



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

## NEPŘÍMÉ NÁKLADY ZDANĚNÍ VE VYBRANÉM PODNIKU

COMPLIANCE COSTS OF TAXATION IN SELECTED COMPANY

### DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

### AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Lukáš Otýpka

### VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D.

BRNO 2020

# Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	<b>Bc. Lukáš Otýpka</b>
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	<b>doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Nepřímé náklady zdanění ve vybraném podniku

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: efektivnost daní a náklady zdanění

Identifikace a výpočet nákladů zdanění

Vlastní návrhy na optimalizaci nákladů zdanění

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je identifikace a výpočet nepřímých nákladů zdanění ve vybraném podniku. Tyto nepřímé náklady zdanění budou následně poměřeny s vybranými ekonomickými charakteristikami podniku (např. výnosy, náklady apod.) a budou navržena dílčí opatření na jejich optimalizaci.

### Základní literární prameny:

ASQUER, Alberto. Public sector revenue: principles, policies and management. 1st ed. London, New York: Routledge, 2018. ISBN 978-1-138-21728-7.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6. aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478841-3.

PAVEL, Jan a Leoš VÍTEK. Vyvolané náklady daňového systému v ČR. Politická ekonomie. 2015, 63(3), 317-330. ISSN 0032-3233.

ŠIROKÝ, Jan a kol. Základy daňové teorie s praktickými příklady. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-785-0.

VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-8-7552-926-8.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
ředitel

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Předmětem diplomové práce jsou nepřímé administrativní náklady zdanění. Tyto náklady vznikají díky existenci daňového systému, který na základě zákona ukládá subjektům povinnost odvádět daně. Jednoduše jde tedy o náklady, které vznikají daňovým plátcům a poplatníkům, fyzickým a právnickým osobám z důvodu plnění daňových povinností. I přes to, že tyto náklady mají velký vliv na efektivnost daňového systému, nejsou oficiálně měřeny. Cílem práce je v konkrétním podniku tyto náklady identifikovat, stanovit jejich výši a navrhnout opatření na jejich optimalizaci.

## **Abstract**

The subject of the master's thesis are compliance costs of taxation. These costs are associated with the existence of the tax system which, by law, obligates entities to pay taxes. Compliance costs of taxation are defined as costs, which arise to taxpayers, individuals and legal entities due to the fulfillment of tax obligations. Although these costs have a major impact on the efficiency of the tax system, they are not officially measured. The purpose of the master's thesis is to identify, quantify and optimize the compliance costs of taxation in a specific company.

## **Klíčová slova**

daň, nepřímé administrativní náklady zdanění, daňová teorie, daňový systém

## **Keywords**

tax, compliance costs of taxation, theory of taxation, tax system

### **Bibliografická citace**

OTÝPKA, Lukáš. Nepřímé náklady zdanění ve vybraném podniku [online]. Brno, 2020 [cit. 2020-05-30]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127433>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Eva Lajtkepová.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 31. května 2020

.....

podpis studenta

## **Poděkování**

Tímto bych rád poděkoval doc. Ing. Evě Lajtkepové, Ph.D. za pomoc a velmi cenné rady, které mi pomohly při zpracování této diplomové práce.

# OBSAH

ÚVOD .....	10
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ .....	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE .....	14
2.1 Základní specifikace daní .....	14
2.2 Funkce daní a jejich rozdělení .....	15
2.2.1 Funkce daní .....	16
2.2.2 Daňová soustava .....	16
2.2.3 Daňové příjmy .....	18
2.3 Požadavky na daňový systém .....	20
2.3.1 Efektivnost daní .....	21
2.3.2 Spravedlnost (rovnost) daní .....	21
2.4 Náklady vyvolané daňovým systémem .....	22
2.4.1 Přímé administrativní náklady zdanění .....	22
2.4.2 Nepřímé administrativní náklady zdanění .....	23
2.4.3 Nadměrné daňové břemeno .....	23
2.5 Užítky vyvolané daňovým systémem .....	24
2.6 Nepřímé administrativní náklady zdanění .....	25
2.6.1 Metody pro měření nepřímých administrativních nákladů zdanění .....	27
2.6.2 Faktory působící na velikost nepřímých administrativních nákladů zdanění a jejich časový aspekt .....	29
2.6.3 Měření nepřímých administrativních nákladů zdanění .....	30
3 IDENTIFIKACE A VÝPOČET NÁKLADŮ ZDANĚNÍ V KONKRÉTNÍM PODNIKU .....	34
3.1 Charakteristika podniku .....	34



3.1.1	Předmět podnikání.....	34
3.1.2	Organizační struktura podniku .....	35
3.2	Daňové platby podniku.....	36
3.3	Základní finanční charakteristiky podniku .....	39
3.4	Náklady na vedení účetní a daňové agendy.....	40
3.5	Náklady na zpracování daňových přiznání.....	47
3.6	Náklady na vedení mzdové agendy .....	52
3.6.1	Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy .....	55
3.7	Ostatní náklady podílející se na nepřímých administrativních nákladech zdanění .....	56
3.8	Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví ..	57
3.9	Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění .....	60
3.10	Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovou daňovou povinností.....	62
3.11	Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s výnosy, náklady a provozním VH.....	63
4	NÁVRHY NA OPTIMALIZACI NEPŘÍMÝCH ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ .....	67
4.1	Softwarová optimalizace .....	67
4.2	Optimalizace tiskových nákladů.....	70
4.3	Optimalizované nepřímé administrativní náklady zdanění .....	72
	ZÁVĚR.....	76
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	78
	SEZNAM GRAFŮ .....	83

SEZNAM ROVNIC.....	85
SEZNAM SCHÉMAT.....	86
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	87
SEZNAM TABULEK.....	88

# ÚVOD

S vývojem lidské společnosti postupně docházelo i k vývoji daňového systému. Již v dávných dobách bylo jasné, že státy a obdobná geografická uskupení nemohou fungovat bez určitých příjmů, díky kterým by bylo fungování těchto států zajištěno. Daně měly různé podoby, od desátek, přes daně z dobytka až po daně, jak je známe dnes. Na vývoj daňového systému mělo vliv mnoho faktorů, jako například ekonomické, politické či filozofické. Výběr daní většinou nebyl dobrovolnou záležitostí, díky čemuž panuje dodnes ve společnosti určitá averze vůči daním.

S výběrem daní a fungováním celého daňového systému se pojí samozřejmě i určité náklady, bez nichž by daňový systém nemohl existovat. Cílem je samozřejmě vždy to, aby tyto náklady byly co nejnižší a díky tomu byl daňový systém co nejefektivnější. Z tohoto hlediska dochází také k rozhodování mezi spravedlností a efektivností daňového systému. Je zřejmé, že větší spravedlivost daňového systému vede k růstu jeho neefektivnosti, jelikož dochází k růstu nákladů spjatých s fungováním daňového systému. Dalším faktem je i to, že s rostoucí složitostí daňového systému rostou i náklady s daňovým systémem spojené. Proto by mělo být cílem daňový systém co nejvíce zjednodušit, samozřejmě s ohledem na dostatečnou efektivitu a spravedlnost.

V dnešní době je možné rozdělit náklady spjaté s fungováním daňového systému do dvou kategorií. První kategorií jsou náklady označované jako nadměrné břemeno daně. Druhá kategorie zahrnuje administrativní náklady výběru daní. Tyto administrativní náklady lze dále rozdělit na náklady přímé a na náklady nepřímé.

Přímé administrativní náklady zdanění zpravidla vznikají na straně výběrčího daně, tedy na straně státu a institucí finanční správy. Mezi tyto náklady lze zařadit například náklady na provoz finanční úřadů, platy úředníků a jiné náklady, které vedou k zajištění výběru daní od daňových poplatníků.

Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikají na straně subjektů, které mají na základě zákona povinnost odvádět daně. Tyto náklady tedy v plné míře dopadají na soukromý sektor, který tvoří daňoví poplatníci a plátcí, fyzické a právnické osoby. Mezi tyto náklady se řadí všechny náklady, které musí subjekt vynaložit pro to, aby byl schopen

vyčíslit a odvést daň uloženou zákonem. Jde tedy například o náklady za daňové poradenství, náklady spojené se studiem daňových zákonů, část nákladů vynaložených na vedení účetnictví apod.

Přímé i nepřímé administrativní náklady zdanění ovšem nejsou nijak oficiálně zaznamenávány, nejsou vedeny žádné oficiální statistiky o jejich výši. Důvodem je i to, že je nelze zcela jednoduše vyčíslit jako například daň samotnou. Stanovit přímé administrativní náklady zdanění ze strany státu je jistě jednodušší než stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění ze strany soukromého sektoru.

Tato práce je zaměřena na stanovení nákladů vznikajících na straně soukromého sektoru, tedy na nepřímé administrativní náklady zdanění. Zkoumaným subjektem je akciová společnost podnikající převážně v chemickém průmyslu.

# 1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem práce je identifikace a výpočet nepřímých administrativních nákladů zdanění ve vybraném podniku. Tyto nepřímé administrativní náklady zdanění budou následně poměřeny s vybranými ekonomickými charakteristikami podniku a budou navržena dílčí opatření na jejich optimalizaci. Nepřímé administrativní náklady zdanění jsou sledovány za období let 2016 až 2018.

V první části jsou na základě odborných zdrojů stanovena teoretická východiska práce, od kterých se odvíjí následné stanovení nepřímých administrativních nákladů zdanění. Tato teoretická východiska zahrnují v první řadě specifikaci daní, tedy položky, které jsou za daně považovány a jejich charakteristiku. Dále jsou přiblíženy vybrané oblasti daňové teorie, načež navazují náklady spojené s daňovým systémem. Detailně jsou specifikovány nepřímé administrativní náklady zdanění, také způsob a metody měření těchto nákladů, jakož i faktory působící na jejich velikost. Od těchto poznatků se odvíjí další, analytická část práce.

Druhá část práce je již zaměřena na analýzu nepřímých administrativních nákladů zdanění ve společnosti Fosfa a.s. V první řadě je charakterizován zkoumaný podnik, včetně uvedení struktury a výše jednotlivých daní za sledovaná období. Následně jsou identifikovány jednotlivé náklady, které v podniku vznikají a souvisí s činností účetního oddělení. Identifikace těchto nákladů probíhá ve čtyřech základních oblastech. Tato skutečnost vychází z poznatků uvedených v teoretických východiscích práce. Po stanovení uvedených nákladů jsou na jejich základě vypočteny nepřímé administrativní náklady zdanění. Tyto náklady jsou poté stanoveny v celkové výši za celý podnik.

Po celkovém stanovení nepřímých administrativních nákladů zdanění jsou vypočtené náklady porovnány v první řadě s celkovými daňovými platbami, které podnik realizoval. Tímto je stanoven podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách. Tento podíl je brán jako zásadní ukazatel. Dále jsou nepřímé administrativní náklady zdanění porovnány i s ostatními finančními charakteristikami podniku.

Na vyčíslení nepřímých administrativních nákladů zdanění a jejich porovnání s vybranými veličinami navazuje závěrečná část práce. Tato část prezentuje návrhy, které

mají za cíl snížení nepřímých administrativních nákladů zdanění v budoucích obdobích. Na základě těchto návrhů je vyčíslena přesná hodnota úspory.

Z hlediska metodiky se v první části vychází z metody literární rešerše. To má za cíl přiblížit danou problematiku z teoretického hlediska a stanovit východiska pro praktickou část práce. V další části práce je v první řadě především využita metoda dotazování, pomocí které jsou získána data pro následné výpočty. Nejvíce zastoupená je v praktické části práce metoda analýzy a syntézy. Pomocí analýzy jsou celkové náklady rozděleny na jednotlivé dílčí náklady. Po stanovení jednotlivých dílčích výpočtů jsou na základě metody syntézy tyto výpočty spojeny do jednoho celku. V rámci celé analytické části práce jsou pomocí metody komparace srovnávány výsledky za jednotlivá období. V závěru analytické části práce jsou tyto výsledky dále porovnány s vybranými finančními hodnotami. V návrhové části práce jsou především na základě metody indukce navržena opatření, vedoucí k optimalizaci zjištěných nákladů.

## 2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

První část práce se zabývá teoretickou rovinou daní. Rozebrána je charakteristika daní, jejich druhy či základní principy. Přiblížena je také oblast týkající se nákladů zdanění, a to především nepřímých nákladů zdanění, které vznikají na straně soukromé sféry, a to jak právnickým, tak fyzickým osobám. Tato práce je především zaměřena na nepřímé administrativní náklady zdanění právnických osob.

### 2.1 Základní specifikace daní

Existuje mnoho definic daní, jelikož každý autor může mít na daně specifický pohled. Například Široký (1) uvádí, že daň je povinná, nenávratná, zákonem stanovená částka, která snižuje důchod ekonomického subjektu (1, s. 11).

Často užívaná definice je ta, kterou uvádí Kubátová (2), a tedy že daň je „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, ... platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje ... nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností...*“ (2, s. 15-16).

Je zřejmé, co znamená povinnost platby, stejně jako to, že je tato platba určena zákonem (nelze tedy uložit daň, aniž by byla stanovena v zákoně). Nenávratností se chápe, že stát platbu daně nevrací po určité době osobě, která platbu poskytla, jako například u úvěrových příjmů státního rozpočtu. Neúčelovost platby vyjadřuje skutečnost, že není přesně stanoveno, jaká oblast či jaké statky budou pomocí konkrétní daně financovány. Dále nemusí být zachována rovnost mezi hodnotou veřejných statků, které poplatník od státu získá a výší daně, kterou poplatník zaplatí. To vyjadřuje princip neekvivalence daně (3).

Mírně odlišně definuje daně Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“), a to následovně: „*Taxes are compulsory, unrequited payments, in cash or in kind, made by institutional units to government units; they are described as unrequited because the government provides nothing in return to the individual unit making the payment, although governments may use the funds raised in taxes to provide goods or services to other units, either individually or collectively, or to the community as a whole.*“ (4).

Definice OECD konkretizuje platbu daně, resp. uvádí, že daň je vybírána buď v peněžních nebo v naturálních jednotkách. Princip neekvivalence je definován poněkud přísněji oproti předchozí definici – stát daňovým poplatníkům za vybrané daně neposkytuje žádné zboží či služby, ačkoliv prostředky z těchto daní může použít pro poskytnutí veřejných statků uvedeným poplatníkům či jiným subjektům.

Žádný zákon přesně nespecifikuje platby, které mají být řazeny mezi daně a které naopak ne. Z tohoto důvodu mohou být různými autory řazeny mezi daně i platby do veřejného rozpočtu, které nejsou výslovně označeny jako daň. V rámci této práce jsou daněmi chápány následující platby plynoucí do veřejného rozpočtu:

- daně,
- cla,
- příspěvky na sociální zabezpečení.

S ohledem na povinnost a neúčelovost platby cla je tato položka také řazena mezi daně (2). Mezi daně je také řazeno sociální pojistné. Názory na zahrnutí sociálního pojistného mezi daně se mohou lišit, jelikož se jeho definice od daní mírně liší. Rozdíl je především v tom, že příspěvky na sociální zabezpečení vykazují určitou míru účelovosti. Dalším rozdílným znakem je fakt, že v některých systémech sociálního zabezpečení mohou příspěvky na sociální zabezpečení jevit znaky ekvivalence, tedy čím více poplatník přispěje do systému sociálního zabezpečení, tím vyšší nároky mu z tohoto systému plynou (5, s. 20).

Daně lze ovšem pojímat ze dvou různých hledisek, a to z ekonomického hlediska a z hlediska právního. Rozhodujícím faktorem je v tomto případě hledisko ekonomické. Příspěvky na sociálního pojištění jsou povinné, určené zákonem a lze je tedy zařadit mezi daně, i když z právního hlediska sociální pojistné jako daň označováno není, resp. tuzemské právní normy mezi daně sociální pojistné neřadí (6, s. 85-86).

## **2.2 Funkce daní a jejich rozdělení**

Stát má plnit mnoho úloh, mimo jiné například zabezpečení školství, zdravotnictví, obrany či sociálních oblastí. Aby mohly být tyto úlohy zajištěny, je potřeba pro ně získat finanční prostředky. Hlavním důvodem existence daní je tedy plnění veřejných rozpočtů, ze kterých je následně financováno mnoho oblastí v daném státě.



### 2.2.1 Funkce daní

Daně nelze brát jednoduše jako pouhý prostředek pro získání příjmů do veřejných rozpočtů. Jde o mnohem složitější nástroj, který plní následující funkce:

- Alokační – tato funkce má za cíl odstranit neefektivnost v rámci alokace zdrojů. Pokud je v určité oblasti příliš mnoho prostředků, dojde k jejich odejmutí, např. zvýšením míry zdanění v této oblasti. Naopak pokud určitá oblast trhu nedisponuje dostatečným množstvím prostředků, jsou sem vloženy např. stanovením daňových úlev.
- Fiskální – jde o nejdůležitější funkci, která má jednoduše za cíl získávání finančních prostředků, ze kterých jsou poté financovány veřejné statky.
- Redistribuční – smyslem této funkce je vyrovnávat nerovnosti v bohatství mezi různými subjekty. Prostředkem pro zmírnění nerovností může být například progresivní sazba daně, v podmínkách ČR redistribuční funkci plní solidární zvýšení daně.
- Stabilizační – funkce má za úkol stabilizovat ekonomiku státu, resp. zmírňovat její výkyvy (2, 11).

### 2.2.2 Daňová soustava

Rozdělit daně do určitých kategorií je jistě možné pomocí mnoha kritérií. Nejpoužívanější rozdělení daní je na daně přímé a na daně nepřímé. Přímé daně jsou charakteristické tím, že je poplatník nemůže přenést na jinou osobu, resp. je tento přenos složitější, a vyhnout se tak břemenu daně. Mezi tyto daně patří daně důchodové a daně majetkové. Daně důchodové zahrnují daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Do daní majetkových patří daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční. U nepřímých daní sice poplatník musí daň odvádět, ovšem je zde možnost přesunu této daně na jiný subjekt. Poplatník tuto daň zpravidla přesouvá na konečného spotřebitele, například v ceně zboží. Mezi nepřímé daně se řadí daně všeobecné, tedy DPH a daně specifické. Ty zahrnují spotřební daně a ekologické daně (3, 7).

Do konce roku 2013 patřily do daňové soustavy České republiky i další tři daně, a to daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Daň z převodu nemovitostí je od roku 2014 nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí. Daň dědická i daň darovací byla zrušena.

Nicméně předmět daru je od roku 2014 daněn v rámci přiznání k dani z příjmu fyzických či právnických osob (32).

Pro přehlednost je níže uvedeno schéma výše popsané daňové soustavy.

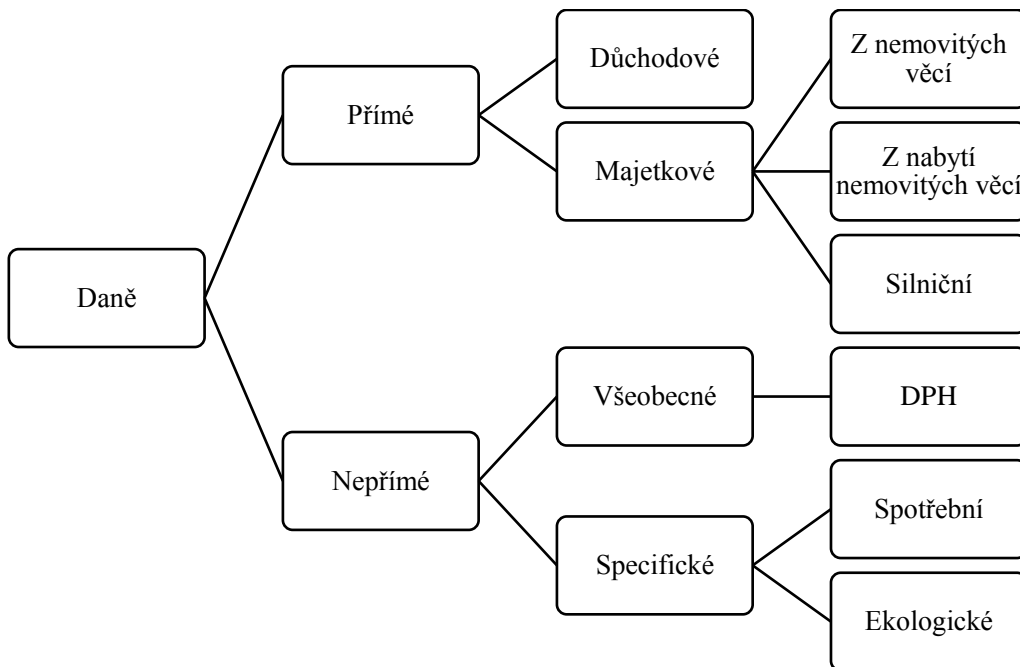


Schéma 1: Daňová soustava České republiky (vlastní zpracování dle 3, 8)

Daně mohou na subjekt dopadat dvěma různými způsoby. Hovoříme buď o:

- zákonném dopadu daně,
- skutečném, resp. efektivním dopadu daně (2).

Zákonný dopad daně je dán daňovými předpisy, které určují, jaké daně musí subjekty odvádět. Díky daňovému přesunu ovšem tato daň nemusí znamenat pro subjekt snížení jeho důchodu. Po daňovém přesunu již mluvíme o efektivním dopadu daně, která na subjekt skutečně dopadá. Tento přesun může být realizován jak na kupujícího, tak na prodávajícího. Výše daňového přesunu může v intervalu od nulového přesunu až po více než stoprocentní (2).

