávat i příliv tzv. filmových turistů. Dalším účelem pobídek je pomoci filmové infrastruktuře. Především filmové profese jsou v naší zemi bohatě zastoupeny a jejich nedostatečné využití by je mohlo donutit k odlivu do zahraničí, což by domácí ekonomice pouze uškodilo.

Cílem mé práce je odhadnout výnos z vybraných daní, místních poplatků a nájemného vyvolaný filmovou pobídkou a plynoucí do veřejných rozpočtů. Odhadovány jsou příjmy veřejných rozpočtů z filmu *Mezihra* v Praze, jenž je ukázkou projektu zahraničního producenta, který ve spolupráci s českým koproducentem natáčel v roce 2016 v ČR a zažádal o vratku, kterou je navrácení části nákladů vynaložených na film, jenž produkce dostane jako onu pobídku. Právě tato vratka má natáčení v České republice zatraktivňovat pro zahraniční producenty.

Je obtížné kvantifikovat všechny přínosy filmových pobídek ve vztahu k veřejné rozpočtové soustavě. Patří mezi ně daňové příjmy, platby nájemného státního majetku, nájemné placené příspěvkovým organizacím města a místní poplatky za zábory veřejného prostranství, které putují do rozpočtů obcí a městských částí. Můj odhad pracuje s hodnotami koeficientů, které byly převzaty z evaluační studie filmových pobídek, kterou si pro interní účely nechal vypracovat Fond kinematografie (dále jen „Fond“). Tato studie dle ekonomických vyúčtování jednotlivých filmů, účetních výkazů produkčních firem, statistických dat a ročenek zveřejňovaných Českým statistickým úřadem detailně analyzuje tři filmové projekty, které představují více jak třetinu objemu produkce, která se realizovala díky pobídkám za celý rok 2012, a z celkové sumy vyplacených pobídek pobídek čerpaly přibližně 33 %. Vzhledem k tomu, že celkový počet pobídkou podpořených filmů v roce 2012 je 52, lze tento výběr považovat za reprezentativní vzorek.¹ Předpokladem je, že by se při neexistenci systému filmových pobídek v České republice film nenatáčel. Data z výše uvedeného vzorku filmů posloužila pro stanovení průměrné nákladové struktury filmu a také koeficientů, které budou využity pro vyčíslení daňových příjmů z

¹ Evaluační studie filmových pobídek, interní dokument Fondu kinematografie

konkrétního filmového natáčení², což bude předmětem následující části práce. Použití hodnot koeficientů je nutné z důvodu nevěřejnosti skutečného rozpočtu filmu, tudíž nedostatku relevantních dat. Struktura rozpočtu a výše dílčích nákladů je know-how každé produkční společnosti, právě proto konkrétní rozpočty zveřejňovány nejsou.

Pro výpočet daňového výnosu je třeba určit základ, kterým je buď suma celkových nákladů nebo výkonová spotřeba. „Celkové náklady“ jsou celkové uznatelné náklady, ze kterých se počítá výše vratky. „Výkonová spotřeba“ představuje spotřebované nákupy a služby a tvoří dle analýzy účetních výkazů reprezentativního vzorku filmů (viz zmíněno výše) cca 96,2 % celkových nákladů. Následující tabulka zachycuje hodnoty koeficientů, které vyjadřují, jakou vahou se podílí na daném základu zaplacená konkrétní daň nebo konkrétní druh nákladu v rozpočtu filmu.

Hodnoty koeficientů pro stanovení inkasa konkrétní daně a výše konkrétních nákladů

Daň/náklad	Hodnota koeficientu	Základ
daň z příjmů P. O. (inkaso korporátní daně)	0,64 %	výkonová spotřeba
DPH (inkaso DPH)	2,59 %	celkové náklady
mzdové náklady	3,80 %	celkové náklady
služby nakoupené od OSVČ	25,50 %	celkové náklady
služby nakoupené od obchodních korporací	59,70 %	celkové náklady
mzdy nerezidentů	11,00 %	celkové náklady

Zdroj: Evaluační studie filmových pobídek, interní dokument Fondu

2. ODHAD DAŇOVÉHO VÝNOSU VYVOLANÉHO FILMOVOU POBÍDKOU FILMU „MEZIHRA V PRAZE“

Mezi nejsignifikantnější snímky natáčené v ČR v roce 2016 patří drama britské produkce Mezihra v Praze³, pro které byla alokována filmová pobídka. Ve spolupráci s českými producenty ze Stilking production štáb natáčel ve dnech 4. dubna až 13. května 2016.

Předložený rozpočet celkových uznatelných nákladů, který je nezbytnou součástí žádosti o pobídku, byl vyčíslen na 220 089 733 Kč. Z toho náklady uznatelné podle § 42 odst. 4a) Zákona 496/2012 o audiovizí („české nákupy“, vratka 20 %) byly odhadnuty ve výši 159 524 353 Kč a náklady uznatelné podle § 42

² objem filmového natáčení je kvantifikován celkovými uznatelnými náklady filmového štábu na území České republiky

³ v originálu Interlude in Prague

odst. 4b) Zákona 496/2012 Sb. o audiovizí (odměny nerezidentů podléhající srážkové dani, vratka 10 %) ve výši 60 565 380 Kč. Výše alokované pobídky byla tedy 37 961 408 Kč.

Součástí mého odhadu jsou přínosy ve formě daňových toků (daň z příjmů F. O. a pojistné, daň z příjmů P. O., DPH a srážková daň odvedená z výdělků nerezidentů), dále místní poplatky vybírané na úrovni městských částí v Praze, nájemné vybraných objektů a také nájemné veřejného prostranství, jehož výběr spravují vlastníci veřejného prostranství, což je v Praze Technická správa komunikací hl. m. Prahy, Odbor obchodních aktivit Magistrátu hl. m. Prahy, Odbor městské zeleně Magistrátu hl. m. Prahy případně Dopravní podnik hl. m. Prahy při natáčení v prostorách metra.⁴

- **Daň z příjmů P.O.**

Nákupy služeb od obchodních korporací působí na daňové inkaso prostřednictvím navýšení základu daně o zisk (ten je stanoven pomocí ziskové marže), který je zatížen 19% sazbou daně z příjmů P. O. (dále také „korporátní daň“). Dle koeficientů uvedených v tabulce výše je pro výpočet korporátní daně relevantní koeficient inkasa korporátní daně (0,64 % z výkonové spotřeby) a koeficient objemu služeb nakoupených od obchodních korporací (59,70 % z celkových nákladů). Koeficient inkasa korporátní daně představuje výši korporátní daně zaplacené produkční společností. Jsou vzaty v potaz i slevy na dani, které významně ovlivňují výši inkasované daně u fyzických osob, ovšem u právnických osob takovou váhu nemají. Jsou to například slevy stimulující zapojování handicapovaných osob do zaměstnaneckého procesu. Objemově tyto slevy průměrně nepřesahují 4,5 % daňové povinnosti.⁵ Aby byl zachován co nejvěrohodnější postup vycházející z praxe, ve svém výpočtu odečítám z částky korporátní daně dodavatelů produkční společnosti zmíněnou výši slevy 4,5 %. Protože odhad počítá pouze s koeficientem inkasa korporátní daně za produkční společnost, výpočet může zohlednit jen ty slevy, které působí právě na konečnou výši daně. Dále zahrnuji do celkového inkasa daně z příjmů P. O. i daň odvedenou společností vlastníci privatizovaný zámek, kde probíhalo natáčení.

Z povahy potřeb štábu jsou předpokládány pouze nákupy služeb, tudíž z řad ekonomických subjektů (právnických osob) uvažuji poskytovatele služeb, u nichž si potřebuji stanovit ziskovou marži tak, abych z tržby dokázala vyčíslit pouze čistý zisk, který podléhá korporátní dani.⁶ Vycházím pro rok 2016 z posledních dostupných informací zveřejněných Českým statistickým úřadem, kdy podíl obchodní marže na tržbách v oborech Obchod, pohostinství, ubytování, což jsou služby, které jsou pro celý štáb nakupovány, byl 14,9 %.⁷ Dále také uvažuji 4,5% slevu na dani (viz předchozí text). Celkové inkaso korporátní daně mého výpočtu zahrnuje daň odvedenou dodavatelskými firmami, produkční společností a soukromým subjektem. Výše korporátní daně je vypočítána v následující tabulce.

Výpočet daňového inkasa korporátní daně

Plátce	Výpočet
--------	---------

⁴ Podmínky natáčení filmů a reklam na území hl.m. Prahy Příloha č. 1 k usnesení Rady HMP č. 2064 ze dne 23. 12. 2003. [online]. Praha: Magistrát hl. m. Prahy. 2003.[cit. 13.3.2006] Dostupné také z: www.envis.prahamesto.cz/.../files/=4595/Usneseni+Rady+hl.m.+Prahy+č.+2064.doc

⁵ VÍTEK Leoš, *Zdanění firem a jejich daňový základ v České republice*, Český finanční a účetní časopis, 2013, roč. 8, č. 2, s. 40 [cit. 1.4.2016]

⁶ stanovením jednotné výše ziskové marže na všechna odvětví, která v rámci P.O. do odhadu vstupují, si jsem vědoma zjednodušení, které odhad znepřesňuje

⁷ ČSÚ. *Obchod, pohostinství, ubytování - časové řady - Vybrané finanční ukazatele - roční - Klasifikace NACE Rev. 2 (CZ-NACE)*. [online]. 2014 [cit. 18.5.2016] Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/1-malavfucr_b

dodavatelské firmy	220 089 733 Kč (celkové náklady) x 59,70 %/100 (koeficient podílu služeb nakoupených od obchodních korporací) --> 131 393 571 x 14,9 %/100 (marže) --> 19 577 642 x 19 %/100 (daň) --> 3 719 752 mil. – sleva (3 719 752 x 4,5 %/100) --> 3 552 363 Kč
produkční společnost	220 089 733 Kč (celkové náklady) x 96,2 %/100 (koeficient výkonové spotřeby) --> 211 726 323 x 0,64 %/100 (koeficient korporátní daně) --> 1 355 048 – sleva (1 355 048 x 4,5 %/100) --> 1 294 071 Kč
soukromý zámek	výpočet uveden samostatně dále v části odhadu příjmů z pronájmu interiérů v soukromém vlastnictví

Zdroj: vlastní výpočet

• Daň z příjmů F.O. a odvody pojistného

Při výpočtu inkasa daně z příjmů fyzických osob a pojistného⁸ pro mě byla výchozím materiálem „Analýza odvodů OSVČ a zaměstnanců“⁹ z roku 2015, na jejímž vzniku se podílela Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR a studie z roku 2013 v rámci projektu Národohospodářského ústavu AV ČR, v. v. i. „Kdo a kolik odvádí do společné kasy?“. Zdanění příjmů ze zaměstnání a podnikání v českém systému“¹⁰ Z uvedených analýz jsem převzala závěry o daňovém zatížení výdělků OSVČ a zaměstnanců.

Nedostatek těchto analýz spatřuji v tom, že do výsledného průměru zaměstnanců vstupují i vysokopříjmoví jedinci, oproti tomu průměr za OSVČ není ze všech podnikatelů, ale pouze z tzv. malých podnikatelů, tedy těch s nižšími příjmy, tj. živnostníků. Pro potřeby mého odhadu ovšem předpokládám, že produkční společnost spolupracuje s „vysokopříjmovými zaměstnanci“ a naopak, že nespolečně s „podnikateli s vyššími příjmy“.

Osoby v zaměstnaneckém poměru, které jsou součástí štábu, tvoří zaměstnanci zahraniční produkční firmy Productive International Limited, kteří zde po dobu měsíce natáčejí společně se zaměstnanci české koprodukční firmy Stilking Films, spol. s r.o., což jsou stálí zaměstnanci a dále zaměstnanci, se kterými je uzavřen jednorázový krátkodobý pracovněprávní poměr, kdy zaměstnavatelem je český producent Stilking Films.

Výsledné inkaso daně a odvodů plyne z mezd zaměstnanců a výdělků OSVČ, se kterými je uzavřena smlouva a jsou tedy dodavatelem služby, ne zaměstnancem. A také z mezd nerezidentů, ze kterých je daň odvedena srážkou.

▪ OSVČ

Jako zjednodušující předpoklad jsem si zvolila, že všechny OSVČ zúčastněné jako dodavatelé filmových nákupů vykonávají tuto živnost jako hlavní činnost. Dále předpokládám pouze OSVČ zabývající se řemeslnou výrobou. A také to, že se snaží optimalizovat výši daňového zatížení, proto volí pro ně výhodnější možnost a tedy nepodléhají vyššímu daňovému zatížení, než je nutné (buď uplatní výdaje skutečně vynaložené, nebo paušál). I přes štedrost paušálu pro řemeslné živnosti (80 %) musí jedinec vzít v potaz, že při jeho použití nemůže uplatnit slevu na manželku a případné daňové

⁸ „pojistným“ (i dále v textu) jsou myšleny platby na veřejné zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

⁹ Analýza odvodů OSVČ a zaměstnanců. [online] Praha: Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR. 2015. [cit. 1.5.2016] Dostupné z: http://www.amsp.cz/uploads/dokumenty_2015/Aktuality/Analýza_odvodu_OSVC_vs._zamestnanci_AMSP_CR.

¹⁰ Kdo a kolik odvádí do společné kasy? Zdanění příjmů ze zaměstnání a podnikání v českém systému. [online] Studie 8/2013, Praha: Idea Cerge. 2013. [cit. 1.3.2016] Dostupné z: http://idea.cerge-ei.cz/files/IDEA_Studie_8_2013.pdf

zvýhodnění na děti.¹¹ Dle studie „Kdo a kolik odvádí do společné kasy?“ podléhá hrubý výdělek (myšleno ve smyslu rozdíl příjmů a výdajů) průměrného živnostníka zdanění (daň z příjmů + pojistné) 28,1 %. Dle koeficientů uvedených v tabulce v úvodu je pro výpočet daňového inkasa od OSVČ relevantní koeficient nakoupených služeb od OSVČ (řemeslníků) 25,50 % z celkových nákladů.

V následující tabulce je ilustrován výpočet daňového inkasa plynoucího z výdělků OSVČ, od nichž jsou nakupovány služby řemeslné povahy. Uvažuji uplatnění výdajového paušálu 80 %, tudíž je rozdíl příjmů a výdajů ve výši 20 % z celkových nákladů na služby nakoupené od OSVČ.

Výpočet daňového inkasa (daň z příjmů a odvod pojistného)

Daňové inkaso	% z celkových nákladů	Výpočet
daň + pojistné ze zisku OSVČ z nakoupených služeb	25,50 % (služby nakoupené od OSVČ)	220 089 733 Kč (celkové náklady) x 25,5 %/100 (koeficient podílu služeb od OSVČ) --> 56 122 882 x 20%/100 (výše příjmů po uplatnění 80% výdajového paušálu) --> 11 224 576 x 28,1 % (koeficient daňového zatížení) --> 3 154 106 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

▪ Zaměstnanci

Dle zmíněné studie podléhá výdělek zaměstnanců průměrně daňové sazbě 37,4 % (daň z příjmů + pojistné placené zaměstnancem i zaměstnavatelem). Náklady na mzdy zaměstnanců produkční firmy se podílí na celkových nákladech ve výši 3,80 %.

V následující tabulce je ilustrován výpočet inkasa daně z příjmů a pojistného.

Výpočet inkasa daně a pojistného plynoucího z mezd zaměstnanců produkce

Daňové inkaso	% z celkových nákladů	Výpočet
daň + pojistné z mezd zaměstnanců produkce placené zaměstnancem i zaměstnavatelem	3,80 %	220 089 733 Kč (celkové náklady) x 3,80 % (koeficient podílu mezd) --> 8 363 410 x 37,4 % (koeficient daňového zatížení) --> 3 127 915 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

▪ Nerezidenti

Nerezident zdaňuje (respektive mu je sražena daň, protože jeho odměna podléhá srážkové dani 15 %) pouze své příjmy ze zdrojů na území ČR. Příjmy z nezávislé činnosti nerezidenta byly donedávna zdaňovány na hrubém základě, což znamená, že nebyl možný odečet souvisejících nákladů. Tento diskriminační problém vyřešila novela zákona č. 219/2009 Sb, kdy bylo nerezidentům umožněno podat si v České republice daňové přiznání podle § 36 ods. 7 zákona o daních z příjmů. V daňovém přiznání je pak možnost vyčíslit související náklady a výslednou daňovou povinnost snížit o daň již sraženou.¹²

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb o daních z příjmů. In: Sbirka zákonů [cit. 18.3.2016]

¹² SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). [cit. 18.4.2016]

Dle koeficientů se mzdy nerezidentů (myšleno mzdy zaměstnanců zahraniční produkce) podílí na celkových nákladech ve výši 11 %.

V následující tabulce je ilustrován výpočet daňového inkasa plynoucího z mezd nerezidentů, z nichž je sražena daň 15 %.

Výpočet daňového inkasa plynoucího z mezd nerezidentů

Daňové inkaso	výše mezd nerezidentů	Výpočet
srážková daň z mezd nerezidentů	60 565 380 Kč	60 565 380 Kč (mzdy nerezidentů) x 15 % (srážková daň) --> 9 084 807 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

- **DPH**

Výnos DPH v souvislosti s natáčením plyne z nákupů služeb, u nichž je místem plnění ČR. Je rozhodující, zda je služba poskytována osobě povinné k dani. V případě mého odhadu pro film Mezihra v Praze, je zahraniční produkční společnost sídlící ve Velké Británii zahraniční osobou (přesněji osobou registrovanou k dani v jiném členském státě) a v České republice jí nevzniká stálá provozovna (není dostatečně stálá a nemá vhodné personální a technické zdroje).¹³ Tudíž, pokud by této společnosti byly poskytovány služby, místem plnění bude Velká Británie. Místem plnění u služeb nakupovaných zahraničním subjektem může být též Česká republika (tedy země spotřeby). Jedná se například o stravovací služby, krátkodobý nájem dopravního prostředku nebo přeprava osob po ČR.¹⁴

Zahraníční producent je ovšem osobou povinnou k dani, která není usazená v České republice, nýbrž v jiném členském státě. Právě na takovýto subjekt se vztahují pravidla pro vrácení DPH stanovená směrnicí 2006/112/ES, která stanovuje pravidla pro vrácení DPH. „Podle této směrnice a v souladu s § 82a zákona o DPH má nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v tuzemsku osoba povinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pokud během období pro vrácení daně neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku a neuskutečnila dodání zboží ani poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“¹⁵ Ostatní služby související s filmem (například služby castingových agentur, atd.) jsou nakupovány českým producentem, tudíž připadá v úvahu pouze výnos z DPH ze služeb s místem plnění v ČR a poskytovaných české osobě povinné k dani.¹⁶ Inkaso DPH je tedy relevantní pouze v souvislosti s nákupy služeb uskutečněných domácí produkční společností. „Ministerstvo financí ČR dále uvádí, že pro posouzení dopadů DPH u produkčních služeb musí plátce daně, stejně jako správce daně, vždy vycházet z konkrétních závazkových vztahů mezi objednavatelem (producentem), kterým je obvykle zahraniční osoba nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, poskytovatelem (produkční společností) a případně subdodavateli jednotlivých služeb.“¹⁷

¹³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: Sběrka zákonů [cit. 25.5.2016]

¹⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: Sběrka zákonů [cit. 25.5.2016]

¹⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: Sběrka zákonů [cit. 25.5.2016]

¹⁶ osobní rozhovor s Ludmilou Claussovou, Praha, kancelář Czech Film Commission, 5.5.2016

¹⁷ DRÁBOVÁ, Milena. *Uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb - 4. část*. Daňari online. [online]. [cit. 2016-05-29]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3354v4514-uplatnovani-dane-z-pridane-hodnoty-u-sluzeb-4-cast/?search_query=vytvo%C5%99en%C3%AD%20audiovizu%C3%A1ln%C3%ADho%20d%C3%ADla&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1

Zahraniční producent si vždy zažádá o vrácení zaplacené DPH.¹⁸ Z tohoto důvodu je relevantní kalkulovat tedy pouze s již zmíněným koeficientem v tabulce v úvodu, a to 2,59 % z celkových nákladů. Při stanovení tohoto koeficientu byla vzata v potaz vrácená DPH.

Dle analýzy tvoří zaplacená DPH přibližně 2,59 % celkových nákladů filmu (právě z důvodu vrácení DPH osobám neusazeným, což je v našem případě zahraniční produkce). Při celkových nákladech filmu *Mezihra* v Praze 220 089 733 Kč by byl příjem státu z DPH ve výši 5 700 324 Kč (výpočet viz následující tabulka).

Výpočet daňového výnosu DPH

Daňové inkaso	Podíl na celkových nákladech	Výpočet
DPH	2,59 %	220 089 733 Kč (celkové náklady) x 11,00 % (koeficient podílu zaplacené DPH) --> 5 700 324 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

- **Příjmy z pronájmů a záborů**

Námět filmu vyžadoval natáčení v historických objektech, a to v pražských lokacích (Karlův most, Malá Strana, Colloredo-Mansfeldský palác a okolí Stavovského divadla) a také mimo Prahu (zámek Český Krumlov, Libochovice, Ploskovice, Jemniště a klášter v Doksanech).¹⁹

Z přínosů z natáčení jsou pro můj výpočet relevantní poplatky za záборы a nájmy objektů pod státní či městskou správou, protože jejich inkaso plyne do veřejných rozpočtů či rozpočtu správce (tedy státního subjektu). V případě natáčení v privátních prostorech řešíme pouze zisk, který se odrazí v navýšení základu daně pro daň z příjmů pronajímatele, tudíž vyšší výsledně odvedené dani z příjmů. V případě krátkodobých pronájmů, kdy je doba nepřetržitého pronájmu do 48 hodin, je tato služba zatížena základní sazbou DPH (21 %)²⁰, ovšem pokud by nájemcem byla zahraniční produkce, nesmíme zapomenout, že výsledný efekt na daňové inkaso bude nulový, neboť existuje vratka na zaplacenou DPH, jejíž podmínky zahraniční produkční společnost splňuje.

- **Exteriéry**

Obecně se zavedení místního poplatku za užívání veřejného prostranství řídí § 4 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. „Důvodem zpoplatnění je omezení užívání daných prostor veřejností ve prospěch určitého subjektu; poplatek má vedle funkce rozpočtové též úlohu regulační.“²¹ Vybírání místního poplatku v Praze se řídí vyhláškou hl. m. Prahy č. 24/2003 Sb. o místním poplatku za užívání veřejného prostranství.

¹⁸ informace dle konzultací s Czech Film Commission, osobní schůzka dne 5. května 2016

¹⁹ Czech Film Commission. *Mozart protagonistou dobového snímku, který se právě natáčí v České republice*. [online] Praha, 2016, [cit. 10.3.2016] Dostupné z: <http://www.filmcommission.cz/cs/cesky-mozart-protagonistou-doboveho-snimku-ktery-se-nataci-v-ceske-republice/>

²⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty In: *Sbírka zákonů*. [cit. 18.3.2016] Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika/danove-zakony/zakon-c-235-2004-sb-2164>

²¹ *Metodika k problematice OZV o místním poplatku za užívání veřejného prostranství* [online] Praha, 2006. [cit. 2.5.2016] Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/metodika-k-problematice-ozv-o-mistnim-poplatku-za-uzivani-verejneho-prostranstvi.aspx>

Platby za zábor veřejného prostranství v Praze jsou dvojího typu. Nejprve je to místní poplatek, který se řídí Obecně závaznou vyhláškou o místním poplatku za užívání veřejného prostranství vydanou Zastupitelstvem hl. m. Prahy dne 26. 5. 2011, kde jsou uvedeny sazby poplatku diferencované podle jednotlivých městských částí. Pro náš film jsou relevantní sazby pro Karlův most, Malou Stranu a Železnou ulici v blízkosti Stavovského divadla. Na zmíněné oblasti je uvalena sazba 50 Kč/m²/den.²² Další povinnou platbou je tzv. nájemné za účelem filmování ke komerčním účelům. To stanovuje Příloha č. 1 k usnesení Rady hl. m. Prahy ze dne 23. 12. 2003 „Podmínky natáčení filmů a reklam na území hl. m. Prahy“.²³ Nájemné je v území Pražské památkové rezervace, kromě Václavského a Staroměstského náměstí, ve výši 10 Kč/m²/den. Na veřejném prostranství je to 5 Kč/m²/den, Václavské náměstí podléhá sazbě 50 Kč/m²/den, Staroměstské náměstí sazbě 90 000 Kč/den (přípravné a odklízecí práce 50 Kč/m²/den) a Karlův most je zatížen kromě 10 Kč/m²/den paušálním poplatkem 250 000 Kč/den. Žádosti o zábor veřejného prostranství vyřizuje Technická správa komunikací hl. m. Prahy a Odbor obchodních aktivit Magistrátu hl. m. Prahy.

V následující tabulce jsou přehledně zobrazeny výše poplatků a nájemného v místech, kde se film Mezihra v Praze natáčel.

Poplatky a nájemné vybraných pražských lokalit

Lokalita/poplatek	Místní poplatek	Nájemné	Paušální poplatek
Karlův most	50 Kč/m ² /den	10 Kč/m ² /den	250 000 Kč/den
Malá Strana	50 Kč/m ² /den	10 Kč/m ² /den	--- ²⁴
Železná ulice	50 Kč/m ² /den	10 Kč/m ² /den	---

Zdroj: hlavní město Praha., 2016

Natáčení venkovních scén v Praze si vyžádalo celkem 3 dny. Jeden den proběhl zábor Karlova mostu. Další den se natáčelo v Železné ulici a dále na Malé Straně. Velikost potřebného záboru je vždy odlišná, ovšem podle rozhovoru s Ludmilou Claussovou z Czech Film Commission je to vždy minimálně 1 000 m².²⁵ Samotný „natáčecí prostor“ zabere minoritní část. Větší podíl zabraného prostoru zaujímá zázemí celého realizačního týmu. V odhadu pracuji s touto dolní hranicí záboru 1 000 m². Konečné sumy (poplatky + nájemné) jsou rozepsány v následující tabulce.

Výpočet poplatků a nájemného za externí zábor v Praze pro film Mezihra v Praze

Lokalita/poplatek (vždy se jednalo pouze o 1 den)	počet m ²	Místní poplatek	Nájemné	Paušální poplatek	CELKEM
Karlův Most	1 000	50 Kč x 1 000 m ²	10 Kč x 1 000 m ²	250 000 Kč	310 000 Kč

²² *Obecně závazná vyhláška o místním poplatku za užívání veřejného prostranství.* [online]. Praha: Magistrát hl. m. Prahy. 2011. [cit. 10.3.2016] Dostupné také z: http://www.praha.eu/file/906842/vyhlaska_5.

²³ *Podmínky natáčení filmů a reklam na území hl.m. Prahy* Příloha č. 1 k usnesení Rady HMP č. 2064 ze dne 23. 12. 2003. [online]. Praha: Magistrát hl. m. Prahy. 2003.[cit. 13.3.2016] Dostupné také z: www.envis.praha-mesto.cz/.../files/=4595/Usneseni+Rady+hl.m.+Prahy+č.+2064.doc

²⁴ --- daná lokalita nepodléhá žádnému paušálnímu poplatku

²⁵ osobní rozhovor s Ludmilou Claussovou, Praha, kancelář Czech Film Commission, 5.5.2016

Železná ulice	1 000	50 Kč x 1 000 m ²	10 Kč x 1 000 m ²	---	60 000 Kč
Malá Strana	1 000	50 Kč x 1 000 m ²	10 Kč x 1 000 m ²	---	60 000 Kč
CELKEM	---- ²⁶	150 000 Kč	30 000 Kč	250 000 Kč	430 000 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

▪ Interiéry

Pokud probíhá natáčení v některém z objektů spravovaném Národním památkovým ústavem, pak platby nájemného slouží jako zdroj financování a tedy snižují sumu poskytovanou státním rozpočtem, který finančně zabezpečuje Národní památkový ústav. To platí i pro příspěvkové organizace (například Galerie hlavního města Prahy je příspěvkovou organizací hl. města Prahy).²⁷ Částka pronájmu se skládá ze 2 složek, a to kompenzace ušlého příjmu ze vstupného a denní taxou pronájmu. Zatímco ušlý příjem ze vstupného nijak do odhadu nevstupuje, protože se jedná pouze o kompenzaci vstupného, které by bylo za normálního chodu památky vybráno, příjem z nájemného je platbou plynoucí do rozpočtu příspěvkové organizace případně do státního rozpočtu (dle spravujícího subjektu). Za dodatečný výnos vyvolaný filmovou pobídkou lze tedy považovat pouze nájemné, nikoli příjem z ušlého vstupného. Příjmy z nájmu státního majetku, které plynou do státního rozpočtu, nejsou předmětem daně z příjmů P. O.²⁸ Oproti tomu příjem z pronájmu zámku v soukromém vlastnictví navyšuje základ daně a je tedy předmětem daně z příjmů P. O., což přibližuje následující kapitola.

Následující tabulka tvoří přehled termínů natáčení a výší denního nájemného. Také zmiňuje, který příjem bude dle typu objektu relevantní pro odhad.

Termíny natáčení, ceny pronájmů zámků a příjmy relevantní pro odhad

Objekt	Termín natáčení	Denní nájemné (bez ušlého zisku)	Příjem relevantní pro odhad
Zámek Jemniště s.r.o.	30. 3. – 10. 4. 2016	50 000 Kč	korporátní daň
Státní zámek Ploskovice	11. 4. – 19. 4. 2016	35 000 Kč	nájemné
Státní zámek Libochovice	11. 4. – 29. 4. 2016	35 000 Kč	nájemné
Zámecké divadlo Český Krumlov	1. 5. – 14. 5. 2016	50 000 Kč	nájemné

Zdroj: vlastní výpočet

²⁶ celkový součet počtů m² má nepotřebnou vypovídající hodnotu, proto se neuvádí

²⁷ *Koncepce kulturní politiky hlavního města Prahy* [online] Praha, 2007. [cit. 18.3.2016] Dostupné z: http://kultura.praha.eu/public/6d/73/7/1191177_175607__1_AKTUALIZOVANA_KONCEPCE_KP_HMP_2007.doc.

²⁸ PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5699-8. [cit. 15.3.2016]

Dle telefonických konzultací se správci objektů jsem zjistila detailní informace o natáčení a další relevantní informace, mimo jiné že se obecně cena pronájmu stanovuje ze 2 složek. Je to pevná sazba pronájmu za den a poté ušlý příjem ze vstupného při zavření objektu pro návštěvníky, který závisí na období pronájmu. Pro můj odhad ilustrativně vypočítám výši ušlého zisku, která se podílí na výši ceny zaplacené produkcí, ale povahu příjmu do státního rozpočtu nemá, protože se jedná o kompenzaci vstupného.

Státní zámky Libochovice a Ploskovice

Nájemné se pohybuje v rozmezí 35 000 – 50 000 Kč. Na těchto zámcích se točilo paralelně (filmové zázemí bylo současně na obou zámcích, štáb pouze podle potřeby přejížděl) od 11. 4. do 19. 4. 2016, tudíž kalkuluji pro období 11. 4. – 19. 4. pouze platbu jedné částky (horní hranici 50 000 Kč/den) nájemného za obě pronajaté památky, ale ušlý příjem ze vstupného zvlášť pro oba objekty. Od 20. 4. do 29. 4. se natáčelo pouze v Libochovicích, a tak počítám se sazbou 35 000 Kč/den. Ušlý příjem ze vstupného odhaduji dle poskytnutých informací o návštěvnosti. V dubnu jsou tyto zámky pro veřejnost otevřeny pouze o víkendech a státních svátcích, kdy se průměrná návštěvnost pohybuje okolo 250 návštěvníků/den. Výše vstupného je stejná pro oba zámky a to základní 90 Kč, snížené 60 Kč a bez vstupného pro děti do 6 let. Pro potřeby odhadu ušlého příjmu ze vstupného jsem si stanovila jednotné vstupné 60 Kč/osobu.

