



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

TAX MANAGEMENT V MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNICÍCH

TAX MANAGEMENT IN SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES

DOKTORSKÁ PRÁCE
DOCTORAL THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Ing. MONIKA HODINKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ZDENĚK SADOVSKÝ, CSc.

BRNO 2014

Abstrakt

Disertační práce pojednává o problematice řízení daňové povinnosti a vymezuje pojem tax management vzhledem k jeho využití u malých a středních podniků. Práce se dále zabývá současným pohledem na řízení daňové povinnosti podniků a na metodiky věnující se plánování daní, které rozšiřuje o historické souvislosti, které stály u zrodu tohoto nového a v posledních letech neustále se rozšiřujícího fenoménu. Součástí této práce je inovace metodik, které vedou k řízení daňové povinnosti podniku. Navržená metodika umožní optimalizovat daňovou povinnost malých a středních podniků působících v České republice.

Klíčová slova

Tax management, daňová povinnost, zdroje financování, malé a střední podniky (MSP), bariéry rozvoje

Abstract

The dissertation thesis deals with the issue of tax management and defines the concept of tax management due to its use for small and medium-sized enterprises. The thesis deals with the current view on company tax liability management and is focused on the methods of tax planning, which expands in the historical context that stood at the birth of this new and in recent year's constantly expanding phenomenon. A part of the dissertation thesis is innovation of methods that lead to management of company tax liability. The proposed method allows optimizing of the tax liability of small and medium-sized enterprises operating in the Czech Republic.

Keywords

Tax management, tax liability, source of financing, small and medium-sized enterprises (SMEs), barriers of development

Bibliografická citace

HODINKOVÁ, M. *Tax management v malých a středních podnicích*. Dizertační práce. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 185 s. Vedoucí dizertační práce: doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená dizertační práce s názvem "*Tax management v malých a středních podnicích*" je původní a že jsem ji zpracovala samostatně pod vedením svého školitele.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 30. 10. 2014

.....
Ing. Monika Hodinková

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala svému školiteli, doc. Ing. Zdeňku Sadovskému, CSc., za přínosnou spolupráci, odborné vedení, cenné rady, věcné připomínky a celkově velmi vstřícný přístup, který mně poskytoval během mého studia.

Zároveň bych chtěla poděkovat také Ing. Pavlu Svirákovi, Dr. za odbornou asistenci v oblasti daňové problematiky, za vytvoření vhodných studijních podmínek a celkovou podporu při psaní mé disertační práce. Současně děkuji také dalším kolegům z Fakulty podnikatelské, kteří mi vždy ochotně pomohli svými radami a konstruktivními připomínkami.

V neposlední řadě bych chtěla také poděkovat za velkou trpělivost a nikdy nekončící podporu mému manželovi a celé mé rodině.

Obsah

Úvod do problematiky	10
1. Cíl práce.....	13
1.1 Dílčí cíle práce	13
1.2 Formulace hypotéz disertační práce.....	14
1.3 Harmonogram zpracování disertační práce.....	14
2. Použité metody	16
3. Současný stav řešené problematiky	32
3.1 Vymezení základních pojmů.....	33
3.2 Malé a střední podniky.....	35
3.2.1 Právní formy podnikání v České republice	35
3.2.2 Překážky a omezení financování rozvoje MSP.....	37
3.2.3 Faktory úspěchu malých a středních podniků	41
3.2.4 Přehled vybraných publikací zabývajících se MSP.....	43
3.2.5 Význam MSP pro Českou republiku a Evropskou unii.....	46
3.2.6 Podpora rozvoje MSP v České republice	49
3.3 Daňový systém ČR.....	51
3.4 Daňové aspekty financování podniku	54
3.5 Přehled publikací zaměřených na řízení daňové povinnosti	59
3.6 Zhodnocení současného stavu.....	87
4. Zhodnocení vlastního výzkumu a metodická doporučení	89
4.1 Identifikace bariér rozvoje MSP	90
4.2 Identifikace faktorů ovlivňujících řízení daňové povinnosti.....	98
4.2.1 Dílčí oblast výzkumu č. 1: Potřeba řízení daňové povinnosti.....	101
4.2.2 Dílčí oblast výzkumu č. 2: Odbornost.....	110
4.2.3 Dílčí oblast výzkumu č. 3: Spolupráce.....	118

4.3	Návrh metodiky řízení daňové povinnosti u MSP	127
4.3.1	Charakteristika dílčích částí metodiky MSP Tax Management	130
4.3.2	Shrnutí	133
4.4	Ověření navržené metodiky v praxi	135
4.4.1	Charakteristika vybraných společností.....	135
4.4.2	Zhodnocení použitelnosti navržené metodiky v praxi.....	137
4.5	Diskuze a omezení	139
5.	Přínosy disertační práce.....	141
5.1	Význam pro teorii.....	141
5.2	Význam pro praxi.....	142
5.3	Význam pro pedagogický proces	142
5.4	Doporučení pro další výzkum	143
6.	Závěr	144
	Použité zdroje.....	150
	Seznam použitých zkratk	167
	Seznam grafů	167
	Seznam tabulek	167
	Seznam rovnic.....	169
	Seznam obrázků.....	169
	Seznam příloh	171

Úvod do problematiky

Evropská komise (2014b) považuje malé a střední podniky (dále jen MSP) za hnací sílu inovací, zaměstnanosti, ekonomického růstu a sociální integrace společnosti. Tyto subjekty hrají důležitou roli při vytváření nových pracovních příležitostí a jsou taktéž obecně považovány za faktor sociální stability a ekonomického rozvoje společnosti. Podpora rozvoje MSP je poměrně pragmatická, neboť právě tyto subjekty představují významný stabilizující prvek celé společnosti. Podílí se také nenahraditelným způsobem na zvyšování zaměstnanosti a jsou zárukou demokracie ve státě.

Evropská komise (2014a) uvádí, že v Evropské unii působí přes 20 milionů MSP, které v roce 2012 zaměstnávaly přibližně 86,8 milionů lidí, což představuje 66,5% podíl na celkové zaměstnanosti v EU. Obdobná situace panuje také v České republice. Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR (2013b) v publikaci „*Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2012*“ uvádí, že k 31. prosinci 2012 vykonávalo podnikatelskou činnost v České republice celkem 1.122.511 právnických a fyzických osob, které spadají do kategorie malých a středních podniků, což představuje 99,86 % všech aktivních podnikatelských subjektů. Hlavní význam MSP v České republice tkví především v jejich podílu na celkové zaměstnanosti. Celkový počet zaměstnanců, kteří byli zaměstnáni u MSP v roce 2012, byl 1.786.000 zaměstnanců, což představuje podíl na celkové zaměstnanosti v České republice ve výši 59,43 %.

Evropská komise (2012) uvádí, že strategie Evropské unie v oblasti podpory rozvoje malých a středních podniků je definována principem „*think small first*“ („*mysli nejprve na malé*“). V rámci aplikace tohoto principu se členské státy Evropské unie zavázaly k vytvoření vhodného podnikatelského prostředí, které by napomáhalo rozvoji podnikání MSP, ke snížení byrokratické zátěže, ke zjednodušení (a v neposlední řadě také urychlení) povinných procedur a podpoře růstu konkurenceschopnosti těchto podnikatelských subjektů.

Přes svůj nezpochybnitelný význam MSP ale stále často narážejí na celou řadu překážek a omezení, které komplikují (ba často až zcela znemožňují) další rozvoj jejich podnikání. Mezi tyto bariéry rozvoje patří podle Sadovský a Matějková (2010) zejména problematický přístup k cizímu kapitálu, zvyšující se administrativní náročnost jejich

podnikání, neustálé změny legislativy, rostoucí byrokratická zátěž, nižší dostupnost informací a poradenských služeb. Vojík (2010) současně zdůrazňuje, že pozornost a podpora MSP ze strany vlády České republiky a příslušných úřadů není zcela jednoznačně dostatečná.

Pro MSP je podle MPO ČR (2012b) charakteristické, že na počátku podnikání nejčastěji využívají vlastní zdroje financování, neboť jejich neustálým problémem zůstává skutečnost, že potenciaální investoři (např. komerční banky), kteří začínajícího podnikatele osobně neznají, se zejména v počátečním stádiu jeho podnikání obávají investovat svůj kapitál do těchto podniků. Investice kapitálu do MSP považují tito investoři za příliš rizikové a obávají se, že nemají dostatečnou záruku vrácení ani zhodnocení investovaného kapitálu. Jejich ochota investovat kapitál do MSP narůstá až v dalších fázích životního cyklu těchto podniků, kde je kvalita a životaschopnost podnikatelského záměru podložena dobrými výsledky z minulých účetních období.

Jelikož celosvětová ekonomická situace není v současné době zcela ideální, roste tlak na hledání možných úspor v rámci podniku. Jednou z možností, která je v současné době trendem zejména v západní Evropě a USA, je zavedení tzv. **tax managementu**. Jak uvádí Wahab a Holland (2012) proces plánování daňové povinnosti patří mezi nejvýznamnější aktivity podniku. Pope a Schwartz (2002) přitom kladou důraz na vytvoření komplexní daňové strategie, která by vedla ke snížení daňové povinnosti podniku, neboť jsou to právě daně, které představují pro většinu podnikatelů významný každoroční náklad. Gao et al. (2011) se s tímto názorem ztotožňuje a současně zdůrazňuje, že optimální tax management je nedílnou součástí finančního managementu společnosti, který vede ke zlepšení ekonomické situace podniku při respektování aktuálně platné legislativy, což umožňuje podniku zlepšit úroveň jeho rentability a také umožňuje růst jeho konkurenceschopnosti.

Problematika tax managementu je v současné době fenoménem. V České republice prozatím ale této oblasti, ve srovnání s jinými oblastmi, nebyla věnována patřičná pozornost, a proto není doposud příliš rozšířena a v praxi využívána. Tato disertační práce si klade za cíl danou problematiku rozšířit, a to prostřednictvím vytvoření **návrhu metodiky pro řízení daňové povinnosti malých a středních podniků** působící v České republice.

Organizace práce

V kapitole č. 1 je vymezen hlavní cíl této disertační práce, který je následně rozpracován do dílčích cílů. Součástí této kapitoly je taktéž stanovení hypotéz a harmonogram zpracování disertační práce.

Kapitola č. 2 obsahuje výčet použitých metod, a to včetně vymezení jejich vazeb na jednotlivé dílčí cíle práce.

V kapitole č. 3 jsou popsány významné principy a pojmy zabývající se problematikou řízení daňové povinnosti a souhrnný přehled současného stavu aplikace metod ve výzkumu či v praxi, včetně zhodnocení historického vývoje v oblasti tax managementu, kterému předchází vymezení a stručné představení MSP působících v České republice, pro které je problematika tax managementu v této disertační práci řešena. Nejedná se však o vyčerpávající popis celé oblasti, v textu je věnována pozornost především principům, které jsou použity v dalších kapitolách.

Kapitola č. 4 obsahuje souhrnný přehled výsledků vlastního výzkumu včetně jejich zhodnocení a také vlastní navrženou metodiku, která umožní optimalizovat daňovou zátěž u MSP působících v České republice.

Kapitola č. 5 představuje hlavní přínosy této disertační práce. Přínosy jsou rozčleněny do třech kategorií, které poukazují na význam práce pro teorii, praxi a pedagogický proces a zároveň je zde nastíněna možnost zaměření dalšího výzkumu.

V kapitole č. 6 je provedeno závěrečné shrnutí výsledků této disertační práce.

1. Cíl práce

Cílem disertační práce je inovace postupů a metodik, které povedou k efektivnímu řízení daňové povinnosti u malých a středních podniků. Výsledkem práce bude vlastní metodika, která umožní optimalizovat daňovou zátěž u těchto podnikatelských subjektů. Součástí řešení bude analýza potřeb managementu malých a středních podniků, jejich očekávání a schopnosti navržené výsledky akceptovat a využívat v praxi. Hlavním cílem bude návrh metodiky, která umožní optimálním způsobem řídit daňovou povinnost u malých a středních podniků působících v České republice.

1.1 Dílčí cíle práce

V návaznosti na hlavní cíl byla provedena dekompozice na dílčí cíle, jejichž naplnění je významnou součástí této práce. Mezi dílčí cíle se řadí:

- vymezení relevantních pojmů, které se vztahují k problematice disertační práce,
- analýza současné situace a významu MSP pro Českou republiku a EU,
- zhodnocení současného stavu vědeckého poznání v řešené problematice,
- identifikace bariér rozvoje MSP v České republice a formulace doporučení pro zlepšení, které by umožnily vytvořit optimální podmínky pro podnikání MSP v České republice,
- identifikace klíčových faktorů ovlivňujících řízení daňové povinnosti podniku.

1.2 Formulace hypotéz disertační práce

Hendl (2005) uvádí, že předběžnou představu o vztahu mezi zkoumanými proměnnými a s tím souvisejícím předpokladem budoucího chování systému obecně přibližuje hypotéza. Walker (2013, str. 24) zdůrazňuje, že „*hypotéza není otázka, nýbrž předpoklad*“. Po prostudování literárních zdrojů byly v souladu s cíli disertační práce formulovány následující hypotézy:

H1: *Potřeba řízení daní u MSP souvisí s předpokládaným zvýšením jejich výsledné daňové povinnosti.*

H2: *Vyšší stupeň odbornosti osoby zodpovědné za daňovou strategii podniku vede k častějšímu využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti podniku.*

H3: *Spolupráce podniků s externími daňovými poradci má pozitivní dopad na řízení jejich daňové povinnosti.*

Podmínkou pro přijetí výše uvedených hypotéz je, aby výsledný součet faktorů multiplikovaný váhou jednotlivých kritérií byl vyšší nebo roven 60 %. Tato podmínka byla stanovena na základě expertního odhadu, při zohlednění dosavadních výzkumů zabývajících se zkoumanou oblastí.

1.3 Harmonogram zpracování disertační práce

V následující kapitole je uveden harmonogram zpracování disertační práce, včetně vymezení všech nezbytných úkolů, které bylo nezbytné realizovat za účelem splnění výše definovaných cílů této disertační práce. Souhrnný přehled činností je uveden v tabulce č. 1.

Období	Realizované úkoly
září 2010	zahájení doktorského studia, předběžné téma disertační práce: <i>Nástroje a metody optimalizace financování rozvoje malých a středních podniků</i>
září 2010 až červen 2011	identifikace pojmů, rešerše relevantní odborné literatury, definování cílů disertační práce,
září 2011 až červen 2012	analýza situace a významu MSP pro Českou republiku a Evropskou unii, identifikace bariér rozvoje MSP,
září 2012 až únor 2013	publikace článků zaměřených na bariéry rozvoje MSP, význam MSP pro ČR a EU a možnosti financování jejich dalšího rozvoje, zpracovávání Pojednání ke Státní doktorské zkoušce,
únor 2013 až květen 2013	odevzdání Pojednání a příprava ke Státní doktorské zkoušce, úspěšné absolvování Státní doktorské zkoušky, návrh komise na změnu původního názvu disertační práce a doporučení zaměřit se na daňovou optimalizaci u MSP,
červen 2013 až září 2013	identifikace pojmů, rešerše relevantní odborné literatury zaměřené na problematiku tax managementu, úprava cílů disertační práce a stanovení dílčích úkolů pro jejich naplnění, výběr metod a ověření metodických postupů, příprava hloubkových rozhovorů,
říjen 2013	realizace hloubkových rozhovorů, schválení nového názvu disertační práce: <i>Tax management v řízení financování malých a středních podniků</i> ,
listopad 2013	vyhodnocení hloubkových rozhovorů, formulace doporučení pro zlepšení, které by umožnily vytvořit optimální podmínky pro podnikání MSP v České republice, příprava článků a publikování výsledků hloubkových rozhovorů, stanovení hypotéz, výběr metod a ověření metodických postupů, příprava dotazníkového šetření,
prosinec 2013 až leden 2014	realizace dotazníkového šetření
únor 2014 až červen 2014	zpracování a vyhodnocení výsledků dotazníkového šetření identifikace klíčových faktorů ovlivňujících řízení daňové povinnosti podniku, vytvoření metodiky „MSP tax management“, příprava článků a publikování výsledků dotazníkového šetření,
červenec 2014	zhodnocení metodiky „MSP Tax Management“, vyhodnocení, zobecnění a závěry,
srpen 2014 až září 2014	odevzdání rozpracované podoby disertační práce pro potřeby interní obhajoby na ÚF, interní obhajoba na ÚF - doporučení změny názvu disertační práce na: <i>Využívání tax managementu u MSP</i> ,
září 2014 až říjen 2014	schválení nového názvu disertační práce: <i>Tax management v malých a středních podnicích</i> , zapracování připomínek z interní obhajoby a odevzdání finální podoby disertační práce.

Tabulka 1: Harmonogram zpracování disertační práce

Zdroj: vlastní zpracování

2. Použité metody

V disertační práci jsou použita data primárního i sekundárního charakteru. Kotler a Keller (2012) charakterizují sekundární data jako data, která již byla získána za odlišným účelem a jsou k dispozici pro další výzkum.

Použitá sekundární data jsou získána z vědeckých publikací zveřejněných v renomovaných databázích ScienceDirect, Scopus a EBSCO v rámci přístupu Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně v letech 2011, 2012, 2013 a 2014. V práci jsou taktéž zahrnuty odborné publikace řady významných českých i zahraničních autorů, kteří se danou problematikou zabývají, a v neposlední řadě také důležité statistické údaje týkající se MSP, které zveřejnila Evropská komise, Český statistický úřad a Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky.

Primární data jsou získána z realizovaných hloubkových rozhovorů a také z vlastního dotazníkového šetření. Po přihlédnutí k současnému stavu zkoumané problematiky, cílům disertační práce a plánovanému způsobu jejich naplnění je nutné v disertační práci použít metody uvedené dále v této kapitole.

Metody logické

Tyto metody jsou založeny na principu využívání logického myšlení řešitele. Bývají též označovány jako tzv. „párové metody“. Podle Janíček a Ondráček (1998) mezi ně patří: indukce a dedukce, analýza a syntéza, abstrakce a konkretizace.

Podle Klimeš (1987) je **indukci** možné charakterizovat jako metodu zkoumání, při které se na základě pozorování jednotlivých případů vyvozují všeobecné závěry. Jedná se tedy o postup od zvláštního k obecnému. V disertační práci byla metoda indukce použita pro zobecňování poznatků získaných ve vlastním výzkumu.

Dedukce je opakem indukce. Klimeš (1987) uvádí, že se jedná o způsob logického myšlení, kdy se postupuje od obecného pravidla k jednotlivému. Dedukci je tedy možné definovat jako úsudek, ve kterém nová myšlenka logicky vyplývá z jistých premis, které vystupují v roli obecného pravidla pro všechny jevy dané třídy. Metoda dedukce byla v práci využita pro vyvozování závěrů o podpoře rozvoje MSP za pomoci zavedení a využívání tax managementu u těchto podnikatelských subjektů.

Analýza Klimeš (1987) definuje jako proces, při kterém je patrná snaha zkoumat zjištěná data tak, aby v nich byly objeveny jisté souvislosti a závislosti. V rámci analýzy je podle Geist (1992) zkoumaný jev postupně rozkládán na jednotlivé menší části a následně je pozornost věnována zejména vzájemným vztahům (souvislosti, souvztažnosti, míry závislosti atd.). Tato metoda byla použita při analyzování vědeckých teorií zabývajících se problematikou malých a středních podniků a tax managementu.

Syntéza je podle Klimeš (1987) opakem analýzy. Metoda syntézy se provádí skládáním (či spojováním) jednotlivých částí do celku. Je charakteristická navazováním a nacházením souvislostí. Je nezbytně nutné si uvědomit, že analýza a syntéza se vzájemně prolínají a doplňují. Tato metoda byla v práci použita zejména při rozdělení výzkumem získaných informací do logických celků.

SWOT analýza

Kangas et al. (2003) charakterizují SWOT analýzu jako účinný nástroj, který napomáhá při rozhodování a který systematicky analyzuje externí a interní prostředí organizace díky identifikaci jejich příležitostí a hrozeb, silných a slabých stránek. Pomocí identifikování příležitostí a hrozeb, silných a slabých stránek mohou organizace vytvořit strategie, které budou založeny na jejich silných stránkách a které jim umožní dosáhnout maximálního zisku díky využívání příležitostí při současné neutralizaci nebezpečí.

	Pomáhající k dosažení cíle	Škodlivé pro dosažení cíle
Interní analýza organizace	Silné stránky	Slabé stránky
Externí analýza organizace	Příležitosti	Hrozby

Tabulka 2: SWOT matice

Zdroj: Pai et al. (2013)

SWOT analýza byla v této disertační práci použita pro identifikaci silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb MSP působících v České republice.

Metoda srovnávání

Synek (1999) uvádí, že metoda srovnávání patří do skupiny tzv. empirických metod. Tato metoda je založena na zkoumání shodných a odlišných stránek u dvou (či více) zkoumaných předmětů či jevů. Metoda srovnávání bývá také poměrně hojně využívána u statických souborů, které se liší prostorově, věcně i časově. Tuto metodu je možné použít jak při samotném získávání poznatků, tak také při jejich následném zpracování. Tato metoda byla v práci využita zejména pro srovnání shodných a odlišných stránek MSP v tuzemsku a zahraničí a zároveň posloužila také ke srovnání výsledků vlastního výzkumu se závěry výzkumů již dříve realizovaných.

Hlubkové rozhovory

Moore (2006) zdůrazňuje, že kvantitativní výzkumy se zaměřují na zjištění toho „co“ se děje, kdežto kvalitativní výzkumy se snaží odhalit „proč“ se to děje. Přístupy ke sběru kvalitativních dat jsou mnohem méně strukturované a méně formální ve srovnání s technikami shromažďování kvantitativních dat. Cílem kvalitativních metod je ponechat respondentům prostor hovořit o jejich pocitech, skrytých postojích, víře a hodnotách. Podle autora se v kvalitativním výzkumu nejčastěji používají polostrukturované a strukturované rozhovory.

Patton (2001) definuje interview jako snahu výzkumného pracovníka zjistit, co je na mysli někoho jiného. Hlavním cílem interview přitom je zjistit takové věci, které nejsou předem přímo pozorovatelné. Gribbin et al. (2002) charakterizují silné a slabé stránky metody interview. Mezi silné stránky této metody se podle autorů řadí: setkání se tváří v tvář s respondenty, získání velkého množství rozsáhlých dat a informací vyplývajících z kontextu, usnadnění spolupráce s výzkumným objektem, usnadnění přístupu k bezprostřednímu objasnění dat, data jsou shromážděna v přirozeném prostředí a možnost získat data také z neverbální komunikace respondenta.

Mezi slabé stránky této metody podle Gribbin et al. (2002) patří: nebezpečí mylného výkladu získaných informací v důsledku kulturních rozdílů, výsledky závisí pouze na spolupráci malé skupiny klíčových respondentů, obtížnost zopakování, nebezpečí ovlivnění dat v důsledku přítomnosti výzkumného pracovníka, závislost

na čestnosti výzkumného pracovníka i respondenta a závislost na schopnosti výzkumníka být vynalézavý, systematický a schopný se oprostit od předsudků.

Chrátka (2007) uvádí, že interview (rozhovor) je metoda shromažďování dat, která spočívá v bezprostřední verbální komunikaci výzkumného pracovníka a respondenta. Mezi hlavní výhody využívání interview oproti jiným výzkumným metodám se řadí navázání osobního kontaktu, který umožňuje hlubší proniknutí do motivů a postojů respondentů. V průběhu rozhovoru je totiž možné sledovat reakce respondenta na kladené otázky a podle nich usměrňovat jeho další průběh. Klíč k úspěšné realizaci interview je z velké části závislý na schopnosti výzkumníka navázat vztah k respondentovi a navodit otevřenou atmosféru. Podle toho, jak moc je rozhovor výzkumníkem řízen, rozlišujeme následující druhy interview: strukturované, polostrukturované a nestrukturované.

Strukturované interview je podle Chrátka (2007) charakteristické tím, že tazatel postupuje podle přesně předem připraveného textu, jsou přesně určeny formulace otázek i jejich pořadí. Tazatel nesmí vyjádření respondenta komentovat, pouze čte a zaznamenává jeho odpovědi. Tento druh interview se silně přibližuje dotazníku, od kterého se liší pouze tím, že záznam údajů provádí tazatel. Hlavní výhodou strukturovaného interview je, že poskytuje všem respondentům stejné podmínky k odpovědím a v neposlední řadě je také možné získané výsledky dobře statisticky zpracovávat. Hlavní nevýhodou strukturovaného interview je obtížnější navazování kontaktu mezi tazatelem a respondentem. **Nestrukturované interview** se nejvíce přibližuje přirozené komunikaci mezi lidmi. Charakteristické pro tento druh interview je, že konkrétní formulace otázek a jejich sled je ponechán výhradně na tazateli. Mezi hlavní výhody nestrukturovaného interview se řadí to, že umožňuje snadnější navázání kontaktu mezi tazatelem a respondentem, což může ve finále vést k upřímnějšímu projevu respondenta. Hlavní nevýhodou nestrukturovaného interview ale zůstává, že všichni respondenti nemají možnost odpovídat za naprosto stejných podmínek. **Polostrukturované interview** je určitým kompromisem obou výše uvedených typů interview. Respondentům se v daném případě nabízí k jednotlivým otázkám vždy několik alternativních odpovědí a zároveň od nich tazatel požaduje vysvětlení nebo zdůvodnění.

Mezi základní obecná pravidla provádění interview podle Chrástka (2007) patří následující body: interview je vždy nutné provádět za vhodné situace, úvod interview je vždy lepší zahájit nejobecnějšími otázkami, je nezbytně nutné čelit působení tzv. psychologických faktorů, které mohou negativně ovlivnit výsledky interview, tazatel musí vytvářet vhodné podmínky pro navázání kontaktu s respondentem a zaznamenat přesný průběh interview.

Horton et al. (2008) uvádí, že data získaná z interview nemohou být generalizována na širší populaci, ale současně zdůrazňuje, že jejich hlavní přínos spočívá v tom, že umožňují dávat dohromady problémy (otázky), které mohou být následně zkoumány více do hloubky za pomoci dalších výzkumů při využití nejrůznějších výzkumných metod.

Metoda hloubkových rozhovorů byla v práci použita k identifikaci současných bariér rozvoje MSP v České republice, k důkladnému pochopení situace, ve které se tyto podnikatelské subjekty aktuálně nacházejí, a ke zjištění jejich současných postojů a přístupů k problematice řízení daňové povinnosti.

Zakotvená teorie

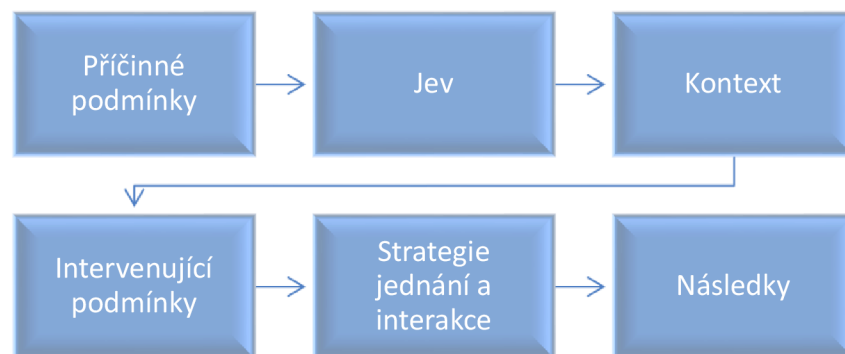
Zakotvená teorie se řadí mezi klasické kvalitativní metody. Hlavním cílem této metody je vytvořit teorii, přičemž, jak uvádí Strauss a Corbinová (1999), nezačíná se teorií, která by byla následně ověřována, ale začíná se zkoumáním oblasti a očekává se, co významné se v této oblasti objeví. Tato metoda je určena primárně pro výzkum jednání a motivace, a její princip spočívá především v tom, že vychází z určitého výzkumného problému, který se následně zužuje prostřednictvím výzkumné otázky. Je nezbytně nutné výzkumnou otázku formulovat tak, aby byl ponechán dostatečný prostor k pečlivému prozkoumání jevu. Cílem celého procesu sběru a analýzy dat je vyhledat pojmy, které se zkoumaným jevem souvisí a následně identifikovat vzájemný vztah mezi nimi. Výzkumný pracovník většinou vychází z vyprávění respondenta a snaží se zjistit, jak vypravěč vnímá to, o čem vypráví. Jako nástroj analýzy textu se používají různé typy kódování, a to: otevřené, axiální a selektivní.

Otevřené kódování

Otevřené kódování je podle Strauss a Corbinová (1999, str. 42) možné charakterizovat jako „proces rozebírání, prozkoumávání, porovnávání, konceptualizace a kategorizace údajů“.

Axiální kódování

Axiální kódování pak Strauss a Corbinová (1999, str. 70) definují jako „soubor postupů, pomocí nichž jsou údaje po otevřeném kódování znovu uspořádány novým způsobem, prostřednictvím vytváření spojení mezi kategoriemi. To se činí v duchu kódovacího paradigmatu, které zahrnuje podmiňující vlivy, kontext, strategie jednání a interakce a následky“. Hlavní výhodou paradigmatického modelu je, že umožňuje tazateli o získaných údajích systematicky přemýšlet a vzájemně je mezi sebou vztahovat složitými způsoby.



Obrázek 1: Paradigmatický model

Zdroj: Strauss a Corbinová (1999)

Jednotlivé části Paradigmatického modelu je podle Strauss a Corbinová (1999, str. 70) možné charakterizovat následujícím způsobem:

- **Jev** je „ústřední myšlenka, událost, dění, případ, na který se zaměřuje soubor zvládajících nebo ovládajících jednání nebo interakcí nebo k němuž má tento soubor jednání nějaký vztah“.
- **Příčinné podmínky** jsou „události, případy, dění, které vedou k výskytu nebo vzniku nějakého jevu“.

- **Kontext** je „konkrétní soubor vlastností, které jevu náleží, tj. umístění události nebo případů tohoto jevu na dimenzionálních škálách. Kontext představuje konkrétní soubor podmínek, za nichž jsou uplatňovány strategie jednání nebo interakce“.
- **Intervenující podmínky** jsou „strukturní podmínky související se strategiemi jednání nebo interakce, které jevu náleží. Usnadňují nebo naopak znesnadňují strategie použité v určitém kontextu“. Intervenující podmínky si je také možné představit jako širší strukturní kontext jevu. Tyto podmínky buď usnadňují, nebo naopak znesnadňují použití strategie jednání v určitém kontextu.
- **Strategie jednání a interakce** jsou „strategie vyvinuté ke zvládnutí, ovládnutí, vykonávání, nebo reagování na jev za určitého souboru percipovaných podmínek“.
- **Následky** je možné charakterizovat jako „následky nebo výsledky jednání a interakce“. Pro tuto část výše uvedeného modelu je typické, že nejsou vždy předpověditelné.

Strauss a Corbinová (1999) ale současně upozorňují na skutečnost, že ačkoliv jsou otevřené a axiální kódování dva odlišné analytické postupy, badatel se při reálné analýze neustále pohybuje mezi oběma typy kódování.

Selektivní kódování

Strauss a Corbinová (1999, str. 86) selektivní kódování chápou jako „proces, kdy se vybere jedna centrální kategorie, která je pak systematicky uváděna do vztahu k ostatním kategoriím. Tyto vztahy se dále ověřují a kategorie, u nichž je to třeba, se dále zdokonalují a rozvíjejí“.

Metoda otevřeného a axiálního kódování podle zakotvené teorie Strausse a Corbinové (1999) byla v práci použita pro zpracování výsledků realizovaných hloubkových rozhovorů.

Dotazníkové šetření

Dotazníkové šetření patří v současné době stále mezi nejrozšířenější a nejčastěji používané metody. Hlavní výhodou této metody je podle Collis a Hussey (2003) skutečnost, že umožňuje aspoň přiměřenou šanci získat použitelná a srovnatelná data, která je možné následně využít pro potřeby statistické analýzy. Davies (2007) uvádí, že původ dotazníku se datuje před více než stoletím a že jeho prvotní uplatnění provedli sociálně-političtí aktivisté v kampani zaměřené na potlačení chudoby. V následujících desetiletích se používání dotazníku značně rozšířilo, a to především s důrazem na využití v sociálních, psychologických a environmentálních vědách. Autor dále uvádí, že dotazníky jsou určeny k usnadnění komunikace mezi výzkumným pracovníkem a respondentem a že by měly být opravdu maximálně stručné.

Gavora (2000) definuje dotazník jako způsob písemného kladení otázek s následným získáváním písemných odpovědí. Chrátka (2007) uvádí, že dotazník patří mezi velmi frekventovanou metodu získávání dat a dále jej charakterizuje jako soustavu předem připravených a velmi pečlivě formulovaných otázek, které jsou nejen důkladně promyšleny, ale také logicky seřazeny.

Kozel et al. (2006) definují rozdíl mezi tzv. otevřenými a uzavřenými otázkami. U tzv. **otevřených otázek** musí respondent formulovat odpověď sám. Otevřené otázky totiž nenabízí žádnou variantu předem připravené odpovědi, což vytváří prostor pro respondenta reagovat na dotaz vlastními slovy, vyjádřit svůj názor a nebýt nikterak omezován. Tento typ otázek umožňuje tazateli získat širší pohled respondenta na předmět dotazu. Mezi hlavní nevýhody otevřených otázek ale patří zejména jejich složitější a nákladnější zpracování a taktéž skutečnost, že na respondenta kladou poměrně vysoké nároky. Pokud respondent vybírá pouze jednu z nabízených variant, která se nejvíce blíží jeho názoru, pak tyto otázky označujeme jako **uzavřené**. Hlavní výhodou tohoto typu otázek je zejména rychlé a snadné zodpovězení otázky a také nasměrování respondenta na to, co tazatele skutečně zajímá. Nevýhodou uzavřených otázek ale zůstává nutnost volit pouze z nabízených variant, které respondent nemusí považovat za dostatečně výstižné. Jistým kompromisem mezi výše uvedenými typy otázek jsou tzv. **polouzavřené otázky**, které respondentovi nabízí možnosti výběru odpovědí a současně únikovou

variantu (např. „jiné...“ nebo „další...“), kde má respondent možnost vyjádřit svůj skutečný názor vlastními slovy.

Dotazníkové šetření bylo v této disertační práci využito k identifikaci klíčových faktorů, které ovlivňují využívání tax managementu u malých a středních podniků působících v podmínkách České republiky.

Škálování

Rod (2012) uvádí, že škálování bývá charakterizováno jako prostředek pro „*změření nezměřitelného*“ a že se používá zejména ve vědách pracujících s tzv. měkkými daty, jako je např. psychologie, sociologie, ekonomie nebo politologie.

Škálování slouží podle Kozel et al. (2006) k vyjádření a k následnému měření postojů a názorů respondenta. Jedná se o techniku, kdy respondenti promítají své postoje na předloženou stupnici, čímž získává tazatel ze špatně měřitelných subjektivních znaků takové znaky, které již lze statisticky porovnávat.

Pecáková et al. (2004) uvádí, že je nezbytné se důkladně zamyslet nad počtem uváděných kategorií (postojů), přičemž doporučuje zadávat 5 až 7 kategorií. Nižší počet kategorií by totiž mohl značně omezit následnou analýzu získaných dat. Vyšší počet může naopak respondentům značně komplikovat výběr odpovídající jejich postojů.

Rod (2012) uvádí, že škálování (vytváření škál) je možné charakterizovat jako metodu výzkumu, s pomocí které je možné zachytit určitý kvalitativní jev v kvantitativní podobě. Jedná se o způsob transformace jevu (nebo skupiny jevů), které se reálně vyskytují a mají určité vlastnosti, na číselně (nebo jinak) definovanou stupnici, která umožňuje zkoumaný jev změřit, tj. pracovat s ním dále jako s číselně vyjádřenou proměnou a porovnávat mezi sebou jevy zasazené na jednu vytvořenou škálu. Škálování je přitom možné rozdělit hned z několika pohledů.

Jako pravděpodobně nejběžnější kategorizaci Rod (2012) uvádí tzv. jednorozměrné (jednodimenzionální) škálování, které bylo vytvořeno v první polovině 20. století a které zahrnuje následující přístupy: Thurstoneovo škálování stejně se jevících intervalů, Likertovo (sumační) škálování a Gutmannova metoda (kumulativní).

Likertova škála

V následující kapitole bude věnována pozornost Likertově škálování, které bylo v této disertační práci použito.

Hayes (2003) uvádí, že Likertova škála byla vytvořena v roce 1932 a představuje jednu z nejspolehlivějších technik měření postojů. Jelikož se v tomto případě jedná o jednorozměrnou metodu, je nezbytné, aby byla podstata zkoumaného problému zaměřena pouze na jeden konkrétní předmět. K tomu, aby bylo možné respondenta správně identifikovat na škále, je klíčové nejen vhodným způsobem tuto škálu polarizovat, ale také současně vhodným a nezavádějícím způsobem zformulovat konfrontující tvrzení.

Chrástka (2007) řadí tzv. škálu Likertova typu mezi jeden z nejvýznamnějších druhů škál. Výhodou této škály je, že umožňuje respondentovi vyjádřit určité tvrzení, nebo požaduje, aby respondent vyjádřil stupeň svého souhlasu resp. nesouhlasu na hodnotící škále. Požadavky na vytvoření Likertovy škály jsou podle Rod (2012) obecně chápány poměrně jednoznačně – škála by měla být polarizována od nesouhlasu po souhlas (nikoli jednostranně), a sice s lichým počtem stupňů.

Metoda Delphi

Linstone a Turoff (1975) definují metodu Delphi jako metodu sběru expertních názorů prostřednictvím vícekolového dotazování s kontrolovanou zpětnou vazbou mezi jednotlivými koly. Švec (1998) uvádí, že mezi základní charakteristické znaky metody Delphi patří anonymita expertů, řízená zpětná vazba a statistické určování shody názorů expertů. Klíčovým faktorem pro úspěch metody Delphi je zcela jednoznačně v první řadě výběr expertů. Novák et al. (2007) současně zdůrazňují, že využití této metody je vhodné zejména v oblastech, kdy je nutné získat expertní názory na problematiku, která je obtížněji zjištělná statistickou analýzou nebo jinými standardními metodami.

Metoda Delphi je v této disertační práci použita pro stanovení váhy jednotlivých kritérií definovaných v návrhové části této práce, přičemž expertní názory byly získány z řad odborníků Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně, Ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity a odborníků z praxe.

Metoda VizRank

Pro potřebu zpracování primárních dat a průzkumu vizualizačních technik byla využita optimalizační technika VizRank. Podle Leban et al. (2005) se jedná o metodu, která hledá zajímavé dvoudimensionální projekce zatříděných dat, umožňuje automatické ohodnocení úspěšností všech možných projekcí a představuje krátký list nejlépe hodnocených projekcí.

Podle Biolab (2014) je VizRank přístup, který je možné používat pro klasifikovaná data k automatickému nalezení jejich nejvhodnějšího zobrazení (tzn., že je možné zobrazit data tak, že klastry s různými třídními hodnotami jsou dobře odděleny a vzájemně se nepřekrývají).

Metoda VizRank je v této disertační práci použita pro identifikaci skupiny souvisejících otázek, protože dává přehled o celém datovém souboru.

Klasifikace podle nejbližších sousedů

Manning (2008) uvádí, že klasifikace podle nejbližších sousedů, bývá v praxi označována jako k-NN (na základě anglického označení k-Nearest Neighbour), patří mezi neparametrické metody klasifikace a vychází ze shlukové analýzy, kdy není předpokládána znalost tvaru pravděpodobnostních tříd. Nejčastěji je klasifikace podle nejbližšího souseda (1-NN), ale existují i klasifikace pro obecně k sousedů (k-NN). Definice vychází ze znalosti trénovací množiny $\{(x_i, \omega_i)\}_{i=1 \dots K}$, kde x_i je vzorek, kterému je přiřazena třída ω_i , a K je velikost trénovací množiny. Pro neznámý prvek x hledáme x'_k takové, že:

$$\|x'_k - x\| = \min \|x'_i - x\|_{i=1..k}$$

Rovnice 1: Klasifikace podle nejbližších sousedů

Zdroj: Manning (2008)

Prvek x se pak zařadí do stejné třídy, do jaké náleží x'_k . Časová náročnost algoritmu je úměrná M , kde M je počet prvků trénovací množiny, a lze ji částečně snížit vhodným setříděním prvků nebo jejich vhodným rozdělením do skupin (tzv. k-D stromy), případně kondenzací trénovací množiny. Nejčastější způsob měření vzdálenosti pomocí

metody nejbližšího souseda je Eukleidova vzdálenost, která měří rozdíl jako druhou odmocninu ze součtu čtverců (Manning, 2008).

$$\delta(d_t, d_q) = \|d_t - d_q\| = \sqrt{\sum_{i=1}^n (\omega_{t,i} - \omega_{q,i})^2}$$

Rovnice 2: Eukleidova vzdálenost

Zdroj: Manning (2008)

Manning (2008) dále uvádí, že jiným používaným typem je Mannhattanská vzdálenost, která využívá součet absolutních rozdílů mezi jednotlivými příznaky vektorů.

$$\delta(d_t, d_q) = |d_t - d_q| = \sum_{i=1}^n |\omega_{t,i} - \omega_{q,i}|$$

Rovnice 3: Mannhattanská vzdálenost

Zdroj: Manning (2008)

Přesnost při praktickém použití se podle Manning (2008) blíží chybovosti mnohem složitějších metod, jako např. neuronových sítí.

V této disertační práci byla metoda zvolena jako referenční kvůli menšímu počtu tříd v procesu klasifikace primárních dat získaných z dotazníkového šetření a pro potřeby průzkumu vizualizačních technik.

Metoda K-means

Kučera (2014) uvádí, že nehierarchický algoritmus k-means třídí data do shluků na základě jejich vlastností, a je tedy součástí shlukové analýzy. Algoritmus přiřadí každý bod do shluku, jemuž středu je nejbližší tak, aby bylo dosaženo co nejmenších rozdílů uvnitř shluků. Shluková analýza je nástroj datové analýzy, který třídí různé objekty do shluků tak, že podobnost dvou objektů náležících do jedné skupiny je maximální,

zatímco podobnost s objekty mimo tento shluk je minimální. V konečném počtu kroků konverguje k nějakému řešení, těch ovšem může být i více.

$$V = \sum_{i=1}^k \sum_{x_j \in S_i} (x_j - \mu_i)^2$$

Rovnice 4: Algoritmus K-means

Zdroj: Kučera (2014)

Kučera (2014) upozorňuje, že nevýhodou je skutečnost, že výsledky jsou opět ovlivněny výběrem počátečních shluků, a protože po přiřazení bodu dochází k okamžitému přepočítání těžiště, je výsledek také ovlivněn původním pořadím objektů. K-means není vhodné použít, pokud jsou ve výsledku očekávány překrývající se shluky. Přítomnost izolovaných objektů ležících mimo ostatní má velký negativní vliv na výsledek.

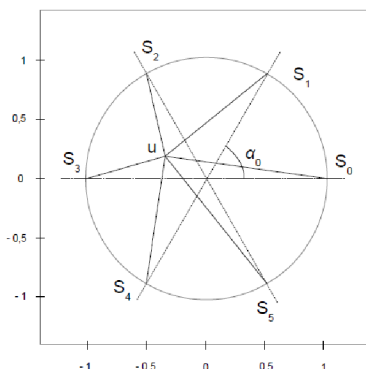
Metoda K-means v disertační práci slouží pro roztřídění objektů s podobnými vlastnostmi do shluků bez vysvětlení nebo interpretace těchto vztahů.

Metoda RadViz

Metoda RadViz (neboli Radial Coordinate Visualizaton) je metoda, která se používá pro vizualizaci n-dimenzionálního prostoru do roviny, vychází z Hookova zákona z fyziky, přičemž každý z parametrů výchozích dat je reprezentován jednou z pevných kotev umístěných většinou na kružnici. Toto uspořádání ovšem není zcela nezbytnou podmínkou. Podle Hoffman et al. (1997) je možné RadViz charakterizovat jako elegantní nelineární vícedimenzionální vizualizační techniku, která umožňuje zobrazit data tří nebo více atributů ve dvoudimenzionální projekci.

Hoffman et al. (1999) uvádí, že kotvy jsou pak zpravidla rovnoměrně rozloženy a že ke každé kotvě je upevněna pružina, jejíž tuhost je dána hodnotou přiřazeného parametru zobrazovaného bodu. Poloha bodu je dána rovnovážným stavem pružin a polohou tělesa k pružinám připevněného v průmětu do roviny definované kružnicí, na které jsou umístěny kotvy.

Tento princip je zobrazen na obrázku č. 2 pro 6 kotev a normalizované hodnoty jednotlivých dimenzí. Z obrázku č. 2 je patrné, že body, které mají hodnoty souřadnic blízké, leží blízko středu, a naopak body s výrazným přesahem některé ze souřadnic leží v blízkosti kotvy. Čím větší je pak hodnota souřadnice, tím blíže je bod k obvodu kružnice.



Obrázek 2: Schematické znázornění metody RadViz

Zdroj: Nováková a Štěpánková (2008)

Metoda RadViz umožnila v disertační práci zobrazit jak hodnoty parametrů, poměr mezi hodnotami parametrů, tak také případné závislosti mezi nimi. Umístění parametrů výchozích dat bylo zajištěno pomocí pevných kotev umístěných na kružnici.