## **Klasifikace daní dle OECD**

Další možné rozdělení daní je dle klasifikace OECD, která mimo jiné řadí mezi daně i příspěvky na sociální zabezpečení. Tato klasifikace obsahuje šest hlavních skupin daní, kterými jsou:

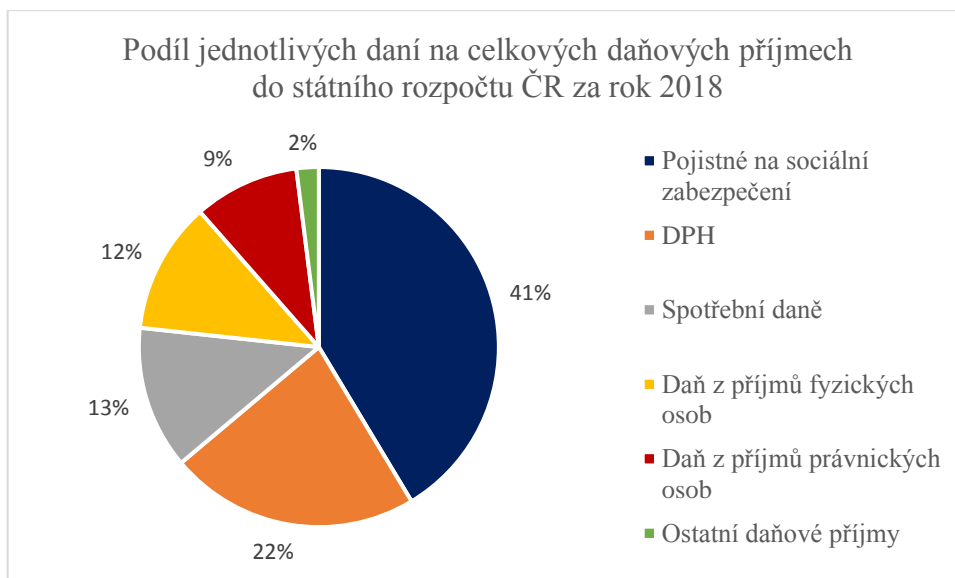
- 1000 – Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů,
- 2000 – Příspěvky na sociální zabezpečení,
- 3000 – Daně z mezd a pracovní síly,
- 4000 – Majetkové daně,
- 5000 – Daně ze zboží a služeb,
- 6000 – Ostatní daně (31).

Klasifikace daní je uvedena z hlediska předmětu zdanění, podle subjektu, který daně platí a zároveň podle účelu. Význam této klasifikace spočívá především v možnosti porovnání různých zemí (2).

### **2.2.3 Daňové příjmy**

Daně jsou nejzásadnějším příjmem státu, jelikož daňové příjmy tvoří téměř 90 % všech příjmů veřejných rozpočtů (9).

V grafu níže je možné vidět, jakým podílem jednotlivé daně přispěly do státního rozpočtu České republiky za rok 2018 vůči celkovému daňovému inkasu, a to včetně povinného pojistného na sociální zabezpečení.



Graf 1: Podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech do státního rozpočtu ČR v roce 2018 (vlastní zpracování na základě 10)

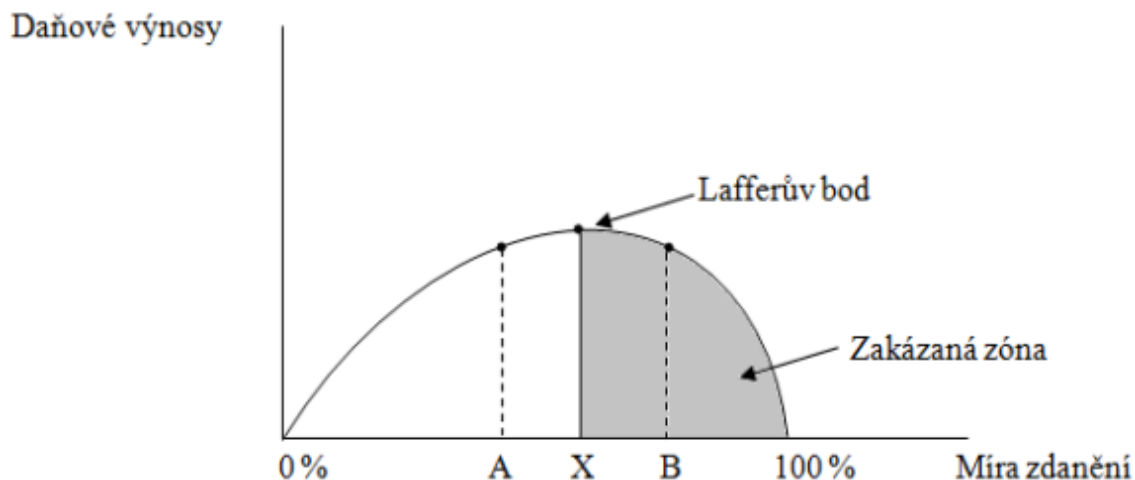
Je zřejmé, že největším příjmem v ČR je právě pojistné na sociální zabezpečení. Co se týče ostatních daňových příjmů, tak nejvyšší výnos plyne z DPH následované spotřebními daněmi a daněmi z příjmů fyzických a právnických osob.

Jak již bylo řečeno, daně (včetně příspěvků na sociální zabezpečení) tvoří největší část příjmů státu. Faktory ovlivňující výši těchto příjmů lze rozdělit na exogenní a endogenní (30).

Za jeden z exogenních faktorů se považuje postoj společnosti k daním. Stát musí předem odhadnout výši daňových příjmů na základě počtu osob, které podléhají dani. Tyto osoby lze rozdělit do tří skupin, a to na skupinu poctivých poplatníků, kteří řádně platí daně, dále na skupinu poplatníků, kteří daně platí, ale snaží se o co nejvyšší optimalizaci daňové povinnosti, a to v mezích zákona. Poslední skupina zahrnuje poplatníky, kteří daně neplatí, a tím porušují zákon. Druhým exogenním faktorem je ekonomický cyklus. Pokud se ekonomika potýká s problémy, daňové příjmy jsou nižší. Naopak když ekonomika vykazuje růst, daňové příjmy jsou vyšší. (30).

Mezi endogenní faktory patří elasticita nabídky a poptávky, výše daňových sazeb, daňová zátěž a možnost vyhýbání se daním, a to jak legální, tak nelegální. Míra zdanění nepochybně souvisí s výši daňových výnosů. Vyšší daňové sazby ovšem nezaručují vyšší daňový výnos, jak by se mohlo na první pohled zdát. Daňový výnos sice roste se

zvyšováním daňových sazeb, ovšem pouze do určité výše těchto sazeb. Závislost mezi mírou zdanění a daňovými výnosy znázorňuje **Lafferova křivka**. (8).



Graf 2: Lafferova křivka (8)

Zásadním bodem na Lafferově křivce je tzv. Lafferův bod. Při růstu míry zdanění roste daňový výnos do té doby, než je dosaženo právě Lafferova bodu. Pokud míra zdanění roste i nadále, dochází již k poklesu daňových výnosů, jelikož se daňové subjekty začnou placení daní vyhýbat (z důvodu příliš vysoké míry zdanění). Tuto situaci na obrázku znázorňují body A a B. Daňové výnosy jsou u obou bodů stejné, ovšem míra zdanění je u bodu B vyšší než u bodu A (8).

### 2.3 Požadavky na daňový systém

Během mnoha uplynulých století se vyvíjely názory na to, jaký by měl daňový systém být, jaké jsou vhodné daně apod. Je zřejmé, že jakákoli daň snižuje disponibilní prostředky ekonomického subjektu, na něhož se daná daň vztahuje. Disponibilní prostředky jsou snižovány nejen kvůli dani samotné, ale také kvůli vzniku nepřímých administrativních nákladů zdanění. Postupem času byly stanoveny určité základní zásady, které by měl daňový systém splňovat. Daně by měly být **všeobecné**, měly by tedy být hrazeny všemi bez rozdílu postavení, pohlaví apod. Za hlavní a základní principy daní lze považovat **spravedlnost** a **efektivnost** (3).

### **2.3.1 Efektivnost daní**

Výše daní, stejně tak jako způsob jejich výběru, by měl být stanoven tak, aby ekonomickým subjektům vznikaly co nejnižší administrativní náklady spojené s danou daní. Přímé administrativní náklady by měly být samozřejmě také co nejnižší, aby nebyl snižován příjem do veřejných rozpočtů kvůli pouhé neefektivitě daňového systému. Zároveň by uložené daně neměly nijak zásadně ovlivňovat ceny statků, aby nedocházelo k substituci, neměly by odrazovat od podnikání apod (11).

Jinými slovy lze tedy říci, že za efektivní je daň považována v případě, pokud nenarušuje rozhodování jednotlivce při výběru statků, při rozhodování, zda podnikat či nikoliv, při rozhodování o investování kapitálu atd. Daň by měla vést k co nejmenšímu zkreslování cen. Například pokud bychom měli vybrat mezi dvěma daněmi, které by byly z hlediska příjmu do veřejného rozpočtu stejně výnosné, efektivnější by byla ta daň, která by méně snižovala spokojenost daňového poplatníka a méně ovlivňovala jeho rozhodování (12).

Efektivnost daní lze vyjádřit jako vztah mezi příjmy do veřejných rozpočtů, které daně přináší a díky kterým je možné financovat veřejné statky, služby a další činnosti státu, a náklady, které díky těmto daním vznikají daňovým poplatníkům. Zdanění ovšem vede k vzniku dodatečných nákladů zdanění, resp. k vzniku nadměrného břemene daně (tyto náklady jsou popsány v následující kapitole) (13).

### **2.3.2 Spravedlnost (rovnost) daní**

Daně se dají považovat za spravedlivé, pokud užitek (v podobě veřejných statků), který díky odvedeným daním subjekt získá, vyrovná újmu, kterou mu povinnost stanovení a odvedení daní přinesla. Tato povinnost zahrnuje jak samotnou výši daně, tak i administrativní náklady s danou daní spojené. Dalším faktorem určujícím spravedlnost je to, aby daňové břemeno dopadalo na všechny subjekty stejně, resp. aby nedocházelo k diskriminaci či zvýhodňování určitých subjektů. Zároveň by mělo docházet k rovné redistribuci v podobě poskytování veřejných statků (11).

Spravedlnost daní lze chápat i z jiného pohledu. Například tím způsobem, že by měl být dodržen princip platební schopnosti. Výše daně vůči jednotlivým poplatníkům by měla být ukládána na základě jejich platební schopnosti. Z hlediska zdanění je ovšem složité tuto platební schopnost určit. Lze například navrhnout, že by poplatníci disponující

vyššími příjmy a majetkem měli platit více než „chudší“ poplatníci, lze uvažovat o různých daňových sazbách apod (12).

Nastavit daňový systém tak, aby daně byly spravedlivé, je tedy velmi složité, spíš i nemožné, jelikož každý subjekt může mít na spravedlnost daní jiný pohled. Vždy je také nutné volit kompromis mezi efektivností daní a jejich spravedlností. Jinými slovy je třeba obětovat efektivnost na úkor spravedlnosti a naopak.

## **2.4 Náklady vyvolané daňovým systémem**

Nákladem zdanění pro ekonomické subjekty nejsou pouze daně samotné. Se zavedením nové daně či platbou daně totiž souvisí řada dalších nákladů, které již nejsou tak zřejmé, jako daň samotná. Tyto náklady lze rozdělit především na administrativní náklady zdanění, které lze dále členit na přímé a nepřímé, a na náklady vznikající v důsledku nadměrného daňového břemene.

### **2.4.1 Přímé administrativní náklady zdanění**

**Přímé administrativní náklady zdanění** jsou náklady vznikající na straně veřejného sektoru vztahující se k daňovému systému. Tyto náklady je možné stanovit jednodušeji než náklady nepřímé. Přímé administrativní náklady jsou totiž vedeny v rámci účetnictví daných subjektů. Čím složitější je daňový systém, tím vyšší tyto náklady jsou, např. pokud by namísto činností, které vykonává více úřadů, tyto činnosti vykonával pouze jeden úřad, mohly by být přímé administrativní náklady zdanění nižší (14).

Nemusí být ovšem vždy zřejmé, jaké náklady lze řadit mezi přímé administrativní náklady zdanění, případně v jaké výši. Vcelku jasně lze do této kategorie zařadit náklady na fungování a provoz finanční správy, jako jsou třeba platy zaměstnanců, náklady na fungování finančních úřadů apod. Problém může nastat u nákladů, které souvisejí s daňovým systémem, ale už nejsou tak zřejmé. Jedná se například o soudní náklady u sporů za vymáhání daňových nedoplatků či náklady, které provází vznik daňových legislativních předpisů. Další problém může vzniknout na základě způsobu užití účetních metod, díky čemuž nebude jasné, jaká je výše přímých administrativních nákladů – může jít například o zvolenou účetní dobu životnosti majetku finančních úřadů, což má vliv na výši nákladů v jednotlivých letech (15).

### **2.4.2 Nepřímé administrativní náklady zdanění**

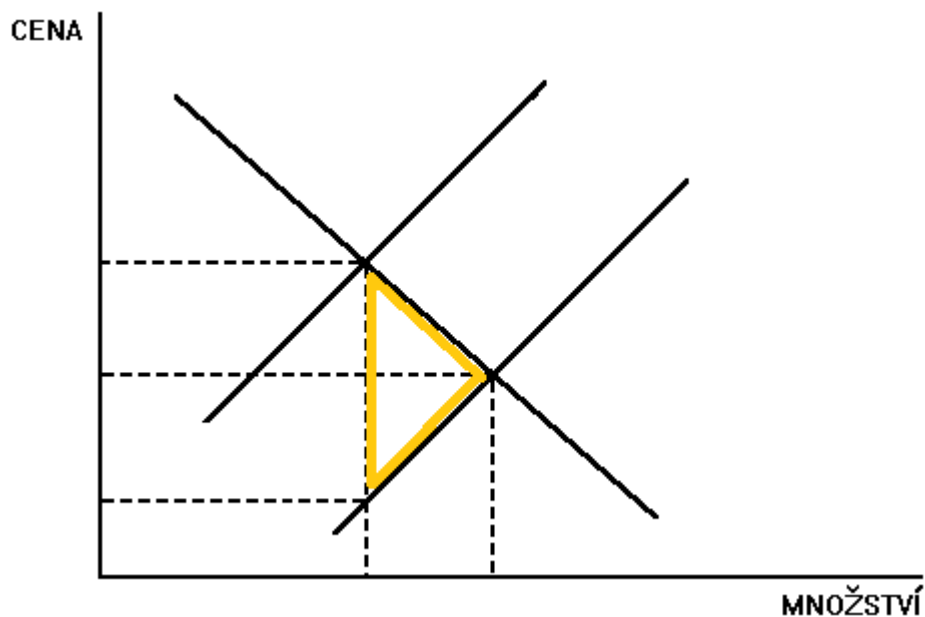
Náklady vznikající na straně podniků, OSVČ, FO apod. se nazývají **nepřímé administrativní náklady zdanění**. Za tyto náklady jsou považovány všechny náklady, které podnikatelským subjektům vznikají na základě povinnosti stanovení a odvodu daní, např. odměna daňovému poradci, mzda účetní, pronájem účetních kanceláří apod. Nepřímé administrativní náklady vznikají díky existenci daňového systému. Pokud by daňový systém neexistoval, ekonomické subjekty by těmito náklady nebyly zatíženy, stejně jako daněmi samotnými (16).

Tato práce je především zaměřena na analýzu nepřímých administrativních nákladů zdanění, proto jim bude věnována větší pozornost v dalších částech práce.

### **2.4.3 Nadměrné daňové břemeno**

Vznik přímých i nepřímých administrativních nákladů zdanění sice snižuje disponibilní prostředky subjektu, kterému tyto náklady vznikají, ovšem často zakládají prospěch subjektům jiným. Jde například o situaci, kdy daňový poplatník platí daňovému poradci za zpracování daňových přiznání a agendy s tím související. Pro daňového poplatníka tímto vznikají nepřímé administrativní náklady zdanění, přičemž daňovému poradci vzniká prospěch v podobě odměny za poskytnuté služby. Díky nadměrnému břemenu daně je snižován užitek subjektu a na rozdíl od administrativních nákladů nevzniká prospěch žádným jiným subjektům (1).





Graf 3: Nadměrné daňové břemeno (zdroj: vlastní zpracování)

Zavedení daně na určitý statek má za následek distorzi v ceně tohoto statku, díky čemuž vzniká nadměrné daňové břemeno. Díky tomu vzniká prodávajícímu nižší mezní užitek z prodeje statku a kupujícímu rostou mezní náklady na nákup daného statku. Důsledkem je snaha o nalezení nové rovnováhy mezních užiteků, díky čemuž dojde ke snížení množství statku, resp. dojde k substituci (3). Nadměrné daňové břemeno na grafu výše zobrazuje žlutě ohraničená zóna.

Jinými slovy, při zavedení daně dochází ke zvýšení ceny zboží. Spotřebitel se této dani snaží vyhnout a tím dosáhnout co nejvyššího užitku. Proto bude spotřebitel vyhledávat zboží jiné a tím se snažit dani vyhnout. Bude tedy provádět substituci. Zvýšení ceny zboží vede ke snížení nabízeného a poptávaného množství. Tyto skutečnosti sice vedou k daňovému výnosu státu, ovšem mají za následek také snížení přebytku spotřebitele i výrobce (2).

## 2.5 Užítky vyvolané daňovým systémem

Daňový systém pro subjekt ovšem neznamená pouze snížení prostředků v podobě platby daně a nákladů s daní spojených. Díky daňovému systému vznikají subjektu i užítky. Tyto užítky jsou rozděleny do třech kategorií:

- cash flow užitky – takový užitek nastává v případě, kdy je daň zaplacená později, než vznikne ekonomická skutečnost zakládající povinnost odvodu daně – jde například o úhradu daně z příjmu ze mzdy až po tom, co nastal termín výplaty mezd nebo například o nárokování si nadměrného odpočtu DPH dříve, než byla uhrazena přijatá faktura,
- manažerské užitky – díky povinnosti stanovit výši daně je podnik nucen mít určitý informační systém, přičemž díky tomuto systému může manažer řídit i jiné procesy v podniku, které se netýkají daňového systému,
- ostatní užitky – například přijetí státního zaměstnance do soukromého sektoru v případě, že různá školení či kurzy, kterými zaměstnanec rozšířil své znalosti, byly dříve hrazeny veřejnou správou (17).

## 2.6 Nepřímé administrativní náklady zdanění

Jak již bylo řečeno, nepřímé administrativní náklady zdanění vznikají subjektům z důvodu existence daňového systému.

Nepřímé administrativní náklady zdanění lze z ekonomického hlediska rozdělit následovně:

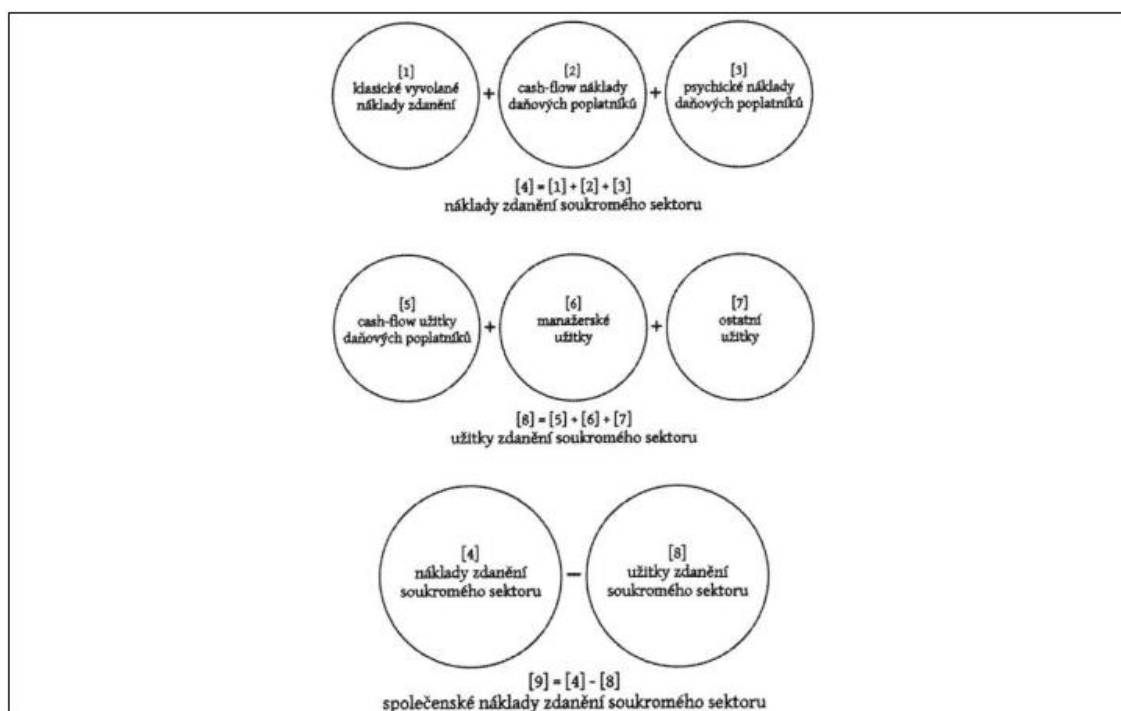
- náklady práce, resp. čas potřebný pro splnění požadavků daňového systému, např. čas nutný pro získání znalostí, doba strávená vyplňováním daňových přiznání,
- náklady za externí subjekty, které mají za úkol pomoci se splněním daňových povinností (např. odměna daňovému poradci),
- vedlejší náklady vznikající z povinnosti plnění požadavků daňového systému, např. náklady na účetní/daňový software, cestovné, poštovné apod (18),
- cash flow náklady – tyto náklady fungují na stejném principu jako cash flow užitky, jde tedy o např. o náklad, kdy subjekt zaplatí daň, aniž by byla transakce opravdu realizována (jde např. o odvod daňové povinnosti u DPH, kdy ještě nebyla uhrazena vystavená faktura) (17).

