



BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

INSTITUTE OF FINANCES

ÚSTAV FINANČÍ

INDIRECT ADMINISTRATIVE COSTS OF TAXATION IN SELECTED COMPANY

NEPŘÍMÉ ADMINISTRATIVNÍ NÁKLADY ZDANĚNÍ VE VYBRANÉM PODNIKU

MASTER'S THESIS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

AUTHOR

AUTOR PRÁCE

Bc. Aneta Fiodorová

SUPERVISOR

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D.

BRNO 2023

Assignment Master's Thesis

Department: Institute of Finances
Student: **Bc. Aneta Fiodorová**
Supervisor: **doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D.**
Academic year: 2022/23
Study programme: Accounting and Financial Management

Garantka studijního programu 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 Master's Thesis s názvem:

Indirect Administrative Costs of Taxation in Selected Company

Basic sources of information:

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

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. 2. aktual. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. ISBN 978-80-87974-17-9.

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

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. Daňový systém v ČR 2020. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1. dubna 2004.

Deadline for submission Master's Thesis is given by the Schedule of the Academic year 2022/23

In Brno dated 5.2.2023

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Branch supervisor

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
Dean

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá identifikací a výpočtem nepřímých administrativních nákladů zdanění ve vybraném podniku. Nepřímé administrativní náklady zatěžují soukromý sektor, jedná se tedy o náklady, které vynakládá přímo poplatník či plátce daně v důsledku plnění daňových povinností. Přestože mají tyto náklady významný vliv na efektivnost daňového systému, nejsou oficiálně měřeny. Cílem práce je tyto náklady ve vybraném podniku identifikovat, stanovit jejich výši a navrhnout možná opatření na jejich optimalizaci.

Abstract

The master's thesis deals with the identification and calculation of indirect administrative costs of taxation in the selected company. Indirect administrative costs of taxation burden the private sector, i.e. these are costs incurred directly by the taxpayer or tax payer as a result of fulfilling tax obligations. Although these costs have a significant impact on the efficiency of the tax system, they are not officially measured. The purpose of the master's thesis is to identify these costs in the selected company, determine their amount and optimize the indirect administrative costs of taxation in this company

Klíčová slova

daň, nepřímé administrativní náklady, daňová teorie, daňové zásady

Keywords

tax, indirect administrative costs of taxation, theory of taxation, tax principles

Bibliografická citace

FIODOROVÁ, Aneta. *Nepřímé administrativní náklady zdanění ve vybraném podniku* [online]. Brno, 2023 [cit. 2023-05-15]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/151894>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 15. 5. 2023

Bc. Aneta Fiodorová

autor

Poděkování

Mé poděkování patří především doc. Ing. Evě Lajtkepové, Ph.D. za odborné vedení, pomoc, čas a úsilí strávené nad vypracováváním diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala vedení společnosti IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. za možnost spolupráce, přístup k potřebným informacím a zasvěcení do chodu podniku, zejména paní Renatě Juráňové, DiS. za ochotu a rychlou komunikaci.

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
2.1 Úvod do daňové teorie	14
2.1.1 Definice daně	14
2.1.2 Funkce daně	17
2.1.3 Povinnosti daňového subjektu	19
2.1.4 Daňová soustava	20
2.2 Daňová incidence	22
2.3 Daňové zásady (principy)	24
2.3.1 Spravedlnost daní	26
2.3.2 Efektivnost daní	27
2.4 Náklady vznikající v důsledku zdanění	28
2.4.1 Nadměrné daňové břemeno	29
2.4.2 Přímé administrativní náklady	31
2.4.3 Nepřímé administrativní náklady	32
2.5 Nepřímé administrativní náklady zdanění	33
2.5.1 Vymezení nepřímých administrativních nákladů	34
2.5.2 Metody měření nepřímých administrativních nákladů	36
2.5.3 Časový aspekt nepřímých administrativních nákladů	39
2.5.4 Faktory působící na velikost nepřímých administrativních nákladů	40
2.5.5 Uskutečněná měření nepřímých administrativních nákladů	41
2.5.6 Studie Paying taxes	42
3 IDENTIFIKACE A VÝPOČET NEPŘÍMÝCH ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ VE VYBRANÉM PODNIKU	46

3.1	Charakteristika podniku.....	46
3.1.1	Organizační struktura podniku.....	47
3.1.2	Ekonomická situace společnosti	48
3.2	Daňové platby společnosti	50
3.3	Náklady na zpracování účetní a daňové agendy	54
3.4	Náklady na zpracování daňových přiznání.....	60
3.5	Náklady na zpracování mzdové agendy	65
3.5.1	Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy.....	69
3.6	Ostatní náklady podílející se na nepřímých administrativních nákladech	70
3.7	Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví	71
3.8	Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění	74
3.9	Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovou daňovou povinností.....	76
3.10	Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s výnosy, náklady a provozním VH.....	77
4	NÁVRHY NA OPTIMALIZACI NEPŘÍMÝCH ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ VE VYBRANÉM PODNIKU	80
4.1	Zavedení interního zpracování mzdové agendy	80
4.2	Optimalizace nákladů za prostory účetní kanceláře.....	85
4.3	Optimalizace nákladů za spotřebu energií.....	86
4.4	Optimalizace nákladů za daňové poradenství.....	87
4.5	Optimalizované nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování účetní a daňové agendy	88
	ZÁVĚR.....	93
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	96

SEZNAM GRAFŮ	102
SEZNAM OBRÁZKŮ	103
SEZNAM TABULEK.....	104

ÚVOD

Daně neodmyslitelně patří do dnešního světa, mají významný vliv na hospodářský a sociální rozvoj společnosti, její stabilitu a prosperitu. V současnosti je veškerá ekonomická činnost každého podnikatelského subjektu ovlivňována zákonem stanovenou povinností odvádět daně do veřejných rozpočtů. Daně získané od daňových subjektů představují velmi podstatnou část příjmů do státního rozpočtu, pomocí něhož stát plní své politické, ekonomické a sociální úkoly. S výběrem daní souvisí také náklady, bez kterých by daňový systém nemohl existovat.

Na náklady lze v zásadě nahlížet ze dvou pohledů, a to z pohledu příjemce daní, tj. státu a náklady z pohledu plátců daně, tj. daňových subjektů odvádějících daň. Náklady spojené s výběrem daní představují přímé výdaje, které jsou pečlivě sledovány. Pro daňové subjekty je vždy cílem to, aby tyto náklady byly co nejnižší a, v rámci jejich využití, co nejefektivnější.

Náklady spojené s fungováním daňového systému lze rozlišit do dvou základních skupin. První skupinou jsou náklady, které se označují jako nadměrné daňové břemeno. Druhá skupina zahrnuje administrativní náklady výběru daní, které se dále rozdělují na přímé a nepřímé.

Přímé administrativní náklady zdanění představují náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru. Tyto náklady jsou snadno zjistitelné, zejména z účetnictví státních institucí.

Nepřímé administrativní náklady zdanění představují náklady spojené s daněmi na straně soukromého sektoru. Na rozdíl od přímých administrativních nákladů jsou tyto náklady hůře zjistitelné, jelikož nejsou zachycovány. Jelikož se tyto náklady týkají daňových poplatníků, bude na ně zaměřena diplomová práce, kde budou detailně rozebrány z hlediska vybraného podniku.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je věnována kapitolám, ve kterých jsou specifikována teoretická východiska pro praktickou část. Praktická část obsahuje identifikaci a výpočet nepřímých administrativních nákladů zkoumaného subjektu.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je identifikace a výpočet nepřímých administrativních nákladů zdanění ve vybraném podniku. Nepřímé administrativní náklady jsou následně poměřeny s vybranými ekonomickými charakteristikami podniku a jsou navržena dílčí opatření pro jejich optimalizaci. Nepřímé administrativní náklady na zdanění jsou zkoumány za poslední tři hospodářská období, tedy 2019/2020 až 2021/2022.

Teoretická část je věnována teoretickým východiskům pro vypracování analytické části. Teoretická východiska práce představují nejprve úvod do daňové teorie, kde je specifikována základní definice daní, funkce daní, povinnosti daňového subjektu a rozdělení daní, tedy daňová soustava. Následuje charakteristika daňového dopadu, tedy daňové incidence. Na daňovou incidenci navazuje kapitola týkající se daňových zásad, kde je popsána spravedlnost daní a daňová efektivnost. Další kapitola se týká specifikace nákladů vznikajících v důsledku zdanění, tedy přímých a nepřímých administrativních nákladů zdanění a nadměrného daňového břemene. Závěr teoretické části, vzhledem k hlavnímu tématu diplomové práce, je věnován nepřímým administrativním nákladům zdanění. Ty jsou podrobně popsány v samostatné kapitole, kde je přiblíženo jejich vymezení, metody měření, jejich časový aspekt a faktory působící na jejich velikost. Z výše zmíněných teoretických poznatků vychází analytická část práce.

Druhá část práce je zaměřena na analýzu nepřímých administrativních nákladů zdanění v podniku IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. Vybraný podnik je nejdříve charakterizován, včetně uvedení organizační struktury, základních ekonomických charakteristik podniku a výpočtu výše plateb jednotlivých daní za sledovaná období. Následuje identifikace jednotlivých nákladů, které ve zkoumaném podniku vznikají a týkají se činností účetního oddělení. Stanovení těchto nákladů je rozděleno do čtyř hlavních kategorií, které vychází z teoretických poznatků představených v první části práce. Po identifikaci jednotlivých nákladů jsou na jejich základě vypočteny nepřímé administrativní náklady zdanění. Tyto náklady jsou následně určeny v celkové hodnotě za celý zkoumaný podnik. Po celkovém výpočtu nepřímých administrativních nákladů zdanění jsou tyto náklady porovnány nejdříve s celkovými daňovými platbami, které byly podnikem ve sledovaných obdobích realizovány. Na základě těchto porovnání může být následně stanoven podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách, který je považován za zásadní ukazatel.

Nepřímé administrativní náklady zdanění jsou dále porovnány i s ostatními finančními charakteristikami podniku. Po vyčíslení nepřímých administrativních nákladů zdanění a jejich porovnání s vybranými finančními charakteristikami následuje závěrečná část práce.

V závěrečné části jsou zpracovány návrhy, které vedou k optimalizaci nepřímých administrativních nákladů zdanění v budoucnu. Na základě prezentovaných návrhů je vyčíslena přesná hodnota úspory nákladů zdanění.

Z metodického hlediska se v první části diplomové práce vychází z literární rešerše, která se snaží přiblížit vybranou problematiku teoreticky a stanovit východiska, na jejichž bázi může být vypracována analytická část práce. V analytické části je nejdříve využita metoda dotazování, díky které jsou data pro následné výpočty získána. Pomocí analýzy jsou celkové náklady rozčleněny na jednotlivé nákladové položky. Po jednotlivých dílčích výpočtech následuje jejich spojení do jednoho celku. Celá analytická část se pomocí metody komparace snaží porovnávat výsledky za sledovaná období.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část diplomové práce se zabývá problematikou daňové teorie a vysvětlením teoretických pojmů této oblasti. V úvodu daňové teorie je vymezena definice daně, funkce daní, povinnosti daňového subjektu a specifikována je rovněž daňová soustava. Rozebrán je také daňový dopad a základní daňové zásady. Dále je popsána oblast týkající se nákladů zdanění, která se věnuje zejména nepřímých nákladů zdanění, jež vznikají v soukromém sektoru jak právnickým, tak fyzickým osobám. Diplomová práce je, vzhledem k jejímu tématu, zaměřena především na nepřímé administrativní náklady zdanění právnických osob.

2.1 Úvod do daňové teorie

Daňová problematika provází lidstvo již od nepaměti a její historie je velmi bohatá. První daně se objevily se vznikem prvního státu. Úhrada veřejných statků byla vždy nutná, ať už se jednalo o obranu státu, vytvoření nutných rezerv či zabezpečení chudého obyvatelstva. Daně se postupně vyvíjely od jejich počátku až dodnes, avšak hlavní podstatu si zachovaly (1). Dnešní teoretické a politické názory jsou důsledkem historického vývoje. O daních slýchá každý z nás jak v běžném, tak především v předvolebním období. Daně provází celou společnost jejím ekonomickým životem a bezesporu mají obrovský vliv na rozhodování, jelikož určují životní úroveň a stanovují, na jaké úrovni sociální hierarchie se v daném čase nacházíme. V této kapitole budou vysvětleny základní pojmy z oblasti současné daňové teorie.

2.1.1 Definice daně

Nejprve uvedeme, co se vůbec rozumí pod pojmem daň. Daně lze klasifikovat podle mnoha hledisek, jejich definice však není zcela jednoznačná. Z pohledu českého prostředí se často setkáváme s definicí uváděnou Kubátovou (2), že daň je „*povinná, nenávratná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. Tato definice vymezuje jednotlivé, pro daně společné, vlastnosti.*“ (2)

Vančurová (3) uvádí, že jelikož jsou daně určeny ke hrazení potřeb, které jsou společné, plynou do veřejného rozpočtu, ze kterého se tyto potřeby hradí, ať už se jedná o rozpočet státu či obce, kraje, nebo státního fondu (3).

Široký (4) uvádí, že daň je povinná, nenávratná a zákonem stanovená částka snižující důchod ekonomického subjektu (4).

Pojem daň tedy není definován zcela jednoznačně. Z ekonomického hlediska je však daň obecně charakterizována určitými vlastnostmi, které již byly uvedeny ve zmíněných definicích, a budou v následujících odstavcích stručně specifikovány.

Úhrada daní je dnes základní občanskou **povinností**. Je tedy nezbytné stanovit daňovou povinnost jasně a srozumitelně, aby každý subjekt věděl, kolik má daněmi na veřejné potřeby přispívat. Nesplnění daňové povinnosti je postihováno pokutami (5).

Každý druh daně je **uložen zákonem**, podle kterého se určitá daň vybírá (např. zákon o dani silniční, zákon o dani z nemovitosti atd.) Nelze tedy uložit daň, aniž by byla stanovena zákonem.

Nenávratnost daně zakládá na tom, že zaplacenou daň nelze požadovat od státu zpět. Veřejný rozpočet po vybrání daně nevrací tuto částku zpět danému subjektu, který mu ji zaplatil, jako například u úvěrových příjmů státního rozpočtu (6).

Neekvivalentností daně se chápe to, že nemusí být nutně zachována žádná proporcionalita mezi zaplacenou výší daně, a množstvím veřejného statku, které bude spotřebováno. Část, jakou se daňový subjekt podílí na společných příjmech, tedy nemá žádný či zcela žádný vliv na to, jakým poměrem se bude podílet na výdajích veřejného rozpočtu či spotřebovávat veřejné statky. Po zaplacení daně platící subjekt tedy nezíská žádnou protihodnotu.

Neúčelovost daně znamená, že není předem stanovena konkrétní činnost či výdaj, na který bude daň použita, tj. jaký veřejný statek se bude pomocí konkrétní daně financovat (7).

Daň se zpravidla **opakuje a vybírá se v pevně stanovených časových intervalech** (např. každoroční úhrada daně z příjmů), nebo je **nepravidelná** a platí se pouze za určitých okolností, například při převodu nemovitosti. Výjimkou může být v české daňové soustavě daň z nabytí nemovitostí, která se platí jednorázově (6).

V zákonodárství České republiky není všeobecná definice daně specifikována. Vymezení pojmu daň najdeme pouze v daňovém řádu, který jej vymezuje jen pro účely tohoto legislativního předpisu (4). Článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod však zmiňuje, že daň je možno ukládat pouze ze zákona, i když není její definice konkrétně specifikována (8).

Dle zákona č. 280/2009 Sb. se daní rozumí:

- a) peněžité plnění, které je zákonem označeno jako daň, clo a poplatek,
- b) peněžité plnění, jestliže zákon stanoví při jeho správě postup dle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy (9).

Jelikož žádný zákon přesně nspecifikuje platby, které mají být řazeny mezi daně a které naopak ne, mohou být různými autory mezi daně zařazovány i platby do veřejného rozpočtu, které nejsou výslovně označeny jako daň. V rámci této práce se daněmi rozumí 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 zahrnováno i sociální pojištění. Názory na jeho zařazení se mohou lišit, jelikož se mírně liší i jeho definice od daní. Rozdíl spočívá zejména v tom, že příspěvky na sociální zabezpečení vykazují určitou míru účelovosti. Dalším rozdílným znakem je fakt, že v některých systémech sociálního zabezpečení mohou takové příspěvky jevit znaky ekvivalence, tedy čím více poplatník přispěje do systému sociálního zabezpečení, tím vyšší nároky mu z tohoto systému plynou (3).

Nelze opomenout, že na daně můžeme nahlížet ze dvou různých hledisek, konkrétně z hlediska ekonomického a z hlediska právního. V tomto případě je rozhodujícím faktorem hledisko ekonomické. Příspěvky na sociálního zabezpečení jsou povinné, určené zákonem a lze je tedy rovněž zahrnout mezi daně, i když z právního hlediska sociální pojištění jako daň označováno není, resp. tuzemské právní normy jej mezi daně nezařazují (10).

Pro porovnání můžeme rovněž poukázat na definici daně ze zahraničí, konkrétně od britského ekonomy z přelomu 18. a 19. století, Davida Ricarda. Ten ve své knize

Principles of Political Economy and Taxation (Zásady politické ekonomie a zdanění) k daním přistupuje následujícím způsobem: „*Taxes are a portion of the produce of the land and labour of a country, placed at the disposal of the government; and are always ultimately paid, either from the capital, or from revenue of the country.*“ (11) Tento názor se liší tím, že se zaměřuje především na zdroj daně a jejího příjemce a opomíná podmínky pro vybírání daně.

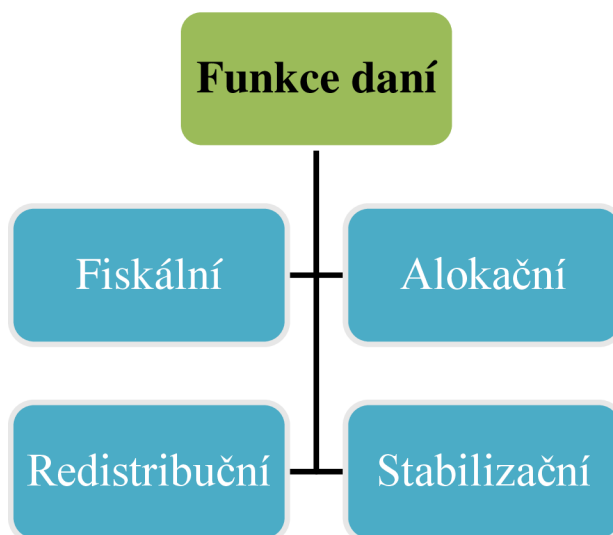
Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) definuje daně jinak, konkrétně: „*Taxes are compulsory, unrequited payments, in cash or in kind, made by institutional units to government units; they are described as unrequited because the government provides nothing in return to the 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.*“ (12) Definice OECD uvádí, že daň je vybírána buď v peněžních, nebo v naturálních jednotkách. Oproti předchozím definicím je princip neekvivalentnosti formulován poněkud přísněji. Definuje, že daňovým poplatníkům za vybrané daně není poskytováno žádné zboží či služby, i když prostředky z těchto vybraných daní může stát použít pro poskytnutí veřejných statků uvedeným poplatníkům či jiným subjektům.

S vybíráním daní musí být daně zároveň jednoznačně stanoveny. Je tedy potřeba seznámit se s daňovými subjekty a tím, kde daně hledat, tj. z čeho se daně mají stanovit. Dalšími důležitými body je odvození základu daně a stanovení pravidel pro úpravu základu daně. Daňovými subjekty se rozumí jak osoby, které mají povinnost daně odvádět tak osoby, které daně ukládají (13).

2.1.2 Funkce daně

Stát musí plnit mnoho úloh, aby uspokojil potřeby, které se dotýkají společnosti jako celku. Mimo jiné jde například o zabezpečení školství, zdravotnictví, obrany nebo sociálních oblastí. Aby mohly být tyto potřeby zajištěny, je potřeba pro ně získat finanční prostředky. Klíčovou úlohou daní je tedy plnění veřejných rozpočtů, ze kterých je následně financováno mnoho oblastí v daném státě. Veřejné rozpočty určují rozpočty daní, tj. rozpočty obcí, krajů, státu, státního fondu nebo rozpočtu Evropské unie (14).

V nejužším pohledu úloha daní tedy spočívá v zajištění příjmů do veřejných rozpočtů. Od daní se ale požaduje více než plnění veřejného rozpočtu. Fiskální funkce je nejzákladnější funkcí (13). Kromě získávání prostředků sloužících k financování veřejných statků a služeb plní daně v moderním pojetí celou řadu dalších funkcí. Nejdůležitější z nich, které by měly být v ekonomice splněny, jsou zobrazeny ve schématu níže.



Obrázek č. 1: Funkce daní (Zdroj: Vlastní zpracování)

Fiskální funkce je považována za primární a historicky nejstarší. Jejím cílem je získávání peněžních prostředků pro následné financování veřejných statků a potřeb. I přestože je na daně kladeno mnoho požadavků, tato funkce musí být vždy splněna (15).

Alokační funkce slouží k přerozdělování peněžních prostředků v případech, kdy dochází k selhávání efektivnosti tržních mechanismů a neefektivnosti rozdělení zdrojů. Alokační funkce tedy koriguje tržní selhání. Úkolem je vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo (např. školství). Pokud naopak nějaká tržní oblast nedisponuje dostatečným množstvím prostředků, odeberou prostředky z oblastí, kde jich je příliš mnoho (např. ekologické zdanění). K odejmutí prostředků dochází např. zvýšením míry zdanění v dané oblasti. K vložení prostředků obvykle dochází pomocí daňových úlev (16).

Smyslem **redistribuční** funkce je spravedlivé rozdělení důchodů vzniklých fungováním trhu. Daně představují vhodný nástroj pro redukcí rozdílů v bohatství mezi jednotlivými subjekty. Stát odnímá část důchodů od bohatších a poskytuje transferové platby chudším, a to např. prostřednictvím progresivní sazby daně. Pomocí redistribuční funkce je zajišťována tzv. spravedlnost daně (17).

Stabilizační funkce má za úkol stabilizovat ekonomiku státu, resp. zmírňovat její cyklické výkyvy, a to především z důvodu zajištění dostatečné zaměstnanosti, cenové stability a ekonomického růstu. Základní myšlenkou stabilizační funkce je vytvářet v dobrých dobách rezervy pro horší časy (16). Z praxe lze tuto myšlenku vysvětlit tak, že pokud se ekonomika nachází v konjunkturu, odvádí se i větší částka na daních, která by měla především sloužit jako rezerva na období, kdy se ekonomika bude nacházet ve fázi recese či stagnace. Využitím této funkce by tedy mělo být to, že v době hospodářského růstu zabrání tzv. přehřátí ekonomiky a naopak v období recese či stagnace se na daních vybere menší suma, což by mělo ekonomiku nastartovat zpět (14).

2.1.3 Povinnosti daňového subjektu

S označením daňový subjekt se setkáme v daňovém řádu. Rozumí se jím plátce a poplatník daně či další osoba, kterou tak označuje zákon. Dle zákona mají daňové subjekty povinnosti ke správci daně (18). V následující kapitole budou základní povinnosti vztahující se k daňovým subjektům vymezeny.

Registrace k dani

Jakmile daňový subjekt dostane povolení k podnikatelské činnosti, je jeho povinností zaregistrovat se u správce daně ke všem daním vztahujícím se k jeho činnosti. Při zahájení činnosti se vždy musí všechny fyzické i právnické osoby registrovat k dani z příjmu. Daňový subjekt podává přihlášku pouze na tiskopise vydaném ministerstvem financí nebo na vlastním tiskovém výstupu, který je shodný s originálním tiskopisem (19).

Podání daňového tvrzení

Daňový subjekt musí dále podávat daňové tvrzení za jeho zdaňovací období, tedy nejčastěji za kalendářní rok. Daňové tvrzení představuje daňové přiznání a ostatní typy daňových tvrzení, tj. hlášení či vyúčtování (19). V práci se budeme zabývat pouze daňovým přiznáním. Daňové subjekty musí podat řádné daňové přiznání, ve kterém samostatně vyčíslí daň. Lhůta pro podání je stanovena zákonem. Pro daň z příjmu se podává daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, nebo do 6 měsíců v tom případě, vztahuje-li se povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, anebo pokud je daňové přiznání zpracováváno externí osobou (např. daňovým poradcem). Standardně bývá lhůta do 1. 4., ve druhém případě pak do 1. 7. (19)

Placení daně

Splatnost daně připadá k poslednímu dni lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Daň se považuje za zaplacenou v okamžiku připsání příslušné částky na účet uvedený správcem daně. Jestliže správce daně nemá žádné pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání, není důvod k zahájení postupu k odstranění pochybností a je vyměřena daň (19).