V následující tabulce je zachycen výpočet celkových příjmů z pronájmu zámků Libochovice a Ploskovice z důvodu natáčení.

Finální příjmy plynoucí z pronájmu zámků Libochovice a Ploskovice

Zámek	Termín nájmu (počet dní)	Sazba nájemného za 1 den	Nájemné celkem	Ušlé vstupné za 1 den	Počet dní (sobota, neděle, státní svátek)
Libochovice a Ploskovice	11. 4. – 19. 4. (9)	50 000 Kč	450 000	250 osob x 60 Kč	2
Libochovice	20. 4. – 29. 4. (10)	35 000 Kč	350 000	250 osob x 60 Kč	2

Zdroj: vlastní výpočet

Zámecké divadlo Státního zámku Český Krumlov

Informace o termínu natáčení v zámeckém divadle jsem získala od pracovníků Národního památkového ústavu z odborného územního pracoviště v Českých Budějovicích a dále od správy samotného zámku. Sazba nájemného nebyla poskytnuta, proto počítám, vzhledem k honosnosti tohoto divadla, s cenou 50.000 Kč/den. V prostorách divadla štáb natáčel od 1.5. do 14.5. 2016, tedy 14 dní. Pro odhad výpočtu ušlého zisku vycházím z dat o návštěvnosti roku 2015, kdy divadlo navštívilo 12 925 osob.²⁹ Vzhledem k turistické sezóně, kdy je divadlo otevřeno (květen – říjen) vždy 6 dní v týdnu, lze vypočítat průměrnou

²⁹ *Statistika návštěvnosti areálu SHZ Český Krumlov*. 2015 [cit. 15.5.2016] Dostupné z: <http://www.zamekceskykrumlov.eu/statistika-navstevnosti-arealu-shz-cesky-krumlov/>

denní návštěvnost. Celkem je tedy divadlo otevřeno (6 dní x 4 týdny x 6 měsíců) 144 dní a průměrná návštěvnost je 90 osob/den (12 925 osob celkem/144 dní).

V rámci mého odhadu budu počítat s jednotnou částkou vstupného 200 Kč. Ceník vstupného je diferencovaný dle jazyku prohlídky a stáří návštěvníků (například prohlídka s výkladem v cizím jazyce 300 Kč/os., prohlídka v češtině 200 Kč/os., prohlídka v češtině – děti 130 Kč/os.).

V následující tabulce je zachycen výpočet celkových příjmů státu z pronájmu Zámeckého divadla Český Krumlov.

Finální příjmy státu z pronájmu Zámeckého divadla

Zámek	Termín nájmu (počet dní)	Sazba nájmného/den	Nájemné celkem	Ušlé vstupné za 1 den	Počet dní ušlého zisku (úterý - neděle)
Státní hrad a zámek Český Krumlov (Zámecké divadlo)	1.5. – 14.5. (14)	50 000	700 000	90 osob x 200 Kč = 18.000	12

Zdroj: vlastní výpočet

Palác Colloredo-Mansfeld

V rámci interiérů probíhá natáčení také (1 den příprav + 2 dny natáčení + 1 den likvidací) v Colloredo-Mansfeldském paláci v Praze, který je pod správou Galerie hl. m. Prahy. Ekonomické oddělení Galerie hl. m. Prahy mi v souvislosti s Colloredo-Mansfeldským palácem poskytlo informaci, že pronájem pro štáb se realizuje na základě nájmní smlouvy a výše nájmného (bez ušlého zisku) činí 70 000 Kč/natáčecí den a 35 000 Kč/den příprav a likvidace. Konečné ceny nájmu interiérů v Praze jsou vyčísleny v následující tabulce. Odhad ušlého příjmu ze vstupného by se počítal obdobně jako u zámků výše (prostřednictvím údajů o počtu návštěvníků a ceně vstupného).

Nájemné paláce Colloredo-Mansfeld

Interiér	Nájemné (natáčecí den)	Nájemné (přípravy, likvidace)
palác Colloredo-Mansfeld	70 000 Kč/den	35 000 Kč/den
nájemné celkem	2 dny x 70 000 + 2 dny x 35 000 = 210 000 Kč	

Zdroj: vlastní výpočet

▪ Interiéry – soukromé vlastnictví

V případě natáčení v privátních prostorech je relevantní pouze zisk, který se odrazí v navýšení základu daně pro daň z příjmů pronajímatele, tudíž vyšší výsledné odvedené dani z příjmů.

Z objektů v soukromém vlastnictví se natáčelo v prostorách kláštera v Doksanech a na Zámku Jemniště s.r.o.

klášter v Doksanech

I přes to, že se částečně natáčelo v klášteře v Doksanech, můj odhad s tímto objektem nekalkuluje. Klášter je pod správou Římskokatolické farnosti, nejedná se tedy o obchodní korporaci ani subjekt pod

státní správou, mimo to se do objektu neplatí vstupné,³⁰ tudíž nevzniká žádný ušlý příjem ze vstupného, který by spolutvořil cenu nájmu.

Zámek Jemniště s.r.o.

Zámek Jemniště s.r.o. je obchodní korporací, tudíž na rozdíl od státních objektů je pro potřeby odhadu daňového výnosu relevantní zisk z tohoto pronájmu. Právě zisk navyšuje základ pro stanovení korporátní daně obchodní korporace.

Na zámku Jemniště s.r.o. probíhalo natáčení ve dnech 30. 3. – 10. 4. 2016. Pro odhad ušlého zisku počítám s posledním zveřejněným údajem – návštěvností za rok 2014, která byla 15 973 osob.³¹ Pro přehlednost je výpočet ušlého vstupného znázorněn v následující tabulce. Nejprve je vypočítána průměrná denní návštěvnost, na základě které se poté po vynásobení částkou vstupného stanoví odhad ušlého příjmu ze vstupného. Vstupné je ve výši: plně 150 Kč, snížené 120 Kč a 80 Kč. Pro potřeby odhadu uvažuji cenu vstupného 117 Kč/osoba. V měsících leden až březen je zámek otevřený jen po předchozím objednání.³²

Ušlý příjem ze vstupného jednotlivých měsíců, zámek Jemniště s.r.o.

Měsíc	Počet dní, kdy je zámek návštěvníky otevřený	Ušlý příjem za období natáčení (15 973 návštěvníků celkem/185 dní = cca 86 osob/den) x počet dní x průměrné vstupné 117 Kč/osobu
duben	9 (pouze víkendy a státní svátky)	4 dny (2 víkendy) x 86 osob x 117 Kč --> 40 248 Kč
květen	9	ušlý příjem v těchto měsících není pro odhad potřebný
červen	30	
červenec	31	
srpen	31	
září	30	
říjen	11	
listopad	1	
prosinec	3	
celkem	185	

Zdroj: vlastní výpočet

Příjmy Jemniště s.r.o. z pronájmu činí odhadem (cena pronájmu nebyla poskytnuta, proto kalkuluji se stejnou denní taxou, jako na státních zámcích) 12 (dnů) x 50 000 Kč, tedy 600 000 Kč. Výše ušlého příjmu ze vstupného je odhadem 40 248 Kč. Celkový příjem z natáčení pro Jemniště s.r.o. je tedy 640 248 Kč. Pro zjištění příjmu plynoucího z korporátní daně ze zisku z pronájmu je potřeba stanovit výši tohoto zisku. Pro nenadhodnocení odhadu počítám se souvisejícími výdaji, které má správa zámku

³⁰ tato informace získána v diskuzi dostupné online zde <http://www.turisticke-znamky.cz/znamky/zamek-a-klaster-doksany-c929>

³¹ *Návštěvnost památek v krajích v roce 2014*. [online]. Centrum informací a statistik kultury. Praha: Nipos. 2014. [cit. 12.4.2016] Dostupné z: http://www.nipos-mk.cz/wp-content/uploads/2013/05/PAMATKY_navstevnost_2014.pdf

³² *Prohlídka zámku Jemniště* [online]. [cit. 12.4.2016] Dostupné z: <http://www.jemnistecz.cz/prohlidky/>

v souvislosti s pronájmem, ve výši 30 % (to je výše výdajového paušálu, který je možné uplatnit pro příjem z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. u fyzických osob). Odhadnutý zisk z pronájmu (pokud neuvažujeme žádné odčitatelné položky) bude tedy ve výši 420 000 Kč a z toho plynoucí korporátní daň 19 % ve výši 79 800 Kč před slevou, po slevě (uvažuji výši 4,5 %, viz dříve v textu **76 209 Kč**). Z pohledu DPH je nájem nemovité věci (nejedná se o krátkodobý nájem) osvobozen od daně, nicméně je na plátcích, zda se při pronájmu nemovitosti jinému plátcovi nerozhodne uplatňovat daň „dobrovolně“ dle § 56a odstavec 3 Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čímž se toto plnění stane zdanitelným s nárokem na odpočet.³³ Pakliže by se pronájem stal zdanitelným plněním, je otázkou, jaké výše by dosahoval rozdíl DPH na vstupu a DPH na výstupu a zda by naopak nevznikl nadměrný odpočet, proto tuto možnost pouze zmiňuji, ale v odhadu se souvisejícím DPH nepočítám.

3. ZÁVĚR

Cílem práce bylo odhadnout výnos z vybraných daní, místních poplatků a nájemného vyvolaný filmovou pobídkou a plynoucí do veřejných rozpočtů. Záměrně jsem neuvažovala multiplikační efekty, nesnažila se vyčíslit pozitivní dopad propagace země ve filmu ani úspory veřejných rozpočtů nebyly odhadnuty (s výhradou eventuální úspory na transferech do státního ústavu nebo pražské galerie, které spravují zámky a palác, jenž byly pronajaty filmařům).

Také jsem počítala pouze s nákupy filmového charakteru. Výpočet nezahrnuje přínosy ze soukromé spotřeby zahraničního štábu, který tu nepobývá pouze po dobu samotného natáčení, ale i značnou dobu před natáčením, mnohdy s celými svými rodinami.

Při odhadu výnosů vyvolaných pobídkou, kterou dostal film *Mezihra v Praze*, jsem vycházela z interního dokumentu Fondu (evaluační studie), konkrétně jsem například použila hodnotu veličiny pro výpočet inkasa DPH a korporátní daně. Odhad výnosu vybraných daní jsem doplnila odhadem výnosu místního poplatku, nájemného nesoukromých subjektů a daně z příjmů P. O. v souvislosti s nájmem soukromého subjektu. Zaměřila jsem se mimo daní na platby za zábory veřejného prostranství a platby nájemného plynoucího do státního a veřejných rozpočtů. Z těchto položek a také z DPH už v roce 2016 (kdy bylo natáčení filmu *Mezihra v Praze* dokončeno) plynuly příjmy do státní pokladny a to byla pobídka teprve alokována, tudíž ani 1 Kč z 37 961 408 Kč ještě nebyla vyplacena.

Odhadnutý výnos z vybraných daní, místních poplatků a nájemného vyvolaný filmovou pobídkou a plynoucí do veřejných rozpočtů je pro film *Mezihra v Praze* ve výši **28 129 795 Kč**. Při omezení se na základní daň a místní poplatky jsem jako doplněk spočítala návratnost 74,10 %. Výsledná míra návratnosti je nízká, protože výpočet nezahrnuje všechny potencionální přínosy plynoucí z filmových pobídek, proto také nebylo cílem práce ji zjišťovat a je uvedena pouze jako doplněk.

Celkové porovnání přínosů plynoucích do veřejných rozpočtů s alokovanou pobídkou filmu *Mezihra v Praze* je shrnuto v následující tabulce. Vzhledem k tomu, že nebyly počítány všechny přínosy (například odhad nezahrnuje výpočet úspory veřejných výdajů, které pobídka zřejmě vyvolává), ale pouze vybrané daně, poplatky a nájemné a mimo to se při výpočtech abstrahovalo od některých skutečností, výpočty byly zjednodušovány a používaly se průměry ve formě koeficientů, je nutné toto porovnání považovat pouze za ilustrativní.

³³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty In: Sběrka zákonů. [cit. 18.3.2016] Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika/danove-zakony/zakon-c-235-2004-sb-2164>

Porovnání výše alokované pobídky s daňovou návratností filmu Mezihra v Praze (v mil. Kč)

Pobídka	37 961 408	
inkaso daně z příjmů P.O.	4 922 643	přínosy celkem: <u>28 129 795</u>
inkaso daně z příjmů F.O.	15 366 828	
inkaso DPH	5 700 324	
příjmy z pronájmů a záborů	2 140 000	

Zdroj: vlastní výpočet

POUŽITÉ ZDROJE

Tištěné zdroje:

- 1) PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5699-8. [cit. 15.3.2016]
- 2) ŘÍMAN, Aleš. *Český film: studijní text pro kombinované studium*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2013. [cit. 13.3.2016] ISBN 978-80-244-3940-2.
- 3) SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). [cit. 18.4.2016]
- 4) VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ, *Daňový systém 2016*, Praha: VOX, 2016. [cit. 18.5.2016] ISBN: 978-80-87480-44-1.
- 5) VÍTEK Leoš, *Zdanění firem a jejich daňový základ v České republice*, Český finanční a účetní časopis, 2013, roč. 8, č. 2, s. 40 [cit. 1.4.2016]

Legislativa:

- 1) Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: Sbírka zákonů [cit. 18.3.2016]
- 2) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty In: Sbírka zákonů. [cit. 18.3.2016] Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika/danove-zakony/zakon-c-235-2004-sb-2164>
- 3) Zákon č. 586/1992 Sb o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů [cit. 18.3.2016]
- 4) Zákon č. 496/2012 Sb. ze dne 26. října 2012 o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizi). In: Sbírka zákonů. [cit. 1.2.2016] Dostupné také z: https://www.mkcr.cz/doc/cms_library/zakon-c-496-1574.rtf

Elektronické zdroje:

- 1) *Analýza odvodů OSVČ a zaměstnanců*. [online] Praha: Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR. 2015. [cit. 1.5.2016] Dostupné z: http://www.amsp.cz/uploads/dokumenty_2015/Aktuality/Analyza_odvodu_OSVC_vs._zamestnanci_AMSP_CR.
- 2) BEZDĚK FRÁŇKOVÁ, Helena. *Oznámení ředitelky Státního fondu kinematografie o disponibilních prostředcích pro filmové pobídky a výzva k podávání žádostí o registraci projektů 2014, 2015, 2016 a Mimořádné oznámení o dodatečných disponibilních prostředcích na filmové pobídky* [online]. Praha: Státní fond kinematografie. 2014. [cit. 11.3.2016] Dostupné také z: <http://www.fondkinematografie.cz/filmove-pobidky/>
- 3) Czech Film Commission. *Mozart protagonistou dobového snímku, který se právě natáčí v České republice*. [online] Praha, 2016, [cit. 10.5.2016] Dostupné z: <http://www.filmcommission.cz/cs/cesky-mozart-protagonistou-doboveho-snimku-ktery-se-nataci-v-ceske-republice/>
- 4) Česká televize. Události komentáře. *Privilegovaný film*. [online]. Praha, 2012 [cit. 3.2.2016]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=freOB22Ui0I>
- 5) ČSÚ. *Obchod, pohostinství, ubytování - časové řady - Vybrané finanční ukazatele - roční - Klasifikace NACE Rev. 2 (CZ-NACE)*. [online]. 2014 [cit. 18.5.2016] Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/1-malavfucr_b
- 6) ČT24 Ekonomika. *České pobídky pro zahraniční filmaře nejsou Mission: Impossible, Sobotka láká Američany*. [online] Praha, 2016. [cit. 1.4.2016] Dostupné také z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1741258-ceske-pobidky-pro-zahranicni-filmare-nejsou-mission-impossible-sobotka-laka>
- 7) Deník. *Filmové pobídky lákají do Česka zahraniční štáby*. [online]. Praha, 2012 [cit. 8.2.2016]. Dostupné z: <http://www.denik.cz/film/filmove-pobidky-lakaji-do-ceska-zahranicni-staby-20150701.html>
- 8) DOČEKAL, Radomír. *Investiční pobídky pro filmový průmysl / Proč podporovat filmový průmysl?* [online]. [cit. 13.2.2016] Dostupné také z: www.cinepur.cz/article.php?article=1103

- 9) DRÁBOVÁ, Milena. *Uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb - 4. část*. [online]. [cit. 2016-05-29]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3354v4514-uplatnovani-dane-z-pridane-hodnoty-u-sluzeb-4-cast/?search_query=vytvo%C5%99en%C3%AD%20audiovizu%C3%A1ln%C3%ADho%20%C3%ADla&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1
- 10) *Evaluační studie filmových pobídek*, interní dokument Fondu
- 11) Finanční správa. *Vracení DPH v rámci EU*. [online] Praha, 2014. [cit. 18.4.2016] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/danovy-portal/vraceni-dph-v-ramci-eu>
- 12) *Jak žádat* [online]. Czech Film Commission, [cit. 20.4.2016] Dostupné také z: <http://www.filmcommission.cz/cs/incentives/how-to-apply/>
- 13) *Kdo a kolik odvádí do společné kasy? Zdanění příjmů ze zaměstnání a podnikání v českém systému*. [online] Studie 8/2013, Praha: Idea Cerge. 2013. [cit. 1.3.2016] Dostupné z: http://idea.cerge-ei.cz/files/IDEA_Studie_8_2013.pdf
- 14) *Koncepce kulturní politiky hlavního města Prahy* [online] Praha, 2007. [cit. 18.3.2016] Dostupné z: http://kultura.praha.eu/public/6d/73/7/1191177_175607__1__AKTUALIZOVANA__KONCE_PCE_KP_HMP_2007.doc
- 15) *Metodika k problematice OZV o místním poplatku za užívání veřejného prostranství* [online] Praha, 2006. [cit. 2.5.2016] Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/metodika-k-problematice-ozv-o-mistnim-poplatku-za-uzivani-verejneho-prostranstvi.aspx>
- 16) *Návštěvnost památek v krajích v roce 2014*. [online]. Centrum informací a statistik kultury. Praha: Nipos. 2014. [cit. 12.4.2016] Dostupné z: http://www.nipos-mk.cz/wp-content/uploads/2013/05/PAMATKY_navstevnost_2014.pdf
- 17) *Obecně závazná vyhláška o místním poplatku za užívání veřejného prostranství*. [online]. Praha: Magistrát hl. m. Prahy. 2011. [cit. 10.3.2016] Dostupné také z: http://www.praha.eu/file/906842/vyhlaska_5.
- 18) *Podmínky natáčení filmů a reklam na území hl.m. Prahy Příloha č. 1 k usnesení Rady HMP č. 2064 ze dne 23. 12. 2003*. [online]. Praha: Magistrát hl. m. Prahy. 2003. Dostupné také z: www.envis.praha-mesto.cz/.../files/=4595/Usneseni+Rady+hl.m.+Prahy+č.+2064.doc
- 19) *Pravidla pro výběr nájemného za užití ploch města Český Krumlov pro účely filmového natáčení s účinností od 1.6.2007* [online]. Český Krumlov. 2007. [cit. 15.4.2016] Dostupné z: <http://data.ckrumlov.cz/files/3064-pravidla-pro-vyber-najemneho-za-uziti-ploch-mesta-cesky-krumlov-pro-ucely-filmoveho-nataceni-s-ucinnosti-od-1-6-2007.pdf>
- 20) *Prohlídky zámku Jemniště* [online]. [cit. 12.4.2016] Dostupné z: <http://www.jemniste.cz/prohlidky/>
- 21) *Průvodce žadatele o filmovou pobídku*. [online]. Praha. Státní fond kinematografie. 2015. [cit. 3.1.2016] Dostupné také zde: http://www.fondkinematografie.cz/assets/media/files/filmove%20pobidky/2015/pruvodce_zadatele_pobidky.pdf
- 22) *Statistika návštěvnosti areálu SHZ Český Krumlov*. 2015 [cit. 15.5.2016] Dostupné z: <http://www.zamekceskykrumlov.eu/statistika-navstevnosti-arealu-shz-cesky-krumlov/>
- 23) *Statut Státního fondu kinematografie*. [online]. Praha: Státní fond kinematografie. 2014. [cit. 1.2.2016] Dostupné také z: <http://www.fondkinematografie.cz/assets/media/files/legislativa/statut%209-2014%20design.pdf>
- 24) *Strategie konkurenceschopnosti českého filmového průmyslu 2011-2016*. Praha: Ministerstvo kultury, 2010 [online] [cit. 11.2.2016] Dostupné také z: http://www.mkcr.cz/assets/media-a-audiovize/kinematografie/Strategie-konkurenceschopnosti-ceskeho-filmoveho-prumyslu-2011---2016_1.pdf
- 25) ULDRICHOVÁ, ČERNÍK, ŠANTROCHOVÁ. *Zpráva o činnosti za rok 2012 Českého filmového centra a Czech Film Commission k 31.12.2012 pro Ministerstvo kultury České republiky*. Praha: Česká filmová komora, 2012. [online] [cit. 13.4.2016] Dostupné také z: http://www.filmovakomora.cz/wp-content/uploads/2012/12/VZ_2012.pdf

- 26) *Výkony, výkonová spotřeba a účetní přidaná hodnota v segmentu malých a středních firem*, [online] Praha, 2013. [cit. 20.3.2016] Dostupné z:
<https://www.czso.cz/documents/10180/20534676/116111a04.pdf/eb66adf8-6e25-409c-b319-22d2912281b6?version=1.0>

Zavedení přenosu daňové povinnosti na vybrané zboží

Michaela Nováková

Daň z přidané hodnoty je velice významnou daní. O tom svědčí také rostoucí příjmy z této daně, které tvoří až 7 % hrubého domácího produktu. Současný systém DPH je charakterizován zejména částečnými platbami, kdy je DPH vybírána při každém kroku výroby, od každého článku distribučního řetězce. Tento systém DPH však díky své roztříštěnosti a rostoucím přeshraničním transakcím umožňuje podvody. Rozdíl mezi celkovou daňovou povinností a skutečně vybranou daní v EU představuje asi 15 % celkové daňové povinnosti. V jednotlivých členských státech jsou tyto výsledky různé a pohybují se od 4 do 41 %. Největší část těchto podvodů představují tzv. kolotočové podvody. (Hrdinková, 2015)

V rámci tohoto daňového podvodu dodavatel, tzv. Missing Trader z dodávky zboží, které nejdříve obdržel od dodavatele z jiného členského státu, neodvede daň a stává se nekontaktním. Zároveň má tento dodavatel cenovou konkurenční výhodu, protože i pokud účtuje zákazníkům DPH, následně daň neodvede do státního rozpočtu a tím si zvýší ziskovou marži. Kolotočovým podvodům se dá předejít zavedením režimu PDP. Povinnost přiznat daň se přesouvá na příjemce plnění. V rámci obchodního řetězce probíhají transakce bez platby daně, neboť povinnost odvést daň má stejná osoba, která má zároveň nárok na odpočet daně. Tím je tedy nemožné jakkoliv nárok na odpočet DPH zneužít.

Analýza dopadu zavedení přenosu daňové povinnosti na obiloviny

Motivací výzkumu bylo zjistit, zda a jak se změnila bilance obchodů na vybranou komoditu po zavedení režimu PDP v České republice. K analýze dopadu zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na obiloviny jsem zvolila databázi zahraničního obchodu Českého statistického úřadu z důvodu, že podvodné dodávky jsou realizovány až po dovozu zboží z jiného členského státu a následně ze stejného zboží není odvedena daň při dalším prodeji v tuzemsku. Režim PDP na obiloviny a technické plodiny byl v České republice zaveden 1. 4. 2015. Dále byl od 1. 7. 2015 rozšířen na všechny zbývající obiloviny a od 1. 9. 2015 i na cukrovou řepu. Zvolila jsem pro srovnání dopadu tři období před zavedením režimu a jedno období po zavedení režimu PDP na obiloviny. V následujících tabulkách je výpočet bilance zahraničního obchodu, následně jednotlivě dovozu a vývozu obilovin v rámci EU 28. Výchozí hypotéza je stanovena následovně:

V důsledku zavedení režimu PDP na obiloviny by se měly odstranit fiktivní dodávky obilovin související s kolotočovými podvody v rámci EU 28.

V následující tabulce jsou uvedeny výsledky:

Tabulka 1: Bilance obchodů s EU 28 v rámci dodání obilovin

Období	Bilance v tis. Kč
1.4.2012 - 31.3.2013	8 845 402
1.4.2013 - 31.3.2014	11 599 353
1.4.2014 - 31.3.2015	13 019 284
1.4.2015 - 31.3.2016	12 274 178

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

V období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2015 se bilance obchodů výrazně zvýšila. Po zavedení režimu PDP od 1. 4. 2015 se bilance obchodů začala postupně snižovat a vrátila se na úroveň okolo 12 mld. Kč ročně. Dále budu zkoumat, zda skokové zvýšení bilance obchodů bylo způsobeno fiktivními dodávkami obilovin. Následující tabulka ukazuje bilanci obchodů podrobněji, tedy jednotlivě dovoz a vývoz obilovin. Pro upřesnění terminologie musím zmínit, že v analýze využívám pojem dovoz a vývoz podle databáze ČSÚ. Dovozem obilovin z EU je myšleno zboží, které bylo přijato ze zahraničí za účelem trvalého nebo dočasného ponechání v tuzemsku. Zahraničím jsou v tomto kontextu myšleny země EU. Vývoz vyjadřuje hodnotu zboží odeslaného do zahraničí, které přestoupilo státní hranici za účelem trvalého nebo dočasného ponechání v zahraničí.

Tabulka 2: Dovoz a vývoz obilovin v rámci EU 28

Období	Dovoz v tis. Kč	Vývoz v tis. Kč
1.4.2012 - 31.3.2013	3 388 658	12 234 060
1.4.2013 - 31.3.2014	2 837 027	14 436 378
1.4.2014 - 31.3.2015	2 882 869	15 902 153
1.4.2015 - 31.3.2016	2 950 172	15 224 350

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Při bližším zkoumání dovozu a vývozu obilovin v rámci EU 28 vidíme, že se od 1. 4. 2013 postupně zvyšoval vývoz, ale dovoz klesl. Pokud by mělo jednat o kolotočový podvod, musela by být změna viditelná na dovozu i vývozu. Kolotočový podvod je totiž charakteristický tím, že fiktivní dodávky jsou jak na dovozu, tak na vývozu. Zvýšení vývozu je o 2 202 318 tis. Kč za rok oproti období končící 31. 3. 2013, ale dovoz klesl o 551 631 tis. Kč za rok. Tato změna se v celkové bilanci obchodu projevila ve zvýšení o cca 3 mld. Kč. V následujícím sledovaném období se zvýšily hodnoty dovozu i vývozu obilovin. V tomto případě by se tedy podle předchozí úvahy mohlo jednat o kolotočové podvody. Vývoz se zvýšil o 1 465 775 tis. Kč a dovoz o 45 842 tis. Kč. Celková bilance obchodu s obilovinami se zvýšila o 1,5 mld. Kč. Jedná se o období, které těsně předchází zavedení režimu PDP na obiloviny. Po zavedení režimu PDP se vývoz obilovin snížil o 677 803 tis. Kč, ale dovoz vzrostl o 67 303 tis. Kč. To tedy přesně neodpovídá hypotéze, že zvýšení bilance obchodu způsobené kolotočovými podvody zcela eliminoval režim přenosu PDP. Tento výkyv v hodnotě dovozu obilovin mohl způsobit jiný faktor, jako je například cena obilovin.

Tabulka 3: Změny dovozu a vývozu obilovin v rámci EU 28

Období	Změna brutto dovoz v tis. Kč	Změna brutto vývoz v tis. Kč
1.4.2012 – 31.3.2013	- 551 631	+ 2 202 318
1.4.2013 – 31.3.2014	+ 45 842	+ 1 465 775
1.4.2014 – 31.3.2015	+ 67 303	- 677 803
1.4.2015 – 31.3.2016		

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

V tabulce jsou uvedeny konkrétní změny v dovozu a vývozu obilovin mezi jednotlivými roky. Rapidní změny lze vidět v hodnotách vývozu před zavedením režimu PDP. Po zavedení režimu PDP se vývoz snížil přibližně o stejnou sumu, jako bylo zvýšení v předchozím období.

Další faktor, který by mohl působit na změnu bilance obchodu je cena. Pro tuto analýzu jsem zvolila indexy dovozních a vývozních cen z dat ČSÚ.

Tabulka 4: Indexy dovozních a vývozních cen obilovin a obilných výrobků

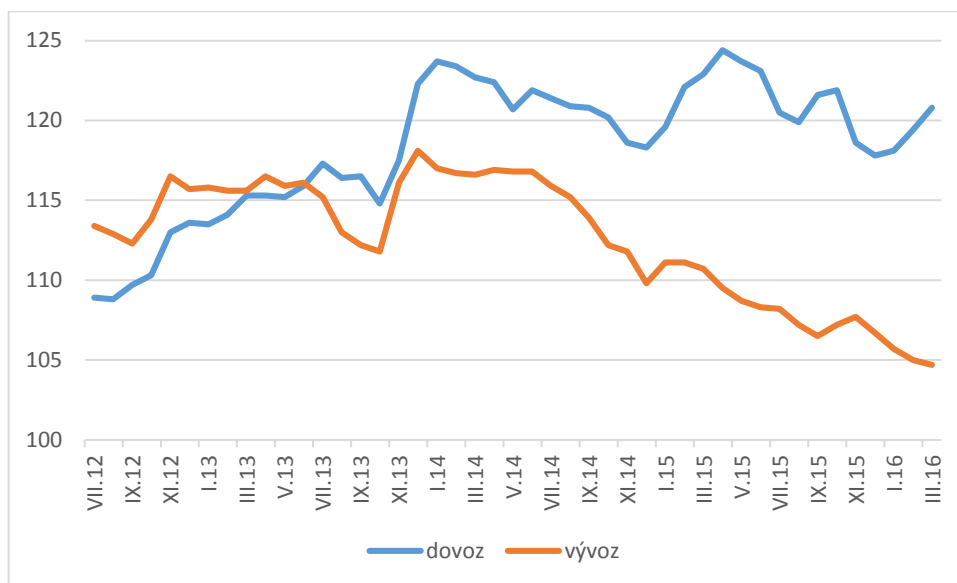
		Dovoz	Vývoz	Průměr dovoz	Průměr vývoz	Řetězový index dovoz	Řetězový index vývoz	
2013	březen	115,3	115,6	111,2	113,8			
	duben	115,3	116,5					
	květen	115,2	115,9					
	červen	115,9	116,1					
	červenec	117,3	115,2					
	srpen	116,4	113					
	září	116,5	112,2					
	říjen	114,8	111,8					
	listopad	117,5	116,1					
	prosinec	122,3	118,1					
	2014	leden	123,7	117				
		únor	123,4	116,7				
březen		122,7	116,6	118,4	115,4	106,51	101,46	
duben		122,4	116,9					
květen		120,7	116,8					
červen		121,9	116,8					
červenec		121,4	115,9					
srpen		120,9	115,2					
září		120,8	113,9					
říjen		120,2	112,2					
listopad		118,6	111,8					
prosinec		118,3	109,8					
2015	leden	119,6	111,1					
	únor	122,1	111,1					
	březen	122,9	110,7	120,8	113,5	102,03	98,34	
	duben	124,4	109,5					
	květen	123,7	108,7					
	červen	123,1	108,3					
	červenec	120,5	108,2					
	srpen	119,9	107,2					
	září	121,6	106,5					
	říjen	121,9	107,2					
	listopad	118,6	107,7					
	prosinec	117,8	106,7					
2016	leden	118,1	105,7					
	únor	119,4	105					
	březen	120,8	104,7	120,8	107,1	1	94,36	

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Pro zjednodušení v analýze indexů dovozních a vývozních cen uvažuji pouze období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2016, tedy 3 období, která jsou podle mého názoru problematická. Z tabulky lze vidět, že index dovozních cen potravin a živých zvířat do roku 2014 spíše rostl a dále se pohybuje přibližně na

stejné úrovni. Index vývozních cen potravin a živých zvířat do roku 2014 také mírně rostl, ale poté je z následujícího grafu vidět výrazné snížení.

