



**Ministerstvo financí
ČESKÉ REPUBLIKY**

Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem

Praha, prosinec 2008

Výzkumná studie

Daňová politika

Leoš Vítek, Jan Pavel

Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze

Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem

Abstrakt: Tato studie je zaměřena na analýzu nákladů vyplývajících podnikajícím plátcům daní z důvodu existence daňového systému, tzv. vyvolaných nákladů daní. Analýza byla provedena za rok 2007 pro daň z příjmů právnických osob, DPH, zdanění příjmů ze závislé činnosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení, daň z příjmů fyzických osob z podnikání, silniční daň a daň z nemovitostí. Ve vzorku 100 podnikatelů a 100 firem byly pro jednotlivé daně zjištěny vyvolané náklady pro skupiny respondentů dle jejich zdanitelných příjmů nebo čistého obratu. U velmi malých podnikatelů byly do těchto nákladů zahrnuty i náklady na účetnictví resp. daňovou evidenci. Takto zjištěné vyvolané náklady byly použity pro odhad nákladů všech plátců příslušných daní v České republice. Podíl vyvolaných nákladů k vyměřené dani je pro DPPO 5,5 %, DPH 4,5 %, zdanění příjmů ze závislé činnosti 3,0 %, pojistné na veřejné zdravotní pojištění 3,5 %, pojistné na sociální zabezpečení 1,5 %, daň z příjmů fyzických osob z podnikání 34,4 %, silniční daň 16,4 % a daň z nemovitostí 8,1 %. Celkem tedy pro sledované daně a tedy v zásadě i pro celý český daňový systém činí vyvolané náklady cca 40 mld. Kč, tj. 3,9 % vyměřené daně.

JEL Klasifikace: H21, H25.

Klíčová slova: Vyvolané náklady, administrativní břemena, daňový systém.

Vydáno: Prosinec 2008.

Oponoval: Stanislav Klazar, VŠE v Praze.

Názory prezentované v tomto materiálu nejsou oficiálními stanovisky Ministerstva financí ČR ani Fakulty financí a účetnictví VŠE.

Obsah

1	Úvod	2
2	Vyvolané náklady zdanění: vymezení	3
2.1	Vyvolané náklady a užitky zdanění soukromého sektoru	3
2.2	Náklady soukromého sektoru související se zdaněním	4
2.3	Časový aspekt vyvolaných nákladů	5
2.4	Metody a nástroje měření vyvolaných nákladů a užitků zdanění	6
2.5	Reprezentativnost vzorku respondentů a míra návratnosti odpovědí	7
3	Použitá metodika měření vyvolaných nákladů	9
3.1	Vzorek respondentů	9
3.2	Vyvolané náklady a účetnictví	13
3.3	Ocenění času poplatníka	14
3.4	Shrnutí vstupních předpokladů a metodiky	15
3.4.1	Fyzické osoby – podnikatelé	15
3.4.2	Právníkové osoby	19
4	Výsledky měření vyvolaných nákladů v České republice 2007	21
4.1	Daň z příjmů právnických osob	21
4.2	Daň z přidané hodnoty	22
4.3	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	25
4.4	Pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění	26
4.4.1	OSVČ	26
4.4.2	Zaměstnavatelé	27
4.5	Daň silniční	29
4.6	Daň z nemovitostí u podnikajících subjektů	31
4.7	Daň z příjmů fyzických osob z podnikání, kapitálového majetku, pronájmu a ostatních příjmů	33
4.8	Souhrnné výsledky	36
5	Závěry a doporučení	38
6	Informační zdroje	40

1 Úvod

Tato závěrečná práva projektu „Projekt na analýzu nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem“ shrnuje výsledky zjištěné při řešení projektu, jehož zadavatelem je Ministerstvo financí ČR.

Závěrečná zpráva, která je v souladu se smlouvou uzavřenou mezi MF ČR (zadavatel) a Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze (zhotovitel) nazvána „Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem“ (Analýza), vychází z údajů zjištěných primárním sběrem u poplatníků a plátců daní, údajů poskytnutých zadavatelem z ADIS a z veřejně dostupných údajů MF, ČSSZ, ČSÚ a dalších institucí. Arbitrární předpoklady výpočtů byly navrženy zhotovitelem a diskutovány a odsouhlaseny zadavatelem projektu.

2 Vyvolané náklady zdanění: vymezení

Pro komplexní hodnocení efektivity daňového systému je důležitá nejen analýza administrativních nákladů daňového systému, ale i nákladů vyvolaných. Z hlediska výše jsou spíše než administrativní náklady podstatné vyvolané náklady daňového systému.

Náklady, které soukromému sektoru vznikají v důsledku existence daňového systému a povinností platit daně, se označují jako náklady vyvolané zdaněním (vyvolané náklady). Jde o náklady, které by nevznikly, kdyby neexistoval daňový systém.

Náklady daňového systému mohou mít různou povahu („klasické vyvolané náklady“, cash-flow náklady, psychické náklady). Vzhledem k tomu, že pro daňové poplatníky existují také užitky spojené s existencí daňového systému, je možné vzájemně kompenzovat tyto dva druhy efektů vyvolaných daňovým systémem. Rozdíl mezi celkovými náklady soukromého sektoru a celkovými užitky soukromého sektoru souvisejícími se zdaněním vytváří celkové společenské náklady zdanění soukromého sektoru. Tento součet se v literatuře označuje také pojmem čisté vyvolané náklady zdanění.

Tato analýza se soustředí na měření klasických vyvolaných nákladů daňového systému a nezabývá se ostatními dopady.

2.1 Vyvolané náklady a užitky zdanění soukromého sektoru

Nutnost přizpůsobit se právním požadavkům daňového systému vyvolává u daňových poplatníků různé druhy nákladů. Jejich základní ekonomické třídění je následující:

1. „Klasické“ vyvolané náklady daňových poplatníků (čas, poplatky externím dodavatelům, náklady na zaměstnance, technické vybavení, prostor).
2. Náklady vznikající v důsledku odvádění daně dříve, než dojde k příslušné ekonomické transakci (cash-flow náklady). Tato situace může nastat pouze v případě, kdy subjekt, který je zodpovědný za administraci příslušné daně, musí tuto daň odvést, aniž by do okamžiku odvodu získal fakticky základ daně.
3. Psychické náklady – v literatuře např. u Sandford (1989) a (1995) existuje shoda o tom, že tyto náklady existují a že v některých případech mohou dosahovat významných hodnot, neexistují žádné empirické studie, které by kvantifikovaly jejich výši.

