

CÍL

Cílem disertační práce je na základě účetních a daňových dat analyzovat vybrané okruhy aktivních zdrojů financování zemědělského podniku, které zatím standardní finanční analýza ne zcela postihuje a to i přesto, že pro schopnost zajištění finančních prostředků v zemědělském podniku mají zásadní význam.

Jedná se o stanovení nových přístupů k finanční analýze zemědělských podniků se zvláštním ohledem na specifické zdroje jejich financování, kterými jsou především dotace a také daně. V kontextu na zjištěné možnosti uplatnění postupů pak spočívá cíl v návrhu nových způsobů účtování a výkaznictví spojených s investičními dotacemi tak, aby byla zajištěna maximální věrnost zobrazení skutečného stavu a dále také možné přístupy k základním zásadám distribuce investičních dotací.

Dílčí cíle:

- teoretická část:
 - 1) analýza daně z přidané hodnoty jako prorůstového (quasi dotačního) faktoru zemědělských podniků, resp. analýza schopnosti zemědělského podniku nastavit systém této daně tak, aby se její odvodová povaha změnila na dotační, dále definice determinant tvorby nadměrných odpočtů, teoretické vymezení jejich vlivu a dopadů,
 - 2) vytvoření a popis systému ukazatelů výnosnosti a produkční efektivnosti zemědělských podniků,
 - 3) vytvoření systému finanční analýzy na bázi daní a dotací a jejich vzájemných vztahů, vytvoření systému finančních toků z dotací a daní u zemědělského podniku včetně makroekonomické analýzy těchto toků,
 - 4) návrh změny účtování – systém aktivní a zůstatkové dotace s ohledem na požadavek věrného zobrazení předmětu účetnictví v případě investičních dotací,
 - 5) návrh přístupů k distribuci investičních dotací.
- praktická část:
 - 1) agregace praktických údajů z přiznání k dani z přidané hodnoty u homogenních statistických vzorků zemědělských plátců DPH a testy jejich schopnosti dosahovat nadměrných odpočtů,
 - 2) základní analýza dotací a podle jejich druhů syntetická analýza dotací a daňových aspektů a tím tak vymezení dopadů státního finančního zasahování do zemědělského podnikání na individuální úrovni vybraných zemědělských podniků,
 - 3) předvedení systému výkaznictví u aktivní a zůstatkové dotace na úrovni vybraných zemědělských podniků,
 - 4) výpočty ukazatelů navržených pro distribuci dotací,
 - 5) sumární přílohy.

METODY A PROSTŘEDKY K DOSAŽENÍ CÍLE ŘEŠENÍ

1. Teoretická část

a) analýza daně z přidané hodnoty jako prorůstového (quasi dotačního) faktoru zemědělských podniků a definice determinant tvorby nadměrných odpočtů, určení jejich vlivů a dopadů

Daňová povinnost plátců daně z přidané hodnoty může nabýt podoby vlastní daňové povinnosti (plátce je povinen v přiznání vypočtenou daň odvést do státního rozpočtu) nebo nadměrného odpočtu (plátce žádá o vrácení daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu). Na rozdíl od daní z příjmů nemůže být v systému daně z přidané hodnoty vykázána daňová ztráta – daňová povinnost DPH má vždy přímý dopad na finanční tok podnikatele – vlastní daňová povinnost snižuje hodnotu finančního toku, nadměrný odpočet ji zvyšuje.

U zemědělských podnikatelů je dlouhodobě pozorováno vykazování nadměrných odpočtů.

Východiskem pro celou disertační práci bude určení faktorů vykazování nadměrných odpočtů u zemědělských podnikatelů.

V případě této analýzy je nutno vycházet:

- 1) z jednotlivých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Předmětem daně z přidané hodnoty je jednak dodání zboží, dále pak převod nemovitostí a také poskytnutí služeb. Daň z přidané hodnoty se tedy týká pouze skutečně dodaných výkonů bez ohledu na to, zda byly zaplacené či nikoliv.

Od roku 1993 (od zavedení daně z přidané hodnoty do tuzemského daňového systému) podléhají zdanitelná plnění dvěma sazbám daně – základní sazbě (v současnosti 19 %) a sazbě snížené (do konce roku 2006 5%, v současnosti 9 %). Obecně může být stanovena jediná sazba daně, jednotlivé země však využívají možnosti výjimek pro podporu některých odvětví či konkrétních výrobků – v České republice kupříkladu pro podporu stavebních prací na vybraných stavebních dílech, některých medicínských výrobků apod. Snížené sazby daně podléhá také dodání většiny potravin a zemědělských výrobků. Podobně je tomu i v jiných zemích [31] [39].

Protože je část příjmů státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty odváděna do rozpočtu EU [70] [19] [91], podléhají některé atributy daňové politiky jednotlivých členských států EU v této oblasti unijním předpisům [60], přičemž je patrná snaha o sjednocení sazeb ale i hmotného práva. Z hlediska sazeb se Česká republika nijak výrazně od ostatních členských států EU neliší, jak dokládá následující tabulka:

| Země | Sazba | | | Země | Sazba | | |
|-----------------|---------|----------|------------|----------------|---------|----------|-----------|
| | snížená | základní | speciální | | snížená | základní | speciální |
| Belgie | 6 / 12 | 21 | 12 | Lucembursko | 5 / 12 | 15 | 3 / 12 |
| Bulharsko | 7 | 20 | | Maďarsko | 5 | 20 | |
| Česká republika | 9 | 19 | | Malta | 5 | 18 | |
| Dánsko | | 25 | | Nizozemí | 6 | 19 | |
| Německo | 7 | 19 | | Rakousko | 10 | 20 | 12 |
| Estonsko | 5 | 18 | | Polsko | 7 | 22 | 3 |
| Řecko | 9 | 19 | 4,5 | Portugalsko | 5 / 12 | 20 | 12 |
| Španělsko | 7 | 16 | 4 | Rumunsko | 9 | 19 | |
| Francie | 5,5 | 19,6 | 2,1 | Slovinsko | 8,5 | 20 | |
| Irsko | 13,5 | 21 | 4,8 a 13,5 | Slovensko | 10 | 19 | |
| Itálie | 10 | 20 | 4 | Finsko | 8 / 17 | 22 | |
| Kypr | 5 / 8 | 15 | | Švédsko | 6 / 12 | 25 | |
| Litva | 5 | 18 | | Velká Británie | 5 | 17,5 | |
| Lotyšsko | 5 / 9 | 18 | | | | | |

[13]

Duální sazbový systém DPH v tuzemsku a jeho aktuální nastavení vedle dalších aspektů způsobuje, že zemědělci vykazují nadměrné odpočty.

Přiznání k DPH si lze představit jako výsledovku založenou na pořízení a dodání zboží, nemovitostí a služeb. Plátce daně může uplatnit nárok na odpočet u vstupů pořízených od jiných plátců a zatížených daní z přidané hodnoty (u zemědělců zpravidla v základní sazbě daně), u výstupů je povinen DPH stanovit a do státního rozpočtu odvést (u zemědělců zpravidla ve snížené sazbě daně). Při vyrovnané bilanci vstupů a výstupů (základů daně) vykazují zemědělství podnikatelé zpravidla nadměrné odpočty (daň na vstupu je vyšší než daň na výstupu) a žádají vrácení DPH ze státního rozpočtu.

- 2) Povahy jednotlivých položek přiznání k dani z přidané hodnoty ve formalizované podobě.

Druhým faktorem, který určuje dotační povahu DPH u zemědělců, je zdánlivá nedostatečnost těchto subjektů na straně výstupů, která je však kryta dotacemi.

Místo části výstupů zemědělci pobírají dotace, které se v přiznání k DPH nijak neprojevují a zároveň zemědělcům umožňují pořizovat přijatá zdanitelná plnění. Dotace tedy způsobují, že základ daně na vstupu je u zemědělských podniků vyšší než základ daně na výstupu.

Proto je nutné od sebe oba vlivy (vliv dvou sazeb daně a vliv dotací) izolovat a následně kvantifikovat.

- 3) Oddělení vlivu dvou sazeb daně a vlivu dotací a jejich kvantifikace.

Vliv dvou sazeb daně lze určit za pomoci váženého aritmetického průměru, ve kterém vahou je zastoupení obou sazeb daně na vstupu a na výstupu a dále pak vzájemný poměr vstupů a výstupů.

Vliv dotací se jednoznačně projevuje v případě odstranění vlivu dvou sazeb daně – tzn. určením stavu, ve kterém budou vstupy i výstupy zdaněny stejnou sazbou daně (vliv dvou sazeb daně bude nulový) a dále kvantifikací dotace.

Oba vlivy musí být kvantifikovány také absolutně – tzn. v peněžním vyjádření. Základy, ze kterých je vyjádřen procentem vliv dvou sazeb daně a vliv dotací, nejsou stejné a tak k jejich vzájemné komparaci může dojít pouze v absolutním vyjádření.

Protože neuvedení dotací v přiznání k DPH se zde projevuje jako zdánlivá nedostatečnost podnikatele na straně výstupů, lze podle poměru uskutečněných zdanitelných plnění podle jednotlivých sazeb daně, plnění od daně osvobozených bez nároku na odpočet [71] a plnění od daně osvobozených s nárokem na odpočet [72] určit, v jakém poměru jedna koruna dotace ovlivní (sníží) výslednou daňovou povinnost.

b) Finanční analýza u zemědělských subjektů

1) Finanční analýza z údajů o dani z přidané hodnoty

Východiskem této části disertační práce je stručná rekapitulace základních oblastí finanční analýzy.

Následně budou zkoumány údaje v přiznání k dani z přidané hodnoty. Tyto údaje jsou častější než údaje sumarizované v účetnictví či pro potřeby daní z příjmů a mají zároveň jinou vypovídací schopnost, která se týká produkčně odbytové schopnosti daného podnikatele.

Postupnými komparacemi souhrnu výstupů, vstupů a výsledných daňových povinností podnikatele bude zkoumána jeho produkční a odbytová schopnost, dále bude zkoumána jeho daňová výnosnost a schopnost dosáhnout nadměrného odpočtu..

V závěru bude systém finanční analýzy produkčně odbytových schopností a daňových výkonů zařazen do systému finanční analýzy.

2) Finanční toky z dotací

Dotace tvoří spolu s výnosy za prodej vlastní produkce, s úvěry a s daňovými úlevami čtvrtý pilíř financování zemědělské produkce. Dotace však nelze zkoumat izolovaně. Přijetí dotace znamená jak pro veřejné rozpočty tak i pro dotované podnikatele vznik dalších finančních vztahů, přičemž tyto vztahy se liší podle povahy dotace.

Povaha a postavení provozních a investičních dotací lze zkoumat ve třech následujících okruzích:

- účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, Vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy),
- daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění),
- daně z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění).

Pro kvantifikaci finančního toku z daně z přidané hodnoty vyvolaného přijetím dotace použijí závěry z první části disertační práce a to v členění na dotace provozní a investiční.

Pro kvantifikaci finančního toku z daní z příjmů vyvolaného přijetím dotace bude zkoumáno postavení dotace na základě analýzy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, ve vztahu k oběma základním typům dotací a na základě účtování o dotacích v členění na dotace provozní a investiční a doplňkově na dotace k ceně.

V případě podnikatelů, kteří nejsou účetními jednotkami, platí, že provozní dotace jsou součástí příjmů (nejsou nikterak od daně osvobozeny či jakkoliv jinak ze zdanění vyloučeny), stejně tak výdaje, které jsou provozními dotacemi kryty, jsou součástí nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jsou-li splněny další nutné podmínky.

Investiční dotace jsou výslovně v ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, osvobozeny. Zároveň se však o hodnotu investičních dotací snižuje vstupní cena pro odepisování a to ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 téhož zákona.

V případě podnikatelů, kteří jsou účetními jednotkami [68], je jiný přístup ke zdanění provozních a investičních dotací obsažen implicitně již v daném účetním okruhu. Provozní dotace jsou účtovány do výnosů (účtová třída 6) a náklady, které kryjí, jsou součástí nákladů účtovaných na příslušné účty účtové třídy 5.

Investiční dotace snižují ocenění dlouhodobého majetku již při jeho pořízení účtováním ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04. Dodatečná transformace hospodářského výsledku na základ daně tedy v tomto případě již nutná není.

Zároveň je nutno u investičních dotací vzít v potaz časové hledisko, neboť peněžní efekty se netýkají pouze zdaňovacího období, ve kterém byl dlouhodobý majetek pořízen, nýbrž všech zdaňovacích období, ve kterých bude daňově odepisován. K tomu bude třeba zvolit vhodný způsob převedení efektu daňových odpisů v jednotlivých zdaňovacích obdobích na jejich současnou hodnotu. K tomu musí být užito metod složeného urokování.

I přesto je však zřejmé, že efekt dotací na peněžní tok se u daní z příjmů nemusí vůbec projevit, vykáže-li poplatník ztrátu. Proto musí následovat testování a kvantifikace hypotéz o úplném, částečném či žádném projevu dotací na peněžní tok v případě daní z příjmů.

| HV před dotacemi a zdaněním | | | dopady dotace na pen.tok v % |
|-----------------------------|---|------------------|------------------------------|
| zisk | > | pen.tok z dotace | 100 |
| zisk | < | pen.tok z dotace | 100 |
| ztráta | < | pen.tok z dotace | 0-100 |
| ztráta | > | pen.tok z dotace | 0 |

Analýza peněžního toku z daňových zdrojů vyvolaného přijetím dotace bude provedena jak z pohledu podnikatelského sektoru na praktické mikroekonomické úrovni, tak i z pohledu veřejných rozpočtů a makroekonomických výsledků. K makroekonomické analýze bude užito třísektorového modelu ekonomiky a východiskem bude rovnice agregátní poptávky v třísektorovém modelu ekonomiky[48]:

$$AD = C + I + G$$

Či lépe:

$$AD = A + c(1-t)Y$$

AD - agregátní poptávka,

c - mezní sklon ke spotřebě,

Y - produkt,

A - autonomní výdaje

Tato rovnice musí být doplněna o efekty nepřímých daní (vedle daně z přidané hodnoty také daněmi spotřebními) a o efekty vyplývající z rozdělení vládních transferových plateb na transfery standardní (tzn. domácnostem) a transfery firmám (tzn. dotace), které se stávají součástí jejich investic (*I*).

c) Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci

Ve smyslu části čtvrté účetní metody ustanovení § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení sníží o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku. Současný stav účtování o investičních dotacích je tedy založen na tom, že hodnota investiční dotace sníží cenu, ve které je o dlouhodobém majetku účtováno tak, aby nemohla být odepisována ta jeho část, která nebyla pořízena ze zdrojů podnikatele. Cílem dotací (provozních i investičních) je snížení nákladů podnikatele a tím i udržení cenové hladiny – zejména u potravin.

Tento postup účtování však zásadním způsobem zkresluje výsledky finanční analýzy, neboť dlouhodobý majetek pořízený za pomoci investiční dotace sice nebyl podnikem hrazen celý, podnik jej však má ve svém majetku (je vlastníkem předmětného majetku) a užívá jej ke své ekonomické činnosti – měl by jej tedy transparentně vykazovat a uvažovat s ním pro účely finanční analýzy. Výnosy účetní jednotky byly dosaženy jak podnikatelským využitím částí majetku, která nebyla pořízena z dotací, tak i podnikatelským využitím zbývající části majetku, která byla pořízena za pomoci investiční dotace. Finanční analýza však vychází z účetních stavů dlouhodobého majetku (v jeho účetním ocenění) a ty jsou v případě majetku pořízeného za pomoci investiční dotace sníženy o hodnotu investiční dotace. Skutečný stav majetku (jeho skutečném ocenění) je však zcela jiný. Mezinárodní účetní standardy IAS jsou v tomto případě mnohem pružnější než České účetní standardy [58] [59].

Proces navržení pravdivějšího systému účtování o dlouhodobém majetku pořizovaném za pomoci investiční dotace bude mít tyto fáze:

- 1) analýza současného systému účtování o dlouhodobém majetku pořízeném za pomoci investiční dotace s detekcí problematického postupu a kvantifikace jeho následků,
- 2) navržení nového systému účtování o zůstatkové dotaci, která bude až do vyřazení předmětného majetku součástí zdrojů jeho krytí a umožní evidenci dlouhodobého majetku v skutečné hodnotě (skutečném ocenění),
- 3) navržení nového systému účtování o aktivní dotaci, která bude vyjadřovat korekce – opotřebení předmětného majetku.

Shora uvedené fáze musí být doplněny:

- návrhem implementace nových postupů do českého právního systému,
- souvislým příkladem účtování o aktivní a zůstatkové dotaci,
- analýzou a kvantifikací dopadů navrženého systému účtování na finanční analýzu.

Zjištění o aktivních a zůstatkových dotacích lze využít i v případě rozhodování o poskytnutí investičních dotací. Navržený matematický model pro účely stanovení exaktního klíče pro rozdělení investičních dotací musí být doplněn:

- návrhem praktické implementace posuzování nutnosti poskytnutí investiční dotace,
- souvislým praktickým příkladem.

Důležitý je také okamžik přidělení dotace. Na základě analýzy časových řad údajů o produkčně odbytovém průběhu hospodaření lze určit sezónně se opakující období, ve kterých je potřeba dotací nejvyšší. Pro daný průběh bude vhodná grafická analýza údajů zjištěných a uvedených v praktické části této disertační práce.

2. Praktická část

Cílem disertační práce není apriorní shromažďování potřebných ekonomických dat, jejich užití pro již dříve známé okruhy finanční analýzy či způsoby evidence, tvorbu závěrů z nich a případnou komparaci výsledků s jinými údaji.

Přesto však disertační práce bude obsahovat také praktickou část, ve které bude platnost jednotlivých postulátů vytvořených v teoretické části disertační práce ověřena na praktických údajích, které budou shromážděny ve dvou okruzích:

1) údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty typů zemědělských subjektů ze stejné lokality. Tyto údaje budou shromážděny od celkem 56 plátců daně – zemědělských podniků. K tomu, aby byla zaručena vnitřní kompatibilita a srovnatelnost těchto údajů, jedná se o zemědělské subjekty ze stejné lokality – Lipensko a Podkletí. Právě v případě zemědělských subjektů je lokalizace zásadní z hlediska jejich vzájemného srovnání.

Za účelem hlubšího srovnání jsou pro účely zkoumání tyto subjekty rozděleny na zemědělce – fyzické osoby hospodařící konvenčním způsobem (29 subjektů), na zemědělce právnické osoby hospodařící konvenčním způsobem (7), na ekologické zemědělce fyzické osoby (10) a na ekologické zemědělce právnické osoby (10).

Pro rozdělení byly použity seznamy Ministerstva zemědělství ČR [86] [87] [24] [27].

Těchto 56 osob dosáhlo v roce 2006 souhrnného obrátu ve výši téměř 613 mil. Kč v úrovni tržeb za vlastní výkony a služby tzn. bez dotací.

Výsledky zjištěné zkoumání skutečných dat u těchto subjektů jsou pro přehlednost připojeny až v příloze k této disertační práci a v krátkosti jsou zrekapitulovány u příslušných částí teoretické části disertační práce tak, aby mohlo dojít k náležité interpretaci ukazatele.

2) hlubší analýza činnosti a ekonomických poměrů dvou konkrétních vybraných zemědělských podniků, při které budou využívány výhradně přístupy uvedené v této disertační práci. Pro tuto analýzu jsem zvolil dva ve všech okolnostech protikladné subjekty – jedním z nich je zemědělské družstvo hospodařící konvenčním způsobem, druhým je fyzická osoba hospodařící ekologicky. Tato analýza bude provedena samostatně ve čtvrté části této disertační práce.

Identifikace všech těchto osob však zůstane v této disertační práci skryta, neboť předmětem zkoumání jsou jejich osobní data, která se týkají přímo výše jejich daňové povinnosti, k těmto datům jsem měl přístup pouze jako pracovník správce daně. Údaje o daňových povinnostech a konkrétní struktuře těchto povinností nejsou tedy běžně k dispozici.

Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jsou pracovníci správce daně povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Přesto však v ustanovení § 24 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je tato mlčenlivost prolomena tím, že pracovník správce daně může využívat zveřejněné informace při vědecké, publikační a pedagogické činnosti a to bez uvádění konkrétních údajů, zejména jmenných.

Proto jsou údaje o daňových povinnostech subjektů podle bodu 1) uvedeny pouze náhodně vybraným pořadovým číslem, v případě bodu 2) pouze jako subjekt č. 1 a subjekt č. 2.

Výsledky postupů uvedených v teoretické části aplikovaných na těchto dvou okruzích skutečných dat mají pouze informační charakter a nejsou určeny ke zveřejnění, nýbrž mají sloužit pouze jako praktické ukázky možností navržených přístupů a zejména jejich interpretace v podmínkách konkrétního zemědělského podniku či skupiny podniků. Dalším důvodem praktické části je potvrzení platnosti a správnosti modelů a ukazatelů navržených a odůvodněných v teoretické části této disertační práce.

Zjištěné výsledky však mohou posloužit k elementární a lokálně omezené komparativní analýze produkční kvality zemědělských subjektů z dané oblasti. Tímto způsobem budou zkoumané subjekty rozděleny podle své výrobní a odbytové efektivnosti do kategorií efektivnosti.

Samotná praktická část této disertační práce týká se záměrně pouze období po 1.květnu 2004, kdy v platnost v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie vstoupil zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který zásadně změnil aplikaci této daně u plátců. Proto se nemohu zabývat obdobím před tímto datem.

Podmínky uplatňování daně z přidané hodnoty se během zkoumaného období měnily. Proto je třeba soustavně dodržovat při zkoumání jednotlivých období legislativní úpravu platnou v daných obdobích. To se týká kupříkladu snížené sazby daně, která je v současnosti 9 procent, v roce 2006 však činila 5 procent.

LITERÁRNÍ PŘEHLED

PŘEHLED O SOUČASNÉM STAVU PROBLEMATIKY

Tato disertační práce je zaměřena na zemědělské účetnictví a daně týkající se zemědělských subjektů. Zemědělské podniky se významným způsobem liší od ostatních podnikatelských subjektů a této odlišnosti projevující se také ve specifických postupech při účtování a specifickém přístupu k daňovým otázkám více či méně odpovídá také tuzemský daňový a účetní systém.

Východiskem disertační práce je definice odlišností zemědělského podnikání.

Zemědělské podniky plní zároveň dvě funkce. Už ze slova podnik vyplývá, že provozují podnikatelskou činnost označovanou jako **produkční**. Protože se však jedná o produkci potravin, je možno tuto výrobu považovat za strategickou. Na výsledky zemědělské činnosti lze aplikovat obecné zásady finanční analýzy, její výsledky však budou vždy dosahovat výrazně jiných hodnot než u produkce jiných odvětví a tomu musí být přizpůsobeno také jejich hodnocení a komparace s podniky ostatních podnikatelských odvětví. Tato nutnost vyplývá z druhé funkce zemědělských podniků, kterou souhrnně označuji jako **mimoprodukční** a která u jiných odvětví zpravidla zcela absentuje. Zemědělská činnost je provozována v oblastech s často vyšší mírou nezaměstnanosti a nižším průmyslově výrobním potenciálem. Přispívá tak k vyšší zaměstnanosti v problematických regionech. Na druhou stranu působí i v zemědělském sektoru antagonistické tendence dané technickým rozvojem, inovacemi apod. Tyto tendence zvyšují intenzitu zemědělské výroby a stále efektivnější postupy v zemědělské výrobě vedou samozřejmě k nižší potřebě zaměstnanců. Střední podíl osob zaměstnaných v zemědělském sektoru je uveden v příloze č. 1 této disertační práce [84]. Dále je zemědělská činnost nejpodstatnějším jednotlivým faktorem určujícím ráz a povahu krajiny, její údržbu a vyvážený rozvoj. V souvislosti s novými ekologickými postupy se zvyšuje také náročnost na kvalitu zemědělské produkce.

Produkční a mimoprodukční aktivity jsou v případě činností zemědělců většinou syntetizovány a tak často nelze exaktně tyto aktivity od sebe odlišit. Zemědělský podnikatel může produkovat a zároveň při tom plnit mimoprodukční cíle. Zároveň však musí brát v potaz další vlivy, které ostatní podnikatele zabývající se pouze svou produkcí, nezajímají.

Ke specifickým vlivům v případě zemědělců patří zejména:

- přírodní vlivy neovlivnitelné,
- přírodní vlivy ovlivnitelné,
- heterogenita území,
- ekonomické vlivy,
- podnikatelské využívání živých zvířat,
- trvalý vliv dotací,
- strategický význam zemědělských výkonů na životní úroveň národního hospodářství,
- nedostatečná variabilita,
- ekologizace zemědělství,
- specifické postavení zemědělců v daňové soustavě.

Přírodní vlivy neovlivnitelné znamenají pro zemědělské podnikatele prakticky vždy významná rizika. Nejvýznamnějším z těchto vlivů je počasí. Právě v důsledku výkyvů počasí (zejména teplotní výkyvy) dochází k významným ztrátám.

K nejvýznamnějším **přírodním vlivům, které lze do určité míry ovládnout**, patří bezesporu choroby a škůdci. S vývojem vědy se sice snižuje jejich výskyt popř. důsledky jejich výskytu, avšak zcela je odstranit nelze. Navíc je pozorována významná schopnost mutace do takových podob, že jejich přežití není nejnovějšími ochrannými prostředky ohroženo.

Při sledování území jednak na národní úrovni (na úrovni jednotlivých členských států EU) a na úrovni celounijní byla pozorována jeho značná **heterogenita** [4], [55],[12], která výrazně zasahuje právě zemědělce a způsobuje tak do značné míry obtížnou kompatibilitu jejich výsledků jak na národní tak i unijní úrovni.

Specifické **ekonomické vlivy** spočívají v jedinečném postavení zemědělců a jejich produkce. Zemědělci v podmínkách nejistoty o svou budoucí úrodu či výnosy z živočišné výroby, značného podílu malých a středních zemědělských podniků či fyzických osob (tzn. značné fragmentace) a nutné podobnosti produkce na určitém území nejsou zpravidla schopni účinně bojovat za ceny své produkce a tyto ceny v porovnání s obecným cenovým vývojem zpravidla stagnují. Proto se zemědělství podnikatelé sdružují do odbytových družstev, což je v jiných oborech nemyslitelné.

Naopak fragmentace jejich odběratelů je nízká a tak lze spojování zemědělských subjektů chápat jako snahu o přizpůsobení se této struktuře.

Mimo morálního hlediska **podnikatelského chovu živých zvířat**, které neumožňuje snižovat náklady na jejich chov na nejnutnější minimum tak, jak lze například snižovat náklady u strojů, jde zejména o to, že jsou živá zvířata, která podléhají biologickým cyklům, chována za účelem zisku. S tím souvisí také nutnost variability jejich evidence v závislosti na tom, v jakém stádiu svého biologického vývoje se nachází. Živá zvířata jsou určena na chov nebo pro produkci potravin, jejich evidence se tedy musí lišit podle účelu. Dále se jejich evidence musí lišit v závislosti na připravenosti k reprodukci a musí být zaměřena také na označení dle dispozic EU.

Je nepochybné, že na zemědělské podnikání jsou kladeny ještě další nároky. Jedná se zejména o krajnotvorné funkce zemědělství a zvyšování kvality produkce, jež jsou v nejširším společenském zájmu. V těchto případech se nejedná o ryze podnikatelské aktivity jedinců, nýbrž o zájem státu. Státní aparát však není schopen tyto činnosti zajišťovat nebo by při jejich zajišťování byl méně efektivní. Z tohoto důvodu pořizuje tyto kladné externality zemědělské produkce prostřednictvím **dotací** u zemědělců. Dotace se z hlediska účtování člení do tří částí – dotace provozní, dotace investiční a dotace k ceně [6] [7].

Dotace provozní jsou účtovány do výnosů, slouží k úhradě nákladů na provozní činnost zemědělského podniku.

Dotace investiční podnik přijímá na úhradu pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Proto, že podnik část pořizovací ceny kryje z dotace a nemusí jí hradit ze svých zdrojů, snižuje přijatá dotace vstupní cenu pro odepisování pořizovaného dlouhodobého majetku, do výnosů se tato dotace neúčtuje.

Dotace k ceně umožňují zemědělským podnikům prodávat svou produkci na trhu za nižší ceny a tedy snáze. Dotace k ceně je tedy součástí výnosů, neboť jsou ve své podstatě specifickou tržbou za prodanou produkci.

O zemědělské produkci se hovoří také jako o **strategické**, neboť v případě jejich výpadků, může dojít k nedostatku potravin a dochází k růstu cen potravin [18]. Oba tyto vývoje zásadním způsobem ovlivňují společenské klima a jsou schopny přivodit značné politické turbulence v postižených regionech [45] [82]. Z tohoto pohledu je tedy politicky přijatelnější

nadprodukce, jejíž část domácí hospodářství nedokáže smysluplně využít, než nedostatek. Dále ze strategické důležitosti zemědělské produkce vyplývá, že zemědělská produkce je sice částečně variabilní (ve středně a dlouhodobém horizontu), při nedostatečné efektivnosti a ziskovosti však nesmí být ukončena. I kdyby k jejímu utlumení ve vybraných regionech došlo, byla by veřejná moc postavena před další otázku, jakým jiným způsobem zajistit péči o krajinu. Tato otázka zpravidla nemá bez aktivního a dominantního podílu zemědělských podnikatelů žádné řešení.

Podíl zemědělské půdy činí 54 % celkové rozlohy půdního fondu ČR, z toho orná půda je na 39 % celkové výměry, pro srovnání v Německu činí podíl zemědělské půdy 48 %, ve Francii 54 % [44]. Zemědělci tedy v evropských poměrech obhospodařují zhruba polovinu území státu.

Zcela novým trendem v rozvinutých zemích, který může v budoucnu posílit strategické postavení zemědělců, je výroba dalších druhů produktů, které nejsou určeny pro výživu, zejména se jedná o pěstování alternativních zdrojů energie v souvislosti s nejistotou v oblastech, kde dosud docházelo k získávání těchto zdrojů [25] [26]. Navíc se tyto alternativní zdroje energie zdají být zatím ekologičtějšími. Zemědělská půda však není variabilním výrobním faktorem, který by bylo možno získávat či ztrácet – výměra zemědělské půdy je v podstatě i dlouhodobě stabilní, to rozhodně platí v případě rozhodování v časovém rámci jedné generace. Proto se produkce zaměřená na alternativní zdroje energie musí odehrávat na stávajících výměrách a tím ubývá prostor pro pěstování potravinových produktů. Z toho vyplývá potřeba vyšší intenzity potravinové produkce, neboť se musí smířit s ubývajícím výměrou k tomu určené zemědělské půdy.

Strategická povaha zemědělství také způsobuje vznik překážek volnému obchodu a pohybu zemědělské produkce a ochranných opatření, jakkoliv je zřejmé, že taková opatření jsou v konečném důsledku spíše škodlivá [46] [15].

Nedostatečná variabilita zemědělství vyplývá z toho, že zemědělci se sice musí řídit potřebami a přáními trhu, nejsou však nikterak schopni změnit ani v dlouhodobém měřítku některé základní výrobní faktory či jejich kvalitu. Je nepochybné, že výměra zemědělské půdy, jež je pro rostlinou i živočišnou produkci nezbytná, je však dlouhodobě stabilní a tak výnosy z rostlinné produkce (a takto zprostředkovaně i z živočišné) lze zvyšovat výhradně vyšší intenzitou produkce. Zároveň má zemědělská půda určitou kvalitu, kterou lze vhodnými postupy (hnojením, odvodňováním apod.) dlouhodobě zlepšovat či spíše udržovat v produkčním stavu, její parametry však nelze absolutně změnit. K tomu je nutno přihlídnout i k danému podnebí, které je nezměnitelné a které do značné míry povahu zemědělské produkce determinuje – v podhorských oblastech nebude možno pěstovat například chmel či vinnou révu.

Ani živočišná výroba není zcela variabilní, neboť ke změně v produkci dochází v dlouhém časovém horizontu (jateční zralost zvířat, podmínky pro chov apod.).

Zejména v posledních letech sílí tlak na **ekologizaci zemědělství**. Ekologickou produkci požaduje čím dál významnější segment trhu a zároveň se jedná o významný cíl státu [65] [88]. Je patrný zájem EU o nakládání s půdou a vodou. Není však pochyb o tom, že ekologická výroba je náročnější a produkuje menší objem zemědělských výrobků než konvenční zemědělci. Tento menší objem výrobků je však zpravidla kvalitnější a proto také dražší.

Je nepochybné, že zemědělci podléhají **specifickým daňovým pravidlům** oproti ostatním, nezemědělským subjektům. Jedná se zejména o specifické zdaňování dotací daní z příjmů, které se promítlo i do vlastního účtování. Dále zemědělci požívají výhod při výpočtu

daňových odpisů, které jim umožňují zvýšit oproti ostatním subjektům v prvním roce daňově účinné odpisy. To však implikuje nutnost účtovat o odložené dani v případě, že se účetní odpisy od daňových budou lišit a to je s ohledem na tuto výjimku pravděpodobné. Duální sazbový systém a nevyrovnanost mezi vstupy a výstupy v případě daně z přidané hodnoty klade další nároky na zemědělské účetnictví. Stejně tak i kupříkladu systém tzv. zelené nafty na daních spotřebních.

Zejména zaměstnanost v problematických regionech a ekologický přístup k rozvoji krajiny vedou každý odpovědný stát k podpoře zemědělského podnikání přímou a nepřímou formou. Přímou formou podpory jsou bezesporu dotace, nepřímou různé daňové úlevy a zvýhodnění. Lze určit čtyři základní zdroje aktivního financování činnosti zemědělských podniků:

1. tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb
2. dotace – jedná se o transfery prostředků zejména z veřejných rozpočtů (evropských, státních, regionálních či obecních) na konkrétně vymezené účely. Z hlediska této disertační práce lze dotace rozdělit na dotace provozní, dotace investiční a dotace k ceně.
3. daňové úlevy
 - 3.1. daň z přidané hodnoty – vstupy zpravidla v základní sazbě daně (19 %), výstupy ve snížené sazbě daně (5 % či 9%) [50], [51], [52]. Z toho vyplývají značné nadměrné odpočty tzn. vrácení daně.
 - 3.2. spotřební daň z minerálních olejů - tzv. zelená nafta [73]. Znamená, že při splnění daných podmínek je zemědělcům vrácena část dříve zaplacené daně při nákupu pohonných hmot. Exaktní kontrola této možnosti odpočtu není možná.
 - 3.3. daně z příjmů – nadstandardní daňové úlevy lze charakterizovat jako skryté popř. alternativní dotace. Jedná se o zvýhodněné výdaje ve výši 80 % z příjmů (tzv. paušální výdaje), zvýhodnění odpisové politiky u zemědělských podniků v kombinaci s nutností odečítat od vstupní ceny dotaci na pořízení dlouhodobého majetku.
4. úvěry.

Ze všech shora v úvodu popsaných skutečností vyplývá, jak výrazně se zemědělský podnik liší od podniků ostatních. Tomu musí odpovídat také jeho účetnictví, přístup k jeho daňovým záležitostem a také finanční analýza.

1. Analýza daně z přidané hodnoty jako prorůstového (quasi dotačního) faktoru zemědělských podniků a definice determinant tvorby nadměrných odpočtů, určení jejich vlivů a dopadů

Oblast týkající se analýzy daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty u zemědělských subjektů na dani z přidané hodnoty, kterou v této disertační práci zkoumám, není dosud nijak soustavně zpracována.

Výsledky zahraničních výzkumů nelze využít v tuzemsku, neboť i přes silné současné snahy po harmonizaci a unifikaci podmínek jednotlivých členských států Evropské unie [83] [9] se jednotlivé atributy daňové soustavy a dotačního systému v mezinárodním srovnání liší.

V tuzemsku však dani z přidané hodnoty jako zdroji aktivního financování nebyla dosud věnována žádná pozornost a to i přesto, že její dopady jsou podstatné. Základním zdrojem je tedy **zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů**.

Daň z přidané hodnoty je v českém daňovém systému charakterizována jako velká, univerzální daň ze spotřeby[44]. Mezi velké daně je řazena proto, že ve státním rozpočtu ČR je její výnos každoročně nejvyšší ze všech daní a tím i největším individuálním faktorem příjmů státního rozpočtu [10]. Jedná se zároveň o univerzální daň ze spotřeby, neboť je uvalena na veškeré zboží a služby s výjimkami a její konečný výběr má těsně předcházet jejich spotřebě. Výběr této daně meziročně také pravidelně narůstá – v roce 2007 oproti předchozímu roku o 18,45 % tj. o 8,5 % [16].

Systém daně z přidané hodnoty je nastaven tak, že plátcí, kteří nakupují zboží a služby od jiných plátců, mají nárok na odpočet daně, kterou jejich dodavatelé vykázali ke zdanění. Teprve první neplátce v řadě odběratelů (zpravidla konečný zákazník) nemůže uplatnit nárok na odpočet a daň z přidané hodnoty je definitivně odvedena do státního rozpočtu bez možnosti návratu (nároku na odpočet).

Plátcí daně stanoví svou daňovou povinnost v každém zdaňovacím období tak, že nejprve uvedou do přiznání základy daně u vstupů (zpravidla účtovány v nákladech) a základy daně u výstupů (zpravidla účtovány ve výnosech), u těchto základů daně uvedou daň z přidané hodnoty v příslušných sazbách daně a rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu uvedou jako výslednou daňovou povinnost, kterou může být vlastní daňová povinnost (daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu a plátce odvádí DPH do státního rozpočtu) nebo nadměrný odpočet.

Na úrovni Evropské unie je daň z přidané hodnoty (VAT – value added tax) řešena zejména **směrnicí rady č 2006/112/ ES ze dne 28.listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (6.směrnice EU – Sixth Directive)**. Jedná se o základní právní normu členských států Evropské unie a veškeré národní legislativní úpravy se musejí 6.směrnicí přizpůsobit.

Přínosnější pro tuto disertační práci jsou však komparativní analýzy uvedené v:

Harrison G., Krelve, R.: VAT Refunds: A Review of Country Experience, International Monetary Fund WP/05/218, 2005, které obsahují srovnání zavedených systémů daně z přidané hodnoty v celosvětovém srovnání dle metodiky IMF, přičemž z každého světadílu je vybráno cca 10 národních ekonomik, které jsou srovnány z hlediska administrativní náročnosti daňového systému DPH a to v případě čerpání nadměrných odpočtů (VAT refund). Vedle administrativních nákladů na získávání nadměrných odpočtů je na druhém místě sledováno také časové hledisko inkasa prostředků

ze státních rozpočtů s přímým dopadem do peněžního toku podnikatele – plátce daně z přidané hodnoty.

Z této práce vyplývá, že systémy modelování DPH jsou v jednotlivých zemích stejné, liší se však nastavením jednotlivých parametrů. Těmito parametry je zejména nastavení sazeb daně a pro účely této disertační práce také to, jaké sazby daně zemědělská produkce podléhá. Je dále zřejmé, že v některých zemích existují i možnosti odchýlných úprav od standardního systému jako kupříkladu agriculture flat rate scheme ve Velké Británii [14]. Při využití těchto zvláštních režimů, které jsou naštěstí velmi řídké, nelze analytické systémy popsané v této disertační práci využít.

PricewaterhouseCoopers, Descriptive Report for European Commission by PricewaterhouseCoopers, 2006, která obsahuje vnitřní srovnání systémů daně z přidané hodnoty mezi členskými státy EU s cílem postulování návrhů optimalizace 6. směrnice EU, přičemž konečným stavem by mělo být maximální sjednocení (harmonizace) jednotlivých národních systémů, které sice všechny musely implementovat jednotlivá ustanovení 6. směrnice EU, přesto zůstává prostor pro jednotlivé národní odchylky. Srovnávací zpráva se týká čtyř oblastí: registraci plátce DPH, podávání přiznání k DPH, placení DPH včetně národních podmínek pro vrácení nadměrných odpočtů (VAT refunds) a podávání souhrnných hlášení (recapitulative statement).

Z práce vyplývá, že zemědělství podnikatelé nemají v žádné zemi EU implementován zvláštní režim (s výjimkou výše zmiňované Velké Británie). Podle mých zjištění ve většině zemí EU podléhají potraviny snížené (zvýhodněné) sazby daně, z toho vyplývají častější nadměrné odpočty. Podmínky pro vrácení nadměrných odpočtů se v EU liší. Z údajů uvedených v této práci je zřejmé, že v České republice jsou podmínky vrácení nadměrných odpočtů velmi vstřícné k podnikatelům.

The Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD) a Eurostat, Taxation trends in European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, Eurostat, Statistical Books, Edition 2007. Podstatou této publikace je statistické srovnání jednotlivých daňových aspektů jednak na národní úrovni a jednak i na průměrné úrovni EU. Zabývá se komparací těchto kritérií mezi jednotlivými členskými státy:

- strukturou podílu příjmů státního rozpočtu v procentech na hrubém domácím produktu (Structure of revenues as % of GDP) v členění na nepřímé daně (daň z přidané hodnoty - VAT, daně ze spotřeby - excise duties and consumption taxes, ostatní daně ze spotřeby včetně cel – other taxes on products including import duties), přímé daně (daň z příjmů fyzických osob – personal income, daň z příjmů právnických osob – corporate income, ostatní – other) a sociální poplatky,
- strukturou rozpočtového určení daní v procentech na hrubém domácím produktu (Structure according to level of government as % of GDP),
- strukturou podle ekonomického určení daní v procentech na hrubém domácím produktu (Structure according to economic function as % of GDP),
- implicitní daňové sazby (implicit tax rates) v členění na implicitní daňové sazby ze spotřeby, práce a kapitálu

Z hlediska této disertační práce bylo rozhodné určení implicitních daňových sazeb ze spotřeby, jež byly využity jako východisko k řešení makroekonomické rovnice daní ze spotřeby (jednotlivě i celkem) a k následnému odvození rovnice agregátní poptávky včetně vlivu spotřebních daní, v případě České republiky str. 335.

Klazar S., Zelený M., Mikrosimulační model pro analýzu dopadu daní ze spotřeby, Český finanční a účetní časopis, 2008, roč. 3, č. 3, obdobně jako ITR mohou být stanoveny jiné přístupy k měření zatížení domácnosti nepřímými daněmi, v případě této studie byla celková částka DPH zaplacená domácností za rok kalkulována jako součet daní zahrnutých ve výdajích na jednotlivé statky spotřebované domácnost:

$$T_i = \sum_{n=1}^N \text{SCI}_{ni} \cdot \frac{t_n}{t_n + 100}$$

SCI_{ni} = výdaje na zboží a služby domácnosti **i** zahrnuté do statistického znaku **n**,
 t_n = je míra zdanění přiřazená statistickému znaku **n** (v %).

Podstatou modelu je kalkulace daňového břemene DPH jednotlivých domácností sledovaných ve statistice rodinných účtů. Kalkulace daňového břemene vychází z předpokladu, že daně ze spotřeby statutárně uvalené na plátce jsou 100 % přesunuty na spotřebitele, tzn. že daně jsou plně zahrnuty v konečných cenách pro spotřebitele. Výsledkem příspěvku jsou následující charakteristické míry zdanění pro DPH:

| | |
|---|-------|
| 01 Potraviny a nealkoholické nápoje | 6,4 |
| 02 Alkoholické nápoje, tabák, narkotika | 19 |
| 03 Odívání a obuv | 18,26 |
| 04 Bydlení, voda, energie, paliva | 12,97 |
| 05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti, opravy | 18,65 |

V této souvislosti se nabízí srovnání IDM u zemědělců, kterou budu počítat v této disertační práci z uskutečněných zdanitelných plnění a charakteristické míry zdanění pro DPH v případě potravin a nealkoholických nápojů. Zjištěny byly podobné hodnoty – oba výpočty jsou provedeny sice jiným způsobem, mají však podobný cíl a podobný okruh zboží, které je předmětem DPH a proto si odpovídají.

Svátková S., Klazar S., Slintáková B., Zelený M.: Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, studie vypracovaná v rámci výzkumného projektu Grantové agentury ČR., č. GA 402/04/1069, EUROLEX BOHEMIA, 2007, se zabývá makroekonomickou analýzou nepřímých daní – tedy spotřebních daní a daně z přidané hodnoty. Mimo jiného využívá efektivní daňové sazby stanovené takto:

DPH

zdanitelná plnění

Jedná se však o nedokonalý ukazatel, který bere do úvahy pouze výstupy zatěžované oběma sazbami daně a podává obraz o stavu průměrné daňové zátěže v té části výstupů (vstupů ekonomiky, která je zdaňována. Ukazatel má být vhodný např. k analýzám, jež se zabývají možnostmi přijetí jednotné sazby daně a otázkou jakou zvolit její výši, aby nedošlo k citelnému poklesu této daně. jak uvádějí autoři, lepších výsledku by bylo možno dosáhnout, pokud by součástí jmenovatele byla také osvobozená plnění [71]. V této disertační práci je však v části 2.1.1. Finanční analýza a DPH řešen další moment specifický pro zemědělské podnikatele – moment schopnosti dosáhnout dotační a nikoliv odvodové povahy DPH. Z tohoto důvodu jde ukazatel RDÚ a RDV interpretačně za hranici ukazatele efektivní daňové sazby. Dále se nabízí srovnání efektivní daňové sazby pro rok 2005 (rok 2006 již nebyl zpracován) ve výši necelých 14 % s úrovněmi RDV a RDÚ u zemědělských podnikatelů, které byly díky neustálým nadměrným odpočtům záporné.

Straková H., Kuneš Z.: Zákon o DPH s komentářem a příklady, Bilance, 2008, se zabývá výklady zákona o DPH. Součástí publikace jsou také výklady danění dotace k ceně jako součástí základu pro výpočet daně a dále také definice obratu pro účely registrace k dani s ohledem na povahu dotací.

Mach, P., Tlustý, V., Minčíč, L., Rovná daň, sborník textů, Centrum pro ekonomiku a politiku, 7/2001, obsahuje zhodnocení přístupů k rovné dani týkající se obou daní z příjmů, ale také daně z přidané hodnoty, přičemž za rovnou daň z přidané hodnoty autoři považují jedinou sazbu daně z přidané hodnoty tak, jak jsem s ní uvažoval pro účely kvantifikace dopadů dotace na daňovou povinnost plátců DPH – zemědělských subjektů. Petrem Machem je navržen systém dosažení rovné daně z přidané hodnoty postupným sjednocováním sazeb v duálním sazbovém systému, tak jak jsem na příkladu zemědělců provedl v disertační práci.

Výslednou rovnou daní z přidané hodnoty by měla být sazba ve výši 12 procent (Mach vycházel z tehdy platných dvou sazeb daně 5% - snížená sazba a 22 % základní sazba) s tím, že zvýšení snížené sazby daně o sedm procentních bodů a snížení základní sazby daně o deset procentních bodů při zohlednění poměru zdanitelných plnění zdaněných jednotlivými sazbami daně nezmění ani výnosy státního rozpočtu a ani cenovou hladinu.

Konečným výsledkem je destrukce stávajícího systému DPH a jeho nahrazení novou univerzální daní (DPH se spojí s daněmi z příjmů do jediné, všeobjímající daně).

V textu je také citována přednáška **A. Rabuschky (13.ekonomická konference Progress Foundation, Curych, 2001)**, ve které na rozdíl od autorů textu nepovažuje A. Rabuschka jednotnou daň z přidané hodnoty za rovnou daň (flat tax) – strana 68.

Úvahy o rovné dani se v posledních letech objevují i v tuzemsku. DPH však v současnosti jako rovná daň koncipována není a podle mého názoru být ani nemůže. Jediná sazba DPH by mohla být pojímána jako rovná daň, nebyla by však efektivní a to ani ve vztahu k naplnění veřejných rozpočtů a ani ve vztahu k podpoře některých částí národního hospodářství. Další podmínkou pro rovnou DPH je to, že se její sazba nominálně shoduje se sazbou daně z příjmů. To však naráží na stejné problémy spočívající v neefektivnosti této daně – srovnání s Richter, W.F.: An Efficiency Analysis of Consumption and Production taxation with an Application to Value-Added Tax, ve které se hlavní důraz klade na zajištění efektivnosti (celkové, spotřební, produkční,...). V této práci je zdůrazňováno, že k dosažení nejvyšší možné všeobecné efektivnosti musí být zvoleno spotřební zdanění na odpovídající úrovni. Stejně tak i Munk, K.: Tax-tariff reform with costs of tax administration, uvádí, že jediná sazba daně z přidané hodnoty je méně výhodná než více sazeb. Munk přitom řešil nastavení daňového systému v závislosti na administrativních nákladech spojených s výběrem daní. Rovná daň z přidané hodnoty není tedy efektivní.

Pokud by však přesto byla implementována, došlo by ke změnám systému sledování tvorby nadměrných odpočtů u zemědělských subjektů, neboť duální sazbový systém, který je původcem části nadměrných odpočtů, by byl odstraněn. I v této situaci by však zemědělci v tuzemsku inklinovali k vykazování nadměrných odpočtů a to vlivem dotací, jak bude v disertační práci popsáno.

Aizenman, J., Jinjark, Y.: The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence, NBER Working Papers, National Bureau of Economic Research, 2005, se zabývá zhodnocením strukturálních faktorů určujících efektivnost výběru daně z přidané hodnoty, přičemž kritériem zkoumání efektivnosti výběru byla pravděpodobnost daňové kontroly (audit) a příslušenství daně v případě zjištění nedostatků (penalty on underpaying). Vedle těchto faktorů je výběr daní ovlivněn strukturálními faktory, jakými jsou například stupeň urbanizace, otevřenost trhu a nebo podíl zemědělství, přičemž se

na základě také těchto posledně zmiňovaných faktorů usuzuje na míru hospodářské vyspělosti dané země.

Podle této studie vyšší podíl zemědělství v dané ekonomice zvyšuje náklady na výběr daně a zároveň snižuje efektivnost výběru DPH. Přitom byly tímto způsobem porovnány výsledky výběrů DPH v 44 zemích za období od roku 1970 do roku 1999. Práce se však nijak nezabývá důvody, proč právě zemědělství snižuje efektivnost výběru DPH. Částečnou odpověď lze nalézt v této disertační práci – jedná se také o působení vícesazbového systému DPH a také o působení dotací. Oba vlivy jsou v této disertační práci uvedeny a kvantifikovány.

Práce neobsahuje výsledky týkající se České republiky.

Lipsey, R.E., Swedenborg, B.: The High Cost of Eating: Agricultural Protection and International Differences in Consumer Food Prices, NBER Working Papers, National Bureau of Economic Research, Inc., 1996, se zabývá cenami zemědělské produkce.

Ceny zemědělské produkce se od sebe v jednotlivých zemích liší, přičemž v této práci byl jako jeden ze dvou nejpodstatnějších atributů cenové hladiny zemědělských produktů označena relevantní sazba daně z přidané hodnoty, které podléhají zemědělské produkty v těchto zemích, neboť tato daň zvyšuje cenu produkce ve tvaru 1+% sazby daně. Daňové sazby (bez rozlišení daně) jsou považovány za strukturální či dlouhodobé vlivy (structural or long-term influences).

Za země s nejvyšší cenou potravin na základě šetření z let 1969 až 1978 a dále 1979 až 1990 byly určeny:

| | 1969 – 1978 | 1979 - 1990 |
|-----------|----------------|----------------|
| Dánsko | 133 | 119 |
| Finsko | 114 | 120 |
| Island | 123 | 126 |
| Japonsko | 103 | 116 |
| Norsko | 127 | 136 |
| Švédsko | 142 | 123 |
| Švýcarsko | 113 | 121 |

Hodnota 100 je průměrnou cenou v zemích OECD.

Práce neobsahuje výsledky týkající se České republiky – ve zkoumaném období nebyla v tuzemsku DPH implementována. Vztahy týkající se cenové úrovně a výše DPH jsou však zřejmé a je možno je prakticky pozorovat v případě zvýšení některé ze sazeb daně - v případě potravin k 1.1. 2007, kdy došlo ke zvýšení snížené sazby daně z 5 % na 9 % a to i přesto, že došlo v některých oblastech ke snížení výkupních cen.

