

Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta

Daňové aspekty při poskytování investičních pobídek

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Igor Pantůček

Jakub Diviš

Brno 2016

Poděkování

Děkuji Ing. Igoru Pantůčkovi za jeho cenné, odborné a věcné myšlenky a připomínky, které mi pomohly při zpracování této bakalářské práce. Také bych rád poděkoval společnosti za poskytnutí materiálů, které mi byly východiskem k druhé části této práce. V neposlední řadě bych také rád poděkoval mé rodině a přátelům, kteří mi byli oporou při studiu i při psaní bakalářské práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Daňové aspekty při poskytování investičních pobídek** vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 18. května 2016

Abstract

Diviš, J. Tax aspects of providing investment incentives. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2016.

The main purpose of this bachelor thesis is to analyze the administration of income tax of holders of investment incentives. The theoretical part contains important terms, definition of CzechInvest, summary of the volume of investment incentives in Czech Republic and their legislative definition. In the practical part, this issue is explored in one unnamed company from the point of view of tax administration since the beginning of the receipt of investment incentives. This part analyzes tax inspection in detail that was conducted in the company in an effort to point out problem areas. In the end of the practical part, there are proposed solutions for problem areas that serve as advice for other companies.

Keywords

Investment incentive, income tax, CzechInvest, tax base, value added tax, tax inspection.

Abstrakt

Diviš, J. Daňové aspekty při poskytování investičních pobídek. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce má za cíl analyzovat správu daně z příjmů držitele investiční pobídky. V první polovině práce jsou definovány základní pojmy. Vymezení agentury CzechInvest, shrnutí objemu poskytnutých investičních pobídek na území České republiky a jejich legislativní vymezení. V druhé části práce je tato problematika zkoumána z pohledu správy daní na anonymní společnosti od počátku obdržení investiční pobídky. Podrobněji je rozebrána daňová kontrola, která byla na společnosti provedena se snahou poukázat na sporné body. Navazuje řešení těchto bodů s cílem poučit subjekty.

Klíčová slova

Investiční pobídka, CzechInvest, daň z příjmů, daňový základ, daň z přidané hodnoty, daňová kontrola.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	15
1.1	Úvod.....	15
1.2	Cíl práce.....	16
2	Literární přehled	17
2.1	Investiční pobídka z pohledu dokonalé konkurence.....	17
2.2	Investiční pobídky jako vhodný nástroj	18
2.2.1	Příznivci investičních pobídek.....	18
2.2.2	Odpůrci investičních pobídek.....	20
2.3	Charakteristika investičních pobídek.....	21
2.3.1	Historie investičních pobídek.....	21
2.4	Současná právní úprava.....	23
2.4.1	Podmínky	24
2.4.2	Typy IP.....	25
2.4.3	Mapy s výši podpory, průmyslové zóny	26
2.4.3.1	Strategické průmyslové zóny	26
2.4.3.2	Výše veřejné podpory.....	27
2.4.3.3	Mapa minimální investice dle regionů.....	28
2.4.4	CzechInvest.....	29
2.4.5	Programy CzechInvestu.....	32
2.4.5.1	Podpora de minimis.....	32
2.4.5.2	Program na podporu dodavatelů.....	32
2.4.5.3	Brownfield	32
2.4.5.4	Operační program Podnikání a inovace	33
2.4.5.5	Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost	33
2.4.6	Analýza schválených investičních pobídek za rok 2015.....	33
2.5	Daň z příjmů.....	38
2.5.1	Zákon o daních z příjmů § 35a.....	39

2.5.2	Zákon o daních z příjmů § 35b	39
2.6	Daň z přidané hodnoty	40
3	Metodika	41
4	Analytická část	43
4.1	Žádost o investiční pobídku.....	43
4.1.1	Výchozí situace společnosti.....	43
4.1.2	Dilema dvojité nabídky	44
4.1.3	Popis obchodních transakcí mezi společnostmi	45
4.1.4	Průběh investiční pobídky	45
4.2	Stanovení základu daně	47
4.2.1	Transferové ceny	47
4.2.2	Uplatnění ztráty	50
4.2.3	Odpisy	50
4.2.4	Opravné položky k pohledávkám.....	51
4.2.5	Daňové přiznání.....	52
4.2.6	Daňová kontrola správce daně.....	53
4.2.6.1	Počítače Dell 380 včetně monitorů Benq.....	53
4.2.6.2	Software SolidWorks Office, Solid Works Premium	55
4.2.6.3	Drsnoměr PS1 MarSurf	56
4.2.6.4	Budova.....	57
4.3	Dopady Investičních pobídek na společnost Beta	60
4.3.1	Povinnosti.....	60
4.3.2	Ostatní dotace	61
4.3.3	Porušení pravidel investičních pobídek.....	62
5	Doporučení	65
6	Závěr	69
7	Literatura	71
A	Organizační struktura agentury CzechInvest	76
B	Vstupní data pro grafy v kapitole 2.4.6	77

Obsah	11
C Rozvaha společnosti Alfa	78
D Výkaz zisku a ztráty společnosti Alfa	80
E Odpis majetku	81
F Vyplnění přílohy H daňového přiznání	82

Seznam obrázků

Obr. 1	Mapa strategických průmyslových zón v České republice	27
Obr. 2	Mapa míry veřejné podpory pro období 2014 – 2020	28
Obr. 3	Mapa minimální investice dle regionů	29
Obr. 4	Graf schválených investičních pobídek v České republice	34
Obr. 5	Graf objemu investovaných peněz a vytvořených pracovních míst	35
Obr. 6	Průběh investiční pobídky	45
Obr. 7	Organizační struktura agentury CzechInvest	76
Obr. 8	Aktiva společnosti Alfa za období 2005 až 2007	78
Obr. 9	Pasiva společnosti Alfa za období 2005 až 2007	79
Obr. 10	Výkaz zisku a ztráty společnosti Alfa za období 2005 až 2007	80
Obr. 11	Příloha H daňového přiznání	82

Seznam tabulek

Tab. 1	Investiční pobídky v roce 2015 dle země původu investora	35
Tab. 2	Investiční pobídky v roce 2015 dle sektoru	37
Tab. 3	Investiční pobídky v roce 2015 dle regionu	38
Tab. 4	Vybrané finanční a nefinanční ukazatele	43
Tab. 5	Zjednodušená rozvaha	44
Tab. 6	Čerpání investiční pobídky	46
Tab. 7	Daňové přiznání právnických osob za rok 2010	53
Tab. 8	Počet čerpaných investičních pobídek v období 2009 až 2015	77
Tab. 9	Odpisový plán	81

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

V dnešní době otevřených ekonomik jsou překážky v nadnárodním působení společností minimální. Tyto společnosti dosahují takových ekonomických rozměrů, že mohou směle konkurovat celým národním ekonomikám. Jejich zahraniční investice jsou tedy významným stimulem pro každý stát včetně České republiky.

Pro přilákání zahraničních investorů právě do naší země má stát k dispozici několik možností. Jednou z nich jsou i investiční pobídky, kterými se bude zabývat tato práce. Česká republika svojí polohou ve střední Evropě soupeří s mnoha okolními státy, které jsou srovnatelné kvalitou pracovní síly či politickým zázemím. Tyto státy se rovněž řadí, k tzv. dohánějícím ekonomikám a zatím nedosahují ekonomické úrovně západních států. I proto se snaží o přilákání těchto investorů, kteří svojí ekonomickou činností výrazně přispívají k růstu životní úrovně v daném regionu, na svoje území. Nezanedbatelná je rovněž částka, kterou tyto společnosti zaplatí českému státu na daních, poplatcích a jiných odvodech.

Stát si je vědom, že pro získání těchto benefitů musí být proaktivní směrem k zahraničním společnostem a pro tento účel založil agenturu CzechInvest, která má mimo jiné za úkol provádět „*marketing země*“.

Vzhledem ke skutečnosti, že s veřejnými financemi musí být nakládáno maximálně hospodárně a investiční pobídky jsou určeny především k financování velkých a nákladných projektů je nutné držitele investičních pobídek bedlivě kontrolovat, aby nedocházelo k porušování legislativních opatření, z velikosti a nákladnosti daných projektů rovněž plyne, že investiční pobídky jsou rovněž některými odborníky označovány za diskutabilní nástroj, protože jsou z něj vyloučeni drobní živnostníci, kteří si kvůli nákladnosti a velkým objemům nemohou investiční pobídky dovolit

Tato práce tedy ve svém úvodu nabízí jak pozitivní tak negativní názory na investiční pobídky. Dále je též představuje z historického a legislativního vývoje pomocí zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, který byl novelizován k 1. 5. 2015.

Následuje klasifikace proměnných, které ovlivňují výši investiční pobídky a analýza udělených investičních pobídek na území České republiky. Neméně významná je agentura CzechInvest, jakožto výhradní správce investičních pobídek v České republice.

Existuje několik typů investičních pobídek, avšak tato práce bude zaměřena na investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů. Legislativní vymezení volně navazuje na druhou část práce, která je věnována české společnosti, která investiční pobídku obdržela a poskytla materiály ke zpracování práce. Jedinou podmínkou pro poskytnutí materiálů bylo slíbení anonymity, proto je v této práci označena jako dceřiná společnost Beta a mateřská společnost Alfa.

Po vymezení společnosti a provedení celkové analýzy čerpání investiční pobídky následuje stanovení slevy na dani z příjmů v jednom ukázkovém roce. Dal-

ším stěžejním bodem druhé části práce je analýza daňové kontroly provedené správcem daně s cílem označit kritické úpravy základu daně, kterým musí společnost Beta věnovat v následujících letech věnovat zvýšenou pozornost. Zároveň tato práce může pomoci se stanovením základu daně ostatním subjektům, které obdržely investiční pobídky v podobě slevy na dani z příjmů.

1.2 Cíl práce

Hlavním cílem této práce je analýza dopadu investiční pobídky na správu daně u konkrétní společnosti. Na základě poskytnutých materiálů je především rozebrána daňová kontrola se snahou poukázat na problematické body této kontroly. Výsledkem poté bude seznam bodů, na které si ať už anonymní společnost či ostatní společnosti musí dát pozor při uplatňování slevy na dani z příjmů z titulu investiční pobídky.

Dalším cílem je i analýza investičních pobídek po novele zákona o investičních pobídkách, s tím souvisí i analýza udělených investičních pobídek na území České republiky a analýza agentury CzechInvest jako výhradního správce žádostí. Dále je rozebráno, zda se tato novela dotýká zákona o dani z příjmů.

2 Literární přehled

První část práce bude věnována teoretickému přehledu investičních pobídek. Budou definovány základní pojmy. Nabídnuty budou dva protipóly názorů na investiční pobídky. Od historického vývoje bude volně navázáno na legislativní vymezení investičních pobídek. Dále zde bude popsána agentura CzechInvest, která má výhradní správu investičních pobídek na území České republiky. Posledním bodem této části poté bude popsán dopad investičních pobídek na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty.

2.1 Investiční pobídka z pohledu dokonalé konkurence

Investiční pobídky jsou velmi specifický druh státní, respektive evropské podpory. Nejdříve je však žádoucí vymezit postavení investičních pobídek v právním rámci. Na základě kritérií, které stanovuje Úřad pro ochranu hospodářské soutěže (2016) lze investiční pobídky považovat za specifickou skupinu veřejné podpory. Těmito kritérii jsou čtyři specifické otázky:

Je podpora poskytnuta státem nebo z veřejných prostředků?

Toto je jeden z nejdůležitějších faktorů. Je-li veřejná podpora poskytnuta formou peněžního financování, je nutné, aby tyto finanční prostředky pocházely ze státních rozpočtů, je-li tato podmínka splněna, ovlivňují investiční pobídky veřejné rozpočty. Za veřejné rozpočty se považují i rozpočty či fondy, které jsou ve správě místních územních celků. Dále podpora může být poskytnuta přímo či nepřímo.

Zvýhodňuje podpora určité podniky nebo určité odvětví podnikání?

Za předpokladu, že podnik je definován jako entita, která může nabývat podob fyzické, jakékoliv právnické osoby či sdružení nebo seskupení osob bez právní subjektivity a tato entita vykonává ekonomickou činnost bez ohledu na její ziskovost. Kdy se rozlišují především na základě oboru podnikání, na základě něhož lze rozhodnout, zda danou podporu entita získá či nikoliv. O podpoře lze tedy říci, že je selektivní a že dochází ke zvýhodňování určitých odvětví podnikání. Zároveň entita může vystupovat i jako veřejný orgán.

Je narušena nebo hrozí narušení soutěže?

Jak je předesláno ve druhé otázce, jelikož jsou podpory považovány za selektivní, dochází ke zvýhodňování jistých podnikatelských entit. Lze tvrdit, že veřejné podpory narušují hospodářskou soutěž.

Je ovlivněn obchod mezi členskými státy?

Česká Republika je členem Evropské Unie. Členství v Evropské Unii zároveň znamená i členství v evropské zóně volného obchodu. Navíc je zde možnost obchodovat s celým světem až na výjimky. Dá se tedy tvrdit, že i sebemenší

podpora dané entity ji zvyhodňuje vůči všem ostatním entitám, které podnikají ve stejném odvětví v jiné zemi. Jedinou výjimku může tvořit ekonomika uzavřená vůči celému světu, kterou je například ekonomika v Severní Koreji.

Na základě výše uvedeného lze investiční pobídky považovat za velmi specifický druh veřejné podpory, tedy fiskálního nástroje vlády, kterým jako jedním z mnoha nástrojů dochází k vytváření nedokonalé konkurence na trzích, na které směřují tyto investiční pobídky. Zároveň kvůli systému podmínek nastavených v zákoně o investičních pobídkách jsou investiční pobídky předmětem různých diskusí o správnosti této formy veřejné podpory, a zda není vhodnějšího nástroje k přilákání přímých zahraničních investic. (ÚOHS, 2016)

2.2 Investiční pobídky jako vhodný nástroj

Každá problematika má vždy své zastánce a odpůrce, u investičních pobídek tomu není jinak. Tyto dva protipóly se nikdy neshodnou, což je z jistého pohledu dobře, protože každou problematiku je vždy třeba vnímat z více úhlů pohledu.

2.2.1 Příznivci investičních pobídek

Dle Kincla (2003) zastánci investičních pobídek poukazují především na výhody spojené s přílivem zahraničního kapitálu. Mezi tyto výhody lze zařadit vysoký počet nově vytvořených pracovních míst, přisun nejnovějších technologií s čímž souvisí i předání know-how domácím pracovníkům. Dále zde můžeme uvést přístup k novým modelům řízení podnikatelských subjektů. Ruku v ruce s tímto přicházejí do České Republiky nejlepší vedoucí projektů z různých koutů světa, kteří zároveň i kulturně obohatí někdy až příliš zakrnělé domácí prostředí, které je i mnohdy často konzervativní a uzavřené změnám.

Přilákáním nových investorů se vláda země snaží o přelévání důchodů, od podniků pod zahraniční kontrolou do domácí ekonomiky, prostřednictvím daně z přidané hodnoty, daně z příjmů, zaplacených odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Především pak také díky vyplaceným mzdám, které podléhají mezní míře ke spotřebě a multiplikačnímu efektu. Spotřebitelé tak pomáhají udržet ekonomiku v daném regionu v pozitivním růstu. (Srholec, 2004)

Vláda se právě díky těmto výhodám snaží přilákat potencionální investory, protože v nich vidí zdroj rozvojového kapitálu. Na ekonomických trzích máme nedokonalou konkurenci. Příkladem mohu být například asymetrické informace. Tuto překážku se vláda snaží prostřednictvím pověřených a specializovaných agentur všechny tyto potřebné informace doručit potencionálním investorům v takovém přednesu, aby svoji zemi vylíčili v nejlepší možné, avšak věrohodném světle a zdůraznili, že právě jejich země je ta nejlepší možná, pro umístění nové výroby. Vláda se snaží o „marketing země“. (Srholec, 2004)

Dle Srholce (2004) je také jedním z argumentů pro investiční pobídky fakt, že systém investičních pobídek má každá země, která je členem Evropské unie. Pře-

devším pak státy na západě Evropy, které můžeme považovat za vzor pro rozvoj naší ekonomiky a často s nimi porovnáváme životní úroveň pro obyvatele státu. Dalším argumentem je také úspěch těchto programů v zemích, které svůj růst přičítají právě vysokému přílivu přímých zahraničních investic. Typickými zeměmi jsou například Irsko, Singapur či Velká Británie za vlády Margaret Thatcherové.

Dalším argumentem pro investiční pobídky může být situace České republiky v rámci globální ekonomiky. Česká republika je od roku 2004 členem Evropské unie a tudíž má možnost i povinnost být se všemi členskými státy v bezcelní zóně volného obchodu, s tím souvisí i volný pohyb osob, který je deklarován v rámci Schengenské smlouvy, kterou do právního systému Evropské unie zakotvila Amsterodamská smlouva z roku 1999. Do České republiky může přijít pracovat, jakýkoliv lidský kapitál a investoři tak mohou dohlížet na firmu prostřednictvím svých lidí. (EUR-Lex, 2009)

Dále také nahrává České republice její geografické položení ve středu Evropy. Má tudíž poměrně zajímavou možnost obchodovat jak se západními státy, tak se státy na východě od nás, především s Ruskem, jehož velký trh v evropské části Ruska není určitě zanedbatelný. Další výhodou je západní soused Německo, který má nejsilnější ekonomiku v Evropě, a na které jsme ekonomicky závislí. Toto tvrzení podporuje tisková zpráva Velvyslanectví České republiky v Berlíně (2015), která udává, že za rok 2014 překročil objem zahraničního obchodu s Německem částku 70 mld. EUR. Se stále levnou pracovní silou ve srovnání se západními státy Evropy a kvalifikovanou pracovní silou, především ve strojírenských a technických oblastech, tvoří potencionální čeští zaměstnanci zajímavý mix lidského kapitálu v poměru cena, výkon.

Tyto výhody, které jsou uvedeny výše, ovšem mají i další státy, jako je například Slovensko, Maďarsko, Polsko, s těmito státy tudíž logicky Česká republika bojuje o přízeň investorů a právě investiční pobídky jsou jedním z nástrojů, jak přesvědčit daného investora, že Česká republika je nejlepším státem, na jehož území se má provést daná investice. Jak uvádí Linhart (2009) ve svém sloupku, kdyby nebyl v České republice systém investičních pobídek, uskutečnila by se pouze jedna třetina provedených investic.

Tomuto faktu také nahrává situace na trhu, kdy poptávka po přímých zahraničních investic je několikanásobně větší než nabídka těchto investic. Poptávkou rozumějme státy, které chtějí na své území přilákat přímé zahraniční investice, a nabídkou firmy, které plánují rozšířit svoji výrobu. Demonstrovat tento jev lze na situaci v USA v 80. letech. v té době byla na jedno pracovní místo poskytnuta automobilce Honda investiční pobídka ve výši 4 000 USD. Avšak v 90. letech byla na jedno pracovní místo firmám BMW a Mercedes Benz poskytnuta investiční pobídka ve výši 100 000 až 150 000 USD.¹ Jednalo se o velmi podobné investiční akce, které od sebe dělí období deseti let. Především je pak zarážející výše pobídky, která je téměř třiceti osmi násobná. (Jahn, 2001)

¹ k 14. 3. 2016 byl kurz dle ČNB 24,324 CZK/USD

2.2.2 Odpůrci investičních pobídek

Srholec (2004) ve svém díle popisuje, že jedním z argumentů proti investičním pobídkám je snaha vlády ochránit domácí firmy a odvětví. Vláda se snaží splnit svůj hlavní makroekonomický cíl, tedy rozvoj ekonomiky a zvyšování životní úrovně, k tomu ji dopomáhají i tuzemští zaměstnavatelé. Tyto ekonomické subjekty chrání různými překážkami či regulacemi. Poměrně běžným regulačním nástrojem je povinnost založení podniku společně s domácím subjektem nebo nutnost dosáhnout určité hranice domácích vstupů.

Dalším argumentem je určitá diskriminace domácích podnikatelů, především těch menších, kteří si nemohou dovolit ucházet se o investiční pobídku a to především kvůli vysoko nastavené hranici minimální částky investice. Mezi argumenty proti investičním pobídkám také můžeme zařadit jejich selektivnost, kdy jsou přehlížena určitá odvětví a dochází tak k narušení hospodářské soutěže.