První tři skupiny nepřímých administrativních nákladů lze nazvat klasickými nepřímými náklady zdanění. I přes tyto obecně přijímané nepřímé náklady zdanění existují i další náklady, které je potřeba brát v úvahu. Příkladem mohou být **psychologické náklady**. Tím se rozumí skutečnost, že díky daňovým povinnostem daňový poplatník trpí stresem,

frustrací či úzkostí. Tyto náklady ovšem dosud nebyly nikdy žádnou studií kvantifikovány, a to i přes jejich zkoumání (18).

S psychologickými náklady souvisí i to, jaký konkrétní subjekt poplatník využívá pro řešení svých daňových povinností (pokud poplatník pro tuto činnost využívá externí subjekt). Konkrétně jde o náklady související s časem nutným pro řešení daňových povinností. V případě, že poplatník využívá služby profesionálního daňového poradce, často je čas nutný pro zpracování daňových povinností poplatníka nižší, než když poplatník využívá pro zpracování daňových povinností osoby, ke kterým má určitou emociální vazbu (své známé či přátele), což je poměrně běžné (28).

Výše uvedené rozdělení vyvolaných nákladů zdanění a užitků plynoucích z existence daňového systému lze znázornit schématem níže. Rozdíl mezi náklady a užitky je označen jako „společenské náklady zdanění soukromého sektoru“.



Obr. 1: Společenské náklady zdanění soukromého sektoru (17)

Další možností, jak lze rozdělit nepřímé administrativní náklady zdanění je na náklady, kterým se dá vyhnout či je snížit, a na takové náklady, jejichž vzniku již poplatník zabránit nemůže (27).

Tzv. nevyhnutelnými náklady se rozumí takové náklady, které se vážou k činnostem, které musí být vykonány, aby bylo dosaženo požadavků stanovených daňovými předpisy. Jde tedy o nepřímé administrativní náklady zdanění, jejichž vznik vyplývá z minimálních legislativních požadavků státu.

Druhá kategorie nákladů jsou náklady, které daňovým poplatníkům vznikají nad rámec nevyhnutelných nákladů. Poplatník má v tomto případě kontrolu nad tím, zda bude provádět činnosti, které vedou ke vzniku takových nákladů. Tyto náklady již nevychází z minimálních legislativních požadavků státu, ale souvisí s těmito požadavky. Jde o činnosti, které poplatník vykonává, aby měl jistotu, že dodržuje všechny daňové povinnosti tak, aby byly v souladu s daňovými předpisy. Může jít například o dokumentaci převodních cen, o žádost o závazné posouzení u správce daně atd.

### **2.6.1 Metody pro měření nepřímých administrativních nákladů zdanění**

Pro stanovení nepřímých administrativních nákladů zdanění lze použít následující metody:

1. *„Strukturované dotazníky nebo strukturované rozhovory s respondenty,*
2. *nestrukturované hovory s respondenty,*
3. *studie časových a pracovních nákladů daňových poplatníků prováděné výzkumnými týmy,*
4. *vlastní pozorování daňových poplatníků bez účasti výzkumných týmů,*
5. *jiné typy případových studií...,*
6. *archivní výzkum – tj. využití záznamů státní správy ... nebo záznamů daňových poradců či účetních,*
7. *simulace a modelování“ (17, s. 53–55).*

Ad 1) Tato metoda zahrnuje především rozesílání strukturovaných dotazníků poštou (fyzicky či elektronicky). Pokud je struktura dotazníku dobře připravena, dá se tahle metoda považovat za nejlepší z hlediska získání potřebných dat. Tuhle metodou lze navíc oslovit vysoký počet subjektů při nízké administrativní náročnosti. Pro větší efekt může být navíc vyplňování dotazníků podpořeno telefonními hovory. Je to nejčastěji užívaná metoda, ovšem často kombinovaná s dalšími metodami.

Ad 2) Metoda nestrukturovaných rozhovorů není velmi vhodná a v dnešní době se již spíše neužívá. Nevýhodou je především to, že odpovědi různých subjektů nelze plnohodnotně srovnávat díky chybějící stejné struktuře rozhovoru. Nestrukturovaného rozhovoru jde případně využít při zahájení projektu o zkoumání vyvolaných nákladů zdanění.

Ad 3) Výhodou této metody je, že lze díky ní velmi přesně změřit čas potřebný pro daňové povinnosti i na zpracování jednotlivých daní. Ovšem díky neustálé potřebě výzkumného týmu u daňového poplatníka je tato metoda velmi finančně i časově náročná. Z tohoto důvodu ji nelze uplatnit u tak rozsáhlého počtu respondentů, jako například strukturované dotazníky.

Ad 4) Metoda není v praxi užívána, jelikož odpovědi jednotlivých daňových poplatníků jsou velmi různorodé. Možné je ovšem tuto metodu využít například pro zkoumání času věnovaného daňové agendě, názoru na srozumitelnost daňového systému či daňových zákonů apod.

Ad 5) Jde o využití studií, které nejsou zaměřeny na analýzu a měření výše vyvolaných nákladů zdanění, ale o podobné studie. Takovými studiemi může být například hodnocení spokojenosti subjektů ohledně srozumitelnosti daňových předpisů apod. Výzkum se provádí většinou poštou či osobně.

Ad 6) Tato metoda je vhodná pro přípravu studií pro měření časové náročnosti a nákladovosti vyvolaných nákladů zdanění. Zároveň lze těchto dat využít při přípravě rozsáhlejších strukturovaných dotazníků.

Ad 7) Metoda je typická pro první tři metody měření nepřímých administrativních nákladů zdanění, které jsou popsány výše. Pro simulaci chování daňového poplatníka není potřeba žádný osobní, telefonický či poštovní kontakt, díky čemuž je tato metoda finančně nenáročná. Naopak jelikož jde o pouhou simulaci, lze výsledky takového měření snadno zpochybnit.

Pokud předmětem zkoumání nepřímých administrativních nákladů zdanění není mnoho subjektů, je výhodné požit metodu osobních rozhovorů. Tato metoda je poměrně přesná, co se týče získání dat. Ideální je použít tuto metodu v kombinaci s dotazníkovou metodou.

Pokud je průzkum prováděn např. na jednom podniku, lze data získaná z dotazníků verifikovat právě osobních rozhovorem (27).

### **2.6.2 Faktory působící na velikost nepřímých administrativních nákladů zdanění a jejich časový aspekt**

Dále lze určit faktory, které mohou být klíčové pro velikost nepřímých administrativních nákladů zdanění. Tyto faktory se dají rozdělit následovně:

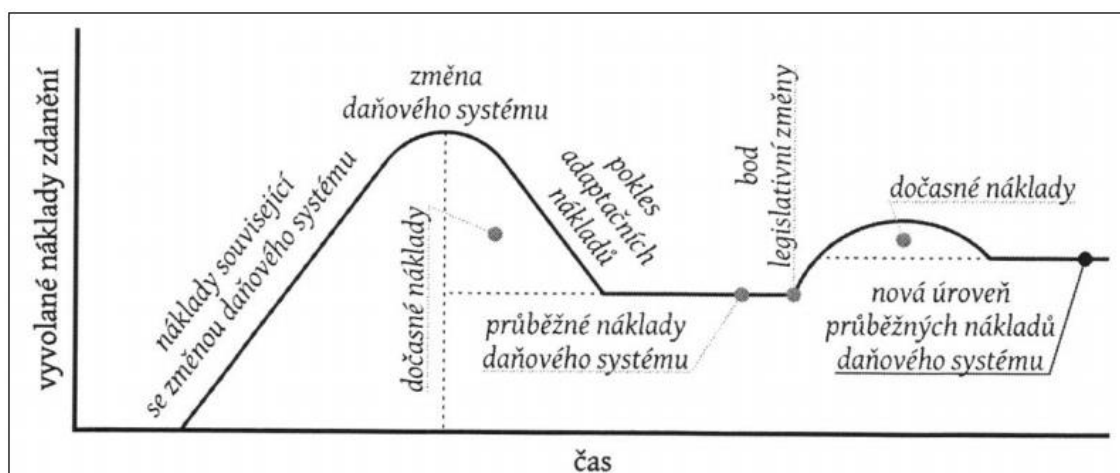
- velikost daňového poplatníka, určená např. podle výše výsledku hospodaření, obratu, počtu zaměstnanců apod.,
- existence mezinárodního aspektu v ekonomických činnostech poplatníka,
- složitost organizační struktury u právnických osob,
- odvětví, ve kterém subjekt podniká,
- způsob vedení účetnictví,
- druhy příjmů, které podléhají u poplatníka zdanění, resp. které typy daní musí poplatník přiznávat a odvádět,
- u fyzických osob lze vzít v úvahu rodinou a sociální situaci (17).

Náklady spojené s daňovým systémem lze nadále rozdělit z pohledu času, resp. doby jejich vzniku a trvání, a to následovně:

- relativně stabilní náklady z titulu existence daňového systému,
- náklady vznikající v důsledku změn daňového systému.

Nepřímé administrativní náklady zdanění související se změnami daňového systému se týkají především zavádění nových daní či změny konstrukce stávajících daní. Tyto dvě skupiny nákladů je důležité rozdělit, jelikož náklady vázané na změny daňového systému mohou zkreslit měření klasických, stabilních nepřímých nákladů zdanění. Náklady ze druhé skupiny by tedy měly být časově rozlišeny. V praxi ovšem není snadné tyto dvě skupiny nákladů rozdělit (17).

Vývoj nepřímých administrativních nákladů zdanění lze znázornit graficky následovně:



Obr. 2: Model změn nepřímých administrativních nákladů zdanění po zavedení nové daně (17)

### 2.6.3 Měření nepřímých administrativních nákladů zdanění

Z výše uvedeného je patrné, že v souvislosti s daňovým systémem subjektům vznikají jak náklady, tak i užitky. Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění je možné definovat následovně (19):

$$SCC = CC_K + CC_{CF} + CC_{MC} - CC_{CF} - CU_M \quad (1)$$

Kde:

$SCC$  – celkové nepřímé administrativní náklady zdanění,

$CC_K$  – klasické nepřímé administrativní náklady zdanění,

$CC_{CF}$  – cash flow náklady,

$CC_{MC}$  – psychologické náklady,

$CU_{CF}$  – cash flow užitky,

$CC_{MU}$  – manažerské užitky.

Pro zjednodušení je možné cash flow náklady a užitky a manažerské užitky s psychologickými náklady kompenzovat, díky čemuž v rovnici zůstanou pouze klasické nepřímé administrativní náklady zdanění.

Klasické nepřímé administrativní náklady zdanění, tedy náklady práce, náklady za účetní a daňové poradenství, náklady za software apod., lze dále rozdělit do třech následujících okruhů:

- náklady na zpracování daňových přiznání, které jsou brány v potaz ve 100 % výši ( $N_d$ ),
- náklady na vedení účetnictví, přičemž na základě expertních odhadů (29) se vychází z toho, že pro stanovení daňových povinností je vynaloženo 60 % nákladů na vedení účetnictví ( $N_u$ ),
- náklady na mzdovou agendu – zde se odhaduje (29), že výpočtu a odvodu sociálního zabezpečení a daní z příjmu odpovídá 20 % nákladů na vedení mzdové agendy ( $N_{ma}$ ) (20).

Výsledná rovnice pro stanovení nepřímých nákladů zdanění ( $N_{vz}$ ) tedy vypadá následovně (20):

$$N_{vz} = N_d + N_u + N_{ma} \quad (2)$$

### **Zkoumání nepřímých administrativních nákladů zdanění v ČR a EU**

Na základě studie od Pavla a Vítka z roku 2014 bylo stanoveno, že daně, které se podílí na příjmech do veřejných rozpočtů nejvyšší hodnotou, doprovází relativně nižší nepřímé náklady zdanění než například osobní příjmové daně. Nepřímé administrativní náklady zdanění vykazují regresivní vývoj, což značí o větší daňové zátěži pro menší daňové poplatníky než pro velké společnosti. Subjekty podstupující výzkum v ČR byly samostatně výdělečné osoby nebo manažeři a specialisté z obchodních společností. Závěrem této studie bylo také to, že podnikatelské subjekty v České republice podléhají v porovnání s dalšími zeměmi EU poměrně vysokým nepřímým administrativním nákladům zdanění, což potvrzuje i výsledná data studie Paying Taxes (21).

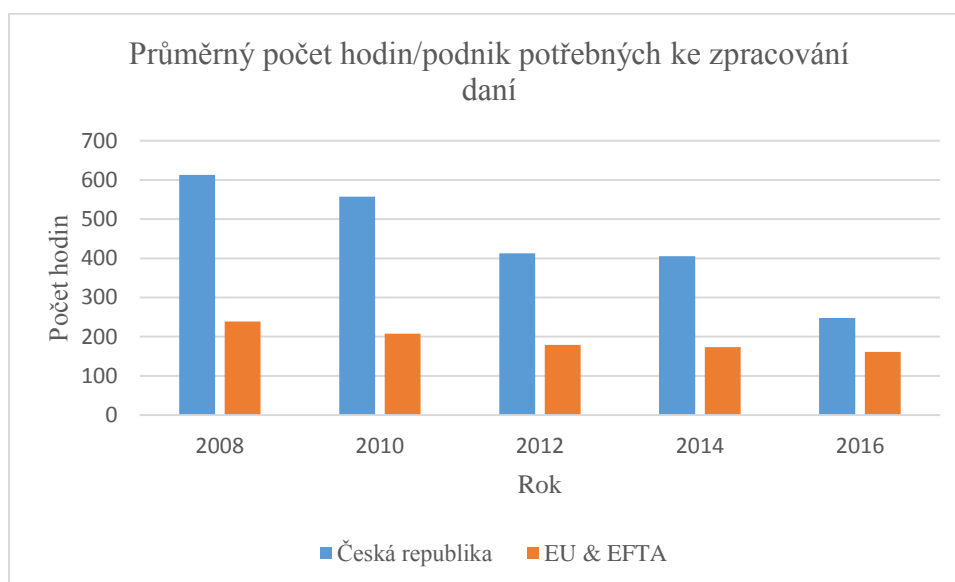
Na základě další studie pro Ministerstvo financí z roku 2008 (16) činily nepřímé administrativní náklady u daně z příjmu právnických osob 5,5 % hodnoty celkové vyměřené daně. U DPH byl stanoven podíl hodnoty nepřímých administrativních nákladů na celkové dani 4,5 %. V době zkoumání ovšem ještě nebyla povinnost podávat kontrolní



hlášení. Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti byla zatížena nepřímými administrativními náklady ve výši 3 %. Nejvyšších hodnot nepřímých administrativních nákladů zdanění bylo dosaženo u daně z příjmů fyzických osob z podnikání, a to ve výši 34,4 %. Poměrně vysokých hodnot bylo dosaženo také u daně silniční, a to konkrétně 16,4 % (16).

### **Studie Paying Taxes**

Na základě studií Paying Taxes od World Bank Group, které pravidelně zpracovává poradenská společnost PricewaterhouseCoopers, lze stanovit průměrný počet hodin, které podniky stráví úkony souvisejícími s nepřímými administrativními náklady zdanění. V grafu níže lze vidět vývoj průměrného počtu těchto hodin, a to jak za Českou republiku samostatně, tak za podniky v Evropské unii (dále jen „EU“) a za podniky spadající do Evropského sdružení volného obchodu (dále jen „EFTA“).



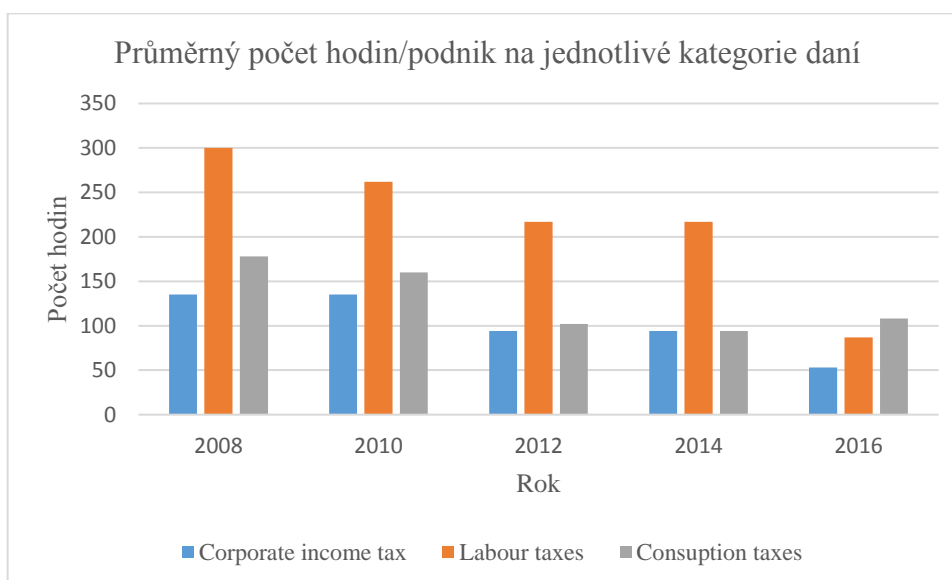
Graf 4: Průměrný počet hodin/podnik potřebných ke zpracování daní v ČR a EU&EFTA (vlastní zpracování dle 22, 23, 24, 25, 26)

Z porovnání je patrné, že průměrný počet hodin, které podnik v České republice potřebuje pro zpracování daňových přiznání a jiných činností vyvolaných daňovým systémem, je mnohem vyšší, než průměrný počet hodin u společností za skupinu EU & EFTA (v letech 2008 a 2010 jsou v této skupině zahrnuty pouze státy EU). Lze tedy říct, že Česká republika má velmi složitý daňový systém, díky čemuž českým podnikům vznikají mnohem vyšší nepřímé administrativní náklady zdanění než zbytku EU. Pozitivní je

ovšem fakt, že průměrný počet hodin v České republice neustále klesá. V roce 2008 hodnota činila 613 hodin, kdežto v roce 2016 již „pouze“ 248 hodin.

Na snížení počtu hodin má zásluhu hlavně vývoj a zlepšování technologií, především tedy zlepšování účetních a daňových softwarů a možnost elektronických podání u daňové správy. Naopak zavádění nových daní či nových požadavků na poskytování dat má za následek zvyšování administrativní náročnosti (26).

Následující graf uvádí rozdělení průměrného počtu hodin nutného pro plnění požadavků daňového systému podniky v České republice na tři kategorie, a to na daň z příjmů právnických osob, daň z práce – do této kategorie lze zařadit daň z příjmů fyzických osob, a na spotřební daně, kam spadá i DPH.



Graf 5: Průměrný počet hodin/podnik na jednotlivé kategorie daní v ČR (vlastní zpracování dle 22, 23, 24, 25, 26)

Z grafu je zřejmé, že až do roku 2016 docházelo k poklesu času potřebného pro daňové činnosti u všech tří kategorií daní. U spotřebních daní došlo ovšem v roce 2016 k nárůstu počtu hodin. Tento jev lze spojit s faktem, že k 1. lednu 2016 vznikla všem plátcům DPH povinnost podávat kontrolní hlášení.

Uvedená data jsou průměr vybraných společností, tedy pouze orientační. Na jejich základě tedy nelze přesně stanovit časovou a finanční náročnost daňového systému České republiky pro konkrétní podnik.

## **3 IDENTIFIKACE A VÝPOČET NÁKLADŮ ZDANĚNÍ V KONKRÉTNÍM PODNIKU**

Třetí část práce se již zabývá analýzou konkrétního podniku, a to především z hlediska nepřímých administrativních nákladů zdanění. V první řadě je popsán analyzovaný podnik, dále jsou stanoveny jednotlivé daňové platby, které je podnik povinen odvádět a analyzovány jednotlivé činnosti, vedoucí ke vzniku nepřímých administrativních nákladů zdanění.

### **3.1 Charakteristika podniku**

Společnost Fosfa a.s. byla založena dne 31.12.1990 zápisem do obchodního rejstříku. Sídlo společnosti se nachází v Břeclavi. Jediným akcionářem se 100 % podílem je společnost FB Holding s.r.o. Fosfa a.s. je mateřskou společností německé společnosti Omnisal GmbH a společností KazFos LLC, sídlící v Kazachstánu (33, 34).

V roce 2018 činila celková netto aktiva společnosti 2 129 317 tis. Kč. Roční úhrn čistého obratu byl ve výši 3 115 430 tis. Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců byl 251 (34). Na základě těchto údajů se jedná o velkou účetní jednotku, jak udává zákon č. 561/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

#### **3.1.1 Předmět podnikání**

Předmět podnikání společnosti Fosfa a.s. spočívá v mnoha činnostech. Klíčovou činností je zpracování žlutého fosforu, resp. výroba kyseliny fosforečné termické. Z hlediska Evropy je společnost největším zpracovatelem žlutého fosforu.

Dále jsou uvedeny základní činnosti předmětu podnikání dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE:

- CZ-NACE 20.1 – výroba základních chemických látek, hnojiv a dusíkatých sloučenin, plastů a syntetického kaučuku v primárních formách,
- CZ-NACE 10.8 – výroba ostatních potravinářských výrobků,
- CZ-NACE 20.4 – výroba mýdel a detergentů, čisticích a lešticích prostředků, parfémů a toaletních přípravků,
- CZ-NACE 35.1 – výroba, přenos a rozvod elektřiny,

- CZ-NACE 35.2 – výroba plynu, rozvod plyných paliv prostřednictvím sítí (33).

### 3.1.2 Organizační struktura podniku

Organizační struktura společnosti Fosfa a.s. funguje na funkcionálním principu. Nejvýše postavenou osobou je generální ředitel, pod kterého dále spadají ředitelé jednotlivých týmů, jako je například obchod, účtárna, výrobní tým či IT. Zaměstnanci jsou tedy rozděleni do jednotlivých skupin na základě jejich zaměření a odborných znalostí.