2.1.4 Daňová soustava

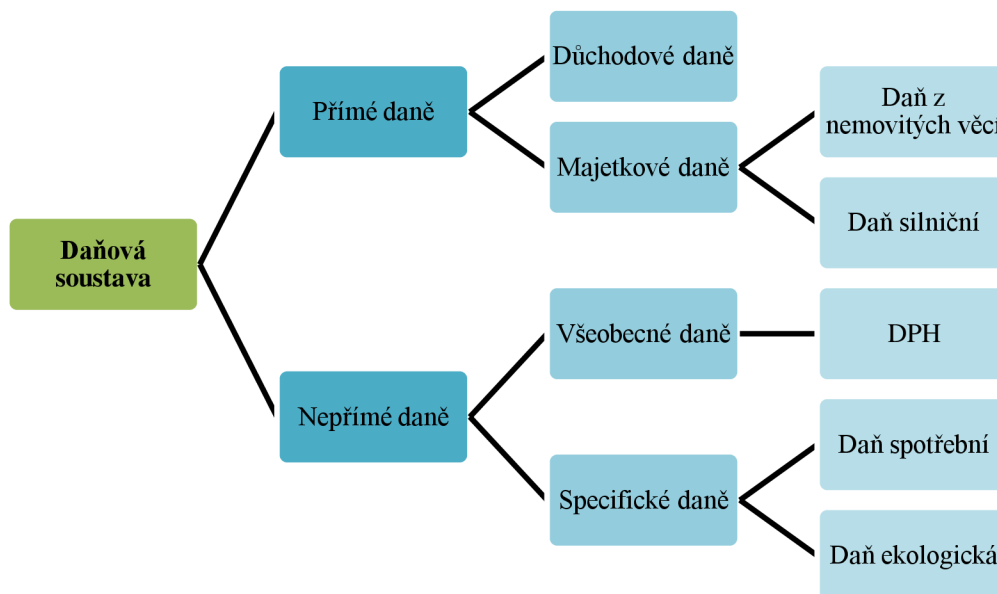
Daně lze klasifikovat z několika různých hledisek a mnoho autorů uvádí kromě základních typů členění i různé další specifické klasifikace, např. dle daňového subjektu, dle objektu daně aj.

Struktura daňové soustavy České republiky vychází z klasifikace daní podle vazby na důchod poplatníka daně, podle této klasifikace se daně člení na přímé a nepřímé (20). Jedná se o nejpoužívanější a zároveň nejznámější třídění daní. Jedním ze způsobů klasifikace daní je proto dle jejich rozčlenění do dvou základních kategorií na přímé a nepřímé a následně jejich určení. Tento proces je sice jednoznačný, avšak velmi zdoluhavý (21).

Přímé daně jsou charakteristické tím, že u nich lze jasně specifikovat daňový subjekt, tudíž je poplatník nemůže přenést na jinou osobu, jelikož jsou placeny z jeho vlastního příjmu a daň na něj dopadá přímo. Mezi tyto daně patří daně důchodové a majetkové. Důchodové daně dále zahrnují daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Majetkové daně zdaňují movitý či nemovitý majetek, patří sem proto daň z nemovitých věcí a silniční daň. Daň z nabytí nemovitostí byla v roce 2020 zrušena kvůli koronaviru a nahradila ji daň z převodu nemovitostí. Nepřímé daně poplatník musí daň odvádět také, je zde ale možnost přesunu této daně na jiný subjekt. Daň je však placena plátcem daně, který ji odvádí do rozpočtu, a to například v ceně zboží či služeb, které si pořizuje. Rozlišujeme dva základní typy nepřímé daně, a to typ selektivních a univerzálních daní. Selektivní daně se týkají pouze určitých druhů zboží (např. daň spotřební či ekologická). Univerzální daně se naopak týkají veškerého zboží (DPH) (2).

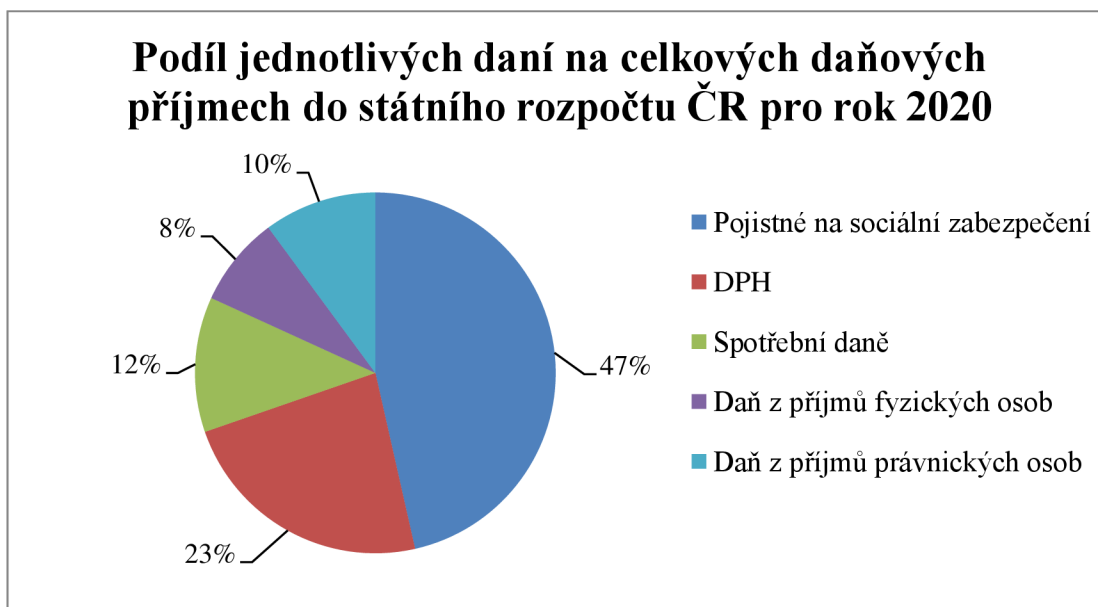
Do konce roku 2013 patřily do daňové soustavy České republiky i další dvě daně, konkrétně daň z převodu nemovitostí dědická a daň darovací. Tyto daně nebyly nahrazeny žádnou jinou daní, ale byly zrušeny. Nicméně předmět daru je od roku 2014

daně v rámci přiznání k dani z příjmu fyzických či právnických osob. Pro přehlednost je uvedeno schéma výše popsané daňové klasifikace daňové soustavy.



Obrázek č. 2: Daňová soustava ČR (Zdroj: Vlastní zpracování dle (22))

Daňové příjmy tvoří téměř 90 % všech příjmů veřejných rozpočtů a představují tak nejvýznamnější příjem státu (23). V níže uvedeném grafu jsou zobrazeny podíly, kterými jednotlivé daně přispěly do státního rozpočtu České republiky za rok 2020 vůči celkovému daňovému inkasu včetně pojistného na sociální zabezpečení.



Graf č. 1: Podíl jednotlivých daní vůči celkovým daňovým příjmům do státního rozpočtu ČR pro rok 2020 (Zdroj: Vlastní zpracování dle (24))

Daňový systém představuje na rozdíl od daňové soustavy širší pojem. Kromě daňové soustavy v sobě zahrnuje jak právně, organizačně a technicky řízený systém institucí, jež zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, kontrolu a vymáhání, tak i systém prostředků, metod a postupů, které tyto instituce uplatňují vůči daňovým subjektům (25). Základním parametrem, který specifikuje daňový systém kvantitativně, je daňová kvóta (jedná se o podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu). Dalším vymezením daňového systému může být daňový mix, jež vypovídá o tom, na jaký typ daní se stát zaměřuje a jaké daně naopak potlačuje. Nejčastěji se význam jednotlivých daní měří jako podíl výnosu daně na celkovém výnosu všech daní. Ve vyspělých státech klesá v daňových mixech podíl přímých daní a zvyšují se daně nepřímé, které mají menší nežádoucí vliv na ekonomickou aktivitu. Tato restrukturalizace se týká i České republiky (14).

Klasifikace daní dle metodiky OECD

Pro mezinárodní srovnávání celosvětové úrovně je významné členění podle metodiky OECD, která řadí mezi daně navíc i příspěvky na sociální zabezpečení. Dle OECD jsou daně specifikovány jako povinné a nenávratné plnění do veřejného rozpočtu. V tomto členění existuje mnoho podskupin pro rozdělení daní, z nichž bude uvedeno šest základních:

- 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 (12).

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

2.2 Daňová incidence

Předtím, než budou představeny daňové zásady, je potřebné si objasnit, na koho daně dopadají, kdo tedy vlastně nese daňové břemeno. Pojem daňové incidence byl popsán již

na přelomu 18. a 19. století. V ekonomice dochází k procesu zdanění, kdy se zákonem uložená daň přenáší na jiný subjekt, který tuto daň platí. Zásadním a všeobecně známým příkladem je zdanění spotřeby. Prodávající sice platí daň z přidané hodnoty, ale to neznamená, že bude o tuto daň na svém důchodu krácen. Daň se promítá do cen výrobků a zatížení se tedy týká spotřebitele, který ji zaplatí zároveň s kupovaným zbožím. Obdobně je tomu i u jiných daní (4).

Svátková (26) jako předmět incidenční analýzy uvádí průzkum efektů zdanění, např. na ceny a množství statků (výrobních faktorů) či na důchody (zisky). Metodologicky i prakticky správná analýza problému, na koho skutečně daně dopadají, je nezbytně spojena s analýzou tzv. daňového přesunu (26). Kubátová (2) uvádí, že se incidenční analýzy věnují určování rozložení břemene různých daní mezi členy společnosti. Nejčastěji se zkoumá, jaká část z celkových daní (či z celkové daně) dopadá na příslušníky jednotlivých důchodových skupin (2).

Daně mohou na subjekt dopadat dvěma různými způsoby, resp. rozlišujeme dva druhy incidence:

- zákonný dopad daně,
- skutečný, resp. ekonomický (efektivní) dopad daně.

Z hlediska daňové praxe je klíčový zákonný dopad daně. Z ekonomického pohledu a daňové teorie je významnější dopad skutečný, zejména při zkoumání působení daní na chování ekonomických subjektů (16).

Zákonný dopad daně vychází z daňových předpisů, které stanovují, kdo je daňovým subjektem, jak velká daň má být zaplacená, termíny úhrady atd. (27) Jak již bylo v předcházejících řádcích zmíněno, zákonem uložená daň nemusí ve všech případech celá dopadat na subjekt určený zákonem, ale může být přesunuta na subjekt jiný. Po daňovém přesunu již tedy mluvíme o efektivním dopadu daně. Daňové břemeno může být uskutečňováno jak dopředu na kupující, tak dozadu na prodávající, ale i na obě strany zároveň. Výše daňového přesunu může být v intervalu od nuly až po více než stoprocentní přesun. Může jít tedy o přesun nulový, plný, částečný nebo nadstoprocentní (28).

2.3 Daňové zásady (principy)

Daňová teorie považuje za dobrý daňový systém ten, který respektuje určité daňové zásady. Ekonomové se stavěli k vymezení daňových principů odlišným způsobem. Za základní a všeobecně uznávané jsou považovány Smithovy daňové kánony, které představují první ucelenou soustavu daňových principů. Podle Smithových daňových kánonů by při zdaňování měla být dodržena následující pravidla:

1. “V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.” – tj. zásada spravedlnosti.
2. “Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena přesně a nikoliv libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.” – tj. zásada určitosti.
3. “Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.” – tj. zásada výhodnosti pro poplatníka.
4. “Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, co ona daň skutečně přináší do státní pokladny.” – tj. zásada úspornosti (29).

Sandmo (30) uvádí, že jsou zde tři hlavní faktory, na které by se při sestavování optimálního daňového systému mělo dbát: administrativní efektivnost, spravedlnost a ekonomická efektivnost. Ve své publikaci ale upozorňuje na to, že administrativní efektivnost je málokdy brána v potaz (30).

Vaillancourt (31) tento fakt vysvětluje tím, že většina ekonomů má nedostatek znalostí jak o administrativních nákladech (vznikajících vládě), tak o vyvolaných nákladech (vznikajících podnikům a jedincům) (31).

Ucelenější pohled na zásady daňového systému přináší publikace Veřejné finance v teorii a praxi manželů Musgraveových (32). Ti upozorňují na to, že na tvorbu daňového systému působí celá řada vlivů, jak ekonomických, tak politických a sociálních. Zároveň autoři poukazují na to, že daňový systém sice nebyl sestaven dle požadavku optimality, avšak ekonomové a filozofové mají své jasné představy o tom, jakou by měl mít „správný“ daňový systém podobu. Musgrave a Musgraveová (32) mezi nejdůležitější požadavky považují:

1. „Výnos by měl být dostatečný.
2. Rozdělení daňového zatížení by mělo být rovnoměrné. Každý občan by měl platit spravedlivý podíl.
3. V této souvislosti je důležité nejen místo, kde se daň ukládá, nýbrž i její konečné místo. Musíme mít na paměti problém daňové incidence.
4. Daně by se měly vybírat tak, aby minimalizovaly zásahy do ekonomických rozhodnutí na jinak efektivních trzích. Zásahy, které mají za následek „absolutní ztrátu“, je nutné minimalizovat.
5. Daňový systém by měl usnadnit využívání stabilizační a prorůstové fiskální politiky.
6. Daňový systém by měl umožňovat levnou a jednotnou správu a měl by být pro daňového plátce srozumitelný.
7. Administrativní a další náklady by měly být co nejnižší, aniž by se tím ovšem narušily ostatní cíle.“ (32)

Musgrave a Musgraveová (32) uvádějí, že dílčí cíle se ne vždy shodují. Jako příklad lze uvést spravedlnost, která může vyžadovat náročnou administrativu a může tak být narušována neutralita daně, a proto je nezbytné najít určitý kompromis. Na závěr autoři dodávají, že u jde o požadavků na „správný“ daňový systém zaznamenali, že: *„správný daňový systém by se měl sestavit tak, aby uspokojil požadavky na spravedlivé rozložení daňového břemene, na efektivnost využití zdrojů, na cíle makroekonomické politiky a na snadnou administraci“*. Musgrave a Musgraveová (32) připomínají, že administrativní a vyvolané náklady reprezentují důležité hledisko funkce fiskálního systému, avšak tomuto problému není věnována dostatečná pozornost.

Z dalších současných autorů zabývajících se požadavky na daňový systém lze zmínit Kubátovou, která ve své knize (33) uvádí následujících pět kritérií tzv. „dobrého“ daňového systému: efektivnost; pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly); spravedlnost; správné působení na makroekonomické agregáty; právní perfektnost a politická průhlednost (33). Pavel a Vitek (34) dodávají, že pro sestavení optimálního daňového systému je potřebné brát v potaz i vyvolané náklady zdanění (34).

Daňové zásady představují požadavky kladené jak na daňový systém, tak na jednotlivé daně. Lajtkepová (28) uvádí, že daně by měly být především všeobecné, měly by tedy být hrazeny všemi poplatníky bez rozdílu jejich postavení, pohlaví apod. Mezi další důležité

daňové principy lze zařadit např. daňovou výnosnost, stabilitu daňového práva či právní průhlednost a perfektnost. Nejnovějším principem v Evropě je harmonizace daní, ta má zajišťovat sblížení naší daňové soustavy se systémy Evropské unie (28).

Navzdory různě se lišícím názorům mnoha autorů, společným základním principem pro většinu z těch, kteří se zabývají daňovým systémem, stále zůstávají jen dva principy, a to princip spravedlnosti a princip efektivity (4).

2.3.1 Spravedlnost daní

Daně lze považovat za spravedlivé, pokud se užitek subjektu získaný díky odvedeným daním vyrovná ztrátě, kterou mu přineslo stanovení a odvedení daní. Povinnost stanovení a odvedení daně zahrnuje jak samotnou výši daně, tak i administrativní náklady, které jsou s danou daní spojeny. Dalším faktorem, který určuje spravedlnost, je to, aby daňové břemeno dopadalo na všechny subjekty rovnoměrně, nemělo by tedy docházet k diskriminaci či zvýhodňování určitých subjektů. Zároveň by měla být dodržena rovnost redistribuce ve formě poskytování veřejných statků (15). Spravedlnost daní lze uchopit i z odlišného pohledu. Například tak, že by měl být dodržen princip platební schopnosti, tedy, že výše daně by měla být vůči jednotlivým poplatníkům ukládána na základě jejich platební schopnosti. Z hlediska zdanění je nicméně určování platební schopnosti poněkud složité. Možnost může být například návrh toho, že by poplatníci s vyššími příjmy a majetkem měli platit více než „chudší“ poplatníci, lze uvažovat o různých daňových sazbách apod. (35) Nastavit daňový systém tak, aby byl dodržen princip spravedlnosti daní, je tedy velmi složitý, ne-li nemožný, jelikož každý subjekt může na spravedlnost daní nahlížet odlišně. Volba kompromisu mezi efektivností a spravedlností daní je proto vždy nezbytná. Jinak řečeno, je třeba obětovat efektivnost na úkor spravedlnosti či naopak.

Smith (36) definuje spravedlnost daní takto: „*V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.*“ (36)

Lajtkepová (28) ve své publikaci uvádí, že daně lze považovat za spravedlivé, pokud je spravedlivá (rovnoměrná) redistribuce bohatství, důchodů nebo spotřeby. Daňové břemeno by tedy mělo dopadat na všechny poplatníky stejně, aby nedocházelo k diskriminaci nebo zvýhodňování určitých subjektů (28).

Pokud tedy shrneme výše uvedené, v literatuře jsou běžně uváděny dvě zásady spravedlivého zdanění: princip prospěchu a princip platební schopnosti. Dle principu prospěchu jsou daně spravedlivé tehdy, když poplatník úhradou utrpí takovou újmu, která se zároveň rovná užitku plynoucímu z veřejných statků. U principu platební schopnosti se požaduje placení daně tak, aby odpovídalo finanční či platební situaci poplatníka. V rámci toho by měla současně platit i takzvaná horizontální a vertikální spravedlnost. První uvedená požaduje, aby poplatníci, kteří jsou na tom finančně stejně, platili stejné daně. Druhá spravedlnost požaduje, aby ti, co jsou na tom lépe, platili daně vyšší (7).

2.3.2 Efektivnost daní

Výše daní a způsob jejich výběru by měl být určen tak, aby ekonomickým subjektům vznikaly co nejnižší administrativní náklady, které jsou s danou daní spojené. Co nejnižší by měly být zajisté i přímé administrativní náklady, aby nebyl snižován příjem do veřejných rozpočtů kvůli pouhému neefektivnímu daňovému systému. Současně by uložené daně neměly mít nijak významný vliv na ceny statků, aby nedocházelo k substituci, neměly by odrazovat od podnikání apod. (37) Jinými slovy lze tedy říci, že daň je považována efektivní tehdy, kdy se nepodílí negativním způsobem na rozhodování jednotlivce při výběru statků, při rozhodování, zda podnikat či nikoliv, při rozhodování o investování kapitálu atd. Daň by měla vést k co nejkrajnějšímu zkreslování cen. Pokud bychom například měli vybrat mezi dvěma daněmi, které by přinášely stejný zisk do veřejného rozpočtu, efektivnější by byla ta daň, která by se méně podílela na snižování spokojenosti daňového poplatníka a měla menší vliv na jeho rozhodování (35). Daňovou efektivnost lze formulovat jako vztah mezi náklady, které díky těmto daním daňovým poplatníkům vznikají, a mezi příjmy do veřejných rozpočtů, které daně přináší a díky kterým lze financovat veřejné statky, služby a další aktivity státu.

Daně mají vždy důchodový a substituční efekt. Důchodovým efektem se rozumí snižování disponibilního důchodu v důsledku zdanění. Substituční efekt vzniká zkreslením cen zdaněných statků. Při zavedení daně tedy dochází k navýšení ceny zboží, kterému se logicky spotřebitel snaží vyhnout a vyhledává proto zboží jiné, levnější, tzn. bude provádět substituci. Náklady spojené s daňovým systémem lze rozdělit do dvou skupin: administrativní náklady a nadměrné daňové břemeno (38). Vzhledem ke zvolené problematice, která je řešena v analytické části diplomové práce, budou tyto náklady podrobněji rozebrány v následující kapitole.

Na závěr však nutno zmínit, že v praxi není reálné respektovat všechny daňové principy současně, jak kvůli neúměrným nákladům, tak i ze samotné podstaty jednotlivých požadavků na daně, které si často odporují. Největším problémem většinou bývá snaha o uplatnění principu jak spravedlnosti, tak efektivnosti. Co je spravedlivé, nemusí být zároveň efektivní a naopak. Je tedy zapotřebí vzájemného kompromisu (4).

2.4 Náklady vznikající v důsledku zdanění

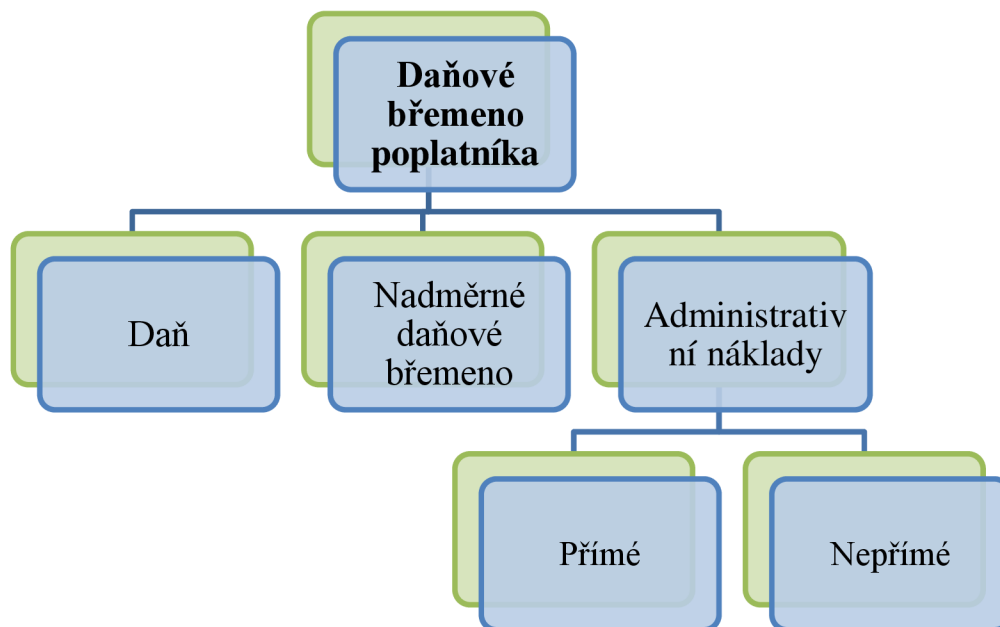
Do nákladů zdanění nepatří jen samotné částky zaplacené na daně. Úhrada daní zajišťuje transfer peněžních prostředků od jednotlivců a společností do veřejných rozpočtů. Zavádění či odvádění daní se neobejde bez dodatečných nákladů, kterých je celá řada. Takové náklady snižují celkový efekt ekonomiky, resp. vyvolávají neefektivnost. Hlavním cílem daňových systémů je co nejvíce tuto neefektivnost snížit. Na princip efektivnosti daní lze nahlížet ze dvou úhlů. Za prvé, jak daně ovlivňují tržní mechanismus (distorzita), a za druhé, jaké přímé a nepřímé náklady vznikají plátcům a poplatníkům daně na jejich úhradu i samotný výpočet (administrativní náklady) (4). Efektivnost výběru daně snižují přímé a nepřímé administrativní náklady vyvolané daňovým systémem (16). Přímé administrativní náklady vznikají na úrovni státu, zatímco administrativní náklady nepřímé vznikají přímo daňovým subjektům. Nelze opomenout další důležitý náklad vznikající v důsledku zdanění, čímž je nadměrné daňové břemeno, tzv. ztráta mrtvé váhy (3).

V literatuře se můžeme setkat s různými terminologiemi pro označení nákladů na zdanění. Neexistuje pro ně tedy jeden ustálený termín. Jako příklad můžeme uvést dvě publikace, konkrétně od Kubátové (2) a od Širokého (4). Kubátová ve svých publikacích používá pro přímé náklady terminologii „přímé správní náklady“ a pro nepřímé náklady „nepřímé vyvolané náklady“ (2), zatímco Široký ve své publikaci užívá pro přímé náklady termínu „přímé administrativní náklady“ a pro nepřímé náklady užívá termínu „nepřímé administrativní náklady“ (4). Pro sjednocení terminologie budou v této diplomové práci používány pouze termíny „přímé administrativní náklady“ a „nepřímé administrativní náklady“.

Pro přehledné shrnutí tedy daňová teorie rozlišuje dva druhy daňových nákladů, a to:

- přímé (správní, administrativní) náklady,
- nepřímé (vyvolané, administrativní) náklady (2), (4).

Schéma níže vyobrazuje všechny typy daňového břemene poplatníka.