Jedním z předpokladů, proč vynaložit veřejné finanční prostředky, je vznik pozitivních externalit, tyto externality jsou však těžko měřitelné. Samozřejmě lze počítat, jak velkou daň odvede firma do státního rozpočtu. Rovněž je možné zhodnotit, jak výhodné bude pro stát, když se z osoby, která pobírala příspěvek v nezaměstnanosti a za kterou musel stát platit zdravotní a sociální pojištění, stane zaměstnanec, který svojí prací vykoná přidanou hodnotu a následně odvede daň z příjmů a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Problém nastává v situaci, kdy nově vzniklá firma přebírá zaměstnance svým konkurentům za vyšší ceny a zvyšuje tak cenu lidské práce aniž by vzrostla produktivita. V určitých situacích se tedy může deformovat trh lidského kapitálu. Například pokud dvě konkurenční firmy mají své závody umístěny blízko sebe a v jiných krajích je převis nabídky práce nad poptávkou v tomto pracovním odvětví, vzniká logicky rozkol, který musí řešit vláda, které tak přibývají problémy, za které si může díky investičním pobídkám sama. Problémem mohou být také náklady vynaložené původní firmou do zaškolení pracovníka a odtajnění přísně střeženého firemního know-how, které si zaměstnanec přenesení do konkurenční firmy. (Srholec, 2004)

S tím souvisí opodstatněná kritika domácích firem, které řádně a včas platí daně a z těchto odvedených prostředků do státní pokladny stát částečně financuje příchod konkurenta. Mnohdy daleko silnějšího a technicky vybavenějšího než je tuzemská firma, která tak přichází o své postavení na trhu. Tato vzniklá situace může svádět firmu k morálnímu dilematu, zda se vyplatí platit daně, a zda není lepší část příjmů nepřiznat či převést do daňových rájů. (Srholec, 2004)

Problém může také nastat v situaci, kdy firma po ukončení investiční pobídky, či lhůty, kdy je povinna zachovat slíbené pracovní místa, ukončí výrobu a tu přesune do jiného státu, který ji poskytne opět novou investiční pobídku. O této firmě poté můžeme říct, že zneužila nastavený systém investičních pobídek. Nutno však podotknout, že toto je ojedinělý případ a nestává se často. (Kincl, 2003)

Dalším negativním jevem pro ekonomiku dané země může být vymáhání pohledávek za firmou, která zkrachovala, avšak před tím obdržela investiční pobídku. Zákon ukládá povinnost firmě, která nedodrží podmínky, navrátit veškerou přijatou podporu zpět do státní pokladny. Avšak zkrachovalé firmě, obvykle není co

vzít. Spolu s velkou pravděpodobností, že vyplacené peníze přišly vniveč a stát je už nikdy neuvidí, musí taky vynaložit spoustu administrativní práce a finančních prostředků pro jejich dobytí. Proto je zde snaha o udělování investičních pobídek jen těm firmám, které za sebou mají historii či bohatého partnera, mají zájem o dlouhodobou spolupráci a zájem o vzdělávání pracovní síly v dané zemi. (Bendl, 2001)

Linhart (2009) ve svém sloupku taktéž poukazuje na situaci, kdy jsme do České republiky přilákali desítky miliard korun v investičních akcích, směřovaných do zpracovatelského průmyslu. Avšak domnívá se, že nyní je čas přestat tyto „montovny“ podporovat a začít lákat firmy z hi-tech oborů jako jsou vývojová centra nebo datová centra, zkrátka nevýrobní obory.

2.3 Charakteristika investičních pobídek

2.3.1 Historie investičních pobídek

Příliv zahraničního kapitálu do České republiky můžeme zaznamenat již od jejího vzniku v roce 1993. Následná privatizace, ač se může zdát sporná, přilákala mnoho zahraničních investorů, kteří v období 1993 až 1997 ročně investovali finanční kapitál v rozmezí 1 až 1,25 mld. USD. Již však v tomto období existovaly jisté kontrakty, které lze považovat za investiční pobídku. Mezi tyto kontrakty řadí Srholec (2004) například poměr prodejní ceny a dohodnutých závazků či výhod investora například v podobě záruk přechodné ochrany trhu hostitelské země před dovozem podobných výrobků. Dále zde můžeme zařadit příslib zvýšení investičních prostředků ze státní pokladny vyčleněných k restrukturalizaci podniku, který je privatizován. Nebo ve výjimečných případech záruka monopolního postavení.

Postupem času okolní země začaly zavádět do svých právních rámců zákony upravující poskytování investičních pobídek, v Maďarsku v roce 1995. V Polsku byl zaveden program na podporu zvláštních hospodářských zón již v roce 1994. Jedinou výjimkou je Slovensko, kde byly investiční pobídky zavedeny až v roce 2000. Spolu s tímto vývojem a s nevyhovující situací v České republice, kdy se k udělování investičních pobídek přistupovalo ad-hoc bez žádného přehledného systému, což například velmi zkomplikovalo vyjednávání o vstup Intelu do České republiky v roce 1997. Mnoho jednání o investičních pobídkách bylo netransparentních, a tudíž tu byla velká možnost korupce či silné lobby. Stát proto musel tuto přetrvávající situaci zareagovat tím, že v roce 1998 vláda přijala usnesení č. 298 k návrhu investičních pobídek pro investory v české republice. (Srholec, 2004)

Toto usnesení stanovilo základní podmínky pro investory. Mezi hlavní podmínky můžeme zařadit minimální objem investice ve výši 25 mil. USD spolu s další podmínkou, že se muselo jednat o projekt „na zelení louce“. Dalším hlavním bodem bylo ustanovení, že investiční pobídky mohly obdržet jen subjekty podnikající v průmyslovém zpracování. Krom zprehlednění a nastavení určitého řádku, tím-

to usnesením poslala Česká republika všem investorů zprávu, že má zájem o přímé zahraniční investice. (Kavka, 2005).

Ten samý rok však došlo dalšímu usnesení vlády č. 844/98, které snižuje minimální hranici prostředků, které investor musí investovat na 10 mil. USD. Tato úprava měla především přiblížit investiční pobídky tuzemským subjektům.

Kavka (2015) uvádí, že dalším přelomovým počinem vlády bylo schválení zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Tento zákon nabyl účinnosti prvním květnovým dnem roku 2000. Vzhledem k blížícímu se vstupu České republiky do Evropské unie, který byl naplánován na rok 2004, bylo sestavování zákona o celou dobu konzultováno s orgány Evropské unie. Zde je vidět, že již čtyři roky před vstupem České republiky do Evropské unie museli zákonodárci zákony upravit pro tyto potřeby. Jedním z důležitých bodů toho zákona je pravidlo, že kumulovaná veřejná podpora nesmí přesáhnout 50% celkové investice. Jelikož investiční pobídky spadají do kategorie veřejných podpor, musel taktéž Úřad pro ochranu hospodářské soutěže schválit výjimku ze zákona č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře.

Koncem roku 2001 byla schválena novela o investičních pobídkách, která měla především za úkol vylepšit drobné nedostatky systému poskytování pobídek.

V říjnu roku 2003 byla schválena druhá novela zákona o investičních pobídkách, která vstoupila v platnost 1. května 2004, tj. k přistoupení České republiky do Evropské unie. Tato novela reagovala na určitý přenos kompetencí na Evropskou komisi z Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, tak aby tento zákon byl slučitelný s požadavky Evropské unie. (Kavka, 2005)

Zejména předvstupní rozhovory Maďarska s Evropskou unií byly do jisté míry komplikovány maďarským systémem investičních pobídek. Maďarský systém nestanovoval horní hranici veřejné podpory a investor tak mohl dosáhnout na velikost veřejné podpory, která převyšovala celkovou investici. Uzavření dohody s Evropskou unií v kapitole antimonopolní politiky došlo až v prosinci 2002. z této dohody můžeme za vítěze považovat Maďarsko, které nijak výrazně nemuselo zasahovat do již udělených podpor. Investoři, kteří získali pobídku v letech 1997 až 2002 na maďarském území, tak mohli čerpat podpory až do kumulované výše 75% investice. Měly tedy o 25% výhodnější podmínky, než dostaly ekonomické subjekty, které získaly pobídku v Maďarsku v roce 2003 či v jiném státě Evropské unie. Celkem 48 investičních pobídek v celkové výši 4 bln. HUF bylo nad rámec stanovených podmínek Evropské unie.² (Srholec, 2004)

Posledním zásadním dokumentem na území České republiky je zákon č. 84/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tento zákon nabyl účinnosti 1. května 2015 a zavádí nové typy investičních pobídek. Ke stávajícím oblastem nově rozšiřuje centra strategických služeb o datová centra a call centra. Dalším bodem je rozšíření okresů, kde je možné dosáhnout na vyšší hmotnou podporu rekvalifikace či školení nových zaměstnanců, jakožto i vytvoření pracovního místa. Zákon rovněž ruší řadu

² k 13. 12. 2002 byl kurz dle ČNB 13,252 CZK/100 HUF

limitujících překážek v oblasti daně z příjmů právnických osob a také snižuje minimální limit pro požadovaný počet nově vytvořených pracovních míst v oborech s vysokou přidanou hodnotou. (CzechInvest, 2015)

Dále zavádí institut zvýhodněných průmyslových zón. V těchto zónách bude možnost využít vyšších pobídek v podobě hmotných podpor na nově vytvořená pracovní místa či nově vytvořenou pobídku, osvobození od daně z nemovitých věcí na pět let. Vláda si od tohoto bodu slibuje zaplnění kapacit již vytvořených avšak nevyužívaných průmyslových zón či nalákání investora do míst s vyšší nezaměstnaností. Tedy snahu o vyřešení tohoto makroekonomického problému. (CzechInvest, 2015)

2.4 Současná právní úprava

Právní úprava investičních pobídek na území České republiky se především opírá o zákon č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách. V loňském roce však došlo k úpravě a tento zákon byl s účinností od 1. 5. 2015 upraven novelou zákona. Jmenovitě Zákon, kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách č. 84/2015 Sb.

Dle tohoto právního ustanovení si nyní můžeme vymežit základní ustanovení:

1. *„Investiční akcí se rozumí:*
 - a) *zavedení nebo rozšíření výroby v oborech zpracovatelského průmyslu,*
 - b) *vybudování nebo rozšíření technologického centra,*
 - c) *zahájení nebo rozšíření činnosti centra strategických služeb.*
2. *Zahájením prací souvisejících s realizací investiční akce se rozumí:*
 - a) *zahájení stavebních prací,*
 - b) *zahájení pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, s výjimkou pořizování pozemků a s výjimkou pořizování dokumentace potřebné pro realizaci investiční akce, nebo*
 - c) *právní jednání zavazující k pořízení strojního zařízení.*
3. *Strategickou investiční akcí se rozumí:*
 - a) *investiční akce ve výrobě schválená vládou, přičemž částka způsobilých nákladů je minimálně 500 000 000 Kč, z nichž alespoň 250 000 000 Kč je vynaloženo na pořízení strojního zařízení určeného pro výrobní účely, a je vytvořeno alespoň 500 nových pracovních míst, nebo*
 - b) *investiční akce v oblasti technologických center schválená vládou, přičemž částka způsobilých nákladů je minimálně 200 000 000 Kč, z nichž alespoň 100 000 000 Kč je vynaloženo na pořízení strojního zařízení, a je vytvořeno alespoň 100 nových pracovních míst.“*

4. Nové pracovní místo:

Za nové pracovní místo lze považovat místo vytvořené v souvislosti s investiční pobídkou. Tato změna se musí projevit v nárůstu průměrného počtu zaměstnanců ve srovnání s předchozími 12 měsíci. Zároveň toto místo firma musí obsadit občanem České republiky či občanem jiného členského státu Evropské unie a to na dobu neurčitou. (Zákon č. 72/2000 Sb.)

2.4.1 Podmínky

Jednou z hlavních podmínek je, aby daná firma měla svůj obor podnikání v jedné ze států určených oblastí, které chce na svém území podporovat. Mezi tyto podporované oblasti řadíme:

1. zpracovatelský průmysl,
2. technologická centra,
3. centra strategických služeb,
 - a) centra sdílených služeb,
 - b) centra pro tvorbu software,
 - c) datová centra,
 - d) centra zákaznické podpory též pojmenovaná jako call centra,
 - e) hi-tech opravárenská centra.

Ve všech těchto oblastech se bavíme o zavedení či rozšíření výroby nebo služeb. (CzechInvest, 2015)

Zároveň je nutné uvést, že dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách se investiční pobídky nevztahují na rekreační, kulturní, sportovní služby a služby cestovního ruchu. Dále také na přepravní, kurýrní, logistické služby. Dále též na zdravotní a sociální služby. Stejně tak na poradenské, bankovní, realitní a marketingové služby.

Další neméně důležité podmínky jsou:

1. „akce musí být realizována na území České republiky,
2. investiční výstavba musí být šetrná k životnímu prostředí,
3. zahájení prací musí být realizováno až po předložení záměru získat investiční pobídku. Nelze tedy zpětně žádat investiční pobídky na již realizované projekty.“

Další podmínky se liší, zda se jedná o investiční pobídku pro technologická centra či investiční akci ve výrobě. Pro obě kategorie však platí, že tyto podmínky musí být splněny do 3 let od vydání rozhodnutí o přislíbení investiční pobídky, a tyto podmínky musí zůstat zachovány a musí být splňovány minimálně po dobu 5 let. Zároveň pokud se investiční akce celá zrealizuje na území postiženém o 50 % vyšší nezaměstnaností oproti průměru celé České republiky, sníží se následující částky na polovinu. (Domesová, 2006)

1. Podmínky pro investiční akce ve výrobě,
 - a) pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku minimální výši 100 000 000 Kč z čehož alespoň 50 %, tedy 50 000 000 Kč musí být investováno do pořízení strojního zařízení, které nebylo vyrobeno dříve než 2 roky před pořízením firmou,
 - b) vytvoření minimálně 20 nových pracovních míst.
2. Podmínky pro investiční akce v technologických centrech,
 - a) pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku minimální výši 100 000 000 Kč z čehož alespoň 50 %, tedy 50 000 000 Kč musí být investováno do pořízení strojního zařízení, které nebylo vyrobeno dříve než 2 roky před pořízením firmou,
 - b) vytvoření požadovaného počtu pracovních míst,
 - i. *minimálně 20 nových pracovních míst v případě technologických center a center pro tvorbu software nebo datových center,*
 - ii. *minimálně 70 nových pracovních míst v případě opravárenských center a center sdílených služeb,*
 - iii. *minimálně 500 nových pracovních míst v případě center zákaznické podpory.*

2.4.2 Typy IP

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách rozlišuje 6 základních typů investičních pobídek. Tím lze rozumět 6 základních typů veřejné podpory. Některé jsou státem využívány častěji, jiné méně:

1. Sleva na daních z příjmů právnických osob.

Tuto pobídku lze označit za státem oblíbenější. Stát při této investiční pobídce neriskuje téměř žádný finanční kapitál, protože slevu čerpá investor na základě svého výsledku hospodaření upraveného o všechny odečitatelné položky. Od takto upraveného základu daně a vypočítané 19 % daně investor provede slevu na dani. Slevu může uplatnit po dobu 10 let do maximální výše jemu přidělené veřejné podpory. (CzechInvest, 2015)

Jelikož investor musí uplatnit všechny odečitatelné položky, jakou jsou například ztráty z předchozích pěti zdaňovacích období či daňové odpisy majetku, může se stát, že první roky investor čerpá investiční pobídku minimálně a stát tak přichází o ušlé příjmy z daně z příjmů v menší míře. Tyto povinnosti jsou upraveny v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 35a a § 35b.

V situaci, kdy investor svoji investiční akci neuskuteční či zkrachuje, stát nepřichází o vydané finanční prostředky a zároveň ušetří náklady na vymáhání prostředků, které by investorovi poslal a za vzniklé situace by je musel složitě soudní cestou vymáhat zpět.

2. Převod pozemků včetně související infrastruktury za zvýhodněnou cenu.
Tato investiční pobídka má formu rozdílu mezi kupní a tržní cenou pozemku (Cyrrus Advisory, 2016)
3. Hmotné podpory vytváření nových pracovních míst.
Tento typ investiční pobídky má ve své gesci Ministerstvo práce a sociálních věcí konkrétně pak generální ředitelství Úřadu práce se svými krajskými pobočkami. Na maximální podporu 300 000 Kč povídku mají nárok pouze investiční projekty realizované v regionech postižených o 25 % vyšší nezaměstnaností, než je průměrná nezaměstnanost v České republice či projekty uskutečněné v průmyslových zónách. (Cyrrus Advisory, 2016)
4. Hmotní podpory rekvalifikace nebo školení zaměstnanců.
Pro tento druh investiční pobídky platí stejné podmínky jako po pobídce v bodě 3. Tedy investice realizovaná v regionu s vyšší nezaměstnaností či v průmyslových zónách. Ministerstvo práce a sociálních věcí poskytuje pobídku 25 % z celkových výdajů na školení. (Cyrrus Advisory, 2016)
5. Hmotní podpory pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.
Poskytována pouze na strategické akce tj. akce výrobního charakteru v minimální výši investice 500 mil. Kč, z nichž je alespoň 50 % použito na nákup strojního zařízení a je vytvořeno minimálně 500 nových pracovních míst. Nebo investice do technologického centra v minimální výši 200 mil. Kč a opět alespoň 50 % je použito na nákup strojního zařízení a je vytvořeno alespoň 100 nových pracovních míst. (CzechInvest, 2015)
Výše podpory je 10 % způsobilých nákladů avšak maximálně 1,5 mld. Kč u investiční akce výrobního charakteru a 0,5 mld. Kč u investiční akce do technologického centra. v případě kombinace investice do rozšíření výroby a vytvoření technologického centra zvyšuje se limit pobídky na 12,5 % z uznatelných nákladů. (Cyrrus Advisory, 2016)
6. Osvobození od daně z nemovitých věcí ve zvýhodněných průmyslových zónách.
V průmyslových zónách je možnost získat investiční pobídku v podobě odpustění daně z nemovitých věcí po dobu 5 let. (CzechInvest, 2016)

2.4.3 Mapy s výši podpory, průmyslové zóny

Jedním ze základních determinantů, který rozhoduje o výši podpory, jsou mapy stanovující nejvyšší možnou přípustnou podporou. Pro rozhodování používá příslušný orgán následující mapy.

2.4.3.1 Strategické průmyslové zóny

Na následujícím obrázku lze pozorovat rozmístění strategických průmyslových zón, které může investor pořídit za zvýhodněnou cenu a zároveň může obdržet

investiční pobídku osvobození od daně z nemovitostí v těchto zónách na dobu pěti let. Tyto zóny se určují v regionech s vyšší nezaměstnaností, příkladem může být strategická průmyslová zóna Mošnov v Ostravském kraji či zóny Joseph a Triangle v Ústeckém kraji. (CzechInvest, 2016)

Oba kraje mají vyšší nezaměstnanost kvůli své hornické historii. Postupné omezování těžby bylo zapříčiněno nařízením Evropské unie, která s ohledem na ochranu životního prostředí vypracovala strategii 2020. V rámci této strategie se cílí i na životní prostředí. Státy jsou tak nuceny do roku 2020 snížit emise skleníkových plynů o 20 %, získávat 20 % energie z obnovitelných zdrojů a zvýšit energetickou účinnost o 20 %. Těžba uhlí je pro tyto cíle spíše na překážku a tak její utlumování má za následek propouštění, které se zákonitě musí projevit zvýšením nezaměstnanosti. (Europa.eu, 2016)

K dosavadním pěti průmyslovým zónám přibude šestá, kterou schválili ministři na jednání vlády 11. 4. 2016 na popud Ministerstva průmyslu a obchodu. Nová zóna vznikne v Olomouckém kraji u Přerova a bude se jmenovat Bochoř. Zvláštností je, že tato průmyslová zóna bude obsahovat letiště a tak CzechInvest bude cílit především na společnosti v oboru letectví. Dokončení zóny Bochoř se předpokládá ke konci roku 2018. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2016)