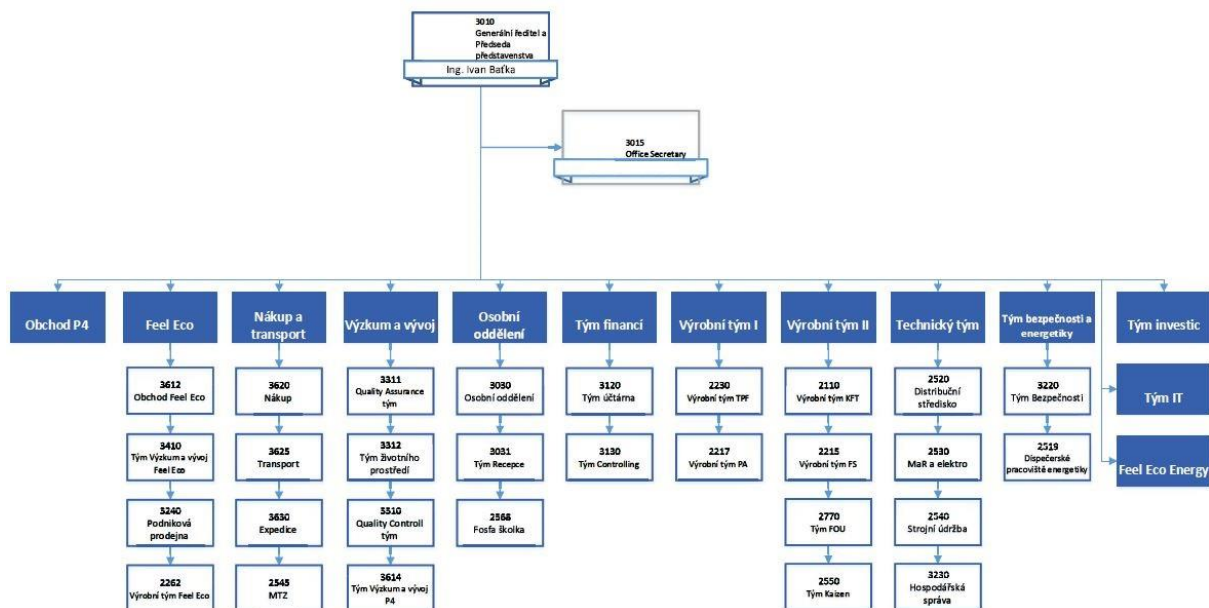


Schéma 2: Organizační struktura podniku (zdroj: Interní dokument Fosfa a.s.)

Z výše uvedené struktury je patrné, že podnik disponuje vlastním účetním týmem. Účetní a daňové záležitosti jsou tedy spravovány ve vlastní režii podniku, resp. nejsou outsourcovány. Nepřímé administrativní náklady zdanění tedy tvoří především práce členů účetního týmu, přesněji určitá část jejich mzdy. Do struktury účetního týmu jsou zahrnuti jak zaměstnanci pracující na hlavní pracovní poměr, tak i zaměstnanci pracující na dohodu o pracovní činnosti. Schéma struktury účetního týmu k 31.12.2018 je zobrazeno níže.

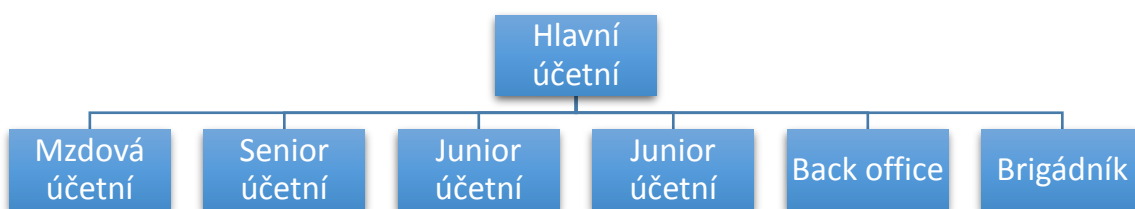


Schéma 3: Organizační struktura účetního oddělení (zdroj: vlastní zpracování)

### 3.2 Daňové platby podniku

Daňové platby, které jsou podrobeny zkoumání nepřímých administrativních nákladů, odpovídají přímým a nepřímým daním, uvedených v předchozí kapitole. Struktura daňových plateb podléhajících nepřímým administrativním nákladů zdanění je následující:

- daň z příjmu právnických osob (DPPO),
- daň z příjmu fyzických osob (DPFO),
- daň z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou (DPFOs),
- daň z přidané hodnoty (DPH),
- daň z nemovitých věcí,
- silniční daň,
- ekologická daň,
- příspěvek na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (SZ a ZP),
- clo.

Jak je ze struktury zřejmé, zahrnuty jsou i daně placené za zaměstnance podniku, tedy DPFO a DPFOs. Podnik u těchto daní nefiguruje jako daňový poplatník, ale pouze plátce. Podnik ovšem za své zaměstnance zpracovává daňová přiznání a jiné úkony. Nepřímé administrativní náklady zdanění tedy dopadají přímo na podnik.

Dále jsou zde zařazeny i platby za sociální zabezpečení a clo. Důvod zahrnutí těchto plateb mezi daňové je již uveden v předchozí kapitole, zabývající se teoretickými východisky práce. Položka příspěvku na sociální zabezpečení zahrnuje také platby za

zdravotní pojištění. Jelikož jsou platby za zdravotní pojištění povinnou platbou, obdobně jako příspěvky na sociální zabezpečení, jsou i tyto platby zahrnuty mezi daňové.

Mezi daňové platby ovšem není zahrnuta daň z nabytí nemovitých věcí a spotřební daň. Podniku ve sledovaných obdobích z hlediska těchto daňových plateb nevznikla žádná povinnost, tím pádem nevznikly ani nepřímé administrativní náklady zdanění v souvislosti s těmito daňovými platbami.

Tabulka níže zobrazuje výši ročních daňových plateb, a to za roky 2016 až 2018.

Tabulka 1: Platby jednotlivých daní za roky 2016 - 2018 v tis. Kč

Položka	2016	2017	2018
DPPO	9 992	-	49 051
DPFO	12 728	13 162	13 737
DPFOs	14	20	17
DPH na vstupu	73 837	66 798	79 376
DPH na výstupu	44 987	55 961	62 632
daň z nemovitých věcí	1 460	1 460	1 460
silniční daň	94	94	95
ekologická daň	403	3 467	3 977
SZ a ZP	49 821	48 614	48 123
clo	2 697	2 371	1 212
<b>Celkem</b>	<b>48 359</b>	<b>58 351</b>	<b>100 928</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů Fosfa a.s.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že nejvyšší platby podniku vznikají v souvislosti se sociálním zabezpečením a zdravotním pojištěním. Další nejvyšší položkou je daň z příjmu fyzických osob. V roce 2018 došlo ovšem k výraznému nárůstu daně z příjmu právnických osob, a to z důvodu výrazného nárůstu provozního výsledku hospodaření, díky čemuž došlo k tvorbě poměrně vysokého zisku. V předchozím roce ovšem došlo ke ztrátě. Z tohoto důvodu je hodnota DPPO nulová. K dalšímu výraznému nárůstu došlo mezi roky 2016 a 2017 u ekologické daně, Důvodem je to, že v roce 2017 došlo k výraznému rozvoji obchodu s plynem pro právnické osoby. Vcelku zanedbatelná je výše silniční daně a daně z příjmu fyzických osob vybírané srážkou. Hodnota DPH na výstupu je sice ve všech uvedených obdobích jednou z nejvyšších plateb, ovšem díky

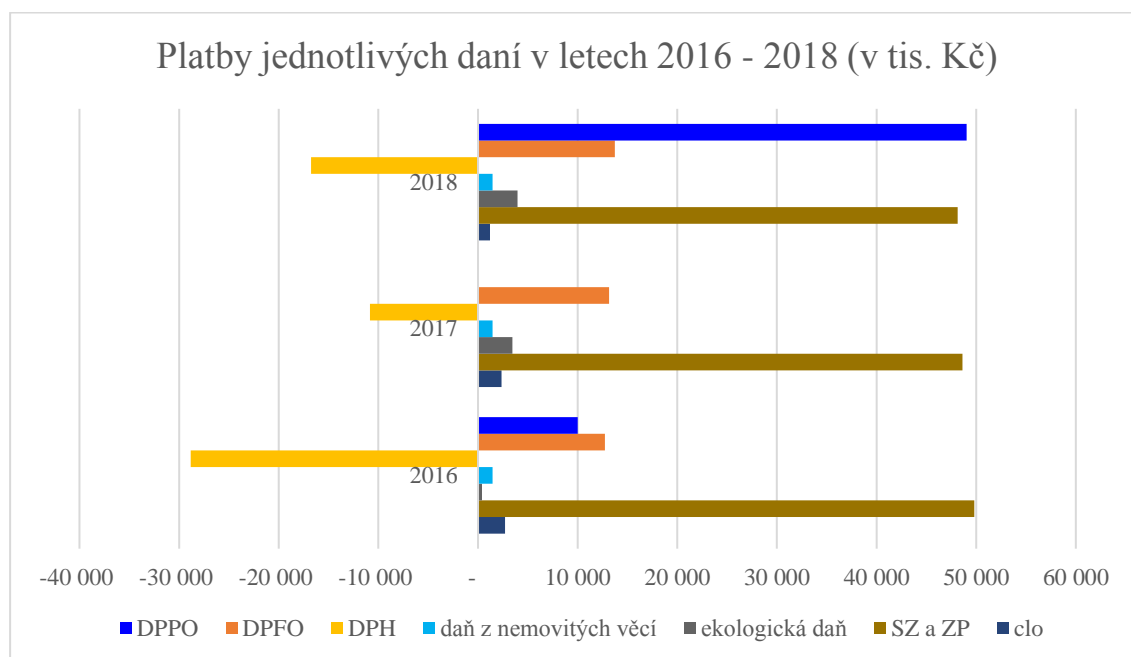
vyšší hodnotě DPH na vstupu vzniká podniku pravidelně nadměrný odpočet z titulu DPH. Výše nadměrného odpočtu v jednotlivých letech je zobrazena v následující tabulce:

Tabulka 2: Rozdělení DPH na vstupu a DPH na výstupu za roky 2016 – 2018 v tis. Kč

Položka	2016	2017	2018
DPH na vstupu	73 837	66 798	79 376
DPH na výstupu	44 987	55 961	62 632
<b>Nadměrný odpočet</b>	<b>28 850</b>	<b>10 837</b>	<b>16 744</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů Fosfa a.s.

Výši jednotlivých daňových plateb přehledněji znázorňuje graf níže. Z důvodu lepší přehlednosti v grafu není uvedena daň silniční a daň z příjmu fyzických osob vybíraná srážkou, a to z důvodu minimální výše těchto daňových plateb. DPH je vyjádřena jako rozdíl DPH na vstupu a na výstupu. Graf tedy zobrazuje v záporných hodnotách nadměrný odpočet.



Graf 6: Platby jednotlivých daní v letech 2016 - 2018 v tis. Kč (zdroj: vlastní zpracování)

Jak již bylo uvedeno dříve, nepřímé administrativní náklady zdanění jsou stanoveny pro tři základní oblasti (20). První oblastí jsou náklady na zpracování daňových příznání, které jsou pro účely stanovení nepřímých administrativních nákladů brány v potaz ve výši 100 %. Dále jde o náklady na vedení účetnictví podniku, přičemž 60 % těchto nákladů (29) je vynaloženo na stanovení daňových povinností. Třetí kategorií jsou

náklady na mzdovou agendu, u kterých odpovídá nákladům na zajištění daňových povinností 20 % jejich hodnoty (29).

Pro získání dat byla především využita metoda nestrukturovaných hovorů, především s hlavní účetní podniku. Nevýhodou této metody je fakt, že nelze plnohodnotně srovnávat odpovědi různých subjektů. Tato práce se ovšem zabývá zkoumáním nepřímých administrativních nákladů zdanění jednoho subjektu, nedochází tedy ke zkreslení výsledků, jako by mohlo docházet u více subjektů. Data byla také získávána pomocí metody osobního pozorování.

### 3.3 Základní finanční charakteristiky podniku

Jako základní finanční charakteristiky jsou stanoveny celkové výnosy z provozní činnosti, provozní náklady a provozní výsledek hospodaření podniku. Mezi výnosy a náklady jsou zahrnuty i položky, které se netýkají primární ekonomické činnosti podniku, jako například tržby z prodeje dlouhodobého majetku, tržby z prodeje materiálu či náklady na prodaný materiál. K těmto položkám se totiž vážou i činnosti související se stanovením daňových povinností, které dále souvisejí s nepřímými administrativními náklady zdanění. Tabulka níže zobrazuje výši provozních výnosů, nákladů a VH podniku za roky 2016 až 2018.

Tabulka 3: Provozní výnosy, náklady a provozní VH podniku za roky 2016 - 2018 v tis. Kč

Položka	2016	2017	2018
Výnosy	3 102 300	2 841 148	3 103 199
Náklady	3 053 910	2 759 204	2 806 540
Provozní VH	48 390	81 944	296 659

Zdroj: vlastní zpracování dle 34, 35, 36

Podnik dosáhl v roce 2016 kladného provozního VH hospodaření ve výši 48 390 tis. Kč. Díky velmi vysokým ostatním finančním nákladům ovšem záporný finanční výsledek hospodaření převýšil provozní VH, díky čemuž podnik dosáhnul ztráty ve výši 79 103 tis. Kč.

Z tabulky je zřejmé, že v roce 2017 došlo oproti roku 2016 k poklesu výnosů o 8,42 %. Na pokles výnosů mělo především vliv snížení tržeb za prodej výrobků a služeb, a to o 8,4 %. Poklesu výnosů odpovídá i pokles nákladů, a to o 9,65 %. Snížení nákladů se



týkalo především spotřeby materiálu a energie, konkrétně o 12,35 %. Růst naopak zaznamenaly náklady za služby, a to o 8,86 %. Díky zápornému finančnímu VH, resp. díky vysokým ostatním finančním nákladům, podnik i přes kladný provozní VH dosáhl opět ztráty, tentokrát pouze ve výši 538 tis. Kč.

V roce 2018 již došlo vůči přechozímu období k nárůstu výnosů, konkrétně o 9,22 %. Na tomto růstu se podílel především růst tržeb za prodej výrobků a služeb. Růst oproti roku 2017 činil 9,39 %. Výše výnosů se tedy v roce 2018 vrátila zhruba na stejnou úroveň, jako byla v roce 2016. Nárůst nákladů mezi roky 2017 a 2018 činil pouhých 1,72 %. Růst výnosů tedy zaznamenal rychlejší tempo než růst nákladů. Díky snížení ostatních finančních nákladů o 62,38 % oproti roku 2017 podnik dosáhl mnohem nižší ztráty z hlediska finančního VH. Ve spojení s růstem provozního VH o 262 % došlo k tvorbě kladného výsledku hospodaření po zdanění, a to ve výši 223 672 tis. Kč.

### **3.4 Náklady na vedení účetní a daňové agendy**

V této kapitole jsou stanoveny celkové náklady, které se týkají vedení účetnictví podniku a jeho daňové agendy. Z těchto nákladů poté vychází náklady na jednotlivé skupiny, tedy zvlášť na zpracování daňových přiznání, na vedení účetnictví a na mzdovou agendu. Náklady na zajištění účetní a daňové agendy jsou zkoumány v několika kategoriích.

První kategorií jsou celkové mzdové náklady účetního oddělení, jejichž výpočet je zobrazen v tabulce níže. Přepočtený počet zaměstnanců je stanoven na základě celkových odpracovaných hodin zaměstnanců účetního oddělení a hodnoty pracovního fondu. Průměrná mzda vyjadřuje průměrnou měsíční mzdu pro Jihomoravský kraj za sledovaná období (37). Takto stanovená mzda je dále navýšena o povinné odvody zaměstnavatele, které činí 25 % na sociální zabezpečení a 9 % na zdravotní pojištění.

Tabulka 4: Výpočet celkových mzdových nákladů účetního oddělení za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Počet pracovních dnů	252	250	250
Pracovní fond	2 016	2 000	2 000
Odpracované hodiny celkem	12 264	12 500	12 333
<b>Přepočtený počet zaměstnanců</b>	<b>6,08</b>	<b>6,25</b>	<b>6,17</b>
Průměrná měsíční mzda	26 813	28 677	30 737
Výše ročních mezd bez SZ a ZP	1 956 276	2 150 775	2 275 767
Navýšení o SZ a ZP	665 134	731 264	773 761
<b>Celková mzda</b>	<b>2 621 410</b>	<b>2 882 039</b>	<b>3 049 528</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Další kategorií jsou náklady na užívání prostor. Tyto náklady vychází z odpisů administrativní budovy. Jelikož je účetní kancelář součástí celé administrativní budovy, jsou odpisy účetní kanceláře stanoveny v poměrné výši z celkových odpisů budovy. Administrativní budova má šest pater. Účetní oddělení sídlí v šestém patře, spolu s oddělením controllingu. Proto jsou odpisy účetní kanceláře stanoveny v poměru 1 ku 12. Výše celkových odpisů a odpisů připadajících na účetní oddělení je následující:

Tabulka 5: Náklady za prostory účetní kanceláře za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Celkové odpisy administrativní budovy	399 855	404 909	416 787
Odpisy za prostory účetní kanceláře	33 321	33 742	34 732

Zdroj: vlastní zpracování

Následující dvě kategorie zahrnují software využívaný společností pro účetní a daňové účely. Je využíváno několik softwarových platforem, a to:

- Ekonomický software SAP,
- FLEXI IT,
- IBM Lotus Notes,
- MS Sharepoint,
- ABBYY FlexiCapture.

V kategorii „Náklady za software“ jsou uvedeny odpisy softwaru. Software SAP a IBM Lotus Notes je již plně odepsán, proto nejsou do této položky zahrnuty žádné částky za

tento software. MS Sharepoint není software, který je zahrnut v majetku podniku. Podnik platí pouze za využívání této služby. Odpisy tedy vznikají pouze z platform FLEXI IT a ABBYY FlexiCapture. Na základě vyjádření hlavní účetní jsou odpisy FLEXI IT z hlediska vedení účetní a daňové agendy zahrnuty ve výši 50 %. Důvodem je skutečnost, že je tento software využíván i pro jiné, než účetní a daňové účely. Konkrétní výše odpisů je následující:

Tabulka 6: Odpisy softwaru za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
FLEXI IT	900 000	900 000	900 000
ABBYY FlexiCapture	-	85 262	511 573
<b>Celkem</b>	<b>900 000</b>	<b>985 262</b>	<b>1 411 573</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady za software ABBYY FlexiCapture začaly vznikat až v roce 2017. V tomto roce totiž došlo k realizaci projektu vytěživání faktur, ke kterému se daný software váže. Stejně tak s tímto projektem souvisí využívání platformy MS Sharepoint.

Mimo odpisy softwaru podniku vznikají dále náklady na údržbu softwaru SAP a FLEXI IT. Stejně jako odpisy jsou náklady na údržbu a podporu FLEXI IT brány v potaz ve výši 50 % z důvodu uvedeného výše. Podniku také vznikají náklady za využívání platformy MS Sharepoint, která se váže k projektu vytěživání faktur. Náklady jsou stanoveny na základě faktur přijatých od dodavatelů poskytujících podporu a pronájem daného softwaru. Výše těchto nákladů je následující:

Tabulka 7: Náklady za podporu a pronájem softwaru za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Náklady za podporu SAP	2 506 026	2 023 436	1 576 580
Náklady za pronájem MS Sharepoint	-	78 744	356 764
Náklady za podporu FLEXI IT	449 735	504 994	264 418
<b>Celkem</b>	<b>2 955 761</b>	<b>2 607 174</b>	<b>2 197 762</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Podniku dále vznikají náklady v souvislosti s účetním a daňovým poradenstvím od externích subjektů, které jsou také zahrnuty do celkových účetních a daňových nákladů. Tyto náklady lze nadále rozdělit na náklady přímo spojené s daňovou agendou a na

náklady spojené s vedením účetnictví. Náklady na účetní poradenství vznikají pouze od jednoho subjektu, přičemž se týkají především poradenství v oblasti sestavování účetní závěrky. Náklady za daňové poradenství vznikají od jiného subjektu, také pouze jednoho. Jak je uvedeno v další části práce, s ohledem na žádost podniku nejsou tyto náklady blíže specifikovány. Konkrétní výši těchto nákladů zobrazuje tabulka níže. Výše nákladů na daňové a účetní poradenství vychází z přijatých faktur od subjektů poskytujících tato poradenství.

Tabulka 8: Náklady za účetní a daňové poradenství za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Daňové poradenství	154 000	154 000	505 750
Účetní poradenství	195 000	274 000	150 000
<b>Celkem</b>	<b>349 000</b>	<b>428 000</b>	<b>655 750</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Nejsou opomenuty ani náklady týkající se technického vybavení nutného pro provoz účetní kanceláře. Tyto náklady zahrnují odpisy drobného majetku, jako jsou počítače a hodnotu spotřebního materiálu, tedy příslušenství k nim či jiné obdobné výpočetní techniky. Ceny tohoto majetku jsou zjištěny z přijatých faktur od dodavatelů.