Obrázek č. 3: Typy daňového břemene poplatníka (Zdroj: Vlastní zpracování dle (7))

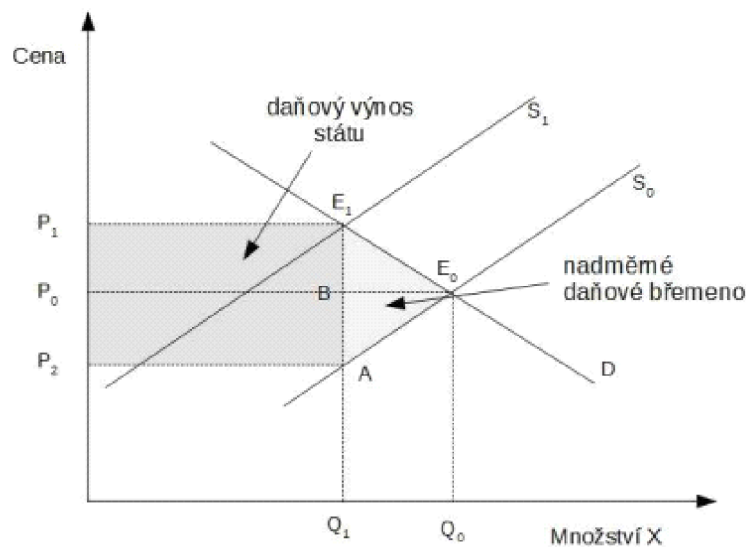
2.4.1 Nadměrné daňové břemeno

Všechny daně jsou v širším pojetí distorzní, jelikož daňové odvody naruší trh a svým způsobem zmenší jeho efektivnost. U spotřebních daní je důvodem to, že při navýšení ceny zboží a služeb, ze kterých je spotřební daň odváděna, může dojít ke snížení poptávky po těchto komoditách. U důchodových daní lze zase uvést, že poplatník je nedostatečně motivován k vyšší pracovní aktivitě. S tímto chováním se pojí vznik nadměrného daňového břemene. Vznik administrativních nákladů zdanění sice snižuje disponibilní prostředky subjektu, kterému tyto náklady vznikají, avšak často zakládají prospěch subjektům jiným. Díky nadměrnému daňovému břemenu je redukován užitek subjektu a na rozdíl od administrativních nákladů nevzniká prospěch žádným jiným subjektům (4). O nadměrném daňovém břemenu lze tedy mluvit v případě, pokud v důsledku cenové distorze způsobené zdaněním dojde ke změně ceny statku a poptávaném množství. Pro prodávajícího vstupuje zdanění do nákladů produkce statků, které tím zvyšuje, tzn. snižuje se mezní užitek z prodeje. Tato situace pak vede k substituci spotřebitele,

jelikož pro něj uvalená daň představuje růst mezních nákladů na pořízení tohoto statku. Subjekty mohou dosáhnout nové rovnováhy při vyšší ceně a snížení množství zdaněného statku, tj. nastává substituce (7).

V praxi se může jednat například o situaci, kdy daňový poplatník hradí daňovému poradci za zpracování daňových přiznání a s tím související agendy. Daňovému poplatníkovi tímto vznikají nepřímé administrativní náklady, přičemž daňovému poradci vzniká zisk ve formě odměny za poskytnuté služby (4).

Podrobněji je daňové nadměrné břemeno vyobrazeno níže na obrázku.



Obrázek č. 4: Nadměrné daňové břemeno (Zdroj: (4))

Velikost nadměrného daňového břemene se na konkurenčním trhu odvíjí od:

- elasticity poptávky (čím je elasticita menší, tím je menší nadměrné břemeno daně a naopak),
- elasticity nabídky (čím je elasticita menší, tím je menší nadměrné břemeno daně a naopak),
- velikosti daně (s rostoucí daní roste zároveň i mrtvá ztráta daně, jejíž růst je rychlejší než daň; nadměrné břemeno daně roste s druhou mocninou růstu daně).

Pokud je v daňovém systému více malých daní, je celkové břemeno daně menší. V případě uložení pouze jedné velké daně by bylo celkové nadměrné břemeno velké. Z tohoto důvodu se v praxi využívá systém vícero daní, i přes skutečnost rostoucích nákladů na správu a výběr daní, které jsou s nimi spojeny (15).

Jak již bylo zmíněno výše, velikost nadměrného daňového břemene je funkcí substitučního efektu. Různé daně vyvolávají substituci mezi různými statky a činnostmi jednotlivců. Následující tabulka poskytuje přehled o tom, v čem spočívá substituční efekt u vybraných daní.

Tabulka č. 1: Substituční efekt u vybraných daní

Daň	Substituce
paušální daň	nezpůsobuje substituční efekt
důchodová daň	mezi současnou a budoucí spotřebou
daň ze mzdy	mezi prací (spotřebou) a volným časem
spotřební daň všeobecná (DPH)	mezi současnou a budoucí spotřebou
spotřební daň selektivní	mezi různými druhy zboží

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (16))

2.4.2 Přímé administrativní náklady

Přímé administrativní náklady jsou náklady, které se vztahují k daňovému systému a vznikají na straně veřejného sektoru, tj. na straně výběrčího daně. Jedná se tedy o náklady státní správy (výdaje na vybudování a fungování finančních úřadů), se kterými se pojí jak výběr daní, evidence daňových poplatníků, organizace daňového systému, správa a kontrola daní (mzdy úředníků, pronájem, IT vybavení, energie apod.) atd. Nemusí jít jen o náklady týkající se přímo daňového sektoru, ale i o jiné, které souvisejí s daňovým systémem (např. služby soudnictví, náklady na obstarání informací statistického úřadu, pokud je tato činnost vykonávána pro správce daně) (4), (33). Detailněji přímé administrativní náklady definuje autor Pudil (2004), a to jako celkové náklady státního sektoru, které jsou spojeny s výběrem daní na všech vládních úrovních a ve všech okamžicích daňového řízení, a rovněž i náklady obětované příležitosti (39). Přímé administrativní náklady jsou relativně snadno zjistitelné a je tedy možné je stanovit jednodušeji než administrativní náklady nepřímé. Oproti nepřímým administrativním nákladům jsou přímé administrativní náklady viditelnější a lépe měřitelné, jelikož je ve veřejném sektoru snadnější přiřadit daňový náklad k jednotlivým daním (14). Hlavním důvodem je to, že přímé administrativní náklady jsou vedeny v rámci účetnictví daných subjektů. Příslušné státní instituce vedou evidenci jejich jednotlivých položek.

Jejich podíl na celkově vybraných daních není nijak významný. S komplikovanějším daňovým systémem náklady logicky rostou. Lze tedy říci, že čím vyšší počet jednotlivých daní, daňových sazeb, odpočtů, slev atp. daňový systém obsahuje, o to více rostou i jeho administrativní náklady (5).

Nemusí být však vždy úplně jasné, jaké položky nákladů lze zařadit mezi přímé administrativní náklady, případně v jaké výši. Docela jednoznačně můžeme do kategorie přímých administrativních nákladů zahrnout náklady na provoz finanční správy, tj. například platy zaměstnanců, náklady na fungování finančních úřadů apod. Problém se zařazením může nastat u těch nákladů, které souvisejí s daňovým systémem, ale už nejsou tak jednoznačné. Může jít například o soudní náklady při řešení daňových sporů a vymáhání případných daňových nedoplatků nebo náklady související se vznikem daňových legislativních předpisů. Dalším problémem může být zvolený způsob užívání účetních metod, díky nimž nemusí být zcela jasné, v jaké výši se přímé administrativní náklady nachází. Jedná se například o vybranou účetní dobu životnosti majetku finančních úřadů, což ovlivňuje výši nákladů v jednotlivých letech (40).

Přímé administrativní náklady mají rostoucí tendenci, jelikož veřejná správa nemá ve výběru daní žádnou konkurenci. Chybí zde kontrola trhu, která by mohla přispět k efektivnější alokaci zdrojů, čímž by zabránila „bobtnání“ administrativních nákladů. Na druhou stranu nutno podotknout, že veřejná správa využívá úspor z rozsahu, což administrativní náklady naopak snižuje (41).

2.4.3 Nepřímé administrativní náklady

Nepřímé administrativní náklady zatěžují soukromý sektor, jedná se tedy o náklady, které vynakládá přímo poplatník či plátce daně v důsledku fungování daňového systému. Jednoduše řečeno, do této kategorie spadají veškeré náklady vznikající podnikatelským subjektům na základě povinnosti stanovení a odvodu daní. Daňová teorie do této skupiny nákladů zařazuje například náklady na čas vynaložený na seznámení se s daňovými zákony, na vyplňování daňových přiznání, výdaje na odměny daňovým poradcům, právníkům, náklady na účetní a daňovou evidenci, výdaje na počítačové programy, na pronájem účetních kanceláří apod. (42) Předpokládá se, že nepřímé administrativní náklady jsou několikanásobně vyšší než administrativní náklady přímé. Rovněž jsou skryté, tedy hůře vyčíslitelné, neboť nejsou ve většině případů statisticky vykazovány.

Je tedy možné pouze odhadovat, jak vysoká je pro občany a organizace například časová náročnost na vyplňování daňových přiznání či finanční náročnost vynaložená na splnění daňových povinností. Stejně jako u přímých administrativních nákladů, i zde platí, že se složitostí daňového systému rostou i náklady soukromého sektoru na výběr daně (39). Daň ze mzdy je méně komplikovaná a tedy levnější než daň odváděná z celkových příjmů. Mohou rovněž nastat případy, kdy nepřímé administrativní náklady porostou současně s přímými, např. u zavedení další sazby DPH. Nastat však může i situace, kdy nepřímé administrativní náklady porostou a přímé budou klesat a naopak. Toto se děje především v případech, kdy je určitému sektoru (veřejnému) odebrána jistá povinnost, která přenesena na sektor druhý (soukromý) a naopak (43). Walpole (44) považuje za „otce“ výzkumů nepřímých administrativních nákladů profesora Cedrica Sandforda, který za nepřímé náklady považuje takové náklady, které vznikají daňovým poplatníkům nebo třetím stranám (např. podnikům, vládám), v důsledku zachování stanovené daňové legislativy (44). Pavel a Vítek (45) označují přímé a nepřímé administrativní náklady komplexně pod pojmem transakční náklady daňového systému. Z teoretického hlediska je zapotřebí pohlížet na nepřímé administrativní náklady jako na „součást celkového snížení čistých příjmů resp. užitků poplatníků“ (45). Z hlediska hospodářské a daňové politiky, jak uvádějí tito autoři ve svém dalším článku (34), jsou nepřímé administrativní náklady významné z pohledu teorie strany nabídky, jelikož nepřímé administrativní náklady omezují ekonomickou výkonnost a rovněž ziskovost organizací, což lze přirovnat, jak tito autoři uvádějí, k působení vyšších daňových sazeb či širšímu daňovému základu (34).

2.5 Nepřímé administrativní náklady zdanění

Tato kapitola se věnuje nepřímým administrativním nákladům na zdanění v návaznosti na celkové náklady související se zdaněním a užitkem soukromého sektoru. Budou popsány různé metody a nástroje používané pro výpočet těchto nákladů (39).

2.5.1 Vymezení nepřímých administrativních nákladů

Nepřímé administrativní náklady mohou mít dle základního ekonomického třídění různé druhy:

- klasické nepřímé administrativní náklady,
- cash-flow náklady
- psychické náklady (39).

Do klasických nepřímých administrativních nákladů se řadí například čas potřebný pro splnění požadavků daňového systému (např. čas nutný k získání potřebných znalostí, doba strávená vyplňováním daňových přiznání atd.), poplatky externím dodavatelům, technické vybavení, zaměstnanecké náklady, prostor aj. (39)

Cash-flow náklady jsou takové náklady, které vznikají v důsledku dřívějšího odvedení daně, než dojde k příslušné ekonomické transakci. Tyto náklady vznikají pouze v případě, kdy má subjekt povinnost odvést danou daň, aniž by do momentu odvodu fakticky získal daňový základ. Například, pokud existují nezaplacené výnosy, které jsou avšak obsaženy v daňovém základu daně z příjmů či v daňové povinnosti při odvodu DPH, a výstupy dosud nebyly zaplacený odběratelem (14). Psychické náklady mohou dosahovat velmi významných hodnot. Těmito náklady se rozumí skutečnost, že díky daňovým povinnostem může daňový poplatník trpět stresem, frustrací či úzkostí. Psychické náklady ovšem doposud nebyly nikdy žádnou empirickou studií kvantifikovány, a to i přes jejich zkoumání. Psychické náklady lze pozorovat i na straně správců daně (46).

S existencí daňového systému vznikají daňovým poplatníkům zároveň i užitky, které je zapotřebí spolu s nepřímými administrativními náklady vzájemně vyrovnávat. Jedná se o:

- cash-flow užitky,
- manažerské užitky,
- ostatní užitky.

Cash flow užitky nastávají v případě, kdy je daň uhrazena později, než vznikne ekonomická skutečnost zakládající povinnost odvodu daně. Jako příklad lze uvést úhradu daně z příjmu ze mzdy až poté, co nastal termín výplaty mezd nebo například nárokování si nadměrného odpočtu DPH dříve, než byla zaplacená přijatá faktura (39).

Manažerské užitky vznikají v situaci, kdy díky povinnosti stanovit výši daně je podnik nucen mít určitý informační systém, díky kterému však může manažer v podniku řídit i jiné procesy netýkající se daňového systému.

Ostatní užitky nastávají například v případě přijetí státního zaměstnance do soukromého sektoru s tím, že různá školení či kurzy, kterými zaměstnanec rozšířil své znalosti, byly uhrazeny již dříve veřejnou správou (39).

Tyto náklady a užitky je zapotřebí mezi sebou kompenzovat, čímž dostaneme tzv. společenské náklady zdanění soukromého sektoru. Společenské náklady lze vyjádřit jako součet nákladů zdanění, od kterého jsou odečítány užitky zdanění. Dalším způsobem, kterým lze vyčíslit tzv. celkové společenské náklady zdanění, je rozdíl celkových nákladů soukromého sektoru, administrativních nákladů veřejného sektoru, ostatních nákladů spojených s výběrem daní a celkového užitku soukromého sektoru a užitku veřejného sektoru (39).

Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění je tedy možné definovat následovně:

$$SCC = CC_K + CC_{CF} + CC_{MC} - CU_{CF} - CU_M$$

Přičemž:

SCC – celkové nepřímé administrativní náklady na zdanění,

CC_K – klasické nepřímé administrativní náklady zdanění,

CC_{CF} – cash flow náklady,

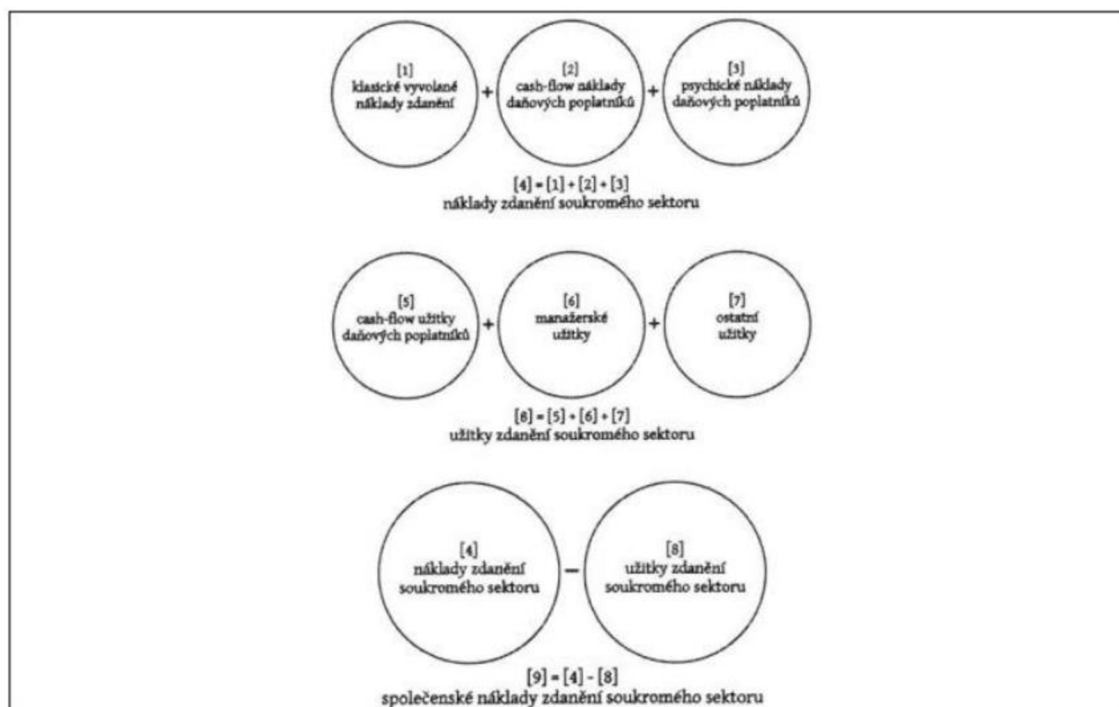
CC_{MC} – psychologické náklady,

CU_{CF} – cash flow užitky,

CU_M – manažerské užitky.

Pro zjednodušení je zde možnost již zmíněná kompenzace cash flow nákladů s užitky a psychických nákladů s manažerskými užitky, v takovém případě v rovnici zůstanou pouze klasické nepřímé administrativní náklady zdanění (39).

Výše uvedené rozdělení nepřímých administrativních nákladů zdanění a užitků plynoucích z daňového systému lze znázornit obrázkem níže.



Obrázek č 5: Společenské náklady zdanění soukromého sektoru (Zdroj: (39))

Další z možností, jak můžeme nepřímé administrativní náklady zdanění roztřídit, je na náklady, kterým se lze nějakým způsobem vyhnout či je snížit, a na náklady nezbytné, jejichž vzniku již poplatník zabránit nedokáže. Tzv. nevyhnutelné náklady představují náklady navazující na činnosti, které musí být vykonány, aby byly dosaženy požadavky stanovené daňovými předpisy. Jedná se tedy o nepřímé administrativní náklady zdanění, jež vznikají z minimálních legislativních požadavků státu. Druhá skupina nákladů jsou náklady, které vznikají daňovým poplatníkům nad rámec nevyhnutelných nákladů. Poplatník má tedy možnost se v tomto případě rozhodnout, zda bude provádět činnosti, které povedou ke vzniku těchto nákladů. Takové náklady již nevychází z minimálních legislativních požadavků státu, ale jsou s nimi požadavky spojeny. Jedná se o činnosti, které poplatník vykonává, aby měl jistotu, že splňuje všechny daňové povinnosti tak, aby byly v souladu s daňovými předpisy. Může se jednat například o dokumentaci převodních cen či žádost o závazné posouzení u správce daně atd. (47)

2.5.2 Metody měření nepřímých administrativních nákladů

Aby byla zajištěna efektivnost výběru daní, měly být náklady na jejich vybrání co nejnižší, jinak ztrácí výběr význam a stává se neefektivní. U daňových poplatníků rovněž nesmí být narušena smysluplnost a efektivnost podnikání při požadavcích na

minimalizaci nákladů spojených se správou a výběrem daní. Obě strany se jednoznačně snaží o maximalizaci zisku. Pro řízení efektivní daňové politiky je nezbytným nástrojem především dostatek kvalitních informací, které používají vstupní data při výpočtech pro měření efektivnosti výběru daní. Získávání informací je často velmi složité a určuje vypovídací schopnost výstupů použitých metod (39).

Měření nepřímých administrativních nákladů je nejčastěji prováděno odborníky, k výzkumu pro vládní agentury, výzkumné instituce nebo pro čistě akademické účely. U tohoto typu nákladů je však poměrně složité určit jejich množství, jelikož nejsou nikde vykazovány (viz výše kapitola Nepřímé administrativní náklady) (31).

Obecně existují dvě metody měření nepřímých administrativních nákladů, a to metoda příjmová a výdajová. Příjmová metoda vychází z toho, že náklady daňových poplatníků vynaložené k plnění jejich daňových povinností představují zároveň výnosy pro ekonomické subjekty, které poskytují služby v oblasti daňového a účetního poradenství a ostatní služby související s daněmi.“ Avšak, jak je těmito autory uváděno, příjmová metoda se využívá pouze výjimečně, jelikož data nejsou lehce dostupná (39).

V České republice i v zahraničí jsou pro měření nepřímých administrativních nákladů využívány tyto základní metody, či jejich kombinace:

1. Strukturované dotazníky nebo rozhovory s daňovými poplatníky. Pokud je struktura dotazníků připravena správně, je tato metoda považována za jednu z nejlepších z hlediska získávání nezbytných dat a informací. Jedná se proto o jednu z nejčastěji používaných metod od počátku 80. let 20. století. Metoda zahrnuje především rozesílání strukturovaných dotazníků poštou (elektronicky či fyzicky) a přináší tak největší množství informací i ve statisticky reprezentativním vzorku. Velkou výhodou této metody je skutečnost, že lze oslovit vysoký počet subjektů při relativně nízké administrativní náročnosti. Většinou je ovšem tato metoda kombinována s dalšími, jelikož samotné dotazníky neodráží celou objektivní realitu. Dotazníky často provádí i profesionální agentury zaměřené na výzkumy veřejného mínění (48).
2. Nestrukturované rozhovory s respondenty. Nestrukturované rozhovory již nejsou v současné době vhodné a prakticky se spíše nevyužívají. Strukturované rozhovory bývají kombinovány s dotazníky, aby došlo k vyjádření míry shody při srovnávání výsledků. Hlavní nevýhodou především je to, že získaná data nemohou být plnohodnotně porovnána, jelikož respondenti neodpovídají na stejné otázky

(rozhovory nemají stejnou strukturu). Nestrukturované rozhovory mohou případně sloužit k zahájení pilotních projektů velkých výzkumů nepřímých administrativních nákladů (48).

3. Studie časových a pracovních nákladů daňových poplatníků prováděné výzkumnými týmy. Výhodou je to, že lze díky této metodě zcela přesně změřit objemu času potřebného pro splnění daňových povinností, a to i na zpracování jednotlivých druhů daní. Nevýhodou pak může být vysoká časová i finanční náročnost celého výzkumu. Z tohoto důvodu ji nelze uplatnit u tak rozsáhlého počtu respondentů, jako například metodu strukturovaných dotazníků (39).
4. Vlastní pozorování daňových poplatníků bez účasti výzkumných týmů. V praxi není tato metoda používána, jelikož názory daňových poplatníků jsou odlišné a nebylo by tedy možné určit souhrnnou kvantitativní agregaci nepřímých administrativních nákladů. Tato metoda však může být využita k přípravě vlastních dotazníků. Je přijatelná při kladení otevřených otázek, zaměřujících se na zkoumání času věnovanému daňové agendě, nebo otázek týkajících se srozumitelnosti daňového systému či daňových zákonů apod. (39)
5. Archivní výzkum (využití záznamů státní správy, daňových poradců či účetních). Takové měření je vhodné využít při přípravě případových studií měření nákladů jednotlivých daňových subjektů. Informace od daňových poradců, účetních a auditorů jsou využívány například při konzultacích ohledně přípravy rozsáhlejších strukturovaných dotazníků apod. (39)
6. Simulace a modelování. Metoda je typická pro první tři metody měření nepřímých administrativních nákladů zdanění, které jsou popsány výše. Pro simulaci chování daňových poplatníků není potřeba žádný osobní, telefonický či poštovní kontakt, díky čemuž je tato metoda finančně nenáročná. Na druhou stranu, jelikož jde o pouhou simulaci, lze u jejich výsledků poměrně snadno vyvrátit věrohodnost. Výhodné je využít metodu osobních rozhovorů, pokud předmětem zkoumání není velký počet subjektů. Co se týče získávání dat, je tato metoda poměrně přesná. Ideální je zkombinovat tuto metodu s dotazníkovou metodou. Pokud je průzkum prováděn např. na jednom podniku, lze data získaná z dotazníků ověřovat právě osobním rozhovorem (47).

Každý z těchto nástrojů má své výhody a nevýhody, které zachytil Vaillancourt (31) v následující tabulce:

Tabulka č. 2: Způsoby a hlediska zjišťování údajů

Hledisko	Způsob zjišťování údajů		
	Dotazování osobně	Dotazování telefonicky	Zasílání poštou
Náklady	vysoké	střední	nízká až střední
Míra návratnosti	vysoká	vysoká	nízká
Srozumitelnost dotazování	vysoká	střední	nízká
Kvalita dat	vysoká	střední	nízká
Velikost vzorku respondentů	malá	střední až vysoká	vysoká
Předpojatost respondentů	malá	střední	vysoká

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (31))

2.5.3 Časový aspekt nepřímých administrativních nákladů

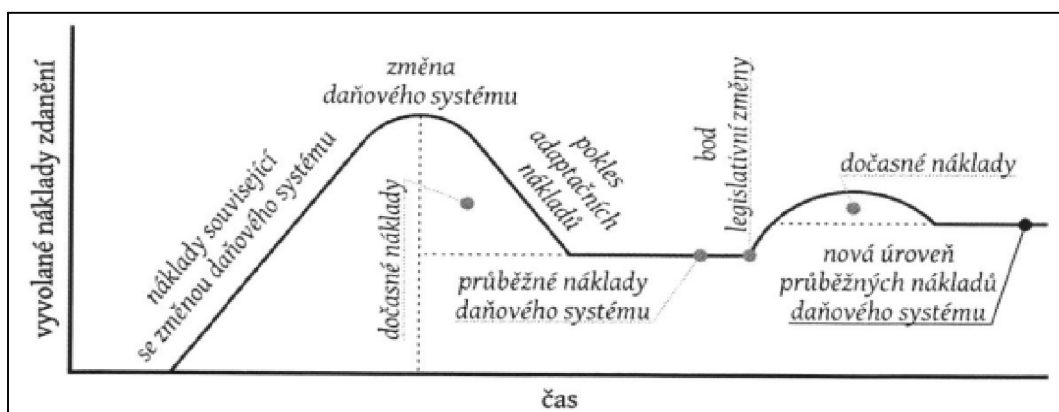
Z pohledu časového vzniku a trvání jednotlivých druhů nákladů, souvisejících s daňovým systémem, existují dva druhy nákladů (bez ohledu na to, zda jde o administrativní náklady přímé či nepřímé). Jsou to:

- průběžné náklady daňového systému, v čase relativně stabilní,
- náklady související se změnami daňového systému.