Je také možné měřit vyvolané užitky daňového systému. Lze identifikovat tyto základní druhy vyvolaných užitků daňového systému:

1. Užitky vznikající daňovým poplatníkům v důsledku „pozdního“ odvedení daně.
 - Specifické postavení mají poplatníci vedoucí účetnictví, kteří obdobně k výše popsaným příkladům posunem výnos vs. příjem mohou manipulovat s daňovým základem s využitím časového nesouladu náklad vs. výdaj – a tak získat cash-flow užitek z důvodu odvedení menší částky daně než by odpovídalo ekonomické skutečnosti.
 - Uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu před faktickým uhrazením ceny vstupu dodavateli.
2. Manažerské užitky, které vznikají daňovým poplatníkům proto, že daňový systém, resp. konkrétní daň vyžaduje vedení (nebo zavedení) určitého informačního systému, který by daňový poplatník jinak nezavedl a který mu umožňuje zlepšit rozhodovací procesy při řízení určité ekonomické činnosti.
3. Přejednost zaměstnanců státní daňové správy do soukromého sektoru.

2.2 Náklady soukromého sektoru související se zdaněním

Vyvolané náklady zdanění se týkají dvou základních druhů ekonomických subjektů. Za první jsou to vyvolané náklady daňových poplatníků – fyzických osob. Za druhé jsou to vyvolané náklady všech ostatních daňových subjektů, tj. osob právnických. Toto třídění odpovídá právní klasifikaci daňových poplatníků a nijak přímo nesouvisí s dělením vyvolaných nákladů zdanění mezi soukromý a veřejný sektor¹.

Soukromý sektor nese následující druhy nákladů související se zdaněním:

- **Daňová povinnost**, která je transferem ze soukromého do veřejného sektoru (vládě) a která je primárním důvodem existence zdanění. Tato daňová povinnost snižuje potenciální soukromou spotřebu daňových poplatníků.
- Náklady přizpůsobení se požadavkům daňových zákonů – tj. **vyvolané náklady** zdanění ve smyslu tohoto textu.
- **Náklady vzniklé v souvislosti s distorzemi**, které jsou vyvolané změnami chování daňových poplatníků. Tyto změny vyvolávají všechny neuniverzální daně.

¹ *Důchodová daň je administrována odděleně jako „daň z příjmů fyzických osob“ a „daň z příjmů právnických osob“. Legislativně jde o úpravu obsaženou v jednom předpise (zákon o daních z příjmů), kde jsou jak separátní části vztahující se pouze na danou skupinu poplatníků tak společná ustanovení platná pro všechny osoby podrobené důchodové dani.*

Vyvolané náklady týkající se daňových subjektů mohou mít povahu jak nákladů, kterým se nelze vyhnout a které jsou neoddělitelně spjaty s existencí příslušné daně nebo jde o náklady, které nejsou nutně součástí existence určité daně. Jako příklad vyvolaných nákladů, kterým se nelze vyhnout, lze uvést operaci, kterými se účetní hospodářský výsledek upravuje na daňový základ (u velké skupiny fyzických osob je existence celé účetní agendy vyvolaným daňovým nákladem). Rovněž odvody daní formou srážky u zdroje nebo srážení záloh na daň plátcem (např. administrace zdanění osobních důchodů zaměstnavatelem za zaměstnance či odvod srážkové daně bankou z úrokových příjmů klientů) s sebou nesou vyvolané náklady.

Mezi vyvolané náklady zdanění, které vyplývají z dobrovolného rozhodnutí poplatníka, lze zařadit zejména náklady na daňové plánování, auditory, účetní či daňové poradce apod. Lze tedy uvažovat o dobrovolných a nedobrovolných vyvolaných daňových nákladech, i když jejich rozlišení může být problematické a linie mezi nimi neostrá. Přesto si dokážeme představit, že účetnictví vedené primárně kvůli zjištění daňového základu může být poplatníkem vedeno dobrovolně i poté, co uplatňuje daňové výdaje procentem z příjmů, neboť mu přináší informace, na které si již zvykl a které potřebuje.

2.3 Časový aspekt vyvolaných nákladů

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

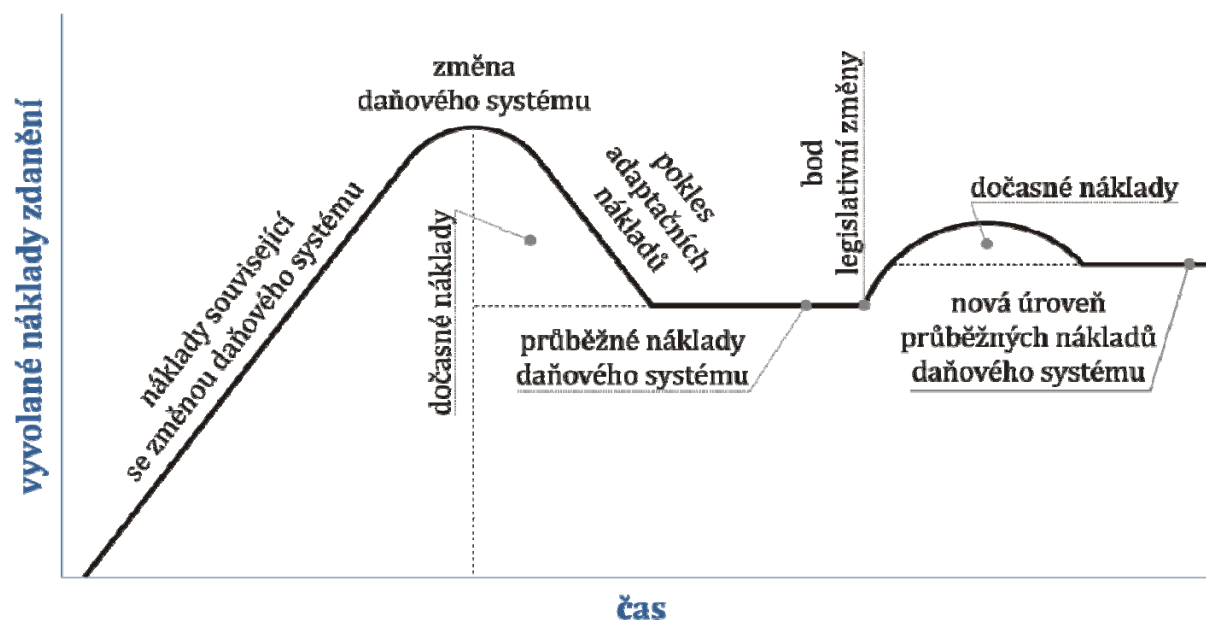
- průběžné, v čase relativně stabilní náklady daňového systému a
- náklady související se změnami daňového systému.

Náklady změn daňového systému souvisejí zejména se zaváděním nových daní nebo s podstatnými změnami konstrukce určité daně. Jakkoli je toto rozdělení nákladů jednoduché, v praxi není snadné oddělit, které náklady patří do první nebo do druhé skupiny (zejména v případech častých a různorodých změn daňových zákonů). Toto rozlišování má význam zvláště pro měření vyvolaných nákladů zdanění, protože náklady související se změnami daňového systému mohou podstatným způsobem zkreslit výsledky měření vyvolaných nákladů. Ekonomicky vzato – tyto náklady by měly být časově rozlišeny a neměly by být započítány pouze do roku, kdy vznikly.