Klasifikační stromy

Ke zpracování primárních dat získaných z dotazníkového šetření byla použita metoda klasifikačních stromů. Podle Řezanková (2007) je metodu klasifikačních stromů možné zařadit do skupiny metod, které představují alternativní postupy k diskriminační a regresní analýze. Proces klasifikace popisuje Rychlý (2014) následovně. Proces klasifikace se skládá z tvorby klasifikačního modelu, který je schopen klasifikovat data pomocí tzv. trénovacích dat (tj. vzorku dat, u nichž známe výsledek klasifikace – třídu, do které patří) a vlastní klasifikace (tj. použití modelu pro klasifikaci získaných dat a jejich zařazení do tříd). Metoda klasifikačního stromu slouží ke zjištění závislostí. Klasifikační strom je vytvořen na základě výukového vzorku dat, která vyjadřují závislost určité proměnné na několika jiných proměnných. Krokem, který předchází samotné

klasifikaci, je provedení úpravy dat tj. čištění, určení relevance dat a jejich transformace. Klasifikační stromy vzniklé automaticky totiž nemusí mít zcela optimální tvar vhodný pro rychlou a korektní klasifikaci, proto jsou stromy modifikovány tzv. „*ořezáváním stromů*“. Jsou používány dva způsoby, a to ořezávání při konstrukci stromu, které je realizováno předčasným ukončením některých větví klasifikačního stromu, a po konstrukci stromu, při kterém odstraňujeme některé větve hotového klasifikačního stromu.

Výběr metody je daný samotnou povahou primárních dat. Převážná část autorů zabývajících se problematikou tax managementu využívá pro zpracování dat metody regresní analýzy. Při výběru vhodných metod pro zpracování primárních dat získaných z dotazníkového šetření byl použit alternativní postup k těmto metodám, a to metoda klasifikačních stromů. Použití této metody vyplynulo ze srovnání výsledků výše zmíněných metod a umožňuje důkladně zkoumat závislosti mezi jednotlivými proměnnými. Jedním z důvodů využití metody klasifikačních (rozhodovacích) stromů bylo také využití možnosti dělení nekoncových uzlů na jednotlivé objekty do skupin se stejnou klasifikací, což následně umožnilo podrobněji analyzovat vztahy mezi zkoumanými veličinami a zjistit závislosti mezi nimi. Zároveň je nutné zdůraznit, že klasifikace provedená v rámci disertační práce je pouze diskrétních hodnot, takže také výsledky testů jsou diskrétního typu.

Matice záměn

Nedílnou součástí procesu dobývání znalostí z databází je zhodnocení správnosti použitých modelů. Berka (2014) uvádí, že tyto údaje bývá zvykem nejčastěji zachycovat do tzv. matice záměn (confusion matrix), viz tabulka č. 3. Podle Berka (2014) je účelem používání matice záměn určit, v kolika případech došlo ke shodě respektive neshodě modelu (systému) s informací od učitele. Pro vyhodnocení úspěšnosti klasifikace se přitom podle Berka (2014) sleduje: celková správnost, senzitivita, specificita a křivka ROC. Z matice lze zjistit celkovou správnost jako podíl správně zařazených příkladů a všech příkladů.

Na hlavní diagonále matice je uveden počet správně zařazených příkladů:

Správné zařazení	Klasifikace systémem	
	+	-
+	TP	FN
-	FP	TN

Tabulka 3: Matice záměn

Zdroj: Berka (2014)

Celková úspěšnost klasifikace představuje charakteristiku toho, jak je zvolený klasifikační model kvalitní, a spočítá se jako relativní počet správných rozhodnutí systému (viz rovnice č. 5).

$$Acc = \frac{TP + TN}{TP + TN + FP + FN}$$

Rovnice 5: Celková správnost klasifikace

Zdroj: Berka (2014)

Mezi další významné základní charakteristiky se řadí podle Berka (2014) sensitivita a specifická. Sensitivita (viz rovnice č. 6) určuje relativní počet případů popsaných třídou „+“, u kterých byla daná třída správně klasifikována.

$$Sensitivita = \frac{TP}{TP + FN}$$

Rovnice 6: Sensitivita

Zdroj: Berka (2014)

Specifická (viz rovnice č. 7) určuje, v jakém počtu případů popsaných třídou „-“ byla tato negativní třída správně klasifikována.

$$Specifická = \frac{TN}{(TN + FP)}$$

Rovnice 7: Specifická

Zdroj: Berka (2014)

3. Současný stav řešené problematiky

Hlavním cílem kapitoly je popis historického vývoje i současného stavu tax managementu, za účelem vytvoření uceleného přehledu relevantních a aktuálních publikací zabývajících se touto problematikou. V první podkapitole jsou vymezeny nejvýznamnější pojmy a principy používané dále. Ve druhé podkapitole je pozornost věnována problematice malých a středních podniků s důrazem na překážky jejich rozvoje, vymezení faktorů úspěchu jejich podnikání a určení významu MSP pro Českou republiku a Evropskou unii. Třetí podkapitola vymezuje daňový systém České republiky. Čtvrtá podkapitola shrnuje daňové aspekty financování podniku. V páté podkapitole je uveden souhrnný přehled aktuálních literárních zdrojů zaměřených na problematiku tax managementu, plánování daňové povinnosti podniku, a to včetně publikací zaměřených na profesionalismus, které specifikují nároky kladené na osoby zodpovědné za plánování daní ve společnosti a na profesionální daňové poradce. V poslední podkapitole jsou pak uvedeny závěry celého průzkumu související literatury a zhodnocení současného stavu řešené problematiky.

Citované zdroje tvoří zejména vědecké publikace z renomovaných časopisů. Převážná většina těchto publikací byla získána z databází ScienceDirect, Scopus a EBSCO v rámci plného přístupu Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně (2011, 2012, 2013 a 2014). V práci jsou taktéž zahrnuty odborné publikace řady významných českých i zahraničních autorů, kteří se danou problematikou zabývají.

Z přibližného počtu 13.800 dostupných publikací bylo provedeno omezení od roku 2007 po rok 2014. Jako další podmínka byla stanovena úplná dostupnost článku a jeho zaměření do aplikační oblasti vlastní disertační práce. V závěru bylo vybráno asi 150 publikací, které byly dále zpracovány dle relevance až na výsledných 78 použitých. Výsledkem je zjištění nejčastějších přístupů k řízení jejich daňové povinnosti.

Přehled literatury je založen na klíčových zahraničních monografiích. Rešerše literatury si neklade ambice být vyčerpávajícím souhrnem veškeré publikační činnosti v dané oblasti, avšak charakteristické rysy dosavadních výzkumů z přehledu zřetelné jsou. Následující podkapitoly se zaměřují nejen na analýzu odborných knih,

ale i na impaktované publikace. Publikace jsou řazeny chronologicky od nejstarších po nejčerstvější, ve většině případů se jedná o klíčové publikace, které přináší nové pohledy na současně používané a zažité metody.

3.1 Vymezení základních pojmů

V této kapitole budou vymezeny nejdůležitější pojmy a termíny dále používané v návrhové části práce.

Daň a Tax management

Daní se rozumí definice podle Široký (2008, str. 9), který vymezuje daň jako *“povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu“*.

Tax management je v souladu s Gao et al. (2011) v této disertační práci považován za nedílnou součást finančního managementu společnosti a rozumí se jím pojetí definované Fallan et al. (1995), které tax management charakterizuje jako soubor opatření, které umožňují vytvořit komplexní strategii pro řízení daňové povinnosti podniku.

Plánování daňové povinnosti

Plánování daňové povinnosti je v souladu s Kubátová (2009) pro potřeby této práce možné charakterizovat jako uvědomělou činnost subjektů, která spočívá zejména ve volbě a vytyčování cílů a prostředků, které podmiňují dosažení těchto cílů. Hlavním cílem plánování daňové povinnosti přitom je minimalizace (optimalizace) daní.

Nástroje pro řízení daňové povinnosti

Vymezením nástrojů pro řízení daňové povinnosti podniku se zabývá celá řada autorů (Lister, 1987; Fallan et al., 1995; Yancey a Cravens, 1998; Kubátová, 2009; Sabli a Noor, 2012; Combs et al., 2013). Na základě studia publikací výše uvedených autorů je možné mezi hlavní nástroje pro řízení daňové povinnosti zařadit zejména:

- **Volba jurisdikce.** Při výběru optimální jurisdikce je zcela zásadní porovnat schémata zdanění, sledovat připravované změny daňových zákonů a zákonů

- souvisejících v daném státě, věnovat pozornost nabídce daňových či nedaňových pobídek a v neposlední řadě také zkoumat aktuální možnosti využití různých dalších daňových rájů.
- **Výběr optimální právní formy podnikání.** Volba vhodné právní formy podnikání významným způsobem ovlivňuje povinnosti a způsob zdanění podnikatelského subjektu, a měla by proto vždy zohledňovat potřeby podnikatelského subjektu v širším slova smyslu.
 - **Rozhodnutí o způsobu financování podnikatelského záměru.** Podnikatel musí dále učinit rozhodnutí, zda je pro něj výhodnější financovat realizaci podnikatelského záměru z vlastních zdrojů, či dá přednost dluhovému financování. Toto rozhodnutí má významný dopad na podobu jeho kapitálové struktury a další skutečnosti s tím související.
 - **Volba optimálních smluvních forem.** Výběr optimálních smluvních forem zahrnuje například úvahy o využívání vlastních zaměstnanců či upřednostnění subdodavatelů, nebo se může také vztahovat například na rozhodnutí, zda je pro podnik výhodnější určitý majetek vlastnit, či si je pouze pronajímat.
 - **Rozhodnutí o převádění příjmů.** Převádění příjmů může mít různou podobu. Jedná se jednak o převádění příjmů z jednoho typu na jiný, o přesouvání příjmů z jednoho daňového poplatníka na jiného, nebo též o přesouvání příjmů z jednoho zdaňovacího období na jiné.

Profesionalismus

Profesionalismem se v této práci rozumí pojetí podle Araugo a Beal (2013), kteří profesionalismus definují jako vášnivou oddanost k excelentnímu představení v rámci individuální funkce profesionála při současném aplikování vysoké úrovně odbornosti, osobní morální zásadovosti, mimořádného zájmu o klienta a sounáležitosti s jeho profesionální komunitou.

Daňový poradce

Pojmem „daňový poradce“ je v práci vždy chápán jako externí profesionál, který splňuje požadavky stanovené v §4 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.

3.2 Malé a střední podniky

Evropská komise (2008) definuje pojem „podnik“ v příloze č. 1 Nařízení komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008 následujícím způsobem: „*podnikem se rozumí každý subjekt vykonávající hospodářskou činnost, bez ohledu na jeho právní formu. K těmto subjektům patří zejména osoby samostatně výdělečně činné a rodinné podniky vykonávající řemeslné či jiné činnosti a obchodní společnosti nebo sdružení, která běžně vykonávají hospodářskou činnost.*“

Definice malých a středních podniků, která je používána v členských státech Evropské unie, vychází podle Evropské komise (2008) z Přílohy č. 1 Nařízení komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008. Pro posouzení, zda se jedná, či nejedná o MSP, a do které z definovaných podkategorií MSP patří, závisí na třech základních kritériích, a to na počtu zaměstnanců, na velikosti ročního obrátu, anebo na bilanční sumě roční rozvahy (tzn. velikost aktiv/majetku).

Kategorie MSP	Počet zaměstnanců	Roční obrát	Nebo	Bilanční suma roční rozvahy
Malé a střední podniky	< 250	≤ 50 milionů EUR		≤ 43 milionů EUR
Malé podniky	< 50	≤ 10 milionů EUR		≤ 10 milionů EUR
Mikropodniky	< 10	≤ 2 milionů EUR		≤ 2 milionů EUR

Tabulka 4: Kategorie rozdělení malých a středních podniků

Zdroj: Evropská komise (2008)

3.2.1 Právní formy podnikání v České republice

Podle Kislingerová et al. (2004) je volba právní formy podnikání z hlediska financí jedním z klíčových rozhodnutí podnikatele. Jednotlivé právní formy podnikání se totiž významným způsobem liší, a to zejména: ve způsobu a rozsahu ručení,

v oprávnění k řízení (zastupování podniku navenek), v počtu zakladatelů, v nárocích na počáteční kapitál, v administrativní náročnosti založení a provozování podniku, v podílu na zisku (případně ztrátě), ve finančních možnostech (zejména z pohledu přístupu k cizím zdrojům), v daňovém zatížení a ve zveřejňovací povinnosti.

Aktuálně platná legislativa České republiky umožňuje provozovat podnikání v následujících právních formách: živnost a obchodní korporace.

Živnost

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání definuje živnost jako soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zákonem o živnostenském podnikání. Kislingerová et al. (2004) charakterizuje živnost jako podnikání jednotlivce, který firmu nejen vlastní, ale zároveň sám podnikatelskou činnost také vykonává.

Podle aktuálního znění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání je možné živnosti dělit na živnosti: ohlašovací (živnosti provozované na základě ohlášení) a koncesované (živnosti provozované na základě koncese).

Obchodní korporace

Obchodní korporace jsou obchodní společnosti a družstva, které jsou upraveny zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Mezi tyto subjekty patří: veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost a družstvo.

Každá z výše uvedených obchodních korporací má svá specifika, které jsou přesně vymezeny zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Tato specifika se týkají např. minimálního požadovaného počtu společníků, minimální výše základního kapitálu společnosti atd. a významně se liší např. ve způsobu ručení, ve způsobu rozdělování zisku a taktéž ve způsobu zdaňování svých příjmů.

3.2.2 Překážky a omezení financování rozvoje MSP

Bohatá a Mládek (1999) realizovali v roce 1997 výzkum zaměřený na MSP působící v České republice. Závěry výzkumu zdůrazňují, že situace a postavení MSP v České republice se pozitivně a poměrně rychle vyvíjí a počet těchto podnikatelských subjektů významně narůstá. Přesto ale MSP čelí celé řadě problémů. Na základě výsledků dotazníkového šetření byly za klíčové problémy, kterým musí MSP v České republice čelit, označeny následující skutečnosti: obtížný průběh registrace podniku, vysoké daňové zatížení podniků (zahrnující platby sociálního a zdravotního pojištění), obtížný přístup k úvěrům, nedostatečná ochrana vlastnických práv v širším slova smyslu a nedostatek kvalifikovaných pracovníků a manažerů.

Mezi hlavní výhody MSP řadí Pitra (2006) zejména: jednoduchou organizační strukturu, jejich centralizaci, neformálnost kontaktů, schopnost pružně reagovat na změny na trhu a možnost specializovat se na lokální trhy atd.

Zároveň ale také Pitra (2006) definuje celou řadu nevýhod těchto podnikatelských subjektů, mezi které se řadí především: omezený přístup k financím, nebezpečí druhotné platební neschopnosti, nedostatek moderní a finančně nákladné techniky, možný nedostatek kvalifikované pracovní síly a neochotu majitele delegovat pravomoci na podřízené atd.

Podle Koráb a Doležalová (2006) mezi hlavní nedostatky malých a středních firem v České republice patří: nedostatek pracovního kapitálu, nedostatek know-how v oblasti finančního plánování, nevybudované trhy pro uplatnění výrobků, malé zkušenosti a znalosti managementu, nízká technická úroveň a konkurenceschopnost výrobků, nízká produktivita práce, vysoká materiálová a energetická náročnost výrobků a nízká etická úroveň podnikání.

Beck et al. (2008) provedli výzkum, který se zaměřuje na identifikaci klíčových překážek financování firem. Tento výzkum byl realizován na vzorku více než 10 000 firem působících v 80 zemích světa. Závěry výzkumu poukazují na to, že firmy, které jsou starší, větší a vlastněné zahraničními investory, vykazují menší finanční bariéry svého rozvoje. Závěry výzkumu taktéž potvrzují správnost kladení důrazu na velikosti, stáří a vlastnictví firem, jakožto prioritní klasifikaci pro určení finančních omezení těchto podniků, zatímco ostatní klasifikace používané v literatuře

se jeví jako méně průkazné. Studie také zdůrazňuje, že stupeň rozvoje konkrétní země, ve které se podnik nachází, je tou nejdůležitější charakteristikou pro vysvětlení rozdílných překážek financování v různých zemích světa.

Evropská komise (2012) publikovala sdělení s názvem „*Small Business Act for Europe*“ („*Zelenou malým a středním podnikům*“). Toto sdělení uznává ústřední roli MSP v ekonomice Evropské unie a klade si za cíl posílit pozici MSP, více podporovat jejich růst a vytváření nových pracovních příležitostí, a to prostřednictvím zmírnění řady problémů, které zabraňují rozvoji MSP. Mezi tyto problémy podle poznatků Evropské komise (2012) patří především: vysoká administrativní zátěž, obtížný přístup MSP ke zdrojům financování, nedostatečná podpora MSP při vstupu na nové trhy, nedostatečně korektní hospodářská soutěž, slabá podpora dalšího vzdělávání, nedostatečná ochrana duševního vlastnictví, nízká podpora výzkumu a vývoje a podpora MSP v regionálním a ekologickém kontextu.

I přes neopomenutelné přednosti mají MSP (ve srovnání s velkými podniky) také celou řadu slabých míst. Ta vyplývají ve většině případů právě z jejich velikosti. Mezi hlavní výhody MSP Sadovský a Matějková (2010) řadí zejména jednoduché a kapitálově nenáročné založení podniku, poměrně jednoduchá organizační struktura a také flexibilita těchto subjektů. Naopak jako hlavní bariéry rozvoje těchto subjektů uvádí: menší teoretické i praktické znalosti a zkušenosti z oblasti řízení podniku, marketingu atd., problematický přístup k cizímu kapitálu, realizaci inovací zejména nižších řádů a nižší dostupnost informací a poradenských služeb.

Sadovský a Matějková (2010) zdůrazňují, že MSP si ve většině případů nemohou dovolit náročný výzkum a vývoj vedoucí k inovacím vyšších řádů, neboť trpí nedostatkem finančních prostředků. Velkou hrozbou pro existenci MSP je také druhotná platební neschopnost odběratelů, která může vést až k zániku těchto subjektů.

Nerudová (2010) zdůrazňuje, že MSP jsou zcela klíčovým prvkem pro vytváření pracovních příležitostí v rámci Evropské unie a že jsou také významným faktorem ekonomického růstu. Autorka zároveň podotýká, že překážky, kterým musí MSP v současné době čelit, jsou kvůli ekonomické krizi dokonce ještě větší než obvykle a jejich aktuálně dostupné lidské a finanční zdroje jsou proto vzhledem k okolnostem limitovány ještě mnohem více, než je tomu běžné.

Chládková (2010, str. 166) uvádí, že MSP jsou „*motorem Evropského společenství*“. Jejich význam podle autorky spočívá zejména ve vytváření pracovních míst a důležitou roli hrají také pro posílení konkurenceschopnosti. I přes významné přínosy pro EU jsou ale tyto podnikatelské subjekty stále často konfrontovány s nedokonalostmi trhu. Jedná se především o obtížné získávání kapitálu nebo úvěru, omezený přístup k novým technologiím nebo komplikované zavádění inovací v důsledku omezených finančních prostředků. Autorka klade důraz na sledování dalšího vývoje MSP v jednotlivých zemích EU s cílem upozornit na problémy MSP a zejména pak na jejich význam pro EU.

Podle Veber, Srpová et al. (2012) mezi omezení MSP patří zejména: menší ekonomická síla, obtížný přístup ke kapitálu, omezené rozvojové kapacity, slabší pozice ve veřejných soutěžích o státní zakázky, často bývají vyloučeny z velkých investic, nemají dostatek finančních prostředků k zaměstnávání špičkových odborníků, realizují velký počet inovací, ale většinou se jedná pouze o inovace nižších řádů, nejsou schopny monitorovat a následně využívat dostupné znalosti a neustále se potýkají s vysokým počtem změn legislativy a vysokou administrativní zátěží.

Za hlavní nevýhody MSP je možné podle Sadovský a Matějková (2010) mimo jiné také považovat skutečnost, že manažeři (případně vlastníci) MSP jsou většinou odborníky v oboru podnikání, ale mají omezené znalosti v oblasti managementu, marketingu, účetnictví atd. Nedostatečné znalosti manažerů (vlastníků) by šlo suplovat najmutím odborníků na danou problematiku, ale to si většinou MSP nemohou z finančních důvodů dovolit. MSP se také často potýkají s problémy při získávání cizího kapitálu, neboť pro potencionální investory (zejména v počáteční fázi podnikání) nepředstavují dostatečně spolehlivého partnera, což platí také u řady veřejných soutěží na státní zakázky. Už tak nepřilíš růžovou situaci MSP neusnadňují ani čeští zákonodárci, kteří i několikrát ročně provádí změny v legislativě (zejména pak v daňových zákonech).

ČSÚ (2014b) taktéž definoval celou řadu nevýhod, které se vláda snaží eliminovat prostřednictvím různých forem veřejné podpory MSP, a to včetně podpory finanční. Při správném nastavení pravidel podpory totiž dochází ke zmírňování nevýhod MSP, ke kterým podle ČSÚ patří zejména: obtížnější resp. nákladnější přístup ke kapitálu, informacím a znalostem, menší schopnost eliminovat důsledky výkyvů včetně vnějších

vlivů v počátečním stádiu svého vývoje (startu) a menší zábrany při uvolňování nadbytečné pracovní síly.

Jako největší překážky rozvoje MSP Sadovský a Matějková (2010) řadí nadále zejména časté změny legislativy v širokém rozmezí legislativy. Jedná se sice především o zákony daňové, ale i o řadu zákonů souvisejících. Hlavním problémem je skutečnost, že tyto zákony jsou mnohdy neprovázané, nejasné a o jejich dopad se často přou i renomovaní odborníci. V takovýchto případech jsou pak MSP zcela bez šance. Autoři také výstižně shrnují současné obecně platné problémy MSP v této oblasti: nesystémové zvyšování administrativní zátěže formou legislativních změn, zvyšování kontrolních a sankčních mechanismů a neustálé změny rozhodujících zákonů, zejména daňových, které vedou ke zvyšování korupčního prostředí.

Zákon	Počet novelizací	Platnost zákona (v rocích)		Průměrný počet novelizací za rok
Sbírka zákonů	x_i	n_i	$x_i \cdot n_i$	
o daních z příjmů č. 586/1992	86	13	1118	6,6
o dani z přidané hodnoty č. 588/1992 ¹⁾	27	11	297	2,5
o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 ¹⁾	9	2	18	4,5
o dani silniční č. 16/1993	14	13	182	1
o dani z nemovitostí č. 338/1992	15	13	195	1,2
o dani dědické, dani darovací... č. 357/1992	27	13	351	2,1
Obchodní zákoník č. 513/1991	50	15	750	3,3
Živnostenský zákon č. 455/1991	84	15	1260	5,6
o účetnictví č. 563/1991	11	15	165	1,4
o pojistném na sociální zabezpečení č. 589/1992	35	13	455	2,7
o důchodovém pojištění č. 155/1995	45	11	495	4,1
o všeobecném zdravotním pojištění č. 550/1991 ¹⁾	10	6	60	1,7
o zdravotním pojištění.... č. 48/1997 ¹⁾	34	9	306	3,8
Zákoník práce č. 65/1965 ²⁾	38	16	608	2,4
Občanský zákoník č. 40/1964 ²⁾	36	16	576	2,3
Celkem	521	181	6836	37,8

(Poznámka: ¹⁾ Zákony na sebe přímo navazující (nový zákon nahrazuje předchozí); ²⁾ Jsou počítány jen novelizace po roce 1989.)

Tabulka 5: Přehled změn vybraných zákonů

Zdroj: Sádovský (2006), Sbírka zákonů, ASPI

3.2.3 Faktory úspěchu malých a středních podniků

Podle Foley a Green (1989) mají všechny MSP působící v různých oblastech něco společné, a to skutečnost, že jsou opravdu hladoví po úspěchu. Co je to ale úspěch? Úspěch může být definován různě. Nejčastěji se pro definování úspěchu používá ukazatel dosahované míry ziskovosti. Pro jiné MSP se ale může pod pojmem „úspěch“ skrývat např. pocit pracovního uspokojení z realizovaného podnikání, radost z vytvoření nového produktu či celá řada dalších alternativních cílů. Přestože existuje opravdu široká

nabídka pohledů na to, co je to úspěch, drtivá většina MSP považuje za úspěch stále tradiční pohled, tedy finanční růst a vysokou míru ziskovosti.

Podle Storey (1994) se mezi tři klíčové faktory, které mají největší vliv na úspěch či neúspěch MSP řadí: zázemí podnikatele (podnikatelů) a jejich přístup ke zdrojům, společnost sama o sobě a přijatá strategická rozhodnutí, které může společnost učinit pouze jednou.

Storey (1994) dále zdůrazňuje, že každý z těchto výše uvedených faktorů může ovlivňovat úspěch MSP samostatně či v kombinaci s jiným, což má následně významný vliv na firemní výkonnost.

Nieuwenhuizen a Kroon (2003) zaměřili svůj výzkum na identifikování faktorů úspěchu malých podniků působících v průmyslu v Jihoafrické republice. Výsledkem výzkumu je identifikace 17 možných faktorů úspěchu těchto podnikatelů, mezi které patří: vynalézavost, vůdčí schopnosti, vytrvalost, oddanost a zapojení se do podnikání, schopnost plánování, znalosti, schopnosti a využívání odborníků, finanční management, finanční přehled, vedení účetnictví pro vlastní potřebu, kreativita a inovace, orientace na trh a na zákazníka, kvalitní práce zaměřená na priority, orientace na riziko, znalost úrovně podstupovaného rizika, ochota podstupovat riziko, pozitivní přístup a postoj a solidní lidské vztahy.

Výsledky výše uvedeného výzkumu identifikovaly, že velikost podniku je důležitý faktor pro rozhodování o financování podniků ve fázi start-up. Taktéž struktura aktiv společnosti – zejména hmotných aktiv - má významný vliv na možnosti financování podniku. Pokud firma trpí nedostatkem hmotných aktiv, bývá většinou nucena využívat méně formální zdroje financování (např. půjčky od soukromých podniků). Naopak typ organizace se jeví jako faktor nedůležitý. Pokud jsou podniky ve fázi start-up hodně zaměřeny na růst svého podnikání, pak jsou více náchylné k využívání bankovních zdrojů financování. Osobnostní charakteristiky samotného podnikatele jsou podle závěrů výzkumu také důležitým faktorem.

Cassar (2004) se zaměřil na identifikování klíčových faktorů v oblasti kapitálové struktury a způsobu financování podniků ve fázi start-up.

Kessler (2007) provedl výzkum, ve kterém se zabývá srovnáním faktorů úspěchu nově vzniklých firem v Rakousku a České republice. Výsledky výzkumu poukazují

na skutečnost, že v důsledku dlouhé doby samostatného fungování těchto sousedních států došlo ke vzniku rozdílných podmínek pro dosažení úspěchu nového podnikání v brzkém stádiu jejich životního cyklu. V Rakousku je pro úspěch podnikání důležitý průběh založení podniku a charakteristika samotného podnikání, zatímco osobnostní rysy podnikatele a jeho zdroje nemají na jeho úspěch (či neúspěch) příliš velký vliv. V České republice je průběh založení a charakteristika podnikatelských aktivit také důležitá, ale skladba se oproti Rakousku liší. Navíc je v České republice také kladen značný důraz na osobnost samotného podnikatele a na jeho zdroje určené k zahájení podnikatelské činnosti, které hrají důležitou roli v předpovědi podnikatelského úspěchu či neúspěchu.

3.2.4 Přehled vybraných publikací zabývajících se MSP

Bannock et al. (1981) se ve svém výzkumu věnovali MSP působícím ve Velké Británii. Autoři uvádí, že MSP se významným způsobem podílí zejména na celkové zaměstnanosti a nejčastěji působí v sektoru služeb. Závěry výzkumu potvrzují výsledky dříve realizovaných výzkumů, které ukazují, že MSP ve Velké Británii bývají nejčastěji založeny sociálně znevýhodněnými osobami v různém slova smyslu. Klíčovým problémem, který autoři odhalili, je získání finančních prostředků potřebných pro zahájení podnikatelské činnosti. Dostatek finančních prostředků je pro začínajícího podnikatele zcela zásadní, neboť musí mít k dispozici dostatek kapitálu k zaplacení nájmu, k získání různých požadovaných povolení, k nákupu zásob či vybavení a v neposlední řadě také na mzdy svých zaměstnanců. Autoři ale současně podotýkají, že s problémy v oblasti financování svého dalšího rozvoje se ale MSP potýkají také v dalších fázích svého životního cyklu. Mezi další závažné problémy, které MSP nejčastěji zmiňují, se podle autorů řadí často se měnící legislativa, rostoucí byrokracie a až zbytečně komplikovaná daňová přiznání (např. k DPH, dani z příjmů atd.)

Storey et al. (1983) realizovali mezinárodní výzkum, do kterého se zapojili výzkumní pracovníci z následujících států: USA, Japonsko, Velká Británie, Austrálie, Německo a Švédsko. Výzkum byl zaměřen na identifikaci role malých podniků v národní ekonomice zúčastněných zemí. Závěry výzkumu ukazují, že u většiny států se malé podniky významně podílí zejména na celkové zaměstnanosti. Autoři také diskutují schopnost MSP stát se potencionálním (či aktuálním) konkurentem velkých firem

v oblasti inovací. Na základě výzkumu byly mimo jiné také zjištěny obtíže, kterým malé podniky musí nejčastěji čelit. Největší těžkosti malým podnikům způsobuje získávání financí pro jejich další rozvoj a jakékoliv jednání se státní správou. Velmi zajímavá je také skutečnost, že některé ze zúčastněných států (konkrétně Velká Británie a Švédsko) významným způsobem přehodnotily roli malých firem pro národní ekonomiku a že očekávají další nárůst důležitosti těchto podnikatelských subjektů pro světovou ekonomiku.

Giaoutzi et al. (1988) zdůrazňují, že MSP mohou hrát různou roli v různých zemích, v různém čase a různých sektorech v rámci národních ekonomik států, ve kterých realizují své podnikání. Co ale mají MSP podle autorů společné je, že se významným způsobem podílí zejména na vytváření pracovních míst a rozšiřování inovací na lokální a regionální úrovni.

Burns a Dewhurst (1989) přišli s myšlenkou „*small can think big*“ (v překladu „*malí mohou myslet na velké*“), což jinými slovy znamená, že i malé firmy mohou dosáhnout (a v praxi také často dosahují) významného růstu. Celá řada podnikatelů získala obrovské jmění právě díky rozvoji svého podnikání. Podle autorů je zcela klíčová naprosto jednoduchá strategie, která se projevila velkým úspěchem celé řady MSP. Tato strategie vyžaduje důkladné porozumění přání zákazníků, trhu a nabízeného produktu či služby. Autoři zdůrazňují, že ve skutečnosti drtivá většina MSP tuto strategii ignoruje, což vede k tomu, že převážná část těchto podniků nedosahuje požadovaného růstu a je tudíž odsouzena ke stagnaci či ukončení svého podnikání.

Chittenden et al. (1993) upozorňují na skutečnost, že pro přežití a růst MSP v rychle se měnících tržních podmínkách je zcela nezbytné pokračovat ve výzkumech zaměřených na problematiku MSP. Podle autorů je zcela zásadní napomocť tvůrcům politiky pochopit důvody úspěchu a selhání těchto podnikatelských subjektů a celou škálu potřeb pro další rozvoj těchto podniků v současnosti i do budoucna.

Curran a Blackburn (1994) uvádí, že vlastníci MSP nejčastěji přijímají za svou strategii založenou na úzkém osobním vztahu se svými zákazníky, jakožto způsob záruky, aby zákazník vždy pociťoval maximální prioritu ze strany MSP a aby pokaždé odcházel s pocitem, že svůj obchod realizoval s klíčovým zaměstnancem společnosti. Řečeno jinými slovy, MSP považují pouto se zákazníkem za velmi důležité,

a proto se snaží vytvořit co možná nejužší vztah. Autoři ale zdůrazňují, že tato v praxi více než běžná strategie chování MSP není zcela aplikovatelná v případě, kdy je zákazníkem velká společnost. Vztah se zástupcem (zaměstnancem) velké společnosti může být velmi křehký až nestabilní, a to zejména v okamžiku, kdy se klíčový kontakt MSP reprezentující velkou společnost přesunuje v rámci organizace na jinou pozici, či organizaci zcela opouští.

MSP jsou podle Šebestová et al. (2007) považovány za fenomén současnosti. Výsledky výzkumu potvrzují, že MSP v České republice silně ovlivňují společnost a umožňují ekonomický rozvoj regionu, ve kterém působí. Výzkum prokázal, že MSP mají většinou jednoduchou lineární organizační strukturu, kde hlavní síla stále zůstává v rukou vlastníka. Celkem 70 % respondentů pro předpověď budoucího vývoje využívá vlastní zkušenosti a obecně MSP v Moravskoslezském kraji mají negativní postoj ke strategickému plánování. Výsledky realizovaného výzkumu zdůrazňují, že MSP v České republice jsou většinou úzce spojeny s regionem, ve kterém realizují své podnikání, a jejich chování většinou odráží problémy celého regionu.

McMahon (2007) provedl výzkum zaměřený na vztah mezi vlastnickou strukturou podniku, firemním růstem společnosti a dosahovanými finančními výsledky u MSP s rozdílným stupněm překrytí mezi managementem a vlastníky. Závěry studie ukazují, že vztah mezi podílem manažera MSP na základním kapitálu společnosti a dosahovaným firemním růstem společnosti není statisticky významný. Hlavní význam této studie ale spočívá zejména v tom, že se jedná o první vyšetřování autora zaměřené na MSP, přičemž závěry výzkumu jsou shodné s primárním výzkumem, který byl realizován na velkých firmách.

Stefanitsis et al. (2013) zaměřili svou pozornost na identifikaci důležitosti finančních znalostí u MSP a na jejich dopad na finanční rozhodování těchto podniků. Výzkum byl realizován prostřednictvím strukturovaného dotazníkového šetření, do kterého se zapojilo celkem 352 MSP z Řecka. Podle výsledků studie je možné vidět, že i přes poměrně uspokojivé znalosti v oblasti financí MSP působící v Řecku zcela totálně selhávají ve využívání těchto znalostí v praxi a že tyto znalosti firmám dostatečně nenapomáhají k celkovému nárůstu výkonnosti.

3.2.5 Význam MSP pro Českou republiku a Evropskou unii

Malé a střední podniky hrají nezastupitelnou roli v ekonomice Evropské unie. Mateev a Anastov (2010) uvádí, že malé a střední podniky byly v posledních dvou dekádách celosvětově nejvýznamnějším zdrojem zaměstnanosti. Stále nedořešeným problémem ale zůstává přístup těchto subjektů, zvláště pak těch inovativních, k finančním zdrojům, které by mohly využít pro svůj další rozvoj.

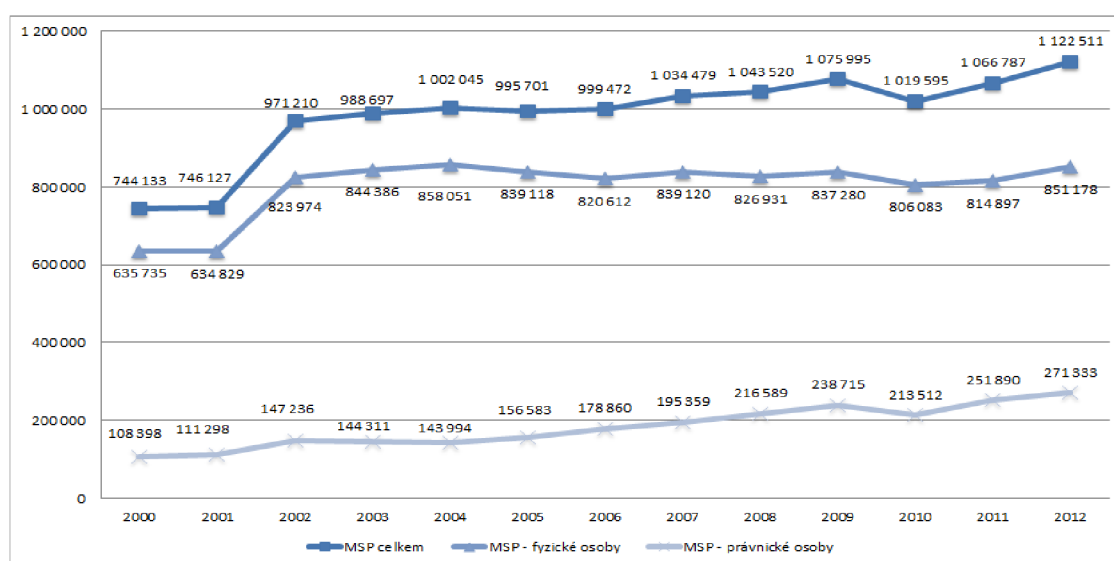
Sadovský a Matějková (2010) uvádí, že v Evropské unii působí 20 milionů malých a středních podniků, což představuje celkem 99 % všech podniků. Význam těchto subjektů spočívá především v jejich podílu na hospodářském růstu, inovačních procesech a v tvorbě pracovních míst. Zejména tyto skutečnosti jsou hlavním důvodem, proč se Evropská komise zaměřuje na podporu úspěšných podnikatelských aktivit malých a středních podniků a zároveň se snaží vytvořit vhodné prostředí, které by napomáhalo rozvoji těchto subjektů. Význam MSP v České republice (stejně jako v ostatních členských státech EU) je přitom zcela zřejmý a nezpochybnitelný.

Veber, Srpová et al. (2012) rozdělují přínosy MSP na společenské a ekonomické. MSP jsou podle jejich názoru jistou „*garancí svobody*“ a prvkem, který stabilizuje celou společnost. Uvádí také, že pro MSP většinou není příliš typické, že by byly vlastněny zahraničními subjekty, a proto je možné říct, že reprezentují místní kapitál a napomáhají rozvoji regionu, ve kterém působí. U ekonomických přínosů MSP autoři kladou důraz zejména na jejich přínos v boji proti posilování monopolních tendencí na trhu. Jedním z charakteristických rysů MSP je také jejich flexibilita. Na rozdíl od velkých společností jsou schopny se pružně přizpůsobovat měnícím se skutečnostem. Neopomenutelný význam MSP spočívá také v jejich podílu na tvorbě HDP, na výkonech, na přidané hodnotě a zejména pak na celkové zaměstnanosti.

Český statistický úřad (2014b) považuje MSP za významný sektor tržní ekonomiky a zdůrazňuje, že trvalé věnování pozornosti tomuto sektoru má své racionální důvody. Podle ČSÚ mezi nejvýznamnější specifické přednosti MSP patří: relativní pružnost, rychlost odezvy (vč. vzniku a zániku) na změny podmínek, relativně vysoká schopnost absorpce pracovní síly díky jejich pružnosti a schopnost vyplnit mezeru ve struktuře obchodních vztahů mezi velkými podniky (tzv. role subdodavatele)

ČSÚ (2014c) zároveň upozorňuje na skutečnost, že segmentu MSP v ekonomice ČR dlouhodobě dominují nejmenší firmy, které zaměstnávají max. devět osob.

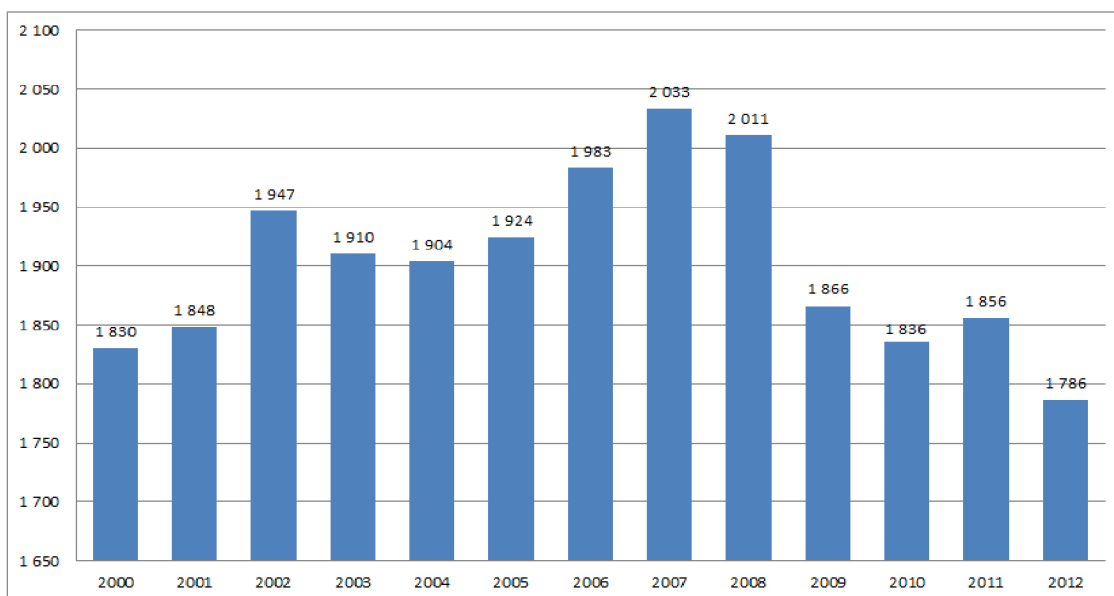
V publikaci „Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2012“ Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky (2013b) uvádí, že k 31. prosinci 2012 vykonávalo podnikatelskou činnost v České republice celkem 1.122.511 právnických a fyzických osob, které spadají do kategorie malých a středních podniků, což představuje 99,86 % všech aktivních podnikatelských subjektů. Z toho bylo 851.178 fyzických osob (cca 76 % MSP) a 271.333 právnických osob (cca 24 % MSP).



Graf 1: Vývoj počtu malých a středních podniků v České republice

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR (2013b)

Podle Ministerstva průmyslu a obchodu ČR (2013b) hlavní význam MSP v České republice (stejně jako v Evropské unii) tkví především v jejich podílu na celkové zaměstnanosti. Celkový počet zaměstnanců, kteří byli zaměstnáni u MSP v roce 2012, byl 1.786.000 zaměstnanců, což představuje podíl na celkové zaměstnanosti v České republice ve výši 59,43 %.



Graf 2: Vývoj počtu zaměstnanců MSP v ČR v letech 2000 - 2012 (v tisících)

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR (2013b)

Evropská komise (2014a) uvádí, že v Evropské unii působí přes 20 milionů MSP. Převážná většina z těchto podniků patří do kategorie drobných podnikatelů (též označovaných jako „mikropodniky“). Podle „*Annual report on European SMEs 2012/2013*“, kterou vydala Evropská komise, v roce 2012 zaměstnávaly MSP přibližně 86,8 milionů lidí, což představuje 66,5 % podíl na celkové zaměstnanosti v EU.

	Mikro	Malé	Střední	MSP	Velké	Celkem
Počet podniků						
Počet	18.783.480	1.349.730	222.628	20.355.839	43.454	20.399.291
%	92,1 %	6,6 %	1,1 %	99,8 %	0,2 %	100 %
Počet zaměstnanců						
Počet	37.494.458	26.704.352	22.615.906	86.814.717	43.787.013	130.601.730
%	28,7 %	20,5 %	17,3 %	66,5 %	33,5 %	100 %

Tabulka 6: Množství podnikatelských subjektů v EU a počet jejich zaměstnanců

Zdroj: Evropská komise (2014a)

3.2.6 Podpora rozvoje MSP v České republice

Podpora MSP je v České republice regulována zákonem č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání. Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR (2013a) ve spolupráci s Evropskou komisí vytvořila Operační program Podnikání a inovace (OPPI), který byl určen pro období 2007-2013 a který se skládal celkem z 15 programů (START, PROGRES, ZÁRUKA, ROZVOJ, ICT A STRATEGICKÉ SLUŽBY, ICT V PODNICÍCH, EKO-ENERGIE, INOVACE - Patent, INOVACE – Inovační projekt, POTENCIÁL, SPOLUPRÁCE – Technologické platformy, SPOLUPRÁCE – KLASTRY, PROSPERITA, ŠKOLICÍ STŘEDISKA, NEMOVITOSTI, PORADENSTVÍ, PORADENSTVÍ – CzechAccelerator 2011–14, MARKETING). Výše zmíněné programy byly podle Ministerstva průmyslu a obchodu ČR (2012a) zaměřeny zejména na přístup MSP k profesionálním poradenským a vzdělávacím službám, k finančním zdrojům určeným k jejich dalšímu rozvoji a k realizaci inovačních projektů, ale také na asistenci vstupu těchto subjektů na zahraniční trhy.

Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky (2012b) zpracovalo novou koncepci podpory MSP tzv. *Koncepce MSP 2014+*. Návrh Koncepce MSP 2014+ byl mimo jiné také konzultován se MSP prostřednictvím portálu BusinessInfo.cz, přičemž celkově se do této diskuse zapojilo 946 respondentů, z toho 28,6 % patří do kategorie drobných podnikatelů, 36,7 % mezi malé podnikatele a 29,3 % do kategorie podnikatelů středních. Účastníci této konzultace uvedli, že se v současné době ve svém podnikání nejčastěji potýkají zejména s následujícími komplikacemi: s dostupností kvalifikovaných pracovníků a zkušených manažerů, s ostrou konkurencí a nalezením zákazníků resp. trhu a se zvyšujícími se náklady a ztíženým přístupem k financování.