První část disertační práce je také věnována vztahu mezi daní z přidané hodnoty a dotacemi. Dotace nejsou s výjimkou dotace k ceně (viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. q) a ustanovení § 36 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty) v **zákoně o dani z přidané hodnoty** výslovně upraveny. Je tomu tak proto, že dotace už ze své podstaty nejsou předmětem této daně [61]. Ve smyslu ustanovení § 2 zákona o dani z přidané hodnoty je ve zkratce předmětem daně dodání zboží, poskytnutí služby nebo převod nemovitosti. Předmětem daně z přidané hodnoty však není přijetí finančních prostředků. Zákon o dani z přidané hodnoty ani neřeší, z jakých zdrojů dojde k úhradě za zboží, službu či nemovitost a zpravidla ani to, zda k úhradě vůbec dojde, neboť okamžik uskutečnění zdanitelného plnění je odvozen od dodání zboží, poskytnutí a přijetí služby a převodu nemovitosti (s výjimkou plátců,

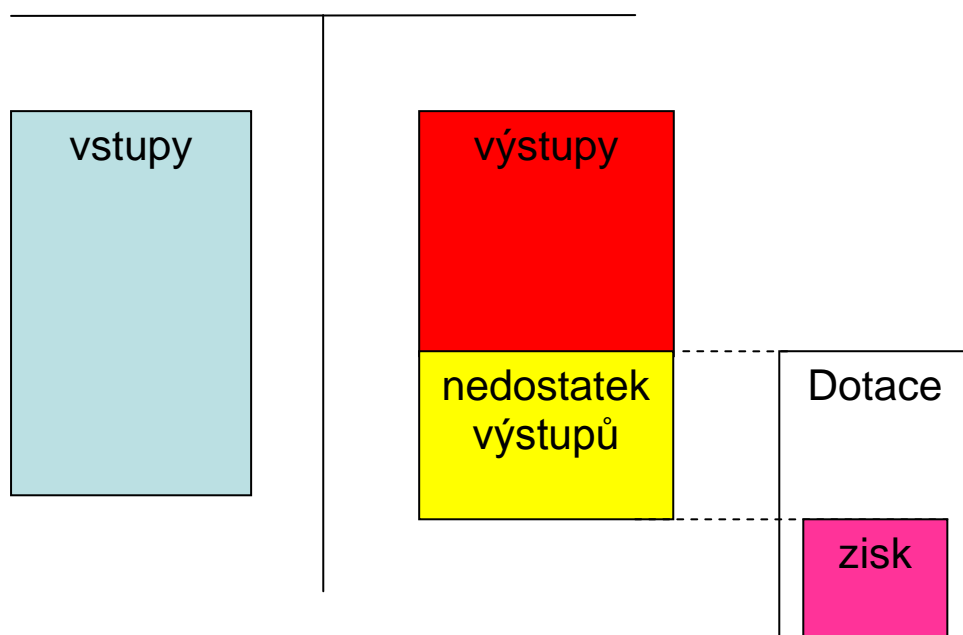
kteří vedou účetnictví, v případě, že platba předchází dodání zboží, poskytnutí a přijetí služby a převod nemovitosti).

Přidělením a přijetím dotace nedochází k dodání zboží či poskytnutí služby a proto je z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty dotace pouhým převodem finančních prostředků. Z tohoto důvodu není předmětem daně a z tohoto důvodu taktéž není nikde uváděna v přiznání k dani z přidané hodnoty, což však významně zkresluje výkonnost plátců daně, kteří přijímají dotace, vykazovanou v těchto přiznáních. Někdy je tato zdánlivě nedostatečná výkonnost důvodem šetření správců daně.

Dodání konkrétního zboží, služeb či nemovitosti, které jsou pořizovány z dotačních zdrojů, zdanitelným plněním je – plátce při jejich dodání je povinen odvést daň z přidané hodnoty a plátce při jejich přijetí je oprávněn uplatnit nárok na odpočet při splnění ostatních zákonných podmínek. Povinnost odvést daň či nárok na odpočet daně se však vztahují výhradně k dodání či přijetí konkrétního zboží, služeb či nemovitostí a nejsou nijak odvozeny od přijetí dotací – tedy od způsobu financování zdanitelných plnění.

Přiznání k dani z příjmů si lze stejně představit jako výsledovku vytvořenou ze specifických odbytově produkčních údajů takto:

přiznání k dani z přidané hodnoty



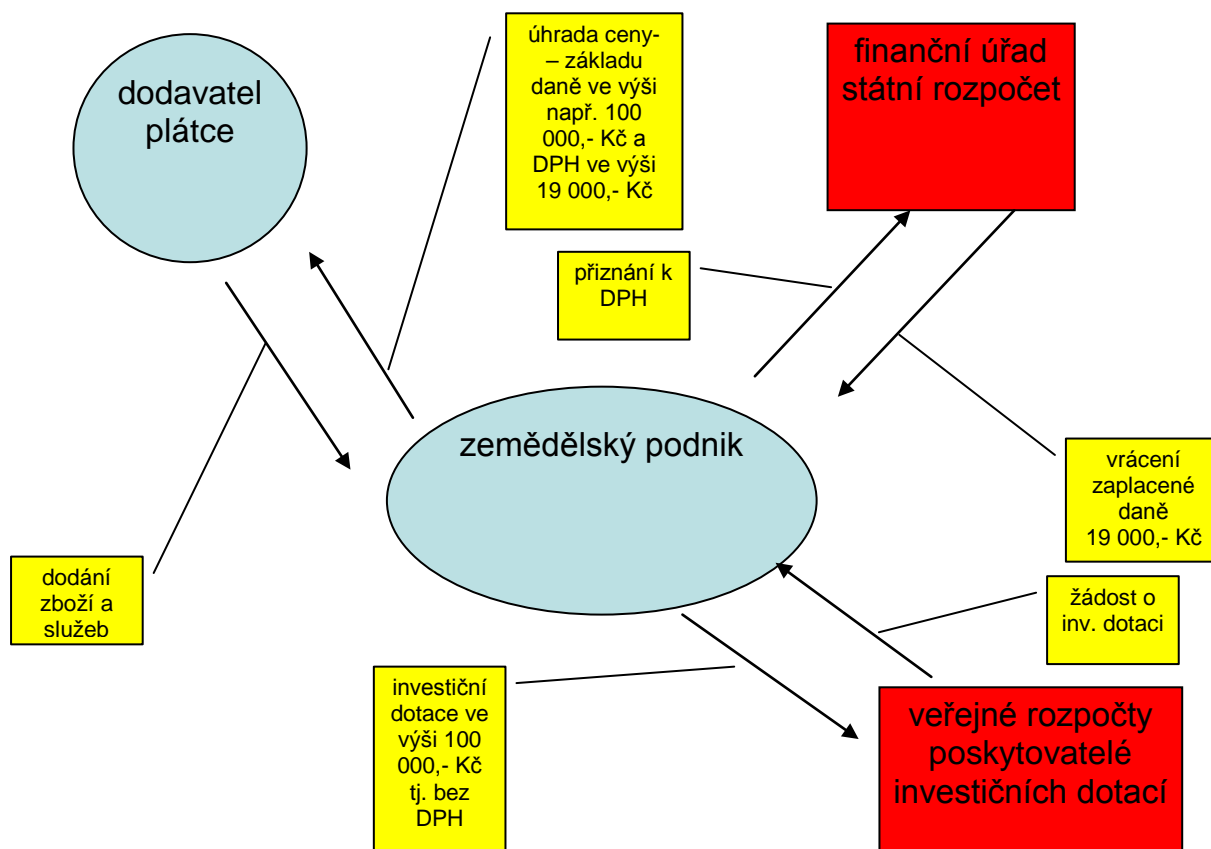
Dotace součástí přiznání k DPH nejsou a proto jsou na schématu uvedeny nikoliv uvnitř přiznání nýbrž vně. Pojem zisk zákon o dani z přidané hodnoty nezná, pro pochopení významu dotací ve vztahu k DPH je však významný.

Přebytek vstupů nad výstupy je financován k tomu určenou dotací, díky které může zemědělský podnik v konečném důsledku jako jiné podniky hospodařit se ziskem.

Čím vyšší dotace je (ať již provozní nebo investiční), tím si zemědělský podnikatel může pořídit více vstupů. Přijetím dotace se, jakkoliv provozní ani investiční dotace nejsou zdanitelným plněním, zvyšuje tlak na tvorbu nadměrných odpočtů. Přijetí dotace tedy automaticky vyvolává snížení individuální vlastní daňové povinnosti či zvýšení individuálního nadměrného odpočtu a vyvolává tak další, skrytou dotaci ve formě výhodnější daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty.

Obecně lze tedy na základě údajů empirického výzkumu a jeho hodnocení stanovit vztah mezi dotacemi a daňovou povinností v případě daně z přidané hodnoty jako skryté dotace. Výše přidělené dotace přímo ovlivňuje schopnost zemědělského podnikatele dosahovat nadměrných odpočtů a tím i další dodatečné, skryté dotace.

Investiční dotace se však poskytují až ex post a výhradně na cenu dlouhodobého majetku bez DPH (v případě plátců daně), neboť plátcí daně mohou uplatnit nárok na odpočet ve svém přiznání a DPH dostávají zpět. DPH zaplacená dodavateli dlouhodobého majetku spolu s cenou (základem daně) majetku tak podnikatel – plátcé daně může dostat zpět ve formě uplatněného nároku na odpočet. Proto se investiční dotace poskytují v případě plátců daně výhradně na cenu bez DPH a proto z hlediska peněžního toku je účinnost individuálního daňového multiplikátoru u investičních dotací nulová, neboť nárok na odpočet, který vyvolají, je plně vyrovnán nutností uhradit DPH spolu s cenou dodavateli. Z hlediska peněžního toku tedy nevyvolá přijatá investiční dotace okamžitě žádný efekt, jakkoliv přiznání k dani z přidané hodnoty izolovaně ovlivní. To ukazuje následující schéma:

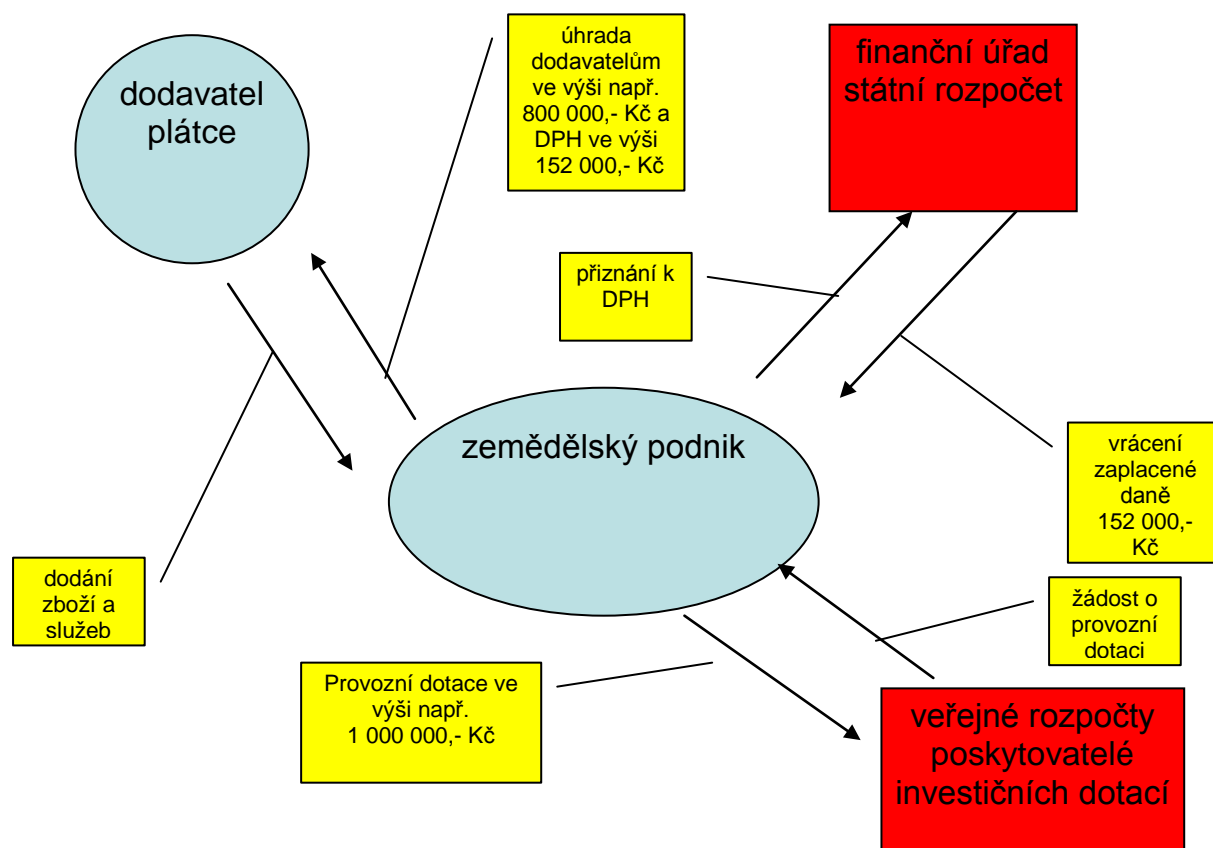


Zemědělský podnik zaplatí dodavateli 119 000,- Kč (základ daně 100 000,- Kč, DPH 19 000,- Kč) a DPH na vstupu zatíží jeho peněžní tok. V přiznání k DPH však sníží svou daňovou povinnost právě o 19 000,- Kč a toto snížení daňové povinnosti má protichůdný efekt - zvyšuje peněžní zůstatky. Investiční dotace již peněžní tok z DPH nijak nezmění, neboť s touto daní nepočítá.

Pokud zemědělský podnik pořizuje investiční zboží či služby od neplátce, DPH neplatí ani nežadá ze státního rozpočtu zpět, investiční dotace s DPH nepočítá. DPH se tedy v případě pořízení investičního zboží či služeb neprojeví nijak.

V případě, že zemědělský podnikatel není plátcem DPH (tato varianta je nepravděpodobná jednak kvůli relativně nízkému limitu pro povinnou registraci – obrát 1.mil. Kč, do kterého se však nezapočítávají dotace, a jednak kvůli tomu, že registrace k DPH má zpravidla pozitivní dopad na cash flow zemědělského podnikatele), platí, že investiční dotace se vztahuje na celou cenu dlouhodobého majetku včetně daně z přidané hodnoty, neboť neplátce ji ze svého rozpočtu vskutku hradí. Také v tomto případě je nepochybné, že daň z přidané hodnoty nebude mít žádného významu pro peněžní tok v případě poskytnutí investiční dotace.

Nárok na odpočet a na druhé straně nutnost uhradit DPH dodavateli se týká také provozních dotací. Zde však provozní dotace může uhradit spolu s náklady také DPH, která je součástí celkové ceny, a tak může být DPH podnikateli ze státního rozpočtu „vrácena“ de facto dvakrát – jednou v podobě zvýšeného nároku na odpočet v přiznání k DPH a jednou prostřednictvím provozní dotace. Na druhou stranu nastává však protichůdný efekt spočívající v tom, že pokud dojde k úhradě DPH ze zdrojů provozní dotace, budou o to méně pokryty relevantní náklady (DPH, jak je všeobecně známo, nákladem není). Pokud budou provozní dotace krýt DPH, bude to zároveň znamenat, že jejich výše bude muset být zdaněna příslušnou daní z příjmů, což lze ilustrovat na krátkém příkladu. Pokud podnikatel získá dotaci ve výši 1 mil. Kč a jeho náklady činí pouze 800 tis. Kč, užije zbývajících 200 tis. Kč podle své úvahy například na úhradu DPH, které následně opět získá v rámci přiznání k DPH tak, jak to ukazuje následující schéma:



Je zřejmé, že DPH bude v tomto případě z veřejných rozpočtů „vrácena“ dvakrát, ale pouze jednou uhrazena dodavateli (a dodavatelem odvedena do státního rozpočtu). Z hlediska peněžního toku na DPH se tedy provozní dotace chovají jinak a znamenají posílení finančních zdrojů z DPH.

Ze znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a z jeho praktické aplikace jasně vyplývá rozdílnost v dopadech na peněžní tok mezi investičními dotacemi a dotacemi provozními.

Ve většině zemí EU platí obdobný systém daňové neúčinnosti dotací:

The VAT Brochure, Swedish Tax Agency, Fiscalis exchange, 2007, obsahuje základní údaje o systému daně z přidané hodnoty ve Švédsku. Je zde také přehledně uveden systém zdanění v případě přijetí dotace (page 8).

Dotace nejsou zpravidla uváděny v přiznání k DPH, pokud neznamenají přímé dodání zboží či služeb. V tomto ohledu se systém DPH ve Švédsku podobá systému českému.

Das Steuerbuch 2007 - Umsatzsteuer, Bundesministerium fuer Finanzen, Fiscalis exchange, 2007, obsahuje základní údaje o systému daně z přidané hodnoty v Rakousku. Je zde také přehledně uveden systém zdanění v případě přijetí dotace, dále jsou zde definována zboží podléhající snížené sazbě daně (v současnosti 10 %), mezi které patří též potraviny.

Rakouský model daně z přidané hodnoty se českému blíží nejvíce.

Schafroth G.: Belastung der Subventionen durch die Mehrwertsteuer, SwissVAT AG, 2005, uvádí odchylný způsob vykazování DPH ve Švýcarsku, kde při přijetí dotace musí být provedeno krácení koeficientem, celkem takový zkrácený nárok na odpočet a tedy také daňové znevýhodnění činilo v roce 2001 ve Švýcarsku 400 mil. CHF, celkové přidělené dotace činily za stejné období cca. 41 mld. CHF. Výsledky analýzy jsou uvedeny v následující tabulce:

| Obor | dotace | krácení odpočtu |
|-------------------------|--------|-----------------|
| veřejná doprava | 4192 | 182 |
| Ostatní doprava | 278 | 14 |
| Vzdělávání | 2908 | 2 |
| Zdravotnictví | 1599 | 1 |
| zemědělství a lesnictví | 3940 | 33 |
| Turistika | 149 | 5 |
| odpadové hospodářství | 503 | 26 |
| Energie | 338 | 15 |
| Ostatní | 27045 | 118 |
| Celkem | 40952 | 396 |

v mil. CHF

Jedná se tedy o jiný systém než ten, který je implementován v současnosti v tuzemsku, pro zemědělce by byl švýcarský systém nevýhodný. Z uvedeného titulu však jednoznačně vyplývá, že vztahy uvedené v této disertační práci se týkají výhradně České republiky. V případě jejich implementace i v jiných zemích je nejprve třeba prozkoumat místní daňový systém v oblasti zdaňování dotací.

Nerudová D., David P., Value Added Tax in the Agricultural Sector on the European Union Internal Market, European Financial and Accounting Journal, 2007, vol. 2., no. 2, se zabývá harmonizací daně z přidané hodnoty s ohledem na srovnání současných podmínek pro zemědělské podnikatele v České republice, Maďarsku, Polsku, Rumunsku a Slovensku. Jednotlivé národní právní rámce se musely přizpůsobit 6. směrnici EK, zákonné podmínky však ve všech zemích nejsou zcela stejné, i když vychází z jediného hlavního zdroje. Práce se zabývá zejména intrakomunitárním dodáním zboží v zemědělském sektoru a to včetně třístranného obchodu. Z práce jednoznačně vyplývá, že značná unifikace právního daňového

rámce v jednotlivých zemích vede k podpoře intrakomunitárních dodání zboží a tedy k rozšíření národního trhu v oblasti zemědělské produkce na trh celounijní.

2. Finanční analýza u zemědělských subjektů

Všeobecně však panuje shoda o pěti základních okruzích finanční analýzy, které však musí být vždy doplněny dalšími ukazateli.

Jedná se o následující okruhy:

- a) výnosnost,
- b) likvidita,
- c) zadluženost,
- d) efektivnost,
- e) tržní hodnota podniku [28] [30] [21] [20].

Základním zdrojem informací pro rozhodování o podniku a pro jeho finanční analýzu je účetnictví [85] [42] [43] [79], ze kterého musí být veškeré shora uvedené zdroje aktivního financování zřejmé. Finanční řízení podniku zahrnuje rozhodování o majetku podniku a zdrojích jeho financování z pohledu jejich co nejefektivnějšího získání a alokace v podniku.

Údaje o základním rozdělení majetku podniku a jeho zdrojů poskytuje právě účetnictví. V jeho okruhu je nutno účtovat na tzv. rozvahových účtech, které jsou buď aktivní (tedy zobrazují pohyby a stavy jednotlivých složek majetku podniku) nebo pasivní (které zobrazují pohyby a stavy jednotlivých položek zdrojů financování majetku podniku). Jedině za pomoci těchto účtů lze kdykoliv i v průběhu účetního období zjistit stav majetku a jeho zdrojů. Na konci účetního období (zpravidla kalendářní rok) dojde pro každý jednotlivý účet, který se týká jednotlivé položky majetku a zdrojů, k sečtení počátečních stavů a obrátů tzn. částek, které během účetního období snižovaly či zvyšovaly stav majetku a zdrojů. Tím jsou zjištěny konečné stavy na těchto účtech a ty jsou převedeny na konečný účet rozvahový. Konečné stavy jsou také základem pro vyhotovení rozvahy – tedy výkazu o majetku podniku a jeho zdrojích k určitému okamžiku [74] [75]. Rozvaha a rozvahové účty popisují stavy a vývoj zejména těchto účtů majetku podniku:

- a) u dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného, odepisovaného i neodepisovaného (účtová skupina 0). Jedná se zejména o sledování stavu jednotlivých složek dlouhodobého majetku (strojů, budov, pozemků, licencí, dlouhodobých podílů v jiných podnicích apod.) a posuzování, zda tyto stavy nejsou nadbytečné (pak v sobě váží zbytečné množství finančních prostředků, které by mohly být využívány efektivněji) či nedostatečné (pak neumožňují takový rozsah výroby, který by maximalizoval zisk). Dále je sledován stav opotřebení dlouhodobého majetku a tedy i schopnost tohoto majetku produkovat zisk. Ve středně a dlouhodobém pohledu dochází na základě opotřebení majetku (odpisy, oprávky) k vytváření plánů jeho obnovy.
- b) u zásob výrobků, polotovarů, nedokončené výroby, materiálu a zboží (účtová skupina 1). Jedná se zejména o sledování stavu jednotlivých položek zásob tak, aby výrobní proces byl plynulý a nepřerušovaný z důvodu jejich nedostatku. Je však nemožné udržovat zásoby v nadbytečném množství, neboť to by umrtvilo finanční prostředky, které by mohly být využity efektivněji. Navíc je zřejmé, že například zásoby krmiva pro živočišnou výrobu podléhají časem znehodnocení, ale podnik je musí mít k dispozici, neboť bez nich je celá jeho produkce ohrožena. Jde tedy o hledání optimální struktury zásob v podniku.

- c) pohledávky (zejména účtová skupina 31,35, 37 a 05). Zde dochází zejména k hledání problémových pohledávek a jejich původců (odběratelů, dlužníků) a k hledání cest, jak pohledávky proměnit v úhrady. Je zřejmé, že za optimální bude považován co nejnižší stav pohledávek.
- d) finanční prostředky (účtová třída 2). Jedná se o zásadní rozhodování o struktuře a výši finančních prostředků, které je třeba udržovat v hotovosti a na běžném účtu, které tedy nenesou žádný nebo jen malý úrok ale které jsou k zajištění podnikatelské činnosti nezbytné.

Průřezově všemi shora zmiňovanými položkami majetku, které jsou předmětem finanční analýzy a které primárně eviduje účetnictví, prochází další analýza jejich vzájemných poměrů s ohledem na vytvoření optimální struktury majetku. Je zřejmé, že dlouhodobý a oběžný majetek (jako oběžný majetek jsou souhrnně označovány položky uvedené výše pod písmeny b) až d)) musí být v podniku vyvážené. Dále je zřejmé, že oběžný majetek nemá jednotnou podobu a v krátkém období se jeho podoba mění či spíše střídá. Podnik vyrobí ze zásob materiálu výrobky, ty následně prodá a eviduje pohledávku za odběratelem, který ji následně uhradí a tak podnik získá finanční prostředky, za které opět pořídí zásoby materiálu a celý proces se opakuje.

Rozvaha a rozvahové účty popisují stavy zejména následujících zdrojů financování majetku podniku:

- a) u úvěrů (účtová skupina 23 a 47). Úvěry jsou pro podnik důležité, protože jsou zdrojem financování, který může být levnější než vlastní zdroje. Pokud jsou prostředky získané z úvěru správně investovány přináší investice takový výnos, který pokryje splátky úvěru, úroky a zaručí i zisk pro podnik. Podnik by tedy nepřijetím úvěru za podobných okolností nedosáhl co nejvyššího zisku. Na druhou stranu přemíra úvěrů poškozuje finanční stabilitu podniku a může znamenat změnu ve struktuře vlastníků či úplný zánik podniku. Opět tedy platí, že úvěry musí podnik přijímat pouze do určité optimální hranice.
- b) závazky (zejména účtová skupina 32, 33, 36 a 37). Existence závazků je z hlediska peněžních toků pro podnik výhodná, neboť podnik nehradí své závazky okamžitě, pokud by však úroveň závazků překročila určitou hranici, která je u každého podniku jiná, začne ohrožovat samu existenci podniku analogicky k úvěrům.
- c) vlastní kapitál, fondy a hospodářský výsledek (účtová skupina 41, 42 a 43). Opět dochází k hledání optimální struktury vlastních zdrojů financování tak, aby náklady kapitálu byly pro podnik co nejnižší.

Obdobně jako v případě sledování majetku společnosti i v případě zdrojů financování se jednotlivé složky zdrojů sledují ve vzájemné souvislosti tak, aby bylo dosaženo optimální kapitálové struktury.

Stejně tak se v účetnictví evidují náklady a výnosy a to na tzv. výsledkových účtech. Výsledkové účty nemají počáteční stav a tak pro zjištění jejich konečného stavu postačí sečtení jejich obrátů. Tyto konečné stavy jsou na konci účetního období převedeny na účet zisků a ztrát a jsou dále základem pro sestavení výsledovky – tedy výkazu o nákladech a výnosech za účetní období [66] [76]. Tímto způsobem je zjištěn hospodářský výsledek (zisk nebo ztráta) a jednotlivé jeho složky. Náklady jsou sledovány v účetní třídě 5, výnosy v účetní třídě 6.

Následně je vyhotovován výkaz o peněžních tocích [78] – opět na základě stavů a pohybů na účtech, které evidují změny stavu disponibilních finančních prostředků. Výkaz o peněžních tocích může zvláště v dobách krizí poskytovat o podniku důležitější informace než výsledovka, neboť svědčí o skutečných zůstatcích disponibilních finančních prostředků – podnik může vykazovat zisk, protože se mu podaří své výkony prodat, pokud však za ně

nedostane zaplacen a bude evidovat za odběratelem pouze pohledávku, bude tím poškozena či zcela ukončena jeho podnikatelská aktivita.

Jednotlivé účetní postupy, které si podnik zvolil a které jsou důležité pro pochopení jeho účetních výsledků také pro externisty, jsou potom popsány v příloze k účetní závěrce [77].

Stejně jako je zákonnými předpisy upraveno vedení účetnictví, je legislativně upraveno také vytváření výkazů ze zcela shodných důvodů – pro zajištění jejich univerzální platnosti a srovnatelnosti jak mezi podniky tak i v rámci podniku v čase.

Evidence pro daňové účely DPH [56] je ve své podstatě přehledem veškerých zdanitelných a osvobozených plnění, která plátce v daném zdaňovacím období uskutečnil či přijal. Tato evidence se nápadně podobá položkově členěným nákladovým a výnosovým účtům v účetnictví a samotné přiznání k dani z přidané hodnoty je ve své podstatě výsledkovkou, ve které jsou uskutečněná plnění s plněními s povinností vykázat daň na výstupu v první části a přijatá zdanitelná plnění s plněními s právem nárokovat daň na vstupu v části druhé. Dále potom následují úpravy koeficientem a výsledné srovnání daně na vstupu a daně na výstupu, ze kterého vzejde výsledná daňová povinnost v podobě vlastní daňové povinnosti (povinnost uhradit tuto daň do státního rozpočtu) nebo nadměrného odpočtu (vratka daně podnikateli).

Přiznání k dani z přidané hodnoty si lze tedy představit i takto:

| přijatá plnění (náklady plátce) | uskutečněná plnění (výnosy plátce) |
|--|--|
| přijatá plnění od tuzemských plátců | uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku |
| přijatá plnění od osob registrovaných k dani v jiných státech EU | uskutečněná plnění s místem plnění v jiných státech EU |
| přijatá plnění z dovozu | vývoz zboží |
| | plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně |
| suma nároků na odpočet | suma vlastních daňových povinností |
| vlastní daňová povinnost | nadměrný odpočet |

Údaje v přiznání k dani z přidané hodnoty jsou očištěny od údajů, které se netýkají procesu výroby s výjimkou mzdových nákladů. V přiznání k dani z přidané hodnoty nejsou uvedeny daňové a poplatkové náklady (úč.skupina 53), amortizační náklady (úč.skupina 55), finanční náklady (úč.skupina 56) a odložená daň (úč.skupina 59) a dále pak mzdové náklady (úč.skupina 52). Obdobně jsou v přiznání k DPH uvedeny pouze výnosy z prodeje (dodání) vlastních výkonů, zboží a majetku. V přiznání k dani z přidané hodnoty nevykazují dotace, neboť poskytnutí dotace není dodáním zboží ani poskytnutím služby (zdanitelným plněním) nýbrž pouhým finančním převodem.

Údaje v přiznání k dani z přidané hodnoty však podléhají značnému a vytrvalému tlaku daňových subjektů směřujícímu k umělému navyšování nadměrných odpočtů či snižování daňových povinností. Metody daňových subjektů se stávají sofistikovanějšími a tak nemusí být nutně pravdivé ani údaje verifikované auditorem či daňovou kontrolou správce daně.

Také v rámci finanční analýzy u zemědělských subjektů není doposud nijak sledován finanční tok z veřejných rozpočtů vyvolaný dotacemi způsobem popsaným v disertační práci. Z tohoto důvodu jsem musel vycházet pouze ze zákonných norem a detailní praktické znalosti jejich aplikace a dopadů. Jedná se o:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 337/ 1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,

Z hlediska daní z příjmů je třeba dotace rozdělit na tři části – na dotace provozní, investiční a dotace na úhradu úroků.

1) Investičními dotacemi jsou dotace, které slouží k pořízení nového hmotného majetku, na technické zhodnocení tohoto majetku a na odstranění následků živelní pohromy. Tyto dotace jsou od daně z příjmů osvobozeny za následujících podmínek daných jednotlivými ustanoveními zákona o daních z příjmů:

- jedná se o dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí, krajů, státních fondů, Národního fondu podpor z Vinařského fondu, z přidělených grantů nebo příspěvek ze státního rozpočtu poskytnutý podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, a nebo dotace, granty a příspěvky z prostředků Evropských společenství,
- dotace slouží:

A) k pořízení **nového hmotného majetku**. Osvobození od daně se vztahuje na majetek vymezený v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ačkoliv je v této části zákona o daních z příjmů uveden majetek, který lze odepisovat, ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů osvobození od daně neomezuje pouze na dotace, které byly přijaty na pořízení majetku odepisovaného; osvobození se tedy vztahuje taktéž na dotace na pořízení majetku, který odepisovat nelze a který je uveden v ustanovení v § 27 zákona o daních z příjmů.

Dotace jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, pokud jsou použity na nákupy tohoto hmotného majetku:

- samostatné movité věci nebo soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (v případě dotací se vstupní cenou rozumí pořizovací cena movité věci či souboru movitých věcí) je vyšší než 40 000,- Kč a které mají provozně-technické funkce (tzn. dobu použitelnosti) delší než 1 rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory
- stavby. Stavbou a tedy hmotným majetkem nejsou důlní díla, drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m a oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky. Jedná se o ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, dále o ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0.25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha a dále o chmelnice a vinice,
- základní stádo a tažná zvířata. Bez ohledu na výši ocenění se jedná o plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus; podle rozhodnutí účetní jednotky sem patří též zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, například muflonů, daňků, jelenů a pštrosů a dále též koně, například tažní a dostihoví, a dále zejména oslové, muly a mezci (§ 7 odst.5 vyhlášky č. 500/2002 Ministerstva financí, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)
- další majetek vymezený v § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

B) na **technické zhodnocení** hmotného majetku uvedeného pod písmenem A). Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů (§ 33 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

C) na odstranění **následků živelní pohromy**. Za živelní pohromu se pro účely zákona o daních z příjmů považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce (§ 24 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

Investiční dotace jsou v případě fyzických osob ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů **osvobozeny** od daně z příjmů fyzických osob a to tehdy, pokud nejsou účtovány podle zákona o účetnictví do výnosů nebo příjmů.

V případě, že zemědělec - fyzická osoba vede účetnictví podle zákona o účetnictví, účtuje o investiční dotaci ve smyslu zásad uvedených v ustanovení § 47 odst. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví předkontačně takto:

1, Přijetí dotace

na vrub 22 – účty v bankách
ve prospěch 34 – zúčtování daní a dotací

2, Pořízení majetku, na jehož pořízení byla přijata dotace:

na vrub 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
ve prospěch 32 – závazky (dodavatelé)

3, Následně se o hodnotu přijaté investiční dotace sníží ocenění dlouhodobého majetku

na vrub 34 – zúčtování daní a dotací
ve prospěch 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Do výnosů dotace na pořízení hmotného majetku účtována není a proto je přijetí takové dotace osvobozeno od daně.

Obdobná situace nastává i v případě, že zemědělec – fyzická osoba nevede účetnictví podle zákona o účetnictví, nýbrž vede daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů.

- jestliže nebude příjem z dotace poskytnuté na pořízení majetku evidován jako příjem, nýbrž se o poskytnutou dotaci sníží vstupní cena pro odepisování, bude tato dotace od daně z příjmů fyzických osob osvobozena,
- pokud bude příjem z dotace evidován jako příjem a nijak neovlivní vstupní cenu pro odepisování, nebude od daně osvobozen.

Pokud dojde k osvobození dotace od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, musí zároveň dojít ke snížení vstupní ceny majetku pro odepisování, neboť pouze takové dotace nejsou účtovány (evidovány) do výnosů (příjmů). Zároveň platí ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož se pořizovací cena dlouhodobého majetku snižuje o investiční dotaci [62]. Dotace bude od daně z příjmů osvobozena, o vyšší dotace se však sníží vstupní cena hmotného majetku a tedy i daňové odpisy v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

Efekty z obou těchto ustanovení zákona o daních z příjmů (§ 4 odst. 1 písm. t) a § 29 odst. 1) jsou protichůdné. Zemědělec si však nemůže vybírat pro něj výhodnější variantu, protože povaha dotace vyplývá již z rozhodnutí o přidělení dotace a od něj se odvíjí také způsob účtování (evidence [69]) dotace. Pro větší názornost připojuji konkrétní příklad:

Zemědělec vede účetnictví podle zákona o účetnictví, pořídí stroj v pořizovací ceně 700 000,- Kč, dotace na pořízení stroje činí 500 000,- Kč.

Účtování:

1. pořízení stroje

na vrub 700 000,- Kč 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

ve prospěch 700 000,- Kč 32 – závazky (dodavatelé)

2. úhrada za stroj

na vrub 700 000,- Kč 32 – závazky (dodavatelé)

ve prospěch 700 000,- Kč 22 – účty v bankách

3. přijetí dotace na pořízení stroje

na vrub 500 000,- Kč 22 – účty v bankách

ve prospěch 500 000,- Kč 34 – zúčtování daní a dotací

4. snížení vstupní ceny pro odepisování o poskytnutou dotaci

na vrub 500 000,- Kč 34 – zúčtování daní a dotací

ve prospěch 500 000,- Kč 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

5. zařazení majetku do užívání

na vrub 200 000,- Kč 02 – dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný

ve prospěch 200 000,- Kč 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

Ačkoliv tedy stroj stál 700 000,- Kč, zařazen bude v ceně 200 000,- Kč (tzn. ve skutečných nákladech pořízení) a tato cena bude také vstupní cenou pro odepisování. Stroje určené pro zemědělství jsou uvedeny v příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů a tak doba odepisování činí 3 roky. Tím, že zemědělec přijme dotaci, přichází v jednotlivých zdaňovacích obdobích o část daňově uznatelných výdajů v podobě jednotlivých ročních daňových odpisů jak je uvedeno pro stejný příklad v následující tabulce (pro lineární odepisování):

| | v případě přijetí dotace | v případě nepřijetí dotace |
|-------|--------------------------|----------------------------|
| 1.rok | 80000 | 280000 |
| 2.rok | 60000 | 210000 |
| 3.rok | 60000 | 210000 |

Celkem za tři roky, po které je stroj odepisován, činí rozdíl mezi odpisy a tedy daňovými náklady 500 000,- Kč a tak v delším časovém horizontu bude dotace ve skutečnosti daní z příjmů fyzických osob skutečně implicitně zdaněna (bude součástí základu pro výpočet daně), ačkoliv je její přijetí od daně osvobozeno.

V případě, že se jedná o investiční dotaci ve výši 500 000,- Kč, sníží se odpisy a tedy daňově uznatelné náklady o 500 000,- Kč, tím se zvýší o 500 000,- Kč také hospodářský výsledek a tedy základ daně. Na druhou stranu je vlastní dotace ve stejné částce od daně osvobozena.

Tak je dosaženo stavu, že částka 500 000,- Kč, kterou poplatník jako dotaci skutečně přijal, je zdaněna daní z příjmů a to prostřednictvím nižších odpisů a tedy nižších nákladů a o to vyššího základu daně.

Daňová výhoda této dotace (oproti dotaci provozní) spočívá v pro poplatníka výhodnějším cash-flow. Takto získanou dotaci zdaní prostřednictvím shora popsaného zvýšení základu daně díky sníženým odpisům postupně v několika po sobě následujících zdaňovacích obdobích (v daném případě ve třech). Dále si poplatník může výši tohoto zdanění upravit výběrem lineárního nebo zrychleného odepisování. Toto rozhodnutí je však nutno učinit hned na samém počátku odepisování.

V případě fyzických osob však konkrétní dopad do skutečně stanovené a vyměřené daňové povinnosti nebylo možno s přesností stanovit, neboť sazba daně z příjmů fyzických osob byla již od roku 1993 koncipována jako progresivní. Proto záviselo taktéž na ostatních skutečnostech, které ovlivňují základ daně jako takový a podle jednotlivých úrovní základu daně (jednotlivých rozmezí) také výši sazby daně a daně. V současnosti je sazba daně stanovena v jednotné výši 15 %. V případě rovné daně bez vlivu variabilních odčitatelných položek či jiných modifikátorů základů daně záviselých na osobních, individuálních poměrech poplatníka, lze vývoj zdanění jednoduše předvést. Následuje srovnání skutečných příjmů a výdajů při přijetí a nepřijetí dotace na nákup hmotného majetku (viz shora uvedený příklad) v souvislosti s daňovými úsporami vzniklými z různých úrovní odpisů:

| | | nepřijetí dotace | přijetí dotace |
|--|-------------------------|------------------|-----------------|
| 1.rok | nákup stroje | -700 000 | -200000 |
| | úspora na dani z odpisů | 42 000 | 12 000 |
| rozdíl mezi příjmy a výdaji za první rok | | -658 000 | -188 000 |
| 2.rok | úspora na dani z odpisů | 31 500 | 9 000 |
| rozdíl mezi příjmy a výdaji za první dva roky | | -626 500 | -179 200 |
| 3.rok | úspora na dani z odpisů | 31 500 | 9 000 |
| rozdíl mezi příjmy a výdaji za celou dobu odepisování | | -595 000 | -170 000 |

v Kč

Ačkoliv je snížení daně z příjmů na základě odpisů menší v případě, že dojde k přijetí dotace, samotné přijetí dotace má na peněžní tok poplatníka vyšší pozitivní dopad. Tento pozitivní dopad je v porovnání s variantou nepřijetí dotace markantní zejména na samém počátku užívání hmotného majetku. I po ukončení odepisování je peněžní výdaj spojený s pořízením stroje bez investiční dotace ve výši 500 000,- Kč o 425 000,- Kč vyšší než v případě pořízení stroje s investiční dotací. Samotné vyšší snížení základu daně díky vyšším odpisům tak jen částečně sníží nevýhodnost financování pořízení stroje bez investiční dotace.

V případě právnických osob osvobození ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů neplatí – týká se pouze osob fyzických. Právnické osoby účtují vždy podle zákona o účetnictví a tak nezařazení investiční dotace mezi příjmy resp. výnosy vyplývá automaticky z účetních předpisů [66] [67] a není třeba jej řešit v zákoně o daních z příjmů. V hospodářském výsledku již tyto výnosy obsaženy nejsou, zároveň podle účetních předpisů dojde také ke snížení pořizovací ceny dlouhodobého majetku o hodnotu dotace tak, jak to bylo předvedeno na předchozích případech.

Ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou totiž předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. V případě provozních dotací není v zákoně o daních z příjmů stanoveno jinak a tato dotace se účtuje do výnosů. Z toho vyplývá, že provozní dotace jsou předmětem daně. Následující ustanovení zákona o daních z příjmů tyto dotace nijak neupravují a nevylučují jakýmkoliv způsobem ze zdanění. Dále se zde vychází z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů [63]. Z toho vyplývá, že výnosově účtované dotace jsou spolu s ostatními výnosy součástí základu daně.

Investiční dotace nejsou účtovány jako výnos a tak nejsou předmětem daně. Ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pořizovací cena dlouhodobého majetku snižuje o investiční dotaci. Toto ustanovení platí i pro fyzické osoby.

2) dotace na provoz

Tato dotace je předmětem daně (jedná se o příjem a nebo je účtována jako výnos) a je výslovně vyloučena z osvobození – opět ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) ZDP. Je vždy zahrnována do základu daně. Pokud jsou ve stejném zdaňovacím období vykázány také výdaje ve stejné výši, základ daně je ve výši nula (v případě, že subjekt nemá další zdanitelné příjmy), neboť cílem dotace je vyrovnání ztráty tzn. úhrada nákladů (výdajů) na provoz.

V případě, že dotace nedostačuje a poplatník nemá jiné příjmy či výnosy, realizuje ztrátu.

V případě časových nesouladů mezi přijetím dotace a úhradou nákladů:

– u daňové evidence je rozhodný okamžik přijetí dotace a skutečného provedení výdajů. Časový posun do stejného období (pokud dotaci přijme v jiném zdaňovacím období, než ve kterém mu vzniknou výdaje) není možný a poplatník dosáhne ztráty (pokud nejdříve realizuje výdaje a pak teprve získá dotaci) nebo musí dotaci nebo její část zdanit. Jedná se ale jen o dočasný nesoulad – daňovou ztrátu může poplatník použít v následujících pěti letech (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) na snížení zisku a snížit tak svůj zisk až na nulovou úroveň.

V případě zdanění části dotace je zřejmé, že v následujícím zdaňovacím období dosáhne poplatník ztráty (neboť vykáže náklady, na které již dotaci získal v předchozím období) a bude si moci stejným způsobem odečítat tuto ztrátu a snižovat zisk v příštích obdobích.

- v rámci účetnictví je rozhodující přiznání nároku na dotace a proúčtování nákladů. Opět nejsou přesuny dotací nebo nákladů přípustné. Existují jen standardní možnosti optimalizace (např. rezervy) a časové rozlišení (účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv) - příjmy příštích období v případě, že dotace bude poskytnuta v následujícím zdaňovacím a účetním období, ale věcně a časově se týká běžného roku a subjekt zná výši přislíbené dotace nebo dohadné položky v případě, že výši dotace přesně nezná. Tyto úpravy jsou daňové účinné a v případě účetnictví zabraňují neopodstatněnému vytváření ztrát v jednom roce a jejich využití na snížení základu daně v příštích zdaňovacích obdobích.

Poplatníci – fyzické osoby mohou využít ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů a uplatnit tzv. paušální výdaje ve výši 80 %. Často se užívá v případě, že je dotace poskytnuta na sklonku zdaňovacího období a poplatník již nestihne dotaci vyčerpat a musel by ji zdanit.

Ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů není ani možné zvolit si za účetní období hospodářský rok, jak je tomu u právnických osob, protože zdaňovacím obdobím u fyzických osob je kalendářní rok.

3) dotace na úhradu úroků z úvěrů

Součástí ocenění dlouhodobého majetku jsou také úroky, zejména úroky z úvěru, pokud se tak účetní jednotka rozhodne – viz ustanovení části čtvrté účetní metody ustanovení § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ve smyslu odstavce 4 téhož ustanovení se ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení snižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Je tedy zřejmé, že účetní jednotka sama zvolí, zda se úroky z úvěru týkají ocenění dlouhodobého majetku či nikoliv, jejich osud následuje i dotace na úhradu těchto úroků.

Pokud jsou tedy úroky z úvěru součástí ocenění dlouhodobého majetku, dotace na tyto úroky snižuje ocenění dlouhodobého majetku a protože není účtována do výnosů (snižuje hodnotu ocenění na příslušném účtu účtové skupiny 42), není součástí hospodářského výsledku a ani základu daně. Výše citované znění ust. § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů se na takovou dotaci vztahuje, dotace se tedy chová zcela jako dotace investiční.

Pokud však dotace a úroky jsou účtovány výsledkově, dotace má provozní povahu.

Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 25 odst. 1 uvádí, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 (tzn. s výjimkou odpisů), včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. Tímto oceněním se chápe ocenění ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Z toho vyplývá, že se daný účetní postup odrazí i ve zdanění.

Pokud jsou tedy úroky z úvěrů a půjček součástí ocenění dlouhodobého majetku v účetnictví, jsou také součástí vstupní ceny pro daňové odepisování. V takovém případě dotace na tyto úroky snižuje ocenění (vstupní cenu) dlouhodobého majetku a protože není účtována do výnosů (snižuje hodnotu ocenění na příslušném účtu účtové skupiny 42), není součástí hospodářského výsledku a ani základu daně a to ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dotace se v tomto případě chová zcela stejně jako dotace investiční.

Pokud jsou však úroky z úvěrů a půjček účtovány s ohledem na jejich povahu výsledkově, nejsou ustanovením § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů výslovně vyloučeny jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Obdobně jsou dotace na úhradu úroků součástí výnosů (příjmů) a nejsou nijak od daně osvobozeny.

V případě, že úroky a dotace na ně jsou součástí vstupní ceny, dochází ke změně odpisů a tím postupnému promítání tohoto stavu do nákladů. Z hlediska peněžního toku je tedy výhodnější uvažovat o účtování o těchto skutečnostech výsledkově, pokud to jejich povaha připouští.

V případě daně z přidané hodnoty je však takové členění nepodstatné – tato dotace finanční tok nijak neovlivňuje, neboť ani dotace ani úroky nejsou předmětem daně z přidané hodnoty (neznamenají ani dodání zboží, převod či přechod nemovitosti ani poskytnutí služby), finanční služby (např. poskytnutí úvěru) předmětem daně jsou, jsou však od daně osvobozeny bez nároku na odpočet. Jak přijetí dotací na úhradu úroků tak i vlastní úroky z úvěru se nijak příznání k DPH netýkají. Neexistují tedy žádná přijatá zdanitelná plnění, která by snižovala vlastní daňovou povinnost či zvyšovala nadměrný odpočet plátce.

Clark S.:Using micro-data to assess average effective tax rates, Venice – CESifo conference, 2002, jež uvádí možnosti užití efektivních daňových sazeb ve vazbě s ohledem na mikroekonomická data, která umožňují přímé měření částek daňových výnosů z různých kategorií příjmů – z práce, kapitálu a transferových příjmů ve vazbě na peněžní tok (tok příjmů). Obdobně jsem postupoval v disertační práci při využití integrated tax rates.

Makroekonomie II. Pro magisterské (inženýrské) studium, (Mach, M.), Melandrum, 1998. Zde jsou uvedeny základy pro makroekonomickou analýzu spotřeby v třísektorovém modelu ekonomiky:

$$C = C_a + c (Y - TA - tY + TR)$$

C – spotřeba

C_a – autonomní spotřeba (spotřeba nezávislá na výši důchodu)

c – mezní sklon ke spotřebě

TA – důchodová daň (tzn. daň z příjmů)

t – sazba daně

TR – vládní transfery

Dále je zde definována rovnice agregátní poptávky:

$$AD = C + I + G$$

I – investice firem

G – vládní výdaje

Po dosazení a úpravách:

$$AD = A + c (1-t) Y$$

A – suma autonomních výdajů

Pro určení dopadů dotace jako vládního transferu firmám na státní rozpočet jsem vycházel ze vztahu:

$$BS = TA_a + TA - G - TR$$

BS – rozpočtový přebytek / schodek

TA_a – autonomní důchodové daně

Ze shora popsaných vztahů vychází další konsekvence.

Součástí vládní politiky a praxe jsou transferové vládní výdaje. Pokud hovoříme o transferových vládních výdajích, v první řadě tím myslíme transfery domácnostem, jejichž příkladem mohou být podpory v nezaměstnanosti, přídavky na děti nebo dávky nemocenského pojištění.

Kromě těchto transferů zaměřených na domácnosti poskytuje stát transferové platby také firmám. Jedná se o dotace.

Dotace nemohou být chápány jako výdaje vlády na nákup zboží a služeb (*G*), neboť podstatou dotace je právě to, že za ní stát nedostává žádná konkrétní a okamžitá protiplnění – nedochází tak k nákupu zboží či služeb a stát se prostředků vyplacených vzdává. Přesto však má stát důvod k poskytování dotací – sleduje tím obecnější cíle spočívající v podpoře podnikání a tedy také zaměstnanosti či cíle spočívající v údržbě kulturní krajiny nebo v podpoře obecně prospěšných aktivit v nejširším smyslu – podpora školství, zdravotnických zařízení, kulturních zařízení apod. Vláda tedy rozhoduje na základě své politiky, komu a v jakém rozsahu dotace přidělí a zřizuje k zajištění jejich přidělování i své organizace. Dotace tak jsou definovány jako vládní transferové výdaje firmám, které se liší od vládních transferových výdajů domácnostem.

Dalším zkoumaným okruhem jsou daně. Jednotlivé jurisdikce mohou uvažovat s několika typy daní a tím i s jejich různým účinkem na ekonomiku a různou vymahatelností [34].

Kubátová K.: Daňová teorie a politika, ASPI, 2006. Tato publikace se zabývá mimo jiného také makroekonomickými důsledky zdanění, tyto důsledky jsou sledovány zejména u přímých daní. V případě nepřímých daní se uvádí: „*Daně spotřební a obrátové (včetně daně z přidané hodnoty) a výdajové působí na agregátní poptávku přímo. Daň z přidané hodnoty je velkou daní, což její účinek zvyšuje. Více než proporcionální vliv daní spotřebních a DPH je však podmíněn diferencním zdaněním, v němž jsou uloženy vyšší sazby na zboží a služby, jejich spotřeba kolísá v závislosti na fázi hospodářského cyklu a které mají vysokou důchodovou elasticitu.*“

Nepřímé daně mají tedy přímý vliv na agregátní poptávku a to tak, že snižují reálnou spotřebu domácností. Chceme-li určit makroekonomickou povahu nepřímých daní, musíme vycházet ze základní makroekonomické rovnice spotřeby domácností. Z hlediska vztahu daní k disponibilnímu důchodu rozlišujeme daně autonomní a indukované. V českém daňovém systému jsou daněmi autonomními daně majetkové (daň z převodu nemovitostí, daň dědická, daň darovací, daň z nemovitostí) a dále také daň silniční, která je svou povahou quasi majetkovou daní – předmětem daně je de facto vozidlo užívané k podnikatelské činnosti. K daním indukovaným bezesporu řadíme obě daně z příjmů. Žádnou daň ze skupiny nepřímých daní – tedy daň z přidané hodnoty, ekologickou daň a všechny daně spotřební – nelze zařadit ani mezi autonomní ani mezi indukované daně, neboť stojí přímo uprostřed mezi těmito kategoriemi. Příjmy státního rozpočtu z těchto daní jsou odvozeny od spotřeby domácností, která je však odvislá od disponibilního důchodu domácností ale také od jejich úspor, půjček apod.

I kdyby domácnosti neměly žádný aktuální disponibilní důchod, přesto by spotřebovávaly určité zboží, které je vždy daněmi ze spotřeby zatíženo (spotřebovávaly by zboží a služby uspokojující výhradně jejich základní potřeby) a daně ze spotřeby by byly i tak do státního rozpočtu odváděny.

Makroekonomickou rovnicí daně z přidané hodnoty tedy můžeme zcela odvodit od rovnice spotřeby, neboť se jedná o daň ze spotřeby:

$$C = C_a + c (t-1) Y$$

C – spotřeba,

C_a – autonomní spotřeba (spotřeba nezávislá na disponibilním důchodu domácností, produktu),

t – daň z příjmů,

c – mezní sklon ke spotřebě

Y – důchod domácností,

Protože zdanění nepřímými daněmi následuje v chronologickém pořadí až na druhém místě za přímými daněmi (nejdříve má domácnost příjem, který musí zdanit daní z příjmů, teprve to, co jí zůstane, může použít na spotřebu), vypadá makroekonomická rovnice daně z přidané hodnoty takto:

$$DPH = ITR_{DPH} \cdot C_a + c (t-1) ITR_{DPH} Y$$

ITR_{DPH} - implicitní daňová sazba DPH (implicit tax rate VAT)

Makroekonomickou funkci spotřebních daní můžeme tedy odvodit stejným způsobem od rovnice spotřeby a to takto:

$$SD = ITR_{SD} \cdot Ca + c(1-t) ITR_{SD} Y$$

ITR_{SD} – implicitní daňová sazba spotřebních daní (implicit tax rate)

Dále je zřejmé, že součtem hodnoty implicitní daňové sazby pro DPH a implicitní daňové sazby pro spotřební daně získáme celkovou implicitní daňovou sazbu pro nepřímé daně (implicit tax rate total)

$$ITR_{DPH} + ITR_{SD} = ITR_T$$

Daň z přidané hodnoty a spotřební daně zatěžují spotřebu domácností stejným způsobem a proto:

$$ITR_T \cdot Ca + c(1-t) ITR_T Y$$

Tyto daně budou dopadat na spotřebu domácností a budou jí snižovat – o hodnotu těchto daní se sníží spotřeba a zvýší se příjmy státního rozpočtu, které se budou transformovat do vládních výdajů (G) nebo do transferů (TR). Spotřební daně tedy vytěsňují spotřebu domácností spotřebou vlády. Rovnice spotřeby pouze s daní z příjmů bez daní ze spotřeby je tedy neúplná a nesprávná.