Nepřímé administrativní náklady související se změnami daňového systému se týkají především zavádění nových daní či významnými změnami konstrukce určité stávající daně. Množství těchto nákladů roste s každou změnou daňového systému. I když se může zdát takové rozdělení nákladů jako jednoduché, v praxi není snadné jednoznačně určit, které náklady patří jaké skupiny. Důvodem mohou být časté a různorodé změny daňových zákonů. Rozlišování nákladů má smysl zvláště u měření nepřímých administrativních nákladů zdanění, jelikož náklady týkající se změn daňového systému, mohou podstatně zkreslovat výsledky měření tohoto typu nákladů. Z ekonomického pohledu by tedy měly být takové náklady časově rozlišeny a neměly by být započítávány pouze do takového roku, ve kterém vznikly. Mezi náklady týkající se změn daňového systému patří

především investice do lidského kapitálu (např. školení vlastních zaměstnanců), změny softwarového vybavení a další investice (např. hardware). Jelikož není předem stanoveno, jak dlouhá by měla být doba, po kterou by měly být takové náklady rozlišovány (jelikož není známa doba platnosti nově zavedené daňové legislativy, resp. doba mezi dvěma významnými změnami určité daně), jsou v praxi tyto náklady často zahrnovány k příslušnému roku jejich vzniku. V důsledku výše uvedeného postupu lze v situaci, kdy jsou vyvolané i administrativní náklady měřeny v roce výrazné daňové změny (i těsně před ní či po ní), dojít k nadhodnocení velikosti nákladů daňového systému (39), (4).

Časový vývoj nepřímých administrativních nákladů zdanění lze zobrazit pomocí následujícího obrázku.



Obrázek č. 6: Časový vývoj nepřímých administrativních nákladů zdanění (Zdroj: (39))

2.5.4 Faktory působící na velikost nepřímých administrativních nákladů

Dále lze uvést několik faktorů, které mohou být pro míru nepřímých administrativních nákladů zdanění klíčové. Tyto faktory můžeme rozdělit následovně:

- velikost daňového poplatníka, stanovená např. dle výše výsledku hospodaření, obratu, počtu zaměstnanců apod.,
- existence mezinárodního hlediska v ekonomických činnostech poplatníka,
- komplikovanost organizační struktury u právnických osob,
- odvětví, ve kterém se subjekt pohybuje (podniká),
- způsob vedení účetnictví,
- druhy příjmů, které podléhají zdanění poplatníka, resp. jaké druhy daní musí být poplatníkem přiznávány a odváděny,
- u fyzických osob lze uvážit jejich rodinnou a sociální situaci (39).

2.5.5 Uskutečněná měření nepřímých administrativních nákladů

Studie se věnovaly nepřímým administrativním nákladům již v 60. letech 20. století, a to především ve Spojených státech amerických. (34) Jak uvádí Vybíhal (49), „*teoreticko-metodologickou základnou i praktickým návodem, jak měřit nepřímé administrativní náklady zdanění, jsou především práce, které publikoval Vaillancourt*“ (49). Vaillancourt (31) provedl jednu z prvních komplexních studijních analýz nepřímých administrativních nákladů, která zkoumala 20 studií, z nichž 16 se věnovalo nepřímým administrativním nákladům právnických osob. Autor na základě této analýzy došel k několika závěrům, zejména:

1. podíl nepřímých administrativních nákladů na vybrané dani tvoří méně než 10%,
2. vyšší nepřímé administrativní náklady jsou dosahovány u daní, které jsou uvaleny na transakce (daň z přidané hodnoty, „sales tax“) (31).

Vaillancourt tuto analýzu několika studií rozšířil o další poznatky, nové provedené studie a měření. Na základě provedených studií autor předpokládá, že nepřímé administrativní náklady klesají s velikostí firmy, což by mohlo být zapříčiněno úsporami z rozsahu. Autor uvádí, že podíl nepřímých administrativních nákladů na obratu u velkých firem může být v důsledku úspor z rozsahu pod 0,01 p.b., zatímco u malých firem může podíl dosahovat řádu několika procent, eventuálně i převýšit výši uhrazené daně. Analýza uvádí, že největší část nepřímých administrativních nákladů představuje u firem interní „časové úsilí“ a osobní náklady. V analýze se dále konstatuje, že kromě klasických nepřímých administrativních nákladů existují i dočasné (resp. jednorázové) nepřímé administrativní náklady, vznikající firmám z důvodu zavedení nové daně či podstatné změny daňové legislativy. Vyšší množství nepřímých administrativních nákladů mohou mít také zakládající firmy (start-upy), u kterých se předpokládá, že budou mít vysoké jednorázové nepřímé administrativní náklady zdanění zejména v prvním roce od založení firmy (50). Na závěr je uváděno, že firmám s mezinárodními zisky mohou vznikat rovněž vyšší nepřímé administrativní náklady, neboť firmy, které obchodují mezinárodně, musejí dodržovat daňovou legislativu nejméně dvou zemí, ve kterých působí (51).

Uskutečněná měření nepřímých administrativních nákladů v ČR a EU

Jak již bylo zmíněno výše, nepřímé administrativní náklady jsou vyšší než přímé administrativní náklady. Hodnota celkových nepřímých administrativních nákladů se pohybuje mezi 4 - 6 %, což je podobné zatížení, se kterým se potýkají i subjekty v zahraničí. Nabízí se zde otázka, zda by nebylo efektivnější přesunout více povinností při výběru na stát, který může lépe využívat úspor z rozsahu (34).

Na základě studie od Pavla a Vítka (34) bylo stanoveno, že daně podléjící se na příjmech do veřejných rozpočtů nejvýznamněji, mají relativně nižší nepřímé administrativní náklady zdanění než například osobní příjmové daně. Nepřímé administrativní náklady mají regresivní vývoj, což vypovídá o větší daňové zátěži pro menší daňové poplatníky než pro velké společnosti. Subjekty výzkumu v ČR byly samostatně výdělečné osoby nebo manažeři a specialisté z obchodních společností. Závěrem této studie bylo rovněž to, že podnikatelské subjekty v České republice podléhají v porovnání s dalšími zeměmi EU poměrně vysokým nepřímým administrativním nákladům zdanění, což dokazují i výsledná data studie Paying taxes (34). Na základě další studie pro Ministerstvo financí z roku 2008 nepřímé administrativní náklady u daně z příjmu právnických osob dosáhly 5,5 % celkové vyměřené daně. U DPH činil podíl hodnoty nepřímých administrativních nákladů na celkové dani 4,5 %. V době zkoumání však ještě nebyla povinnost podávat kontrolní hlášení. Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti byla zatížena nepřímými administrativními náklady ve výši 3 %. Nejvyšší hodnoty nepřímých administrativních nákladů zdanění byly dosaženy u daně z příjmů fyzických osob z podnikání, konkrétně ve výši 34,4 %. Poměrně vysokých hodnot bylo dosaženo také u silniční daně, a to 16,4 % (42).

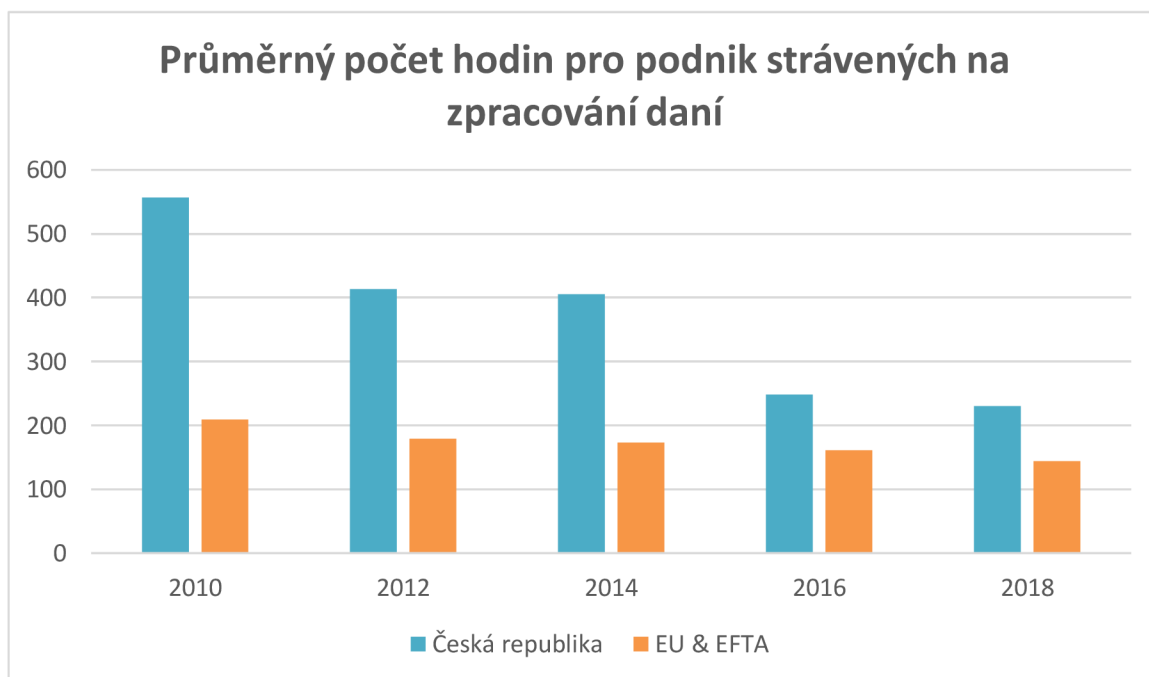
2.5.6 Studie Paying taxes

Jednou z analýz, která se zabývá měřením nepřímých administrativních nákladů, je analýza Paying taxes, která je prováděna v rámci projektu Světové banky - Doing Business. Projekt Doing Business byl zahájen v roce 2002 a věnuje pozornost malým a středním podnikům. Studie se snaží o objektivní změření míry regulace ve vybraných oblastech podnikání. V současnosti je tato studie vypracovávána ve více než 190 ekonomikách světa a zahrnuje 11 indikátorů. Každý z těchto indikátorů umožňuje mezinárodní komparaci, nicméně na úkor zobecňování. Základním úkolem tohoto

projektu je: „poskytnout objektivní základ pro pochopení a zlepšení právního prostředí pro podnikání po celém světě“ (52). Projekt Doing Business například pokrývá oblast placení daní, resp. analýzu „Paying taxes“. V této části studie je měřen:

1. počet plateb,
2. čas,
3. celková daňová sazba a nově od roku 2016 i sub-indikátor, který pokrývá tzv. „postfiling proces“,
4. vrácení daně z přidané hodnoty, audity daně z příjmů právnických osob, správní daňová odvolání (52).

Pomocí této studie lze stanovit průměrný počet hodin, které podniky stráví úkony souvisejícími s nepřímými administrativními náklady zdanění. Graf níže znázorňuje vývoj průměrného počtu těchto hodin, a to jak za Českou republiku samostatně, tak za podniky v Evropské unii a za podniky spadající do Evropského sdružení volného obchodu.



Graf č. 2: Průměrný počet hodin pro podnik strávených na zpracování daní v ČR a EU & EFTA (Zdroj: Vlastní zpracování na základě (53), (54), (55), (56), (57))

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. 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 2010 hodnota činila 557 hodin, kdežto v roce 2018 již „pouze“ 230 hodin.

V následující tabulce jsou porovnány vybrané země dle kritérií analýzy Paying taxes roku 2018.

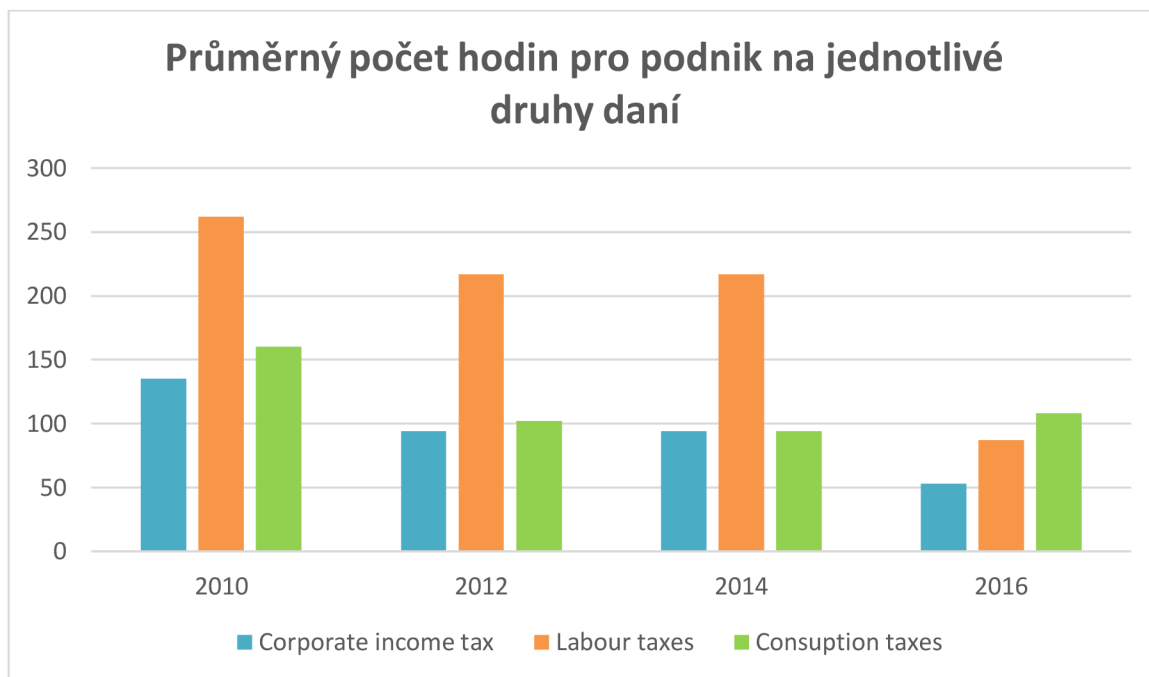
Tabulka č. 3: Porovnání vybraných zemí na základě analýzy Paying taxes pro rok 2018

Země	Pořadí výhodnosti daňového systému (ze 189)	Čas potřebný na splnění daňových povinností (hod.)	Počet plateb	Daňové zatížení v %
Česká republika	53.	230	8	46,1
Rakousko	44.	131	12	51,4
Dánsko	8.	132	10	23,8
Lucembursko	23.	55	23	20,4
Polsko	77.	334	7	40,8
Německo	46.	218	9	48,8
Japonsko	51.	129	19	46,7
Itálie	128.	238	14	59,1
USA	25.	175	10,6	36,6

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (57))

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.

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 č. 3: Průměrný počet hodin pro podnik na jednotlivé druhy daní v ČR (Zdroj: Vlastní zpracování dle (53) (54) (55) (56))

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 NEPŘÍMÝCH ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ VE VYBRANÉM PODNIKU

Analytická část diplomové práce se již zabývá analýzou konkrétního podniku, a to především z hlediska nepřímých administrativních nákladů zdanění. V první řadě je popsán analyzovaný podnik a jeho ekonomické výsledky za uplynulá účetní období, dále jsou stanoveny jednotlivé daňové platby, které je podnik povinen odvádět a nakonec analyzovány jednotlivé činnosti vedoucí ke vzniku nepřímých administrativních nákladů zdanění.

K analýze nepřímých administrativních nákladů byla zvolena společnost IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o., která se zabývá infrastrukturou informačních technologií se sídlem ve Zlíně. Společnost byla vybrána především kvůli dobré přístupnosti dat ekonomického oddělení, jelikož jsem v ní vykonávala již třikrát odbornou praxi, díky které mám se společností dobré zkušenosti a znám její chod. Analýza nepřímých administrativních nákladů zdanění vychází ze skutečných interních údajů společnosti za účetní období 2019/2020 až 2021/2022.

3.1 Charakteristika podniku

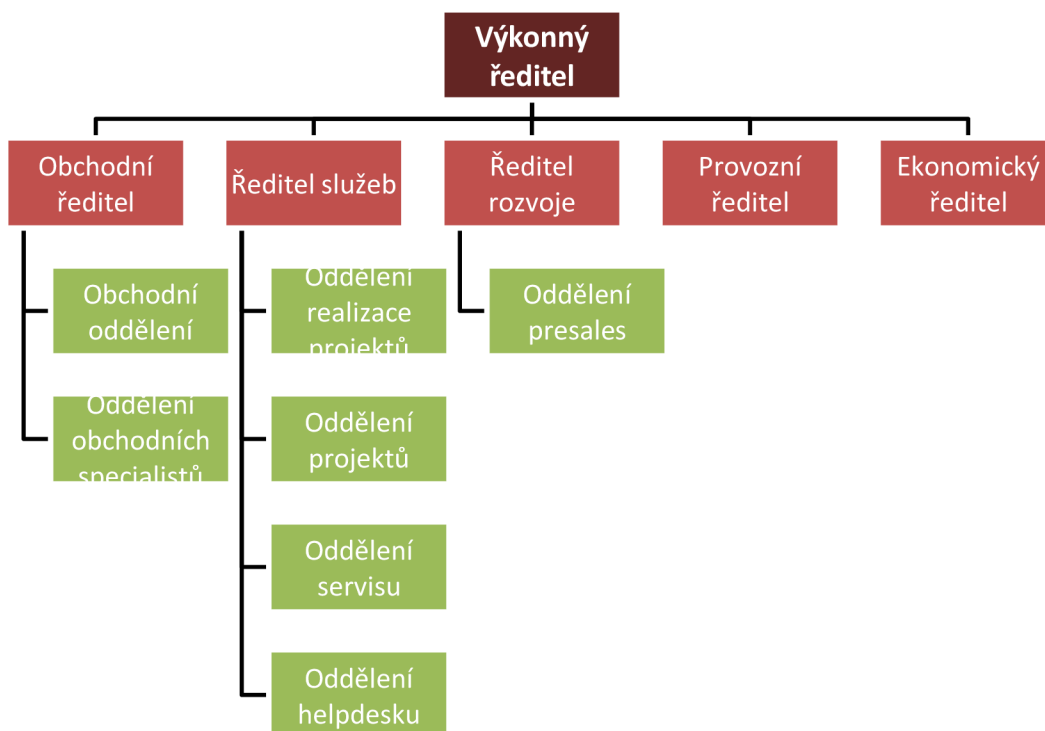
Společnost IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. na českém i slovenském trhu působí jako velice významný poskytovatel infrastrukturních služeb v oblasti informačních a komunikačních technologií (ICT). Je členem skupiny IMPROMAT, která se rozděluje na oddíl pro infrastrukturu informačních technologií a oddíl klimatizací. IMPROMAT-COMPUTER poskytuje široké portfolio služeb, které řeší požadavky na informační technologie od návrhů řešení, realizaci, až po provoz, správu, obnovu či úplný outsourcing.

Společnost byla založena již v roce 1992 jako společnost s ručením omezeným. Za tuto dobu již uzavřela několik partnerství s významnými společnostmi, např. s HPE Gold Partner, HP First Platinum, IBM Silver Business Partner, Microsoft Gold Competency Partner a další. Je vedena u Krajského soudu v Brně. Hlavní sídlo společnosti se nachází ve Zlíně, kde je soustředěno její vedení, centrální servisní dispečink a hlavní odborně technická kancelář. Vedlejší sídlo, které se využívá k poskytování systémových a servisních služeb zejména na území Čech, se nachází v Praze. Další pobočky

společnosti se nachází celkem ve 13 městech České republiky, například v Brně, Olomouci, Ostravě či v Pardubicích, kde ve svých technických kancelářích poskytují služby a servis pro své zákazníky přímo na místě. Dceřiná společnost IMPROMAT-COMPUTER působí v hlavním městě Slovenska. Nepřímé administrativní náklady zdanění budou vypočteny pro hlavní sídlo společnosti (58).

3.1.1 Organizační struktura podniku

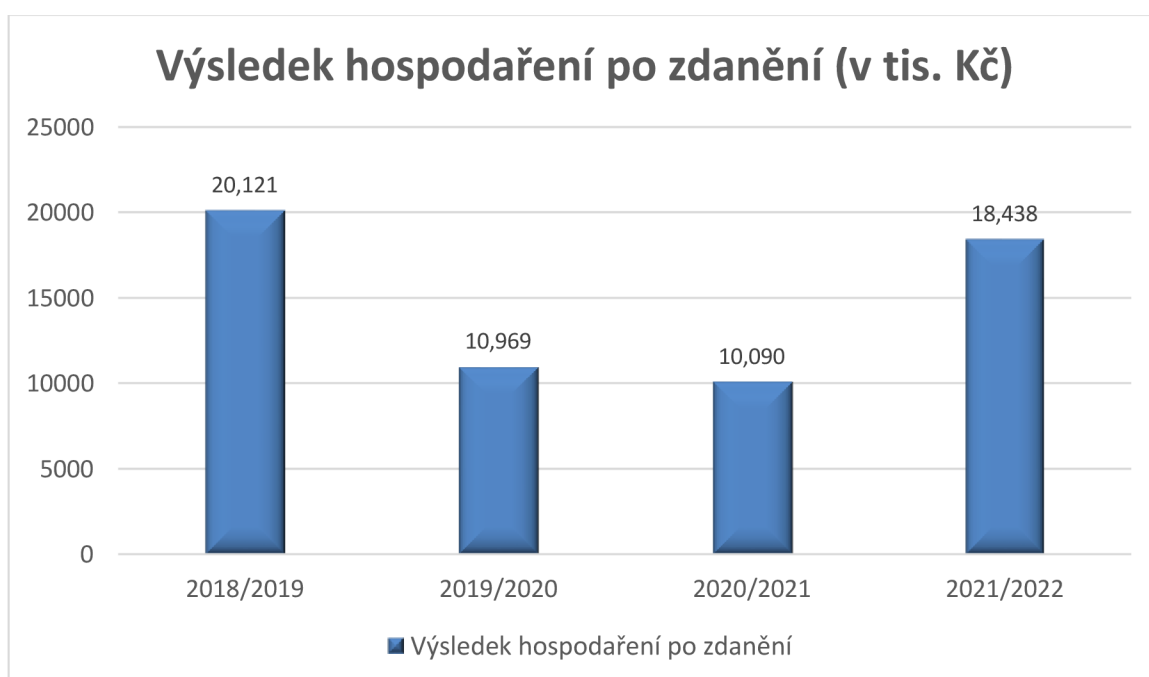
V organizační struktuře se nachází oddělení obchodu, služeb, rozvoje, provozní a ekonomické. Oddělení služeb se dále dělí na menší útvary (oddělení realizace projektů, oddělení projektů, servisu a helpdesku). V současné době společnost zaměstnává 112 zaměstnanců včetně řídicích pracovníků, největší procento zauímají technici. Společnost má tři společníky, kteří přispěli vkladem základního kapitálu 600 000 Kč. Nejvyšší vklad vložila společnost IMPROMAT INT., s. r. o. Všechny vklady již byly splaceny. Statutárním orgánem společnosti je jeden jednatel, který za společnost od jejího vzniku jedná a podepisuje samostatně.



Obrázek č. 7: Organizační struktura podniku (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního dokumentu podniku)

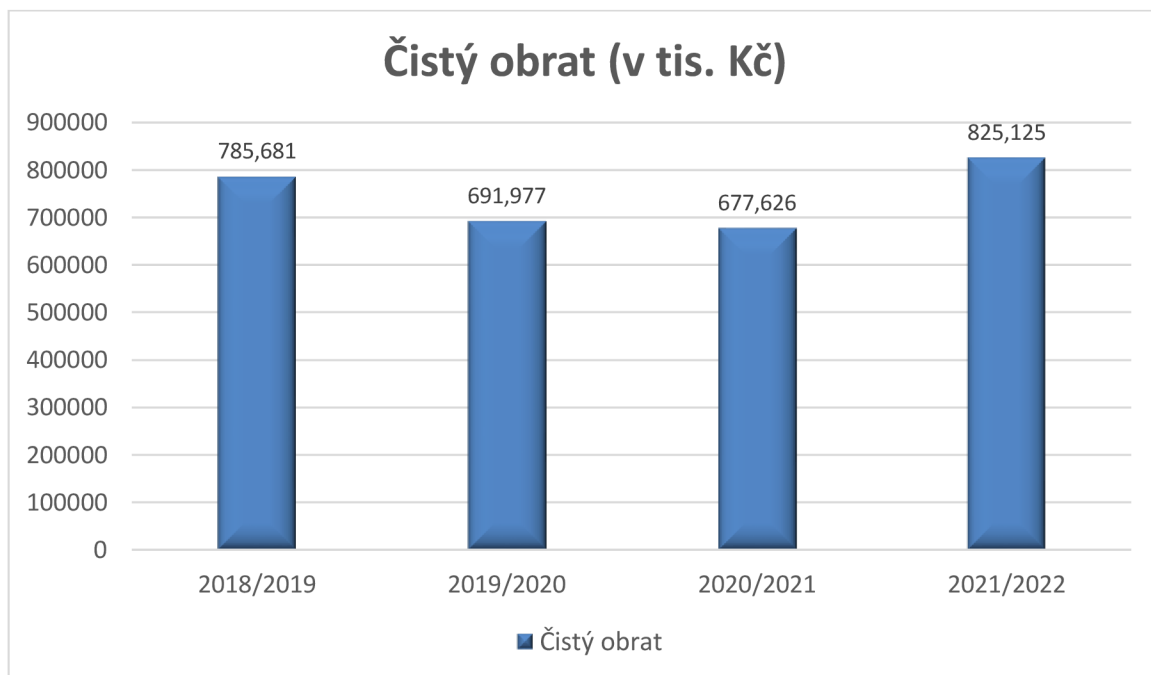
3.1.2 Ekonomická situace společnosti

Společnost IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. pravidelně zveřejňuje účetní závěrky a výroční zprávy ve sbírce listin obchodního rejstříku. Za účetní období se považuje hospodářský rok, počínaje 1. 4. a konče 31. 3. daného roku. Za uplynulé účetní období bylo hospodaření společnosti zakončeno ziskem po zdanění 18 438 000 Kč, což je nárůst přibližně o 45 % oproti předešlému účetnímu období. Čistý obrat vzrostl oproti minulému účetnímu období o 18 % na částku 825 125 000 Kč (59). Vývoj výsledků hospodaření po zdanění a vývoj čistého obratu za poslední čtyři účetní období jsou graficky zpracovány níže v tis. Kč.