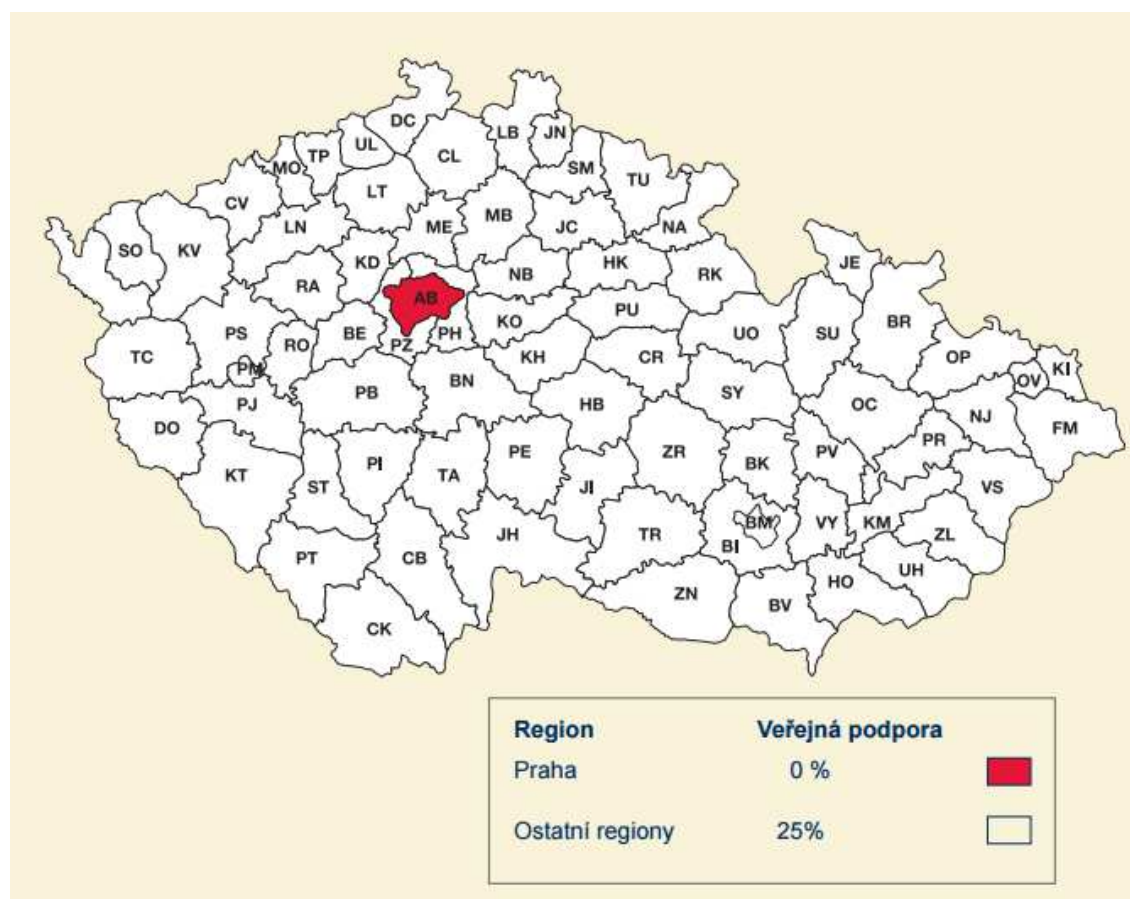
Obr. 1 Mapa strategických průmyslových zón v České republice (1. Kolín – Ovcáry; 2. Ostrava – Mošnov; 3. Most – Joseph; 4. Žatec – Triangle; 5. Holešov)

Zdroj: CzechInvest, 2016

2.4.3.2 Výše veřejné podpory

Přípustná výše veřejné podpory je stanovena Evropskou unií. Stanovuje se na několika-leté období předem. Současná míra veřejné podpory je stanovena na roky 2014 až 2020. Míra veřejné podpory se stanovuje pro regiony jednotlivě. Avšak dle obrázku je poznat, že pro všechny regiony v České republice je stanovena na stejné

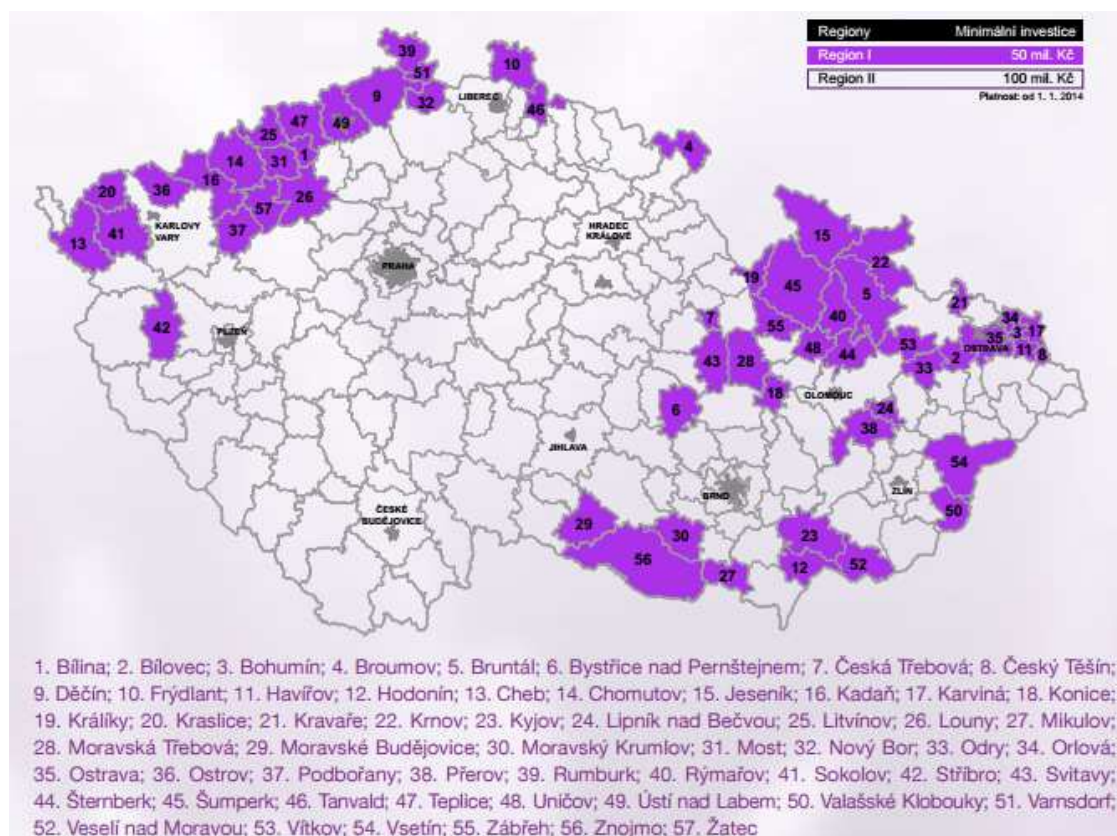
hodnotě a to na 25 %. Středním a malým podnikům se míra veřejné podpory v České republice zvyšuje o 10, respektive o 20 procentních bodů. Jedinou výjimkou je hlavní město Praha, kde je míra veřejné podpory stanovena na nula procentních bodů. To je zapříčiněno především nízkou nezaměstnaností v hlavním městě a proto je logická snaha investiční pobídky směřovat do jiných regionů a výše míry veřejné podpory stanovena na nulu je jedním z nástrojů jak tohoto cíle dosáhnout. (CzechInvest, 2015)



Obr. 2 Mapa míry veřejné podpory pro období 2014 – 2020
Zdroj: CzechInvest, 2015

2.4.3.3 Mapa minimální investice dle regionů

Jednou z dalších podmínek je minimální investice. Ta je jako ostatní podmínky stanovována tak, aby investiční projekty lákala do oblastí s vyšší nezaměstnaností. Na přiložené mapě jsou tedy znázorněny regiony, ve kterých jsou nižší nároky na výši investovaného kapitálu a jsou tak dostupnější pro více společností. Těmito regiony jsou především regiony v Ústeckém a Moravskoslezském kraji. (CzechInvest, 2015)



Obr. 3 Mapa minimální investice dle regionů

Zdroj: CzechInvest, 2015

2.4.4 CzechInvest

Jedním z nejdůležitějších orgánů v oblasti investičních pobídek je agentura CzechInvest. Počátek agentury CzechInvest lze datovat do listopadu 1992, kdy vznikla Agentura pro podporu zahraničních investic, vyhláškou Ministerstva průmyslu a obchodu. Jejím hlavním cílem byla podpora přílivu přímých zahraničních investic do České republiky. Poskytovala tedy především informační a poradenské služby, které měli za cíl usnadnit potencionálním investorům přístup na český trh. Vybudování agentury bylo velmi obtížné, protože ve střední Evropě žádná podobná agentura nebyla a jedinými vzory tak byly západní agentury, která však existovaly v jiných podmínkách. Především pak v rozvinutých a zavedených tržních ekonomikách. (Spěváček, 2002)

Do roku 1998 respektive 2000 než nabylo účinnosti usnesení vlády o investičních pobídkách, měla agentura velmi omezené nástroje a prostředky. Fungovala tedy především jako marketingová agentura, která prezentovala Českou republiku u zahraničních investorů. Postupem času se čím dál více přibližovala a specializovala na propagaci zpracovatelského průmyslu. Jednalo se zejména o tyto odvětví:

- automobilový průmysl,
- sektor elektroniky a mikroelektroniky,
- chemický a farmakologický průmysl,
- strojírenství.

S rozvojem globální společnosti a ekonomiky se přidávají další odvětví, které splňují požadavky pro moderní svět:

- letecká technika,
- biotechnologie,
- zákaznická podpora,
- zdravotní technika. (Spěváček, 2002)

Rok 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, byl přelomový i pro agenturu. Od 1. května došlo ke sloučení tří státních agentur: Agentury pro rozvoj podnikání, jejímž hlavním úkolem bylo podporovat malé a střední podnikání, Agentury pro rozvoj průmyslu a již zmiňované Agenturou pro podporu zahraničních investic. Vznikla tak Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest. Agentura má právní formu státní příspěvkové organizace. Podléhá Ministerstvu průmyslu a obchodu a byla zřízená zákonem č. 47/200 Sb. o podpoře malého a středního podnikání a o změně zákona č. 2/1969, o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR, ve znění pozdějších předpisů. (CzechInvest, 2016)

Dle CzechInvestu (2016) je jeho hlavním cílem posilování konkurence schopnosti české ekonomiky na mezinárodní úrovni, a to především prostřednictvím podpory malých a středních firem, podnikatelské infrastruktury a získáváním přímých zahraničních investic ze stanovených oblastí. CzechInvest se zejména specializuje na:

- zprostředkovávání investičních pobídek,
- zprostředkovávání podpor z programů na podporu podnikání,
- administrativu programu na podporu rozvoje průmyslových zón stanovených Ministerstvem průmyslu a obchodu.

Dále jako každá organizace má CzechInvest (2016) svoji organizační strukturu. v jejím čele je generální ředitel, v současné době jím je Karel Kučera, který byl jmenován, stejně jako ostatní ředitelé, Ministerstvem průmyslu a obchodu. Generálnímu řediteli pak odpovídají jednotlivé divize, Celkem jich je pět a každá má svůj význam a úkoly:

1. Divize zahraničních aktivit.

Již z názvu je patrné, že hlavním posláním této divize je prezentace investičních příležitostí či možnosti spolupráce na vědecko-výzkumné bázi s Českou republikou v cílových sektorech. Tato náplň je realizována na základě marke-

tingového plánu. Jeho cílem má být snaha sehnat kvalitní poptávku v zahraničí.

2. Divize MSP a regionů.

Tato divize byla založena za úkolem zabezpečit koncepční podporu malých a středních podniků (MSP) a podporu rozvoje podnikatelského prostředí na úrovni regionů, k tomuto účelu ji slouží síť třinácti poboček založených v roce 2004 v jednotlivých krajských městech.

3. Divize investic.

Hlavním úkolem této divize je zajistit konkurenceschopnost národní ekonomiky prostřednictvím podpory zahraničních a domácích investorů. Vytváří dlouhodobou strategii a jejímu plnění zodpovídá.

4. Divize strukturálních fondů.

Do správy této divize spadají programy podpory podnikání a programy strukturálních fondů EU či jiných zdrojů. Dále má na starost spolupráci s výzkumnými jednotkami či vysokými školami

5. Divize vnitřních služeb.

Tato divize má na starost celkový chod agentury. Zabezpečuje finanční hospodaření agentury, se kterým je spojeno finanční plánování, dále má na starost zabezpečení dostatečného a kvalifikovaného počtu lidských zdrojů.

Ředitel této divize zastupuje generálního ředitele v jeho nepřítomnosti či pracovní zaneprázdněnosti.

Dále v organizační struktuře CzechInvestu najdeme Odbor interního auditu, který zodpovídá za legislativní plnění úkolů vyplývajících z předpisů, usnesení a příkazů vlády.

Dalším neméně důležitým článkem agentury je Odbor marketingu a komunikace. Ten vytváří strategii prezentace agentury a dále má na starost komunikaci s veřejností a médii. Nákres organizační struktury naleznete v příloze A. (CzechInvest, 2016)

Sídlo CzechInvestu najdeme v Praze na Štěpánské ulici č. p. 15. Agentura má 243 zaměstnanců, z nich téměř 80 % má vysokoškolské vzdělání. (CzechInvest, Výroční zpráva, 2014)

Agentura CzechInvest má výhradní postavení v oblasti přijímání žádostí o investiční pobídky a jako jediná tyto žádosti po vnitřním posouzení předkládá Ministerstvu průmyslu a obchodu. Žadatel tedy po celou dobu komunikuje pouze s agenturou prostřednictvím speciální aplikace. v letech 1998 až 2014 registrovala agentura na 924 rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, v celkovém objemu 730 mld. Kč. Firmy se zavázaly vytvořit přes 170 000 pracovních míst. Zároveň všechny tyto projekty byly zrealizovány a lze hovořit o jednotkách či desítkách projektů, které se nepodařilo dokončit a na kterých stát tratil. (CzechInvest, 2016)

2.4.5 Programy CzechInvestu

V této kapitole si rozebereme některé programy, které zastřešuje a nabízí investo-
rům CzechInvest. Tyto programy nabízí agentura jak domácím tak zahraničním
investorům, kteří tak mají mnohdy ulehčenou práci při rozvíjení svých pozic re-
spektive při vstupu do České republiky.

2.4.5.1 Podpora de minimis

Zároveň je nutné zmínit podporu de minimis, kterou definuje nařízení komise (EU)
č. 1407/2013. Tato podpora je považována za podporu malého rozsahu,
tj. do 200 000 EUR na jeden ekonomický subjekt za období tří let či tří účetních
období, neshoduje-li se účetní období s ročním obdobím.³ Do těchto tří let respek-
tive období se započítává současné a dvě předchozí období. Pro přepočítání na CZK se
používá kurz vyhlášený Evropskou centrální bankou v den poskytnutí podpory.
Na podporu de minimis nemají nárok subjekty podnikající v oblasti rybolovu
a akvakultury a zemědělské prvovýroby. Dále také nemají nárok subjekty, které by
tuto podporu použily na pořízení dopravních vozidel, které by sloužily k přepravě
zboží či osob pro cizí potřebu. (UOHS, 2016)

2.4.5.2 Program na podporu dodavatelů

V 90. letech měla agentura velmi omezené možnosti jak přilákat zahraniční inves-
tory, začala se proto více specializovat na domácí firmy. Zároveň z části také proto,
aby odpověděla kritikům, kterým se nelíbil fakt, že agentura podporuje zahraniční
firmy. Vytvořila tedy v roce 1999 program podpory subdodavatelů. Tento program
zahrnoval databázi českých subdodavatelů, kteří jsou schopni spolupracovat
s investory. Tímto krokem došlo k rozvoji spolupráce tuzemských a zahraničních
společností. Již za pět let od vzniku tohoto programu byly nasmlouvány dodavatel-
ské kontrakty za téměř 5 mld. Kč a ve veřejné databázi je evidováno na 2 000 čes-
kých firem připravených navázat spolupráci. Samotnou databázi lze nalézt
na internetových stránkách: suppliers.czechinvest.org. (Czech property market,
2016)

2.4.5.3 Brownfield

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2008) definuje brownfield jako nemovitost ty-
pu: pozemek, objekt, areál, které jsou v současné době nevyužívané. Většinou jsou
tyto nemovitosti v zanedbaném stavu, které za sebou nechala zemědělská činnost
či vojenská aktivita. Tyto objekty mnohdy negativně působí na životní prostředí
a hyzdí okolí. CzechInvest měl za úkol ve spolupráci s kraji vytvořit databázi těch-
to nevyužívaných objektů za účelem jejich rekultivace a opětovného začlenění
do kulturního rámce života. Vyhledávací studie v roce 2008 identifikovala na 2 355

³ k 14. 3. 2016 byl kurz dle ČNB 27,050 CZK/EUR

brownfieldů s celkovou rozlohou 10 326 ha. Avšak přesný počet se mění a nyní se odhaduje počet brownfieldů až ke 12 tis. o rozloze 38 tis. ha. (E15.cz, 2011)

Tento program však zůstal za očekáváním. Investoři především poukazují na finanční náročnost vyčištění a přebudování areálu dle norem a zároveň dle vlastních požadavků. Vyplatí se jim proto stavět na greenfields tzv. na zelené louce, kde si stavbu přizpůsobí. Zároveň se greenfields často vyskytují na okraji měst a pozemky jsou proto levnější, méně obtěžují obyvatele měst a přispívají tak k pozitivní image. (Dostál, 2016)

2.4.5.4 Operační program Podnikání a inovace

Tento program lze nejčastěji nalézt pod zkratkou OP PI. Byl stanoven na roky 2007 až 2013 a celkem obsahoval 15 programů. CzechInvest (2014) dělí tyto programy na několik skupin, které měly finančně pomoci podnikatelům v těchto okruzích. Pomoc financování prvotního podnikatelského plánu, poskytnutí prostředků pro rozvoj firmy, pomoci zavedení výroby šetrnější k životnímu prostředí, pomoc s vývojem nových technologií, pomoc s realizací marketingových plánů.

Tyto programy byly spolufinancovány z 15 % ze státního rozpočtu České republiky a ze zbylých 85 % ze strukturálních fondů Evropské unie. Programy mohly být realizovány na celém území České republiky kromě hlavního města Prahy a to formou nevratných dotací. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2013)

2.4.5.5 Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost

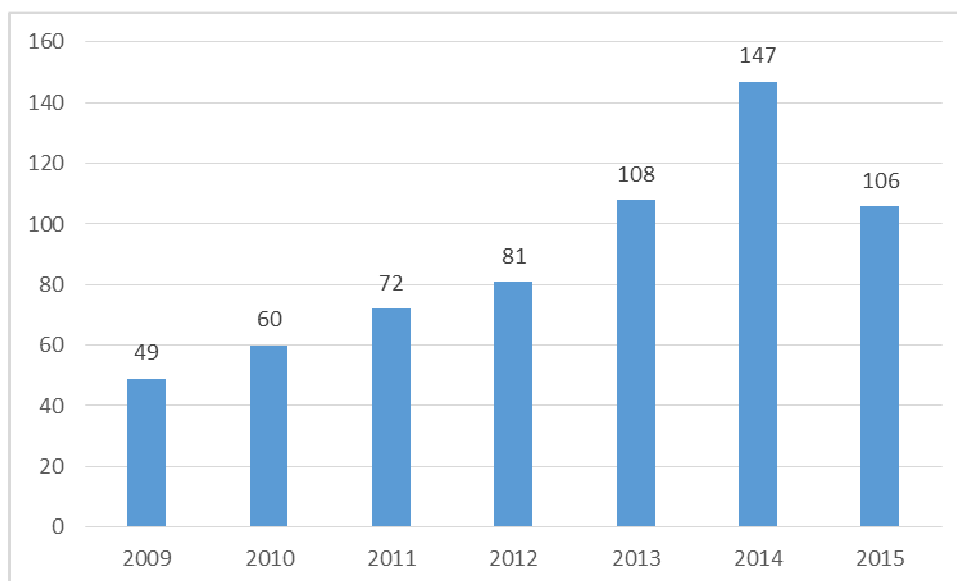
Pro tento program se ustálila zkratka OP PIK, je vyhlášen na roky 2014 – 2020 a navazuje na předchozí program OP PI, který skončil rokem 2013. Řídícím orgánem stejně jako u předchozího programu je Ministerstvo průmyslu a obchodu prostřednictvím agentury CzechInvest. OP PIK obsahuje celkem 16 specifických cílů rozložených do dotačních programů a je mu vyčleněno celkem 4 905 mil. EUR. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2015)

Podpora formou peněžité dotace ze strukturálních fondů Evropské Unie cílí na malé a střední podniky a to především v těchto okruzích: rozvoj výzkumu, účinné nakládání s energií a šetrnosti k životnímu prostředí, vývoj vysokorychlostních přístupových sítí k internetu, rozvoj podnikání začínajících subjektů. (CzechInvest, 2014)

2.4.6 Analýza schválených investičních pobídek za rok 2015

V této kapitole si shrnu základní data čerpání investičních pobídek z let minulých, za účelem přiblížit představu o množství investičních pobídek, celkové peněžní objemy, počet přislíbených pracovních míst, průmyslové odvětví či země, které v České republice investují.⁴

⁴ Údaje za rok 2015 jsou předběžné, oficiální data jsou vydávána v rámci výroční zprávy, která se publikuje v druhé polovině následujícího roku

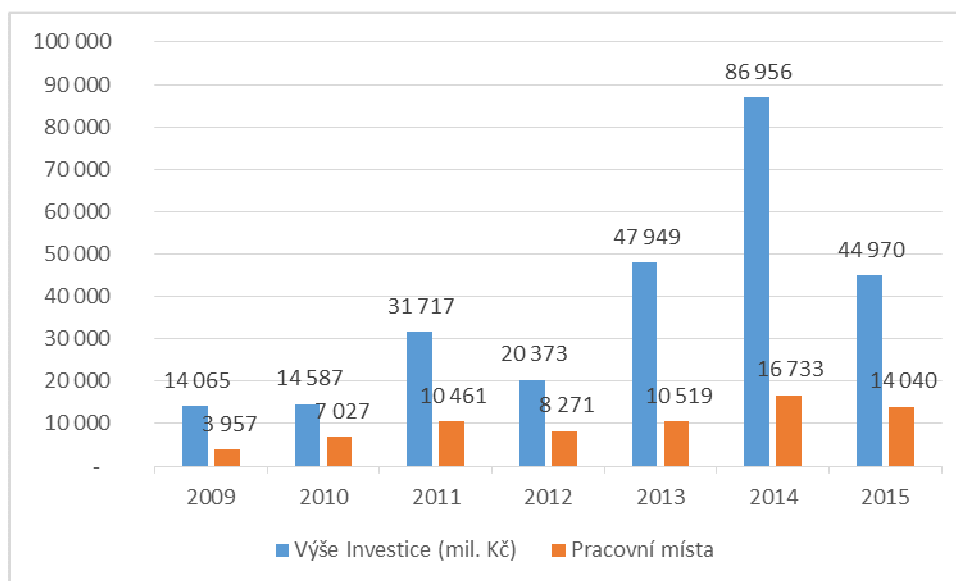


Obr. 4 Graf schválených investičních pobídek v České republice
Zdroj: CzechInvest, 2015

Na grafu je znázorněn počet schválených investičních pobídek za jednotlivé kalendářní roky. Růst od roku 2009 vygradoval rokem 2014, kdy bylo schváleno celkem 147 investičních pobídek. Tento dramatický nárůst byl zapříčiněn změnou dotačních podmínek. Především výrazným poklesem maximální možné míry veřejné podpory ze 40 % na současných 25 %. Toto rozhodnutí Evropské komise přinutilo zamýšlené investice urychlit tak, aby k 30. 6. 2014 byla investiční pobídka schválena Ministerstvem průmyslu a obchodu. (CzechInvest, 2013)

S tím souvisí i údaje na dalším grafu o objemu investovaných peněžních prostředků a počet vytvořených pracovních míst. Lze opět pozorovat enormní nárůst v roce 2014. Za zmínku také stojí rok 2012, který ač počtem investičních pobídek převyšuje předcházející rok téměř o 13 %, celkový objem investovaných prostředků se snížil o 36 % a počet vytvořených míst o 21 %.