Makroekonomickou rovnici spotřeby ve správném rozsahu lze tedy stanovit takto:

$$C = Ca + c(1-t) Y - (ITR_T \cdot Ca + c(1-t) ITR_T Y)$$

Po úpravě:

$$C = Ca + c(1-t) Y - c(1-t) ITR_T Y - ITR_T \cdot Ca$$

$$C = Ca + c(1-t)(1 - ITR_T) Y - ITR_T \cdot Ca$$

Richter, W.F.: An Efficiency Analysis of Consumption and Production taxation with an Application to Value-Added Tax, Internation Tax and Public Finance, 2000, se zabývá srovnáním efektivnosti zdanění spotřeby a produkce.

Základním argumentem pro nepřímé zdanění (zdanění spotřeby) je, že nepřímé zdanění nijak nezatěžuje produkční sféru – firmy a zajišťuje tedy jejich produkční efektivnost (Keen, Smith, 1995,1996), (Genser, Haufler, 1996,1998). Na druhou stranu zatěžuje sféru odbytu – domácností, neboť zvyšuje cenu pro konečného spotřebitele.

Na základě zvoleného modelu došlo ke zkoumání chování domácností a firem a dále chování institucí (Behaviour of Jurisdictions). Zásadní změnou v Richterově přístupu je, že firmy a domácnosti jsou považovány za mobilní, jak tomu v praxi skutečně je. Domácnosti a firmy si tedy mohou vybírat, v jaké jurisdikci budou danit a to na základě úvah o maximalizaci užítka a zisku. Svůj „užitek“ sledují také jurisdikce a to ve formě maximalizace rozpočtových příjmů.

Nejvýhodnější je kombinace daně z hlavy (poll tax) a daní ze zisku (profit tax), místní samosprávy nespolehají na daně ze spotřeby nebo daně z produkce, pokud jimi nemusí substituovat daň ze zisku.

Teprve pokud nelze implementovat daň ze zisku, jsou zavedeny daně ze spotřeby a z produkce. Pokud dále nelze implementovat daň z hlavy, ale existuje daň ze zisku, doplňuje se spotřebními daněmi.

V případě existence daně ze zisku je jednotná spotřební daň ekvivalentem produkční daně, pokud je však spotřební daň nahrazena daní produkční, vyžadují firmy dorovnání ztráty na svých ziscích. Pokud však taková kompenzace není možná, je efektivnější spotřební daň než daň z produkce.

Richter definoval makroekonomickou rovnici daně z přidané hodnoty odchylně od toho, jakým způsobem je definována v této disertační práci. Je tomu tak proto, že svým příspěvkem sledoval jiné cíle. V této disertační práci nebylo hodnoceno chování jurisdikcí, pouze jejich peněžní tok. Dále nebylo sledováno, jakým způsobem jurisdikce poskytují veřejné statky (či spíše infrastrukturní statky) daňovým subjektům. Předmětem disertační práce byly vztahy týkající se DPH a daní z příjmů izolovaně k jednomu odvětví národního hospodářství.

Neumaierová I., Neumaier I.: Výkonnost a tržní hodnota firmy, GradaPublishing, 2002, se zabývá tvorbou ukazatelů hodnoty firmy (kupř. EVA – economic value added, MVA – market value added) , tvorbou bonitních a bankrotních indikátorů (IN95, IN99, IN01) či vazbami mezi ukazateli (např. INFA).

Dále se však také uvádí zdroje údajů potřebných pro provedení finanční analýzy (str. 81 a následující), které jsou řešeny i v této disertační práci, přičemž mezi zdroji nejsou uváděna daňová přiznání, autoři se soustředí prakticky výhradně na účetnictví. Takto úzce vymezené zdroje neumožňují provedení komplexní finanční analýzy a neumožňují přístupy navržené v této disertační práci. Předností ukazatelů zaměřených na daně a zejména na daň z přidané hodnoty je, že jsou tyto údaje jsou časté a umožňují včasnou detekci nežádoucích stavů v hospodaření podniku. Ve srovnání s tím, jsou zejména ukazatele bonitních a bankrotních indikátorů vytvářeny se značným zpožděním (až po shromáždění dostatečného vzorku dat za minulá zdaňovací či účetní období). Rozdílnost v pojetí okruhů zdrojů finanční analýzy v této disertační práci a v předmětné publikaci jsou dány jinými cíly a okruhy zkoumání.

Shugal', N.B., Erschov, E.B., A Theoretical Model of the Relationship between Value Added Elements and End Product, Pleiades Publishing, 2008, se zabývá rovnováhou mezi přidanou hodnotou a konečným produktem, přičemž vychází z rovnosti mezi hrubým domácím produktem vyjádřeným dle zdrojů příjmů a hrubým domácím produktem vyjádřeným dle užití (mezi přidanou hodnotou v dané ekonomice a její spotřebou v dané ekonomice). Práce se zabývá popisem transformace položek přidané hodnoty (GVA elements), čistých produkčních daní (net taxes on products) a čistých výdělků ze zbytku světa domácích rezidentů (net earnings from the rest of the world). Součástí uváděného modelu jsou také vztahy týkající se nepřímých produkčních daní, které byly využity v této disertační práci. Práce neuvvažovala apriorně s netuzemskými dotacemi, neboť popisovala zejména ruskou ekonomiku, nikoliv tedy ekonomiku členských zemí EU. Netuzemské dotace by však do práce šly doplnit a podřadit pod Trf – transfers from the rest of the world. V této chvíli je zřejmý rozdíl mezi ekonomikou, která je součástí ekonomické struktury EU, a ekonomikou, která stojí vně. Dotace ze zdrojů EU nejsou u nás chápány jako transfery ze zbytku světa.

Munk, K.: Tax-tariff reform with costs of tax administration, Int Tax Public Finance, Springer Science+Business Media, 2007, se zabývá analýzou administrativních nákladů pro jednotlivé typy daní, nikoliv z pohledu celkového užitku pro ekonomiku (tzn. dostatečného naplnění veřejných rozpočtů, maximalizace užitku domácností a maximalizace zisku firem) jak je tomu ve shora uváděném Richterově příspěvku, nýbrž zkoumá pouze administrativní nákladnost jednotlivých daní, přičemž jako základu pro oba způsoby zkoumání je použito modelu Diamond and Mirrlees. Hodnota nákladů na výběr daní je přitom stanovena v úrovni cca 1 % z celkových daňových příjmů na straně veřejných rozpočtů a 3 –

10 % na straně daňových subjektů (Evans, 2003). Jako nejvýhodnější je v případě, že je možno zapojit všechny daně, posouzena situace, ve které se podaří maximálně odstranit nezdaněné poskytování výrobních faktorů domácnostmi firmám v zóně šedé ekonomiky. Další model se týkal možné aplikace pouze cla a DPH. Přitom bylo určeno, že jediná sazba DPH je méně výhodná než vícesazbové pojetí DPH. Odstranění nezdaněného poskytování výrobních faktorů mohou zajistit v tomto případě cla. Dalšími variantami bylo zapojení cel (dovozních i vývozních a následně pouze dovozními cly), které je však pro tuto disertační práci již nepotřebné. V této disertační práci však administrativní náklady řešeny nebyly žádným způsobem, řešen byl čistý finanční tok a vzájemné zúčtování velkých daní a dotací. Přesto je však důležité si uvědomit, že na straně veřejných rozpočtů tak i na straně firem existují ještě další, často obtížně měřitelné náklady. Tak je možné, že příjmy veřejných rozpočtů a firem ze vzájemného zúčtování dotací a daní mohou ještě poklesnout o cca 5 – 10 %. Tato částka může být ještě vyšší, neboť administrativní náklady stanovené Evansem a užívané Munkem se týkají výhradně daňových a quasi daňových položek. Je tedy pravděpodobné, že administrace dotací bude také náročná a vyžádá si dodatečné náklady.

Mundy K., Purcell W.: Measuring the „Ripple Effect“: Economic Multipliers, Horizons volume 16 number 4, Virginia's Rural Economic Analysis Program, Virginia Polytechnic Institute and State University, department of Agricultural and Applied Economics, se zabývá definicemi multiplikátorů podle jejich funkcí a užití. Efekty, které multiplikátory měří, jsou přímé, nepřímé a indukované. Na základě tohoto primárního členění dochází k rozdělení multiplikátorů na multiplikátory I. typu (popisují vztahy přímé a nepřímé), multiplikátory II. typu (popisují vztahy indukované s lineární závislostí) a multiplikátory III. typu (popisují vztahy indukované s nelineární závislostí). Multiplikátory užívané v této disertační práci jsou I. typu, neboť popisují vztahy přímé (kupř. IDM popisuje vztah mezi poskytnutou dotací a tím přímo vyvolaným snížením daňové povinnosti či spíše zvýšením nadměrného odpočtu jako další, skryté dotace) a multiplikátory III. typu (kupř. finální multiplikátor, který uvádí, jakým způsobem se změní agregátní poptávka, změní-li se vládní dotace o jednu peněžní jednotku).

Valach J. a kol., Investiční rozhodování a dlouhodobé financování, Ekopress, Praha 2006. Charakterizuje peněžní tok z investice jako kapitálové výdaje a peněžní příjmy vyvolané investicí během doby jejího pořízení, životnosti a likvidace. Základní tvar je potom charakterizován takto:

$$P = Z + A + - O + Pm + - D$$

Z – roční přírůstek zisku po zdanění, který investice přináší,

A - přírůstek ročních odpisů v důsledku investice,

O – změna oběžného majetku v důsledku investice,

Pm – čistý příjem z prodeje investičního majetku koncem životnosti,

D – daňový efekt z prodeje investičního majetku koncem životnosti.

V úvahu je tedy brát pouze daňový efekt z prodeje investičního majetku koncem jeho životnosti, přitom daňové efekty přichází v úvahu i v průběhu životnosti majetku (například na základě interakce ročních daňových odpisů a platné sazby daně z příjmů). Dále není nijak uvedeno působení investičních dotací a jejich vazba k daním, které jsem sledoval v disertační práci. Ta tak může být chápána jako doplnění shora uvedených vztahů. Svou povahou zasahuje nejvíce do nákladových kritérií efektivnosti investičních projektů (kapitola 4.3).

Marek P. a kolektiv: Studijní průvodce financemi podniku, Ekopress, 2006, se zabývá základními postupy finanční analýzy v podniku, zároveň se zabývá také působením daní v části nazvané daňová úspora (v jiné literatuře taktéž daňový štít z anglického tax shield). Daňová úspora je přitom charakterizována takto:

$$DÚ = PSZD \cdot SDzP$$

PSZD – položka snižující základ daně,

SDzP – sazba daně z příjmů.

Tento model však funguje pouze za určitých podmínek, jak je v této disertační práci popsáno. Významným momentem, který rozhoduje o skutečné daňové úspoře, je výsledek hospodaření. Pokud je výsledek hospodaření upravený pro daňové účely záporný, může být dopad daňové úspory buď nulový (daň z příjmů je vyměřena ve výši nula) nebo nižší, než je celkový výsledek shora popsaného vzorce (a to v případě, že základ daně před zahrnutím položek snižujících základ daně je nižší než tyto položky). Konkrétnější údaje jsou uvedeny v části Pravděpodobnosti individuálního peněžního toku.

Medonos T.: Ekonomická efektivnost jako předpoklad multifunkčního zemědělství, Conference Proceedings: Development of Multifunctional Agriculture, ČZU, 2002, se zabývá analýzou přidané hodnoty v účetním pojetí u zemědělských subjektů ve vztahu k trvalé udržitelnosti jejich podnikatelských aktivit, přičemž zemědělci byli rozděleni do tří skupin podle výrobních oblastí (kukuřičná + řepařská, bramborářská + bramborářskoovesná, horská).

K tomuto účelu byl použit ukazatel čisté přidané hodnoty ve tvaru: přidaná hodnota – osobní náklady – daně a poplatky – odpisy. Je nepochybné, že se tento ukazatel podobá srovnání uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění z přiznání k dani z přidané hodnoty, je však složitěji konstruován a je k dispozici pouze jednou za účetní období, z toho vyplývají nevýhody tohoto ukazatele oproti ukazatelům založeným na údajích uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty. Výsledky jsou však podobné.

Podstatou výzkumu bylo, zda jsou zemědělské podnikatelé schopni na základě údajů o čisté přidané hodnotě samostatně bez podpory zvenčit hospodařit.

Přitom bylo zjištěno, že pouze v nejlepších výrobních oblastech byla ve zkoumaných obdobích zajištěna i prostá reprodukce investičního majetku z vlastní podnikatelské činnosti a byl vytvořen i přebytek vytvořený vlastní činností na úhradu provozních a finančních nákladů. Z toho vyplynulo, že bez státních dotací nejsou s výjimkou nejlepších zemědělské podniky samostatně schopny hradit za výrobní faktory. Pokud však došlo k připočtení dotací k přidané hodnotě, stav se změnil.

Tyto výsledky (na základě menšího vzorku subjektů a let 1998 – 2000) výrazně souhlasí s údaji zjištěnými v této disertační práci na základě obdobného ukazatele.

Pro praktické informace lze dále vycházet zejména z internetových zdrojů tuzemských:

- www.cds.mfcr.cz
- www.mfcr.cz.

a internetových zdrojů cizích:

- www.europa.com

3. Aktivní dotace

Oblast účetnictví je v České republice upravena **zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů**, který obsahuje základní účetní zásady. Ve smyslu ustanovení § 4 odst. 8 tohoto zákona jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví

zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody. Prováděcí právní předpisy podle charakteru účetních jednotek a jejich činnosti upraví:

- a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,
- e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- f) směrnou účtovou osnovu,
- g) účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv,
- h) metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví,
- i) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- j) metody konsolidace účetní závěrky a
- k) postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, a to pro jednotlivé skupiny účetních jednotek a pro Pozemkový fond České republiky.

Prováděcím předpisem pro podnikatele je **vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví** - ve smyslu ustanovení § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů vydává Ministerstvo financí ČR **České účetní standardy** [79].

V současné době platí v České republice 23 standardů [80]:

Ve vztahu k účtování investičních dotací:

- **Český účetní standard pro podnikatele č. 013**, bod 5.1.5. zní takto: *„Použití dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 - Zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek; dotace na úhradu úroků nezahrnovaných do pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se ve věcné a časové souvislosti účtuje do ostatních finančních výnosů; příjem dotace poskytnuté pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 - Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 22 - Účty v bankách.“*
- **§ 47 odst. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zní takto: *„Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku, s výjimkou povolenek na emise a preferenčních limitů bezúplatně nabytých prvním provozovatelem nebo držitelem. Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv,*

Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci.“

Je zřejmé, že dotace provozní se týkají zejména účetního období, ve kterém byly poskytnuty, dotace investiční se týkají hospodaření účetní jednotky v delším časovém horizontu daném užíváním dlouhodobého majetku.

V účetnictví se však tato doba, po kterou je investiční dotace aktivní, nijak neprojevuje, resp. se projevuje pouze implicitně snížením odpisové základny a tím i sníženými jednotlivými ročními odpisy. To lze uvést na krátkém připomenutí současného stavu účtování o těchto dotacích:

1. pořízení stroje

na vrub

04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

ve prospěch

32 – závazky (dodavatelé)

2. úhrada za stroj

na vrub

32 – závazky (dodavatelé)

ve prospěch

22 - účty v bankách

3. přijetí dotace na pořízení stroje

na vrub

22 – účty v bankách

ve prospěch

34 - zúčtování daní a dotací

4. snížení vstupní ceny pro odepisování o poskytnutou dotaci

na vrub

34 – zúčtování daní a dotací

ve prospěch

04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

5. zařazení majetku do užívání v ocenění bez investiční dotace

na vrub

02 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

ve prospěch

04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

6. odpisování z ceny bez dotace

na vrub

55 - odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

ve prospěch

08 – oprávk k dlouhodobému hmotnému majetku

7. vyřazení

na vrub

08 – oprávk k dlouhodobému hmotnému majetku

ve prospěch

02 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

Z tohoto krátkého přehledu vyplývá, že dlouhodobý majetek pořízený za pomoci investiční dotace se v účetnictví eviduje v ceně bez této dotace. Toto účtování je správné v tom smyslu, že neumožňuje odepisovat celkovou vstupní cenu dlouhodobého majetku tzn. cenu včetně investiční dotace. Pořizovací cenu dlouhodobého majetku ve výši investiční dotace podnik nehradil ze svých zdrojů a nemůže tedy snižovat formou plných odpisů svůj hospodářský výsledek.

Podnikatel však eviduje dlouhodobý majetek v nižším ocenění než je ocenění skutečné. Skutečná hodnota majetku užívaného k ekonomické činnosti je vyšší než hodnota majetku uváděná v rozvaze a v účetnictví.

Na hospodářském výsledku se podílí celý majetek podnikatele a nikoliv pouze ta jeho část, která není při pořízení hrazena z investiční dotace. To zásadním způsobem zkresluje výsledky finanční analýzy a také věrný obraz skutečnosti v účetnictví, neboť předmětem účetnictví a finančně-analytického zkoumání je pouze ta část ocenění majetku, která nebyla hrazena za pomoci investičních dotací. U zemědělských podniků se často jedná o podstatné částky.

Účetní jednotka by podle současných účetních předpisů měla uvést hodnotu investičních dotací alespoň v příloze k účetní závěrce. Ve smyslu ustanovení § 39 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, uvede účetní jednotka v příloze také „*informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobem oceňování a odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční, majetkové situace výsledku hospodaření účetní jednotka a pro analýzu údajů obsažených v rozvaze (bilanci) a ve výkazu zisku a ztráty*“. Požadavek uvedení výše investičních dotací u stále užívaného majetku tedy není postaven účetními normami kategoricky [29]. Ve smyslu ustanovení § 39 odst. 6 téže vyhlášky uvede účetní jednotka v příloze také přijatá dotace na investiční a provozní účely. K naplnění tohoto ustanovení tedy stačí pouze konstatování účetní jednotky, že v běžném účetním období byla přijata dotace, samotná výše dotace či jiné parametry dotace v příloze nemusí být uvedeny.

Povinnost informovat alespoň o existenci dotace na investiční účely se týká výhradně účetního období, ve kterém došlo k přijetí této dotace. V účetních obdobích následujících po účetním období přijetí investiční dotace se však již ani z přílohy nelze o dotaci nic dozvědět a to i přesto, že dlouhodobý majetek financovaný za pomoci investiční dotace je v podniku aktivní po výrazně delší období.

České účetní předpisy nijak neuvádí postup, jaký je třeba zvolit v případě, že investiční dotace pokryje zcela cenu předmětného pořizovaného dlouhodobého majetku – jeho ocenění je v takovém případě nulové. Jediný odborný názor prezentovaný v publikacích na řešení takového stavu uvádí, že je třeba účtovat o takovém majetku podrozvahově. Takový postup však není dostatečný, neboť pak nebude v závěrce o předmětném majetku a v následujících letech ani o dotaci na jeho pořízení jediné zmínky.

Žádný ze shora uvedených postupů nezajišťuje vykázání takového objemu dlouhodobého majetku (tzn. dlouhodobého majetku v takovém ocenění), který účetní jednotka skutečně vlastní a který skutečně ke své ekonomické činnosti užívá.

Jedná se tedy o nedokonalé způsoby evidence dlouhodobého majetku pořizovaného za pomoci investiční dotace, které ztěžují či přímo znemožňují řádné provedení finanční analýzy a neumožňují transparentně vykázat dlouhodobý majetek v jeho skutečném ocenění. Z tohoto pohledu tedy závěrka sestavená účetní jednotkou nemůže cele podávat věrný obraz skutečnosti podle § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [35].

Zobrazení tedy nemůže být věrné [64], neboť obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu a to i přesto, že tento stav bude zobrazen v souladu se zněním ustanovení § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zobrazení stavu dlouhodobého majetku může být věrné pouze tehdy, když v rozvaze bude uveden dlouhodobý majetek v kompletním stavu tak, jak jej účetní jednotka vlastní a užívá.

Mezinárodní účetní standard IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory (IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*). V bodu 5 tohoto standardu se uvádí: „*Příjem státní podpory podnikem může být významný pro sestavení účetní závěrky ze dvou důvodů. Za prvé, jestliže byly prostředky převedeny, musí se najít vhodná metoda k vyúčtování převodu. Za druhé je žádoucí, aby se ukázal rozsah, ve kterém podnik získal takovou podporu během účetního období. To usnadňuje porovnání účetní závěrky podniku s účetními závěrkami za předcházející období a s účetními závěrkami ostatních podniků.*“ Z této citace je nepochybné, že mezinárodní účetní standardy kladou důraz na vykázání rozsahu (investiční) dotace a to i pro účely časové a mezipodnikové komparace. Netrvá však v této obecné části na vykázání dotací po celou dobu, ve které jsou aktivní.

V následujících bodech tohoto standardu se uvádí:

13. Je možno sledovat dva obecné přístupy k účetnímu řešení státních dotací: kapitálový přístup, v rámci kterého se připisuje dotace přímo ve prospěch účastí akcionářů, a výnosový přístup, v rámci kterého se dotace zahrnuje do výnosů za jedno či více období.

14. Zastánci kapitálového přístupu argumentují takto:

a) státní dotace jsou nástrojem financování, a jako nástroje financování se proto zachycují v rozvaze nikoliv ve výsledovce, kde by kompenzovaly položky nákladů, které financují. Protože se neočekává splacení, účtují se přímo ve prospěch kapitálové účasti akcionářů; a

b) není vhodné vykazovat státní dotace ve výsledovce, protože nebyly vydělány, ale představují motivaci poskytnutou vládou bez souvisejících nákladů.

15. Argumenty podporující výnosový přístup jsou následující:

a) protože státní dotace jsou formou příjmu z jiného zdroje než od akcionářů, nezachycují se přímo ve prospěch účastí akcionářů, ale vykáží se jako výnos v příslušných obdobích;

b) státní dotace jsou zřídka bezplatné. Podnik je získá splněním jejich podmínek a dodržením stanovených závazků. Proto se vykáží jako výnosy a přiřadí se příslušným nákladům, které mají kompenzovat; a

c) protože daně ze zisku a jiné daně jsou zúčtovány na vrub zisku, je logické stejným způsobem, tj. ve výsledovce, řešit také státní dotace, které jsou prodloužením fiskální politiky.“

Přístup, který jsem v této disertační práci zvolil (úctování o aktivní a zůstatkové dotaci), je součástí kapitálového přístupu. Skutečným důvodem úctování o investičních dotacích mezi zdroje v případě dotací na pořízení dlouhodobého majetku je přítomnost dlouhodobého majetku na straně aktiv ve skutečném ocenění a k tomu tedy návazně vytvoření odpovídajícího skutečného aktivního zdroje po dobu životnosti dlouhodobého majetku.

Dále se IAS věnuje konkrétně investičním dotacím takto:

„24. Státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě se vykazují v rozvaze buď uvedením dotace jako výnosu příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.

25. Za přijatelné alternativy se považují dvě metody vykázání dotací (nebo příslušných částí dotací) vztahujících se k aktivům v účetní závěrce.

26. První metoda uvádí dotaci jako výnos příštích období, který se uznává jako výnos na systematickém a racionálním základě po celou dobu životnosti aktiva.

27. Druhá metoda odčítá dotaci při stanovování účetní hodnoty aktiva. Dotace se uznává jako výnos po celou dobu životnosti odepisovatelného aktiva pomocí snížené odpisové částky.

28. Zakoupení aktiv a příjem příslušných dotací může způsobit významné pohyby v peněžních tocích podniku. Z tohoto důvodu a také proto, aby se vykázala hrubá investice do aktiv, jsou takové pohyby často uvedeny jako oddělené položky ve výkazu peněžních toků bez ohledu na to, zda je dotace odečtena od příslušného aktiva při vykázání v rozvaze.“

V případě konkrétně investičních dotací se připouští i snížení ocenění dlouhodobého majetku o přijatou dotaci, zároveň je však možné účtovat o výnosech příštích období, aniž by v IAS 20 došlo k hodnocení těchto dvou možností či popisu situací, za kterých by mělo dojít k volbě vhodnějšího z obou variant.

Výnosy příštích období znamenají vytvoření zdroje financování, který se „rozpouští“ účtováním do výnosů ve stejném tempu s odepisováním. To vede k tomu, že výnosy i náklady jsou vyšší než v případě snížení ocenění dlouhodobého majetku o investiční dotaci, dojde však k vykázání dlouhodobého majetku ve skutečném ocenění (brutto stav) a také ve skutečném opotřebení. V českých poměrech by účtování o výnosech příštích období vedlo k tomu, že by na jednom analytickém účtu došlo k evidenci nesourodých veličin (kupříkladu investiční dotace poskytnuté v minulých účetních obdobích a zároveň nájemného přijatého v běžném účetním období, které se však týkalo příštích účetních období), tento moment však lze eliminovat vhodnou analytickou evidencí. Ve srovnání s možností vykázat dlouhodobý majetek v jeho skutečném ocenění se jedná o zanedbatelný problém.

Druhý způsob – tzn. snížení ocenění dlouhodobého majetku – trpí stejnými nedostatky, kterými trpí i tuzemské účtování o dlouhodobém majetku pořízeném za pomoci dotace – není vykázán majetek ve skutečném ocenění, zdroje financování jsou podhodnoceny a takový stav vede nejen k nepřesnému stavu rozvahy ale také k zkreslení některých ukazatelů finanční analýzy, které berou v potaz stav aktiv či dlouhodobého majetku.

Systém aktivní a zůstatkové dotace, který navrhuji v této disertační práci, je třetí alternativou, která vychází z účtování o výnosech příštích období, jeví se však jako mnohem transparentnější způsob, neboť aktivní a zůstatková dotace je evidována jako klasický a dlouhodobý zdroj, zároveň si však ponechává výhodu účtování o snížení ocenění dlouhodobého majetku spočívající v odepisování dlouhodobého majetku pouze v té části ocenění, která nebyla hrazena investiční dotací. Investiční dotace je navíc evidentní.

Dvořáková D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, Computer Press, Brno, 2006, publikace rekapituluje zásady kapitálového a výnosového přístupu dle IAS 20. Účtování o dotaci na pořízení aktiv je uvedeno takto:

- a) *snížení pořizovací ceny aktiva; tímto způsobem dotace snižuje výši odpisů pořízeného aktiva; nebo*

b) dotace je časově rozlišena a alokována postupně do těch období, ve kterých jsou zachycovány odpisy pořízeného aktiva.

Dále zcela v souladu se závěry této disertační práce uvádí: *Při použití metody ad a) je aktivum pořízené ze státní dotace v rozvaze podhodnoceno; pokud by bylo hrazeno z dotace celé, bude jeho účetní hodnota nulová, což oslabuje vypovídací schopnost rozvahy. Z hlediska další obnovy aktiva a z hlediska kvality finanční analýzy je tento postup rovněž méně vhodný, protože neumožňuje oddělené zhodnocení prostředků obdržených z dotací, které se již nemusí v budoucnu opakovat a v případě, že se jedná o významnou částku, bude ztížen odhad budoucích zisků firmy. Problém nastává rovněž, pokud je aktivum přeceněno k bilančnímu dni na fair value. Přecenění na konci roku, které může zhruba odpovídat hodnotě státní dotace, zvýší hodnotu aktiva na běžnou tržní cenu a je zachyceno do vlastního kapitálu (IAS 16 nebo IAS 38). Systém alokace dotace do jednotlivých účetních období, se kterými věcně a časově souvisí, je tím narušen.....Při použití přístupu ad b) výše uvedené problémy nenastávají. Přístup se jeví jako vhodnější i z toho hlediska, že poskytnutí dotace na pořízení aktiva může být spojeno s podmínkou, že aktivum bude podnikem drženo po určitou dobu. Standard se rovněž zabývá otázkou dotace na pořízení aktiva, které není odpisováno (například pozemek). Tento případ lze zobecnit jako situaci, kdy přijetí dotace nevyvolává vynaložení žádných nákladů. V těchto případech je dotace rozpoznána a zachycena do výnosů v tom období, kdy je přijata.*

Takto jsou v krátkosti popsány nedostatky snižování ocenění dlouhodobého majetku pořízeného za pomoci investiční dotace, které také vedly k tvorbě systému aktivní a zůstatkové dotace v této disertační práci. Systém účtování o výnosech příštích období je hodnocen jako vhodnější, neboť vykáže dlouhodobý majetek v celkovém ocenění; v systému snížení ocenění dlouhodobého majetku je upozorňováno na negativní dopady takového postupu. Hodnocení obou systémů uvedené v této práci se zcela shoduje s názorem autora této disertační práce.

Šrámková A., Janoušková M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Institut Svazu účetních, Praha, 2006, publikace opět na počátku rekapituluje obecné zásady kapitálového a výnosového přístupu dle IAS 20.

Systémy účtování o investičních dotacích (dotacích na pořízení aktiv) byly zde předvedeny, nebyla však hodnocena jejich vhodnost, resp. nebyla porovnána účetní kvalita varianty snížení ocenění dlouhodobého majetku o hodnotu investiční dotace s účtováním o výnosech příštích období.

Z předvedených přístupů však opět vyplývá mnohem lepší vypovídací schopnost účtování o výnosech příštích období. Výhody a nedostatky této metody oproti účtování o aktivní a zůstatkové dotaci, jež bude v této disertační práci prezentována, jsou shodné s předchozím textem.

Z dalších literárních zdrojů dotýkajících se problematiky účetní evidence dotací jsem vybral:

Hruška V.: IAS/IFRS Požadavky na zveřejňování, Účetnictví 2/2006, se zabývá požadavky na zveřejňování dle IAS 38.

Tento standard požaduje u nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace a prvotně oceněných při použití vzorového řešení reálnou hodnotou zveřejnění:

- a) reálnou hodnotu původně stanovenou pro tato aktiva,
- b) účetní hodnotu těchto aktiv,

c) zda byla tato aktiva po zaúčtování následně oceněna podle modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění

Zde uvedené požadavky jdou nad rámec českých legislativních předpisů, které se ocenění dlouhodobého majetku pořizovaného za pomoci investičních dotací řeší jen okrajově a pouze s ohledem na znemožnění uplatnění účetních (a daňových) odpisů a nikoliv s ohledem na skutečné ocenění aktiv v účetnictví subjektu.

Zde pouze upozorňuji na hodnotící text v případě publikace Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, která upozorňuje na to, že přecenění na reálnou hodnotu. V tomto případě může dojít k narušení aktuálního principu.

Vašek L.: Pravidla oceňování a vykazování nehmotných aktiv podle IAS 38, Účetnictví, 10/2006, kde se uvádí: „IAS 38 se dotýká možnosti, kdy podnik získává nehmotné aktivum buď zadarmo, nebo za určitou zlomkovou cenu jeho celkové hodnoty přímo od státu formou vládní nebo státní dotace. Může jít např. o licence na provozování rozhlasového nebo televizního vysílání, licence či kvóty na dovoz určitých komodit, práva na využívání určitých omezených zdrojů apod. Pokud podnik získá nehmotné aktivum tímto způsobem, musí uvážit při jeho počátečním uznání také IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory (Accounting for Government Grant and Disclosure of Government Assistance), který upravuje dva způsoby, jak vykázat obdržanou dotaci a související nehmotné aktivum v účetní závěrce. IAS 20 ve vztahu s IAS 38 dovoluje podniku uznat nehmotné aktivum a současně i získanou dotaci při prvotním uznání v **reálné hodnotě**. Pokud podnik nevyužije ocenění jednotlivých položek v reálné hodnotě, musí nehmotné aktivum ocenit počátečně v **nominální hodnotě** navýšené o výdaje přímo přiřaditelné přípravě nehmotného aktiva pro zamýšlené využití.“ Úprava uvedená v Mezinárodních účetních standardech (IAS/IFRS) je tedy odchylná od úpravy uvedené v Českých účetních standardech a umožňuje i výrazně vhodnější přístupy.

Valder A., Louda F.: Problémy účetního zobrazování dotací, sborník PEF ČZU, Praha 2007, se zabývá popisem časového nesouladu mezi okamžikem poskytnutí dotace a okamžikem uskutečnění účetních případů, kterých se dotace týká. Jedná se o postupy podle současných účetních právních norem, ze kterých jsem v disertační práci vycházel. Práce neuvádí nesoulad reálné a účetní hodnoty dlouhodobého majetku účtovaného za pomoci investiční dotace.

Valder A., Louša F., Mejzlík L., Mullerová L.: Okamžik vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace, Národní účetní rada, I-14, duben 2008, interpretace, se zabývá výkladem účtování o dotacích ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 3 odst. 1, §19 odst. 2 a §25 odst. 2 a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a č. 017 – Zúčtovací vztahy a to s ohledem na zajištění aktuálního principu účtování o dotacích (bez rozlišení na provozní a investiční) a na stanovení momentu nepochybného přijetí dotace a tedy momentu rozhodného pro její účtování. V této interpretaci nedošlo k rozdělení dotací na provozní a investiční tak jako v disertační práci, okamžik účtování o investiční dotaci, která je v disertační práci v části aktivní dotace řešena, se však od okamžiků účtování o dotacích dle NÚR odvíjí, účtování o aktivní a zůstatkové dotaci však vychází z okamžiku zařazení dlouhodobého majetku.

IFRS a české účetní předpisy, podobnosti a rozdíly, PricewaterhouseCoopers, 2004. Z této srovnávací studie zadané Ministerstvem financí ČR společností PricewaterhouseCoopers Česká republika jasně vyplynulo, že investiční dotace mohou být podle IFRS kompenzovány proti pořizovací ceně nebo vykázány zvlášť. Na straně 58 srovnávací studie se ke znění IFRS uvádí: „*Státní dotace (nebo příspěvky) přijaté jako kompenzace již vzniklých nákladů jsou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty poté, co byly splněny podmínky jejich přijetí a existuje přiměřená jistota, že dotace bude udělena. Dotace vztahující se k nákladům jsou časově rozlišeny v rozvaze a rozpouštěny do výkazu zisku*

a ztráty tak, aby byly v souladu s výdaji, které mají být dotací pokryty. Dotace vztahující se k aktivům musí být časově rozlišeny a přiřazeny k odpisům aktiv, ke kterým se dotace vztahuje.

Dotace vztahující se k uznaným aktivům musí být v rozvaze prezentovány buď jako výnosy příštích období, nebo jako snížení účetní hodnoty aktiva – v tom případě je dotace zachycena jako snížení odpisů. Pro zemědělská aktiva existují specifická pravidla.“

V případě ČUS se ve studii uvádí: „Dotace k úhradě nákladů se účtuje do výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel. Dotace na úhradu úroků nezahrnovaných do pořízení dlouhodobého majetku se účtuje do finančních výnosů. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku (včetně dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny) snižuje pořizovací cenu majetku nebo vlastní náklady. Při dotaci ve výši 100 % se majetek účtuje na podrozvahových účtech. Účtování investičních dotací přes výnosy příštích období není povoleno.“

V případě zemědělských dotací se v IFRS postupuje takto: „Nepodmíněná zemědělská dotace vztahující se k biologickému majetku, oceněná v reálné hodnotě, musí být vykázána ve výsledovce v okamžiku přiznání dotace. Pokud je zemědělská dotace vztahující se k zemědělskému aktivu podmíněná, dotace musí být vykázána v okamžiku splnění podmínek. Pokud se dotace vztahuje k biologickému aktivu oceněnému v pořizovací ceně, aplikuje se obecná úprava účtování o dotacích.“

V případě zemědělských dotací podle ČUS se ve studii uvádí:“ Není specifikováno (biologický majetek se neoceňuje reálnou hodnotou).“

Jak ze shora uvedených výsledků srovnání tuzemské a mezinárodní účetní úpravy vyplývá, v České republice nedochází k evidenci dlouhodobého majetku v jeho skutečném ocenění a nijak neuvádí postupné znehodnocení dlouhodobého majetku, což v případě mezinárodních účetních standardů umožněno je. Studie se však nijak nevěnuje hodnocení metod účtování o investičních dotacích či návrhům na jeho zkvalitnění.

Neplechová M.: Účetnictví zemědělského podniku, ANAG, 2007, jedná se o výkladovou publikaci, která o evidenci dlouhodobého majetku v případě přijetí investiční dotace uvádí: *„Poskytnutá dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku snižuje pořizovací cenu toho majetku (tento postup se nevztahuje na bezúplatné nabytí preferenčních limitů prvním držitelem). Pro zemědělský podnik může přicházet v úvahu například poskytnutí dotace na vybudování kapkové závlahy ovocných sadech (viz národní dotace 2007). Pokud je dotace poskytnuta na úhradu úroků z úvěru na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, je postup účtování adekvátní postupu, kam byl úrok z úvěru podle rozhodnutí účetní jednotky účtování (Český účetní standard č. 013 bod 5.1.5).*

Pokud by nastala situace, že po zaúčtování dotace na pořízení majetku se jeho cena sníží pod hranici, kterou účetní jednotka stanovila pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, pak tento majetek bude zaúčtován na původním účtu majetku bez ohledu na tuto skutečnost. Z příslušného analytického účtu (nebo z vyznačení např. v inventurní knize) by mělo vyplývat, že majetek byl pořízen z dotace. V případě, že majetek byl plně pořízen z dotace, čímž by byl v aktivech vyjádřen v nulové hodnotě, je vhodné jej vést na podrozvahovém účtu (podléhá inventarizaci) opět s vyznačením, že jde o majetek pořízený z dotace.“

Z tohoto výkladového textu opět vyplývá, že dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je v případě financování jeho pořízení z investiční dotace v souladu s tuzemskými účetními normami evidován v nižším než skutečném ocenění.

Byl-li dlouhodobý majetek zcela pořízen pouze ze zdrojů investiční dotace, není na rozvahových účtech evidován vůbec. Takový stav pokládám za chybný. I kdyby nedošlo

k zavedení systému aktivní a zůstatkové dotace, jež bude v disertační práci navržen, je nezbytné, aby dlouhodobý majetek pořízený zcela z dotačních zdrojů byl evidován v rozvaze, neboť její účetní jednotka vlastní a využívá.

Ve smyslu Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 se na podrozvahových účtech sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů, které lze využít. Dále je však okruh těchto skutečností zúžen zejména na využívání cizího majetku. Další výčet možností je sice pouze příkladný, dlouhodobý majetek ve vlastnictví účetní jednotky, na jehož pořízení byla využita investiční dotace, však vyjmenována není a uvedeným způsobem se ani neblíží.

Toto řešení, které se v současné populárně odborné literatuře objevuje zcela výhradně, je nesprávné, neboť vede k tomu, že v rozvaze (a na počátečním a konečném účtu rozvažném) není dlouhodobý majetek, který je ve vlastnictví účetní jednotky a který má svou hodnotu, evidován vůbec. Správným postupem je evidence majetku na příslušném rozvahovém účtu ve třídě 0 a to i v tom případě, že jeho ocenění bude nulové. V tomto případě je nutno ocenění ve výši 0 chápat jako umělé.

Louša F., Kraftová I., Náhlovská J., Děrgel M., Brychta I., Pšenková Y., Šebestíková V., Bulla M., Pilařová I., Vomáčková H., Randáková M., Účetnictví podnikatelů, ASPI, 2008, jedná se o výkladovou publikaci, která o účtování investičních dotací uvádí: „*Dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení snižuje jejich pořizovací cenu. Majetek a technické zhodnocení s takto sníženou cenou o dotaci se účtuje na účtech skupiny 04.- Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Při stoprocentní dotaci se majetek a technické zhodnocení zachytí pouze na podrozvahových účtech skupiny 75.*“ Stejně jako v případě M. Nepřechové nelze souhlasit s tím, že v případě stoprocentní dotace se majetek účtuje pouze podrozvahově. V takovém případě by účetní jednotka skutečně vlastnila a používala ke své ekonomické činnosti majetek, který by nebyl nikterak v rozvaze evidován. Proto (s ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) je správný postup vykázání dlouhodobého majetku v rozvaze s oceněním ve výši 0.

Ryneš P., Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Anag, 2008,

Jindrák J., Sběrka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy, v.o.s.-Závěrka, 2000

Odpisování majetku z hlediska daní z příjmů, DPH, účetnictví ; Uplatňování slevy na daní z příjmů u fyzických a právnických osob ; Smlouva o sdružení s komentářem právním, daňovým a účetním ; Slasti daňových rájů - mezinárodní daňové plánování v příkladech ; Účtování dotací, Daňový a účetní poradce podnikatele, Praha ,2000

U všech publikací platí stejné závěry jako v případě Účetnictví podnikatelů a Účetnictví zemědělského podniku uvedených shora.

Kocourek. J.:**Zemědělské zákony**, Eurounion, 2007,

ÚZ č. 501 - Zemědělství, Vinařství, Lesnictví, Myslivost, Rybářství, Ochrana zvířat, Sagit, 2007.

Ze všech shora uvedených publikací lze vysledovat následující:

Účtování o snížení ocenění dlouhodobého majetku o hodnotu investiční dotace:

Výhody:

- odepisování pouze z ocenění dlouhodobého majetku, které účetní jednotka skutečně hradila,
- není nutné jakkoliv upravovat výsledovku.

Nevýhody:

- dlouhodobý majetek není vykázán ve skutečném ocenění,
- nedokonalá finanční analýza týkající se dlouhodobého majetku,
- v některých případech není vykázán dlouhodobý majetek v rozvaze vůbec,
- z rozvahy a výsledovky není explicitně investiční dotace nikdy patrná,
- informace o investiční dotace jsou zachyceny v příloze pouze za účetní období, ve kterém byla dotace účetní jednotkou přijata. Informace o investiční dotaci mohou být nekonkrétní.

Účtování o investiční dotaci jako o výnosu příštích období:

Výhody:

- dlouhodobý majetek je vykázán ve skutečném ocenění,
- investiční dotace se stává součástí zdrojů (pasív),
- na rozvahových účtech je patrné „opotřebování“ tohoto zdroje (výnosy příštích období se v následujících účetních obdobích snižují).

Nevýhody:

- odpisy jsou počítány hodnoty dlouhodobého majetku v celkovém ocenění, které však ale účetní jednotka nehradila. Odpisy jsou principiálně nepravdivé.
- dochází k doplnění výnosů v jednotlivých letech odepisování tak, aby došlo ke zvýšení výsledku hospodaření, který je nesprávně snížen vyššími odpisy,
- investiční dotace není z rozvahy přímo patrná – je součástí výnosů příštích období. V této položce jsou tak evidovány značně nesourodé účetní případy.

V části disertační práce týkající se rozdělování dotací jsem vycházel ze znění jednotlivých operačních programů pro poskytování dotací uváděných na stránkách Státního zemědělského intervenčního fondu z internetového zdroje www.szif.cz a ze **zákona č. 256/2000 Sb., o státním zemědělském intervenčním fondu**, neboť tento fond je nejpodstatnějším poskytovatelem zemědělských dotací v České republice.

V současné době je možno v zemědělském sektoru čerpat dotace na nejrůznější účely. Distribuci typicky zemědělských dotací zajišťuje zejména Státní zemědělský a intervenční fond (SZIF). Pro úvod pouze uvádím rozsah dotací přerozdělovaných právě touto organizací.

Operační programy, v jejichž rámci SZIF rozděluje dotace se dělí následujícím způsobem:

1) operační program rozvoje venkova a multifunkční zemědělství

Tento operační program se člení na následující priority:

- prioritá I. Podpora zemědělství, zpracování zemědělských produktů a lesnímu hospodářství
 - opatření 1.1. investice do zemědělského majetku / zemědělských podniků,

- podopatření 1.1.1. investice do zemědělského majetku a podpora mladým začínajícím zemědělcům
- podopatření 1.1.2. prohlubování diverzifikace zemědělských činností,
- opatření 1.2. zlepšení zpracování zemědělských produktů a jejich marketing,
- opatření 1.3. lesní hospodářství
 - podopatření 1.3.1. obnova lesního potenciálu poškozeného přírodními kalamitami a požárem a zavádění příslušných ochranných preventivních opatření,
 - podopatření 1.3.2. investice do lesů,
 - podopatření 1.3.3. sdružování majitelů lesa,
 - podopatření 1.3.4. zalesňování zemědělsky nevyužívaných půd.
- priorita II. Rozvoj venkova, rybářství a odborné vzdělávání
 - opatření 2.1. posílení přizpůsobivosti a rozvoje venkovských oblastí,
 - podopatření 2.1.1. pozemkové úpravy
 - podopatření 2.1.2. obnova potenciálu a zachování zemědělské krajiny,
 - podopatření 2.1.3. řízení a zajištění funkčnosti zemědělských vodních zdrojů,
 - podopatření 2.1.4. rozvoj venkova,
 - podopatření 2.1.5. diverzifikace zemědělských aktivit a aktivit blízkých zemědělství,
 - opatření 2.2. odborné vzdělávání,
 - opatření 2.3. rybářství,
 - podopatření 2.3.1. zpracování ryb a marketing výrobků z ryb
 - podopatření 2.3.2. chov vodních živočichů a akvakultura,
 - podopatření 2.3.3. činnosti prováděné odborníky v rybářství a propagační opatření,
- priorita III. Technická pomoc,
 - opatření 3.1. technická pomoc.

Obdobným způsobem jsou členěna opatření a podopatření také v operačních programech

2) Rybářství a

3) Program rozvoje venkova,

Další dotace jsou přidělovány v rámci Horizontálního plánu rozvoje venkova a Přímých plateb/Plateb na plochu

Každý z programů (a v jejich rámci každé opatření či podopatření) stanoví svá vlastní pravidla pro přidělování finančních prostředků. Důvodem této pestrosti a do určité míry i nepřehlednosti nabízených dotačních titulů je různost potřeb zemědělských podniků a jejich nestejně zázemí.

Vědecké práce týkající se zemědělské ekonomiky postihují jiná témata a vztahu daně z přidané hodnoty jako produkčně odbytového ukazatele kvality podniku či rozboru zdrojů daňové povinnosti DPH se nevěnuje žádný z autorů. Stejně je tomu i v případě reálných finančních toků z veřejných rozpočtů vyvolaných dotacemi. Proto jsem vycházel z publikací blízkých okruhům řešeným v této disertační práci:

Hrabánková M., Svatošová L., Boháčková I.: Vybrané diagnostické metody pro sledování regionálního rozvoje, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Zemědělská fakulta, Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2006, publikace se v druhé části týká formulací exaktních indikátorů v procesní analýze. Systém výkazu o aktivní dotaci navržený v této disertační práci může být součástí ekonomických indikátorů v rámci strukturální podpory. Stejně tak může sloužit k analýze efektivnosti strukturálních opatření jako jeden z kvalitativních přístupů. Jedná se však primárně o ukazatel individuálního posuzování u konkrétních podniků. Mohl by však být použit i sumárně podle jednotlivých regionů. Stejně tak by bylo možno tento sumární ukazatel porovnat s vývojem HDP v regionech či s jiným ukazatelem hodnotícím ekonomickou sílu regionů a její vývoj v čase.

Kouřilová J.: Multifunkční ekologické a konvenční zemědělství se zřetelem na podhorské a horské oblasti, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Zemědělská fakulta, 2007, se v první části zabývá analýzou dosavadních přístupů k hodnocení kvality zemědělské produkce se zaměřením na sledování specifík multifunkčního a konvenčního zemědělství jako jsou willingness to pay, net protection coefficient, ocenění funkce krajiny nebo cena farmy (účetní nebo tržní). V případě právě účetní ceny farmy hraje roli způsob vykázaní dotací na pořízení dlouhodobého majetku, který je v současném účetnictví nedokonalý a přirozeně způsobuje rozdíly mezi účetní a tržní hodnotou podniku farmy. Mezi ostatní přístupy lze zařadit i výpočty týkající se výkazu o aktivní dotaci, který hodnotí stupeň přítomnosti aktivních dotací v zemědělském podniku.

Zásady, kterými se stanovují podmínky pro poskytování dotací pro rok 2009 na základě § 2 a § 2d zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů č.j.: 1026/2009 – 17000, uvádějí postupy příjemců (žadatelů) dotací a Ministerstva zemědělství ČR. Navržený systém výkazu o aktivní dotaci, přičemž požadavky týkající se investičních dotací jsou uvedeny takto:

- u dotace na pořízení dlouhodobého hmotného majetku podmínku minimální doby podnikání s dotovaným dlouhodobým majetkem,
- u dlouhodobého hmotného majetku pořízeného s dotací podmínku, že příjemce v případě jeho prodeje nebo darování dříve než je stanoveno, vrátí obdržené prostředky do státního rozpočtu. Úhyn, nařízená nutná porážka a náhrada zvířat v rámci prosté obnovy základního stáda hospodářských zvířat se nepovažuje za porušení zásad.

V části 6 je uveden systém účtování o dotacích, jedná se však výhradně o dotace provozní (dotace na úhradu nákladu) a nikoliv o dotace investiční.

Dále následuje výčet dotačních titulů.

články publikované v Acta Universitatis Bohemiae Meridionales,

- www.scopus.com,
- www.cabi.com,

4. Praktická aplikace

S ohledem na cíle v této části disertační práce se bude jednat o praktickou ukázkou možností postupů uvedených v předchozích částech. Při ní budu vycházet právě z této disertační práce.

Pro konečné zhodnocení dopadů změn navrhovaných touto disertační prací na finanční analýzu jsem použil software pro finanční analýzu firmy **HAMA verze 2007**, autorky: Rezková J., Březinová H.

1. Analýza daně z přidané hodnoty jako prorůstového (quasi dotačního) faktoru zemědělských podniků a definice determinant tvorby nadměrných odpočtů, určení jejich vlivu a dopadů

Jak jsem již výše uvedl, zemědělství podnikatelé vykazují zpravidla nadměrné odpočty, přičemž lze vysledovat dva důvody takového stavu – duální sazbový systém a přítomnost dotací.

1.1. Vliv dvou sazeb daně z přidané hodnoty na schopnost zemědělského podniku dosahovat nadměrného odpočtu

Dodání potravin uvedených v příloze č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále též zákon o DPH) [54] [36] podléhá snížené sazbě daně. Podobně je tomu i v jiných zemích, které přijaly daň z přidané hodnoty jako součást svého daňového systému [47]. Zemědělství podnikatelé tedy nakupují zboží zpravidla v základní sazbě daně (zemědělská technika, nafta apod.), tuto daň uvádí do svého přiznání k DPH jako daň na vstupu a zároveň dodávají své výrobky a služby zpravidla ve snížené sazbě daně. To nejenom snižuje cenu zemědělské produkce pro konečné spotřebitele – neplátce daně, ale zároveň to umožňuje čerpat nadměrné odpočty ze státního rozpočtu. Prvním jednotlivým faktorem, který způsobuje dotační chování daně z přidané hodnoty u zemědělců, je tedy současné prorůstové nastavení duálního sazbového systému DPH v tuzemsku.

Účiny tohoto závěru nelze kvantifikovat pouze jako procentický rozdíl mezi aktuální základní a sníženou sazbou daně (v současnosti 19 % a 9 %). Vliv dvou souběžně uplatňovaných sazeb daně je závislý ještě na poměru přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění (lze zkráceně označit za přírážku) a na jejich zdanění základní či sníženou sazbou daně.

1.1.1. Kvantifikace vlivu dvou sazeb daně z přidané hodnoty na schopnost zemědělského podniku dosahovat nadměrného odpočtu

1) poměr zdanitelných plnění přijatých

$$\text{SSD} \times \frac{\text{PZP ve snížené sazbě daně}}{\text{veškerá PZP}} + \text{ZSD} \times \frac{\text{PZP v základní sazbě daně}}{\text{veškerá PZP}}$$

SSD - snížená sazba daně

ZSD – základní sazba daně

PZP – přijatá zdanitelná plnění

2) poměr zdanitelných plnění uskutečněných

$$\text{SSD} \times \frac{\text{UZP ve snížené sazbě daně}}{\text{veškerá UZP}} + \text{ZSD} \times \frac{\text{UZP v základní sazbě daně}}{\text{veškerá UZP}}$$

UZP – uskutečněná zdanitelná plnění

3) vzájemný poměr vlivu sazeb daně na přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění (zkráceně daňová přírážka)

poměr zdanitelných plnění uskutečněných – poměr zdanitelných plnění přijatých

Daňová přírážka je vztažena ke vstupům a určuje, o kolik procent se zvýší (sníží) finanční prostředky podniku v případě přijetí daného objemu vstupů, přičemž jak nárůst tak úbytek jsou způsobeny pouze působením dvou sazeb daně.