Názorně je možný časový vývoj vyvolaných nákladů zobrazen pomocí následujícího schématu, které vychází z Sandford (1989) a je rozšířeno o možný vývoj administrativních nákladů v čase.

Schéma 2-1

Model změn administrativních a vyvolaných nákladů po zavedení nové daně



Zdroj: Sandford (1989).

2.4 Metody a nástroje měření vyvolaných nákladů a užitků zdanění

V ČR i v zahraničí se obvykle používá jedna z následujících metod nebo jejich kombinace:

1. Strukturované dotazníky nebo strukturované rozhovory s respondenty – daňovými poplatníky
2. Nestrukturované rozhovory s respondenty.
3. Studie časových a pracovních nákladů daňových poplatníků prováděné výzkumnými týmy.
4. Vlastní pozorování daňových poplatníků bez účasti výzkumných týmů.
5. Jiné typy případových studií, například studie o komplexnosti (složitosti) nebo četnosti změn daňových příznání nebo daňových zákonů.
6. Archivní výzkum – tj. využití záznamů státní správy (zejména při měření administrativních nákladů) nebo záznamů daňových poradců či účetních.
7. Simulace a modelování

Nástroje využitelné pro jednotlivé metody měření vyvolaných (a v podstatě i administrativních) nákladů vyplývají z logiky jednotlivých metod. Jde o:

- osobní dotazování,
- korespondenční dotazování,
- telefonní dotazování.

Výhody a nevýhody jednotlivých nástrojů přehledně ukazuje (Vaillancourt, 1987) v následující tabulce:

Tabulka 2-1

Způsoby a charakteristiky zjišťovaných údajů

Charakteristika	Způsob zjišťování údajů		
	Osobní dotazování	Telefonní dotazování	Dotazníky zasílané poštou
Náklady	vysoké	střední	nízké až střední
Míra návratnosti	vysoká	vysoká	nízká
Srozumitelnost dotazování	vysoká	střední	nízká
Kvalita dat	vysoká	střední	nízká
Velikost vzorku respondentů	malá	střední až vysoká	vysoká
Předpojatost respondentů	malá	střední	vysoká

Zdroj: Vaillancourt (1987).

V současnosti je nejobvyklejší, že se kombinuje několik metod měření. Důvodem je snaha o co nejpřesnější výsledky, která vede autory výzkumů k tomu, že se snaží výsledky získané jednou metodou křížově ověřit pomocí metody jiné či dokonce několika různými metodami. Příkladem je kombinace studií časových a pracovních nákladů daňových poplatníků buď pro přípravu pilotních projektů, nebo dokonce i pro odhad vyvolaných nákladů pro celý daňový systém a strukturovaných dotazníků rozesílaných rozsáhlému vzorku daňových poplatníků. Výsledky získané modelovým přepočtem hodnot jednotlivých časových studií a rozsáhlým obeláním daňových poplatníků strukturovanými dotazníky se následně porovnávají.

2.5 Reprezentativnost vzorku respondentů a míra návratnosti odpovědí

Problém reprezentativnosti při výzkumu vyvolaných nákladů je jedním z nejobtížněji řešitelných úskalí a v zásadě se skládá ze dvou částí:

- reprezentativnost celkového vzorku daňových poplatníků, kteří jsou v souvislosti s měřením vyvolaných nákladů osloveni,
- míra návratnosti získaných odpovědí.

Reprezentativnost celkového vzorku daňových poplatníků je problémem zejména v situaci, kdy není přesně známa struktura daňových poplatníků.

Dalším problémem je struktura získaných odpovědí². Pokud jsou písemně rozesílané dotazníky anonymní (některé výzkumy pracují s anonymními dotazníky, jiné preferují právě kvůli možnosti ověřit kvalitu získaných informací dotazníky neanonymní), je velmi obtížné

² Problém reprezentativnosti u získaných odpovědí existuje pouze u poštovního dotazování, v případě osobního či telefonického dotazování lze bez problémů identifikovat dotazovaný subjekt.

zjistit, zda struktura získaných odpovědí odpovídá struktuře reprezentativního vzorku. Vzhledem k tomu, že již při odesílání dotazníků lze předpokládat, že například velmi nízkopříjmové skupiny poplatníků osobních důchodových daní nebo naopak poplatníci s mimořádně vysokými příjmy budou v navrácených dotaznících zastoupeni podprůměrně, je v případě nemožnosti identifikace navrácených odpovědí obtížné upravit (např. převážit) získané údaje tak, aby byly alespoň přibližně zobecnitelné.

Míry návratnosti dotazníků závisí na mnoha faktorech; často uváděnými jsou například jednoduchost a srozumitelnost dotazníků, rozsáhlá mediální kampaň před jejich rozesláním, termín, kdy jsou dotazníky odesílány, podpůrné metody zvyšující návratnost dotazníků (telefonické hotlines, výhry pro vylosované respondenty, urgující dopisy respondentům), institucionální zázemí celého výzkumu a diskrétnost při zpracovávání získaných údajů. Za vysoké míry návratnosti jsou považovány hodnoty kolem 30 %, v literatuře jsou ovšem respektovány i výzkumy s mírou návratnosti přes 10 %.

3 Použitá metodika měření vyvolaných nákladů

3.1 Vzorek respondentů

Pro měření vyvolaných nákladů obecně existují dvě metody. Jsou to příjmová metoda a výdajová metoda. Příjmová metoda měření vyvolaných nákladů vychází z toho, že náklady daňových poplatníků vynaložené v souvislosti s plněním jejich daňových povinností představují na straně druhé výnosy ekonomických subjektů, které poskytují služby daňového poradenství, účetního poradenství a ostatní služby související s daněmi. Příjmová metoda se až na výjimky z důvodu nedostupnosti dat nepoužívá. Výdajová metoda měření vyvolaných nákladů spočívá v měření nákladů na úrovni daňových poplatníků. Tato metoda je obvykle realizována tak, že daňoví poplatníci jsou obesíláni strukturovanými dotazníky, do kterých uvádějí požadované údaje.

V uváděném měření se nejlépe osvědčilo vyplňovat dotazník spolu s poplatníkem nebo jím pověřenou osobou. Všechny údaje byly zjištěny osobním dotazováním. Tím byl odstraněn problém malé a nereprezentativní návratnosti. Teoretická východiska jsou doplněna konkrétními výsledky měření provedeného pomocí dotazníku. Výsledky měření jsou zjištěny na základě údajů, které byly získány od vybrané skupiny poplatníků s níže uvedenými charakteristikami. Složení skupiny je uvedeno v následujících tabulkách, sledovanými charakteristikami byly zejména:

- roční čistý obrat nebo příjmy,
- počet zaměstnanců,
- právní forma podnikání,
- předmět činnosti apod.