V roce 2015 se po zklidnění situace po přelomovém předcházejícím roce počet investičních pobídek a celkový objem investovaných peněžních prostředků ustálil na porovnatelných hodnotách roku 2013. Jen s nárůstem vytvořených pracovních míst oproti roku 2013. Avšak lze očekávat rostoucí trend vzhledem k vývoji ekonomické situace.



Obr. 5 Graf objemu investovaných peněz a vytvořených pracovních míst
Zdroj: CzechInvest, 2015

Tab. 1 Investiční pobídky v roce 2015 dle země původu investora

Země původu	Výše investice (mil. CZK)	Počet projektů	Počet pracovních míst
USA	9 695,23	22	3 464
Německo	9 212,83	21	2 468
Česká republika	8 002,58	28	1 233
Tchajwan	4 483,30	2	3 375
Korea	3 147,90	4	802
Švýcarsko	2 952,78	6	492
Japonsko	1 732,73	4	132
Indie	1 200,00	1	300
Čína	1 150,32	3	702
Francie	1 030,34	3	227
Rakousko	838	2	120
Itálie	500	1	70
Velká Británie	319	3	358
Lucembursko	282,85	1	27
Dánsko	162,5	1	100
Finsko	139,7	1	10
Malajsie	82,5	1	125
Polsko	25	1	20
Kanada	12	1	15

Zdroj: CzechInvest, 2016

V tabulce č. Tab. 1 lze pozorovat domovské státy investorů, počet schválených investičních pobídek, jejich objem a také počet vytvořených pracovních míst. Za zmínku stojí především postavení České republiky, která počtem investičních pobídek dosahuje 26 %. Číslo je to relativně vysoké a je v něm vidět ochota českých společností rozvíjet svoji výrobu na domácím území a to i přes narůstající administrativní zatížení v podobě nově zavedeného kontrolního hlášení. Elektronickou evidenci tržeb do časové náročnosti administrativy počítat nemůžeme, ta se týká především retailových obchodníků, a zároveň se na tuto oblast investiční pobídky neposkytují.

Dále i přes zvyšující se minimální a průměrnou mzdu se stále tuzemským firmám vyplatí realizovat rozšíření výroby na území České republiky. To podporují i čísla příslibených investičních pobídek ze západních států Evropy (Velká Británie, Německo, Francie) či ostatních států Evropy (Švýcarsko, Finsko, Dánsko) a států Severní Ameriky (USA, Kanada), pro které je cena lidského kapitálu v České republice levnější než v jejich domovském státu.

Pro ostatní státy zbytku světa především ty na východě (Čína, Tchajwan, Japonsko, Indie, Malajsie) je především zajímavé členství České republiky v Evropské unii. Díky existenci zóny volného obchodu má tak daný investor možnost bez větších omezení obchodovat se všemi členskými státy.

V následujících letech lze očekávat nárůst investičních pobídek. Zejména pak navýšení investičních projektů investorů z Číny. Vzájemná spolupráce byla za poslední roky prohlubována. Za zmínku stojí například China Investment Forum 2015 konané v listopadu téhož roku na Pražském Hradě pod záštitou českého prezidenta Miloše Zemana a předsedy vlády Bohuslava Sobotky. (CIF, 2015)

Investory do České republiky přilákal svojí významnou angažovaností prezident Miloš Zeman, který podnikl osobní návštěvu Číny. Tato snaha vyvrcholila březnem 2016 velmi diskutovanou návštěvou čínského prezidenta Si Ťin-pchinga. Oba prezidenti se také zúčastnili ekonomického fóra na pražském Žofíně, kde bylo podepsáno na 30 dohod mezi českými a čínskými společnostmi. Mezi nejzajímavější můžeme zařadit dohody a memoranda mezi: (ČTK, 2016)

- SIAC Motor Volkswagen a Škoda Auto,
- Čínskou rozvojovou bankou a finanční skupinou J&T Finance Group,
- China General Nuclear Power Corporation a skupinou ČEZ,
- Čínskou rozvojovou bankou a Českou exportní bankou,
- China Eastern Airlines a Aeorholdingem a.s.

Tab. 2 Investiční pobídky v roce 2015 dle sektoru

Sektor	Výše investice (mil. CZK)	Počet projektů	Počet pracovních míst
Výroba motorových vozidel	12 131,90	25	3 097
Kovodělný a kovozapracující	9 712,54	17	1 106
Elektronický	5 530,46	7	4 194
Strojírenský	4 124,13	6	770
Plastikářský	3 792,54	12	640
Ostatní	3 453,82	8	654
Elektrická zařízení	2 249,12	4	650
Služby	1 470,90	4	985
Nekovové minerální výrobky	746,4	3	55
ICT	684,3	11	1 105
Farmaceutický	416,36	2	409
Letectví	244,79	1	300
Papírenský a dřevařský	226	1	2
Ostatní dopravní prostředky	120	1	30

Zdroj: CzechInvest, 2016

Z tabulky č. Tab. 2 lze vypočítat, že zpracovatelský průmysl má v České republice bohatou historii a lidský kapitál je zde na vysoké kvalifikované úrovni. Avšak většinu těchto oborů lze charakterizovat jako montovny meziproductů. v mnohých případech se tyto meziproducty prodávají jiným zahraničním firmám. Ty je dokončí a finální výrobek poté prodají s mnohem vyšší marží než, která se přidává k meziproductům. Tato vzniklá situace tak zvýhodňuje prodejce finálního výrobku a probíhá tak odliv peněz do zahraničních států. (Páral, 2016)

Cílem České republiky by tak mělo být nalákat takové investory, kteří vyrábějí hotové produkty či upravují meziproducty tak, aby byly připravené k prodeji. Tyto prodeje se uskuteční s vyšší marží, a tudíž vyšším ziskem. Vyšší zisk se pak projeví ve vyšším základu daně z příjmů právnických osob a do státní pokladny tak přiteče více peněz. Zisk po zdanění pak mohou firmy pomocí dividendy přesunout mateřské firmě, což je pro Českou republiku méně přitažlivá možnost. Nebo tento zisk mohou využít k investicím či ke zvyšování důchodů zaměstnanců, kteří je z části utratí a stimulují poptávku. Obě varianty jsou pro stát výhodnější a přispívají tak k ekonomickému růstu země. (Páral, 2016)

Tab. 3 Investiční pobídky v roce 2015 dle regionu

Kraj	Počet projektů	Výše investice (mil. CZK)	Počet pracovních míst
Ústecký kraj	15	7 007,82	1 575
Hl. m. Praha	14	3 262,30	2 043
Středočeský kraj	13	7 815,08	1 359
Moravskoslezský kraj	11	1 870,49	999
Pardubický kraj	10	9 551,00	3 691
Plzeňský kraj	10	2 924,98	1 086
Jihočeský kraj	8	3 754,32	320
Jihomoravský kraj	5	2 643,97	1 978
Olomoucký kraj	5	1 080,81	127
Královéhradecký kraj	4	1 432,22	199
Liberecký kraj	4	1 875,11	183
Zlínský kraj	3	567	90
Karlovarský kraj	2	861,69	320
Vysočina	2	322,76	70

Zdroj: CzechInvest, 2016

V tabulce č. Tab. 3 se lze zaměřit především na kraje s vysokou nezaměstnaností. Mezi tyto kraje se řadí Ústecký kraj (9,7 % v roce 2014, 8,5 % v roce 2013, 10 % v roce 2012) Moravskoslezský kraj (8,8 % v roce 2014, 9,4 % v roce 2013, 10 % v roce 2012) Karlovarský kraj (8,2 % v roce 2014, 9,8 % v roce 2013, 10,6 % v roce 2012). Snaha vlády by měla být taková, aby investoři své investiční pobídky umísťovali do těchto krajů a vytvořenými pracovními místy snižovali nezaměstnanost. (ČSÚ, 2015)

V prvních dvou jmenovaných případech se tato strategie daří naplňovat. v Ústeckém kraji se bude realizovat nejvíce investičních akcí, které přinesou i poměrně zajímavé množství pracovních míst. v Moravskoslezském kraji se bude realizovat 11 investičních akcí, avšak počet vytvořených míst je ve srovnání s ostatními kraji, které získali na svoje území obdobný počet investičních pobídek, nižší. Do Karlovarského kraje se bohužel Ministerstvu průmyslu a obchodu respektive agentuře CzechInvest nepodařilo přilákat adekvátní investory, kteří by v tomto regionu měli zájem investovat.

2.5 Daň z příjmů

Sleva na dani z příjmů je v České republice nejpoužívanější investiční pobídkou. Tato pobídka je upravena, jak již bylo zmíněno v kapitole 2.4.2, zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, který v rámci §1a odst. 1a) okazuje na zvláštní právní předpis. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V zákoně o daních z příjmů jsou investiční pobídky specifikovány ve dvou paragrafech, každý definuje výpočet slevy na dani jiným způsobem.

Oba paragrafy vychází ze situace, že subjekt, který chce uplatnit slevu na dani, již investiční pobídku dostal a nezaobírá se tudíž podmínkami pro její získání. Zároveň definují způsob stanovení základu daně pro výpočet daňové povinnosti. Nařizuje, že daňový základ se stanovuje, jako kdyby ekonomický subjekt investiční pobídku nezískal a snažil se tedy o co nejnižší základ daně, ze kterého se bude vyměřovat daň. Specifikují se tu především tyto odečitatelné položky:

- odpisy, které není možné v průběhu investiční pobídky přerušit,
- opravné položky k pohledávkám podle Zákonu České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- odečitatelné položky podle § 34, což je ztráta z předcházejících zdaňovacích období.

Poplatník dále nesmí zvyšovat či snižovat základ daně pro výpočet slevy obchodními vztahy se spřízněnými subjekty takovým způsobem, který neodpovídá cenám obvyklým či cenám na trhu.

2.5.1 Zákon o daních z příjmů § 35a

Výpočet slevy na dani v případě právnické osoby definuje jako základ daně upravený o odečitatelné a připočitatelné položky krát sazba daně, která je momentálně 19 %. U fyzických osob je výpočet slevy na dani stanoven na součin základu daně podle § 7 a sazby daně pro právnické osoby, která je 15 %.

Sleva na dani nesmí překročit maximální míru veřejné podpory, která byla vypočítána z dosud proinvestovaných nákladů. Tuto slevu lze čerpat po dobu 10 let avšak maximálně do vyčerpání celkové míry veřejné podpory. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Poruší-li poplatník některou z podmínek, přichází o investiční pobídku a je povinen v dodatečném přiznání dodanit všechny zdaňovací období, po které mu byla přiznána sleva z titulu investiční pobídky.

V případě porušení podmínky špatně stanoveného základu daně v důsledku neuplatnění všech odečitatelných částek, odpisů nebo při špatném stanovení převodních cen, které ovlivní základ daně, je subjekt povinen rozdíl dodanit v dodatečném přiznání. V tomto dodatečném přiznání však nemůže uplatnit slevu na dani z příjmů z titulu investiční pobídky. O investiční pobídku však ekonomický subjekt nepřichází.

2.5.2 Zákon o daních z příjmů § 35b

Poplatník respektive příjemce investiční pobídky, na kterého se nevztahuje sleva podle § 35a stanoví slevu na dani podle vzorce $S1 - S2$. V praxi to znamená, že tento způsob výpočtu slevy na dani z příjmů se použije u již podnikajících společností, které rozšiřují stávající výrobu. Pod číslem $S1$ lze nacházet skutečnou daň zdaňovacího období, pro kterou počítáme slevu. v případě právnické osoby tedy

jako základ daně upravený o odečitatelné položky a o položky snižující základ daně krát sazba daně, která je momentálně 19 %. U fyzické osoby můžeme S1 stanovit jako sazba daně, tj. 15 % krát dílčí základ daně dle §7. (Široký, 2002)

Číslo S2 lze vypočítat jako aritmetický průměr čísla S1 za tři zdaňovací období předcházející prvnímu uplatnění slevy. V situaci, kdy ekonomický subjekt nepůsobí na trhu tři zdaňovací období, vezmou se v úvahu všechny dostupné období. V případě, že zdaňovací období je kratší, jak 12 měsíců, upraví se čísla na aritmetické výpočty se základnou jeden měsíc. Takto vypočítaný aritmetický průměr bude ještě upraven o hodnoty meziročních odvětvových indexů cen vydávaný Českým statistickým úřadem. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

Pokud subjekt v předcházejících zdaňovacích období vykázal daňovou ztrátu či neměl povinnost platit daň, použije se při výpočtu nulová hodnota.

Opět subjekt může čerpat veřejnou podporu po dobu bezprostředně předcházejících 10 let či do vyčerpání celkové veřejné podpory. Avšak vždy může uplatnit slevu v maximální míře veřejné podpory z dosud proinvestovaných nákladů. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

2.6 Daň z přidané hodnoty

Typy investičních pobídek jsou stanoveny v zákoně č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách v § 1a odst. 1. ten stanovuje jako daňové investiční pobídku slevu na dani z příjmů v bodě 1 a poté v bodě 6 téhož ustanovení osvobození od daně z nemovitých věcí v průmyslových zónách.

Další typ investiční pobídky, která by se zabývala daněmi, v zákoně č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách v zákoně již není a proto lze tvrdit, že daň z přidané hodnoty investiční pobídky neovlivňují.

Toto tvrzení též podporují zákony č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Oba dva zákony ve svém úvodu specifikují předmět daně. v případě zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně vždy za úplatu:

- dodání zboží,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

V praxi to znamená, že předmětem daně je pouze přidaná hodnota vytvořená společností, která však neodráží skutečný příjem z obchodní transakce.

V případě zákona o dani z příjmů je předmětem daně u právnických osob veškerý příjem, který vznikl v důsledku nakládání s majetkem právnické osoby. To tedy znamená, že předmětem daně je skutečný peněžní či nepeněžní příjem snížený o náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (Holubová, Tomíček, Drábová, 2013)

3 Metodika

Analytická část práce bude vycházet z poskytnutých materiálů české společnosti, která obdržela investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů. Podmínkou společnosti, která poskytla veškeré materiály, bylo zachování její anonymity. Proto je v práci označena jako společnost Alfa, dále zde bude použita i společnost Beta, která je dceřinou společností společnosti Alfa. Obě dvě společnosti se zabývají výrobou turbín a v oboru podnikají více jak 20 let.

V úvodu druhé části práce bude popsán výchozí stav společnosti Alfa. Průběh správního řízení o investiční pobídce včetně výběru ze dvou variant investiční pobídky. Dále celkový průběh čerpání této investiční pobídky do roku 2014. Použitá čísla budou zaokrouhlena na desítky mil. Kč. Dále je nutno podotknout, že společnost Beta investiční pobídku stále čerpá s tím, že tato pobídka bude ukončena na konci roku 2017.

Dále bude řešena problematika cen a odečitatelných položek, které jsou nutné ke stanovení základu daně. Tento problém bude řešen na základě směrnic a vnitřních dokumentů obou společností. Stěžejním bodem bude analýza daňové kontroly provedené na společnosti Beta. Ta se skládá z prvotní výtky správce daně, odpovědi společnosti na tuto výtku a následného rozhodnutí správního orgánu zda bylo podané vysvětlení akceptováno, či nikoliv.

Závěrem poté bude popsán celkový dopad investiční pobídky na administraci daní společnosti, se snahou určit problematické body při stanovení základu daně pro výpočet daně z příjmů, které může sloužit pro budoucí stanovení základu daně u společnosti Beta či pro ostatní subjekty, které obdržely stejnou formu investiční pobídky jako společnost Beta.

Podkladem pro tuto část práce jsou především poskytnuté materiály společnosti Alfa a Beta. Hlavními materiály jsou vnitřní směrnice společnosti, dokumenty týkající se daňové kontroly, daňové přiznání společnosti, účetní deník a vnitřní dokumenty sloužící pro potřebu stanovení základu daně. Poté samozřejmě zákony týkající se dané problematiky. Mezi ty patří:

- Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Pokyny Generálního finančního ředitelství.

Úplný závěr práce nabídne diskusi a závěr, které shrnou danou problematiku této práce a shrnou poznatky autora.

4 Analytická část

Druhá část této bakalářské se bude věnovat problematice investičních pobídek v České republice na konkrétní společnosti, která o investiční pobídku zažádala a následně ji obdržela. Jedinou podmínkou společnosti bylo zaručení její anonymity, a proto se v práci bude objevovat pod názvem společnost Alfa. Výchozím bodem bude rok žádosti, tedy rok 2006.

4.1 Žádost o investiční pobídku

4.1.1 Výchozí situace společnosti

Popisovaná společnost ponese kvůli zachování anonymity pracovní název Alfa, spol. s.r.o. Sídlo společnosti se nachází v Jihomoravském kraji a byla založena v roce 1991. Společnost je činná v energetickém průmyslu. Konkrétně se specializuje na výrobu, montáž, servis kompletních energetických celků, především pak parních turbín. Cena jedné zakázky se pohybuje v rozmezí 80 – 120 mil. Kč. Zároveň k 1. 1. 2016 dle Výroční zprávy vložené do obchodního rejstříku měla tyto parametry, celou rozvahu a výkaz zisku a ztráty pro roky 2005, 2006 a 2007 jsou v příloze C a D:

Tab. 4 Vybrané finanční a nefinanční ukazatele

Vybrané finanční ukazatele	(v mil. Kč)
Výkony a prodej zboží	510
z toho:	
Tržby	510
Výkonová spotřeba	350
Přidaná hodnota	152
Čistý zisk	70
Sídlo firmy	Jihomoravský kraj
Počet zaměstnanců	135

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Alfa, 2006

Tab. 5 Zjednodušená rozvaha

	(v mil. Kč)		(v mil. Kč)
Aktiva	600	Pasiva	600
Krátkodobý finanční majetek	265	Základní kapitál	5
Dlouhodobý finanční majetek	10	Zisk minulých let	330
Krátkodobé pohledávky	180	Zisk běžného roku	70
Zásoby	75	Závazky	180
Dlouhodobý hmotný maj.	60	Kapitálové fondy	7
Dlouhodobý nehmotný maj.	10	Rezervy	8

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Alfa, 2006

4.1.2 Dilema dvojité nabídky

Po předložení veškerých potřebných dokumentací agentuře CzechInvest a jejich kladnému posouzení ze strany agentury ve spolupráci s Ministerstvem financí, Ministerstvem průmyslu a obchodu a Ministerstvu životního prostředí, byly společnosti Alfa nabídnuty dvě formy investiční pobídky. Obě dvě měly formu slevy na dani z příjmů.

Prvním typem byla nabídka investiční pobídky pro stávající společnost Alfa. Jednalo by se o rozšíření stávající výroby a sleva na dani by se počítala dle § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro vypočtení slevy by se tedy musely stanovit čísla S1 a S2. V praxi by společnost vedla v účetnictví analytické členění pro tu činnost, která by podléhala investiční pobídce. Musela by tedy odlišit, zda se účetní případ vztahuje k běžné operaci nebo zda je tento účetní případ proveden v rámci činnosti, která spadá pod investiční pobídku. Výše této investiční pobídky by byla 50 % z proinvestovaných nákladů ve výši 350 mil. Kč.