Záporná daňová přírážka implikuje nadměrný odpočet vyvolaný výhradně duálním sazbovým systémem. Kladná daňová přírážka zase vlastní daňovou povinnost vyvolanou výhradně duálním sazbovým systémem. Význam kvantifikace vlivu dvou sazeb daně lze nejnázne předvést na případu.

Případ č. 1

Zemědělský subjekt – plátc DPH ve zdaňovacím období dosáhl následujících hodnot v přiznání k DPH:

| | | <i>základ daně</i> |
|--------------------------------------|-------------------------|--------------------|
| <i>přijatá zdanitelná plnění</i> | <i>v základní sazbě</i> | <i>70000</i> |
| | <i>ve snížené sazbě</i> | <i>10000</i> |
| <i>uskutečněná zdanitelná plnění</i> | <i>v základní sazbě</i> | <i>25000</i> |
| | <i>ve snížené sazbě</i> | <i>75000</i> |

Snížená sazba daně – 9 %, základní sazba daně – 19 %.

1) poměr PZP

$$9 \times \frac{10\,000,-}{80\,000,-} + 19 \times \frac{70\,000,-}{80\,000,-} = 17,75 \%$$

2) poměr UZP

$$9 \times \frac{75\,000,-}{100\,000,-} + 19 \times \frac{25\,000,-}{100\,000,-} = 11,5 \%$$

3) daňová přírážka

$$11,5 \% - 17,75 \% = - 6,25 \%$$

Tento rozdíl ve výši - 6,25 % znamená průměrnou diferenci v sazbách daně na vstupu a na výstupu. To, že je záporný, je dáno tím, že na výstupu se daní nižší průměrnou sazbou daně než na vstupu a proto budou plátcí se zápornou daňovou přírážkou vykazovat nadměrné odpočty a DPH bude u nich mít prorůstovou povahu. Zemědělské podniky zpravidla vykazují záporné hodnoty daňové přírážky, kteřou lze v předvedeném případě interpretovat tak, že každá jedna koruna vstupů (základu daně na vstupu) zvyšuje nadměrný odpočet (snižuje daňovou povinnost) o 6,25 haléře a to pouze vlivem nastavení jednotlivých atributů duálního daňového systému na dani z přidané hodnoty.

Už výše jsem definoval daňovou přírážku tak, že každá jedna koruna vstupů (základu daně na vstupu) zvyšuje nadměrný odpočet či snižuje daňovou povinnost o hodnotu daňové přírážky v haléřích. Důvodem takového stavu je výhradně duální sazbový systém, který je v tuzemsku nastaven v případě zemědělců přírůstově. Daňová přírážka má tedy vazbu na vstupy. Z tohoto důvodu lze procentické vyjádření významu daňové přírážky vyjádřit i v peněžních jednotkách a to takto:

Daňová přírážka ve sledovaném období X suma základů daně na vstupu za sledované období

V našem případě tedy:

$$80\ 000,- \times -0,0625 = 5\ 000,- \text{ Kč}$$

V daném zdaňovacím období byla daňová povinnost plátce nižší o 5 000,- Kč výhradně vlivem nastavení parametrů duálního daňového systému.

Při znalosti daňové přírážky na vstupu a na výstupu a sumy přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění samozřejmě lze stanovit i konečnou daňovou povinnost plátce v peněžních jednotkách, kterou sám uvedl v přiznání k DPH. Tím je doložena správnost shora popsaných vazeb. Výpočet daňové povinnosti bude proveden takto:

poměr UZP x základ daně UZP - poměr PZP x základ daně PZP

V našem případě tedy:

$$0,115 \times 100\ 000 - 0,1775 \times 80\ 000 = -2\ 700,- \text{ Kč}$$

Pokud bychom vyhotovili přiznání k DPH za dané zdaňovací období, došli bychom stejně jako při tomto výpočtu k nadměrnému odpočtu ve výši 2 700,- Kč.

Výpočet daňové přírážky jsem provedl pro ilustraci na vzorku zemědělských subjektů, který byl výše popsán, výpočty jsou uvedeny v příloze č. 2 k této disertační práci a jejich krátké shrnutí (průměrná hodnota daňové přírážky za jednotlivé druhy zemědělských podniků) je uvedeno v následující tabulce:

| | daňová přírážka |
|-------------------------|-----------------|
| ekologičtí zemědělci FO | -8,05 |
| ekologičtí zemědělci PO | -10,53 |
| konvenční zemědělci FO | -8,63 |
| konvenční zemědělci PO | -6,56 |

Z výpočtů vyplývá, že největší schopnost dosahovat nadměrných odpočtů na základě kombinace vstupů a výstupů a kombinace základní a snížené sazby daně mají ve vybraném vzorku plátců ekologičtí zemědělci. Naopak nejmenší potenciální schopnost využít duálního sazbového systému DPH vykazují konvenční zemědělci právnické osoby – jedná se zejména o zemědělská družstva.

1.2. Vliv dotací na potenciální schopnost zemědělského podniku dosáhnout dotační povahy daně z přidané hodnoty

Druhým individuálním faktorem, který mimo duálního sazbového systému ovlivňuje výslednou daňovou povinnost na DPH a determinuje tím u zemědělských subjektů význam dotační povahy daně z přidané hodnoty, je vzájemný poměr přijatých zdanitelných plnění a uskutečněných zdanitelných plnění.

Pro další zkoumání jsem u ilustračního statistického vzorku plátců odstranil vliv dvou sazeb daně a tím tedy mohlo dojít ke zkoumání významu ostatních vlivů. Odstranění vlivu dvou sazeb daně jsem provedl tak, že v ilustračním vzorku plátců daně jsem základy daně na vstupu a na výstupu vynásobil různými sazbami daně, přičemž základní a snížená sazba se přibližovaly až nakonec splynuly v sazbu jedinou. Pro větší názornost jsem provedl výpočet ve čtyřech případech:

- při úrovni sazeb platných v roce 2006 (základní sazba daně – 19 %, snížená sazba daně – 5%),
- při úrovni sazeb daně platných v roce 2008 (základní sazba daně - 19 %, snížená sazba daně – 9 %),
- při úrovni sazeb zvolených na úrovni základní sazby 19 % a snížené sazby daně 15 %,
- při úrovni jediné sazby zvolené ve výši 15 %.

Údaje o daňových povinnostech za celý rok jsou uvedeny v příloze č. 3 této disertační práce. Výsledky ve zkráceném rozsahu jsou uvedeny v následující tabulce:

| | | 19% - 5% | 19% - 9% | 19% - 15% | 15% |
|-------------------------|------------------|-----------|-----------|-----------|----------|
| ekologičtí zemědělci FO | absolutní částka | -3317275 | -3034201 | -2609589 | -1836723 |
| | procentní změna | | 8,53 | 21,33 | 44,63 |
| ekologičtí zemědělci PO | absolutní částka | -9884027 | -9157183 | -8066917 | -5794795 |
| | procentní změna | | 7,35 | 18,38 | 41,37 |
| konvenční zemědělci FO | absolutní částka | -4389496 | -3657933 | -2560588 | -1443967 |
| | procentní změna | | 16,66 | 41,66 | 67,10 |
| konvenční zemědělci PO | absolutní částka | -19889675 | -16825656 | -12229627 | -7236007 |
| | procentní změna | | 15,40 | 38,51 | 63,61 |

Absolutní částka – součet průměrných daňových povinností v jednotlivých zdaňovacích obdobích za celý rok 2006 v případě zvolených sazeb daně z přidané hodnoty (+ vlastní daňová povinnost, - nadměrný odpočet)

Procentní změna – procentní změna součtu průměrných daňových povinností za celý rok 2006 v jednotlivých situacích sblížování sazeb daně oproti skutečnému stavu sazeb v roce 2006 (základní sazba daně 19 %, snížená sazba daně 5%)

Ze shora uvedeného tabulkového shrnutí vyplývá, že zemědělství podnikatelé bez ohledu na právní formu či na povahu hospodaření vykazují nadměrné odpočty. Dále je patrné, že v případě sblížování obou sazeb daně dochází k poklesu těchto nadměrných odpočtů. Jestliže by došlo ke snížení rozpětí mezi sazbami daně z původních 14 procentních bodů (19 % - 5 %) na 10 (19 % - 9 %), klesly by nadměrné odpočty (a tím i příjmy zemědělských subjektů z titulu daně z přidané hodnoty) u sledovaných subjektů o cca 7 až 16 %

oproti výchozímu stavu, v případě poklesu rozpětí ve výši 4 procentních bodů (19 % - 15 %) by se nadměrné odpočty snížily o cca 18 až 41 % oproti výchozímu stavu a pokud by došlo k úplnému sjednocení sazeb daně do sazby jediné (15%), došlo by ke snížení nadměrných odpočtu těchto sledovaných subjektů o cca 41 až 67 % oproti výchozímu stavu. Při těchto výpočtech jsem abstrahoval od úvah o mrtvé ztrátě [17] a snížení odbytu v případě zvýšení snížené sazby daně na jednotnou úroveň a tím i ke zvýšení cen zemědělských produktů a změnám ve struktuře spotřebního koše [37].

Z tohoto výpočtu vyplývá, že zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty z 5 % na 9 % od 1.ledna 2008 muselo zemědělcům snížit příjmy a to zhruba ve výše uvedeném rozsahu.

Důležitější je však další závěr. I když dojde k úplnému odstranění vlivu sazeb daně na existenci nadměrných odpočtů, tyto nadměrné odpočty se sice podstatným způsobem sníží, zemědělské podnikatelé je však vykazují i nadále. Ani za takového stavu nedosahují vlastních daňových povinností, které by museli odvádět do státního rozpočtu.

Takový stav by nebyl možný, pokud by výstupy (výnosy) byly vyšší než vstupy (náklady). U zemědělských podnikatelů je naopak běžné, že vstupy výrazně převyšují výstupy, přičemž příčinou tohoto stavu je zdánlivá nedostatečnost na straně výstupu zemědělských podnikatelů. Důvodem tohoto stavu jsou provozní a investiční dotace.

Žádné z dotací nejsou předmětem DPH (s výjimkou dotací k ceně), ani nesnižují hodnotu nároku na odpočet v případě investic analogicky k daním z příjmů, ani nejsou jako provozní zdaňovány jako úhrada za uskutečněná zdanitelná plnění analogicky k daním z příjmů.

Zejména o hodnotu dotací se součty základů daně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění liší a uskutečněná zdanitelná plnění jsou v případě zemědělských podnikatelů nižší.

1.2.1. Kvantifikace vlivu dotací na schopnost zemědělského podniku dosáhnout dotační povahy daně z přidané hodnoty

Vliv dotací na daňovou povinnost daně z přidané hodnoty jsem kvantifikoval pomocí základní analýzy k tomuto účelu stanoveného **individuálního daňového multiplikátoru**.

Vztah mezi dotacemi a daňovou povinností DPH má povahu přímé závislosti, přičemž primárním a určujícím faktorem je výše dotace. Ta ovlivňuje i schopnost dosahovat nadměrného odpočtu, neboť daňová povinnost zemědělského podnikatele je i v případě sjednocení sazeb záporná (nadměrné odpočty) a důvodem je neuvedení části příjmů – dotací – v přiznání k DPH.

Samozřejmě lze i matematicky odvodit, v jaké míře generuje jedna koruna dotace další skrytou dotaci - tj. zvýšený nadměrný odpočet nebo sníženou vlastní daňovou povinnost.

V případě dopadů dotací do daňové povinnosti DPH nelze stanovit závislost mezi výší dotace a nadměrným odpočtem – neboť podoba daňové povinnosti je závislá na celé škále dalších faktorů. Podnik, který přijímá dotace, však vždy inklinuje k vykazování nadměrných odpočtů.

Východiska pro stanovení individuálního daňového multiplikátoru:

- dotace napravuje nedostatečnost podnikatele na straně výnosů, v případě daně z přidané hodnoty na straně uskutečněných zdanitelných plnění. Proto budu dále brát v úvahu právě stanovené uskutečněných zdanitelných plnění salda DPH.
- podstatnou skutečností v ekonomice s duálním pojetím sazeb daně ovlivňující schopnost podnikatele snižovat daňovou povinnost na DPH, je poměr mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními podléhajícími základní a snížené sazbě.

UZZP ve snížené sazbě daně**UZZP v základní sazbě daně**

$$IDM = SSD \times \frac{\text{celková UZZP} + PO}{\text{celková UZZP} + PO} + ZSD \times \frac{\text{celková UZZP} + PO}{\text{celková UZZP} + PO}$$

IDM – individuální daňový multiplikátor

SSD – snížená sazba daně

ZSD – základní sazba daně

UZZP – uskutečněná zdanitelná plnění

PO – celková plnění osvobozená od daně – jak s nárokem na odpočet tak i bez něj

Z tohoto matematického vyjádření vyplývá, že mezními hranicemi v případě duálního systému sazeb daně z přidané hodnoty budou právě tyto sazby. V případě České republiky a roku 2006 jsou tedy hranicemi 0,05 (v případě, že veškerá uskutečněná zdanitelná plnění podléhají snížené sazbě daně) popř. 0 (pokud by plátce realizoval pouze zdanitelná plnění osvobozená od daně) a 0,19 (v případě, že veškerá uskutečněná zdanitelná plnění podléhají základní sazbě daně). Pro rok 2008 se spodní hranice multiplikátoru zvýšila na 0,09 popř. 0.

Je možné, že nevyváženost vstupů a výstupů se neprojeví v uskutečněných zdanitelných plněních nýbrž v osvobozených plněních a to jak s nárokem na odpočet tak i bez nároku na odpočet. Potom by tedy dopad dotace na daň z přidané hodnoty byl nulový. Z tohoto důvodu došlo k úpravě multiplikátoru o celková osvobozená plnění. V případě, že plátce bude realizovat také osvobozená plnění, nebude součet obou podílů ve vzorci multiplikátoru roven jedné, ale bude nižší než jedna. Tím také dojde k relativnímu zohlednění osvobozených plnění při výpočtu. U naprosté většiny plátců daně z přidané hodnoty, kteří přijímají dotace, nepřipadá takový rozsah plnění osvobozených od daně v úvahu. V případě plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet se může jednat nejčastěji pouze o pronájem nebo prodej nemovitostí [81]. Tato plnění jsou velice řídká a pokud nastanou, zpravidla je (nájem) plátci řeší fakturací s daní ve smyslu ustanovení § 56 odst. 5 téhož zákona. Plnění osvobozená s nárokem na odpočet ve formě vývozu nenastávají tak často, plnění osvobozená s nárokem na odpočet ve formě intrakomunitárních dodání nastávají nejčastěji.

Je tedy zřejmé, že každá jedna koruna dotace poskytnuté plátci daně přinesla tomuto plátci další, vedlejší efekt v podobě snížení jeho daňové povinnosti na DPH (zvýšení nadměrného odpočtu či snížení vlastní daňové povinnosti) o 0 až 19 haléřů.

Za předpokladu, že produkční a odbytová výkonnost podniku se nijak zásadně nezmění, je možné používat hodnotu zjištěnou v jednom roce také pro roky následující, či, při vědomí budoucích změn, tyto změny do výpočtu zapracovat. Zemědělský subjekt tak může počítat s určitou dotací a dále také se „slevou“, kterou dotace na DPH vyvolá. S tímto vývojem lze počítat s mnohem větší jistotou než je tomu například u daňového odpisového štítu na dani z příjmů, neboť odpisový štít se nemusí finančně vůbec projevit, pokud podnik je ve ztrátě a žádnou daň by stejně neplatil, i kdyby nevyužil odpisů jako daňově účinných nákladů. V případě DPH však ztráty neexistují a dotace je tedy svými účinky schopna buď snížit vlastní daňovou povinnost nebo zvýšit nadměrný odpočet – v každém případě tedy sníží individuální daňovou povinnost plátce.

V případě provozních dotací se hodnota multiplikátoru dá použít při výpočtu cash-flow, neboť provozní dotace kryje náklady (či výdaje) podniku včetně DPH. Kdyby podnik dotaci

nepřijal, nemohl by přijmout zdanitelná plnění (uskutečnit výdaje či náklady) a z nich tedy uplatnit nárok na odpočet daně – přičemž daň z přidané hodnoty je v rámci provozní dotace implicitně skryta. Zároveň nemusí odvádět daň na výstupu z přijaté dotace. Dotace investiční jsou poskytovány na cenu dlouhodobého majetku bez daně a tak multiplikátor je třeba chápat izolovaně pouze ve vztahu k modelování daňové povinnosti na DPH a nikoliv s přímým dopadem do cash-flow, protože DPH při pořízení dlouhodobého majetku je hrazena z vlastních zdrojů podniku a tak uplatněním nároku na odpočet dojde pouze k odstranění vlivu DPH z přehledů o finančních tocích.

Případ č. 2:

Plátce daně získal dotaci na provoz (kupříkladu na pěstební činnost) ve výši 700 000,- Kč a dále dotaci na pořízení dlouhodobého majetku v ceně bez daně ve výši 800 000,- Kč. Dům, který je v obchodním majetku, používá částečně pro sebe a částečně jej pronajímá neplátcí daně, nájemné je čtvrtletí a činí 10 000,- Kč. Jedná se o čtvrtletního plátce, který podal jednotlivá přiznání s následujícími údaji:

| Zdaňovací období | uskutečněná zdanitelná plnění | | plnění osvobozená bez nároku na odpočet | intrakomunitární dodání zboží |
|------------------|-------------------------------|---------------------|---|-------------------------------|
| | snížená sazba daně | základní sazba daně | | |
| 1.čtvrtletí 2007 | 30000 | 200000 | 10000 | - |
| 2.čtvrtletí 2007 | 40000 | 200000 | 10000 | - |
| 3.čtvrtletí 2007 | 50000 | 200000 | 10000 | - |
| 4.čtvrtletí 2007 | 60000 | 200000 | 10000 | 20000 |
| Celkem | 180000 | 800000 | 40000 | 20000 |

180 000

800 000

$$IDM = 0,05 \times \frac{180000 + 800000 + 40000 + 20000}{180000 + 800000 + 40000 + 20000} + 0,19 \times \frac{20000}{180000 + 800000 + 40000 + 20000}$$

$$IDM = 0,0087 + 0,1461 = \mathbf{0,1548}$$

Dotace celkem = 1 500 000,- Kč

Vliv dotace na DPH v peněžním vyjádření = 1 500 000,- Kč x 0,1548 = 232 200,- Kč

Ze shora provedeného výpočtu vyplývá, že daňová povinnost na dani z přidané hodnoty se v důsledku přijetí provozní dotace ve výši 700 000,- Kč a investiční dotace ve výši 800 000,- Kč snížila v roce 2007 o 232 200,- Kč, neboť tyto dotace umožňují pořízení přijatých zdanitelných plnění ale nejsou uváděny v přiznání k dani z přidané hodnoty na straně výstupů, neboť nejsou uskutečněným zdanitelným plněním.

Pro větší názornost významu multiplikátoru jsem jej aplikoval na údajích o základech daně v případě uskutečněných zdanitelných plnění u ilustračního vzorku zemědělských podnikatelů. U těchto subjektů byly vypočítány hodnoty individuálního daňového multiplikátoru připojené v příloze č. 4 této disertační práce a ve zkratce uvedené v následující tabulce:

| | | základ daně v Kč | poměr UZP | Daňový multiplikátor |
|----------------------------|---------------------------|---------------------|--------------|-------------------------|
| právnícké osoby konvenční | UZP v základní sazbě daně | 11841482 | 0,0756 | 0,0593 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 144843944 | 0,9244 | |
| fyzické osoby konvenční | UZP v základní sazbě daně | 8180760 | 0,2531 | 0,0824 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 24146948 | 0,7469 | |
| právnícké osoby ekologické | UZP v základní sazbě daně | 7944394 | 0,1588 | 0,0527 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 42082409 | 0,8412 | |
| fyzické osoby ekologické | UZP v základní sazbě daně | 4281072 | 0,3280 | 0,1029 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 8769508 | 0,6720 | |

Zcela podle očekávání se multiplikátor pohyboval u všech typů podnikatelů do 10 %. Je to způsobeno tím, že rozhodující část produkce zemědělských podnikatelů podléhá snížené sazbě daně a tak bude multiplikátor inklinovat spíše k této nižší, v roce 2006 pětiprocentní sazbě daně. Samozřejmě závisí také na výběru vzorku podnikatelů – viz srovnání s [33].

Z uvedených výsledků tedy vyplývá, že například v případě fyzických osob hospodařících ekologicky (u nich byla hodnota multiplikátoru nejvyšší) jeden milion korun přijaté dotace vyvolá skrytou dotaci ve výši dalších cca 103 tisíc korun, o které se buď zvýší nadměrný odpočet či sníží vlastní daňová povinnost plátců v této skupině.

Od 1.ledna 2008 došlo ke zvýšení snížené sazby daně z pěti na devět procent. Změna této sazby sice nijak neovlivňuje platnost multiplikátoru, je však zřejmé, že obzvláště v případě zemědělských subjektů dojde ke také k růstu jeho významu.

Údaje ve shora uvedené tabulce jsem přepočítal ještě jednou pro devítiprocentní sníženou sazbu daně. Získal jsem následující výsledky:

| | | základ daně v Kč | poměr UZP | daňový multiplikátor |
|----------------------------|---------------------------|---------------------|--------------|-------------------------|
| právnícké osoby konvenční | UZP v základní sazbě daně | 11841482 | 0,0756 | 0,0864 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 144843944 | 0,9244 | |
| fyzické osoby konvenční | UZP v základní sazbě daně | 8180760 | 0,2531 | 0,1071 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 24146948 | 0,7469 | |
| právnícké osoby ekologické | UZP v základní sazbě daně | 7944394 | 0,1588 | 0,0802 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 42082409 | 0,8412 | |
| fyzické osoby ekologické | UZP v základní sazbě daně | 4281072 | 0,3280 | 0,1276 |
| | UZP ve snížené sazbě daně | 8769508 | 0,6720 | |

Z těchto údajů vyplývá, že například v případě fyzických osob hospodařících ekologicky (u nich byla hodnota multiplikátoru nejvyšší) jeden milion korun přijaté dotace vyvolá skrytou dotaci ve výši dalších cca 127 tisíc korun, o které se buď zvýší nadměrný odpočet či sníží vlastní daňová povinnost plátců v této skupině.

Za povšimnutí stojí ještě údaj multiplikátoru u právníckých osob hospodařících ekologicky. Ten je menší než snížená sazba daně z přidané hodnoty a činí 8,02 %. Tito podnikatelé realizovali ve větší míře taktéž plnění od daně osvobozená (tedy v podstatě s nulovou sazbou daně) a dopad těchto plnění ovlivnil obě části multiplikátoru – jak část týkající se snížené sazby daně tak i část týkající se základní sazby daně. I v případě snížené sazby daně ve výši

5 % atakovala hodnota multiplikátoru limit hodnoty snížené sazby daně, v případě snížené sazby daně ve výši 9% ji již prolomila.

Teprve po zavedení individuálního daňového multiplikátoru může dojít ke kvantifikaci vlivu dotace na daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty a to takto:

Individuální daňový multiplikátor x celkové provozní a investiční dotace.

Tento výpočet jsem provedl u zadání případu č. 2 s výsledkem **232 200,- Kč**.

1.3. Kvantifikace vlivu dotací na skutečný finanční tok z daně z přidané hodnoty

V dosavadních částech disertační práce byly zpracovány vztahy pro hlavní determinanty dotační povahy daně z přidané hodnoty. Jednou z determinant byly také provozní a investiční dotace. Bylo odvozeno, že obě tyto dotace snižují daňovou povinnost plátců daně z přidané hodnoty (zvyšují nadměrné odpočty nebo snižují vlastní daňovou povinnost). To se však týká pouze izolovaného vztahu mezi těmito dotacemi na straně jedné a daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty na straně druhé. Proto jsem tento vztah popsal a kvantifikoval pomocí individuálního multiplikátoru.

Z hlediska skutečného finančního toku z daně z přidané hodnoty však tento vztah neplatí v plném rozsahu. Pro výpočet finančního toku se tento izolovaný vztah týká důsledně pouze dotací provozních, které jsou poskytovány na běžný provoz podniku a lze z nich tedy implicitně hradit i DPH.

Samozřejmě, že i tyto dopady na finanční tok z DPH lze kvantifikovat a to opět pomocí individuálního daňového multiplikátoru, kterým však bude vynásobena pouze souhrnná částka provozních dotací

Individuální daňový multiplikátor x celkové provozní dotace

2. Finanční analýza u zemědělských subjektů

Na základě účetních výkazů a účetnictví si podniky vytvářejí svébytnou soustavu ukazatelů finanční analýzy. Tato soustava je pro každý podnik jiná, neboť podmínky a cíle jednotlivých podniků jsou různé. Finanční analýza navíc není upravena žádnými právními předpisy a její užití je dobrovolné.

Tržby za prodej výrobků a služeb a úvěry jsou předmětem standardní finanční analýzy a účetní a daňové přístupy k těmto dvěma zdrojům aktivního financování podnikatelských aktivit jsou všeobecně známy. Podstatou standardní finanční analýzy však nejsou údaje o dotacích a do značné míry také o daňových úlevách, které jsou často popisovány izolovaně a jejich popis se soustředí pouze na praktické návody k získání dotací či uplatnění daňových úlev v jednotlivých daňových přiznáních.

2.1. Integrace daní do finanční analýzy u zemědělských podniků

Mimo standardních okruhů by měl zemědělský podnik sledovat ještě další ukazatele, které jsou pro něj specifické a které souvisí například s jeho zvláštním daňovým postavením. V případě daně z příjmů nesmí zemědělský podnik zapomínat na specifické zvýhodnění při odepisování v prvním roce u vybraného majetku a dále na specifické nakládání s dotacemi [6]. V případě daně z přidané hodnoty je možno finanční analýzu v účetním pojetí přidané hodnoty [22] rozšířit o specifické ukazatele, které budou hodnotit přímou produkční schopnost podnikatele, jeho schopnost dosahovat daňových zvýhodnění na DPH a v neposlední řadě také daňové dopady obecně v případě přijetí dotací a to i v případě DPH. Tyto ukazatele a možnosti další, hlubší či alternativní finanční analýzy budou předvedeny dále a mohou být souhrnně nazvány jako daňově-finanční analýza.

2.1.1. Finanční analýza a DPH

A) čistá produkční výkonnost - srovnání základů daně

Čistá produkční výkonnost (ČPV) se stanoví jako podíl uskutečněných zdanitelných plnění za dané zdaňovací období a přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období takto:

Základ daně na řádku č. 1 (pro základní sazbu daně) + základ daně na řádku č.2 (pro sníženou sazbu daně)+ řádek č.20 (dodání zboží do jiného členského státu) + ř. 21 (poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko) + ř. 22 (vývoz zboží) + řádek 23 (dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném čl. státu) + řádek 24 (zasílání zboží do jiného čl. státu) + ř. 25 (ostatní) + ř. 50 plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet

**ČPV = -----
Základ daně na řádku č. 40 (pro základní sazbu daně) + základ daně na řádku č. 41 (pro sníženou sazbu daně) + Základ daně na řádku č. 42 (pro základní sazbu daně) + základ daně na řádku č. 43 (pro sníženou sazbu daně)**

CPV je udávána v podobě koeficientu. Pokud dosáhne koeficient hodnoty vyšší než 1, znamená to, že prodej vlastních výkonů a služeb je ve fázi produkčních nákladů a výnosů z produkce ziskový a subjekt může být z hlediska své produkční schopnosti za stávající cenové úrovně vstoupů a výstupů samostatně životaschopný.

Pokud dosáhne koeficient úrovně mezi 0 a 1, není subjekt schopen krýt z výnosů z prodeje své produkce přímé náklady na tuto produkci. Bez náležité dotace v jakékoliv podobě není subjekt samostatně životaschopný.

Pokud dosáhne koeficient úrovně 0, znamená to, že ze své produkce nedosahuje subjekt na trhu žádných výnosů a jeho existence je zcela závislá na provozních dotacích.

Koeficient nelze stanovit v případě, že subjekt nemá žádná přijatá zdanitelná plnění.

Porovnáním čisté produkční výkonnosti byly zjištěny na ilustračních vzorcích 56 daňových subjektů z oblasti Podkletí a Lipenska údaje popsané v příloze č. 5 k této disertační práci a v krátkosti uvedené v následující tabulce. Průměrné hodnoty čisté produkční výkonnosti za jednotlivé homogenní skupiny subjektů:

| | | ČPV |
|----|------------|------|
| FO | konvenční | 1,33 |
| | ekologické | 0,68 |
| PO | konvenční | 0,79 |
| | ekologické | 0,54 |

Z údajů čisté produkční výkonnosti – srovnání základů daně jednoznačně vyplynulo, že ekologičtí zemědělci nedosahují dostatečné produkční výkonnosti k tomu, aby byli schopni samostatně hradit náklady spojené s ekologickou produkcí. Jejich výkonnost činila 0,54 a 0,68. Z toho vyplývá, že výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb na trhu nedokáží pokrýt přímé náklady na produkci. Okruh nákladů, jimiž jsou zatíženi, není ještě uzavřený.

Konvenční zemědělci dosahují výrazně vyšších a tedy lepších hodnot ukazatele čisté produkční výkonnosti. Jejich výkonnost činila 1,33 resp. 0,79; jejich výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb na trhu mohou pokrýt přímé náklady na produkci. Je velice důležité zvažovat, zda bude subjekt schopen krýt ze svých vlastních zdrojů také další náklady.

B) relativní daňová výkonnost – srovnání daně se základem daně

Primární výpočet čisté daňové výnosnosti provádí sám daňový subjekt při zpracování svého přiznání k dani z přidané hodnoty. Zde musí sám sečíst svá přijatá zdanitelná plnění (vstupy) v členění podle obou sazeb daně a dále svá uskutečněná zdanitelná plnění (výstupy) opět v členění podle obou sazeb daně. Z následného porovnání daně na výstupu s daní na vstupu vznikne daňová povinnost v podobě nadměrného odpočtu (daňový subjekt žádá o vrácení této daně ze státního rozpočtu) nebo v podobě vlastní daňové povinnosti.

Větší vypovídací schopnost má ale relativní daňová výkonnost (RDV) vztažená k objemu uskutečněných zdanitelných plnění. Tento ukazatel uvádí poměr, v jakém je subjekt schopen generovat daňovou povinnost vzhledem k objemu svých přímých výnosů z produkce

Daňová povinnost

(- nadměrný odpočet, + vlastní daňová povinnost)

Relativní daňová výkonnost = -----
Uskutečněná zdanitelná plnění

Jak ze vzorce vyplývá, ukazatel RDV lze nejpřesněji charakterizovat jako schopnost podniku zvýšit úhrady za svá uskutečněná zdanitelná plnění (tzn. za své vstupy) ze zdroje nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato charakteristika bezezbytku platí v případě zemědělských subjektů, kteří nadměrných odpočtů pravidelně a soustavně dosahují a daň z přidané hodnoty tak plní funkci další skryté dotace závislé na produkčně odbytovém průběhu ekonomické činnosti podnikatele.

V případě jiných podniků, které nemohou využívat výhod specifického nastavení systému daně z přidané hodnoty a vykazují pravidelně vlastní daňové povinnosti, lze ukazatel RDV nejpřesněji charakterizovat jako rozsah, ve kterém budou příjmy podniku dané jeho výstupy (tzn. uskutečněnými zdanitelnými plněními) odčerpány do státního rozpočtu prostřednictvím vlastních daňových povinností na dani z přidané hodnoty.

RDV může nabývat hodnot od – nekonečna do + 0,19.

Mezní hranice - nekonečno znamená, že daňový subjekt má zanedbatelná uskutečněná zdanitelná plnění a ve zdaňovacím období přijal zdanitelná plnění, která generovala vznik nadměrného odpočtu, jehož výše není teoreticky nijak omezena.

Mezní hranice + 0,19 znamená, že daňový subjekt má pouze uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku a všechna zdanitelná plnění jsou zdaněna základní sazbou daně.

Matematicky není z hlediska popsaného ukazatele řešitelné, pokud daňový subjekt nemá žádná uskutečněná zdanitelná plnění a vykáže nárok na odpočet byť ve výši jediné peněžní jednotky, neboť ve jmenovateli by bylo pak dosazeno číslo nula.

Pokud daňový subjekt podá negativní daňové přiznání, to jest přiznání bez zdanitelných vstupů a výstupů generujících daňovou povinnost (tzn. například podá přiznání s přijatými plněními bez nároku na odpočet a s uskutečněnými zdanitelnými plněními spočívajícími v dodání zboží do jiného členského státu EU – tzn. plnění od daně osvobozená nebo přiznání zcela bez vstupů a výstupu), dosáhne koeficient úrovně 1, a tedy úrovně za mezní hranicí. Tento výsledek koeficientu však nemá žádnou vypovídací schopnost díky absenci relevantních údajů a tak musí být tento stav z přepočítávání již dopředu vyloučen.

Záporný ukazatel RDV u konkrétního subjektu či konkrétní skupiny subjektů znamená, že byl vykázán nadměrný odpočet, kladný ukazatel RDV znamená vykázanou vlastní daňovou povinnost.

Porovnáním relativní daňové výkonnosti byly zjištěny na ilustračních vzorcích daňových subjektů z oblasti Podkletí a Lipenska údaje popsané v příloze č. 5 k této disertační práci a v krátkosti uvedené v následující tabulce. Průměrné hodnoty relativní daňové výkonnosti za jednotlivé homogenní skupiny subjektů:

| | | RDV |
|----|------------|-------|
| FO | konvenční | -0,19 |
| | ekologické | -0,31 |
| PO | konvenční | -0,19 |
| | ekologické | -0,58 |

Ze souhrnných údajů relativní daňové výkonnosti pro jednotlivé shora popsané skupiny zemědělců vyplývá, že všechny zemědělské subjekty generují zpravidla nadměrné odpočty, neboť pro všechny skupiny subjektů byla úroveň RDV nižší než nula. Dále se ukázalo, že vzhledem k rozpětí ukazatele RDV v jeho záporné části (0 až – nekonečno) neexistují podstatné rozdíly ve výši nadměrných odpočtů vztaheným k uskutečněnými zdanitelným plněním.

Na základě zkoumaného ilustračního vzorku zemědělských subjektů nelze spolehlivě tvrdit, že ekologičtí zemědělci dosahují v této oblasti horších hodnot než zemědělci ostatní a to proto, že jejich RDV je jen nepatrně nižší.

Shora uvedené skupiny ukazatelů lze u vybraných skupin plátců daně využít i ve vzájemné souvislosti. V konkrétní situaci ekologických a ostatních zemědělců vyplývají ze vzájemného srovnání výsledků obou ukazatelů následující skutečnosti.

Je zřejmé, že konvenční zemědělci dosahují lepších výsledků a mohou být dokonce nezávislí na výši dotací. Na druhé straně je zřejmé, že z hlediska zatížení státního rozpočtu v části daně z přidané hodnoty nejsou mezi nimi navzájem rozdíly, resp. představují pro státní rozpočet stejnou relativní zátěž vzhledem k výši svých výkonů.

Srovnání výsledků obou ukazatelů v jejich vzájemné souvislosti však ukazuje, že ekologičtí zemědělci jsou pro ekonomiku státu a státní rozpočet méně výhodní než konvenční, neboť se stejnou relativní zátěží vzhledem k výši svých výkonů produkují podstatně méně výkonně. Na jednu korunu nadměrného odpočtu vráceného konvenčnímu zemědělci dokáže tento subjekt vyprodukovat čtyřikrát více než ekologický v případě právnických osob a třikrát více v případě osob fyzických. Tento poměr byl stanoven následujícím způsobem:

Právnické osoby

$$\text{SRDV} = \frac{\text{Koeficient RDV pro konvenčního zemědělce} \quad - 0,19}{\text{Koeficient RDV pro ekologické zemědělce} \quad - 0,58} = 0,33$$

$$\text{SČPV} = \frac{\text{Koeficient ČPV pro konvenčního zemědělce} \quad 0,79}{\text{Koeficient ČPV pro ekologické zemědělce} \quad 0,54} = 1,46$$

Vztah mezi poměrem RDV a ČPV a mezi ekologickými a konvenčními zemědělci

$$\frac{1,46}{0,33} = 4,42$$

Fyzické osoby

$$\text{SRDV} = \frac{\text{Koeficient RDV pro konvenční zemědělce} \quad - 0,19}{\text{Koeficient RDV pro ekologické zemědělce} \quad - 0,31} = 0,61$$

$$\text{SČPV} = \frac{\text{Koeficient ČPV pro konvenční zemědělce} \quad 1,33}{\text{Koeficient ČPV pro ekologické zemědělce} \quad 0,68} = 1,96$$

Vztah mezi poměrem RDV a ČPV a mezi ekologickými a konvenčními zemědělci

$$\frac{1,96}{0,61} = 3,21$$

SRDV = srovnání relativní daňové výkonnosti

SČPV = srovnání čisté produkční výkonnosti

Shora uvedená srovnání nejsou v případě poměrů mezi ekologickými a konvenčními zemědělci tak podstatná, neboť v daném prostředí hraje podstatnou úlohu také politika státu, která může být (a v určitých případech dokonce musí být) v rozporu s ekonomicky či hospodářsky výhodným počínáním. Předmětné srovnání mělo by větší význam při výběru ze dvou nebo více variant. V případě ekologického a konvenčního zemědělství je však daný výběr nemožný a oba způsoby hospodaření musí koexistovat.

Shora uvedené ukazatele ČPV a RDV je možno využít také jako základu pro výpočet poměru, ve kterém se budou dotace rozdělovat mezi jednotlivé subjekty a to na základě jejich produkčních výsledků a potřeb. Z výsledků ČPV za zkoumané skupiny subjektů vyplynulo, že v případě fyzických osob dosahovali konvenční zemědělci dvojnásobné produkční výkonnosti (1,33/ 0,68) a v případě právnických osob produkční výkonnosti o 50 % vyšší (0,79/ 0,54). Konvenční zemědělci jsou tedy výrazně výkonnější, není tím však hodnocena kvalita jejich produkce. Je-li cílem srovnání jejich schopnost využít dotací, měly by být dotace na generální úrovni určeny k rozdělení právě v tomto poměru. Samotná produkční výkonnost však nemusí o potřebě dotací nic vypovídat, jedná se však o jeden z komparativních ukazatelů.

Stejně tak lze sledovat za pomoci ČPV časovou potřebu dotací tak, jak je to uvedeno v příloze č. 12 k této disertační práci.

C) RELATIVNÍ DAŇOVÁ ÚHRADA

Chápeme-li daň z přidané hodnoty jako skrytou zemědělskou dotaci (jak je uvedeno v předchozích částech této disertační práce zabývajících se rozsahem a faktory skrytých daňových zvýhodnění na daně z přidané hodnoty a dokázáno v kapitole 5 – praktická aplikace této disertační práce, chápat ji tak vskutku lze), můžeme obdobným způsobem jako v případě relativní daňové úhrady stanovit také rozsah, v jakém se budou nadměrné odpočty podílet na úhradě přijatých zdanitelných plnění. Z hlediska finanční analýzy peněžního toku se jedná o jeden z nejdůležitějších ukazatelů u zemědělců.

$$\text{RDÚ} = \frac{\text{Daňová povinnost (- nadměrný odpočet, + vlastní daňová povinnost)}}{\text{Základ daně na řádku 40 + základ daně na řádku 41} \\ + \text{základ daně na řádku 42 + základ daně na řádku 43} \\ + \text{základ daně na řádku 44 + základ daně na řádku 45}}$$

RDÚ může nabývat hodnot od + nekonečna do - 0,19.

Mezní hranice + nekonečno znamená, že daňový subjekt má vysoká uskutečněná zdanitelná plnění (vysoké výstupy) blížíící se nekonečnu, které generují vysokou daňovou povinnost a zároveň podnik vykazuje buď zanedbatelná přijatá zdanitelná plnění (zanedbatelné vstupy) v porovnání s uskutečněnými zdanitelnými plněními nebo prakticky žádná přijatá zdanitelná plnění.

Je stejně jako v případě RDV zřejmé, že ve skutečnosti nemůže hodnota přijatých či uskutečněných zdanitelných plnění dosáhnout nekonečna, horní hranice + nekonečno (v případě RDV spodní hranice - nekonečno) má pouze upozornit na to, že výše nadměrného odpočtu nebo vlastní daňové povinnosti ve své podstatě není nijak omezena.

Mezní hranice - 0,19 znamená, že daňový subjekt má pouze přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku a všechna tato zdanitelná plnění jsou zdaněna základní sazbou daně.

Matematicky není z hlediska popsaného ukazatele řešitelné, pokud daňový subjekt nemá žádná přijatá zdanitelná plnění a vykáže vlastní daňovou povinnost být ve výši jediné peněžní jednotky, neboť ve jmenovateli by bylo pak dosazeno číslo nula.

Pokud daňový subjekt podá negativní daňové přiznání, to jest přiznání bez zdanitelných vstupů a výstupů generujících daňovou povinnost, dosáhne koeficient úrovně 1, a tedy úrovně za mezní hranicí. Tento výsledek koeficientu však nemá žádnou vypovídací schopnost díky absenci relevantních údajů a tak musí být tento stav z přepočítávání vyloučen.

Záporný ukazatel RDÚ u konkrétního subjektu či konkrétní skupiny subjektů znamená, že byl vykázán nadměrný odpočet, kladný ukazatel RDÚ znamená vykázanou vlastní daňovou povinnost.

Porovnáním relativní daňové úhrady byly zjištěny na ilustračních vzorcích daňových subjektů z oblasti Podkletí a Lipenska údaje popsané v příloze č. 5 k této disertační práci a v krátkosti uvedené v následující tabulce. Průměrné hodnoty relativní daňové úhrady za jednotlivé homogenní skupiny subjektů:

| | | RDÚ |
|----|------------|-------|
| FO | konvenční | -0,06 |
| | ekologické | -0,1 |
| PO | konvenční | -0,09 |
| | ekologické | -0,14 |

Stejně jako v případě relativní daňové výkonnosti nebyly zjištěny žádné významné rozdíly mezi hodnotami relativní daňové úhrady mezi ekologickými a konvenčními zemědělci a mezi právníckými a fyzickými osobami.

2.2. Finanční analýza a dotace

Dotace jsou spolu s tržbami za vlastní výkony, daňovými úlevami a úvěry jedním ze čtyř zdrojů aktivního financování zemědělského podniku. V případě zemědělských podniků tvoří dotace jednu z nejdůležitějších složek financování podniku. Proto lze pohled finanční analýzy upřít u těchto podniků právě k dotacím.

Zásahy veřejných rozpočtů v nejšířším smyslu toho slova však nepředstavují pouze zdroje dodatečných finančních prostředků – dotací – nýbrž také čerpání finančních prostředků zemědělci v podobě daní.

V následujících částech disertační práce se tedy budu věnovat analýze obou těchto vzájemně inverzních dopadů veřejných rozpočtů na zemědělské podnikatele.

2.2.1. Přímý vliv provozních dotací na daňovou povinnost daně z příjmů

Provozní dotace jsou příjmem či výnosem zemědělce a nejsou od daní z příjmů osvobozeny tak, jak je tomu v případě investičních dotací. Provozní dotace tedy vstupují do základu pro výpočet daně.

Z hlediska finanční analýzy dotací a daní z příjmů je však rozhodná pouze ta část dotací, která bude skutečně zdaněna. Pokud totiž náklady či výnosy zemědělského podniku převyší jeho příjmy či výnosy (včetně dotací) je vliv dotací na daň z příjmů nulový. V opačném případě (podnikatel nestačí použít celou dotaci na úhradu nákladů a část dotací a ostatních příjmů či výnosů převyšuje výdaje či náklady) podnikatel musí zdanit rozdíl mezi příjmy či výnosy (včetně dotací) a mezi výdaji či náklady.

Vliv provozních dotací na daně z příjmů lze tedy zapsat takto:

Nespotřebovaná část provozní dotace x daňová sazba

2.2.2. Přímý vliv investičních dotací na daňovou povinnost daně z příjmů

Investiční dotace jsou poskytovány na úhradu výdajů či nákladů vynaložených na pořízení dlouhodobého majetku. Jsou zpravidla poskytovány až ex post. Ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů se vstupní cena dlouhodobého majetku rozhodná pro odepisování snižuje o přijaté investiční dotace. V důsledku přijatých investičních dotací tedy zákonitě dochází ke zvýšení základu daně, které spočívá v tom, že součástí nákladů či výdajů jsou menší roční odpisy než v případě nepřijetí provozní dotace.

Vliv investičních dotací na daně z příjmů lze tedy zapsat takto:

Investiční dotace

----- x **očekávaná daňová sazba x zásobitel**

počet let odepisování

Je zřejmé, že vliv investiční dotace na daně z příjmů bude postupný a rozloží se do několika následujících let. Proto je nutné ve výše uvedeném vztahu zohlednit také časové hledisko. Nejpřesnějším způsobem byl bylo diskontování jednotlivých ročních daňových odpisů, které v důsledku snížení vstupní ceny majetku vlivem investiční dotace nemohly být uplatněny, zrychleně (i když ne tak přesně) lze užít též zásobitele [28], který vyjadřuje současnou hodnotu daňového dopadu ročního běžného odpisu, jež nebyl v důsledku dotace uplatněn.

V případě daní z příjmů je však nutno zohlednit nejistotu ohledně daně z příjmů vypočtené v budoucnu. Výsledkem hospodaření může být zisk nebo ztráta. Pokud bude dosažen zisk (daňový), platí bezvýhradně shora uvedené vztahy. Pokud však podnikatel vykáže ztrátu či oproti daňovému zisku započte ztráty z minulých let, daň tedy neplatí. Vliv dotací na daně z příjmů bude v takovém případě nulový.

Zcela jinak je tomu u daně z přidané hodnoty, která zná dvě hodnoty daňové povinnosti – vlastní daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet. Dopad dotací do výsledné daňové povinnosti DPH se projeví vždy – buď tím, že dojde ke snížení vlastní daňové povinnosti nebo tím, že dojde ke zvýšení nadměrného odpočtu.

2.2.3. Přímý vliv dotací na úhradu úroků

Dotace na úroky z úvěru sledují vždy osud vlastních úroků.

Jsou-li úroky z úvěru součástí vstupní ceny dlouhodobého majetku, snižuje přijatá dotace na tyto úroky vstupní cenu dlouhodobého majetku – úvěr je v tomto případě bezprostředně spjat výhradně s pořízením dlouhodobého majetku. Dotace se chovají jako dotace investiční. Pokud však úvěr nelze bezprostředně k předmětnému pořízení dlouhodobého majetku přiřadit, úroky nezvyšují vstupní cenu a dotace na úroky ji nesnižuje. Dotace se chovají jako dotace provozní.

A) dotace na úhradu úroků – pořízení dlouhodobého majetku (investiční dotace)

DÚÚ

DÚÚ – (----- * to * zásobitel)

n

DÚÚ – dotace na úhradu úroků

to – sazba daně očekávaná

n – počet let odepisování

V případě dotací na úhradu úroků investičního úvěru se vliv snížení finančního toku vlivem snížení nákladů (výdajů) rozdělí do více zdaňovacích období v závislosti na době odepisování (tedy na době, ve které bude snížení nákladů (výdajů) ovlivňovat základ daně) a proto je třeba hodnotu těchto neuplatněných odpisů převést na současnou hodnotu.

Daňové odpisy (§ 26 a násl. zákona o daních z příjmů) jsou však v jednotlivých letech různé. Zcela exaktním řešením by bylo diskontování jednotlivých neuplatněných ročních odpisů. Pro zjednodušení jsem použil ve shora uvedeném vzorci zásobitele vyjadřujícího současnou hodnotu daňového dopadu neuplatněného ročního běžného odpisu.

Dopady dotace na úhradu úroků na finanční tok budou nejlépe patrné v případě.

Případ č. 3

Podnikatel získal úvěr, který se týkal pořízení dlouhodobého majetku zařazeného v první odpisové skupině (doba odepisování 3 roky). Dotace na úroky činila 10 000,- Kč. Očekává se, že sazba daně se měnit nebude, vnitřní výnosové procento podnikatele činí 10 %.

$$10\ 000 \quad 1 - 1,1^{-3}$$
$$10\ 000 - \left(\frac{\quad}{3} \times 0,24 \times \frac{\quad}{0,1} \right)$$

$$10\ 000 - 1990 = 8\ 010,- \text{ Kč}$$

Podnikatel sice získal dotaci na úhradu úroků úvěru na pořízení dlouhodobého majetku ve výši 10 000,- Kč, díky této dotaci se sníží ocenění dlouhodobého majetku a tím i jednotlivé roční náklady vyjádřené odpisy a dojde ke zvýšení základu pro výpočet daně a tím i daně. Celkem tak podnikatel dotací získá pouze 8 010,- Kč

B) dotace na úhradu úroků - ostatní (provozní dotace)

DÚÚ – t * DÚÚ, po úpravě tedy

DÚÚ * (1-t)

DÚÚ – dotace na úhradu úroků

t – příslušná sazba daně z příjmů

Pokračování případu č.4

Společnost s ručením omezeným přijala v roce 2007 dotaci na úroky z úvěrů ve výši 10 000,- Kč.

$$10000 \times (1 - 0,24) = 7\ 600,- \text{ Kč}$$

Hodnota peněžního toku ve výši 7 600,- Kč se skládá ze dvou částí. V tomto případě došlo ke zvýšení základu daně vlivem přijatých dotací o 10 000,- Kč a tím také i o zvýšení daně z příjmů o 2 400,- Kč, což se na finančním toku z dotací projeví záporně. Kdyby společnost dotaci nepřijala, mohla by vykazat základ daně o 10 000,- Kč nižší a mohla tedy stanovit nižší daň z příjmů. Dotace na úhradu úroků má tedy pozitivní dopad na finanční tok subjektu, tento pozitivní dopad je však zmírněn negativními vlivy spočívajícími ve zvýšení základu daně z příjmů a následně i daně z příjmů.

V dalších částech této disertační práce týkajících se finančního toku z dotací není nutné se dotacemi na úhradu úroků individuálně zabývat, neboť je lze chápat jako svou povahou provozní či investiční a budou tedy podřazeny pod některou z těchto dvou kategorií. Postupy výpočtu jsou přitom naprosto srovnatelné.

2.2.4. Přímý vliv dotací na daň z přidané hodnoty

Z hlediska peněžního toku (nikoliv izolovaných dopadů na přiznání k dani z přidané hodnoty) je účinná pouze dotace provozní, neboť může sloužit i k pokrytí daně z přidané hodnoty na vstupu při nákupu provozních zboží a služeb. Investiční dotace je poskytována ex post a u plátců daně vždy na cenu bez DPH, z tohoto pohledu je daňově neúčinná.

Provozní dotace x IDM

2.3. Souhrnné analýzy – peněžní tok z dotací

V této části disertační práce se budu věnovat souhrnným analýzám peněžních toků z dotací mezi státním rozpočtem (popř. veřejnými rozpočty) a soukromým sektorem a to na mikroekonomické a makroekonomické bázi

2.3.1. Mikroekonomická analýza

2.3.1.1. Individuální mikroekonomická analýza v soukromém sektoru

Na základě shora uvedených skutečností lze tedy stanovit, jaké implikace má přijetí dotace pro daňový subjekt (zemědělce) – konkrétní podnik.

Při stanovení těchto dopadů na peněžní tok můžeme vycházet z tohoto vztahu:

ID

$$\text{Celkové příjmy firem z dotací} = D + IDM \cdot PD - t \cdot PDDP - \left(\frac{to \cdot \text{zásobitel}}{n} \right)$$

D- dotace celkem

PD – provozní dotace

IDM – individuální daňový multiplikátor

PDDP – část provozní dotace zdaněná daní z příjmů, pokud ji již podnikatel nedokáže pokrýt náklady a musí jí ve formě daně z příjmů odvést částečně zpět do rozpočtu.