Graf 1: Indexy dovozních a vývozních cen - potraviny a živá zvířata



Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Průměry indexů dovozních a vývozních cen jsou vypočítány z bazických indexů podle databáze ČSÚ. Data jsou vztažena k roku 2010, který tvoří 100 % hodnotu. Dále vypočítám index řetězový, který vyjadřuje změnu ukazatele oproti předchozímu období. Podle Hindlse (2007) se pro výpočet řetězového indexu se využívá následující vzorec:

$$\text{Index bazický} = Y_i / Y_0$$

$$\text{Index řetězový} = Y_i / Y_{i-1}$$

$$\text{Přepočet bazického indexu na řetězový: } (Y_2 / Y_0) / (Y_1 / Y_0) = (Y_2 / Y_1),$$

kde Y = cena (dovozní nebo vývozní).

Odhad daňového úniku na DPH ve sledovaném období

Pomocí řetězových indexů nyní mohou očistit hodnoty vývozu a dovozu obilovin a odhadnout sumu daňového úniku na DPH. V následující tabulce vidíme, že hodnoty vývozu se ve dvou obdobích předcházejících zavedení režimu PDP zvyšovaly a v období, kdy byl režim PDP zaveden, bylo zvýšení vývozu nižší. Proto by se dalo vyvodit, že velikost fiktivních vývozů byla v intervalu mezi hodnotami 223 173 tis. Kč a 1 734 207 tis. Kč. Na straně dovozu se teorie kolotočového podvodu nepotvrzuje, protože hodnoty dovozu očištěné o ceny před zavedením režimu PDP klesají a po zavedení režimu PDP naopak rostou. Může to být však způsobeno tím, že tzv. Missing Trader je subjekt, který je založen pouze za účelem jednorázového neodvedení daně a dále se stává nekontaktním. Statistiky neobsahují žádné informace o tomto subjektu, protože žádnou obchodní činnost nevykonává. Proto je hodnota na straně dovozu zkreslena. Tento problém řešila studie Národního statistického úřadu ve Velké Británii (Office for National Statistics) a došla k závěru, že z důvodu, že zaznamenávání obchodních údajů EU je založeno na prohlášeních Intrastatu od obchodníků přihlášených k DPH, jsou veškeré vývozy související s podvodem, ale dovozy nejsou hlášeny. (GOV UK, 2006)

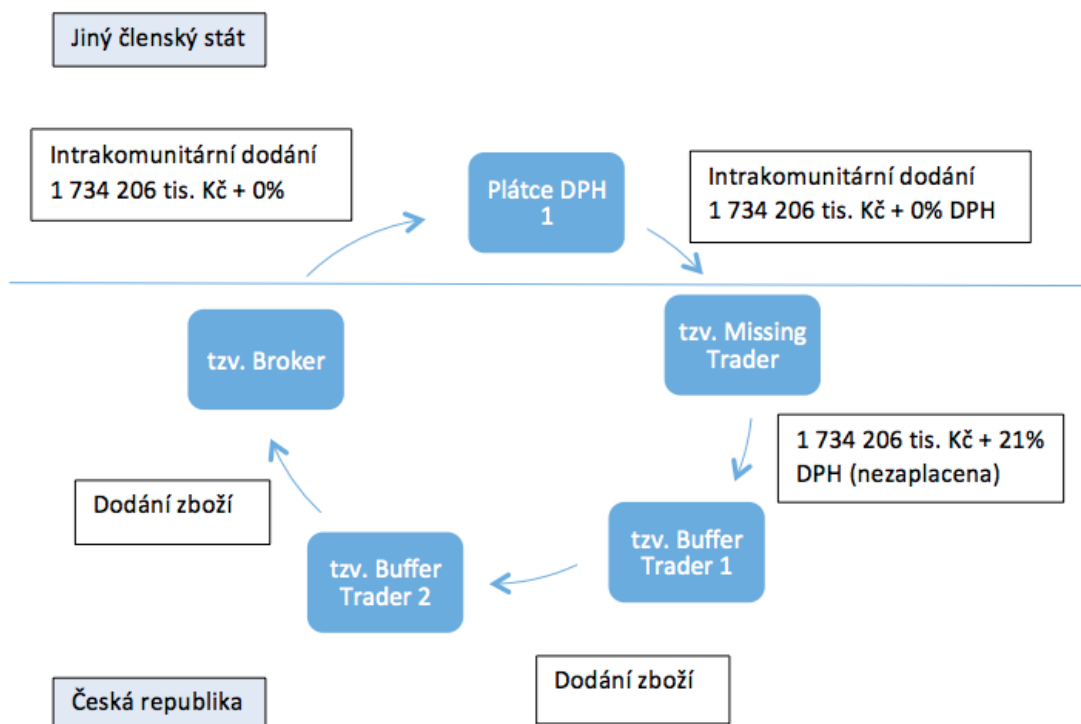
Tabulka 5: Změny netto dovozu a vývozu obilovin v rámci EU 28

Období	Změna netto dovoz v tis. Kč	Změna netto vývoz v tis. Kč
1.4.2012 – 31.3.2013 1.4.2013 – 31.3.2014	- 725 033	+ 1 994 580
1.4.2013 – 31.3.2014 1.4.2014 – 31.3.2015	- 11 516	+ 1 734 207
1.4.2014 – 31.3.2015 1.4.2015 – 31.3.2016	+ 67 303	+ 223 173

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Dále budu pro zjednodušení předpokládat, že neexistuje marže, kterou si obchodníci mohou na zboží určit při prodeji. To odpovídá i teorii o kolotočových podvodech, kdy Missing Trader neúčtuje marži nebo dokonce prodává se ztrátou, aby našel nějakého obchodníka, který od něj nakoupí a rozšíří tak řetězec. Odhad daňového úniku znázorním na schématu z kapitoly číslo 2. Výši podvodných dodávek budu uvažovat ve výši zvýšení vývozu obilovin v období 1. 4. 2013 – 31. 3. 2014 srovnávané s následujícím obdobím 1. 4. 2014 – 31. 3. 2015 očištěné o vliv cen. V letech 2013 až 2015 byla v České republice platná základní sazba DPH 21%.

Schéma 1: Odhad daňového úniku



Zdroj: Special report: Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed, vlastní úprava

Z výše uvedeného schématu vyplývá, že výše neodvedené daně v České republice by mohla být v tomto období 364 183 tis. Kč. Tuto částku by si následně další plátce DPH tzv. Buffer Trader 1 nárokoval na dani na vstupu. Pokud budu uvažovat spodní hranici sumy podvodných dodávek, byla by výše neodvedené daně 46 866 tis. Kč.

Zavádění režimu PDP na obiloviny a technické plodiny v zemích EU

Pro určení z kterého členského státu EU se mohly podvodné dodávky obilovin a technických plodin v období 1. 4. 2014 – 31. 3. 2015 přesunout, přikládám tabulku dat zavedení režimu PDP v jednotlivých členských státech EU.

Tabulka 6: Data zavedení režimu PDP v zemích EU

Členský stát	Datum zavedení režimu PDP na obiloviny a technické plodiny
Rakousko	-
Belgie	-
Bulharsko	1.1. 2014
Chorvatsko	-
Kypr	-
Česká republika	1.4.2015
Dánsko	-
Estonsko	-
Finsko	-
Francie	-
Německo	-
Řecko	-
Maďarsko	1.7.2012
Irsko	-
Itálie	-
Lotyšsko	-
Litva	-
Lucembursko	-
Malta	-
Polsko	-
Portugalsko	-
Rumunsko	23.6.2010
Slovenská republika	1.1.2014
Slovinsko	-
Španělsko	-
Švédsko	-
Nizozemsko	-
Velká Británie	-

Zdroj: European Commission – Assessment of the application and the impact of the option 'RCM' with the EU VAT system, vlastní úprava

Odhad přesunu dodávek obilovin ze zemí EU

V následující kapitole se zaměřuji již konkrétně na jednotlivé země a výpočet odhadu přesunutých podvodných dodávek do České republiky.

Slovensko

Tabulka 7: Dovoz a vývoz obilovin se Slovenskem

Období	Dovoz v tis. Kč	Vývoz v tis. Kč
1.4.2012 - 31.3.2013	794 143	1 150 470
1.4.2013 - 31.3.2014	620 267	983 377
1.4.2014 - 31.3.2015	831 343	834 999
1.4.2015 - 31.3.2016	502 147	931 670

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Tabulka 8: Změna dovozu a vývozu se Slovenskem očištěna o vliv cen

Období	Změna netto dovoz v tis. Kč	Změna netto vývoz v tis. Kč
1.4.2012 – 31.3.2013		
1.4.2013 – 31.3.2014	- 211 787	- 181 244
1.4.2013 – 31.3.2014		
1.4.2014 – 31.3.2015	+ 194 536	- 134 283
1.4.2014 – 31.3.2015		
1.4.2015 – 31.3.2016	- 329 196	+ 152 358

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Z výše uvedené tabulky je vidět, že hodnoty vývozu se před zavedením režimu PDP snižovaly a po zavedení režimu PDP naopak zvyšovaly. Hodnoty dovozu před zavedením režimu PDP mírně stoupaly, ale po zavedení režimu PDP vidíme pokles. Není tedy potvrzen přesun podvodných dodávek ze Slovenska.

Bulharsko

Tabulka 9: Dovoz a vývoz obilovin s Bulharskem

Období	Dovoz v tis. Kč	Vývoz v tis. Kč
1.4.2012 - 31.3.2013	9 822	2 789
1.4.2013 - 31.3.2014	3 172	1 810
1.4.2014 - 31.3.2015	4 256	1 446
1.4.2015 - 31.3.2016	1 453	2 149

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Tabulka 10: Změna dovozu a vývozu se Bulharskem očištěna o vliv cen

Období	Změna netto dovoz v tis. Kč	Změna netto vývoz v tis. Kč
1.4.2012 – 31.3.2013	- 6 844	- 1005
1.4.2013 – 31.3.2014		
1.4.2013 – 31.3.2014	+ 999	- 340
1.4.2014 – 31.3.2015		
1.4.2014 – 31.3.2015	- 2 803	+ 831
1.4.2015 – 31.3.2016		

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Tabulka změn dovozu a vývozu obilovin s Bulharskem ukazuje podobný trend jako obchody se Slovenskem. Ani v tomto případě není tedy potvrzeno, že by se podvodné dodávky přesunuly z této země.

Rumunsko

Tabulka 11: Dovož a vývoz obilovin s Rumunskem

Období	Dovoz v tis. Kč	Vývoz v tis. Kč
1.4.2012 - 31.3.2013	49 989	89 760
1.4.2013 - 31.3.2014	106 655	23 086
1.4.2014 - 31.3.2015	77 004	16 280
1.4.2015 - 31.3.2016	81 083	5 193

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Tabulka 12: Změna dovozu a vývozu s Rumunskem očištěna o vliv cen

Období	Změna netto dovoz v tis. Kč	Změna netto vývoz v tis. Kč
1.4.2012 – 31.3.2013	+ 50 147	- 67 006
1.4.2013 – 31.3.2014		
1.4.2013 – 31.3.2014	- 31 183	- 6 531
1.4.2014 – 31.3.2015		
1.4.2014 – 31.3.2015	+ 4079	- 10 776
1.4.2015 – 31.3.2016		

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

V tabulce změny dovozu a vývozu obilovin s Rumunskem vyplývá, že vývoz očištěný o vliv cen klesal, z toho největší změna je mezi lety 2012/2013 a 2013/2014. Hodnoty dovozu obilovin s Rumunskem nejdříve prudce vzrostly a v následujícím období zase klesly. Po zavedení režimu PDP v České republice v roce 2015 se dovoz obilovin již jen mírně zvýšil. Proto se ani v tomto případě nedomnívám, že by byly podvodné dodávky obilovin přesunuty do České republiky z Rumunska.

Tabulka 13: Dovoz a vývoz obilovin s Rumunskem v období před a po zavedení režimu PDP v Rumunsku

Období	Dovoz v tis. Kč	Vývoz v tis. Kč
1.4.2009 - 31.3.2010	11 182	4 620
1.4.2010 - 31.3.2011	27 609	7 249
1.4.2011 - 31.3.2012	25 380	29 322

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Z důvodu zavedení režimu PDP v Rumunsku 23. 6. 2010 je vhodné ověřit, zda podvodné dodávky nebyly přesunuty z Rumunska do České republiky. Z tabulky změn dovozu a vývozu očištěných o vliv cen lze vidět, že se hodnota vývozu po zavedení režimu PDP v Rumunsku zvýšila, což neodpovídá tvrzení, že by po zavedení režimu PDP byly podvodné dodávky eliminovány. U hodnoty dovozu se tato hypotéza také nepotvrdila, protože se v období následujícím po zavedení režimu PDP snížil. Proto není pravděpodobné, že by se podvodné dodávky díky zavedení režimu PDP v Rumunsku v roce 2010 přesunuly do České republiky.

Tabulka 14: Změna dovozu a vývozu před a po zavedení režimu PDP v Rumunsku očištěna o vliv cen

Období	Změna netto dovoz v tis. Kč	Změna netto vývoz v tis. Kč
1.4.2009 – 31.3.2010	+ 15 756	+ 2 751
1.4.2010 – 31.3.2011		
1.4.2010 – 31.3.2011	- 2 710	+ 20 458
1.4.2011 – 31.3.2012		

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Maďarsko

Tabulka 15: Dovoz a vývoz obilovin s Maďarskem

Období	Dovoz v tis. Kč	Vývoz v tis. Kč
1.4.2012 - 31.3.2013	294 009	62 295
1.4.2013 - 31.3.2014	219 262	61 912
1.4.2014 - 31.3.2015	218 494	82 013
1.4.2015 - 31.3.2016	453 433	52 296

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Tabulka 16: Změna dovozu a vývozu se Maďarskem očištěna o vliv cen

Období	Změna netto dovoz v tis. Kč	Změna netto vývoz v tis. Kč
1.4.2012 – 31.3.2013	- 88 149	- 1 274
1.4.2013 – 31.3.2014		
1.4.2013 – 31.3.2014	- 5 115	+ 21 485
1.4.2014 – 31.3.2015		
1.4.2014 – 31.3.2015	+ 234 939	- 26 591
1.4.2015 – 31.3.2016		

Zdroj: vlastní zpracování s pomocí databáze ČSÚ

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny změny dovozu a vývozu obilovin s Maďarskem. V této zemi byl režim PDP zaveden na obiloviny 1. 7. 2012. Na straně vývozu lze vidět mezi lety 2013/2014 a 2014/2015 prudký nárůst a v následujícím období pokles. Zde by se tedy mohlo jednat o podvodné dodávky, které se se zavedením režimu PDP v Maďarsku přesunuly do České republiky. V následujícím období, tedy v období, kdy byl režim PDP zaveden v České republice, se hodnota vývozu snížila přibližně o stejnou sumu. U dovozu obilovin vidíme nejdříve pokles a po zavedení režimu PDP v České republice výrazné zvýšení. Hodnoty dovozu tedy neodpovídají hypotéze o přesunu podvodných dodávek. Nemůžeme však přesun podvodných dodávek z Maďarska vyloučit, protože, jak jsem již uvedla v dřívější kapitole o výpočtu daňového úniku, dovoz může být zkreslený o nevykázané hodnoty tzv. Missing Tradera.

Závěr

Analýza dopadu zavedení PDP měla prokázat, zda aplikací principu PDP jsou eliminovány podvodné dodávky s obilovinami a technickými plodinami v rámci kolotočových úniků. Tato hypotéza se potvrzuje za předpokladu, že zkreslení hodnot na straně dovozu je způsobeno nedokonalostí sběru dat prostřednictvím hlášení Intrastat. Toto zkreslení je způsobeno pouze na straně dovozu, protože tzv. Missing Trader nepodává přiznání k DPH ani hlášení Intrastat. Z tohoto důvodu jsou podvodné transakce v databázi zahraničního obchodu vykazovány pouze na straně vývozu. Analýza dat z databáze zahraničního obchodu Českého statistického úřadu v období před zavedením principu PDP a po jeho zavedení ukázala, že bilance zahraničního obchodu byla v období před zavedením režimu, tzn. před 1. 4. 2015, výrazně vychýlena. Následně po zavedení režimu PDP se bilance zahraničního obchodu opět snížila. Podrobnější analýza dovozu a vývozu po odstranění cenových vlivů ukázala, že vychýlení bilance způsobilo vychýlení hodnot na straně vývozu. Po očištění vlivu cenových změn na hodnoty dovozu a vývozu, byly vypočteny tyto hodnoty:

- V období před zavedením režimu PDP, to znamená od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015, zvýšení vývozu o 1 734 207 tis. Kč, v období po zavedení principu PDP, tedy od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016, pak zvýšení vývozu pouze o 223 173 tis. Kč,
- V období před zavedením režimu PDP, to znamená od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015, snížení dovozu o 11 516 tis. Kč, v období po zavedení principu PDP, tedy od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016, pak zvýšení dovozu o 67 303 tis. Kč.

Z hodnot vývozu vyplývá, že velikost fiktivních dodávek by se mohla pohybovat v intervalu mezi 223 173 tis. Kč a 1 734 207 tis. Kč. Na straně dovozu se podle snížení před zavedením režimu PDP a zvýšení po zavedení tohoto režimu hypotéza nepotvrdila, ale může to být způsobeno tím, že tzv.

Missing Trader se po poskytnutí jednorázového plnění, ze kterého neodvede daň, stává nekontaktní. Proto o tomto subjektu statistiky neobsahují žádné informace.

Odhad daňového úniku v období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 na obchody s komoditou obilovin a technických plodin byl vyčíslen v intervalu od 46 866 tis. Kč až 364 183 tis. Kč. Tyto hodnoty jsou vypočteny jako daň z hodnot vývozu, uvedených v předchozím odstavci, realizovaných navíc oproti běžné úrovni vývozu v období před zavedením režimu PDP, kdy se daňové úniky očekávají nejvíce.

Z důvodu zvýšeného vývozu obilovin a technických plodin v období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 jsem následně vybrala 4 konkrétní členské státy EU, u kterých jsem tyto ukazatele sledovala jednotlivě. Jedná se o Slovensko, Bulharsko, Rumunsko a Maďarsko. V těchto státech byl princip PDP zaveden dříve než v České republice, proto bylo mým cílem ověřit, zda byly podvodné dodávky přesunuty po zavedení režimu do České republiky. Hypotéza se potvrdila pouze v případě Maďarska, kde prudký nárůst a následný pokles vývozu dosahuje přibližně stejné hodnoty. Hodnota dovozu obilovin s Maďarskem se před zavedením režimu PDP snížila a následně po zavedení výrazně zvýšila. Přesto však nemůžeme vyloučit, že došlo k přesunu podvodných dodávek z Maďarska, protože statistiky, jak jsem již uvedla, na straně dovozu neobsahují hodnoty tzv. Missing Tradera a tím mohou být zkreslené. U ostatních zemí je trend hodnot dovozu a vývozu obilovin a technických plodin nesouvislý, proto se nedomnívám, že by se kolotočové podvody přesunuly z těchto zemí.

Seznam literatury

Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. (2014) Final Report November 2014 [online]. European Commission, 179 str. [cit. 2017-04-25]. DOI: 10.2778/959204. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf

Databáze zahraničního obchodu [online]. © Český statistický úřad, 2012 - 2017 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/stazo/STAZO.STAZO>

HINDLS, Richard. (2007) Statistika pro ekonomy. 8. vyd. Praha: Professional Publishing. ISBN 978-80-86946-43-6.

HRDINKOVÁ, Milena (2015) Metoda přenesení daňové povinnosti v prostředí harmonizované DPH, Sborník daňové konference Ministerstva financí za podpory International Fiscal Association, ČR, [online], str. 29 - 35

Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods. (2015) European Commission [online]. 208 [cit. 2017-04-28]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf

Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016. (2016) Generální finanční ředitelství: Sekce metodiky a výkonu daní [online].(Č. j.: 2552/15/7100-20116-011073), [cit. 2017-04-13]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-kaplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-2.pdf>

UK TRADE STATISTICS AND THE IMPACT OF MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY FRAUD. (2006) GOV UK:National Accounts and Economic Statistics - International Trade Statistics [online]. 2006, 10 [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/std/its/37371193.pdf>

Zahraniční obchod - Metodika. Český statistický úřad [online]. Český statistický úřad, 2017 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/zo>

Zhodnocení aplikace převodních cen a zdanění podílů na zisku

Bc. Michaela Řehová

Abstract. Cílem textu je analýza poskytnutých dat GFR včetně analýzy potenciálního zdanění podílů na zisku a její následné zhodnocení.

Na základě dat ze Samostatných příloh k položce 12 I oddílu podaných poplatníky poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím byla provedena elementární analýza dat pomocí popisných statistických charakteristik a analýza závislostí, konkrétně regresní a korelační analýza. Dále byla analyzována situace případné nemožnosti osvobození zdanění podílů na zisku, v rámci čehož byla vypočtena potenciální daň, která by byla odvedena z přijatých podílů na zisku od spojených nizozemských osob v případě jejich neosvobození, a bylo diskutováno, jaké dopady by mohlo mít případné zdanění podílů na zisku.

Keywords: převodní ceny, spojené osoby, podíly na zisku, regresní analýza, Nizozemsko.

JEL Classification: B22

Úvod

Role převodních cen v poslední době neustále roste a stává se hojně diskutovaným daňovým tématem jak pro orgány daňové správy, tak pro samotné společnosti. Ze strany nadnárodních společností jsou převodní ceny (dále také „transfer pricing“) nástrojem daňové optimalizace, a to formou transferu disponibilních zisků do zemí s nižší sazbou daně a zároveň tvorbou vyšších nákladů v zemích s nižším daňovým zatížením (James and Nobes, 2017). Naopak cílem národních daňových správ je zabezpečit výběr daní a zvýšit své daňové příjmy. Z pohledu daňové správy tedy z těchto převodů zisků a nákladů vyvstává nebezpečí daňových úniků (Kolektiv autorů, 2017). Úpravou převodních cen mohou totiž spojené osoby v rámci skupiny zavést politiku snížení daňového zatížení (Cullis and Jones, 2009).

Problematika převodních cen je předmětem otázek mezinárodního zdanění, proto je nutno právní úpravu hledat především v mezinárodní legislativě. Česká republika při aplikaci převodních cen respektuje pravidla OECD vyplývající ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. V zákoně jako takovém výraz převodních cen není upraven, v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů je definován princip tržního odstupu, v rámci něhož, zákon dále stanovuje podmínky užití ceny obvyklé a upravuje pojem spojené osoby. Dále se převodními cenami zabývají konkrétní pokyny Ministerstva financí. Na úrovni EU se problémem transfer pricingu zabývá především tzv. arbitrážní konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky ze dne 23. července 1990 (Kolektiv autorů, 2017).

Soutěžní text vychází z dat ze Samostatných příloh k položce 12 I oddílu (dále jen „příloh“) podaných poplatníky. Na základě dat poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím bude provedena základní analýza dat pomocí popisných statistických charakteristik a analýza závislostí. Dále bude analyzována situace případné nemožnosti osvobození zdanění podílů na zisku.

Cílem práce je tedy analýza poskytnutých dat GFR včetně analýzy potenciálního zdanění podílů na zisku a její následné zhodnocení.

Pro dosažení stanoveného cíle byla použita zejména metoda analýzy, konkrétně např. analýzy závislostí, metoda komparace, dedukce, syntézy, dále také metody popisné statistiky a vlastních výpočtů potenciální daně.

Analýza potenciálního zdanění podílů na zisku

Z důvodu obav krácení daňové povinnosti se finanční správa rozhodla zaměřit prostřednictvím finančních úřadů na kontrolu nastavování převodních cen, a to pomocí zavedení přílohy k priznání k dani z příjmů PO (dále jen „daňové priznání“). Získané informace z podaných příloh daňová správa upotřebí při analýze, na jejíž základě jsou vybírány rizikové subjekty, u kterých by bylo vhodné provést daňovou kontrolu. Tato příloha byla daňovými poplatníky podávána poprvé za rok 2014. Povinnost podání mají subjekty, které splňují alespoň jednu ze tří následujících podmínek:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč;
- čistý obrat více než 80 mil. Kč;

- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je více než 50;

a současně uskutečnily transakci se spřízněnou osobou se sídlem v zahraničí nebo vykázaly daňovou ztrátu či přijaly investiční pobídku v podobě slevy na dani a zároveň realizovaly transakci se spojenou osobou (se sídlem v zahraničí či tuzemsku) (Finanční správa, 2014).

Finanční správa již dříve prováděla kontroly převodních cen, avšak od zavedení povinné přílohy shrnující údaje o transakcích ve skupině se jejich počet razantně zvýšil, z čehož vyplývá i zvýšení doměrků daně (viz Tab. 2.1).

Tab. 2.1 Přehled doměřené daně v letech 2013 až 2016

Rok	Doměřená daň v Kč	Zvýšení ZD v Kč	Snížení daňové ztráty v Kč
2013	71 759 104	336 386 414	131 267 918
2014	59 402 410	259 612 320	244 221 586
2015	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153
2016	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932

Zdroj: KPMG (2017) + vlastní zpracování

Data poskytnutá Generálním finančním ředitelstvím

Veškeré získané údaje jsou za zdaňovací období započatá v roce 2014, 2015 a 2016 za celou Českou republiku, jelikož za tato období byla příloha daňového přiznání zatím podána.

Jak lze vidět v Příloze č. 1 první část informací se týká položky 03 „Stát, ve kterém má spojená osoba sídlo“, druhá skupina informací vychází z obsahu tabulky C přílohy, konkrétně z řádku 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté (dále také „řádku 2“).

Elementární analýza dat poskytnutých GFR

V rámci získaných dat byla provedena základní analýza vztahů mezi jednotlivými skupinami dat a zjištěn jejich trend vývoje v období od roku 2014 do roku 2016. U zjištěných skutečností bylo následně snahou interpretovat jejich příčiny vzniku.

Růst celkového počtu podaných DAP s přílohou (přílohami) s kódem NL

Tento růst může být zapříčiněn nárůstem zakládání nových dceřiných společností nizozemskými společnostmi v tuzemsku nebo naopak zakládáním dceřiných společností v Nizozemsku českými společnostmi, což také odpovídá celosvětovému trendu růstu počtu existujících skupin (Tuomala, 2016). Dalším z vysvětlení může být také, že se již existující tuzemské společnosti začaly připojovat k mezinárodním skupinám se spojenými osobami v Nizozemském království.

Důvody tohoto zakládání společností v Nizozemsku jsou pravděpodobně stabilní právní prostředí a výhodné daňové podmínky, které Nizozemsko nabízí. Nejčastějším trendem je však zakládání mateřských společností v Nizozemsku, jejichž prostřednictvím jsou pak české společnosti vlastněny. V roce 2015 mělo vlastníky se sídlem v Nizozemsku přes 4 tisíce českých podniků, což je nejvíce z celkového počtu vlastníků v daňových rájích, do nichž bylo Nizozemsko v rámci statistiky zahrnuto (ČT24, 2016). Nizozemsko je totiž někdy díky svému příznivému daňovému systému pro mezinárodní podniky označováno za tzv. daňový ráj uvnitř EU (MF DNES, 2017). Nizozemsko se však neúčastní škodlivé daňové soutěže, jedná se pouze o stát, který nabízí vhodné podmínky pro růst a investice určitým skupinám podnikatelů (Hashimzade and Epifantseva, 2018). Mimo to také s Českou republikou uzavřelo výhodnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Do značné míry je redukováno či zcela eliminováno zdanění příjmů z dividend, úroků, kapitálových zisků a licenčních poplatků. Z těchto důvodů je i pro nizozemské společnosti výhodné řídit dceřiné společnosti v ČR. (Unie offshore poradců ČR, 2017)

Růst celkového počtu podaných příloh s kódem NL

Celkový počet podaných příloh s kódem NL roste, jelikož roste i počet podaných daňových přiznání s přílohou s kódem NL, avšak růst počtu příloh je vyšší než růst samotných DAP. Z takovéto růstové tendence lze vyvodit, že příčinou růstu je kromě důvodů uvedených v předchozích odstavcích také to, že české společnosti, které jsou součástí mezinárodní skupiny a již obchodují s nizozemskou spojenou osobou, začaly obchodovat s více spojenými osobami se sídlem v Nizozemsku, které již byly součástí skupiny nebo se třeba teprve ke skupině připojily, a tak se staly budoucími partnery českých společností v mezipodnikových transakcích.

Průměrný počet příloh s transakcemi do NL připadající na podniky uskutečňující transakce s nizozemskými spojenými osobami

Dosažením do Vzorce 2.1, jehož jednotlivými parametry jsou:

- \bar{N}_P – průměrný počet příloh s transakcemi do NL;
- N_P – počet podaných příloh s kódem NL;
- N_{DAP} – počet podaných daňových přiznání s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL;

byl vypočten průměrný počet příloh s transakcemi do Nizozemska připadající na podniky, které uskutečňují tyto transakce.

Vzorec 2.1

$$\bar{N}_P = \frac{N_P}{N_{DAP}}$$

Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Výpočet pro 2014: } \bar{N}_{P\ 2014} = \frac{1\ 756}{1\ 120} = 1,5679$$

$$\text{Výpočet pro rok 2015: } \bar{N}_{P\ 2015} = \frac{2\ 111}{1\ 362} = 1,5499$$

$$\text{Výpočet pro rok 2016: } \bar{N}_{P\ 2016} = \frac{2\ 172}{1\ 375} = 1,5796$$

Z výpočtů vyplývá, že teoreticky každá druhá firma uskutečňuje řízené transakce se dvěma společnostmi se sídlem v Nizozemsku.

V roce 2015 se tento průměrný počet příloh na jednu tuzemskou firmu oproti roku 2014 snížil. Naopak v roce 2016 se průměrný počet příloh s kódem NL vůči roku 2015 zvýšil, tzn. tuzemské společnosti již obchodující s nizozemskými spojenými osobami začaly obchodovat s dalšími spojenými osobami se sídlem v Nizozemsku.

Růst celkového počtu podaných příloh s vyplněným řádkem 2 Podíl na zisku – sloupec Přijaté

V roce 2015 byl zaznamenán téměř 43% nárůst celkového počtu příloh s vyplněným řádkem 2, stejně tak v roce 2016, kdy taktéž došlo k nárůstu, avšak již jen ve výši 15 %.

K nárůstu počtu příloh s vyplněným řádkem 2 došlo pravděpodobně díky tomu, že se tuzemské společnosti, které jsou součástí skupiny nově staly příjemci podílů na zisku, tj. mateřskou společností, nebo zahraniční dceřiné společnosti teprve začaly vyplácet podíly na zisku, jelikož teprve začaly generovat zisk.