Tabulka 3-1

Struktura respondentů dle právní formy podnikání (počet subjektů)

Fyzické osoby – podnikatelé	100
Právnícké osoby celkem	100
• veřejná obchodní společnost	1
• společnost s ručením omezeným	66
• akciová společnost	23
• družstvo	8
• ostatní (s. p., o. s.)	2

Zdroj: Dotazované subjekty.

Vzhledem k tomu, že u subjektů není předpokládána závislost vyvolaných nákladů zdanění na právní formě, není distribuce dle právní formy právnické osoby podstatné. Oproti rozložení právních forem v populaci všech poplatníků jsou ve vzorku nadhodnoceny akciové společnosti, což je dáno zejména tím, že velké firmy, které musí být ve vzorku nadproporčně zastoupeny, mají téměř vždy povahu akciových společností. Družstva zastupují oblast zemědělství (spolu s dvěma soukromě hospodařícími rolníky). Dominantní jak v celé populaci poplatníků právnických osob, tak ve vzorku, jsou společnosti s ručením omezeným (66 % subjektů – právnických osob ve vzorku).

Tabulka 3-2

Struktura respondentů dle předmětu činnosti

Předmět činnosti	FO	PO	Celkem
Zemědělství, myslivost, lesní hospodářství, suroviny	9	23	32
Zpracovatelský průmysl a energetika	2	23	25
Stavebnictví	22	8	30
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	19	20	39
Pohostinství a ubytování	11	6	17
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	4	8	12
Peněžnictví a pojišťovnictví	0	0	0
Činnosti v oblasti nemovitostí, movitostí, služby pro podniky	29	10	39
Ostatní veřejné, sociální a osobní služby	4	2	6
Celkem	100	100	200

Zdroj: Dotazované subjekty.

Subjekty často vykonávají více jak jednu činnost, proto jsou zařazeny do odvětví, které uvedly jako první. Ve všech případech šlo o podnikatelské subjekty. Daňoví poplatníci nezaložení/nezřízení za účelem podnikání nejsou ve vzorku obsaženi.

Vzhledem ke snaze vypočítat celkový objem vyvolaných daňových nákladů na základě součiny nákladů pro jednotlivé velikosti poplatníků byla zjišťována i velikost respondentů měřená objemem ročních tržeb. Toto hlavní třídící kritérium umožňuje odstranit problém ztrátových subjektů, vypočítat průměrné vyvolané náklady pro velikostní skupiny subjektů a zjistit absolutní hodnoty vyvolaných nákladů sledovaných daní pro celou Českou republiku³. Výsledky jsou uvedeny v následující tabulce.

³ U daně ze závislé činnosti a zákonného pojistného je jako třídící znak zvolen počet zaměstnanců.

Tabulka 3-3

Struktura respondentů dle ročního čistého obrátu nebo celkových příjmů dle §6–10 zákona o daních z příjmů, za rok 2007

Roční čistý obrát nebo příjmy (mil. Kč)	Počet právnických osob	Počet fyzických osob
Malé subjekty celkem	84	100
• do 10	53	98
• 10 až 50	16	2
• 50 až 288	15	0
Středně velké subjekty (228 až 1300)	7	0
Velké subjekty (více než 1300)	9	0
Celkem	100	100

Zdroj: Dotazované subjekty.

Vzhledem k relativně malému počtu respondentů jsou pro jednotlivé velikostní skupiny soubory údajů poměrně malé. Protože zastoupení středních a větších subjektů u fyzických osob je v populaci téměř nulové, nejsou zahrnuty ani ve vzorku. U právnických osob jsou nadimenzovány a podhodnoceny počty velkých resp. malých subjektů, aby byla získána data alespoň od 5–10 subjektů z každé velikostní skupiny. Pokud by mělo být dodrženo pravidlo minimálně cca 5–10 subjektů pro každou velikostní skupinu právnických osob a tyto současně proporčně zastoupeny dle jejich rozložení v populaci, musely by být malé subjekty zastoupeny ve větším rozsahu o cca 30–50 subjektů.

Základní rozdělení velikosti respondentů vychází z jejich rozdělení na malé (čistý obrát do 228 mil Kč ročně), střední (od 228 mil Kč do 1 300 mil Kč) a velké firmy resp. podnikatele (čistý obrát nad 1 300 mil Kč). Pro účely detailnější analýzy jsme malé firmy a podnikatele rozdělili do celkem 3 skupin: subjekty s čistým obrátem do 10 mil Kč, subjekty od 10 do 50 mil Kč a subjekty s čistým obrátem v intervalu 50–228 mil Kč.

Skutečné rozložení subjektů podle jejich velikosti dle údajů daňové správy z listopadu 2008 ukazují následující tabulky. U právnických osob nejsou zahrnuty subjekty, které neuvelely čistý obrát (ČO), tj. 49 244 daňových přiznání.

Tabulka 3-4

Skutečné rozložení daňových přiznání podle velikosti čistého obratu nebo příjmů dle §7–10 dle údajů daňové správy, za rok 2007

Právnícké osoby	Čistý obrat (mil. Kč)	Poplatníků	%
	do 0,5	109 472	42,3
	0,5 až 1,5	29 257	11,3
	1,5 až 10	57 944	22,4
	10 až 50	40 108	15,5
	50 až 228	15 790	6,1
	228 až 1 300	4 834	1,9
	více než 1 300	1 134	0,4
	Celkem	258 539	100,0

Fyzické osoby	Celkem příjmy dle §7 až 10; §6=0 (mil.Kč)	Poplatníků	%
	do 0,5	510 107	65,8
	0,5 až 1,0	120 766	15,6
	1,0 až 5	121 266	15,6
	5 až 10	16 686	2,2
	10 až 50	6 569	0,8
	50 až 228	86	0
	228 až 1 300	9	0
	více než 1 300	1	0
Celkem	775 490	100,0	

Zdroj: Automatizovaný daňový informační systém MF (ADIS), 2008.

Regionální příslušnost respondentů byla rovněž sledována, ale pro účely měření vyvolaných nákladů v České republice, kde v podstatě neexistují daňové pobídky nebo specifické daňové režimy pro jednotlivé regiony, nehraje regionální umístění daňových poplatníků roli. Navíc většina respondentů z řad středně velkých podniků a všechny velké firmy působí celostátně, i když jsou dle svého sídla místně příslušné k určitému správci daně. Pokud by byla sledována závislost relativních vyvolaných nákladů podle místní příslušnosti poplatníka, zjistili bychom u právníckých osob, že nejnižší náklady se vztahují k Praze, kde sídlí největší plátcí daní, u nichž jsou z povahy věci relativní vyvolané náklady nejnižší. V našem vzorku jsou mírně nadprůměrně oproti skutečnému rozložení firem zastoupeny firmy z oblasti Moravy a mírně nad-

průměrně fyzické osoby z Čech. Pokud by ale vyvolané náklady byly zjišťovány příjmovou metodou (příjmy poradenských firem atp.), mohla by regionální diference v nákladech na tyto služby hrát roli.