Zároveň respondenti také definovali nejdůležitější oblasti podpory. Ze všech strategických priorit se pro tyto podnikatelské subjekty zdají být nejvýznamnější především následující oblasti: snižování administrativní zátěže, zlepšování podnikatelského prostředí, podpora zavádění moderních technologií a nových produktů na bázi těchto technologií, podpora vlastních výzkumných a vývojových kapacit podniku, podpora začínajících MSP, snižování energetické náročnosti výrobních a technologických procesů, podpora zavádění technických a netechnických inovací v podnicích a nových

technologií, podpora podnikatelské a inovační infrastruktury a podpora rekonstrukce podnikatelských subjektů.

Koncepce MSP 2014+ byla následně schválena Vládou ČR (dne 12. prosince 2012), což vede k její realizaci v období 2014-2020. V rámci této koncepce Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR (2012b) definovalo pět hlavních cílů, a to:

- posílení postavení malých a středních podnikatelů v české ekonomice a růst konkurenceschopnosti malých a středních podnikatelů v evropském a světovém kontextu,
- posílení inovační schopnosti a ochrany duševního vlastnictví malých a středních podnikatelů a rozvoj podnikatelské a inovační infrastruktury,
- rozvoj podnikatelského prostředí a zvyšování kvality poradenských služeb pro MSP,
- zvyšování energetické účinnosti při podnikání malých a středních firem,
- zvýšení atraktivity technického a přírodovědného vzdělávání a posílení a rozvoj technické inteligence.

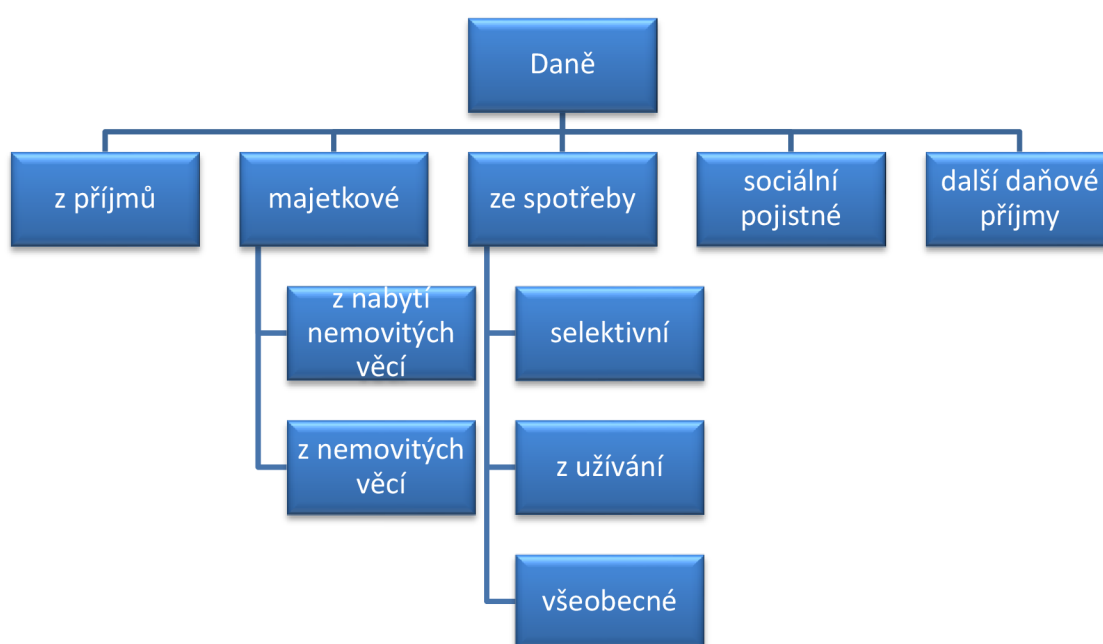
Aby bylo výše uvedených cílů možné dosáhnout, Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky (2012b) v dokumentu „*Koncepce podpory malých a středních podnikatelů na období let 2014-2020*“ vymezilo také pět strategických priorit:

- kultivace podnikatelského prostředí a rozvoj poradenských služeb pro podnikání,
- rozvoj podnikání založeného na podpoře výzkumu, vývoje a inovací,
- podpora podnikatelské a inovační infrastruktury,
- podpora internacionalizace MSP a rozvoj vzdělávání pro podnikání,
- udržitelné hospodaření s energií a rozvoj inovací v energetice.

K podpoře MSP napomáhají mimo jiné také zájmové organizace jako např. **Asociace MSP a živnostníků ČR** (2014), která byla založena v roce 2000 a která „*sdrhuje na otevřené, nepolitické platformě malé a střední podniky a živnostníky i jejich organizace z celé republiky. Reprezentuje zájmy více jak 254.000 podnikatelských subjektů. Má důležité postavení v rámci evropských struktur.*“

3.3 Daňový systém ČR

Jak uvádí Široký (2013), zákonodárnou mocí v České republice je dvoukomorový parlament, který se skládá z Poslanecké sněmovny a Senátu. Podle Široký (2013, str. 220) „daňovou soustavu České republiky tvoří: daň z přidané hodnoty, spotřební daně včetně energetických daní, daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. Mezi další odvody daňového charakteru patří zejména pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění a místní poplatky“.

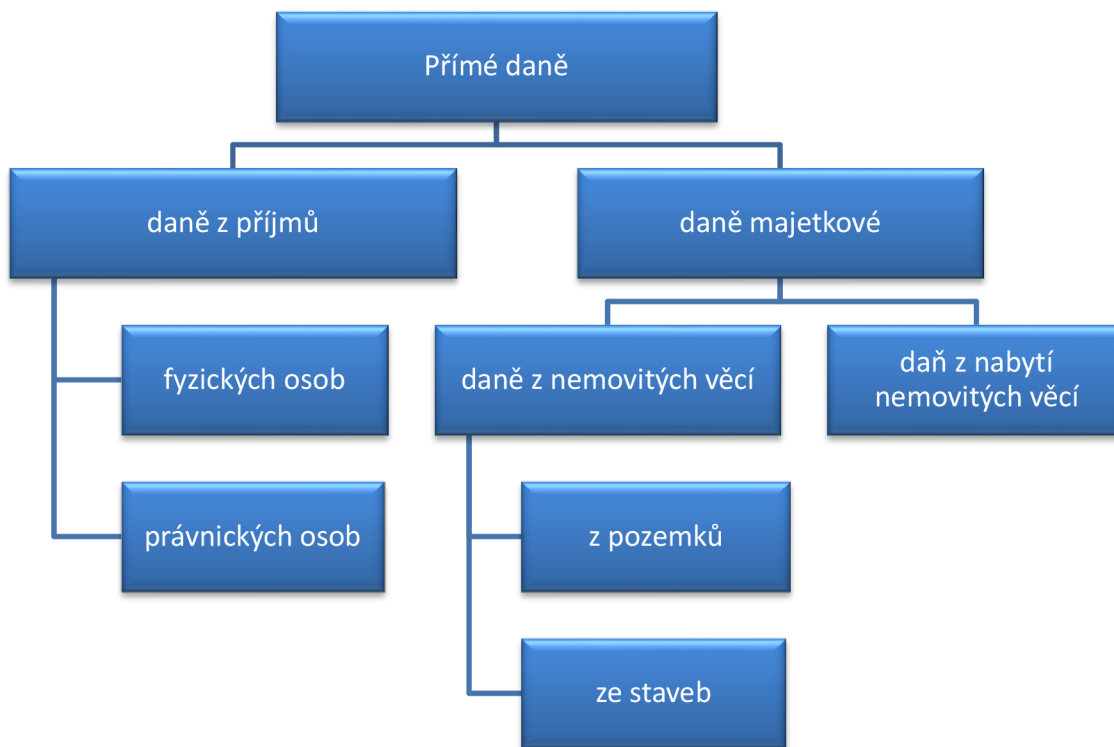


Obrázek 3: Daně daňového systému České republiky

Zdroj: Vančurová a Láchová (2014)

Vančurová a Láchová (2014, str. 49) uvádí, že „daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Daňový systém zahrnuje rovněž vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají.“

Přímé daně jsou podle Vančurová a Láchová (2014) pro svoji adresnost a tím i optimálnější možnost využití sociálních prvků, velmi sledované a často také využívané jako nástroj regulace. Jedná se o daně, které jsou viditelnější, a jsou tedy i poplatníky více pocíťovány. Na obrázku č. 4 je uveden přehled přímých daní, které jsou v současném daňovém systému České republiky používány.



Obrázek 4: Přímé daně v České republice

Zdroj: Vančurová a Láchová (2014)

Daňový systém České republiky se podle Ministerstva financí ČR (2014) ve stavu k 1. lednu 2014 skládá z **daní přímých** (daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob, daň z nemovitých věcí, daň silniční a daň z nabytí nemovitých věcí) a **daní nepřímých** (daň z přidané hodnoty, spotřební daň).

Vančurová a Láchová (2014) uvádí, že nepřímé daně jsou daně, jejichž objektem je spotřeba. Tyto daně bývají také často rozdělovány na všeobecné a selektivní a jejich aktuální přehled je uveden na obrázku č. 5.



Obrázek 5: Nepřímé daně v České republice

Zdroj: Vančurová a Láchová (2014)

Obecné vymezení daní, kterých se tax management týká, je velmi obtížné. Toto vymezení totiž ve velké míře závisí na konkrétním podnikatelském subjektu respektive na jeho právní formě podnikání, na samotném předmětu podnikání, na způsobech, jakými je podnikání zajišťováno atd.

3.4 Daňové aspekty financování podniku

Zdroje financování podniku je možné dělit z různých hledisek. Jedním z možných hledisek pro rozdělení zdrojů financování podniku může být podle Kislingerová et al. (2004) například hledisko času, které zdroje financování rozděluje na zdroje krátkodobé a dlouhodobé (hraniční dobou v tomto případě je většinou považován jeden rok). Další možností, která se poměrně často používá, je dělení zdrojů z hlediska vlastnictví na vlastní a cizí zdroje financování.

Veber, Srpová et al. (2012) do vlastních zdrojů financování řadí vklady vlastníků, zisk a odpisy hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku. Podle Režňáková (2012) mezi vlastní zdroje financování patří: vklad podnikatele, dary a dotace, vklad profesionálních investorů (tzv. business angels, venture capital) a také emise akcií podniku. Taktéž uvádí, že s podílem na vlastním kapitálu podniku jsou spojena určitá práva a povinnosti, které v podmínkách České republiky definuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (*poznámka: s účinností od 1. ledna 2014 byl Obchodní zákoník nahrazen zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích*). Zinecker (2006) do vlastních zdrojů financování řadí: základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. Podle Synek, Kislingerová et al. (2010) se vlastními zdroji rozumí: základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, nerozdělený výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období.

K cizím zdrojům podle Veber, Srpová et al. (2012) patří zejména úvěry, půjčky, leasing, faktoring a forfaiting, dluhopisy, tiché společenství a rizikový kapitál. Podle Režňáková (2012) je pro cizí zdroje typické, že podnik s nimi může disponovat předem známou (omezenou) dobu a že je možné na ně pohlížet jako na „dluh“, který má společnost vůči poskytovatelům tohoto kapitálu. Do cizích zdrojů financování Režňáková (2012) řadí bankovní úvěry, obchodní úvěry, dluhopisy, finanční a provozní leasing, faktoring a forfaiting. Synek, Kislingerová et al. (2010) cizí kapitál rozdělují na krátkodobý cizí kapitál a na dlouhodobý cizí kapitál. Do krátkodobého cizího kapitálu pak řadí zejména závazky podniku, které jsou splatné do jednoho roku (např. krátkodobé bankovní úvěry, dodavatelské úvěry, zálohy přijaté od odběratelů atd.) Mezi dlouhodobý cizí kapitál pak zahrnují zejména dlouhodobé bankovní úvěry, podnikové dluhopisy,

leasingové dluhy a jiné dlouhodobé závazky. Mezi cizí zdroje podle Zinecker (2006) patří: rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci.

Část autorů (Kislingerová et al., 2004; Zinecker, 2006) také zdůrazňuje, že je nezbytné věnovat pozornost nákladům na investovaný kapitál. Kislingerová et al. (2004) poukazuje na skutečnost, že sledování nákladů na kapitál je pro podnik velmi důležité, neboť právě jejich výše vypovídá o efektivnosti výběru kapitálové struktury. Pozornost podniků by tedy měla být zaměřena na volbu levnější kombinace kapitálu. Obecně je možné průměrné náklady na kapitál vypočítat následujícím způsobem:

$$i(WACC) = r_e \frac{E}{(E + D)} + r_d(1 - t) \frac{D}{(E + D)}$$

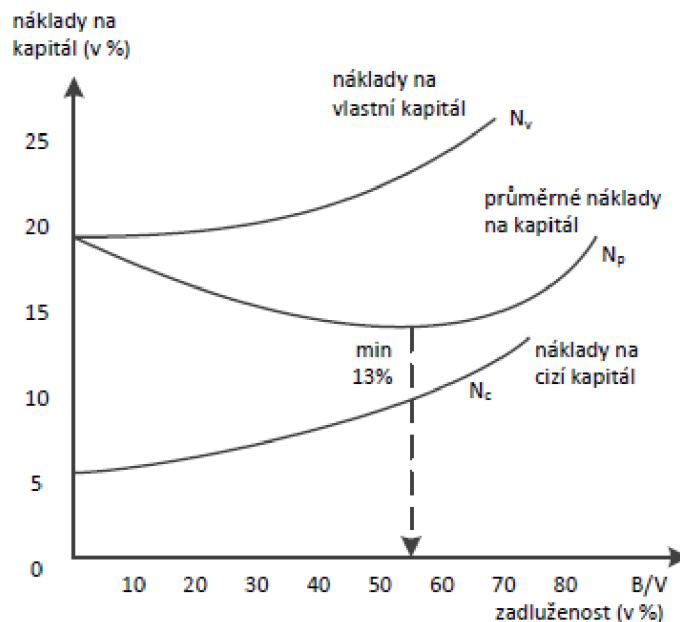
Rovnice 8: Průměrné náklady na kapitál

Zdroj: Kislingerová et al. (2004)

(Poznámka k rovnici č. 8: „kde $i(WACC)$ jsou podle Kislingerová et al. (2004, str. 322) průměrné náklady na kapitál, r_e představují náklady na vlastní kapitál, r_d jsou náklady na cizí kapitál, $E+D$ představují celkový investovaný kapitál (vlastní a cizí), E je vlastní kapitál (Equity), D je cizí úročený (zpoplatněný) kapitál (Debt) a t představuje sazbu daně ze zisku.“)

Zinecker (2006, str. 39) uvádí, že „*teoreticky lze stanovit optimální kapitálovou (finanční) strukturu (optimální zadluženost) jako minimum průměrných nákladů na podnikový kapitál.*“ Autor zároveň poukazuje na skutečnost, že při optimalizaci míry zadluženosti je třeba vycházet z toho, že cizí kapitál je levnější než vlastní, ale zároveň je nutné zohlednit, že s růstem zadluženosti roste i úroková míra z důvodu růstu rizika pro banku a ze stejných důvodů dochází také k růstu požadavků akcionářů na vyšší dividendy. Zinecker (2006, str. 40) dále uvádí, že „*substituce vlastního kapitálu dluhem přináší zlevnění nákladů na celkový kapitál až do určité míry zadluženosti, potom začnou náklady zase růst.*“

Optimální finanční struktura podniku je pak dána bodem, kdy jsou průměrné náklady kapitálu minimální (viz obrázek č. 6).



Obrázek 6: Optimální finanční struktura

Zdroj: Synek (2003)

Jak je patrné z rovnice č. 8, náklady na kapitál jsou významně ovlivňovány také sazbou daně ze zisku (t). Kislingerová et al. (2004) uvádí, že ve výpočtu je možné používat platnou sazbu daně ze zisku ve sledovaném období, nebo odhadovat daňové zatížení podniku ze vztahu:

$$1 - \frac{EAT}{EBT}$$

Rovnice 9: Odhad daňového zatížení podniku

Zdroj: Kislingerová et al. (2004)

(Poznámka k rovnici č. 9: „kde **EAT** podle Kislingerová (2004, str. 328) představuje hospodářský výsledek účetního období (*Earning After Tax*) a **EBT** hospodářský výsledek před zdaněním (*Earning Before Tax*)“.)

Zohlednění sazby daně ze zisku (respektive odhad daňového zatížení podniku) je významné, neboť jak zdůrazňuje Kislingerová et al. (2004, str. 328) „úroky z úvěru a z obligací jsou odčitatelnou položkou pro zdanění zisku, dividendy však nikoliv. Tato skutečnost snižuje cenu cizího kapitálu pro podnik a podporuje tím jeho širší využití, pokud se tím ovšem nenaruší finanční stabilita podniku.“

Kislingerová et al. (2004) dále poukazuje na skutečnost, že podnikový management může i přiměřeným zadlužením podniku zvýšit rentabilitu vlastního kapitálu, tj. využít pozitivního vlivu tzv. **finanční páky**. Kalouda (2009) uvádí, že struktura podnikového kapitálu, tedy rozhodování o podílu vlastního a cizího kapitálu a jejich struktuře, je možné souhrnně vyjádřit pojmem „finanční páka“, přičemž způsob jejího výpočtu je uveden v rovnici č. 10.

$$\text{finanční páka} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{vlastní zdroje}}$$

Rovnice 10: Finanční páka

Zdroj: Kalouda (2009)

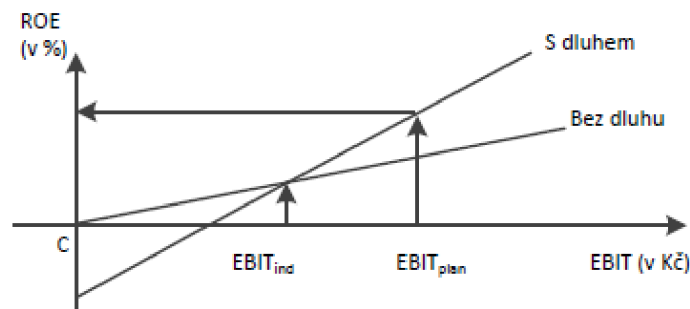
Podle Kislingerová et al. (2004) je finanční páku možné použít v případě, kdy podnik ke krytí svého majetku využívá vlastní i cizí kapitál. Počátek lineární závislosti ROE a EBIT je pak dán vztahem:

$$\frac{-r_d * D * (1 - t)}{E}$$

Rovnice 11: Počátek lineární závislosti ROE a EBIT

Zdroj: Kislingerová et al. (2004)

Kislingerová et al. (2004, str. 331) uvádí, že „ovlivňujícími faktory jsou úroková míra, podíl cizího a vlastního kapitálu a míra přímého zdanění podniku, tj. zdanění zisku (nepřímé daně, např. daň z přidané hodnoty nebo spotřební daň, zde nejsou zvažovány).“



Obrázek 7: Funkční vztah mezi EBIT a ROE při financování vlastním kapitálem (bez dluhu) a kombinací vlastního a cizího kapitálu (s dluhem) Zdroj: Kislingerová et al. (2004)

Scholleová (2012, str. 64) se zabývá minimalizací nákladů na kapitál a poukazuje na skutečnost, že „cena požadovaná za poskytnutí kapitálu (úrok) je závislá na riziku, jež věřitel podstupuje“. Scholleová (2012, str. 64) zároveň zdůrazňuje, že „nákladové úroky jsou součástí daňově uznatelných nákladů ve výsledovce, tj. platby za poskytnutý cizí kapitál snižují základ daně z příjmu, a tím pádem i odváděné daně z příjmu, a proto znamenají pro podnik nižší skutečný výdaj.“ Tento princip bývá označován jako tzv. **daňový štít**. Skutečné náklady v případě využívání tzv. daňového štítu je přitom možné určit při využití rovnice č. 12.

$$\text{skutečné náklady} = \text{úrokové náklady odváděné} * (1 - \text{sazba daně z příjmu})$$

Rovnice 12: Skutečné náklady při využívání daňového štítu

Zdroj: Scholleová (2012)

Scholleová (2012, str. 65) řeší mimo jiné také otázku, zda daňový štít působí opravdu vždy a následně uvádí, že „nikoliv, pouze tehdy, když úrokové náklady sniží základ daně, tedy tam, kde je co snižovat. Má-li totiž podnik malý, žádný nebo záporný hospodářský výsledek před úroky a zdaněním (tzv. EBIT), funguje daňový štít omezeně nebo vůbec.“ Závěrem je tedy možné konstatovat, že podle Scholleová (2012, str. 66) „daňový štít působí na úrokové náklady z cizího kapitálu v plné výši pouze tehdy, je-li EBIT aspoň tak velký jako úrokové náklady. Je-li menší, nebo dokonce záporný, působí daňový štít v daném roce omezeně nebo vůbec.“

3.5 Přehled publikací zaměřených na řízení daňové povinnosti

Cílem této kapitoly je vytvořit souhrnný přehled publikací zaměřených na problematiku tax managementu. Nejdříve je ale nutné si položit klíčovou otázku, a to: „Co je to vlastně daň? Co si představit pod pojmem daňová povinnost?“

Hancock (1994) zdůrazňuje, že všechny daně mají určité společné rysy. Jsou stanoveny vládou a jsou povinně odváděny z příjmů, výdajů nebo kapitálových aktiv, přičemž poplatník za jejich odvod neobdrží nic specifického nazpět. Primárním účelem daní přitom je získání peněz pro veřejné účely.

Polák a Kopřiva (2006, str. 11) uvádí, že *„dani se rozumí forma příjmů veřejných rozpočtů, kterou se odčerpává ze zákona podle předem stanovené sazby daně část nominálního důchodu subjektu na nenávratném principu“*.

V odborné literatuře existuje velké množství definic pojmu daň. Jak uvádí Široký (2008, str. 9) *„nejčastěji se používá ta, která definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu“*.

Kubátová (2009, str. 9) uvádí, že *„daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu“*. James a Nobes (2010) definují daň jako povinný odvod stanovený veřejnou autoritou, za kterou daňový poplatník neobdrží přímo nic nazpět. Poplatník ví, že část odvedených příjmů získá nazpět ve formě veřejných statků, ale v době odvodu nezná množství veřejných statků, které skutečně obdrží, neboť to je podmíněno celou řadou dalších faktorů.

Vančurová a Láchová (2014, str. 9) definují daň *„podle vlastností, které musí mít: Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.“*

Combs et al. (2013) charakterizují daně jako povinný příspěvek, který je uvalen na osoby, majetek nebo podnikání a který slouží pro podporu národních či lokálních vlád.

Optimalizaci daňové povinnosti je podle Hoffman (2002) možné charakterizovat jako racionální činnost daňového subjektu schopného řídit své finanční záležitosti takovým způsobem, aby optimalizoval své daňové náklady. Tento daňový subjekt, který zná a využívá legislativou povolené způsoby optimalizace daňové povinnosti,

realizuje daňovou úsporu. Je přitom nutné zdůraznit, že se jedná o zcela legální aktivitu, která umožňuje za pomoci vhodně zvolené daňové strategie uspořit část finančních prostředků, které by jinak musely být vynaloženy na úhradu daně. Fallan et al. (1995) zároveň zdůrazňují, že plánování daňové povinnosti podniku je zcela legální činnost, která je zaměřena na snížení daňového zatížení podniku.

Vedle této legální aktivity se dále nachází činnosti, které jsou označovány jako tzv. vyhýbání se dani. Podle Čapek (2008, str. 17) se jedná o „*situace, kdy poplatník postupuje podle textu daňového zákona, a zdánlivě tak neporušuje žádné povinnosti stanovené právními předpisy. Jeho postup je však na základě obecných principů právní úpravy, a to buď principů v úpravě výslovně zakotvených, nebo odvozených na základě judikatury, shledán v rozporu se zákonem.*“ Autor dále zdůrazňuje, že snaha minimalizovat daňové zatížení může nabývat podoby jedné ze tří forem, a to: daňové plánování, vyhýbání se dani a zkrácení daně, přičemž hranice mezi těmito situacemi nemusí být často dostatečně zřetelná.

Plánování daňové povinnosti podle Lymer a Oats (2013) zahrnuje strategické využití legislativou nabízených daňových zvýhodnění, které jsou aplikovány za účelem minimalizace daňové povinnosti podniku. Autoři dále diskutují rozdíly mezi plánováním daňové povinnosti, snižováním daňového základu a daňovými úniky. Hranice mezi těmito třemi typy aktivit není zcela jasně definována, ale je možné ji aspoň částečně přiblížit za pomoci obrázku č. 8.



Obrázek 8: Grafické znázornění hranice mezi plánováním daňové povinnosti a daňovými úniky

Zdroj: Lymer a Oats (2013)

Plánování daňové povinnosti podle Lymer a Oats (2013) souvisí s využíváním daňových zvýhodnění, které jsou obsaženy v zákonech. Jedná se tudíž o zcela legální a akceptovatelnou činnost. Daňové úniky, opačný extrém, přinejmenším zahrnují určité prvky podvodu či snahy o neodhalení příjmů, které podléhají zdanění, ale zdaněny

ve skutečnosti nebyly. Tato aktivita je zcela jednoznačně nelegální. Autoři podotýkají, že stanovení hranic „šedé zóny“ snižování základu daně je v praxi velmi problematické.

Evropský parlament (2014) uvedl, že boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem je jednou z předních otázek daňové politiky Evropské unie. Podle odhadů se v členských státech EU každoročně zkrátí přibližně 1 bilion EUR, což značně ohrožuje spravedlivou hospodářskou soutěž a způsobuje obrovskou ztrátu státního příjmu. Pro zamezení daňových podvodů byl přijat akční plán (COM(2012)0722) a dvě doporučení, z nichž jedno řeší otázku agresivního daňového plánování (C(2012)8806) a druhé se zabývá podporou řádné správy v oblasti daní (C(2012)8805). Tato výše uvedená doporučení navázala na sdělení z června 2012, které řeší konkrétní způsoby, jak posílit boj proti daňovým podvodům a daňovým únikům (COM(2012)0351).

Evropská komise (2014c) poukazuje na možnosti, které by mohly zlepšit dodržování daňových předpisů a omezit daňové podvody a úniky za pomoci lepšího využívání stávajících nástrojů a přijetí připravovaných návrhů. Evropská komise (2014c) zároveň vymezuje další oblasti, ve kterých by měly členské státy EU přijmout další legislativní opatření a více koordinovat svou činnost. Důraz je přitom kladen na skutečnost, že není dostatečné se zaměřit pouze na podvodné činnosti a daňové úniky, ale že je nutné se také věnovat agresivnímu daňovému plánování, které zahrnuje využití uměle vytvořených operací a struktur a které využívá nesouladu mezi daňovými systémy členských států EU, a prohlubuje tak ztrátu jejich daňových příjmů. Problémy, kterým je nutné podle Evropské komise (2014c) věnovat pozornost, byly rozčleněny do následujících oblastí:

- **Účinnější výběr daní v členských státech EU.** Evropská komise zdůrazňuje, že členské státy EU mají při výběru svých daní, fungování a soudržnosti svých daňových předpisů a daňových správ, vymáhání daní a boje proti daňovým podvodům plnou svrchovanost, ale zároveň poukazuje na skutečnost, že jejich činnost (respektive nečinnost) v rámci státu má dopad na fungování EU obecně, neboť může narušit hospodářskou soutěž mezi podniky v EU.
- **Lepší přeshraniční spolupráce mezi daňovými správami EU.** I přes skutečnost, že v minulých letech byla přijata celá řada důležitých právních

nástrojů pro správní spolupráci zaměřených na přímé i nepřímé daně, nebylo prozatím dosaženo jejich účinného a komplexního používání napříč členskými státy EU. Podle názoru Evropské komise je nutné se v rámci této oblasti zaměřit především na: posílení stávajících nástrojů, zlepšení výměny informací, řešení tendencí v oblasti daňových podvodů a úniků a způsobů jejich provádění, zajištění vysoké úrovně dodržování předpisů daňovými poplatníky a neposlední řadě také posílení daňové správy.

- **Soudržná politika vůči třetím zemím.** Pro potřeby účinného a bezproblémového uplatňování posílení opatření týkajících se zdanění úspor na úrovni EU by bylo přínosné posílit stávající obdobná opatření také ve vztahu k důležitým partnerům EU. Dílčími kroky, které by měly napomoci v řešení této otázky, jsou: zajištění uplatňování obdobných standardů třetími zeměmi, podpora standardů EU na mezinárodní úrovni a v neposlední řadě také další postup vůči daňovým rájům a agresivnímu daňovému plánování.

Evropská komise (2014d) uvádí, že daňové plánování je celosvětově považováno za legitimní postup a že jeho struktury jsou stále propracovanější. Evropská komise (2014d, str. 2) dále poukazuje na skutečnost, že daňové plánování se vyvíjí *„napříč různými zeměmi a způsobují přesun zdanitelných zisků do států s příznivými daňovými režimy. Hlavní charakteristikou uvedených postupů je, že snižují daňovou povinnost prostřednictvím přísně právních opatření, což je však v protikladu k záměru zákona.“* Zároveň zdůrazňuje, že agresivní daňové plánování využívá technických detailů jednoho daňového systému nebo rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti a že může nabývat mnoha podob, a proto vyzývá členské státy EU, aby zaujaly stejný obecný přístup k agresivnímu daňovému plánování, a formuluje doporučení, které je zaměřeno na omezení použití pravidel k zamezení dvojího zdanění a obecná pravidla proti zneužívání, které doporučuje zahrnout do vnitrostátních předpisů všech členských států EU.

Po vymezení pojmu *„daň“* a přiblížení hranice legálních a nelegálních praktik vedoucích k optimalizaci daňové povinnosti je ale nutné zodpovědět následující otázku: *„Co je to tedy tax management a proč je mu v současnosti věnována taková pozornost?“*

Odpoověď na tuto otázku a přístupy k tax managementu prošly od jejich vzniku až po současnost značnou proměnou, která je zpracována v následující části této práce.

Bierman (1970) zkoumá vliv daňových zákonů na investiční rozhodování firem. Autor poukazuje především na skutečnost, že zvolená politika zdanění (z hlediska daně z příjmů) stanovená vládou silně ovlivňuje typ a úroveň investic realizovaných podnikatelskými subjekty.

Podle Lister (1987) by se problematice tax managementu měly věnovat zejména mezinárodně působící společnosti. Závěr výzkumu poukázal na skutečnost, že daňoví manažeři (osoby zodpovědné za řízení daňové povinnosti společnosti) musí největší pozornost věnovat zejména následujícím oblastem: pravidelně monitorovat změny daňových zákonů ve státech, kde společnost sídlí či působí (má svou pobočku), a to včetně daňových rájů, sledovat nepřímé daně a nedaňové stimuly nabízené v těchto státech, při rozhodování vždy zohledňovat rozdílná pravidla pro úhradu daní, množství požadovaných daňových příznání, výkazů atd. v různých státech a prověřovat existenci daňových úmluv v různých jurisdikcích.

Podle *The Globe and Mail* (1995) by MSP mohly uspořit velkou část svých nákladů, kdyby věnovaly patřičnou pozornost řízení své daňové povinnosti. Hlavní pozornost výzkumu přitom byla zaměřena na to, zda malé podniky věnují patřičný zájem tax managementu. Výsledky výzkumu jsou však alarmující a poukazují na to, že malé podniky v Kanadě absolutně nevěnují dostatek času využití nástrojů nabízených legislativou, které by mohly vést ke snížení jejich daňové povinnosti.

Tax management je podle Fallan et al. (1995) možné definovat jako soubor opatření, které umožňují vytvořit komplexní strategii pro řízení daňové povinnosti podniku. Podle studie Fallan et al. (1995) z toho vychází požadavek, že je nezbytné nejprve vybrat a následně vhodným způsobem implementovat optimální nástroje k řízení daňové povinnosti podniku, a to s ohledem na aktuálně platnou legislativu. Autoři zároveň zdůrazňují, že plánování daňové povinnosti podniku je zcela legální činnost, která je zaměřena na snížení daňového zatížení podniku. Plánování daňové povinnosti je proto nutné chápat jako proces, který se skládá zejména z následujících činností: převádění příjmů z jednoho typu na jiný, přesouvání příjmů z jednoho daňového poplatníka na jiného, nebo přesouvání příjmů z jednoho zdaňovacího období na jiné.

V této oblasti je naprosto zásadní, že daňový poplatník, který zná výše uvedené nástroje a který si uvědomuje, jak tyto nástroje v praxi využívat, může podstatně lépe řídit vlastní daňovou povinnost prostřednictvím snížení svého daňového zatížení, čímž získává finanční prostředky pro svůj další rozvoj.

Yancey a Cravens (1998) orientovali svou studii na plánování daňové povinnosti mezinárodních podniků, které je podle autorů klíčovým komponentem firemní strategie těchto firem, na jejímž vytváření se musí bezpodmínečně podílet všechna oddělení společnosti. Výzkum je zaměřen na problematiku vytváření strategie plánování daňové povinnosti, a to s důrazem na jednotlivé komponenty týkající se mezinárodního plánování daní. Plánování daňové povinnosti je problém, kterému mezinárodní společnosti čelí velmi často. Klíčové přitom je zkompletovat a upravit strategii podniku tak, aby bylo dosaženo maximalizace hodnoty společnosti, k čemuž firmám napomáhá minimalizace či odložení jejich daňové povinnosti v souladu s aktuálně platnou legislativou. Autoři identifikovali celkem pět stěžejních oblastí, které musí být zahrnuty do strategie plánování daňové povinnosti podniku. Patří mezi ně:

- **Volba jurisdikce.** Z hlediska tohoto kritéria je nezbytné porovnat daňové sazby a schéma zdanění v různých zemích světa. Skutečností je, že některé státy nabízejí tzv. daňové prázdny, aby podniky stimulovaly k lokálním investicím a podpořily tak zvýšení zaměstnanosti, zatímco jiné státy tyto možnosti nenabízejí. Mezinárodní společnosti jsou pak v pozici, kdy tyto možnosti monitorují a následně také využívají a legálním způsobem tak snižují své daně a minimalizují své celkové daňové zatížení.
- **Časové období.** Je nezbytné si uvědomit, že daňové zatížení a úroveň efektivní daňové sazby se může v různých zdaňovacích obdobích měnit.
- **Volba formy podnikání.** Velmi důležité je zvolit vhodnou organizační formu podnikání, neboť právě tato volba má významný vliv na výši daňové povinnosti podniku. Nelze se přitom ale omezit pouze na otázku plánování daní, ale je nutné zároveň zohlednit (respektive vybalancovat) další potřeby společnosti jakožto celku.
- **Smluvní formy.** Další z kritických rozhodnutí mezinárodních společností je určit optimální způsob jejich financování a podobu jejich kapitálové struktury,

na kterou má velký vliv zejména umístění společnosti. Je nezbytně nutné taktéž zvážit způsob výběru vlastních zaměstnanců či upřednostnění nezávislých subdodavatelů, nebo mimo jiné také vyřešit otázky vlastnictví či pronájmu různých aktiv společnosti, neboť všechny z výše uvedených bodů mají významný vliv na výši výsledné daňové povinnosti podniku.

- **Korporátní aktivity.** Pro plánování daňové povinnosti podniku je klíčové zohlednit ocenění rozdílných aktivit společnosti (např. zahraniční dceřiná společnost může poskytovat určité služby pro mateřskou společnost, jako je např. výzkum a vývoj, financování, produkce, marketing, distribuce atd.). Či z opačného pohledu může mateřská společnost poskytovat např. technologii dceřiné společnosti, která za její používání odvádí mateřské společnosti sjednaný poplatek, který je pro mateřskou společnost daňovým příjmem a zároveň pro dceřinou společnost daňově uznatelným nákladem.

Jak zdůrazňuje Shackelford a Shevlin (2001), pro daňové výzkumy jsou typické tři základní otázky z hlediska expertního a politického zájmu, a to: Záleží na daních? Když ne, proč? Když ano, jak moc? Shackelford a Shevlin (2001) zaměřili pozornost svého výzkumu na vývoj daně z příjmů a její dopad na účetnictví. Výsledky výzkumu zdůrazňují, že pro efektivní plánování daní je naprosto nezbytné, aby osoba zodpovědná za proces plánování daní v podniku zohlednila nejen explicitní daně (tj. daně přímo placené příslušným státním autoritám), ale také daně implicitní (tj. daně, které jsou placeny nepřímou formou). Pro efektivní plánování daní v podniku je klíčové, aby zodpovědná osoba byla schopná rozpoznat a současně také v praxi zohlednit, že právě daně reprezentují jednu z významných složek nákladů podniku. Důraz je přitom kladen na skutečnost, že všechny náklady podniku musí být důkladně uváženy v procesu plánování a že implementace daňových plánů mohou vyvolat mimořádné náklady spojené s restrukturalizací podnikání.

Pope a Schwartz (2002) zdůrazňují, že vytvoření strategie pro řízení daňové povinnosti, která by vedla ke snížení daňové povinnosti, je klíčovým aspektem pro finanční plánování, protože v současné době představují daně největší každoroční výdaj pro většinu podnikatelů působících v USA.

Hoffman (2002) uvádí, že plánování daňové povinnosti je možné definovat jako schopnost poplatníka zařídit své finanční záležitosti takovým způsobem, aby minimalizoval své daňové náklady. Zároveň zdůrazňuje, že plánování daňové povinnosti nemusí vždy automaticky vést k minimalizaci daňové povinnosti poplatníka. Podle autora je pro plánování daňové povinnosti klíčové využít jistou dávku prozíravosti a následně svůj odhad aplikovat v praxi.

Hafkenscheid a Janssen (2009) uvádí, že stále více společností definuje svou daňovou strategii. Stejně jako každé jiné rozhodnutí, tak i rozhodnutí v oblasti daňové problematiky má na podnik dlouhodobý efekt a zahrnuje určitou dávku nejistoty. Autoři zdůrazňují, že daňová strategie by měla být v každém případě v souladu se strategií podniku jakožto celku. Ve svém výzkumu se proto zaměřili na identifikaci různých druhů nejistoty, kterým musí čelit ředitel daňového oddělení podniku, který přijímá strategická rozhodnutí v oblasti daní.

Kubátová (2009) vymezuje daňové plánování jako uvědomělou činnost subjektů, která spočívá především ve volbě a vytyčování cílů a prostředků, které podmiňují dosažení těchto cílů. Kubátová (2009, str. 107) dále zdůrazňuje, že „*cílem daňového plánování je minimalizace (optimalizace) daní*“. Daňové plánování přitom spočívá zejména v hledání optimálních variant právní formy podnikání, řešení obchodních transakcí a dalších daňově rozhodujících prvků řízení podniku. Toto plánování je nutné provádět v dostatečném předstihu, po důkladné analýze obchodních aktivit, za účelem nalézt optimální řešení. Přitom je ale stěžejní nezaměňovat daňové plánování s daňovými úniky. Přínosem daňové optimalizace je skutečnost, že umožňuje snižovat náklady, a tím umožňuje maximalizovat zisk pro majitele a současně podporuje konkurenceschopnost společnosti. Autorka rozděluje daňové plánování z časového hlediska na strategické daňové plánování a operativní (běžné). Kubátová (2009, str. 107) uvádí, že „*do strategického daňového plánování patří strategická rozhodnutí podniku, která mají daňové dopady, například forma podnikání (právnícká nebo fyzická osoba, typ právnícké osoby), daňový domicil, systém financování investic. Do operativního daňového plánování patří běžná rozhodnutí v rámci jednoho roku, která mají dopady do jednoho daňového přiznání.*“ Zároveň je ale nutné zdůraznit, že mnohdy mají tzv. běžná rozhodnutí dopady do více zdaňovacích období. Další možný způsob dělení

daňového plánování je podle toho, zda se provádí v rámci domácí legislativy nebo s využitím mezinárodního zdanění. Autorka zároveň zdůrazňuje, že je možné využívat různých metod k optimalizaci daní a že mezi nejznámější z nich patří např. volba vhodné formy podnikání, uzavření vhodných smluv, rozhodnutí o formě příjmů společníků, využití odčitatelných položek, dluhové financování, investování do cenných papírů, plánovité využívání časových testů uvedených v zákonech, dobrovolná registrace k DPH atd.

Verina (2010) definuje tax management jako proces, který je spjat s optimalizací daňových toků a plánováním daní. Zdůrazňuje, že tento proces je nutné chápat jako komplexní strategii, která vede k optimálnímu řízení daňových toků v podniku, a že zohledňuje výrazně více proměnných než pouhou snahu minimalizovat daňovou povinnost podnikatelského subjektu. Problémem ale zůstává, že většina podnikatelských subjektů si pod pojmem tax management představí pouze situace, kdy se část daňových poplatníků snaží za každou cenu vyhnout placení zákonem stanovených daní, případně se snaží využít tzv. daňových rájů. Závěry výzkumu poukazují na skutečnost, že daňoví poplatníci se nesmí omezit pouze na taktiku minimalizovat svou aktuální daňovou povinnost, ale musí vytvořit celou daňovou strategii, která povede k optimálnímu řízení daňových toků v podniku jakožto celku. K zavedení tax managementu do podniku je zcela nezbytně nutné si uvědomit, že systém řízení daňové povinnosti je nedílnou součástí managementu společnosti, který podniku umožňuje optimalizovat jeho celkové daňové zatížení. Výzkum, který realizovala Verina (2010), věnoval hlavní pozornost novému systému řízení podniku, který by vhodným způsobem optimalizoval daňové náklady podniku. Jako nejvíce efektivní způsob, který vede ke zvýšení míry dosahovaného zisku, není pouze mechanická redukce daňové povinnosti podniku, ale vybudování komplexního systému tax managementu a přijímání takových rozhodnutí, které povedou k dlouhodobé optimalizaci situace v podniku. Realizovaný výzkum dospěl k následujícím závěrům: Tax management je relativně nová součást finančního managementu, které prozatím nebyla věnována patřičná pozornost. Cílem tax managementu je optimalizace daňové povinnosti. Tato optimalizace vede k minimalizaci daňové povinnosti podniku a k následnému racionálnímu investování takto získaných úspor do rozvoje podniku. Tax management je jednou ze stěžejních funkcí v celém

podniku. Přetrvávajícím problémem ale zůstává skutečnost, že nemá náležitý teoretický základ a v praxi není využíván systematicky. Správně definovaný tax management vede k dlouhodobé optimalizaci daňových nákladů podniku, podporuje jeho celkovou stabilitu a zvyšuje jeho hodnotu, což má pozitivní dopad na podnik jako celek.

Hanlon a Heitzman (2010) podotýkají, že daňový výzkum může být velmi obtížný, a to nejen proto, že musí sledovat daňové studie z oblasti účetnictví, financí, ekonomiky či práva, a to napříč akademickými institucemi, vládními agenturami a politikou, ale také proto, že rozdílné disciplíny často využívají rozdílný pohled na danou problematiku. Ekonomové se nejčastěji zaměřují obecně na různá daňová zvýhodnění, četnost výskytu určitých daňových jevů, efektem na investiční a ekonomický růst (např. jak daně ovlivňují investice a optimální daňovou politiku). Z finančního hlediska je na daně ale pohlíženo jako na nedokonalý trh. Právě tento pohled vede ke studiím, které se zabývají tím, jak daně ovlivňují hodnotu společnosti (např. jak zdanění dividend ovlivní očekávané výnosy z investic) či firemní finanční politiku (např. rozhodnutí o portfoliu investic atd.)

Chen et al. (2010) zaměřili výzkum na identifikaci toho, zda jsou rodinné podniky více daňově agresivní než podniky „nerodinné“. Ve studii byly použity různorodé způsoby měření, které umožňují zachytit daňovou agresivitu respondentů. Autoři vycházejí ze skutečnosti, že daně představují významný náklad společnosti a že z hlediska akcionářů je očekávána preference daňově agresivních strategií. Na základě tohoto předpokladu autoři očekávali, že rodinné podniky budou projevovat vyšší úroveň daňové agresivity a že se budou snažit maximálně využít daňových úspor. Výsledky studie jsou ale zcela v rozporu s tímto výchozím předpokladem, neboť rodinné firmy zapojené do výzkumu projevily nižší úroveň daňové agresivity a podstatně méně časté využívání tzv. daňového štítu. Cílem této studie bylo přispět k lepšímu pochopení vlivu vlastnické struktury na tvorbu daňových příznání podniků a rozšíření literatury věnující se problematice rodinných firem v oblasti daňové problematiky. Získané výsledky vedly ke zjištění, že rodinné firmy jsou méně daňově agresivní než jejich „nerodinné“ protějšky. Výsledky studie ukazují, že rodinné podniky se podstatně více obávají potencionálního postihu a poškození pověsti svého podnikání.

Výsledky tohoto výzkumu jsou v rozporu s dřívějšími studiemi, kde soukromé firmy byly podstatně více daňově agresivní než společnosti veřejné.

Djankov et al. (2010) se v rámci svého výzkumu zaměřili na zkoumání vzájemných vztahů mezi daněmi, kterým podléhají podniky, investicemi a podnikáním.

Minnick a Noga (2010) orientovali zaměření svého výzkumu na identifikaci role, kterou hraje vedení podniku v řízení daní ve společnosti. Bylo zjištěno, že vedení podniku hraje v tax managementu velmi významnou roli a že společnosti s různou strukturou vedení využívají různé daňové strategie. Menší část představenstev se více věnuje zahraničnímu řízení daňové povinnosti podniku, zatímco drtivá většina představenstev se zaměřuje spíše na řízení tuzemských daní. Závěry výzkumu také ukazují, že investice do tax managementu přináší akcionářům společnosti celou řadu výhod, přesněji řečeno zavedení tax managementu do firmy má pozitivní vliv na zvýšení výnosu pro akcionáře společnosti.