Pokles celkové částky přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob

Pokles v roce 2015 byl velmi razantní, téměř 70 %, v roce 2016 byl pokles o něco menší, a to 61%. Celkově se tedy v průběhu těchto 3 let podíly českých společností na zisku zahraničních spřízněných osob zřetelně snižovaly, a to i přesto, že počet podniků, od kterých české společnosti podíly na zisku přijímaly, se zvyšoval. Na základě toho lze odhadovat, že se majetkové podíly českých společností v zahraničí snižují, tudíž se snižují i částky vyplácených podílů na zisku. Jedná se však pouze o odhad, přesná příčina zřetelného snižování částky přijatých podílů na zisku od spojených osob nebyla zjištěna.

Oscilace celkové částky přijatých podílů na zisku od spojených osob se sídlem v Nizozemsku

Snížení v roce 2015 odráží vývoj poklesu celkové částky podílů na zisku, kdežto zvýšení v roce 2016 neodpovídá obecnému pohybu celkové částky. Částečně by zvýšení ovšem mohlo korelovat s tím, že tuzemské podniky začaly více uskutečňovat transakce v rámci skupiny s nizozemskými společnostmi.

Průměrný podíl na zisku tuzemských společností, které jsou příjemci podílů na zisku od spojených osob

Pro výpočet průměrného podílu na zisku tuzemských podniků přijímajících podíly na zisku od spojených osob ze zahraničí byl použit Vzorec 2.2 s následujícími parametry:

- \overline{PZ}_C – průměrný podíl na zisku tuzemských podniků přijímajících podíly na zisku od spojených osob ze zahraničí;
- PZ_C – celková částka přijatých podílů na zisku z řádku 2;
- N_{PZ} – počet příloh s vyplněným řádkem 2.

Vzorec 2.2

$$\overline{PZ}_C = \frac{PZ_C}{N_{PZ}}$$

Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Výpočet pro rok 2014: } \overline{PZ}_{C 2014} = \frac{8\,993\,148\,785}{584} = 15\,399\,227 \text{ Kč}$$

$$\text{Výpočet pro rok 2015: } \overline{PZ}_{C 2015} = \frac{2\,783\,640\,540}{834} = 3\,337\,698 \text{ Kč}$$

$$\text{Výpočet pro rok 2016: } \overline{PZ}_{C 2016} = \frac{1\,085\,396\,309}{960} = 1\,130\,621 \text{ Kč}$$

Průměrné přijaté podíly na zisku tuzemských podniků od spojených osob klesají. Tato situace odpovídá klesající tendenci celkové částky podílů na zisku přijatých tuzemskými podniky od spojených osob. Částečným odůvodněním by mohlo být to, že dochází k procentuálně většímu snižování celkové částky podílů na zisku než procentuálnímu navýšení počtu příloh s vyplněným řádkem 2.

Podíl částky přijatých podílů na zisku od spřízněných osob se sídlem v Nizozemsku na celkové částce podílů na zisku přijatých v rámci mezinárodních skupin tuzemskými podniky

Podle Vzorce 2.3 složených z těchto parametrů:

- P_{NL} – podíl přijatých podílů od spojených osob z Nizozemska na celkové částce přijatých podílů od spojených osob;
- PZ_{NL} – částka přijatých podílů na zisku od spřízněných osob z Nizozemska;
- PZ_C – celková částka řádku 2;

byl za každý rok sledovaného období vyčíslen podíl částky přijatých podílů na zisku od spojených nizozemských osob na celkové částce přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí.

Vzorec 2.3

$$P_{NL} = \frac{PZ_{NL}}{PZ_C}$$

Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Výpočet pro rok 2014: } P_{NL 2014} = \frac{207\,134\,097}{8\,993\,148\,785} = 0,0230$$

$$\text{Výpočet pro rok 2015: } P_{NL 2015} = \frac{13\,866\,861}{2\,783\,640\,540} = 0,0050$$

$$\text{Výpočet pro rok 2016: } P_{NL 2016} = \frac{36\,152\,512}{1\,085\,396\,309} = 0,0333$$

V roce 2014 tvořily podíly na zisku přijaté od nizozemských spojených osob přibližně 2,3 % z celkové částky přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob, v roce 2015 jen 0,5 % a v roce 2016 3,3 %. Procentuální podíl přijatých podílů na zisku od spojených osob z Nizozemska na celkové částce přijaté tuzemskými společnostmi v rámci mezinárodní skupiny kolísá, jelikož celková částka přijatých podílů na zisku z NL taktéž kolísá.

Aritmetický průměr, medián, maximum a minimum každé skupiny údajů za daná období

Pro každou známou položku byly vypočteny základní statistické ukazatele, jejichž výsledky jsou obsahem následujících tabulek (Tab. 2.2, Tab. 2.3). Výpočty byly provedeny v MS Excel pomocí funkce „PRŮMĚR“, „MEDIÁN“, „MAX“ a „MIN“.

Tab. 2.2 Vypočtené statistické ukazatele jednotlivých skupin poskytnutých dat

Statistické ukazatele	celkový počet podaných DAP s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL	celkový počet podaných příloh s kódem NL
Aritmetický průměr	1 286	2 013
Medián	1 362	2 111
Maximum	1 375	2 172
Minimum	1 120	1 756

Zdroj: GFŘ (2017) + vlastní zpracování

Tab. 2.3 Vypočtené statistické ukazatele jednotlivých skupin poskytnutých dat

Statistické ukazatele	celkový počet příloh s vyplněným řádkem 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté	celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) v Kč	celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) ze všech příloh s kódem NL v Kč
Aritmetický průměr	793	4 287 395 211	85 717 823
Medián	834	2 783 640 540	36 152 512
Maximum	960	8 993 148 785	207 134 097
Minimum	584	1 085 396 309	13 866 861

Zdroj: GFŘ (2017) + vlastní zpracování

Regresní a korelační analýza dat poskytnutých GFŘ

Účelem této části soutěžního textu je pokusit se nalézt závislost vybraných dvojic položek z dat získaných GFŘ. Pro matematický popis závislosti byla použita regresní a korelační analýza. Ukolem regrese proměnné y bylo najít takovou regresní funkci, která bude vyjadřovat závislost y na x. Přitom za proměnné x a y byly vždy vybrány jednotlivé skupiny hodnot za analyzované období let 2014 až 2016. Pro vyhodnocení vhodnosti regresní funkce k vyjádření závislosti byl aplikován index korelace (I), index determinace (I²) a koeficient korelace (r).

Index korelace (viz Vzorec 2.4) je roven poměru dvou směrodatných odchylek, a to vyrovnaných hodnot ($s_{\bar{y}}$) a naměřených hodnot (s_y). Index determinace je druhou mocninou indexu korelace, je totiž roven podílu empirického rozptylu vyrovnaných hodnot a empirickému rozptylu naměřených hodnot (viz Vzorec 2.4).

Vzorec 2.4 Index korelace, index determinace

$$I = \frac{s_{\bar{y}}}{s_y} ; I^2 = \frac{s_{\bar{y}}^2}{s_y^2}$$

Zdroj: Kolektiv autorů (2002)

Pro korelační koeficient platí následující:

Vzorec 2.5 Korelační koeficient

$$r = \frac{S_{xy}}{S_x S_y}$$

Zdroj: Kolektiv autorů (2002)

kde s_{xy} je součin směrodatných odchylek proměnných x a y , s_{xy} představuje takzvanou kovarienci proměnných x a y .

Obsahem následujících odstavců jsou výstupy provedených analýz jednotlivých závislostí. Výstupy jsou zjištěné lineární regresní funkce, příslušné indexy determinace a korelace a korelační koeficienty. Pro upřesnění je vždy uvedeno, co je považováno za závislou proměnnou y a nezávislou proměnnou x . Jednotlivé obrázky (Obr. 2.1 až Obr. 2.4) zobrazují příslušné regresní funkce ve tvaru přímek a výpočty indexu korelace („násobné R “) a determinace („hodnota spolehlivosti R^2 “) pomocí funkce „REGRESE“ v MS Excel. Koeficient korelace byl vypočten pomocí funkce „CORREL“.

Závislost celkové částky přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí na počtu příloh s vyplněným řádkem 2

x = počet příloh s vyplněným řádkem 2

y = celková částka přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí

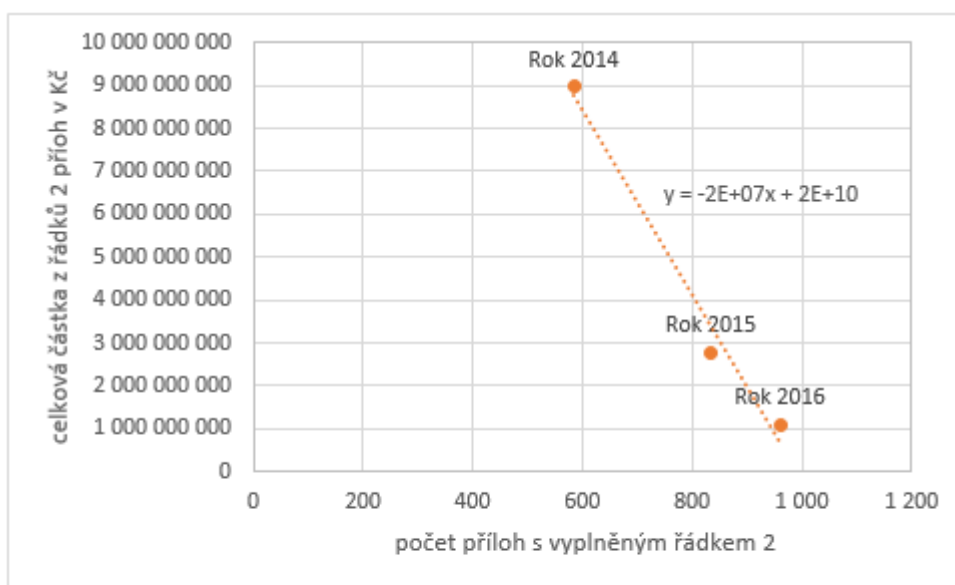
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = -2 \cdot 10^7 x + 2 \cdot 10^{10}$

Index determinace: 0,9832

Index korelace: 0,9916

Korelační koeficient: $-0,9916$

Obr. 2.1 Ukazatele závislosti celkové částky přijatých podílů na zisku od spojených osob ze zahraničí na počtu příloh s vyplněným řádkem 2



Regresní statistika

Násobné R	0,991558129
Hodnota spolehlivosti R	0,983187523

Zdroj: vlastní zpracování

Závislost celkového počtu podaných příloh s kódem NL na počtu podaných DAP s přílohou či přílohami obsahující kód NL

x = počet podaných daňových přiznání s přílohou (přílohami) obsahující kód NL

y = počet podaných příloh s kódem NL

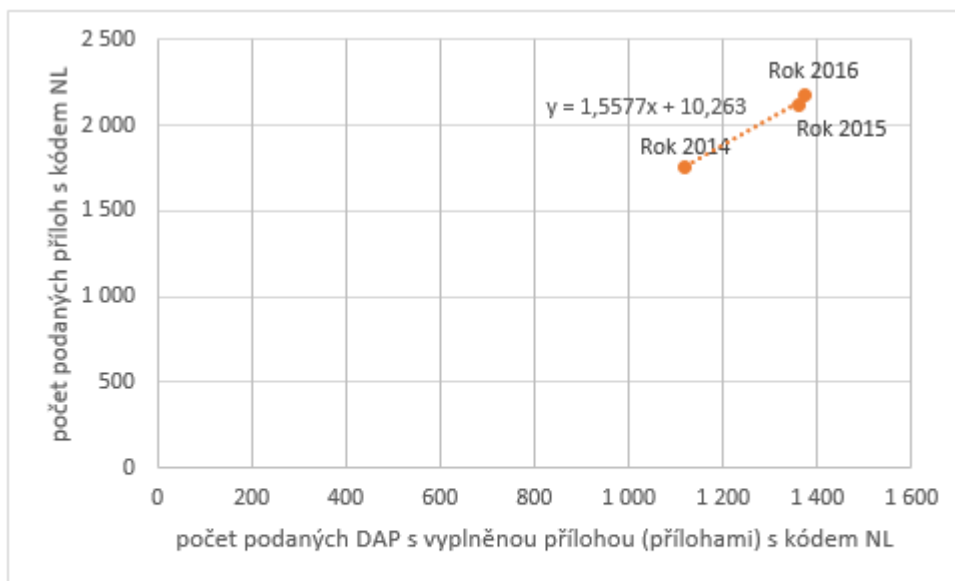
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = 1,5577x + 10,263$

Index determinace: 0,9918

Index korelace: 0,9959

Korelační koeficient: 0,9959

Obr. 2.2 Ukazatele závislosti celkového počtu podaných příloh s kódem NL na počtu podaných DAP s přílohou (přílohami) obsahující kód NL



<i>Regresní statistika</i>	
Násobné R	0,995870169
Hodnota spolehlivosti R	0,991757394

Zdroj: vlastní zpracování

Závislost celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na celkové částce přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob

x = celková částka podílů na zisku přijatých od zahraničních spojených osob

y = celková částka podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob

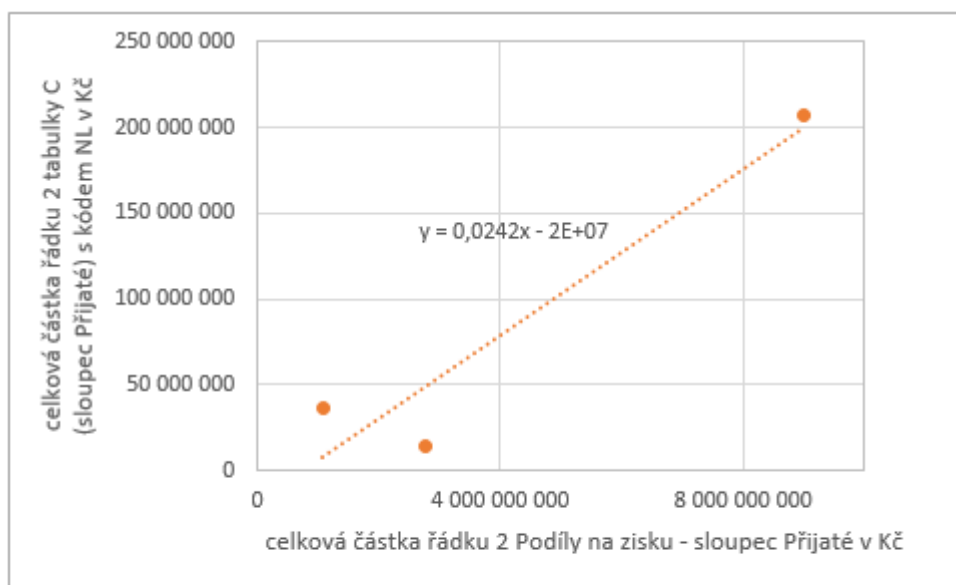
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = 0,0242x - 2 \cdot 10^7$

Index determinace: 0,9064

Index korelace: 0,9520

Korelační koeficient: 0,9520

Obr. 2.3 Ukazatele závislosti celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na celkové částce přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob



Regresní statistika

Násobné R	0,95202918
Hodnota spolehlivosti R	0,906359559

Zdroj: vlastní zpracování

Závislost celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na počtu příloh s vyplněným řádkem 2

x = počet příloh s vyplněným řádkem 2

y = celková částka přijatých podílů na zisku od nizozemských spojených osob

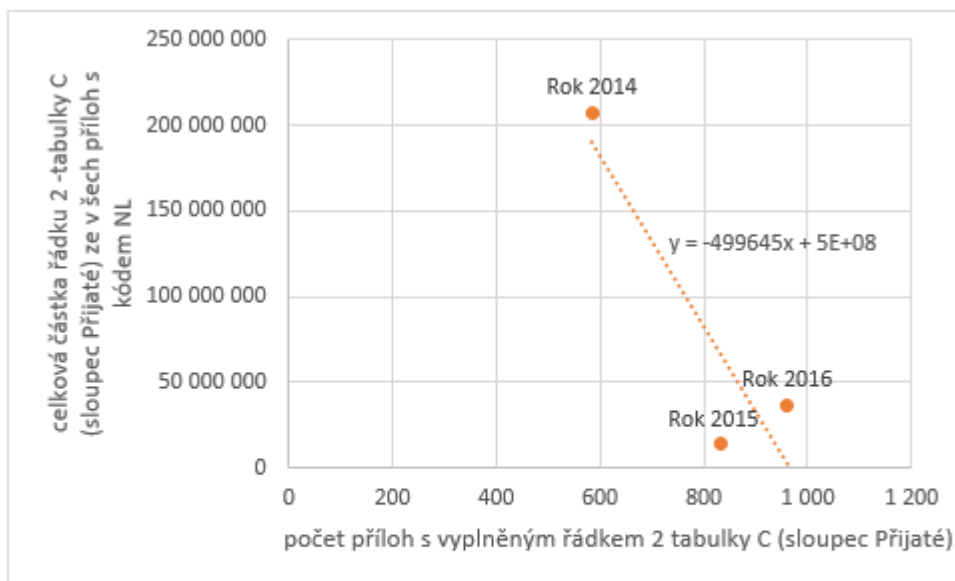
Zjištěná lineární regresní funkce: $y = -499\,645x + 5 \cdot 10^8$

Index determinace: 0,8179

Index korelace: 0,9043

Korelační koeficient: - 0,9043

Obr. 2.4 Ukazatele závislosti celkové částky podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob na počtu příloh s vyplněným řádkem 2



Regresní statistika	
Násobné R	0,904314473
Hodnota spolehlivosti R	0,817784665

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě zjištěných indexů korelace lze vyvodit že při všech zjišťovaných závislostech je více než 90 % rozptylu popsáno regresní funkcí. Stejně tak podle zjištěných indexů korelace je ve všech případech zjišťované závislosti rozptýlení způsobeno více než z 81,5 % regresní funkcí, zbytek je způsoben odchylkami.

Analýzou bylo zjištěno, že ve všech případech lze zjišťovanou závislost popsat regresní funkcí, tj. že zkoumané veličiny jsou vzájemně závislé. Odůvodněním závislosti jsou hodnoty indexů korelace a determinace a korelačního koeficientu, které se blíží 1, popř. -1. Z celkově čtyřech zkoumaných vztahů byla zjištěna největší závislost mezi celkovou částkou přijatých podílů na zisku od zahraničních spojených osob a celkovým počtem podaných příloh s vyplněným řádkem 2. Nejmenší závislost byla zaznamenána ve vztahu celkové částky přijatých podílů na zisku od nizozemských společností a celkovým počtem podaných příloh s vyplněným řádkem 2. Výsledek je však ovlivněn tím, že je zkoumána pouze krátká časová řada v podobě tří období. Pro skutečně vypovídající analýzu by bylo potřeba rozšířit časovou řadu o další data, což bohužel zatím není možné, jelikož tato příloha shrnující transakce se spojenými osobami je daňovými subjekty podávána teprve od roku 2015. Odhadem je však pokračování vývoje dat týkajících se přílohy v současném trendu bez výrazných změn.

Potenciální zdanění podílů na zisku

Systém zdanění podílů na zisku ve vztahu spojených osob je upraven § 19 odst. 3 zákona o DZP, který je zároveň implementací Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Podle tohoto ustanovení jsou podíly na zisku přijaté ve prospěch mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem ČR, od dceřiné společnosti s rezidenstvím v jiném členském státu EU osvobozeny od daně z příjmů. Toto osvobození platí, je-li podíl mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti alespoň 10 %, přičemž tato majetková účast musí trvat alespoň 12 měsíců, tuto časovou podmínku však lze splnit dodatečně. (Kolektiv autorů, 2017) Z definice spojených osob a ustanovení § 19 zákona o DZP plyne, že podíly na zisku spojených osob s rezidenstvím v ČR přijaté od dceřiných spojených osob z EU jsou osvobozeny. Díky osvobození podílů na zisku přijatých českými společnostmi od spřízněných osob se sídlem v jiném členském státě EU není z této závislé transakce odváděna žádná daň.

Podíly na zisku jsou také jedním z důsledků vzniku účasti v mezinárodní skupině. Díky vzniku majetkové účasti jedné společnosti ve druhé se podniky stávají spojenými osobami, které pak spolu sdílí nejen např. výrobu, rizika, ale také především i zisk. Nejenže jsou podíly na zisku jednou z možných prováděných transakcí mezi

spřízněnými podniky, ale jejich výše je ovlivňována dalšími uskutečněnými transakcemi. Převodní ceny totiž mají vliv na výši zisku, a tím i na výši jeho vyplácených podílů (Hughes, 2015).

Účelem této kapitoly je tedy ukázat, jaký dopad by mohlo mít zdaňování podílů na zisku. Jednou z implikací aplikace daně z příjmů PO na podíly na zisku by byl dopad na státní rozpočet, konkrétně na příjmy z daní. Následující tabulka (Tab. 2.4) ukazuje jaká částka by státu navíc mohla do státního rozpočtu plynout, kdyby podíly na zisku přijaté od spojených osob nebyly osvobozeny od daně z příjmů PO. Pro účely výpočtu potenciálního zdanění byly vybrány přijaté podíly na zisku konkrétně od nizozemských spřízněných podniků z důvodu dostupnosti těchto dat (viz Příloha č. 1). Výpočet potenciální daně (d_p) byl proveden podle Vzorce 2.6, kde PZNL je částka řádku 2 z příloh s kódem NL za zkoumané období a t je sazba daně, použitá sazba daně je 19 %.

Vzorec 2.6 Výpočet potenciální daně

$$d_p = PZ_{NL} \cdot t$$

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 2.4 Potenciální zdanění podílů na zisku přijatých od nizozemských spojených osob

Rok	Celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) z příloh s kódem NL v Kč	Potenciální daň z celkové částky (řádek 2 – sloupec Přijaté) z příloh s kódem NL v Kč
2014	207 134 097	39 355 478
2015	13 866 861	2 634 704
2016	36 152 512	6 868 977

Zdroj: GFŘ (2017) + vlastní zpracování

Výpočet pro rok 2014: $d_p = 207\,134\,097 \cdot 0,19 = 39\,355\,478$ Kč

Výpočet pro rok 2015: $d_p = 13\,866\,861 \cdot 0,19 = 2\,634\,704$ Kč

Výpočet pro rok 2016: $d_p = 36\,152\,512 \cdot 0,19 = 6\,868\,977$ Kč

V případě že by se tedy na podíly na zisku přijaté českými společnostmi od spojených osob v zahraničí globálně vztahovala daň z příjmů byl by teoreticky příjem z daní vyšší až o několik miliard. Společnosti by v takovém případě jistě vyplácení podílů na zisku značně omezily a mohlo by se zvýšit riziko nelegálního přesouvání zisku do mateřských společností, např. pomocí převodních cen. Snahy o vyhýbání se daňové povinnosti by tedy byly negativním dopadem zdanění podílů na zisku. Z tohoto pohledu je teoreticky osvobození přijatých podílů na zisku ve vztahu mateřské a dceřiné společnosti jakýmsi ochranným mechanismem pro zabránění daňovým podvodům. Osvobození přijatých podílů na zisku od spojených osob lze taktéž chápat jako investiční pobídku, potenciální zdanění by tedy mohlo mít vliv na rozhodnutí investorů o zakládání společností v ČR.

Uvalení daně na příjem podílů na zisku od spojených osob by sice znamenal pozitivum ve vztahu ke státnímu rozpočtu, je však třeba vzít v úvahu i možnost vzniku negativních důsledků, které by i mohly nad pozitivním dopadem převážet.

Závěr

Cílem práce bylo provést a zhodnotit analýzu poskytnutých dat včetně analýzy potenciálního zdanění podílů na zisku. Jelikož je tato práce částí diplomové práce, data představující vztah k Nizozemsku byla zvolena v souvislosti s umístěním sídla mateřské společnosti obchodní společnosti zkoumané v diplomové práci. Podíly na zisku byly vybrány jako jeden z důležitých aspektů mezi spojenými osobami, které jsou samotnou transakcí, a přitom jsou ovlivňovány převodními cenami ostatních transakcí, z důvodu jejich vlivu na výši zisku, tj. i na vyplácené podíly.

Nejdříve však byla provedena elementární analýza dat pomocí základních statistických charakteristik, ze které bylo například zjištěno, že se zvyšuje jak počet firem uskutečňujících transakce se spojenými osobami se sídlem v Nizozemsku, tak počet samotných spojených nizozemských osob, se kterými jsou transakce uskutečňovány, nebo že se snižuje celková částka přijatých podílů na zisku českými společnostmi od spřízněných osob ze zahraničí. Provedena byla rovněž regresní a korelační analýza pro zjištění závislosti mezi jednotlivými vybranými skupinami dat.

V neposlední řadě pak byla vypočtena potenciální daň, která by byla odvedena z přijatých podílů na zisku od spojených nizozemských osob v případě jejich neosvobození, a bylo diskutováno, jaké dopady by mohlo mít případné zdanění podílů na zisku.

Časová řada zkoumaných dat je prozatím krátká, avšak transfer pricing bude i nadále hojně diskutovaným tématem, proto by mohly výsledky analýz sloužit jako podklad pro budoucí větší rozborů dat.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

CULLIS, John G. and Philip R. JONES. *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives*. 3rd ed. Oxford: Oxford University Press, 2009. 531 s. ISBN 978-0-19-923478-3.

- HASHIMZADE, Nigar and Yuliya EPIFANTSEVA. *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research*. London: Routledge, Taylor & Francis Group, 2018. 476 s. ISBN 978-1-138-94134-2.
- HUGHES, Jane Frecknall. *The Theory, Principles and Management of Taxation: An Introduction*. London: Routledge, Taylor & Francis Group, 2015. 162 s. ISBN 978-0-415-43233-7.
- JAMES, Simon R. and Christopher NOBES. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. 17th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2017. 326 s. ISBN 978-1-906201-35-7.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Statistika*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2002. 162 s. ISBN: 80-248-0131-0
- TUOMALA, Matti. *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford: Oxford University Press, 2016. 487 s. ISBN 978-0-19-875341-4.

Elektronické dokumenty a ostatní

Elektronické dokumenty

- ČT24. *Alena Schillerová v pořadu Otázky Václava Moravce dne 20.3.2016* [online]. MFČR [20. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/alena-schillerova-v-poradu-otazky-vaclav-24366>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny* [online]. Finanční správa [1. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti/financni-urady-prevodni-ceny-5486>
- MLADÁ FRONTA DNES. *Rozhovor s Milenou Hrdinkovou o problematice daňových rájů* [online]. MFČR [20. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2017/rozhovor-s-milenou-hrdinkovou-o-problema-30065>
- SZMARAGOWKSI, Daniel. *Finanční správa si zamilovala převodní ceny* [online]. KPMG [13. 12. 2017]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>
- UNIE OFFSHORE PORADCŮ ČR. *Nizozemsko* [online]. Unie Offshore [21. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.unieoffshore.cz/?page=nizozemsko>

Zákony a jiné právní předpisy

Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky ze dne 23. července 1990. In: *Úřední věstník C*, č. 160/2005, s. 11-22. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1522659083079&uri=CELEX:41990A0436>

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dostupné z: http://www.keeper.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/oced-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.WmhyFzciGM8

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. In: *Úřední věstník L*, č. 345/2011, s. 218-226. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0096-20150217>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 586-588. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smloovy

Seznam příloh

Příloha č. 1 Data poskytnutá GFŘ

Příloha č. 1 Data poskytnutá GFŘ

Údaje z DAP DPPO za zdaňovací období započatá v roce 2014, 2015, 2016 za celou ČR dohromady.

Samostatná příloha k položce 12 I oddílu

03 Stát, ve kterém má spojená osoba sídlo

požadovaný údaj: celkový počet podaných DAP s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL

požadovaný údaj: celkový počet podaných příloh s kódem NL

Zdaňovací období - rok	celkový počet podaných DAP s vyplněnou přílohou (přílohami) s kódem NL	celkový počet podaných příloh s kódem NL
2014	1 120	1 756
2015	1 362	2 111
2016	1 375	2 172

C Transakce se spojenou osobou

Řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté

požadovaný údaj: celkový počet příloh s vyplněným Řádkem 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté

požadovaný údaj: celková částka

požadovaný údaj: celková částka ze všech příloh s kódem NL

Zdaňovací období - rok	celkový počet příloh s vyplněným Řádkem 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté v Kč	celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) v Kč	celková částka (řádek 2 Podíly na zisku – sloupec Přijaté) ze všech příloh s kódem NL v Kč
2014	584	8 993 148 785	207 134 097
2015	834	2 783 640 540	13 866 861
2016	960	1 085 396 309	36 152 512

Využití finanční analýzy u neziskových organizací ve veřejném sektoru

Bc. Tereza Tesařová

Abstrakt. Finanční analýza se nejčastěji využívá v soukromém tržním sektoru. Jako nástroj ekonomického rozhodování však může být využívána i v sektoru veřejném. Cílem příspěvku je zhodnocení hospodaření a výkonů vybraných příspěvkových organizací působících v oblasti základního školství v letech 2010–2016. Finanční situace vybraných organizací je hodnocena s využitím finanční analýzy, konkrétně ukazatelů rentability, likvidity a autarkie. Výkonost organizací je hodnocena na základě výkonových ukazatelů ve školství. Výsledky ukazují omezené možnosti využití finanční analýzy k hodnocení finanční situace příspěvkových organizací. Ukazatele rentability nelze přímo aplikovat, výsledky potvrzují zásady hospodaření příspěvkových organizací. Naopak likviditu má smysl sledovat. Dále finanční analýza nabízí specifické ukazatele přímo pro neziskový sektor – ukazatele autarkie. Výkonové ukazatele ve školství ve smyslu výše jmenovaných ukazatelů nejsou v České republice účelově sledovány, ale zavedení monitoringu výkonosti organizací by umožnilo hodnotit jejich úspěšnost.

Klíčová slova: finanční analýza, příspěvkové organizace, základní vzdělávání, nefinanční ukazatele.

Úvod

Informace k řízení organizací zahrnují kromě finančních ukazatelů i nefinanční ukazatele, pomocí nichž je hodnocena výkonost organizace. Nezbytnou součástí finančního řízení organizací je finanční analýza. Smyslem finanční analýzy je posoudit finanční zdraví organizace a formulovat doporučení pro její budoucí vývoj. Využití finanční analýzy se implicitně předpokládá v soukromém tržním sektoru. Finanční analýza má význam i v oblasti veřejného sektoru. Finanční analýza neziskových organizací ve veřejném sektoru má svá specifika. Na rozdíl od firem, které jsou založeny za účelem zisku, je hlavním cílem těchto organizací zabezpečení veřejných statků pro své občany a naplnění veřejného zájmu. I přes absenci ziskového cíle však mohou tyto organizace zisk vykazovat (Dluhošová, 2010; Kraftová, 2002). Pomocí finanční analýzy mohou být odhaleny slabé stránky v oblasti hospodaření organizace a výsledky finanční analýzy je možné porovnávat v rámci homogenních subjektů. Finanční řízení ve veřejném sektoru by mělo být založeno na dodržování principu hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Problematikou finanční analýzy se zabývá řada autorů. Z českých autorů jsou to například Dluhošová, která se dlouhodobě věnuje finančnímu řízení a rozhodování podniků, Kislíngrová, která se zabývá podnikovým hospodářstvím a finanční analýze. V oblasti veřejného sektoru se finanční analýze municipálních firem věnuje Kraftová. Ze zahraničních autorů řeší principy podnikového financování a finanční analýzu Brealey.