Druhá nabídka agentury CzechInvest by byla pro nově vzniklou dceřinou společností, která by obdržela investiční pobídku na dani z příjmů ve výši 63 % z celkové investice ve výši 365 mil. Kč. Sleva na dani z příjmů by se stanovovala podle § 35a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Hlavním úskalím této nabídky je, že veškeré know-how vlastní mateřská společnost Alfa, a tudíž zákonitě musí vzniknout obchodní transakce mezi mateřskou a dceřinou společností, které jsou spojenými osobami. Tyto transakce by museli být upraveny společnou směrnicí, která stanovuje transferové ceny, avšak špatně stanovené transferové ceny mohou vést až k odebrání investiční pobídky a následnému dodanění uplatněných slev formou dodatečného přiznání. Zároveň se musí též stanovit podíl spravedlivého zisku po skončení zakázky u každé operace spojené s touto zakázkou.

Společnost Alfa zvolila druhou, vyšší variantu. Tuto volbu rozhodla čistě na základě vyšší slevy na dani z příjmů. Další faktory, jako je například pracnost stanovení základu daně, nehrály v rozhodování významnou roli.

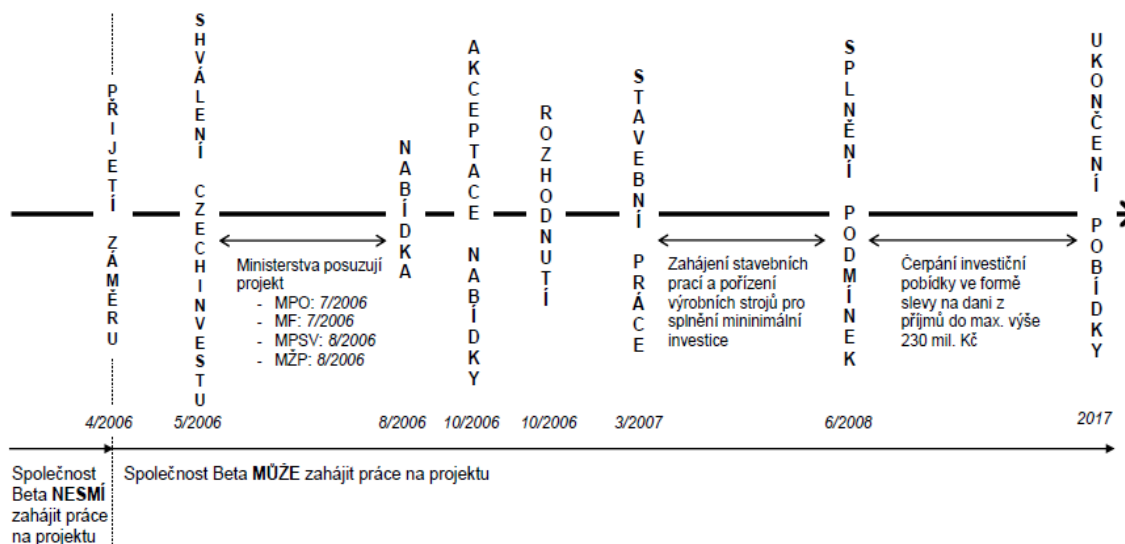
Za tímto účelem tedy vznikla nová dceřiná společnost Beta, spol. s.r.o., která je ze 100 % vlastněna mateřskou společností Alfa a obdržela investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů ve výši 63% z celkových proinvestovaných nákladů. Společnost Beta si tedy mohla v následujících 10 letech od splnění podmínek uplatnit slevu na dani z příjmů ve výši 230 mil. Kč.

4.1.3 Popis obchodních transakcí mezi společnostmi

Hlavním odběratelem společnosti Beta je její mateřská společnost Alfa. Společnost Alfa, jako původní společnost, vlastní veškeré know-how, patenty a znalosti, které načerpala během 13-ti letého působení bez společnosti Beta. Zároveň má veškeré kontakty na odběratele, má určité postavení na trhu. Všechny tyto vlastnosti a znalosti ji předurčují k tomu, že právě ona musí provádět prodej výsledných turbín a všech přidružených operací s tím spojených tak, aby využila maximální potenciál svého dosavadního působení na trhu.

Společnost Beta pro společnost Alfa vyrábí turbíny. Provádí tedy pouze manuální práci, což znamená, že kompletuje turbínu. Tato práce je časově nejnáročnější. Zároveň pro tuto práci potřebuje know-how, které ji dodává společnost Alfa. Pod tímto know-how, si lze představit technické výkresy a 3D modely. Dále pro společnost Beta společnost Alfa zajišťuje veškeré administrativní úkony, kterými jsou vedení účetnictví, vedení mzdové agendy, zpracování přiznání ke všem daním či správa IT sítě.

4.1.4 Průběh investiční pobídky



Obr. 6 Průběh investiční pobídky
Zdroj: Interní dokumenty společnosti Beta

Na obrázku č. Obr. 6 lze sledovat průběh investiční pobídky ve společnosti Beta od prvotního podání záměru po skončení investiční pobídky v roce 2018. Důležitým mezníkem byl říjen 2006. Od tohoto data běžela společnosti 2 letá lhůta pro zahá-

jení stavebních prací. Dále od tohoto bodu běžela 3 letá lhůta pro otevření výroby ve výrobní hale s výrobním zařízením v hodnotě 200 mil. Kč pro požadovaný počet zaměstnanců.

Společnost tyto podmínky splnila se 14-ti měsíčním předstihem. Výrobu zahájila v červnu 2008, tímto datem splnila podmínky pro čerpání investiční pobídky a v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2008 mohla poprvé uplatnit slevu na dani z příjmů z titulu investiční pobídky. Zároveň rokem 2008 běží 10-ti letá lhůta pro čerpání investiční pobídky, která končí v roce 2017 nebo pokud společnost nevyčerpá celou investiční pobídku.

Tab. 6 Čerpání investiční pobídky

Rok	VH (tis. Kč)	Sleva (tis. Kč)	Zb. (tis. Kč)
2006	- 113	-	230 000
2007	- 9 194	-	230 000
2008	36 285	5 735	224 265
2009	27 202	3 948	220 317
2010	36 873	6 167	214 150
2011	44 542	8 143	206 007
2012	39 604	7 451	198 556
2013	38 027	7 576	190 980
2014	3 389	1 022	189 958

Zdroj: Interní dokumenty společnosti Beta

V Tab. 6 je znázorněno čerpání investiční pobídky. V prvních dvou letech společnost vykazala ztrátu, zároveň však ještě nesplňovala všechny podmínky pro uplatnění slevy na dani z příjmů a tak by i v případě kladného výsledku hospodaření a následného kladného základu daně, nemohla uplatnit slevu na dani z příjmů.

Již 3 roky před koncem investiční pobídky je zřejmé, že společnost nevyčerpá investiční pobídku do konce 10-ti letého období. Tato skutečnost správci daně nevedí. Společnosti nebyla poskytnuta žádná přímá finanční podpora. Správce daně proto netrvá na vyčerpání podpory a společnosti Beta nebude udělovat žádnou pokutu.

Nevyčerpání celé investiční pobídky bylo zapříčiněno více faktory. Jedním z nich je vývoj ekonomiky, která prodělala v letech 2008 až 2010 hospodářskou krizi. V tabulce č. Tab. 6 v těchto letech sice výsledek hospodaření roste, to však bylo zapříčiněno otevřením nové výroby, která působila proti negativním dopadům krize.

Druhým faktorem je poté chybné rozhodnutí managementu společnosti Alfa, která se nechala ovlivnit výší nabízené investiční pobídky. Při nulových sankcí za nevyčerpání se může tento bod zdát nepředmětelný. Avšak s výší investiční pobídkou musela dceřiná společnost Beta investovat i větší objem kapitálu. Společnost Beta totiž mohla vybudovat nové výrobní kapacity se zajímavou úsporou oproti uskutečněnému provedení.

4.2 Stanovení základu daně

Společnost Beta obdržela investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů podle paragrafu 35a, z toho vyplývá, že rozhodující determinantem pro stanovení slevy je správně určený základ daně, který se následně vynásobí sazbou daně, tj. 19 %. Investiční pobídka tedy bude uplatněna ve výši daně.

Tento stav však láká majitele společnosti ke zvýšení základu daně, aby čerpána částka byla pokud možno co nejvyšší. Toho jsou si samozřejmě vědomy i orgány dohlížející na správnost takto stanovených základů daně. V našem případě je to místně příslušný finanční úřad dle sídla společnosti, který formou kontrol dohlíží na účetnictví společnosti. (Široký, 2002)

Postupně si tedy popíšeme jednotlivé typy výdajů či nákladů, které mohou základ daně ovlivnit a na závěr této kapitoly uvedeme i několik příkladů, které společnosti Beta finanční úřad vytýkal a také jejich řešení a finální dopad na společnost.

4.2.1 Transferové ceny

Jedním z možností jak ovlivnit základ daně je převádění zisku mezi spojenými osobami. V posuzovaném případě jde o snahu převést více zisku na dceřinou společnost, která obdržela investiční pobídku. Majitelé obou firem by však nejraději celý zisk převedli na dceřinou společnost, což by samozřejmě odporovalo spravedlivé dělbě zisku a finanční úřad by při následní kontrole toto počínání vyhodnotil jako nesprávné a takto nesprávně převedený zisk by donutil společnost dodanit v dodatečném přiznání i s úroky z prodlení, které při milionových částkách rozhodně nejsou pro společnost zanedbatelné.

Transferové ceny se tedy stanovují pro obchody mezi spojenými osobami, které jsou České republice definovány dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů § 23 odst. 7:

- a) Kapitálově spojené osoby, jestliže podíl kapitálu spojeného s možností hlasovacího práva přesáhne alespoň 25 %.
- b) Dále za spojené osoby považujeme ty, které jsou si blízké, či jedna se podílí na vedení druhé či ovládaná a ovládající osoba jsou dále ovládány třetí osobou.

Z výše uvedeného je zřejmé, že obchod mezi společnostmi spadá do tohoto ustanovení z důvodu, že společnost Alfa je zapsána v obchodním rejstříku jako 100 % vlastník společnosti Beta. Současně obě firmy mají shodné statutární zástupce. Je proto potřeba stanovit vnitřní směrnici, která parametry vzájemného obchodu nastaví tak, aby je akceptoval finanční úřad a zároveň byly výhodné pro společnost.

Při stanovování transferových cen se vychází z porovnání srovnatelných transakcí se srovnatelnými výrobky. Avšak ani tyto transakce nejsou z pravidla totožné. Zvláště v tomto případě, kdy výrobců těchto turbín v Evropě není mnoho

a zároveň nelze očekávat od těchto cizích společností náklonost k tomu, aby nám zveřejnili jejich transakce s tímto zbožím.

Dalším podstatným parametrem ve stanovení transferové ceny je funkční analýza, kdy posuzujeme jednotlivé funkce podniku a rizika, se kterými jsou tyto funkce spojeny. Dále je též důležité správně posoudit nehmotná aktiva. Při výpočtu rizik by se mělo primárně vycházet ze smluvních vztahů, pokud však nejsou uzavřeny. Je třeba toto rozdělení specifikovat na základě skutečných praktik. Nyní si tedy provedeme analýzu funkcí a rizik: (Směrnice firmy Alfa, 2006)

1. Analýza funkcí,

- návrh výrobku,
- výroba,
- výzkum a vývoj,
- prodej,
- marketing.

Z výše uvedených funkcí jsou všechny v gesci mateřské firmy Beta kromě funkce výroby, která je však finančně nejnáročnější a výsledný poměr tedy hovoří ve prospěch dceřiné firmy Beta.

2. Analýza rizik,

a) tržní riziko.

Ze směrnice vyplývá, že typickým příkladem je riziko spojené s pohybem cen vstupů a výstupů podniku či riziko spojené se ztrátovou investicí nebo využití aktiv při neúspěšném výzkumu a vývoji.

Tyto rizika nese mateřské společnost Alfa, která prodává výsledné výrobky třetím společnostem. V případě kdy kupující odstoupí od smlouvy, musí mateřská firma objednaný výrobek odebrat. Dalšími riziky jsou tedy vynaložené prostředky na marketing či vývoj know-how, který je nákladný a jeho profit není vždy zaručen. Společnost Alfa, která má nad těmito riziky kontrolu a tedy ji můžeme označit za nositele těchto rizik, musí mít možnost z těchto rizik profitovat, zároveň však také musí být připravena vyrovnat případnou ztrátu.

b) Záruční riziko.

Záruční riziko vzniká v případě závady na výrobku a jeho následné odstranění, které s sebou nese též dodatečné náklady. Ač by se zdálo, že toto riziko ponese dceřiná společnost Beta jako výrobce. Nositelem tohoto rizika je společnost Alfa, která má smluvní vztah s odběratelem, proto je z titulu uzavřené smlouvy povinna provést náhradu. Toto riziko lze však na výrobce, tedy společnost Beta přenést pomocí smluvních podmínek.

c) Riziko spojené se zásobami.

Toto riziko nemůžeme přiřadit k tržním rizikům, protože dohled a kontrolu nad zásobami materiálu má dceřiná společnost Beta, která tento materiál objednává a skladuje. Je tedy vystavena riziku zničení, poškození či znehodnocení přepravovaného respektive skladovaného materiálu.

d) Kreditní riziko.

Kreditní riziko je čistě na straně prodávající společnosti, ta čelí nejistotě nezaplacení pohledávek za prodané zboží. Zároveň je toto riziko přímo úměrné ceně prodáváného výrobku a platí tedy, že čím je prodáváný výrobek dražší, tím je riziko vyšší. Pokud společnost za rok prodá řádově jednotky turbín za desítky milionů, dostává se do situace, kdy jedna neaplacená pohledávka, může dramaticky narušit chod společnosti. Společnost Alfa, jakožto prodejce má na starosti vybírání potenciálních odběratelů a má tedy na toto riziko vliv a zároveň se mu snaží předcházet tvorbou rezerv.

e) Měnové riziko.

I toto riziko by se dalo začlenit do rizika tržního, avšak měnové riziko je natolik specifické, že je potřeba si ho ve směrnici definovat zvlášť. Obecně můžeme měnové riziko definovat jako pohyb měnového kurzu, který nám výslednou transakci v cizí měně vychýlí od předpokládaných výsledků v době uzavření smlouvy. Toto riziko opět podstupuje společnost Alfa, jakožto společnost, která uzavírá smlouvu s odběratelem. Na ochranu používá zajišťovací finanční nástroje. Smlouvu s dceřinou společností na participaci případné ztráty či zisku nemá a je to tedy ona, kdo podstupuje největší riziko.

Na základě výše uvedeného probíhají transakce mezi společnostmi na základě dvou metod stanovení ceny, a to paralelně. Jedna metoda spravedlivé dělby zisku, která se používá při stanovení zisků společností na zakázkách a druhá metoda, která se používá pro služby poskytované mateřskou společností dceřiné společnosti, které nemají vliv na zakázku. Do této oblasti můžeme zahrnout například, vedení účetnictví, IT služby.

Po dokončení výroby jednotlivých zakázek, společnosti vytvoří soupis veškerých nákladů na tuto zakázku a dle skutečně odpracovaných hodin dělí zisk. Ten samozřejmě upraví o rizika, které podstupují jednotlivé společnosti. Stanovení rizik je poměrně specifické a tedy je zde prostor pro přenesení zisku od mateřské společnosti k dceřiné, která má investiční pobídku a u které chce, aby její zisk byl pokud možno, co nejvyšší. Toto se zatím daří a jakékoliv námitky finančního úřadu byly vysvětleny bez větších obtíží. V praxi tedy aplikace probíhá následovně:

- 1) Suma zisku, která se bude dělit mezi společnosti, se bude počítat na základě výsledků jednotlivých zakázek ve společnosti Alfa, na kterých se podílela i společnost Beta.

- 2) Rozvrhovou základnou pro rozdělení sumy je poměr sum vykázaných hodin na těchto společných zakázkách mezi jednotlivými společnostmi.
- 3) Suma zisku bude tedy rozdělena v tomto vypočteném poměru hodin mezi obě participující společnosti.
- 4) Vyrovnání proběhne vystavením faktury ze společnosti Beta na společnost Alfa. Tato faktura se nebude rozúčtovávat na zakázku, ale zůstane v balíku

Druhým typem obchodu mezi společnostmi jsou dodávky materiálů, služeb, zboží, které společnost Alfa dodává společnosti Beta. Ty dodává v nezměněném stavu, a tudíž k nim nepřidá žádnou přidanou hodnotu. v těchto uvedených případech společnost Alfa dle směrnice stanovuje marži ve výši 2 % z celkového objemu variabilních nákladů. Avšak v ojedinělých případech, především v situaci, kdy by objem transakce byl mimořádně vysoký a procentní přírážka by šplhala k abnormálně vysokým částkám, se z této směrnice ustupuje. (Vnitřní směrnice společnosti Alfa, 2008)

4.2.2 Uplatnění ztráty

Dle § 35a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů musí společnost Beta snížit základ daně o všechny dostupné prostředky v maximální míře. Jedním z nich je i daňová ztráta definovaná v § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, která vznikla za hospodaření v předcházejících obdobích.

Aby společnost Beta splnila podmínky stanovené rozhodnutím o investiční pobídce Ministerstva průmyslu a obchodu, vykážala v prvních dvou letech existence tj. 2006 a 2007 ztrátu z hospodaření společnosti (viz tabulka č. Tab. 6). Tato ztráta vznikla především k vybudování a zajištění technického a technologického zázemí potřebného k efektivnímu provozu společnosti.

Společnost splnila podmínky čerpání v roce 2008 a od tohoto roku tedy běží 10-ti letá lhůta čerpání slevy z titulu investiční pobídky. Již tento rok společnost vykážala kladný hospodářský výsledek a po upravení tohoto výsledku o daňové uznatelné a neuznatelné částky, započtení odpisů, byl i tento základ daně kladný. Společnost tedy musela odečíst ztrátu z předchozích 5-ti zdaňovacích období. Společnost proto odečetla ztrátu ve výši 9 307 tis. Kč. Nehledě na skutečnost, že tato ztráta vznikla za období, kdy společnost investiční pobídku nečerpala. Pokud byla k dispozici, musí si ji odečíst nehledě na to, jak vznikla. (Široký, 2002)

4.2.3 Odpisy

Odpisy jsou další důležitou položkou v daňovém přiznání, která snižuje základ daně pro výpočet daně. Daňové odpisy se od těch účetních liší a jsou proto definovány v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 26 až § 32a.

Dle tohoto zákona se tedy odpisují movité věci, u kterých je jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a zároveň jejich životnost přesahuje dobu jednoho roku. Doba životnosti jednoho roku tedy přesahují i budovy či strojní zařízení. Aby si společ-

nost či fyzická osoba mohla uplatnit odpisy v plné výši, musí odpisovaný majetek vlastnit na konci roku.

U majetku, který společnost vlastnila, respektive o něm účtovala na počátku roku, avšak ne na konci, takovými případy jsou například prodej či vyřazení majetku, může společnost uplatnit odpis v poloviční výši.

Odpisy lze rovněž přerušit, tedy ve zdaňovacím období neuplatnit. O možnost odpisy uplatnit v dalším zdaňovacím období nepřichází, pouze na ně naváže a nesmí změnit jejich formu. Nesmí tedy rovnoměrné odpisy změnit na zrychlené a opačně. Jelikož naše posuzovaná společnost Beta obdržela investiční pobídku, musí odpis uplatnit v každém případě, jak vychází z § 35a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Vstupní cenou se rozumí částka, ze které jsou počítány odpisy. V nejčastějších případech je jí pořizovací cena či suma nákladů vydaných za účelem pořízení majetku vlastní činností. v případě bezúplatného nabytí majetku se pro účely odpisu použije cena pořízení na trhu tohoto majetku. (Pelc, 2015)

Odpisovaný majetek rozřazujeme na 5 odpisových skupin, které se liší dobou odpisování. Nejkratší doba jsou 3 roky a naopak nejdelší je 50 let. Rozpis majetku můžeme nalézt v příloze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Přičemž za správné zařazení do odpisových zodpovídá osoba uplatňující odpisy. Není-li si jistá, může požádat o stanovisko finanční úřad, který poté zodpovídá za správnost určené skupiny. Nevýhodou je však jistý finanční poplatek.

Dále je nutné poznamenat, že pro naši společnost je důležitá část zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 32 odst. 2 písm. a), kde je uvedena možnost první odpis u zrychleného odpisování zvýšit u majetku spadajícího do odpisové skupiny 1 až 3 o 10 %. Výsledný odpis se nezmění a pořad bude odepsáno 100 % majetku. v důsledku se jen přesune část nákladů z nesledujících let do roku prvního. Finanční správa však po držitelích investičních pobídek toto zvýšení prvního odpisu vyžaduje, avšak vzhledem k charakteru těchto odpisových skupiny, kdy je většinou majetek celý odepsán před skončením investiční pobídky, postrádá toto opatření smysl.