Graf č. 4: Výsledky hospodaření podniku za uplynulá účetní období v tis. Kč (Zdroj: Vlastní zpracování dle (59), (60), (61))

Kolísající výsledky hospodaření zapříčinily především situace, kdy ve zdaňovacím období 2018/2019 a 2021/2022 došlo k výraznému nárůstu tržeb uzavřením víceletých smluv na software (produkty VNWare, MS licence a následné podpory k těmto produktům) oproti předešlému zdaňovacímu období.



Graf č. 5: Čisté obraty podniku za uplynulá účetní období v tis. Kč (Zdroj: Vlastní zpracování dle (59), (60), (61))

Pro detailnější vyobrazení je vypracována tabulka, která znázorňuje výši provozních výnosů, nákladů a VH společnosti ve sledovaných obdobích.

Tabulka 4: Provozní výnosy, náklady a VH podniku ve sledovaných obdobích v tis. Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Výnosy	682 016	668 569	811 497
Náklady	668 710	653 928	786 644
Provozní VH	13 306	14 641	24 853

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (59), (60), (61))

Počet zaměstnanců se v posledních letech výrazně nemění a má spíše klesající tendenci. Dle výroční zprávy z období 2021/2022 jejich počet klesl o čtyři oproti minulému období. Naprostou většinu zaměstnanců tvoří technici, jejichž počet se pohybuje okolo čísla 100 (61).

Vývoj počtu zaměstnanců, objem mzdových nákladů a nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v letech zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 5: Počet zaměstnanců, mzdové náklady a náklady na SZ + ZP ve sledovaných obdobích v tis. Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Počet zaměstnanců	126	116	112
Mzdové náklady	57 892	55 999	53 931
Náklady na SZ a ZP	19 498	18 518	18 126

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (59), (60), (61))

3.2 Daňové platby společnosti

Daňové platby, které jsou podrobeny zkoumání nepřímých administrativních nákladů, odpovídají přímým a nepřímým daním, uvedeným v teoretické části práce. Společnost IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. je současně registrována jako poplatník k těmto druhům daní:

- daň z příjmu právnických osob (DPPO),
- daň z příjmu právnických osob vybíraných srážkou (DPPOs),
- daň z přidané hodnoty (DPH),
- silniční daň.

Společnost IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. je současně registrována jako plátce u těchto druhů daní:

- záloha na daň z příjmu ze závislé činnosti (DPFO).

Společnost IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. současně platí odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění:

- sociální zabezpečení za zaměstnance,
- zdravotní pojištění za zaměstnance,
- sociální zabezpečení za zaměstnavatele,
- zdravotní pojištění za zaměstnavatele.

Povinností zaměstnavatele je vypočítat zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a tuto daň za zaměstnance odvést. Daň z příjmů činí 15 % a v případě zaměstnanců, jejichž příjmy jsou vyšší než 4násobek průměrné mzdy, je výše daně 23 %. Srážková daň vyplývá z vyplácení dividend fyzické osobě (jednateli). Do daňových plateb jsou zařazeny i platby za sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Důvod zahrnutí těchto plateb mezi daňové je již uveden v kapitolách zabývajících se teoretickými východisky práce. Silniční daň podnik dle hlavní knihy zařazuje do skupiny Ostatní daně a poplatky.

Tabulka č. 6: Jednotlivé daňové platby ve sledovaných obdobích v tis. Kč

Daňová položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
DPPO	4 518	4 630	3 491
Srážková daň	900	480	600
Záloha na daň ze závislé činnosti	7 687	6 359	4 598
DPH na vstupu	150 916	138 780	168 967
DPH na výstupu	147 735	147 536	169 864
SZ + ZP	26 756	24 625	25 085
Silniční daň	170	113	107
Celkem	36 850	36 207	33 881

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interního dokumentu podniku)

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že nejvyšší platby představuje daň z přidané hodnoty, jelikož se váže k hlavní činnosti společnosti. Nadměrné odpočty vznikají z titulu realizace obchodů se třetími zeměmi, kde je uplatňována přenesená daňová povinnost. Vstupy podniku jsou tedy zatíženy daní z tuzemských nákupů. Další nejvyšší položka vzniká podniku v souvislosti se sociálním zabezpečením a zdravotním pojištěním. Jedná se o největší výdaj související se mzdami, a to z důvodu činnosti podniku, která je založena především na lidech, tj. poskytování IT, servisních služeb apod. V hospodářském roce 2021/2022 došlo k poklesu daně z příjmu právnických osob, důvodem může být dodávání většího počtu licencí do třetích zemí. Dle smluv o zamezení dvojího zdanění (SZDZ) se

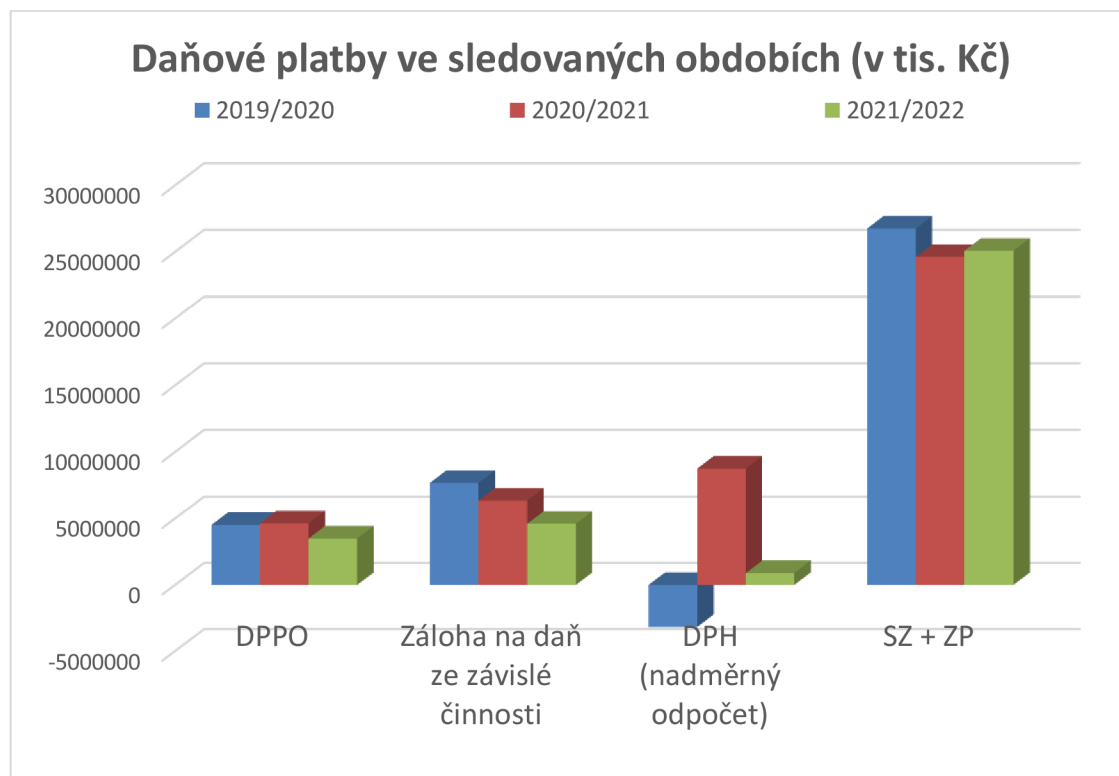
musí započíst srážková daň, tj. zajištění daně ve státě zdroje příjmu dle SZDZ z dodávaných licencí. Srážková daň představuje vcelku zanedbatelnou výši, stejně tak i daň silniční. Hodnota DPH na výstupu je v posledních dvou uvedených obdobích nejvyšší platbou, avšak v hospodářském roce 2019/2020 díky vyšší hodnotě DPH na vstupu vzniká podniku nadměrný odpočet z titulu DPH. Výše daňové povinnosti ve sledovaných obdobích je zobrazena v následující tabulce:

Tabulka č. 7: Výpočet daňové povinnosti DPH ve sledovaných obdobích v tis. Kč

Období	DPH na vstupu	DPH na výstupu	Daňová povinnost	Nadměrný odpočet
2019/2020	150 916 026	147 735 211	-	3 180 815
2020/2021	138 780 342	147 536 217	8 755 875	-
2021/2022	168 967 361	169 864 101	896 740	-

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interního dokumentu podniku)

Pro přehlednější zobrazení jednotlivých daňových plateb je vypracován graf níže. V záporných hodnotách je v grafu vyobrazen nadměrný odpočet z hospodářského roku 2019/2020.



Graf 6: Daňové platby ve sledovaných obdobích v tis. Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)

Analytická část diplomové práce se nadále věnuje identifikaci a výpočtu nepřímých administrativních nákladů vybraného podniku. Nejdříve jsou stanoveny náklady týkající se vedení účetní a daňové agendy. Z těchto nákladů vychází náklady na jednotlivé skupiny, konkrétně náklady na zpracování daňových přiznání, náklady na vedení mzdové agendy a nelze opomenout ani ostatní náklady, které se nezahrnují do nákladů na zpracování daňových přiznání či nákladů na vedení mzdové agendy, avšak rovněž patří do nepřímých administrativních nákladů.

Náklady na zajištění účetní a daňové agendy jsou zkoumány v několika nákladových položkách (viz samostatná kapitola 3.3):

- mzdové náklady,
- náklady za pronájem prostor,
- náklady za podporu a pronájem software,
- náklady za audit a daňové poradenství,
- náklady za energie,
- náklady za školení,
- ostatní náklady.

Na základě rozpočítání všech nákladových skupin po jednotlivých, výše zmíněných, nákladových položkách mohou být vypočítány celkové náklady na vedení účetnictví. Ty jsou posuzovány jako nepřímé administrativní náklady ve výši 60 % (62). Základní podoba těchto nákladů je stanovena v nákladech na vedení účetní a daňové agendy. Z nákladů na vedení účetnictví jsou vyloučeny náklady na zpracování daňových přiznání a náklady na vedení mzdové agendy, dále pak ostatní náklady v jejich 100 % výši. Díky vyloučení těchto nákladů je zamezeno duplicitnímu zahrnutí do výpočtu nepřímých administrativních nákladů.

Po stanovení nepřímých administrativních nákladů z výše zmíněných zkoumaných oblastí jsou vymezeny celkové nepřímé administrativní náklady vybraného podniku po jednotlivých nákladových položkách.

Všechny výpočty použité k rozboru nepřímých administrativních nákladů zdanění vybraného podniku jsou podrobně vysvětleny v jednotlivých kapitolách.

3.3 Náklady na zpracování účetní a daňové agendy

V kapitole jsou vytyčeny celkové náklady týkající se vedení účetnictví společnosti a její daňové agendy. Z těchto nákladů následně 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 měsíční mzda vyjadřuje průměrný měsíční výdělek, zjištěný ve statistickém šetření společnosti TREXIMA, s. r.o., pro kategorii zaměstnání CZ-ISCO „Odborní pracovníci v oblasti účetnictví, ekonomiky a personalistiky“ za sledovaná období. Takto zjištěná mzda je dále navýšena o povinné odvody zaměstnavatele, tedy sociální zabezpečení (25 %) a zdravotní pojištění (9 %).

Tabulka č. 8: Výpočet celkových mzdových nákladů účetního oddělení ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Počet pracovních dnů	251	252	252
Pracovní fond	2 008	2 016	2 016
Odpracované hodiny celkem	7 072	7 472	7 280
Přepočtený počet zaměstnanců	3,52	3,71	3,61
Průměrná měsíční mzda	36 191	38 708	42 114
Roční výše mezd bez SP a ZP	1 528 708	1 723 280	1 824 378
Navýšení o SP a ZP	519 761	585 915	620 289
Mzdové náklady celkem	2 048 469	2 309 195	2 444 667

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů podniku a (63), (64), (65))

Další kategorií jsou náklady na užívání kancelářských prostor. Analyzovaná společnost pronajímá dvě účetní kanceláře ve dvou městech, konkrétně ve Zlíně, kde se zároveň nachází i hlavní sídlo společnosti, a v Praze. Jelikož jsou pro rozbor nepřímých

administrativních nákladů zdanění sledovány pouze náklady na hlavní sídlo společnosti, budou do nákladů za pronájem prostor zařazeny pouze náklady na účetní kancelář nacházející se ve Zlíně. Účetní kancelář je součástí celé administrativní budovy, náklady na pronájem jsou proto stanoveny v poměrné výši z celkových nákladů této budovy. Kancelářské prostory se nachází v jednom patře. Náklady na účetní kancelář jsou rozpočítány dle celkových rozměrů pronajímaných prostor (m²) a rozměrů konkrétní účetní kanceláře. Náklady jsou stanoveny na základě faktur přijatých od dodavatelů poskytujících pronájem administrativní budovy. Výše celkových nákladů a nákladů připadajících na účetní oddělení je následující:

Tabulka č. 9: Náklady na pronájem prostor účetní kanceláře ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Celkové náklady na pronájem budovy	1 326 746	1 494 232	1 604 988
Náklady na pronájem účetní kanceláře	69 689	78 487	84 304

(Zdroj: Vlastní zpracování)

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

- Ekonomický software SAP Business One,
- FORM studio,
- PERM 3.

Jelikož všechny software jsou již několik let plně odepsány, společnosti vznikají pouze náklady na jejich podporu a údržbu licence. Ekonomický systém SAP je společností využíván na denní bázi pro potřeby logistiky a skladování, servisu, výroby, až po kompletní vedení účetnictví. Do jeho nákladů jsou započítány pravidelné platby za podporu (měsíčně) a údržbu licence (ročně). Software FORM studio je využíván výhradně pro zpracovávání daňových přiznání. Tento software není zahrnut v majetku podniku. Podnik tak platí pouze za využívání této služby. Software PERM 3 je využíván především externí mzdovou kanceláří, která společnosti mzdy zpracovává. Software PERM 3 využívá podnik až od hospodářského roku 2020/2021, jelikož do té doby mzdy zpracovávala mzdová účetní v softwaru SAP. Podnik tedy software PERM 3 z důvodu externího zpracovávání mezd využívá pouze pasivně, např. k nahlížení tisků, pro potřeby

rekapitulací k zaúčtování mezd a výstupům pro pojišťovny, banky či úřady. Tato platforma proto nebude do nákladů zahrnuta.

Náklady jsou stanoveny na základě faktur přijatých od dodavatelů poskytujících podporu, údržbu a pronájem daného softwaru. Konkrétní výše těchto nákladů je následující:

Tabulka č. 10: Náklady za podporu, údržbu a pronájem softwaru ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
SAP Business One	194 050	183 250	183 250
FORM studio	2 295	2 295	3 500
Celkem	196 345	185 545	186 750

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Podniku dále vznikají náklady v souvislosti s daňovým poradenstvím od externích subjektů, které je také zahrnuto do celkových účetních a daňových nákladů. Náklady na daňové poradenství vznikají za všechna sledovaná období od jednoho subjektu. Jelikož podnik podléhá povinnému auditu, využívá externích auditorských služeb, jež prověřují správnost účetních závěrek společnosti a vedení účetnictví. Od roku 2021 společnost zpracovává mzdovou agendu externí firma, která zajišťuje průběžnou správu, zpracování mezd, komunikaci s úřady, roční sestavy a další.

Konkrétní výši těchto nákladů zobrazuje tabulka níže. Jejich výše vychází z přijatých faktur od subjektů poskytujících tyto služby.

Tabulka č. 11: Náklady na daňové poradenství, auditorské služby a externí vedení mzdové agendy ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Daňové poradenství	45 000	45 000	45 000
Audit	50 000	50 000	50 000
Externí vedení mzdové agendy	-	300 000	324 000
Celkem	95 000	395 000	419 000

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Nelze opomenout ani náklady týkající se technického vybavení nutného pro provoz účetní kanceláře. Technické vybavení účetní kanceláře obsahuje počítače, notebooky a k nim

případající příslušenství, dále tiskárny a skartovače papíru. Pořizovací ceny veškerého technického vybavení účetního oddělení nepřesahovaly 40 000 Kč, nebylo tedy třeba žádný majetek odepisovat. Ceny tohoto majetku jsou zjištěny z přijatých faktur od dodavatelů.

Spotřeba energií je fakturována za celé pracoviště hromadně, tedy za administrativní budovu, jednotlivé skladové prostory apod. Proto není možné stanovit hodnotu spotřeby energií pouze za účetní kancelář. Náklady na účetní kancelář jsou rozpočítány stejně jako náklady za prostory účetních kanceláří, tedy dle celkových rozměrů prostor (m²) a rozměrů konkrétní účetní kanceláře. Náklady jsou stanoveny na základě faktur přijatých od dodavatelů energií. Výpočet těchto nákladů je následující:

Tabulka č. 12: Náklady na spotřebu energií ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Celkové náklady na spotřebu energií	204 056	206 637	208 008
Náklady na spotřebu energií účetní kanceláře	33 819	34 247	34 474

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dále jsou zahrnuty i náklady vznikající v souvislosti se školením pracovníků účtárny. Tato školení lze blíže rozdělit na školení týkající se daňové a účetní agendy. V hospodářském roce 2019/2020 jsou rovněž zahrnuty i školení týkající se mezd, jelikož si v tomto hospodářském roce ještě podnik zpracovával mzdy interně. Školení probíhají u externích subjektů. Zaměstnanci účetního oddělení se účastní školení zhruba třikrát do roka. Školení se účastní se pravidelně 3 zaměstnanci, v hospodářském roce 2019/2020 jedna mzdová účetní, dle okruhu pracovní náplně. Cena za školení na jednu osobu se pohybuje okolo 3 000 Kč za školení na osobu. Konkrétní náklady na tato školení vychází z faktur přijatých od školicích subjektů. Náklady za jednotlivé kategorie školení za sledovaná období jsou následující:

Tabulka č. 13: Náklady na daňová, účetní a mzdová školení ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Daňová školení	19 200	18 540	18 100
Účetní školení	8 230	4 230	3 850
Mzdová školení	2 800	-	-
Celkem	30 230	22 770	21 950

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Kategorie ostatních nákladů zahrnuje náklady na kancelářské potřeby či poplatky za využívání telefonních a datových služeb. Tiskárna, kterou využívá účetní oddělení, je v majetku podniku a je již plně odepsána. Toner do tiskárny a kancelářské papíry nakupuje obchodní oddělení. Náklady na toner a kancelářský papír jsou tedy zahrnuty v kancelářských potřebách, nikoliv v nákladech tisku. Do kancelářských služeb je zahrnut drobný spotřební materiál, jako jsou mimo jiné např. psací potřeby, šanony, štítky, složky atp. Zaměstnanci rovněž využívají firemního tarifu, který je zahrnut nákladů za telefonní služby. Detailní rozdělení ostatních nákladů je následující:

Tabulka č. 14: Náklady za tel. služby, internet, kancelářské potřeby ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Telefonní služby	20 119	18 569	31 455
Internet	13 033	13 980	14 551
Náklady za kancelářské potřeby	7 723	10 146	13 690
Celkem	40 875	42 695	59 696

(Zdroj: Vlastní zpracování)

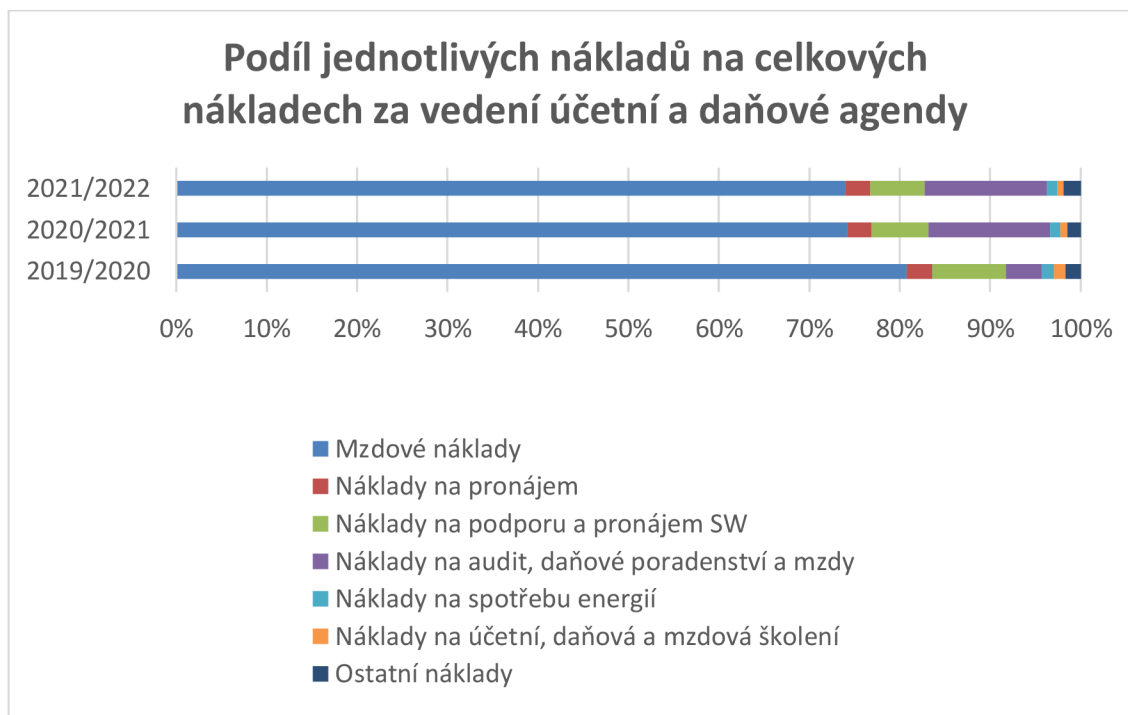
Následující tabulka zobrazuje celkovou strukturu nákladů na vedení účetní a daňové agendy podniku:

Tabulka č. 15: Celková struktura nákladů na vedení účetní a daňové agendy ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	1 933 510	2 183 379	2 293 218
Náklady za pronájem prostor	69 689	78 487	84 304
Náklady za podporu a pronájem SW	196 345	185 545	186 750
Náklady za daňové poradenství, audit a vedení mzdové agendy	95 000	395 000	419 000
Náklady za energie	33 819	34 247	34 474
Náklady za školení	30 230	22 770	21 950
Ostatní náklady	40 875	42 695	59 696
Celkem	2 399 468	2 942 123	3 099 392

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z tabulky reprezentující celkové náklady na zpracování účetní a daňové agendy je zřejmé, že se na jejich výši významně podílí dvě položky, a to mzdové náklady a náklady za podporu a pronájem softwaru. V hospodářském roce 2020/2021 došlo u nákladů za podporu a pronájem softwaru k poklesu, avšak v hospodářském roce 2021/2022 opět narostly, a to z důvodu pořízení další softwarové platformy. Dalšími položkami, které také nejsou zanedbatelné, jsou náklady za daňové poradenství, audit a využívání externího zpracování mzdové agendy od hospodářského roku 2020/2021, kdy se tyto náklady výrazně navýšily a představují od tohoto roku druhou nejvyšší položku těchto celkových nákladů. Vedení externí mzdové agendy bylo zavedeno z důvodu propouštění zaměstnanců ve firmě, které se dotklo i účetního oddělení. Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech zobrazuje graf níže.



Graf č. 7: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech za vedení účetní a daňové agendy ve sledovaných obdobích v % (Zdroj: Vlastní zpracování)

3.4 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 plateb za podporu a pronájem, náklady za energie a ostatní náklady, zahrnující telefonní a internetové služby a náklady za kancelářské potřeby.

Mzdové náklady jsou stanoveny na základě času nutného pro zpracování daňových přiznání a průměrné mzdy zjištěné ve statistickém šetření společnosti TREXIMA, s. r.o., pro kategorii zaměstnání CZ-ISCO „Odborní pracovníci v oblasti účetnictví, ekonomiky a personalistiky“ za sledovaná období. 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 422 hodin (66). V tabulce níže je zobrazeno rozdělení těchto hodin dle jednotlivých položek daní. U DPFO je u stráveného času zahrnuto zajištění dokumentů, podpisů od zaměstnanců, prohlášení k dani, shromáždění podkladů pro roční zúčtování daně, zajištění doložení ke slevám na dani atp.