Veřejný neziskový sektor se významně podílí na uspokojování celospolečenských potřeb. Jednou z nejrozšířenějších forem neziskových organizací v oblasti školství jsou příspěvkové organizace, jejichž základním účelem je plnění úkolů ve veřejném zájmu, nejsou tedy primárně zřizovány za účelem zisku. Největším zřizovatelem příspěvkových organizací je územní samospráva. Činnosti, které zabezpečují příspěvkové organizace, jsou rozmanité. V nejvyšší míře jsou v České republice příspěvkové organizace zastoupené v oblasti vzdělávání. K problematice příspěvkových organizací uvádí Vrabková, že příspěvkové organizace poskytují především smíšené statky napříč oblastmi veřejného sektoru (Vrabková, Vaňková, Bečica, Kryšková, 2017). Merlíčková Růžičková zdůrazňuje, že při zakládání příspěvkových organizací je vyšší důraz na důležitost výsledků hlavního poslání a výše výnosů je až druhotná (Merlíčková Růžičková, 2011). Teorii financování regionálního školství se věnuje z českých autorů například Ochrana, který se zabývá teoretickými a praktickými problémy financování veřejného sektoru včetně oblasti financování regionálního školství, a tvrdí, že veřejné finance jsou nástrojem veřejné politiky k řízení společnosti (Ochrana, Pavel, Vítek, 2010).

Cíl a metodika

Cílem příspěvku je zhodnocení hospodaření a výkonů vybraných příspěvkových organizací působících v oblasti základního školství v letech 2010–2016. V souladu s cílem jsou stanoveny tři hypotézy.

První hypotéza (H1) předpokládá, že většina vybraných příspěvkových organizací uplatňuje konzervativní způsob řízení likvidity, který je hodnocen na základě výsledků pohotovostní likvidity. První hypotéza je stanovena s ohledem na principy nakládání s veřejnými prostředky, tj. principy 3E.

Druhá hypotéza (H2) očekává vyšší míru soběstačnosti u vybraných příspěvkových organizací, tj. alespoň 100% hodnotu ukazatele autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů. Příspěvkové organizace jako právnické osoby zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Třetí hypotéza (H3) ověřuje, zda vybrané základní školy (dále jen ZŠ) splňují § 4 vyhlášky č. 48/2005 Sb., o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů. To znamená, zda školy mají nejméně 17 žáků v průměru na jednu třídu. Nižší počty žáků ve třídě ovlivňují i celkové náklady. Pokud peněžní prostředky získané v rámci normativního financování nestačí, musí rozdíl dofinancovat zřizovatel.

Poměrové ukazatele hodnotí situaci vybraných ZŠ v letech 2010–2016, pro účely příspěvku jsou tyto ukazatele prezentovány jako průměr sledovaného období. Ukazatele finanční analýzy jsou hodnoceny na základě doporučených hodnot, které uvádí současní autoři (Dluhošová, Kislíngrová, Brealey). Metodika výpočtu poměrových ukazatelů je součástí přílohy. Pro interpretaci dat je dále použita shluková analýza. Výkonové ukazatele u ZŠ jsou sledovány v letech 2010–2016, tj. za školní roky 2009/2010–2015/2016. Údaje vycházejí z výročních zpráv jednotlivých ZŠ, informace o administrativních kapacitách jsou získány z Rejstříku škol a školských zařízení. Pro účely klasifikace ZŠ je použita shluková analýza, která třídí ZŠ do skupin na základě podobnosti. Jednotlivé shluky jsou barevně rozlišeny, což umožňuje lepší interpretaci dat. Jelikož právní úprava neupravuje systém monitoringu výkonových ukazatelů ve školství a jejich doporučené hodnoty, vychází shluková analýza ze subjektivního hodnocení. Zeleně zbarvené ZŠ dosáhly nejlepších hodnot v rámci sledovaného ukazatele, oranžově jsou zaznačeny průměrně hodnocené ZŠ, modře zbarvené ZŠ mají horší hodnoty sledovaných ukazatelů. Subjektivní hodnocení je založeno na těchto předpokladech:

- nižší průměrný počet žáků ve třídě je přínosnější z hlediska výsledků žáků,³⁴
- nižší počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka zajišťuje individuálnější přístup k žákům,
- vyšší naplnění administrativních kapacit značí lepší využití technických možností.

Zhodnocení vybraných základních škol z pohledu finanční analýzy a výkonových ukazatelů

Pro zpracování finanční analýzy a výpočet výkonových ukazatelů byly vybrány úplné ZŠ (s 1. a 2. stupněm) s přeshraniční spoluprací, to jsou ZŠ, které byly žadateli a příjemci finančních příspěvků v programech přeshraniční spolupráce v letech 2010–2016. Ukazatele finanční analýzy reflektují situaci u 23 ZŠ, které byly vybrány na základě jejich ochoty spolupracovat a poskytnout relevantní data.

Mezi hodnocené ukazatele finanční analýzy jsou zařazeny ukazatele rentability, likvidity a autarkie. Výkonové ukazatele ve školství jsou v rámci práce charakterizovány pomocí ukazatelů průměrného počtu žáků v jedné třídě, počtu žáků na úvazek pedagogického pracovníka a naplnění administrativních kapacit.

Zhodnocení vybraných základních škol z pohledu finanční analýzy

Analýza rentability

U soukromých firem založených za účelem zisku je rentabilita jedním z metod hodnocení ekonomické efektivity. U příspěvkových organizací se však cíle z hlediska rentability liší. Tyto organizace nejsou primárně zakládány za účelem zisku. Cílem hlavní činnosti je dosáhnout vyrovnanosti výnosů a nákladů. Hodnoty ukazatelů rentability (ROA, ROCE, ROE a ROS) u všech vybraných ZŠ měly téměř nulovou hodnotu, což potvrzuje neziskový princip hospodaření. Záporných hodnot u všech ukazatelů rentability dosahovaly ZŠ Starý Jičín, ZŠ Rýmařov, ZŠ Lidická Hrádek nad Nisou a ZŠ Kovářov.

³⁴ SCIO. *Dosavadní výzkum v oblasti* [online] a MATHIS, William J. *The Effectiveness of Class Size Reduction. Psychosociological Issues in Human Resource Management*. 2017, vol. 5 Issue 1, p176-183. 8p. ISSN 2332-399X.

Tab. Chyba! V dokumentu není žádný text v zadaném stylu..1 Ukazatele rentability v letech 2010–2016

Název instituce	ROA	ROCE	ROE	ROS
ZŠ T.G. Masaryka, Riegrova, Opava	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	↑ 0,02
ZŠ Vrchní, Opava	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00
ZŠ Otická, Opava	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,08
ZŠ Starý Jičín	↓ -0,01	↓ -0,01	↓ -0,02	↓ -0,01
ZŠ Dětská, Ostrava-Poruba	↓ 0,04	↓ 0,16	↓ 0,16	↓ 1,22
ZŠ Dolní Benešov	↑ 0,03	↓ 0,09	↑ 0,11	↑ 1,39
ZŠ Englišova, Opava	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	↑ 0,00
ZŠ Ilji Hurníka Opava, Ochranova 6	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,03
ZŠ Uničov	↑ 0,00	↑ -0,05	↑ -0,05	↑ 0,04
ZŠ Krnov, Dvořákův okruh 2	↓ 0,00	→ 0,01	↓ 0,01	↓ 0,07
ZŠ Rýmařov	↑ -0,01	↓ -0,04	↑ -0,04	↑ -0,02
ZŠ Žižkova, Krnov	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00
ZŠ Krnov, Janáčkovo náměstí	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	↑ 0,27
ZŠ Mohelnice, Vodní	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	↓ 0,00
ZŠ Lidická, Hrádek nad Nisou	↑ -0,01	↑ -0,01	↑ -0,01	↑ -0,16
ZŠ Turnov	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	↑ 0,06
ZŠ Jiříkov	→ 0,01	→ 0,02	→ 0,02	↑ 0,31
ZŠ Skalná	→ 0,01	→ 0,01	→ 0,01	↓ 0,18
ZŠ Toužim	↓ 0,04	↓ 0,12	↓ 0,18	↓ 0,09
ZŠ Habartov	→ 0,01	→ 0,01	→ 0,01	↑ 0,25
ZŠ Masarykova Klatovy	↓ 0,03	↓ 0,06	↓ 0,06	↓ 0,09
ZŠ Kovářov	↓ -0,06	↓ -0,92	↓ -0,92	↓ -0,13
ZŠ Prachatice, Vodňanská	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,00	→ 0,01

Zdroj: Výroční zprávy základních škol 2010–2016. Vlastní zpracování.

Pozn. Barevná škála porovnává hodnoty ve sloupci – barevný odstín představuje hodnotu v buňce (zelený interval: hodnoty vyšší než 0,1, oranžový interval: hodnoty 0,01–0,09, modrý interval: hodnoty nižší nebo rovny 0,00).

Výsledky ukazatelů rentability u vybraných ZŠ rozhodně nelze srovnávat s doporučeními pro soukromý tržní sektor. Pro účely hodnocení neziskových organizací ve veřejném sektoru by bylo účelné ukazatele rentability modifikovat, případně je využívat pouze jako doplňkový ukazatel. Ukazatele rentability by bylo možné využít rovněž pro hodnocení doplňkové činnosti. Hodnoty okolo nuly jsou v případě hlavní činnosti pochopitelné, u doplňkové činnosti by hodnoty ukazatelů rentability měly být vyšší než nula.

Analýza likvidity

Likviditou se rozumí schopnost organizace přeměňovat majetek v peníze a jimi hradit své krátkodobé závazky. Při hodnocení likvidity jsou poměřovány prostředky využitelné k úhradě krátkodobých závazků a objem krátkodobých závazků. Z ekonomického hlediska představují krátkodobé závazky nejlevnější cizí zdroje, které zpravidla nebývají úročeny. Ukazatele likvidity se zaměřují na schopnost organizace krátkodobě dostát svým závazkům, v případě vzniku neočekávaných problémů. Vzhledem k tomu, že příspěvkové organizace hospodaří s veřejnými prostředky, dal by se očekávat od těchto organizací konzervativní způsob řízení likvidity, s ohledem na principy 3E. Při hodnocení pohotovosti likvidity pouze 10 ZŠ uplatňuje konzervativní způsob řízení likvidity, pouze ZŠ Rýmařov uplatňuje rizikovější agresivní strategii. Z hlediska hodnocení okamžité likvidity jsou všechny vybrané ZŠ konzervativní a drží velkou část majetku v hotovosti v pokladnách nebo na běžných účtech. První hypotézu (H1) lze na základě výsledků pohotovosti likvidity vyvrátit (43,48 % organizací uplatňuje konzervativní přístup, tj. celkem 10 ZŠ).

Tab. Chyba! V dokumentu není žádný text v zadaném stylu..2 Ukazatele likvidity v letech 2010–2016

Název instituce	Celková likvidita	Pohotová likvidita	Okamžitá likvidita
ZŠ T.G. Masaryka, Riegrova, Opava	1,48	1,48	0,98
ZŠ Vrchní, Opava	2,03	2,02	1,39
ZŠ Otická, Opava	1,43	1,43	0,91
ZŠ Starý Jičín	1,69	1,63	1,38
ZŠ Dětská, Ostrava-Poruba	1,31	1,30	1,24
ZŠ Dolní Benešov	1,60	1,60	1,02
ZŠ Englišova, Opava	1,53	1,53	1,26
ZŠ Ilji Hurníka Opava, Ochranova 6	1,21	1,21	0,91
ZŠ Uničov	1,43	1,43	0,69
ZŠ Krnov, Dvořákův okruh 2	1,42	1,42	1,22
ZŠ Rýmařov	1,02	0,94	0,80
ZŠ Žižkova, Krnov	1,25	1,25	1,03
ZŠ Krnov, Janáčkovo náměstí	1,71	1,70	1,23
ZŠ Mohelnice, Vodní	1,48	1,41	1,05
ZŠ Lidická, Hrádek nad Nisou	1,41	1,40	0,68
ZŠ Turnov	1,37	1,29	1,12
ZŠ Jiříkov	1,23	1,23	0,86
ZŠ Skalná	3,22	2,55	2,35
ZŠ Toužim	1,60	1,56	1,14
ZŠ Habartov	2,24	2,21	1,56
ZŠ Masarykova Klatovy	1,98	1,88	1,68
ZŠ Kovářov	1,10	1,06	0,74
ZŠ Prachatice, Vodňanská	1,67	1,57	1,01

Zdroj: Výroční zprávy základních škol 2010–2016. Vlastní zpracování.

Pozn. Barevná škála porovnává hodnoty ve sloupci – barevný odstín představuje hodnotu v buňce (zelený interval: hodnoty v doporučeném intervalu, oranžový interval: hodnoty nižší než doporučené, modrý interval: hodnoty vyšší než doporučené).

V případě příspěvkových organizací má smysl likviditu sledovat. Doporučené hodnoty stanovené pro soukromý tržní sektor lze aplikovat i na neziskové organizace ve veřejném sektoru.

Analýza autarkie

Ukazatele autarkie jsou přímo aplikovatelné u neziskových organizací ve veřejném sektoru. Ukazatel autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů vykazuje u všech organizací pozitivní výsledky. Organizace jsou z pohledu dosažených hodnot ukazatele soběstačné, některé vykazují i hodnoty vyšší než 100 %, což znamená, že hospodařily se zlepšeným výsledkem hospodaření. Zlepšený výsledek hospodaření může příspěvková organizace poté rozdělit do rezervního fondu, fondu investic a fondu odměn. Finanční prostředky z fondu investic a rezervního fondu lze využít k dalšímu rozvoji činnosti. U pěti ZŠ nebyl dosažen optimální 100% podíl. Druhou hypotézu (H2) lze potvrdit u 18 organizací. Z hlediska autarkie doplňkové činnosti na bázi výnosů a nákladů jsou všechny vybrané ZŠ soběstačné a v průběhu sledovaného období hospodařily se zlepšeným výsledkem hospodaření.

Tab. Chyba! V dokumentu není žádný text v zadaném stylu..3 Ukazatel autarkie hlavní a doplňkové činnosti na bázi výnosů a nákladů

Název instituce	Autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů (%)	Autarkie doplňkové činnosti na bázi výnosů a nákladů (%)
ZŠ T.G. Masaryka, Riegrova, Opava	100,03	125,36
ZŠ Vrchní, Opava	100,00	145,20
ZŠ Otická, Opava	100,05	198,69
ZŠ Starý Jičín	99,89	116,33
ZŠ Dětská, Ostrava-Poruba	100,52	240,07
ZŠ Dolní Benešov	100,65	158,19
ZŠ Englišova, Opava	100,02	116,05
ZŠ Ilji Hurníka Opava, Ochranova 6	100,03	159,53
ZŠ Uničov	99,94	137,05
ZŠ Krnov, Dvořákův okruh 2	100,05	117,58
ZŠ Rýmařov	99,78	111,88
ZŠ Žižkova, Krnov	100,00	131,03
ZŠ Krnov, Janáčkovo náměstí	100,26	148,30
ZŠ Mohelnice, Vodní	100,01	100,82
ZŠ Lidická, Hrádek nad Nisou	99,64	119,25
ZŠ Turnov	100,68	146,33
ZŠ Jiřikov	100,74	103,78
ZŠ Skalná	101,16	100,24
ZŠ Toužim	100,83	114,29
ZŠ Habartov	102,02	108,71
ZŠ Masarykova Klatovy	100,83	110,63
ZŠ Kovářov	99,00	116,33
ZŠ Prachatice, Vodňanská	100,08	104,51

Zdroj: Výroční zprávy základních škol 2010–2016. Vlastní zpracování.

Pozn. Barevná škála porovnává hodnoty ve sloupci – barevný odstín představuje hodnotu v buňce (zelený interval: hodnoty vyšší než 100 %, oranžový interval: hodnoty nižší než 100 %).

Ukazatele autarkie lze přímo využít u neziskových organizací ve veřejném sektoru. Jejich metodika výpočtu odpovídá zásadám hospodaření příspěvkových organizací, lze je aplikovat na hlavní i doplňkovou činnost, popřípadě na celkový výsledek hospodaření.

Zhodnocení vybraných základních škol z pohledu výkonových ukazatelů

Průměrný počet žáků v jedné třídě

Průměrný počet žáků v jedné třídě je ovlivněn reálným počtem žáků a počtem tříd. Dle § 4 vyhlášky č. 48/2005 Sb., o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů je nejmenší průměrný počet žáků v jedné třídě stanoven na 17, což splňovaly všechny vybrané ZŠ. Třetí hypotézu (H3) lze potvrdit. U 13 ZŠ průměrný počet žáků v jedné třídě mezi lety 2010–2016 rostl.

Tab. Chyba! V dokumentu není žádný text v zadaném stylu..4 Průměrný počet žáků v jedné třídě v letech 2010–2016

Název instituce	Průměrný počet žáků v jedné třídě			
	2010	2016	průměr 2010–2016	změna (%)
ZŠ T.G. Masaryka, Riegrova, Opava	20,00	19,74	19,80	0,00
ZŠ Vrchní, Opava	21,44	25,74	23,33	0,03
ZŠ Otická, Opava	27,53	24,60	25,38	-0,02
ZŠ Starý Jičín	20,92	22,00	22,67	0,01
ZŠ Dětská, Ostrava-Poruba	22,91	24,14	23,32	0,01
ZŠ Dolní Benešov	17,45	17,00	17,00	0,00
ZŠ Englišova, Opava	23,78	25,22	23,74	0,01
ZŠ Ilji Hurníka Opava, Ochranova 6	22,47	20,29	20,46	-0,02
ZŠ Uničov	20,55	23,09	20,87	0,02
ZŠ Krnov, Dvořákův okruh 2	20,14	22,56	22,09	0,02
ZŠ Rýmařov	24,85	24,33	23,72	0,00
ZŠ Žižkova, Krnov	23,00	24,43	23,61	0,01
ZŠ Krnov, Janáčkovo náměstí	22,18	25,41	24,03	0,02
ZŠ Mohelnice, Vodní	22,24	20,15	21,33	-0,02
ZŠ Lidická, Hrádek nad Nisou	22,54	24,53	22,57	0,02
ZŠ Turnov	21,85	23,78	22,23	0,01
ZŠ Jiříkov	18,13	16,33	17,53	-0,02
ZŠ Skalná	17,89	20,67	19,48	0,02
ZŠ Toužim	23,94	21,61	21,94	-0,02
ZŠ Habartov	18,76	20,21	20,52	0,01
ZŠ Masarykova Klatovy	20,45	25,11	23,54	0,04
ZŠ Kovářov	25,22	22,56	22,94	-0,02
ZŠ Prachatice, Vodňanská	24,56	21,59	22,67	-0,02

Zdroj: Výroční zprávy základních škol 2010–2016. Vlastní zpracování.

Pozn. Barevná škála porovnává hodnoty ve sloupci – barevný odstín představuje hodnotu v buňce (zelený interval: hodnoty 17,00–20,87, oranžový interval: hodnoty 21,33–24,03, modrý interval: hodnoty 25 a více). Žluté zvýraznění představuje rostoucí hodnoty průměrného tempa růstu mezi lety 2010 a 2016.

U ukazatele průměrného počtu žáků v jedné třídě je stanovena minimální průměrná hodnota požadovaná § 4 vyhlášky č. 48/2005 Sb., o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů. V případě zavedení monitoringu existuje u tohoto ukazatele kritérium hodnocení.

Počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka

Ukazatel popisuje personální náročnost výuky, která vychází ze vztahu mezi počtem žáků a počtem pedagogických pracovníků, respektive jejich úvazků. Hodnota ukazatele závisí na průměrném počtu žáků ve třídách, náročnosti vzdělávacího programu a dalších. Důležitost ukazatele spočívá především v jeho souvislosti s cenou a kvalitou vzdělávání. Z hlediska ceny vzdělávání představují mzdy pedagogických pracovníků velkou položku celkových výdajů na vzdělávání. Souvislost ukazatele s kvalitou spočívá v individuálním přístupu k žákům. Dle Statistické ročenky školství 2015/2016 vydávané MŠMT připadalo v ČR na jeden úvazek pedagogického pracovníka 13,07 žáků (pro srovnání ve školním roce 2009/2010 to bylo 14,4 žáků na úvazek pedagogického pracovníka). Tato data se vztahují k ZŠ, které jsou zřizovány obcemi. Počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka vybraných ZŠ v komparaci s průměrem ČR byl ve většině případů nižší nebo celorepublikovému průměru odpovídal. Vybrané ZŠ uplatňují přístup nenavyšování počtu žáků na úvazek pedagogického pracovníka, spíše se snaží udržet stávající stav. Lze tedy konstatovat, že současným trendem je spíše zvyšovat kvalitu na úkor finanční a personální náročnosti, avšak s ohledem na náklady.

Tab. Chyba! V dokumentu není žádný text v zadaném stylu..5 Počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka v letech 2010–2016

Název instituce	Počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka			
	2010	2016	průměr 2010–2016	změna (%)
ZŠ T.G. Masaryka, Riegrova, Opava	10,84	11,29	10,82	0,01
ZŠ Vrchní, Opava	11,32	12,76	12,23	0,02
ZŠ Otická, Opava	13,56	13,52	13,71	0,00
ZŠ Starý Jičín	13,28	13,10	12,58	0,00
ZŠ Dětská, Ostrava-Poruba	14,55	14,61	14,45	0,00
ZŠ Dolní Benešov	13,48	11,08	13,07	-0,03
ZŠ Englišova, Opava	13,62	13,64	13,62	0,00
ZŠ Ilji Hurníka Opava, Ochranova 6	13,25	11,95	12,21	-0,02
ZŠ Uničov	13,34	13,47	13,08	0,00
ZŠ Krnov, Dvořákův okruh 2	12,66	13,63	13,47	0,01
ZŠ Rýmařov	14,72	14,73	14,50	0,00
ZŠ Žižkova, Krnov	13,53	11,97	12,98	-0,02
ZŠ Krnov, Janáčkovo náměstí	13,12	12,94	13,07	0,00
ZŠ Mohelnice, Vodní	13,30	12,61	12,90	-0,01
ZŠ Lidická, Hrádek nad Nisou	12,95	15,16	13,87	0,03
ZŠ Turnov	12,62	12,85	12,53	0,00
ZŠ Jiříkov	11,55	10,50	10,96	-0,01
ZŠ Skalná	10,74	11,31	11,15	0,01
ZŠ Toužim	14,24	12,55	13,31	-0,02
ZŠ Habartov	13,63	11,65	13,67	-0,02
ZŠ Masarykova Klatovy	12,32	14,10	13,28	0,02
ZŠ Kovářov	15,44	13,90	14,34	-0,02
ZŠ Prachatice, Vodňanská	11,71	10,79	11,56	-0,01

Zdroj: Výroční zprávy základních škol 2010–2016. Vlastní zpracování.

Pozn. Barevná škála porovnává hodnoty ve sloupci – barevný odstín představuje hodnotu v buňce (zelený interval: hodnoty 10,82–12,58, oranžový interval: hodnoty 12,90–14,50, modrý interval: hodnoty 14,50 a více). Žluté zvýraznění představuje rostoucí hodnoty průměrného tempa růstu mezi lety 2010 a 2016.

U ukazatele počtu žáků na úvazek pedagogického pracovníka není stanovena optimální hodnota. Ukazatel lze tedy hodnotit pouze na základě subjektivního názoru a vlastních parametrů. Při stanovení optimální hodnoty by mělo být důležitou otázkou stanovení priorit organizace, zda bude usilovat o snižování počtu žáků na úvazek pedagogického pracovníka, a tím zvyšovat kvalitu na úkor finanční a personální náročnosti, nebo bude hledat kompromis s ohledem na náklady.

Naplnění administrativních kapacit

Naplněnost ZŠ vyjadřuje efektivitu z hlediska využití technických možností a je klíčovou podmínkou jejich existence. Ukazatel je důležité sledovat zejména pro účely financování zřizovatelem (rozpočtu obce), který poskytuje příspěvek na provoz. Z hlediska naplněnosti administrativních kapacit existují ve vybraných ZŠ volné kapacity. Pět ZŠ naplnilo administrativní kapacitu na úrovni 95,63–80,03 %. 12 ZŠ naplnilo administrativní kapacitu na úrovni 74,50–60,24 % a celkem šest ZŠ naplnilo administrativní kapacitu na úrovni 58,42–48,28 %. Dle § 178 školského zákona je obec je povinna zajistit podmínky pro plnění povinné školní docházky dětí s místem trvalého pobytu na jejím území a to tak, že zřizuje a zrušuje základní školu, nebo zajišťuje plnění povinné školní docházky v základní škole zřizované jinou obcí nebo svazkem obcí. Vzhledem k tomuto ustanovení je tedy při velmi nízkém naplnění administrativních kapacit zvážit zrušení nebo sloučení ZŠ, případně snížit administrativní kapacitu. Ke změnám administrativních kapacit z vybraných ZŠ v průběhu let 2010–2016 přistoupilo pět ZŠ.

Tab. Chyba! V dokumentu není žádný text v zadaném stylu. 6 Naplnění administrativních kapacit v letech 2010–2016

Název instituce	Naplnění administrativních kapacit			
	2010	2016	průměr 2010–2016	změna (%)
ZŠ T.G. Masaryka, Riegrova, Opava	58,06	57,31	55,64	0,00
ZŠ Vrchní, Opava	62,26	78,87	69,45	0,04
ZŠ Otická, Opava	95,51	92,83	95,63	0,00
ZŠ Starý Jičín	52,29	68,75	58,42	0,05
ZŠ Dětská, Ostrava-Poruba	67,20	67,60	63,47	0,00
ZŠ Dolní Benešov	63,45	68,00	67,60	0,01
ZŠ Englišova, Opava	64,35	80,12	70,29	0,04
ZŠ Ilji Hurníka Opava, Ochranova 6	69,45	51,64	63,14	-0,05
ZŠ Uničov	64,57	72,57	69,63	0,02
ZŠ Krnov, Dvořákův okruh 2	44,76	73,67	58,14	0,09
ZŠ Rýmařov	47,59	51,77	48,28	0,01
ZŠ Žižkova, Krnov	79,62	70,27	74,50	-0,02
ZŠ Krnov, Janáčkovo náměstí	69,00	90,26	80,30	0,05
ZŠ Mohelnice, Vodní	81,93	95,44	89,57	0,03
ZŠ Lidická, Hrádek nad Nisou	81,39	102,22	90,48	0,04
ZŠ Turnov	83,53	62,94	70,76	-0,05
ZŠ Jiříkov	67,44	68,37	69,17	0,00
ZŠ Skalná	59,63	68,89	64,92	0,02
ZŠ Toužim	58,14	55,57	54,59	-0,01
ZŠ Habartov	53,17	47,17	49,57	-0,02
ZŠ Masarykova Klatovy	59,52	63,10	60,24	0,01
ZŠ Kovářov	75,67	67,67	68,81	-0,02
ZŠ Prachatice, Vodňanská	90,20	74,90	80,03	-0,03

Zdroj: Výroční zprávy základních škol 2010–2016. Vlastní zpracování.

Pozn. Barevná škála porovnává hodnoty ve sloupci – barevný odstín představuje hodnotu v buňce (zelený interval: hodnoty 95,63–80,03, oranžový interval: hodnoty 74,50–60,24, modrý interval: hodnoty 58,42–48,28). Žluté zvýraznění představuje rostoucí hodnoty průměrného tempa růstu mezi lety 2010 a 2016.

Ukazatel naplnění administrativních kapacit je důležité sledovat zejména pro účely poskytování příspěvku zřizovatele. Analýza prokazuje, že u většiny základních škol existují volné kapacity. V případě pokračujícího trendu snižování zastoupení dětské složky obyvatelstva je zapotřebí zvážit zrušení nebo sloučení základních škol, případně pouze administrativně upravit kapacitu.

Závěr

Příspěvek byl zaměřen na příspěvkové organizace působící v oblasti základního školství. Cílem příspěvku bylo zhodnocení hospodaření a výkonů vybraných příspěvkových organizací působících v oblasti základního školství v letech 2010–2016.

V příspěvku byly ověřovány celkem tři hypotézy. První hypotéza (H1) předpokládala, že většina vybraných příspěvkových organizací uplatňuje konzervativní způsob řízení likvidity, který je hodnocen na základě výsledků pohotovostní likvidity. První hypotéza (H1) byla vyvrácena, 43,48 % organizací uplatňovalo konzervativní přístup, tj. celkem 10 ZŠ. Druhá (H2) očekávala vyšší míru soběstačnosti u vybraných příspěvkových organizací, tj. alespoň 100% hodnotu ukazatele autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů. Druhá hypotéza byla potvrzena u 18 organizací. Třetí hypotéza (H3), která ověřovala, zda vybrané základní školy splňují § 4 vyhlášky č. 48/2005 Sb., o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů, byla potvrzena v případě všech vybraných základních škol.

Ukazatele finanční analýzy jsou u neziskových organizací ve veřejném sektoru aplikovatelné v různé míře. Výsledky ukazatelů rentability u vybraných ZŠ rozhodně nelze srovnávat s doporučeními pro soukromý tržní sektor. Pro účely hodnocení neziskových organizací ve veřejném sektoru by bylo účelné ukazatele rentability modifikovat, případně je využívat pouze jako doplňkový ukazatel nebo pro hodnocení doplňkové činnosti. Naopak likviditu má smysl sledovat a lze je téměř beze změny aplikovat i na veřejný sektor. Dále finanční analýza nabízí specifické ukazatele přímo pro neziskový sektor – ukazatele autarkie.

U výkonových ukazatelů není naopak stanovena optimální hodnota. Výjimku tvoří ukazatel průměrného počtu žáků v jedné třídě, kde je stanovena minimální průměrná hodnota požadovaná § 4 vyhlášky č. 48/2005 Sb.,

o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů. Ukazatele lze tedy hodnotit pouze na základě subjektivního názoru a vlastních parametrů. Výkonové ukazatele ve školství ve smyslu výše jmenovaných ukazatelů nejsou v České republice účelově sledovány. Zavedení monitoringu výkonnosti organizací by umožnilo hodnotit úspěšnost ZŠ. V případě pouze interního sledování výkonů samotnou organizací by výsledky přispěly k lepšímu nastavení cílů a vize organizace.

Finanční analýza a analýza výkonových ukazatelů je účelná v případě hodnocení homogenních subjektů. Monitoring hospodaření a výkonnosti lze zavést v rámci jedné obce, kraje i celorepublikově, případně u organizací stejného druhu zřizovatele (obec, kraj, církev, soukromý subjekt).

Příspěvek byl zpracován v rámci a za podpory Studentského grantového projektu Ekonomické faktory ovlivňující zabezpečení veřejných služeb s kolektivní spotřebou č. SP2017/129.

Literatura

- [1] BREALEY, R. A., S. C. MYERS and F. ALLEN. *Principles of corporate finance*. 11th ed. New York: McGraw-Hill Education, 2014. ISBN 978-0-07-803476-0.
- [2] DLUHOŠOVÁ, Dana a kol. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 225 s. ISBN 978-80-86929-68-2.
- [3] JANOUŠKOVÁ, Svatava a Jiří MARŠÁK. Indikátory kvality vzdělávání. *Pedagogika*. 2008, č. 4, s. 315-326. ISSN 0031-3815.
- [4] KISLINGEROVÁ, Eva et al. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 864 s. ISBN 978-80-7400-194-9.
- [5] KLEŇHOVÁ a kol. *Školství pod lupou*. Ústav pro informace a vzdělávání, 2003. 59 s. ISBN 80-211-0458-9.
- [6] KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 206 s. ISBN 80-7179-778-2.
- [7] MATHIS, William J. The Effectiveness od Class Size Reduction. *Psychosociological Issues in Human Resource Management*. 2017, vol. 5 Issue 1, p176-183. 8p. ISSN 2332-399X.
- [8] MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 254 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
- [9] OCHRANA, F., J. PAVEL, L. VÍTEK et al. *Veřejný sektor a veřejné finance*. Financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit. Praha: Grada Publishing, 2010. 264 s. ISBN 978-80-247-3228-2.
- [10] OTRUSINOVÁ, M., KUBÍČKOVÁ, D. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. C. H. Beck, Praha, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [11] PEKOVÁ, J., Pilný, J., Jetmar, M. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru, 3. přepracované vydání*, Praha: ASPI, 2008. 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5.
- [12] REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 760 s. ISBN 978-80-247-3671-6.
- [13] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 5. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. 152s. ISBN 978-80-247-5534-2.
- [14] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku*. 2. aktualizované vydání. Brno: Computer Press, 2011. 152 s. ISBN 978-80-251-3386-6.
- [15] STARÝ, Marek a KHENDRICHE TRHLÍNOVÁ Zuzana. Provision of primary education by municipalities and towns: selected reflections. *XVI. mezinárodní kolokvium o regionálních vědách. Sborník příspěvků*. Brno: Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-6257-3.
- [16] SCIO. *Dosavadní výzkum v oblasti* [online] a MATHIS, William J. The Effectiveness od Class Size Reduction. *Psychosociological Issues in Human Resource Management*. 2017, vol. 5 Issue 1, p176-183. 8p. ISSN 2332-399X.
- [17] VALENTA, Jiří. *Školské zákony a prováděcí předpisy s komentářem 2015/2016*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2015. 999 s. ISBN 978-80-7263-974-8.
- [18] VRABKOVÁ, I., I. VAŇKOVÁ, J. BEČICA a Š. KRYŠKOVÁ. *Příspěvkové organizace: postavení, úkoly a technická efektivnost*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2017. ISBN 978-80-248-4028-4.