Spotřeba energií je fakturována za celý podnik hromadně, tedy za administrativní budovu, jednotlivé výroby apod. Proto není možné stanovit hodnotu spotřeby energií pouze za účetní kancelář, případně alespoň za administrativní budovu. Na základě konzultace s pracovníkem oddělení energetiky jsou náklady za energie stanoveny na základě odhadované roční spotřeby účetní kanceláře a cen energií Fosfa a.s. v jednotlivých letech. Výpočet těchto nákladů je následující:

Tabulka 9: Výpočet nákladů za spotřebu energií za roky 2016 - 2018

<b>Elektrická energie</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Uvažovaná roční spotřeba (kWh)	4 500	4 500	4 500
Stálá měsíční platba (Kč)	119,58	152,90	178,40
Cena za 1 MWh (Kč)	3 733,39	3 977,63	4 083,11
<b>Cena celkem (Kč)</b>	<b>18 235</b>	<b>19 734</b>	<b>20 515</b>
<b>Plyn</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Uvažovaná roční spotřeba (kWh)	8 000	8 000	8 000
Stálá měsíční platba (Kč)	114,94	115,07	115,10
Cena za 1 MWh (Kč)	959,45	902,14	910,34
<b>Cena celkem (Kč)</b>	<b>9 055</b>	<b>8 598</b>	<b>8 664</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Dále jsou zahrnuty i náklady vznikající v souvislosti se školením pracovníků úctárny. Tato školení lze blíže rozdělit na školení týkající se daňové agendy a na školení týkající se mzdové agendy. Školení probíhají u externích subjektů. Náklady na tato školení vychází z faktur přijatých od školících subjektů.

V roce 2016 proběhlo daňové školení v říjnu, kterého se zúčastnili tři zaměstnanci úctárny. Cena za osobu činila 2 900 Kč. V roce 2017 proběhlo školení v dubnu, kterého se zúčastnil jeden zaměstnanec, přičemž cena školení byla 990 Kč. Ve stejném roce proběhlo další školení v listopadu, kterého se zúčastnili tři zaměstnanci. Cena činila 2 900 Kč za osobu. V posledním sledovaném období proběhlo daňové školení v únoru. Tohoto školení se zúčastnili dva zaměstnanci. Cena školení byla 2 400 Kč za osobu.

Mzdových školení se zaměstnankyně úctárny, vykonávající mzdovou agendu, zúčastnila pouze v roce 2016. V tomto roce proběhla dvě školení. Za první školení bylo fakturováno 1 350 Kč, za druhé školení 1 500 Kč.

Náklady za jednotlivé kategorie školení v letech 2016 až 2018 jsou následující:

Tabulka 10: Náklady za daňová a mzdová školení za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Daňová školení	8 700	9 690	4 800
Mzdová školení	2 850	-	-
<b>Celkem</b>	<b>11 550</b>	<b>9 690</b>	<b>4 800</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Kategorie ostatních nákladů zahrnuje náklady na kancelářské potřeby či poplatky za využívání telefonních a datových služeb. Jelikož podnik outsourcuje tiskové služby, vznikají zde v porovnání s ostatními náklady z této kategorie poměrně vysoké náklady tisku. Tiskárna, kterou využívá účetní oddělení, není v majetku podniku. Tato tiskárna je tedy pronajímána od externího subjektu. Tiskové služby, resp. náklady za tisk tedy zahrnují nájemné tiskárny a poplatek za počet vytištěných stran. Toner do tiskárny nakupuje IT oddělení. Náklady na toner jsou tedy zahrnuty v kancelářských potřebách, nikoliv v nákladech tisku. Detailní rozdělení ostatních nákladů je následující:

Tabulka 11: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Náklady za tisk	53 469	42 745	48 697
Telefonní a datové náklady	21 965	28 683	32 464
Náklady za kancelářské potřeby	19 455	16 415	14 089
<b>Celkem</b>	<b>94 889</b>	<b>87 843</b>	<b>95 250</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že náklady tisku tvoří zhruba 50 % celkových ostatních nákladů.

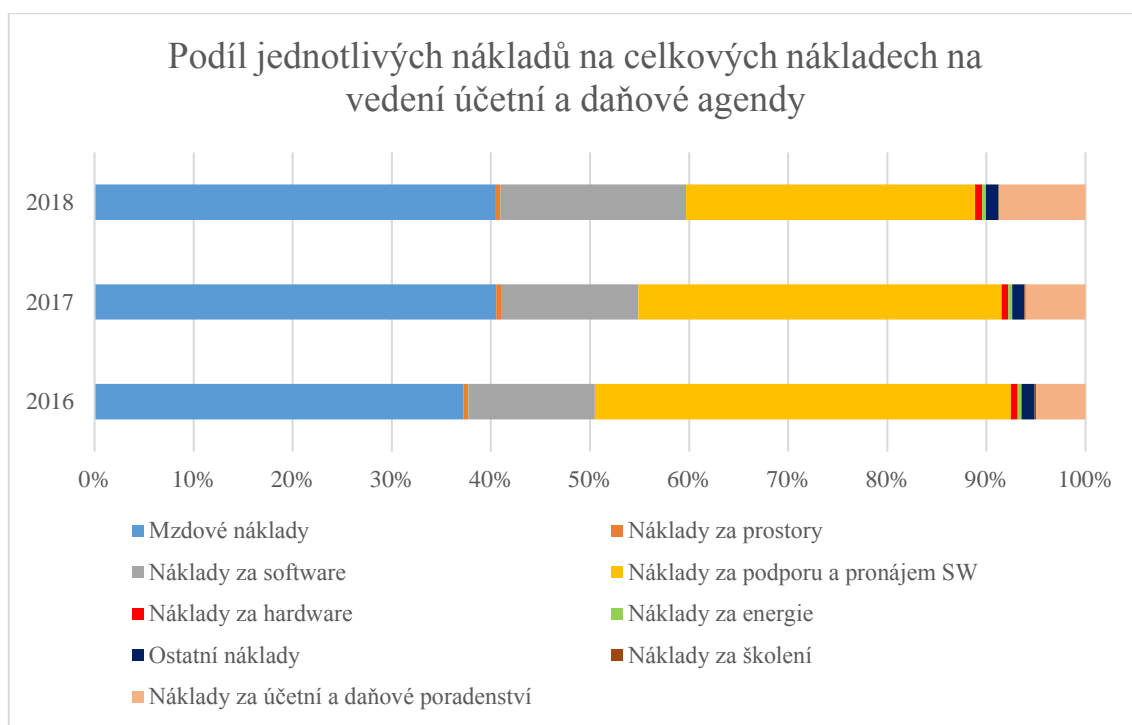
Následující tabulka zobrazuje celkovou strukturu nákladů na vedení účetní a daňové agendy podniku:

Tabulka 12: Celková struktura nákladů na vedení účetní a daňové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	2 621 410	2 882 039	3 049 528
Náklady za prostory	33 321	33 742	34 732
Náklady za software	900 000	985 262	1 411 573
Náklady za podporu a pronájem SW	2 955 761	2 607 174	2 197 762
Náklady za účetní a daňové poradenství	349 000	428 000	655 750
Náklady za hardware	45 845	46 996	52 752
Náklady za energie	27 290	28 332	29 179
Náklady za školení	11 550	9 690	4 800
Ostatní náklady	94 889	87 843	95 250
<b>Celkem</b>	<b>7 039 066</b>	<b>7 109 078</b>	<b>7 531 326</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky zobrazující celkové náklady na vedení účetnictví je patrné, že na jejich výši se zásadně podílí dvě položky, a to mzdové náklady a náklady za podporu a pronájem softwaru. Výše těchto dvou položek je vcelku vyrovnaná. V roce 2016 převyšují náklady za podporu softwaru, ovšem postupně dochází k jejich snižování, a to i přes pořízení dalších softwarových platforem v roce 2017. Dalšími, poměrně vysokými položkami, jsou náklady za software, vyjádřené formou odpisů, a náklady za účetní a daňové poradenství od externích subjektů. Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech zobrazuje graf níže.



Graf 7: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech na vedení účetní a daňové agendy za roky 2016 – 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

### 3.5 Náklady na zpracování daňových přiznání

V této kapitole jsou sledovány náklady, které plně souvisí s daňovou agendou, respektive se zpracováním daňových přiznání. Zahrnuty jsou opět náklady z několika oblastí, tedy mzdové náklady, náklady za prostory, náklady za software ve formě odpisů a ve formě plateb za podporu, náklady za hardware, náklady za energie a ostatní náklady, zahrnující tiskové, datové a telefonní služby a náklady za kancelářské potřeby.

Mzdové náklady jsou stanoveny na základě času nutného pro zpracování daňových přiznání a průměrné mzdy Jihomoravského kraje za sledovaná období (37). Tyto náklady jsou stanoveny pouze na jednu osobu, jelikož daňová přiznání zpracovává hlavní účetní. Na základě konzultace s hlavní účetní je stanoven celkový roční čas na zpracování daňových přiznání na 440 hodin. V tabulce níže je zobrazeno rozdělení těchto hodin dle jednotlivých položek daní.



Tabulka 13: Časová náročnost z hlediska zpracování daňových přiznání, hlášení a vyúčtování v hodinách

Položka	Měsíční čas	Roční čas
DPH	16	192
Daň z nemovitých věcí	-	40
Silniční daň	-	4
Ekologická daň	4	48
DPFO	-	56
DPPO	-	100
<b>Celkem</b>		<b>440</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyjádření hlavní účetní

Výpočet mzdových nákladů na zpracování daňových přiznání je následující:

Tabulka 14: Výpočet celkových mzdových nákladů spojených se zpracováním daňových přiznání za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Průměrná roční mzda včetně navýšení o SZ a ZP	431 153	461 126	494 251
Roční časový pracovní fond/zaměstnanec	2 016	2 000	2 000
Průměrná hodinová mzda včetně navýšení o SZ a ZP	214	231	247
Počet hodin na zpracování daňových přiznání	440	440	440
<b>Celkové mzdové náklady</b>	<b>94 160</b>	<b>101 640</b>	<b>108 680</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě času nutného pro zpracování daňových přiznání lze dále stanovit poměr času nutného na zpracování daňových přiznání a celkového ročního pracovního fondu účetního oddělení. Poměr zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 15: Poměr počtu hodin nutných pro zpracování daňových přiznání vůči celkovému ročnímu pracovnímu fondu účetního oddělení za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Přepočtený počet zaměstnanců	6,08	6,25	6,17
Roční časový pracovní fond/zaměstnanec	2 016	2 000	2 000
Celkový roční pracovní fond účetního oddělení	12 264	12 500	12 333
Počet hodin na zpracování daňových přiznání	440	440	440
<b>Poměr počtu hodin na zpracování DP vůči celkovému ročnímu fondu</b>	<b>0,035877</b>	<b>0,035200</b>	<b>0,035677</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady za prostory účetní kanceláře jsou stanoveny poměrově z těchto celkových nákladů, uvedených v tabulce č. 12, na základě času nutného pro zpracování daňových

příznání a celkového času, který je nutný pro vedení účetní a daňové agendy podniku, jak uvádí tabulka č. 15.

V položce náklady za software, která zahrnuje odpisy softwaru, jsou stanoveny pouze odpisy softwaru FLEXI IT. Pro zpracování daňových příznání se také využívá ekonomický software SAP. Jak již bylo ovšem uvedeno dříve, software SAP je již plně odepsán, z tohoto důvodu není v odpisech uveden. Oproti celkovým nákladům na software, vypočteným v kapitole zabývající se náklady z titulu vedení účetní a daňové agendy, nejsou zahrnuty ani odpisy softwaru ABBYY FlexiCapture, jelikož tento software není nijak využíván pro zpracování daňových příznání. Z hlediska času nutného pro zpracování daňových příznání, je software FLEXI IT využíván jen 24 hodin ročně. Software FLEXI IT navíc není využíván všemi zaměstnanci účetního oddělení, ale pouze jedním zaměstnancem. Zbylých 416 hodin je pro zpracování daňových příznání využíván ekonomický software SAP. Tento software je využíván všemi pracovníky účetního oddělení, proto je uvedený poměr počítán z celkového ročního pracovního fondu účetního oddělení. Na základě těchto skutečností je stanoven poměr pro rozdělení odpisů a nákladů za podporu softwaru SAP a FLEXI IT, a to následovně:

Tabulka 16: Poměr využití FLEXI IT a SAP z hlediska využití pro zpracování daňových příznání za roky 2016 - 2018

Položka	2016	2017	2018
Roční časový pracovní fond/zaměstnanec	2 016	2 000	2 000
Počet hodin na zpracování daňových příznání - FLEXI IT	24	24	24
<b>Poměr využití FLEXI IT ke zpracování DP</b>	<b>0,011905</b>	<b>0,012000</b>	<b>0,012000</b>
Celkový roční pracovní fond účetního oddělení	12 264	12 500	12 333
Počet hodin na zpracování daňových příznání - SAP	416	416	416
<b>Poměr využití SAP ke zpracování DP</b>	<b>0,033920</b>	<b>0,033280</b>	<b>0,033731</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisy softwaru FLEXI IT jsou tedy stanoveny na základě poměru uvedeného v tabulce výše a celkových odpisů tohoto softwaru, které jsou uvedeny v tabulce č. 6.

Náklady za podporu a pronájem softwaru se netýkají nákladů za pronájem MS Sharepoint. Tento software totiž souvisí s využíváním softwaru ABBYY FlexiCapture, proto není z hlediska zpracování daňových příznání relevantní. Zahrnuty jsou tedy pouze náklady za podporu SAP a FLEXI IT. Tyto náklady jsou zahrnuty

v poměrové výši dle hodnoty v tabulce 16. Konkrétní rozdělení nákladů za podporu softwaru z hlediska zpracování daňových přiznání je následující:

Tabulka 17: Náklady na podporu softwaru z hlediska zpracování daňových přiznání za roky 2016 – 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Celkové náklady na podporu SAP	2 506 026	2 023 436	1 576 580
<b>Náklady na podporu SAP z hlediska zpracování DP</b>	<b>85 004</b>	<b>67 340</b>	<b>53 180</b>
Celkové náklady na podporu FLEXI IT	449 735	504 994	264 418
<b>Náklady na podporu FLEXI IT z hlediska zpracování DP</b>	<b>5 354</b>	<b>6 060</b>	<b>3 173</b>
<b>Celkové náklady na podporu SW z hlediska zpracování DP</b>	<b>90 358</b>	<b>73 400</b>	<b>56 353</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Dále jsou uvedeny náklady na využití výpočetní techniky, resp. hardwaru. Tyto náklady jsou opět stanoveny na základě poměru hodin nutných pro zpracování daňových přiznání a celkových hodin nutných pro vedení účetní a daňové agendy, jak je uvedeno v tabulce č. 15. Stejně tak jsou stanoveny i náklady za energie a ostatní náklady, zahrnující datové, telefonní, tiskové služby a náklady za kancelářské potřeby. Stanovení poměrové části vychází z hodnoty celkových nákladů, uvedených v tabulce č. 12. Jejich konkrétní struktura je následující:

Tabulka 18: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby z hlediska zpracování daňových přiznání za roky 2016 – 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Náklady za tisk	1 918	1 505	1 737
Telefonní a datové náklady	788	1 010	1 158
Náklady za kancelářské potřeby	698	578	503
<b>Celkem</b>	<b>3 404</b>	<b>3 093</b>	<b>3 398</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě informací uvedených výše jsou stanoveny celkové náklady nutné pro zpracování daňových přiznání podniku. Tyto náklady jsou uvedeny v tabulce níže.

Tabulka 19: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání za roky 2016 - 2018 v Kč

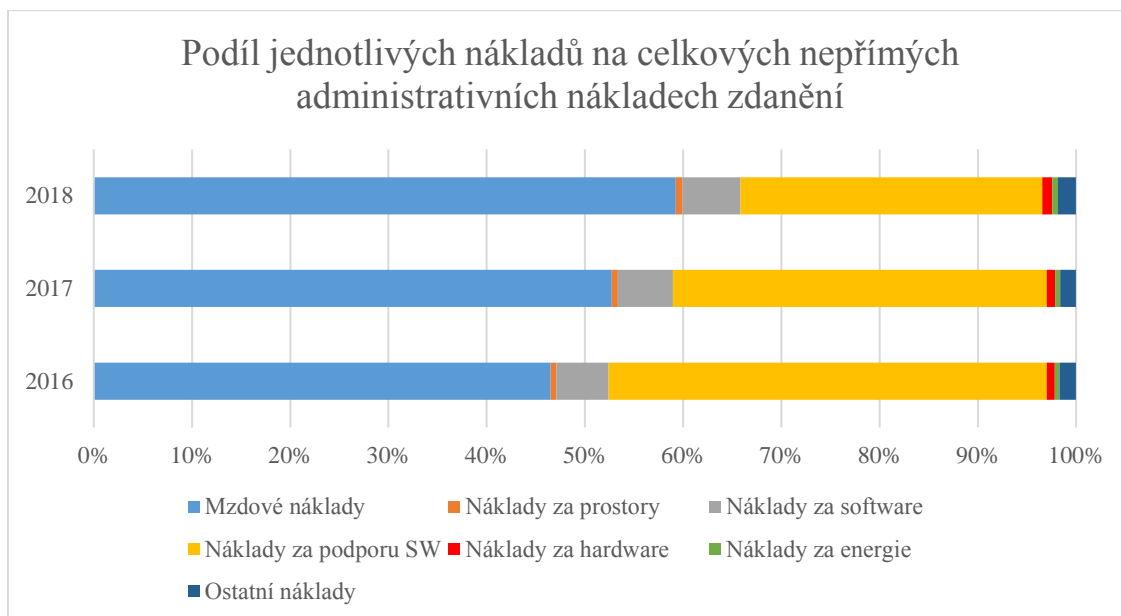
Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	94 160	101 640	108 680
Náklady za prostory	1 195	1 188	1 239
Náklady za software	10 715	10 800	10 800
Náklady za podporu SW	90 358	73 400	56 353
Náklady za hardware	1 645	1 654	1 882
Náklady za energie	979	997	1 041
Ostatní náklady	3 404	3 093	3 398
<b>Celkem</b>	<b>202 456</b>	<b>192 772</b>	<b>183 393</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě tabulky výše lze již stanovit nepřímé administrativní náklady na zpracování daňových přiznání. Jelikož jsou náklady na zpracování daňových přiznání brány v potaz ve výši 100 % jako nepřímé administrativní náklady zdanění, je jejich výše totožná s náklady na zpracování daňových přiznání.

Na nepřímých administrativních nákladech zdanění z titulu zpracování daňových přiznání mají největší podíl dvě položky, a to mzdové náklady a náklady za podporu softwaru. I přes to, že dochází každoročně k růstu mzdových nákladů, což je zapříčiněno růstem mezd, dochází ke snižování celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění, a to díky snižování nákladů za podporu softwaru.

Graf níže zobrazuje podíl jednotlivých položek na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění.



Graf 8: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu zpracování daňových přiznání na těchto celkových nákladech za roky 2016 - 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

### 3.6 Náklady na vedení mzdové agendy

Tato kapitola rozebírá náklady, které souvisí s vedením mzdové agendy podniku. Struktura nákladů je obdobná jako v předcházejících částech.

Mzdové náklady jsou vypočteny na základě času nutného pro zpracování mzdové agendy a průměrné mzdy Jihomoravského kraje ve sledovaných obdobích (37). Jelikož mzdovou agendu zpracovává mzdová účetní, jsou tyto náklady stanoveny pouze na tuto osobu. Dle vyjádření hlavní a mzdové účetní činí celkový roční čas na vedení mzdové agendy 552 hodin.

Tabulka 20: Časová náročnost z hlediska vedení mzdové agendy v hodinách

Položka	Měsíční čas	Roční čas
Činnosti spojené se ZP	3	36
Činnosti spojené se SZ	3	36
Činnosti spojené s DPFO	-	48
Zpracování mezd mimo výše uvedené	36	432
<b>Celkem</b>		<b>552</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyjádření hlavní účetní a mzdové účetní

Z hlediska činností spojených se zdravotním pojištěním jde především o přihlášení u pojišťovny při nástupu nového zaměstnance, odesílání měsíčních přehledů o platbách pojistného apod. Činnosti spojené se sociálním zabezpečením jsou např. přihlášení a odhlášení zaměstnance u okresní správy sociálního zabezpečení, zasílání měsíčních přehledů, zadávání dokladů do systému SAP či kontrola importovaných údajů z docházkového systému do systému SAP. U činností spojených s DPFO jde především o vyplnění prohlášení k dani zaměstnanců či nastavení podkladů pro výpočet mezd při nástupu nových zaměstnanců.

Výpočet celkových mzdových nákladů na vedení mzdové agendy je následující:

Tabulka 21: Výpočet celkových mzdových nákladů týkajících se vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Průměrná roční mzda včetně navýšení o SZ a ZP	431 153	461 126	494 251
Roční časový pracovní fond/zaměstnanec	2 016	2 000	2 000
Průměrná hodinová mzda včetně navýšení o SZ a ZP	214	231	247
Roční počet hodin pro vedení mzdové agendy	552	552	552
<b>Celkové mzdové náklady</b>	<b>118 128</b>	<b>127 512</b>	<b>136 344</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Díky stanovení času, který je potřebný pro vedení mzdové agendy, je opět možné stanovit poměr tohoto času a celkového času na zpracování účetní a daňové agendy. Od tohoto poměru se dále odvíjí nákladové položky související s vedením mzdové agendy. Poměr je stanoven následovně:

Tabulka 22: Poměr počtu hodin nutných pro vedení mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu účetního oddělení za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Přepočtený počet zaměstnanců	6,08	6,25	6,17
Roční časový pracovní fond/zaměstnanec	2 016	2 000	2 000
Celkový roční pracovní fond účetního oddělení	12 264	12 500	12 333
Počet hodin na vedení mzdové agendy	552	552	552
<b>Poměr počtu hodin na vedení mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu</b>	<b>0,045010</b>	<b>0,044160</b>	<b>0,044758</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady za prostory jsou stanoveny dle poměru na základě času nutného pro zpracování mzdové agendy a celkového času potřebného pro zajištění účetní a daňové agendy, jak je

uvedeno v tabulce č. 22. Vychází se z celkových nákladů na vedení účetní a daňové agendy, které jsou stanoveny v tabulce č. 12. Stejným způsobem jsou stanoveny i náklady za energie, hardware a ostatní náklady, tedy náklady datové, telefonní, tiskové a náklady za kancelářské potřeby.