Tabulka č. 16: Časová náročnost z hlediska zpracování DP, hlášení a vyúčtování v hodinách

Položka	Měsíčně	Ročně
DPH	16	192
Silniční daň	-	10
DPFO	-	40
DPPO	-	180
Celkem		422

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výpočet mzdových nákladů na zpracování daňových přiznání je následující:

Tabulka č. 17: Výpočet celkových mzdových nákladů spojených se zpracováním DP ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Průměrná roční mzda včetně navýšení o SZ + ZP	581 951	622 425	677 193
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 008	2 016	2 016
Průměrná hodinová mzda včetně navýšení SZ + ZP	290	309	336
Počet hodin na zpracování DP	422	422	422
Mzdové náklady celkem	122 380	130 398	141 792

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů podniku a (63), (64), (65))

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. Tento poměr zobrazuje následující tabulka:

Tabulka č. 18: Poměr počtu hodin nutných pro zpracování daňových přiznání k celkovému ročnímu pracovnímu fondu účetního oddělení ve sledovaných obdobích

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Přepočtený počet zaměstnanců	3,52	3,71	3,61
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 008	2 016	2 016
Celkový roční pracovní fond na účetní oddělení	7 068	7 479	7 278
Počet hodin strávených u zpracování DP	422	422	422
Poměr počtu hodin na zpracování DP k celkovému ročnímu fondu	0,05971	0,05642	0,05798

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady za prostory účetní kanceláře jsou stanoveny poměrově z celkových nákladů uvedených v tabulce č. 15, na základě času potřebného pro zpracování daňových přiznání a celkového času, který je nutný pro vedení účetní a daňové agendy podniku, jak uvádí tabulka č. 18.

V položce náklady za software nejsou zahrnovány odpisy, jelikož, jak již bylo uvedeno dříve, všechny software, které podnik využívá, již byly plně odepsány. Pro zpracování daňových přiznání se využívá ekonomický software SAP a FORM studio. Z hlediska času nutného pro zpracování daňových přiznání, je software SAP využíván jen okrajově, a to 48 hodin ročně. Software SAP navíc pro zpracování DP není využíván všemi zaměstnanci účetního oddělení, ale pouze jedním z nich. Zbýlých 374 hodin je pro zpracování daňových přiznání využíván ekonomický software FORM studio. 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 nákladů za podporu softwaru SAP a FORM studio, a to následovně:

Tabulka č. 19: Poměr využití SAP a FORM studio z hlediska využití pro zpracování daňových přiznání ve sledovaných obdobích

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 008	2 016	2 016
Počet hodin na zpracování DP - SAP	48	48	48
Poměr využití SAP ke zpracování DP	0,02390	0,02381	0,02381
Celkový roční pracovní fond na účetní oddělení	7 068	7 479	7 278
Počet hodin na zpracování DP – FORM studio	374	374	374
Poměr využití FORM studio ke zpracování DP	0,05291	0,05001	0,05139

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Celkové náklady za podporu a pronájem softwaru jsou uvedeny v tabulce č. 10. Software PERM do výpočtu zahrnut není, jelikož není z hlediska zpracování daňových přiznání relevantní. Zahrnuty jsou tedy pouze náklady za podporu SAP a FORM studio. Tyto náklady jsou zahrnuty v poměrové výši dle hodnoty v předcházející tabulce. Konkrétní rozdělení nákladů za podporu softwaru z hlediska zpracování daňových přiznání je následující:

Tabulka č. 20: Náklady na podporu softwaru z hlediska zpracování daňových přiznání ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Celkové náklady na podporu SAP	194 050	183 250	183 250
Náklady na podporu SAP pro zpracování DP	4 638	4 363	4 363
Celkové náklady na podporu FORM studio	2 295	2 295	3 500
Náklady na podporu FORM studio pro zpracování DP	121	115	180
Celkové náklady na podporu SW pro zpracování DP	4 759	4 478	4 543

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dále jsou uvedeny náklady za energie, pronájem prostor a ostatní náklady, které zahrnují telefonní služby, internet a náklady za kancelářské potřeby. 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. 18. Stanovení poměrové části vychází z hodnoty celkových nákladů, uvedených v tabulce č. 15. Jejich konkrétní struktura je následující:

Tabulka č. 21: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby z hlediska zpracování daňových přiznání ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Telefonní náklady	1 205	1 049	1 829
Internet	780	790	846
Náklady za kancelářské potřeby	462	573	796
Celkem	2 447	2 412	3 471

(Zdroj: Vlastní zpracování)

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

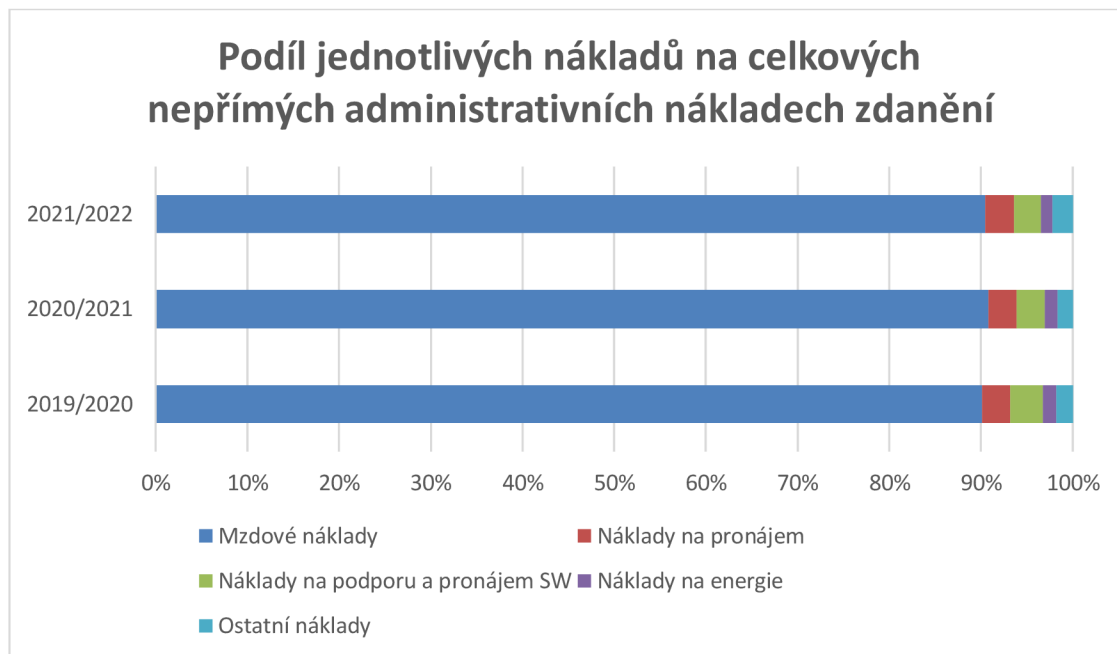
Tabulka č. 22: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání v ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	122 380	130 398	141 792
Náklady za pronájem prostor	4 161	4 428	4 888
Náklady za podporu a pronájem SW	4 759	4 478	4 543
Náklady za energie	2 019	1 932	1 999
Ostatní náklady	2 447	2 412	3 471
Celkem	135 766	143 648	156 693

(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 mzdové náklady

a náklady za podporu pronájem SW, které dosahují téměř stejné částky jako náklady na pronájem prostor. Nepřímé administrativní náklady zdanění tedy každoročně rostou. Graf níže zobrazuje podíl jednotlivých položek na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění.



Graf č. 8: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících pro zpracování daňových přiznání na těchto celkových nákladech ve sledovaných obdobích v %
(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.5 Náklady na zpracování mzdové agendy

Tato kapitola rozebírá náklady související s vedením mzdové agendy vybraného podniku. Jak již bylo zmíněno výše, podnik od hospodářského roku 2020/2021 využívá externího zpracovávání mezd. Důvodem pro tento krok bylo propouštění zaměstnanců podniku, jež nevyhnuo ani účetnímu oddělení, kde byla propuštěna zaměstnankyně zpracovávající mzdy. Vedení tedy rozhodlo, že podnik začne využívat pro jeho mzdovou agendu externích služeb. Z tohoto důvodu budou rozpočítány náklady na mzdovou agendu pouze pro hospodářský rok 2019/2020. Výpočet těchto nákladů následně bude sloužit pro návrhovou část diplomové práce. Struktura nákladů je obdobná jako v předcházejících kapitolách.

Mzdové náklady jsou vypočteny na základě času nutného pro zpracování mzdové agendy a průměrné mzdy, zjištěné ve statistickém šetření společnosti TREXIMA, s. r. o., pro

kategorii zaměstnání CZ-ISCO „Odborní pracovníci v oblasti účetnictví, ekonomiky a personalistiky“ za sledovaná období.

Jelikož mzdovou agendu zpracovávala jedna mzdová účetní, jsou tyto náklady stanoveny pouze na tuto osobu. Dle vyjádření hlavní účetní činil celkový roční čas na vedení mzdové agendy 412 hodin (66).

Tabulka č. 23: Časová náročnost z hlediska vedení mzdové agendy v hodinách

Položka	Měsíční čas	Roční čas
Činnosti spojené se ZP	4	48
Činnosti spojené se SZ	4	48
Činnosti spojené s DPFO	-	52
Zpracování mezd mimo výše uvedené činnosti	22	264
Celkem		412

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z hlediska činností spojených se zdravotním pojištěním jde především o přihlášení u pojišťovny při nástupu nových zaměstnanců, zasílání měsíčních výpisů o platbách pojistného apod. Mezi činnosti spojené se sociálním zabezpečením patří např. přihlášení a odhlášení zaměstnance u okresní správy sociálního zabezpečení, odesílání 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 vyplňování prohlášení k dani zaměstnanců či sestavení podkladů pro výpočet mezd při nástupu nových zaměstnanců.

Výpočet celkových mzdových nákladů na vedení mzdové agendy je následující:

Tabulka č. 24: Výpočet celkových mzdových nákladů souvisejících s vedením mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč

Položka	2019/2020
Průměrná roční mzda navýšená o SZ a ZP	581 951
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 008
Průměrná hodinová mzda navýšená o SZ a ZP	290
Roční počet hodin pro zpracování mzdové agendy	412
Mzdové náklady celkem	119 480

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Díky stanovení času potřebného ke zpracování mzdové agendy je opět možné stanovit jeho poměr vůči celkovému času na vedení účetní a daňové agendy. Od tohoto poměru se dále odvíjí nákladové položky, které souvisí s vedením mzdové agendy. Poměr je stanoven následovně:

Tabulka č. 25: Poměr počtu hodin potřebných pro vedení mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu účetního oddělení pro období 2019/2020

Položka	2019/2020
Přepočtený počet zaměstnanců	3,52
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 008
Celkový roční pracovní fond účetního oddělení	7 068
Počet hodin strávených na vedení mzdové agendy	412
Poměr počtu hodin na zpracování mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu	0,05829

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady za prostory jsou stanoveny dle poměru na základě času potřebného pro zpracování mzdové agendy a celkového času nutného pro zajištění účetní a daňové agendy, jak je uvedeno v tabulce č. 25. Vychází se opět z celkových nákladů na vedení účetní a daňové agendy, které jsou stanoveny v tabulce č. 15.

Stejným způsobem jsou stanoveny i náklady za energie a ostatní náklady, tedy náklady telefonní, internetové a náklady za kancelářské potřeby. Konkrétní výše ostatních nákladů je následující:

Tabulka č. 26: Náklady za telefonní služby a kancelářské potřeby vznikající z hlediska vedení mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč

Položka	2019/2020
Telefonní služby	1 173
Internet	760
Náklady za kancelářské potřeby	450
Celkem	2 383

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V této části opět nejsou uvedeny žádné náklady za software, jelikož je pro mzdové záležitosti využíván pouze software SAP, který je již plně odepsán, a náklady za ostatní software nejsou ve mzdové agendě relevantní.

Náklady za podporu a pronájem softwaru se tedy týkají softwaru SAP a jsou stanoveny poměrem uvedeným v tabulce č. 25 vůči celkovým nákladům za podporu a pronájem tohoto softwaru, které jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Oproti předchozím kapitolám jsou zahrnuty také náklady na školení, kterých se mzdová účetní účastnila, jak je uvedeno v kapitole 3.3.

Struktura nákladů vznikajících z titulu vedení mzdové agendy je následující:

Tabulka č. 27: Celkové náklady potřebné k vedení mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč

Položka	2019/2020
Mzdové náklady	119 480
Náklady za pronájem prostor	4 062
Náklady za podporu a pronájem SW	11 311
Náklady za energie	1 971
Ostatní náklady	2 383
Náklady za školení	2 800
Celkem	142 007

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady na vedení mzdové agendy opět tvoří především mzdové náklady a náklady na podporu a pronájem softwaru.

3.5.1 Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy

Na základě předešlých výpočtů lze nyní vypočíst nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování mezd. Nepřímé administrativní náklady zdanění představují 20 % celkových nákladů na vedení mzdové agendy (62). Velikost těchto nákladů zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 28: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč

Položka	2019/2020
Mzdové náklady	23 896
Náklady za pronájem prostor	812
Náklady za podporu a pronájem SW	2 262
Náklady za energie	394
Ostatní náklady	477
Náklady za školení	560
Celkem	28 401

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.6 Ostatní náklady podílející se na nepřímých administrativních nákladech

V přechozích částech jsou stanoveny nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání a vedení mzdové agendy. V podniku ovšem vznikají i jiné náklady, které lze zařadit do nepřímých administrativních nákladů zdanění. Tyto náklady lze považovat za nepřímé administrativní náklady zdanění ve stoprocentní výši, jelikož se jedná přímo o náklady související s daňovým poradenstvím a o náklady za školení, která jsou přímo věnována daňové oblasti. Náklady za daňová poradenství vychází z přijatých faktur od subjektů, která je poskytují. Školení jsou blíže specifikována v kapitole 3.3. Výše ostatních nákladů podílejících se na nepřímých administrativních nákladech zdanění je následující:

Tabulka č. 29: Ostatní náklady tvořící nepřímé administrativní náklady zdanění ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Náklady na daňová školení	19 200	18 540	18 100
Náklady na daňová poradenství	45 000	45 000	45 000
Celkem	64 200	63 540	63 100

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z tabulky je patrné, že na ostatních nepřímých administrativních nákladech zdanění se podílí především náklady za daňová poradenství, která si poslední tři roky drží stejnou hodnotu. Daňová poradenství a auditorské služby jsou podniku poskytovány externími subjekty.

3.7 Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví

Na základě předešlých podkapitol lze stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění z titulu vedení účetnictví. Celkové náklady na vedení účetnictví jsou posuzovány jako nepřímé administrativní náklady zdanění ve výši 60 % (62). Základní podoba těchto nákladů již byla stanovena v tabulce č. 15 v kapitole 3.3. 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. 22 a náklady na vedení mzdové agendy uvedených v tabulce č. 27. Dále jsou také vyloučeny náklady, které jsou posuzovány jako nepřímé administrativní náklady zdanění v plné, stoprocentní, výši a jsou do nepřímých administrativních nákladů zahrnuty zvlášť v rámci samostatné kategorie. Tyto náklady jsou uvedeny v tabulce č. 29. Díky vyloučení všech těchto nákladů je zamezeno jejich duplicitnímu zahrnutí do výpočtu nepřímých administrativních nákladů zdanění. Všechny zbylé náklady již lze považovat pouze za náklady na vedení účetnictví, ze kterých lze stanovit nepřímé administrativní náklady zdanění ve výši 60 % (62). Náklady na vedení účetnictví jsou po výše uvedených úpravách následující:

Tabulka č. 30: Celkové náklady na vedení účetnictví ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	1 691 650	2 052 981	2 151 426
Náklady za pronájem prostor	61 466	69 171	79 416
Náklady za podporu a pronájem SW	177 980	181 067	182 207
Náklady za audit	50 000	50 000	50 000
Náklady za energie	29 829	32 315	32 475
Ostatní náklady	36 045	40 283	56 225
Celkem	2 046 970	2 425 817	2 551 749

(Zdroj: Vlastní zpracování)

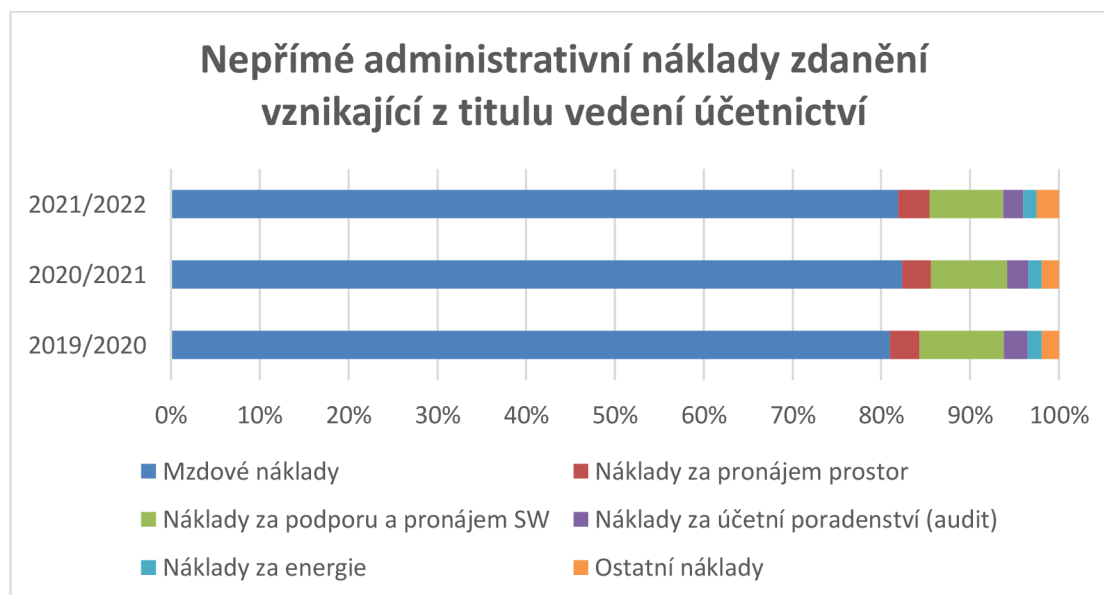
K nejvyššímu poklesu oproti celkovým nákladům na zpracování účetní a daňové agendy, uvedených v tabulce č. 15, dochází u nákladů za účetní poradenství. Hlavním důvodem je to, že významná část těchto nákladů tvoří náklady přímo spojené s daňovou agendou. Náklady tvořící tento rozdíl jsou zahrnuty do nepřímých administrativních nákladů zdanění v samostatné kategorii ve výši 100 % (viz tabulka č. 29). Rovněž nejsou zahrnuta ani žádná školení, jelikož školení, kterých se pracovníci účetního oddělení účastnili, spadají buď přímo do školení týkající daňové agendy, nebo mzdové agendy. Tyto položky jsou do nepřímých administrativních nákladů zdanění zahrnuty v nákladech spojených se zpracováním daňových přiznání či v nákladech na vedení mzdové agendy. Z výše uvedené tabulky lze tedy určit nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví, které činí 60 % z nákladů na vedení účetnictví (62).

Tabulka č. 31: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	1 014 990	1 231 789	1 290 856
Náklady na prostory	36 880	41 503	47 650
Náklady na podporu a pronájem SW	106 788	108 640	109 324
Náklady na audit	30 000	30 000	30 000
Náklady na energie	17 897	19 389	19 485
Ostatní náklady	21 627	24 170	33 735
Celkem	1 228 182	1 455 491	1 531 050

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Jak je zřejmé již z výše uvedeného, na nepřímých administrativních nákladech zdanění tvoří největší podíl mzdové náklady a náklady za podporu a pronájem software. Další významnou položkou jsou náklady za prostory účetních kanceláří, přičemž zanedbatelné nejsou ani náklady za účetní poradenství. Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění za jednotlivé nákladové položky vůči celkovým nákladům zobrazuje graf níže.



Graf č. 9: Podíl jednotlivých nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení účetnictví na těchto celkových nákladech ve sledovaných obdobích v % (Zdroj: Vlastní zpracování)

3.8 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 č. 32: Nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých nákladových položkách ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	1 161 266	1 362 187	1 432 648
Náklady na pronájem prostor	41 853	45 931	52 538
Náklady na podporu a pronájem SW	113 809	113 118	113 867
Náklady na audit a daňové poradenství	75 000	75 000	75 000
Náklady na energie	20 310	21 321	21 484
Náklady na školení	19 760	18 540	18 100
Ostatní náklady	24 551	26 582	37 206
Celkem	1 456 549	1 662 679	1 750 843

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění tvoří opět především mzdové náklady. Výše této položky vůči celkovým nepřímým administrativním nákladům zdanění se ve sledovaných obdobích pohybuje okolo 81 %. Každoročně tedy dochází k jejich nárůstu vůči celkovým nákladům. Druhou významnou položkou jsou náklady na podporu a pronájem software. Ty se pohybují relativně ve stejné výši, a tvoří zhruba 7 %. Za zmínku dále stojí i náklady na audit a daňové poradenství. Jejich výše představuje zhruba 5 % vůči celkovým nákladům. Další položkou jsou náklady na pronájem prostor, jejichž relativní hodnota činí v průměru 3 % vůči celkovým nákladům.

Struktura celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění pro jednotlivé zkoumané kategorie je následující:

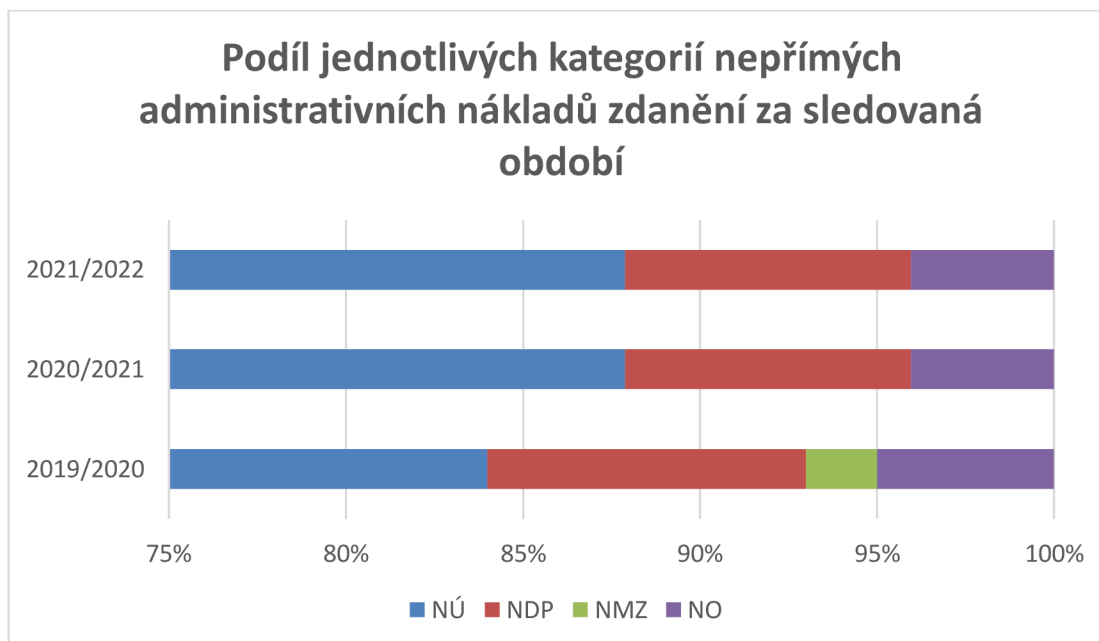
Tabulka č. 33: Nepřímé administrativní náklady zdanění pro jednotlivé kategorie ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu vedení účetnictví (N _Ú)	1 228 182	1 455 491	1 531 050
Nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu zpracování DP (N _{DP})	135 766	143 648	156 693
Nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu vedení mzdové agendy (N _{MZ})	28 401	-	-
Nepřímé administrativní náklady na daňová školení a daňová poradenství (N _O)	64 200	63 540	63 100
Celkem	1 456 549	1 663 679	1 750 843

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V hospodářském roce 2019/2020 představují nejvyšší podíl na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění náklady vznikající z titulu vedení účetnictví, konkrétně ve výši 84 %. Následují náklady vznikající z titulu zpracování daňových přiznání, které tvoří 9 % z celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění. Náklady na daňová školení a poradenství představují 4 %. Poslední položkou jsou náklady na vedení mzdové agendy, které činí 2 %. Tato struktura nákladů téměř odpovídá i vývoji v hospodářském roce 2020/2021, jen s tím rozdílem, že už nejsou zahrnuty náklady na vedení mzdové agendy, jelikož podnik začal využívat externího zpracování mezd. Nepřímé náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví vzrostly o tři procenta, tedy na 87 %, což znamenalo pokles podílu nepřímých nákladů zdanění vznikajících na základě zpracování daňových přiznání na 8 %. V hospodářském roce 2021/2022 se struktura nezměnila a všechny kategorie nákladů si zachovaly stejný procentní podíl jako v období předešlém.

Graf níže zobrazuje podíl jednotlivých kategorií nepřímých administrativních nákladů zdanění na těchto celkových nákladech v %. Zkratka N_Ú představuje nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu vedení účetnictví, N_{DP} nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu zpracování DP, N_{MZ} nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu vedení mzdové agendy a N_O Nepřímé administrativní náklady ostatní (tedy náklady na daňová školení a náklady na daňová poradenství).