Problematikou zdaňování MSP v Evropské unii se zabývá také Nerudová (2010), která zaměřila svou pozornost na režim zdanění MSP v jejich domovském státě. Součástí výzkumu je také návrh alokace daňového základu těchto podnikatelských subjektů mezi jednotlivé členské státy EU. Závěry výzkumu ukazují, že aplikace tohoto způsobu zdanění MSP může přinést části členských států EU zvýšení jejich daňových příjmů, zatímco jiná skupina členských států EU může zaznamenat pokles daňových příjmů. Autorka současně zdůrazňuje, že v oblasti přímého zdaňování existuje reálná možnost, kterou by mohla Evropská komise napomoci MSP působícím v EU s procesem jejich internacionalizace.

Problematice zdaňování malých společností se věnují také James a Nobes (2010), kteří uvádí, že ve Velké Británii byla zavedena snížená sazba daně z příjmů pro malé podniky již v roce 1973. Hlavním důvodem zavedení nižší sazby daně z příjmů pro malé podniky byla myšlenka ponechat zisk těmto podnikům, aby jej mohly optimálním způsobem využít jako zdroj financování svého dalšího rozvoje.

Sinclair a Lipkin (2011) považují plánování daňové povinnosti za komplexní činnost, která musí pojmut a zohlednit celou řadu velmi komplikovaných skutečností.

Gao et al. (2011) zdůrazňují, že řízení daňové povinnosti je nedílná součást finančního managementu společnosti, jehož správná aplikace umožňuje podniku zlepšit

ekonomickou situaci při dodržování současně platné legislativy. Klíčové přitom je, že vhodně zvolená strategie řízení daňové povinnosti podniku umožňuje zvýšení úrovně dosahovaného zisku a růst konkurenceschopnosti daného podnikatelského subjektu.

Hasseldine et al. (2011) poukazují na skutečnost, že v posledních letech je možné pozorovat významný nárůst literatury zabývající se důležitostí vzájemné důvěry a spolupráce společností v rámci řízení jejich daňové povinnosti, což je ve srovnání s dřívějším „konkurenčním“ přístupem značný posun. Tento výzkum je zaměřen na objasnění vývoje daňové legislativy, identifikaci jejího dopadu na jednotlivé společnosti a její následné začlenění do daňových znalostí těchto firem. Autoři se domnívají, že ke zvýšení pozornosti věnované problematice plánování daňové povinnosti společností vedla nejspíše globální finanční krize. Cílem této studie proto bylo rozšířit oblast výzkumů zaměřených na účetnictví s důrazem na management daňových znalostí uvnitř a mezi účetními firmami, společnostmi a daňovými agenturami a zejména pak lépe porozumět bariérám tvorby daňových znalostí a sdílení nových kontextových pohledů na tuto problematiku. Závěry výzkumu ukazují, že v současné době je pro podniky typické zejména využívání sofistikovaných plánovacích technik, mezi které je možné zařadit například přesunutí sídla společnosti do zahraničí, přičemž je stále větší pozornost firem věnována komparaci různých daňových systémů po celém světě, což může být podle autorů budoucí hrozbou pro veřejný příjem.

Holtzman (2011) uvádí, že efektivní daňové oddělení může mít významný vliv na konkurenceschopnost každého typu podnikatele a že věnování pozornosti funkci daní v podniku může vést k tomu, že to budou právě daně, které získají centrální roli v rámci finanční funkce podniku. Podle autora je pro zlepšení daňového oddělení společnosti klíčová aplikace následujících bodů: zlepšení procesů na konci roku a na koncích čtvrtletí, integrace procesů, optimální využívání zdrojů, automatizace procesů, porozumění kritickým cestám a kontrola kvality.

Podle Sabli a Noor (2012) by plánování daňové povinnosti mělo být spíše chápáno jako proces, při kterém se daňoví poplatníci snaží využít legislativou nabízené možnosti, jako jsou například: možnost odložení, snížení nebo naprosté eliminace vlastní daňové povinnosti. Autoři zároveň poukazují na skutečnost, že v Kanadě je plánování daňové povinnosti přímo zákonem povolená činnost.

Aliani a Zarai (2012) realizovali výzkum, do kterého bylo zapojeno 300 amerických podniků. Cílem tohoto výzkumu bylo určit, zda rozmanitost pohlaví v managementu společnosti má vliv na plánování daňové povinnosti podniku. Závěry výzkumu ukazují, že v plánování daňových strategií významně převažují muži, což autorka přisuzuje nízkému podílu žen v managementu testovaných podniků. Výzkum mimo jiné také prokázal, že rozmanitost pohlaví ve vedení společnosti není významná a plánování daňové povinnosti podniku neovlivňuje.

Armstrong et al. (2012) ve svém výzkumu věnují pozornost problematice motivace osoby zodpovědné za řízení daní ve společnosti. Podle autorů je až zarážející, že osoba zodpovědná za řízení daní, které představují jeden z největších nákladů společnosti, a tím jednu z nejvýznamnějších položek ve výkazu zisku a ztráty, je ve srovnání s jinými řídicími pracovníky společností velmi málo doceněna. Osoba zodpovědná za řízení daňové povinnosti musí podle autorů splňovat zejména tři základní role, a to:

- **roli osoby zodpovědné za soulad.** Zde nastává nejčastěji problém zejména u mezinárodních firem, u kterých je často požadováno každoroční vyplnění až tisíců daňových přiznání. V daném případě je zcela nesmyslné trvat na primární zodpovědnosti vedoucího daňového oddělení společnosti.
- **roli poradce,** kdy by měla osoba zodpovědná za řízení daní ve společnosti na základě svých odborných znalostí napomáhat firemnímu výkonnému manažerovi při minimalizaci daňových nákladů spojených s různými firemními operacemi, financováním a finančními aktivitami společnosti. S tím také souvisí skutečnost, že vedoucí daňového oddělení by měl být přítomen při rozhodování o strategických investicích společnosti, ale neměl by být zodpovědný za finální výběr investice.
- **roli vyhledávače příležitostí.** V této oblasti by se měl vedoucí daňového oddělení zaměřit zejména na aktivní vyhledání investičních příležitostí, a to čistě s ohledem na daňové výhody realizované investice.

Závěry výzkumu ukazují, že motivace osob zodpovědných za řízení daní ve společnosti (vedoucích daňových oddělení) vede čistě ke snížení úrovně vykazovaných daňových nákladů společnosti.

Podle Institute of Finance & Management (dále jen IOFM) (2012) je efektivní tax management v posledních letech jedním z kritických faktorů, kterým musí firmy věnovat patřičnou pozornost a především využívat výzev, které nabízí. IOFM realizoval výzkum, do kterého se zapojilo 118 finančních a daňových ředitelů. Na základě získaných výsledků bylo definováno pět kritických oblastí:

- **Rostoucí regulace a agresivní vymáhání daní.** Celkem 60 % respondentů uvedlo, že jejich společnosti v současné době využívají podstatně více riskantní daňové strategie ve srovnání se situací před pěti lety.
- **Rozšiřující se mandát daňové funkce.** Respondenti uvedli, že hledají nové cesty, jak zlepšit plánování své daňové povinnosti, rozhodovací procesy a risk management ve společnosti.
- **Trvalé prostředky pro případ nouze.** Celkem 59 % respondentů uvedlo, že jejich daňová funkce je v současné době podhodnocená.
- **Vliv deficitu na daňovou funkci.** Nárůst významu daňové funkce v nejbližší budoucnosti očekává 73 % respondentů.
- **Zavedení daňové automatizace k zefektivnění obchodních případů.** Většina respondentů věří, že k zautomatizování daňové funkce dojde v jejich podniku nejpozději do dvou let.

Pizzacalla (2012) provedl srovnání způsobu zdaňování MSP v Austrálii, v USA a ve Velké Británii s cílem určit, zda by měla Austrálie modifikovat svůj současný přístup ke zdaňování MSP. Autor poukazuje na skutečnost, že globální daňová politika zdaňování MSP je nezbytná, neboť sektor MSP je zajímavý nejen počtem podniků, které obsahuje, ale také jejich různorodostí, množstvím odlišných daňových zvýhodnění, které mohou využívat, a v neposlední řadě také dotacemi, které nejsou zcela vhodné pro všechny podniky zahrnuté v tomto sektoru. Výše uvedené faktory komplikují optimální nastavení daňové politiky pro MSP. Závěry výzkumu poukázaly na skutečnost, že aktuální způsob zdaňování sektoru MSP je zcestný a neefektivní, a proto se autor rozhodl zaměřit svůj výzkum na vytvoření alternativního přístupu k problematice zdaňování MSP, které je založeno na životním cyklu podniku. Autor zdůrazňuje, že hlavní pozornost by přitom měla být zaměřena na vytvoření optimálního rámce zdaňování MSP, který bude zohledňovat stádium životního cyklu podniku,

ve kterém se konkrétní MSP právě nachází. Pro zavedení tohoto přístupu do praxe je klíčové důkladně porozumět problémům, kterým čelí jednotliví daňoví poplatníci, ze kterých se skládá sektor MSP. Úspěšná politika zdaňování MSP musí být bezpodmínečně založena na detailním porozumění toho, jak MSP skutečně fungují (např. jejich způsob řízení, úroveň dosaženého vzdělání, bariéry vstupu na trh, překážky podnikání, kterým čelí atd.) a zároveň musí pojmout různé požadavky MSP vznikající v průběhu jejich podnikání, což je ale možné pouze při detailním porozumění prostředí, ve kterém působí.

Wahab a Holland (2012) považují proces plánování daňové povinnosti za jednu z nejvýznamnějších aktivit podniku.

Loretz a Moore (2013) uvádí, že rozhodování podniku týkající se oblasti plánování daní probíhá v silně konkurenčním prostředí. Různé skupiny stakeholderů totiž věnují značnou pozornost daňovým odvodům podniku, přičemž srovnávají jejich dopad na sebe a ostatní skupiny stakeholderů. Výše uvedené skutečnosti společně značně komplikují možnost jednoduše a přímočaře minimalizovat své daňové zatížení, neboť musí brát v úvahu, jaké rozhodnutí týkající se plánování daní přijímá jejich konkurence.

Jurinski a Zwick (2013) uvádí, že daně jsou pouze náklad, který je nutné minimalizovat. Je proto nezbytné se zaměřit na základní cíle a za pomoci daňových poradců věnovat patřičnou pozornost nejen současné minimalizaci daňové povinnosti, ale zejména také jejímu důkladnému plánování do budoucna.

Boone et al. (2013) navázali na svůj předcházející výzkum, který potvrdil, že pobožní lidé mají větší averzi vůči riziku a ve svých daňových strategiích mají tendence k maximální opatrnosti. Následný výzkum byl zaměřen na potvrzení jejich domněnky, že vyšší úroveň pobožnosti je spojena s méně agresivními (tzn. méně riskantními) rozhodnutími v otázkách daní. Závěry výzkumu jednoznačně prokazují (u PO i FO), že větší míra pobožnosti je velmi důsledně spojena s nižší snahou daňových poplatníků vyhnout se placení jejich daňové povinnosti.

CCH Tax Law Editors (2013) ve své publikaci uvádí souhrnný přehled strategií pro plánování daňové povinnosti. Hlavní přínos této publikace tkví v možnosti porozumět různorodým technikám plánování daňové povinnosti, které mohou při správné aplikaci

v praxi vést ke značným úsporám v oblasti daní. Primární pozornost je přitom věnována plánování daňové povinnosti pro živnostníky a malé podniky, a to s důrazem na daň z příjmů. Publikace shrnuje a také výstižným způsobem objasňuje možnosti plánování daňové povinnosti výše uvedených podnikatelských subjektů.

Hill et al. (2013) orientovali svůj výzkum na zjištění, zda lobbying v oblasti podnikových daní je jednou z metod, kterou společnosti řídí svou výslednou daňovou povinnost, a na to, zda strategii řízení daňové povinnosti podniku u těchto politicky aktivních firem jejich akcionáři skutečně oceňují. Výzkum byl zaměřen na období od roku 1999 do roku 2009 a jeho výsledky ukazují, že společnosti skutečně využívají lobbying v oblasti daní jako jednu z metod optimalizace své daňové povinnosti a že tímto způsobem současně řídí rizika spojená se zvolenou agresivní daňovou strategií. Aktivní lobbying v oblasti daní firmám přináší snížení jejich daňového zatížení a umožňuje jim vykázat nižší výslednou daňovou povinnost, což má pozitivní ohlas ze strany akcionářů společnosti. Závěry výzkumu jsou v souladu s dříve realizovanými výzkumy.

Combs et al. (2013) charakterizují plánování daňové povinnosti jako snahu dosáhnout „nejlepšího výsledku“ (tj. optimální výše daně) při respektování platné legislativy. Tento „nejlepší výsledek“ je podle autorů možné charakterizovat jako nejmenší možnou částku, kterou musí poplatník na dani odvést. Doposud neexistuje žádné univerzální řešení, jak plánovat daňovou povinnost, což znamená, že je nutné věnovat pozornost daňovým zákonům napříč celým spektrem zdanění. Plánování daňové povinnosti podle autorů zahrnuje následující kroky: identifikovat specifické problémy, kterým je nutné věnovat zvláštní pozornost; identifikovat relevantní části daňových zákonů, které se vztahují k problémům; aplikovat platná daňová pravidla u jednotlivých identifikovaných problémů; zohlednit rozdílné názory odborníků za účelem minimalizace výskytu zdanění a identifikovat a otestovat ostatní faktory legální, komerční nebo finanční povahy, které by měly být vždy bezpodmínečně zohledněny.

Podle Combs et al. (2013) je možné cíl (záměr) plánování daňové povinnosti shrnout do následujících bodů: snížit zdaňovaný příjem, využít nižší sazby daně, kterou je možné aplikovat na zdaňovaný příjem, a přesunout splatnost daně na jiné zdaňovací období. Autoři ale současně upozorňují na skutečnosti, kterým by měla být

vždy při plánování daňové povinnosti věnována patřičná pozornost: plánování daňové povinnosti by nemělo být zaměřováno s daňovými úniky či krácením daně, při plánování daňové povinnosti není možné ignorovat komerční faktory, plánování daňové povinnosti nesmí nikdy vést k ohrožení finanční bezpečnosti podniku, je nutné mít na paměti, že změna v zákonech může učinit současné daňové plány méně výhodnými a daňové plány by měly být dostatečně flexibilní.

Kavany (2014) přidává myšlenku, že tax management je nezbytně nutné aplikovat 52 týdnů v roce, aby mohl přinést požadovaný úspěch.

Inger (2014) se ve svém výzkumu věnuje problematice využívání různorodých metod snižování daňového základu. Autor podotýká, že v rámci této činnosti je vždy nezbytné správně vyhodnotit následující kritéria: jak riziková je strategie snížení daňového základu, přináší daňová strategie trvalé či pouze dočasné daňové úspory, jaké jsou náklady na proces plánování daňové povinnosti a zda jsou zahrnuty, nutnost zohlednit související implicitní daně a rozdílnost při odhalení (prozrazení) zvolené daňové strategie.

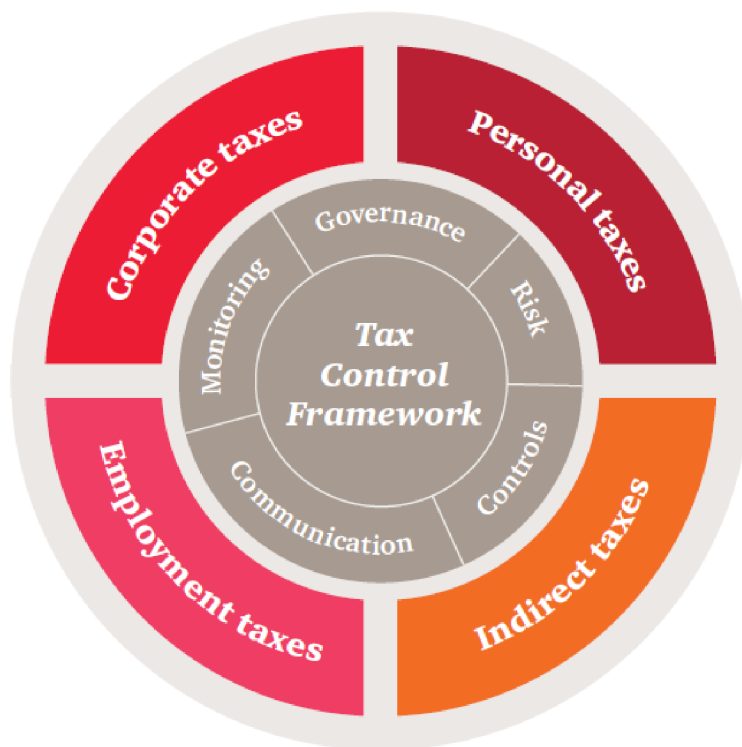
Graham et al. (2014) realizovali výzkum zaměřený na identifikaci podnětů a překážek pro plánování daňové povinnosti podniku. Tento výzkum byl orientován na podniky v USA a zúčastnilo se jej téměř 600 daňových ředitelů z různých společností. Mezi nejzajímavější závěry výzkumu se řadí skutečnost, že celkem 69 % respondentů uvedlo, že při přijímání rozhodnutí o optimalizaci daňové strategie podniku zvažuje dopad přijetí takovéto strategie na pověst podniku a že považuje pověst společnosti za důležitou či velmi důležitou. Dále pak 58 % respondentů uvedlo, že se při volbě daňové strategie obává negativní reakce médií, které by mělo negativní dopad na pověst společnosti.

Problematikou tax managementu se zabývají také členové tzv. Velké čtyřky, tedy společnosti: PwC (PricewaterhouseCoopers), Deloitte, KMPG a EY (Ernst & Young). Jejich základní názory a výsledky vybraných výzkumů jimi realizovaných jsou uvedeny dále.

PwC (PricewaterhouseCoopers)

PwC (2014a) zdůrazňuje, že státní orgány zodpovědné za výběr daní jsou napříč celým světem stále agresivnější. PwC také dále uvádí, že tax management společnosti znamená mnohem více než pouhé ujištění se, že správná částka byla na daních zaplacená ve správném čase a v místě, kde zaplacená být měla. Podle PwC by měla být hlavním cílem daňového oddělení společnosti snaha postarat se o relevantní daňové záležitosti podniku, a dbát tak o jeho další existenci.

PwC (2014b) svým klientům nabízí tzv. Tax Control Framework (viz obrázek č. 9), který společnost charakterizuje jako univerzální nástroj k zaručení kvality daňové funkce podniku. Tento kontrolní daňový rámec zahrnuje identifikaci rizik, komunikaci, správu věcí veřejných, monitoring a kontroly klíčových oblastí, na které je nutné se zaměřit.



Obrázek 9: PwC Tax Control Framework

Zdroj: PricewaterhouseCoopers (2014b)

Deloitte

Deloitte (2014b) uvádí, že „daňové oddělení budoucnosti musí být strategické, agilní a nad všemi ostatními, zaměřené na vytváření hodnoty pro podnik“. Deloitte zdůrazňuje, že napříč celým světem roste potřeba zavést daňovou funkci, neboť klíčový stakeholderi chtějí, aby také daně podstatně více přispívaly k výkonnosti podniku.

Tax Cube (neboli tzv. „Daňová kostka“) společnosti Deloitte (2014a), viz obrázek č. 10, je sada speciálně navržených otázek vycházející z praxe optimálního řízení daňových rizik ve společnosti. Výsledky jsou kategorizovány do čtyř vzájemně propojených komponent: správa věcí veřejných, lidí, procesů a dat včetně systémů. Dohromady tyto komponenty tvoří integrovaný rámec pro systém řízení interních daňových kontrol.



Obrázek 10: Tax Cube

Zdroj: Deloitte (2014a)

KPMG

KPMG (2014b) realizovala v roce 2012 celosvětovou srovnávací studii, které se zúčastnilo celkem 1.150 vedoucích daňových oddělení z 22 zemí světa. Výsledky výzkumu potvrdily, že daňová oddělení přináší respondentům významnou hodnotu a že jim je v současné době věnována maximální pozornost.

Celkem 93 % respondentů uvedlo, že daňové oddělení jejich společnosti má zpracovanou strategii pro řízení daňové povinnosti podniku, která je v souladu s celkovou firemní strategií. Dále pak 2/3 respondentů uvedly, že jsou v současné době součástí celé řady daňových sporů (ve všech zdaňovaných oblastech) a že v této otázce zaznamenávají rapidní nárůst ve srovnání s předcházejícími roky.

Výzkum mimo jiné také ukázal, že management společností se podstatně více zabývá otázkou daňové problematiky a že se v současnosti podstatně více zapojuje do vytváření daňové strategie podniku. Výsledky výše uvedeného výzkumu na základě vlastních zkušeností potvrzuje také přímo KPMG (2014b), které pro lepší výkonnost daňového oddělení doporučuje věnovat pozornost těmto třem klíčovým oblastem:

- **Zlepšení odpovědnosti.** Pro tuto oblast je klíčové zřetelně objasnit a přesně specifikovat roli daňového oddělení v rámci podniku.
- **Zlepšení standardizace.** Tato oblast vede k automatizaci, k posílení daňových procesů v podniku a jejich důkladné kontrole, a to vše v souladu s dodržováním veškerých daňových povinností podniku.
- **Zlepšení konektivity.** Důraz je zde kladen na spolupráci mezi daňovým oddělením a ostatními odděleními podniku, které musí pracovat společně jako proaktivní partneři a kolektivně postupovat k definování a následnému dosažení dílčích cílů podnikání.

Na základě výsledků mezinárodní studie společnosti KPMG *Good, Better, Best* a dřívějších studií identifikovala společnost KPMG (2014a) hlavní v praxi nejčastěji používané praktiky. Závěry studií ukazují, že společnosti se snaží zajistit každodenní soulad a efektivně reportovat, zatímco jsou nuceny balancovat mezi řízením daňových rizik a tvorbou hodnoty podniku. Výsledkem, který má firmám napomoci najít optimální

stav prostřednictvím daňové funkce, je rámec tzv. „*Driving Tax Performance*“ (viz obrázek č. 11), který se skládá z následujících částí:

- **Neměnné procesy.** Strategie řízení daní musí být více akceschopná, aby mohla být průběžně monitorována a aby byla použitelná i v dlouhodobém horizontu.
- **Včasné a přesné informace.** Podle KPMG je klíčové vytvořit, sdílet a vzájemně si vyměňovat data se správnými lidmi, ve správném čase a správném formátu.
- **Pouze jediný pohled na výkonnost.** Monitorovat efektivnost řízení daňové povinnosti podniku, při specifikaci toho, co je požadováno a jak je výkonnost daňové funkce měřena.
- **Ovlivňování stakeholderů.** Důležité je také porozumění daňové funkci – zejména pak jejím cílům a omezením - mezi stakeholdery, neboť právě důkladné porozumění a komunikace s nimi napomáhá dosažení stanovených cílů.
- **Využívání technologií.** Zautomatizování procesů, které spotřebovávají zdroje a které zvyšují rizika za pomoci využití technologií.
- **Vysoce-výkonné týmy.** Zajištění daňové funkce se skládá z optimálního počtu daňových profesionálů, kteří mají vhodný poměr školení, schopností a zkušeností.
- **Obecný účel.** Obecným účelem je sblížit strategické cíle daňové funkce s širšími cíli organizace jako celku.

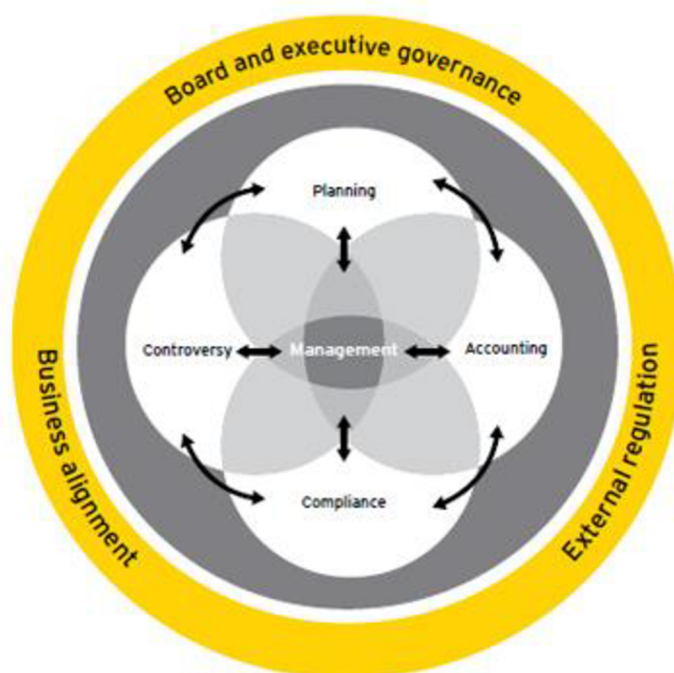


Obrázek 11: KPMG's Framework for Managing Tax Risk

Zdroj: KPMG (2014a)

EY (Ernst & Young)

Ernst & Young (2014) uvádí, že v posledních letech značně narůstá důraz na propojení mezi plánováním daní, zajištěním daní, dodržováním platných předpisů (v oblasti daní) a daňovými spory. Tyto jednotlivé části je možné podle Ernst & Young souhrnně definovat jako tzv. daňový životní cyklus (viz obrázek č. 12).



Obrázek 12 : Tax Life Cycle

Zdroj: Ernst & Young (2014)

V souvislosti s tvorbou a následným zavedením optimální daňové strategie je nezbytné využívat odborníky (profesionály) pro danou oblast. Na základě této skutečnosti je nezbytné specifikovat, co se rozumí pod pojmem „*professionalismus*“ respektive vymezit faktory profesionalismu, jejichž identifikaci se věnuje celá řada autorů (Hall, 1968; Kalbers a Fogarty, 1995; Kruckeberg, 1998; Sergenian, 1998; Sallot et al., 1998; Saunders, 1998; Barney, 1999; Kehde, 1999; Mancini, 1999; Roberts a Dietrich, 1999; Coulter a Orme, 2000; Maister, 2000; Horner, 2000; Donaldson, 2000;

Fogarty, 2000; Cruess, 2000; Castellani, 2000; Rothman, 2000; Steiner, 2001; Shafer et al., 2001; Taylor, 2002; Araugo a Beal, 2013; Ganasegeran a Al-Dubai, 2014; Halpern a Spandorfer, 2014; Nishigori et al., 2014; Lombarts et al. 2014; Newsome a Langley, 2014; Ho et al., 2014; Bustamante a Sanabria, 2014; Moffatt et al., 2014; Birden et al., 2014; Young et al., 2014) napříč různými vědními obory.

Kalbers a Fogarty (1995) se ve svém výzkumu věnují problematice profesionalismu, přičemž hlavní pozornost je zaměřena na definování vztahu mezi dimenzemi profesionalismu a úrovní vzdělání, certifikace a postavení. Podle autorů pojem profesionalismus zahrnuje odborné certifikace, návštěvu specializovaných kurzů, znalosti a v neposlední řadě také morální kodex. Podle autorů je profesionalismus určitým historickým způsobem, který západní společnost využívá k určení odbornosti, přičemž profesionalismus jako takový jde ale podstatně dál za základní způsobilosti a řečnické apelování.

Steiner (2001) podotýká, že profesionalismus je žhavé téma v široké oblasti vědních oborů. Profesionalismus je záležitostí, kterou se zabývají vědci zaměřeni na různorodé vědní oblasti jako je například medicína (Cruess, 2000; Castellani, 2000; Rothman, 2000; Ganasegeran a Al-Dubai, 2014; Halpern a Spandorfer, 2014; Nishigori et al., 2014; Lombarts et al. 2014; Newsome a Langley, 2014; Ho et al., 2014; Bustamante a Sanabria, 2014), zdravotní péče (Moffatt et al., 2014), účetnictví (Sergenian, 1998; Fogarty, 2000), politika (Mancini, 1999), vzdělání (Coulter a Orme, 2000; Birden et al., 2014; Young et al., 2014) atd. Podnikání a ekonomika se potýkají s touto problematikou taktéž (Roberts a Dietrich, 1999; Donaldson, 2000) stejně jako oblast komunikace a vztahů s veřejností (Kruckeberg, 1998; Sallot et al., 1998; Saunders, 1998). I přes široké uplatnění v rámci různých vědních oborů je ale pouze výjimečně tato oblast podrobena kritickým otázkám týkajících se skutečné potřeby profesionalismu (Barney, 1999; Horner, 2000; Kehde, 1999). Shafer et al. (2001) poukazují na skutečnost, že většina studií zacílená na problematiku profesionálních atributů má spíše profesní nebo institucionální zaměření než zaměření individuální.

Současné studie adresované problematice profesionalismu ve velké míře používají Hall Professionalism Scale (Hall, 1968), která je nejčastěji spojována s pěti následujícími

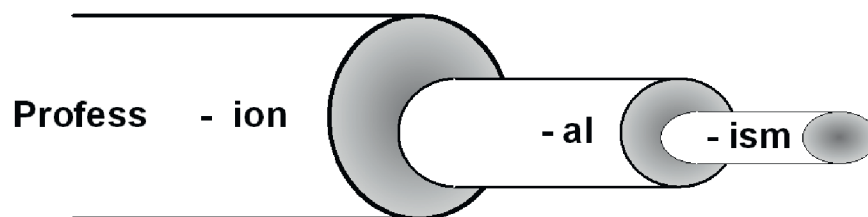
charakteristikami profesionálů: úzký vztah s profesionální komunitou, společenská povinnost, důvěra v seberegulaci, profesionální oddanost a samosprávné požadavky.

Professionalismus je podle Taylor (2002) možné definovat jako přerod z fáze „znám to“ do fáze „vím jak“. Tento významný posun představuje přechod od faktických a teoretických znalostí k jejich vhodné a užitečné aplikaci v každodenní praxi odborníka.

Maister (2000) poznamenává, že skutečný profesionalismus má tak trošku od každého, co souvisí s podnikáním samotným, funkcí, kterou odborník v rámci podnikání vykonává a také s počtem titulů, kterých dosáhl. Zároveň zdůrazňuje, že profesionalismus spíše vyjadřuje hrdost odborníka vykonávat jeho práci, jeho osobní závazek ke kvalitnímu provedení přislíbené práce, celkovou oddanost zájmům klientů a upřímnou snahu klientům skutečně pomáhat.

Podle Araugo a Beal (2013) musí profesionalismus také zahrnovat zejména následující body: aktuální odborné znalosti, znalosti založené na zkušenostech, personálně definovanou morálku, zodpovědnost, oboustranný respekt ve vztahu s klienty, altruismus a neustálé rozvíjení profesionální identity.

Vycházejíc z výše uvedených nepostradatelných složek profesionalismu Araugo a Beal (2013) definují čtyři nezbytné oblasti profesionalismu: morální kompas a integrita, schopnosti a znalosti (ve smyslu odborných znalostí), přístup k funkci a úkolům a funkčně-zaměřená identita.



(Poznámka: překlad: *Profession* = *profese*; *professional* = *profesionál*; *professionalism* = *profesionálnost*)

Obrázek 13: Rozklad profess-ion-al-ism

Zdroj: Araugo a Beal (2013)

Následně Araugo a Beal (2013) na základě výše vymezených oblastí definují profesionalismus jako vášnivou oddanost k excelentnímu představení v rámci individuální funkce profesionála při současném aplikování vysoké úrovně odbornosti, osobní morální zásadovosti, mimořádného zájmu o klienta a sounáležitosti s jeho profesionální komunitou.

Řízení daňové povinnosti podniku a využívání daňových expertů (daňových či finančních poradců) při definování a následné aplikaci daňové strategie v podniku dává do souvislosti řada autorů (Bonner et al., 1992; Freeland, 2013; Cook, 2009; Sikka a Willmott, 2013).

Bonner et al. (1992) zdůrazňují, že pro plánování daňové povinnosti je nezbytné využívat daňové experty, kteří jsou schopni identifikovat možné budoucí daňové problémy a současně jsou schopni optimálně využít existující příležitosti pro svého klienta, a to formou výběru optimálního řešení problémů při využití nabízejících se příležitostí. Výzkum byl zaměřen na schopnost podnikatelů orientovat se v problematice daní, a to s důrazem na daň z příjmů právnických osob. Autoři se zaměřili na identifikaci závislosti mezi znalostmi a schopnostmi identifikace možných problémů v oblasti daní a rozdílnými zkušenostmi podniků, které jsou předávány formou tréninkových kurzů v rámci podniku. Autoři zdůrazňují, že bez porozumění výše uvedených vztahů není možné zlepšit výkon osob zodpovědných za plánování daní v podniku. Závěry výzkumu ukázaly, že integrované znalosti v oblasti daní jsou velmi významné pro kvalitní řízení daňové povinnosti podniku. Současně ale bylo také zjištěno, že praktické zkušenosti podniku nejsou zcela optimálně využity v rámci interních tréninkových kurzů.

Podle Freeland (2013) by se do procesu plánování daňové povinnosti při ideální situaci měli zapojit jak finanční, tak daňoví poradci. Plánování daňové povinnosti podle autora zahrnuje: kombinaci minimalizace daňové povinnosti, snižování daňového základu a využívání všemožných odkladů. Kombinaci těchto základních elementů autor označuje jako „*Tax Management*“.

Cook (2009) považuje plánování daňové povinnosti za legitimní a významnou službu, kterou poskytují daňoví poradci svým zákazníkům. Tato služba podle autora spočívá především ve vytvoření dobře promyšlených a formálně spolehlivých daňových

strategií a návrhu celé řady opatření, které umožňují legální minimalizaci daňové povinnosti jejich klientů.

Sikka a Willmott (2013) orientovali svůj výzkum na testování zapojení mezinárodních účetních firem do vytváření návrhů a následného prodeje vytvořených schémat, která umožňují snížení základu daně (tzv. „tax planning“). Tato studie především informuje a debatuje o platbách daní, a to s důrazem na roli velkých poradenských (auditorských) firem a jejich snahu vytvářet agresivní schémata, která umožní snižování základu daně. Autoři současně zpochybňují vhodnost a adekvátnost soukromé regulace těchto firem a přispívají k debatě o daňových přínosech pro různé mocné a privilegované skupiny. Závěry studie rozebírají detailním způsobem konstrukci a propagaci schémat vedoucích ke snížení základu daně, které tyto společnosti nabízí svým klientům, přičemž autoři zdůrazňují, že je nezbytně nutné věnovat velkou pozornost osvětlení celé řady praktik, které se souhrnně skrývají pod pojmem „*tax planning*“.

Z výše uvedeného vyplývá, že daná problematika je z pohledu zahraničních výzkumů vysoce aktuální. Totéž ale nelze tvrdit o České republice, neboť odborných publikací zaměřených na toto téma je stále málo a publikované výzkumy jsou více orientovány na účetní profesi, IFRS a auditory (Seal et al., 1996; Sucher a Zelenka, 1998; Sucher a Jindřichovská, 2004; Sucher a Kosmala-MacLulich, 2004).

Výzkum, který provedli Sucher a Jindřichovská (2004) byl zaměřen na identifikaci, jak podniky, auditoři a daňoví poradci reagují na vývoj a změny účetních standardů po roce 2003. Sucher a Kosmala-MacLulich (2004) orientovali zaměření výzkumu na určení významu nezávislosti auditorů a zjištění situace v tranzitivních ekonomikách v regionu střední a východní Evropy s důrazem na Českou republiku. Výzkum role daňového poradce a jeho význam v rámci tax managementu v podmínkách České republiky však prozatím chybí. Pokud bude pozornost zaměřena na specifikaci profesionálního daňového poradce v podmínkách České republiky, tak „*daňovým poradcem*“ může být v souladu se zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR pouze fyzická osoba, která je zapsána na seznamu KDP ČR. Podle výše uvedeného zákona jsou to totiž výhradně daňoví poradci, kteří mohou svým klientům legálně poskytovat právní pomoc a finančně-

ekonomické rady v oblasti daňové problematiky. Je přitom důležité zmínit, že KDP ČR (2014) byla založena valnou hromadou dne 29. května 1993 a jejím hlavním úkolem je chránit a prosazovat oprávněné zájmy daňových poradců, vytvářet předpoklady pro zvyšování jejich kvalifikace, profesionální úrovně, dohlížet na řádný výkon daňového poradenství a v neposlední řadě také usměrňovat činnost daňových poradců v souladu s právními předpisy. KDP ČR je také členem organizace Confédération Fiscale Européenne, která hraje významnou roli při prosazování zájmů daňových poradců v Evropě a významným způsobem napomáhá koordinovat postup daňových komor ve vztahu k evropskému daňovému právu. A právě role daňových poradců a význam jejich využití v rámci tax managementu v České republice bude dále řešen a diskutován v návrhové části této práce.

Na základě výše uvedené literární rešerše je možné uvést, že pozornost autorů zabývajících se problematikou tax managementu je zaměřena zejména na problematiku tvorby, implementace a aktualizace daňové strategie, na plánování daňové povinnosti včetně využívání nástrojů pro řízení daňové povinnosti, na identifikaci a následné řízení daňových rizik, na využívání služeb externích daňových poradců (profesionálů), na úvahy o přesunu sídla společnosti (či vytvoření pobočky) do některého z tzv. daňových rájů, na způsoby zdaňování MSP a v neposlední řadě také nad významem a důležitostí daňového oddělení pro podnik. Souhrnný přehled publikací zabývajících se problematikou tax managementu je rozdělen do výše specifikovaných kategorií a následně uveden v tabulce č. 7.

Oblast výzkumu	Autoři
Daňová strategie	Fallan et al. (1995), Yancey and Cravens (1998), Pope a Schwartz (2002), Hafkenscheid a Janssen (2009), Verina (2010), Djankov et al. (2010), Gao et al. (2011), Institute of Finance & Management (2012), CCH Tax Law Editors (2013), Combs et al. (2013), Kavany (2014), Inger (2014).
Plánování daňové povinnosti	Hoffman (2002), Freeland (2013), Kubátová (2009), Verina (2010), Sinclair a Lipkin (2011), Sabli a Noor (2012), Wahab a Holland (2012), Jurinski a Zwick (2013), Sikka a Willmott (2013), Combs et al. (2013), Lymer a Oats (2013), Graham et al. (2014).
Řízení daňových rizik	Boone et al. (2013), Hill et al. (2013), Chen et al. (2010), Minnick a Noga (2010), Aliani a Zarai (2012).
Daňoví poradci (profesionálové)	Bonner et al. (1992), Freeland (2013), Cook (2009), Sikka a Willmott (2013), (profesionalismus: Hall (1968), Kalbers a Fogarty (1995), Kruckeberg (1998), Sergenian (1998), Sallot et al. (1998), Saunders (1998), Barney (1999), Kehde (1999), Mancini (1999), Roberts a Dietrich (1999), Coulter a Orme (2000), Maister (2000), Horner (2000), Donaldson (2000), Fogarty (2000), Cruess (2000), Castellani (2000), Rothman (2000), Steiner (2001), Shafer et al. (2001), Taylor (2002), Araugo a Beal (2013), Ganasegeran a Al-Dubai (2014), Halpern a Spandorfer (2014), Nishigori et al. (2014), Lombarts et al. (2014), Newsome a Langley (2014), Ho et al. (2014), Bustamante a Sanabria (2014), Moffatt et al. (2014), Birden et al. (2014), Young et al. (2014)).
Daňové ráje	Lister (1987), Fallan et al. (1995), Verina (2010), Djankov et al. (2010), Hasseldine et al. (2011).
Daňové oddělení	Fallan et al. (1995), Kalbers a Fogarty (1995), Holtzman (2011), Armstrong et al. (2012), Araugo a Beal (2013).
Zdaňování MSP	James a Nobes (2010), Nerudová (2010), Pizzacalla (2012),
Ostatní	Bierman (1970), Shackelford a Shevlin (2001), Hanlon a Heitzman (2010), Loretz a Moore (2013).

Tabulka 7: Souhrnný přehled přístupů k tax managementu

Zdroj: vlastní zpracování

3.6 Zhodnocení současného stavu

V dnešní době existuje velké množství přístupů a postupů, které nabízí rozdílný pohled na problematiku řízení daňové povinnosti podniku (viz tabulka č. 7). Hlavní rozmach publikací zaměřených na problematiku tax managementu je možné pozorovat především v posledních cca pěti letech. Zůstává proto doposud nezodpovězenou otázkou, zda je zde nějaká souvislost s globální ekonomickou krizí či nikoliv.

Tax management se během posledních let stal nedílnou součástí finančního managementu, stejně jako proces plánování daňové povinnosti podniku je nyní významnou součástí finančního plánování.

Jak je patrné z publikací uvedených v kapitole č. 3.5 problematika tax managementu byla původně zaměřena výhradně na velké mezinárodní společnosti. Tento přístup je již ale minulostí a v posledních letech prošel značnou proměnou. Tradiční pohled na problematiku řízení daňové povinnosti, který je zaměřen na faktické skutečnosti vztahující se k otázkám daní a následném přijetím příslušných opatření, je totiž v nestabilním daňovém prostředí, ve kterém se podnikatelské subjekty v současné době nacházejí, zcela nedostačující.

Podle řady autorů je využívání tax managementu, plánování daňové povinnosti a tvorba optimální daňové strategie podniku současným trendem, jehož správná aplikace v praxi napomáhá podnikům ke zlepšení jejich ekonomické situace a udržení konkurenceschopnosti. Autoři napříč různými přístupy se shodují, že při tvorbě daňové strategie je nezbytné respektovat aktuálně platnou legislativu a že posouzení „hranice“ legálních a nelegálních praktik využívaných pro řízení daňové povinnosti podniku není vždy zcela jednoznačné.

Autoři zabývající se problematikou tax managementu považují za zcela klíčové, aby daňová strategie podniku byla v souladu s aktuální právní úpravou příslušné jurisdikce a aby byla vždy v souladu s širšími cíli podniku a napomáhala přímo či nepřímo jejich dosažení. Zároveň zdůrazňují, že teprve správné pochopení tax managementu nejprve u managementu společnosti a následně také u stakeholderů podniku může vést k jeho optimálnímu využívání v praxi. Vytvoření a následná implementace optimální daňové strategie ovšem není tak úplně jednoduchou záležitostí,

a proto je obecně doporučeno při tvorbě daňové strategie podniku a jejímu následnému zavedení do podnikové praxe spolupracovat s daňovými či finančními poradci.

Problematikou tax managementu se zabývají v neposlední řadě také mezinárodní auditorské společnosti, tedy členové tzv. Velké čtyřky, do které se řadí: PwC (PricewaterhouseCoopers), Deloitte, KMPG a EY (Ernst & Young). Tyto společnosti zdůrazňují potřebu začlenění tax managementu do finančního managementu společnosti a doporučují vytvoření vlastního daňového oddělení, které by napomáhalo optimálním způsobem řídit daňovou povinnost podniku.

Z literární rešerše je patrné, v dnešní době existuje celá řada různých přístupů k problematice tax managementu, plánování daňové povinnosti podniku a k tvorbě optimální daňové strategie podniku. I přes značný rozmach fenoménu tax managementu, ale doposud neexistuje žádný standardizovaný přístup využitelný pro malé a střední podniky, a právě proto se tato disertační práce zabývá otázkou řízení daňové povinnosti u MSP a navržením standardizovaného přístupu, který bude obecně využitelný pro tyto podnikatelské subjekty.

V následující kapitole č. 4, je hlavní pozornost zaměřena na řízení daňové povinnosti malých a středních podniků, a to s důrazem na plánování jejich daňové povinnosti. Závěrem primárního výzkumu je na základě identifikace bariér rozvoje MSP v České republice a identifikace klíčových faktorů ovlivňujících řízení daňové povinnosti u MSP navržením nové metodiky **MSP Tax Management**, která by byla využitelná pro malé a střední podniky působící v České republice. Tento nově vytvořený obecný přístup, specifikovaný pro potřeby MSP v České republice, umožní optimálním způsobem zapracovat tax management do finančního řízení těchto podnikatelských subjektů, a napomůže tak MSP ke zlepšení jejich ekonomické situace a udržení konkurenceschopnosti.

4. Zhodnocení vlastního výzkumu a metodická doporučení

V této kapitole jsou uvedeny výsledky vlastního výzkumu. První fáze výzkumu probíhala formou hloubkových rozhovorů (viz kapitola č. 4.1), které byly použity za účelem pochopení současné situace MSP, jejich postojů a přístupů s cílem identifikovat hlavní bariéry rozvoje MSP působících v České republice a upravit otázky v připravovaném dotazníkovém šetření takovým způsobem, aby byly dostatečně srozumitelné pro tyto specifické podnikatelské subjekty.

Druhá fáze výzkumu probíhala formou dotazníkového šetření. Hlavním cílem této části výzkumu bylo identifikovat klíčové faktory ovlivňující řízení daňové povinnosti u malých a středních podniků v České republice. Závěry výzkumu jsou uvedeny a souhrnně zpracovány v kapitole č. 4.2.

Na základě výsledků dotazníkového šetření byla následně navržena vlastní metodika pro řízení daňové povinnosti u malých a středních podniků, která nese označení „**MSP Tax Management**“ (viz kapitola č. 4.3) a jejíž využitelnost v praxi byla ověřována na vybrané skupině podniků (viz kapitola č. 4.4). Závěrem jsou diskutovány hlavní omezení navržené metodiky (viz kapitola č. 4.5).