3.2 Vyvolané náklady a účetnictví

Povinnost vést účetnictví (resp. daňovou evidenci) je bezprostředně svázána s podnikatelskou činností a dalo by se tedy na první pohled říci, že nejužší vztah bude mít účetní agenda s důchodovými daněmi, kterým podnikatelské zisky podléhají. Prakticky však, je-li subjekt zaregistrován zároveň jako plátce daně z přidané hodnoty, většinu informací, které jsou nezbytné k plnění povinností souvisejících s DPH, čerpá rovněž právě z účetnictví. Velmi silně je na (mzdové) účetnictví navázána i daň z příjmů ze závislé činnosti, pojistné a také daň z příjmů z podnikání. Okrajově je v účetnictví zobrazována agenda související s daní silniční a dalšími majetkovými daněmi. Logicky je zde na místě otázka, zda účetnictví vede daňový subjekt kvůli svým daňovým povinnostem nebo naopak díky tomu, že (z jiných důvodů) vede účetnictví, je schopen (lépe) stanovit základ daně a daň. Odpověď na tuto otázku je zároveň řešením problému, kolik procent z nákladů na vedení účetnictví lze považovat za vyvolaný daňový náklad. Respondenti uvádějí následující informace o tom, jak by postupovali, kdyby nemuseli vést účetnictví či spíše daňovou evidenci (ve vzorku FO pouze 4 % vedou účetnictví, zbytek daňovou evidenci):

Tabulka 3-5

Názor respondentů na vedení účetnictví resp. daňové evidence, pokud by nebylo povinné

Postoj k vedení účetnictví dle příjmů fyzické osoby (mil. Kč)	Vedli by dobrovolně	Nevedli by
do 0,5	28 %	72 %
0,5 až 1	24 %	76 %
1 až 5	63 %	37 %
více než 5	100 %	0 %

Zdroj: Dotazované subjekty.

Z tabulky vyplývá, že význam informací plynoucích z účetnictví (daňové evidence) pro daňové účely (zejména stanovení základu daně) často osob, v některých případech předstihuje ostatní funkce účetnictví. Pokud jde o fyzické osoby, lze říci, že cca 72–76 % malých subjektů do 1 mil. Kč zdanitelných příjmů (tyto malé subjekty jsou v populaci ovšem zastoupených 81,5 %, tzn. jde o velkou většinu subjektů) vedoucích dříve jednoduché účetnictví a nyní daňovou evidenci nevyužije údaje z něj plynoucí k ničemu jinému než právě ke stanovení základu daně, eventuálně ex post jako důkazního prostředku ve vztahu se správcem daně. Tak jsou

tyto náklady související s povinností vést účetnictví fakticky vyvolanými daňovými náklady. Často je tomu dokonce tak, že fyzická osoba je lehce schopna stanovit základ daně i bez vedení účetnictví/daňové evidence, ale kvůli požadavku zákona a kvůli případné daňové kontrole musí evidenci sestavit.

Váha dalších aspektů účetnictví, jinak řečeno využití dat k ekonomickému rozhodování o účetní jednotce, stoupá s těmito faktory:

- velikost účetní jednotky (obrat, počet zaměstnanců, množství aktivit),
- přechod od jednoduchého k podvojnému účetnictví,
- přechod od neauditované účetní jednotky k povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem (výjimečně dobrovolný audit).

Dochází-li ke změnám v těchto směrech, je pravděpodobné, že role účetnictví jako pouhého podkladu pro stanovení základu daně se zmenšuje ve prospěch informačního zdroje pro management a jeho ekonomická rozhodování, informačního zdroje pro akcionáře, veřejnost atd. Potom také již nelze veškeré náklady na vedení účetnictví zahrnovat mezi vyvolané daňové náklady a naopak protisměrně vzrůstá význam manažerských užitků. To se projevuje i ve výše uvedené tabulce, kde s růstem příjmů rychle roste význam nedaňových funkcí účetnictví.

V této studii nejsou zahrnovány do celkových vyvolaných nákladů u právnických osob žádné náklady vyplývající z daní, které mají účetní povahu. Prvním důvodem je jednak nutnost arbitrárně stanovit koeficient, kterým se tyto účetní náklady budou započítávat – např. Vítková (2002) používá pro všechny fyzické osoby a neakciové společnosti do obrátu 50 mil. Kč koeficient 60 %. Druhým důvodem je mezinárodní srovnatelnost – i když bezesporu některé firmy vedou účetnictví či daňovou evidenci výhradně z daňových důvodů, při zahrnutí těchto položek do celkových koeficientů vyvolaných nákladů by výsledky nebyly srovnatelné se zahraničními studii, které, až na výjimky obvykle účetní náklady do celkových vyvolaných nákladů nezahrnují.

U fyzických osob jsou v souladu s předpoklady uvedenými v následující části (3.4.1.2) a odsouhlasenými zadavatelem zahrnuty pro účely DPFO (většina FO nemá ve vzorku zaměstnance, proto není uvažována DPFO ze závislé činnosti), DPH a zákonného pojistného náklady související s účetnictvím ze 75, 50 a 25 % podle výše příjmů fyzické osoby. Tyto náklady jsou rozděleny mezi DPFO, DPH a pojistné rovnoměrně (na třetiny pokud nejde o plátce DPH, v ostatních případech na čtvrtiny), protože není znám žádný přesnější postup, jak tyto náklady rozdělit.

3.3 Ocenění času poplatníka

Před analýzou konkrétních údajů zjištěných od respondentů je třeba také položit otázku, zda poplatník nese vyvolané náklady:

- sám nebo
- má zaměstnance, kteří se zabývají danou agendou nebo
- si najímá i externí subjekt.

Nese-li náklady sám, je třeba ocenit jeho čas a zjistit související peněžní výdaje. Pro účely odhadu nákladů lze použít dvojí způsob ocenění. Buď průměrnou mzdou uváděnou Českým statistickým úřadem za rok 2007, tj. přepočteno přes měsíční fond pracovní doby hodinovou sazbu přibližně 131 Kč bez pojistného, s pojistným 176 Kč. Toto ocenění (176) je také používáno v našich souhrnných výsledcích. Druhou možností je využití subjektivního ocenění času, které uvádí v dotaznicích respondenti. Toto ocenění bylo pro představu, nakolik je ocenění s využitím údajů ČSÚ reálné, zjišťováno v rámci dotazníkových otázek. Subjektivní cena času byla přibližně trojnásobná ve srovnání použitou cenou dle hodinové ceny práce dle průměrné mzdy. Průměrné ocenění hodiny práce se u respondentů pohybovalo kolem 385 Kč.