Graf č. 10: Podíl jednotlivých kategorií nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění ve sledovaných obdobích v % (Zdroj: Vlastní zpracování)

3.9 Porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovou daňovou povinností

Následující tabulka zobrazuje podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám ve sledovaných obdobích.

Tabulka č. 34: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Náklady zdanění	1 457	1 664	1 751
Daňové platby celkem	36 850	44 963	34 778
Podíl nákladů zdanění na daňových platbách	3,95 %	3,70 %	5,03 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

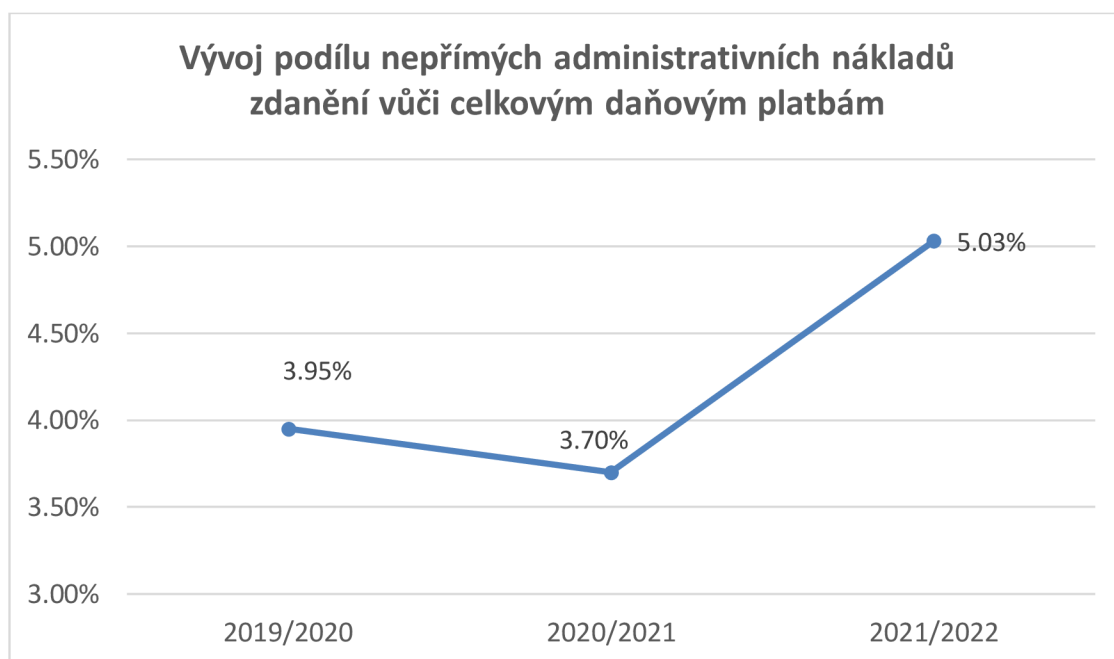
V hospodářském roce 2019/2020 byl poměr nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách vyšší než v hospodářském roce 2020/2021 o 0,25 %. Vyšší hodnota je způsobena především nadměrným odpočtem DPH v daném období. Z tohoto důvodu je nižší celková hodnota daňových plateb.

V hospodářském roce 2020/2021 vznikla podniku naopak poměrně vysoká daňová povinnost, díky které se celkové daňové platby podniku zvýšily. Výsledkem výše

zmíněného je tedy pokles podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách na hodnotu 3,7 %.

Hospodářský rok 2021/2022 pokračoval opět daňovou povinností, ovšem tentokrát s výrazně nižší hodnotou. Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění se tedy zvýšil, a to na 5,03 %.

Daňové platby podniku se ve sledovaných obdobích drží víceméně ve stejné hodnotě. Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám zobrazuje následující graf:



Graf č. 11: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám ve sledovaných obdobích v % (Zdroj: Vlastní zpracování)

Z grafu je zřejmý nárůst podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách v hospodářském roce 2021/2022, který rovněž souvisí s výše zmíněným poklesem daňových plateb.

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

V této kapitole jsou porovnávány nepřímé administrativní náklady zdanění s provozními výnosy, náklady a provozním VH podniku.

Následující tabulka zobrazuje porovnání nepřímých administrativních nákladů s provozními výnosy podniku:

Tabulka č. 35: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči výnosům podniku ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Náklady zdanění celkem	1 457	1 664	1 751
Provozní výnosy podniku	682 016	668 569	811 497
Podíl nákladů zdanění vůči výnosům	0,21 %	0,25 %	0,22 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedené tabulky lze uvést, že se nepřímé administrativní náklady zdanění podílí na provozních výnosech podniku ve velmi nízké míře. Hodnoty podílu se ve sledovaných obdobích pohybují ve výši 0,21 % až 0,25 %. Podíl je stabilní a lze tedy očekávat podobný vývoj i v následujících letech.

Další tabulka zobrazuje podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči provozním nákladům podniku.

Tabulka č. 36: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči nákladům podniku ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Náklady zdanění celkem	1 457	1 664	1 751
Provozní náklady podniku	668 710	653 928	786 644
Podíl nákladů zdanění vůči výnosům	0,22 %	0,25 %	0,22 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z tabulky vyplývá, že podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči provozním nákladům podniku lze také považovat za velmi nízký. Hodnota se pohybuje víceméně stejně jako u provozních výnosů, a to od 0,22 % do 0,25 %. Lze tedy opět předpokládat budoucí stabilní vývoj. Podíly nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči provozním výnosům a nákladům je kromě hospodářského roku 2019/2020 ve stejné výši. Lze tedy říci, že se jedná o neutrální výsledky, jelikož u vybraného podniku ve sledovaných obdobích neexistuje převis jeho výnosů nad jeho náklady a naopak.

Dále jsou nepřímé administrativní náklady zdanění porovnány s provozním výsledkem hospodaření podniku.

Tabulka č. 37: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči provoznímu výsledku hospodaření ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Náklady zdanění celkem	1 457	1 664	1 751
Provozní VH podniku	13 306	14 641	24 853
Podíl nákladů zdanění vůči provoznímu VH	10,95 %	11,37 %	7,05 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedené tabulky lze vyčíst, že podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči provoznímu VH podniku mírně kolísá. V hospodářském roce 2020/2021 se podíl mírně zvýšil, což může být příčinou poměrně nízkého vzrůstu provozního VH oproti minulému období. Naopak v hospodářském roce 2021/2022 se již podíl výrazně snížil, a to na 7,05 %, právě díky většímu nárůstu provozního VH podniku v daném období.

Na základě výše uvedených srovnání lze říci, 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, a to díky nárůstu provozního VH.

4 NÁVRHY NA OPTIMALIZACI NEPŘÍMÝCH ADMINISTRATIVNÍCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ VE VYBRANÉM PODNIKU

V předešlé kapitole byly stanoveny celkové nepřímé administrativní náklady zdanění, a to jak po hlavních sledovaných kategoriích, tak i po jednotlivých položkách nákladů. Tyto náklady se za sledovaná období pohybují v hodnotách od 1 457 tis. Kč do 1 751 tis. Kč. Na nepřímých administrativních nákladech mají největší podíl zejména náklady vznikající z titulu vedení účetnictví, a to ve výši od 84 % do 87 %. Na těchto nákladech se podílí nejvíce mzdové náklady a náklady na podporu a pronájem software. Významné položky z hlediska sledování nepřímých administrativních nákladů rovněž tvoří náklady na prostory účetních kanceláří, náklady na audit a daňová poradenství. Za zmínku stojí i náklady na spotřebu energií, u kterých rovněž vzniká prostor pro jejich optimalizaci.

4.1 Zavedení interního zpracování mzdové agendy

Jak již bylo zmíněno v analytické části diplomové práce, podnik od hospodářského roku 2020/2021 začal využívat externího zpracování mzdové agendy. Důvodem bylo propouštění zaměstnanců v daném období a účetní oddělení tak musela opustit mzdová účetní, která mzdy do té doby pro podnik kompletně zpracovávala. Náklady na interní vedení mzdové agendy byly vypočteny v kapitole 3.5. V tabulce č. 15 kapitoly 3.3 lze vyčíst, jak se náklady na mzdovou agendu od hospodářského roku 2020/2021 navýšily. V hospodářském roce 2020/2021 podniku kvůli využívání externího zpracování mezd narostly náklady s ním spojené o 300 000 Kč, v hospodářském roce 2021/2022 o 324 000 Kč. Byla by tedy vhodná optimalizace nákladů na vedení mzdové agendy. Viz výše uvedené, podnik zaměstnává zaměstnankyni, která pracuje na půl úvazku na obchodním oddělení a na půl úvazku na účetním oddělení. S chodem účetního oddělení má již mnoho zkušeností. Po konzultaci s hlavní účetní je navrženo, aby tato zaměstnankyně přešla na celý úvazek na účetní oddělení a převzala tak mzdovou agendu, aby mohla být opět zpracovávána interně (66). S interním zpracováváním mezd se pojí také potřebná mzdová školení pro tuto zaměstnankyni. Nejdříve bude zobrazen rozdíl nákladů za hospodářský rok 2019/2020, kdy podnik zpracovával mzdy interně, vůči obdobím 2020/2021 a 2021/2022, kdy bylo v podniku zavedeno externí zpracování mzdové agendy. Náklady pro interní zpracování mezd byly vypočteny v samostatné

kapitole 3.5. Náklady pro externí zpracovávání mezd byly stanoveny v tabulce č. 11. kapitoly 3.3. Následující tabulka pro přehled uvádí nákladové rozdíly v interním a externím zpracování mzdové agendy podniku ve sledovaných obdobích.

Tabulka č. 38: Souhrn nákladů pro vedení mzdové agendy podniku ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Vedení mezd interně (celkové náklady)	134 882	-	-
Vedení mezd externě (celkové náklady)	-	300 000	324 000

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Jak je z výše uvedené tabulky zřejmé, vedení mzdové agendy externě je významně nákladnější, byť je ušetřen čas strávený nad zpracováním mezd. Budou tedy sestaveny nepřímé administrativní náklady zdanění pro případ znovuzavedení interního zpracovávání mzdové agendy.

Nejdříve je potřeba vypočítat časovou náročnost z hlediska vedení mzdové agendy. Mzdové náklady jsou opět, stejně jako v tabulce č. 24, vypočteny na základě času nutného pro zpracování mzdové agendy a průměrné mzdy zjištěné ze statistického šetření společnosti TREXIMA, s. r. o. Jelikož by mzdovou agendu zpracovávala nová mzdová účetní, bude časová náročnost na zpracování mezd vyšší. Dle předpokladu hlavní účetní by celkový roční čas na vedení mzdové agendy činil 468 hodin (66).

Tabulka č. 39: Předpokládaná časová náročnost z hlediska znovuzavedení interního vedení mzdové agendy v hodinách

Položka	Měsíční čas	Roční čas
Činnosti spojené se ZP	5	72
Činnosti spojené se SZ	5	72
Činnosti spojené s DPFO	-	56
Zpracování mezd mimo výše uvedené činnosti	24	288
Celkem		468

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výpočet celkových mzdových nákladů na znovuzavedení interního vedení mzdové agendy je následující:

Tabulka č. 40: Výpočet celkových mzdových nákladů souvisejících se znovuzavedením interního vedení mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč

Položka	2020/2021	2021/2022
Průměrná roční mzda navýšená o SZ a ZP	622 425	677 193
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 016	2 016
Průměrná hodinová mzda navýšena o SZ a ZP	309	336
Roční počet hodin pro zpracování mzdové agendy	468	468
Mzdové náklady celkem	144 612	157 248

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Celkové mzdové náklady související s interním vedením mezd v hospodářském roce 2019/2020 činily 142 007 Kč. Kvůli nástupu nové mzdové účetní, která by pro mzdovou agendu musela získat potřebnou kvalifikaci, a její časová náročnost by se tedy zvýšila na 468 hodin ročně, by se celkové mzdové náklady v hospodářském roce 2020/2021 meziročně navýšily o 2 605 Kč oproti předchozímu období.

Díky stanovení času potřebného ke zpracování mzdové agendy je opět možné stanovit jeho poměr vůči celkovému času na vedení účetní a daňové agendy. Od tohoto poměru

se dále odvíjí nákladové položky, které souvisí s vedením mzdové agendy. Poměr je stanoven následovně:

Tabulka č. 41: Poměr počtu hodin potřebných pro znovuzavedení interní mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu účetního oddělení pro období 2020/2021 a 2021/2022 Kč

Položka	2020/2021	2021/2022
Přepočtený počet zaměstnanců	3,71	3,61
Roční časový pracovní fond na 1 zaměstnance	2 016	2 016
Celkový roční pracovní fond účetního oddělení	7 479	7 278
Počet hodin strávených na vedení mzdové agendy	468	468
Poměr počtu hodin na zpracování mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu	0,06258	0,06430

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady za prostory jsou stanoveny dle poměru na základě času potřebného pro zpracování mzdové agendy a celkového času nutného pro zajištění účetní a daňové agendy, jak je uvedeno v tabulce č. 41. Vychází se z celkových nákladů na vedení účetní a daňové agendy, které jsou stanoveny v tabulce č. 15. Stejným způsobem jsou stanoveny i náklady za energie a ostatní náklady, tedy náklady telefonní, internetové a náklady za kancelářské potřeby. Konkrétní výše ostatních nákladů je následující:

Tabulka č. 42: Náklady za telefonní služby a kancelářské potřeby vznikající z hlediska znovuzavedení interní mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč

Položka	2020/2021	2021/2022
Telefonní služby	1 162	2 023
Internet	875	936
Náklady za kancelářské potřeby	635	880
Celkem	2 672	3 839

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dále je nutno zahrnout náklady na školení, kterých se mzdová účetní bude účastnit, cena jednoho školení se pohybuje okolo 3 000 Kč na osobu. Hlavní účetní podniku doporučuje tři školení ročně pro hospodářský rok 2020/2021 a dvě školení za hospodářský rok 2021/2022 (66).

Tabulka č. 43: Náklady za mzdová školení pro novou mzdovou účetní pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč

Položka	2020/2021	2021/2022
Náklady za mzdová školení	9 000	6 000

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Lze předpokládat, že mzdy budou, stejně jako v hospodářském roce 2019/2020, zpracovávány v softwaru SAP. Jednak proto, že podnik již má tento software plně odepsán (tedy nevznikají další náklady na jeho odpisy) a také proto, že nastávající mzdová účetní se již v tomto systému zdatně orientuje.

Náklady za podporu a pronájem softwaru se tedy týkají pouze softwaru SAP a jsou stanoveny poměrem uvedeným v tabulce č. 41 vůči celkovým nákladům za podporu a pronájem tohoto softwaru, které jsou uvedeny v tabulce č. 10.

Nová struktura nákladů vznikajících z titulu znovuzavedení interní mzdové agendy je následující:

Tabulka č. 44: Celkové náklady potřebné k znovuzavedení interní mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč

Položka	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	144 612	157 248
Náklady za pronájem prostor	4 912	5 421
Náklady za podporu a pronájem SW	11 468	11 783
Náklady za energie	2 143	2 217
Ostatní náklady	2 672	3 839
Náklady za mzdová školení	9 000	6 000
Celkem	174 807	186 508

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady na vedení mzdové agendy opět tvoří především mzdové náklady a náklady na podporu a pronájem softwaru. Vyšší nárůst lze zaznamenat pouze u nákladů za mzdová školení. Po zaučení mzdové účetní lze ale očekávat jejich snížení na jedno školení ročně.

Na základě předešlých výpočtů lze nyní vypočítat nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu znovuzavedení interního zpracování mezd. Nepřímé administrativní náklady zdanění představují 20 % celkových nákladů na vedení mzdové agendy (62) Velikost těchto nákladů zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 45: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu znovuzavedení interní mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč

Položka	2020/2021	2021/2022
Mzdové náklady	34 961	37 302
Náklady za pronájem prostor	982	1 084
Náklady za podporu a pronájem SW	2 294	2 357
Náklady za energie	429	443
Ostatní náklady	534	768
Náklady za školení	1 800	1 200
Celkem	41 000	43 154

(Zdroj: Vlastní zpracování)

4.2 Optimalizace nákladů za prostory účetní kanceláře

Jak již bylo uvedeno výše, náklady za pronájem prostor byly v diplomové práci rozpočítávány účetní kancelář pro hlavní sídlo společnosti, které se nachází ve Zlíně. Jelikož je tato účetní kancelář součástí celé administrativní budovy, byly náklady za pronájem stanoveny v poměrné výši z celkových nákladů dané budovy a rozpočítány na kancelář účtárny zvlášť dle celkových rozměrů pronajímaných prostor (m²) a rozměrů konkrétní účetní kanceláře. Náklady byly stanoveny na základě přijatých faktur od dodavatelů poskytujících pronájem dané administrativní budovy.

Celkové rozměry pronajímaných kancelářských prostor budovy ve Zlíně činí 946,57 m², z nichž právě 49,7 m² patří účetní kanceláři. Na účetním oddělení pracují celkem čtyři zaměstnankyně účetního oddělení, z nichž tři pracují v podniku na hlavní pracovní poměr a jedna na dohodu o provedení práce, která dochází do kanceláře pouze na 16 hodin týdně. Jedna ze zaměstnankyň má půl úvazku na účetním oddělení a půl úvazku na oddělení obchodu, kde má také svoji kancelář. Tedy, kancelář účtárny je obsazena pouze dvěma

zaměstnankyněmi a jednou pracovníci na dohodu o provedení práce. Rozměry této kanceláře jsou vůči počtu v ní pracujících zaměstnanců zbytečně velké. Kancelářské prostory disponují jednou nevyužitou kanceláří o rozměru 26,8 m², která by byla pro zaměstnance účetního oddělení vyhovující. Původní účetní kancelář by bylo možno využít pro společenskou místnost, například k odpočinku, k obědové pauze, atp. Optimalizované náklady jsou vypočteny stejným způsobem, jako stávající.

Možná úspora nepřímých administrativních nákladů zdanění za pronájem účetní kanceláře je zobrazena v následující tabulce.

Tabulka č. 46: Návrh optimalizace nepřímých administrativních nákladů zdanění za pronájem účetní kanceláře za sledovaná období v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Stávající náklady za pronájem kanceláře	69 689	78 487	84 304
Optimalizované náklady za pronájem kanceláře	37 579	42 323	45 460
Úspora nákladů za pronájem kanceláře	32 110	36 164	38 844

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Na základě výše uvedené tabulky je zřejmé, že by podnik na nepřímých administrativních nákladech zdanění za pronájem účetní kanceláře ročně ušetřil téměř 50 %. Jelikož se každoročně náklady za pronájem prostor o několik desítek tisíc zvyšují, doporučuje se zvážit tuto alternativu a větší kancelář využít například pro společné prostory, které ve společnosti zaměstnancům na základě osobních rozhovorů chybí.

4.3 Optimalizace nákladů za spotřebu energií

Pro optimalizaci nákladů za spotřebu energií je navržena možnost home office. Dle vyjádření hlavní účetní podniku je možnost práce z domova vítána. V době koronaviru se home office osvědčil. Vedení podniku navrhuje tři dny v týdnu práce na pracovišti a vybrané dva dny v týdnu na home office (66). Jak již bylo zmíněno, spotřeba energií je fakturována za celé pracoviště hromadně, tedy za administrativní budovu, jednotlivé skladové prostory apod. Proto není možné stanovit hodnotu spotřeby energií pouze za účetní kancelář. Z tohoto důvodu jsou náklady za spotřebu energií účetní kanceláře rozpočítány stejně jako náklady za prostory účetních kanceláří, tedy dle celkových rozměrů prostor (m²) a rozměrů účetní kanceláře. Náklady jsou stanoveny na základě

faktur přijatých od dodavatelů energií. Výpočet těchto nákladů v případě částečné práce z domova je následující:

Tabulka č. 47: Náklady na spotřebu energií v případě částečné práce z domova ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Celkové náklady na spotřebu energií	204 056	206 637	208 008
Stávající náklady na spotřebu energií účetní kanceláře	33 819	34 247	34 474
Náklady na spotřebu energií účetní kanceláře v případě zavedení HO	20 304	20 592	20 736
Úspora nákladů v případě zavedení HO	13 515	13 655	13 738

(Zdroj: Vlastní zpracování)

4.4 Optimalizace nákladů za daňové poradenství

V rozboru celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění vybraného podniku tvoří náklady na daňové poradenství třetí největší položku. Po konzultaci s hlavní účetní podniku jsou ale služby daňového poradenství využívány minimálně (66). Podnik platí za služby daňového poradenství paušálně. Měsíčně dle dodavatelských faktur podnik zaplatí 3 750 Kč, tj. 45 000 Kč za rok. Pro optimalizaci těchto nákladů je po dohodě s hlavní účetní podniku navrženo zrušení paušálních plateb a zaplacení pouze skutečně využitých služeb daňových poradců v případě jejich potřeby. Po konzultaci s hlavní účetní podniku je odhadovaná roční částka 10 000 Kč (66). Aktualizované náklady v případě zrušení paušálních plateb za daňové poradenství jsou zobrazeny v následující tabulce:

Tabulka č. 48: Náklady na daňové poradenství v případě zrušení paušálních plateb ve sledovaných obdobích v Kč

Položka	2019/2020	2020/2021	2021/2022
Stávající náklady za daňové poradenství	45 000	45 000	45 000
Optimalizované náklady za daňové poradenství	10 000	10 000	10 000
Úspora nákladů za daňové poradenství	35 000	35 000	35 000

(Zdroj: Vlastní zpracování)

4.5 Optimalizované nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování účetní a daňové agendy

O výše uvedené hodnoty úspor jsou dále optimalizovány nepřímé administrativní náklady zdanění, zjištěné v analytické části diplomové práce. Vychází se z hodnot posledního známého období, tedy hospodářského roku 2021/2022, díky čemuž lze přesně vyčíslit hodnotu optimalizace jak z hlediska vedení mzdové agendy, pronájmu prostor, spotřeby energií a externích služeb. Nepřímé administrativní náklady zdanění jsou vypočteny stejným způsobem, jako v předcházející kapitole.

Nejdříve je zapotřebí upravit celkové náklady na zpracování účetní a daňové agendy o uvedené optimalizace. Z těchto nákladů následně lze následně stanovit náklady na zpracování daňových přiznání, náklady na zpracování mzdové agendy a náklady na zpracování účetnictví.

Tabulka č. 49: Celkové náklady na zpracování účetní a daňové agendy před a po optimalizacích pro hospodářský rok 2021/2022 v Kč

Položka	Původní náklady	Optimalizované náklady
Mzdové náklady	2 293 218	2 293 218
Náklady za pronájem prostor	84 304	45 460
Náklady za podporu a pronájem SW	186 750	186 750
Náklady za audit, daňové poradenství a externí zpracování mzdové agendy	419 000	60 000
Náklady za energie	34 474	20 736
Náklady za školení	21 950	27 950
Ostatní náklady	59 696	59 696
Celkem	3 099 392	2 693 510

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedených nákladů opět vychází náklady na zpracování daňových přiznání a náklady na zpracování mzdové agendy. Změna hodnot se tedy týká nákladů za pronájem prostor, nákladů za spotřebu energií, mzdových školení a nákladů za daňové poradenství. Tyto vyjmenované náklady jsou vypočteny pomocí poměrových koeficientů v tabulce

č. 18 a č. 41, týkající se znovuzavedení interního zpracování mezd. Ostatní položky zůstávají neměnné, dle tabulek č. 22 a č. 27. Náklady na zpracování daňových příznání jsou považovány jako nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z hlediska zpracování daňových příznání v jejich plné výši. U nákladů na zpracování mzdové agendy je opět nutné vypočítat nepřímé administrativní náklady zdanění představující 20 % celkových nákladů na zpracování mzdové agendy (62). Dále jsou k těmto kategoriím nepřímých administrativních nákladů zdanění připočteny ostatní nepřímé administrativní náklady zdanění, zahrnující daňové poradenství a daňová školení, jak je uvedeno v tabulce č. 29. Výše uvedené operace zobrazuje tabulka níže.

Tabulka č. 50: Nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích, po jednotlivých položkách nákladů a po jednotlivých kategoriích pro hospodářský rok 2021/2022 v Kč

Položka	Náklady na zpracování mzdové agendy	Náklady zdanění ze mzdové agendy (20 %)	Náklady na zpracování DP	Ostatní náklady zdanění
Mzdové náklady	186 508	37 302	141 792	-
Náklady za pronájem	5 421	1 084	2 636	-
Náklady za podporu SW	11 783	2 357	4 543	-
Náklady za daňové poradenství	-	-	-	10 000
Náklady za energie	2 217	443	1 202	-
Náklady za školení	6 000	1 200	-	18 100
Ostatní náklady	3 839	768	3 471	-
Celkem	215 768	43 154	153 644	19 100

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Díky stanoveným optimalizovaným nákladům po jednotlivých kategoriích, jak je uvedeno v tabulce výše, lze vypočítat celkové náklady na vedení účetnictví. Z těch jsou následně vypočteny nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví ve výši 60 % (62). Jedná se tedy o optimalizované náklady vypočtené v tabulce č. 49, ze kterých jsou vyloučeny náklady uvedené v tabulce č. 50, 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 č. 51: Celkové náklady na vedení účetnictví a nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví po optimalizacích pro hospodářský rok 2021/2022 v Kč

Položka	Optimalizované náklady na vedení účetnictví	Nepřímé administrativní náklady zdanění na vedení účetnictví (60 %)
Mzdové náklady	1 950 017	1 170 010
Náklady za pronájem prostor	39 901	23 941
Náklady za podporu SW	170 424	102 254
Náklady za audit	50 000	30 000
Náklady za energie	18 201	10 921
Ostatní náklady	52 386	31 432
Celkem	2 280 929	1 368 558

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Nyní je již možné stanovit celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po implementaci uvedených návrhů. Pro porovnání jsou do stávajících nepřímých administrativních nákladů vznikajících z titulu vedení mezd zahrnuty náklady za externí zpracování mezd v daném období uvedené v tabulce č. 11.