Toto opatření by mělo smysl do roku 2004, kdy takto zvýšený první odpis neovlivňoval odpisy následující, tudíž majitel mohl odepsat 110 %, aniž by tyto prostředky vynaložil a mohl tedy ušetřit na výsledné daňové povinnosti. (Toman, 2005)

4.2.4 Opravné položky k pohledávkám

Dle zákona č. 586/1992Sb., o daních z příjmů v § 35a odst. 2 písm. a) musí držitel investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů, odečíst od základu daně též opravné položky k pohledávkám. Tyto opravné položky se řídí zvláštním právním předpisem. Tímto předpisem je zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Dle § 8a odst. 1 zákona České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů lze vytvářet opravné položky k pohledávkám ve výši

50 % po uplynutí 18-ti měsíců od konce splatnosti pohledávky. Dále poté ve výši 100 % pokud doba mezi lhůtou splatnosti a účetním případem přesáhla 30 měsíců.

Nutné je však poznamenat, že opravné položky nelze tvořit za spojenými osobami. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost Beta z 99 % obchoduje s mateřskou společností, nemůže opravné položky provést. Další překážkou je poté neexistence nesplacených pohledávek ze strany mateřské společnosti.

4.2.5 Daňové přiznání

V této kapitole bude znázorněn postup výpočtu slevy na dani z titulu investiční pobídky. Tento postup bude předveden na zpracování přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010. Podklady byly opět poskytnuty společností Beta.

Jak je patrné z Tab. 7, výchozím bodem je výsledek hospodaření společnosti Beta za rok 2010. Dále se dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů upravuje tento výsledek hospodaření o položky snižující a zvyšující základ daně. Tyto položky jsou především popsány v § 23 až § 32 téhož zákona.

V tabulce jsou znázorněny jednotlivé řádky daňového přiznání, společně s názvem položky. Do řádku 290 se postupuje obdobně jako u ostatních právnických osob. V řádku 300 se vykazují slevy na dani, dle základní premisy, že investiční pobídka musí být čerpána v nejnižší možné míře, se prvně uplatní sleva na zaměstnance s pozměněnou pracovní schopností a teprve poté lze uplatnit slevu z titulu investiční pobídky.

Dále společnost musí v daňovém přiznání v příloze H vykázat identifikaci investiční pobídky a prozatímní průběh investiční pobídky. Vyplnění této přílohy je v práci znázorněno v příloze F.

Tab. 7 Daňové priznání právnických osob za rok 2010

Řádek	Částka (v tis.)	Poznámka
ř. 10	36 873	VH
ř. 40	500	dary
	112	nepeněžní plnění poskytnuté zaměstnancům
	254	náklady na reprezentaci
ř. 70	866	součtový řádek
ř. 112	651	zapomenutá přijatá faktura
ř. 130	120	přijaté dividendy
ř. 150	3 782	rozdíl daňových a účetních odpisů
ř. 170	4 553	součtový řádek
ř. 200	33 186	základ daně před úpravami
ř. 220	33 186	základ daně po úpravě
ř. 250	33 186	základ daně po úpravě
ř. 270	33 186	základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů
ř. 280	19%	sazba daně
ř. 290	6 305	daň
ř. 300	138	sleva za zaměstnance s pozměněnou pracovní schopností
	6 167	sleva z titulu investiční pobídky
ř. 310	0	daň upravená o slevy
ř. 330	0	daň po zápočtu
ř. 335	0	daň ze samostatného základu daně
ř. 340	0	celková daň

Zdroj: Daňové priznání společnosti Beta, 2011

4.2.6 Daňová kontrola správce daně

Dále si rozebereme skutečné případy a námitky, kterým společnost čelila po kontrole správce daně. Odpověď společnosti, a zda byla podaná odpověď považována za dostatečnou či nikoliv. Kontrola ve společnosti proběhla v roce 2011 se zaměřením na všechny zdaňovací období od obdržení investiční pobídky.

4.2.6.1 Počítače Dell 380 včetně monitorů Benq

Společnost Beta na počátku své ekonomické činnosti, tedy v roce 2006, vybavila svoje kanceláře souborem movitých věcí. Konkrétně šesti počítači Dell, monitorů Benq, dále též myši a klávesnicí. Soubor movitých věcí správně zařadila do první odpisové skupiny a započala odpisování rovnoměrně v letech 2006, 2007 a 2008.

Společnost byla kontrolována finančním úřadem se zaměřením na roky 2008 a 2009. V protokolu o výsledku kontroly správce daně uvádí, že uvedený majetek je

evidován ve společnosti Beta i v období roku 2009 a 2010, avšak společnost u tohoto majetku neuplatnila odpisy dle § 26 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle vyjádřeného názoru správce daně měla společnost uplatňovat odpis daně poprvé, v souladu s § 31 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 2008. Důvodem je skutečnost, že v tomto roce poprvé společnost uplatnila investiční pobídku. Tímto postupem, podle vyjádřeného názoru správce daně, porušila společnost § 35a odst. 2 písm.) č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, když je poplatník povinen využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení zákona o daních z příjmů ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech odpisů podle § 26 až 33 citovaného zákona. Správce daně svůj závěr neopřel o žádné ustanovení ZDP. Pouze obecně konstatoval, že společnost nevyužila všech možností ke snížení daňového základu.

Toto vyjádření správce daně není správné, protože dle § 35a odst. 1, písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je povinnost, že:

- a) „poplatník uplatní při stanovení základu daně v nejvyšší možné míře,
 - a) *všechny odpisy podle § 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8), způsob odpisování podle tohoto zákona stanoví poplatník,*
 - b) *opravné položky k pohledávkám podle zvláštního právního předpisu,*
 - c) *položky odčitatelné od základu daně podle § 34 v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně.“*

Aniž by správce daně jednoznačně uvedl, lze usoudit, že dle jeho názoru poplatník, který obdržel investiční pobídku a zároveň neuplatňuje slevu na dani kvůli zápornému základu daně, tedy daňové ztrátě, musí daňové odpisy přerušit. Což je v rozporu s citovaným ustanovením zákona.

Současně je nutné uvést i to, že závěr správce daně trpí vnitřní nelogičností. Principy zakotvené v § 35a mají zabránit poplatníkovi, kterému byla poskytnuta investiční pobídka, aby si neuplatněním některých daňově účinných nákladů „uměle“ navyšoval základ daně, a tímto postupem čerpal vyšší částku investiční pobídky a zároveň takto nepoužité náklady uplatnil až v období po skončení investiční pobídky.

Společnost Beta poprvé čerpala investiční pobídku za zdaňovací období roku 2008. Za předchozí zdaňovací období (rok 2006 a 2007) společnost vykázala daňovou ztrátu, do které zahrнула mj. i daňové odpisy z posuzovaného majetku. Uvedenou daňovou ztrátu zohlednila v roce 2008 a snížila o ni základ daně, a to v souladu s ustanovením § 35a odst. písm. a) bod 3. Pokud tedy, nyní správce daně vyslovuje názor, že daňové odpisy u posuzovaného majetku nesměla společnost uplatňovat ve zdaňovacích obdobích 2006 a 2007, pak měl v průběhu předchozí daňové kontroly tuto skutečnost zohlednit a snížit o hodnotu uplatněných odpisů vykázanou daňovou ztrátu. Správce daně nemůže namítat, že o této skutečnosti v průběhu předchozí kontroly nevěděl, neboť předmětem kontroly byla správnost uplatněné výše investiční pobídky a správce daně se odepisování majetku

z časového hlediska (tedy i výší uplatněné daňové ztráty) podrobně zabýval. Jako důkaz sloužila daňová přiznání za roky 2006, 2007 a 2008.

Svým stanoviskem správce daně nyní nutí společnost Beta, aby základ daně o odpisy z posuzovaného souboru movitých věcí snížila dvakrát. Poprvé odečtením ztráty, ve které jsou odpisy za rok 2006 a 2007 již zahrnuty. Podruhé opětovným zahrnutím daňových odpisů do základu daně. Tuto námitku správce daně uznal a společnosti již dále nenutil uplatnit odpisy.

4.2.6.2 Software SolidWorks Office, Solid Works Premium

Společnost Beta na počátku své ekonomické činnosti, tedy v roce 2006, vybavila svoje kanceláře výše popsaným souborem movitých věcí. K efektivnímu používání 4 z nich vybavila grafickým softwarem využívaným pro 3D návrhy turbín SolidWorks Office. Jelikož pořizovací cena byla vyšší než 60 000 Kč, odpisovala společnost nehmotný majetek 36 měsíců a započala odpisování následujícím měsícem po měsíci zařazení do užívání, odpisování nijak nepřerušila a nehmotný majetek tedy letech 2006, 2007 a 2008.

Společnost byla kontrolována finančním úřadem se zaměřením na roky 2008 a 2009. V protokolu o výsledku kontroly správce daně uvádí, že uvedený nehmotný majetek je evidován ve společnosti Beta i v období roku 2009 a 2010, avšak společnost u tohoto majetku neuplatnila odpisy dle § 26 až 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle vyjádřeného názoru správce daně měla společnost uplatnit odpis daně poprvé, v souladu s § 32a odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 2008. Důvodem je skutečnost, že v tomto roce poprvé společnost uplatnila investiční pobídku. Tímto postupem, podle vyjádřeného názoru správce daně, porušila společnost § 35a odst. 2 písm.) č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, když je poplatník povinen využít v nejvyšší možné míře všech ustanovení zákona o daních z příjmů ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech odpisů podle § 26 až 33 citovaného zákona. Správce daně ani v tomto případě svůj závěr neopřel o žádné ustanovení ZDP. Pouze obecně konstatoval, že společnost nevyužila všech možností ke snížení daňového základu.

Společnost uvedený nehmotný majetek odpisovala dle správného odpisového plánu a plně ho tedy odepsala do roku 2008. Jelikož však software dále využívala a měla ho v obchodním majetku, musela ho též evidovat pro daňové účely. Společnost se opět odkazuje na § 35a odst. 1, písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který ukládá držitelům investiční pobídky povinnost, že:

1. „poplatník uplatní při stanovení základu daně v nejvyšší možné míře,
 - a) všechny odpisy podle § 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8), způsob odpisování podle tohoto zákona stanoví poplatník,
 - b) opravné položky k pohledávkám podle zvláštního právního předpisu,
 - c) položky odčitatelné od základu daně podle § 34 v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně.“

Opět bylo poukázáno na vnitřní nesourodost, kdy nápravu vzniklé situace chtěl správce daně vyřešit opětovným zahrnutím odpisů do základu daně pro výpočet daňové povinnosti. Ve výsledku by však tyto dodatečné odpisy znamenaly pro společnost dvakrát zahrnuté odpisy, protože poprvé je uplatnila v roce 2006 a 2007, kdy vykázala daňovou ztrátu, kterou však uplatnila v roce 2008, přesně jak ji ukládá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 35a odst. 1, písm. a) bod 3, který je zmíněn výše. Toto řešení by společnost vystavilo potenciálnímu nebezpečí sankcí při dalších kontrolách finančního úřadu. Zároveň správnost odpisů v roce 2006 a 2007 již byly kontrolovány správcem daně dříve a byly shledány správně stanovené. Jako důkaz byl též předložen protokol o kontrole a daňové přiznání k dani z příjmů za období roku 2006 a 2007.

Správce daně toto vysvětlení uznal a z výsledného protokolu o kontrole tuto námitku odstranil.

4.2.6.3 Drsnoměr PS1 MarSurf

Společnost pořídila v roce 2009 drsnoměr PS1 MarSurf v pořizovací ceně 39 000 Kč. Tento hmotný majetek zařadila do odpisové skupiny 1, metoda odpisování: rovnoměrně. Společnost tedy započala odpisovat hmotný majetek v roce 2009 a postupně jej odepisovala i v roce 2010 a 2011.

Správce daně v protokolu o kontrole uvádí, že svým postupem společnost „virtuálně“ vytvořila z daného majetku dlouhodobý hmotný majetek, a tím pádem měla uplatnit v prvním roce jeho odepisování, podle § 31 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zvýšení odpisu o 10%.

Společnost Beta na tuto výtku odpověděla následovně. Společnost poukazuje na § 26 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde se uvádí:

1. „*odpisy se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, 30a, 30b, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27.*“

Dále podle stejného paragrafu v odstavci 2 se uvádí:

2. „*hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí:*
 - a) *samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,*
 - b) *budovy, domy a jednotky,*
 - c) *stavby, s výjimkou*
 - A. *provozních důlních děl,*
 - B. *drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m²,*

- C. *oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,*
- d) *pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,*
- e) *dospělá zvířata a jejich skupiny²⁰), jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40000 Kč,*
- f) *jiný majetek vymezený v odstavci 3 (technické zhodnocení).“*

Dále se v zákoně č. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 34 odst. 4 uvádí, že poplatník může zvýšenou odpisovou sazbou o 10 % použít jen za předpokladu, že je prvním vlastníkem hmotného majetku, a že tento majetek je zařazen v odpisových skupinách 1 až 3.

Společnost ve své odpovědi argumentuje tím, že pro určení doby odepisování drobného dlouhodobého hmotného majetku stanovila lhůtu 36 měsíců odkazem na odpisovou třídu 1. Touto virtuální přeměnou však z tohoto majetku neudělala dlouhodobý majetek definovaný v § 26 ZDP. Společnost použila režim daňových odpisů u drobného dlouhodobého hmotného majetku, který je specifikován v § 24 odst. 1 písm. v) v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to tak, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou účetní odpisy tohoto majetku, a to pouze u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona, jako hmotný majetek viz § 26 odst. 2) a 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Společnost tedy konstatovala, že nelze takto virtuálně vytvořený majetek považovat za dlouhodobý hmotný majetek, a že tedy pro něj neplatí ustanovení o zvýšení prvního daňového odpisu o 10 %.

Správce daně tuto odpověď neakceptoval a nařídil společnosti částku, o kterou odpisy při zvýšeném odpisování převyšují normální odpisy, dodat s tím, že společnost musela též uhradit penále, která je vypočítána dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu jako součet repo sazby vyhlášené ČNB a 17 procentních bodů, za nezaplacenou daňovou povinnost. (Kobík, Kohoutková, 2013)

Je nutno též podotknout, že tento problém vznikl omylem, způsobeným nepozorností účetního. Původně měl být tento majetek celý zaúčtován na účet spotřeby. Toto společnost samozřejmě správci daně nesdělila a snažila se pouze problém vyřešit tak, aby výsledný negativní dopad na společnost byl co nejmenší.

Dále je též nutné vzít v úvahu, že správce daně místo problematiky správného odpisu neměl společnosti vytknout, že náklad na pořízení majetku rozložil do tří let a tudíž základ daně v prvním období nesnížil o všechny dostupné prostředky v maximální míře a společnost tak porušila ustanovení v § 35a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

4.2.6.4 Budova

Aby společnost Beta splnila podmínky stanovené zákonem o investičních pobídkách, konkrétně objem investovaných prostředků, obdržela v roce 2008 od mateřské společnosti Alfa vkladem starou výrobní halu, kterou dále zrekonstruovala

a zmodernizovala. Tato hala či budova byla jedním z dalších výtek v protokolu o kontrole správce daně.

Při zařazení majetku do užívání u společnosti Beta, bylo zjištěno, že první majitel měl tento majetek zařazen ve špatné odpisové skupině. v rámci dobré víry a zachování správnosti daňových odpisů tento majetek společnost Beta zařadila do správné odpisové skupiny a pokračovala v odpisování. Nutno podotknout, že nové odpisy byly vyšší a tedy více snižovaly základ daně a výsledná sleva v rámci investiční pobídky nižší.

Správce daně v protokolu společnosti Beta vytýká, že porušila ustanovení § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 2008, když uvedený majetek zařadila a stanovila u něj vstupní cenu jinak, než ho měl zařazen vkladatel, tedy první vlastník.

Správce daně uvádí, že společnost Beta evidovala uvedený majetek v 5. odpisové skupině. Podle jeho názoru měl být majetek zatříděn podle § 30 odst. 10 písm. b) jinak. Podle něj měl být majetek evidován ve 4. odpisové skupině. Tyto dvě skupiny se liší počtem odpisovaných let. Konkrétně o 20 let. Tím pádem i výše odpisů je jiná. Dle správce daně by odpisy měly být vyšší, a tudíž by společnost čerpala nižší slevu na dani z titulu investiční pobídky.

Společnost Beta k prvnímu uvedenému, že pořizovací cena majetku je vyšší, než se domnívá správce daně, namítla na základě § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, že hmotným majetkem pro účely zákona o daních z příjmů jsou:

- a) *„samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,*
- b) *budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky*
- c) *stavby, s výjimkou*
 - A. *provozních důlních děl,*
 - B. *drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,*
 - C. *oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,*
- d) *pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,*
- e) *dospělá zvířata a jejich skupiny²⁰), jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40000 Kč,*
- f) *jiný majetek vymezený v odstavci 3 (technické zhodnocení).“*

V praxi to znamená, že poplatník daně je povinen uplatňovat daňové odpisy u staveb nejen u samotné budovy, ale u veškerých nemovitých věcí, které se stav-

bou tvoří jeden funkční celek, i když s ní nejsou pevně spojeny, a to v té odpisové skupině, kam je zařazena budova. Tento postup tedy například do pořizovací ceny zahrnuje oplocení, vstupní bránu či nakládací rampy. Toto funkční příslušenství tedy cenu budovy zvyšuje, a tudíž je námitka správce daně považována za neopodstatněnou. Finanční úřad toto vysvětlení uspokojil a tuto výtku z protokolu odstranil.

Druhý problém, podstatně závažnější, společnost vysvětlovala poukázáním na § 30 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde se uvádí, že:

Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem.

a) „Poplatník u hmotného majetku nabytého:

1. *vkladem společníka, podílníka nebo člena družstva s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky, který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku,*
2. *vkladem obce nebo kraje, pokud byl tento majetek ve vlastnictví obce nebo kraje a byl zahrnut v jejich majetku,*
3. *přeměnou.“*

Z výše uvedeného plyne, že chybu při zařazení majetku do odpisových skupin udělala společnost Alfa, která tento majetek vkladem převedla společnosti Beta. Tudíž společnost Beta namítá, že pokud by správce daně provedl kontrolu u původního vlastníka a na uvedenou chybu přišel, pak by byl povinen snížit uplatněné daňové odpisy původním vlastníkem a dodatečně mu vyměřit daň z příjmů. Takovýto postup by musel mít logicky za následek opravu daňových odpisů i u společnosti Beta, která je povinna uplatňovat daňové odpisy nejen v návaznosti na vkladatele, ale zejména ve správně výši. To že uvedenou kontrolu u původního vlastníka neprovedl, nemůže mít vliv na společnost Beta.

Správce daně však trvá na tom, že společnost měla postupovat dle § 30 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V absurdním případě, kdy první vlastník omylem zařadí majetek do 1. odpisové skupiny a majetek kompletně odpíše, by mělo za následek, že společnost Beta by pokračovala v odpisování. Základ daně by si kvůli nulovým odpisům nesnížila vůbec, a tudíž by čerpala investiční pobídku z vyššího zdaňovacího základu. Lze předpokládat, že finanční úřad by zasáhl a nařídil společnosti Beta, aby majetek zařadila do správné odpisové skupiny, dále pokud by neuplynula lhůta pro doměření daně, doměřil by daň. To by provedl též i u původního vlastníka.

Lze tedy předpokládat, že určení správné odpisové skupiny má přednost před § 30 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento předpoklad nakonec správce daně uznal za relevantní a i tuto námitku z protokolu o kontrole odstranil.

4.3 Dopady Investičních pobídek na společnost Beta

4.3.1 Povinnosti

Krom výše zmíněných povinností proinvestovat určitý objem finančních prostředků a zachování pracovních míst po stanovenou dobu, má společnost Beta další povinnosti.

Investice veřejných prostředků do společnosti znamená též vyšší dohled a kontrolu společnosti. Společnost tedy musí spolupracovat s kontrolními orgány, kterými jsou dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách:

1. Ministerstvo průmyslu a obchodu,
2. Ministerstvo životního prostředí,
3. Generálnímu ředitelství Úřadu práce České republiky a Krajské pobočce Úřadu práce České republiky,
4. Ministerstvu financí a místně příslušnému finančnímu úřadu.

Tyto orgány zejména vykonají kontrolu 3 roky od udělení příslibu investiční pobídky. Pro společnost Beta to tento termín připadal na rok 2009, kdy byl nejzazší termín pro splnění podmínek pro dokončení investiční výstavby. Jelikož však investiční výstavbu dokončila v roce 2008 a toto dokončení řádně oznámila na všechny příslušné kontrolní orgány, proběhla kontrola ve společnosti již v roce 2008.

Dále společnost kontroloval Úřad práce v České republice. Ten měl za úkol zkontrolovat, zda byla splněna podmínka zachování pracovních míst po dobu 5-ti let. Nejzazší termín pro kontrolu stavu zaměstnanců byl rok 2014. Tato lhůta se skládá ze 3 let tj. rok 2009 na dokončení investiční výstavby a z 5-ti let tj. rok 2014, kdy musí být pracovní místa zachována. Ve společnosti Beta kontrola proběhla s jedno ročním předstihem, tj. v roce 2013.