4.1 Identifikace bariér rozvoje MSP

Přes nezpochybnitelný význam MSP pro ekonomiku členských států Evropské unie se tyto podnikatelské subjekty stále potýkají s celou řadou překážek a omezení, které zcela brání či do značné míry komplikují jejich další rozvoj.

Hlavním cílem této kapitoly proto je identifikovat klíčové bariéry rozvoje MSP, vytvořit jejich souhrnný přehled a následně na základě zjištěných skutečností formulovat doporučení pro zlepšení současné situace, jejichž aplikace v praxi by napomohla zlepšení aktuální situace a vytvoření optimálního podnikatelského prostředí pro MSP. Dílčím cílem této první fáze výzkumu bylo také lépe pochopit současnou situaci MSP, jejich postoje a přístupy a v neposlední řadě na základě získaných informací upravit část otázek v připravovaném dotazníkovém šetření, jehož finální podoba je uvedena v Příloze č. 2.

První fáze výzkumu probíhala formou hloubkových nestrukturovaných rozhovorů. Celkově bylo osloveno prostřednictvím zaslaného e-mailu 25 podniků (*poznámka: splňujících níže uvedené podmínky pro zařazení do kategorie MSP*), z nichž bylo následně realizováno celkem 10 interview, které proběhly během října 2013.

Respondenti hloubkových rozhovorů byli jednatelé, finanční ředitelé, nebo hlavní účetní společností. Výzkum byl zaměřen výhradně na podniky, které patří podle Evropské komise (2008) do kategorie MSP (*tzn., že tyto podniky zaměstnávají méně než 250 zaměstnanců, jejich roční obrat nepřesahuje 50 milionů EUR anebo bilanční suma jejich roční rozvahy nepřesahuje 43 milionů EUR*).

Výběr kraje pro realizaci hloubkových rozhovorů byl stanoven na základě statistických údajů zveřejněných ČSÚ (2014d). Cílem bylo vybrat průměrný kraj České republiky, a to na základě následujících kritérií: celkový počet obchodních společností, míra nezaměstnanosti, a počet obyvatel kraje. Pro zajištění relevantnosti bylo nezbytné pro potřeby dalšího výzkumu vyloučit kraj Hlavní město Praha, neboť tento kraj by značně zkresloval průměr ostatních krajů ČR. Na základě výše uvedených kritérií byl vybrán pro realizaci hloubkových rozhovorů Zlínský kraj.

Realizované rozhovory byly zaměřeny výhradně na podniky, které splňují následující požadavky: mají sídlo ve Zlínském kraji, jsou zapsány v Obchodním rejstříku vedeném u Krajského soudu v Brně a právní forma jejich podnikání je „*společnost*

s ručením omezeným“, přičemž společností s ručením omezeným se rozumí společnost splňující veškeré podmínky vymezené v § 132 až § 242 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Pro přesnější specifikaci respondentů, kteří se zúčastnili realizovaných rozhovorů, byla použita klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). Jak uvádí ČSÚ (2014a) CZ-NACE je možné charakterizovat jako ucelený systém klasifikace ekonomických činností a produkce, kterou používá Evropská unie (resp. Evropská společenství) již od roku 1970. Jeho hlavní výhodou je, že umožňuje provádět srovnání v rámci celé Evropské unie. V současné době je používání NACE povinné pro všechny členské státy EU, a právě proto byla tato klasifikace použita také v tomto výzkumu. Respondenty rozhovorů je na základě této klasifikace možné rozdělit do následujících sekcí: (C) Zpracovatelský průmysl (4 respondenti); (F) Stavebnictví (2 respondenti); (G) Velkoobchod a maloobchod; oprava a údržba motorových vozidel (1 respondent); (I) Ubytování, stravování a pohostinství (2 respondenti); (L) Činnosti v oblasti nemovitostí (1 respondent).

Tematické oblasti řešené s respondenty hloubkových rozhovorů jsou uvedeny v Příloze č. 1. Souhrnné výsledky samotných hloubkových rozhovorů jsou podrobněji uvedeny dále. Celkem 60 % respondentů uvedlo, že je pro ně obtížné získat cizí kapitál pro další rozvoj jejich podnikání. Respondenti zvláště poukazovali na časovou a administrativní náročnost získání půjček ze strany komerčních bank.

Obecné povědomí o existenci programů na podporu rozvoje MSP má 80 % respondentů, ale prozatím žádný z respondentů tyto programy v praxi nevyužil. Jako hlavní důvod nepoužívání těchto programů respondenti uváděli především: nedostatek času věnovat se zkoumání nabídky programů, neschopnost zorientovat se v nabízených programech, obavu investovat peníze do zpracování žádosti a všech souvisejících dokumentů, radikální zvýšení byrokracie spojené s projektem a přísné kontroly týkající se využívání získaných financí ze strany zodpovědných státních orgánů.

Významná většina (90 %) respondentů uvedla, že administrativní zátěž na ně kladená každým rokem postupně narůstá a že tato skutečnost má negativní dopad na náklady spojené se splněním požadavků na ně kladených.

Všichni respondenti zcela jednoznačně souhlasí s tím, že se cítí být součástí Zlínského kraje a v současné době neuvažují o změně sídla své společnosti. Pouze 20 %

respondentů uvedlo, že v minulosti uvažovali o změně sídla společnosti, konkrétně o jeho přesunutí do hlavního města Prahy, a to z důvodu snížení frekvence kontrol ze strany správce daně.

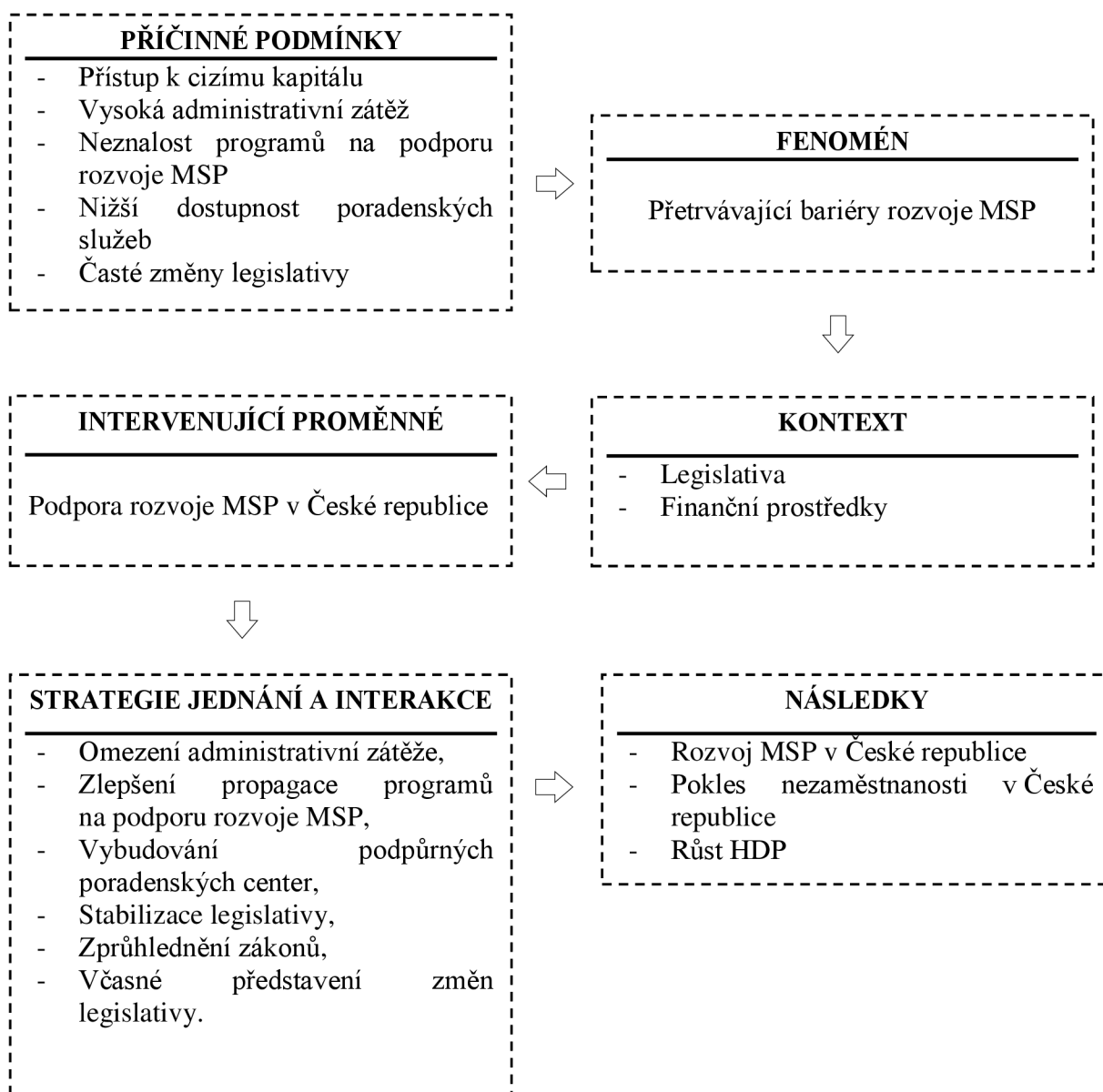
Celkově 70 % respondentů potvrdilo, že nejsou schopni dostatečně důsledně sledovat vysoký počet změn daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících. Respondenti zároveň zdůraznili, že pouze mapování a implementace požadovaných změn je často brzdí a odvádí jejich pozornost od samotné podstaty jejich podnikání. Stejně procento respondentů si také stěžovalo na poměrně časté kontroly ze strany místně příslušného správce daně.

Část respondentů (60 %) uvedla, že využívá při zpracování daňových přiznání výhradně činnosti svých vlastních zaměstnanců. Část podniků (40 %) si daňové přiznání zpracovává samostatně, ale následně jej postupuje ke kontrole svému daňovému poradci. Podniky, které využívají služeb daňových poradců, tak činí většinou dlouhodobě, ale zároveň připouští, že tato služba je pro ně poměrně finančně náročná.

Respondenti se jednohlasně shodli na tom, že by souhlasili se zjednodušením současné legislativy a uvítali by zejména její dlouhodobější stabilizaci.

Paradigmatický model bariér rozvoje MSP

Jak již bylo uvedeno v kapitole č. 2, k vyhodnocení hloubkových rozhovorů byla použita metoda otevřeného a axiálního kódování dle zakotvené teorie podle Strausse a Corbinové (1999), která vedla k vytvoření paradigmatického modelu bariér rozvoje MSP (viz obrázek č. 14).



Obrázek 14: Paradigmatický model bariér rozvoje MSP

Zdroj: Vlastní zpracování

V souladu s cíli práce byla na základě rešerše literatury zabývající se touto problematikou vytvořena SWOT analýza malých a středních podniků působících v České republice, jejíž výsledky jsou shrnuty v tabulce č. 8.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> ○ vysoký inovační potenciál*, ○ flexibilní reakce na vývoj trhu, ○ znalost lokálních trhů a potřeb zákazníků, ○ relativně jednoduché a kapitálově nenáročné založení podniku, ○ přizpůsobivost pracovní síly, ○ vysoká motivace k výkonu u vlastníků firem. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ omezené znalosti a zkušenost v oblasti managementu a marketingu, ○ nedostatečná kapitálová vybavenost, ○ problematický přístup k cizímu kapitálu, ○ nedostatek volných finančních prostředků, ○ nedostatečná orientace v možnostech podpory pro MSP, ○ nedostatečný důraz na rozvoj lidských zdrojů.
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> ○ expanze na zahraniční trhy, ○ širší využívání podpůrných programů (<i>zejména s využitím prostředků Evropské unie</i>), ○ zvýšení spolupráce mezi firmami, ○ spolupráce MSP s VŠ a výzkumnými pracovišti. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ silná konkurence na trhu (<i>zejména ze strany velkých firem</i>), ○ vysoká administrativní zátěž, ○ neustálé změny legislativy, ○ nedostatek pracovních sil vyučených v technických a řemeslných oborech, ○ odchod vysoce kvalifikovaných pracovníků do zahraničí.

*Poznámka: je nutné zdůraznit, že se jedná o vysoký počet inovací převážně nižších řádů

Tabulka 8: SWOT analýza MSP v České republice

Zdroj: Grebíková (2012)

Na základě identifikování klíčových bariér rozvoje MSP, který vychází z rešerše literatury a vlastních hloubkových rozhovorů, jsou formulovány doporučení pro zlepšení, jejichž aplikace v praxi by významně napomohla zlepšení současné situace a vedla by k vytvoření optimálních podmínek pro podnikání MSP v České republice. Mezi tato doporučení patří:

Omezení administrativní zátěže

Snížit administrativní zátěž je nezbytné již od okamžiku přípravy a samotného zahájení podnikatelské činnosti MSP. Tento trend orientovaný na eliminaci nadbytečných administrativních úkonů požadovaných po MSP, které neúčelně odvádějí pozornost managementu MSP od výkonu jejich primární podnikatelské činnosti, je nezbytné následovat také během samotného provádění podnikatelské činnosti těchto specifických podnikatelských subjektů.

Stabilizace legislativy

Stabilizace legislativy zejména v oblasti daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících. Součástí stabilizace by mělo být také odstranění celé řady neodůvodněných výjimek, které narušují celistvost zákonů, a důraz by měl být přitom kladen především také na jejich vzájemné propojení.

Avizování připravovaných změn legislativy

Připravované změny legislativy v dostatečném předstihu avizovat a následně zavádět do praxe maximálně jednou ročně, a to vše s dostatečnou časovou rezervou, aby MSP měly prostor se na tyto novinky předem důkladně připravit a aby je stihly zapracovat do své podnikové strategie.

Posílení vzdělanosti

Realizace praktických kurzů zaměřených na posílení základních znalostí potřebných pro úspěšné podnikání MSP, a to zejména s důrazem na problematiku daní, práva, managementu, marketingu atd.

Zlepšení propagace rozvojových programů

Zaměřit se na zlepšení propagace programů na podporu rozvoje podnikání MSP ze strany Ministerstva průmyslu a obchodu ČR a Evropské unie. MSP by podle závěrů výzkumu ocenily zejména odstranění vysoké administrativní zátěže spojené se zpracováním žádosti a následnou kontrolou čerpání získaných finančních prostředků. V této otázce se také otevírá cesta pro poskytování poradenských služeb pro MSP v rámci zpracování a následného čerpání finančních prostředků z těchto programů.

Podpůrná poradenská centra

Vybudování podpůrných poradenských center, které by poskytovaly cenově zvýhodněné poradenské služby v oblasti účetnictví, daní, práva, managementu, marketingu atd. právě se zaměřením pro potřeby MSP.

Zavedení tax managementu u MSP

Tax management tvoří významnou část finančního managementu společnosti a jeho zahrnutí do firemní strategie umožňuje podniku optimalizovat daňové toky, vede ke snížení nákladů společnosti, což by mělo za následek zvýšení úrovně rentability a také zvýšení konkurenceschopnosti MSP.

Informovanost obyvatelstva

Stát by měl také klást dostatečný důraz na informovanost obyvatelstva České republiky o kladném vlivu podnikatelské sféry na ekonomickou situaci státu, a to především s důrazem na pozitivní vliv MSP v oblasti snižování celorepublikové míry nezaměstnanosti.

Závěrem je možné uvést, že realizovaný výzkum napomohl lépe pochopit způsob fungování a styl uvažování MSP, přičemž jeho hlavním cílem bylo identifikovat stěžejní omezení a bariéry rozvoje těchto významných podnikatelských subjektů v České republice. Současně je nutné podotknout, že realizované hloubkové rozhovory významným způsobem přispěly také k úpravě části otázek v připravovaném dotazníkovém šetření.

Hlavním přínosem této první fáze výzkumu je, že výsledky výzkumu se shodují s výsledky výzkumů realizovaných na mnohem rozsáhlejších datových souborech. Tato skutečnost poukazuje na fakt, že doposud přijatá opatření na podporu rozvoje MSP nejspíš nejsou stále dostatečná a že tato opatření i přes veškerou snahu doposud nevedla k odstranění již dříve identifikovaných bariér rozvoje MSP. Mezi nejvýznamnější bariéry rozvoje se přitom řadí zejména:

- **obtížný přístup k cizímu kapitálu,**
- **rostoucí administrativní zátěž,**
- **časté změny legislativy,**
- **finančně nákladné poradenské služby.**

Závěry výzkumu v otázce náročnosti (obtížnosti) získání cizího kapitálu se shodují s celou řadou autorů (Bohatá a Mládek, 1999; Pitra, 2006; Sadovský a Matějková, 2010; Chládková, 2010; Veber, Srpová et al., 2012; ČSÚ, 2014a).

Zároveň je nezbytné podotknout, že na rostoucí administrativní zátěž a časté změny legislativy upravující podnikání MSP již dříve poukazovali Sadovský a Matějková (2010) a Veber, Srpová et al. (2012). Výsledky výzkumů jsou však zcela v rozporu s MPO ČR (2014), které uvádí, že administrativní zátěž kladená na podnikatele v roce 2013 se snížila o 24,4% oproti roku 2005.

Respondenti realizovaného výzkumu se současně shodli, že cítí sounáležitost s krajem, ve kterém podnikají, což se shoduje s výsledky výzkumu Šebestová et al. (2007), kteří uvádí, že MSP v Moravskoslezském kraji se cítí být úzce spojeny s regionem, ve kterém podnikají.

Závěry výzkumu nejsou příliš pozitivní zejména z hlediska reálné aplikace přijatých opatření ze strany státu a Evropské unie, neboť MSP se neustále potýkají s totožnými problémy jako v minulosti. Doporučení, které by vedly ke zlepšení současné situace a podmínek pro podnikání MSP v České republice, jsou proto souhrnně uvedeny výše. Je přitom naprosto klíčové, aby si vrcholní představitelé České republiky stejně jako Evropské unie uvědomili, že podpora rozvoje MSP je poměrně pragmatická, a proto je nutné důsledně tyto podnikatelské subjekty chránit a přijmout konečně skutečně funkční opatření, které by napomohly jejich dalšímu rozvoji.

4.2 Identifikace faktorů ovlivňujících řízení daňové povinnosti

V souladu s cíli práce si tato kapitola klade za cíl identifikovat klíčové faktory, které nejvíce ovlivňují řízení daňové povinnosti u MSP v České republice. Na základě rozpoznání nejvýznamnějších faktorů bude posléze navržena metodika řízení daňové povinnosti MSP.

Druhá fáze výzkumu probíhala formou dotazníkového šetření, které bylo zaměřeno na získání primárních dat od malých a středních podniků působících v České republice a jehož finální podoba je uvedena v Příloze č. 2. Je nezbytné podotknout, že obdobné výzkumy jsou velmi obtížné, neboť daňoví poplatníci se obávají zneužití informací ze strany své konkurence, což má negativní dopad na míru účasti v takto zaměřených výzkumech. Pro podporu zvýšení míry účasti v tomto výzkumu proto bylo omezeno množství otázek.

Respondenty dotazníkového šetření jsou podniky, které splňují podmínky dle Evropské komise (2008) pro zařazení do kategorie MSP (*tzn., že zaměstnávají méně než 250 zaměstnanců, jejich roční obrat nepřesahuje 50 milionů EUR anebo bilanční suma jejich roční rozvahy nepřesahuje 43 milionů EUR*).

Podle MPO ČR (2013b) k 31. prosinci 2012 vykonávalo podnikatelskou činnost v České republice celkem 1.122.511 podnikatelů, kteří spadají do kategorie MSP. Z toho 271.333 podnikatelů (cca 24 %) tvoří právnické osoby. Na základě údajů zveřejněných ČSÚ (2014d) je podíl právní formy podnikání „společnost s ručením omezeným“ na celkovém počtu obchodních společností působících v České republice (k 31. prosinci 2012) 92,64 %. Z tohoto podílu se pro potřeby určení počtu společností s ručením omezeným vychází také u podniků spadajících do kategorie MSP. Základním souborem tedy je 251.363 společností. Pro zajištění reprezentativnosti výběrového souboru byl za pomoci nástroje „Sample Calculator“ společnosti Custom Insight vypočten minimální počet podniků, které bylo nezbytné v rámci výzkumu oslovit.

Realizované dotazníkové šetření proběhlo v období prosinec 2013 až leden 2014. V rámci realizovaného výzkumu bylo následně prostřednictvím zaslání emailu osloveno 500 podniků, které byly vybrány metodou náhodného výběru a které splňují následující podmínky: mají sídlo na území České republiky, jsou zapsány v Obchodním

rejstříku a právní forma jejich podnikání je „*společnost s ručením omezeným*“, přičemž společností s ručením omezeným se rozumí společnost splňující veškeré podmínky vymezené v § 132 až § 242 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

S cílem zvýšit míru účasti v realizovaném dotazníkovém šetření byl respondentům zaslán ještě jeden připomínající email (na začátku ledna 2014), což mělo pozitivní vliv na míru účasti v realizovaném výzkumu. Celkově se do dotazníkového šetření zapojilo 191 respondentů, z čehož bylo možné pro další výzkum použít 186 obdržených dotazníků (*poznámka: 2 firmy nesplňují podmínky pro zařazení do kategorie MSP a 3 firmy nevyplnily dotazník uspokojivým způsobem*). Celková míra účasti v realizovaném dotazníkovém šetření je tudíž 38,2 %.

Na základě důkladného průzkumu renomovaných literárních zdrojů primární výzkum rozděluje faktory ovlivňující řízení daňové povinnosti u MSP do třech základních oblastí, a to potřeba řízení daňové povinnosti, odbornost a spolupráce.



Obrázek 15: Vizualizace vzájemného vztahu dílčích oblastí výzkumu

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro potřeby analýzy primárních dat získaných z realizovaného dotazníkového šetření byla použita metoda rozhodovacích (klasifikačních) stromů. Hlavním důvodem využití právě této metody je skutečnost, že tato metoda umožňuje podrobněji analyzovat vztahy mezi zkoumanými proměnnými.

Ke zpracování a následné vizualizaci výsledků byl využit program Orange (2014), protože se jedná volně dostupný open-source řešení distribuovaný pod GPL licenci.

4.2.1 Dílčí oblast výzkumu č. 1: Potřeba řízení daňové povinnosti

Na základě rešerše literatury je možné konstatovat, že autoři zabývající se problematikou daňové optimalizace se často zaměřují na dva významné aspekty, a to tax management a využívání nástrojů pro řízení daňové povinnosti (Fallan et al., 1995; Yancey a Cravens, 1998; Hoffman, 2002; Freeland, 2013; Kubátová, 2009; Hafkenscheid a Janssen, 2009; Verina, 2010; Djankov et al., 2010; Gao et al., 2011; Sinclair a Lipkin, 2011; Wahab a Holland, 2012; Jurinski a Zwick, 2013; Combs et al., 2013; Lymer a Oats, 2013; Kavany, 2014).

Výzkumné otázky související s touto dílčí oblastí výzkumu jsou přitom následující: *Ovlivňují realizované investice využívání nástrojů k řízení daňové povinnosti podniku? Obávají se společnosti dopadu změn v daňových zákonech (a zákonech s nimi souvisejících) na jejich výslednou daňovou povinnost? Využívají společnosti nástroje pro řízení daňové povinnosti nabízené současně platnou legislativou v dostatečném rozsahu? Uvažují společnosti o přesunu svého sídla do některého z tzv. daňových rájů s cílem snížit své daňové náklady?* Na základě rešerše literatury věnující se této problematice a výše uvedených výzkumných otázek byla stanovena následující hypotéza:

H1: „Potřeba řízení daní u MSP souvisí s předpokládaným zvýšením jejich výsledné daňové povinnosti“.

Hlavním cílem této dílčí části výzkumu je přitom identifikovat, zda potřeba řízení daní u respondentů dotazníkového šetření závisí na předpokládaném zvýšení jejich výsledné daňové povinnosti.

Označení	Faktor	Váha
A1	Investice	0,2
A2	Zisk	0,1
A3	Změny daňových zákonů	0,05
A4	Využívání nástrojů	0,15
A5	Předpokládaný dopad změn na VDP	0,25
A6	Kvazidaně	0,2
A7	Daňový ráj	0,05

Tabulka 9: Klíčové faktory pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování

Váhy jednotlivých faktorů byly stanoveny metodou sběru expertních názorů Delphi (viz kapitola č. 2), a to prostřednictvím vícekolového dotazování s kontrolovanou zpětnou vazbou mezi jednotlivými koly. Podmínkou pro přijetí výše uvedené hypotézy (H1) je, aby výsledný součet faktorů multiplikovaný váhou jednotlivých kritérií byl vyšší nebo roven 60 %. Tato podmínka byla stanovena na základě expertního odhadu, při zohlednění dosavadních výzkumů zabývajících se zkoumanou oblastí.



Obrázek 16: Mix klíčových faktorů ovlivňujících potřebu řízení daňové povinnosti u MSP

Zdroj: Vlastní zpracování

Statistické zpracování a vizualizace výsledků

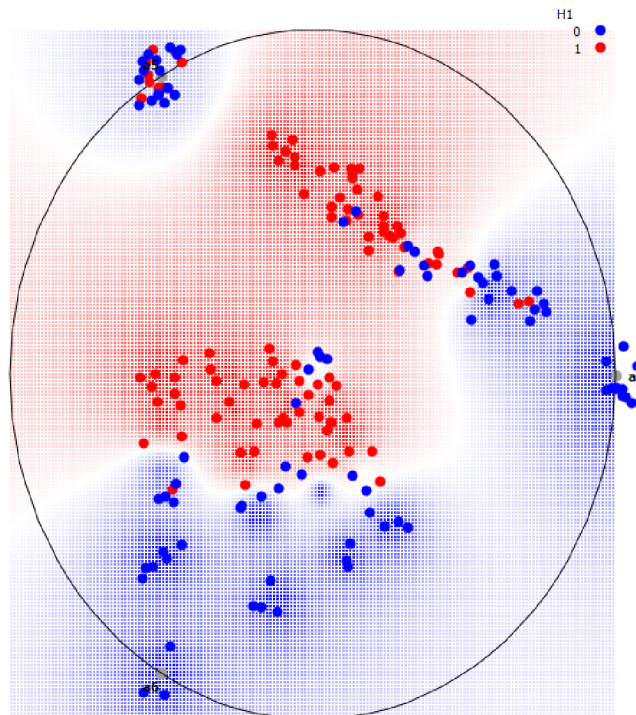
Pro potřebu zpracování primárních dat a průzkum vizualizačních technik byla využita optimalizační technika VizRank. K automatickému nalezení nejvhodnějšího zobrazení dat a pro identifikaci skupiny souvisejících otázek metoda RadViz. A ke zjištění závislosti metoda klasifikačních stromů. Klasifikace provedená v rámci disertační práce je pouze diskretních hodnot, takže také výsledky testů jsou diskretního typu. Jako nástroj pro komplexní dolování z dat byl vybrán software Orange (Orange, 2014).

Parametr	Nastavení
Maximální odhadovaný atribut	10
Metoda ohodnocení	k-NN (klasifikace podle nejbližších sousedů)
Počet sousedů (k)	10
Procento použitých dat	100
Testovací metoda	10 křížová validace
Měření úspěchu klasifikace	Průměrná pravděpodobnost přiřazení ke správné třídě
Atribut podmnožiny výběru	Použít rozdělení Gamma a testovat všechna možná umístění
Měření pro žebříček atributu	ReliéfF

Tabulka 10: VizRank - použité parametry pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování na základě softwaru Orange (2014)

Pozice datového bodu uvnitř kružnice závisí na pořadí kotev na obvodu kružnice. Výsledkem optimalizační techniky VizRank, bylo určení pořadí kotev A2, A5 a A6, se kterým pracuje následující metoda RadViz, která s 80,15% pravděpodobností uvádí určitý vzor v datech - tedy informační zisk.



Obrázek 17: Vizualizace RadViz pro oblast „Potřeba řízení daňové povinnosti“

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Analýza dat, která umožnila zobrazit jak hodnoty parametrů a poměr mezi hodnotami parametrů, tak také případné závislosti mezi nimi. Metoda RadViz byla v daném případě zvolena, protože dává přehled o celém datovém souboru.

V konkrétním případě je z obrázku č. 17 patrné rozdělení na dva shluky, a protože se nejedná o situaci typu „pepř a sůl“, lze vyvodit závěr, že existuje závislost, která může být analyzována metodou klasifikačních stromů.

Parametr	Zobrazení
Zobrazit atributy	A2, A5 a A6
Skryté atributy	A1, A3, A4, A7
Granualita	3
Ukázat pravděpodobnosti	Ano
Použít vyhlazování	Ano
Použít rozdílné barvy	Ano
Nafouknout body	1
Velikost rozptylu	10

Tabulka 11: Parametry zobrazení RadViz v softwaru Orange pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

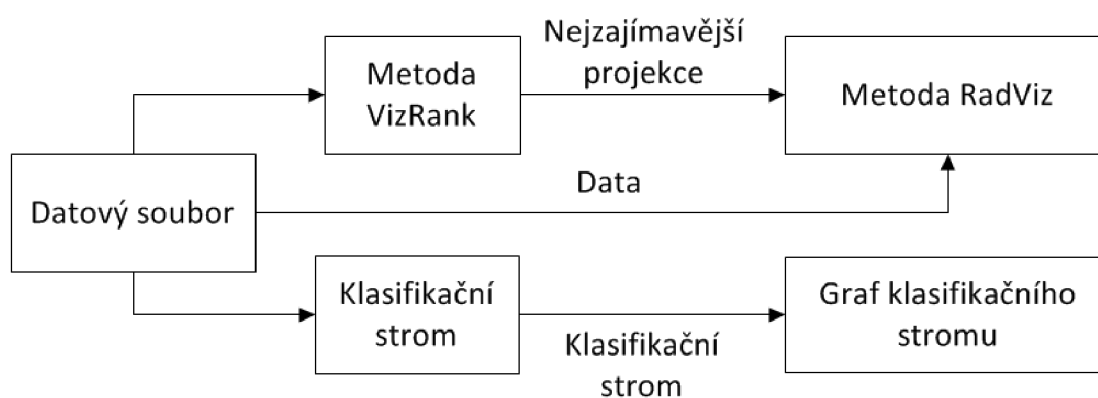
Nastavení systému ilustruje tabulka č. 12. Omezující podmínky byly stanoveny takovým způsobem, aby klasifikační strom nebyl příliš mělký (vysoká chybovost procesu klasifikace), ani příliš hluboký (časová náročnost klasifikace).

Výběr atributů kritéria	Informační zisk
Binarizace	Bez binarizace
Minimální počet v listech	5
Prořezávání s m-odhadem	2
Maximální šířka uzlu	120
Maximální hloubka stromu	4
Šířka hrany	Rodič
Barva uzlu	Pravděpodobnost většiny třídy
Ukázat rozdělení koláčovými grafy	Ano

Tabulka 12: Parametry klasifikačního stromu pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

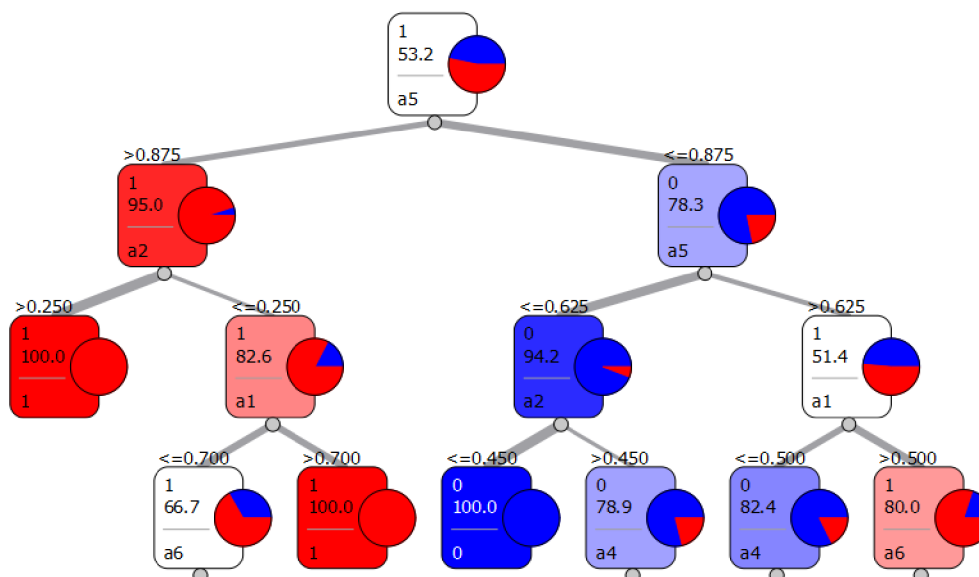
Odstraněné větve byly nahrazeny listy, které jsou ohodnoceny třídou s největší četností v listech podstromu dané odstraněné větve. Metodický postup ořezávání po konstrukci stromu byl sice výpočetně náročnější, ale obecně poskytuje lepší výsledky.



Obrázek 18: Metodický postup při rozboru dat

Zdroj: Orange (2014)

Po zadání výše specifikovaných kritérií (viz tabulka č. 12) do softwaru Orange byl vygenerován následující klasifikační strom (viz obrázek č. 19).



Obrázek 19: Klasifikační strom pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Souhrnný přehled jednotlivých položek používaných ve výše znázorněném klasifikačním stromu je uveden v tabulce č. 13.

1 = Ano, souhlasí; **0** = Ne, nesouhlasí; **A5** = Faktor předpokládaný dopad změn na VDP; **A2** = Faktor zisk; **A1** = Faktor investice; **A6** = Faktor kvazidaně; **A4** = Faktor využívání nástrojů.

Tabulka 13: Souhrnný přehled faktorů používaných v klasifikačním stromu pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti" Zdroj: Vlastní zpracování

Pro zhodnocení správnosti použité metody klasifikačního stromu byla použita matice záměn (viz tabulka č. 15). Celková úspěšnost klasifikace zvoleného klasifikačního modelu přitom dosahuje 90,33% úspěšnosti.

Metoda	Správnost klasifikace	Sensitivita	Plocha pod ROC křivkou
Klasifikační strom	0,9033	0,9091	0,9119

Tabulka 14: Zhodnocení výsledků pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

	Predikce			Celkem
	Ne	Ano		
Správná třída	Ne	78	9	87
	Ano	9	90	99
	Celkem	87	99	186

Tabulka 15: Matice záměn pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci software Orange (2014)

Na základě vlastní klasifikace pomocí rozhodovacího stromu cestou záznamu od kořene stromu k jeho listu, bylo zjištěno, že celkem 53,2 % respondentů považuje řízení daňové povinnosti podniku za důležité.

Největší vliv na to, zda respondenti považují řízení daní za významné, má předpokládaný dopad změn daňových zákonů na podnik respektive na jeho výslednou daňovou povinnost. Celkově 57 % respondentů očekává podstatné zvýšení své VDP v důsledku novelizace daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících.

Pro 26,9 % respondentů, kteří očekávají podstatné zvýšení své výsledné daňové povinnosti v důsledku změny legislativy, zisk během posledního zdaňovacího období poklesl. Respondenti, kteří neočekávají podstatný dopad změn daňových zákonů na svou daňovou povinnost (43 % respondentů) a zároveň se jejich zisk za poslední zdaňovací období zvýšil, považují plánování daní za významné.

Respondenty, kteří spíše neočekávají dopad změny daňových zákonů na svou daňovou povinnost (19,9 %), lze klasifikovat do dvou skupin, a to podle výše investice během posledního zdaňovacího období. U první skupiny, ve které došlo k poklesu realizovaných investic (9,1 %), není řízení daňové povinnosti považováno za důležité, na rozdíl od druhé skupiny (10,8 %), která uvádí zvýšení investic.

Shrnutí a diskuse výsledků pro dílčí oblast výzkumu č. 1: Potřeba řízení daňové povinnosti

Hlavním cílem této dílčí části výzkumu bylo identifikovat, zda potřeba řízení daňové povinnosti u MSP působících v České republice závisí na předpokládaném zvýšení jejich výsledné daňové povinnosti. Závěry výzkumu odhalily, že celkem 53,2 % respondentů považuje řízení daňové povinnosti podniku za významné. Hlavní faktory, které mají nejvýznamnější vliv na potřebu řízení daňové povinnosti u MSP působících v České republice, jsou uvedeny v tabulce č. 16.

Označení	Faktor
A5	Předpokládaný dopad změn na VDP
A2	Zisk
A1	Investice

Tabulka 16: Nejvýznamnější faktory pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"

Zdroj: Vlastní zpracování

Za nejvýznamnější faktor z této oblasti byl identifikován faktor **předpokládaný dopad změn na výslednou daňovou povinnost**, respektive předpokládaný dopad změn daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících na výslednou daňovou povinnost podniku. Jako druhý nejvýznamnější faktor ovlivňující potřebu řízení daňové povinnosti podniku byl identifikován **faktor zisk** a mezi nejvýznamnější tři faktory pro oblast „Potřeba řízení daňové povinnosti podniku“ se zařadil ještě také **faktor investice**.

Na základě dosažených výsledků této dílčí oblasti výzkumu a předem definovaných kritérií byla **hypotéza H1 („Potřeba řízení daní u MSP souvisí s předpokládaným zvýšením jejich výsledné daňové povinnosti“)** přijata.

Závěry výzkumu jsou v souladu s Combs et al. (2013), který upozorňuje na skutečnost, že změny v zákonech mohou mít negativní dopad na současné daňové

plány podniku (mohou je učinit méně výhodnými), a proto klade důraz na jejich dostatečnou flexibilitu.

Výsledky výzkumu poukazují na skutečnost, že stupeň využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti prozatím není u MSP působících v ČR příliš vysoký, což skýtá značný potenciál rozšíření tohoto fenoménu v následujících letech. Výzkum mimo jiné také ukázal, že podniky považují plánování své daňové povinnosti za důležitější zejména v případech, kdy očekávají negativní dopad změn daňových zákonů (a zákonů s nimi souvisejících) na svou daňovou povinnost. Postoj respondentů v této otázce je možné označit spíše jako negativní, neboť celkem 57% respondentů uvedlo, že se obává podstatného zvýšení své výsledné daňové povinnosti v důsledku novelizace daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících. Tato skutečnost může souviset s často se vyskytujícím negativním postojem k jakékoli změně obecně, ale také může být založena na negativní zkušenosti těchto podnikatelských subjektů z předcházejících zdaňovacích období.

Pro optimální řízení daňové povinnosti MSP je zcela zásadní, aby si podniky uvědomily, že tvorba optimální daňové strategie a řízení daňové povinnosti podniku není jednorázová činnost, při které by se podniky měly zaměřit výhradně na minimalizaci své aktuální daňové povinnosti, ale že se jedná o dlouhodobý proces, jehož cílem je vytvořit komplexní daňovou strategii, která umožní optimalizovat daňovou povinnost podniku v dlouhodobém horizontu. Tento závěr potvrzuje výsledky výzkumu Verina (2010), která zdůrazňuje, že zavedení tax managementu do systému řízení společnosti, které je provedeno správným způsobem, přináší možnost dalšího zvýšení zisku společnosti za pomoci redukce daňových odvodů s následnou možností investovat takto získané úspory do dalšího rozvoje společnosti. Verina (2010) klade mimo jiné také důraz především na omezení mechanické redukce daní a na vytvoření systému řízení daňové povinnosti, který by byl pro podnik optimální.

4.2.2 Dílčí oblast výzkumu č. 2: Odbornost

Optimalizaci daňové povinnosti je možné charakterizovat jako proces, který patří mezi nejvýznamnější aktivity podniku. Při tvorbě optimální daňové strategie podniku musí osoba zodpovědná za řízení daní ve společnosti vždy zohlednit aktuální právní úpravu státu, ve kterém podnik působí, a nesmí opomenout také zachování souladu daňové strategie s cíli podniku jako celku. Vliv na úspěšnou optimalizaci daňové povinnosti podniku má z velké části také odbornost osoby (osob) zodpovědných za plánování daňové strategie podniku. Této problematice se věnuje celá řada autorů (Fallan et al., 1995; Kalbers a Fogarty, 1995; Holtzman, 2011; Armstrong et al., 2012; Araugo a Beal, 2013), kteří se často zaměřují především na dva aspekty daňové optimalizace: tax management a profesionalismus osoby (osob) zodpovědných za řízení daní ve společnosti. Výzkumné otázky související s touto dílčí částí výzkumu jsou přitom následující: *Má úroveň odbornosti osoby zodpovědné za daňovou strategii podniku vliv na řízení daní ve společnosti? Ovlivňuje daňovou optimalizaci podniku úroveň dosaženého vzdělání či zkušenosti osoby zodpovědné za řízení daní ve společnosti? Ovlivňuje úroveň odbornosti osoby zodpovědné za daňovou strategii podniku účast na specializovaných kurzech či četba specializovaných periodik zaměřených na oblast účetnictví a daní?* Na základě výzkumných otázek byla stanovena následující hypotéza:

H2: „*Vyšší stupeň odbornosti osoby zodpovědné za daňovou strategii podniku vede k častějšímu využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti podniku*“.

Cílem této dílčí části výzkumu přitom bylo identifikovat, zda má odbornost osoby zodpovědné za plánování daní ve společnosti vliv na řízení daňové povinnosti podniku.

Označení	Faktor	Váha
B1	Vzdělání	0,2
B2	Odborné kurzy	0,1
B3	Specializovaná periodika	0,1
B4	Zkušenosti	0,1
B5	Rizika	0,4
B6	Firemní kultura	0,1

Tabulka 17: Klíčové faktory pro oblast "Odbornost"

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro stanovení váhy jednotlivých kritérií pro oblast „Odbornost“ byla použita metoda Delphi. Podmínkou pro přijetí výše uvedené hypotézy (H2) je, aby výsledný součet faktorů multiplikovaný vahou jednotlivých kritérií byl vyšší nebo roven 60 %, přičemž tato podmínka byla stanovena na základě expertního odhadu, při zohlednění dosavadních výzkumů zabývajících se zkoumanou oblastí.



Obrázek 20: Mix klíčových faktorů ovlivňujících odbornost u MSP

Zdroj: Vlastní zpracování

Statistické zpracování a vizualizace výsledků

Pro potřebu zpracování primárních dat a průzkum vizualizačních technik byla využita opět optimalizační technika VizRank.

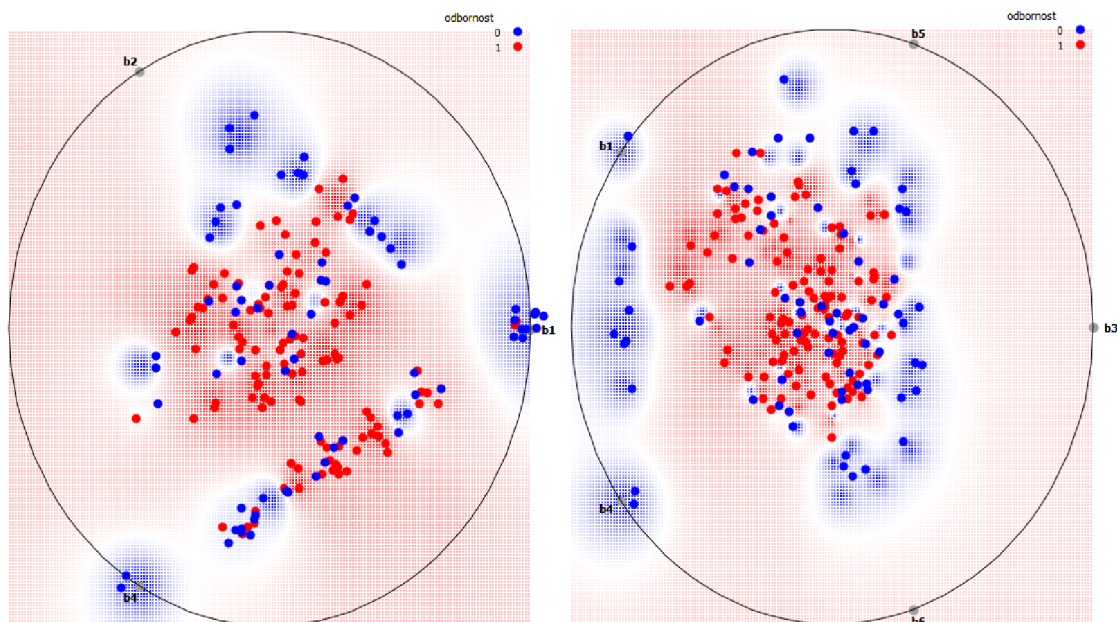
K automatickému nalezení nejvhodnějšího zobrazení dat a pro identifikaci skupiny souvisejících otázek byla použita metoda RadViz a ke zjištění závislosti metoda klasifikačních stromů.

Parametr	Nastavení
Maximální odhadovaný atribut	10
Metoda ohodnocení	k-NN (klasifikace podle nejbližších sousedů)
Počet sousedů (k)	10
Procento použitých dat	100
Testovací metoda	10 křížová validace
Měření úspěchu klasifikace	Průměrná pravděpodobnost přiřazení ke správné třídě
Atribut podmnožiny výběru	Použití rozdělení Gamma a testovat všechna možná umístění
Měření pro žebříček atributu	ReliéfF

Tabulka 18: VizRank - použité parametry pro oblast „Odbornost“

Zdroj: Vlastní zpracování na základě softwaru Orange (2014)

Výsledkem optimalizační techniky VizRank bylo určení pořadí kotev B1, B2 a B4, se kterým následně pracuje metoda RadViz, kde s 77,45% pravděpodobností byl nalezen určitý vzor v datech (tzv. informační zisk). A s 70,20% pravděpodobností pořadí kotev B3, B5, B1, B4 a B6. Porovnání obou výsledků je zobrazeno v následujícím obrázku č. 21.