Tabulka č. 52: Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích za jednotlivé kategorie pro hospodářský rok 2021/2022 Kč

Položka	Stávající náklady	Optimalizované náklady	Úspora nákladů (Kč)	Úspora nákladů (%)
Nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu vedení účetnictví	1 531 050	1 368 558	162 492	10,61 %
Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování DP	156 693	153 644	3 049	1,95 %
Nepřímé administrativní náklady vznikající z titulu vedení mzdové agendy	324 000	43 154	280 846	86,68 %
Nepřímé administrativní náklady zdanění v rámci nákladů za daňová školení a daňová poradenství	63 100	19 100	44 000	69,73 %
Celkem	2 074 843	1 584 456	490 387	23,63 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Nejvyšší úspora se jednoznačně nachází v nepřímých administrativních nákladech zdanění vznikajících z titulu vedení mzdové agendy, ve výši 280 846 Kč, resp. o 86,68 % oproti stávajícím nákladům. Důvodem je optimalizace z hlediska návrhu na znovuzavedení interního vedení mzdové agendy. V dalších kategoriích, kde se projevila pouze optimalizace z hlediska změny kanceláře, částečné práce z domova a zrušení paušálních plateb za daňové poradenství, je celková hodnota úspory 209 541 Kč, resp. 82,29 % oproti původním hodnotám těchto nákladů. Celkové výše úspory z hlediska celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění činí 490 387 Kč, což je 23,63 % vůči původní výši nákladů bez optimalizací.

Tabulka č. 53: Podíl celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění před a po optimalizacích pro hospodářský rok 2021/2022 v tis. Kč a v %

Položka	Stávající náklady	Optimalizované náklady
Náklady zdanění celkem	1 751	1 584
Daňové platby celkem	34 778	
Podíl nákladů zdanění vůči daňovým platbám	5,03 %	4,55 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle podílu celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám dochází k poklesu na hodnotu 4,55 %. Podíl optimalizovaných nákladů tedy představuje pokles o 0,48 % oproti původním hodnotám nákladům.

ZÁVĚR

Diplomová práce se věnovala nepřímým administrativním nákladům zdanění ve vybraném podniku IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. Cílem práce byla identifikace a výpočet nepřímých administrativních nákladů zdanění ve vybraném podniku. Tyto náklady byly zkoumány za období hospodářských let 2019/2020 až 2021/2022. Nepřímé administrativní náklady byly rozčleněny do čtyř hlavních kapitol: náklady na zpracování daňových přiznání, náklady na zpracování mzdové agendy, náklady na vedení účetnictví a ostatní náklady, do kterých byla zařazena daňová školení a daňové poradenství. Jak bylo zjištěno, největšího podílu vůči celkovým nepřímým administrativním nákladům zdanění dosáhly náklady vznikající z titulu vedení účetnictví, konkrétně v průměru 85 %. V absolutní hodnotě se celkové nepřímé administrativní náklady zdanění zkoumaného podniku pohybují v průměrné hodnotě 1 623 357 Kč. Díky stanovení nepřímých administrativních nákladů z hlediska jednotlivých nákladových položek lze zjistit, že nejvíce se na těchto nákladech podílely jednoznačně mzdové náklady a náklady za podporu a pronájem softwaru. Rovněž náklady za externí služby se pohybovaly ve významných hodnotách, především pak v hospodářských letech 2020/2021 a 2021/2022, kdy vybraný podnik začal využívat externího zpracování mzdové agendy, což tyto náklady navýšilo v průměru o 312 000 Kč ročně. Mzdové náklady představují průměrný podíl v hodnotě 81 %. Průměrný podíl nákladů za podporu a pronájem SW činí 7 %. Náklady za externí služby, ve kterých je zahrnuto daňové poradenství, auditorské služby a externí zpracování mezd, dosahují průměrného podílu 17 %.

U porovnání nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovými daňovými platbami podniku dosahují podíly rozlišných hodnot za každé sledované období. V hospodářském roce 2019/2020 činil poměr nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách 3,95 % a byl vyšší než v hospodářském roce 2020/2021 o 0,25 %. Vyšší hodnota je způsobena především tím, že v daném hospodářském roce došlo k nadměrnému odpočtu DPH. Z tohoto důvodu je nižší celková hodnota daňových plateb. V hospodářském roce 2020/2021 vznikla podniku naopak poměrně vysoká daňová povinnost, díky které se celkové daňové platby podniku zvýšily. Výsledkem výše zmíněného byl tedy pokles podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách na hodnotu 3,7 %. Hospodářský rok 2021/2022 pokračoval opět vznikem daňové povinnosti, ovšem tentokrát s výrazně nižší hodnotou.

Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění se tedy zvýšil, a to na 5,03 %. Průměrný podíl za sledovaná období činil 4,23 %. V hospodářském roce 2021/2022 již došlo k významnému nárůstu zisku, tím pádem i k nárůstu daňové povinnosti z hlediska DPPPO. Tento hospodářský rok je tedy považován za nejlepší příklad pro srovnávání hodnot podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění s celkovými daňovými platbami podniku.

Na základě stanovení nepřímých administrativních nákladů zdanění jsou v poslední části diplomové práce reprezentovány návrhy na jejich optimalizaci. Jelikož nejvyšší podíl zkoumaných nákladů představují náklady na externí služby, bylo navrženo převést vedení mzdové agendy zpět do podniku. Jak již bylo uvedeno v návrhové části práce, podnik zaměstnává zaměstnankyni, která pracuje na půl úvazku na obchodním oddělení a na půl úvazku na účetním oddělení. S chodem účetního oddělení má již mnoho zkušeností. Bylo tedy navrženo, aby tato zaměstnankyně přešla na celý úvazek na účetní oddělení a převzala tak mzdovou agendu, aby mohla být opět zpracovávána interně. Po výpočtu nákladů na znovuzavedení interní mzdové agendy roční úspora těchto nákladů dosáhla 280 846 Kč. Návrhová část dále pokračuje optimalizacemi z hlediska nákladů za pronájem prostor, nákladů za spotřebu energií a nákladů za daňové poradenství. Náklady na znovuzavedení interní mzdové agendy jsou poníženy o navrhované opatření. Z hlediska nákladů za pronájem prostor je navrhován přesun účetního oddělení do menší kanceláře. Rozměry stávající kanceláře účtárny jsou vůči počtu v ní pracujících zaměstnanců zbytečně velké. Kancelářské prostory disponují menší nevyužitou kanceláří, která by byla pro zaměstnance účetního oddělení vyhovující. Původní účetní kancelář by bylo možno využít pro společenskou místnost, například k odpočinku, k obědové pauze, atp. Aplikace tohoto návrhu do výpočtu nepřímých administrativních nákladů by znamenala roční úsporu těchto nákladů ve výši 38 844 Kč, tedy pokles o 46 % oproti stávající hodnotě. Optimalizace nákladů za energie uvažuje o zavedení částečné práce z domova. Bylo navrženo, aby zaměstnanci docházeli do kanceláře 3 dny v týdnu a zbylé 2 dny pracovali z domova. Aplikace tohoto návrhu do výpočtu nepřímých administrativních nákladů bude znamenat roční úsporu těchto nákladů ve výši 13 738 Kč, tedy pokles o 40 % oproti původní hodnotě nákladů. Poslední navrhovanou optimalizací je optimalizace z hlediska nákladů za daňové poradenství. Po konzultaci s hlavní účetní podniku jsou tyto služby využívány minimálně. Podnik platí za služby daňového

poradenství paušálně. Pro optimalizaci těchto nákladů je tedy po dohodě s hlavní účetní podniku navrženo zrušení paušálních plateb a zaplacení pouze skutečně využitých služeb daňových poradců v případě podnikových potřeb (66). Dle vyjádření hlavní účetní podniku je odhadovaná roční částka 10 000 Kč (66). Aplikace těchto návrhů do výpočtu nepřímých administrativních nákladů zdanění znamená úsporu těchto nákladů v roční výši 35 000 Kč, což znamená pokles o 78 %.

Hodnota podílu celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách podniku po navržených optimalizacích nákladů představuje pokles o 0,48 % oproti původním hodnotám nákladů na hodnotu 4,55 %.

Tyto návrhy byly předloženy k hodnocení vybranému podniku.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) VOLKÁNOVÁ, Zdenka a KLAZAR, Stanislav. *Daně, daňová politika a daňová teorie*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2013. ISBN 978-80-87839-07-2.
- (2) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., akt. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- (3) VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-926-8.
- (4) ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-785-0.
- (5) KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. ISBN 978-80-87974-17-9
- (6) MAAYTOVÁ, Alena, OCHRANA, František a PAVEL, Jan. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5561-8.
- (7) HAMERNÍKOVÁ, Bojka a MAAYTOVÁ, Alena. *Veřejné finance*. 2., akt. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0
- (8) Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., ze dne 16. prosince 1992.
- (9) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. července 2009.
- (10) HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-298-4.
- (11) RICARDO, David. *On the principles of political economy & taxation*. England: John Murray, 1819. Str. 104.
- (12) Glossary of statistical terms. *Organisation for Economic Co-operation and Development* [online]. 2004 [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/glossary/glossary.pdf>
- (13) VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka a ZÍDKOVÁ, Hana. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.
- (14) VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14., akt. vydání. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

- (15) PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4., akt. a rozš. vydání. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4.
- (16) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., akt. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
- (17) GRUBER, Jonathan. *Public Finance and Public Policy*. Fifth edition. New York: Worth Publishers, 2016. ISBN-13 978-1-4641-4333-5.
- (18) HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-265-7.
- (19) DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-125-5.
- (20) KUKALOVÁ, Gabriela, MORAVEC, Lukáš a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, Marta. *Daňová soustava*. 2. vydání. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015. ISBN 978-80-213-2572-2.
- (21) WILLIAMS, David a MORSE, Geoffrey. *Principles of Tax Law*. Sweet & Maxwell, 2000. ISBN-13 978-0421722705.
- (22) TOMÁŠKOVÁ, Eva a PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Veřejné finance - ekonomické souvislosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-210-7749-2.
- (23) PUCHINGER, Zdeněk. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006. Skripta. ISBN 80-244-12986.
- (24) Státní závěrečný účet ČR za rok 2021: Tabulková část k návrhu státního rozpočtu České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2022 [cit. 2022- 12-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2021/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2021-47400>
- (25) GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. Linde, 2006. ISBN 978-80-7201-745-4.
- (26) SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 978-80-7379-001-1.
- (27) STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika: pro kombinovanou formu studia*. 2. díl. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. ISBN 978-80-7395-146-7.

- (28) LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. ISBN 80-7204-495-8.
- (29) SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. SNPL - Státní nakladatelství politické literatury, 1958. Str. 392–394.
- (30) SANDMO, Agnar. *Optimal Taxation An Introduction to the Literature*. Journal of Public Economics, 6. 1976. Str. 37-54.
- (31) VAILLANCOURT, Francois. *The Compliance Cost of Taxes on Business and Individuals: A Review of the Evidence*. Public Finance 42, No. 3. 1986. ISSN 0709- 9231.
- (32) MUSGRAVE, Richard a MUSGRAVEOVÁ, Peggy. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.
- (33) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2003. ISBN 80-86395-84-7.
- (34) PAVEL, Jan a VÍTEK, Leoš. *Vyvolané náklady daňového systému ČR*. Politická ekonomie, 2015. Str. 322-327.
- (35) SANDFORD, C. T. *Economics of Public Finance: An Economic Analysis of Government Expenditure and Revenue in the United Kingdom*. 3rd ed. Oxford: Pergamon Press, 1984. Pergamon international library of science, technology, engineering and social studies. ISBN 0-08-028934-7.
- (36) SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. 6. vydání. Praha: Liberální institut, 2001. ISBN 80-86389-15-4.
- (37) PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer , 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.
- (38) ASQUER, Alberto. *Public sector revenue: principles, policies and management*. London, New York: Routledge, 2018. ISBN 978-1-138-21728-7.
- (39) PUDIL, Pavel. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. Ekonomie. ISBN 80-86861-07-4.
- (40) EVANS, Christopher. *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview. Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*. 2008. Str. 447-468.

- (41) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
- (42) PAVEL, Jan a VÍTEK, Leoš. *Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem* [online]. Praha, 2008 [cit. 2022-11-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2009/2009-08-10-tiskova-zprava5431-5431>. Výzkumná studie. Vysoká škola ekonomická v Praze.
- (43) SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. 6. vydání. Praha: Liberální institut, 2001. ISBN 80-86389-15-4.
- (44) WALPOLE, Michael. VAT Compliance Cost Indicators, 2014. Publikováno 21. května 2014. Austrálie.
- (45) PAVEL, Jan a VÍTEK, Leoš. *Transaction Costs of Environmental Taxation: the Administrative Burden*. In MILNE, J.E., ANDERSEN, M.S. (eds.). *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012. Str. 273-282.
- (46) LANG, Michael. *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*. Kluwer Law International B.V, 2008.
- (47) 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.
- (48) RADVÁKOVÁ, Věra a SIGMUND, Tomáš. *Základy odborné práce*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2162-6.
- (49) 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. 2022-12-26]. Dostupné z: http://www.agris.cz/Content/files/main_files/72/150767/59Vybihal.pdf
- (50) VAILLANCOURT, Francois a SEBASTIAN, Eichfelder. *Tax Compliance Cost: A Review of Cost Burdens and Cost Structures*. Instituto de Estudios Fiscales. DOI:10.7866/HPE-RPE.14.3.5. 2014. Str. 111-148.
- (51) BLUMENTHAL, M. a SLEMROD, J. *The compliance cost of taxing foreign-source income: Its magnitude, determinants and policy implication*. s. *International Tax and Public Finance*, 2. 1995. Str. 37-53.

- (52) DOINGBUSINESS (2016) *About Doing Business* [online]. 2016 [cit. 2022-12-26]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/about-us>
- (53) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2010* [online]. 2010 [cit. 2022-12-26]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>
- (54) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2012* [online]. 2012 [cit. 2022-12-26]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2012.pdf>
- (55) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2014* [online]. 2014 [cit. 2022-12-26]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>
- (56) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2016* [online]. 2016 [cit. 2022-12-26]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>
- (57) PricewaterhouseCoopers International Limited & The World Bank Group: *Paying taxes 2018* [online]. 2018 [cit. 2022-12-26]. Dostupné z: https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf
- (58) *Profil společnosti 2019*. IMPROMAT [online]. 2019. [cit. 2022-12-28]. Dostupné z: https://www.impromat.cz/wcd/docs/impromat_computer_profil_2019_cz.pdf
- (59) Výroční zpráva společnosti IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. za hospodářský rok 2019/2020. Veřejný rejstřík a Sbírka listin [online]. [cit. 2023-01-10]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=64204470&subjektId=380727&spis=695912>
- (60) Výroční zpráva společnosti IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. za hospodářský rok 2020/2021. Veřejný rejstřík a Sbírka listin [online]. [cit. 2023-01-10]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=68702424&subjektId=380727&spis=695912>

- (61) Výroční zpráva společnosti IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o. za hospodářský rok 2021/2022. Veřejný rejstřík a Sbírka listin [online]. [cit. 2023-01-10]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=73922575&subjektId=380727&spis=695912>
- (62) SANDFORD, C. *Tax Compliance Costs – Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications in Association with the Institute for Fiscal Studies, 1995.
- (63) ISPV - *mzdy a platy podle profesí* [online]. TREXIMA, spol. s r.o. [cit. 2023-05-10]. Dostupné z: <https://www.ispv.cz/cz/Vysledky-setreni/Archiv/2020.aspx>
- (64) ISPV - *mzdy a platy podle profesí* [online]. TREXIMA, spol. s r.o. [cit. 2023-05-10]. Dostupné z: <https://www.ispv.cz/cz/Vysledky-setreni/Archiv/2021.aspx>
- (65) ISPV - *mzdy a platy podle profesí* [online]. TREXIMA, spol. s r.o. [cit. 2023-05-10]. Dostupné z: <https://www.ispv.cz/cz/Vysledky-setreni/Aktualni.aspx>
- (66) Osobní rozhovory s hlavní účetní podniky IMPROMAT-COMPUTER, s. r. o.

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Podíl jednotlivých daní vůči celkovým daňovým příjmům do státního rozpočtu ČR pro rok 2020.....	21
Graf č. 2: Průměrný počet hodin pro podnik strávených na zpracování daní v ČR a EU & EFTA	43
Graf č. 3: Průměrný počet hodin pro podnik na jednotlivé druhy daní v ČR.....	45
Graf č. 4: Výsledky hospodaření podniku za uplynulá účetní období v tis. Kč	48
Graf č. 5: Čisté obraty podniku za uplynulá účetní období v tis. Kč	49
Graf 6: Daňové platby ve sledovaných obdobích v tis. Kč	52
Graf č. 7: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech za vedení účetní a daňové agendy ve sledovaných obdobích v %	60
Graf č. 8: Podíl jednotlivých položek nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících pro zpracování daňových přiznání na těchto celkových nákladech ve sledovaných obdobích v %	65
Graf č. 9: Podíl jednotlivých nepřímých administrativních nákladů zdanění vznikajících z titulu vedení účetnictví na těchto celkových nákladech ve sledovaných obdobích v Kč	73
Graf č. 10: Podíl jednotlivých kategorií nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových nepřímých administrativních nákladech zdanění ve sledovaných obdobích v %	76
Graf č. 11: Vývoj podílu nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči celkovým daňovým platbám ve sledovaných obdobích v %.....	77

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Funkce daní	18
Obrázek č. 2: Daňová soustava ČR.....	21
Obrázek č. 3: Typy daňového břemene poplatníka.....	29
Obrázek č. 4: Nadměrné daňové břemeno.....	30
Obrázek č 5: Společenské náklady zdanění soukromého sektoru.....	36
Obrázek č. 6: Časový vývoj nepřímých administrativních nákladů zdanění.....	40
Obrázek č. 7: Organizační struktura podniku	47

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Substituční efekt u vybraných daní	31
Tabulka č. 2: Způsoby a hlediska zjišťování údajů.....	39
Tabulka č. 3: Porovnání vybraných zemí na základě analýzy Paying taxes pro rok 2018	44
Tabulka 4: Provozní výnosy, náklady a VH podniku ve sledovaných obdobích v tis. Kč	49
Tabulka č. 5: Počet zaměstnanců, mzdové náklady a náklady na SZ + ZP ve sledovaných obdobích v tis. Kč	50
Tabulka č. 6: Jednotlivé daňové platby ve sledovaných obdobích v tis. Kč	51
Tabulka č. 7: Výpočet daňové povinnosti DPH ve sledovaných obdobích v tis. Kč.....	52
Tabulka č. 8: Výpočet celkových mzdových nákladů účetního oddělení ve sledovaných obdobích v Kč	54
Tabulka č. 9: Náklady na pronájem prostor účetní kanceláře ve sledovaných obdobích v Kč	55
Tabulka č. 10: Náklady za podporu, údržbu a pronájem softwaru ve sledovaných obdobích v Kč	56
Tabulka č. 11: Náklady na daňové poradenství, auditorské služby a externí vedení mzdové agendy ve sledovaných obdobích v Kč	56
Tabulka č. 12: Náklady na spotřebu energií ve sledovaných obdobích v Kč.....	57
Tabulka č. 13: Náklady na daňová, účetní a mzdová školení ve sledovaných obdobích v Kč	58
Tabulka č. 14: Náklady za tel. služby, internet, kancelářské potřeby ve sledovaných obdobích v Kč	58
Tabulka č. 15: Celková struktura nákladů na vedení účetní a daňové agendy ve sledovaných obdobích v Kč.....	59
Tabulka č. 16: Časová náročnost z hlediska zpracování DP, hlášení a vyúčtování v hodinách.....	61
Tabulka č. 17: Výpočet celkových mzdových nákladů spojených se zpracováním DP ve sledovaných obdobích v Kč.....	61

Tabulka č. 18: Poměr počtu hodin nutných pro zpracování daňových přiznání k celkovému ročnímu pracovnímu fondu účetního oddělení ve sledovaných obdobích ...	62
Tabulka č. 19: Poměr využití SAP a FORM studio z hlediska využití pro zpracování daňových přiznání ve sledovaných obdobích	63
Tabulka č. 20: Náklady na podporu softwaru z hlediska zpracování daňových přiznání ve sledovaných obdobích v Kč	63
Tabulka č. 21: Náklady za tisk, telefonní a datové náklady a náklady za kancelářské potřeby z hlediska zpracování daňových přiznání ve sledovaných obdobích v Kč	64
Tabulka č. 22: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu zpracování daňových přiznání v ve sledovaných obdobích v Kč	64
Tabulka č. 23: Časová náročnost z hlediska vedení mzdové agendy v hodinách.....	66
Tabulka č. 24: Výpočet celkových mzdových nákladů souvisejících s vedením mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč	67
Tabulka č. 25: Poměr počtu hodin potřebných pro vedení mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu účetního oddělení pro období 2019/2020	67
Tabulka č. 26: Náklady za telefonní služby a kancelářské potřeby vznikající z hlediska vedení mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč.....	68
Tabulka č. 27: Celkové náklady potřebné k vedení mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč	69
Tabulka č. 28: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení mzdové agendy pro období 2019/2020 v Kč	70
Tabulka č. 29: Ostatní náklady tvořící nepřímé administrativní náklady zdanění ve sledovaných obdobích v Kč.....	71
Tabulka č. 30: Celkové náklady na vedení účetnictví ve sledovaných obdobích v Kč ..	72
Tabulka č. 31: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví ve sledovaných obdobích v Kč	73
Tabulka č. 32: Nepřímé administrativní náklady zdanění po jednotlivých nákladových položkách ve sledovaných obdobích v Kč.....	74
Tabulka č. 33: Nepřímé administrativní náklady zdanění pro jednotlivé kategorie ve sledovaných obdobích v Kč.....	75

Tabulka č. 34: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění na celkových daňových platbách ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %	76
Tabulka č. 35: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči výnosům podniku ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %	78
Tabulka č. 36: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči nákladům podniku ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %	78
Tabulka č. 37: Podíl nepřímých administrativních nákladů zdanění vůči provoznímu výsledku hospodaření ve sledovaných obdobích v tis. Kč a v %	79
Tabulka č. 38: Souhrn nákladů pro vedení mzdové agendy podniku ve sledovaných obdobích v Kč	81
Tabulka č. 39: Předpokládaná časová náročnost z hlediska znovuzavedení interního vedení mzdové agendy v hodinách	82
Tabulka č. 40: Výpočet celkových mzdových nákladů souvisejících se znovuzavedením interního vedení mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč	82
Tabulka č. 41: Poměr počtu hodin potřebných pro znovuzavedení interní mzdové agendy vůči celkovému ročnímu časovému fondu účetního oddělení pro období 2020/2021 a 2021/2022 Kč	83
Tabulka č. 42: Náklady za telefonní služby a kancelářské potřeby vznikající z hlediska znovuzavedení interní mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč	83
Tabulka č. 43: Náklady za mzdová školení pro novou mzdovou účetní pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč	84
Tabulka č. 44: Celkové náklady potřebné k znovuzavedení interní mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč	84
Tabulka č. 45: Nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu znovuzavedení interní mzdové agendy pro období 2020/2021 a 2021/2022 v Kč	85
Tabulka č. 46: Návrh optimalizace nepřímých administrativních nákladů zdanění za pronájem účetní kanceláře za sledovaná období v Kč	86
Tabulka č. 47: Náklady na spotřebu energií v případě částečné práce z domova ve sledovaných obdobích v Kč	87

Tabulka č. 48: Náklady na daňové poradenství v případě zrušení paušálních plateb ve sledovaných obdobích v Kč.....	87
Tabulka č. 49: Celkové náklady na zpracování účetní a daňové agendy před a po optimalizacích pro hospodářský rok 2021/2022 v Kč.....	88
Tabulka č. 50: Nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích, po jednotlivých položkách nákladů a po jednotlivých kategoriích pro hospodářský rok 2021/2022 v Kč.....	89
Tabulka č. 51: Celkové náklady na vedení účetnictví a nepřímé administrativní náklady zdanění vznikající z titulu vedení účetnictví po optimalizacích pro hospodářský rok 2021/2022 v Kč.....	90
Tabulka č. 52: Celkové nepřímé administrativní náklady zdanění po optimalizacích za jednotlivé kategorie pro hospodářský rok 2021/2022 Kč.....	91
Tabulka č. 53: Podíl celkových nepřímých administrativních nákladů zdanění před a po optimalizacích pro hospodářský rok 2021/2022 v tis. Kč a v %	91