Specifické jsou kontroly Ministerstva financí, které se pravidelně opakují, prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu. Tyto hloubkové kontroly zkoumaly, zda byl základ daně správně stanovený. Tedy, že nedošlo k přemrštěným a neopodstatněným výnosům z obchodních vztahů s mateřskou společností a zda byly uplatněny všechny dostupné náklady. v období 2006 až 2014 byla společnost kontrolována 3x. Tento počet lze též odvodit ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který povoluje vyměřit či doměřit daň maximálně do 3 let od vzniku povinnosti. v případě daňové ztráty se tato lhůta prodlužuje na 5 let.

Avšak pro naši společnost Beta platí ustanovení § 38r odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Toto ustanovení dovoluje finančnímu úřadu vyměřit či doměřit daň zpětně ve všech zdaňovacích obdobích, po které byla čerpána sleva z titulu investiční pobídky. Toto ustanovení zaniká ukončením čerpání investiční pobídky a dále se již postupuje dle běžného ustanovení daňového řádu, tj. 3 let.

Další povinností, která však u společnosti Beta nenastala je specifikována v § 6 odst. 12 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Toto ustanovení se zabý-

vá situaci, kdy se chce držitel investiční pobídky účastnit fúze, rozdělení a má zájem investiční pobídku zachovat. Musí tento projekt předem ohlásit Ministerstvu průmyslu a obchodu a ten musí projekt schválit. Pokud tento projekt neschválí a projekt přesto bude uskutečněn, pozbývá následnický subjekt možnost čerpat investiční pobídku a již uplatněné či přijaté plnění musí vrátit.

4.3.2 Ostatní dotace

Mnoho společností včetně společnosti Beta si neuvědomují, že s přijetím investiční pobídky ztrácejí možnost dosáhnout na další dotace jak z evropských fondů, tak z českých veřejných prostředků.

V roce 2012 chtěla společnost Beta rozšířit výrobu o další stroj. Tento stroj měl pořizovací hodnotu 46 mil. Kč. v Tab. 6 lze vypočítat, že cena tohoto majetku je ve všech případech vyšší než výsledek hospodaření. Je tak zřejmé, že bez finanční výpomoci si tento stroj nemohla dovolit. Požádala tedy o dotaci z programu OP PI, který je popsán výše. Orgán spravující dotace žádosti nevyhověl s odůvodněním, že společnost Beta obdržela investiční pobídku a nemá tedy nárok na další dotace.

Výsledné řešení přinesla existence mateřské společnosti Alfa, která není držitelem investiční pobídky, a tudíž může žádat o dotace v neomezené míře. Společnost Alfa tedy zažádala o podporu z programu OP PI na tento stroj. Po vysvětlení obchodního záměru ji byla dotace udělena a společnost Alfa tak pořídila nový výrobní stroj v hodnotě 46 mil. částečně financovaný dotací ve výši 22 mil. a částečně vlastními zdroji tj. částkou 24 mil. Kč.

Následně uzavřela nájemní smlouvu se společností Beta a tento stroj ji pronajímá. Tímto elegantním a naprosto legálním řešením, kdy orgán spravující dotace celou dobu věděl o budoucím pronájmu společnosti Beta, vyřešila tento palčivý problém pro společnost Beta.

Dalším negativním jevem spojeným s pořízením dlouhodobého hmotného majetku za pomoci státní dotace je, že účtování odpisů se liší, v případě že společnost používá k vedení účetnictví České účetní standardy nebo Mezinárodní účetní standardy IFRS.

V obou případech musí subjekt uplatňující daňové odpisy pořizovací cenu snížit o dotace dle § 29 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Avšak dle Českých účetních standardů musí společnost evidovat majetek v účetnictví pouze v ceně, ze které již odečetla celou dotaci. v tomto případě je to tedy 24 mil. Kč.

Dle Mezinárodních účetních standardů IFRS však v účetnictví a potažmo v rozvaze evidujeme majetek v celé pořizovací hodnotě, tedy 46 mil. Kč a na jiném účtu poté evidujeme dotaci, v tomto případě 22 mil. Kč. Obě položky jsou poté dle určitého a stejného poměru rovnoměrně odepisovány v případě daňových odpisů a rozpouštěny v případě dotace. (Bragg, 2011)

Tento rozdíl je poté zřejmý v rozvaze, kdy společnost v případě používání Českých účetních standardů eviduje majetek v hodnotě o 22 mil. Kč nižší a tudíž rozvaha nepodává věrný přehled účetní jednotky. Tento problém řeší metoda Me-

zinárodních účetních standardů a v rozvaze je tedy vykázán majetek v celkové a tedy skutečné hodnotě. (Krajčová, Paločková a Pšenková, 2014)

Dopad pravidel Českých účetních standardů tedy komplikuje především majitelům či potenciačním investorům ohodnotit společnosti správně a je to tedy jeden z negativních dopadů dotací.

4.3.3 Porušení pravidel investičních pobídek

Dopady porušení pravidel, která jsou definována v § 35a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů mohou být různé. Mezi ně můžeme zařadit doměření daně prostřednictvím dodatečného přiznání či přímo odebrání investiční pobídky, která má za následek povinnost vrátit veškeré již přijaté slevy státu.

Společnost Beta se dostala do sporu se správcem daně ohledně odstavce 2 písm. a) zmíněného zákona, kdy špatně stanovila odpisy v neprospěch státu, tedy nesnížila základ daně o všechny možné dostupné prostředky. Toto pochybení společnosti bylo vyřešeno v dodatečném daňovém přiznání, ve kterém si však už společnost Beta nemohla uplatnit slevu z titulu investiční pobídky. Celkově společnost Beta v dodatečných přiznáních zaplatila 6 mil. Kč.

V tomto případě a dalších obdobných, které vznikly pouze chybou špatného zaúčtování, vznikly tedy omylem a nebyla zde snaha o krácení daně či zvýšení základu daně pro vyšší čerpání slevy, se postupuje shovívavě. Avšak pořád musí být zachována maximální hospodárnost veřejných prostředků a správce daně musí postupovat dle daňového řádu. (Deloitte, 2013)

Další druhy provinění proti zákonu jsou již závažnější a při nich hrozí odebrání investiční pobídky, které má za následek povinnost vrátit investiční pobídku spolu s pokutou. Mezi tyto typy provinění, které se týkaly i společnosti Beta, můžeme zařadit obchodní transakce se spojenými osobami. Ty jsou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definovány jako obchodní operace mezi spojenými osobami, které neodpovídají běžným obchodním transakcím. Nebo též převod majetku, který má za následek zvýhodnění spojené osoby, tedy její snížení základu daně. V tomto případě se má za to, že takto nastavené transakce jsou nastaveny účelně pro znevýhodnění státu, a tudíž se při shledání porušení zákona postupuje mnohem přísněji vůči držiteli investiční pobídky.

Společnost Beta obchodovala se svoji mateřskou společností Alfa, a tudíž tyto transakce byla pod drobnohledem finančního úřadu, protože že jsou to právě ty rizikové transakce mezi spojenými osobami definovány výše. Společnosti tedy sepsaly směrnici, která byla podkladem pro stanovení transferových cen. Tato směrnice naprosto dostačovala správci daně, který již dále nepátral, zda jsou ceny nastaveny správně.

Dalším proviněním znamenajícím odebrání investiční pobídky, které se společnosti Beta netýkalo, avšak lze jej do této kapitoly zařadit, je nesplnění všeobecných podmínek stanovených zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Tím se rozumí nedokončení či nedodržení výše investovaných finančních prostředků a to do tří let od rozhodnutí o přislíbení investiční pobídky. V tomto případě nelze hovořit o porušení podmínek čerpání investiční pobídky, jelikož společ-

nost nikdy neměla nárok na slevu z titulu investiční pobídky a zároveň není vstavena žádným sankcím.

5 Doporučení

Výsledkem této práce jsou určitá doporučení, kterými se může řídit společnost Beta při stanovení základu daně pro další daňová období, po která bude uplatňovat slevu na dani z příjmů z titulu investiční pobídky. Zároveň se těmito doporučeními může řídit každý ekonomický subjekt, který obdrží investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů.

Tyto doporučení byla vypracována na základě dodaných materiálů společnosti Alfa a Beta, které mimo jiné obsahovaly dvě daňové kontroly provedené správcem daně. Výsledná řešení jednotlivých problémů ze strany správce daně lze považovat za konečná řešení těchto problémů a lze z nich vyvozovat patřičné závěry.

Samozřejmě je nutné podotknout, že řešené problémy vznikly za určité konstelace, která se může případ od případu lišit, avšak lze vycházet z určité shody, kterou lze naleznout v podobných problémech.

Dále je též nutné upozornit na skutečnost, že jednotlivá řešení jednoho místně příslušného finančního úřadu se nemusí automaticky shodovat s řešením jiného místně příslušného finančního úřadu. Finanční úřady svým jednáním nevytváří precedenty, na základě kterých, lze postupovat ve všech případech. Tuto pravomoc má Generální finanční ředitelství, které však do průběhu kontroly u společnosti Beta nezasahovalo. Na základě výše uvedeného lze stanovit následující doporučení:

- 1) Při stanovení základu daně uplatníme všechny odečitatelné položky, které lze uplatnit.

V zásadě společnost postupuje tak, jako by investiční pobídku vůbec neobdržela a snaží se tedy o maximální snížení základu daně, a tudíž minimální daň, kterou bude povinna odvést do státní pokladny.

- 2) V případě obchodních transakcí mezi spojenými osobami je žádoucí vytvořit společnou směrnici.

Tato směrnice bude stanovovat transferové ceny a poté způsob, jakým se bude dělit zisk ze zakázek podléhajících slevě na dani z titulu investiční pobídky. Tato směrnice může prostřednictvím rizikové složky, která je velmi subjektivní a pomoci které, se dá část zisku přenést na společnost, která obdržela investiční pobídku. Tato daňová optimalizace však musí být provedena s maximální opatrností. Není na škodu výslednou směrnici prokonzultovat se správcem daně, zda tuto směrnici akceptuje.

- 3) Daňovou ztrátu uplatníme v nejbližším možném zdaňovacím období.

Vzniklou daňovou ztrátu, nehledě na skutečnost, že vznikla před udělením investiční pobídky, uplatníme v nejbližším zdaňovacím období.

4) Daňové odpisy nepřerušujeme.

Daňové odpisy nepřerušujeme, tyto daňové odpisy uplatníme u všech odpisovaných majetků dle odpisového plánu. Odpisy uplatníme i v situaci, kdy nám za zdaňovací období vznikne daňová ztráta. Tato ztráta se uplatní dle předcházejícího bodu a bude využita. v případě pozastavení odpisů, by se tyto odpisy o jeden rok prodloužily a hmotný majetek by mohl být odepsán o rok později, což by mohlo v jistých případech být i po skončení investiční pobídky.

5) U majetku zařazeného v odpisové skupině 1 až 3 uplatnit první odpis zvýšený o 10 % z pořizovací ceny majetku.

Tento bod odkazuje na první bod doporučení, kdy se mají uplatnit veškeré dostupné položky, avšak se na toto ustanovení zákona zapomíná. Avšak zvláště u majetku zařazeného v první odpisové skupině, který se odepisuje pouze 3 roky, je velká pravděpodobnost, že tento majetek bude odepsán před skončením investiční pobídky. Zvýšení prvního odpisu znamená pouze změnu struktury odpisu, nikoli zvýšení odpisu, jak tomu bylo do roku 2004, kdy se zvýšením prvního odpisu též zvýšil i celkový odpis. Správce daně, který má za úkol bránit neoprávněnému čerpání veřejných financí, však poukazuje na případy, kdy jsou tyto majetky pořízeny před skončením investiční pobídky, a tudíž se nestihnou celé odepsat. Poté z pohledu správce daně má tento postup smysl.

6) Opravné položky k pohledávkám se musí uplatnit.

Poplatník může uplatnit opravné položky k pohledávkám. Vzhledem k tomu, že tyto položky snižují základ daně, lze místo slova může, vložit slovo musí. Na tuto možnost se také často zapomíná, protože některé společnosti si stále myslí, že předmětné pohledávky budou splaceny. v případě poplatníka, který obdržel investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů, však musí tuto operaci provést a v případě zaplacení pohledávky tuto skutečnost promítne do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla platba provedena.

7) Způsob odpisování správce daně považuje za bezpředmětné.

Pro úvod je nutné upozornit, že způsob odpisování se v tomto bodě rozumí, zda společnost u odpisovaného majetku použije zrychlený či rovnoměrný odpis. Správce daně ani v jedné z provedených kontrol ve společnosti Beta neměl výhrady ke způsobu odpisování. Což lze označit za poměrně překvapivé vzhledem ke skutečnosti, že společnosti vytýkal nezvýšení prvního odpisu o 10 % z pořizovací ceny. K největším únikům dochází v situaci, kdy odpisovaný majetek společnost pořídí před koncem investiční pobídky. Zrychlený způsob ve srovnání s rovnoměrným odpisováním zvýší první odpisy poměrně výrazně, viz příloha E, která na modelovém příkladu výrobní budovy v pořizovací hodnotě 50 mil. Kč ukazuje rozdíl mezi jednotlivými variantami. v rámci daňové optimalizace lze tedy doporučit rovnoměrné odpisování, které při skončení investiční pobídky bude vykazovat vyšší zůstatkovou cenu.

Dále z pohledu autora po vypracování této bakalářské práce mohu doporučit agentuře CzechInvest a Ministerstvu průmyslu a obchodu, aby investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů, udělovali ve větší míře.

Tato investiční pobídka stát stojí pouze slevu na dani z příjmů, která se však odvíjí od ekonomické činnosti držitele investiční pobídky. U zahraničních společností, které by bez investiční pobídky ekonomickou činnost na území České republiky stejně nevykonávali, je poté tato ušlá ztráta nulová.

Na druhé straně však stát inkasuje daně, poplatky a prostřednictvím společnosti zajistí lidem pracovní místa. Tito zaměstnanci též odvádí státu daně a odvody pojištění, které stát inkasuje a nemusí těmto lidem platit důchody a hradit za ně pojistné.

Dále se z pohledu autora této práce domnívám, že investiční pobídka byla pro společnost výhodná. I když nevyčerpá investiční pobídku v plné výši, ušetřila na dani z příjmů právnických osob za sedm zdaňovacích období více než 40 mil. Kč a další tři zdaňovací období může investiční pobídku dále čerpat. Za předpokladu, že by společnost Alfa svoji činnost rozšiřovala nehledě na skutečnost, zda investiční pobídku získá či nikoliv, lze proti ušetřené dani započíst jen administrativní náklady spojené s investiční pobídkou, které dosahují ve srovnání s ušetřenou daní zanedbatelné částky. Z čistě ekonomického hlediska je tedy investiční pobídka pro společnost Alfa, respektive Beta, výhodná.

6 Závěr

Cílem práce byla identifikace problémových položek ovlivňující základ daně z příjmů pro výpočet slevy na dani z příjmů z titulu investiční pobídky. K tomuto cíli bylo za potřebí provést analýzu společnosti, která si přála zůstat v anonymitě. Analýza byla provedena na základě poskytnutých interních dokumentů, zejména pak na oficiální či neoficiální korespondenci mezi společností a správcem daně.

Nejprve však bylo zapotřebí prostudovat odbornou literaturu společně s legislativním vymezením základních pojmů potřebných pro analytickou práci. Tuto část zejména ovlivnila novela investičních pobídek platná od 1. 5. 2015 a nově stanovená výše veřejné podpory na období 2014 – 2020. Dále byl prezentován současný stav investičních pobídek na území České republiky a také Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest, která je výhradním správcem investičních pobídek na území České republiky. Závěrem první části byla vymezena sleva na dani z příjmů z titulu investiční pobídky, a zda má investiční pobídka vliv na daň z přidané hodnoty.

První část práce vytvořila základ poznatků, na který navázala druhá část práce, která se zabývala daňovým dopadem investiční pobídky na anonymní společnost pracovně pojmenovanou Alfa a její nově vzniklou společnost Beta.

Po přiblížení situace, ve které se společnost nacházela v období žádosti o investiční pobídku v roce 2006 a následném shrnutí dosavadního čerpání investiční pobídky, se práce zaměřila na správné stanovení základu daně, které bylo stěžejním bodem této práce. Tato část práce byla vystavěna na analýze zákona a poté především na vzájemné korespondenci mezi společností Beta a správcem daně.

Předmětem této korespondence byla daňová kontrola provedená ve společnosti Beta a její výsledný protokol s řadou výtek ke stanovení základu daně, které byly rozebrány jak z pohledu společnosti, tak z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Dále byly též popsány z pohledu společnosti odečitatelné položky základu daně, na které poukazuje i zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách.

Výstupem této práce je sestavení doporučení, která mají pomoci společnosti Beta, nebo jiné společnosti, která obdržela investiční pobídku ve formě slevy na dani z příjmů, stanovit správně základ daně, který bez větších námitek akceptuje správce daně. Navrhovaná doporučení reflektují chyby společnosti Beta, tyto chyby se s velkou pravděpodobností mohou vyskytnout i u jiných společnostech. Dále bylo konstatováno, že pro společnost byla investiční pobídka výhodná.

Lze proto tvrdit, že cíle práce byly naplněny a práce přináší určitou hodnotu společnosti.

7 Literatura

- BENDL, P. *Investiční pobídky – naděje, nebo past?* [online]. 2002 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=314>
- BRAGG, S. M. *IFRS made easy*. Hoboken, N. J.: Wiley, 2011. ISBN 0470890703.
- CYRRUS ADVISORY. *Investiční pobídky* [online]. 2014 [cit. 2016-04-19]. Dostupné z: <http://www.dotacni.info/investicni-pobidky/>
- CZECH PROPERTY MARKET. *CzechInvest – doplňující informace* [online]. 2015 [cit. 2016-03-25]. Dostupné z: <http://www.ecpm.cz/cz/firma/622-czechinvest-praha?a=dinfo>
- CZECHINVEST. *Evropská pravidla změni český systém investičních pobídek* [online]. 2013 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/evropska-pravidla-zmeni-cesky-system-investicnich-pobidek>
- CZECHINVEST. *Novela zákona o investičních pobídkách nabyla účinnosti* [online]. 2015 [cit. 2016-03-25]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/novela-zakona-o-investicnich-pobidkach-nabyla-ucinnosti>
- CZECHINVEST. *O CzechInvestu* [online]. 2016 [cit. 2016-03-31]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/o-czechinvestu>
- CZECHINVEST. *OP Podnikání a inovace* [online]. 2014 [cit. 2016-03-01]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/podnikani-a-inovace>
- CZECHINVEST. *Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost* [online]. 2014 [cit. 2016-03-31]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/oppik-cz>
- CZECHINVEST. *Strategické průmyslové zóny* [online]. 2016 [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/strategicke-prumyslove-zony>
- CZECHINVEST. *V roce 2015 dojednal CzechInvest investice za 45 miliard korun* [online]. 2016 [cit. 2016-04-15]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument170242.html>
- CZECHINVEST. *Výroční zpráva CzechInvest 2014* [online]. 2015 [cit. 2016-03-31]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/data/files/czechinvest-vz-2014-final-jednostranky-5080-cz.pdf>
- ČESKÁ TISKOVÁ KANCELÁŘ. *Česká a čínská strana podepsaly na 30 obchodních dohod* [online]. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/ceska-a-cinska-strana-podepsaly-na-30-obchodnich-dohod-video-zaznam/1332141>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Obecná míra nezaměstnanosti v ČR a krajích* [online]. 2015 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/obecna_mira_nezamestnanosti_v_cr_a_krajich