ID – investiční dotace

t – sazba daně z příjmů

to – sazba daně z příjmů očekávaná

n- počet let daňového odepisování

i – vnitřní výnosové procento

Příjmem zemědělského podnikatele je celá výše všech dotací včetně dotací investičních a to i přesto, že tak nejsou účtovány. Z hlediska peněžního toku však účinné jsou. Dále pak se mezi příjmy řadí taktéž hodnota provozních dotací vynásobená individuálním daňovým multiplikátorem. Z předchozího výkladu je patrné, že přijetí dotací znamená snížení daňové povinnosti na daní z přidané hodnoty tím, že podnikatel může přijímat zdanitelná plnění, provozní dotaci však nedaní touto daní a neuvádí ji mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními. V této souvislosti poukazuji na to, že v předchozím výkladu týkajícím se individuálního daňového multiplikátoru se tento multiplikátor vztahoval jak k dotacím provozním tak k dotacím investičním, jednalo se však pouze o vyjádření izolovaného vztahu mezi dotacemi a daní z přidané hodnoty, tedy o vyjádření dopadů přijetí dotace na konkrétní daňovou povinnost daně z přidané hodnoty v konkrétním přiznání k této dani.

Z hlediska peněžního toku se tento izolovaný vztah týká důsledně pouze dotací provozních, které jsou poskytovány na běžný provoz podniku a lze z nich tedy implicitně hradit i DPH.

Zemědělský podnikatel musí dále vzít v úvahu, že provozní dotace vstupují do základu pro výpočet daně z příjmů. Pokud tedy nejsou vyrovnány či převýšeny náklady, musí se jejich „nespotřebovaná“ část zdanit daní z příjmů, neboť se jedná o jeho zisk (totéž je u investiční dotace vyloučeno). Proto mezi dodatečné efekty vyplývající z přijetí dotací patří také možnost získat další, skrytou dotaci na daní z přidané hodnoty ve výši daně násobkem individuálního daňového multiplikátoru a provozní dotace, zároveň však vyvolá přijetí provozní dotace povinnost zdanit daní z příjmů tu její část, která nebude spotřebována proti nákladům.

To se samozřejmě týká převisu dotací (resp. příjmů včetně dotací) nad náklady vždy bez ohledu na to, zda bude tento převis použit na úhradu daně z přidané hodnoty při pořízení zboží.

Investiční dotace však svou povahou snižují vstupní cenu pro odepisování a tím také náklady v jednotlivých letech odepisování. Pokud by podnikatel dotaci nepřijal, měl by nárok na uplatnění odpisů z celé pořizovací ceny, v případě přijetí dotace však pouze z rozdílu mezi pořizovací cenou a výší dotace. Proto tedy investiční dotace snižuje daňové náklady prostřednictvím snížení odpisů v jednotlivých letech odepisování.

Věcně správným řešením by bylo diskontování jednotlivých neuplatněných ročních daňových odpisů. Pro vlastní výpočet jsem však zvolil výpočet s pomocí zásobitele.

Shora popsaný vztah a vysvětlení lze doložit na případu č. 4.

Případ č. 4:

Ekologický zemědělec – fyzická osoba získal provozní dotaci ve výši 1 mil. Kč a investiční dotaci ve výši 400 tis. Kč na pořízení stroje zařazeného v první odpisové skupině. Tento podnikatel uplatňuje výdaje procentem z příjmů (80 %). Jeho příjmy z prodeje zboží a služeb činí 0,5 mil. Kč. Daň z příjmů fyzických osob činí 15 %, stejná sazba daně se i očekává. Vnitřní výnosové procento, se kterým podnikatel počítá, činí 10 %. Uskutečněná plnění v základní sazbě daně za předmětné zdaňovací období 150 000,- Kč, uskutečněná zdanitelná plnění ve snížené sazbě daně za předmětné zdaňovací období také 150 000,- Kč

$$IDM = 0,05 \times \frac{150\,000}{300\,000} + 0,19 \times \frac{150\,000}{300\,000} = 0,12$$

$$\begin{aligned} \text{celkové výnosy z dotací} &= 1\,500\,000 + 0,12 \times 1\,000\,000 - 0,15 \times 0,2 \times 1\,000\,000 - \\ &\quad \frac{400\,000}{3} - \left(\frac{1 - 1,1^{-3}}{0,1} \times 0,15 \times \dots \right) \end{aligned}$$

$$\text{Celkové příjmy z dotací} = 1\,500\,000 + 120\,000 - 30\,000 - 49\,737 = 1\,540\,263,- \text{ Kč}$$

*Z výsledné částky jednoznačně vyplývá, že podnikatel tím, že přijme celkové dotace ve výši **1,5 mil. Kč**, získá dalších **cca. 40 000,- Kč** skryté dotace spočívající ve zvýhodnění na dani z přidané hodnoty a v nepříznivém vývoji peněžního toku na dani z příjmů.*

2.3.1.2 Hlavní determinanty výše individuálního peněžního toku

Hlavními determinantami výše individuálního peněžního toku jsou:

- 1) poměr provozních a investičních dotací v podniku,
- 2) změna individuálního daňového multiplikátoru vyvolaná změnou daňových sazeb daně z přidané hodnoty,
- 3) změna daňové sazby daní z příjmů,

ad 1) poměr provozních a investičních dotací v podniku

Ukažme si některé změny v tomto poměru na příkladech.

Jakých změn by výsledek peněžního toku z dotací z předchozího příkladu doznal, změnil-li by se poměr dotací takto: investiční dotace 1 mil. Kč, provozní dotace 0,5 mil. Kč?

$$\begin{aligned} \text{celkové výnosy z dotací} &= 1\,500\,000 + 0,12 \times 500\,000 - 0,15 \times 0,2 \times 500\,000 - \\ &\quad \frac{1\,000\,000}{3} - \frac{1 - 1,1^{-3}}{0,1} \times 0,15 \times \frac{1\,000\,000}{3} = 1\,500\,000 + 60\,000 - 15\,000 - 124\,343 = 1\,420\,657, -\text{Kč} \end{aligned}$$

Z komparace obou výsledků a postupných výsledků vyplývá, že pozitivní dopad daně z přidané hodnoty již nestačí vyrovnat negativní dopady daní z příjmů. Dále z porovnání vyplývá, že v případě vyšší investiční dotace byl negativní vliv daní z příjmů silnější, neboť závisí jak na provozních tak i investičních dotacích a pozitivní vliv daně z přidané hodnoty byl v tomto případě naopak slabší, protože je odvozen výhradně od provozních dotací, které se oproti předchozímu stavu snížily.

Tím, že vliv DPH je výraznější než vliv daní z příjmů, vyvolá jakákoliv změna rozložení dotací výraznější změnu na DPH než na daních z příjmů.

V případě snížení provozních dotací či zvýšení investičních dotací klesá hodnota individuálního peněžního toku z daňových zdrojů a obráceně.

Ad 2) změna individuálního daňového multiplikátoru vyvolaná změnou daňových sazeb daně z přidané hodnoty

Jaké změny dosáhne čistý peněžní tok z dotací, snížít-li se základní sazba daně z přidané hodnoty z 19 % na 15 %?

$$IDM = 0,05 \times \frac{150\,000}{300\,000} + 0,15 \times \frac{150\,000}{300\,000} = 0,1$$

$$\begin{aligned} \text{celkové výnosy z dotací} &= 1\,500\,000 + 0,1 \times 1\,000\,000 - 0,15 \times 0,2 \times 1\,000\,000 - \\ &\quad \frac{400\,000}{3} - \frac{1 - 1,1^{-3}}{0,1} \times 0,15 \times \frac{400\,000}{3} \end{aligned}$$

$$\text{Celkové příjmy z dotací} = 1\,500\,000 + 100\,000 - 30\,000 - 49\,737 = 1\,520\,263, -\text{Kč}$$

Z komparace výsledků a dílčích výsledků je zřejmé, že při snížení základní či snížené sazby daně z přidané hodnoty dojde ke snížení hodnoty individuálního daňového multiplikátoru, tím dojde ke snížení významu vlivu daně z přidané hodnoty na peněžní tok z dotací a celkové výnosy z dotací se sníží a obráceně.

Ad. 3) změna daňové sazby daní z příjmů,

Jaké změny dosáhne čistý peněžní tok z dotací, zvýší-li se sazba daně z příjmů z 15 % na 20 %?

$$\begin{aligned} \text{celkové příjmy z dotací} &= 1\,500\,000 + 0,12 \times 1\,000\,000 - 0,2 \times 0,2 \times 1\,000\,000 - \\ &\quad \frac{400\,000}{3} \quad \quad \quad 1 - 1,1^{-3} \\ &- \left(\frac{\quad}{3} \times 0,2 \times \frac{\quad}{0,1} \right) \end{aligned}$$

$$\text{Celkové příjmy z dotací} = 1\,500\,000 + 120\,000 - 40\,000 - 66\,316 = 1\,513\,684, - \text{ Kč}$$

Zvýšená sazba daně z příjmů způsobí nárůst vlivu daní z příjmů, který je vzhledem k individuálnímu peněžnímu toku z dotací negativní, proto se individuální peněžní tok snižuje s růstem sazby daní z příjmů a obráceně.

2.3.1.3. Pravděpodobnost individuálního peněžního toku – negativní daňový dotační štít

Za určitých okolností se stát také přímo podílí na užití těch dotací, jež jsou primárně určeny pro soukromý sektor. De facto lze tvrdit, že stát se díky určitým parametrům daňového systému může použít dotace do soukromého sektoru k podpoře vlastního rozpočtu. Jedná se tedy také o daňový štít [40] [79], který však svědčí veřejným rozpočtům, tj. o opačný tzn. negativní daňový dotační štít.

Zcela zjevně a exaktně je tento systém nastaven u *investičních dotací*, které přímo snižují hodnotu vstupní ceny pro odepisování. Snížená vstupní cena snižuje odpisy předmětného dlouhodobého majetku v jednotlivých letech odepisování a tím dochází ke zvýšení výsledku hospodaření v těchto letech oproti stavu, kdy by investiční dotace přijata nebyla. Vyjádření tohoto vztahu je uvedeno již v předchozích rovnicích:

ID

$$\text{-----} \cdot \text{to} \cdot \text{zásobitel} = \text{DSi}$$

n

DSi – soukromé investiční dotace převedené do veřejných rozpočtů

Tento tvar lze charakterizovat nejen apriorně jako snížení základu daně v případě přijetí investiční dotace, ale při hlubší úvaze také jako tu část dotace, kterou v podobě zvýšení daně z příjmů skrytě odevzdá podnikatel státu. Navíc lze tvrdit, že stát si prostřednictvím nastavených parametrů daňového systému přivlastní část dotací, které sám jejich příjemcům poskytnul, ale zároveň i část dotací, které směřují do tuzemska ze zahraničí, převážně v rámci strukturální politiky EU. Částečně je tedy těmito dotacemi dotován tuzemský státní rozpočet.

Podobně lze určit také, jakým způsobem stát odčerpává *dotace provozní*, které sám poskytnul či které byly poskytnuty z cizích zdrojů. Ke kvantifikaci tohoto vztahu slouží další část shora uvedených rovnic.

t. PDDP = DS_p

DS_p – soukromé provozní dotace převedené do veřejných rozpočtů

Opět můžeme uvést, že tento tvar lze zjednodušeně chápat jako zvýšení daně z příjmů vyvolané přijetím provozní dotace. Při sofistikovanější analýze lze však tvrdit, že se jedná o část provozní dotace, kterou stát prostřednictvím určitého nastavení daňového systému dokáže vtáhnout do státního rozpočtu.

Dále lze odvodit:

$$DS = DSp + DSi$$

DS – soukromé dotace převedené do veřejných rozpočtů

A) Pravděpodobnost peněžního toku vyvolaného přijetím investičních dotací

Rozhodný pro posouzení pravděpodobnosti vzniku individuálního finančního toku z investičních dotací je hospodářský výsledek před zdaněním, resp. základ daně z příjmů. Pro přesné vymezení účinku individuálního peněžního toku z dotací je třeba ještě definovat hospodářský výsledek před investičními dotacemi.

Jakkoliv investiční dotace není součástí hospodářského výsledku, přesto do něj nepřímo vstupuje a to tím, že snižuje odpisy a tím také náklady a zvyšuje hospodářský výsledek. Toto zvýšení je dáno neuplatněným ročním daňovým odpisem z dlouhodobého majetku pořizovaného nejen v předmětném zkoumaném období, ale pořizovaného i dříve, pokud v daném roce byly uplatněny z tohoto pořizené odpisy pro účely daně z příjmů.

Hospodářským výsledkem před investičními dotacemi je tedy:

hospodářských výsledek před zdaněním (základ daně) – daňový dopad investiční dotace v daném zdaňovacím období

Pravděpodobnost dopadu dotace na individuální peněžní tok:

1, Individuální peněžní tok z investiční dotace se **plně** projeví v případě, že soukromý podnikatel dosáhne ještě před zohledněním dotace zisku a tento zisk se díky dopadu dotace – tedy snížení nákladů - ještě zvyšuje.

Hodnota účinku investiční dotace je tedy dána plnou výší neuplatněného odpisu v důsledku přijetí dotace v daném zdaňovacím období.

Hospodářský výsledek před investičními dotacemi > 0 = plný účinek individuálního peněžního toku

2, Individuální peněžní tok se projeví **částečně** v případě, že dosáhl podnikatel nízké ztráty ještě před daňovým dopadem dotací, díky daňovému dopadu dotace a tedy snížení nákladů tato ztráta zcela zmizí a podnikatel se dostává do daňového zisku.

Hospodářský výsledek před investičními dotacemi < 0 a zároveň

| Ztráta před investičními dotacemi | < daňový dopad investiční dotace

Potom je v aktuálním roce kvantifikace účinku části investiční dotace, jež je převedena prostřednictvím daňového systému na stát, nejistá a pohybuje se v rozmezí od nuly do výše aktuálního neuplatněného ročního odpisu.

3, Individuální peněžní tok se v aktuálním roce **nijak** neprojeví v případě, že podnikatel dosáhl ztráty před daňovým dopadem investičních dotací vyšší než je hodnota daňového dopadu investičních dotací, díky dotaci a tedy snížení nákladů se tato ztráta částečně sníží, základ daně z příjmů však bude vykázán ve výši 0 a daň se počítat nebude.

Hospodářský výsledek před dotacemi < 0 a zároveň

|Ztráta před dotacemi| > daňové dopady investiční dotace

Protože investiční dotace je nižší než absolutní hodnota ztráty před dotacemi, podnikatel zůstane ve ztrátě, ztráta však bude nižší. Podnikatel neodvede v aktuálním roce žádnou daň z příjmů a tedy účinn DSi spočívající v odvodu části dotace státu prostřednictvím daňového systému je v aktuálním roce nulový.

Hodnotu daňového peněžního toku vyvolaného přijetím investiční dotace je třeba přijmout jako potenciální, jedná se o hodnotu nejvýše možnou.

Dále je zřejmé, že snížení odčitatelné ztráty, které je zde způsobeno snížením nákladů v důsledku investiční dotace (a provozní dotace), se může projevit v následujících letech (rozhodných pro možnost uplatnění ztráty) a účinn tohoto snížení bude pouze částečný a rozložený v čase. Nebo se také ztráta uplatnit nemusí vůbec – čímž účinn snížení odčitatelné ztráty fakticky zmizí zcela. To však není nijak anticipovatelné. Jedná se pouze o upozornění na nejistý vývoj dopadů odebrání dotací státem.

Na závěr pouze uvádím, že o provozních dotacích sice podnikatel účtovat musí (a musí je vykázat také pro účely daní z příjmů), o odpisech dlouhodobého majetku také povinně účtuje, daňové odpisy však uplatnit vůbec nemusí. Záleží tedy výhradně na úvaze podnikatele, která je opět finančně analytickými postupy neuchopitelná.

B) Pravděpodobnost individuálního peněžního toku z provozních dotací

Pravděpodobnost individuálního peněžního toku z provozních dotací byla vyjádřena již shora a je implicitně obsažena ve výpočtu vlastního individuálního peněžního toku z provozních dotací, neboť v tomto výpočtu se v úvahu bere „nespotřebovaná“ provozní dotace tzn. ta část dotace, o kterou příjmy (výnosy) podnikatele převyšují jeho výdaje (výnosy). Pokud však není dosaženo zisku, neexistuje ani žádná nespotřebovaná dotace.

Pravděpodobnost peněžního toku z provozních dotací v případě DPH není třeba uvádět. V případě DPH nejsou vykazovány ztráty a „záporný hospodářský výsledek“ má podobu nadměrného odpočtu, který na individuální peněžní tok z dotací pozitivně působí.

2.3.2. Makroekonomická analýza peněžních toků z dotací

2.3.2.1. Analýza ve veřejném sektoru

Obdobným způsobem, jakým jsem prováděl individuální analýzu pro konkrétní peněžní toky z dotací u jednotlivých podniků, lze určit dopady na peněžní tok dotací pro státní rozpočet. Vzorec popisující tyto vztahy je velice podobný.

ID

$$\text{Celkové výdaje st. rozpočtu na dotace} = -KD - ITR \cdot PD + t \cdot PDDP + \frac{\text{to}}{n} \cdot \text{zásobitel}$$

KD - kofinancovaná dotace

PD – provozní dotace

ITR – implicit tax rate

PDDP – část provozní dotace zdaněná daní z příjmů, pokud ji již podnikatel nedokáže pokrýt náklady a musí jí ve formě daně z příjmů odvést částečně zpět do rozpočtu.

ID – investiční dotace

t – sazba daně z příjmů

to – sazba daně z příjmů očekávaná

n - průměrný počet let daňového odepisování

i – diskontní sazba ČNB [5] pro potřeby zásobitele.

Ze shora uvedeného vzorce vyplývá, že do rozhodování státu nezasahuje celý objem dotací, které podnikatelé získají, nýbrž pouze ta jejich část, která je hrazena z veřejných rozpočtů – tzv. kofinancovaná dotace. Zároveň je nutno upozornit, že v případě těchto již svou podstatou makroekonomických výpočtů nemůže být hodnota individuálního multiplikátoru, ale hodnota implicitní daňové sazby (*ITR* – implicit tax rate) jako určité období efektivní daňové sazby [49]. Tato sazba vyjadřuje procentní zatížení rozpočtů domácností a neplátců daně nepřímými daněmi (při spotřebě), v případě České republiky a roku 2006 tedy daní z přidané hodnoty a daní spotřebních [56].

Z pohledu potřeb popsání tohoto vztahu se *ITR* jeví jako nevhodnější ukazatel, neboť v případě daně z přidané hodnoty existují dvě sazby daně, které se v čase mohou měnit a mění se, přičemž není zcela jednoznačně zřejmé, jaká část produkce podnikatelů je zdaněna v základní a jaká ve snížené sazbě daně. Druhou skupinou daní uvalených na spotřebu jsou spotřební daně, jejichž výše je však naprosto odvozena nikoli od ekonomických veličin ale od fyzických měrných jednotek. *ITR* se tedy dá popsat taktéž jako vážený aritmetický průměr jednotlivých sazeb daně z přidané hodnoty a dopadů spotřebních daní. Implicit tax rate stanovuje a zveřejňuje Intrastat [24].

Na rozdíl od analýzy soukromého sektoru nelze používat pro diskontování hodnotu vnitřního výnosového procenta, neboť takové pro veřejné rozpočty neexistuje. Mnohem vhodnější je diskontní sazba cedulové banky.

Shora uvedené vztahy lze nejlépe uvést na případu:

Případ č.5:

Předpokládejme, že vláda poskytnula v jednom roce celkem 100 mld. Kč provozních dotací a 150 mld. Kč investičních dotací zemědělským podnikům. Provozní dotace byly doplněny dalšími 300 mld. Kč provozních dotací částečně ze strukturálních fondů EU (200 mld. Kč), částečně z municipálních a regionálních zdrojů a částečně ze zdrojů soukromých. O 300 mld. Kč byly doplněny také dotace investiční a to ze stejných zdrojů, v případě zdrojů ze strukturálních fondů EU taktéž 200 mld. Kč.

Část provozních dotací, které už podnikatel v průměru nestihne využít činí odhadem 20 % (fyzické osoby – zemědělci používají často paušální výdaje ve výši 80 %, neboť jsou výhodnější než součet vlastních výdajů či nákladů). Předpokládejme dále, že existuje jediná sazba rovné daně jak pro fyzické tak pro právnické osoby ve výši 15 % a tento systém vydrží po další 4 roky. Průměrná doba odpisů činí 4 roky (a to proto, že nejvíce předmětů – zejména strojů – je zařazeno ve první a druhé odpisové skupině). Hodnoty ITR pro DPH bude pro daný konkrétní rok činit 13,8 %, diskontní sazba národní banky činí 2,75 %.

Jaké jsou skutečné vládní výdaje spojené s poskytnutím dotace?

$$\text{celkové výdaje na dotace} = -250 - 0,138 \times 400 + 0,20 \times 0,15 \times 400 + \frac{450}{4} \times \frac{1 - 1,0275^{-4}}{0,0275}$$

$$\text{celkové výdaje na dotace} = -250 - 55 + 12 + 63 = -230 \text{ mld. Kč}$$

Ze shora uvedeného postupného výpočtu vyplývá, že vláda byla zatížena celkem dvěma sty padesáti miliardami korun, které vyplatila jako transfery firmám. Dále byl státní rozpočet zatížen pětadesáti miliardami korun, o které mohl být vyšší výběr daně z přidané hodnoty resp. o které byl snížen v důsledku dotace.

Dále je však zřejmé, že vláda získá dvanáct miliard korun na vyšším výběru daně z příjmů, neboť podnikatelé nestačí provozní dotaci spotřebovat (tzn. pokrýt náklady či výdaji) do konce zdaňovacího období a tak její nespotřebovanou část musí zdanit, jinak by ji museli vrátit. V tomto případě poukazují na to, že předmětem zdanění se stane nespotřebovaná provozní dotace ze všech zdrojů (čili 100 mld. a 300 mld.). Státu se tak podaří zdanit část dotací, které kupříkladu poskytuje Evropská unie a její část, která odpovídá patnácti procentům z její nespotřebované výše, získá vlastně státní rozpočet, pro který dotace není určena.

Dále státní rozpočet na své příjmové straně bude zvýšen o „zdaněnou“ část investiční dotace, která sníží v celém svém rozsahu základnu pro odepisování a sníží tak náklady při pořízení dlouhodobého majetku. Jejich zdaněná část sníží náklady, tím zvýší hospodářských výsledků a tím i základ pro výpočet daně z příjmů. Tato úvaha o investiční dotaci se podobá úvahám o daňovém odpisovém štítu, je stejně pravděpodobná.

Celkem tedy bylo zjištěno, že za daných podmínek vyvolají dotace ve výši 250 mld. Kč pro státní rozpočet další příjem ve výši 20 mld. K.

2.3.2.2. Souhrnná analýza státního a soukromého sektoru

Obdobný makroekonomický vzorec můžeme vytvořit také pro soukromý sektor a následně porovnat, v jakém rozsahu se negativní dopad dotací na veřejný rozpočet bude odpovídat pozitivnímu účinku dotací na sektor soukromý, přičemž vzorce pro obě postupné analýzy (pro soukromý i pro veřejný sektor) jsou výše.

Jaké jsou tedy výnosy soukromého sektoru z dotací, pokud se případ uvedený v části analýzy státního sektoru doplní pouze o údaj o průměrném VVP (popř. průměrné úrokové sazbě komerčních bank) ve výši 10 %?

ID

Celkové příjmy firem z dotací = $D + ITR_{DPH} \cdot PD - t \cdot PDDP - \dots \cdot to \cdot zásobitel$

n

$450 \quad 1 - 1,1^{-4}$

celkové příjmy firem z dotací = $850 + 0,138 \cdot 400 - 0,20 \cdot 0,15 \cdot 400 - \dots \cdot 0,15 \cdot \dots$

$4 \quad 0,1$

celkové příjmy firem z dotací = $850 + 55 - 12 - 53,5 = 839,5 \text{ mld. Kč}$

Ze shora uvedeného výpočtu vyplývá, že při stejných hodnotách rozhodujících veličin (s výjimkou úrokové sazby) znamenají dotace pro státní rozpočet (veřejné rozpočty) nižší zátěž, než jaké jsou výnosy z dotací pro soukromý sektor. Důvodem je samozřejmě to, že ze státního rozpočtu (veřejných rozpočtů) je financována pouze část dotací. To je příznačné pro rozvíjející se ekonomiku – takovou, jakou je v současnosti ekonomika česká. Jakkoliv je stát znevýhodněn v případě nastavení sazeb v té výši, jak bylo uvedeno v případech (celkové dotační výdaje tzn. dotace plus vývoj komponent příjmové strany státního rozpočtu v souvislosti s dotacemi jsou vyšší než izolovaná hodnota dotace), přesto výnosy pro soukromý sektor jsou násobně vyšší, což s sebou přináší další kladné externality, které mohou být dokonce matematicko-statistickými metodami neuchopitelné.

Mezi kladnými externalitami, které kvantifikovat lze, je bezesporu kvantifikace změn v agregátní poptávce a tedy definice možností vlády ji ovlivnit svou dotační politikou.

2.3.2.3. Agregátní poptávka a peněžní toky z dotací

Makroekonomickou rovnici nepřímých daní definovanou v přehledu o současném stavu problematiky můžeme doplnit do rovnice *agregátní poptávky ve stavu tržní rovnováhy*:

$$AD = A + c(1-t)(1-ITR_T)Y - ITR_T \cdot Ca$$

V této rovnici byly součástí autonomních výdajů (A) jak transfery firmám (TRf) tak i firemní investice z jejich soukromých zdrojů (Is). V rovnici agregátní poptávky odděleně vykáží investice firem z jejich soukromých prostředků a investice firem financované z vládních transferů firmám, neboť platí, že investice celkové jsou součtem investic firem financovaných z jejich soukromých zdrojů a investice firem financované z vládních transferů (dotací), tedy $I = Is + TRf$

$$AD = Ca - ITR_T \cdot Ca + c (Y - TA + TRd - t Y - ITR_T Y(1-t)) + I_s + TR_f + G$$

I_s – investice firem z jejich soukromých prostředků,

TR_d – transfery domácnostem,

TR_f – transfery firmám,

Dotace z netuzemských zdrojů alokované v tuzemsku zvyšují tuzemskou agregátní poptávku, jak přesvědčivě vyplývá z předchozích případů. Zvýšení agregátní poptávky se děje v části investičních výdajů firem financovaných z transferových plateb ve výši rozdílu mezi celkovými výnosy firem z dotací a celkovými výdaji veřejných rozpočtů na transferové platby. Tento rozdíl lze v rovnici uvést takto:

$$(D - ITR_{DPH} \cdot PD + t \cdot PDDP + \frac{ID}{n} \frac{1 - (1 + VVP)^{-n}}{VVP} - \text{to} \dots) - (-KD - ITR_{DPH} \cdot PD + t \cdot PDDP + \frac{ID}{n} \frac{1 - (1 + i_{\text{čnb}})^{-n}}{i_{\text{čnb}}} - \text{to} \dots)$$

po úpravě:

$$(D + KD) + \frac{ID}{n} \frac{1 - (1 + VVP)^{-n}}{VVP} - \frac{ID}{n} \frac{1 - (1 + i_{\text{čnb}})^{-n}}{i_{\text{čnb}}}$$

Z makroekonomické analýzy peněžních toků z dotací dále vyplývá, že státní rozpočet může uměle zvyšovat své výdaje (popř. transfery) financované z příjmů státního rozpočtu vzniklých skrytým zdaněním zahraničních dotací do soukromého sektoru. Tento stav se týká jak provozních tak i investičních dotací:

1) provozní dotace

$$- ITR_{DPH} \cdot PD_z + t \cdot PDDP_z$$

PD_z – provozní dotace ze zahraničních zdrojů

PDDP_z – část provozní dotace pocházející z netuzemských zdrojů zdaněná daní z příjmů, pokud ji již podnikatel nedokáže pokrýt náklady a musí jí ve formě daně z příjmů odvést částečně zpět do rozpočtu.

Dosazení hodnot z případu č. 5:

$$- 0,138 * 200 + 0,20 * 0,15 * 200$$

$$- 27,6 + 6 = - 21,6 \text{ mld. Kč}$$

Tato částka znamená, že díky provozním dotacím ze strukturálních fondů EU bylo ze státního rozpočtu odčerpáno dalších 21,6 mld. Kč tím, že se snížil výběr daně z přidané hodnoty a jen mírně zvýšil výběr daně z příjmů. V tomto případě tedy došlo k tomu, že stát v případě daně z příjmů skutečně pro sebe odebral část dotací z netuzemských zdrojů, které byly primárně určeny pro soukromý sektor, sám však doplnil ze státního rozpočtu větší částku na dani z přidané hodnoty.

V tomto konkrétním případě tedy nedošlo ke odčerpání částí dotací z netuzemských zdrojů do tuzemského státního rozpočtu, nastal opačný efekt, zahraniční dotace byly doplněny výhodami českého daňového systému.

2) investiční dotace

ID_z

-----to . zásobitel

n

ID_z – investiční dotace z netuzemských zdrojů

Dosazení hodnot z případu č. 5:

$$\frac{200}{4} \cdot \frac{1 - 1,1^{-4}}{0,1} \cdot 0,15 = 23,77 \text{ mld. Kč}$$

Tato částka znamená, že stát tím, že tuzemští soukromí podnikatelé přijali investiční dotace z netuzemských zdrojů – ze strukturálních fondů EU - v celkové výši 200 mld. Kč, získal do svého rozpočtu 23,77 mld. Kč, které však byly ve formě dotace určeny výhradně pro soukromý sektor.

Celkem tedy by stát do svého rozpočtu získal 2,17 mld. Kč (23,77 – 21,6) z prostředků určených pouze pro soukromý sektor a to pouze na základě daného nastavení parametrů tuzemského daňového systému.

Nelze však hovořit o tom, že by tímto odčerpáním prostředků došlo ke snížení agregátní poptávky, neboť stát získané prostředky do agregátní poptávky opět zapojí – vládními výdaji (G), transferovými platbami domácnostem (TRd) nebo transferovými platbami firmám (TRf). Otázkou pouze zůstává, jak intenzivně a efektivně bude zapojení prostředků státem provedeno v porovnání s tím, jak by toto zapojení provedl soukromý sektor.

Jak by se však situace změnila, pokud by se sazba daně z příjmů snížila na 10 % a provozní dotace ze zahraničí se zvýšily na polovinu tedy na 400 mld. Kč?

Provozní dotace

$$- 0,138 \cdot 400 + 0,2 \cdot 0,1 \cdot 400$$

$$- 55,2 + 8 = - 47,2 \text{ mld. Kč.}$$

Investiční dotace

$$\frac{200}{4} \cdot \frac{1 - 1,1^{-4}}{0,1} \cdot 0,1 = 15,85 \text{ mld. Kč}$$

Za těchto okolností tedy stát poskytnul příjemcům strukturální pomoci z fondů EU další skrytou dotaci ve výši 31,35 mld. Kč (-47,2 + 15,85), která spočívá výhradně v daném nastavení tuzemského daňového systému.

Závěr makroekonomické analýzy peněžního toku z dotací

Dále lze zjistit, že hodnota transferových výdajů firmám (TR_f) závisí na úhlu pohledu. Pokud budeme popisovat dotace jako transferové výdaje firmám z pohledu státního rozpočtu (nebo veřejných rozpočtů), částka dotací bude výrazně nižší než v případě dotací z pohledu podnikatelů. Za okolností uvedených v obou případech vykazují vládní transferové výdaje vykazované pro potřeby státního rozpočtu přibližně čtyřikrát menší hodnotu než transferové výdaje z pohledu firem. Důvodem je samozřejmě to, že státní rozpočet se na dotacích podílí pouze z části.

V případě rovnice agregátní poptávky je třeba užívat modelu výpočtu transferových výdajů firmám právě z pohledu firem, neboť tyto transfery tvoří část investičních výdajů. Zároveň není třeba od agregátní poptávky odečíst údaje o celkových vládních výdajích na dotace, neboť toto zvýšení agregátní poptávky je implicitně obsaženo v modelu výnosů firem z dotací a to spolu s vlivem dotací s původem mimo tuzemsko.

Rovnice agregátní poptávky v rovnovážném stavu získává tento tvar:

$$AD = C_a - ITR_T \cdot C_a + c(Y - TA - TR_d - tY - ITR_T Y(1-t)) + I_s + D - ITR_{DPH} \cdot PD +$$

$$+ t \cdot PDDP + \frac{ID}{n} + \frac{(1+i)^n - 1}{i} \cdot to + G$$

2.3.2.4. Finální dotační multiplikátor

Pokud však v konkrétních podmínkách dokážeme určit hodnotu celkových výdajů veřejných rozpočtů na dotace a hodnotu celkových příjmů soukromých firem z dotací čili jejich peněžní toky, dokážeme také určit finální makroekonomický multiplikátor dotací, který je multiplikátorem III. typu [41].

Celkové příjmy z dotací

Finální multiplikátor = -----

Celkové výdaje na dotace

V případech, které jsem vytvořil, by tedy finální multiplikátor byl vypočten takto:

$$\text{Finální multiplikátor} = \frac{839,5 \text{ mld. Kč}}{230 \text{ mld. Kč}} = 3,65$$

Finální multiplikátor udává, kolik korun zvýšení agregátní poptávky (AD) způsobí za daných makroekonomických okolností jedna koruna vládní dotace. Z případů, které jsem zvolil, tedy vyplývá, že každá jedna koruna, kterou státní rozpočet vydá, znamená zvýšení investičních výdajů jako integrální složky agregátní poptávky ve výši 3,66 Kč. Jakkoliv je tedy na zemědělství nahlíženo jako na odvětví, jehož vyšší podíl signalizuje možnou nižší ekonomickou vyspělost národního hospodářství a tím i nižší daňovou efektivnost [47], je možné, aby právě zemědělství za pomoci netuzemských dotací výrazně zvyšovalo domácí agregátní poptávku a tím působilo na růst domácího produktu.

3. Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci

Jak bylo ve shrnutí současného stavu v literárních přehledech této disertační práce již vícekrát uvedeno, dlouhodobý majetek pořizovaný zcela či alespoň částečně za pomoci investiční dotace není oceněn ve svém skutečném ocenění, nýbrž je jeho ocenění sníženo o poskytnutou investiční dotaci, což sice napomáhá správnému výpočtu účetních odpisů, stav dlouhodobého majetku vykázaný v rozvaze je však zcela nesprávný. Takový stav znamená, že účetní metody [6] [7] nenaplňují zcela zákon o účetnictví [5] a ze dvou možností, které mezinárodní účetní standardy (IAS) [7] [23] [32] [38] pro účtování o investičních dotacích, se v tuzemsku využívá ten méně vhodný.

Každý ze způsobů účtování o investičních dotacích a o dlouhodobém majetku pořízeném pomocí investiční dotace má své výhody a nevýhody popsané ve shrnutí současného stavu. Cílem této části disertační práce je navržení takového systému účtování o investičních dotacích, který odstraní nevýhody obou systémů, zatímco jejich výhody si ponechá.

3.1. Zůstatková dotace

Investiční dotace je dlouhodobým zdrojem, pro účely transparentního účtování o této dotaci navrhuji otevřít ve směrné účtové osnově [52] účtovou skupinu 44.

Tato účtová skupina se nabízí, neboť je zřejmé, že dotace v této evidenci bude dlouhodobým pasivním účtem, jehož zůstatek se bude zvyšovat účtováním ve prospěch tohoto účtu a snižovat účtováním na vrub tohoto účtu – musí se tedy jednat o účtovou třídu 4. Užití této účtové skupiny lze nejnázorněji předvést na případu.

Případ č. 6:

Účetní jednotka pořídila stroj za 1 mil. Kč, investiční dotace činí 700 tis. Kč, účetní odpisy se shodují s daňovými, stroj je zařazen v první odpisové skupině, účetní jednotka je zemědělský podnik.

1, pořízení stroje 1 000 000,- Kč, DPH 190 000,- Kč

na vrub **1 000 000,- Kč** **042 001** – pořízení dlouhodobého majetku

na vrub **190 000,- Kč** **343 001** – daň z přidané hodnoty – základní sazba daně

ve prospěch **1 190 000,- Kč** **321 001** – dodavatelé

2, uplatněný nárok na odpočet daně a vrácená DPH

na vrub **190 000,- Kč** **221 001** – bankovní účet

ve prospěch **190 000,- Kč** **343 001** – daň z přidané hodnoty – základní sazba daně

3, úhrada za stroj

na vrub **1 190 000,- Kč** **321 001** – dodavatelé

ve prospěch **1 190 000,- Kč** **221 001** – bankovní účet

4, přijetí dotace na pořízení stroje

na vrub **700 000,- Kč** **221 001** – bankovní účet

ve prospěch **700 000,- Kč** **346 001** – investiční dotace

5, vznik zdroje – investiční dotace

na vrub **700 000,- Kč** **346 001** – investiční dotace

ve prospěch **700 000,- Kč** **441 001** – zůstatková dotace

| | | |
|--|-----------------------|--|
| <u>6. zařazení majetku do užívání ve skutečném ocenění</u> | | |
| na vrub | 1 000 000,- Kč | 022 001 – stroje |
| ve prospěch | 1 000 000,- Kč | 042 001 – pořízení dlouhodobého majetku |
| <u>7. odpisování z ceny ve skutečném ocenění 1. rok 40 %</u> | | |
| na vrub | 120 000,- Kč | 551 001 - odpisy strojů |
| ve prospěch | 120 000,- Kč | 082 001 – oprávky ke strojům |
| <u>8. odpisování z ceny ve skutečném ocenění 2. rok 30 %</u> | | |
| na vrub | 90 000,- Kč | 551 001 – odpisy strojů |
| ve prospěch | 90 000,- Kč | 082 001 – oprávky ke strojům |
| <u>9. odpisování z ceny ve skutečném ocenění 3. rok 30 %</u> | | |
| na vrub | 90 000,- Kč | 551 001 – odpisy strojů |
| ve prospěch | 90 000,- Kč | 082 001 – oprávky ke strojům |
| <u>10. vyřazení</u> | | |
| na vrub | 300 000,- Kč | 081 001– oprávky ke strojům |
| ve prospěch | 300 000,- Kč | 021 001 – stroje |
| <u>11. zrušení zdroje krytí - dotace</u> | | |
| na vrub | 700 000,- Kč | 441 001– zůstatková dotace |
| ve prospěch | 700 000,- Kč | 021 001 – stroje |

Pro větší ilustraci předkládám i průběžné stavy majetku a zdrojů v rozvaze a výnosu a nákladů ve výsledovce:

a) po pořízení stroje

ROZVAHA

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|----------------------|----------------|----------------------|----------------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 700 000 |
| 221 001 | -300 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 700 000 | PASÍVA CELKEM | 700 000 |

Výsledovka není nijak dotčena

b) po prvním odpisování

ROZVAHA

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|----------------------|----------------|----------------------|----------------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 700 000 |
| 082 001 | -120 000 | | |
| 221 001 | -300 000 | | |
| ZTRÁTA | 120 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 700 000 | PASÍVA CELKEM | 700 000 |

VÝSLEDOVKA

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|----------------|---------|---------------|---------|
| 551 001 | 120 000 | | |
| | | ZTRÁTA | 120 000 |
| NÁKLADY CELKEM | 120 000 | VÝNOSY CELKEM | 120 000 |

c) po skončení odepisování (po třech letech)

ROZVAHA

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|---------------|-----------|---------------|-----------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 700 000 |
| 082 001 | -300 000 | 431 000 | - 300 000 |
| 221 001 | -300 000 | | |
| ZTRÁTA | 90 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 490 000 | PASÍVA CELKEM | 490 000 |

VÝSLEDOVKA

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|----------------|--------|---------------|--------|
| 551 001 | 90 000 | | |
| | | ZTRÁTA | 90 000 |
| NÁKLADY CELKEM | 90 000 | VÝNOSY CELKEM | 90 000 |

Při vyřazení stroje dojde ke snížení stavu na účtu 022 001 – stroje jednak o 300 000,- které se týkají odepsané části stroje ve skutečném ocenění a jednak o 700 000,- Kč týkajících se dotace. Za povšimnutí stojí, že po celou dobu užívání je účtováno o zdroji v podobě dotace. Investiční dotace, na rozdíl od dotace provozní, není spotřebována v jediném zdaňovacím či účetním období, ale spotřebovává se postupně. Po celou dobu užívání dlouhodobého majetku je dotace stále přítomna v úvahách a ve výkazech daného subjektu a proto účtování o ní nazýváme účtováním o **zůstatkové dotaci**.

Za povšimnutí stojí dále i to, že stav aktiv a pasív celkem netto se snižuje – je to však způsobeno jen vlivem účetních odpisů a absencí jiných účetních případů. Hodnota ocenění dlouhodobého majetku odpovídající výši investiční dotace se nijak nemění.

Přesto, že systém účtování o zůstatkové dotaci je přesnější a vhodnější než stávající systém, existují okruhy problémů, které jsou s tímto účtováním spojeny. Jedná se o:

- a) okamžik ukončení účtování o zůstatkové dotaci a
- b) způsob účtování o zůstatkové dotaci.

Ad a)

Jako okamžik rozhodný pro ukončení účtování o zůstatkové dotaci je okamžik ukončení odepisování předmětného dlouhodobého majetku.

Ad b)

Výše jsem dovedl nutnost účtování o zůstatkové dotaci, která vyjadřuje neustálou přítomnost dotace mezi zdroji, dokud mezi majetkem musí být účtováno o dlouhodobém majetku ve skutečném ocenění, aby závěrka účetní jednotky (rozvaha) podávala věrný obraz.

Tento stav je naprosto správný v případě evidence majetku v brutto stavu. Je však zřejmé, že v případě netto stavu nedosahuje tento způsob účtování o zůstatkové dotaci požadované přesnosti, neboť dotace je takto dlouhodobě neměnná stejně jako stav dlouhodobého majetku ve výši dotace na straně aktiv.

Je třeba postupné znehodnocování dlouhodobého majetku v případě pozorování netto stavu zohlednit, neboť stejným způsobem dochází i ke znehodnocování zůstatkové dotace.

3.2. Aktivní dotace

Existují dva způsoby vykazování zůstatkové dotace. K oběma dvěma způsobům evidence zůstatkové dotace s ohledem na nutnost zobrazit v účetnictví její v čase klesající význam je nutno zavést do účetního systému další účet, který jsem nazval 449 – aktivní dotace.

Tento účet zobrazuje postupné „opotřebování“ investiční dotace.

Pro stručnost začínám až pátým účetním případem, předchozí účetní případy se nemění, účetní jednotka účtuje o snížení zůstatkové dotace procentem daným zvoleným odepisováním):

5. vznik zdroje – investiční dotace

| | | |
|--------------------|---------------------|------------------------------------|
| na vrub | 700 000,- Kč | 346 001 – investiční dotace |
| ve prospěch | 700 000,- Kč | 441 001 – zůstatková dotace |

6. zařazení majetku do užívání ve skutečném ocenění

| | | |
|--------------------|-----------------------|--|
| na vrub | 1 000 000,- Kč | 022 001 – stroje |
| ve prospěch | 1 000 000,- Kč | 042 001 – pořízení dlouhodobého majetku |

7. odpisování z ceny ve skutečném ocenění 1. rok 40 %

| | | |
|--------------------|---------------------|--------------------------------------|
| na vrub | 120 000,- Kč | 551 001 - odpisy strojů |
| ve prospěch | 120 000,- Kč | 082 001 – oprávkky ke strojům |

8. snížení aktivní dotace o odpisy 40 %

| | | |
|--------------------|---------------------|------------------------------------|
| na vrub | 280 000,- Kč | 441 001 – zůstatková dotace |
| ve prospěch | 280 000,- Kč | 449 001 – aktivní dotace |

9. odpisování z ceny ve skutečném ocenění 2. rok 30 %

| | | |
|--------------------|--------------------|--------------------------------------|
| na vrub | 90 000,- Kč | 551 001 - odpisy strojů |
| ve prospěch | 90 000,- Kč | 082 001 – oprávkky ke strojům |

10. snížení aktivní dotace o odpisy 30 %

| | | |
|--------------------|---------------------|------------------------------------|
| na vrub | 210 000,- Kč | 441 001 – zůstatková dotace |
| ve prospěch | 210 000,- Kč | 449 001 – aktivní dotace |

11. odpisování z ceny ve skutečném ocenění 3. rok 30 %

| | | |
|--------------------|--------------------|--------------------------------------|
| na vrub | 90 000,- Kč | 551 001 - odpisy strojů |
| ve prospěch | 90 000,- Kč | 082 001 – oprávkky ke strojům |

12. snížení aktivní dotace o odpisy 30 %

| | | |
|--------------------|---------------------|------------------------------------|
| na vrub | 210 000,- Kč | 441 001 – zůstatková dotace |
| ve prospěch | 210 000,- Kč | 449 001 – aktivní dotace |

13. vyřazení

| | | |
|----------------|---------------------|--------------------------------------|
| na vrub | 300 000,- Kč | 081 001 – oprávkky ke strojům |
|----------------|---------------------|--------------------------------------|

| | | |
|-----------------------------------|---------------------|---------------------------------|
| ve prospěch | 300 000,- Kč | 021 001 – stroje |
| <u>14. zrušení aktivní dotace</u> | | |
| na vrub | 700 000,- Kč | 449 001 – aktivní dotace |
| ve prospěch | 700 000,- Kč | 021 001 - stroje |

Pro výkaznictví (pro účely sestavení účetní závěrky tj. v tomto případě zejména sestavení rozvahy s korekcemi brutto stavu) navrhuji uvedení aktivní dotace do rozvahy jako snížení stavu aktiv při korekcích (obdobně jako u opravek).

Za povšimnutí stojí v obou dvou variantách ještě rozdíl mezi účty 346 – investiční dotace a 441 – zůstatková dotace. Hlavním rozdílem mezi těmito účty je časový rámc.

Účet 346 – investiční dotace je krátkodobé povahy a užívá se k účtování o pohledávce za veřejnými rozpočty. Tato pohledávka v účtové skupině 34 je krátkodobá a má překlenout časový rozdíl mezi přijetím rozhodnutí o přidělení dotace (vznik pohledávky) a skutečným přijetím dotačních prostředků na bankovní účet (zánik pohledávky).

Účet 441 – zůstatková dotace a také účet 449 – aktivní dotace jsou dlouhodobé povahy a zajišťují evidenci skutečného stavu majetku a evidenci jeho opotřebení. Zde je na místě srovnání se systémem běžného účtování v účtové skupině 04, 01, 02, 07, 08 a 55.

3.3. Implementace aktivní a zůstatkové dotace do českého účetního systému

Účtování o aktivní dotaci by měl řešit Český účetní standard pro podnikatele č. 024 v tomto znění:

Český účetní standard pro podnikatele

č. 024

investiční dotace, aktivní dotace

1. CÍL

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona [č. 563/1991 Sb.](#), o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "zákon") a vyhlášky [č. 500/2002 Sb.](#), kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "vyhláška") základní postupy účtování o investičních dotacích při používání účetních metod účetními jednotkami a to ve třech okruzích:

- a) přislíbení a přijetí dotace,*
- b) ocenění a odepisování dlouhodobého majetku pořizovaného pomocí investiční dotace,*
- c) zůstatková a aktivní dotace.*

2. OBSAHOVÉ VYMEZENÍ

2.1. Investiční dotace představují zdroj financování dlouhodobého majetku, přitom se postupuje podle § 47 vyhlášky ve smyslu § 24 a násl. zákona.

2.2. Investiční dotací se chápe dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu obcí, krajů, státních fondů, Národního fondu, podpory z Vinařského fondu, z přidělených grantů nebo příspěvků ze státního rozpočtu poskytnutý podle zvláštního právního předpisu a nebo dotace, granty a příspěvky z prostředků Evropských společenství, na pořízení dlouhodobého majetku,

na jeho technické zhodnocení nebo na odstranění následků živelní pohromy, s výjimkou dotací a příspěvků, které jsou účtovány do výnosů.

2.3. Zůstatková a aktivní dotace jsou zdrojem krytí části dlouhodobého majetku pořízeného prostřednictvím investiční dotace a zajišťují vyjádření skutečného stavu aktiv a pasív v případě pořízení dlouhodobého majetku včetně jeho opotřebování.

3. PŘISLÍBENÍ A PŘIJETÍ INVESTIČNÍ DOTACE

3.1. Přislíbením dotace vzniká účetní jednotce pohledávka za poskytovatelem dotace, která se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace. Investiční dotace účtovaná ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace se nazývá zůstatkovou dotací.

3.2. Přijetím dotace se sníží pohledávka za poskytovatelem dotace účtováním ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 21 – Peníze nebo 22 – Účty v bankách.

4. OCENĚNÍ A ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU POŘIZOVANÉHO POMOCÍ INVESTIČNÍ DOTACE

4.1. Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o investiční dotaci a stanoví se podle § 24 zákona.

4.2. Odepisování se provede z ceny dlouhodobého majetku oceněné způsobem uvedeným v § 25 zákona a § 56 vyhlášky snížené o investiční dotaci.

5. AKTIVNÍ DOTACE

5.1. Nejpozději ke konci každého účetního období počínaje prvním rokem užívání dlouhodobého majetku pořízeného pomocí investiční dotace se účtuje snížení zůstatkové dotace na vrub příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace, snížení zůstatkové dotace účtované ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace se nazývá aktivní dotací. Tato částka stanovená z celkové výše investiční dotace odpovídá v každém účetním období poměrnému opotřebení dlouhodobého majetku pořízeného za pomoci investiční dotace.

5.2. Poměrné opotřebení v jednotlivých účetních obdobích určí účetní jednotka s ohledem na průběh odpisového plánu daného dlouhodobého majetku. Účetní jednotka je povinna sestavit plán zůstatkové dotace, ve kterém uvede zejména dlouhodobý majetek, ke kterému se aktivní dotace vztahuje, plánovanou dobu účtování o aktivní a zůstatkové dotaci a plán částek plánovaných k účtování v jednotlivých účetních obdobích.

5.3. Doba účtování o aktivní a zůstatkové dotaci odpovídá době odepisování podle § 25 zákona a § 56 vyhlášky.

5.4. V případě vyřazení dlouhodobého majetku po skončení odepisování a účtování o aktivní a zůstatkové dotaci se zruší aktivní dotace v celé výši účtováním na vrub příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace (aktivní dotace) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek a to okamžitě při vyřazení tohoto majetku.

- 5.5. Pokud dojde k vyřazení dlouhodobého majetku ještě před tím, než uplyne doba účtování o aktivní dotaci stanovená v plánu zůstatkové dotace, je účetní jednotka povinna účtovat zbývající část investiční dotace na vrub příslušného účtu účetní skupiny 44 – Investiční dotace (aktivní dotace) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 44 – Investiční dotace (zůstatková dotace). Pak účtuje podle bodu 5.4. tohoto standardu.
- 5.6. V případě pořízení dlouhodobého majetku, který se v souladu se zákonem a vyhláškou neodepisuje pomocí investiční dotace se operace popsané v bodech 5.1 až 5.4. jednorázově při pořízení tohoto dlouhodobého majetku.
- 5.7. Účetní jednotka je povinna účtovat o aktivní a zůstatkové dotaci odděleně pro jednotlivé položky dlouhodobého majetku pořízené za pomoci investiční dotace nebo pro jednotlivé poskytnuté investiční dotace.

Současně s vytvořením nového Českého účetního standardu č. 024 musí dojít také k dílčím změnám dalších právních předpisů.

- příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. Tato příloha uvádí účtovou osnovu. Do účetní třídy 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky se za účtovou skupinu 43 – Výsledek hospodaření vkládá „44 – Investiční dotace“
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013, v bodu 5.1.5. se vypouští věta „Použití dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušné účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaných dlouhodobý finanční majetek;“
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013, se doplňuje bod 4.9. takto: „V případě pořízení dlouhodobého majetku za pomoci investiční dotace je účetní jednotka povinna účtovat o odpisech pouze do výše rozdílu mezi oceněním daného dlouhodobého majetku a investiční dotace určené na jeho pořízení.“
- Věta první § 47 odst. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zní takto: „Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.“

Ze shora uvedeného návrhu Českého účetního standardu pro podnikatele č. 024 vyplývá, že záleží do značné míry na úvaze účetní jednotky, jakým způsobem bude aktivní dotaci rozpouštět – vždy však v závislosti na opotřebení.

Z textu Českého účetního standardu č. 024 však nijak nevyplývá, že by se tempo rozpouštění aktivní dotace muselo zcela shodovat s tempem účetního odepisování, neboť v případě aktivní a zůstatkové dotace nehraje roli pouze otázka opotřebení dlouhodobého majetku ale také úvaha o možnosti dosáhnout další dotace z veřejných rozpočtů a reprodukovat tak svůj dlouhodobý majetek. Jedná se v podstatě o další faktor působící na morální opotřebení dlouhodobého majetku. Proto se ve standardu připouští možnost účtovat o aktivní a zůstatkové dotaci jiným, volnějším tempem než o odpisech. Doba odepisování a doba účtování o aktivní a zůstatkové dotaci je však shodná.