Obrázek 21: Vizualizace RadViz pro oblast „Odbornost“

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

V konkrétním případě je z obou obrázků č. 21 patrné rozdělení na dva shluky a porovnáním obou výsledků lze vyvodit závěr, že existuje větší závislost v druhém případě, který bude dále analyzován metodou klasifikačních stromů.

Parametr	Zobrazení
Zobrazit atributy	B3, B5, B1, B4 a B6
Skryté atributy	B2
Granualita	3
Ukázat pravděpodobnosti	Ano
Použít vyhlazování	Ano
Použít rozdílné barvy	Ano
Nafouknout body	1
Velikost rozptylu	10

Tabulka 19: Parametry zobrazení RadViz v softwaru Orange pro oblast „Odbornost“

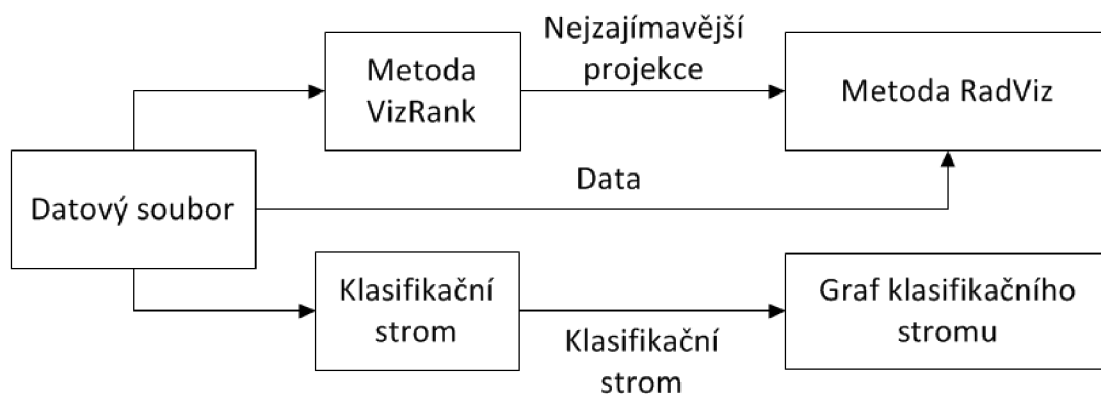
Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Omezující podmínky, které byly stanoveny, mají sloužit k tomu, aby klasifikační strom nebyl příliš mělký (vysoká chybovost procesu klasifikace), ani příliš hluboký (časová náročnost klasifikace). Specifikace nastavení systému je souhrnně uvedena v tabulce č. 20.

Výběr atributů kritéria	Informační zisk
Binarizace	Bez binarizace
Minimální počet v listech	5
Prořezávání s m-odhadem	2
Maximální šířka uzlu	120
Maximální hloubka stromu	4
Šířka hrany	Rodič
Barva uzlu	Pravděpodobnost většiny třídy
Ukázat rozdělení koláčovými grafy	Ano

Tabulka 20: Parametry klasifikačního stromu pro oblast „Odbornost“

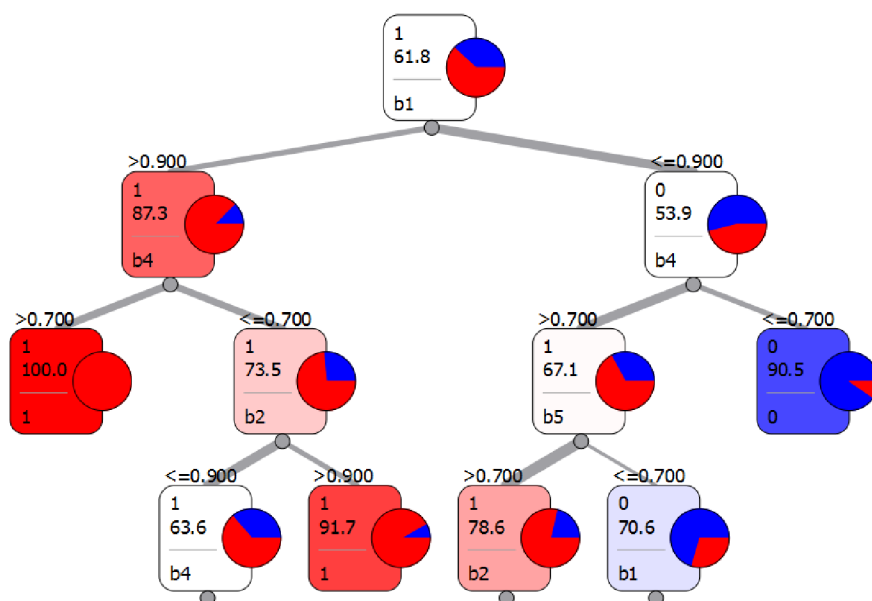
Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)



Obrázek 22: Metodický postup při rozboru dat

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Na základě zadání kritérií (viz tabulka č. 20) do softwaru Orange byl vygenerován následující klasifikační strom (viz obrázek č. 23).



Obrázek 23: Rozhodovací strom pro oblast "Odbornost"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Přehled a charakteristika jednotlivých položek používaných ve výše uvedeném klasifikačním stromu viz tabulka č. 21.

1 = Ano, souhlasí; **0** = Ne, nesouhlasí; **B1** = Faktor vzdělání; **B4** = Faktor zkušenosti; **B5** = Faktor rizika; **B2** = Faktor odborné kurzy.

Tabulka 21: Souhrnný přehled faktorů používaných v klasifikačním stromu pro oblast "Odbornost"

Zdroj: Vlastní zpracování

Za účelem zhodnocení správnosti použité metody byla pro oblast „Odbornost“ použita matice záměn (viz tabulka č. 23). Celková úspěšnost klasifikace zvoleného klasifikačního modelu pro dílčí oblast výzkumu dosahuje 80,11% úspěšnosti.

Metoda	Správnost klasifikace	Sensitivita	Plocha pod ROC křivkou
Klasifikační strom	0,8011	0,7183	0,8514

Tabulka 22: Zhodnocení výsledků pro oblast "Odbornost"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci software Orange (2014)

	Predikce			Celkem
	Ne	Ano		
Správná třída	Ne	51	20	71
	Ano	17	98	115
	Celkem	68	118	186

Tabulka 23: Matice záměn pro oblast "Odbornost"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci software Orange (2014)

Na základě analýzy bylo zjištěno, že celkem 61,8% respondentů vnímá vliv používání odborných znalostí při tvorbě daňové strategie podniku za důležité.

Závěry výzkumu poukazují na skutečnost, že pro 186 respondentů nemá četba specializovaných periodik zaměřených na problematiku účetnictví a daní žádný významný vliv na využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti podniku. Také je zajímavá souvislost, kdy pro vysokoškolsky vzdělané je méně důležitá účast na odborných kurzech ve srovnání s osobami bez vysokoškolského vzdělání.

Výsledky výzkumu dále ukazují, že největší vliv na to, zda respondenti považují u osoby zodpovědné za plánování daňové povinnosti podniku odborné znalosti

za významné, má úroveň nejvyššího dosaženého vzdělání. Celkově 38,2% respondentů očekává dostatečné odborné znalosti pro tvorbu daňové strategie u vysokoškolsky vzdělaných osob. Celkově 19,9% respondentů, kteří mají dlouholetou praxi v oboru a vysokoškolské vzdělání, využívá nástroje pro plánování daňové povinnosti. V případě respondentů s vysokoškolským vzděláním, kteří ale nemají dlouholetou praxi v dané oblasti (18,3%), je významné absolvování kurzů zaměřených na problematiku účetnictví a daní.

Pro 61,8% respondentů, kteří nedosahují vysokoškolského vzdělání, není využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti podniku významné. Tito respondenti bez vysokoškolského vzdělání jsou v 22,6% případů ti, kteří nemají dlouholeté zkušenosti s plánováním daňové povinnosti podniku. V případě respondentů bez vysokoškolského vzdělání a s dlouholetými zkušenostmi (39,2%) je významný vliv aktivní práce s riziky v oblasti řízení daňové povinnosti podniku. Respondenti, kteří neřídí rizika (9,1%) v oblasti daní vůbec, nevyužívají nástroje pro plánování daňové povinnosti podniku. Na rozdíl od 30,1% respondentů, kteří řízení rizik pozornost věnují a u kterých vstupuje do hry právě absolvování odborných kurzů zaměřených na problematiku účetnictví a daní.

Shrnutí a diskuse výsledků pro dílčí oblast výzkumu č. 2: Odbornost

Cílem této dílčí části výzkumu bylo identifikovat, zda má odbornost osoby zodpovědné za plánování daní vliv na řízení daňové povinnosti podniku.

Označení	Faktor
B1	Vzdělání
B4	Zkušenosti
B5	Rizika

Tabulka 24: Nejvýznamnější faktory pro oblast "Odbornost"

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledky výzkumu ukázaly, že faktor, který nejvíce ovlivňuje to, zda respondenti považují odbornost osoby zodpovědné za plánování daňové povinnosti podniku za významné, má **faktor vzdělání**. Druhým nejvýznamnějším faktorem z této oblasti

se ukázal být **faktor zkušenosti** a jako třetí nejvýznamnější faktor se projevil **faktor rizika** respektive aktivní práce s riziky v oblasti řízení daňové povinnosti podniku.

Závěry výzkumu ukázaly silnou závislost mezi odborností osoby zodpovědné za řízení daňové povinnosti podniku a stupněm využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti podniku. Vzhledem k výsledkům této dílčí části výzkumu a předem definovaných kritérií **byla hypotéza H2 (“Vyšší stupeň odbornosti osoby zodpovědné za daňovou strategii podniku vede k častějšímu využívání nástrojů pro plánování daňové povinnosti podniku“) přijata.**

Realizovaný výzkum přichází se zcela netradičním pohledem na tuto problematiku a jeho závěry poukazují na skutečnost, že odbornost osoby zodpovědné za řízení daňové povinnosti podniku je jedním z klíčových faktorů tvorby a implementace optimální daňové strategie podniku, což je v souladu s výzkumem Fallan et al. (1995).

V současné době MSP působí v poměrně nestabilním daňovém prostředí, pro které jsou typické velmi časté změny související s politickými cykly. Na základě této skutečnosti je zcela klíčové, aby daňová strategie podniku byla dostatečně flexibilní a aby umožňovala zapracování změn také v průběhu zdaňovacího období. To klade velmi vysoké nároky na osobu zodpovědnou za řízení daní ve společnosti. Závěry výzkumu ukazují, že podle MSP působících v České republice je nezbytné, aby osoba zodpovědná za řízení daní ve společnosti měla nejen odpovídající vzdělání a dostatečné zkušenosti v oboru, ale také aby byla schopna aktivně pracovat s daňovými riziky, kterým jsou podniky vystaveny a kterým musí dnes a denně čelit.

Výsledky dílčí části výzkumu ukazují, že pokud nebude osoba zodpovědná za řízení daní ve společnosti opravdu vysoce odborně zdatná, může to vést k tvorbě a implementaci ne zcela optimální daňové strategie podniku. Podniky by se tedy mohly dostat do situace, kdy budou využívat pouze omezené množství nástrojů pro řízení své daňové povinnosti a nebudou tak plně schopné maximalizovat různorodé příležitosti, které jim současná právní úprava nabízí.

Hlavní důraz je přitom nutné klást především na pochopení tax managementu v rámci podniku, na pečlivý výběr osoby zodpovědné za řízení daní ve společnosti, na monitorování změn vně i uvnitř podniku a na celkovou flexibilitu daňové strategie podniku.

4.2.3 Dílčí oblast výzkumu č. 3: Spolupráce

Řada autorů (Bonner et al., 1992; Freeland, 2013; Cook, 2009; Sikka a Willmott, 2013) zabývajících se problematikou tax managementu zaměřuje svou pozornost na řízení daní a využívání služeb externích daňových poradců. Výzkumné otázky, které vstaly v souvislosti s touto skutečností, jsou přitom následující: *Má využívání služeb externích daňových poradců vliv na řízení daní ve společnosti? Mají podniky spolupracující s externími daňovými poradci optimálněji nastavenou svou daňovou strategii? Ovlivňuje daňovou optimalizaci podniku počet spolupracujících externích daňových poradců? Využívají podniky v dostatečné míře nepeněžní výhody spolupráce s externími daňovými poradci? Má podle názoru podniků tato spolupráce skutečně smysl?* Výše uvedené výzkumné otázky jsou důležité, neboť mohou poskytnout důkazy o vlivu využívání služeb externích daňových poradců na optimalizaci daňové povinnosti podniků. Je nutné zdůraznit, že tento neobvyklý pohled na danou problematiku umožňuje identifikovat kritické faktory, které nejvíce ovlivňují rozhodování podniků o využívání či nevyužívání daňových poradců a současně umožňuje také lépe porozumět roli daňových poradců při optimalizaci daní u těchto podnikatelských subjektů.

Hlavním cílem této dílčí oblasti výzkumu bylo tedy identifikovat, zda využívání služeb externích daňových poradců má pozitivní vliv na řízení daní u MSP. V souladu s dílčím cílem výzkumu byla definována hypotéza (H3).

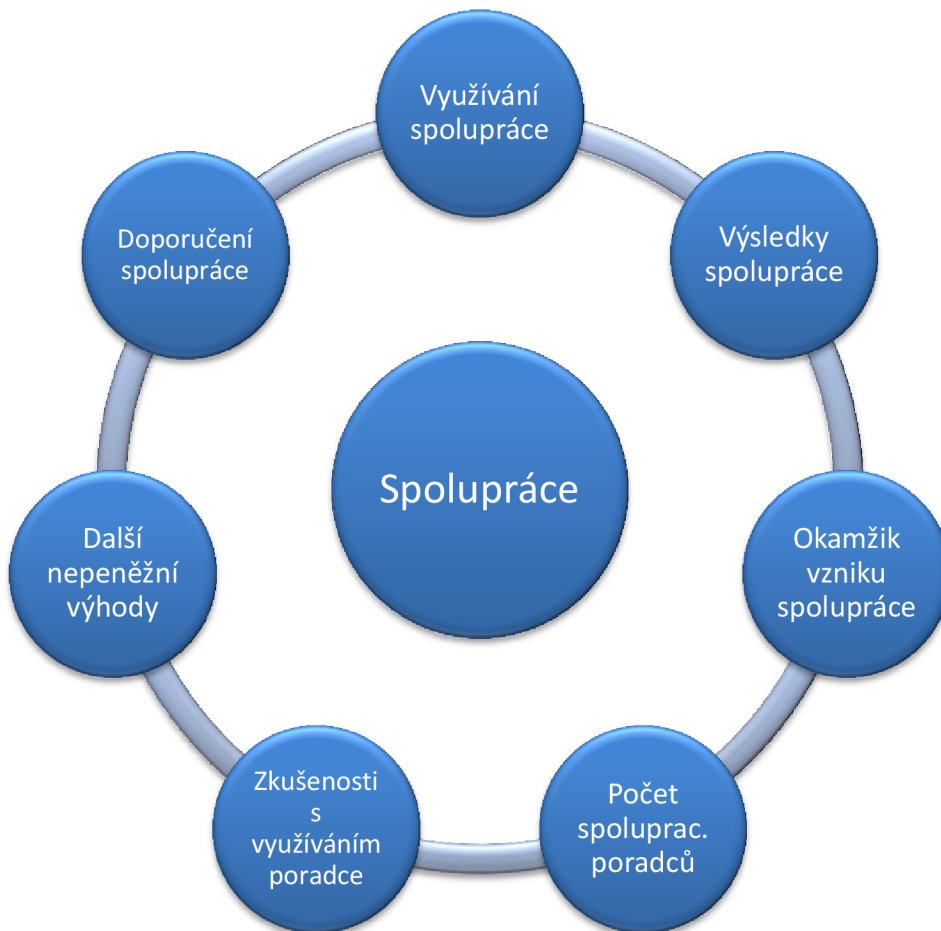
H3: *Spolupráce podniků s externími daňovými poradci má pozitivní dopad na řízení jejich daňové povinnosti.*“

Označení	Faktor	Váha
C1	Využívání spolupráce	0,15
C2	Výsledky spolupráce	0,25
C3	Okamžik vzniku spolupráce	0,1
C4	Počet spolupracujících poradců	0,1
C5	Zkušenosti s využíváním poradce	0,2
C6	Další nepeněžní výhody	0,1
C7	Doporučení spolupráce	0,1

Tabulka 25: Klíčové faktory pro oblast "Spolupráce"

Zdroj: Vlastní zpracování

Podmínkou pro přijetí výše uvedené hypotézy (H3) je, aby výsledný součet faktorů multiplikovaný váhou jednotlivých kritérií byl vyšší nebo roven 60 % (*poznámka: tato podmínka byla stanovena na základě expertního odhadu, při zohlednění dosavadních výzkumů zabývajících se zkoumanou oblastí*), přičemž pro stanovení váhy jednotlivých kritérií byla použita metoda Delphi.



Obrázek 24: Mix klíčových faktorů ovlivňujících spolupráci u MSP

Zdroj: Vlastní zpracování

Statistické zpracování a vizualizace výsledků

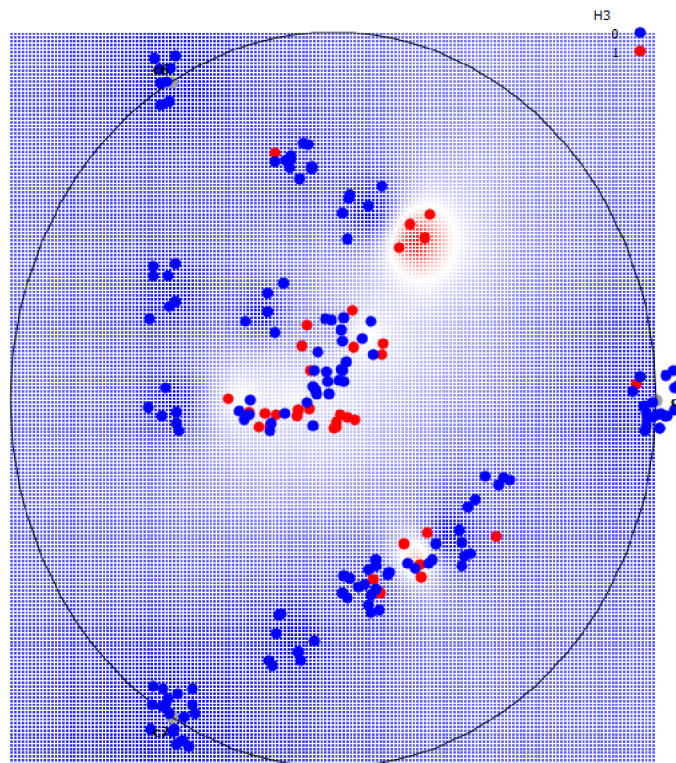
Za účelem zpracování primárních dat získaných z dotazníkového šetření a průzkum vizualizačních technik byla stejně jako pro předcházející oblasti využita optimalizační technika VizRank. K automatickému nalezení nejvhodnějšího zobrazení dat a pro identifikaci skupiny souvisejících otázek metoda RadViz a ke zjištění závislosti metoda klasifikačních stromů.

Parametr	Nastavení
Maximální odhadovaný atribut	10
Metoda ohodnocení	k-NN (klasifikace podle nejbližších sousedů)
Počet sousedů (k)	10
Procento použitých dat	100
Testovací metoda	10 křížová validace
Měření úspěchu klasifikace	Průměrná pravděpodobnost přiřazení ke správné třídě
Atribut podmnožiny výběru	Použít rozdělení Gamma a testovat všechna možná umístění
Měření pro žebříček atributu	ReliéfF

Tabulka 26: VizRank - použité parametry pro oblast „Spolupráce“

Zdroj: Vlastní zpracování na základě softwaru Orange (2014)

Výsledkem optimalizační techniky VizRank bylo určení pořadí kotev C1, C6 a C7, se kterým následně pracuje metoda RadViz, s 82,92% pravděpodobností nachází určitý vzor v datech - tedy informační zisk.



Obrázek 25: Vizualizace RadViz

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Analýza dat využívala metody RadViz a umožnila zobrazit jak hodnoty parametrů, poměr mezi hodnotami parametrů, tak také případné závislosti mezi nimi. V konkrétním případě je z obrázku č. 25 málo patrné rozdělení na shluky. Lze z něj vyvodit závěr, že existuje pouze slabá závislost, která bude dále analyzována metodou klasifikačních stromů.

Parametr	Zobrazení
Zobrazit atributy	C1, C6 a C7
Skryté atributy	C2, C3, C4, C5
Granualita	3
Ukázat pravděpodobnosti	Ano
Použít vyhlazování	Ano
Použít rozdílné barvy	Ano
Nafouknout body	1
Velikost rozptylu	10

Tabulka 27: Parametry zobrazení RadViz v softwaru Orange pro oblast „Spolupráce“

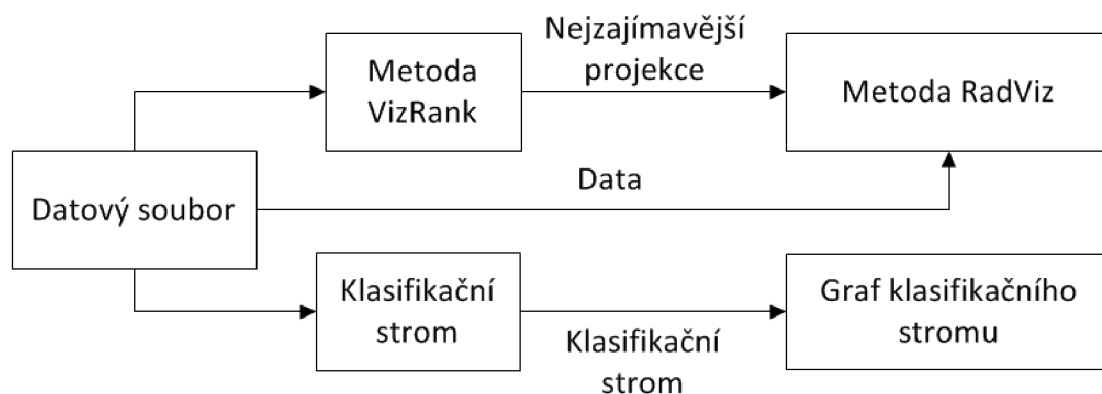
Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Výběr atributů kritéria	Informační zisk
Binarizace	Bez binarizace
Minimální počet v listech	5
Prořezávání s m-odhadem	2
Maximální šířka uzlu	120
Maximální hloubka stromu	4
Šířka hrany	Rodič
Barva uzlu	Pravděpodobnost většiny třídy
Ukázat rozdělení koláčovými grafy	Ano

Tabulka 28: Parametry klasifikačního stromu pro oblast „Spolupráce“

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

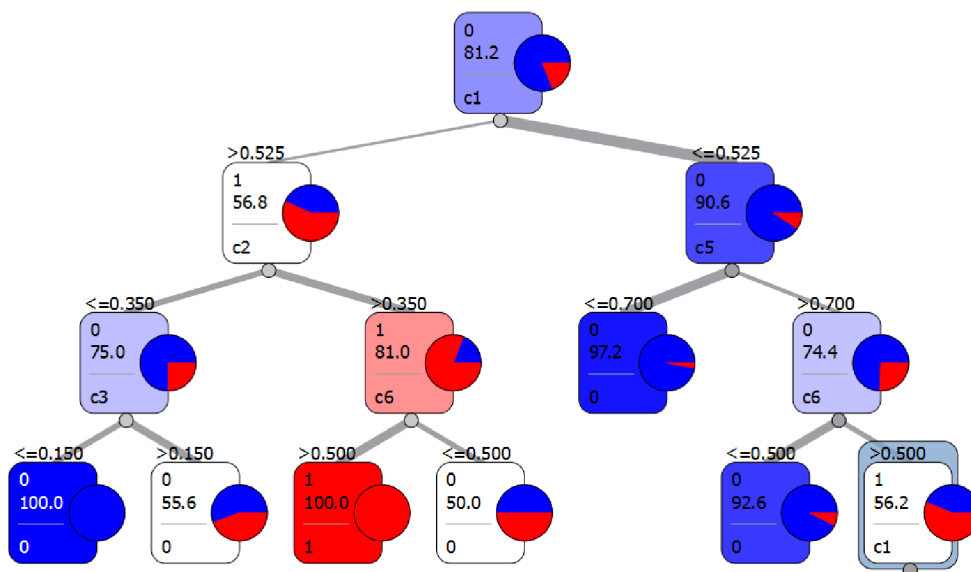
Souhrnný přehled nastavení systému, který byl použit pro oblast „Spolupráce“, je uveden v tabulce č. 28.



Obrázek 26: Metodický postup při rozboru dat

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Po zadání kritérií dle tabulky č. 28 do softwaru Orange byl vygenerován následující klasifikační strom (viz obrázek č. 27).



Obrázek 27: Rozhodovací strom pro oblast "Spolupráce"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Přehled jednotlivých položek používaných v klasifikačním stromu pro oblast „Spolupráce“ je uveden v tabulce č. 29.

1 = Ano, souhlasí; **0** = Ne, nesouhlasí; **C1** – faktor využívání spolupráce; **C2** – faktor výsledky spolupráce; **C5** – faktor zkušenosti s využíváním spolupráce; **C3** – faktor okamžik vzniku spolupráce; **C6** – faktor další nepeněžní výhody.

Tabulka 29: Souhrnný přehled faktorů používaných v klasifikačním stromu pro oblast "Spolupráce"

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro potřebu zhodnocení správnosti použité metody klasifikační stromů pro oblast „Spolupráce“ byla použita matice záměn (viz tabulka č. 31). Celková úspěšnost klasifikace pro danou dílčí oblast výzkumu dosahuje 83,90% úspěšnosti.

Metoda	Správnost klasifikace	Sensitivita	Plocha pod ROC křivkou
Klasifikační strom	0,8390	0,9338	0,8193

Tabulka 30: Zhodnocení výsledků pro oblast "Spolupráce"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

		Predikce		
		Ne	Ano	Celkem
Správná třída	Ne	141	10	151
	Ano	20	15	35
	Celkem	161	25	186

Tabulka 31: Matice záměn pro oblast "Spolupráce"

Zdroj: Vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Na základě výsledků vlastní klasifikace pomocí klasifikačního stromu cestou záznamu od kořene stromu k jeho listu bylo zjištěno, že podle 81,2 % respondentů využívání služeb externích daňových poradců nemá pozitivní dopad na řízení daňové povinnosti podniku. Výsledky této dílčí části výzkumu ukazují, že největší vliv na to, zda respondenti pozorují pozitivní dopad využívání služeb externího daňového poradce, má skutečnost, zda nějakého daňového poradce v praxi doopravdy využívají či nikoliv.

Celkově 80,1 % respondentů z řad malých a středních podniků nevyužívá služeb externích daňových poradců. Z toho negativní zkušenosti se službami poskytovanými daňovými poradci z minulosti má 57 % respondentů. Naopak pozitivní zkušenost s využíváním služeb externích daňových poradců, kteří využívají tyto poradenské služby spíše příležitostně, uvádí 23,1 % respondentů.

Část respondentů (8,6 %), kteří využívají služeb daňových poradců nepravidelně a kteří mají v minulosti velmi pozitivní zkušenost s využíváním těchto služeb a současně využívají ve velké míře další nepeněžní výhody spolupráce s externími daňovými poradci, by pro zlepšení řízení daňové povinnosti MSP jednoznačně doporučili využívání služeb těchto odborníků. Pouze 19,9 % respondentů, kteří využívají služeb externích daňových poradců pravidelně, uvádí, že tato spolupráce má pozitivní dopad na řízení jejich daňové povinnosti. Jedná se především o ty respondenty (11,3 %), kteří pozorují dobré výsledky spolupráce.

Shrnutí a diskuse výsledků pro dílčí oblast výzkumu č. 3: Spolupráce

Cílem této dílčí části výzkumu bylo identifikovat závislost, zda využívání služeb externích daňových poradců má pozitivní dopad na řízení daňové povinnosti podniku. Hlavní faktory, které mají podle respondentů nejvýznamnější vliv, jsou uvedeny v tabulce č. 32.

Označení	Faktor
C1	Využívání spolupráce
C5	Zkušenosti s využíváním služeb daňového poradce
C2	Výsledky spolupráce

Tabulka 32: Nejvýznamnější faktory pro oblast "Spolupráce"

Zdroj: Vlastní zpracování

Závěry výzkumu ukazují, že největší vliv na to, zda respondenti vnímají pozitivní vliv využívání služeb externího daňového poradce na řízení své daňové povinnosti, má faktor **využívání spolupráce** – tedy skutečnost, zda nějakého daňového poradce v praxi doopravdy využívají či nikoliv. Dalším nejvýznamnějším faktorem jsou **zkušenosti s využíváním služeb daňového poradce** z minulosti. Je poměrně zajímavé, že celkem 57 % respondentů uvedlo spíše negativní zkušenosti, kdežto naopak pouze 23,1 % uvádí zkušenosti spíše pozitivní. Třetím nejvýznamnějším faktorem je faktor **výsledky spolupráce**, respektive pozitivní dopad spolupráce s externím daňovým poradcem na řízení daňové povinnosti podniku.

Na základě výsledků realizovaného výzkumu a kritérií definovaných pro přijetí hypotézy (H3) **není možné tuto hypotézu („Spolupráce podniků s externími daňovými poradci má pozitivní dopad na řízení jejich daňové povinnosti“) přijmout, a proto byla tato hypotéza zamítnuta.**

Výsledky výzkumu ukazují, že pro MSP působící v České republice není využívání služeb externích daňových poradců zcela běžné. Pouze 19,9 % respondentů z řad MSP uvedlo, že v současné době využívá služeb externích daňových poradců, přičemž drtivá většina z nich využívá služeb pouze jednoho daňového poradce.

Výsledky výzkumu se neshodují s Bonner et al. (1992), kteří tvrdí, že pro optimální řízení daňové povinnosti podniku je nezbytné využívat daňové experty,

aby byly optimálně využity existující příležitosti. Výsledky výzkumu jsou také v rozporu s Freeland (2013), který zdůrazňuje nutnost zapojení finančních a také daňových poradců do procesu plánování daňové povinnosti podniku. Zůstává prozatím nezodpovězenou otázkou, zda MSP působící v České republice jsou ve srovnání s podniky zkoumaných v těchto výzkumech (Bonner et al., 1992; Freeland, 2013), tak specifickými podnikatelskými subjekty, či zde vstupují do hry další doposud neidentifikované faktory. Výsledky výzkumu mohou také úzce souviset se skutečností, že zkoumané MSP disponují omezenými finančními prostředky. Mohou však být také ovlivněny celou řadou dalších vlivů, jako jsou např.: špatné zkušenosti s využíváním služeb daňových poradců z minulosti, neschopnost vzájemného porozumění mezi podnikem a daňovým poradcem, představa „dostatečnosti“ současného stavu řešení, snaha následovat svou konkurenci atd.

Využívání služeb pouze jednoho externího daňového poradce může být na jednu stranu pro potřeby podniku dostatečné, ale i přesto zde stále hrozí nebezpečí, že tato spolupráce povede pouze k omezenému využívání nástrojů pro optimalizaci daňové povinnosti podniku a podnik nebude plně schopen maximalizovat různorodé příležitosti, které mu nabízí současná právní úprava.

Náplní této dílčí části výzkumu bylo zkoumání vazby, zda využívání služeb externích daňových poradců má pozitivní dopad na řízení daňové povinnosti podniku u MSP působících v České republice. Výsledky výzkumu ukázaly, že podle 81,2% respondentů nemá využívání služeb externích daňových poradců pozitivní dopad na řízení daňové povinnosti podniku. Dále bylo zjištěno, že největší vliv na to, zda MSP považují využívání služeb externího daňového poradce za významné, má skutečnost, zda daňového poradce v praxi doopravdy využívají. Tyto výsledky jsou v rozporu s již dříve diskutovanými zahraničními výzkumy (Bonner et al., 1992; Freeland, 2013), což může být dáno povahou zkoumaného vzorku nebo odlišností podmínek v České republice. Výsledky výzkumu tedy otevírají prostor pro další výzkum, který by ještě více přiblížil postoj MSP k využívání služeb externích daňových poradců a umožnil lepší pochopení zkoumané problematiky.

4.3 Návrh metodiky řízení daňové povinnosti u MSP

Tradiční pohled na problematiku řízení daňové povinnosti je zaměřen na faktické skutečnosti vztahující se k otázkám daní a následnému přijetí příslušných opatření. Tento přístup je ale v současném daňovém prostředí už zcela nedostačující. Roste proto tlak managementu na zlepšení kvality řízení daňových rizik společnosti a roste také snaha, aby řízení daňové povinnosti podniku bylo v souladu s cíli organizace jako celku.

Pro podnik je nezbytné důkladně porozumět možným daňovým rizikům a následně díky jejich rozpoznání nalézt efektivní možnosti pro maximalizaci příležitostí v rámci aktuálně platné legislativy. Zavedením systému tax managementu je podnikům umožněno více sladit daňové cíle s širšími strategickými cíli podniku a zvyšuje se tak také šance předejít možným nepříjemnostem a případným sporům se správcem daně.

Pro pochopení problematiky řízení daňové povinnosti u MSP působících v České republice je klíčové si v první řadě uvědomit, že tyto společnosti působí v proměnlivém daňovém prostředí a že každoročně narůstá kontrola správnosti jejich daňových záležitostí ze strany správce daně.

Jaký je tedy optimální přístup k řízení daňové povinnosti u MSP? Jak již bylo uvedeno, daňové prostředí je v posledních letech velmi nestabilní, a proto je klíčové věnovat pozornost vytvoření určitého rámce řízení daňové povinnosti podniku. Každá strategie (a daňová strategie podniku není samozřejmě výjimkou) přitom musí být definována zcela jednoznačně a srozumitelně.

Pro správnou aplikaci daňové strategie v podniku je přitom zásadní, aby problematice tax managementu důkladně porozuměl v první řadě zejména management společnosti a aby zavedení daňové strategie v podniku taktéž významně podporoval. Daňová strategie podniku by také měla vystihovat očekávání celé škály stakeholderů.

Pro vytvoření optimální daňové strategie podniku je nezbytné zejména důkladně porozumět rizikům, která by mohla společnost ohrožovat a aktivně s nimi nadále pracovat. Následně je nezbytné, aby osoba zodpovědná za řízení daňové povinnosti ve společnosti měla dostatečné zkušenosti a odpovídající vzdělání, které jí umožní

přijmout taková opatření, která by vedla k naprosté eliminaci, či alespoň ke zmírnění identifikovaných daňových rizik a vytvoření optimální daňové strategie pro daný podnik.

Je nutné si uvědomit, že řízení daňové povinnosti podniku není jednorázová aktivita, ale že jde o dlouhodobý proces skládající se z celé řady činností, které musí být příčinně řízeny, monitorovány a průběžně aktualizovány. Optimálně zvolená strategie řízení daňové povinnosti podniku vede k naplnění strategie podniku jakožto celku, napomáhá snižovat daňová rizika společnosti a optimalizuje výslednou daňovou povinnost podniku. Pro současnou dobu je charakteristické, že se podnikové cíle mění a že roste tlak na daňovou funkci, přičemž je vyžadováno dosáhnout lepšího výsledku s nižšími vynaloženými finančními prostředky.

Cílem daňové strategie podniků by tedy mělo být vytvoření a zavedení takové daňové strategie, která by byla v souladu s podnikovou strategií a která by současně vyhovovala současným potřebám podniku. V neposlední řadě je nutné také uvést, že zavedení optimální daňové strategie podniku vede ke snížení rizika v oblasti poškození pověsti podniku v důsledku nesprávně odvedených daní. Vytvoření a následná implementace optimální daňové strategie ovšem není zcela jednoduchou záležitostí, a proto je vhodné do celého procesu zapojit externí daňové poradce.

Jak je patrné z již dříve uvedené rešerše literatury, problematika tax managementu zahrnuje celou řadu různých přístupů. Část autorů věnuje hlavní pozornost problematice tvorby, implementace a aktualizace daňové strategie, další skupina autorů se zaměřuje na plánování daňové povinnosti včetně využívání nástrojů pro řízení daňové povinnosti, jiní autoři řeší způsoby identifikace a možnosti následného řízení daňových rizik. Pozornost autorů je zaměřena také na využívání služeb externích daňových poradců (profesionálů) či úvahám o přesunu sídla společnosti (či vytvoření pobočky) do některého z tzv. daňových rájů, na způsoby zdaňování MSP a v neposlední řadě se také zamýšlí nad významem a důležitostí daňového oddělení pro podnik (souhrnný přehled viz tabulka č. 7). Ačkoliv přístupy k problematice tax managementu jsou hodně různorodé, je zde možné pozorovat určité společné znaky. Mezi nejvýznamnější z nich patří:

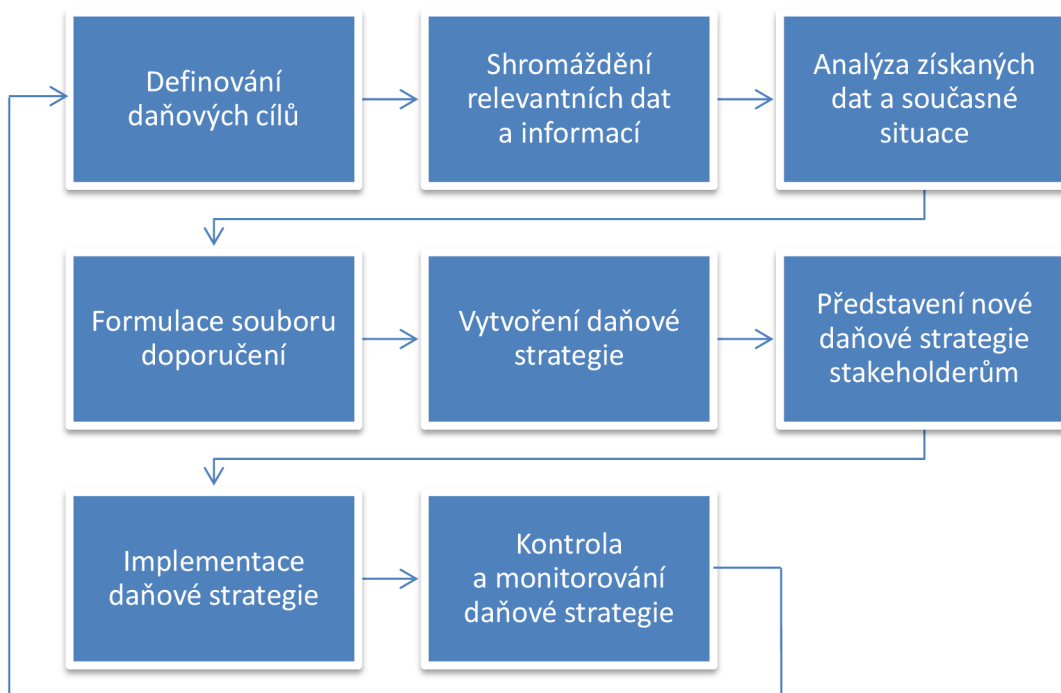
- **Součást finančního managementu.** Tax management je v současné době považován za nedílnou součást finančního managementu.

- **Soulad daňové strategie.** Daňová strategie by vždy měla být v souladu s podnikovými cíli, měla by napomáhat jejich dosažení a zároveň by taktéž měla odpovídat požadavkům a představám stakeholderů společnosti.
- **Nutnost respektovat legislativu.** Autoři napříč přístupy se shodují v nutnosti respektovat aktuálně platnou legislativu (s důrazem na daňové zákony a zákony související), přičemž současně uvádí, že posouzení hranice legálních versus nelegálních praktik není vždy zcela jednoznačné.
- **Aplikace tax managementu v podnikové praxi.** Zavádění tax managementu již není určeno výhradně pro mezinárodní společnosti, jak tomu bylo v minulosti, ale jeho aplikace ve značně různorodých podnicích je současným trendem.
- **Spolupráce s daňovými experty.** Jelikož se jedná o významnou, ale zároveň velmi komplikovanou oblast, je nezbytné při tvorbě a následné implementaci spolupracovat s externími daňovými poradci.

Oblastí, které ale v rámci tax managementu doposud nebyla věnována dostatečná pozornost, je problematika řízení daňové povinnosti u MSP. Z literární rešerše vyplývá, že doposud neexistuje standardizovaný přístup řízení daňové povinnosti specifikovaný pro potřeby malých a středních podniků, a právě proto je této oblasti dále věnována pozornost.

Cílem vlastního výzkumu proto bylo nejprve identifikovat klíčové faktory, které ovlivňují řízení daňové povinnosti v MSP (viz kapitola č. 4.2) a které následně posloužily jako podklad pro vytvoření vlastní metodiky řízení daňové povinnosti u MSP působících v České republice.

Nově vytvořená metodika pro řízení daňové povinnosti podniku nese název **MSP Tax Management**. Tato metodika se skládá z 8 klíčových oblastí, jejichž správná aplikace v praxi umožní MSP působícím v České republice optimálně řídit svou daňovou povinnost. Klíčové komponenty, ze kterých se nově vytvořená metodika **MSP Tax Management** skládá, jsou následující: definování daňových cílů společnosti, shromáždění relevantních dat a informací, analýza získaných dat a současné situace, formulace souboru doporučení, vytvoření daňové strategie, představení nové daňové strategie stakeholderům, implementace daňové strategie a kontrola a monitorování daňové strategie.



Obrázek 28: Metodika MSP Tax Management

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.1 Charakteristika dílčích částí metodiky MSP Tax Management

Kapitola se zaměřuje na vymezení základních charakteristik jednotlivých dílčích částí metodiky pro řízení daňové povinnosti MSP Tax Management. Nejedná se o vyčerpávající popis celé oblasti, ale hlavním cílem této kapitoly je věnovat pozornost nejdůležitějším principům a nejvýznamnějším dílčím krokům, bez jejichž aplikace není možné nově vytvořenou metodiku MSP Tax Management v praxi optimálně používat.

Definování daňových cílů společnosti

Pro stanovení daňových cílů společnosti je nejprve nutné určit specifické záležitosti podniku, které by měly být při tvorbě daňové strategie bezpodmínečně zohledněny, a také vymezit okruh osob zodpovědných za řízení daňové povinnosti podniku, a to včetně vymezení jejich pravomocí.

Prvním zcela klíčovým krokem pak je srozumitelně a zcela jednoznačně definovat základní cíle společnosti v otázce řízení daňové povinnosti podniku. Velmi významné

přítom je se současně ujistit, že daňové cíle jsou v souladu s širšími podnikovými cíli a že skutečně budou přispívat k jejich naplnění.

Shromáždění relevantních dat a informací

Společnost musí následně shromáždit veškeré data týkající se jejich daňových záležitostí z předcházejících zdaňovacích období, vymezit jejich přesah do současného zdaňovacího období i následujících zdaňovacích období. Toto vymezení vytvoří určitý daňový rámec podniku, ve kterém se společnost pohybuje.

Podnik musí dále taktéž sumarizovat informace (s důrazem zejména na schválené změny respektive také nově připravované změny) obsažené v daňových zákonech a zákonech s nimi souvisejících, které by mohly mít vliv na podnik v oblasti daní.

Analýza získaných dat a současné situace

V následujícím kroku musí být shromážděná data podniku týkající se problematiky jeho daní v minulých zdaňovacích obdobích a jejich přesahu do současného zdaňovacího období i do budoucích zdaňovacích období analyzována. Stejně tak je nezbytné analyzovat shromážděné informace týkající se schválených či teprve připravovaných novel daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících, které by mohly mít reálný dopad na podnik.

Výše uvedené oblasti analýzy je vhodné konzultovat s externím daňovým poradcem (či skupinou externích daňových poradců), který může přinést nový pohled na aktuální skutečnosti a další dodatečné informace, které mohli zodpovědní zaměstnanci podniku opomenout či které nemuseli považovat za důležité pro daný podnik.

Formulace souboru doporučení

Po pečlivé analýze daňových záležitostí podniku a současné situace je klíčové vyvodit z provedené analýzy určité závěry. Tyto závěry je nejvhodnější souhrnně formulovat prostřednictvím souboru doporučení, jehož aplikace v praxi zjištěné skutečnosti napomůže optimálním způsobem zužitkovat, a plně tak využít potenciál podniku.

Při formulaci souboru doporučení by měl být mimo jiné také zohledněn postoj a přístup příslušných státních orgánů ke sporným daňovým záležitostem, aby se podnik v budoucnu vyhnul případným daňovým sporům, které by odčerpávaly část jeho finančních prostředků, a v neposlední řadě také možnému poškození své pověsti.

Vytvoření daňové strategie

Formulovaná doporučení je nutné důkladně vyhodnotit a následně zpracovat do podoby konkrétní daňové strategie podniku. Daňovou strategii je posléze nezbytné rozdělit na jednotlivé dílčí cíle, které umožní její snadnější aplikaci v praxi. Osoba zodpovědná za řízení daní ve společnosti musí bezpodmínečně zajistit, aby jednotlivé dílčí daňové cíle podporovaly dosažení cílů komplexní podnikové daňové strategie a aby byly současně v souladu s podnikovými cíli.