Pokud by u fyzické osoby bylo vycházeno z hrubých příjmů dle § 7, byly by průměrné hodnoty času následující:

Tabulka 3-6

Ocenění času dle hrubých příjmů respondentů

Hrubé příjmy dle § 7 respondentů za rok (mil. Kč)	Cena času dle údajů z přiznání, průměr na hodinu v Kč
do 0,5	132
0,5 až 1	347
1 až 5	982
více než 5	6 106

Zdroj: Dotazované subjekty.

Pokud např. vlastník firmy sám provádí některé agendy související s daněmi, je v této analýze použita pro ocenění času hodnota vycházející z průměrné mzdy, tj. 176 Kč za hodinu včetně zákonného pojistného.

3.4 Shrnutí vstupních předpokladů a metodiky

3.4.1 Fyzické osoby – podnikatelé

3.4.1.1 Vymezení fyzických osob (stanovení populace subjektů)

Byly zohledněny fyzické osoby v databázích daňové správy, které podléhají dani z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (příjmy dle §7 větší než nula) a nemají příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.

3.4.1.2 Vymezení vyvolaných nákladů

Vyvolané náklady byly vymezeny jako náklady, které vznikají výhradně z důvodu existence příslušných daní.

Pro účtující fyzické osoby nejsou zahrnovány náklady související s účetnictvím, protože tyto osoby by vzhledem ke své velikosti pravděpodobně vedly účetnictví i bez existence daní.

Pro fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci jsou pro velikost příjmů dle §7 od 0 do 0,5 mil. Kč za rok 2007 zahrnovány náklady související s evidencí z 75 %, protože tyto osoby pravděpodobně vedou evidenci převážně kvůli daním z příjmů a pojistnému a pouze částečně i z jiných důvodů. Mezi DPFO a pojistné jsou tyto náklady děleny rovnoměrně na třetiny. Pokud je osoba plátcem DPH, jsou tyto náklady děleny rovnoměrně na čtvrtiny.

Pro fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci jsou pro velikost příjmů dle §7 od 0,5 mil. do 1 mil. Kč za rok 2007 zahrnovány náklady související s evidencí z 50 %, protože tyto osoby pravděpodobně vedou evidenci z části kvůli daním z příjmů a pojistnému a částečně i z jiných důvodů. Mezi DPFO a pojistné jsou tyto náklady děleny rovnoměrně na třetiny. Pokud je osoba plátcem DPH, dělí se tyto náklady rovnoměrně na čtvrtiny.

Pro fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci jsou pro velikost příjmů dle §7 nad 1 mil. Kč za rok 2007 zahrnovány náklady související s evidencí z 25 %, protože tyto osoby pravděpodobně vedou evidenci z menší části kvůli daním z příjmů a pojistnému a z větší části i z jiných důvodů. Mezi DPFO a pojistné jsou tyto náklady děleny rovnoměrně na třetiny. Pokud je osoba plátcem DPH, jsou tyto náklady děleny rovnoměrně na čtvrtiny.

Jen okrajově je v účetnictví zobrazována agenda související s dalšími daněmi a proto nejsou do poměrů pro dělení nákladů na daňovou evidenci zahrnuty. Dle shody mezi zadavatelem a řešitelem není zohledněno to, že výchozím údajem pro určení vyměřovacího základu je údaj z daňových přiznání DPFO – tuto vazbu nelze kvantifikovat a nejsou toho schopni ani dotazovaní respondenti.

Nejsou zahrnovány sekundární vyvolané náklady a užitky plynoucí ze zdanění (cash-flow užitky náklady a užitky, psychické náklady, manažerské užitky apod.) ani administrativní náklady vlády spojené s výběrem daní.

Jsou zohledňovány průběžné náklady spojené s daněmi soukromého sektoru, aby bylo možno vytvořit dlouhodobé řady. Jednorázové náklady (např. na zavedení energetických daní v roce 2007/2008 nebo novely vstupující v platnost v roce 2007 nebo na začátku roku 2008 z důvodu časových řad i obtížně získatelných údajů nejsou zjišťovány.

3.4.1.3 Vymezení daní

Vyvolané náklady jsou měřeny pro DPFO, DPFO – pro závislou činnost za zaměstnance, DPH, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, daň z nemovitostí a silniční daň.

Údaje pro daň dědickou, darovací, daň z převodu nemovitostí, cla, spotřební daně a energetické daně nejsou zjišťovány, protože by bylo nutno pro tyto málo četné daně zkonstruovat specifické vzorky respondentů (nutnost přístupu k individuálním datům daňové správy, nové kolo sběru dat pro nové vzorky). Navíc jsou fyzické osoby poplatníky/plátcí těchto daní spíše výjimečně.

3.4.1.4 Vymezení období

Vyvolané náklady jsou pro zkoumané subjekty měřeny za rok 2007.

3.4.1.5 Vymezení výběrového souboru

Základním výběrovým znakem kvótního výběrového souboru je velikost subjektu, který podléhá DPFO z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a nemá příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Vzhledem k rozložení podnikajících osob dle velikosti jejich příjmů nemá velký význam dále členit skupinu nad 1 mil. Kč příjmů dle §7. Přesto v rámci zpřesnění výsledků jsou podnikající osoby v populaci rozděleny na skupiny: s příjmy do 0,5 mil. Kč, s příjmy mezi 0,5 a 1 mil. Kč, s příjmy mezi 1 mil. a 5 mil. Kč a s příjmy nad 5 mil. Kč. Stejným způsobem jsou rozděleny i osoby ve výběrovém souboru. Vzhledem k tomu, že podstatná část osob nemá zaměstnance, není tato charakteristika s výjimkou zdanění závislé činnosti a pojistného vyhodnocována (podrobněji viz závislá činnost a zákonné pojistné).

Takto sestavený vzorek je použit pro sběr dat o všech výše uvedených daních.

3.4.1.6 Velikost výběrového souboru

Výběrový kvótní soubor obsahuje 100 subjektů ve zjištěné struktuře celé populace fyzických osob. Jak uvádí Pudil et. al. (2004), pro výběrový soubor při rozsahu výběru 96 subjektů nebo více nebude absolutní hodnota chyby odhadu (s pravděpodobností nejméně 0,95) větší než pětina hodnoty výběrové směrodatné odchylky. Výhodou navrženého řešení relativizace chyby je odstranění závislosti na variabilitě souboru. Po zjištění hodnot vyvolaných nákladů ve výběrovém souboru lze zjistit skutečné hodnoty výběrové standardní odchylky a přejít na stanovení skutečné hodnoty meze chyby. V závislosti na zjištěné hodnotě výběrové standardní odchylky a žádané hodnotě meze chyby lze následně stanovit případnou korekci potřebného rozsahu výběru a rozšířit výběrový soubor.