3.4 . Souvislý příklad účtování podle Českého účetního standardu č. 024

Účetní jednotka v roce 2008 pořídila stroj č. 1 (1. odpisová skupina [53]) v pořizovací ceně 1 mil. Kč, investiční dotace činí 500 000,- Kč. Chystá se jej odepisovat po čtyři roky takto:

| Rok | Odpis |
|------|---------|
| 2008 | 100 000 |
| 2009 | 150 000 |
| 2010 | 150 000 |
| 2011 | 100 000 |

O aktivní dotaci se rozhodla účetní jednotka účtovat v tomto ocenění:

| Rok | aktivní dotace |
|------|----------------|
| 2008 | 100 000 |
| 2009 | 150 000 |
| 2010 | 150 000 |
| 2011 | 100 000 |

Dále pořídila účetní jednotka v roce 2008 další stroj (1. odpisová skupina [53]) v ceně 1 700 000,- Kč, investiční dotace činí celých 1 700 000,- Kč. Odepisovat jej nelze, neboť dotace kryla celou vstupní cenu dlouhodobého majetku. Účetní jednotka se rozhodla, že o aktivní dotaci bude účtovat 5 let a to rovnoměrně v každém roce v částce 340 000,- Kč.

V roce 2010 pořídila účetní jednotka zemědělský traktor (2. odpisová skupina [53]) v ceně 1 500 000,- Kč, investiční dotace činila 500 000,- Kč. Účetní odpisy stanovila účetní jednotka ve svém odpisovém plánu takto:

| Rok | Odpis |
|------|---------|
| 2010 | 200 000 |
| 2011 | 350 000 |
| 2012 | 350 000 |
| 2013 | 50 000 |
| 2014 | 50 000 |

Účetní jednotka se rozhodla účtovat o aktivní dotaci takto:

| Rok | aktivní dotace |
|------|----------------|
| 2010 | 100 000 |
| 2011 | 150 000 |
| 2012 | 150 000 |
| 2013 | 50 000 |
| 2014 | 50 000 |

Účtový rozvrh:

| | |
|---|--|
| 022 001 – stroj 1 | 431 001 – výsledek hospodaření minulých let |
| 022 002 - stroj 2 | 441 001 – zůstatková dotace na dlouhodobý majetek stroj 1 |
| 023 003 – dopravní prostředky - traktor | 441 002 – zůstatková dotace na dlouhodobý majetek stroj 2 |
| 042 001 – pořízení dlouhodobého majetku | 441 003 – zůstatková dotace na dlouhodobý majetek traktoru |
| 082 001 – oprávky ke strojům | 449 001 – aktivní dotace - stroj 1 |
| 083 003 – oprávky ke traktoru | 449 002 – aktivní dotace – stroj 2 |
| 221 001 – bankovní účet | 449 003 – aktivní dotace - traktor |
| 321 001 - dodavatelé | 551 001 – odpisy strojů |
| 343 019 – daň z přidané hodnoty – základní sazba daně | 551 003 – odpis traktoru |
| 346 001 – investiční dotace | |

Účetní období 2008

1) pořízení stroje č. 1

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 042 001 | 1 000 000,- Kč |
| na vrub | 343 019 | 190 000,- Kč |
| ve prospěch | 321 001 | 1 190 000,- Kč |

2) zařazení stroje č. 1

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 022 001 | 1 000 000,- Kč |
| ve prospěch | 042 001 | 1 000 000,- Kč |

3) rozhodnutí o přidělení investiční dotace na stroj č. 1

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| na vrub | 346 001 | 500 000,- Kč |
| ve prospěch | 441 001 | 500 000,- Kč |

4) pořízení stroje č. 2

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 042 001 | 1 700 000,- Kč |
| na vrub | 343 019 | 323 000,- Kč |
| ve prospěch | 321 001 | 2 023 000,- Kč |

5) zařazení stroje č. 2

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 022 002 | 1 700 000,- Kč |
| ve prospěch | 042 001 | 1 700 000,- Kč |

6) rozhodnutí o přidělení investiční dotace na stroj č. 2

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 346 001 | 1 700 000,- Kč |
| ve prospěch | 441 002 | 1 700 000,- Kč |

7) inkaso DPH ze státního rozpočtu při pořízení stroje č. 1 a stroje č. 2

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| na vrub | 221 001 | 513 000,- Kč |
| ve prospěch | 343 019 | 513 000,- Kč |

8) úhrada dodavatelům za stroj č. 1 a stroj č. 2

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 321 001 | 3 213 000,- Kč |
| ve prospěch | 221 001 | 3 213 000,- Kč |

9) přijetí dotace na stroj č. 1 a dotace na stroj č. 2 na běžný účet

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 221 001 | 2 200 000,- Kč |
| ve prospěch | 346 001 | 2 200 000,- Kč |

10) odpis stroje č. 1 v roce 2008

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| na vrub | 551 001 | 100 000,- Kč |
| ve prospěch | 082 001 | 100 000,- Kč |

11) snížení aktivní dotace stroj 1

| | | |
|------------------------------------|---------|--------------|
| na vrub | 441 001 | 100 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 001 | 100 000,- Kč |
| 12) snížení aktivní dotace stroj 2 | | |
| na vrub | 441 002 | 340 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 002 | 340 000,- Kč |
| 13) účetní uzávěrka – rok 2008 | | |

ROZVAHA

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|---------------|-----------|---------------|-----------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 400 000 |
| 022 002 | 1 700 000 | 441 002 | 1 360 000 |
| 082 001 | -100 000 | | |
| 221 001 | -500 000 | | |
| 449 001 | -100 000 | | |
| 449 002 | - 340 000 | | |
| ZTRÁTA | 100 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 1 760 000 | PASÍVA CELKEM | 1 760 000 |

VÝSLEDOVKA

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|----------------|---------|---------------|---------|
| 551 001 | 100 000 | | |
| | | ZTRÁTA | 100 000 |
| NÁKLADY CELKEM | 100 000 | VÝNOSY CELKEM | 100 000 |

Účetní rok 2009

| | | |
|------------------------------------|---------|--------------|
| 14) odpis stroje č. 1 v roce 2009 | | |
| na vrub | 551 001 | 150 000,- Kč |
| ve prospěch | 082 001 | 150 000,- Kč |
| 15) snížení aktivní dotace stroj 1 | | |
| na vrub | 441 001 | 150 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 001 | 150 000,- Kč |
| 16) snížení aktivní dotace stroj 2 | | |
| na vrub | 441 002 | 340 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 002 | 340 000,- Kč |

17) účetní závěrka – rok 2009

ROZVAHA

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|---------------|-----------|---------------|-----------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 250 000 |
| 022 002 | 1 700 000 | 441 002 | 1 020 000 |
| 082 001 | -250 000 | 431 001 | - 100 000 |
| 221 001 | -500 000 | | |
| 449 001 | -250 000 | | |
| 449 002 | - 680 000 | | |
| ZTRÁTA | 150 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 1 170 000 | PASÍVA CELKEM | 1 170 000 |

VÝSLEDOVKA

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|---------|---------|--------|---------|
| 551 001 | 150 000 | | |
| | | ZTRÁTA | 150 000 |

Účetní období 2010

18) pořízení traktoru 1 500 000

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 042 001 | 1 500 000,- Kč |
| na vrub | 343 019 | 285 000,- Kč |
| ve prospěch | 321 001 | 1 785 000,- Kč |

19) zařazení traktoru

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 023 003 | 1 500 000,- Kč |
| ve prospěch | 042 001 | 1 500 000,- Kč |

20) rozhodnutí o přidělení investiční dotace na traktor

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| na vrub | 346 001 | 500 000,- Kč |
| ve prospěch | 441 003 | 500 000,- Kč |

21) inkaso DPH ze státního rozpočtu při pořízení traktoru

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| na vrub | 221 001 | 285 000,- Kč |
| ve prospěch | 343 019 | 285 000,- Kč |

22) úhrada dodavateli za traktor

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 321 001 | 1 785 000,- Kč |
| ve prospěch | 221 001 | 1 785 000,- Kč |

| | | |
|---------------------------------------|---------|--------------|
| 23) přijetí dotace na traktor | | |
| na vrub | 221 001 | 500 000,- Kč |
| ve prospěch | 346 001 | 500 000,- Kč |
| 24) odpis stroje č. 1 v roce 2010 | | |
| na vrub | 551 001 | 150 000,- Kč |
| ve prospěch | 082 001 | 150 000,- Kč |
| 25) snížení aktivní dotace stroj 1 | | |
| na vrub | 441 001 | 150 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 001 | 150 000,- Kč |
| 26) snížení aktivní dotace stroj 2 | | |
| na vrub | 441 002 | 340 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 002 | 340 000,- Kč |
| 27) odpis traktoru | | |
| na vrub | 551 003 | 200 000,- Kč |
| ve prospěch | 083 003 | 200 000,- Kč |
| 28) snížení aktivní dotace na traktor | | |
| na vrub | 441 003 | 200 000,- Kč |
| ve prospěch | 449 003 | 200 000,- Kč |
| 29) účetní uzávěrka – rok 2010 | | |

ROZVAHA (podle účtů)

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|---------------|------------|---------------|----------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 100 000 |
| 022 002 | 1 700 000 | 441 002 | 680 000 |
| 023 003 | 1 500 000 | 441 003 | 400 000 |
| 082 001 | -400 000 | 431 001 | -250 000 |
| 083 003 | -200 000 | | |
| 221 001 | -1 500 000 | | |
| 449 001 | -400 000 | | |
| 449 002 | -1 020 000 | | |
| 449 003 | -100 000 | | |
| ZTRÁTA | 350 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 930 000 | PASÍVA CELKEM | 930 000 |

VÝSLEDOVKA

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|---------|---------|--------|---------|
| 551 001 | 150 000 | | |
| 551 003 | 200 000 | | |
| | | ZTRÁTA | 350 000 |

Z tohoto příkladu vyplývá, že za pomoci systému účtování o aktivní a o zůstatkové dotaci je v účetnictví účetní jednotky evidován dlouhodobý majetek ve skutečném ocenění, odděleně je evidováno také jeho opotřebení. Zároveň je přímo z účetnictví zřejmý také skutečný stav zdrojů krytí tohoto majetku, který má dlouhodobou povahu a který dosud mezi zdroji evidován nijak nebyl.

Také se v rozvaze zobrazuje skutečný stav majetku tak, jak jej vnímá účetní jednotka podobně jako v případě účetních odpisů.

Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci přitom nijak nedopadá do systému zdaňování hospodářského výsledku, protože ve svém důsledku hospodářský výsledek nijak nemění – mění pouze stav pasív a v souvislosti s ním se mění také stav aktiv – dlouhodobého majetku. Není tedy nutné, tak jako v případě výnosů příštích období, účtovat doplňkově o dalších skutečnostech napravujících hospodářský výsledek. Porovnejme, jakým způsobem by se změnily výkazy v předvedeném případě v roce 2010, pokud by se účtovalo v současnosti užívaným způsobem:

ROZVAHA (dle účtů)

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|---------------|------------|---------------|----------|
| 022 001 | 500 000 | 431 001 | -250 000 |
| 022 002 | 0 | | |
| 023 003 | 1 000 000 | | |
| 082 001 | -400 000 | | |
| 083 003 | -200 000 | | |
| 221 001 | -1 500 000 | | |
| ZTRÁTA | 350 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | -250 000 | PASÍVA CELKEM | -250 000 |

VÝSLEDOVKA

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|---------|---------|--------|---------|
| 551 001 | 150 000 | | |
| 551 003 | 200 000 | | |
| | | ZTRÁTA | 350 000 |

Ve stávajícím systému účtování dochází k nedostatečnému vykázání majetku a jeho zdrojů. V souvislém příkladu, který jsem na doložení svých závěrů vytvořil, činí rozdíl 680 000,- Kč, tato chyba dopadá samozřejmě i do závěrů finanční analýzy.

Zůstatková dotace tedy zvýšila stav majetku (resp. jeho ocenění) zcela v souladu se skutečností, neboť účetní jednotka takový majetek vlastnila a používala ke své činnosti. V systému účtování o zůstatkové dotaci je také z rozvahy zřejmý zdroj krytí tohoto dlouhodobého majetku a při srovnání v čase je viditelné také „slábnutí“ tohoto zdroje, které se promítá naprosto zřejmým způsobem na aktivní straně rozvahy posilováním vlivu aktivní dotaci.

V případě další poskytnuté investiční dotace se strana pasív opět posílí stejně jako se zvýší stav dlouhodobého majetku.

Účtování o aktivní dotaci je tedy mnohem přesnější než účtování bez ní, účetní závěrka přitom podává věrný obraz skutečnosti.

Pro účely účetnictví je vhodné účtovat o zvýšení aktivní dotace černým (či záporným) zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 44 a o snížení na vrub tohoto účtu. V případě závěrky je naopak mnohem přehlednější vykazání aktivní dotace resp. zůstatku tohoto účtu červeně (záporně) na straně aktiv obdobně jako je tomu v případě oprávek k dlouhodobému majetku.

Porovnejme, jakým způsobem se změní povaha rozvahy, pokud bude aktivní dotace sledována mezi zdroji (pasívy).

ROZVAHA (podle účtů)

| AKTIVA | | PASÍVA | |
|---------------|------------|---------------|-----------|
| 022 001 | 1 000 000 | 441 001 | 100 000 |
| 022 002 | 1 700 000 | 441 002 | 680 000 |
| 023 003 | 1 500 000 | 441 003 | 400 000 |
| 082 001 | -400 000 | 431 001 | -250 000 |
| 083 003 | -200 000 | 449 001 | 400 000 |
| 221 001 | -1 500 000 | 449 002 | 1 020 000 |
| | | 449 003 | 100 000 |
| ZTRÁTA | 350 000 | | |
| AKTIVA CELKEM | 2 450 000 | PASÍVA CELKEM | 2 450 000 |

Úhrn stran rozvahy podle účtů je vyšší než v případě vykazování aktivních dotací na straně aktiv. Nejedná se však o brutto stav – na straně aktiv jsou evidovány oprávk.

Aktivní dotace se přímo týká opotřebování dlouhodobého majetku a proto je výhodnější evidovat ji záporně na straně aktiv.

3.5. Zůstatková a aktivní dotace v soustavě finanční analýzy

1) Ukazatelé rentability

V případě některých ukazatelů rentability způsobí účtování o zůstatkové a aktivní dotaci u účetních jednotek, které jsou příjemci investičních dotací (zemědělci), podstatné rozdíly a to v těch případech, bude-li ve jmenovateli ukazatele součástí majetku také dlouhodobý majetek.

Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci způsobuje, že hodnota aktiv (ocenění dlouhodobého majetku) je vyšší než v případě standardně vedeného účetnictví. Jedině tehdy, pokud by veškerý dlouhodobý majetek pořizovaný pomocí investiční dotace byl již zcela odepsán, hodnota aktiv se oproti standardně vedenému účetnictví nijak nezmění. Z toho vyplývá, že hodnota aktiv bude v případě účtování o aktivní a zůstatkové dotaci buď stejná nebo vyšší.

Tomu bude odpovídat i vývoj ukazatelů rentability, jejichž absolutní hodnota se u účetních jednotek přijímajících investiční dotace bude snižovat (bude vyšší hodnota jmenovatele). Pro účely lepších výsledků analýzy rentability je v případě ztráty výhodnější systém aktivní a zůstatkové dotace (ztráta je relativně v porovnání s vyšším stavem majetku méně významná), v případě zisku je zase výhodnější standardní účetní systém, neboť nižší aktiva ve jmenovateli ukazatele způsobují jeho vyšší hodnoty.

Doložme si toto tvrzení na shora předvedeném souvislém příkladu pro jednotlivé roky na ukazateli return on assets [89] [79].

NET INCOME

$$\text{ROA} = \frac{\text{NET INCOME}}{\text{TOTAL ASSETS}}$$

ROK 2008

- systém aktivní a zůstatkové dotace:

$$\text{ROA} = -100 / 2\,700 = -0,037$$

- standardní systém:

$$\text{ROA} = -100 / 500 = -0,2$$

ROK 2009

- systém aktivní a zůstatkové dotace

$$\text{ROA} = -150 / 2\,700 = -0,056$$

- standardní systém

$$\text{ROA} = -150 / 500 = -0,3$$

ROK 2010

- systém aktivní a zůstatkové dotace

$$\text{ROA} = -350 / 4\,200 = -0,083$$

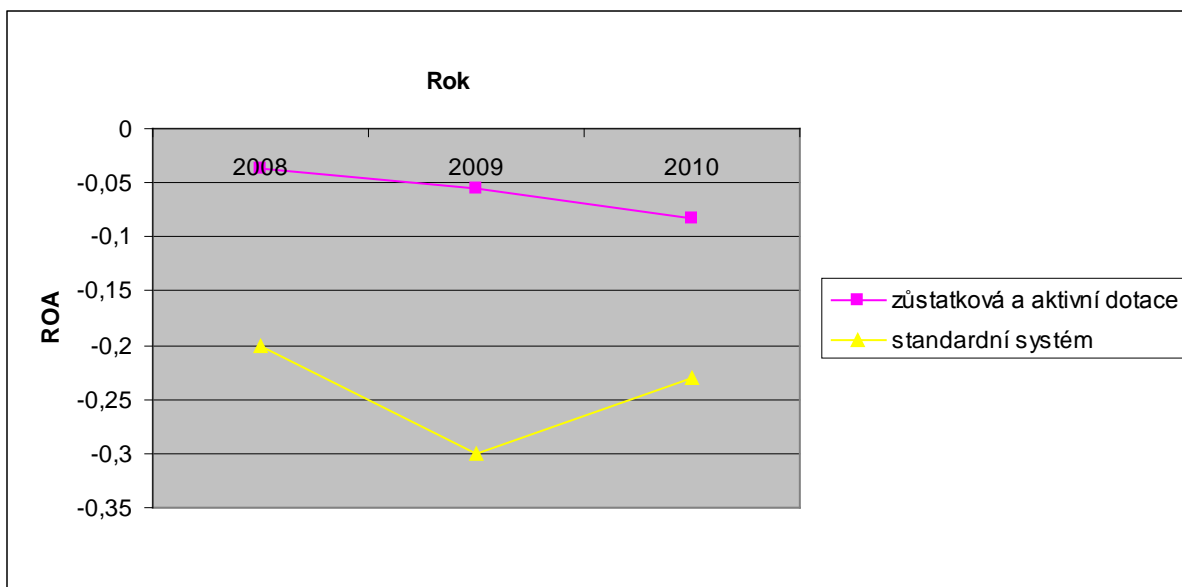
- standardní systém

$$\text{ROA} = -350 / 1\,500 = -0,23$$

Jakkoliv se jednalo o značně schematický příklad (hospodářský výsledek byl tvořen pouze ztrátami danými odpisy – tzn. podnik nic nevyráběl a neměl žádné výnosy), bylo přesto zjištěno, že se výsledky ukazatele ROA v obou účetních pojetích dotací výrazně odchyľují.

Účetní jednotka dosahovala ztrát a proto výrazně lepších výsledků, tzn. výrazně nižších relativních ztrát dosahovala účetní jednotka v soustavě zůstatkové a aktivní dotace než v případě standardního účtování o investičních dotacích.

Dále je zřejmé, že také vývoj výsledků ukazatele ROA je v obou soustavách zcela jiný jak dokládá tento graf:



Z grafu je patrné, že ukazatel ROA dosahoval v obou účetních soustavách nejen výrazně jiných výsledků ale také výrazně jiného trendu.

2) Ukazatele aktivity

Obdobným způsobem lze posuzovat ukazatele aktivity – v našem případě to však možné není, neboť nejsou k dispozici tržby. Lze však určit, jak výrazně se budou výsledky v jednotlivých letech lišit při použití dvou shora uváděných metod účtování, neboť tržby jsou v případě obou variant v konkrétním roce stejné – systém účtování o aktivní a zůstatkové dotaci nedopadá do výsledovky. Předpokládám přitom stejný vývoj jako v případě rentability. Assets turnover (rychlost obratu aktiv) stanovíme takto [90]:

$$\frac{\text{revenue}}{\text{total assets}}$$

Výpočet relativní změny výsledku ukazatelů aktivity v závislosti na systému účtování o investičních dotacích:

$$\frac{\text{tržby}}{\text{aktiva celkem (standardní systém)}} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva celkem (systém aktivní a zůstatkové dotace)}}$$

Tržby jsou v běžném účetním období stejné v případě obou variant, stav výsledovky na zvolené variantě účtování nezávisí. Proto mohu tento poměr upravit takto:

aktiva celkem (systém aktivní a zůstatkové dotace)

= -----

aktiva celkem (standardní systém)

ROK 2008

brutto stav

$$2\,700 / 500 = 5,4$$

netto stav

$$2\,160 / 400 = 5,4$$

ROK 2009:

brutto stav

$$2\,700 / 500 = 5,4$$

netto stav

$$1\,520 / 250 = 6,08$$

ROK 2010

brutto stav:

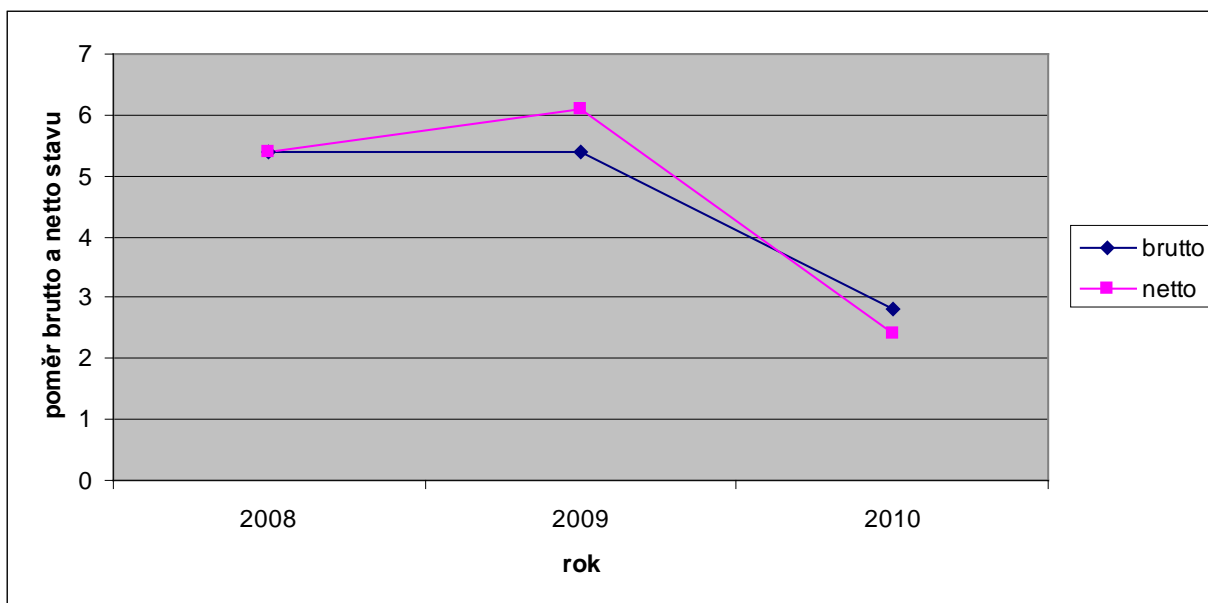
$$4\,200 / 1\,500 = 2,8$$

netto stav:

$$2\,180 / 900 = 2,42$$

Z těchto výsledků vyplývá, že hodnota rychlosti obrátu aktiv v případě systému účtování o aktivní a zůstatkové dotaci bude vždy nižší než v případě standardního účtování – kupříkladu v roce 2008 více než pětkrát.

V případě tohoto ukazatele se rychleji „otáčí“ ten majetek, který je menší, resp. je vykázán v nižším ocenění. Vývoj tohoto ukazatele v jednotlivých letech a v případě zkoumání v brutto a v netto stavu je graficky uveden takto:



3) Ukazatele zadluženosti

Z ukazatelů zadluženosti se změny systému účtování investičních dotací budou týkat výhradně ukazatele věřitelského rizika, který se stanoví takto [79]:

celkové závazky

pasíva celkem

Z výkladu týkajícího se účtování a vykazování v systému zůstatkové a aktivní dotace vyplývá, že se oproti standardnímu systému mění jak aktiva tak i pasíva. Rozdíly mezi jednotlivými systémy účtování v jednotlivých letech lze určit obdobným způsobem jako v případě ukazatele relativní vázanosti aktiv uvažíme-li, že hodnotu celkových závazků neznáme.

celkové závazky

pasíva celkem (systém aktivní a zůstatkové dotace)

= -----

celkové závazky

pasíva celkem (standardní systém)

Celkové závazky tak, jak jsou pro provedení této analýzy pojímány, jsou v obou systémech účtování a výkaznictví stejné. Proto mohu provést zkrácení tohoto vzorce:

pasíva celkem (standardní systém)

pasíva celkem (systém aktivní a zůstatkové dotace)

System aktivní a zůstatkové dotace vykazuje v souvislém příkladu v roce 2008 hodnotu pasív o 1 760 tis. Kč vyšší než v případě standardního systému, v roce 2009 bude tato hodnota vyšší o 1 270 tis. Kč než v případě standardního systému a v roce 2010 bude vyšší o 1 180 tis. Kč.

V případě zadluženosti však nelze uvést, zda je odlišný vývoj celkových pasív pozitivní či nikoliv. Na rozdíl od předchozích ukazatelů má být hodnota tohoto ukazatele optimální (nikoliv tedy nejvýše možná či nejmenší z možných).

Ostatní ukazatele zadluženosti (např. stupeň zadlužení) zůstávají v obou systémech stejné.

4) ukazatele likvidity

Tyto ukazatele se týkají oběžného majetku nikoliv majetku dlouhodobého. Proto se vlivem systému účtování a výkaznictví nemění.

5) ukazatele tržní hodnoty podniku

Tyto ukazatele se týkají tržní hodnoty podniku, která nevychází z účetního stavu dlouhodobého majetku. Proto se vlivem systému účtování a výkaznictví nemění.

Obdobným způsobem jako shora uvedené ukazatele se mohou změnit účtováním o aktivní dotaci i další ukazatele, které berou v potaz stav dlouhodobého majetku či aktiv jako takových. Například se jedná o ukazatel podílu ČPK na aktivech[35], přičemž ČPK se nijak měnit nebude (rozdíl mezi celkovými oběžnými aktivy a celkovými krátkodobými dluhy [80]), změny nastanou u stavu aktiv.

3.6. Distribuce investičních dotací

V této části disertační práce chci stanovit matematický vztah, který bude schopen vybrat účelné varianty užití dotace, a to na základě stupně opotřebení dlouhodobého majetku.

Je nepochybné, že část zemědělských podniků provozuje svoji činnost za takových podmínek, že nemůže dosahovat výnosnosti jiných, z hlediska zemědělské produkce výhodněji umístěných podniků, přesto je jeho aktivita v daném regionu potřebná. Z toho vychází úvahy o potřebě pořízení nového dlouhodobého majetku na základě zjištění opotřebení toho stávajícího.

Evidenci dlouhodobého majetku potřebnou pro rozhodnutí o poskytnutí dotace by musel podnikatel vést s ohledem na dva okruhy informací:

- 1) zjištění aktuálního stavu opotřebení,
- 2) zjištění aktuálního stavu dosud poskytnutých investičních dotací.

V této disertační práci je v kapitole 3 navržen systém účtování o aktivní a zůstatkové dotaci, který vychází ze snahy zobrazit v účetnictví a ve výkazech skutečný stav majetku a závazků. Už samotný systém účtování o aktivní a zůstatkové dotaci je základem pro rozhodování o přidělení dotace či její výše. Jak vyplývá z příkladu o účtování o aktivní a zůstatkové dotaci, který jsem pro účely této disertační práce vypracoval, hodnota aktivní i zůstatkové dotace se v jednotlivých účetních obdobích mění jednak poskytnutím nových investičních dotací

a jednak jejich postupnou „spotřebou“ odvozenou od opotřebení dlouhodobého majetku, na jehož pořízení byla investiční dotace poskytnuta.

Proto lze využít hodnotu aktivní či zůstatkové dotace jako základu pro rozhodování o přidělení další investiční dotace, neboť účtování o ní vyjadřuje míru spotřeby dotací již poskytnutých vzhledem k opotřebení dlouhodobého majetku.

Účtování o zůstatkové a o aktivní dotaci umožňuje evidovat na účtech účtové skupiny 01 a 02 (odepisovaný dlouhodobý majetek) dlouhodobý majetek v úplném ocenění (tzn. nesníženém o dotace). Dále pak známe hodnotu aktivní dotace a hodnotu oprávek. Základní vzorec pro zjištění opotřebení (a tedy vyšší či nižší nutnosti investiční dotace a tedy i s větším či menším účinem dotace) tedy vypadá takto:

účtová skupina 44 (Aktivní dotace) + účtové skupiny 07 a 08 (oprávky)

účtové skupiny 01 a 02 (odepisovaný dlouhodobý majetek)

Takový vzorec však vypovídá pouze izolovaně o základním opotřebení dlouhodobého majetku. Dalším vhodným údajem je poměr aktivní dotace k celkové hodnotě dlouhodobého majetku a dále k hodnotě dlouhodobého majetku očištěné o odpisy.

Aktivní dotace (účtová skupina 44)

účtové skupiny 01 a 02 - účtové skupiny 07 a 08

Tento ukazatel vyjadřuje poměr klesající aktivní dotace ke klesající zůstatkové ceně vlivem oprávek. Ještě vhodnější je však ukazatel poměru aktivní dotace ke skutečné zůstatkové ceně:

Aktivní dotace (účtová skupina 44)

účtové skupiny 01 a 02 - účtové skupiny 07 a 08 – aktivní dotace (účtová skupina 44)

Tento ukazatel vyjadřuje, jakou část ze skutečné zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku kryjí aktivní dotace. Tyto dotace mohou pro účely výpočtu nazvat zbytkovými dotacemi. Jedná o nejdůležitější ukazatel, vyjadřující stav využití dotace ke zjištění aktuálního stavu opotřebení majetku a právě od celonárodní komparace tohoto ukazatele v podnicích by mělo být odvozeno rozhodování o poskytnutí dotace.

Při účtování o aktivní dotaci a o účetních odpisech rozhoduje účetní jednotka samostatně. Ve snaze po zlepšení svého postavení při žádosti o dotaci by mohly účetní jednotky upravovat relevantní stavy účtů. Tato situace je snadno řešitelná v případě odpisů, neboť zde existuje možnost uplatnit při výpočtu daňové odpisy, které sice nepopisují skutečné opotřebení přesně, jsou však obecně přijímány i pro daňové účely.

V případě aktivní dotace však obdobné řešení není okamžitě k dispozici. Jediným řešením tedy je doplnit řízení o přidělení investiční dotace o výkaz o aktivní dotaci.

VÝKAZ O AKTIVNÍ DOTACI

| | | | Kč |
|---------------------------------------|--------|-------------------------|----|
| <i>vstupní cena majetku</i> | ř.1 | <i>nehmotný majetek</i> | |
| | ř.2 | <i>hmotný majetek</i> | |
| <i>investiční dotace¹⁾</i> | ř.30 | 1 | |
| | ř.31 | 2 | |
| | ř.32 | 3 | |
| | ř.33 | 4 | |
| | ř.34 | 5 | |
| | ř.35 | 6 | |
| | ř.36 | 7 | |
| | ř.37 | 8 | |
| | ř.38 | 9 | |
| | ř.39 | 10 | |
| <i>investiční dotace celkem</i> | ř. 300 | | |
| | | | |
| <i>suma oprávek²⁾</i> | ř.4 | | |

ř.4

OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE = -----

(ř. 1 + ř. 2) – ř. 300

ř. 300 * OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE

AKTIVNÍ DOTACE = -----

(ř.1 + ř.2) – ř.4 – ř.300 * OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE

¹⁾ *investiční dotace, které byly poskytnuty na pořízení dlouhodobého majetku, který může být odepisován v nejkratší době podle zvláštního právního předpisu,*

²⁾ *suma oprávek uplatněných u majetku zařazeného v účetní skupině 01 a 02 podle zvláštního právního předpisu.*

Zvláštním právním předpisem je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Opotřebením aktivní dotace vyjadřuje poměr opotřebením dlouhodobého majetku odvozený od průběhu daňových odpisů. Pro určení koeficientu aktivní dotace předpokládám stejné opotřebením, neboť se jedná o stejný dlouhodobý majetek, který je však z části financován investičními dotacemi a z části jinými zdroji. Opotřebením dlouhodobého majetku nezávisí primárně na zdroji financování.

Koeficient aktivní dotace vyjadřuje poměr mezi zvýšením či snížením „opotřebením“ aktivní dotace (resp. snižováním její hodnoty prostřednictvím opotřebením dlouhodobého majetku a růstem její hodnoty prostřednictvím poskytování další investiční dotace) a netto hodnotou dlouhodobého majetku. V tomto případě je netto hodnota vypočtena nikoliv pouze tím,

že od vstupní ceny dlouhodobého majetku v brutto stavu jsou odečteny oprávky daňových odpisů nýbrž i tím, že je od ní odečtena vypočtená hodnota aktivní dotace.

Zjednodušeně se jedná o výpočet hodnoty aktivní dotace při zohlednění daňových odpisů. Význam výkazu o aktivní dotaci lze nejspíše sledovat na případu.

Případ č.6:

Zadání případu je shodné se zadáním příkladu týkajícího se systému účtování o aktivní dotaci. Cílem je vypočítat aktivní dotaci pomocí výkazu o aktivní dotaci pro rok 2008, 2009 a 2010.

Rok 2008

| | | | v tis. Kč |
|--------------------------|--------|------------------|-----------|
| Vstupní cena majetku | ř.1 | nehmotný majetek | 0 |
| | ř.2 | hmotný majetek | 2 700 |
| Investiční dotace | ř.30 | 1 | 500 |
| | ř.31 | 2 | 1 700 |
| | ř.32 | 3 | |
| | ř.33 | 4 | |
| | ř.34 | 5 | |
| | ř.35 | 6 | |
| | ř.36 | 7 | |
| | ř.37 | 8 | |
| | ř.38 | 9 | |
| | ř.39 | 10 | |
| Investiční dotace celkem | ř. 300 | | 2200 |
| | | | |
| suma opravek | ř.4 | | 100 |

100

$$\text{OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{100}{2\,700 - 2\,200} = 0,2$$

Opotřebení dlouhodobého majetku vyjádřené prostřednictvím daňových odpisů (tzv. daňových opravek) činí 20 %. Při dalším výpočtu předpokládám, že také hodnota opotřebení aktivní dotace bude dvacetiprocentní.

$$2\,200 * 0,2$$

$$\text{AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{2\,200 * 0,2}{2\,700 - 100 - 2\,200 * 0,2} = 0,204$$

V roce 2008 aktivní dotace kryla cca dvacet procent zůstatkové ceny dlouhodobého majetku

Rok 2009

| | | | v tis. Kč |
|--------------------------|--------|------------------|-----------|
| vstupní cena majetku | ř.1 | nehmotný majetek | 0 |
| | ř.2 | Hmotný majetek | 2 700 |
| investiční dotace | ř.30 | 1 | 500 |
| | ř.31 | 2 | 1 700 |
| | ř.32 | 3 | |
| | ř.33 | 4 | |
| | ř.34 | 5 | |
| | ř.35 | 6 | |
| | ř.36 | 7 | |
| | ř.37 | 8 | |
| | ř.38 | 9 | |
| | Ř.39 | 10 | |
| investiční dotace celkem | Ř. 300 | | 2200 |
| | | | |
| suma opravek | ř.4 | | 250 |

250

$$\text{OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{250}{2\,700 - 2\,200} = 0,5$$

$$2\,200 * 0,5$$

$$\text{AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{2\,200 * 0,5}{2\,700 - 250 - 2\,200 * 0,5} = 0,81$$

V roce 2009 aktivní dotace kryla cca osmdesát procent zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a to i přesto, že došlo k jejímu „opotřebením“ z dvaceti procent v předešlém roce na padesát procent.

V roce 2009 nedošlo podle zadání příkladu k žádnému novému pořízení dlouhodobého majetku ani k přijetí další investiční dotace. V tomto období došlo pouze k opotřebením dlouhodobého majetku.

Rozdíl oproti roku 2008 byl způsobem tím, že se zvýšilo opotřebením dlouhodobého majetku o 30 procentních bodů (z 20 na 50 procent). Zvýšení opotřebením způsobuje růst významu aktivní dotace s ohledem na zůstatkovou cenu, neboť roste hodnota čitatele (vzrostla dvou a půl násobně) a hodnota jmenovatele uvedeného koeficientu klesá – jednak vlivem růstu opravek v čase a jednak také vlivem růstu aktivní dotace – obě tyto veličiny mají negativní vliv na hodnotu jmenovatele.

Naopak vyřazením dlouhodobého majetku se značným opotřebením způsobuje zvýšení jmenovatele tím, že se sníží uplatňované opravy a dále také hodnota aktivní dotace (hodnota investičních dotací je vynásobena koeficientem opotřebením).

Obdobný efekt má pořízení nového dlouhodobého majetku prostřednictvím dotace, neboť opotřebením dlouhodobého majetku a tedy také „opotřebením“ aktivní dotace se nákupem nového dlouhodobého majetku snižuje, hodnota aktivní dotace vlivem přijetí dotace roste.

To lze demonstrovat na následujícím roce.

Rok 2010

| | | | v tis. Kč |
|--------------------------|--------|------------------|-----------|
| vstupní cena majetku | ř.1 | nehmotný majetek | 0 |
| | ř.2 | hmotný majetek | 4 200 |
| Investiční dotace | ř.30 | 1 | 500 |
| | ř.31 | 2 | 1 700 |
| | ř.32 | 3 | 500 |
| | ř.33 | 4 | |
| | ř.34 | 5 | |
| | ř.35 | 6 | |
| | ř.36 | 7 | |
| | ř.37 | 8 | |
| | ř.38 | 9 | |
| | ř.39 | 10 | |
| Investiční dotace celkem | ř. 300 | | 2700 |
| | | | |
| suma oprávek | ř.4 | | 600 |

600

$$\text{OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{600}{4\,200 - 2\,700} = 0,4$$

$$2\,700 * 0,4$$

$$\text{AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{2\,700 * 0,4}{4\,200 - 600 - 2\,700 * 0,4} = 0,429$$

Koeficient aktivní dotace se tedy snížil tzn.že aktivními dotacemi kryje cca 43 procent zůstatkové ceny dlouhodobého majetku. Výše investičních dotací se sice zvýšila a koeficient aktivní dotace na toto zvýšení reaguje vždy tím, že roste, naproti tomuto účinku působí však jiný silnější efekt spočívající v relativním snížení opotřebení dlouhodobého majetku vlivem porřízení nového.

Až do vyřazení majetku se bude sice opotřebení absolutně zvyšovat (ř. 5 rok 2009 - 250 tis. Kč, ř. 5 rok 2010 - 600 tis. Kč), vstupní cena však roste o větší absolutní částku (ř. 1 a ř. 2 rok 2009 – 2 700 tis. Kč, ř. 1 a ř. 2 2010 – 4 200 tis. Kč). Proto dochází k relativnímu poklesu opotřebení dlouhodobého majetku, což koeficient aktivní dotace snižuje – snižuje se podíl aktivní dotace na zůstatkové ceně, neboť tato roste – viz jmenovatel.

Shora uvedené zásady lze snadno doložit také exaktním výpočtem. Pokud by nedošlo v roce 2010 k porřízení nového dlouhodobého majetku, dosáhl by koeficient aktivní dotace následujících hodnot:

| | | | v tis. Kč |
|--------------------------|--------|------------------|-----------|
| vstupní cena majetku | ř.1 | nehmotný majetek | 0 |
| | ř.2 | hmotný majetek | 2 700 |
| investiční dotace | ř.30 | 1 | 500 |
| | ř.31 | 2 | 1 700 |
| | ř.32 | 3 | |
| | ř.33 | 4 | |
| | ř.34 | 5 | |
| | ř.35 | 6 | |
| | ř.36 | 7 | |
| | ř.37 | 8 | |
| | ř.38 | 9 | |
| | ř.39 | 10 | |
| investiční dotace celkem | ř. 300 | | 2200 |
| | | | |
| suma opravek | ř.4 | | 400 |

400

$$\text{OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{400}{2\,700 - 2\,200} = 0,8$$

$$2\,200 * 0,8$$

$$\text{AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{2\,200 * 0,8}{2\,700 - 400 - 2\,200 * 0,8} = 3,26$$

Z provedeného výpočtu a zejména ze srovnání tohoto výpočtu s výpočtem předchozím vyplývá, že koeficient aktivní dotace by se výrazně zvýšil, pokud by nedošlo k poskytnutí dotace a k pořízení dlouhodobého majetku.

Hlavním důvodem takového stavu je zvýšené opotřebení stávajícího dlouhodobého majetku, které dosahuje již 80 %. Toto opotřebení způsobuje, že číselník ukazatele aktivní dotace roste, zatímco jmenovatel klesá o opotřebení reprezentované daňovými opravkami a dále o opotřebení aktivní dotace.

Z těchto výpočtů exaktně vyplývá, že cílem veřejných rozpočtů, který by se měl finančně projevit v určitém přerozdělení investičních dotací, by mělo být udržení výše aktivní dotace u daných zemědělských subjektů pod určitým daným limitem, který by se samozřejmě mohl lišit podle podnebních podmínek. Výpočet koeficientu zůstává pro všechny subjekty stejný. Za uvážení stojí také možnost stanovit horní a spodní limitní hodnotu aktivní dotace. Poskytovatelé investičních dotací by se vhodnou alokací investičních dotací snažili o to, aby se hodnota aktivní dotace pohybovala v těchto limitech a vývoj investičních dotací s ohledem na opotřebení dlouhodobého majetku u jednotlivých podnikatelských subjektů by se tedy vyrovnával.

Pro tento účel navrhuji stanovit tyto limity:

Aktivní dotace 0,8

Opotřebení aktivní dotace 0,8

Srovnání hodnot obou ukazatelů připouští čtyři možnosti výsledku:

1, hodnota aktivní dotace je nižší než 0,8, hodnota opotřebení aktivní dotace je nižší než 0,8

Tento výsledek znamená, že opotřebení dlouhodobého majetku není zásadní a také podíl dosavadních investičních dotací na zůstatkové hodnotě není vysoký. V tomto případě by **investiční dotace mohla být poskytnuta**, v tom případě, že by se hodnota opotřebení dlouhodobého majetku (poměr aktivní dotace) blížil hodnotě 0,8 a hodnota aktivní dotace byla blízká nulové hodnotě – příkladem takového stavu je opotřebení dlouhodobého majetku v úrovni 0,75 a hodnota aktivní dotace 0 (tzn. žádná investiční dotace není v době rozhodování aktivní – buď nebyla nikdy přijata žádná investiční dotace nebo přijata byla, ale týkala se majetku, který je či má být daňově již zcela odepsán. V tomto případě není žádná investiční dotace aktivní a zároveň se opotřebení blíží limitu.

2, hodnota aktivní dotace je vyšší než 0,8, hodnota opotřebení aktivní dotace je nižší než 0,8

Tento výsledek znamená, že opotřebení dlouhodobého majetku není nijak zásadní a podnik je předotován. **Žádná další investiční dotace by při izolovaném pohledu tohoto ukazatele neměla být poskytnuta** – není bezpodmínečně nutná a mohla by zvyšovala závislost podnikatele na dotacích.

3, hodnota aktivní dotace je nižší než 0,8, hodnota opotřebení aktivní dotace je vyšší než 0,8

Tento výsledek znamená, že opotřebení dlouhodobého majetku je významné a majetek z hlediska daňových odpisů bude brzy zcela opotřebován, zároveň zemědělský podnik vykazuje nízké hodnoty aktivní dotace – tzn. že žádnou dotaci nepřijal nebo ji přijal v dřívějších obdobích a tyto dotace jsou již z velké části spotřebovány (resp. jejich podíl na zůstatkové hodnotě, která je už tak relativně nízká, je také nízký). **Investiční dotace bude poskytnuta prioritně.**

4, hodnota aktivní dotace je vyšší než 0,8, hodnota opotřebení aktivní dotace je vyšší než 0,8

Tento výsledek znamená, že opotřebení dlouhodobého majetku je značné – dle daňových odpisů přesahuje osmdesát procent vstupní ceny dlouhodobého majetku, zároveň je však zřejmé, že aktivní dotace je taktéž vysoká, resp. je vysoký podíl dosud aktivních investičních dotací v zůstatkové ceně dlouhodobého majetku. Je nepochybné, že v tomto případě jedná se o situaci značné dotační neefektivnosti. Daný zemědělský podnik přijal podstatné investiční dotace, přesto jeho majetek je stále málo inovován. Jinak řečeno, dosud poskytnuté investiční dotace nebyly odpovídajícím způsobem doplněny ostatními zdroji financování a nový dlouhodobý majetek, jehož pořízení by snižovalo hodnotu opotřebení dlouhodobého majetku, nebyl z jiných zdrojů prakticky pořizován. **V tomto případě nelze spolehlivě o poskytnutí investičních dotací rozhodnout** a správci veřejných rozpočtů musí rozhodovat na základě dalších kritérií s ohledem na společenskou nutnost a potřebnost poskytnutí investiční dotace – kupř. zvýšení zaměstnanosti v daném regionu spojené s novou investicí, zajištění programů obnovy a ochrany kulturní krajiny apod.

Výhodou tohoto výpočtu je, že zemědělské podniky mohou vývoj ukazatele aktivní dotace predikovat, neboť znají stav svého majetku i výši jeho opotřebení odvozenou od daňových odpisů.

Proto navrhuji, aby bylo o investiční dotaci na pořízení nového dlouhodobého majetku v aktuálním roce rozhodováno na základě údajů o ukazateli aktivní dotace a poměru aktivní dotace aktuálního roku. Tímto rozhodnutím s aktuálními podklady bude moci být zabráněno nežádoucímu stavu ukazatele aktivní dotace či poměru aktivní dotace již v daném, aktuálním roce.

Také v tomto případě je výpočet aktivní dotace a poměru aktivní dotace nutnou podmínkou pro žádost o investiční dotaci, přičemž pokud ukazatel nedosáhne požadované úrovně, bude žádost z dalšího posuzování vyřazena.

Pozn. Je zřejmé, že výkaz o aktivní dotaci je založen na systému účtování o aktivní a zůstatkové dotaci. Tento systém v současnosti však neplatí. Výkaz lze však po určitých změnách použít i pro rozhodování v současně platném systému účtování o aktivní dotaci. Podoba tohoto výkazu je uvedena v příloze č. 9 k této disertační práci.

4. Praktická aplikace a závěry

Na základě znalosti kompletního účetnictví vybraných daňových subjektů za účetní období roku 2006 a evidence pro daňové účely ve smyslu ustanovení § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, jež byly předloženy k všeobecné daňové kontrole, provedu praktickou aplikaci vzorců uvedených v teoretické části disertační práce.

Z vnitřních zdrojů správce daně budu dále čerpat údaje o daňových povinnostech zvolených subjektů za další zdaňovací období k prohloubení praktických zjištění o vztazích popsanych v teoretické části této disertační práce.

Takto zkoumány budou údaje od dvou výrazně odlišných zemědělských subjektů – subjektem č. 1 je právnická osoba hospodařící konvenčním způsobem, subjektem č. 2 fyzická osoba hospodařící ekologickými postupy. Oba tyto podnikatelské subjekty jsou součástí souhrnných tabulek, které jsou v příloze této disertační práce.

Kapitola č. 4 je rozdělena na dvě části – subjekt č. 1 a subjekt č.2 a v rámci těchto dvou částí jsem vždy připojil odkaz na příslušnou část předchozích čtyř kapitol této disertační práce podle toho, jaké vztahy uvedené v těchto předchozích kapitolách jsou na praktických údajích aplikovány.

4.1. Subjekt č. 1

Jedná se o jeden zemědělský podnik ze skupiny konvenčních zemědělských podniků – právnických osob, která je v příložených tabulkách ve všech případech vedena pod číslem 1. Jedná se o zemědělské družstvo. V krátkosti uvádím rekapitulaci hospodářských výsledků tohoto družstva:

| | leden | únor | březen | duben | květen | červen |
|--------------|----------|---------|---------|----------|----------|----------|
| UZP základní | 137620 | 116801 | 179631 | 77745 | 350102 | 160593 |
| UZP snížená | 1941289 | 2387477 | 3164966 | 3816313 | 2982726 | 3521001 |
| PZP základní | 1093897 | 1030630 | 1780513 | 3150703 | 3001206 | 1803713 |
| PZP snížená | 495118 | 427200 | 780604 | 1605472 | 582937 | 523063 |
| | červenec | srpen | září | říjen | listopad | prosinec |
| UZP základní | 184241 | 124784 | 121462 | 130477 | 170830 | 298749 |
| UZP snížená | 1525970 | 3238129 | 3295512 | 4618240 | 4421298 | 1828320 |
| PZP základní | 2485881 | 3972098 | 1838171 | 18271181 | 6121039 | 2756082 |
| PZP snížená | 515945 | 667098 | 728389 | 955278 | 1490500 | 718729 |

UZP – uskutečněná zdanitelná plnění

PZP – přijatá zdanitelná plnění.

Družstvo vykázalo v roce 2006 osvobozená plnění ve výši 1 285 164,- Kč

Družstvo přijalo v roce 2006 následující dotace:

- provozní dotace ve výši 14 964 000,- Kč
- investiční dotace 1 101 000,- Kč

Ad 1.1.1.) Kvantifikace vlivu dvou sazeb daně z přidané hodnoty na schopnost zemědělského podniku dosahovat nadměrného odpočtu

1) poměr PZP

$$5 \times \frac{9\,490\,333,-}{56\,795\,447,-} + 19 \times \frac{47\,305\,114,-}{56\,795\,447,-} = 16,66 \%$$

2) poměr UZP

$$5 \times \frac{36\,741\,241,-}{38\,794\,276,-} + 19 \times \frac{2\,053\,035,-}{38\,794\,276,-} = 5,74 \%$$

3) daňová přírážka

$$5,74 \% - 16,66 \% = \mathbf{-10,92 \%}$$

4) peněžní vyjádření daňové přírážky

$$10,92 \times 56\,795\,447 = \mathbf{6\,202\,063,- \text{ Kč}}$$

Tím, že subjekt č. 1 využíval duálního systému daně z přidané hodnoty (pořizoval zboží a služby převážně v základní sazbě daně a dodával zboží a služby převážně ve snížené sazbě daně), snížil svou daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty o 6 202 063,- Kč.

Z jednotlivých přiznání k dani z přidané hodnoty tohoto subjektu víme, že jeho celková daňová povinnost za všechna zdaňovací období roku 2006 činila souhrnný nadměrný odpočet ve výši 7 235 350,- Kč. Pokud by daňový subjekt nevyužíval výhod duálního sazbového systému, vykazoval by za všechna zdaňovací období roku 2006 celkem nadměrný odpočet pouze ve výši 1 033 287,- Kč. Nevyužíváním výhod duálního sazbového systému se v tomto případě chápe zdanění výstupů ve stejném poměru sazeb daně z přidané hodnoty jako je tomu na vstupech.

Tento výsledek lze interpretovat také tak, že kdyby pro zemědělské podnikatele nebyla v legislativě implementována úleva v podobě danění výstupů sníženou sazbou daně, musel by tento zemědělský podnik odvést do státního rozpočtu celkem o 6 202 063,- Kč více.

Další, již ne tak přesnou interpretací je tato: kdyby neexistoval duální sazbový systém ale pouze jediná sazba daně, daňový subjekt by vybral a odvedl na dani o přibližně 6 mil. Kč více než v tomto systému s možností snížené sazby daně na výstupu. Nepřesnost této definice spočívá v tom, že nelze přesně určit částku v situaci, kdy neznáme hodnotu oné jediné sazby daně. Jedná se tedy vždy pouze o přibližnou hodnotu.

Ad 1.2.1.) Kvantifikace vlivu dotací na schopnost zemědělského podniku dosáhnout dotační povahy daně z přidané hodnoty – individuální daňový multiplikátor

36 741 241,-

2 053 035

$$\text{IDM} = 0,05 \times \frac{36\,741\,241}{36\,741\,241 + 2\,053\,035 + 1\,285\,164} + 0,19 \times \frac{2\,053\,035}{36\,741\,241 + 2\,053\,035 + 1\,285\,164}$$

$$\text{IDM} = 0,0458 + 0,0097 = \mathbf{0,0555}$$

Kvantifikace vlivů dotace na nadměrné odpočty:

$$16\,065\,000,- \text{ Kč} \times 0,0555 = \mathbf{891\,608,- \text{ Kč}}$$

Ze shora provedené analýzy vyplývá, že zvolený zemědělský podnik dosáhl snížení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v roce 2006 ve výši 7 093 671,- Kč. Toto snížení bylo dosaženo jednak snížením daňové povinnosti ve výši 6 202 063,- Kč vlivem dvou sazeb daně na základě specifického legislativního režimu pro zemědělské výrobky a dále pak bylo dosaženo snížením daňové povinnosti ve výši 891 608,- Kč vlivem poskytnutých dotací, které navyšují vstupy (pořízení zboží a služeb), samy však v přiznání k DPH uváděny nejsou.