Přílohy

Ukazatele rentability

Mezi často používané ukazatele rentability se řadí rentabilita aktiv (dále jen ROA), rentabilita dlouhodobých zdrojů (dále jen ROCE), rentabilita vlastního kapitálu (dále jen ROE) a rentabilita tržeb (dále jen ROS). Ukazatele rentability by měly mít v čase rostoucí trend (Brealey, Myers a Allen, 2014).

$$ROA = \frac{EAT}{\text{aktiva}} \quad (3.1)$$

$$ROCE = \frac{EBIT}{\text{vlastní kapitál} + \text{dlouhodobé závazky}} \quad (3.2)$$

$$ROE = \frac{EAT}{\text{vlastní kapitál}} \quad (3.3)$$

$$ROS = \frac{EAT}{\text{tržby}} \quad (3.4)$$

Ukazatele likvidity

Pro hodnocení platební schopnosti organizace se využívá ukazatel celkové likvidity, který poměruje objem oběžných aktiv a objem krátkodobých závazků, dle rovnice 3.5. Za optimální hodnotu ukazatele se považuje hodnota v rozmezí 1,5–2,5.

$$\text{Celková likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (3.5)$$

Pohotová likvidita je na rozdíl od celkové likvidity očištěna o zásoby, jak definuje rovnice 3.6. Doporučená hodnota ukazatele by se měla pohybovat v rozmezí 1,0–1,5.

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (3.6)$$

Ukazatel okamžité likvidity vyjadřuje schopnost organizace zaplatit své krátkodobé závazky v co nejkratší době. Za optimální hodnotu je považována hodnota v rozmezí 0,2–0,5 (Brealey, Myers a Allen, 2014; Dluhošová, 2010).

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{krátkodobý finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (3.7)$$

Ukazatele autarkie

Ukazatel autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů informuje o tom, v jaké míře je organizace soběstačná z hlediska krytí nákladů z hlavní činnosti z dosažených výnosů. Ukazatel autarkie hlavní činnosti na bázi nákladů a výnosů lze pozitivně hodnotit, pokud je roven 100 %. Pokud je ukazatel pod stanovenou optimální hodnotou, znamená to nedostatečné krytí nákladů výnosy. Pokud organizace provozuje doplňkovou činnost, je důležité zaměřit se i na ni (Kraťová, 2002).

$$\text{Autarkie hlavní činnosti} = \frac{\text{výnosy z hlavní činnosti}}{\text{náklady na hlavní činnost}} \times 100 \quad (3.8)$$

$$\text{Autarkie doplňkové činnosti} = \frac{\text{výnosy z doplňkové činnosti}}{\text{náklady na doplňkovou činnost}} \times 100 \quad (3.9)$$

Průměrný počet žáků v jedné třídě

Počty žáků ve školách a třídách stanovuje vyhláška č. 48/2005 Sb., o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů. Dle vyhlášky je maximální počet žáků v jedné třídě 30. Průměrný minimální počet žáků v jedné třídě stanovuje vyhláška na 17 žáků.

$$\text{Průměrný počet žáků v jedné třídě} = \frac{\text{reálný počet žáků}}{\text{počet tříd}} \quad (3.10)$$

Počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka

Ukazatel popisuje personální náročnost výuky, která vychází ze vztahu mezi počtem žáků a počtem pedagogických pracovníků, respektive jejich úvazků. Hodnota ukazatele závisí na průměrném počtu žáků ve třídách, náročnosti vzdělávacího programu a dalších. Důležitost ukazatele spočívá především v jeho souvislosti s cenou a kvalitou vzdělávání. Z hlediska ceny vzdělávání představují mzdy pedagogických pracovníků velkou položku celkových výdajů na vzdělávání. Souvislost ukazatele s kvalitou spočívá v individuálním přístupu k žákům (Kleňhová, 2003).

$$\text{Počet žáků na úvazek pedagogického pracovníka} = \frac{\text{reálný počet žáků}}{\text{počet úvazků}} \quad (3.11)$$

Naplnění administrativních kapacit

Administrativní kapacita udává počet žáků, který je optimální pro vybranou školu nebo zařízení při dodržení platné legislativy. Administrativní počet žáků je uvedený v rejstříku škol a školských zařízení MŠMT. Kapacita školy je stanovena s ohledem na velikost a vybavení budov školy a také s ohledem na financování provozu z veřejných zdrojů (Vrabková, Vaňková, Bečica, Kryšková, 2017).

$$\text{Naplnění administrativních kapacit} = \frac{\text{reálný počet žáků}}{\text{administrativní počet žáků}} \cdot 100 \quad (3.12)$$

Dopad omezení paušálních výdajů u daně z příjmů fyzických osob

Věra Vlková

Abstrakt. V letech 2013 a 2015 se zavedením omezení paušálních výdajů očekával příliv peněz do státního rozpočtu. Práce je zaměřena právě na měření dopadu těchto omezení na dílčí základy daně z příjmů. Rozdíly mezi skutečnou výší daňového výnosu a jeho hodnotou bez omezení, kterou jsem odhadla regresní analýzou z vývoje před zavedením omezení, jsou objasněny dopadem na změnu počtu poplatníků, kteří uplatňují paušální výdaje či daňové zvýhodnění na vyživované osoby. Mimo jiné je stanoven zlomový příjem, který určuje pro poplatníky výhodnější způsob uplatňování výdajů při zavedených omezeních.

Klíčová slova: paušální výdaje, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z nájmu

JEL klasifikace: B22

Úvod

V letech 2013 a 2015 se v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) vyskytla dvě omezení paušálních výdajů, která měla zvýšit daňový výnos daně z příjmů fyzických osob. Jedno omezení se týkalo možnosti uplatnit zároveň paušální výdaje a daňové zvýhodnění na vyživované osoby a druhým omezením bylo zavedení maximální absolutní hranice, kterou uplatněné paušální výdaje nesmějí překročit. Dle vlády ČR (2012) uvedl tehdejší předseda vlády Nečas: „Opatření mají přinést příští rok na příjmové straně 25 miliard korun, v roce 2014 pak 33 miliard korun.“ A i když je v současnosti jedno omezení zrušeno a druhé zpřísněno, zavedení obou omezení bylo i tak nejvíce diskutovanou kapitolou v historii paušálních výdajů.

Cílem této práce je analyzovat dopad omezení paušálních výdajů a vývoj jejich právní úpravy. V první kapitole je popis vývoje právní úpravy paušálních výdajů. Ve druhé kapitole je pomocí regresní analýzy odhadován dopad zavedení omezení na dílčí základy daně z příjmů ze samostatné činnosti a z nájmu. Dopad omezení paušálních výdajů na poplatníky zkoumám také pomocí zlomového příjmu, kdy je pro poplatníka stejně výhodné uplatnění paušálních i skutečných výdajů. Potřebná data jsem obdržela na žádost od GFR, neboť nejsou veřejně v podrobné analytice k dispozici. Obdržená data od GFR jsou pouze za hlavní město Prahu. Vybrala jsem si ji, protože je krajem s nejvyšším počtem obyvatel, díky čemuž je i nejlepším reprezentativním vzorkem.

Vývoj právní úpravy paušálních výdajů

Vývoj sazeb paušálních výdajů

Možnost uplatnění paušálních výdajů místo uplatnění výdajů ve skutečné výši můžeme najít v ZDP už od samého počátku jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 1993.

Na počátku zákon definoval čtyři skupiny příjmů, pro které stanovil tři procentní úrovně výdajů. V rámci dílčího základu příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti definoval pro příjmy ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství vyšší, 50% sazbu oproti 30 % pro další dvě skupiny příjmů:

- pro příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví,
- pro příjmy ze živnosti, z jiného podnikání v rámci zvláštních předpisů a pro příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

Pro příjmy z pronájmu definoval sazbu 20 % pro příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů nebo jejich částí a pro příjmy z pronájmu movitých věcí. U ostatních příjmů definoval možnost uplatnit paušální výdaje pro zemědělskou výrobu.

V roce 1993 došlo k malému snížení pro poslední uvedenou skupinu v rámci příjmů z podnikání, kdy se procentní sazba výjimečně snížila na 25 %, a tato část zákona se změnila až v roce 1996. Do této 25% sazby se začaly zahrnovat i odměny znalců a tlumočnicků podle zvláštních předpisů a v roce 1998 i příjmy zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců podle zvláštních předpisů.

Nová skupina s možností uplatnění 25% paušálních výdajů pro příjmy z činností, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu, se v zákoně objevila v roce 2001 společně s dalším rozšířením

příjmů ze živností, z jiného podnikání a podle zvláštních předpisů o příjmy zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona a správce konkursní podstaty podle zvláštního právního předpisu.

V roce 2004 se změnil výčet pro příjmy z činností, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu, na příjmy z činnosti správce konkursní podstaty, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu.

Významná změna následovala v roce 2006, kdy došlo ke změně formulace jednotlivých skupin a zvýšení jejich sazeb a poplatník mohl uplatnit:

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- 60 % z příjmů ze živností řemeslných,
- 50 % z příjmů ze živností s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,
- 40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů.

Rovněž došlo ke zvýšení sazby pro příjmy z pronájmu na 30 % a v návaznosti se zvýšením paušálních výdajů se zvýšila procentuální sazba pro ostatní příjmy ze zemědělské výroby na 80 %.

Další změny můžeme zaznamenat v roce 2009, kdy u příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného došlo ke zvýšení na 80 % a u podnikání jiného než řemeslného došlo ke zvýšení sazby z 50 % na současných 60 %.

Na stejnou úroveň se dostaly také další tři druhy příjmů: příjmy z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění podle zvláštních předpisů, příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému a příjmy z jiné samostatné činnosti (příjmy z výkonu nezávislého povolání). U všech těchto příjmů se ale jednalo pouze o změnu pro rok 2009, přičemž v roce 2010 se u všech opět uplatňovalo pouze 40 %.

Poslední změna před zavedením omezení paušálních výdajů byla v roce 2011, kdy se u příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku mohly začít uplatňovat paušální výdaje ve výši 30 %.

Zavedení omezení paušálních výdajů a důvody pro jejich omezení

Když během hospodářské krize ministr financí Miroslav Kalousek hledal miliardy, kde se dalo, nemohl tak podle Klimeše (2016) paušály minout. Nejprve navrhol paušály snížit, alespoň na tu úroveň, která platila v roce 2005. Jenže sociální demokraté, mezi jejichž voliči je početná skupina živnostníků, řekli rozhodně ne.

Do roku 2013 se u paušálních výdajů měnily pouze sazby a až na jeden případ příznivě pro poplatníky směrem nahoru. Zlom přišel v roce 2013, kdy vstoupil v platnost balíček úsporných opatření, zákon č. 500/2012, který kromě solidárního zvýšení daně, zrušení základní slevy na daň z příjmů fyzických osob pro důchodce, zvýšení daně z převodu nemovitostí či dalších změn převážně daňových zákonů zavedl pro poplatníky první negativní omezení výdajových paušálů stanovením maximální absolutní hranice odpočtu výdajů pro 30% a 40% sazbu z limitního příjmu stanoveného ve výši dvou milionů korun. Cílem opatření bylo zabránění růstu schodku rozpočtu a podpoření konsolidační strategie vlády.

Stejný zákon se změnami rovněž stanovil omezení uplatnění slev na vyživovanou osobu. Podle ZDP poplatníci využívající výdajové paušály nemohli uplatňovat slevu na manžela (manželku) bez vlastních příjmů a daňové zvýhodnění na vyživované dítě, pokud by měli příjmy výhradně ze samostatné činnosti a z nájmu, popř. pokud by podíl součtu dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti a příjmů z nájmu na celkovém základu daně byl vyšší než 50 %.

Další omezení následovalo v roce 2015 se zákonem č. 267/2014, kterým se změnil ZDP. Vláda zmíněným zákonem rozšířila absolutní omezení částky výdajů na všechny sazby paušálních výdajů předepsáním horní hranice paušálních výdajů pro zbylé dvě procentní sazby (60 % a 80 %) pro stejný limitní příjem ve výši dvou milionů. Podle Janouše (2014) mělo nové omezení přinést do státního rozpočtu zhruba 500 milionů Kč navíc.

Naposledy byl ZDP novelizován daňovým balíčkem neboli zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Zákon přinesl zpřísnění v podobě snížení maximální absolutní hranice uplatněných paušálních výdajů na polovinu, takže se vypočítávají z 1 000 000 Kč, a na druhou stranu obsahuje výhodu v podobě zrušení omezení uplatnění slevy na manžela (manželku) a daňového zvýhodnění na dítě. Kromě toho zákon zvyšuje daňové zvýhodnění na druhé dítě a na třetí a další dítě, ale na druhou stranu uplatnění daňového bonusu komplikuje zredukováním příjmů, které se posuzují kvůli nároku na daňový bonus, pouze na příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti.

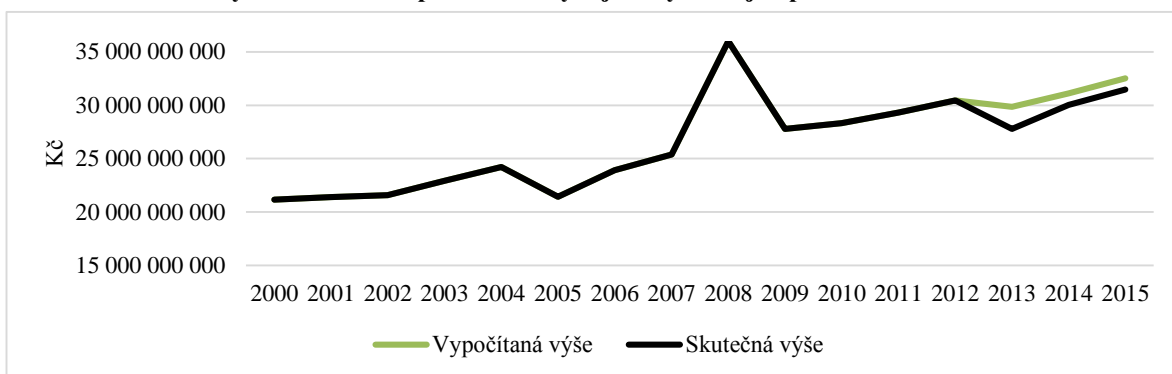
Analýza dopadu zavedení omezení paušálních výdajů

Dopad na dílčí základy daně

Pro odhadnutí výše dílčích základů daně z příjmů ze samostatné činnosti a z nájmu jsem využila podle Podhradské (2008) matematicko-statistickou metodu, která vychází pomocí regresní analýzy a jako vysvětlující proměnnou lze využít např. HDP či čas. Vycházela jsem z časového vývoje výše dílčích základů daně ze samostatné činnosti a z nájmu do roku 2012. Odhadla jsem výši dílčích základů pro roky 2013–2015 za předpokladu, že by k zavedení omezení nedošlo. Odhad byl proveden pomocí regresní analýzy, kdy vysvětlovanou proměnnou byla výše dílčího základu a vysvětlující proměnnou HDP (v miliardách Kč, v běžných cenách) nebo čas.

Výsledná regresní rovnice je $y = 5\,869\,093 x + 5\,797\,379\,235$ a věrohodnost vypočítaných hodnot posuzuje koeficient determinace 68,43 %, stanovující, kolik variability nezávislé proměnné (výše dílčího základu daně) se podařilo vysvětlit pomocí HDP.

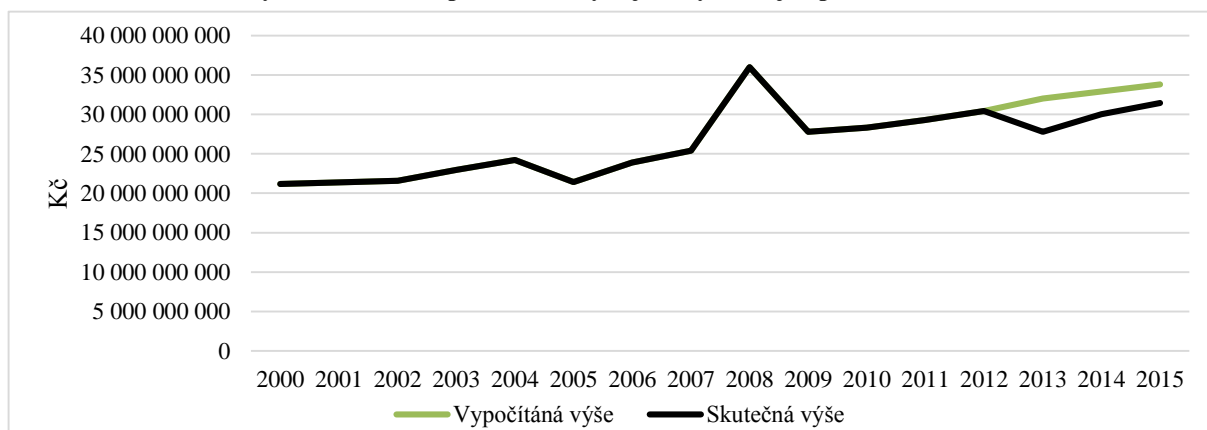
Graf 1: Skutečná výše dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti a odhadnutá výše, která by byla bez omezení paušálních výdajů – vysvětlující proměnná HDP



Zdroj: vlastní výpočet podle dat od GFŘ a od ČSÚ.

Dále jsem vypočítala i regresní analýzu s časem jako vysvětlující proměnnou, která má rovnici $y = 902\,952\,458 x + 19\,363\,989\,700$ a koeficient determinace 61,80 %.

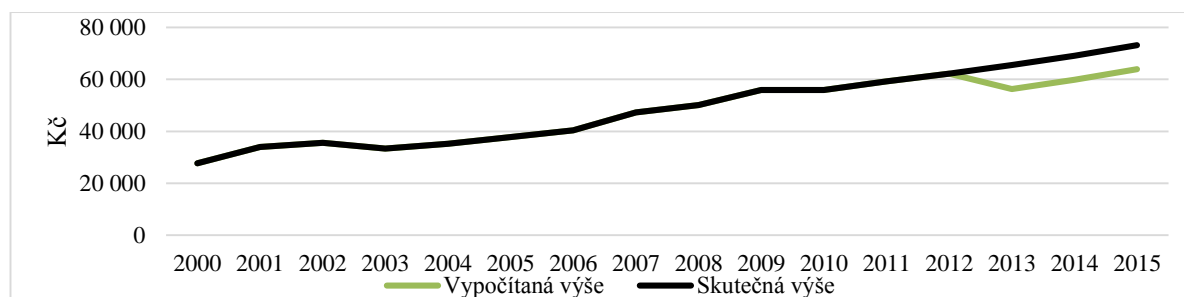
Graf 2: Skutečná výše dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti a odhadnutá výše, která by byla bez omezení paušálních výdajů – vysvětlující proměnná čas



Zdroj: vlastní výpočet podle dat od GFŘ.

Jak je patrné z obou předchozích grafů, zaznamenávajících výši dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti, odhadnutá výše základu daně je vyšší než skutečná výše, takže pokud by odhad byl zcela správný, zavedením omezení by nedošlo ke zvýšení dílčího základu daně, což odporuje základnímu smyslu zavedení omezení, protože se předpokládalo zvýšení, zvláště když došlo k zavedení maximální absolutní hranice. Na druhou stranu posléze dílčí základ vzrostl a v roce 2015 byl vyšší než před zavedením omezení, což odpovídá úspěšnosti omezení.

Graf 3: Skutečná výše dílčího základu daně příjmy z nájmu a odhadnutá výše, která by byla bez omezení paušálních výdajů



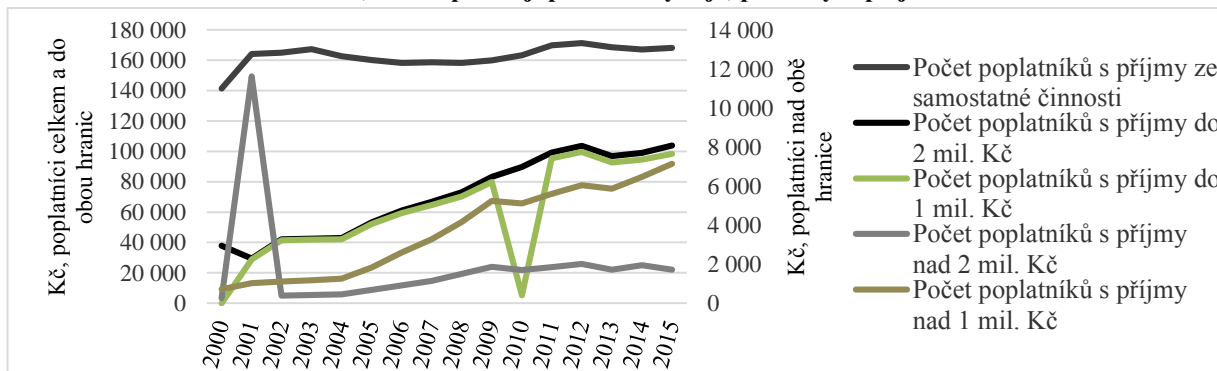
Zdroj: vlastní výpočet podle dat od GŘ a od ČSÚ.

V případě dílčího základu daně příjmy z nájmu s vysvětlující proměnnou HDP je výsledná regresní rovnice: $y = 16,95x - 13\,227$, koeficient determinace je 87,01 %. Vypočítaná výše dílčího základu daně je na rozdíl od předchozího případu nižší než skutečně dosažené hodnoty, takže zvýšení skutečného dílčího základu daně by mohlo podpořit hypotézu o zvýšení základu po zavedení omezení. Ačkoli skutečné hodnoty vykazují pozvolný nárůst bez výrazných výkyvů, model predikce vývoje daně bez zavedení omezení předpokládá pokles.

Dopad zavedení omezení na počty poplatníků uplatňujících paušální výdaje nebo úlevy na vyživované osoby

Možným, leč poněkud radikálním vysvětlením poklesu dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti v r. 2013, resp. nezvýšení nad hypotetickou úroveň je možné snížení počtu poplatníků podávajících daňové příznání s příjmy ze samostatné činnosti právě z důvodu zavedení omezení, která by shledali natolik závažnými, že by ukončili svou činnost. Z pohledu na graf č. 3 se toto tvrzení jeví nepravdivým, neboť zde se od roku 2013 nenachází žádný výrazný pokles počtu poplatníků.

Graf 4: Počet poplatníků podávajících daňové příznání s příjmy ze samostatné činnosti a rozdělení těch z nich, kteří uplatňují paušální výdaje, podle výše příjmů



Zdroj: data obdržena od GŘ.

Zavedení maximální absolutní hranice paušálních výdajů mohlo změnit poměr mezi poplatníky uplatňujícími paušální výdaje a poplatníky uplatňujícími skutečné výdaje. Otázkou je, jak velké části poplatníků se toto omezení vůbec dotklo, respektive kolik poplatníků uplatňujících paušální výdaje vykazovalo příjmy vyšší než 2 000 000 Kč, a tím pádem kolik poplatníků bylo nuceno využívat skutečné výdaje či paušální výdaje uplatňovat nižší.

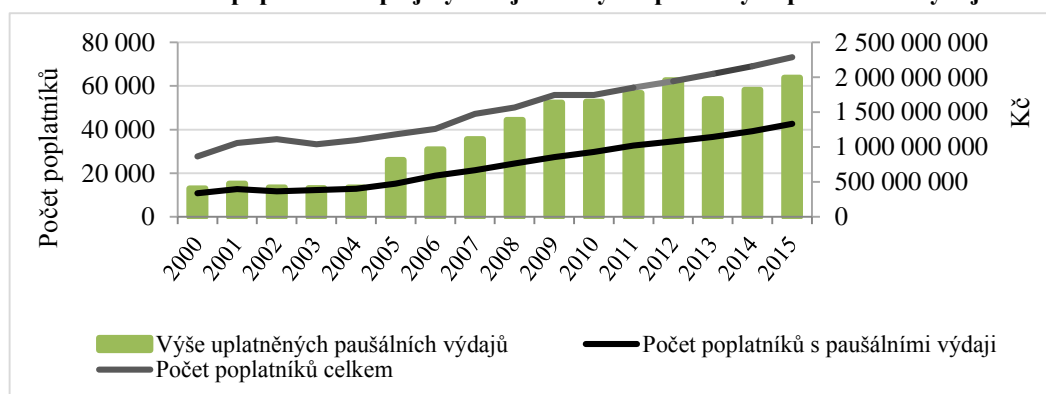
V grafu č. 3 je vidět, že počet poplatníků s příjmy nad maximální hranicí je mnohem nižší než počet poplatníků s příjmy do maximální hranice. Jsou zde zachyceni i poplatníci s příjmem do a nad 1 000 000 Kč kvůli porovnání se stavem od roku 2017. Po snížení maximální absolutní hranice se omezení dotkne více poplatníků, protože v roce 2015 bylo poplatníků s příjmy nad 1 000 000 Kč více než 4krát více oproti poplatníkům s příjmy nad 2 000 000 Kč, a navíc počet poplatníků s příjmy nad 1 000 000 Kč vykazoval vyšší meziroční růst než počet poplatníků s příjmy nad původní maximální absolutní hranicí.

Na první pohled zaujme zejména výrazný skokový nárůst poplatníků s příjmy nad 2 000 000 Kč v roce 2001 o více než 11 000 poplatníků. Nárůst mohlo způsobit vymezení nové skupiny poplatníků, kteří právě od tohoto roku mohli začít využívat paušální výdaje, a rovněž rozšíření příjmů ze živnosti (podle ZDP), či statistická chyba.

Od roku 2002 byl počet těchto poplatníků vyšší než 2 000 pouze jednou (v roce 2012, na vedlejší ose), ale stále se k tomuto číslu přibližuje. Podíl počtu poplatníků nad 2 000 000 Kč na průměrném počtu poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti bez ohledu na to, jak výdaje uplatňují, při zprůměrování nedosahuje výše 2 %. Podle tohoto podílu by došlo pouze k malému navýšení dílčího základu daně, kdyby poplatníci uplatnili nižší výdaje. V grafu není vidět významná změna v počtu poplatníků uplatňujících paušální výdaje, nejspíš proto, že většina poplatníků s paušálními výdaji měla příjmy do limitu, takže se jich omezení nedotklo.

U dílčího základu daně příjmy z nájmu, jak je z grafu č. 4 je zřejmé, omezení výrazně neovlivnilo vývoj počtu poplatníků ani výši jimi uplatněných paušálních výdajů. Za celé sledované období počet poplatníků uplatňujících paušální výdaje skoro rovnoběžně kopíruje počet poplatníků celkem. Růst procentní sazby paušálních výdajů v roce 2005 (podle ZDP) pouze zrychlil už předem stanovený trend vývoje výše uplatněných paušálních výdajů poplatníků s příjmy z nájmu a v roce 2013 po zavedení omezení paušálních výdajů klesla výše uplatněných paušálních výdajů jenom mírně, načež zase rostla. Počet poplatníků s paušálními výdaji i po zavedení omezení roste rovnoměrně s počtem všech poplatníků, z čehož lze předpokládat, že u tohoto dílčího základu daně zavedení maximální absolutní hranice moc poplatníků neovlivnilo.

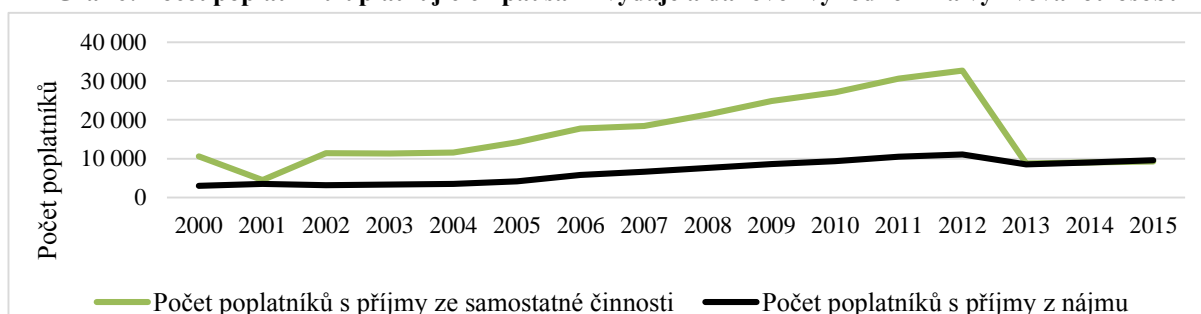
Graf 5: Počet poplatníků s příjmy z nájmu a výše uplatněných paušálních výdajů



Zdroj: data obdržena od GFŘ.

U druhého typu omezení týkajícího se možnosti uplatnění daňového zvýhodnění na vyživovanou osobu se nejprve zaměřím na počet poplatníků, kteří je uplatňují, bez ohledu na to, zda se jedná o manžela (manželku) s malými příjmy, či o vyživované dítě. Jedná se o poplatníky s příjmy buď ze samostatné činnosti, nebo z nájmu, takže poplatník, který ve skutečnosti pobírá oba příjmy, je zachycen dvakrát. Podle grafu č. 5 počet těchto poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti uplatňujících paušální výdaje se v roce 2013, kdy toto omezení začalo platit, dle očekávání snížil, dokonce byl meziroční pokles o téměř 73 % oproti roku 2012. U poplatníků s příjmy z nájmu nedošlo v tomto případě k tak významnému poklesu a v letech 2014 a 2015 se zvýšil, ale i tak nedosáhl úrovně před zavedením omezení.

Graf 6: Počet poplatníků uplatňujících paušální výdaje a daňové zvýhodnění na vyživovanou osobu



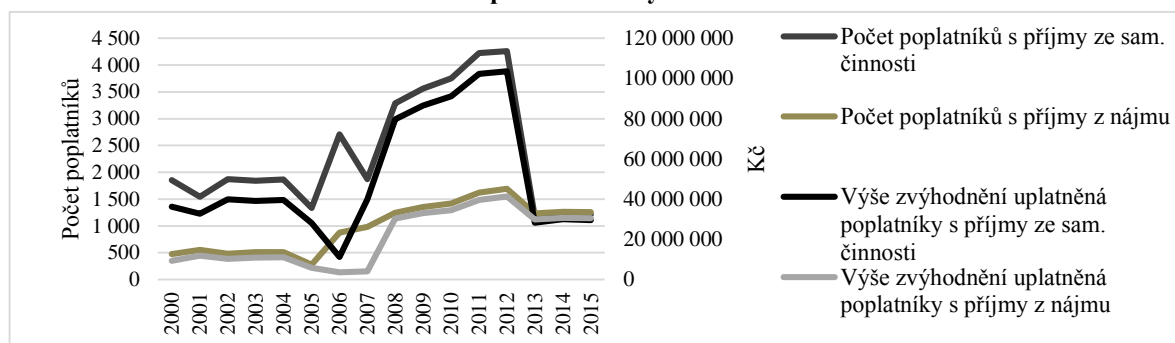
Zdroj: data obdržena od GFŘ.