Konkrétní výše ostatních nákladů je následující:

Tabulka 23: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby vznikající z hlediska vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Náklady za tisk	2 407	1 888	2 180
Telefonní a datové náklady	989	1 267	1 453
Náklady za kancelářské potřeby	876	725	631
<b>Celkem</b>	<b>4 272</b>	<b>3 880</b>	<b>4 264</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V této části nejsou uvedeny žádné náklady za software. Důvodem je to, že pro mzdové záležitosti je využíván pouze software SAP, který je již plně odepsán. Náklady za ostatní software nejsou ve mzdové agendě relevantní.

Náklady za podporu softwaru zahrnují náklady za podporu a údržbu softwaru SAP, které jsou stanoveny poměrem uvedeným v tabulce č. 22 vůči celkovým nákladům za údržbu a podporu SAP, které jsou uvedeny v tabulce č. 7.

Oproti předchozím kapitolám jsou zahrnuty náklady na školení, kterých se účastnila mzdová účetní, jak je uvedeno v podkapitole 3.4 Náklady na vedení účetní a daňové agendy.

Struktura nákladů vznikajících z titulu vedení mzdové agendy je následující:

Tabulka 24: Celkové náklady potřebné pro vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	118 128	127 512	136 344
Náklady za prostory	1 500	1 490	1 555
Náklady za podporu SW	112 796	89 355	70 565
Náklady za hardware	2 063	2 075	2 361
Náklady za energie	1 228	1 251	1 306
Ostatní náklady	4 272	3 880	4 264
Náklady za školení	2 850	-	-
<b>Celkem</b>	<b>242 837</b>	<b>225 563</b>	<b>216 395</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Náklady na vedení mzdové agendy opět tvoří především mzdové náklady a náklady na podporu softwaru, přičemž v roce 2016 převažovaly náklady za podporu softwaru, ovšem postupně docházelo k jejich snižování, díky čemuž v roce 2018 již zásadně převyšují náklady mzdové.

### 3.6.1 Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy

Na základě výpočtů výše lze stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy. Nepřímé administrativní náklady zdanění tvoří 20 % celkových nákladů na vedení mzdové agendy (29). Jejich výši zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 25: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč

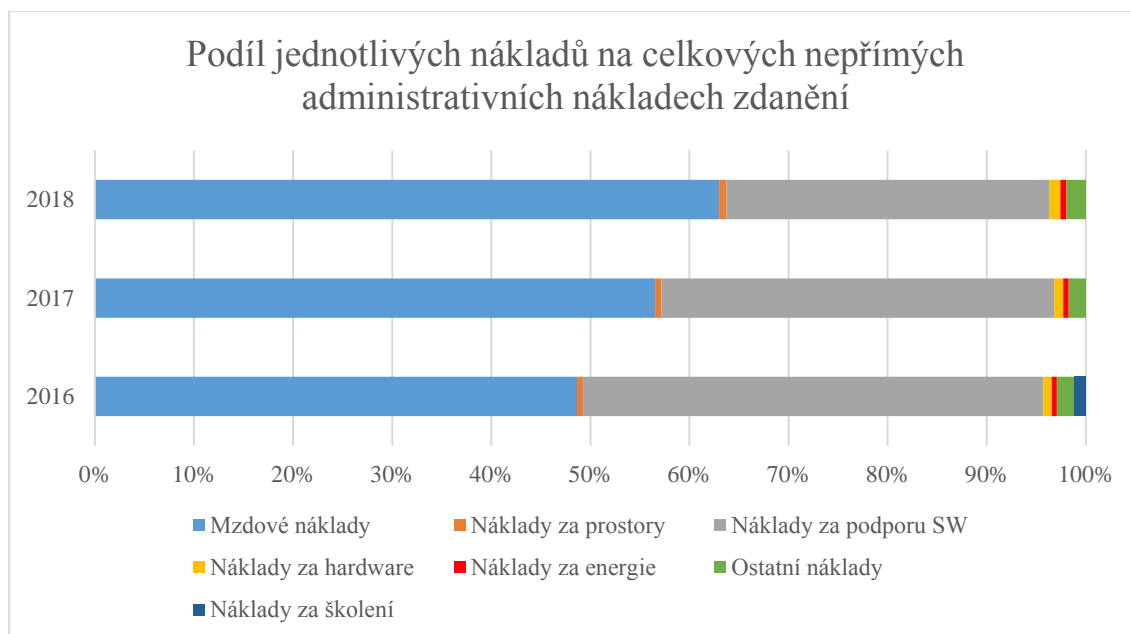
Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	23 626	25 502	27 269
Náklady za prostory	300	298	311
Náklady za podporu SW	22 559	17 871	14 113
Náklady za hardware	413	415	472
Náklady za energie	246	250	261
Ostatní náklady	854	776	853
Náklady za školení	570	-	-
<b>Celkem</b>	<b>48 568</b>	<b>45 112</b>	<b>43 279</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož jsou nepřímé administrativní náklady zdanění uvažovány pouze ve výši 20 % z celkových nákladů na vedení mzdové agendy (29), nejsou tyto nepřímé administrativní



náklady zdanění oproti ostatním oblastem nijak vysoké. Největší podíl tvoří mzdové náklady a náklady za podporu softwaru. Podíl jednotlivých nepřímých administrativních nákladů zdanění na celku zobrazuje graf níže.



Graf 9: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení mzdové agendy na těchto celkových nákladech za roky 2016 - 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

### **3.7 Ostatní náklady podílející se na nepřímých administrativních nákladech zdanění**

V přechozích částech jsou stanoveny nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání a vedení mzdové agendy. V podniku ovšem vznikají i další náklady, které lze zahrnout do nepřímých administrativních nákladů zdanění. Tyto náklady lze brát jako nepřímé administrativní náklady zdanění ve výši 100 %, jelikož jde přímo o náklady související s daňovým poradenstvím a o náklady za školení, která jsou přímo zaměřena na daňové oblasti. Náklady za daňová poradenství vychází z přijatých faktur od subjektů, která tato poradenství poskytují. Školení jsou blíže specifikována v podkapitole 3.4 Náklady na vedení účetní a daňové agendy. Výše ostatních nákladů tvořících nepřímé administrativní náklady zdanění je následující:

Tabulka 26: Ostatní náklady tvořící nepřímé administrativní náklady zdanění za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Náklady za školení	8 700	9 690	4 800
Náklady za poradenství	154 000	154 000	505 750
<b>Celkem</b>	<b>162 700</b>	<b>163 690</b>	<b>510 550</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že na ostatních nepřímých administrativních nákladech zdanění se podílí především náklady za daňová poradenství, u nichž navíc došlo v roce 2018 k výraznému růstu. Na žádost podniku ovšem nejsou tyto náklady více specifikovány.

### **3.8 Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví**

Na základě předchozích podkapitol je možné stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění z titulu vedení účetnictví. Celkové náklady na vedení účetnictví jsou posuzovány jako nepřímé administrativní náklady zdanění ve výši 60 % (29). Základní podoba těchto nákladů již byla stanovena v podkapitole 3.4 Náklady na vedení účetní a daňové agendy, konkrétně v tabulce č. 12. Z celkových nákladů na vedení účetní a daňové agendy jsou ovšem vyloučeny ty náklady, které jsou zahrnuty jako náklady na zpracování daňových přiznání, uvedených v tabulce č. 19 a náklady na vedení mzdové agendy, které jsou uvedeny v tabulce č. 24. Dále jsou také vyloučeny náklady, které jsou posuzovány jako nepřímé administrativní náklady zdanění v plné výši, tedy 100 % a jsou do nepřímých administrativních nákladů zahrnuty zvlášť v rámci samostatné kategorie. Tyto náklady jsou uvedeny v tabulce č. 26. Díky vyloučení všech těchto nákladů je zamezeno jejich duplicitnímu zahrnutí do výpočtu nepřímých administrativních nákladů zdanění. Všechny zbylé náklady lze již posuzovat pouze jako náklady na vedení účetnictví, ze kterých lze stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění ve výši 60 % (29). Náklady na vedení účetnictví jsou po výše uvedených úpravách následující:

Tabulka 27: Celkové náklady na vedení účetnictví za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	2 409 122	2 652 887	2 804 504
Náklady za prostory	30 626	31 064	31 938
Náklady za software	889 285	974 462	1 400 773
Náklady za podporu a pronájem SW	2 752 607	2 444 419	2 070 844
Náklady za účetní poradenství	195 000	274 000	150 000
Náklady za hardware	42 137	43 267	48 509
Náklady za energie	25 083	26 084	26 832
Ostatní náklady	87 213	80 870	87 588
<b>Celkem</b>	<b>6 431 073</b>	<b>6 527 053</b>	<b>6 620 988</b>

Zdroj: vlastní zpracování

K nejvyššímu poklesu oproti celkovým nákladům na vedení účetní a daňové agendy, uvedených v tabulce č. 12, došlo v nákladech za účetní poradenství, v roce 2018 dokonce o více než 300 %. Důvodem je to, že velká část těchto nákladů představuje náklady přímo spojitelné s daňovou agendou. Tyto náklady, tvořící rozdíl, jsou zahrnuty do nepřímých administrativních nákladů zdanění v samostatné kategorii ve výši 100 % (viz tabulka č. 26). Dále také nejsou zahrnuta žádná školení, jelikož školení, kterých se pracovníci účetního oddělení účastnili, se dají považovat buď přímo za školení související se mzdovou agendou nebo za školení přímo související s daňovou agendou. Tyto položky jsou do nepřímých administrativních nákladů zdanění zahrnuty v nákladech na vedení mzdové agendy a v nákladech spojených se zpracováním daňových přiznání.

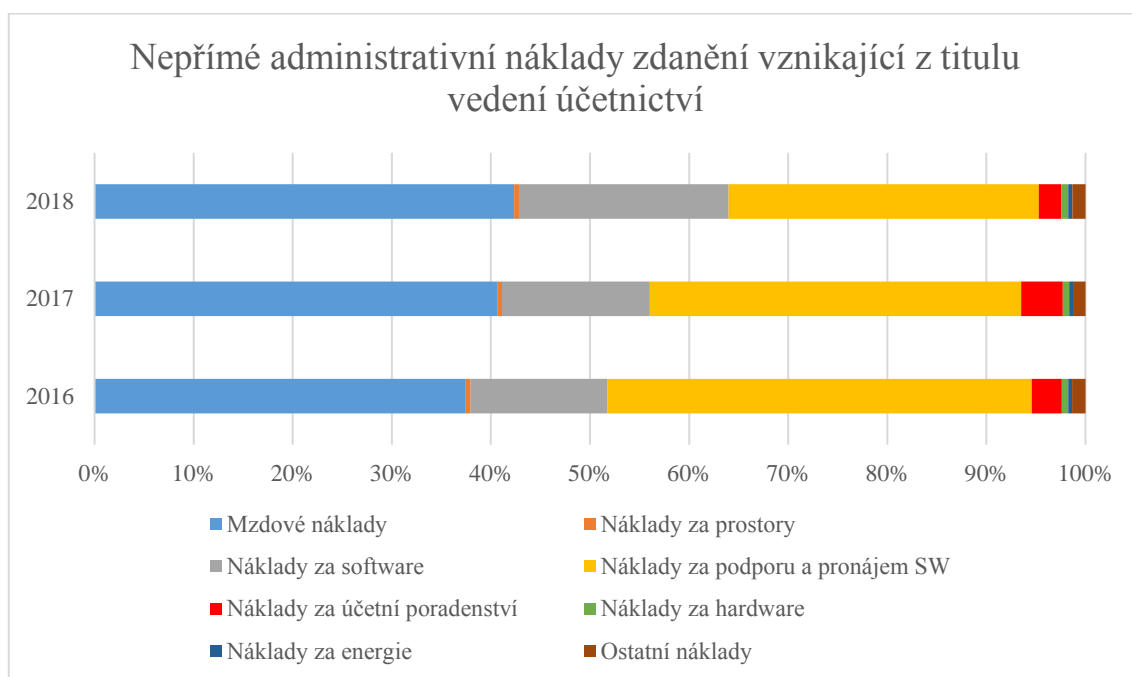
Z výše uvedené tabulky lze tedy určit nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví, které činí 60 % z nákladů na vedení účetnictví (29).

Tabulka 28: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	1 445 473	1 591 732	1 682 702
Náklady za prostory	18 376	18 638	19 163
Náklady za software	533 571	584 677	840 464
Náklady za podporu a pronájem SW	1 651 564	1 466 651	1 242 506
Náklady za účetní poradenství	117 000	164 400	90 000
Náklady za hardware	25 282	25 960	29 105
Náklady za energie	15 050	15 650	16 099
Ostatní náklady	52 328	48 522	52 553
<b>Celkem</b>	<b>3 858 644</b>	<b>3 916 230</b>	<b>3 972 592</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je zřejmé již z předešlého textu, na nepřímých administrativních nákladech zdanění se podílí především náklady za software, nejvíce náklady za jeho podporu a pronájem. Další významnou položkou jsou mzdové náklady, přičemž zanedbatelné nejsou ani náklady za účetní poradenství. Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění za jednotlivé nákladové položky vůči celkovým nákladům zobrazuje graf níže.



Graf 10: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení účetnictví na těchto celkových nákladech za roky 2016 - 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

### 3.9 Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění

V předchozích kapitolách jsou stanoveny nepřímé administrativní náklady zdanění z několika zkoumaných oblastí. Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých nákladových položkách jsou potom následující:

Tabulka 29: Nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých nákladových položkách za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Mzdové náklady	1 563 259	1 718 874	1 818 651
Náklady za prostory	19 871	20 124	20 713
Náklady za software	544 286	595 477	851 264
Náklady za podporu a pronájem SW	1 764 481	1 557 922	1 312 972
Náklady za účetní a daňové poradenství	271 000	318 400	595 750
Náklady za hardware	27 340	28 029	31 459
Náklady za energie	16 275	16 897	17 401
Náklady za školení	9 270	9 690	4 800
Ostatní náklady	56 586	52 391	56 804
<b>Celkem</b>	<b>4 272 368</b>	<b>4 317 804</b>	<b>4 709 814</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění tvoří především náklady za software ve formě odpisů a náklady za pronájem a podporu softwaru. Výše těchto dvou položek vůči celkovým nepřímým administrativním nákladům zdanění se pohybuje ve výši od 54 % v roce 2016 po 46 % v roce 2018. Postupně tedy dochází k jejich poklesu vůči celkovým nákladům. Další významnou položkou jsou mzdové náklady. Ty naopak relativně vůči celkovým nákladům rostou, a to od 37 % v roce 2016 do 39 % v roce 2018. Za zmínění dále stojí i náklady za účetní a daňové poradenství. Jejich výše se pohybuje od 6 % v roce 2016 do 13 % v roce 2018. Další položkou v absolutní výši významnou jsou ostatní náklady, jejichž relativní hodnota činí v průměru 1,25 % vůči celkovým nákladům.

Struktura celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění po jednotlivých zkoumaných kategoriích je následující:

Tabulka 30: Nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých kategoriích za roky 2016 - 2018 v Kč

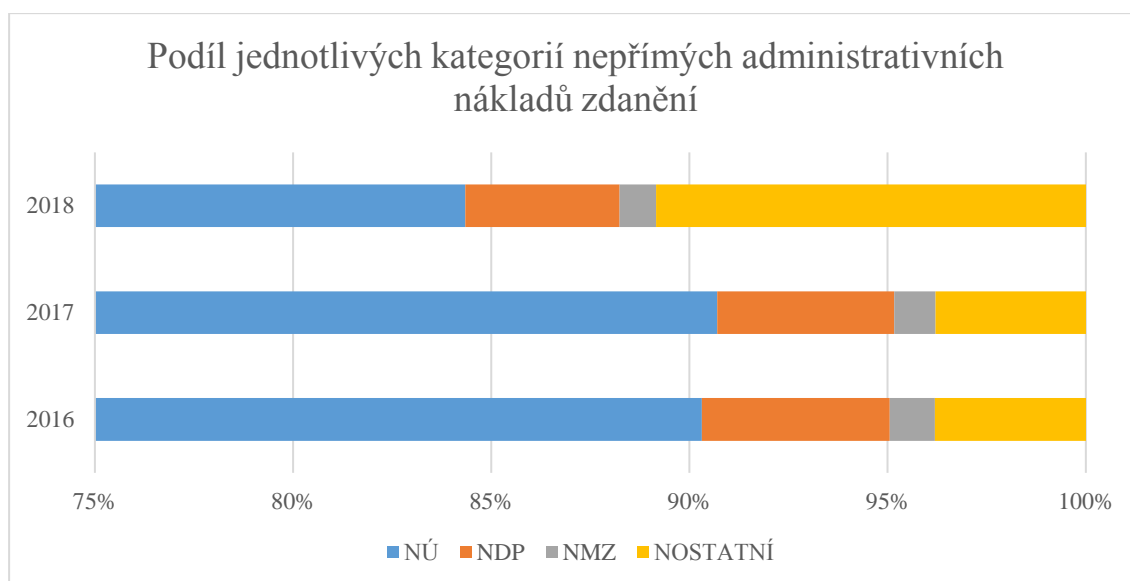
Položka	2016	2017	2018
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví - $N_{\dot{U}}$	3 858 644	3 916 230	3 972 592
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání - $N_{DP}$	202 456	192 772	183 393
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy - $N_{MZ}$	48 568	45 112	43 279
Nepřímé administrativní náklady zdanění obsahující náklady za daňová školení a za daňová poradenství - $N_{OSTATNÍ}$	162 700	163 690	510 550
<b>Celkem</b>	<b>4 272 368</b>	<b>4 317 804</b>	<b>4 709 814</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2016 tvoří nejvyšší podíl na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění náklady vznikající z titulu vedení účetnictví, a to ve výši 90 %. Poté následují náklady vznikající z titulu zpracování daňových přiznání, které činí 5 % z celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění. Další nejvyšší položkou jsou ostatní náklady, které činí necelá 4 % a poté náklady vznikající v souvislosti s vedením mzdové agendy, které tvoří 1 %. Tato struktura nákladů téměř odpovídá i vývoji v roce 2017. Pouze u nepřímých nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení účetnictví vzrostl podíl na 91 %, což znamenalo pokles podílu nepřímých nákladů zdanění vznikajících díky zpracování daňových přiznání na 4 %.

V roce 2018 již došlo k poklesu podílu nákladů vznikajících z titulu vedení účetnictví vůči celkovým nepřímým administrativním nákladům zdanění, a to na hodnotu 84 %. Tento pokles způsobil vysoký nárůst ostatních nepřímých administrativních nákladů zdanění, resp. zvýšení plateb za daňová poradenství. Hodnota těchto nákladů vůči celku je 11 %. Poté následují náklady na zpracování daňových přiznání s hodnou 4 % a náklady na mzdovou agendu ve výši necelého 1 %.

Graf níže zobrazuje podíl jednotlivých kategorií nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění.



Graf 11: Podíl jednotlivých kategorií nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění za roky 2016 – 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

### 3.10 Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovou daňovou povinností

Tabulka č. 31 zobrazuje podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám za roky 2016 až 2018.

Tabulka 31: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v %

Položka	2016	2017	2018
Náklady zdanění	4 272	4 318	4 710
Celkové daňové platby	48 359	58 351	100 928
<b>Podíl nákladů zdanění na daňových platbách</b>	<b>8,83%</b>	<b>7,40%</b>	<b>4,67%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2016 byl podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách poměrně vysoký, a to 8,83 %. Tak vysoká hodnota je způsobena především vysokým nadměrným odpočtem DPH v daném roce. Díky tomu je nižší celková hodnota daňových plateb.

V roce 2017 byl již nadměrný odpočet DPH výrazně nižší. Díky tomu došlo k nárůstu celkových daňových plateb. Výsledkem toho je pokles podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách na hodnotu 7,40 %.

V posledním sledovaném období podnik zaznamenal výrazný nárůst provozních výnosů a zároveň pokles ostatních finančních nákladů. Díky tomu došlo k tvorbě zisku, což vedlo k výraznému navýšení hodnoty daně z příjmu právnických osob. Celkové daňové platby díky této skutečnosti vzrostly o více než 70 % oproti předchozímu období. Tomu odpovídá i snížení podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách na hodnotu 4,67 %.

Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách zobrazuje následující graf:



Graf 12: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách za roky 2016 – 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

Z grafu je zřejmý postupný pokles podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách. To souvisí s výše zmíněným růstem daňových plateb.

### 3.11 Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s výnosy, náklady a provozním VH

Dále jsou porovnány nepřímé administrativní náklady zdanění s provozními výnosy podniku, jak zobrazuje tabulka č. 32.

Tabulka 32: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na výnosech podniku za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v %

Položka	2016	2017	2018
Celkové náklady zdanění	4 272	4 318	4 710
Provozní výnosy	3 102 300	2 841 148	3 103 199
<b>Podíl nákladů zdanění na výnosech</b>	<b>0,14%</b>	<b>0,15%</b>	<b>0,15%</b>

Zdroj: vlastní zpracování



Z výše uvedené tabulky vyplývá, že se nepřímé administrativní náklady zdanění podílí na výnosech ve velmi nízké míře. Hodnoty podílu se ve sledovaných obdobích pohybují ve výši 0,14 % a 0,15 %. Podíl je stabilní, díky čemuž se dá takový vývoj očekávat i v dalších letech.

V další tabulce je zobrazen podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozních nákladech podniku.