Vytvořenou daňovou strategii je vhodné konzultovat s externím daňovým poradcem (či skupinou externích daňových poradců), kteří jsou schopni vytvořenou daňovou strategii podniku nezaujatě posoudit či dokonce navrhnout oblasti pro její další zlepšení.

Představení nové daňové strategie stakeholderům

Vytvořenou daňovou strategii podniku je dále příhodné představit stakeholderům společnosti, neboť bez dostatečného pochopení daňové strategie podniku napříč jednotlivými zájmovými skupinami není možné zajistit její dostatečnou podporu a její optimální aplikaci v praxi.

Představení nové daňové strategie stakeholderům by mělo vyzdvihnout zejména přínosy pro podnik jako celek, ale současně by mělo vhodným způsobem poukázat na přínos pro jednotlivé zájmové skupiny podniku.

Implementace daňové strategie

Nově vytvořenou daňovou strategii, která zohledňuje možnosti podniku, současnou právní úpravu i případné připravované změny legislativy, je bezpodmínečně v souladu s cíli podniku a je podporována stakeholdery společnosti, je následně nutné implementovat do podnikové praxe.

Zároveň je nezbytné specifikovat okruh osob zodpovědných za implementaci nově vytvořené daňové strategie podniku, jejichž úkolem je zabezpečit její optimální aplikaci v podnikové praxi.

Kontrola a monitorování daňové strategie

Implementovanou strategii je následně nezbytné průběžně monitorovat a kontrolovat, aby bylo zajištěno, že povede k předem definovaným cílům a že naplňuje předpoklady tvůrců a doopravdy tak napomáhá naplnění podnikových cílů. I v této fázi musí být zcela jednoznačně vymezeny pravomoci a zodpovědnost konkrétních osob zodpovědných za daňovou strategii podniku.

Jelikož daňové prostředí je v posledních letech velmi nestabilní, je podstatné během celého zdaňovacího období sledovat jeho aktuální vývoj a případné změny legislativy, které by mohly mít reálný dopad na daňovou strategii podniku, ihned neprodleně zohlednit. Je zde proto kladen velký důraz na flexibilitu daňové strategie podniku.

4.3.2 Shrnutí

Optimalizace daňové povinnosti je proces, který patří mezi nejdůležitější aktivity podniku, neboť právě daně představují pro drtivou většinu podnikatelů významný každoroční náklad. Při tvorbě a následné implementaci daňové strategie podniku musí být vždy zohledněna aktuální právní úprava jurisdikce, ve které podnik působí, a nesmí být také opomenuto zachování souladu daňové strategie s cíli podniku jako celku. Právě identifikace a následná implementace nástrojů k řízení daňové povinnosti podniku je klíčem ke zlepšení ekonomické situace podniku. Hlavní přínos daňové optimalizace podniku přitom spočívá v tom, že umožňuje zlepšit úroveň rentability podniku, a tím také nepřímo umožňuje růst jeho konkurenceschopnosti.

Tradiční pohled na problematiku řízení daňové povinnosti podniku již není v současné době zcela dostačující. Rok od roku se zvyšují nároky kladené na podniky v oblasti daní a zvyšuje se také administrativní náročnost. Pro správnou aplikaci daňové strategie je nejprve nutné důkladně porozumět této oblasti a rizikům, kterým jsou společnosti nuceny dnes a denně čelit.

Je důležité se ujistit, že daňová strategie podniku je efektivně využívána napříč jednotlivými odděleními společnosti, neboť jinak by totiž nepřinášela pro společnost požadovanou hodnotu. To ale samozřejmě není možné bez jednoznačného vymezení rolí a zodpovědnosti v rámci podniku.

V souladu s cíli práce byla v kapitole č. 4.2 provedena identifikace klíčových oblastí, kterým musí MSP věnovat patřičnou pozornost při řízení své daňové povinnosti a současně byly identifikovány nejvýznamnější faktory, které ovlivňují řízení daňové povinnosti u MSP působících v České republice. S cílem napomoci těmto podnikatelským subjektům byla následně navržena metodika MSP Tax Management, která představuje standardizovaný přístup řízení daňové povinnosti odpovídající potřebám MSP a která umožňuje využití fenoménu tax managementu právě u těchto podnikatelských subjektů.

Grafické vyjádření nově vytvořené metodiky (viz obrázek č. 28) nejlépe vystihuje skutečnost, že problematika řízení daní ve společnosti je nikdy nekončící aktivita. Na otázku řízení daní ve společnosti je proto nezbytné pohlížet jako na dlouhodobou činnost, která se skládá z celé řady dílčích činností, které musí být patřičně řízeny, monitorovány a taktéž průběžně aktualizovány.

Je zcela klíčové si uvědomit, že pouze optimálně definovaná daňová strategie podniku, která bude napomáhat naplnění podnikových cílů, snižovat daňová rizika a optimalizovat výslednou daňovou povinnost podniku bude pro podnik skutečně přínosná.

4.4 Ověření navržené metodiky v praxi

Pro prokázání praktické využitelnosti navržené metodiky MSP Tax Management je nutné provést její ověření v praxi konkrétního podniku respektive několikanásobné ověření v typově odlišných podnicích, což však vzhledem k časové náročnosti a reálným možnostem není možné. Proto byly pro potřeby této disertační práce vybrány tři podniky, které v rámci realizovaného dotazníkového šetření souhlasily s další spoluprací.

Jako hlavní důvod, proč respondenti dotazníkového šetření z řad MSP nesouhlasí s další spoluprací, byla nejčastěji uváděna obava ze zneužití velmi citlivých a důvěrných informací týkající se jejich podniku a omezené časové možnosti, což samozřejmě značně komplikuje možnost otestování navržené metodiky v praxi. Tento postoj je ale v souladu s běžným přístupem respondentů v obdobně orientovaných výzkumech.

Pravděpodobně také právě proto podniky, které souhlasily s další spoluprací v rámci realizovaného výzkumu, požadují zůstat nezveřejněny. Tento požadavek ze strany spolupracujících podniků ovšem není překážkou v samotném ověření využitelnosti a platnosti navržené metodiky.

4.4.1 Charakteristika vybraných společností

V této podkapitole jsou v obecné rovině specifikovány společnosti, ve kterých byla navržená metodika ověřována.

Informace týkající se roku založení a sídla společnosti byly získány z portálu Ministerstva spravedlnosti ČR (2014). Pro potřeby specifikace oboru, ve kterém níže uvedené společnosti působí, byla použita klasifikace ekonomických činností CZ-NACE dle ČSÚ (2014a). Aktuální počet zaměstnanců jednotlivých společností, osobu zodpovědnou za řízení daňové povinnosti ve společnosti a informace týkající se spolupráce s externím daňovým poradcem poté uváděly přímo dotazované společnosti.

Společnost A

Sekce působení (dle CZ-NACE):	F - Stavebnictví
Rok založení:	2003
Sídlo společnosti:	Zlínský kraj
Počet zaměstnanců:	24 zaměstnanců
Zodpovědná osoba:	hlavní účetní společnosti
Spolupráce s daňovým poradcem:	ano

Společnost B

Sekce působení (dle CZ-NACE):	J – Informační a komunikační činnosti
Rok založení:	2008
Sídlo společnosti:	Jihomoravský kraj
Počet zaměstnanců:	7 zaměstnanců
Zodpovědná osoba:	hlavní účetní společnosti
Spolupráce s daňovým poradcem:	ne

Společnost C

Sekce působení (dle CZ-NACE):	R – Kulturní, zábavní a rekreační činnosti
Rok založení:	1998
Sídlo společnosti:	Hlavní město Praha
Počet zaměstnanců:	13 zaměstnanců
Zodpovědná osoba:	jednatel společnosti
Spolupráce s daňovým poradcem:	ano

Výše specifikované podniky, ve kterých byla navržená metodika ověřována, patří dle Evropské komise (2008) do kategorie MSP, přičemž Společnost A a Společnost C se dále řadí do podkategorie malé podniky a Společnost B mezi mikropodniky.

Prostřednictvím telefonického kontaktu (se Společností A) nebo zasláního emailu (Společnosti B a Společnosti C) byla s managementem společností sjednána další spolupráce v rámci realizovaného výzkumu. Současně byly stanoveny termíny schůzek,

na kterých byla bezplatně představena a následně také v praxi ověřena navržená metodika MSP Tax Management.

Společnosti z důvodu ochrany důvěrných informací týkající se daňových záležitostí jejich podniku trvaly na naprostém zákazu publikace konkrétních výsledků, ale souhlasily s možností publikovat názory vycházející z praktické aplikace testované metodiky. Je zcela nezbytné zdůraznit, že management společností stejně jako zaměstnanci zodpovědní za řízení daní ve společnosti po celou dobu velmi ochotně spolupracovali a projevovali o navrženou metodiku MSP Tax Management velký zájem. Tento přístup prokazuje reálnou snahu podniků o neustálé zlepšování v oblasti optimalizace řízení jejich daňové povinnosti.

Mezi hlavní přínosy navržené metodiky MSP Tax Management podle zúčastněných MSP patří především:

- lepší pochopení významu a role tax managementu,
- prozření z hlediska žádoucího kritického pohledu na současný stav řízení daňové povinnosti v rámci podniku,
- odhalení slabých míst v rámci daňové optimalizace podniku,
- přínos navržené metodiky k faktické optimalizaci daňové povinnosti podniku,
- přínos navržené metodiky k udržování či posílení konkurenceschopnosti podniku,
- poskytnutí zajímavých podnětů ke zlepšení současné ekonomické situace podniku díky využití tax managementu.

4.4.2 Zhodnocení použitelnosti navržené metodiky v praxi

Ze strany managementu společností, ve kterých byla navržená metodika MSP Tax Management ověřována, byla velmi kladně hodnocena především skutečnost, že nově navržená metodika má zcela jasnou, velmi snadno pochopitelnou a systematickou strukturu.

Společnosti zároveň za významný přínos navržené metodiky považují tolik potřebný systémový pohled na problematiku řízení daňové povinnosti podniku a pochopení faktu, že řízení daňové povinnosti podniku není jednorázová aktivita, která končí odevzdáním daňového přiznání a úhradou závazků vůči správci daně

za aktuální zdaňovací období, ale že se jedná o dlouhodobý a nikdy nekončící proces, který umožňuje optimalizovat daňovou povinnost podniku v dlouhodobém horizontu.

Závěrem je možné konstatovat, že navrženou metodiku bylo možné ve spolupracujících podnicích v zásadě implementovat v plném rozsahu a že řízení daňové povinnosti u MSP realizované dle této metodiky splňuje potřeby a vyhovuje požadavkům kladeným na tento typ podnikatelských subjektů.

Současně je ale nezbytné podotknout, že při ověřování navržené metodiky MSP Tax Management v praxi, byly odhaleny jisté nedostatky samotné metodiky, které poukázaly na možnosti jejího dalšího rozšíření a zdokonalení v rámci dalšího výzkumu.

Po zohlednění výše uvedených skutečností lze konstatovat, že tato disertační práce je přínosem mimo jiné i pro praxi, neboť splňuje reálné předpoklady pro její využití u MSP a vystihuje specifické potřeby těchto podnikatelských subjektů.

4.5 Diskuze a omezení

Kapitola se zaměřuje na diskuzi výsledků výzkumu, na vymezení omezení a hlavních problémů, které jsou spojeny s jednotlivými oblastmi z mnoha hledisek. Dále diskutuje vhodnost použitých metod z různých úhlů pohledu a na závěr formuluje metodická doporučení.

Problematicke řízení daňové povinnosti podniku bylo již v minulosti věnováno velké množství pozornosti, a to zejména ve státech západní Evropy a USA. Existuje celá řada postupů, frameworků a také bylo vyvinuto velké množství nejrůznějších metodik a nástrojů, a to nejen pro potřeby výzkumu, ale také pro komerční účely, které jsou dnes v praxi hojně využívány.

Za účelem vytvoření optimálního tax managementu odpovídajícího potřebám MSP byly prostudovány rozdílné přístupy k řízení daňové povinnosti a k plánování daní v podnicích, a to jak z akademických, tak také mimo-akademických zdrojů, přičemž zvláštní důraz byl kladen především na studium odborných článků z renomovaných časopisů. Jejich přehled je uveden v rámci kapitoly č. 3. S ohledem na aktuálně dostupnou literaturu hlavní přínos této disertační práce spočívá zejména v tom, že spojuje známé i alternativní přístupy, které se zabývají řízením daňové povinnosti podniku a vytváří standardizovaný přístup pro řízení daňové povinnosti u malých a středních podniků.

Jedním z dílčích cílů této disertační práce bylo identifikovat klíčové faktory, které ovlivňují řízení daňové povinnosti podniku. Na základě naplnění tohoto dílčího cíle byla následně, v souladu s hlavním cílem práce, navržena metodika pro řízení daňové povinnosti podniku – **MSP Tax Management**. Je současně nezbytné zdůraznit, že navržená metodika MSP Tax Management obsahuje veškeré nezbytné činnosti, které je nutné brát v úvahu při řízení daňové povinnosti malých a středních podniků působících v České republice. Nesmí být zároveň opomíjeno, že optimální daňová strategie podniku musí být vždy jednoznačná, naprosto srozumitelná a musí podporovat dosažení podnikových cílů. V současném daňovém prostředí je též klíčové, aby daňová strategie byla dostatečně flexibilní a aby umožňovala i v průběhu zdaňovacího období zohlednit případné novely daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících, či změny v podniku samotném.

Při tvorbě daňové strategie a řízení daní ve společnosti jsou kladeny mnohdy až přehnaně vysoké nároky na osobu zodpovědnou za řízení daní ve společnosti. Tato osoba by podle názoru MSP působících v České republice měla mít nejen odpovídající vzdělání a dostatečné zkušenosti v oboru, ale měla by být také schopna aktivně pracovat s daňovými riziky, kterým je podnik nucen dnes a denně čelit. To znamená, že pokud nebude vybrána opravdu vysoce odborně zdatná osoba, může to vést k tvorbě a implementaci ne zcela optimální daňové strategie. MSP se tedy mohou dostat do situace, kdy budou využívat pouze omezené množství nástrojů pro řízení své daňové povinnosti, nebudou maximalizovat různorodé příležitosti, které jim současná právní úprava nabízí, a v neposlední řadě se MSP mohou také dostat do nežádoucích sporů se správcem daně. Získání takto vysoce kvalifikované osoby ze strany MSP ale naráží zejména na schopnost managementu společnosti takovouto osobu v praxi vůbec rozpoznat a samozřejmě také na její mzdové požadavky, které mohou být nad možnosti konkrétního podniku.

Jelikož vytvoření a následná implementace optimální daňové strategie není zcela jednoduchá záležitost, otevírá se zde potřeba spolupráce s externími odborníky z řad daňových poradců. Na základě výsledků dílčí části výzkumu bylo zjištěno, že pouze necelých 20 % respondentů v současné době využívá služeb externích daňových poradců, což je opravdu žalostně málo. Optimální by pro MSP přitom bylo spolupracovat s více daňovými poradci současně, ale bohužel i v této otázce mohou MSP narazit na omezené finanční prostředky.

Pro optimální využívání definované daňové strategie napříč podnikem je klíčové zajistit její podporu mezi stakeholdery. Teprve důkladné pochopení výhod, které zavedení tax managementu podniku přinese, může vést k jeho nezbytné podpoře v rámci podniku, správné implementaci a také následnému dodržování. V neposlední řadě je zcela zásadní, aby si MSP uvědomily, že tvorba optimální daňové strategie a řízení daňové povinnosti podniku není jednorázová činnost, ale dlouhodobý proces, který se skládá z celé řady činností, z nichž nelze žádnou bez negativních následků vynechat. Důraz přitom musí být kladen na celkovou flexibilitu daňové strategie podniku.

5. Přínosy disertační práce

V této kapitole jsou shrnuty výsledky disertační práce, které významným způsobem obohacují současnou teoretickou oblast a rozšiřují tak aktuální stav zkoumané problematiky. Přínosy disertační práce je možné na základě jejich zaměření rozdělit do následujících oblastí:

- význam pro teorii,
- význam pro praxi,
- význam pro pedagogický proces.

5.1 Význam pro teorii

Z hlediska hlavních přínosů disertační práce v oblasti teorie je nutné vyzdvihnout především rozšíření poznatků týkajících se problematiky MSP v České republice s důrazem na možné způsoby financování jejich dalšího rozvoje při využití v tuzemsku doposud příliš nerozšířené možnosti - tax managementu. Disertační práce je přínosná zejména díky:

- zmapování, sumarizaci a ucelenému přehledu poznatků týkajících se problematiky MSP v České republice,
- identifikaci klíčových bariér rozvoje MSP a formulaci doporučení pro zlepšení, jejichž implementace v praxi by napomohly zlepšení situace a vytvoření vhodného prostředí pro podnikání MSP v České republice,
- vytvoření důkladného a celistvého souhrnu poznatků a dosavadních výzkumů týkajících se tax managementu.

Nejvýznamnějším přínosem pro teorii ale i přes výše uvedené skutečnosti zůstává návrh metodiky řízení daňové povinnosti pro malé a střední podniky působící v České republice, **MSP Tax Management**.

5.2 Význam pro praxi

Mezi nejvýznamnější přínosy disertační práce v oblasti praxe je možné zahrnout zejména rozšíření povědomí o problematice financování rozvoje MSP v České republice s důrazem na možnost využití tax managementu, který prozatím není u těchto podnikatelských subjektů dostatečně rozšířen.

Významným přínosem pro praxi je také formulace doporučení pro zlepšení současného podnikatelského prostředí České republiky, jejichž zavedení v praxi by podstatným způsobem napomohlo vytvoření vhodného podnikatelského prostředí pro malé a střední podniky působící v České republice.

Hlavním přínosem v oblasti praxe ale i přesto zůstává především návrh samotné metodiky **MSP Tax Management**. Hlavní odlišnost této metodiky určené pro řízení daňové povinnosti MSP ve srovnání s již dříve vytvořenými metodikami spočívá především v tom, že metodika MSP Tax Management vystihuje potřeby malých a středních podniků působících v České republice, odpovídá jejich specifickým požadavkům a představuje standardizovaný přístup k řízení daňové povinnosti těchto specifických podnikatelských subjektů.

5.3 Význam pro pedagogický proces

Využití výsledků disertační práce je možné také v pedagogické oblasti. Disertační práce poskytuje ucelený pohled na zkoumanou problematiku a umožňuje získané poznatky dále zužitkovat ve výuce především daňově orientovaných předmětů, jako jsou např. Daň z příjmu fyzických osob, Daň z příjmu právnických osob, Zdaňování právnických osob atd., které jsou na Fakultě podnikatelské Vysokého učení technického v Brně dlouhodobě vyučovány.

Jelikož je problematika tax managementu v současné době fenoménem, bylo by zcela jistě vhodné tuto oblast zahrnout do stávajících či nově připravovaných daňově zaměřených předmětů. Potenciál výsledků disertační práce je samozřejmě také možné využít při zpracování studijních materiálů do výše uvedených předmětů.

5.4 Doporučení pro další výzkum

Problematika tax managementu je v dnešní době velmi aktuálním tématem, kterému se věnují autoři po celém světě, zejména pak v USA, Kanadě, Austrálii a západní Evropě. Daně představují významnou část nákladů každé společnosti, a proto jim musí management firem věnovat dostatečnou pozornost a pečlivě je řídit.

Důkazem aktuálnosti tohoto tématu je radikální nárůst počtu publikací zaměřených na tuto problematiku v renomovaných databázích v posledních cca pěti letech a mimo jiné také aktivity a publikace vydané celosvětově působícími poradenskými firmami, členy tzv. Velké čtyřky (PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte a Ernst & Young).

Značný zájem o problematiku tax managementu projevili také respondenti vlastního dotazníkového šetření, tedy přímo zástupci z řad MSP. Lze tedy důvodně předpokládat, že problematika tax managementu je také v České republice velmi aktuálním a pro MSP zajímavým tématem a že bude možné tuto problematiku v rámci výzkumné činnosti Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně i nadále rozvíjet, a to i na mezinárodní úrovni.

6. Závěr

Evropská komise (2014b) považuje malé a střední podniky za hnací sílu inovací, zaměstnanosti, ekonomického růstu a sociální integrace společnosti. Tyto subjekty hrají důležitou roli zejména při vytváření nových pracovních příležitostí a jsou taktéž obecně považovány za faktor sociální stability a ekonomického rozvoje společnosti.

Podle Evropské komise (2014b) v EU působí přes 20 milionů MSP a jejich podíl na celkové zaměstnanosti je 66,5 %. Situace v České republice je obdobná. MSP v České republice představují celkem 99,86 % všech aktivních podnikatelských subjektů a jejich hlavní význam spočívá také v jejich podílu na celkové zaměstnanosti, který podle MPO ČR (2013b) představoval 59,43 %. I přes svůj nezpochybnitelný a členskými státy EU uznaný význam se tyto podnikatelské subjekty stále často potkávají s celou řadou překážek omezujících jejich další rozvoj.

Před samotným výzkumem zaměřeným na problematiku tax managementu bylo nejprve nutné identifikovat situaci MSP v České republice, ve které se tyto podnikatelské subjekty momentálně nachází. V kapitole č. 3.2.5 je proto uveden souhrnný přehled aktuálních statistických údajů týkajících se MSP v České republice (a částečně také v Evropské unii). Součástí kapitoly č. 4.1 je přehled výsledků první fáze výzkumu (tj. vlastních hloubkových rozhovorů), jejichž cílem bylo zejména identifikovat aktuální bariéry rozvoje MSP v České republice a na základě zjištěných skutečností následně, v souladu s cíli práce, formulovat doporučení pro zlepšení, které by při aplikaci v praxi vedly k zlepšení situace a vytvoření optimálních podmínek pro podnikání MSP v České republice. Dílčím cílem této fáze výzkumu bylo také pochopit současnou situaci MSP, jejich postoje a přístupy a zejména pak na základě zjištěných skutečností upravit otázky v připravovaném dotazníkovém šetření.

Vlastní práci předcházelo pečlivé zpracování literární rešerše, které napomohlo k vymezení již dříve použitých přístupů a k identifikaci současných trendů v oblasti malých a středních podniků a tax managementu. V přehledu současného stavu byly zpracovány zejména kvalitní vědecké publikace dostupné v databázích ScienceDirect, Scopus a EBSCO v rámci přístupu Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně v letech 2011, 2012, 2013 a 2014.

Závěry dříve realizovaných výzkumů umožnily důkladně pochopit proces řízení daňové povinnosti podniku, na základě čehož bylo možné zlepšit a přizpůsobit tento proces právě pro potřeby MSP v České republice. Tato práce navazuje na předchozí výzkumy, které přímo či nepřímo podporují tento přístup.

V rámci specifikace cílové oblasti byl vymezen pojem tax management a další pojmy související s danou problematikou. Je nezbytné podotknout, že v posledních letech je na management společností vyvíjen stále větší tlak na vyhledávání různých forem úspor za účelem dosažení lepších ekonomických výsledků a udržení konkurenceschopnosti podniku. Jedním z možných řešení napomáhající dosažení těchto cílů může být právě zavedení tax managementu do podnikové praxe. Hlavní myšlenkou využití tax managementu u MSP v České republice zůstává skutečnost, že finanční prostředky, které společnosti zůstanou díky optimalizaci řízení její daňové povinnosti, může společnost následně využít jako zdroj financování svého dalšího rozvoje.

Vytvoření a implementace optimální daňové strategie, která by byla v souladu s aktuálně platnou právní úpravou, ale není tak úplně jednoduchá záležitost, a proto je na základě výsledků výzkumu doporučeno MSP při tvorbě a následné implementaci daňové strategie spolupracovat s externími daňovými poradci.

Problematikou tax managementu se samozřejmě zabývají také mezinárodní auditorské společnosti, členové tzv. Velké čtyřky, do které se řadí PwC (PricewaterhouseCoopers), KPMG, Deloitte a EY (Ernst & Young). Tyto společnosti mají důkladně zpracované metodiky a postupy tax managementu, ale jejich hlavní nevýhodou pro potřeby MSP působících v České republice zůstává především vysoká cena jimi poskytovaných služeb, kterou si tyto podnikatelské subjekty nemohou vzhledem ke svým omezeným finančním prostředkům dovolit. A právě tento problém má v souladu s cíli práce napomocť vyřešit vlastní navržená metodika.

Metodika řízení daňové povinnosti, **MSP Tax Management**, která vychází z výsledků druhé fáze výzkumu, který byl zaměřen na identifikaci klíčových faktorů ovlivňujících řízení daňové povinnosti podniku, byla vytvořena na základě primárních dat získaných z dotazníkového šetření a je důkladně popsána v kapitole č. 4.3. Tato metodika obsahuje veškeré aktivity nezbytné pro proces řízení daňové povinnosti u MSP. Hlavním

přínosem této metodiky je skutečnost, že lépe vystihuje potřeby právě MSP působících v České republice. Implementace metodiky MSP Tax Management a publikování dosažených výsledků v současnosti nadále probíhá v rámci řešení projektu specifického výzkumu *“Výzkum interních a externích faktorů ovlivňujících hodnotu podniku“* Interní grantové agentury Vysokého učení technického v Brně s registračním číslem FP-S-13-2064.

Výsledky výzkumu ukázaly, že pokud se MSP podaří novou metodiku MSP Tax Management aplikovat v podnikové praxi a paradigma tax managementu prosadit, mohou i při změnách v legislativě optimálně řídit svou daňovou povinnost. Je přitom ale zcela klíčové, aby daňová strategie byla v souladu s aktuální právní úpravou a aby napomáhala dosažení podnikových cílů. Teprve pochopení podstaty tax managementu ze strany osob zodpovědných za řízení daňové povinnosti podniku a stakeholderů společnosti může vést k jeho optimálnímu využívání v praxi.

Závěrem je nutné zdůraznit, že vybrané výsledky této práce byly publikovány v odborných časopisech a na mezinárodních vědeckých konferencích, kde vzbudily značný ohlas. Hlavním přínosem disertační práce je vlastní metodika řízení daňové povinnosti MSP působících v České republice, MSP Tax Management. Součástí vyhodnocení výsledků výzkumu je také uvedení jeho významu pro teorii, praxi a pedagogický proces, a to včetně nastínění dalšího možného směřování výzkumu.

Conclusion

The European Commission (2014b) considers small and medium-sized enterprises as drivers of innovation, employment, economic growth and a factor of social integration. These business entities play an important role especially when creating new jobs and are also generally considered as a factor of social stability and economic development of the society.

According to the European Commission (2014b) in the EU operates over 20 million SMEs and their share of the total employment is 66.5 %. SMEs in the Czech Republic represent a total of 99.86 % of all active business entities and their main importance also lies in the share of the total employment, which, according to the Ministry of Industry and Trade of the Czech Republic (2013b), represents 59.43 %. Despite its unquestionable and EU Member States recognized importance these business entities still often meet with a variety of obstacles restricting their further development.

Before the own research focused on the issues of tax management, it was necessary to identify the actual situation of SMEs operating in the Czech Republic, in which these businesses are currently located. In the chapter No. 3.2.5 is therefore given a comprehensive overview of current statistical data about SMEs in the Czech Republic (and also in the European Union). A part of the chapter No. 4.1 is an overview of the results of the first phase of the research (i.e. the own in-depth interviews), whose aim was to identify current barriers to the development of SMEs in the Czech Republic and on the basis of the established facts, then, in accordance with the aims of the thesis, formulate recommendations, which would have led to improvement of the current situation and to creating optimal conditions for doing business in the Czech Republic. A partial aim of this phase of the research was also to better understand the current situation of SMEs, their attitudes and approaches and on the basis of established facts, then modify questions for preparing questionnaire survey.

Careful processing of literary, which helped to define the previously used approaches and to identify the current trends in the field of SMEs and tax management, preceded the research. In the overview of the current state were processed especially high-quality scientific publications available in the databases Scopus, ScienceDirect

and EBSCO thanks to the access of Faculty of Business and Management at Brno University of Technology in the years 2011, 2012, 2013 and 2014.

The conclusions previously realized researches allow to thoroughly understand the process of tax liability management, on the basis of these researches, it was possible to improve and adapt this process for the specific needs of SMEs in the Czech Republic. The thesis continues in previous researches that directly or indirectly supports this approach.

In the context of specification of target area was defined the term tax management and other terms related to the issue. It is necessary to point out in recent years increase pressure on management of companies to search for different forms of savings in order to achieve better economic results and maintaining the competitiveness of enterprise. One of possible solutions to help achieve these goals may be introduction of tax management in company practice. The main idea of the use of tax management for SMEs in the Czech Republic is the fact that the company financial resources remains thanks to its optimal tax liability management in the company and they can be use later as a source of funding for its further development.

The creation and implementation of the optimal tax strategy, which would be in accordance with the current legislation, but it is not really simple in practice. On the basis of the results of the research it is recommended to SMEs to collaborate with external tax advisors, while creating and subsequently implementing their tax strategy.

In the issue of tax management are interested also international audit companies, members of so-called The Big Four - PwC (PricewaterhouseCoopers), KPMG, Deloitte and EY (Ernst & Young). These companies have thoroughly processed tax management methods and procedures, but their main disadvantage for the needs of SMEs operating in the Czech Republic remains, above all, the high price of their services, which these business entities cannot allow due to their limited financial resources. And also this problem has, in accordance with the aim of the thesis, help to solve the proposed methodology.

Methodology of tax liability management, **SMEs Tax Management**, is based on the results of the second phase of the research. This part of research was focused

on the identification of key factors affecting the company tax liability management and it was created on the basis of primary data obtained from the questionnaires, which is described in the chapter No. 4.3. The methodology includes all activities necessary for the management of tax liability process for SMEs. The main benefit of the methodology is the fact that better reflect the needs of SMEs operating in the Czech Republic. Implementation of SMEs Tax Management methodology and publishing of the results of the research have continued in the framework of the grant FP-S-13-2064 “*Research of internal and external factors affecting the business value*” from the Internal Grant Agency at Brno University of Technology.

The results of research showed that if the new SMEs Tax Management methodology applies in the company practice of SMEs and tax management paradigm will enforce, SMEs are able to manage their tax liability optimally, even when there are changes in legislation. It is crucial to make a tax strategy which is in accordance with current legislation and which can help to achieve business aims. Only understanding the essence of tax management from the persons responsible for company tax liability management and shareholders of the company can lead to its optimal use in practice.

At the end, it is necessary to emphasize that the results of the thesis have been published in specialist journals and presented at international scientific conferences, where obtained considerable response. The main contribution of the thesis is the methodology for tax liability management of SMEs operating in the Czech Republic, SMEs Tax Management. A part of the evaluation of the results is also introducing the importance of SMEs Tax Management for theory, practice and pedagogical process, including possibilities for the further research.

Použité zdroje

- (1) ALIANI, K, ZARAI M. A. Demographic diversity in the board and corporate tax planning in American firms. (Report). *Business Management and Strategy*. 2012. vol. 3, no. 1, pp. 72-87.
- (2) ARAUGO, J., BEAL, R. Professionalism as reputation capital: The moral imperative in the global financial crisis. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2013. vol. 99, pp. 351-362.
- (3) ARMSTRONG, CH. et al. The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*. 2012. vol. 53, no. 1-2, pp. 391-411.
- (4) ASOCIACE MALÝCH A STŘENÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR. *O asociaci*. [online]. [citováno 2014-03-04]. Dostupné z: <<http://www.amspace.cz/o-asociaci>>
- (5) BANNOCK, G. et al. *The Economics of Small Firms: Return from the Wilderness*. 1. vydání. Oxford: Basil Blackwell, 1981. 130 s. ISBN 0-631-11391-6.
- (6) BARNEY, R. Cases and commentaries: personal values and professionalism collide. *Journal of Mass Media Ethics*. 1999. vol. 14, no. 2, pp. 119-128.
- (7) BECK, T. et al. Financing patterns around the world: Are small firms different? *Journal of Financial Economics*. 2008. vol. 89, no. 3, pp. 467-487.
- (8) BERKA, P. *Dobývání znalostí z databází*. 4IZ450 - Podklady k přednáškám v PDF. [online]. [citováno 2014-10-15]. Dostupné z: <<http://sorry.vse.cz/~berka/4IZ450/>>
- (9) BIERMAN, H. Investment Decisions and Taxes. *The Accounting Review*. 1970. vol. 45, no. 4, pp. 690-687.
- (10) BIOLAB. *VizRank Method Details*. [online]. [citováno 2014-06-12]. Dostupné z: <<http://www.biolab.si/supp/bi-vizrank/details.htm>>
- (11) BIRDEN, H. et al. Defining professionalism in medical education: A systematic review. *Medical Teacher*. 2014. vol. 36, no. 1, pp. 47-61.
- (12) BOHATÁ, M.; MLÁDEK, J. The development of the Czech SME sector. *Journal of Business Venturing*. 1999. vol. 14, no. 5-6. Pp. 461-473.

- (13) BONNER, S. E. et al. Expertise in Corporate Tax Planning: The Issue Identifikacion Stage. *Journal of Accounting Research*. 1992. vol. 30, no. 3, pp. 1-29.
- (14) BOONE, J. *Religiosity and Tax Avoidance*. Journal of the American Taxation Association. 2013. vol. 35, no. 1, pp. 53-84.
- (15) BURNS, P., DEWHURST, J. *Small Business and Entrepreneurship*. 1. vydání. Basingstoke: Macmillan Education, 1989. 294 s. ISBN 0-333-42097-7.
- (16) BUSTAMANTE, E., SANABRIA, A. Spanish adaptation of The Penn State College of Medicine Scale to assess professionalism in medical students. *Biomédica*. 2014. vol. 34, no. 2, pp. 291-299.
- (17) CASSAR, G. The financing of business start-ups. *Journal of Business Venturing*. 2004. vol. 19, no. 2, pp. 261-283.
- (18) CASTELLANI, B. Physician views on practicing professionalism in the corporate age. *Qualitative Health Research*. 2000. vol. 10, no. 4, pp. 490-506.
- (19) CCH Tax Law Editors. *Tax Planning Strategies: Tax Saving Opportunities for Individuals and Families*. 1. vydání. Chicago: CHH a Wolters Kluwer business, 2013. 184 s. ISBN 978-0-8080-1699-1.
- (20) COLLIS, J., HUSSEY, R. *Business Research: A practical guide for undergraduate and postgraduate students*. 2. vydání. Hampshire: Palgrave MacMillan, 2003. 374 s. ISBN 0-333-98325-4.
- (21) COMBS, A. et al. *Taxation: Incorporating the Finance Act 2013*. 32. vydání. Birmingham: Fiscal Publications, 2013. 519 s. ISBN 978-1-906201-21-0.
- (22) COOK, J., Tax planning. *CPA Journal*. 2009. vol. 79, no. 3, pp. 68-69.
- (23) COULTER, D., ORME, L. Teacher professionalism: the wrong conversation. *Education Canada*. 2000. vol. 40, no. 1, pp. 4-7.
- (24) CRUESS, R. Professionalism: an ideal to be sustained, *The Lancet*. 2000. vol. 356, no. 9224, pp. 156-159.
- (25) CURRAN, J., BLACKBURN, R. *Small Firms and Local Economic Networks: The Death of the Local Economy?* 1. vydání. London: Paul Chapman Publishing, 1994. 210 s. ISBN 1-85396-209-0.

- (26) CUSTOM INSIGHT. *Survey Random Sample Calculator*. [online]. [citováno 2013-10-22]. Dostupné z: <<http://www.custominsight.com/articles/random-sample-calculator.asp>>.
- (27) ČAPEK, J. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert*. 2008. vol. 6.
- (28) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE) - NACE REV. 2 – Metodická příručka*. [online]. [citováno 2014a-01-11]. Dostupné z: <[http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_ekonomickyh_cinnosti_\(cz_nace\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_ekonomickyh_cinnosti_(cz_nace))>
- (29) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Malé a střední podniky (jejich místo a role v české ekonomice)*. [online]. [citováno 2014b-05-22]. Dostupné z: <<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/ckta090307.doc>>
- (30) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Malým a středním podnikům v České republice dominují nejmenší firmy*. [online]. [citováno 2014c-05-22]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/tz.nsf/i/malym_a_strednim_podnikum_v_cr_dominuji_n_ejmensi_firmy20130301>
- (31) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistická ročenka České republiky 2013*. [online]. [citováno 2014d-05-22]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/publ/0001-13-r_2013>
- (32) DAVIES, M. B. *Doing a Successful Research Project. Using Qualitative or Quantitative Methods*. 1. vydání. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2007. 274 s. ISBN 978-1-4039-9379-3.
- (33) DELOITTE. *The Tax CubeTM*. [online]. [citováno 2014a-05-23]. Dostupné z: <<http://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/tax-cube.html>>
- (34) DELOITTE. *Tax Management Consulting: Building the Tax Department of the Future*. [online]. [citováno 2014b-05-23]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/view/en_US/us/Services/tax/global-business-tax/tmc/Tax-Management/912649642dff0210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm>

- (35) DJANKOV, S. et al. The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*. 2010. vol. 2, no. 3, pp. 31-64.
- (36) DONALDSON, T. Are business managers “professionals”? *Business Ethics Quarterly*. 2000. vol. 10, no. 1, pp. 83-94.
- (37) ERNST & YOUNG. *Living with GAAR: leading practices for tax lifecycle management*. [online]. [citováno 2014-05-23]. Dostupné z: <<http://www.ey.com/CA/en/Services/Tax/TaxMatters-March2013-Living-with-GAAR>>
- (38) EVROPSKÁ KOMISE. Příloha č. 1 Nařízení komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008. [online]. [citováno 2008-11-14]. Dostupné z: <<http://www.vyzkum.cz/Priloha.aspx?idpriloha=680306>>
- (39) EVROPSKÁ KOMISE. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – “Think Small First” a “Small Business Act” for Europe*. [online]. [citováno 2012-07-23]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/index_en.htm>
- (40) EVROPSKÁ KOMISE. *SME Performance Review*. [online]. [citováno 2014a-05-24]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/index_en.htm>
- (41) EVROPSKÁ KOMISE. *Politika soudržnosti EU 2014-2020*. [online]. [citováno 2014b-09-17]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/.../fiche_sme_cs.pdf>
- (42) EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení komise Evropskému parlamentu a radě o konkrétních způsobech, jak posílit boj proti daňovým podvodům a daňovým únikům, a to rovněž ve vztahu ke třetím zemím*. [online]. [citováno 2014c-10-01]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com\(2012\)351_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com(2012)351_en.pdf)>

- (43) EVROPSKÁ KOMISE. *Doporučení komise týkající se opatření, která mají pobídnout třetí země k uplatňování minimálních standardů řádné správy v oblasti daní.* [online]. [citováno 2014d-10-02]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evolution/c_2012_8806_cs.pdf>
- (44) EVROPSKÝ PARLAMENT. *Obecná daňová politika.* [online]. [citováno 2014-10-01]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html>
- (45) FALLAN, L. et al. Adoption of Tax Planning Instruments in Business Organizations: a Structural Equation Modelling Approach. *Scand. J. Mgmt.* 1995. vol. 11, no. 2, pp. 177-190.
- (46) FOGARTY, T. An empirical evaluation of the interpersonal and organizational correlates of professionalism in internal auditing. *Accounting and Business Research.* 2000. vol. 30, no. 2, pp. 125-136.
- (47) FOLEY, P., GREEN, H. *Small Business Success.* 1. vydání. London: Paul Chapman Publishing, 1989. 115 s. ISBN 1-85396-013-6.
- (48) FREELAND, B. A road less Taxing. *Business in Calgary.* 2013. vol. 23, no. 2, pp. 81-84.
- (49) GANASEGERAN, K., AL-DUBAI, S. A. R. Medical professionalism from a socio-cultural perspective: Evaluating medical residents communicative attitudes during the medical encounter in Malaysia. *Journal of Postgraduate Medicine.* 2014. vol. 60, no. 1, pp. 12-15.
- (50) GAO, X. et al. Study on applying of tax planning in enterprises. *Communications in Computer and Information Science.* 2011. vol. 235, no. 5, pp. 365-369.
- (51) GAVORA, P. *Úvod do pedagogického výzkumu.* 1. vydání. Brno: Paido, 2000. 207 s. ISBN 80-85931-79-6.
- (52) GEIST, B. *Sociologický slovník.* 1. Vydání. Praha: Victoria Publishing, 1992. 647 s. ISBN 80-85605-28-7.
- (53) GIAOUTZI, M. et al. *Small and Medium Size Enterprises and Regional Development.* 1. vydání. London: Routledge, 1988. 314 s. ISBN 0-415-00415-2.

- (54) GRAHAM, J. R. et al. Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. *The Accounting Review*. 2014. vol. 89, no. 3, pp. 991-1023.
- (55) GREBÍKOVÁ, M. Development of Small and Mediumsized Enterprises and Their Effect on Employment in the Czech Republic. In *Trends in economics and management for the 21st century*. Brno. 2012. pp. 142-143. ISBN 978-80-214-4581-9.
- (56) GRIBBIN, J. et al. *Research Methods for Postgraduates*. 2. vydání. London: ARNOLD, 2002. 370 s. ISBN 0-340-80656-7.
- (57) HAFKENSCHIED, R., JANSSEN, C. Tax Strategy: How to Deal with Uncertainty? *Tax Executive*. 2009. vol. 61, no. 2, pp. 117–121.
- (58) HALL, R. Professionalization and bureaucratization. *American Sociological Review*. 1968. vol. 33, no. 1., pp. 92-104.
- (59) HALPERN, E. J., SPANDORFER, J. M. Professionalism in Radiology: Ideals and Challenges. *Academic Journal of Roentgenology*. 2014. vol. 202, no. 2, pp. 352-357.
- (60) HANCOCK, D. *An Introduction to Taxation: Policy and Practice 1994/95 edition*. 1. vydání. London: Chapman & Hall, 1994. 363 s. ISBN 0-412-62070-7.
- (61) HANLON, M., HEITZMAN, S. A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*. 2010. vol. 50, no. 2-3, pp. 127-178.
- (62) HASSELDINE, J. et al. The market of corporate tax knowledge. *Critical Perspective on Accounting*. 2011. vol. 22, no. 1, pp. 39–52.
- (63) HAYES, N. *Základy sociální psychologie*. 1. vydání. Praha: Portál, 2003. 168 s. ISBN 80-7178-198-3.
- (64) HENDL, J. *Kvalitativní výzkum: základní metody a aplikace*. 1. vydání. Praha: Portál, 2005. 407 s. ISBN 80-7367-040-2.
- (65) HILL, M. et al. The effectiveness and valuation of political tax minimization. *Journal of Banking and Finance*. 2013. vol. 37, no. 8, pp. 2836-2849.
- (66) HO, MJ. et al. A Tale of Two Cities: Understanding the Differences in Medical Professionalism Between Two Chinese Cultural Contexts. *Academic Medicine*. 2014. vol. 89, no. 6, pp. 944-950.

- (67) HODINKOVÁ, M., SVIRÁK, P. Adoption of Tax Planning Instruments in SMEs. In *Enterprise and Competitive Environment, March 6-7, 2014 - Conference Abstract Proceedings*. Brno. 2014. ISBN 978-80-87106-74-7.
- (68) HODINKOVÁ, M., SVIRÁK, P. Bariéry rozvoje malých a středních podniků. *Trendy ekonomiky a managementu*. 2013. vol. 7, no. 17, pp. 61-67.
- (69) HOFFMAN, P. et al. Dimensional anchors: a graphic primitive for multidimensional multivariate information visualization. In *NPIVM 99: Proceedings of the 1999 workshop on new paradigms in information visualization and manipulation in conjunction with the eight ACM interaction conference on Information and knowledge management*. New York. 1999. pp. 9-16.
- (70) HOFFMAN, P. E. et al. DNA visual and analytic data mining. *Proceedings of the IEEE Visualization*. 1997. pp. 437-441.
- (71) HOFFMAN, W. H. The Theory of Tax Planning. *The Accounting Review*. 2002. vol. 36, no. 2, pp. 274-281.
- (72) HOLTZMAN, Y. Business process improvement and the tax department. *Journal of Management Development*. 2011. vol. 30, no. 1, pp 49-60.
- (73) HORNER, B. Traditions and professionalization: reconceiving work in composition. *College Composition and Communication*. 2000. vol. 51, no. 2, pp. 366.
- (74) HORTON, J. et al. Qualitative research: experiences in using semi-structured interviews. In: *Humphrey, C., Lee, B. editors. The Real Life Guide to Accounting Research: a behind the scenes view of using qualitative research methods*. Oxford: CIMA Publishing, 2008. pp. 339-357.
- (75) CHEN, S. et al. Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. *Journal of Financial Economics*. 2010. vol. 95, no. 1, pp. 41-61.
- (76) CHITTENDEN, F. et al. *Small Firms: Recession and Recovery*. 1. vydání. London: Paul Chapman Publishing, 1993. 241 s. ISBN 1-85396-249-x.
- (77) CHLÁDKOVÁ, H. Specifika malých a středních podniků v ČR a EU. *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2010. vol. 58, no. 6, pp. 161 – 170.