3.4.1.7 Postup zajištění dat

Individuální data byla zjišťována řízenými rozhovory se subjekty výběrového souboru členy týmu. Data byla přenesena do databáze v individualizované, ale anonymizované formě.

Údaje o velikostní struktuře populace poplatníků pro jednotlivé daně byly získány ve spolupráci se zadavatelem z ADISu – DPFO. Pro pojistné byly vyžádány obdobné údaje od ČSSZ.

Hodnoty předpisu daní byly přebírány zejména z ADIS a veřejně dostupných datových zdrojů daňové správy, ČSSZ a ČSÚ.

3.4.1.8 Postup výpočtu

Byly sebrány údaje pro jednotlivé fyzické osoby dle strukturovaného rozhovoru.

U jednotlivých osob a daní byly provedeny individuální propočty absolutních vyvolaných nákladů.

Pro přepočítání na celostátní hodnoty jsou vyvolané náklady vzorku váženy dle velikostní struktury celé populace poplatníků/plátců.

Vyvolané náklady byly zjištěny v absolutních hodnotách, poté byly přepočítány na celostátní absolutní hodnoty. Následně byly porovnány s předpisem příslušných daní za rok 2007. Vyvolané náklady se vztahují pouze k jednomu období (2007) resp. ke „standardnímu“ daňovému roku.

Obecně platí, že v případě, kdy by se ex post ukázala silná variabilita dat ve výběrovém souboru, může být výběrový soubor dodatečně rozšířen a sebrána dodatečná data.

Pro ocenění času jsou použity postupy uvedené výše.

Za chybějící údaje v příslušných databázích MF/ČSÚ/MZD/ČSSZ byly po dohodě se zadavatelem voleny expertní předpoklady.

Byla provedena citlivostní analýza výsledků pro vybrané vstupní údaje předpoklady, provedeno shrnutí a analýza kvalitativních odpovědí respondentů. Bylo provedeno srovnání výsledků s předchozími analýzami v tuzemsku a zahraničí.

3.4.2 Právnícké osoby

3.4.2.1 Vymezení právníckých osob (stanovení celkové populace subjektů)

Byly zohledněny pouze právnícké osoby, které podléhají dani z příjmů právníckých osob a nejsou neziskovými subjekty. Subjekty, které neuvedly čistý obrat, jsou zařazeny mezi osoby s nejnižším čistým obratem.

3.4.2.2 Vymezení vyvolaných nákladů

Vyvolané náklady byly vymezeny jako náklady, které vznikají výhradně z důvodu existence příslušných daní.

Pro právnícké osoby nebyly zahrnovány náklady související s účetnictvím, protože tyto osoby by vzhledem ke své velikosti vedly účetnictví i bez existence daní.

Nebyly zahrnovány sekundární vyvolané náklady a užitky plynoucí ze zdanění (cash-flow užitky náklady a užitky, psychické náklady, manažerské užitky apod.) ani administrativní náklady vlády spojené s výběrem daní.

Byly zohledňovány průběžné náklady spojené s daněmi soukromého sektoru, aby bylo možno vytvořit dlouhodobé řady. Jednorázové náklady (např. na zavedení energetických daní v roce 2008 nebo novely vstupující v platnost v roce 2007 nebo na začátku roku 2008) z důvodu časových řad i obtížně získatelných údajů nebyly zjišťovány.

3.4.2.3 Vymezení daní

Vyvolané náklady byly měřeny pro DPPO, DPFO – pro závislou činnost zaměstnanců, DPH, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, daň z nemovitostí a silniční daň.

3.4.2.4 Vymezení období

Vyvolané náklady jsou pro zkoumané subjekty měřeny za rok 2007.

3.4.2.5 Vymezení výběrového souboru

Základním výběrovým znakem kvótního výběrového souboru je velikost subjektu, který podléhá DPPO, uvedl čistý obrat v daňovém přiznání a není neziskovou osobou. Subjekty, které v

DP k DPPPO nevyplní údaje o velikosti obratu (resp. ADIS tyto údaje neobsahuje), jsou pro účely analýzy zahrnuty do skupiny subjektů s nejnižším čistým obratem. Takto sestavený vzorek byl použit pro sběr dat o všech výše uvedených daních.

3.4.2.6 Velikost výběrového souboru

Výběrový kvótní soubor obsahuje 100 subjektů ve zjištěné struktuře celé populace právnických osob. Pro výběrový soubor při rozsahu výběru 96 subjektů nebo více nebude absolutní hodnota chyby odhadu (s pravděpodobností nejméně 0,95) větší než pětina hodnoty výběrové směrodatné odchylky. Výhodou navrženého řešení relativizace chyby je odstranění závislosti na variabilitě souboru. Po zjištění hodnot vyvolaných nákladů ve výběrovém souboru lze zjistit skutečné hodnoty výběrové standardní odchylky a přejít na stanovení skutečné hodnoty meze chyby.

3.4.2.7 Postup zajištění dat

Individuální data byla zjišťována řízenými rozhovory se subjekty výběrového souboru členy týmu, byla přenesena do databáze v individualizované, ale anonymizované formě.

Údaje o velikostní struktuře populace poplatníků pro jednotlivé daně byly získány ve spolupráci se zadavatelem z ADISu – DPPPO. Pro pojistné byly vyžádány obdobné údaje od ČSSZ. Hodnoty vyměřené daně byly přebírány z ADISu nebo veřejně dostupných zdrojů.

3.4.2.8 Postup výpočtu

Byly sebrány údaje pro jednotlivé právnické osoby dle strukturovaného rozhovoru.

Pro přepočítání na celostátní hodnoty byly vyvolané náklady vzorku váženy dle velikostní struktury celé populace poplatníků/plátců. U subjektů, které v DP k DPPPO nevyplnily údaje o velikosti obratu (resp. ADIS tyto údaje neobsahuje), byly tyto pro účely analýzy zahrnuty do skupiny subjektů s nejnižším čistým obratem..

Vyvolané náklady byly zjištěny v absolutních hodnotách, poté byly přepočítány na celostátní absolutní hodnoty. Následně byly porovnány s předpisem příslušných daní za rok 2007.

Pro ocenění času byly použity předpoklady uvedené výše.

Za chybějící údaje v příslušných databázích MF/ČSÚ/MZD/ČSSZ byly po dohodě se zadavatelem voleny expertní předpoklady.