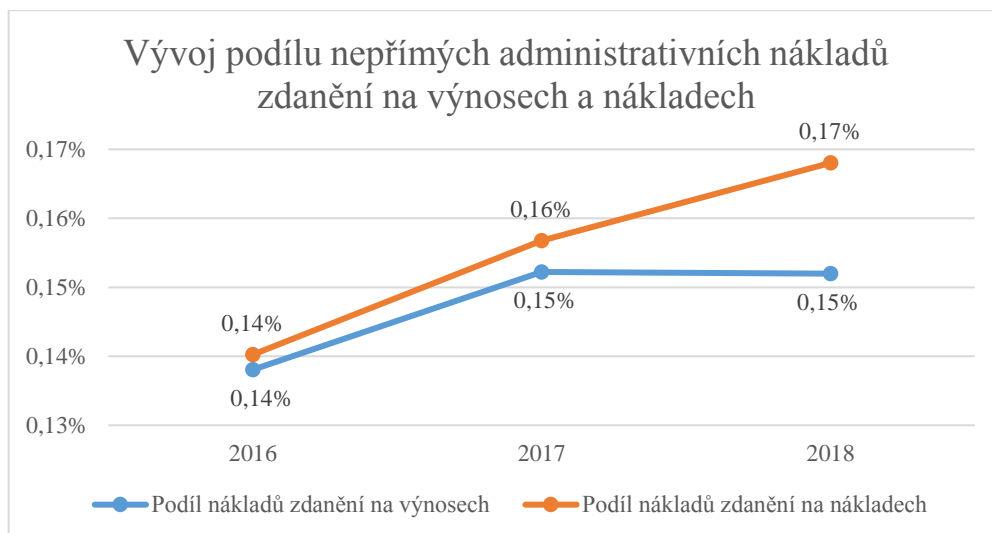
Tabulka 33: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na nákladech podniku za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v %

Položka	2016	2017	2018
Náklady zdanění	4 272	4 318	4 710
Provozní náklady	3 053 910	2 759 204	2 806 540
<b>Podíl nákladů zdanění na nákladech</b>	<b>0,14%</b>	<b>0,16%</b>	<b>0,17%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozních nákladech podniku lze také považovat za velmi nízký. Hodnota se pohybuje od 0,14 % v roce 2016 po 0,17 % v roce 2018. Dochází sice k mírnému nárůstu, ovšem pouze v setinách procenta, i zde lze tedy očekávat stabilní vývoj v budoucnu. Pozitivní je vyšší podíl nepřímých administrativních nákladů na provozních nákladech než na výnosech, což vyjadřuje převis výnosů podniku nad jeho náklady.

Následující graf zobrazuje vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů na výnosech a nákladech podniku.



Graf 13: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na výnosech a nákladech podniku za roky 2016 – 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

Podíl celkových daňových plateb na provozních výnosech a provozních nákladech podniku se pohybuje ve výši od 1,56 % v roce 2016 do 3,60 % v roce 2018.

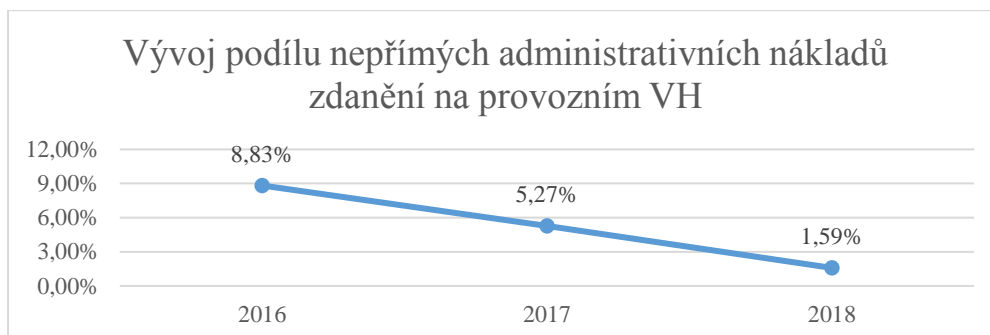
Dále jsou nepřímé administrativní náklady podniku porovnány s provozním výsledkem hospodaření, jak uvádí tabulka č. 34.

Tabulka 34: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozním výsledku hospodaření za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v %

Položka	2016	2017	2018
Náklady zdanění	4 272	4 318	4 710
Provozní VH	48 390	81 944	296 659
<b>Podíl nákladů zdanění na provozním VH</b>	<b>8,83%</b>	<b>5,27%</b>	<b>1,59%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozním VH postupně klesá, a to díky nárůstu provozního VH. V roce 2016 tento podíl činil 8,83 %, ovšem v roce 2018 už pouhých 1,59 %. Průběh vývoje podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozním VH zobrazuje graf níže.



Graf 14: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozním výsledku hospodaření podniku za roky 2016 - 2018 (zdroj: vlastní zpracování)

Na základě výše uvedených srovnání lze říct, že i když se mohou jevit hodnoty nepřímých administrativních nákladů zdanění jako poměrně vysoké, v relativním vyjádření, především vůči výnosům a nákladům podniku, jsou hodnoty nepřímých administrativních nákladů zdanění velmi nízké. V porovnání s provozním VH podniku již tyto náklady nejsou zanedbatelné, ovšem dochází k jejich rapidnímu snižování až téměř k 1 %, a to díky nárůstu provozního VH.

## 4 NÁVRHY NA OPTIMALIZACI NEPŘÍMÝCH ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ

V předchozí kapitole byly stanoveny celkové nepřímé administrativní náklady zdanění, a to jak po čtyřech hlavních zkoumaných kategoriích, tak i po jednotlivých nákladových položkách. Tyto náklady se za sledovaná období pohybují ve výši od 4 272 tis. Kč do 4 710 tis. Kč. Na nepřímých administrativních nákladech zdanění se především podílejí náklady vznikající z titulu vedení účetnictví, a to v průměru ve výši 88 %. Na těchto nákladech se nejvíce podílí náklady na podporu a pronájem softwaru, i když dochází k postupnému snižování těchto nákladů. Ze softwarového hlediska ovšem i tak vzniká prostor pro optimalizaci.

### 4.1 Softwarová optimalizace

Jak již bylo uvedeno dříve, podnik využívá z hlediska vedení účetní a daňové evidence pět softwarových platforem, kterými jsou:

- ekonomický software SAP,
- FLEXI IT,
- IBM Lotus Notes,
- MS Sharepoint,
- ABBYY FlexiCapture.

Ekonomický software SAP a FLEXI IT jsou pro podnik klíčové z hlediska výkonu ekonomické činnosti. IBM Lotus Notes představuje databázový systém podniku. Tento systém je již plně odepsán a neplatí se ani žádné platby v rámci podpory tohoto systému. Nevznikají tedy žádné náklady.

Prostor k optimalizaci nastává především u posledních dvou softwarových platforem, kterými jsou MS Sharepoint a ABBYY FlexiCapture. Tyto platformy souvisí s realizací projektu vytěžování faktur v roce 2017. Software ABBYY FlexiCapture je majetkem podniku a nevznikají za něj žádné dodatečné náklady v podobě údržby či pronájmu. Naopak MS Sharepoint funguje jako služba, za kterou podnik pravidelně platí, aby ji mohl využívat. V prvé řadě je ovšem nutné popsat fungování tohoto projektu.

Cílem projektu vytěžování faktur byla automatizace a zefektivnění procesu zpracování přijatých faktur. Proces funguje ve třech základních krocích. V první řadě dojde k vložení PDF souboru faktury do softwaru ABBYY FlexiCapture. Tento software má za úkol automaticky rozpoznat všechna zásadní data z faktury, jako je její číslo, identifikace dodavatele, data, částky apod. Pracovník účtárny tato rozpoznaná data kontroluje, doplňuje a opravuje. Po kompletním doplnění dat jsou data faktury exportována do ekonomického softwaru SAP. Zde dojde k založení faktury, tedy k jejímu tzv. předběžnému pořízení. Zároveň je faktura založena i do platformy MS Sharepoint a do databázového systému Lotus Notes. Založení do databáze Lotus Notes ovšem není možné přímou cestou pouze pomocí systému SAP. Data faktury musí být v první řadě založena v MS Sharepoint. Databáze Lotus Notes dále slouží pro schválení faktury odpovědnými osobami. Po jejím schválení je faktura zaúčtována a uhrazena. Z databáze Lotus Notes je také možné přímo zobrazit daný dokument v MS Sharepoint. Schéma výše popsaného procesu je následující:

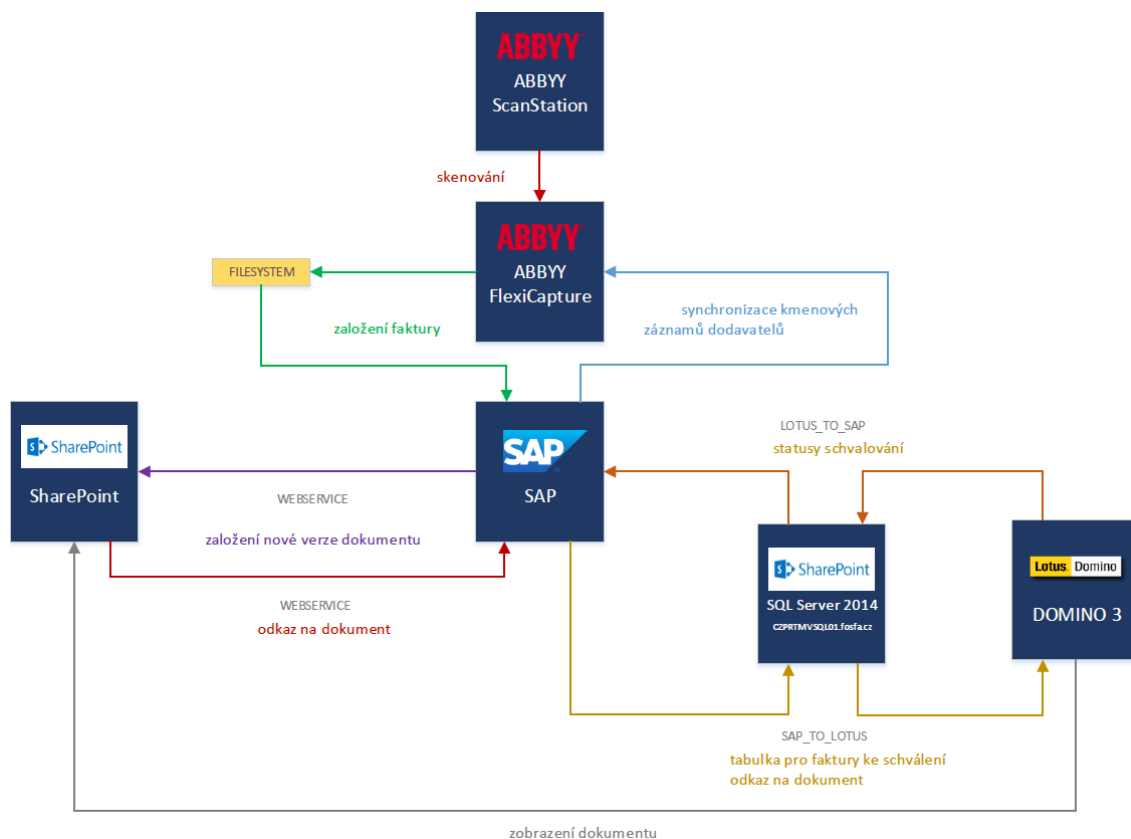


Schéma 4: Proces zpracování přijatých faktur (zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů Fosfa a.s.)

Službu MS Sharepoint je možné označit jako databázi všech přijatých faktur podniku. Takovou databázi ovšem již obsahuje systém Lotus Notes, který navíc slouží i ke schvalování faktur odpovědnými osobami. Z tohoto důvodu není MS Sharepoint vůbec využíván. Jedinou funkcí, kterou nebude možné po odstranění platformy MS Sharepoint z procesu využívat, je možnost zobrazení PDF faktury přímo ze systému SAP. Tato funkce ovšem není využívána, tím pádem nedochází k žádným omezením. Celkový systém projektu vytěžování faktur byl tímto způsobem nastaven externím dodavatelem.

Na základě výše uvedeného je tedy možné z celého procesu zcela odstranit platformu MS Sharepoint. Proces zpracování přijatých faktur by vypadal následovně:

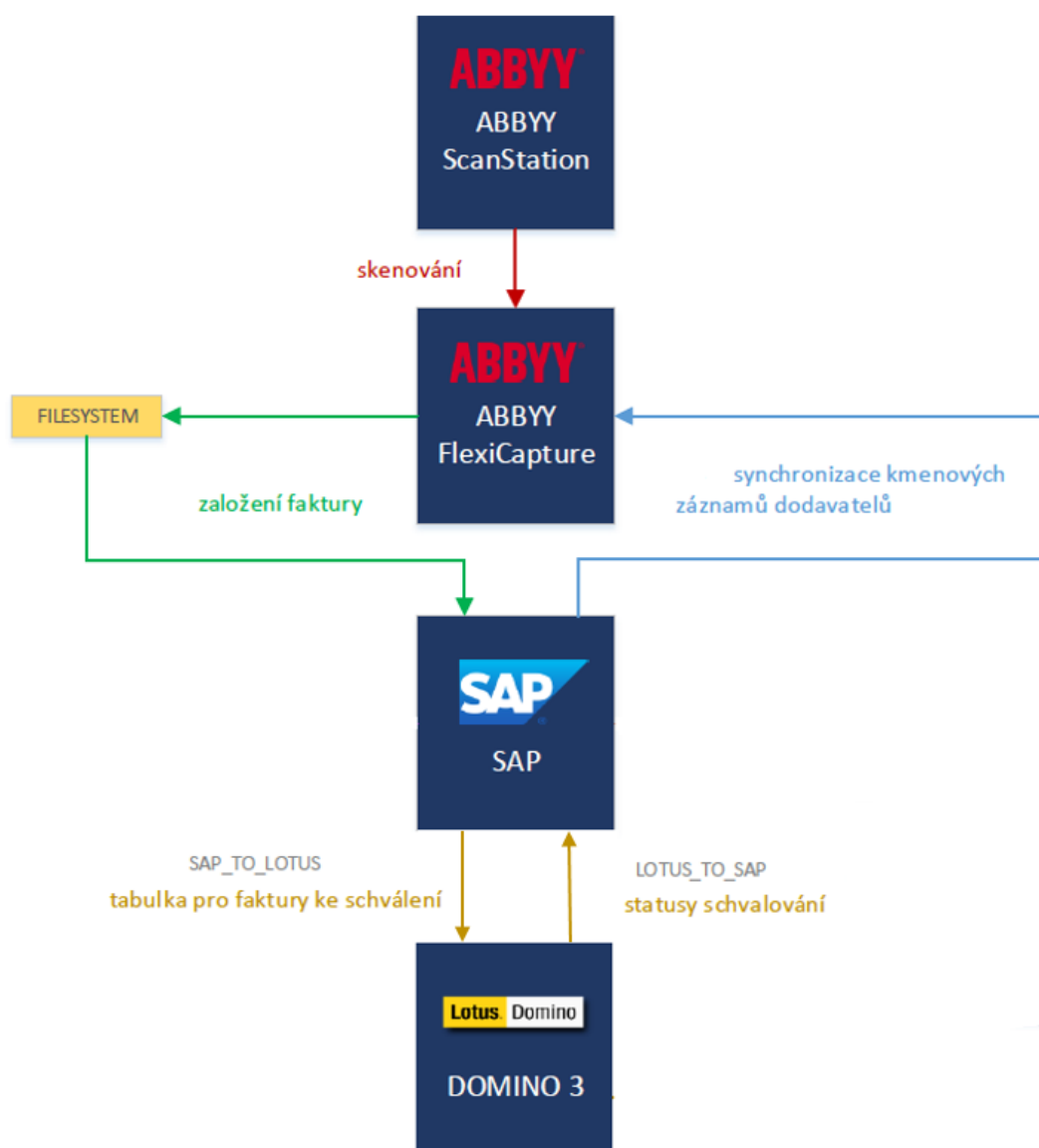


Schéma 5: Proces zpracování přijatých faktur po navrhovaných úpravách (zdroj: vlastní zpracování)

Z výše uvedeného schématu vyplývá, že po exportu faktury do systému SAP budou faktury založeny přímo do databáze Lotus Notes, kdy z této databáze se promítají informace o schválení jednotlivých faktur i zpět do systému SAP. Zde je samozřejmě potřeba součinnosti ze strany IT oddělení podniku.

Díky odstranění softwarové platformy MS Sharepoint z procesu zpracování přijatých faktur by podnik již nemusel platit za možnost využívání této služby, jelikož není využívána k žádné jiné činnosti v podniku. Na základě toho dojde k úspoře v nákladech na vedení účetnictví v položce „Náklady na podporu a pronájem SW“. V rámci sledovaných období byla platforma MS Sharepoint využívána po celý rok pouze v roce 2018, jelikož projekt byl realizován ke konci roku 2017. Platby za podporu v roce 2018 činily 356 764 Kč. Po vyřazení této platformy z procesu by teda hodnota úspory činila stejnou částku.

## **4.2 Optimalizace tiskových nákladů**

Další uvažovanou oblastí jsou ostatní náklady. Tyto náklady jsou rozděleny na náklady telefonní, datové, tiskové a kancelářské potřeby. Z těchto celkových ostatních nákladů ve většině sledovaných obdobích tvořily náklady na tisk více než 50 %. Pokud se podíváme na výši tiskových nákladů, z relativního hlediska nejde o velmi významnou položku. V absolutní hodnotě ovšem hodnota tiskových nákladů účetního oddělení dosahuje za všechna tři sledovaná období téměř 150 000 Kč.

Náklady za tiskové služby zahrnují náklady na pronájem tiskárny a poplatek za počet vytištěných stran, jak již bylo specifikováno v předchozí kapitole. Důležité je zmínit, že v nákladech nejsou zahrnuty náklady na papír ani na toner. Tyto náklady jsou zahrnuty v položce „Kancelářské potřeby“. V průměru tedy účetnímu oddělení vznikají za pronájem tiskárny náklady ve výši 48 304 Kč ročně. Lze tedy uvažovat, zda by pro podnik, resp. pro účetní oddělení, nebylo výhodnější mít tiskárnu vlastní.

Na základě průzkumu trhu bylo nalezeno několik tiskáren, které by zajistily fungování účetního oddělení ve stejné kvalitě, co se týče tisku, jako funguje doposud. Tabulka níže zobrazuje zásadní základní vlastnosti stávající tiskárny.

Tabulka 35: Parametry stávající tiskárny účetního oddělení

Položka	Stávající tiskárna HP Color LaserJet M775
Typ zařízení	laserové
Maximální tiskový formát	A3
Barevný tisk	ano
Automatický oboustranný tisk	ano
Počet zásobníků	4
Automatický podavač pro skenování	ano
Dotyková obrazovka	ano

Zdroj: vlastní zpracování

Především je důležité, aby tiskárna podporovala oboustranný a barevný tisk, bylo možné skenovat pomocí automatického podavače. Také je důležitá dotyková obrazovka tiskárny, díky které je např. možné zaslat skenovaný dokument na konkrétní e-mailovou adresu. Na základě kritérií výše byly stanoveny tři vyhovující zařízení, které zobrazuje tabulka níže.

Tabulka 36: Parametry navrhovaných tiskáren

Položka	Návrh č. 1	Návrh č. 2	Návrh č. 3
	HP Color LaserJet M776dn	HP Color LaserJet M681z	HP Color LaserJet M776z
Typ zařízení	laserové	laserové	laserové
Maximální tiskový formát	A3	A4	A3
Barevný tisk	ano	ano	ano
Automatický oboustranný tisk	ano	ano	ano
Počet zásobníků	2	5	5
Automatický podavač pro skenování	ano	ano	ano
Dotyková obrazovka	ano	ano	ano
<b>Cena pořízení (Kč)</b>	<b>113 449</b>	<b>85 302</b>	<b>133 888</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Návrh č. 1 splňuje všechna kritéria stávající tiskárny. Nižší je ovšem počet zásobníků papíru. Zařízení v návrhu č. 2 je cenově nejpříjemnější, ovšem maximální tiskový formát je pouze A4. Poslední zařízení splňuje všechna kritéria stávající tiskárny a obsahuje více zásobníků papíru než zařízení stávající.

Z hlediska tiskového formátu je většina pravidelně tisknutých dokumentů tisknuta maximálně ve formátu A4. Tisk ve formátu A3 je pouze příležitostný, ovšem i přes to je



žádoucí možnost tisku v tomto formátu. Z hlediska počtu zásobníků papíru lze fungovat i se dvěma zásobníky, ovšem často se využívá možnost, kdy někteří pracovníci účetního oddělení tisknou ze specifického zásobníku. Z těchto důvodů je navrhováno pořízení tiskárny č. 3.

Cena zařízení činí 133 888 Kč. Nynější tiskárna je v užívání již téměř pět let. Pokud by se tedy uvažovala pětiletá životnost tiskárny, roční náklad na vlastní tiskárnu by činil 26 778 Kč. Náklady na spotřebu papíru a toneru by zůstaly neměnné. Jde o zařízení stejné značky a podobného typu, lze tedy předpokládat, že z hlediska spotřeby toneru by nedošlo k žádné změně.

Tabulka níže zobrazuje porovnání nákladů, které podniku vznikají v souvislosti s pronájmem tiskárny nyní, a které by vznikaly v případě, že by podnik disponoval vlastní tiskárnou.

Tabulka 37: Porovnání tiskových nákladů pronájmu tiskárny s ročním odpisem vlastní tiskárny za roky 2016 - 2018 v Kč

Položka	2016	2017	2018
Náklady za pronájem tiskárny	53 469	42 745	48 697
Roční odpis vlastní tiskárny	26 778	26 778	26 778
<b>Úspora</b>	<b>26 691</b>	<b>15 967</b>	<b>21 919</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že úspora za tři roky by činila 64 577 Kč. V průměru jde tedy o roční úsporu ve výši 21 526 Kč.

### 4.3 Optimalizované nepřímé administrativní náklady zdanění

O výše uvedené hodnoty úspor jsou dále optimalizovány zjištěné nepřímé administrativní náklady zdanění. Vychází se z hodnot posledního známého období, díky čemuž lze přesně vyčíslit hodnotu optimalizace jak z hlediska tiskového řešení, tak i z hlediska softwarového. Nepřímé administrativní náklady zdanění jsou vypočteny obdobným způsobem, jako v předcházející kapitole.