- (78) CHRÁSTKA, M. *Metody pedagogického výzkumu. Základy kvantitativního výzkumu*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2007. 266 s. ISBN 80-247-1369-1.
- (79) INGER, K. K. Relative valuation of alternative methods of tax avoidance. *Journal of the American Taxation Association*. 2014. vol. 36, no. 1, pp. 27-55.
- (80) INSTITUTE OF FINANCE & MANAGEMENT. Controllers have Key Role in Meeting 5 Top Tax Management Challenges. *The Controller's Report*. 2012. vol. 10, no. 10, pp. 10-11.
- (81) JANÍČEK, P.; ONDRÁČEK, E. *Řešení problémů modelováním*. 1. vydání. Brno: PC-DIR Real, 1998. 335 s. ISBN 80-124-1233-X.
- (82) JAMES, S., NOBES, CH. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. 10. vydání. Birmingham: Fiscal Publications, 2010. 324 s. ISBN 978-1-906201-13-5.
- (83) JURINSKI, J. J., ZWICK, G. A. Why Tax Minimization Is Overrated in Estate Planning. *Journal of financial service professionals*, 2013. vol. 67, no. 2, pp. 53-61.
- (84) KALBERS, L. P., FOGARTY, T. J. Professionalism and Internal Auditors. *Mid-American Journal of Business*. 1995. vol. 10, no. 1, pp.13-20.
- (85) KALOUDA, F. *Finanční řízení podniku*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 279 s. ISBN 978-80-7380-174-8.
- (86) KANGAS, J. et al. Evaluating the management strategies of a forestland estate-the S-O-S approach. *Journal of Environmental Management*. 2003. vol. 69, no. 4, pp. 349-358.
- (87) KAVANY, K. Making Tax Less Taxing. *NZ Business*. June 2014. pp. 34-37.
- (88) KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. *O Komoře daňových poradců*. [online]. [citováno 2014-05-26] Dostupné z: <<http://www.kdpcr.cz/default.asp?nDepartmentID=63&nLanguageID=1>>
- (89) KEHDE, N. The tyranny of professionalism. *American Libraries*. 1999. vol. 30, no. 8, pp. 43.
- (90) KESSLER, A. Success factors for new businesses in Austria and the Czech Republic. *Entrepreneurship and Regional Development*. 2007. vol. 19, no. 5, pp. 381-403.

- (91) KISLINGEROVÁ, E. et al. *Manažerské finance*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004. 714 s. ISBN 80-7179-802-9.
- (92) KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. 4. vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1987. 816 s.
- (93) KORÁB, V., DOLEŽALOVÁ, E. *Drobné podnikání*. 3. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006. 82 s. ISBN 80-214-3274-8.
- (94) KOTLER, P., KELLER, K. L. *Marketing Management*. 14. vydání. New Jersey: Prentice Hall, 2012. 812 s. ISBN 978-0-13-210292-6.
- (95) KOZEL, R. et al. *Moderní marketingový výzkum: nové trendy, kvantitativní a kvalitativní metody a techniky, průběh a organizace, aplikace v praxi, přínosy a možnosti*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2006. 277 s. ISBN 80-247-0966-X.
- (96) KPMG. *Driving Tax Performance – KPMG’s Framework for Managing Tax Risk*. [online]. [citováno 2014a-05-23]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.com/ca/en/topics/managing-risk-driving-performance/pages/driving-tax-performance%E2%80%94KPMG’s-framework-for-managing-tax-risk.aspx>>
- (97) KPMG. *Good, Better, Best: The race to set standards in global tax management*. [online]. [citováno 2014b-05-23]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/good-better-best/Pages/good-better-best.aspx>>
- (98) KRUCKEBERG, D. The future of PR education: some recommendations. *Public Relations Review*. 1998. vol. 24, no. 2, pp. 235-248.
- (99) KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. 2. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- (100) KUČERA, J. *Shluková analýza. Nehierarchické metody shlukování*. [online]. [citováno 2014-07-21]. Dostupné z: <http://is.muni.cz/th/172767/fi_b/5739129/web/web/nehiermet.html#mqm>
- (101) LEBAN, G. et al. VizRank: Finding Informative Data Projections in Functional Genomics by Machine Learning. *Bioinformatics Applications Note*. 2005. vol. 21, no. 3, pp. 413-414.

- (102) LINSTONE, H. A.; TUROFF, M. *The Delphi Method: Techniques and Applications*. 1. vydání. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, 1975. 620 s. ISBN 978-0201042948.
- (103) LISTER, R. J. Managing Corporate Tax. The International dimension of corporate tax management. *Managerial Finance*. 1987. vol. 13, no. 3-4, pp. 1-7.
- (104) LOMBARTS, K. M., et al. Measuring Professionalism in Medicine and Nursing: Results of a European Survey. *PLOS ONE*. 2014. vol. 9, no. 5.
- (105) LORETZ, S., MOORE, P. J. Corporate tax competition between firms. *International Tax and Public Finance*. 2013. vol. 20, no. 5, pp. 725-752.
- (106) LYMER, A., OATS, L. *Taxation: Policy and Practice*. 20. vydání. Birmingham: Fiscal Publications, 2013. 530 s. ISBN 978-1-906201-20-3.
- (107) MAISTER, D. *True Professionalism: The Courage to Care About Your People, Your Clients, and Your Career*. 1. vydání. New York: Free Press, 2000. 210 s. ISBN 978-0684840048.
- (108) MANCINI, P. New frontiers in political professionalism. *Political Communication*. 1999. vol. 16, no. 3, pp. 231-245.
- (109) MANNING, C. et al. *Introduction to Information Retrieval*. 1. vydání. Cambridge: Cambridge University Press, 2008. 496 s. ISBN 978-0521865715.
- (110) MATEEV, M., ANASTASOV, Y. Determinants of Small and Medium sized Fast Growing Enterprises in Central and Eastern Europe: a panel data analysis. *Financial Theory and Practice*. 2010. vol. 34, no. 3, pp. 269-295.
- (111) McMAHON, R. G. P. Ownership structure, business growth and financial performance amongst SMEs: From Australia's business longitudinal survey. *Journal of Small Business and Enterprise Development*. 2007. vol. 14, no. 3, pp. 458-477.
- (112) MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. *Daňový systém České republiky*. . [online]. [citováno 2014-09-24]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>>

- (113) MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Koncepce podpory MSP na období 2007-2013*. [online]. [citováno 2012a-07-15]. Dostupné z: <<http://www.mpo.cz/dokument17476.html>>
- (114) MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Nová Koncepce podpory malých a středních podnikatelů na období let 2014-2020 aneb 52 opatření pro malé a střední podnikatele*. [online]. [citováno 2012b-07-15]. Dostupné z: <<http://www.mpo.cz/dokument102987.html>>
- (115) MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Operační program Podnikání a Inovace (OPPI) 2007-2013*. [online]. [citováno 2013a-01-30]. Dostupné z: <<http://www.mpo.cz/cz/podpora-podnikani/oppi/>>
- (116) MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2012*. [online]. [citováno 2013b-10-08] Dostupné z: <<http://www.mpo.cz/dokument142895.html>>
- (117) MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. *Zpráva o pokroku ve snižování administrativní zátěže podnikatelů za rok 2013*. [online]. [citováno 2014-09-22] Dostupné z: <<http://www.mpo.cz/dokument152241.html>>
- (118) MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. *Justice.cz – Oficiální server českého soudnictví*. [online]. [citováno 2014-05-27]. Dostupné z: <<http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>>
- (119) MINNICK, K., NOGA, T. Do corporate governance characteristics influence tax management?. *Journal of Corporate Finance*. 2010. vol. 16, pp. 703-718.
- (120) MOFFATT, F. et al. Constructing notions of healthcare productivity: the call for a new professionalism?. *Sociology of Health & Illness*. 2014. vol. 36, no. 5, pp. 686-702.
- (121) MOORE, N. *How to do Research. A practical Guide to Designing and managing research projects*. 3. aktualizované vydání. London: Facet Publishing, 2006. 176 s. ISBN 978-1-85604-594-0.
- (122) NERUDOVÁ, D. The Possibilities of Introduction of the Common Taxation System for SMEs in the European Union. *Economics and Management*. 2010. vol. 15, no. 1, pp. 992-998.

- (123) NEWSOME, P. R. H., LANGLEY, P. P. Professionalism, then and now. *British Dental Journal*. 2014. vol. 216, no. 9, pp. 497-502.
- (124) NIEUWENHUIZEN, C., KROON, J. The Relationship between Financing Criteria and the Success Factors of Entrepreneurs in Small and Medium Enterprises. *Development Southern Africa*. 2003. vol. 20, no. 1, pp. 129-142.
- (125) NISHIGORI, H. et al. Bushido and Medical Professionalism in Japan. *Academic Medicine*. 2014. vol. 89, no. 4, pp. 560-563.
- (126) NOVÁK *et al.* Současné procesy ovlivňující sociálně prostorovou diferenciaci České republiky. *Urbanismus a územní rozvoj*. 2007. vol. 10, no. 5, pp. 31-35.
- (127) NOVÁKOVÁ, L., ŠTĚPÁNKOVÁ, O. Hledání shluků vizualizační metodou RadViz. In *Sborník konference Znalosti 2008*. Bratislava. 2008, pp. 85-96.
- (128) ORANGE. *Orange widgets*. [online]. [citováno 2014-01-25] Dostupné z: <<http://orange.biolab.si/docs/latest/widgets/rst/>>
- (129) PAI, M. et al. Ontology-based SWOT analysis method for electronic word-of-mouth. *Knowledge-Based Systems*. 2013. vol. 50, no. 1, pp. 134-150.
- (130) PATTON, M. Q. *Qualitative Evaluation and Research Methods*. 3. vydání. London: Sage, 2001. 688 s. ISBN 978-0761919711.
- (131) PECÁKOVÁ, I. et al. *Pořizování a vyhodnocování dat ve výzkumech veřejného mínění*. 3. vydání. Praha: Oeconomica VŠE Praha, 2004. 145 s. ISBN 80-245-0753-6.
- (132) PITRA, Z. *Management inovačních aktivit*. 1. vydání. Praha: Professional Publishing, 2006, 438 s. ISBN 80-86946-10-X.
- (133) PIZZACALLA, M. SME “life cycle” imperative. *Australian Tax Forum*. 2012. vol. 27, no. 1, pp. 175-208.
- (134) POLÁK, M., KOPŘIVA, J. *Daň z příjmů fyzických osob*. 2. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006. 80 s. ISBN 80-214-3265-9.
- (135) POPE, T., SCHWARTZ, R. Tax planning strategies for physicians. *American Journal of Surgery*. 2002. vol 184, no. 1, pp. 19.

- (136) PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). *International Tax Review. Tax Management in companies*. [online]. [citováno 2014a-05-22]. Dostupné z: <www.pwc.com/gx/en/tax-management-strategy/pdf/pwc_tax_management_in_companies.pdf>
- (137) PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). *Tax Control Framework*. [online]. [citováno 2014b-07-28]. Dostupné z: <<http://www.pwc.co.uk/tax/the-tax-control-framework.jhtml>>
- (138) REŽŇÁKOVÁ, M. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-1835-4.
- (139) ROBERTS, J., DIETRICH, M. Conceptualizing professionalism: why economics needs sociology, *American Journal of Economics and Sociology*. 1999. vol. 58, no. 4, pp. 977-998.
- (140) ROD, A. Likertovo škálování. *E-LOGOS Electronic Journal for Philosophy*. 2012. vol. 13, no. 1, pp. 1-14.
- (141) ROTHMAN, D. Medical professionalism: focusing on the real issues, *The New England Journal of Medicine*. 2000. vol. 342, no. 17, pp. 1284-1286.
- (142) RYCHLÝ, M. *Klasifikace a predikce*. [online]. [citováno 2014-01-30]. Dostupné z: <<http://www.fit.vutbr.cz/~rychly/public/docs/classification-and-prediction/classification-and-prediction.pdf>>
- (143) ŘEZANKOVÁ, H. *Analýza dat z dotazníkových šetření*. 1. vydání. Praha: Professional Publishing, 2007. 215 s. ISBN 978-80-86946-49-8.
- (144) SABLİ, N., NOOR, R. Tax Planning and Corporate Governance. In: *3rd International Conference on Business and Economic Research (3rd ICBER 2012) proceeding*. Indonesia. 2012. pp. 1996–2020.
- (145) SADOVSKÝ, Z., MATĚJKOVÁ, J. SME, daně etc. In *Sborník The XVth International Conference "Theoretical and practical Aspect of Public Finance"*. Praha. 2010. ISBN 978-80-245-1644-8.
- (146) SADOVSKÝ, Z. Změny legislativy a jejich přínos / The Contribution of Legislative Changes. In *Sborník mezinárodní konference Firma a konkurenční prostředí, Sekce 5: Účetnictví a daně podnikatelských subjektů*. Brno. 2006. ISBN 80-7302-117-X.

- (147) SALLOT, L. et al. Pluralistic ignorance and professional standards: underestimating Professionalism of our peers in PR. *Public Relations Review*. 1998. vol. 24, no. 1, pp. 1-19.
- (148) SAUNDERS, M. Negotiation as a model for teaching PR professionalism. *Journal of Mass Communication Education*. 1998. vol. 52, no. 4, pp. 57-65.
- (149) SEAL, W. et al. Post-socialist transition and the development of an accountancy profession in the Czech Republic. *Critical Perspectives on Accounting*. 1996. vol. 7, pp. 485-508.
- (150) SERGENIAN, G. Increasing students' professionalism: a careers project for accounting majors. *Issues in Accounting Education*. 1998. vol. 13, no. 2, pp. 429-442.
- (151) SHACKELFORD, D., SHEVLIN, T. Empirical tax research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*. 2001. vol. 31, no. 1-3, pp. 321-387.
- (152) SHAFER, W. et al. Professionalism, organizational-professional conflict and work outcomes. A study of certified management accountants, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2002. vol. 15, no. 1, pp. 46-68.
- (153) SCHOLLEOVÁ, H. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, 2012. 272 s. ISBN 978-80-247-4004-1.
- (154) SIKKA, P., WILLMOTT, H. The tax avoidance industry: accountancy firms on the make. *Critical Perspective on International Business*. 2013. vol. 9, no. 4, pp. 415-443.
- (155) SINCLAIR, W., LIPKIN, B. *Tax Guide 2011-2012*. 40. vydání. Basingstoke: PALGRAVE MACMILLAN, 2011. 443 S. ISBN 978-0-230-28001-4.
- (156) STEFANITSIS, M. et al. Does Financial Knowledge in Small- and Medium-Sized Enterprises Matter? An Empirical Survey for Greece. *International Journal of Economics and Business Research*. 2013. vol. 5, no. 1, pp. 96-113.
- (157) STRAUSS, A., CORBINOVÁ, J. *Základy kvalitativního výzkumu: postupy a techniky metody zakotvené teorie*. Brno: Sdružení podané ruce, 1999. 195 s. ISBN 80-85834-60-X.

- (158) STEINER, C. How important is professionalism to corporate communication?. *Corporate Communications: An International Journal*. 2001. vol 6, no. 3, pp. 150-156.
- (159) STOREY, D. J. et al. *The Small Firm: An International Survey*. 1. vydání. New York: St. Martin's Press, 1983. 274 s. ISBN 0-312-72980-4.
- (160) STOREY, D. J. *Understanding the Small Business Sector*. 1. vydání. London: Routledge, 1994. 355 s. ISBN 0-415-09626-X.
- (161) SUCHER, P., JINDŘICHOVSKÁ, I. Implementing IFRS: A case study of the Czech Republic. *Accounting in Europe*. 2004. vol. 1, no. 1, pp. 109-141.
- (162) SUCHER, P., KOSMALA-MACLULLICH, K. A construction of auditor independence in the Czech Republic: local insights. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2004. vol. 17, no. 2, pp. 276-305.
- (163) SUCHER, P., ZELENKA, I. The development of the role of the audit in the Czech Republic. *The European Accounting Review*. 1998. vol. 7, no. 4, pp. 723-751.
- (164) SYNEK, M. *Jak psát diplomové a jiné písemné práce*. 1. vydání. Praha: VŠE, 1999. 64 s. ISBN 80-7079-131-4.
- (165) SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 3. vydání. Praha: Grada Publishing, 2003. 466 s. ISBN 80-247-0515-X.
- (166) SYNEK, M., KISLINGEROVÁ, E. et al. *Podniková ekonomika*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.
- (167) ŠEBESTOVÁ, J. et al. How to Gain Success in SME? A Case Study of a region in the Czech Republic. *South East European Journal of Economics & Business*. 2007. vol. 2, no. 1, pp. 41-47.
- (168) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- (169) ŠIROKÝ, J. et al. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- (170) ŠVEC, Š. et al. *Metodológia vied o výchove: kvantitatívno-scientické a kvalitatívno-humanitné prístupy v edukačnom výskume*. 1. vydání. Bratislava: IRIS, 1998. 303 s. ISBN 80-88778-73-5.

- (171) TAYLOR, G. Clinical governance and the development of a new professionalism in medicine: Educational implications. *Education for Health*. 2002. vol. 15, no. 1, pp. 65-66.
- (172) THE GLOBE AND MAIL. Small Business Week Taxation. Careful Tax Management Takes Time but Pays off. *The Globe & Mail division of Bell Globemedia Publishing - ProQuest*. 1995. vol. C, no. 13, pp. 1-2.
- (173) VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vydání. Praha: VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.
- (174) VEBER, J., SRPOVÁ, J. et al. *Podnikání malé a střední firmy*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, 2012. 336 s. ISBN 978-80-247-4520-6.
- (175) VERINA, N. Introduction of tax management as one of conditions of maintenance of a sustainable development of the organization. *Human Resources: The Main Factor of Regional Development*. 2010. vol. 3, no. 1, pp. 183–187.
- (176) VOJÍK, V. *Specifika podnikání malých a středních podniků v tuzemsku a zahraničí*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-534-2.
- (177) WAHAB, A., HOLLAND, K. Tax planning, corporate governance and equity value. *British Accounting Review*. 2012. vol. 44, no. 2, pp. 111-124.
- (178) WALKER, I. *Výzkumné metody a statistika*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2013. 224 s. ISBN 978-80-247-3920-5.
- (179) YANCEY, W. F., CRAVENS, K. S. A Framework for International Tax Planning for Managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 1998. vol. 7, no. 2, pp. 251-272.
- (180) YOUNG, M. E. et al. The Professionalism Assessment of Clinical Teachers (PACT): the reliability and validity of a novel tool to evaluate professional and clinical teaching behaviors. *Advances in Health Sciences Education*. 2014. vol. 19, no. 1, pp. 99-113.
- (181) Zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání.
- (182) Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.
- (183) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

- (184) Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.
- (185) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- (186) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- (187) Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- (188) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
- (189) ZINECKER, M. *Finanční řízení podniku*. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006. 126 s. ISBN 80-214-3150-4.

Seznam použitých zkratk

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

EAT – čistý zisk (*Earning After Tax*)

EU – Evropská unie

FO – fyzická osoba

KDP ČR – Komora daňových poradců České republiky

MPO ČR – Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky

MSP – malé a střední podniky

PE – Private Equity

PO – právnická osoba

ROE – rentabilita vlastního kapitálu (*Return on Equity*)

SMEs – small and medium-sized enterprises

ÚF – Ústav financí

VC – Venture Capital

VŠ – vysoké školy

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj počtu malých a středních podniků v České republice 47

Graf 2: Vývoj počtu zaměstnanců MSP v ČR v letech 2000 - 2012 (*v tisících*) 48

Seznam tabulek

Tabulka 1: Harmonogram zpracování disertační práce 15

Tabulka 2: SWOT matice 17

Tabulka 3: Matice záměn 31

Tabulka 4: Kategorie rozdělení malých a středních podniků 35

Tabulka 5: Přehled změn vybraných zákonů	41
Tabulka 6: Množství podnikatelských subjektů v EU a počet jejich zaměstnanců	48
Tabulka 7: Souhrnný přehled přístupů k tax managementu	86
Tabulka 8: SWOT analýza MSP v České republice	94
Tabulka 9: Klíčové faktory pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	101
Tabulka 10: VizRank - použité parametry pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	103
Tabulka 11: Parametry zobrazení RadViz v softwaru Orange pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	104
Tabulka 12: Parametry klasifikačního stromu pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	105
Tabulka 13: Souhrnný přehled faktorů používaných v klasifikačním stromu pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti" Zdroj: Vlastní zpracování	106
Tabulka 14: Zhodnocení výsledků pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	107
Tabulka 15: Matice záměn pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	107
Tabulka 16: Nejvýznamnější faktory pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	108
Tabulka 17: Klíčové faktory pro oblast "Odbornost"	110
Tabulka 18: VizRank - použité parametry pro oblast „Odbornost“	112
Tabulka 19: Parametry zobrazení RadViz v softwaru Orange pro oblast „Odbornost“ .	113
Tabulka 20: Parametry klasifikačního stromu pro oblast „Odbornost“	113
Tabulka 21: Souhrnný přehled faktorů používaných v klasifikačním stromu pro oblast "Odbornost"	115
Tabulka 22: Zhodnocení výsledků pro oblast "Odbornost"	115
Tabulka 23: Matice záměn pro oblast "Odbornost"	115
Tabulka 24: Nejvýznamnější faktory pro oblast "Odbornost"	116
Tabulka 25: Klíčové faktory pro oblast "Spolupráce"	118
Tabulka 26: VizRank - použité parametry pro oblast „Spolupráce“	120
Tabulka 27: Parametry zobrazení RadViz v softwaru Orange pro oblast „Spolupráce“	121
Tabulka 28: Parametry klasifikačního stromu pro oblast „Spolupráce“	122
Tabulka 29: Souhrnný přehled faktorů používaných v klasifikačním stromu pro oblast "Spolupráce"	123

Tabulka 30: Zhodnocení výsledků pro oblast "Spolupráce"	124
Tabulka 31: Matice záměn pro oblast "Spolupráce"	124
Tabulka 32: Nejvýznamnější faktory pro oblast "Spolupráce"	125
Tabulka 33: Tematické oblasti hloubkových rozhovorů	172
Tabulka 34: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření pro dílčí oblast výzkumu č. 1	180
Tabulka 35: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření pro dílčí oblast výzkumu č. 2	181
Tabulka 36: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření pro dílčí oblast výzkumu č. 3	182

Seznam rovnic

Rovnice 1: Klasifikace podle nejbližších sousedů	26
Rovnice 2: Eukleidova vzdálenost	27
Rovnice 3: Mannhattanská vzdálenost	27
Rovnice 4: Algoritmus K-means	28
Rovnice 5: Celková správnost klasifikace	31
Rovnice 6: Sensitivita	31
Rovnice 7: Specificita	31
Rovnice 8: Průměrné náklady na kapitál	55
Rovnice 9: Odhad daňového zatížení podniku	56
Rovnice 10: Finanční páka	57
Rovnice 11: Počátek lineární závislosti ROE a EBIT	57
Rovnice 12: Skutečné náklady při využívání daňového štítu	58

Seznam obrázků

Obrázek 1: Paradigmatický model	21
Obrázek 2: Schematické znázornění metody RadViz	29

Obrázek 3: Daně daňového systému České republiky.....	51
Obrázek 4: Přímé daně v České republice	52
Obrázek 5: Nepřímé daně v České republice.....	53
Obrázek 6: Optimální finanční struktura	56
Obrázek 7: Funkční vztah mezi EBIT a ROE při financování vlastním kapitálem (bez dluhu)	58
Obrázek 8: Grafické znázornění hranice mezi plánování daňové povinnosti a daňovými úniky	60
Obrázek 9: PwC Tax Control Framework	76
Obrázek 10: Tax Cube	77
Obrázek 11: KPMG's Framework for Managing Tax Risk.....	79
Obrázek 12 : Tax Life Cycle.....	80
Obrázek 13: Rozklad profess-ion-al-ism	82
Obrázek 14: Paradigmatický model bariér rozvoje MSP	93
Obrázek 15: Vizualizace vzájemného vztahu dílčích oblastí výzkumu.....	99
Obrázek 16: Mix klíčových faktorů ovlivňujících potřebu řízení daňové povinnosti u MSP.....	102
Obrázek 17: Vizualizace RadViz pro oblast „Potřeba řízení daňové povinnosti“	104
Obrázek 18: Metodický postup při rozboru dat	105
Obrázek 19: Klasifikační strom pro oblast "Potřeba řízení daňové povinnosti"	106
Obrázek 20: Mix klíčových faktorů ovlivňujících odbornost u MSP	111
Obrázek 21: Vizualizace RadViz pro oblast „Odbornost“	112
Obrázek 22: Metodický postup při rozboru dat	114
Obrázek 23: Rozhodovací strom pro oblast "Odbornost"	114
Obrázek 24: Mix klíčových faktorů ovlivňujících spolupráci u MSP	119
Obrázek 25: Vizualizace RadViz.....	121
Obrázek 26: Metodický postup při rozboru dat	122
Obrázek 27: Rozhodovací strom pro oblast "Spolupráce"	123
Obrázek 28: Metodika MSP Tax Management	130

Seznam příloh

Příloha č. 1: Hlubkové rozhovory

Příloha č. 2: Dotazníkové šetření

Příloha č. 3: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření

Příloha č. 4: Strukturovaný přehled publikační činnosti

Příloha č. 1: Hlubkové rozhovory

V rámci této přílohy jsou vymezeny základní tematické oblasti, které byly řešeny s respondenty hlubkových nestrukturovaných rozhovorů. Je nutné zdůraznit, že uvedené pořadí je náhodné a že se v případě jednotlivých respondentů lišilo. Souhrnný přehled diskutovaných tematických oblastí včetně dílčích oblastí zájmu je uveden v tabulce č. 33.

Tematická oblast	Dílčí oblast zájmu
Cizí kapitál	Kapitálová struktura podniku, přístup k cizím zdrojům, obtížnost získávání cizích zdrojů, dosavadní zkušenosti.
Současná legislativa	Schopnost monitorovat změny legislativy, náročnost monitorování změn, zavádění změn do podnikové praxe, daňové zákony, předpokládaný dopad změn legislativy na podnikání v ČR, způsob zpracování daňových přiznání, zodpovědnost za zpracovaná daňová přiznání.
Administrativní zátěž	Srovnání současné administrativní zátěže se stavem v minulosti, frekvence kontrol.
Programy na podporu rozvoje MSP	Znalost programů, využívání programů v praxi, osobní názor na význam/přínos těchto programů.
Sounáležitost s krajem	Spokojenost s krajem, úmysl změnit sídlo společnosti – v rámci ČR či zahraničí (úvahy o přesunu sídla do tzv. daňového ráje).
Řízení daňové povinnosti podniku	Využívání nástrojů pro řízení daňové povinnosti, plánované investiční záměry, názor na tzv. kvazidaně, daňové zákony a jejich dopad na podnik.
Osoba zodpovědná za řízení daní	Dosažené vzdělání, zkušenosti, absolvování kurzů, odebírání specializovaných periodik, přístup k řízení rizik.
Daňoví poradci	Využívání spolupráce, přínosy spolupráce, počet spolupracujících daňových poradců, dosavadní zkušenosti.

Tabulka 33: Tematické oblasti hlubkových rozhovorů

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha č. 2: Dotazníkové šetření

Úvodní slovo

Vážení podnikatelé,

obracíme se na Vás s prosbou o účast na výzkumu, který se zaměřuje na zmapování situace malých a středních podniků v České republice, a to s důrazem na identifikaci hlavních bariér rozvoje těchto podnikatelských subjektů a na jejich schopnost optimalizovat své daně.

Výzkum je realizován pod hlavičkou specifického výzkumu Fakulty podnikatelské Vysokého učení technického v Brně prostřednictvím anonymního elektronického dotazníku, který naleznete na stránkách:

https://docs.google.com/forms/d/1muZ5WXRhkmt5Qffr_IJJHYXbrcr4noqHcr6WeOZFns/viewform

Výsledky dotazníkového šetření budou publikovány v renomovaných vědeckých časopisech, na mezinárodních konferencích a poslouží jako podklad pro disertační práci Ing. Monika Hodinkové.

Cílem tohoto výzkumu je přispět ke zlepšení situace malých a středních podniků v České republice, a to zejména prostřednictvím návrhu metodiky pro řízení daňové povinnosti podniku, která bude odpovídat specifickým potřebám MSP v České republice.

Výzkum je zcela anonymní, neobsahuje žádné otázky, prostřednictvím kterých by bylo možné identifikovat konkrétní podnik, a jeho vyplnění trvá cca 10 - 15 minut.

Věnujte, prosím, Váš drahocenný čas vyplnění zaslaného dotazníku, neboť právě Vaše názory jsou důležité a mohou situaci Vašich podniků zlepšit.

Děkujeme za Vaši participaci na výzkumu.

Podmínky pro zařazení do kategorie malého a středního podniku:

- počet zaměstnanců je méně než 250,
- roční obrat nepřekročil 50 milionů EUR (tj. cca 1.250 milionů Kč), nebo
- bilanční suma roční rozvahy nepřekročila 43 milionů EUR (tj. cca 1.075 mil. Kč).

1) Splňuje vaše společnost výše vedené podmínky pro zařazení do kategorie malého a středního podniku?

- a) ano
- b) ne

2) Kolik zaměstnanců v současné době zaměstnává vaše společnost?

- a) méně než 10,
- b) méně než 25,
- c) méně než 50,
- d) více než 50.

3) Kolik let již vaše společnost realizuje podnikatelskou činnost?

- a) 0 až 1 rok,
- b) 2 až 5 let,
- c) 6 až 10 let,
- d) déle než 10 let.

- 4) Jak se změnilly investice realizované vaší společností během posledního zdaňovacího období ve srovnání s předcházejícími zdaňovacími obdobími?

1 2 3 4 5

investice značně poklesly *investice se značně zvýšily*

- 5) Jak se výše zisku dosahovaného vaší společností změnila během posledního zdaňovacího období ve srovnání s předcházejícími zdaňovacími obdobími?
(poznámka: pod pojmem „zisk“ se rozumí „výsledek hospodaření před zdaněním“)

1 2 3 4 5

zisk značně poklesl *zisk se značně zvýšil*

- 6) Očekává vaše společnost v následujícím zdaňovací období změny v daňových zákonech a zákonech s nimi souvisejících?

1 2 3 4 5

Ano, určitě očekává *Ne, vůbec neočekává*

- 7) Využívá vaše společnost nástroje pro řízení daňové povinnosti?

1 2 3 4 5

Ano, maximálně využívá *Ne, vůbec nevyužívá*

- 8) Očekává vaše společnost, že změny v daňových zákonech a zákonech s nimi souvisejících budou mít vliv na zvýšení výsledné daňové povinnosti (dále jen VDP) vaší společnosti?

1 2 3 4 5
Ano, očekává značný vliv *Ne, neočekává žádný vliv*

- 9) Považuje vaše společnost tzv. kvazidaně za významný náklad společnosti? *(poznámka: pojem "kvazidaně" je chápán jako souhrnné označení povinných plateb, které mají charakter daní, ale nejsou jako daně označovány - jedná se např. o sociální pojištění, zdravotní pojištění atd.)*

1 2 3 4 5
Ne, vůbec nepovažuje *Ano, určitě považuje*

- 10) Uvažuje vaše společnost o přesunutí sídla společnosti do některého z tzv. daňových rájů?

1 2 3 4 5
Ne, vůbec neuvažuje *Ano, určitě uvažuje*

- 11) Jaké je nejvyšší dosažené vzdělání osoby zodpovědné za řízení daní ve vaší společnosti?

- a) základní,
- b) střední odborné bez maturity/vyučen(a)
- c) střední odborné s maturitou,
- d) vyšší odborné,
- e) vysokoškolské.

- 12) Navštívuje osoba zodpovědná za řízení daní ve vaší společnosti specializované kurzy zaměřené na problematiku účetnictví a daní?

1 2 3 4 5
Ne, nikdy *Ano, pravidelně*

- 13) Čte osoba zodpovědná za řízení daní ve vaší společnosti specializovaná periodika zaměřené na problematiku účetnictví a daní?

1 2 3 4 5
Ne, nikdy *Ano, pravidelně*

- 14) Kolik let praxe v oboru daní má osoba zodpovědná za řízení daňové povinnosti ve vaší společnosti?

- a) méně než 1 rok,
- b) méně než 3 roky,
- c) méně než 5 let,
- d) méně než 10 let,
- e) více než 10 let.

- 15) Věnuje vaše společnost dostatečnou pozornost řízení rizik v oblasti daňové problematiky?

1 2 3 4 5
Ne, vůbec se nevěnuje *Ano, věnuje se důkladně*

- 16) Funguje podle vás sdílení informací v rámci vašeho podniku?

1 2 3 4 5
Ne, vůbec nefunguje *Ano, funguje perfektně*

17) Využívá vaše společnost služeb externích daňových poradců?

	1	2	3	4	5	
<i>Ne, nevyužívá vůbec</i>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<i>Ano, využívá pravidelně</i>

18) Jak byste zhodnotili výsledky vaší spolupráce s daňovým poradcem?

	1	2	3	4	5	
<i>Velmi negativně</i>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<i>Velmi pozitivně</i>

19) Od jakého okamžiku vaše společnost zahájila spolupráci s daňovým poradcem?

- a) při odhalení závažných chyb/nedostatků ze strany správce daně,
- b) při odhalení drobných chyb/nedostatků ze strany správce daně,
- c) přesně si už nepamatují,
- d) při rozšíření předmětu podnikání společnosti,
- e) preventivně, na základě rozhodnutí managementu společnosti.

20) Spolupracuje vaše společnost s více daňovými poradci současně?

	1	2	3	4	5	
<i>Ne, vůbec nespolupracuje</i>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<i>Ano, pravidelně spolupracuje</i>

21) Jaká je vaše zkušenost s využíváním externích daňových poradců?

	1	2	3	4	5	
<i>Velmi negativní zkušenost</i>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<i>Velmi pozitivní zkušenost</i>

22) Využívá vaše společnost další nepeněžní výhody spolupráce s daňovými poradci?

1 2 3 4 5
Ne, vůbec nevyužívá *Ano, velmi využívá*

23) Má podle vašeho názoru smysl spolupracovat s externím daňovým poradcem?

1 2 3 4 5
Ne, určitě nemá *Ano, určitě má*

24) Souhlasí vaše společnost se zveřejněním a další spoluprací v rámci výše specifikovaného výzkumu?

a) ano

b) ne

(Poznámka: pokud jste odpověděli „ano“, uveďte, prosím, název vaší společnosti a kontaktní údaje. Pokud jste odpověděli „ne“, zodpovězte, prosím, otázku č. 25.)

25) *(Poznámka: vyplňujte pouze, pokud jste na otázku č. 24 odpověděli „ne“)*

Co je hlavním důvodem, proč vaše společnost nechce v rámci výše specifikovaného výzkumu nadále spolupracovat?

Příloha č. 3: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření

Dílčí oblast výzkumu č. 1: Potřeba řízení daňové povinnosti

Klasifikační strom	Třída	P(třída)	P(cíl)	# Inst	Rozložení (rel.)	Rozložení (abs.)
<kořen>	1	0,532	0,468	186	0.468:0.532	87:99
a5 <=0.875	0	0,783	0,783	106	0.783:0.217	83:23:00
a5 <=0.625	0	0,942	0,942	69	0.942:0.058	65:04:00
a5 >0.625	1	0,514	0,486	37	0.486:0.514	18:19
a1 <=0.500	0	0,824	0,824	17	0.824:0.176	14:03
a1 >0.500	1	0,8	0,2	20	0.200:0.800	4:16
a5 >0.875	1	0,95	0,05	80	0.050:0.950	0,2194444444
a2 <=0.250	1	0,826	0,174	23	0.174:0.826	4:19
a1 <=0.700	1	0,667	0,333	12	0.333:0.667	4:08
a6 <=0.900	0	0,667	0,667	6	0.667:0.333	4:02
a6 >0.900	1	1	0	6	0.000:1.000	0:06
a1 >0.700	1	1	0	11	0.000:1.000	0:11
a2 >0.250	1	1	0	57	0.000:1.000	0:57

Tabulka 34: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření pro dílčí oblast výzkumu č. 1

Zdroj: vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Poznámka: 1. Majoritní třída jako Třída, 2. Pravděpodobnost majoritní třídy jako P(třída), 3. Pravděpodobnost cílové třídy jako P(cíl), 4. Počet instancí jako # Inst, 5. Relativní rozložení jako Rozložení (rel.), 6. Absolutní rozložení jako Rozložení (abs.).

Dílčí oblast výzkumu č. 2: Odbornost

Klasifikační strom	Třída	P(třída)	P(cíl)	# Inst	Rozložení (rel.)	Rozložení (abs.)
<kořen>	1	0,618	0,382	186	0,382:0,618	71:115
b1 <=0,900	0	0,539	0,539	115	0,539:0,461	2,620139
b4 <=0,700	0	0,905	0,905	42	0,905:0,095	1,586111
b4 >0,700	1	0,671	0,329	73	0,329:0,671	1,034028
b5 <=0,700	0	0,706	0,706	17	0,706:0,294	0,503472
b1 <=0,700	0	1	1	8	1,000:0,000	0,333333
b1 >0,700	1	0,556	0,444	9	0,444:0,556	0,170139
b5 >0,700	1	0,786	0,214	56	0,214:0,786	0,530556
b2 <=0,700	0	0,5	0,5	20	0,500:0,500	0,423611
b3 <=0,250	0	0,75	0,75	12	0,750:0,250	0,377083
b3 >0,250	1	0,875	0,125	8	0,125:0,875	0,046528
b2 >0,700	1	0,944	0,056	36	0,056:0,944	0,106944
b1 >0,900	1	0,873	0,127	71	0,127:0,873	0,418055556
b4 <=0,700	1	0,735	0,265	34	0,265:0,735	0,392361
b2 <=0,900	1	0,636	0,364	22	0,364:0,636	0,343056
b4 <=0,500	0	0,75	0,75	8	0,750:0,250	0,251389
b4 >0,500	1	0,857	0,143	14	0,143:0,857	0,091667
b2 >0,900	1	0,917	0,083	12	0,083:0,917	0,049306
b4 >0,700	1	1	0	37	0,000:1,000	0,025694

Tabulka 35: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření pro dílčí oblast výzkumu č. 2

Zdroj: vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Poznámka: 1. Majoritní třída jako Třída, 2. Pravděpodobnost majoritní třídy jako P(třída), 3. Pravděpodobnost cílové třídy jako P(cíl), 4. Počet instancí jako # Inst, 5. Relativní rozložení jako Rozložení (rel.), 6. Absolutní rozložení jako Rozložení (abs.).

Dílčí oblast výzkumu č. 3: Spolupráce

Klasifikační strom	Třída	P(třída)	P(cíl)	#Inst	Rozložení (rel.)	Rozložení (abs.)
<kořen>	0	0,812	0,812	186	0,812:0,188	151:35:00
c1 <=0,525	0	0,906	0,906	149	0,906:0,094	135:14:00
c5 <=0,700	0	0,972	0,972	106	0,972:0,028	103:03:00
c5 >0,700	0	0,744	0,744	43	0,744:0,256	32:11:00
c6 <=0,500	0	0,926	0,926	27	0,926:0,074	25:02:00
c6 >0,500	1	0,562	0,438	16	0,438:0,562	7:09
c1 <=0,375	0	0,636	0,636	11	0,636:0,364	7:04
c7 <=0,675	0	0,833	0,833	6	0,833:0,167	5:01
c7 >0,675	1	0,6	0,4	5	0,400:0,600	2:03
c1 >0,375	1	1	0	5	0,000:1,000	0:05
c1 >0,525	1	0,568	0,432	37	0,432:0,568	16:21
c2 <=0,350	0	0,75	0,75	16	0,750:0,250	12:04
c3 <=0,150	0	1	1	7	1,000:0,000	7:00
c3 >0,150	0	0,556	0,556	9	0,556:0,444	5:04
c2 >0,350	1	0,81	0,19	21	0,190:0,810	4:17
c6 <=0,500	0	0,5	0,5	8	0,500:0,500	4:04
c6 >0,500	1	1	0	13	0,000:1,000	0:13

Tabulka 36: Detailní přehled výsledků analýzy dotazníkového šetření pro dílčí oblast výzkumu č. 3

Zdroj: vlastní zpracování za pomoci softwaru Orange (2014)

Poznámka: 1. Majoritní třída jako Třída, 2. Pravděpodobnost majoritní třídy jako P(třída), 3. Pravděpodobnost cílové třídy jako P(cíl), 4. Počet instancí jako # Inst, 5. Relativní rozložení jako Rozložení (rel.), 6. Absolutní rozložení jako Rozložení (abs.).

Příloha č. 4: Strukturovaný přehled publikační činnosti

Článek v časopise evidovaném v některé ze světově uznávaných databází (SCOPUS, ERIH)

ZINECKER, M., SVIRÁK, P., GREBÍKOVÁ, M. Tax Treatment of Legal Fund Structures for Venture Capital Investments in the Czech Republic: a Comparative Study. In *Innovation Vision 2020: Sustainable Growth, Entrepreneurship, and Economic Development*. 2012. vol. 1-4, pp. 880–891. ISBN 978-0-9821489-8-3.

Článek v časopise ze seznamu RVVI

HODINKOVÁ, M., SVIRÁK, P. Bariéry rozvoje malých a středních podniků. *Trendy ekonomiky a managementu*. 2013. vol. 7, no. 17, pp. 61-67.

Příspěvek v recenzované, sborníku z mezinárodní konference evidovaný v databázi Conference Proceedings Citation Index – Science nebo Social Science & Humanities (dříve ISI Proceedings) společností Thomson Reuters (New York, USA)

ZINECKER, M., SVIRÁK, P., GREBÍKOVÁ, M. Tax Treatment of Legal Fund Structures for Venture Capital Investments in the Czech Republic: a Comparative Study. In *The 19th International Business Information Management Conference (IBIMA) 2012*. Barcelona. 2012. pp. 880–890. ISBN 978-0-9821489-8-3.

Článek v odborném recenzovaném časopise

GREBÍKOVÁ, M. The Effect of Tax Changes on Financial Leasing in the Czech Republic. *Quarterly Journal of Economics and Economic Policy*. 2012. vol. 7, no. 2, pp. 97–117.

ZINECKER, M., SVIRÁK, P., GREBÍKOVÁ, M. Private Equity and Venture Capital: Investment Fund Structures in Europe. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*. 2012. vol. 2, pp. 25-38.

Příspěvek v recenzovaném sborníku z ostatních mezinárodních konferencí/workshopech

GREBÍKOVÁ, M. Investiční pobídky v České republice. In *PEFnet 2010*. Brno. 2010. pp. 27-34. ISBN 978-80-7375-450-1.

GREBÍKOVÁ, M. Krize ve stavebnictví a její dopad na MSP podnikající v tomto oboru. In *International workshop for PhD students*. Brno. 2010. pp. 1-7. ISBN 978-80-214-4194-1.

GREBÍKOVÁ, M. The Effect of Tax Changes on Financial Leasing in the Czech Republic. In *Contemporary Issues in Economy: After the crisis?*. Toruń. 2011. pp. 36-57. ISBN 978-83-62049-08-0.

GREBÍKOVÁ, M. Income Tax Rate, its amount and influence on the state budget income. In *International Scientifics Ph.D and Post Docs Conference 2011*. Brno. 2011. pp. 31-37. ISBN 978-80-214-4257-3.

GREBÍKOVÁ, M. The Income Tax of Natural Person – its Influence on the State Budget Incomes. In *Modern Problems Economy, Business and Management: Theory and Practice*. Izhevsk. 2011. pp. 69-73. ISBN 978-5-7526-0520-8.

GREBÍKOVÁ, M. Právní a organizační formy pro investice formou PE/VC v zemích bývalé Visegrádské čtyřky. In *Mezinárodní workshop doktorandských prací*. Brno. 2011. ISBN 978-80-214-4348-8.

GREBÍKOVÁ, M. The Effect of Changes of Income Tax Law and Value Added Tax Law on the Development of Financial Leasing in the Czech Republic. In *European Scientific Conference of Ph. D. Students PEFnet 2011*. Brno. 2011. pp. 43-50. ISBN 978-80-7157-743-0.

GREBÍKOVÁ, M. Development of Small and Mediumsized Enterprises and Their Effect on Employment in the Czech Republic. In *Trends in economics and management for the 21st century*. Brno. 2012. pp. 142–143. ISBN 978-80-214-4581-9.

GREBÍKOVÁ, M. Srovnávací studie daňového zatížení v Evropské unii. In *Mezinárodní workshop doktorandských prací*. Brno. 2012. ISBN 978-1-61804-125-8.

GREBÍKOVÁ, M. Financování rozvoje podnikání malých a středních podniků v České republice. In *Contemporary Problems of Economics, Business and Management: Theory and Practice*. Izhevsk. 2013. ISBN 978-5-7526-0597-0.

GREBÍKOVÁ, M. Tax Burden in the European Union: a Comparative Study. In *Enterprise and Competitive Environment*. Brno. 2013. ISBN 978-80-87106-64-8.

HODINKOVÁ, M., SVIRÁK, P. Tax Management for Small and Medium-sized Enterprises. In *Mezinárodní Masarykova konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2013*. Hradec Králové. 2013. ISBN 978-80-87952-00-9.

HODINKOVÁ, M., SVIRÁK, P. Adoption of Tax Planning Instruments in SMEs. In *Enterprise and Competitive Environment, March 6-7, 2014 - Conference Abstract Proceedings*. Brno. 2014. ISBN 978-80-87106-74-7.

Příspěvek ve sborníku z tuzemských konferencí

HODINKOVÁ, M. Tax management. In *Daně – teorie a praxe 2014*. Brno. 2014. ISBN 978-80.87482-21-6.