Při pohledu na následující graf zachycující počet poplatníků, kteří uplatňují pouze daňové zvýhodnění na manžela (na manželku), je k povšimnutí nepředpokládaný jev. Ačkoli v roce 2006 došlo k výraznému zvýšení počtu poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti, výše zvýhodnění jimi uplatněných se propadla. Příčinou je změna z odpočtu od základu daně ve výši 21 720 Kč na slevu na dani ve výši 4 200 Kč, pokud by v datech byla zachycena celková výše odpočtu za rok i pokud by se výše zvýhodnění vypočítala jako součin odpočtu a sazby.

V obou letech (2005 i 2006) platila klouzavě progresivní sazba se čtyřmi pásmy příjmů, pro která byly stanoveny odlišné sazby daně, a aby odpočet daně a daňová sleva měly stejný dopad na konečnou daň, musel by poplatník uplatnit sazbu daně ve výši 19,34 % (tolik procent odpovídá výši slevy z daňového odpočtu). Tato

daňová sazba je vyšší než sazba uzákoněná pro první pásmo v roce 2005 a pro rok 2006 je vyšší než sazby ve dvou nejnižších pásmech, což znamená, že všichni poplatníci, jejichž příjmy spadaly do těchto pásem, vydělali na změně formy daňového zvýhodnění a změně jeho výše.

Graf 7: Počet poplatníků uplatňujících pouze daňové zvýhodnění na manžela (manželku) a výše jimi uplatněného zvýhodnění



Zdroj: data obdržena od GFR.

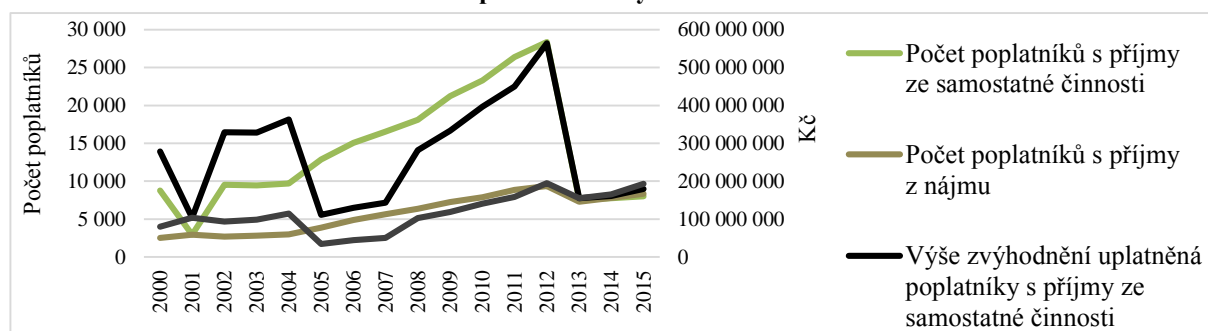
Výrazný nárůst v době mezi změnou formy uplatnění daňového zvýhodnění na manžela (manželku) v roce 2006 a zavedením omezení v roce 2013 zapříčinila změna výše daňové slevy, která se zvýšila v roce 2008 ze zmiňovaných 4 200 Kč na 24 840 Kč a zároveň se zvýšil limit pro posouzení malých příjmů manžela (manželky) z 38 040 Kč na 68 000 Kč.

Po zavedení omezení v roce 2013 došlo k propadu počtu poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti uplatňujících slevu na manžela dokonce pod úroveň roku 2000. Na přibližně stejné výši se ocitla výše zvýhodnění, přičemž výše zvýhodnění uplatněná poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti klesla podstatně více než výše zvýhodnění uplatněná poplatníky s příjmy z nájmu. Od roku 2013 do roku 2015 je výše zvýhodnění uplatněná poplatníky s příjmy z nájmu i počet poplatníků uplatňujících zvýhodnění nepatrně vyšší než u dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti.

Druhý případ tvoří poplatníci, kteří uplatňují pouze daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Podle grafu č. 7 průběh výše uplatněného zvýhodnění je rovněž ovlivněn změnou formy uplatňování daňového zvýhodnění, takže v roce 2005 výrazně poklesla. Zřetelný nárůst mezi lety 2008–2012 byl zapříčiněn růstem daňového zvýhodnění na vyživované dítě, protože oproti roku 2007 byla jeho výše v roce 2012 více než dvojnásobná, ovšem současná diferenciací slevy podle počtu dětí zde není zobrazena, neboť k ní došlo až v roce 2015.

I zde došlo ke snížení dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti i počtu poplatníků s těmito příjmy, kteří daňové zvýhodnění uplatňovali v roce 2013, jinými slovy při zavedení omezení došlo k přiblížení obou výší zvýhodnění i počtu uplatňujících poplatníků. V letech 2014 a 2015 byl počet poplatníků s příjmy z nájmu i jimi uplatněná výše zvýhodnění na vyživované dítě vyšší než hodnoty u dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti. Počet OSVČ v letech 2014 a 2015 se slevou na dítě byl druhý nejnižší ve sledovaném období.

Graf 8: Počet poplatníků uplatňujících pouze daňové zvýhodnění na vyživované dítě a výše jimi uplatněného zvýhodnění



Zdroj: data obdržena od GFR.

Z grafů č. 5, 6 a 7 vyplývá, že počet poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti, kteří zároveň uplatňují paušální výdaje a daňové zvýhodnění na vyživovanou osobu, se u obou druhů zvýhodnění výrazně propadl, zatímco u dílčího základu daně příjmy z nájmu došlo k menšímu poklesu. Tento vývoj by odpovídal nárůstu daně, kterou by odvedli poplatníci mající dílčí základ daně příjmy ze samostatné činnosti, po zavedení omezení týkajícího se uplatnění daňového zvýhodnění, ale jak je patrné z grafu č. 1, skutečná výše dílčího základu poklesla.

Stanovení zlomového příjmu

Z pohledu poplatníka rozhodujícího se, zda uplatnit paušální, či skutečné výdaje, je podstatné porovnat si svoji daňovou povinnost v obou případech. Stanovila jsem pomocí zjednodušujících předpokladů modelové poplatníky, pro které jsem vypočítala zlomový příjem, při kterém se mění výhodnost obou uplatnění výdajů s využitím daňových zvýhodnění, na která mají nárok. Zlomový příjem jsem definovala jako takový příjem poplatníka, při jehož dosažení si poplatník může vybrat, jaký způsob uplatnění výdajů použije – jestli skutečné, či paušální výdaje, protože výsledná daňová povinnost by byla v obou případech stejná. Pokud by příjem byl nižší než zlomový příjem, je pro poplatníka výhodnější využití skutečných výdajů, a kdyby byl vyšší, jsou pro něho výhodnější paušální výdaje.

Zlomový příjem počítám pro rok 2017, takže rozlišuji všechny sazby paušálních výdajů a kvůli diferencovanému daňovému zvýhodnění i různý počet dětí, tedy od jednoho po tři, předpokládám trvání zvýhodnění na vyživované osoby po celý rok, nepočítám s žádnými dalšími daňovými slevami, odečitatelnými položkami či solidárním zvýšením daně. Skutečné výdaje vyjadřuji v procentech z příjmu, tedy jako podíl na příjmech, protože výpočet v korunách by byl velice obsáhlý. Všichni modeloví poplatníci mají pro zjednodušení příjmy pouze z jednoho dílčího daňového základu dotčeného omezeními a všichni mají manžela (manželku) s malými příjmy a alespoň jedno vyživované dítě. Výše daňového zvýhodnění na vyživované dítě je ve výši platné pro rok 2017. Posledním nezbytným předpokladem je, že všechny příjmy podléhají oběma omezením.

Řeším rovnici o jedné neznámé, kde na levé straně je příjem (neznámá) a od něho odečtené paušální výdaje ve výši podle druhu činnosti. Tento rozdíl je vynásoben sazbou daně 15 % a nakonec je odečtena sleva na poplatníka. Na pravé straně rovnice je na začátku opět příjem (neznámá), od něhož jsou odečteny tentokrát skutečné výdaje, rozdíl je také vynásoben stejnou sazbou daně, ale na závěr je kromě slevy na poplatníka odečtena i sleva na manžela (manželku) a daňové zvýhodnění na vyživované dítě či děti.

U prázdných buněk nemá výpočet význam, protože v případě rovnosti procenta paušálních a skutečných výdajů, u kterých jsou ještě uplatněna obě daňová zvýhodnění, jsou vždy skutečné výdaje výhodnější. Tučně zvýrazněných příjmů se dotklo zavedení maximální absolutní hranice paušálních výdajů, takže musely být uplatněny v limitní výši.

Tabulka 1: Zlomové příjmy modelových poplatníků

	30% paušál		40% paušál		60% paušál		80% paušál	
	Skutečné výdaje	Zlomový příjem	Skutečné výdaje	Zlomový příjem	Skutečné výdaje	Zlomový příjem	Skutečné výdaje	Zlomový příjem
Jedno dítě	5 %	1 019 840	5 %	728 457	5 %	463 564	5 %	339 947
	10 %	1 274 800	10 %	849 867	10 %	509 920	10 %	364 229
	20 %	1 725 200	20 %	1 274 800	20 %	637 400	20 %	424 933
	30 %		30 %	1 816 800	30 %	849 867	30 %	509 920
	40 %		40 %		40 %	1 274 800	40 %	637 400
	50 %		50 %		50 %	1 890 080	50 %	849 867
	60 %		60 %		60 %		60 %	1 274 800
	70 %		70 %		70 %		70 %	1 921 486
Dvě děti	5 %	4 313 600	5 %	1 098 057	5 %	698 764	5 %	512 427
	10 %	2 156 800	10 %	1 281 067	10 %	768 640	10 %	549 029
	20 %	1 078 400	20 %	1 921 600	20 %	960 800	20 %	640 533
	30 %		30 %	1 385 600	30 %	1 281 067	30 %	768 640
	40 %		40 %		40 %	1 921 600	40 %	960 800
	50 %		50 %		50 %	1 631 360	50 %	1 281 067
	60 %		60 %		60 %		60 %	1 921 600
	70 %		70 %		70 %		70 %	1 736 686
Tři děti	5 %	1 086 400	5 %	1 559 086	5 %	992 145	5 %	727 573
	10 %	543 200	10 %	1 818 933	10 %	1 091 360	10 %	779 543
	20 %	271 600	20 %	1 271 600	20 %	1 364 200	20 %	909 467
	30 %		30 %	847 733	30 %	1 818 933	30 %	1 091 360
	40 %		40 %		40 %	1 635 800	40 %	1 364 200
	50 %		50 %		50 %	1 308 640	50 %	1 818 933
	60 %		60 %		60 %		60 %	1 757 200
	70 %		70 %		70 %		70 %	1 506 171

- Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vlastní výpočty.

Z celkového pohledu vyplývá, že příjmy neovlivněné hranicí rostou s postupným zvyšováním skutečných výdajů, příjmy ovlivněné hranicí (tučné), vyskytující se zejména u poplatníků s více dětmi, jsou většinou nižší než poslední neovlivněné příjmy a další ovlivněné příjmy klesají, a to rychleji u nižších paušálních sazeb a pomaleji u těch vyšších.

Závěr

U dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti předpokládám pomocí odhadů zjištěných regresní analýzou neúspěšnost zavedení obou omezení, protože vypočtená výše byla vyšší než skutečně dosažené hodnoty. Zavedení maximální absolutní hranice se dotklo nepodstatné části počtu poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti a po snížení maximální absolutní hranice na poloviční výši se počet dotčených poplatníků zvýší přibližně čtyřnásobně. U obou druhů zvýhodnění na vyživovanou osobu se přiblížil počet poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti a poplatníků s příjmy z nájmu a stejně se přiblížila i výše jimi uplatněného zvýhodnění. Poplatníci tedy raději oželeli slevy či manžel (manželka) začal (začala) uplatňovat daňové zvýhodnění u své daně, pokud nějakou daň mohl (mohla) snížit, takže by se sleva na manžela přeměnila na základní slevu na poplatníka. Obdobně dítě s vlastními příjmy by vydělalo na odlišné výši zvýhodnění, protože sleva na poplatníka je vyšší než daňové zvýhodnění na dítě.

V případě dílčího základu daně příjmy z nájmu je odhadnutá výše nižší než skutečné hodnoty, takže se zvýšením dílčího základu daně po zavedení omezení potvrdila úspěšnost zavedených omezení, i když na druhou stranu i po zavedení omezení je stejně vývoj výše dílčího základu daně obdobný. Počet poplatníků, kteří uplatňují paušální výdaje po celou sledovanou dobu, kopíruje růst všech poplatníků, kteří mají příjem z tohoto dílčího základu daně. Výše uplatněných paušálních výdajů při zavedení omezení v roce 2013 poklesla, ovšem zase nepatrně vzrostla. Počet poplatníků, kteří uplatňují jedno z daňových zvýhodnění na vyživovanou osobu, klesl po zavedení omezení pouze mírně, stejně tak jako výše daňového zvýhodnění, také uplatnili.

Výši dílčích základů daně ovlivňuje řada jiných faktorů, takže nelze s jistotou tvrdit, že byla ovlivněna jen změnou v ZDP.

Zavedením omezení se rovněž změnil pro poplatníky zlomový příjem, resp. takový příjem, při jehož dosažení skutečně i paušální výdaje znamenají stejnou daň, přičemž paušální výdaje jsou pro poplatníky výhodnější až po jeho překročení. Výše zlomového příjmu postupně roste, dokud poplatníci nedosáhnou příjmu, který je ovlivněn maximální absolutní hranicí. Zlomové příjmy ovlivněné oběma omezeními, které se vyskytují ve větší míře u rodin s více dětmi, naopak klesají, a to rychleji u nižších sazeb paušálních výdajů a pozvolna u těch vyšších.

Bibliografie

- JANOUSH, Vilém, 2014. Vláda naděluje. Nižší daně nebo slevy na dítě. Brněnský deník. 3. 7., roč. 2014, č. 154, s. 11. ISSN 0862-7967.
- KLIMEŠ, David, 2016. Konec trestání dětí živnostníků. Hospodářské noviny. 21. 9., roč. 2016, č. 184, s. 8. ISSN 0862-9587.
- PODHRADSKÁ, Alena, 2008. Možnost predikce vývoje výnosu daní. Praha. Vedoucí práce Stanislav Klazar.
- VLÁDA ČR, 2012. Daňové změny od roku 2013 [online] [vid. 2016-12-02]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/tema/danove-zmeny-od-roku-2013-95853/>.
- Zákon č. 170/2017 Sb. [online] [vid. 2018-17-03]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=170&r=2017>.
- Zákon č. 267/2014 Sb. [online] [vid. 2016-12-03]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=267&r=2014>.
- Zákon č. 500/2012 Sb. [online] [vid. 2016-12-03]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=500&r=2012>.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2016-06-13].

Zdanění příjmů sportovců

Václav Štěpán

Úvod do problematiky

Sport hraje v současné době hlavní roli jako ten nejčastější a nejzdravější způsob trávení volného času a tak se stal fenoménem dnešní doby. Práce se zabývá problematikou zdaňování profesionálních sportovců. Ve zdaňování příjmů profesionálních sportovců v současnosti panuje nejistota. Zdaňování příjmů profesionálních sportovců je stále předmětem rozhodovací praxe správních soudů, debatuje o něm na konferencích řada odborníků a vědeckých pracovníků z různých právních oborů, řeší ho finanční správa, ale především samotní sportovci a zástupci sportovních klubů či sportovních svazů.

Veškeré potřebné informace pro analýzu byly získány z veřejně dostupných zdrojů a interních dokumentů poskytnutých účetní firmou, která se zabývá zdaňováním sportovců. Motivací pro zpracování soutěžní práce je skutečnost, že zdaňování sportovců téma je v současné době, vzhledem k rozhodování Nejvyššího správního soudu stále aktuální.

Pojetí sportu v tuzemsku a v zahraničí

Definice sportu je vymezena v mezinárodním právu a v tuzemských předpisech odlišně. Mezinárodní právo používá definici sportu v tzv. Evropské chartě sportu vypracované roku 1992 pod záštitou Rady Evropy: „*Sportem se rozumí všechny formy tělesné činnosti, které, ať již prostřednictvím organizované účasti či nikoli, si kladou za cíl projevení nebo zdokonalení tělesné i psychické kondice, rozvoj společenských vztahů nebo dosažení výsledků v soutěžích na všech úrovních.*“¹

V tuzemských předpisech je definice sportu obsažen v zákoně č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře sportu“), kde je v ustanovení § 2 uvedeno, že sportem je: „*každá forma tělesné činnosti, která si prostřednictvím organizované i neorganizované účasti klade za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, rozvoj společenských vztahů, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů rekreačně nebo v soutěžích všech úrovní, a to individuálně nebo společně.*“ V zákoně o podpoře sportu je dále obsaženo, že: „*sportem pro všechny se rozumí organizovaný a neorganizovaný sport a pohybová rekreace určená širokým vrstvám obyvatelstva.*“² Tento zákon je v tuzemsku jediný sportovně právní předpis. Poslední novela tohoto zákona byla publikována ve Sbírce zákonů dne 22.7.2016 pod č. 230/2016 Sb. Hlavním cílem této novely je zvýšit transparentnost poskytování podpory sportu z veřejných prostředků. Tato novela přichází s novou právní úpravou podpory sportu ve formě dotací ze státního rozpočtu, podpory významných sportovních akcí a koordinací poskytování podpory. Nově byl zaveden tzv. rejstřík, informační systém veřejné správy, který má sloužit k vedení údajů o sportovních organizacích, sportovcích a sportovních zařízeních.

Nejnovější koncepci sportu schválila vláda České republiky v červnu 2016. Tato Koncepce podpory sportu 2016-2025 řeší zejména dlouhodobou strategii podpory sportu na všech úrovních, včetně finanční stability. Základní prioritou koncepce je podpora dětí, mládeže i jejich trenérů a podpora sportovních reprezentantů České republiky. Koncepce mimo jiné uvádí, že:

„zdraví a zdatnost člověka jsou předpokladem osobního štěstí, spokojenosti a kvality života. Sportovní činnost je základem soudržnosti a aktivní občanské společnosti. Významné národní i mezinárodní akce jsou opakovaně impulsem k výběru turistických destinací a aktivnímu trávení volného času. Školní i univerzitní sport je nedílnou součástí výchovy mladého člověka. Sport je prostředkem občanské aktivity a sociálního začleňování, resocializace, prevence sociálně patologického chování, ale i prostředkem interkulturní výchovy. Sport je veřejnou službou. Na rozvoji sportu se musí podílet nejen spolky, neziskové organizace a komerční subjekty, ale i státní správa a samospráva.“

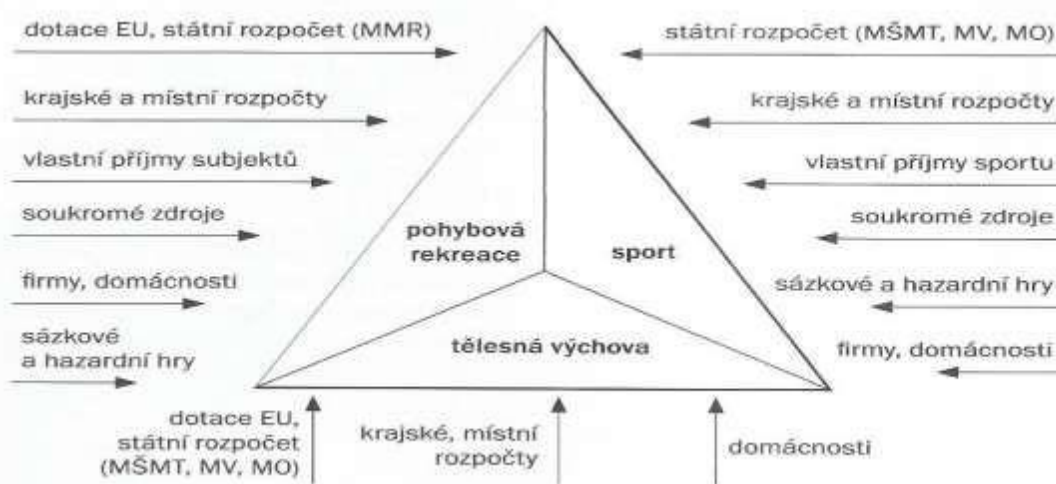
¹ KUBÍČEK, J. Sport a právo. 2012, s. 14.

² Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu ve znění pozdějších změn a doplňků

V českém právním řádu sice existuje zákon o podpoře sportu, který sportovce definuje jako fyzickou osobu, která v daném kalendářním roce vykonává svou sportovní činnost, ale už nedefinuje jeho postavení vzhledem k daňovému systému České republiky. Vzhledem k tomu bychom si měli uvědomit, že ne všichni sportovci mají stejná postavení. Základním hlediskem zde je rozdělení na amatérské sportovce, kteří svou sportovní činnost vykonávají po zaměstnání a pro které není vykonávání sportovní činnosti jejich živobytí, a na profesionální sportovce, pro které je jejich sportovní činnost nejen koníčkem, ale zároveň jejich obživou. Dalším prvkem je zde postavení profesionálního sportovce k jeho mateřskému klubu. Poslední a zároveň nejdůležitější fakt je ten, zda sportovec vykonává týmový či individuální sport.

Pro jednotlivá sportovní odvětví je obvyklé vícezdrojové financování. Finanční podpora sportu je zajišťována ze zdrojů veřejné rozpočtové soustavy a i z privátních zdrojů. Majoritní výdaje jsou realizovány prostřednictvím kapitoly 333 státního rozpočtu.

Obrázek č. 1: Struktura finančních zdrojů jednotlivých složek tělesné kultury



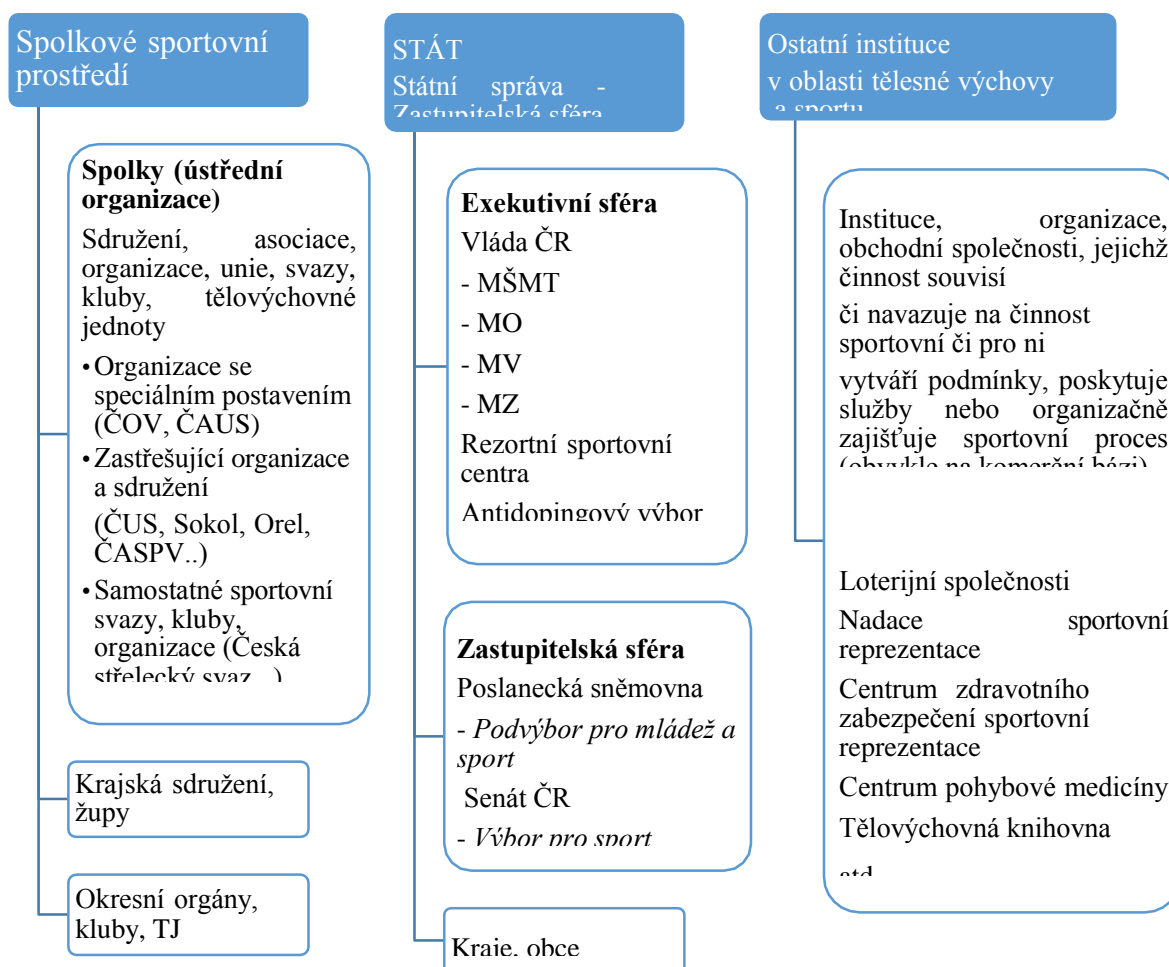
Zdroj: NOVÁ, J. a NOVOTNÝ, J. a RACEK, O. a REKTOŘÍK, J. a SEKOT, A. a STRACHOVÁ, M. a VÁLKOVÁ, H. Management, marketing a ekonomika sportu. 2016. s. 184.

Na podporu činnosti v oblasti sportu bylo ve státním rozpočtu na rok 2016 vyčleněno 3.732.992.758,- Kč.³ „Tato částka je programově rozdělena na investiční a neinvestiční část. Většina prostředků je určena v souladu se Zákonem o podpoře sportu na reprezentaci a práci s talentovanou mládeží. Další zdroje jsou z rozpočtu Ministerstva vnitra a Ministerstva obrany, které jsou určeny výhradně na podporu reprezentace.“⁴

³ Rozpočet kapitoly 333 MŠMT, 2016.

⁴ Koncepce podpory sportu 2016-2025. MŠMT. 2016. s. 22-23.

Obrázek č. 2 České sportovní prostředí



Zdroj: NOVÁ, J. a NOVOTNÝ, J. a RACEK, O. a REKTOŘÍK, J. a SEKOT, A. a STRACHOVÁ, M. a VÁLKOVÁ, H. Management, marketing a ekonomika sportu. 2016. s. 56.

Sportovní organizace v tuzemsku

V tuzemsku je nejvýše postavená sportovní asociace Česká unie sportu, z.s., Český olympijský výbor, Česká obec sokolská, Orel apod. V těchto asociacích se dobrovolně sdružují sportovní svazy s celostátní působností, sportovní kluby a tělovýchovné jednoty i jejich sdružení. Tato sdružení musí být však založeny jako spolky, podle zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník.

Největší zastřešující a servisní sportovní organizace v České republice – Česká unie sportu, z. s. k 31. 12. 2016 sdružovala celkem 7.411 sportovních klubů a tělovýchovných jednot s 1.131.260 členy.⁵ Sportovní kluby se obvykle ještě vnitřně rozdělují na oddíly nebo odbory. Dále se v tuzemsku ještě vyskytují tzv. rezortní sportovní centra zřizovaná při Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy České republiky, Ministerstvu obrany České republiky a Ministerstvu vnitra České republiky. Výše jmenovaná sportovní centra jsou organizačními složkami státu či ministerstvu podřízenou součástí. Přičemž jejich hlavním cílem je vytvářet vhodné podmínky pro přípravu sportovních talentů a reprezentantů.

V současné době se nachází v tuzemsku přes 2,5 milionu registrovaných sportovců a téměř 20 tisíc sportovních organizací.

Vymezení pojmu sportovec, vazba na daň z příjmů

Sportovce je možné členit do tří základních kategorií, a to amatér, poloprofesionál, profesionál (pro kterého je výkon sportovní činností jeho obživou). Přestože definice sportovce je podstatná pro určení sportovce jako subjekt daně a má zásadní význam pro zařazení sportovce jako pojištěnce sociálního a zdravotního pojištění, žádná taková definice sportovce v tuzemských předpisech není. Zákon o podpoře sportu však říká, že sportovcem je: „každá fyzická osoba, která v daném kalendářním roce skutečně vykonává sportovní činnost, pro kterou je u sportovní organizace evidována.“⁶

Podle zákona o dani z příjmů se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré příjmy poplatníka plynoucí z jeho činnosti s výjimkou příjmů, které jsou z předmětu daně vyňaty. Kompletní výčet vyňatých příjmů je uveden v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Z předmětu zdanění se také vyjímají osvobozené příjmy od daně z příjmů fyzických osob, jejichž výčet je rozsáhlý a pojednává o něm několik ustanovení zákona o daních z příjmů, např. v ustanovení § 4, § 4a, v § 6 odst. 9 nebo v § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Z pohledu příjmů sportovců mohou být osvobozeny např.:

- ceny ze sportovní soutěže s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v hodnotě nepřevyšující 10.000,- Kč (§ 4 odst. 1 písm.
- f) zákona o daních z příjmů),
- podpory nebo příspěvku z prostředků fundace nebo spolku, s výjimkou rodinné fundace (§4 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů),
- přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku, plnění z pojištění odpovědnosti za škodu (§4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů).

Zjednodušený přehled o zdanitelných příjmech je nastíněn v následujícím schématu:

Tabulka č. 1 Vymezení příjmů vstupujících do základu daně z příjmů fyzických osob

veškeré příjmy poplatníka	
- příjmy, které nejsou předmětem daně	
= příjmy podléhající dani z příjmů	
- osvobozené příjmy	
= příjmy zahrnované do (běžného) základu daně	= příjmy tvořící samostatné základy daně

Zdroj: VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR. 2016. s. 159.

⁵ Ročenka ČUS 2016. s. 265.

⁶ Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu ve znění pozdějších změn a doplňků

Sportovců se týkají především příjmy:

- ze závislé činnosti,
- ze samostatné činnosti,
- z nájmu,
- ostatní příjmy.

Příjmy ze závislé činnosti a ze samostatné činnosti se týkají převážně profesionálních sportovců a budou podrobněji rozebrány dále.

Za ostatní příjmy se běžně považují příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku. Současně však nejsou upraveny v § 6 až 9 zákona o daních z příjmů. Jedná se o nahodilé příjmy, které nejsou hlavním zdrojem příjmu fyzické osoby. Za ostatní příjmy se považují příjmy z příležitostných činností, které mají jednorázový charakter. Z tohoto popisu je evidentní, že zdaňovat své příjmy mohou dle § 10 zákona o daních z příjmů především výkonnostní sportovci a amatéři, neboť právě ti budou splňovat podmínku, že jejich činnost není provozována pravidelně a opakovaně.

Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4 zákona o daních z příjmů (ZDP), osvobozeny příjmy z příležitostných činností dle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, pokud jejich úhrn nepřekračuje ve zdaňovacím období částku 30.000,- Kč. Z tohoto důvodu je mnoho sportovních příjmů pro amatéry od daně osvobozeno.