To znamená, že duální systém daně z přidané hodnoty se na vytvoření prorůstové povahy daně z přidané hodnoty u subjektu č. 1 v roce 2006 podílel zhruba z 87 %, zbývajících 13 % se týkalo pozitivního vlivu přijatých dotací.

V této souvislosti poukazuji na další skutečnosti. Suma všech dotací získaných v roce 2006 činila **16 065 000,- Kč**. Rozdíl mezi základem daně na vstupu a základem daně na výstupu (38 794 276 - 56 795 447) činí **- 18 001 171,- Kč**. Je tedy zřejmé, že dotace jsou tím zdrojem financování, který kryje nedostatečnost zemědělských podnikatelů na výstupu a kryjí tak pořízení zboží a služeb nezbytných pro provoz podniku v daných přírodních podmínkách a daným způsobem hospodaření.

Celkové výstupy (základ daně na výstupu) daného zemědělského podniku činí 38 794 276,- Kč, povinnost odvést daň činila **2 153 082,- Kč** (zjištěná součtem daňových povinností na výstupu za všechna zdaňovací období roku 2006 či alternativně také poměrem $\text{IDM} \times \text{UZP}$, tj. $5,55 \% \times 38\,794\,276,- \text{ Kč}$), daňová úleva na DPH kvantifikovaná výše na úrovni **7 093 671,- Kč** je tedy zásadní a dokonce trojnásobně převyšuje skutečně vykázanou daňovou povinnost na výstupu.

Pro další uvedení praktického významu analýzy dotační povahy daně z přidané hodnoty v zemědělském sektoru je podstatné uvést, že v daném případě součet daňových povinností za všechna zdaňovací období kalendářního roku 2006 nabyl podoby nadměrného odpočtu ve výši **7 235 350,- Kč**. Pokud od této částky odečteme vypočtenou hodnotu obou vlivů ve výši **7 093 671,- Kč**, získáváme výsledek – nadměrný odpočet ve výši **141 679,- Kč**. Přesto, že tento výsledek je výrazně nižší než skutečný součet nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za rok 2006, plátce nedosáhl vlastní daňové povinnosti, jak by bylo možno z dosavadní analýzy očekávat, odstraní-li se dva dominantní vlivy nadměrných odpočtů. V tomto konkrétním případě však bylo zjištěno, že v průběhu roku 2006 plátce přijal bankovní úvěr, ze kterého financoval nákupy nového dlouhodobého majetku. V porovnání s předchozím stavem drobný celkový nadměrný odpočet byl způsoben právě tímto úvěrovým financováním pořízení dlouhodobého majetku.

S hodnotou IDM ve výši 5,55 % vykazuje sledovaný zemědělský podnik mírně podprůměrnou schopnost využívat dotací ke snížení své daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty. I v porovnání s ostatními zemědělskými podniky a podnikateli vykazuje spíše slabší schopnost využít dotací k získání další, skryté dotace spočívající v daňové úlevě na dani z přidané hodnoty. Je to dáno tím, že značná část produkce tohoto podniku podléhá snížené sazbě daně.

Ad 1.3.) Kvantifikace vlivu dotací na skutečný finanční tok z daně z přidané hodnoty

U sledovaného plátce, u kterého jsem výše kvantifikoval vlivy duálního systému a vlivy dotací na DPH izolovaně, by tedy došlo k této změně:

$$14\,964\,000,- \text{ Kč} \times 0,0555 = \mathbf{830\,502,- \text{ Kč}}$$

Vliv dotací se v případě zjišťování skutečného peněžního toku z daně z přidané hodnoty oproti stavu založeném na izolovaném vnímání příznání k DPH snížil o 61 106,- Kč, což je příspěvek investiční dotace, která působí aktivně při izolovaném pohledu na příznání k dani z přidané hodnoty, je však z pohledu skutečného peněžního toku z daně z přidané hodnoty neúčinná.

Snížení daňové povinnosti s přímým dopadem do peněžního toku podniku tedy dohromady (jak důsledkem duálního systému DPH v tuzemsku tak vlivem dotací) činí **7 032 565,- Kč**. To znamená, že duální systém daně z přidané hodnoty se na pozitivní změně peněžního toku z daně z přidané hodnoty podílel zhruba z **88 %**, zbývajících **12 %** se týkalo pozitivního vlivu přijatých dotací.

Ad 2.2.1.) Finanční analýza a DPH

A) čistá produkční výkonnost - srovnání základů daně

$$\text{ČPV} = \frac{2\,053\,035 + 36\,741\,241 + 1\,285\,164}{56\,795\,447} = \mathbf{0,7056}$$

Z hodnoty ČPV vyplývá, že sledovaný daňový subjekt nebyl v roce 2006 samostatně životaschopný a bez náležité dotace se nedokáže hospodářsky obejít. Své produkčně odbytové náklady dokáže krýt ze svých zdrojů pouze ze 70 %, zbytek musí krýt investiční a provozní dotace, chce-li stát zachovat zemědělskou výrobu v daném regionu. Kromě těchto základních údajů o základech daně v součtu za jednotlivá zdaňovací období roku 2006 jsem získal další údaje potřebné pro výpočet ČPV za jednotlivá zdaňovací období roku 2005 a 2007 a dále také za období od 1.května 2004 do 31.prosince 2004, toto období bylo vybráno proto, že se týká období českého členství v EU, které je pro zemědělské podniky rozhodující a zároveň začal od 1.května 2004 platit zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty, který zásadně změnil daňové poměry většiny plátců.

O tomto plátcu jsem shromáždil údaje uvedené v příloze č. 10 k této disertační práci a na základě těchto údajů byly stanoveny tyto hodnoty ČPV:

$$\text{ČPV}_{2004} = \frac{27\,339\,429 + 712\,037}{17\,266\,923} = \mathbf{1,6246}$$

$$\check{\text{CPV}}_{2005} = \frac{39\,013\,233 + 1\,379\,564}{31\,121\,912} = 1,2979$$

$$\check{\text{CPV}}_{2007} = \frac{44\,610\,583 + 2\,002\,835}{45\,865\,260} = 1,0163$$

Z komparace všech údajů vyplývá, že poměr základů daně v produkčně odbytovém pojetí se v čase u tohoto subjektu výrazně proměnil, výrazné zhoršení ČPV v roce 2006 lze přičíst velké investici, která se z hlediska DPH projevuje okamžitě a nikoliv postupně, jak je tomu v případě odpisů daňově účinných.

Přesto však je vývoj ČPV alarmující, neboť se snižuje a v roce 2007 už výstupy přesahovaly vstupy o necelá dvě procenta. Je zřejmé další náklady (zejména mzdové) nemohou být za takového stavu hrazeny z tržeb za vlastní výkony.

Jakým způsobem by se však tento nepříznivý stav změnil, kdybych mezi uskutečněná zdanitelná plnění připojil také dotace jako určitou specifickou úhradu státu za plnění jeho priorit? (vzhledem k tomu, že v roce 2004 se dotace týkají celého kalendářního roku a údaje o DPH pouze období od května do prosince tohoto roku, porovnání nemůže být pro tento rok provedeno). Dotace, jakkoliv není z pohledu soudobé legislativy úhradou za zdanitelná plnění a do přiznání k DPH se nijak neprojeví, je ve své podstatě úhradou za činnosti, které zemědělský podnik vykonává pro stát a to i v případě dotace investiční, která je vázána na konkrétní pořízení zboží. Přijmeme-li dotaci jako úhradu za zdanitelné plnění uskutečněné pro stát, který po zemědělci požaduje provedení určitých skutečností, změní se produkční výsledky vybraného zemědělského podniku zásadním způsobem takto:

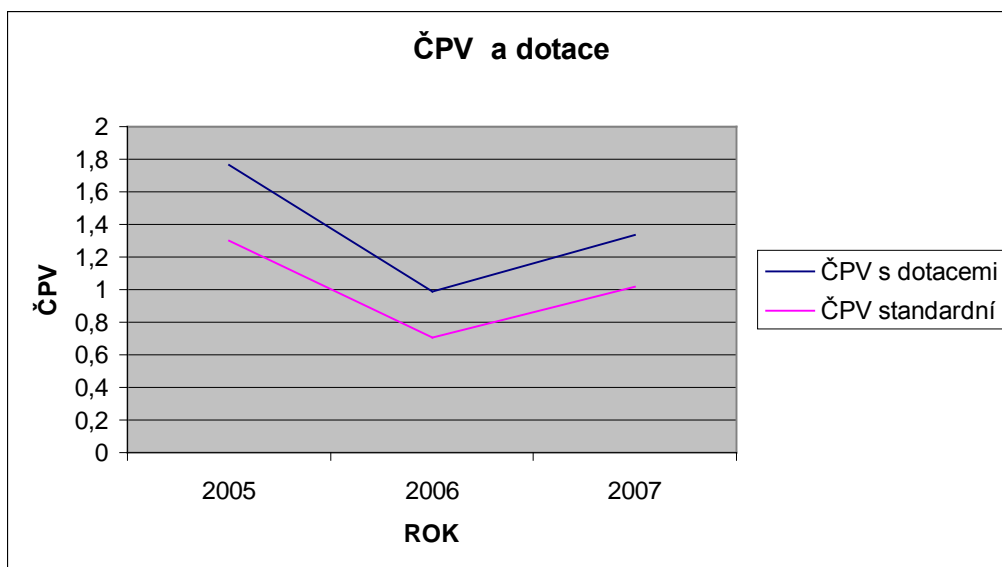
$$\check{\text{CPV}}_{2005} = \frac{39\,013\,233 + 1\,379\,564 + 14\,462\,000}{31\,121\,912} = 1,7626$$

$$\check{\text{CPV}}_{2006} = \frac{2\,053\,035 + 36\,741\,241 + 1\,285\,164 + 16\,065\,000}{56\,795\,447} = 0,9889$$

$$\check{\text{CPV}}_{2007} = \frac{44\,610\,583 + 2\,002\,835 + 14\,668\,000}{45\,865\,260} = 1,3361$$

Zemědělský podnik dosáhl tedy s výjimkou roku 2006, kdy se vstupy a výstupy prakticky rovnaly, vynikajících výsledků při svém hospodaření na produkčně odbytové bázi.

Vztah mezi ČPV standardní a ČPV s příslušnými dotacemi popisuje pro konkrétní vybraný podnik následující graf:



Je patrné, že dotace jsou ve všech třech letech prakticky stejné a proto jsou grafické výsledky obou variant ČPV v zakresleny ve dvou v podstatě rovnoběžných křivkách. Je však patrné, že v případě začlenění dotace do rozhodování není vybraný zemědělský podnik již v produkční ztrátě, neboť hodnota ČPV se pohybuje nad hranicí 1 nebo v jejím blízkém okolí.

Tyto výsledky můžeme porovnat s provozním hospodářským výsledkem vybraného zemědělského podniku:

Rok 2005 - zisk 4 313 tis. Kč.

Rok 2006 – ztráta 274 tis. Kč.

Rok 2007 – zisk 7 048 tis. Kč

Pro náležité porovnání je třeba zvolit nikoliv relativní údaje o poměru vstupů a výstupů u zvoleného subjektu, ale absolutní rozdíly mezi nimi, tedy:

rok 2005 - + 23 732 885,- Kč,

rok 2006 - - 651 007,- Kč,

rok 2007 - + 15 416 158,- Kč,

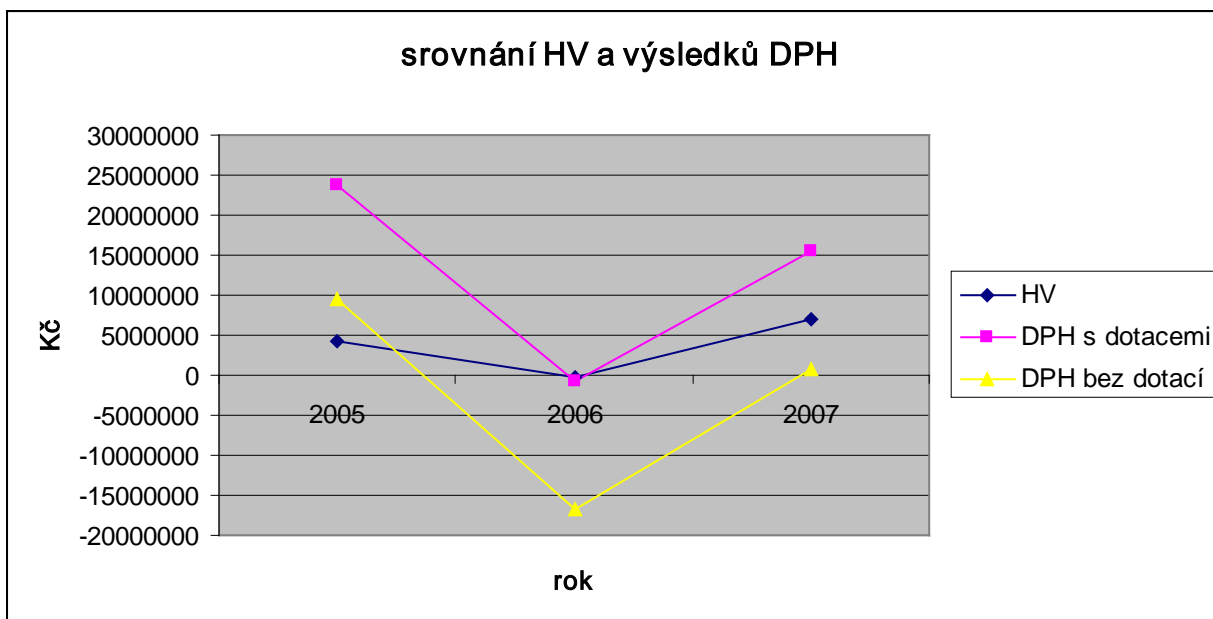
v případě, že počítáme s dotacemi a dále

rok 2005 - + 9 379 564,- Kč,

rok 2006 - - 16 716 007,- Kč,

rok 2007 - + 748 158,- Kč,

v případě, že s dotacemi nepočítáme.



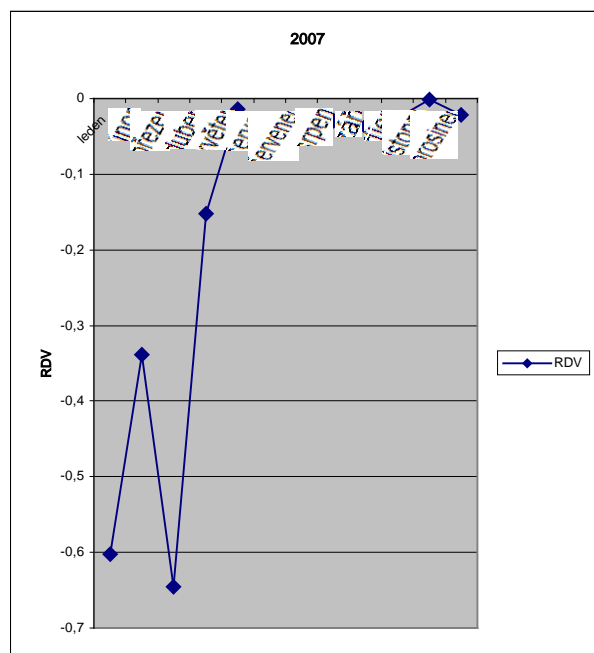
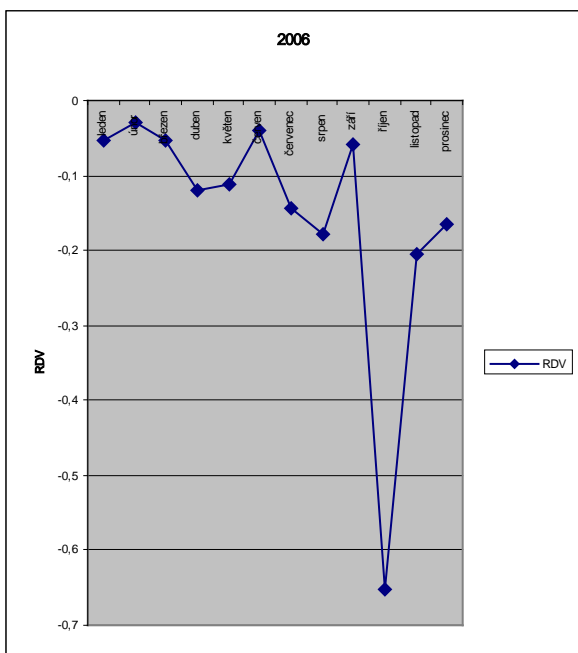
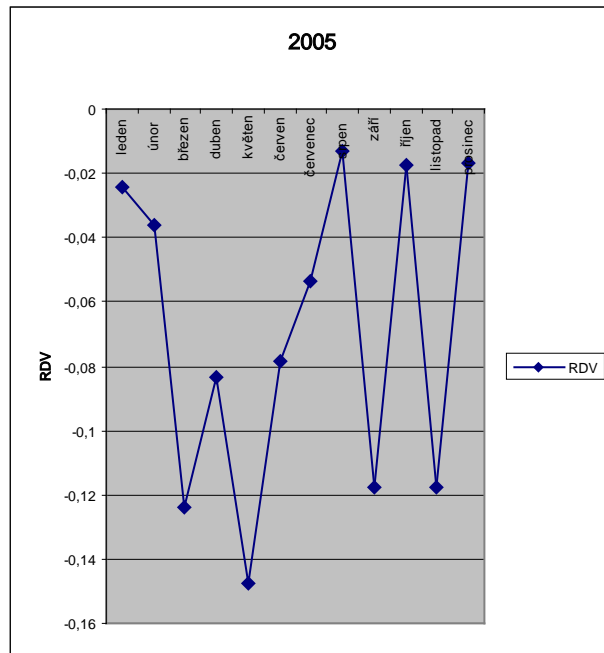
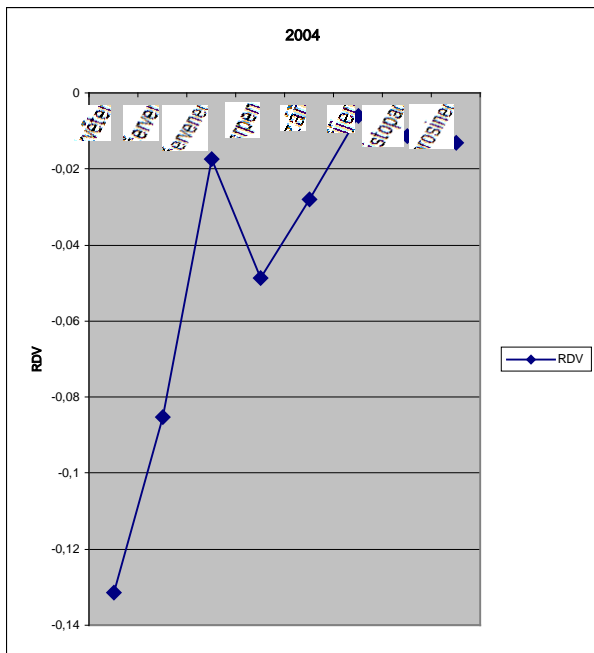
Na základě shora uvedených přístupů lze také kvantifikovat časovou potřebu dotací v průběhu kalendářního roku. Tato analýza je uvedena v příloze č.13 k této disertační práci.

B) Relativní daňová výkonnost

Relativní daňová výkonnost udává, jakým způsobem je zemědělský podnik schopen dosáhnout nadměrného odpočtu (popř. vlastní daňové povinnosti) s ohledem na své výstupy. Tento ukazatel lze však také hodnotit jako poměr, ve kterém může konkrétní zemědělský podnikatel zvýšit úhrady za svá uskutečněná zdanitelná plnění o nadměrné odpočty, které jsou jeho podnikáním vytvořeny.

U subjektu č. 1 jsem zjistil veškeré hodnoty o daňových povinnostech (nadměrné odpočty či vlastní daňové povinnosti) a o veškerých uskutečněných zdanitelných plněních a tyto údaje jsou uvedeny v příloze č. 10 této disertační práce včetně výpočtu RDV.

Vývoj relativní daňové výkonnosti lze znázornit také graficky tak, jak jsem to provedl dále. Je však zřejmé, že údaje v roce 2004 nejsou kompletní, proto je třeba vývoj relativní daňové výkonnosti hodnotit v tomto roce s ohledem na tuto skutečnost.



Z grafického vyjádření vývoje RDV vyplývá, že tento vývoj nevykazuje žádné sezónní složky. Zároveň je zřejmé, že RDV ve všech případech dosahovala záporných hodnot – subjekt č. 1 vždy vykazoval nadměrný odpočet.

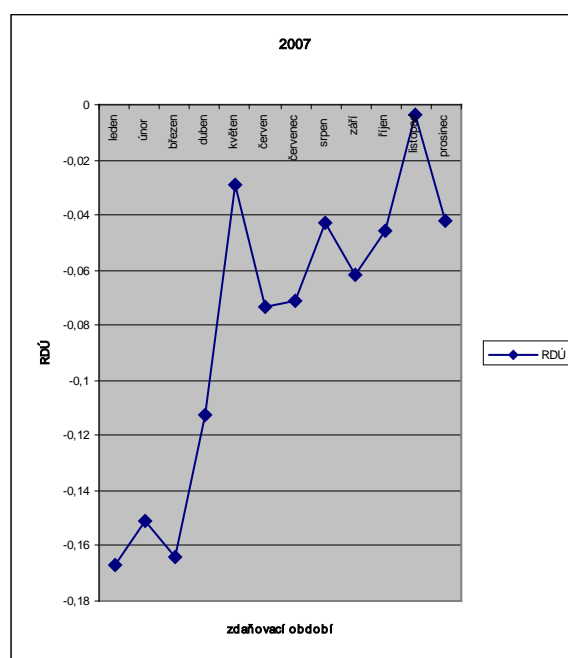
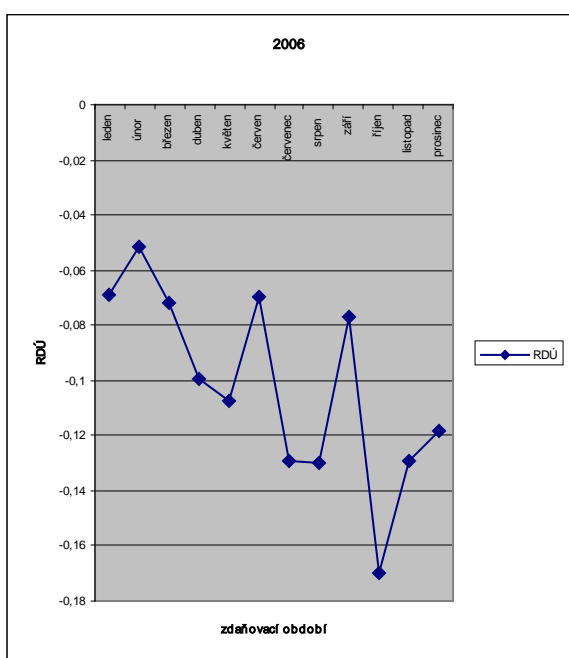
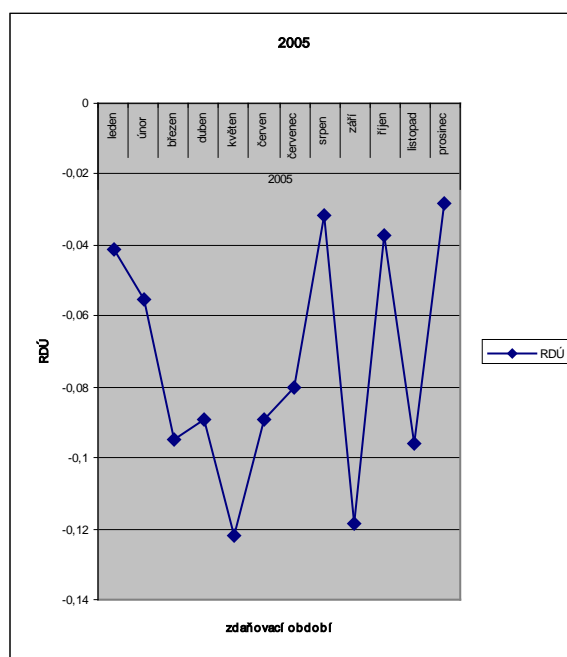
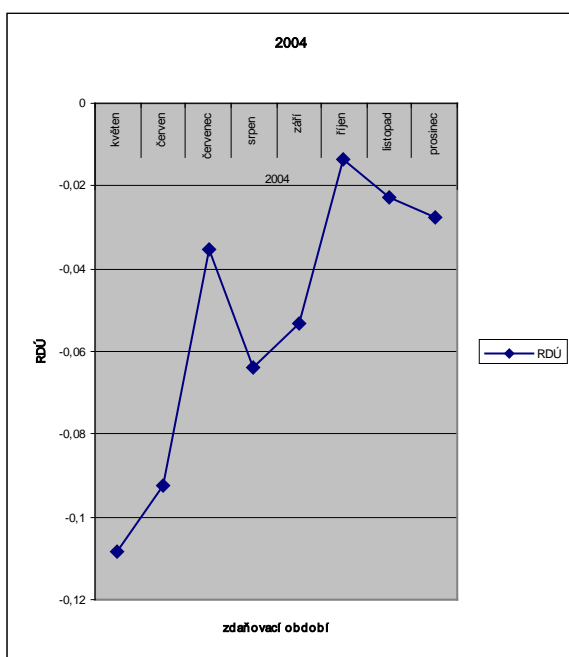
Pokud budeme chápat daň z přidané hodnoty jako další skrytou dotaci (v případě zemědělských subjektů ji tak z důvodů uvedených v teoretické části této disertační práce chápat lze), lze hodnotu ukazatele RDV uvést také jako schopnost podnikatele dosáhnout ze svých uskutečněných zdanitelných plnění této další skryté dotace – **tedy zvýšit úhrady za své výstupy ze zdrojů nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty.**

Tato schopnost podniku má v čase spíše rostoucí tendenci. Rok 2006, kdy hodnota RDV dosáhla dokonce 17 %, byl jako celek díky rozsáhlé investiční akci výjimečný a proto je třeba tuto vysokou hodnotu přijmout rezervovaně.

C) Relativní daňová úhrada

Relativní daňovou úhradu lze v případě zemědělců chápat jako poměr, ve kterém lze úhradu za přijatá zdanitelná plnění provést ze zdrojů skutečného peněžního toku z daně z přidané hodnoty. U subjektu č. 1 jsem zjistil veškeré hodnoty o daňových povinnostech (nadměrné odpočty či vlastní daňové povinnosti) a o veškerých přijatých zdanitelných plněních a tyto údaje jsou v příloze č. 10 této disertační práce včetně výpočtu RDÚ.

Vývoj relativní daňové úhrady lze znázornit také graficky tak, jak jsem to provedl dále. Je však zřejmé, že údaje v roce 2004 nejsou kompletní, proto je třeba vývoj relativní daňové úhrady hodnotit v tomto roce s ohledem na tuto skutečnost.



Ze shora shromážděných údajů vyplývá, že subjekt č. 1 vykazoval po celou zkoumanou dobu výhradně nadměrné odpočty - hodnota RDÚ je vždy záporná.

Znamená to, že v každém jednotlivém období, měla daň z přidané hodnoty u subjektu č. 1 prorůstovou povahu a díky této dani byl podnik schopen krýt část úhrad za své vstupy (přijata zdanitelná plnění). Hodnota RDÚ zpravidla oscilovala mezi 5 až 10 procenty. Mohu tedy uzavřít, že skrytá dotace v podobě nastavení systému daně z přidané hodnoty uhradila průměrně 5 až 10 procent výstupů, subjekt č. 1 tedy mohl v případě svého peněžního toku vždy s touto skutečností uvažovat.

Ad 2.3.1.) Přímý vliv provozních dotací na daňovou povinnost daně z příjmů

Přímý vliv provozních dotací na daně z příjmů je odvozen od vztahu mezi nespotřebovanou provozní dotací – tzn. takovou provozní dotací, kterou zemědělský podnik nestačí užít na úhradu nákladů v daném zdaňovacím období (bude ji muset zdanit) – a příslušnou sazbou daně.

Subjekt č. 1 vykázal ve zdaňovacím období kalendářního roku 2006 ztrátu a proto je zřejmé, že neexistuje žádná provozní dotace, jež by nebyla „vyčerpána“.

$$0 \times 0,24 = 0$$

Provozní dotace u subjektu č. 1 v roce 2006 nijak neovlivnily daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob.

Ad 2.3.2.) Přímý vliv investičních dotací na daňovou povinnost daně z příjmů

Vliv investičních dotací na daňovou povinnost je dán vztahem mezi investiční dotací (ta primárně nijak daň z příjmů neovlivňuje – děje se tak až prostřednictvím odpisů) resp. neuplatněným běžným daňovým odpisem, očekávanou sazbou daně z příjmů a zásobitelem.

$$\frac{1\ 101\ 000}{30} \cdot 0,2 \cdot \frac{1 - 1,1^{-30}}{0,1} = 69\ 194 \text{,- Kč}$$

Subjekt č. 1 neužívá žádného VVP – míru, s jakou srovnává výnosnost svých projektů odhaduje na základě své zkušenosti, proto jsem zvolil hodnotu VVP na úrovni 10 %.

Sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2006 činila 24 %. Všeobecně se očekávalo snižování daňové sazby, v roce 2007 byla sazba daně z příjmů taktéž 24 %, v roce 2008 činila sazba daně 21 % a má klesat až k 19 %, proto jsem zvolil očekávanou sazbu daně z příjmů kompromisně na 20 procent.

Investiční dotace se týkala rekonstrukce budovy, která je zařazena v 5. odpisové skupině, doba odepisování tedy činí 30 let.

Z této základní analýzy vyplynulo, že subjekt č. 1 přijal investiční dotaci ve výši 1 101 000,- Kč, přijetím této dotace snížil podnik možnost daňových odpisů, o tyto odpisy, které nemohou být daňově uplatněny zvýšil podnik svůj základ pro výpočet daně.

Ad 2.4.1.1.) Individuální mikroekonomická analýza v soukromém sektoru

$$\text{Celkové příjmy z dotací} = 16\,065\,000 + 0,0555 \cdot 14\,964\,000 - 0,24 \cdot 0 - \frac{1\,101\,000}{30} \cdot 0,2$$

$$\text{-----} = 16\,065\,000 + 830\,502 - 0 - 69\,194 = 16\,820\,308,- \text{ Kč}$$

0,1

Celkové dotace se skládají z provozní dotace ve výši 14 964 000,- Kč a z investiční dotace ve výši 1 101 000,- Kč. Individuální daňový multiplikátor činí 0,0555.

Z postupného výpočtu vyplývá, že celkově přijaté dotace ve výši přesahující 16 mil. Kč byly zvýšeny o další skrytou dotaci na dani z přidané hodnoty ve výši 830 tis. Kč. Tato skrytá dotace byla vyvolána výhradně působením provozní dotace na daňovou povinnost na DPH. Dále pak mohlo dojít ke snížení peněžního toku z dotací prostřednictvím zvýšení daně z příjmů vyvolaném „nevyčerpanou“ provozní dotací – subjektu č. 1 se jí však podařilo vyčerpat zcela a tak dopad provozních dotací na daň z příjmů právnických osob není žádný.

Celkové poskytnuté dotace se však snížily vlivem investiční dotace, jejíž přijetí znamená snížení odpisů, tím snížení nákladů a zvýšení zisku či snížení ztráty.

Ad 2.4.1.3.) Pravděpodobnost individuálního peněžního toku

Je zřejmé, že se nemusím zabývat pravděpodobností peněžního toku z daně z příjmů právnických osob vyvolaném provozní dotací – jak bylo uvedeno, tento vliv byl v roce 2006 primárně nulový.

Není však na prvý pohled zřejmá pravděpodobnost individuálního peněžního toku na dani z příjmů právnických osob vyvolaného investičními dotacemi. Vliv investičních dotací byl ohodnocen na 23 359,- Kč ročně. Jak jsem již uvedl, dosáhl subjekt č. 1 v roce 2006 ztráty.

Hospodářský výsledek před investičními dotacemi lze stanovit takto:

Hospodářský výsledek před daněmi – investiční dotace

V případě subjektu č. 1 tedy:

$$- 246\,000 - 1\,101\,000 = - 1\,347\,000,- \text{ Kč}$$

Je zřejmé, že v roce 2006 se vliv investiční dotace na daňovou povinnost na dani z příjmů právnických osob nijak neprojeví, neboť tato daňová povinnost (s dotacemi či bez nich) je díky této ztrátě nulová.

Vliv investiční dotace na nulovou daňovou povinnost je proto také nulový – investiční dotace nijak v roce 2006 daňovou povinnost nemění.

Z tohoto důvodu mohu zjednodušit obecnou rovnici peněžního toku pro rok 2006 a pro subjekt č. 1 takto:

**Celkové příjmy z dotací = 16 065 000 + 0,0555 . 14 964 000 = 16 065 000 + 830 502 =
= 16 895 502,- Kč**

Subjekt č. 1 tedy k základním dotacím v souhrnné výši 16 065 000,- Kč získal v roce 2006 jen v důsledku těchto dotací ze státního rozpočtu další, skrytou dotaci ve výši 830 502,- Kč

Ad 3.) Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci

V průběhu účetního období kalendářního roku 2006 přijala účetní jednotka investiční dotaci ve výši 1 101 tis. Kč. Investiční dotace se týkala rekonstrukce objektu. Cena rekonstrukce (pořizovací cena) činila 4 426 tis. Kč.

Rekonstrukce je technickým zhodnocením budovy. Účetní odpisy se shodují s daňovými, účetní jednotka používá rovnoměrné odepisování, rekonstrukce se týkala nemovitého majetku zařazeného do 5 odpisové skupiny, roční sazba pro zvýšenou vstupní cenu činí tedy 3,4 %.

Účtování je předvedeno za předpokladu, že existuje jediná investiční dotace a to ta, jež byla v roce 2006 ve výši 1 101 000,- Kč přijata.

V systému účtování o aktivní a zůstatkové dotaci by účetní jednotka účtovala takto:

1) pořízení rekonstrukce

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 041 | 4 426 000,- Kč |
| na vrub | 343 019 | 840 940,- Kč |
| ve prospěch | 321 001 | 5 266 940,- Kč |

2) zařazení rekonstrukce

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 021 023 | 4 426 000,- Kč |
| ve prospěch | 041 | 4 426 000,- Kč |

3) rozhodnutí o přidělení investiční dotace na rekonstrukci

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 346 001 | 1 101 000,- Kč |
| ve prospěch | 441 001 | 1 101 000,- Kč |

4) inkaso DPH ze státního rozpočtu při pořízení rekonstrukce

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| na vrub | 221 001 | 840 940,- Kč |
| ve prospěch | 343 019 | 840 940,- Kč |

5) úhrada dodavatelům za rekonstrukci

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 321 001 | 5 266 940,- Kč |
| ve prospěch | 221 001 | 5 266 940,- Kč |

6) přijetí dotace na rekonstrukci (ve dvou částkách) celkem

| | | |
|-------------|---------|----------------|
| na vrub | 221 001 | 1 101 000,- Kč |
| ve prospěch | 346 001 | 1 101 000,- Kč |

7) odpis rekonstrukce v roce 2006 (stanovují jako podíl rekonstrukce na budově 4 426 000,- Kč - 1 101 000,- Kč = 3 325 000,- Kč x 0,043 = 113 050,- Kč).

| | | |
|---------|---------|--------------|
| na vrub | 551 023 | 113 050,- Kč |
|---------|---------|--------------|

| | | |
|-------------|---------|--------------|
| ve prospěch | 081 023 | 113 050,- Kč |
|-------------|---------|--------------|

11) snížení aktivní dotace stroj (1 101 000,- Kč x 0,043 = 47 343,- Kč)

| | | |
|---------|---------|-------------|
| na vrub | 441 001 | 47 343,- Kč |
|---------|---------|-------------|

| | | |
|-------------|---------|-------------|
| ve prospěch | 449 001 | 47 343,- Kč |
|-------------|---------|-------------|

Ze shora uvedeného účtování je patrné, že oproti v současnosti platnému systému účtování by došlo v systému účtování o aktivní a zůstatkové dotaci ke zvýšení brutto stavu aktiv o 1 101 000,- Kč, zároveň však dojde ke zvýšení „dotačních opravek“ – resp. korekcí o 47 343,- Kč – celkové zvýšení aktiv v netto stavu tedy činí 1 053 657,- Kč.

Pasiva se nejprve (v účetním případě č. 3) zvýší o 1 101 000,- Kč – jedná se o účtování o zůstatkové dotaci ve prospěch účtu 441 000, následně se při zohlednění „opotrebení“ zůstatkové dotace sníží tento účet účtováním na vrub v částce 47 343,- Kč, která odpovídá procentu daňových odpisů, jež se týkají rekonstrukce předmětné budovy (3,4 %). Zároveň bylo účtováno ve prospěch účtu 449 000 aktivní dotace, který se však vykáže jako korekce brutto stavu aktiv.

Strana pasív se tedy zvýšila taktéž o 1 053 657,- Kč.

Proto, aby bylo zřetelné, k jakým změnám došlo v hodnotách některých ukazatelů finanční analýzy tak, jak jsem tyto změny popisoval v teoretické části, byly provedeny komparaci rozvahy subjektu č. 1 pro rok 2006 při standardním účtování a rozvahy označené symbolem 2006*, hodnoty uvedené ve výsledovce se nijak neměnily.

ROZVAHA

| Rok (podnik) | 2006* | 2006 |
|------------------------------|----------------|----------------|
| AKTIVA CELKEM | 126 470 | 125 416 |
| Pohled.za ups.vl.kap. | | |
| Stálá aktiva | 91 120 | 90 066 |
| dlouhodobý nehm.maj. | 12 022 | 12 022 |
| oprávky k dl.nehm.m. | 7 962 | 7 962 |
| dlouhodobý hmotný.maj. | 159 946 | 158 845 |
| oprávky k dl.hmot.m. | 80 030 | 79 983 |
| opravné pol.k dl.maj. | | |
| dlouhodob.finanční maj. | 7 144 | 7 144 |
| opr.pol.k dl.finanč.maj. | | |
| Oběžná aktiva | 35 309 | 35 309 |
| - zásoby | 21 765 | 21 765 |
| zásoby mater.a zboží | 21 765 | 21 765 |
| zásoby NV a hot.výrob. | | |
| opravné pol.k zásobám | | |
| - pohledávky | 6 773 | 6 773 |
| dlouhodobé pohledávky | | |
| opr.pol.k dlouh.pohled. | | |
| krátkodobé pohledávky | 6 773 | 6 773 |
| opr.pol.ke kr.pohled.. | | |
| - finanční majetek | 6 771 | 6 771 |
| opr.pol.k finanč.maj. | | |
| Časové rozlišení akt. | 41 | 41 |
| PASIVA CELKEM | 126 470 | 125 416 |
| Vlastní kapitál | 46 930 | 45 876 |
| základní kapitál | 17 500 | 17 500 |
| kapitálové fondy | 2 599 | 1 545 |
| fondy ze zisku | 22 067 | 22 067 |
| výsl.hosp.minulých let | 5 010 | 5 010 |
| výsl.hosp.běžného obd. | -246 | -246 |
| Cizí zdroje | 79 540 | 79 540 |
| rezervy | | |
| dlouhodobé závazky | 40 103 | 40 103 |
| krátkodobé závazky | 12 482 | 12 482 |
| úvěry (dlouhodobé) | 26 955 | 26 955 |
| Časové rozlišení pas. | | |

VÝSLEDOVKA

Rok (podnik) 2006* 2006

| | | |
|---------------------------------|---------------|---------------|
| tržby za prodej zboží | | |
| náklady na prodej zboží | | |
| Obchodní marže | | |
| Výkony | 40 550 | 40 550 |
| tržby za výrobky a služby | 38 835 | 38 835 |
| změna stavu vl.výroby | -3 292 | -3 292 |
| aktivace | 5 007 | 5 007 |
| Spotřeba | 30 576 | 30 576 |
| spotřeba mater.a energie | 24 254 | 24 254 |
| spotřeba služeb | 6 322 | 6 322 |
| Přidaná hodnota | 9 974 | 9 974 |
| osobní náklady | 17 387 | 17 387 |
| daně a poplatky | 338 | 338 |
| odpisy | 19 894 | 19 894 |
| tržby z prodeje dlouh.maj. | 3 637 | 3 637 |
| zůstat.cena prod.dlouh.maj. | 1 827 | 1 827 |
| změna stavu rezerv,opr.pol. | 161 | 161 |
| jiné provozní výnosy | 36 474 | 36 474 |
| jiné provozní náklady | 10 204 | 10 204 |
| Provozní výsledek hosp. | 274 | 274 |
| tržby z prod.CP a vkladů | | |
| prodané cen.papíry a vkl. | | |
| úroky výnosové | 159 | 159 |
| úroky nákladové | 471 | 471 |
| změna stavu rezerv,opr.p. | | |
| výnosy z dlouh.fin.majetku | | |
| jiné finanční výnosy | 1 | 1 |
| jiné finanční náklady | 209 | 209 |
| Finanční výsledek hosp. | -520 | -520 |
| daň z příjmů z běžné č. | | |
| Výsledek hosp.z běž.čin. | -246 | -246 |
| mimořádné výnosy | | |
| mimořádné náklady | | |
| daň z příjmů z mim.čin. | | |
| Mimoř. výsledek hosp. | | |
| VÝSL.HOSP.CELKEM | -246 | -246 |

Na základě uvedené rozvahy a výsledovky subjektu č. 1 provedu základní analýzu rentability a zadluženosti. Pro její rychlejší a přehlednější zpracování jsem využil softwaru pro finanční analýzu firmy HAMA verze 2007 (autoři: ing. J.Rezková, ing. H. Březinová, CSc.).

Rentabilita

Rentabilita úhrnných vložených prostředků (ROA)

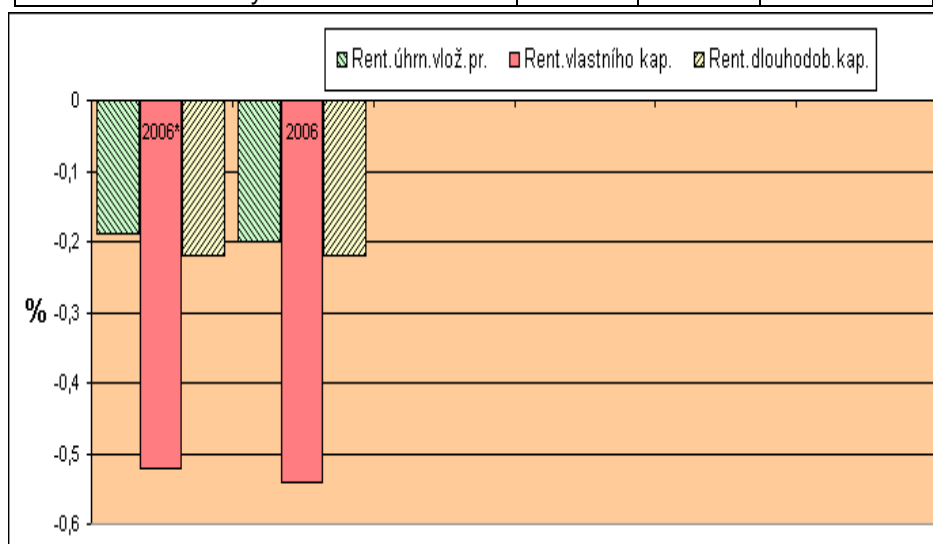
| | 2006* | 2006 |
|----------------------------------|--------------|-------------|
| = zisk/celková aktiva (%) | -0,19 | -0,2 |
| Zisk | -246 | -246 |
| Celková aktiva | 126 470 | 125 416 |

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

| | 2006* | 2006 |
|-----------------------------------|--------------|--------------|
| = zisk/vlastní kapitál (%) | -0,52 | -0,54 |
| Zisk | -246 | -246 |
| Vlastní kapitál | 46 930 | 45 876 |

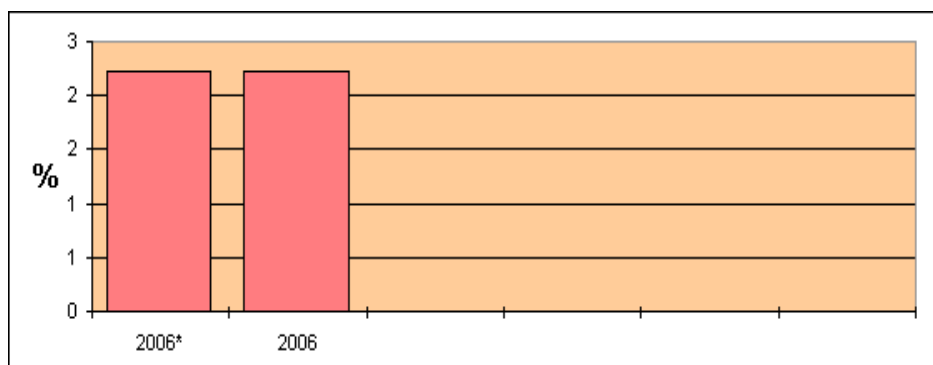
Rentabilita dlouhodobého kapitálu (ROCE)

| | 2006* | 2006 |
|-----------------------------|--------------|--------------|
| = zisk/dlouh.kap.(%) | -0,22 | -0,22 |
| Zisk | -246 | -246 |
| Vlastní kapitál | 46 930 | 45 876 |
| Dlouhodobé závazky | 67 058 | 67 058 |



Rentabilita finančních investic (dlouh.fin. majetku)

| | 2006* | 2006 |
|--|-------------|-------------|
| = výnos fin.inv./fin.investice(%) | 2,23 | 2,23 |
| Výnosy z finančních investic | 159 | 159 |
| Finanční investice (dl.fin.maj.) | 7 144 | 7 144 |



Z provedených výpočtů vyplývá, že ukazatele ROA, ROE a ROCE se změnilo nebo změnit mohly vlivem změny účtování o investičních dotacích. Hodnota ukazatele ROA se v případě účtování o aktivní a zůstatkové dotaci zlepšila o jeden procentní bod, protože v daném účetním období byla vykázána ztráta a tato ztráta se relativně k vyšší hodnotě ocenění majetku snížila. Obdobně je tomu i v případě ROE a ROCE.

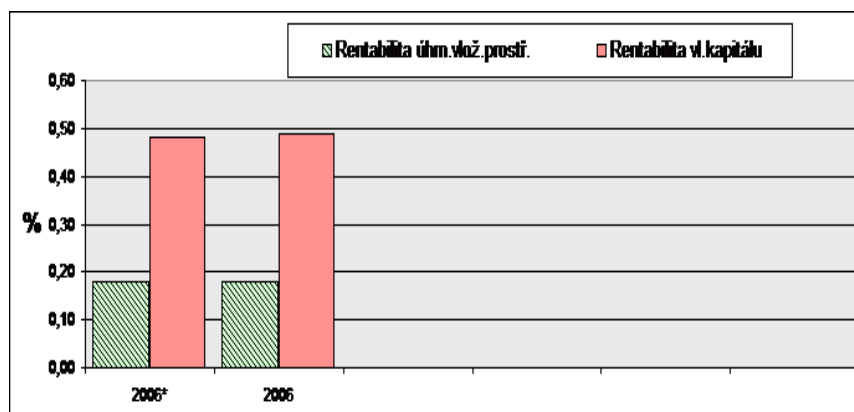
Rentabilita tržeb

V systému standardní finanční analýzy je se ukazatele zisku v jednotlivých jeho podobách srovnávají s celkovými tržbami. Těchto položek se však účtování o aktivní a zůstatkové dotaci nijak netýká a tak tyto ukazatele nevykazují v obou systémech účtování žádných změn.

Ukazatele rentability ze zisku před úroky a zdaněním

| Rentabilita úhrnných vložených prostředků (ROA) | | |
|---|-------------|-------------|
| | 2006* | 2006 |
| = EBIT/celková aktiva (%) | 0,18 | 0,18 |
| Zisk před zdaň.a úroky (EBIT) | 225 | 225 |
| Celková aktiva | 126 470 | 125 416 |

| Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) | | | | | |
|--------------------------------------|-------------|-------------|--|--|--|
| | 2006* | 2006 | | | |
| = EBIT/vlastní kapitál (%) | 0,48 | 0,49 | | | |
| Zisk před zdaň.a úroky (EBIT) | 225 | 225 | | | |
| Vlastní kapitál | 46 930 | 45 876 | | | |



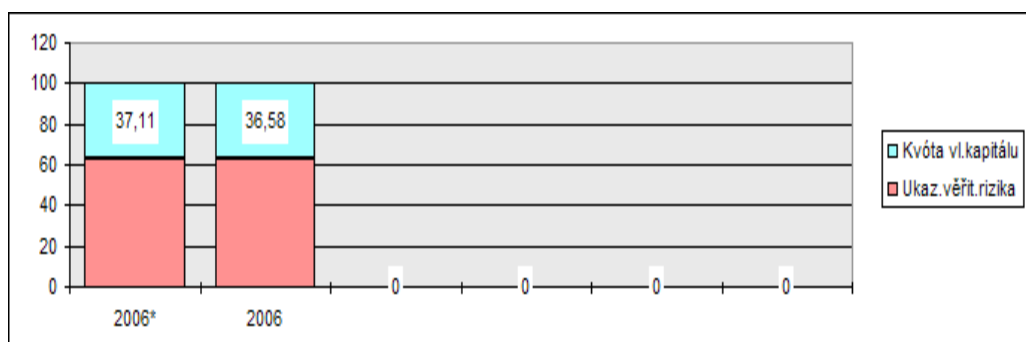
ROA stanovená z úrovně zisku před úroky a zdaněním se sice ve shora uvedeném výpočtu nezměnila, je to však způsobeno jednak zaokrouhlením a jednak tím, že hodnota investiční dotace je malá v porovnání s hodnotou celkových aktiv. Hodnota ROA v případě účtování o aktivní a zůstatkové dotaci pro zisk v úrovni EBIT činila 0,1779, hodnota ROA v případě standardního systému účtování činila pro zisk v úrovni EBIT 0,1794. Zde je patrné, že v případě zisku zhoršuje systém účtování o aktivní a zůstatkové dotaci hodnotu ROA.

Taktéž v případě ROE pro zisk v úrovni EBIT je patrné zhoršení ukazatele v systému účtování o aktivní a zůstatkové dotaci. Důvodem je samozřejmě to, srovnávací základnou je vlastní kapitál ve vyšším ocenění.

Výnosnost provozního kapitálu (přidaná hodnota/oběžná aktiva) a výnosnost finančního majetku ((finanční HV+úroky)/oběžná aktiva) se netýkají stavu dlouhodobého majetku a tak se vlivem účtování o aktivní a zůstatkové hodnoty nebudou jejich výsledky nijak měnit.

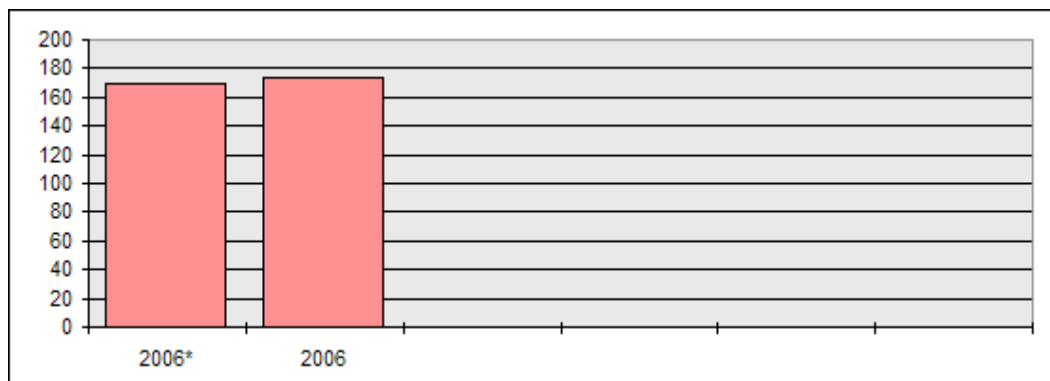
Ukazatele zadluženosti

| Ukazatel věřitelského rizika + kvóta vlastního kapitálu | | | | |
|---|--------------|--------------|--|--|
| | 2006* | 2006 | | |
| = celk.závaz./pasiva celk. (%) | 62,89 | 63,42 | | |
| Celkové závazky | 79 540 | 79 540 | | |
| Pasiva celkem | 126 470 | 125 416 | | |
| Kv.vl.kap.=100-ukaz.věř.rizika | 37,11 | 36,58 | | |



Ukazatel věřitelského rizika se vlivem účtování o aktivní a zůstatkové dotaci snížil, neboť se zvýšilo ocenění dlouhodobého majetku. Stejně vysoké závazky se tedy vzhledem ke zvýšenému stavu dlouhodobého majetku relativně snižují. Kvóta vlastního kapitálu recipročně roste. Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci tedy zlepšuje ukazatel věřitelského rizika a kvótu vlastního kapitálu.

| Stupeň zadlužení | | | | |
|--|---------------|---------------|--|--|
| | 2006* | 2006 | | |
| = celk.závaz./vlastní kapitál (%) | 169,49 | 173,38 | | |
| Krátkodobé a dlouhodob.závazky | 79 540 | 79 540 | | |
| Vlastní kapitál | 46 930 | 45 876 | | |



Obdobně se zlepšuje také ukazatel stupně zadlužení se stejným vysvětlením jako v případě ukazatele věřitelského rizika a kvóty vlastního kapitálu.