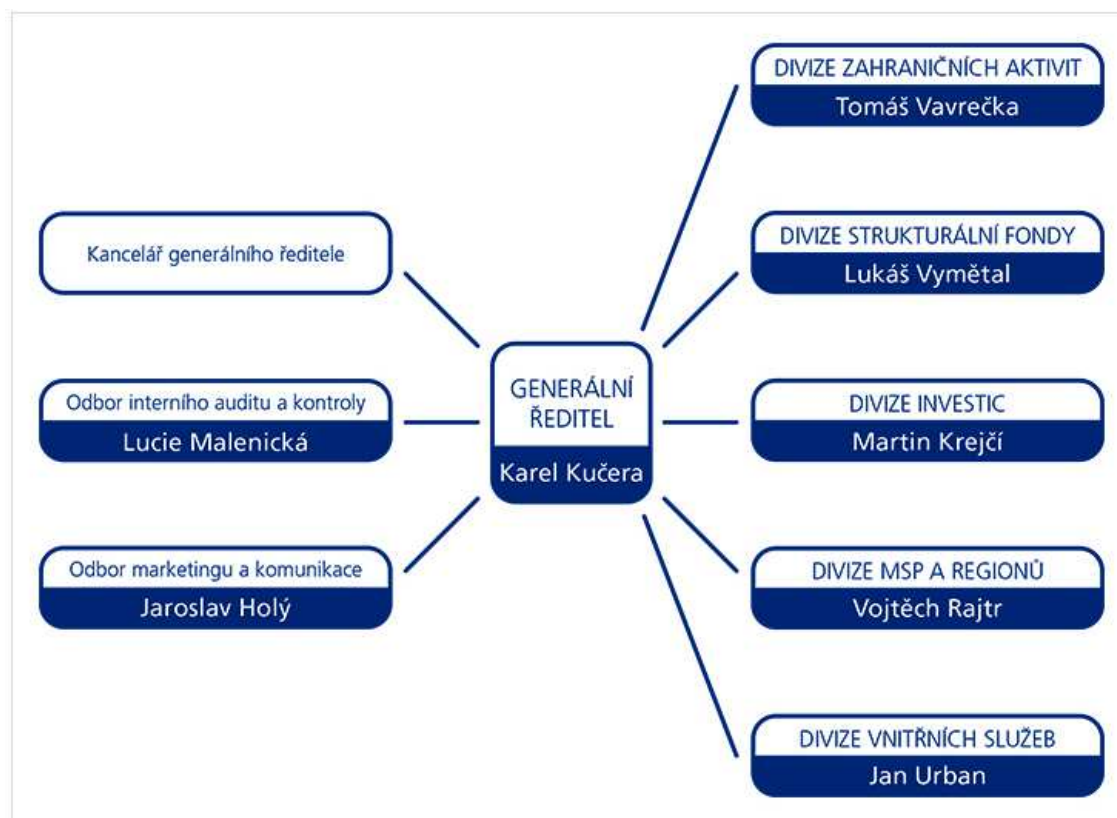
- DOMESOVÁ, M. *Legislativní úprava investičních pobídek v České republice*. In Mendel-NET 2006 – Sborník příspěvků z konference studentů doktorského studia. Brno: Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-62-1.
- DOSTÁL, D. *Průmyslové zóny jsou již téměř ze tří čtvrtin plné, další se objeví hlavně na Ostravsku a Ústecku* [online]. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prumyslove-zony-jsou-jiz-temer-ze-tri-ctvrtin-plne-dalsi-se-objevi-hlavne-na-ostravsku-a-ustecku-74786.html?utm_source=portal&utm_medium=web&utm_campaign=clanky_s_ouvisejici
- E15.cz. *Přesný počet brownfieldů se stále může jen odhadovat* [online]. 2011 [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <http://magazin.e15.cz/bydleni/presny-pocet-brownfieldu-se-stale-muze-jen-odhadovat-977129>
- EUR-LEX. *The Schengen area and cooperation* [online]. 2009 [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=URISERV:l33020&from=EN>
- HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M., DRÁBOVÁ, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7.
- CHINA INVESTMENT FORUM. *CIF 2015 přinesl rozšíření spolupráce v řadě oblastí* [online]. 2015 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.czechchina.com/cif/?p=8479>
- JAHN, M. *Investiční pobídky – nezbytný a efektivní nástroj ke zvýšení přílivu a zlepšení struktury přímých zahraničních investic do ČR* [online]. 2002 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=229>
- KAVKA, M. *Obecné informace o systému investičních pobídek* [online]. 2005 [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument879.html>
- KINCL, M. *Investiční pobídky jako forma veřejné podpory*. Praha: Linde, 2003. ISBN 80-86131-48-3.
- KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.
- KRAJČOVÁ, J., PALOCHOVÁ, M., PŠENKOVÁ, Y. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-486-6.
- LINHART, J. *Investiční pobídky výrobcům – ani, či ne?* [online]. 2009 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-37948550-investicni-pobidky-vyrobcum-ano-ci-ne>
- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Národní strategie regenerace brownfieldů*. Praha: 2008. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/data/files/strategie-regenerace-vlada-1079.pdf>
- MM PRŮMYSLOVÉ SPEKTRUM. *Investiční pobídky* [online]. 2002 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://www.mmspektrum.com/clanek/investicni-pobidky.html>

- PÁRAL, P. *Euro: Čínské plus a český pangejt*. Praha: Mladá Fronta a. s. 2016. ISSN 1212-3129.
- PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7400-517-6.
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, P., OTAVOVÁ, M. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7418-243-3.
- SPĚVÁČEK, V. *Transformace české ekonomiky: politické, ekonomické a sociální aspekty*. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-86131-32-7.
- SRHOLEC, M. *Přímé zahraniční investice v České republice: teorie a praxe v mezinárodním srovnání*. Praha: Linde, 2004. ISBN 80-86131-52-1.
- ŠIROKÝ, J. *Investiční pobídky v České republice se zaměřením na daně z příjmů*. DHK Daňová a hospodářská kartotéka 2002. ISBN 1210-6739.
- TOMAN, P., FIALKOVÁ, L. *Odpisování majetku v roce 2005* [online]. 2005 [cit. 2016-04-29]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/odpisovani-majetku-v-roce-2005-33496.html>
- ÚŘAD PRO OCHRANU HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE. *Definiční znaky veřejné podpory* [online]. 2012 [cit. 2016-03-13]. Dostupné z: <http://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora/definicni-znaky-verejne-podpory.html>
- ÚŘAD PRO OCHRANU HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE. *Podpora de minimis* [online]. 2016 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora/podpora-de-minimis.html>
- VELVYSLANECTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY V BERLÍNĚ. *Zahranční obchod s Německem i český export do SRN v roce 2015* [online]. 2015 [cit. 2016-03-13]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/berlin/cz/obchod_a_ekonomika/cesko_nemecke_hospodarske_vztahy/zahranicni_obchod_s_nemeckem_i_cesky.html
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. ISSN 1211-1244. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád*. ISSN 1211-1244. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>
- Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů*. ISSN 1211-1244. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- Zákon č. 593/1992 Sb., České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*. ISSN 1211-1244. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>
- Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách)*. ISSN 1211-1244. Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-72>.

Přílohy

A Organizační struktura agentury CzechInvest

Následující obrázek popisuje organizační strukturu Agentury pro podporu podnikání a investic CzechInvest společně s odpovídajícími osobami za jednotlivé oddělení k 31. 3. 2016.



Obr. 7 Organizační struktura agentury CzechInvest
Zdroj: CzechInvest, 2016

B Vstupní data pro grafy v kapitole 2.4.6

Tab. 8 Počet čerpaných investičních pobídek v období 2009 až 2015

Období	Počet investičních projektů	Výše Investice (mil. Kč)	Pracovní místa
2009	49	14 065,08	3 957
2010	60	14 586,79	7 027
2011	72	31 716,99	10 461
2012	81	20 372,55	8 271
2013	108	47 949,38	10 519
2014	147	86 956,14	16 733
2015	106	44 969,56	14 040

Zdroj: CzechInvest, 2016

C Rozvaha společnosti Alfa

(v tisících Kč)		rok 2007		rok 2006	rok 2005	
		brutto	korekce	netto	netto	
AKTIVA CELKEM		993 411	103 528	829 883	654 277	600 783
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	282 304	100 660	181 644	116 613	78 038
B.I.	dlouhodobý nehmotný majetek	26 267	19 427	6 840	7 419	10 138
B.I.2.	nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0	0	57
B.I.3.	software	15 724	11 337	4 387	3 967	7 017
B.I.4.	ocenitelná práva	10 543	8 090	2 453	3 452	1 489
B.I.7.	nedokončený dl. nehmotný majetek	0	0	0	0	1 575
B.II.	dlouhodobý hmotný majetek	238 822	81 233	157 589	91 979	60 685
B.II.1.	pozemky	15 517	0	15 517	14 880	244
B.II.2.	stavby	135 523	18 176	117 347	37 180	38 790
B.II.3.	samostat. movité věci a soubory	86 300	63 057	23 243	24 100	20 502
B.II.7.	nedokončený dl. hmotný majetek	1 482	0	1 482	15 819	1 149
B.III.	dlouhodobý finanční majetek	17 215	0	17 215	17 215	7 215
B.III.1.	podíly v ovládaných a řízených osobách	11 660	0	11 660	11 660	1 660
B.III.2.	podíly v podnicích s podstatným vlivem	5 555	0	5 555	5 555	5 555
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	649 180	2 868	646 312	536 304	519 575
C.I.	zásoby	214 972	0	214 972	103 011	74 594
C.I.1.	materiál	37 092	0	37 092	37 349	36 380
C.I.2.	nedokončená výroba a polotovary	177 878	0	177 878	65 662	38 214
C.III.	krátkodobé pohledávky	363 911	2 868	361 043	192 770	179 870
C.III.1.	pohledávky z obchodních vztahů	203 490	2 868	200 622	82 900	166 074
C.III.2.	pohledávky – ovládací a řídicí osoba	88 381	0	88 381	89 372	725
C.III.3.	pohledávky – podstatný vliv	3 800	0	3 800	3 800	3 800
C.III.4.	pohledávky za společníky, členy a účastníky	0	0	0	0	0
C.III.6.	stát – daňové pohledávky	18 512	0	18 512	3 889	1 436
C.III.7.	krátkodobé poskytnuté zálohy	47 419	0	47 419	3 931	3 832
C.III.8.	dohadné účty aktivní	0	0	0	0	5
C.III.9.	jiné pohledávky	2 309	0	2 309	8 878	3 998
C.IV.	krátkodobý finanční majetek	70 297	0	70 297	240 523	265 111
C.IV.1.	peníze	802	0	802	2 439	1 797
C.IV.2.	účty v bankách	65 411	0	65 411	226 654	263 314
C.IV.3.	termínované vklady	4 084	0	4 084	11 430	13 230
D.I.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	1 927	0	1 927	1 360	3 170
D.I.1.	náklady příštích období	1 914	0	1 914	1 243	3 165
D.I.2.	příjmy příštích období	13	0	13	117	5

Obr. 8 Aktiva společnosti Alfa za období 2005 až 2007

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Alfa, 2008

(v tisících Kč)	rok 2007	rok 2006	rok 2005
PASIVA CELKEM	829 883	654 277	600 783
A. VLASTNÍ KAPITÁL	483 707	440 741	408 522
A.I. základní kapitál	5 000	5 000	5 000
A.I.1. základní kapitál	5 000	5 000	5 000
A.II. kapitálové fondy	7 170	7 170	7 170
A.II.2. ostatní kapitálové fondy	7 170	7 171	7 170
A.III. rezervní a ostatní fondy ze zisku	500	500	500
A.III.1. zákonný rezervní fond	500	500	500
A.III.2. statutární a ostatní fondy	0	0	0
A.IV. hospodářský výsledek minulých let	425 717	381 856	325 143
A.IV.1. nerozdělený zisk minulých let	425 717	381 856	325 143
A.IV.2. neuhrazená ztráta minulých let	0	0	0
A.V. výsledek hospodaření (+/-)	+ 45 320	+ 46 215	+ 70 709
B. CIZÍ ZDROJE	341 409	208 501	188 661
B.I. rezervy	0	9 686	4 925
B.I.1. rezervy podle zvláštních předpisů	0	9 686	4 925
B.I.4. ostatní rezervy	0	0	0
B.II. dlouhodobé závazky	3 079	3 079	3 080
B.II.9. jiné závazky	2	2	3
B.II.10. odložený daňový závazek	3 077	3 077	3 077
B.III. krátkodobé závazky	338 330	195 736	177 709
B.III.1. závazky z obchodního styku	163 596	91 742	106 873
B.III.2. závazky k ovládaným a řízeným osobám	86	8 317	0
B.III.4. závazky ke společníkům a sdružením	81	81	81
B.III.5. závazky k zaměstnancům	3 463	2 811	2 391
B.III.6. závazky ze sociálního a zdr. zabezpečení	2 082	1 653	1 240
B.III.7. stát – daňové závazky a dotace	694	6 615	28 334
B.III.8. krátkodobé přijaté zálohy	154 839	63 683	34 143
B.III.10. dohadné účty pasivní	12 932	20 595	4 041
B.III.11. jiné závazky	557	239	606
B.IV. bankovní úvěry a výpomoci	0	0	947
B.IV.1. bankovní úvěry dlouhodobé	0	0	947
C.I. ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	4 767	5 035	5 600
C.I.1. výdaje příštích období	4 735	5 035	4 735
C.I.2. výnosy příštích období	32	0	865

Obr. 9 Pasiva společnosti Alfa za období 2005 až 2007

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Alfa, 2008

D Výkaz zisku a ztráty společnosti Alfa

(v tisících Kč)	rok 2007	rok 2006	rok 2005
I. Tržby za prodej zboží	0	33 090	10 671
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	0	24 014	7 932
+ Obchodní marže	0	9 076	2 739
II. Výkony	697 444	758 279	498 676
II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	584 418	716 762	500 925
II.2. Změna stavu vnitropod. zásob vl. výroby	112 341	27 259	- 4 434
II.3. Aktivace	685	14 258	2 185
B. Výkonová spotřeba	566 585	628 299	349 198
B.1. Spotřeba materiálu a energie	319 714	420 565	171 553
B.2. Služby	246 871	207 734	177 645
+ Přidaná hodnota	130 859	139 056	152 217
C. Osobní náklady	69 977	64 492	56 503
C.1. Mzdové náklady	51 187	47 121	41 664
C.2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0	0
C.3. Náklady na sociální zabezpečení	17 688	16 312	14 153
C.4. Sociální náklady	1 102	1 059	686
+ Daně a poplatky	4 102	318	1 031
E. Odpisy dlouhod. nehm. a hmotného majetku	13 998	13 063	9 552
III. Tržby z prodeje dlouhod. majetku a materiálu	1 580	5 372	24 756
III.1. Tržby z prodeje dlouhod. majetku	187	130	547
III.2. Tržby z prodeje materiálu	1 393	5 242	24 209
F. Zůstatková cena prodaného dlouhod. majetku a materiálu	1 718	0	10 189
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhod. majetku	675	0	0
F.2. Prodaný materiál	1 043	0	10 189
G. Změna stavu rezerv a oprav. položek v provozní oblasti	- 61 356	3 049	6 345
IV. Ostatní provozní výnosy	697	3 487	1 486
H. Ostatní provozní náklady	54 519	4 711	2 673
* Provozní výsledek hospodaření	50 178	62 277	92 166
M. Změna stavu rezerv a oprav. položek ve finanční oblasti	0	0	0
X. Výnosové úroky	4 610	4 325	3 094
N. Nákladové úroky	0	8	66
XI. Ostatní finanční výnosy	497 791	436 696	304 068
O. Ostatní finanční náklady	496 909	441 137	298 660
* Finanční výsledek hospodaření	5 492	- 122	8 436
Q. Daň z příjmu za běžnou činnost	16 215	15 976	29 966
Q.1. Splatná	16 215	15 976	29 013
Q.2. Odložená	0	0	953
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	+ 39 455	+ 46 179	+ 70 636
XIII. Mimořádné výnosy	5 865	37	94
R. Mimořádné náklady	0	1	0
S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	21
S.1. Splatná	0	0	21
S.2. Odložená	0	0	0
* Mimořádný výsledek hospodaření	+ 5 865	+ 36	+ 73
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	+ 45 320	+ 46 215	+ 70 709
**** Výsledek hospodaření před zdaněním	+ 61 535	+ 62 191	+ 100 696

Obr. 10 Výkaz zisku a ztráty společnosti Alfa za období 2005 až 2007

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Alfa, 2008

E Odpis majetku

Parametry odpisované výrobní budovy jsou: odpisová skupina 5 (30 let), pořizovací cena 50 mil. Kč.

Tab. 9 Odpisový plán

Rok	Rovnoměrný způsob		Zrýchlenný způsob	
	ZC	Odpis	ZC	Odpis
2016	49 300 000	700 000	48 333 333	1 666 667
2017	47 600 000	1 700 000	45 111 110	3 222 223
2018	45 900 000	1 700 000	41 999 998	3 111 112
2019	44 200 000	1 700 000	38 999 998	3 000 000
2020	42 500 000	1 700 000	36 111 109	2 888 889
2021	40 800 000	1 700 000	33 333 331	2 777 778
2022	39 100 000	1 700 000	30 666 664	2 666 667
2023	37 400 000	1 700 000	28 111 108	2 555 556
2024	35 700 000	1 700 000	25 666 663	2 444 445
2025	34 000 000	1 700 000	23 333 330	2 333 333
2026	32 300 000	1 700 000	21 111 108	2 222 222
2027	30 600 000	1 700 000	18 999 997	2 111 111
2028	28 900 000	1 700 000	16 999 997	2 000 000
2029	27 200 000	1 700 000	15 111 108	1 888 889
2030	25 500 000	1 700 000	13 333 330	1 777 778
2031	23 800 000	1 700 000	11 666 663	1 666 667
2032	22 100 000	1 700 000	10 111 107	1 555 556
2033	20 400 000	1 700 000	8 666 663	1 444 444
2034	18 700 000	1 700 000	7 333 330	1 333 333
2035	17 000 000	1 700 000	6 111 108	1 222 222
2036	15 300 000	1 700 000	4 999 997	1 111 111
2037	13 600 000	1 700 000	3 999 997	1 000 000
2038	11 900 000	1 700 000	3 111 108	888 889
2039	10 200 000	1 700 000	2 333 331	777 777
2040	8 500 000	1 700 000	1 666 665	666 666
2041	6 800 000	1 700 000	1 111 110	555 555
2042	5 100 000	1 700 000	666 666	444 444
2043	3 400 000	1 700 000	333 333	333 333
2044	1 700 000	1 700 000	111 111	222 222
2045	-	1 700 000	-	111 111

F Vyplnění přílohy H daňového přiznání

Identifikační číslo

**Výpočet a uplatňování slev na dani z příjmů právnických osob
podle § 35a nebo § 35b zákona č. 586/1992 Sb.,
o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“),**

za zdaňovací období od 0 1 0 1 2 0 1 0 do 3 1 1 2 2 0 1 0

Sleva je uplatňována na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu

Číslo / 2 0 0 6 Ze dne

Výskyt skutečností podle § 35a odst. 7 nebo 8 anebo 9 ZDP ve shora uvedeném zdaňovacím období¹⁾
 ano ne
I. Výpočet slevy podle § 35a zákona¹⁾ (vyplní se v celých Kč)

Upozornění: Výpočet se neprovádí, pokud byla na ř. 220 II. oddílu přiznání za běžné zdaňovací období vykázána daňová ztráta.

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížení o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 8 zákona ²⁾ (ř. 250 II. oddílu – 260 II. oddílu = ř. 270 II. oddílu, před zaokrouhlením na celé tisícikoruny dolů)	33186000	
2	Rozdíl, o který úrokové příjmy zahrmané do základu daně podle § 20 odst. 1 zákona převyšují s nimi související výdaje (náklady)		
3	Základ daně pro výpočet slevy (ř. 1–2)	33186000	
4	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona (ze ř. 280 II. oddílu)	19	
5	Sleva na dani podle § 35a odst. 1 zákona, zaokrouhlená na celé Kč dolů (§ 35a odst. 5 zákona) $\frac{\text{ř. 3} \times \text{ř. 4}}{100}$	6305340	
6*)	Část změny základu daně sníženého o položky podle § 20 odst. 8 a § 34 zákona (ř. 1), vzniklá porušením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) zákona	0	
7	Částka snížení nároku na slevu podle § 35a odst. 6 zákona, zaokrouhlená na celé Kč dolů $\frac{\text{ř. 6} \times \text{ř. 4}}{100}$	0	
8	Výsledná sleva na dani podle § 35a zákona (ř. 5–7)	6305340	

¹⁾ Specifikace částky na tomto řádku podle jednotlivých skutečností představujících porušení podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) zákona se uvede na zvláštní příloze; bude-li podáváno řádné nebo opravné daňové přiznání, na řádcích 6 a 7 se uvede nula (0)

Uplatňování slev podle § 35a odst. 4 zákona (vyplní se v celých Kč)

Upozornění: Tato dílčí tabulka bude vyplněna za všechna zdaňovací období, za která lze uplatňovat slevu na dani, a to i tehdy, bude-li v daňovém přiznání za běžné zdaňovací období na ř. 220 II. oddílu vykázána daňová ztráta.

První zdaňovací období podle § 35a odst. 3 zákona	Nepřekročitelný souhrn slev na dani za období podle § 35a odst. 3 zákona, stanovený podle § 35a odst. 4 zákona	Částka slev uplatněných v předcházejících zdaňovacích obdobích	Částka slev, kterou lze uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích (sl. 1–sl. 2)	Částka slevy uplatněná v daném zdaňovacím období ²⁾ (max. částka ze sl. 3)
0	1	2	3	4
2008	230000000	9683000	220317000	6167340

²⁾ jako částka slevy, kterou lze uplatnit v daném zdaňovacím období, se uvede částka ze ř. 8 dílčí tabulky Výpočet slevy podle § 35a zákona nebo částka ve vyšší rozdílu mezi částkou daně uvedenou na ř. 290 II. oddílu a úhrnem částek na ř. 4 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu a na ř. 301 II. oddílu, je-li tato částka nižší, nejvýše však částka ze sl. 3 dílčí tabulky Uplatňování slev podle § 35a odst. 4 zákona; takto zjištěná částka slevy, kterou lze uplatnit v daném zdaňovacím období, se přenesou do ř. 5 tabulky H přílohy č. 1 II. oddílu

25 5404/C MFin 5404/C - vzor č. 14

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2015 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2016, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2016)

Obr. 11 Příloha H daňového přiznání

Zdroj: Daňové přiznání společnosti Beta za rok 2010, 2011