V první řadě je potřeba upravit celkové náklady na vedení účetní a daňové agendy o uvedené optimalizace. Z těchto nákladů následně vychází výpočet nákladů na zpracování daňových přiznání, vedení mzdové agendy a vedení účetnictví.

Tabulka 38: Celkové náklady na vedení mzdové a daňové agendy před optimalizací a po optimalizaci v Kč

Položka	Původní náklady	Náklady po optimalizaci
Mzdové náklady	3 049 528	3 049 528
Náklady za prostory	34 732	34 732
Náklady za software	1 411 573	1 411 573
Náklady za podporu a pronájem SW	2 197 762	1 840 998
Náklady za účetní a daňové poradenství	655 750	655 750
Náklady za hardware	52 752	52 752
Náklady za energie	29 179	29 179
Náklady za školení	4 800	4 800
Ostatní náklady	95 250	73 331
<b>Celkem</b>	<b>7 531 326</b>	<b>7 152 643</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z nákladů výše opět vychází náklady na zpracování daňových přiznání a náklady na vedení mzdové agendy. Pro tyto činnosti není platforma MS Sharepoint vůbec využívána, tím pádem dojde ke změně hodnot pouze u položky „Ostatní náklady“. Ty jsou vypočítány pomocí poměrových koeficientů uvedených v tabulce č. 15 a 22. Ostatní položky zůstávají neměnné, tak jako jsou uvedeny v tabulce č. 19 a 24. Náklady na zpracování daňových přiznání jsou brány jako nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání v plné výši. U nákladů na vedení mzdové agendy je potřeba vypočítat nepřímé administrativní náklady zdanění, které činí 20 % celkových nákladů na vedení mzdové agendy (29). Dále jsou k nepřímým nákladům zdanění, vznikajícím na základě zpracování daňových přiznání a vedení mzdové agendy, připočteny nepřímé administrativní náklady vznikající za daňové poradenství a daňová školení, jak je uvedeno v tabulce č. 26. Výše uvedené operace zobrazuje tabulka níže.

Tabulka 39: Nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích po jednotlivých nákladových položkách a za jednotlivé kategorie v Kč

Položka	Náklady na vedení mzdové agendy	Náklady zdanění ze mzdové agendy	Náklady na zpracování daňových příznání	Ostatní nepřímé náklady zdanění
Mzdové náklady	136 344	27 269	108 680	-
Náklady za prostory	1 555	311	1 239	-
Náklady za software	-	-	10 800	-
Náklady za podporu SW	70 565	14 113	56 353	-
Náklady za daňové poradenství	-	-	-	505 750
Náklady za hardware	2 361	472	1 882	-
Náklady za energie	1 306	261	1 041	-
Náklady za školení	-	-	-	4 800
Ostatní náklady	3 282	656	2 616	-
<b>Celkem</b>	<b>215 413</b>	<b>43 082</b>	<b>182 611</b>	<b>510 550</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Díky vypočteným optimalizovaným nákladům na vedení mzdové agendy, nákladům na zpracování daňových příznání a ostatním nákladům zdanění, jak je uvedeno v tabulce výše, lze vypočítat celkové náklady na vedení účetnictví, ze kterých jsou poté stanoveny nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví ve výši 60 % (29). Jde tedy o náklady po optimalizaci uvedené v tabulce č. 38, ze kterých jsou vyloučeny náklady uvedené v tabulce č. 39, konkrétně ve sloupcích 2, 4 a 5. Výše nákladů na vedení účetnictví a nepřímých administrativních nákladů zdanění z nich plynoucích je uvedena v následující tabulce:

Tabulka 40: Náklady na vedení účetnictví a nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví po optimalizacích v Kč

Položka	Optimalizované náklady na vedení účetnictví	Nepřímé náklady zdanění za vedení účetnictví
Mzdové náklady	2 804 504	1 682 702
Náklady za prostory	31 938	19 163
Náklady za software	1 400 773	840 464
Náklady za podporu SW	1 714 080	1 028 448
Náklady za účetní poradenství	150 000	90 000
Náklady za hardware	48 509	29 105
Náklady za energie	26 832	16 099
Ostatní náklady	67 433	40 460
<b>Celkem</b>	<b>6 244 069</b>	<b>3 746 441</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Následně lze již stanovit celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po implementaci uvedených návrhů.

Tabulka 41: Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích za jednotlivé kategorie v Kč

Položka	Původní náklady	Optimalizované náklady	Úspora v Kč	Úspora v %
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví	3 972 592	3 746 441	226 151	5,69%
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových příznání	183 393	182 611	782	0,43%
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy	43 279	43 082	197	0,46%
Nepřímé administrativní náklady zdanění obsahující náklady za daňová školení a za daňová poradenství	510 550	510 550	-	0,00%
<b>Celkem</b>	<b>4 709 814</b>	<b>4 482 684</b>	<b>227 130</b>	<b>-</b>

Zdroj: vlastní zpracování

K nejvyšší úspoře dochází v nepřímých administrativních nákladech zdanění vznikajících z titulu vedení účetnictví, a to ve výši 226 151 Kč, resp. o 5,69 % oproti těmto původním nákladům. V dalších dvou kategoriích, kde se projevila pouze optimalizace z hlediska tiskového řešení, je celková hodnota úspory 979 Kč, resp. 0,89 % proti původním hodnotám těchto nákladů. Celkové výše úspory z hlediska celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění činí 227 130 Kč, což je 4,82 % oproti původní hodnotě bez optimalizací.

Tabulka 42: Podíl celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění před optimalizacemi a po optimalizacích v tis. Kč a v %

Položka	Původní náklady	Optimalizované náklady
Celkové náklady zdanění	4 710	4 483
Celkové daňové platby	100 928	
<b>Podíl nákladů zdanění na daňových platbách</b>	<b>4,67%</b>	<b>4,44%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska podílu celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách dochází k poklesu na hodnotu 4,44 %. Podíl optimalizovaných nákladů tedy zaznamenává pokles o 0,23 % oproti původním nákladům.

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo identifikovat a stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění v konkrétním podniku. Tyto náklady byly sledovány za období let 2016 až 2018.

Nepřímé administrativní náklady zdanění byly zkoumány ve čtyřech kategoriích, a to náklady na vedení účetnictví, náklady na zpracování daňových přiznání, náklady na vedení mzdové agendy a vybrané ostatní náklady. Nejvyššího podílu na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění dosahují nepřímé náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví. Tento podíl činí v průměru 88 %. V absolutní hodnotě se celkové nepřímé administrativní náklady zdanění pohybují v průměrné výši 4 431 822 Kč.

Zkoumání nepřímých administrativních nákladů po jednotlivých nákladových položkách ukazuje, že nejvíce se na těchto nákladech podílí mzdové náklady, náklady za software ve formě odpisů a náklady za podporu a pronájem softwaru. Pokud bychom obě kategorie obsahující software sečetli, jejich podíl na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění se pohybuje v průměru ve výši 50 %. Mzdové náklady zastávají průměrný podíl v hodnotě 38 %.

Při porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovými daňovými platbami je dosahováno značně rozdílných hodnot za každé sledované období. V roce 2016 je podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám 8,83 %, což lze považovat za poměrně vysokou hodnotu. Důvodem je ovšem skutečnost, že v tomto roce došlo k mimořádně vysokému nadměrnému odpočtu DPH. Daňová povinnost z hlediska DPPO byla také nízká. Z těchto dvou důvodů je podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách relativně vysoký. V následujícím roce již došlo k poklesu podílu na 7,40 %. Hodnota je opět poměrně vysoká, a to z důvodu tvorby ztráty a tím pádem nulové povinnosti odvodu DPPO. V roce 2018 již došlo k tvorbě výrazného zisku, tím pádem i k nárůstu daňové povinnosti z hlediska DPPO. Tento rok je tedy zřejmě nejlepším příkladem pro srovnávání hodnot podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovými daňovými platbami podniku. Podíl za rok 2018 činil 4,66 % a výše nepřímých administrativních nákladů zdanění činila 4 707 628 Kč.

Důvodem pro skutečnost, že je podíl uvedený v předchozím odstavci tak vysoký, může být fakt, že zkoumaný podnik je velkou účetní jednotkou, co se týče klasifikace dle zákona o účetnictví. Díky tomu je jisté, že nepřímé administrativní náklady budou vysoké, právě například díky vysoké softwarové náročnosti. Na druhou stranu má takhle velký podnik kvalitní možnosti daňové optimalizace, což vede k poklesu celkových daňových plateb podniku. Na základě výše uvedeného může být podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách poměrně vysoký, jak také dokazují první dvě sledovaná období.

Na základě vyčíslení nepřímých administrativních nákladů zdanění jsou v poslední části práce uvedeny návrhy na jejich optimalizaci. Jelikož nejvyšší podíl zkoumaných nákladů představují softwarové náklady, byla v prvé řadě zkoumaná možnost optimalizace zde. Bylo zjištěno, že není potřeba vůbec využívat softwarovou platformu MS Sharepoint. Odstranění této platformy z procesu pro podnik znamená roční úsporu v hodnotě 356 764 Kč z hlediska celkových nákladů na vedení účetní a daňové agendy.

Dalším návrhem je optimalizace tiskových nákladů podniku. Konkrétně jde o vypovězení pronájmu tiskárny a pořízení tiskárny vlastní. Tohle opatření by mohlo vést k úspoře v průměrné výši 21 526 Kč ročně.

Návrhová část dále zahrnuje výpočet nepřímých administrativních nákladů zdanění po aplikování uvedených návrhů na optimalizaci. Náklady za podporu a pronájem softwaru jsou poníženy o navrhované opatření, tedy zrušení využívání platformy MS Sharepoint. Ostatní náklady, zahrnující tiskové náklady, náklady na kancelářské potřeby a datové a telefonní náklady, jsou upraveny o navrhovanou optimalizaci z hlediska nákupu vlastní tiskárny a zrušení stávajícího pronájmu tiskárny. Aplikace těchto návrhů do výpočtu nepřímých administrativních nákladů zdanění znamená úsporu těchto nákladů v roční výši 227 130 Kč, což je pokles o 4,82 % oproti původní hodnotě. Hodnota podílu celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách poklesne o 0,23 % na hodnotu 4,44 %.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-785-0.
- (2) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- (3) HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0
- (4) Glossary of statistical terms. *Organisation for Economic Co-operation and Development* [online]. 2004 [cit. 2019-12-29]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/glossary/glossary.pdf>
- (5) VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8
- (6) HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance: teorie a praxe*. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-298-4
- (7) KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ. *Daňová soustava*. Vydání druhé. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015. ISBN 978-80-213-2572-2
- (8) TOMÁŠKOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. Brno: Masarykova univerzita, 2006. Edice učebnic Právnické fakulty MU. ISBN 80-210-4177-3
- (9) PUCHINGER, Zdeněk. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006. Skripta. ISBN 80-244-1298-

- (10) Státní závěrečný účet ČR za rok 2018: Tabulková část k návrhu státního závěrečného účtu České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2019-12-28]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2018/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2018-36452>
- (11) PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1
- (12) SANDFORD, C. T. *Economics of public finance: an economic analysis of government expenditure and revenue in the United Kingdom*. 3rd ed. Oxford: Pergamon Press, c1984. Pergamon international library of science, technology, engineering and social studies. ISBN 0-08-028934-7
- (13) ASQUER, Alberto. *Public sector revenue: principles, policies and management*. London, New York: Routledge, 2018, 140 stran: ilustrace. ISBN 978-1-138-21728-7
- (14) KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9
- (15) Evans, Christopher. (2008). Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview. Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community. 447-468
- (16) VÍTEK, Leoš a Jan PAVEL. *Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem* [online]. Praha, 2008 [cit. 2019-10-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2009/2009-08-10-tiskova-zprava-5431-5431>. Výzkumná studie. Vysoká škola ekonomická v Praze
- (17) PUDIL, Pavel. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. Ekonomie. ISBN 80-86861-07-4



- (18) LANG, Michael. Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community. Kluwer Law International B.V, 2008
- (19) PAVEL, Jan a Leoš VÍTEK. Vyvolané náklady daňového systému v ČR. *Politická ekonomie* [online]. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2015, 3(63) [cit. 2019-11-30]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/1005>
- (20) VYBÍHAL, Václav. *K metodickým otázkám měření vyvolaných nákladů zdanění v zemědělských podnicích* [online]. Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta MZLU v Brně, s. 5 [cit. 2019-12-05]. Dostupné z: [http://www.agris.cz/Content/files/main\\_files/72/150767/59Vybihal.pdf](http://www.agris.cz/Content/files/main_files/72/150767/59Vybihal.pdf)
- (21) PAVEL, Jan a Leoš VÍTEK. Tax Compliance Costs: Selected Post-transitional Countries and the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance* [online]. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2014, (12), 508-515 [cit. 2019-12-02]. Dostupné z: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00373-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00373-6)
- (22) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2010* [online]. 2010 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>
- (23) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2012* [online]. 2012 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2012.pdf>
- (24) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2014* [online]. 2014 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>
- (25) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2016* [online]. 2016 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>

- (26) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2018* [online]. 2018 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf)
- (27) JOHNSTON, Kenneth S. *Corporation's Federal income tax compliance costs: a study of small, medium-size, and large corporations*. Bureau of Business Research, College of Commerce and Administration, Ohio State University, 1963.
- (28) Lopes, Cidalia & Martins, António. (2013). The Psychological Costs of Tax Compliance: Some Evidence from Portugal. 2013 [online]. 2013 [cit. 2020-01-19]. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/310710831\\_The\\_Psychological\\_Costs\\_of\\_Tax\\_Compliance\\_Some\\_Evidence\\_from\\_Portugal](https://www.researchgate.net/publication/310710831_The_Psychological_Costs_of_Tax_Compliance_Some_Evidence_from_Portugal)
- (29) SANDFORD, C. *Tax Compliance Costs – Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications in Association with the Institute for Fiscal Studies, 1995
- (30) TOMÁŠKOVÁ, Eva a Ivana PAŘÍZKOVÁ. *Veřejné finance - ekonomické souvislosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU, sv. č. 518. ISBN 978-80-210-7749-2
- (31) Definiton of taxes. *Organisations for Economic Co-operation and Development* [online]. 1996 [cit. 2020-01-19]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>
- (32) Darovací daň. *Peníze.cz* [online]. 2020 [cit. 2020-02-20]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/darovaci-dan>
- (33) Výpis z obchodního rejstříku: Fosfa a.s. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. [cit. 2020-03-08]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=170305&typ=PLATNY>

- (34) Výroční zpráva společnosti Fosfa a.s. za rok 2018. *Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. [cit. 2020-03-08]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=47cfda42d04c4d5598d90878ccf29df0>
- (35) Výroční zpráva společnosti Fosfa a.s. za rok 2017. *Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. [cit. 2020-03-15]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=857cb577a8be43bd8dc84e7dbb7f54e6>
- (36) Výroční zpráva společnosti Fosfa a.s. za rok 2016. *Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. [cit. 2020-03-15]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=87d0b7fc14d3411b808c43f903a65be5>
- (37) Vývoj mezd v Jihomoravském kraji: Vývoj průměrné hrubé měsíční mzdy v Jihomoravském kraji a ČR v letech 2003 až 2019. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2020-04-02]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/xb/vyvoj-mezd-v-jihomoravskem-kraji>

## SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech do státního rozpočtu ČR v roce 2018.....	19
Graf 2: Lafferova křivka .....	20
Graf 3: Nadměrné daňové břemeno .....	24
Graf 4: Průměrný počet hodin/podnik potřebných ke zpracování daní v ČR a EU&EFTA .....	32
Graf 5: Průměrný počet hodin/podnik na jednotlivé kategorie daní v ČR .....	33
Graf 6: Platby jednotlivých daní v letech 2016 - 2018 v tis. Kč.....	38
Graf 7: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech na vedení účetní a daňové agendy za roky 2016 – 2018 .....	47
Graf 8: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu zpracování daňových přiznání na těchto celkových nákladech za roky 2016 - 2018 .....	52
Graf 9: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení mzdové agendy na těchto celkových nákladech za roky 2016 - 2018.....	56
Graf 10: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení účetnictví na těchto celkových nákladech za roky 2016 - 2018 .....	59
Graf 11: Podíl jednotlivých kategorií nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění za roky 2016 – 2018 .....	62
Graf 12: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách za roky 2016 – 2018 .....	63
Graf 13: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na výnosech a nákladech podniku za roky 2016 – 2018 .....	65

Graf 14: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozním výsledku hospodaření podniku za roky 2016 - 2018.....66

## **SEZNAM ROVNIC**

Rovnice 1: Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění.....	30
Rovnice 2: Výpočet nepřímých administrativních nákladů zdanění.....	31

## SEZNAM SCHÉMAT

Schéma 1: Daňová soustava České republiky .....	17
Schéma 2: Organizační struktura podniku .....	35
Schéma 3: Organizační struktura účetního oddělení.....	36
Schéma 4: Proces zpracování přijatých faktur .....	68
Schéma 5: Proces zpracování přijatých faktur po navrhovaných úpravách.....	69

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Společenské náklady zdanění soukromého sektoru .....	26
Obr. 2: Model změn nepřímých administrativních nákladů zdanění po zavedení nové daně .....	30



## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Platby jednotlivých daní za roky 2016 - 2018 v tis. Kč.....	37
Tabulka 2: Rozdělení DPH na vstupu a DPH na výstupu za roky 2016 – 2018 v tis. Kč .....	38
Tabulka 3: Provozní výnosy, náklady a provozní VH podniku za roky 2016 - 2018 v tis. Kč .....	39
Tabulka 4: Výpočet celkových mzdových nákladů účetního oddělení za roky 2016 - 2018 v Kč .....	41
Tabulka 5: Náklady za prostory účetní kanceláře za roky 2016 - 2018 v Kč .....	41
Tabulka 6: Odpisy softwaru za roky 2016 - 2018 v Kč .....	42
Tabulka 7: Náklady za podporu a pronájem softwaru za roky 2016 - 2018 v Kč .....	42
Tabulka 8: Náklady za účetní a daňové poradenství za roky 2016 - 2018 v Kč.....	43
Tabulka 9: Výpočet nákladů za spotřebu energií za roky 2016 - 2018.....	44
Tabulka 10: Náklady za daňová a mzdová školení za roky 2016 - 2018 v Kč .....	45
Tabulka 11: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby za roky 2016 - 2018 v Kč .....	45
Tabulka 12: Celková struktura nákladů na vedení účetní a daňové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč.....	46
Tabulka 13: Časová náročnost z hlediska zpracování daňových přiznání, hlášení a vyúčtování v hodinách.....	48
Tabulka 14: Výpočet celkových mzdových nákladů spojených se zpracováním daňových přiznání za roky 2016 - 2018 v Kč.....	48
Tabulka 15: Poměr počtu hodin nutných pro zpracování daňových přiznání vůči celkovému ročnímu pracovnímu fondu účetního oddělení za roky 2016 - 2018 v Kč ...	48
Tabulka 16: Poměr využití FLEXI IT a SAP z hlediska využití pro zpracování daňových přiznání za roky 2016 - 2018.....	49

Tabulka 17: Náklady na podporu softwaru z hlediska zpracování daňových přiznání za roky 2016 – 2018 v Kč .....	50
Tabulka 18: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby z hlediska zpracování daňových přiznání za roky 2016 – 2018 v Kč.....	50
Tabulka 19: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání za roky 2016 - 2018 v Kč.....	51
Tabulka 20: Časová náročnost z hlediska vedení mzdové agendy v hodinách .....	52
Tabulka 21: Výpočet celkových mzdových nákladů týkajících se vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč.....	53
Tabulka 22: Poměr počtu hodin nutných pro vedení mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu účetního oddělení za roky 2016 - 2018 v Kč .....	53
Tabulka 23: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby vznikající z hlediska vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč.....	54
Tabulka 24: Celkové náklady potřebné pro vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč.....	55
Tabulka 25: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy za roky 2016 - 2018 v Kč .....	55
Tabulka 26: Ostatní náklady tvořící nepřímé administrativní náklady zdanění za roky 2016 - 2018 v Kč .....	57
Tabulka 27: Celkové náklady na vedení účetnictví za roky 2016 - 2018 v Kč .....	58
Tabulka 28: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví za roky 2016 - 2018 v Kč.....	59
Tabulka 29: Nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých nákladových položkách za roky 2016 - 2018 v Kč .....	60
Tabulka 30: Nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých kategoriích za roky 2016 - 2018 v Kč .....	61
Tabulka 31: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v % .....	62

Tabulka 32: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na výnosech podniku za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v % .....	63
Tabulka 33: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na nákladech podniku za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v % .....	64
Tabulka 34: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na provozním výsledku hospodaření za roky 2016 - 2018 v tis. Kč a v %.....	65
Tabulka 35: Parametry stávající tiskárny účetního oddělení .....	71
Tabulka 36: Parametry navrhovaných tiskáren .....	71
Tabulka 37: Porovnání tiskových nákladů pronájmu tiskárny s ročním odpisem vlastní tiskárny za roky 2016 - 2018 v Kč .....	72
Tabulka 38: Celkové náklady na vedení mzdové a daňové agendy před optimalizací a po optimalizaci v Kč .....	73
Tabulka 39: Nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích po jednotlivých nákladových položkách a za jednotlivé kategorie v Kč .....	74
Tabulka 40: Náklady na vedení účetnictví a nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví po optimalizacích v Kč .....	74
Tabulka 41: Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích za jednotlivé kategorie v Kč .....	75
Tabulka 42: Podíl celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění před optimalizacemi a po optimalizacích v tis. Kč a v % .....	75