Naopak ukazatele úrokového krytí (EBIT/nákladové úroky) se změny v účtování nedotknou.

Ad 3.6.) Pořízení nového dlouhodobého majetku

Faktorem, podle kterého by se mohlo rozhodovat o poskytnutí dalších investičních dotací, je tzv. aktivní dotace. K jejímu zjištění je třeba vyplnit výkaz o aktivní dotaci.

VÝKAZ O AKTIVNÍ DOTACI

| | | | tis. Kč |
|---------------------------------|--------|---------------|---------|
| Ocenění majetku (brutto) | ř.1 | úč.skupina 01 | 12 022 |
| | ř.2 | úč.skupina 02 | 159 946 |
| investiční dotace ¹⁾ | ř.30 | 1 | 1 101 |
| | ř.31 | 2 | |
| | ř.32 | 3 | |
| | ř.33 | 4 | |
| | ř.34 | 5 | |
| | ř.35 | 6 | |
| | ř.36 | 7 | |
| | ř.37 | 8 | |
| | ř.38 | 9 | |
| | ř.39 | 10 | |
| investiční dotace celkem | ř. 300 | | 1 101 |
| | | | |
| suma opravek ²⁾ | ř.4 | | 87 992 |

87 992

$$\text{OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{87\,992}{171\,968 - 1\,101} = 0,515$$

$$1\,101\,000 * 0,515$$

$$\text{AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{1\,101\,000 * 0,515}{171\,968\,000 - 87\,992\,000 - 1\,101\,000 * 0,515} = 0,0067$$

V roce 2006 kryly aktivní investiční dotace 0,67 % zůstatkové ceny dlouhodobého majetku.

Obdobným způsobem lze stanovit aktivní dotaci také v případě standardního účtování:

87 992

$$\text{OPOTŘEBENÍ AKTIVNÍ DOTACE} = \frac{87\,992}{171\,968} = 0,512$$

1 101 000 * 0,512

AKTIVNÍ DOTACE = ----- = 0,0067

171 968 000 - 87 992 000

Z komparace obou výsledků je patrné, že se shodují. V jiných případech se však hodnoty vypočtené v obou soustavách účtování zcela shodovat nemusí vlivem různé váhy investiční dotace ve srovnání k netto hodnotě dlouhodobého majetku. Tyto rozdíly jsou však zanedbatelné.

4.2. Subjekt č. 2

Jedná se o fyzickou osobu se statutem ekologického zemědělce. Zabývá se chovem skotu a koní a dále mimoprodukčními oblastmi zemědělské činnosti (údržba krajiny apod.). V tabulkách s údaji o daňových povinnostech homogenních skupin zemědělských subjektů, které jsou součástí přílohy této disertační práce, jsou výsledky subjektu č. 2 uvedeny mezi fyzickými osobami hospodařícími ekologickým způsobem pod číslem 4.

V krátkosti uvedu jeho hospodářské výsledky v případě DPH za rok 2006:

| | I | II | III | IV | Celkem |
|--------------|---------|--------|---------|---------|---------|
| UZP základní | 37134 | 97528 | 359701 | 21648 | 516011 |
| UZP snížená | 59101 | 92717 | 1243492 | 209476 | 1604786 |
| PZP základní | 1977840 | 589248 | 644495 | 2696583 | 5908166 |
| PZP snížená | 31519 | 135095 | 15322 | 70894 | 252830 |

Z hlediska DPH tedy tento podnikatel dosáhl obratu ve výši 2 120 797,- Kč. Tyto výnosy za vlastní výkony byly v roce 2006 doprovozeny těmito investičními dotacemi:

- nákup tuzemských plemenných býků masných plemen skotu zapsaných v plemenné knize, tuzemských plemenných býků české strakatého plemene zapsaných v plemenné knize v hlavním oddílu A, oddělení M (plemenní býci byli zapsáni do plemenné knihy v daném roce) **30 000,- Kč**
- příspěvek na klisnu za úspěšné absolvování zkoušky výkonnosti po zapsání hlavní knihy českého teplokrevníka **22 000,- Kč**
- tvorba biologických protierozních opatření a realizace vymezených a schválených územních systémů ekologické stability z genetiky a stanovištně odpovídajícího osiva a sadbového materiálu **149 111,- Kč**
- částečná úhrada nákladů spojených s neškodným odstraňováním kadáverů – udržení příznivé nakažové situace v chovech hospodářských zvířat a minimalizace rizik šíření nakaž a nemocí přenosných ze zvířat na člověka **26 650,- Kč**
- na půdní bloky **2 476 657,- Kč**
- na chov přežvýkavců **572 082,- Kč**
- na zemědělskou půdu v horských oblastech **3 222 133,- Kč**
- jednotná platba na plochu **1 739 019,- Kč**

Celkem tedy dotace činí **8 237 652,- Kč**. Všechny dotace byly dotacemi provozními, žádná z nich nebyla investiční.

Z toho vyplývá, že tento zemědělec je zcela závislý na dotacích, které činí 74 procent veškerých výnosů tohoto podnikatele. Proto očekávám spíše nižší hodnoty ČPV, neboť lze předpokládat, že tento subjekt nebude bez dotací schopen hospodařit.

Ad 1.1.1.) Kvantifikace vlivu dvou sazeb daně z přidané hodnoty na schopnost zemědělského podniku dosahovat nadměrného odpočtu

1) poměr PZP

$$5 \times \frac{252\,830,-}{6\,160\,996,-} + 19 \times \frac{5\,908\,166,-}{6\,160\,996,-} = 18,43 \%$$

2) poměr UZP

$$5 \times \frac{1\,604\,786,-}{2\,120\,797,-} + 19 \times \frac{516\,011,-}{2\,120\,797,-} = 8,4 \%$$

3) daňová přírážka

$$8,4 \% - 18,43 \% = -10,03 \%$$

4) peněžní vyjádření daňové přírážky

$$-10,03 \% \times 6\,160\,996 = -617\,948,- \text{ Kč}$$

Výhradně tím, že tento zemědělec využíval duálního systému daně z přidané hodnoty (pořizoval zboží a služby převážně v základní sazbě daně a dodával zboží a služby převážně ve snížené sazbě daně) snížil svou daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty o 617 948,- Kč.

Z jednotlivých příznání k dani z přidané hodnoty tohoto subjektu víme, že jeho celková daňová povinnost za všechna zdaňovací období roku 2006 nabyla podoby nadměrného odpočtu ve výši 951 224 ,- Kč. Je tedy snadno zjištělné, že pokud by daňový subjekt nevyužíval výhod duálního sazbového systému, vykazoval by nadměrný odpočet pouze ve výši 333 276,- Kč

Tento výsledek lze interpretovat také tak, že kdyby pro zemědělské podnikatele nebyla v legislativě implementována úleva v podobě danění výstupů sníženou sazbou daně, musel by tento zemědělský podnikatel odvést do státního rozpočtu celkem o 617 948,- Kč za rok 2006 více.

Další, již ne tak přesnou interpretací je tato: kdyby neexistoval duální sazbový systém ale pouze jediná sazba daně, daňový subjekt by danil o přibližně 600 tis. Kč více než v tomto systému s možností snížené sazby daně na výstupu. Nepřesnost této definice spočívá v tom, že nelze přesně určit částku v situaci, kdy neznáme hodnotu oné jediné sazby daně. Jedná se tedy vždy pouze o přibližnou hodnotu.

Ad 1.2.1.) Kvantifikace vlivu dotací na schopnost zemědělského podniku dosáhnout dotační povahy daně z přidané hodnoty – individuální daňový multiplikátor

$$\text{IDM} = 0,05 \times \frac{1\ 604\ 786}{1\ 604\ 786 + 516\ 011 + 0} + 0,19 \times \frac{516\ 011}{1\ 604\ 786 + 516\ 011 + 0} =$$

$$\text{IDM} = 0,0378 + 0,0462 = 0,084$$

Kvantifikace vlivů dotace na nadměrné odpočty:

$$8\ 237\ 652,- \text{ Kč} \times 0,084 = \mathbf{691\ 963,- \text{ Kč}}$$

Ze shora provedené analýzy vyplývá, že zvolený zemědělský podnikatel dosáhl snížení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v roce 2006 ve výši 1 309 911,- Kč. Toto snížení bylo dosaženo jednak snížením daňové povinnosti ve výši 617 948,- Kč vlivem dvou sazeb daně na základě specifického legislativního režimu pro zemědělské výrobky a dále pak bylo dosaženo snížením daňové povinnosti ve výši 691 963,- Kč vlivem poskytnutých dotací, které navyšují vstupy (pořízení zboží a služeb), samy však v přiznání k DPH uváděny nejsou.

To znamená, že duální systém daně z přidané hodnoty se na vytvoření prorůstové povahy daně z přidané hodnoty podílel zhruba z 47 % a celých 53 % se týkalo pozitivního vlivu přijatých dotací.

V této souvislosti se nabízí srovnání se subjektem č.1. Je nepochybné, že tento první zvolený subjekt hospodaří jiným způsobem a je zaměřen zejména na produkci, přičemž dotace u něj plní spíše doplňkovou roli. Viditelné je to zejména v případě srovnání procentuelních sazeb poměrů prorůstových vlivů DPH na peněžní tok podnikatele, jež byly uvedeny v předchozím odstavci.

Naopak subjekt č. 2 je fyzickou osobou hospodařící ekologicky, která ve větší míře plní krajinnotvorné úkoly a je na dotacích zcela závislá. Zemědělské hospodaření v jejích podmínkách (zejména přírodních) by bez dotací z veřejných zdrojů bylo nemyslitelné a neuskutečnitelné.

Za povšimnutí stojí zejména to, že daňová přírážka, která určuje dopady vlivu dvou sazeb daně, je v případě obou subjektů prakticky stejná (- 10,03 a - 10,92). Skutečný rozdíl je patrný až v případě výpočtu IDM. Kromě toho je zřejmé, že v případě subjektu č. 1 došlo v roce 2006 k intenzivnímu investování, které není standardní. Naopak ekonomický vývoj subjektu č. 2 byl zcela v roce 2006 běžný a standardní. Proto je vývoj daňové povinnosti na DPH vlivem dvou sledovaných dominantních faktorů tak zásadní.

V tomto druhém případě je také patrné, že kdybychom odstranili vliv nastavení duálního sazbového systému DPH v roce 2006 (tento vliv jsem vypočítal ve finančním vyjádření na 617 948,- Kč) a odstranili vliv dotací v roce 2006 na daňovou povinnost DPH (tento vliv jsem vypočítal ve finančním vyjádření na 691 963,- Kč) celková daňová povinnost plátce, která za jednotlivá zdaňovací období roku 2006 dosáhla hodnoty celkového nadměrného odpočtu ve výši 951 224,- Kč, by zcela změnila svou povahu z nadměrného odpočtu do vlastní daňové povinnosti a daňový subjekt by tak místo cca. 950 tis. Kč vyplacených na dani z přidané hodnoty ze státního rozpočtu v roce 2006 musel do státního rozpočtu během jednotlivých zdaňovacích období roku 2006 uhradit celkem 358 687,- Kč.

Je tedy nepochybné a jedná se i o závěr z této části analýzy, že nastavení jednotlivých parametrů daně z přidané hodnoty v roce 2006 bylo pro subjekt č. 2 výhodné.

V pojetí tohoto zemědělce má tak daň z přidané hodnoty povahu další skryté dotace, která je závislá jednak na průběhu jeho ekonomických zdanitelných aktivit a jednak na výši poskytnutých standardních dotací.

Registrace k dani z přidané hodnoty má proto pro tohoto zemědělce jednoznačně pozitivní dopad na peněžní tok z důvodů shora uvedených.

Pro mezipodnikové srovnání výsledků IDM uvádím v krátkosti výčet průměrných hodnot IDM jednotlivých skupin plátců v regionu Lipenska a Podkletí, z nichž jedním byl i vybraný subjekt č. 2, který patří do skupiny fyzických osob hospodařících ekologicky.

S hodnotou IDM ve výši 8,4 % vykazuje sledovaný zemědělský podnik nadprůměrnou schopnost využívat dotací ke snížení své daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty, v rámci své skupiny (fyzické osoby hospodařící ekologicky) vykazuje však podprůměrnou hodnotu IDM.

V porovnání s ostatními zemědělskými podniky a podnikateli vykazuje silnou schopnost využít dotací k získání další, skryté dotace spočívající v daňové úlevě na dani z přidané hodnoty. Je to dáno tím, že podnik značná část produkce tohoto podniku podléhá základní sazbě daně.

Ad 1.3.) Kvantifikace vlivu dotací na skutečný peněžní tok z daně z přidané hodnoty

U subjektu č. 2 by tedy byl vliv dotací na daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty stanoven takto:

$$8\,237\,652 \times 0,084 = \mathbf{691\,963,- \text{ Kč}}$$

V případě subjektu č. 2 se hodnota skutečného peněžního toku z daně z přidané hodnoty vlivem dotací oproti izolovanému zkoumání dopadů dotací na DPH nijak nezměnil. Je tomu tak proto, že subjekt č. 2 nepřijal žádné investiční dotace a právě investiční dotace způsobují rozdíl mezi izolovaným vlivem dotací a jejich vlivem na skutečný peněžní tok z DPH.

Ad 2.2.1.) Finanční analýza a DPH

$$\text{ČPV} = \frac{2\,120\,797}{6\,160\,996} = \mathbf{0,34}$$

V roce 2006 dosáhl subjekt č. 2 hodnoty ČPV pouze ve výši 0,34. To je z hlediska finanční samostatnosti alarmující hodnota, která dokládá, že podnikatel není schopen samostatně bez vnější finanční pomoci vykonávat svou činnost.

Jak by se však tato nepříznivá hodnota ČPV změnila, kdyby součástí uskutečněných zdanitelných plnění byly také dotace přijaté v průběhu jednotlivých zdaňovacích období roku 2006?

$$\text{ČPV} = \frac{2\,120\,797 + 8\,237\,652}{6\,160\,996} = \mathbf{1,68}$$

Z tohoto druhého výpočtu jasně vyplývá, že podnikatel při zohlednění dotací vykazuje nadprůměrnou hodnotu ČPV. Z porovnání obou hodnot ČPV je však zřejmé, že bez dotací není schopen samostatně provozovat svou činnost.

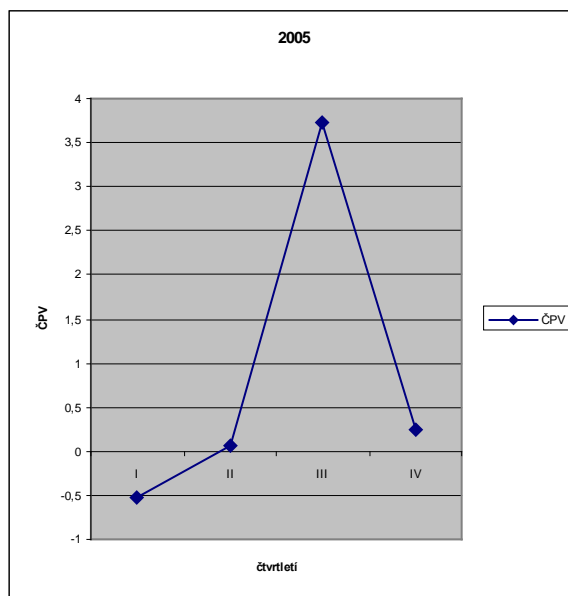
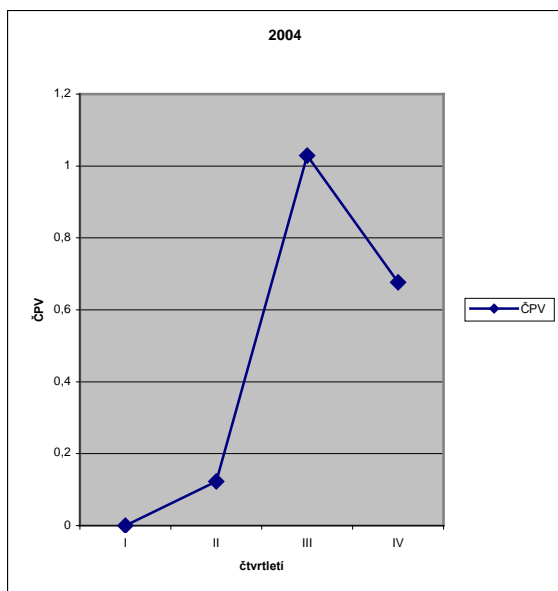
Obdobným způsobem lze vypočítat základní hodnotu ČPV pro jednotlivá období. Výsledky hospodaření subjektu č. 2 v jednotlivých letech jsou uvedeny v příloze č. 11 této disertační práce. Z těchto údajů (osvobozená plnění nebyla u plátce zjištěna) jsem stanovil tyto hodnoty ČPV:

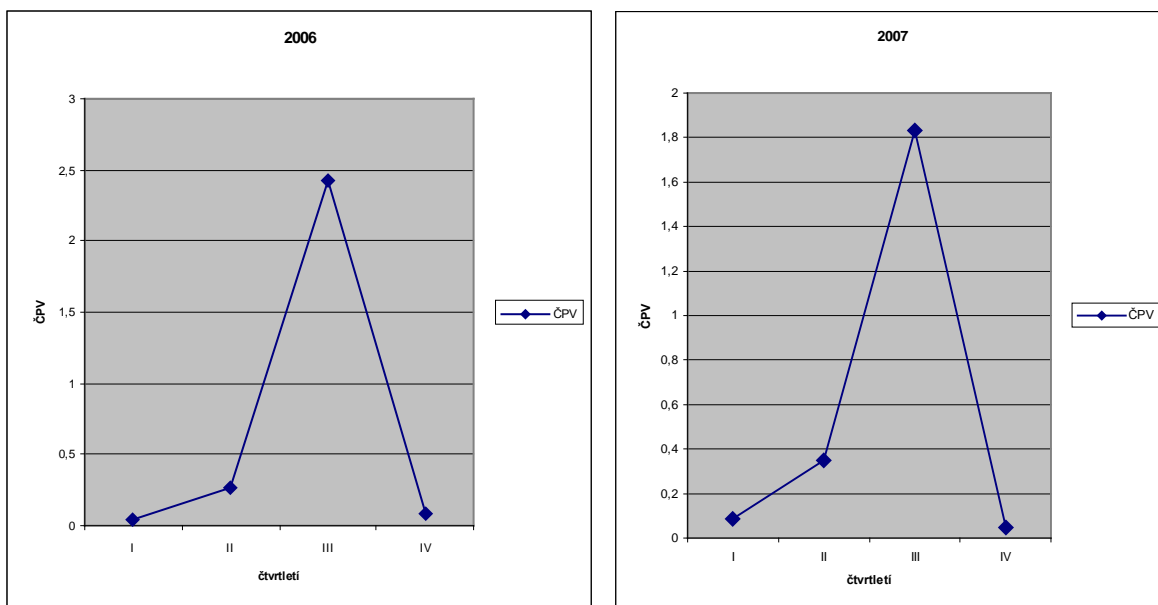
| | I | II | III | IV |
|------|----------|----------|----------|----------|
| 2004 | | 0,123247 | 1,029074 | 0,676222 |
| 2005 | -0,52795 | 0,062025 | 3,731443 | 0,250809 |
| 2006 | 0,047893 | 0,262645 | 2,429754 | 0,083514 |
| 2007 | 0,085213 | 0,347526 | 1,831377 | 0,046832 |

Z hodnot ČPV v jednotlivých zdaňovacích obdobích vyplývá zásadní výkonová nedostatečnost podnikatele na straně výstupů v prvním, druhém a čtvrtém čtvrtletí každého kalendářního roku. Tato nedostatečnost bývá vylepšena ve čtvrtletí třetím, kdy dochází k nejvyšší fakturaci výstupů. Z následující tabulky celkové ČPV za jednotlivé roky jednoznačně vyplývá, že zlepšený výsledek ČPV ve třetím čtvrtletí však není schopen napravit nedostatečnost na straně výstupů, která se projevuje v ostatních čtvrtletích:

| | |
|------|----------|
| 2004 | 0,415596 |
| 2005 | 0,625487 |
| 2006 | 0,34423 |
| 2007 | 0,332154 |

V jednotlivých letech byly zjištěny shora uvedené hodnoty ČPV. Graficky lze jejich vývoj uvést takto:



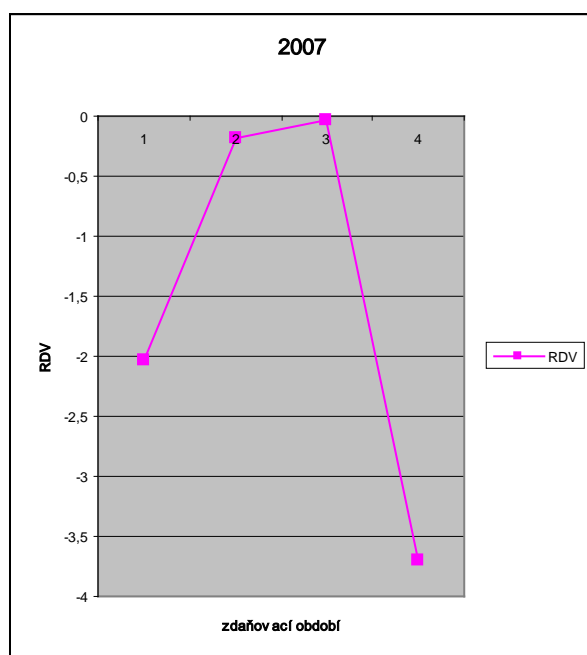
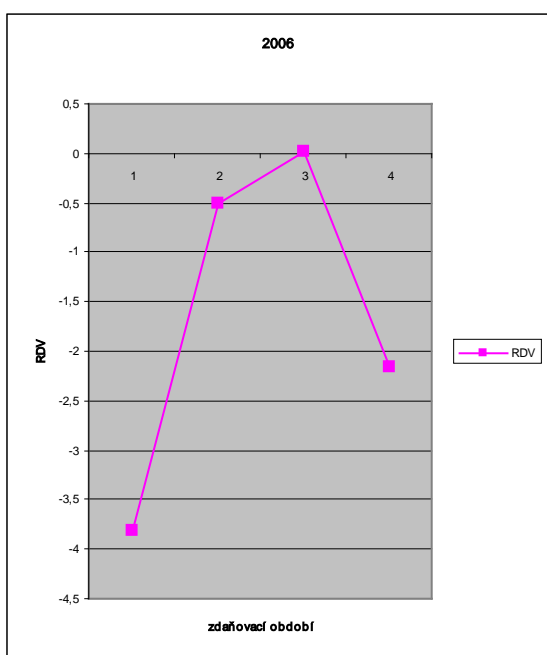
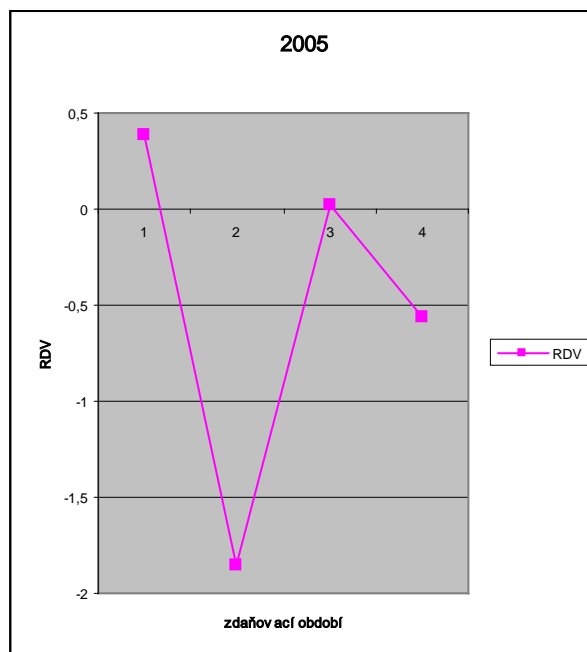
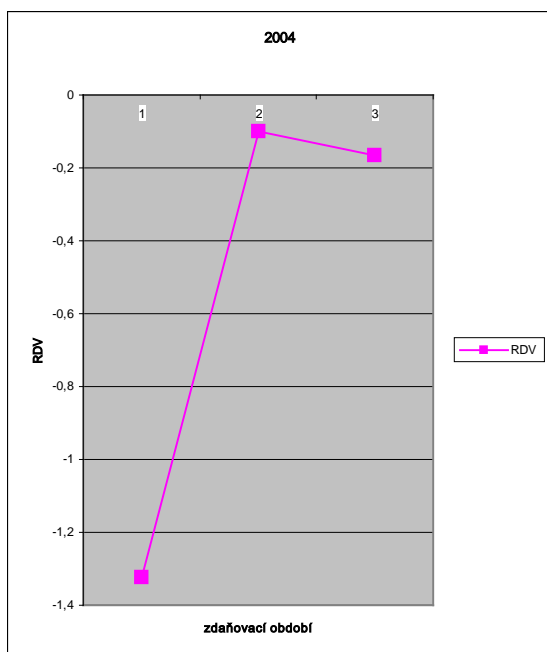


Grafické znázornění vývoje ČPV potvrzuje výše uvedené slovní hodnocení tohoto vývoje. Vývoj ve třetím čtvrtletí lze označit za sezónní a pravidelně se opakující. Z tohoto vývoje je také patrná potřeba poskytnutí dotačních prostředků v prvním pololetí kalendářního roku.

B) Relativní daňová výkonnost

Relativní daňová výnosnost udává, jakým způsobem je zemědělský podnik schopen dosáhnout nadměrného odpočtu (popř. vlastní daňové povinnosti) s ohledem na své výstupy.

U subjektu č. 2 jsem zjistil veškeré hodnoty o daňových povinnostech (nadměrné odpočty či vlastní daňové povinnosti) a o veškerých uskutečněných zdanitelných plněních a tyto údaje jsou v příloze č. 11 k této disertační práci včetně výpočtu RDV. Výsledky uvedené v této tabulce lze převést také do grafického znázornění takto:



Z grafického vyjádření vývoje RDV vyplývá, že pouze v letech 2006 a 2007 vykazoval podobný vývoj, to však podle mého názoru nestačí k tvrzení, že byla detekována sezónní složka. Zároveň je zřejmé, že RDV ve většině případů dosahovala záporných hodnot – subjekt č. 2 zpravidla vykazoval nadměrný odpočet.

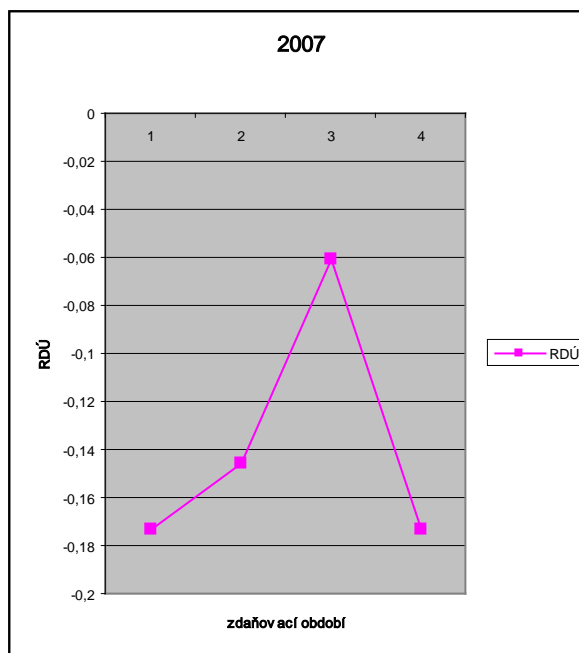
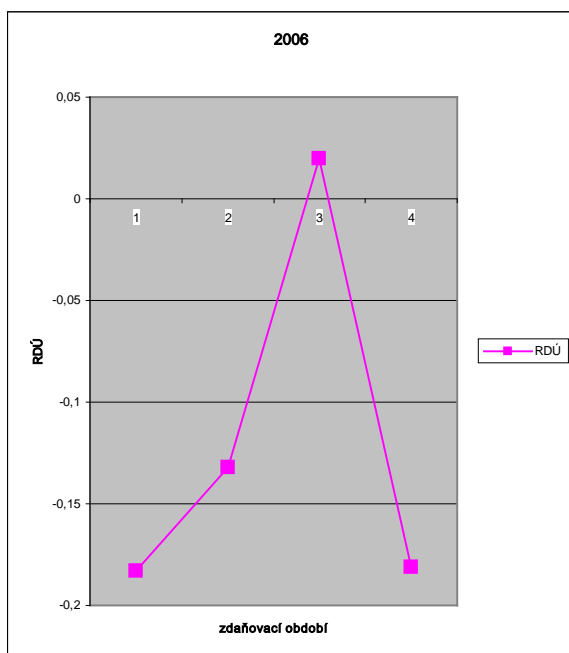
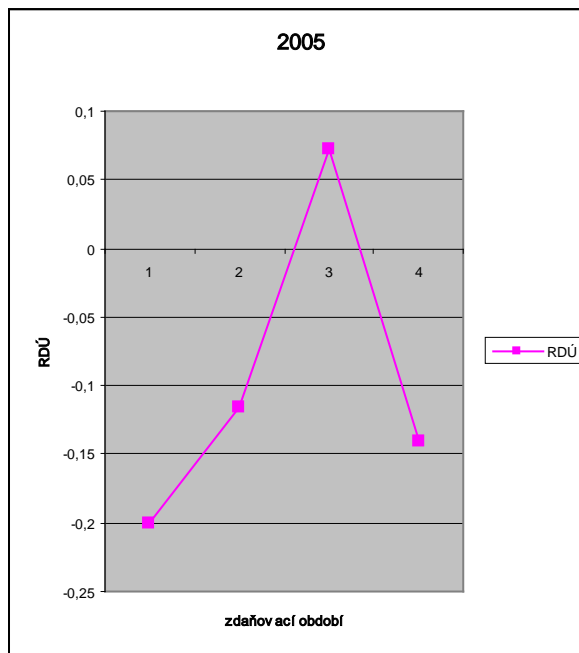
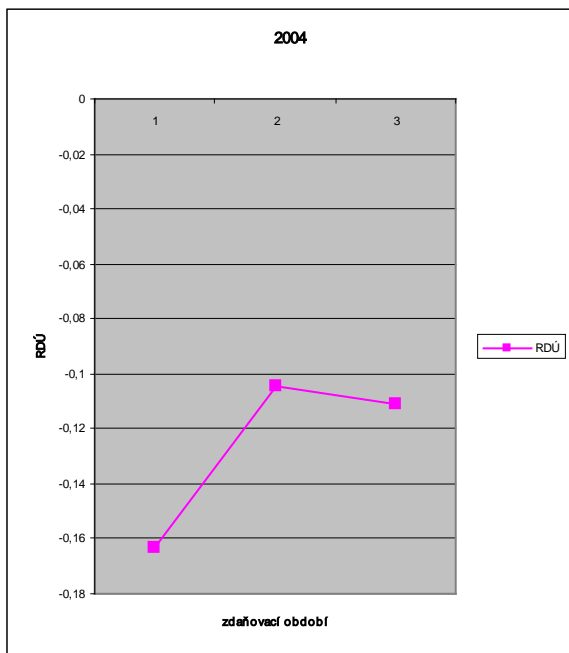
Pokud budeme chápat daň z přidané hodnoty jako další skrytou dotaci (v případě zemědělských subjektů ji tak z důvodů uvedených v teoretické části této disertační práce chápat lze), lze hodnotu ukazatele RDV uvést také jako schopnost podnikatele dosáhnout ze svých uskutečněných zdanitelných plnění této další skryté dotace – **tedy zvýšit úhrady za své výstupy ze zdrojů nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty.**

Tato schopnost podniku v čase stagnuje, je však velmi vysoká a kolísá kolem třiceti procent. Znamená to, že pouze díky inkasu nadměrných odpočtů může podnikatel počítat s tím, že jeho tržby za vlastní výkony se zvýší o cca 30 %.

C) Relativní daňová úhrada

Relativní daňovou úhradu lze v případě zemědělců chápat jako poměr, ve kterém lze úhradu za přijatá zdanitelná plnění provést ze zdrojů skutečného peněžního toku z daně z přidané hodnoty.

U subjektu č. 2 jsem zjistil veškeré hodnoty o daňových povinnostech (nadměrné odpočty či vlastní daňové povinnosti) a o veškerých přijatých zdanitelných plněních a tyto údaje jsou v příloze č. 11 k této disertační práci včetně výpočtu RDÚ.



Ze shora shromážděných údajů vyplývá, že subjekt č. 2 vykazoval po celou zkoumanou dobu zpravidla nadměrné odpočty - hodnota RDÚ je až na dva případy záporná.

Znamená to, že daň z přidané hodnoty u subjektu č. 2 výrazně prorůstovou povahu a díky této dani byl podnik schopen krýt část úhrad za své vstupy (přijata zdanitelná plnění). Hodnota RDÚ zpravidla oscilovala mezi 10 až 15 procenty a má spíše rostoucí tendenci. Tuto část o praktických aplikací tedy mohou uzavřít s tím, že skrytá dotace v podobě nastavení systému daně z přidané hodnoty uhradila průměrně 10 až 15 procent výstupů.

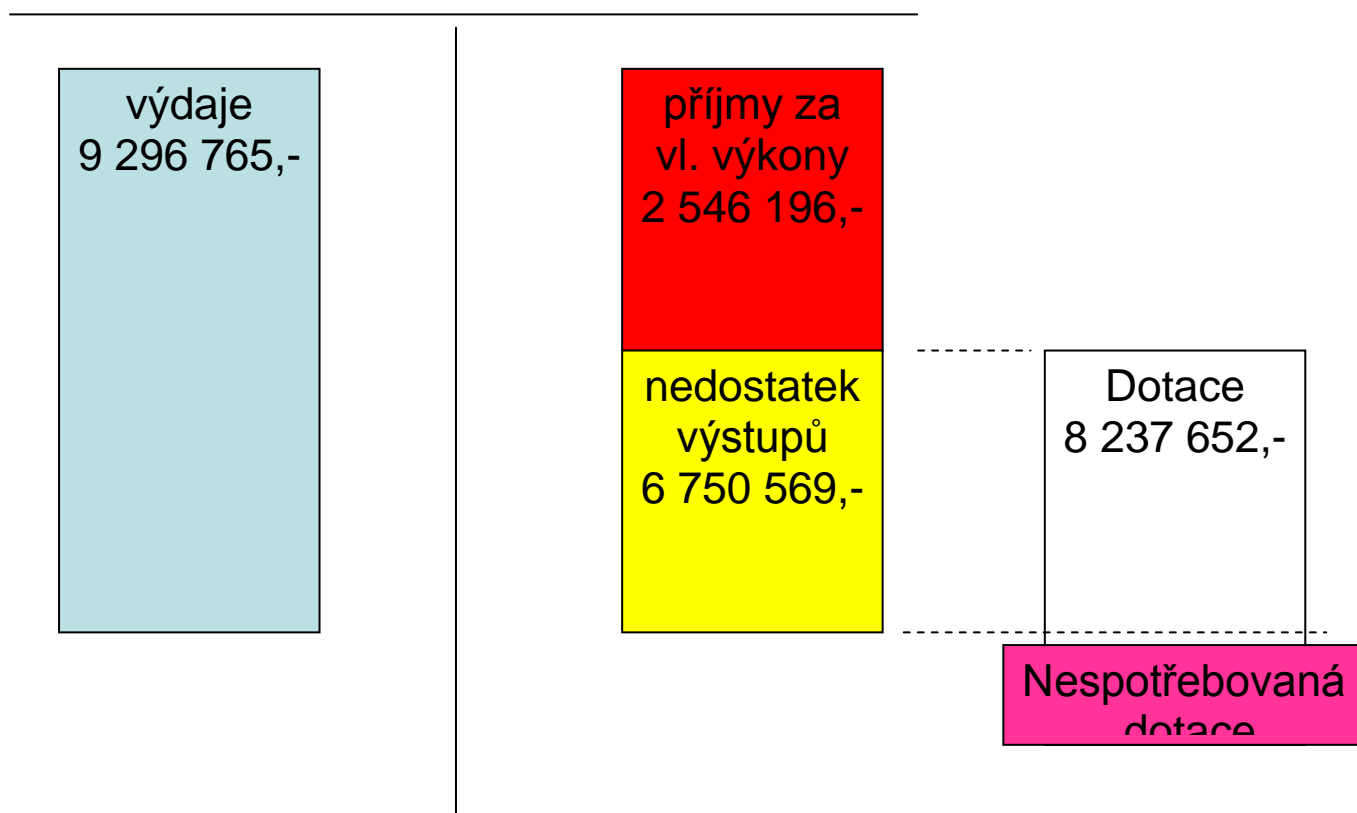
Ad 2.3.1.) Přímý vliv provozních dotací na daňovou povinnost daně z příjmů

Přímý vliv provozních dotací na daně z příjmů je odvozen od vztahu mezi nespotřebovanou provozní dotací – tzn. takovou provozní dotací, kterou zemědělský podnikatel nestačí užít na úhradu výdajů v daném zdaňovacím období – a příslušnou sazbou daně.

Provozní dotace nespotřebovaná x sazba daně z příjmů fyzických osob.

Úroveň provozní dotace, jež nebyla spotřebována, vyplývá z následujícího schématického vyjádření výsledovky:

VÝSLEDOVKA



Nespotřebovaná dotace tedy činí rozdíl mezi 6 750 569,- Kč a 8 237 652,- Kč, tj. 1 487 083,- Kč.

Vzhledem k tomu, že v roce 2006 platilo v tuzemsku ještě více sazeb s progresivním růstem v závislosti na výši důchodu, je třeba vycházet z ustanovení § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro zdaňovací období roku 2006.

Subjekt č. 2 provádí zdanění v poslední sazbové skupině tzn.

66 420,- Kč + 32 % z částky přesahující 331 200,- Kč.

Obecná forma výpočtu peněžního toku z daně z příjmů fyzických osob vyvolaného provozní dotací se tedy s ohledem na specifický výpočet daně z příjmů fyzických osob v roce 2006 mění takto:

$$66\,420 + 0,32 \times 1\,155\,883 = 436\,303,- \text{ Kč}$$

Ad 2.3.2.) Přímý vliv investičních dotací na daňovou povinnost daně z příjmů

V případě subjektu č. 2 nelze stanovit – nepřijal žádnou investiční dotaci.

Ad 2.4.1.) Mikroekonomická analýza

Ad 2.4.1.1.) Individuální mikroekonomická analýza v soukromém sektoru

$$\begin{aligned} \text{Celkové výnosy z dotací} &= 8\,237\,652 + 0,084 \cdot 8\,237\,652 - (66\,420 + 0,32 \times 1\,155\,883) - \\ - 0 &= 8\,237\,652 + 691\,963 - 436\,323 - 0 = 8\,493\,292,- \text{ Kč} \end{aligned}$$

Subjekt č. 2 tedy získal během roku 2006 několik provozních dotací v celkové výši 8 237 652,- Kč, přijetí těchto provozních dotací však implikovalo další, skrytou dotaci spočívající ve zvýhodněné daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v celkové výši 691 963,- Kč. Zároveň však subjekt č. 2 musel odvést daň z příjmů fyzických osob ve výši 436 323,- Kč pouze v důsledku nespotřebované dotace.

Je tedy zřejmé, že i při zohlednění daňových vlivů se v daném případě primárně poskytnuté provozní dotace ještě navýšily a to o **255 640,- Kč**.

Ad 2.4.1.3.) Pravděpodobnost individuálního peněžního toku

Jak jsem již odvodil v teoretické části této disertační práce, není třeba řešit pravděpodobnost individuálního peněžního toku vzniknuvšího ze vztahu daně z přidané hodnoty a provozních dotací a dále ze vztahu daní z příjmů a provozních dotací. Pravděpodobnost individuálního peněžního toku je v těchto případech dána implicitně již samým výpočtem těchto toků.

Řešena musí být pravděpodobnost individuálního peněžního toku ze vztahu daní z příjmů a investiční dotace. V případě subjektu č. 2 však nebyly přijaty žádné investiční dotace a tak tuto problematiku řešit na tomto místě není třeba.

Ad 3) Účtování o aktivní a zůstatkové dotaci

Subjekt č. 2 nepřijal v roce 2006 žádné investiční dotace a proto se jeho účetnictví ani výkaznictví nebude zavedením systému aktivní a zůstatkové dotace nijak měnit. Proto není účelné u subjektu č. 2 provádět finanční analýzu a vyhotovovat výkaz o aktivní dotaci.

5. Závěr

V této disertační práci bylo potvrzeno, že mají-li zemědělci řádným způsobem uskutečňovat svou ekonomickou činnost, která spočívá nejen ve vlastní zemědělské produkci, nýbrž také v údržbě a obnově venkovského prostředí včetně zkvalitnění života na venkově, je nutno takovou činnost podporovat z veřejných zdrojů. Bez těchto zdrojů by ekologicky a sociálně vyvážené hospodaření ve venkovských regionech nebylo možno dlouhodobě a stabilně zajistit.

Zdroje na podporu těchto aktivit byly hledány zejména v okruhu daně z přidané hodnoty. V první kapitole této disertační práce byly předvedeny základní analýzy determinant vývoje daňové povinnosti DPH u zemědělských podnikatelů. Bylo zjištěno, že zemědělci zpravidla vykazují nadměrné odpočty. Důvodem je:

- 1) duální sazbový systém na dani z přidané hodnoty v tuzemsku a dále
- 2) nevyrovnanost vstupů a výstupů u zemědělců způsobená tím, že dotace nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a tak v přiznání k DPH vykazují zemědělství podnikatelé zpravidla nedostatek výstupů oproti vstupům.

Dále byly navrženy postupy ke konkrétní kvantifikaci obou těchto zdrojů nadměrných odpočtů:

Ad1) za pomoci daňové přírážky, která byla stanovena jako rozdíl mezi poměrem uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění

poměr zdanitelných plnění přijatých:

$$\text{SSD} \times \frac{\text{PZP ve snížené sazbě daně}}{\text{veškerá PZP}} + \text{ZSD} \times \frac{\text{PZP v základní sazbě daně}}{\text{veškerá PZP}}$$

SSD - snížená sazba daně

ZSD - základní sazba daně

PZP - přijatá zdanitelná plnění

poměr zdanitelných plnění uskutečněných:

$$\text{SSD} \times \frac{\text{UZP ve snížené sazbě daně}}{\text{veškerá UZP}} + \text{ZSD} \times \frac{\text{UZP v základní sazbě daně}}{\text{veškerá UZP}}$$

UZP - uskutečněná zdanitelná plnění

daňová přírážka = poměr zdanitelných plnění uskutečněných – poměr zdanitelných plnění přijatých

Ad 2) za pomoci individuálního daňového multiplikátoru:

$$\text{IDM} = \text{SSD} \times \frac{\text{UZP ve snížené sazbě daně}}{\text{celková UZP + PO}} + \text{ZSD} \times \frac{\text{UZP v základní sazbě daně}}{\text{celková UZP + PO}}$$

IDM - individuální daňový multiplikátor

SSD - snížená sazba daně

ZSD – základní sazba daně

UZP – uskutečněná zdanitelná plnění

PO – celková plnění osvobozená od daně – jak s nárokem na odpočet tak i bez něj

Tyto zdroje byly kvantifikovány obecně v praktické části této disertační práce na obecných údajích z přiznání k DPH zemědělských podnikatelů a zcela konkrétně na údajích o daňové povinnosti na DPH dvou vybraných zemědělských podnikatelů, kde došlo také ke komparaci výsledků s dalšími předmětnými hodnotami. Přitom bylo zjištěno, že duální systém DPH se na tvorbě nadměrného odpočtu v případě subjektu č. 1 podílel z 88 % a v případě subjektu č. 2 z 47 %, dotace se na tvorbě nadměrného odpočtu u subjektu č. 1 podílely z 12 % a v případě subjektu č. 2 z 53 %.

Vliv duálního sazbového systému DPH na tvorbu nadměrných odpočtů je odborné veřejnosti znám, jakkoliv nebyl dosud přesně u zemědělců kvantifikován. Vliv dotací nebyl nijak zkoumán, neboť vazba mezi DPH a dotacemi není na první pohled patrná – dotace nejsou předmětem DPH, DPH u plátců nesmí být kryto dotacemi. DPH tak nemá u zemědělců povahu odvodovou ale dotační, i to však souvisí s nedistribuční funkcí daní [17], jakkoliv nedistribuční efekty nejsou v ostatních případech na první pohled tak evidentní.

Zemědělský podnikatel, který přijme dotace, tedy může počítat s pozitivním dopadem těchto dotací na daňovou povinnost DPH, přičemž došlo k návrhu kvantifikace očekávaného účinku dotací na DPH.

V druhé kapitole disertační práce byla zpracována analýza produkční a daňové výkonnosti podle údajů z přiznání k DPH, přičemž bylo zjištěno, že se jedná při správné interpretaci o ukazatele mnohdy vhodnější než ukazatele standardní finanční analýzy. Tyto ukazatele byly stanoveny na základě údajů o produkčně-odbytových schopnostech podniku a mnohem lépe tedy vypovídají nejen o schopnosti podniku vyrábět, ale zajistit také odbyt své produkce. Jedná se o tyto ukazatele:

- 1) čistá produkční výkonnost (srovnání relevantních základů daně na vstupu a na výstupu) udává výkonnost podniku vytvořenou na základě odbytové produkční průběhu hospodářských aktivit zemědělského podniku, přičemž četnost a aktuálnost dat shromážděných v každém přiznání k DPH poskytuje i značné možnosti v případě predikce nepříznivých jevů,
- 2) relativní daňová výkonnost (srovnání daňové povinnosti a základu daně na výstupu) udává, jakým způsobem je zemědělský podnik schopen dosáhnout nadměrného odpočtu (popř. vlastní daňové povinnosti) s ohledem na své výstupy. Tento ukazatel lze však také hodnotit jako poměr, ve kterém může konkrétní zemědělský podnikatel zvýšit úhrady za svá uskutečněná zdanitelná plnění o nadměrné odpočty, které jsou jeho podnikáním vytvořeny,
- 3) relativní daňová úhrada (srovnání daňové povinnosti a základu daně na vstupu) udává poměr, ve kterém lze úhradu za přijatá zdanitelná plnění provést ze zdrojů skutečného peněžního toku z daně z přidané hodnoty.

Dále došlo ke kvantifikaci finančního toku z dotací ve vztahu k veřejným rozpočtům a to na makroekonomické i mikroekonomické úrovni. Přitom bylo zjištěno, že přijetí dotace vyvolá následné peněžní toky z veřejných rozpočtů. Závisí na konkrétním nastavení parametrů daňového systému, zda dojde v konečném důsledku ke snížení peněžního toku z dotace (veřejné rozpočty prostřednictvím daňového systému odčerpají část dotací jako své

příjmy) nebo ke zvýšení peněžního toku z dotace (veřejné rozpočty navýší prostřednictvím daňového systému původně poskytnutou dotací) podle následujícího vztahu:

ID

Celkové příjmy firem z dotací = D + IDM . PD - t . PDDP – (-----to . zásobitel)

n

D- dotace celkem

PD – provozní dotace

IDM – individuální daňový multiplikátor

PDDP – část provozní dotace zdaněná daní z příjmů, pokud ji již podnikatel nedokáže pokrýt náklady a musí ji ve formě daně z příjmů odvést částečně zpět do rozpočtu.

ID – investiční dotace

t – sazba daně z příjmů

to – sazba daně z příjmů očekávaná

n- počet let daňového odepisování

i – vnitřní výnosové procento

Pozitivní dopad dotací na peněžní tok je podpořen pozitivním vývojem na dani z přidané hodnoty. Zároveň je třeba brát v úvahu také negativní vývoj na dani z příjmů v případě, že také díky provozním dotacím dosáhne podnik daňového zisku. Negativní vývoj lze zjistit také v případě přijetí investičních dotací, neboť tyto dotace snižují oproti stavu bez investičních dotací vstupní cenu dlouhodobého majetku a tím také odpisy v jednotlivých zdaňovacích obdobích, proto byl vliv investičních dotací zkoumán i z časového hlediska.

Na základě vzájemných interakcí mezi dotacemi, DPH a daněmi z příjmů popsaných shora byly zkoumány také makroekonomické dopady poskytnutých dotací a to jednak ve vztahu k veřejným rozpočtům a jednak ve vztahu k soukromé sféře. Při poskytování dotací je pozitivní efekt na peněžní tok u soukromých podnikatelů výraznější než negativní efekt na peněžní toky veřejných rozpočtů a to zejména proto, že veřejné rozpočty poskytují pouze část dotací (tzv. kofinancování). Součástí agregátní poptávky se tak stávají v podobě výdajů firem popř. vládních výdajů dotace poskytnuté ze zahraničí (v případě České republiky z rozpočtu EU), přičemž pozitivní rozdíl mezi pozitivním vývojem u soukromých podnikatelů a negativním vývojem u veřejných rozpočtů byl po úpravách stanoven takto:

$$(D + KD) + \frac{ID}{n} \left(\frac{1 - (1 + VVP)^{-n}}{VVP} - \frac{1 - (1 + i_{\text{čnb}})^{-n}}{i_{\text{čnb}}} \right) - \text{-----to} \left(\text{-----} - \text{-----} \right)$$

Samotná rovnice agregátní poptávky zohledňující nepřímé daně a dotace jako transferové platby firmám byla určena v tomto tvaru:

$$AD = Ca - ITR_T \cdot Ca + c (Y - TA - TRd - t Y - ITR_T Y(1-t)) + I_s + D - ITR_{DPH} \cdot PD +$$

$$\frac{ID}{n} \frac{(1+i)^n - 1}{i} + t \cdot PDDP + \text{-----to} \text{-----} + G$$

Ve třetí kapitole byly detekovány problematické momenty při stávajícím způsobu účtování o investičních dotacích, jež jsou způsobeny zejména snížením ocenění dlouhodobého majetku a neexistencí odpovídajícího zdroje financování dlouhodobého majetku. Tím dochází k tomu, že dlouhodobý majetek (je-li pořízen za pomoci investiční dotace) je v účetnictví a v závěrečce vykazován v nižším než skutečném ocenění. Závěrka tedy nemůže podávat věrný obraz skutečností a dojde tak i k narušení správnosti a srovnatelnosti finanční analýzy provedené na základě takových údajů.

Proto jsem navrhnul na základě srovnání výhod a nevýhod dvou přístupů uvedených v IAS 20 nový systém účtování o investičních dotacích včetně návrhů implementace tohoto systému do českého právního řádu. Podstatou tohoto nového přístupu je ocenění dlouhodobého majetku na jeho skutečnou úroveň a toto zvýšení je kryto dlouhodobým zdrojem – zůstatkovou dotací, která se v průběhu času „opotřebovává“ stejným tempem jako dlouhodobý majetek. Skutečné ocenění majetku, jeho skutečné opotřebení a zdroje jeho financování jsou tak z účetnictví zřejmé a účetnictví podává věrný obraz skutečnosti. I když je navržený způsob účtování náročnější než systém stávající, jeho výhody spočívající v transparentním účtování o investičních dotacích jako o zdroji a o dlouhodobém majetku v jeho skutečném ocenění (také pro potřeby finanční analýzy) zvýšenou náročností ospravedlňují.

Tuto změnu v účtování jsem doplnil o návrhy matematických postupů při rozhodování o poskytnutí investičních dotací.

Čtvrtá kapitola byla věnována předvedení modelů a analýz uvedených v předchozích kapitolách a byl aplikován nový způsob účtování za pomoci aktivní a zůstatkové dotace, přičemž byly předvedeny výpočty standardní finanční analýzy u subjektu č. 1, jejichž výsledky se vlivem změny v účtování změnily. Vzhledem k množství výsledků uvedených v širším kontextu účetních a daňových hodnot je nutno také pátou kapitolu této disertační práce nutno považovat za závěry. Dále jsem určil rozhodné období pro poskytnutí provozních dotací a to na základě již shora uvedených vztahů. Tímto rozhodujícím obdobím je druhé čtvrtletí kalendářního roku

Konkrétními výsledky praktické části této disertační práce bylo potvrzeno, že zemědělství podnikatelé nemohou dlouhodobě hospodařit bez adekvátní podpory z veřejných rozpočtů. Taková podpora musí být nejen dostatečná, ale musí být také poskytována ve správném okamžiku. Zároveň by měla tato práce přispět k diskusi o reálných účinech dotací a o transparentním vykazování dotací tak, aby mohlo dojít k řádnému a objektivnímu hodnocení jejich účinnosti.