Profesionální sportovec

Pozice profesionálních sportovců v tuzemském právním řádu je značně diskutovanou problematikou. Z hlediska daní je zcela zásadní přesná charakteristika činnosti profesionálního sportovce. Dále pak zpřesné určení jeho příjmů tak, aby byl řádně stanoven a správně určen režim zdanění. Výkon profesionálního sportovce může být realizován v individuálním nebo kolektivním sportu. Právně individuální sportovec může být:

- osobou provozující samostatnou činnost,
- zaměstnancem na bázi pracovněprávního vztahu,
- sportovec na bázi služebního poměru.

Velké množství individuálních sportovců v naší republice vystupuje před zákonem jako osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) a jsou zařazeny do příslušné skupiny osob (samostatná činnost, §7 zákona o daní z příjmů fyzických osob), pro které je jednoznačně stanoveno, jakým způsobem budou zdaňovat. V případech, kdy sportovec je členem rezortních sportovních center (např. sportovci Dukly Praha Ministerstva obrany), které zajišťuje ministerstvo vnitra, obrany nebo školství, kde je se sportovcem uzavřena řádná pracovní smlouva podle zákoníku práce⁷, nebo v případě profesionálních vojáků se řídí služebním zákonem č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání.

Příjmy ze závislé činnosti

Za příjmy ze závislé činnosti se považují příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmů je povinen dbát příkazů plátce daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 6 odst.1 zákona o daních z příjmů).

Příjmy ze samostatné činnosti

Samostatná činnost je nezávislou prací, když se poplatník fyzická osoba rozhoduje samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost (§7, odst.1,2 ZDP). Do samostatné činnosti se řadí činnosti na základě zvláštního oprávnění jako je zemědělská činnost, živnost, podnikání dle zvláštního zákona, a bez zvláštního oprávnění např. nezávislé povolání, autorská práva. Dle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., zákon o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) se živností rozumí soustavná činnost, která je provozovaná soustavně, samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku.

Dle přílohy č. 4, bodu 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností je obsahem náplně živnosti volné *“Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní*

činnosti“ mimo jiné též činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku. Obsahem činnosti není poskytování tělovýchovných služeb (činnost trenérů) ani činnost amatérských výkonných sportovců. V ustanovení § 3 živnostenského zákona je uveden taxativní výčet činností, které nejsou živnostmi, přestože svým obsahem mohou naplňovat všechny znaky podnikání.

Samostatné výdělečná činnost – výkon nezávislého povolání

Znaky nezávislého povolání jsou kreativita a samostatnost. Příjmy z výkonu nezávislého povolání nalezneme v §7 odst. 2 písm. b) ZDP jako jeden z druhů příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů ze závislé činnosti dle §6 ZDP. Jedná se o výkon nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Na rozdíl od živnosti není k výkonu takového povolání potřeba žádné zvláštní povolení či potvrzení. Takováto osoba by měla být při výkonu svého povolání samostatnou. Není však zřejmé, jestli musí vykonávat svou činnost vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Názory na právní postavení profesionálních sportovců jako osob vykonávajících nezávislé povolání, ať již působících v individuálních, či kolektivních sportech, nejsou jednotné. V případě sportovců kolektivních sportů je u nás praxe taková, že sportovci jsou nejčastěji považováni právě za osoby vykonávající nezávislé povolání.

Právní předpisy neobsahují legální definici toho, co se rozumí nezávislým povoláním. Vychází se proto podpůrně z § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, kde se uvádí v souvislosti s daňovými nerezidenty nezávislá činnost. Při vědomí, že některé z tam uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artistry apod.⁸ Typickým znakem nezávislého povolání je kreativita a samostatnost.

Profesionální sportovec v individuálním sportu

Sportovec – profesionál, je takový sportovec, který se věnuje individuálnímu sportu a vykonává činnost se skutečnými znaky nezávislosti. Soutěží jako samostatná osoba, jeho tréninková příprava probíhá většinou individuálně. Sportovec sám nese náklady a je požívatelem příjmů plynoucích ze smluvních vztahů s provozovateli soutěží.

Naplňuje tedy svou činností definiční znaky živnosti a v případě, že splňuje všeobecné podmínky, mělo by mu být živnostenské oprávnění uděleno.

Profesionální sportovec v kolektivním sportu v tuzemsku a v EU

U profesionálních sportovců je situace složitější. Ve většině členských států Evropské unie je pravidlem, že jsou profesionální sportovci v kolektivních sportech zdaňováni v rámci závislé činnosti, a to na základě pracovněprávního vztahu.

Evropský soudní dvůr se v rozsahu svého rozhodování musel vypořádat s povahou sportovní činnosti a postavením profesionálních sportovců, mezi nejznámější rozsudky, kde Evropský soudní dvůr definuje hráčskou smlouvu jako pracovněprávní patří rozsudek Bosman⁹.

V této věci je také zásadní předpis světového fotbalu, konkrétně Předpis FIFA o statutu a přestupech hráčů, ukazuje, že činnost kolektivního sportovce je závislou činností. Tento předpis je implementován i v ustanoveních Fotbalové asociace České republiky, kde ve svém Klubovém licenčním manuálu konkretizuje výraz zaměstnanci, kam kromě administrativních, zdravotních, technických a bezpečnostních pracovníků spadají také všichni profesionální hráči podle platných Předpisů FIFA.¹⁰

⁷ Zákon č.262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

⁸ Rozsudek NSS čj. 8 Afs 56/2010-73. 2012. bod /24/.

⁹ Rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 15.12.1995 ve věci C-415/93 Union Royale belge des sociétés de football association ASBL vs. Jean-Marc Bosman, SbSD 1995-I, 4921

¹⁰ Klubový licenční manuál. FAČR. Edice 2013. článek 50.

V České republice jsou profesionální sportovci zaměstnanci pouze výjimečně a mezi sportovními kluby a hráči jsou uzavírány smlouvy jiného než pracovněprávního charakteru. Vzhledem k současné praxi sportovních klubů jsou profesionální sportovci vnímány více jako osoby samostatně výdělečně činné dle zákona o daních z příjmů. Profesionální hráč a sportovní klub mají určitou míru volnosti v tom, jak upraví svůj smluvní vztah (zda nebo půjde o závislou činnost samostatný výkon sportovní činnosti). Daňové předpisy naproti tomu kogentně stanoví režim zdanění jednotlivých samostatných výdělečných činností, a to s ohledem na charakter vykonávané činnosti.¹¹

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ke zdaňování sportovců

Výše uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně v přístupu ke zdaňování příjmů sportovců je možné považovat jednoznačně za průlomové.

Rozsudek 6 Afs 278/2016–54 ze dne 13.7.2017

Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích doměřil daňovému subjektu daň z příjmů za kontrolovaná zdaňovací období celkem ve výši 870730,- Kč a penále ve výši 174146,- Kč, a to z příjmů, kterých daňový subjekt dosáhl jako profesionální fotbalista na základě smluv uzavřených s fotbalovými kluby, a příjmů za účast ve fotbalové reprezentaci.

Správce daně posoudil příjmy daňového subjektu deklarované jím jako příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž lze uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 60 % z příjmů, jako příjmy z nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c), u nichž lze uplatnit podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů výdaje ve výši 40 % z příjmů.

Správce daně vycházel z ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů a bodu 74. přílohy č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., které vymezuje obsahově náplně jednotlivých živností a podle kterého je obsahem náplně živnosti volné „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“ mimo jiné také činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem zisku (obsahem živnosti není činnost amatérských výkonných sportovců).

Správce daně usoudil, že daňový subjekt jako profesionální hráč fotbalu (tedy kolektivního sportu) realizoval svou činnost v rámci fotbalového týmu a tato činnost tak nebyla realizována samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Dle správce daně tak činnost nenaplňovala znaky živnosti a podle správce daně tak nešlo o příjmy z provozování živnosti. Správce daně neuznal část výdajů uplatněných daňovým subjektem ve výši 60 % z příjmů.

Subjekt daně se proti dodatečným platebním výměrům odvolal, Odvolací finanční ředitelství v Brně jeho odvolání zamítlo a dodatečné platební výměry potvrdilo. Odvolací finanční ředitelství v Brně došlo ve shodě se správcem daně k názoru, že činnost odvolatele jako profesionálního hráče fotbalu nenaplňovala znaky živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona. Odvolací finanční ředitelství v Brně se rovněž odkázalo na obsah profesionálních smluv (čl. I odst. 3), dle nichž: „Příjmy z této smlouvy jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů“ a také na rozsudek NSS č. 1 Afs 73/2011–167 ze dne 21.1.2015. Shodně se správcem daně vyhodnotil i rozdíl mezi sporty individuálními a kolektivními ve smyslu vymezení oboru činnosti v příloze č. 4, bodu 74 vládního nařízení č. 278/2008 Sb.

¹¹ Rozsudek NSS č. 6 Afs 278/2016-54. 2017. bod /27/.

Daňový subjekt podal 3 žaloby ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který je ve společném rozhodnutí ze dne 23.09.2016 č. 51 Af 4/2016–30 jako nedůvodné zamítl. Krajský soud v Českých Budějovicích vycházel z ustanovení § 2 živnostenského zákona a konstatoval, že činnost profesionálního fotbalového hráče není činností samostatnou, vykonávanou pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že správce daně nesprávně rozlišoval mezi činností sportovce v individuálních sportech a činností ve sportech kolektivních.

Daňový subjekt podal u NSS kasační stížnost, ve které namítl nekonzistentnost správce daně při posouzení znaku samostatnosti. Upozornil na skutečnost, že správce daně nezpochybil účtování DPH za předmětnou činnost, přičemž nezbytným předpokladem pro účtování této daně je výkon samostatné ekonomické činnosti.

V rozhodnutí ze dne 13. 7. 2017, č. 6 Afs 278/2016 – 54 NSS při posuzování otázky, **zda příjmy profesionálního sportovce z výkonu této činnosti na základě uzavřených profesionálních smluv představují příjmy z podnikání – ze živnosti, nebo příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností dle zákona o daních z příjmů, dospěl k závěru, že pokud je s ohledem na neujasněnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnost, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu.**

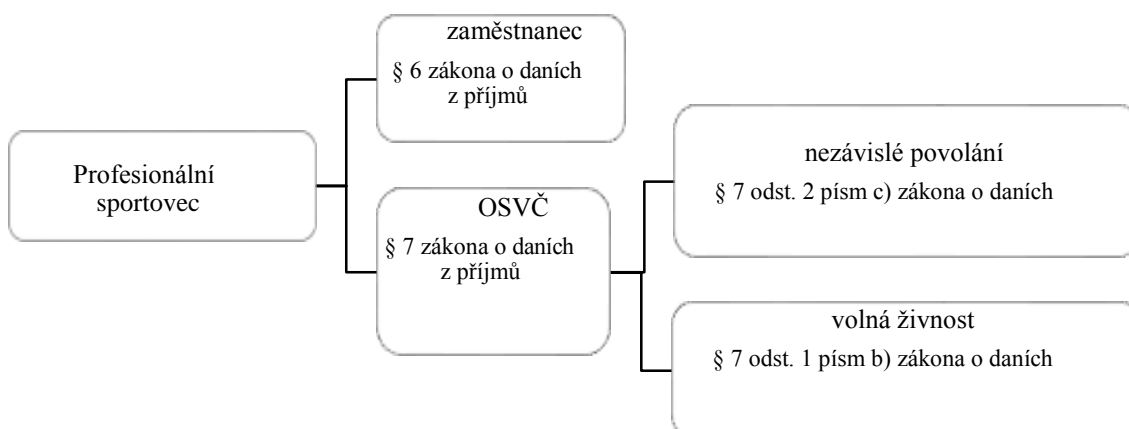
Pokud tedy subjekt daně vykonával činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Z rozhodnutí NSS je podstatné, že právní úprava připouští činnost výkonného sportovce živnostenským způsobem, aniž by výslovně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu. NSS dále argumentuje ohledně naplnění znaku živnosti (**výkonem činnosti samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost**) skutečností, že subjekt daně byl registrován k dani z přidané hodnoty. **Jestliže správce daně umožnil sportovci registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím dle NSS vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.**

Na základě tohoto rozsudku **Finanční správa přizpůsobuje svoji správní praxi při zdaňování profesionálních sportovců zejména v kolektivních sportech** (fotbal, hokej, házená apod.). Finanční správa bude vycházet ze skutečnosti, že činnost profesionálního sportovce lze vykonávat dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnost, na základě příslušného živnostenského oprávnění, kdy příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž **lze uplatnit podle § 7 odst. 7 tohoto zákona výdaje ve výši 60 % z příjmů, nebo jako nezávislé povolání, tzn. činnost je vykonávána bez živnostenského oprávnění, kdy příjmy z této činnosti představují příjmy dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, u nichž lze uplatnit podle § 7 odst. 7 tohoto zákona výdaje ve výši 40 % z příjmů.**

Je možné tedy konstatovat, že v souladu s rozsudkem NSS č. 6 Afs 278/2016 pro profesionálního sportovce jako daňový subjekt připadají podle zákona o daních z příjmů v úvahu tři možné varianty režimů zdanění příjmů, viz obrázek č. 3.

Obrázek 3: Daňové aspekty profesionálního sportovce



Zdroj: upraveno podle zákona o dani z příjmů fyzických osob

3 Modelové příklady řešení daně z příjmů fyzických osob u sportovců

V příkladech je řešena problematika zdaňování příjmů na modelu výkonu fiktivního sportovce. Příklady jsou modelovány v účetním daňovém softwaru Účto 2018. V modelovém řešení jsou zpracovány dva druhy možného zdanění příjmů výkonu sportovní činnosti, a to:

- Sportovec č. 1 – osoba samostatně výdělečně činná jako volná živnost.
- Sportovec č. 2 – jako osoba vykonávající nezávislé povolání.

Příklad č. 1: Sportovec – osoba samostatně výdělečně činná jako volná živnost

Popis situace:

Sportovec č. 1 – Adam Prokop je profesionální rozhodčí fotbalových utkání. Činnost rozhodčího vykonává na živnostenské oprávnění. Příjmy zdaňuje jako příjmy ze živnosti, které jsou jeho jediné příjmy. Tyto příjmy také podléhají povinným odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Zdaňuje příjmy, které byly skutečně zaplacené v příslušném zdaňovacím období. Protože skutečné výdaje dosahují pouze zanedbatelné částky, využívá možnost paušálních výdajů (§7, odst.7 ZDP). Dalším příjmem rozhodčího Prokopa je příjem při futsalových utkáních pořádaných Okresní komisí futsalu FIFA Blansko z.s. Tyto příjmy jsou zdaňovány na základě vystaveného potvrzení o příjmu od Okresní komise FIFIA Blansko. Veškeré tyto činnosti provozuje na základě živnostenského oprávnění – CZ NACE (klasifikace ekonomických činností) s názvem – ostatní sportovní činnosti. Provozuje tedy tyto činnosti jako fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona.

Tabulka č. 2 – výpočet daňového přiznání – sportovec č. 1

PRIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ za rok 2017		vzor č.24	
Finančnímu úřadu pro: Jihomoravský kraj		FÚ -461	
Územní pracoviště v,ve,pro: Blansko		ÚzP -3006	
02	Rodné číslo:		
03	DAP: řádné		
1.oddíl - Údaje o poplatníkovi			
06	Příjmení	07 Rodné příjmení	08 Jméno (-a)
	PROKOP		ADAM
09	Titul	10 Státní příslušnost	11 Číslo pasu
		ČESKÁ	
Adresa v den podání DAP			
12	Obec	13 Ulice/část obce	14 Číslo
	BLANSKO-KLEPAČOV	Hlinová	165
16	Telefon/mobil	17 E-mail	18 Stát
			CZ
2.oddíl - Základ daně, ztráta			
Dílčí základy daně, základ daně, ztráta			
37	dílčí základ daně/ztráta §7 (113) podnikání +-		210000
41	úhrn (37+38+39+40)		210000
42	základ daně (36a+kladný 41a)		210000
45	základ daně po odečtení ztráty (42-44)		210000
3.oddíl - Nezdánitelné částky, odčitatelné položky a daň			
49	životní pojištění §15 odst.6		8496
54	úhrn nezdánitelných částek a odčít.položek (46 až 53)		8496
55	zákl.daně sníž.o nezd.části a odč.polož. (45-54)		201504
56	základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		201500
57	daň podle §16		30225
4.oddíl - Daň celkem, ztráta			
58	daň podle §16 odst.1 (57) nebo částka z přílohy 3 (330)		30225,00
60	daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (58+59)		30225
5.oddíl - Slevy na dani			
64	základní sleva na poplatníka §35ba odst.1 a)		24840
70	úhrn slev na dani (62 až 69b)		24840
71	daň po uplatnění slev (60-70)		5385
Daňové zvýhodnění			
děti			
	Příjmení a jméno	Rodné číslo	1 dítě 2.dítě 3.dítě
			Měs ZTP Měs ZTP Měs ZTP

	úhrn.....	0 0 0 0 0 0	*
7.oddíl - Placení daně			
91	zbyvá doplatit (74-77-(84 až 90)) (- přeplatek)		5385
Přílohy DAP			
počet listů příloh celkem			0 *
Datum 03.03.2018			

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3 – základ daně podle §7 – sportovec č. 1

00002 / PROKOP ADAM / 2017 -1-
 PŘÍLOHY DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ za rok 2017 vzor č.24

Příloha č.1

1. Dílčí základ daně §7 (podnikání)
 uplatňují výdaje procentem z příjmů

101	příjmy §7	525000
102	výdaje sazba 60 %	315000
104	rozdíl (101-102-103) nebo výsl.hospodaření (zisk, ztráta)	210000
	příjmy celkem (DE:101 Ú:104 +105-107+109+112)	525000
	výdaje celkem (DE:102 +106-108+110)	315000
113	dílčí základ daně/ztráta §7	210000

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 4 – výpočet zdravotního pojištění – sportovec č. 1

PŘEHLED pro VZP o zdravotním pojištění za rok 2017

Příjmení	Jméno	RČ	Pojišťovna
PROKOP	ADAM		111 VZP
-----Pojistné-----			
1	Příjmy	525000 Kč	
2	Výdaje	315000 Kč	
4	Počet měsíců SVČ	12 měs	
5	z toho pojištěn u VZP	12 měs	
6	Platil minimální základ	12 měs	
9	14116*ř6	169392.00 Kč	Minimální vyměřovací základ
12	ř1-ř2	210000 Kč	Rozdíl mezi příjmy a výdaji
14	0,5*ř12	169392.00 Kč	Vyměřovací základ OSVČ
16	0,135*ř14*ř5/ř4	22868 Kč	Pojistné
-----Přeplatek (doplatek)-----			
41	Zaplacené zálohy	24000 Kč	nemám přeplatek? X
43	ř41-ř16 PŘEPLATEK	1132 Kč	nežádám o vrácení? X přepl.ve výši
-----Nová výše zálohy-----			
51	0,135*0,5*ř12/ř4	1182 Kč	žádám o vrácení?
	Je stanoven min.základ? A		
	Osvobození od záloh? N		
	Nová výše zálohy	2024 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 5 – výpočet sociálního pojištění – sportovec č.1

PŘEHLED pro OSSZ o sociálním pojištění za rok 2017

Příjmení	Jméno	Rodné číslo	VarSymbol	DP
PROKOP	ADAM	.		
18 V roce 2017 jsem vykonával samostatnou výdělečnou činnost: H				
26	Daňový základ	210000		
		hlavní	vedlejší	
27	Počet měsíců, v nichž jsem považován za OSVČ	12		0
28	"-", v nichž jsem vykonával SVČ aspoň část měsíce	12		0
29	Průměrný měsíční daňový základ (26/28)	17500,00		
30	Rozdělení daňového základu (29*28)	0,00		0,00
	Vedlejší čin. a příjem nedosáhl rozhodné částky	0? N		
31	Vypočtený vyměřovací základ (26*0,5)	105000		0
32	Dílčí vyměřovací základ (6.752 2.701*28)	0		0
	Snížení měsíců pro ř33	0		
33	Minimální vyměřovací základ	105000		
	Zvýšení základu (urči OSVČ)	0		
34	Určený vyměřovací základ	105000		
35	Vyměřovací základ zaměstnání	0		
36	Součet (34+35)	105000		
37	Vyměřovací základ SVČ	105000		
38	Pojistné DP	30660		
39	Úhrn záloh (jen důch.)	24000		
40	Rozdíl (38-39)	6660	DOPLATEK	
V roce 2018 budu vykonávat hlavní činnost? A				
41	Měsíční vyměřovací základ (26*0,5/27)	8750 Kč		
42	Měsíční záloha na DP (41*0,292)	2555 Kč		
43	Měsíční pojistné na NP (34/28*0,023)	0 Kč		

Zdroj: vlastní zpracování

Ze zpracovaného daňového přiznání sportovce č. 1 vyplývají tyto skutečnosti:

Výpočet základu daně		Výpočet sociálního pojištění	
FA ČR	390 000	vyměřovací základ	210 000
FIFA Blansko	135 000	vypočtené pojistné	30 660
PŘÍJEM CELKEM	525 000	zaplacené zálohy	24 000
		doplatek	6 660
VÝDAJE-paušál 60%	315 000		
ZÁKLAD DANĚ	210 000	Výpočet zdravotního pojištění	
odčit.pol.-živ.poj.	8496	vyměřovací základ	210 000
základ daně snížený	201 504	vypočtené pojistné	22 868
základ daně zaokrouhl.	201500	zaplacené zálohy	24 000
Daň	30 225	přeplatek	-1 132
sleva na poplatníka	24 840		
doplatek daně	5 385		

Intepretace výsledku: Služby za výkon činnosti fakturuje vždy 1x měsíčně, a to poslední den v měsíci. Vystavuje tedy měsíčně faktury Fotbalové asociaci ČR. Sportovec č. 1 – jeho hlavní činností je příjem ze živnosti, může uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %. Z dosaženého příjmu platí daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti ve výši 5 385 Kč, doplatek sociálního pojištění 6 660, na zdravotním pojištění má přeplatek 1 132 Kč. V následujícím zdaňovacím období bude platit povinné zálohy na zdravotní pojištění.

Příklad č. 2: Sportovec č. 2 jako osoba vykonávající nezávislé povolání.

Popis situace:

Sportovec č. 2 – Josef Ratman uzavřel hráčskou smlouvu s Hockey klub Tábor, z.s., kde jsou stanoveny podmínky pro výplatu odměny za činnost amatérského hokejisty. Ve smlouvě je dále uvedeno, že tato činnost je jeho vedlejší činností a je v postavení osoby samostatně výdělečně činné. V závěrečných ustanoveních smlouvy je dále stanoveno, že hráč bere na vědomí, že jako OSVČ je povinna dostát svým závazkům vůči správě sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovně a finančnímu úřadu.

Jelikož hráč je studentem, zdaňuje tedy pouze příjmy z této jeho hráčské činnosti. I přesto, že pan Ratman nemá živnostenské oprávnění, budou se tyto příjmy zdaňovat podle §7 – příjmy ze živnosti. Rozhodl se uplatnit výdaje procentem z příjmu. Tyto výdaje může uplatnit ve výši 40%, a jsou stanoveny pro příjmy z jiného podnikání.

Tabulka č. 6 – výpočet daňového přiznání – sportovec č. 2

PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ za rok 2017				
jméno 00005 / RATMAN JOSEF				
řádek-----				
36a	dílčí základ daně	\$6	zaměstnání	0
37	dílčí základ daně/ztráta	\$7	podnikání +-	47100
38	dílčí základ daně	\$8	kapitál	0
39	dílčí základ daně/ztráta	\$9	nájem +-	0
40	dílčí základ daně	\$10	ostatní příjmy	0
45	základ daně po odečtení ztráty			47100

54	nezdanitelné částky a odčitatelné položky			0
56	snižený zaokrouhlený základ daně			47100
57	daň podle §16			7065
61	ztráta			0

64	základní sleva na poplatníka			24840
65a	sleva na manželku (manžela)			0
70	slevy na dani celkem			24840
72	daňové zvýhodnění na děti			0
74	daň po slevách			0
--	zaplacené zálohy celkem			0
91	zbývá doplatit + přeplatek -			0

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 7 – základ daně podle §7 – sportovec č. 2

00005 / RATMAN JOSEF / 2017 -1-
 PŘÍLOHY DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ za rok 2017 vzor č.24

Příloha č.1

1. Dílčí základ daně §7 (podnikání)
 uplatňuji výdaje procentem z příjmů

101	příjmy §7		78500
102	výdaje sazba 40 %		31400
104	rozdíl (101-102-103) nebo výsl.hospodaření (zisk, ztráta)		47100
	příjmy celkem (DE:101 Ú:104 +105-107+109+112)		78500
	výdaje celkem (DE:102 +106-108+110)		31400
113	dílčí základ daně/ztráta §7		47100

2. Doplnující údaje §7

datum zahájení	přerušeni	ukončení	obnovení činnosti	poč.měs.
30.08.2017

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 8 – výpočet zdravotního pojištění – sportovec č. 2

PŘEHLED pro VZP o zdravotním pojištění za rok 2017

Příjmení	Jméno	RČ	Pojišťovna
RATMAN	JOSEF	*	211 ZPMV
-----Pojistné-----			
1	Příjmy	78500	Kč
2	Výdaje	31400	Kč
4	Počet měsíců SVČ	12	měs
5	z toho pojištěn u VZP	12	měs
6	Platil minimální základ	0	měs
9	14116*ř6	0.00	Kč
12	ř1-ř2	47100	Kč
14	0,5*ř12	23550.00	Kč
16	0,135*ř14*ř5/ř4	3180	Kč
-----Přeplatek (doplatek)-----			
41	Zaplacené zálohy	0	Kč
43	ř41-ř16 DOPLATEK	-3180	Kč
-----Nová výše zálohy-----			
51	0,135*0,5*ř12/ř4	265	Kč
Je stanoven min.základ? A			
Osvobození od záloh? N			
Nová výše zálohy		2024	Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 9 – výpočet sociálního pojištění – sportovec č. 2

PŘEHLED pro OSSZ o sociálním pojištění za rok 2017

Příjmení	Jméno	RodnéČíslo	VarSymbol	DP
RATMAN	JOSEF	.		
18 V roce 2017 jsem vykonával samostatnou výdělečnou činnost: V				
26	Daňový základ	47100	hlavní	vedlejší
27	Počet měsíců, v nichž jsem považován za OSVČ	0		12
28	"-", v nichž jsem vykonával SVČ aspoň část měsíce	0		12
29	Průměrný měsíční daňový základ (26/28)	3925.00		
30	Rozdělení daňového základu (29*28)	0.00		0.00
Vedlejší čin. a příjem nedosáhl rozhodné částky 67756? A				
31	Vypočtený vyměřovací základ (26*0,5)	0		0
32	Dílčí vyměřovací základ (6.752 2.701*28)	0		0
Snižování měsíců pro ř33				
33	Minimální vyměřovací základ	0		
Zvýšení základu (určí OSVČ)				
34	Určený vyměřovací základ	0		
35	Vyměřovací základ zaměstnání	0		
36	Součet (34+35)	0		
37	Vyměřovací základ SVČ	0		
38	Pojistné DP	0		
39	Úhrn záloh (jen důch.)	0		
40	Rozdíl (38-39)	0		
V roce 2018 budu vykonávat hlavní činnost? A				
41	Měsíční vyměřovací základ (26*0,5/27)	7495 Kč		
42	Měsíční záloha na DP (41*0,292)	2189 Kč		
43	Měsíční pojistné na NP (34/28*0,023)	0 Kč		

Zdroj: vlastní zpracování

Ze zpracovaného přiznání sportovce č. 1 vyplývají tyto skutečnosti:

Výpočet základu daně		Výpočet sociálního pojištění	
příjem podle smlouvy	78 500	vyměřovací základ	0
PŘÍJEM CELKEM	78 500	vypočtené pojistné	0
		zaplacené zálohy	0
		doplatek	0
VÝDAJE-paušál 40%	31 400	Výpočet zdravotního pojištění	
ZÁKLAD DANĚ	47 100	vyměřovací základ	47 100
odčítl.pol	0	vypočtené pojistné	3 180
základ daně snížený	47 100	zaplacené zálohy	0
základ daně zaokrouhl.	47100	přeplatek	3 180
Daň	7 065		
sleva na poplatníka	24 840		
doplatek daně	0		

Interpretace výsledku: Sportovec č. 2 daň z příjmů fyzických osoba platit nebude, protože je uplatněna základní sleva na poplatníka. Sociální pojištění neplatí, protože jeho hlavní činností

je studium a jeho příjem z vedlejší činnosti nedosáhl rozhodné částky (67.756). Pokud by tuto částku překročil, byla by považována jeho vedlejší činnost za hlavní činnost a vznikly by doplatky z této činnosti. Na zdravotním pojištění má přeplatek ve výši 3 180 Kč. V následujícím roce platí povinné zálohy na zdravotní pojištění.

Závěr

Cílem práce je na základě teoretických poznatků a zpracované analýzy identifikovat na modelových příkladech možné přístupy ke zdanění příjmů profesionálních sportovců.

Pro správné zdanění příjmů profesionálního sportovce je klíčové správně posoudit jím uzavřenou smlouvu se sportovním klubem a specifikovat v jakém postavení vykonává sportovní činnost, následně se rozhodnout v jakém režimu zdanění jeho příjmy podléhají. Sportovec může být zaměstnanec, mít živnost volnou, anebo být OSVČ. Základem daně pro zaměstnance je superhrubá mzda (odvádí sociální a zdravotní pojištění), pro sportovce OSVČ je základem daně rozdíl mezi příjmy a výdaji (sociální pojištění odvádí z vyměřovacího základu, který tvoří 50% z dosaženého zisku. V případě, že sportovec nevlastní živnostenské oprávnění, jeho příjmy se považují také za příjmy ze samostatné činnosti dle zákona o dani z příjmů fyzických osob. Sportovec si pak může uplatnit pouze paušální výdaje ve výši 40 %. Příjmy jsou vyhodnoceny jako příjmy z jiného než živnostenského podnikání. Platby sociálního a zdravotního pojištění se platí v obou případech.

Je možné říci, že zdanění příjmů ze sportovní činnosti vykonávané na základě živnostenské listu je nejvýhodnější při uplatňování výdajů pomocí paušálních výdajů. Ovšem sportovec OSVČ nepoživá benefity, které jsou součástí pracovněprávního vztahu např. placená dovolená, odstupné, výpovědní lhůta a další.

Závěrem lze konstatovat ze z pohledu daňového zatížení je pro profesionálního sportovce jednoznačně nejvýhodnější režim zdanění.

Literatura:

1. VRTALOVÁ, J. *Zdaňování příjmů sportovců a umělců v ČR a EU*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, 2014. 94 s. Vedoucí disertační práce doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.
2. PELCL, L. Sportovci a sportovní činnost z pohledu daňových předpisů. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2005(7), 35-38 s.
3. BĚLINA, T. Jsou právní vztahy profesionálních sportovců závislou prací? In: *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2014. 66 s. ISBN 978-80-7478-655-6.
4. **Internetové zdroje:**
5. *Zálohy a daň z příjmů fyzických osob*. [online]. Finanční správa, 2017 [cit. 2018-02-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/podnikatel-osvc#zalohy>>.
6. *Rozsudek NSS ze dne 13.07.2017, čj. 6 Afs 278/2016-54*. [online]. Sbíрка rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, 2017. [cit. 2018-03-12]. bod /29/. Dostupné z WWW: <<http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-cinnost-profesionalniho-sportovce-zivnostenske-podnikani.p3602.html?q=>>>.
7. *Podání daňového přiznání*. [online]. Finanční správa, 2017 [cit. 2018-03-14]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/obecne-informace#2podavani>>.