4 Výsledky měření vyvolaných nákladů v České republice za rok 2007

Vyvolané náklady byly změřeny u daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty, daně silniční, daně z nemovitostí, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kdy zaměstnavatel administruje a odvádí daň resp. zálohy za zaměstnance, pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a u daně z příjmů fyzických osob u poplatníků, kteří mají příjmy pouze dle § 7–10 ZDP.

Postup pro výpočet poměru vyvolaných nákladů k výnosu daně je založen na těchto krocích:

- z údajů získaných od respondentů je pro jednotlivé skupiny firem a fyzických osob vypočtena průměrná hodnota vyvolaných nákladů,
- tato hodnota je vynásobena počtem všech subjektů (počtem daňových přiznání nebo daňových subjektů; nejsou využívány osobní daňové účty, které jsou často neaktivní) pro příslušnou velikostní skupinu firem a fyzických osob,
- takto získaná nominální výše vyvolaných nákladů pro jednotlivé skupiny je sečtena a vydělena daňovou povinností vyměřenou v daňovém příslušných daní.

4.1 Daň z příjmů právnických osob

Daňová přiznání podávají jak firmy, které fungují na ziskovém principu, tak neziskové organizace. Poměrně značná část právnických osob do daňové přiznání bohužel neuvádí, jak vysoký má za příslušné období čistý obrat (16 % všech subjektů pro rok 2007).

Pro daň z příjmů právnických osob odhadujeme, že se vyvolané náklady pohybují za rok 2007 kolem 5 % předpisu daně. V odhadech nejsou zahrnuty neziskové subjekty. Postup výpočtu ukazuje následující tabulka.

Tabulka 4-1**Vyvolané náklady poplatníků daně z příjmů právnických osob, 2007**

Čistý obrat firmy (mil. Kč)	Průměrné vyvolané náklady ve vzorku (Kč)	Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)
do 1,5	10 765	1 436
1,5 až 10	20 987	1 148
10 až 50	66 159	2 439
50 až 228	92 220	1 456
228 až 1300	99 182	479
více než 1300	469 267	532
Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)		7 490
Vyměřená daň (mil. Kč)		135 000
Podíl vyvolaných nákladů na vyměřené dani		5,5 %

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Cca 16 % firem nevedlo do daňových přiznání svůj čistý obrat, proto byly zahrnuty do pásma čistého obratu do 1,5 mil. Kč, protože předpokládáme, že jde spíše o malé firmy, které nevyvíjejí rozsáhlou činnost a tudíž ani jejich vyvolané náklady nebudou nominálně vysoké.

Pokud bychom do výsledku zahrnuli i neziskové subjekty včetně těch, které nevedly údaje o svém čistém obratu, vzrost by ukazatel vyvolaných nákladů o cca 0,5 % (na celkovém inkasu daně se podílejí minimálně a jejich počet dosahuje podle počtu přiznání cca 61 tis.).

Pokud by nebyly použity dílčí průměry vyvolaných nákladů pro jednotlivé velikostní skupiny firem a aritmetický průměr vyvolaných nákladů ze vzorku (cca 142 tis. Kč na jeden podnik) by byl vynásoben celkovým počtem daňových přiznání, činil by ukazatel vyvolaných nákladů k inkasu daně cca 26 - 30 % podle zvolených předpokladů.

4.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty má stejně jako DPPO vysoký výnos, což signalizuje možnou vyšší efektivnost než málo výnosné daně. Průměrné hodnoty vyvolaných nákladů ze vzorku respondentů pro jednotlivá velikostní pásma firem jsou vysoké, nicméně vzhledem k inkasu daně je očekávaná relativní výše vyvolaných nákladů příznivá.

Odhadnout strukturu plátců DPH dle velikosti lze např. dle jejich plnění – byl použit údaj o celkové částce uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně, který simuluje obrat poplatníka. Ze zhruba 514 tis. přiznání k DPH za červen 2007 jich cca 400 tis. připadá na čtvrtletní plátce a zbytek na měsíční. Uskutečněné plnění s nárokem na odpočet daně pro roční

pásma 1,5; 10, 50, 228 a 1 300 mil. Kč pro $1/12$ částky (měsíční plátcí) odpovídají přibližně hodnoty 0,125; 0,833; 4,167; 19 a 108,3 mil. Kč za měsíc a pro čtvrtletní plátce 0,375; 2,499; 12,501; 57 a 325 mil. Kč. Jako referenční byl zvolen červenec 2007 resp. 2. čtvrtletí 2007, což jsou období bez neobvyklých výkyvů v inkasu daně.

Následující tabulka ukazuje rozložení všech plátců a čtvrtletních plátců (resp. jejich daňových příznání) dle velikosti uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně, přičemž pro odhad vyvolaných nákladů byly zvoleny četnosti z druhého sloupce tabulky⁴.

Tabulka 4-2

Struktura plátců DPH dle výše uskutečněných plnění s nárokem na odpočet, data za červen 2007

Plátcí DPH - uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (ř. 510 DP), mil. Kč	Počet příznání	Podíl	Čtvrtletní plátcí DPH - uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (ř. 510 DP), mil. Kč	Počet příznání	Podíl
0 až 0,125	204 601	39,8 %	0 až 0,375	269 936	67,5 %
0,125 až 0,833	184 451	35,9 %	0,375 až 2,499	120 728	30,2 %
0,833 až 4,167	99 313	19,3 %	2,499 až 12,501	8 476	2,1 %
4,167 až 19	19 112	3,7 %	12,501 až 57	600	0,1 %
19 až 108,333	5 957	1,2 %	57 až 324,999	222	0,1 %
více než 108,333	774	0,2 %	nad 324,999	95	0,0 %
Celkem	513 434		Celkem	400 057	

Zdroj: ADIS, 2008.

Z databáze DPH nelze zjistit velikostní strukturu subjektů v rozdělení na fyzické a právnické osoby. To je důvodem, proč i když vyvolané náklady byly zjišťovány zvláště pro fyzické a právnické osoby, byly použity průměry vypočítané dohromady pro fyzické a právnické osoby dle stanovených velikostí příjmů resp. čistého obratu.

Údaje z tabulky v zásadě potvrzují informace získané k dani z příjmů právnických osob – cca 76 % z cca 513 tis. plátců/příznání DPH je situace, kdy součet uskutečněných plnění s nárokem na odpočet nepřesáhne 10 mil. Kč ročně (u PO se čistý obrat do 10 mil. týká 75 % příznání).

⁴ U DPH je rozdíl mezi počtem daňových subjektů a daňových příznání zanedbatelný a pohybuje se do 5 %.

Následující tabulka ukazuje výsledky odhadu vyvolaných nákladů pro DPH pro dvě varianty – pro variantu bez zohlednění alikvotní části nákladů na účetnictví dle předpokladů uvedených v části 3.4.1.2 a pro variantu se započítáním části nákladů na účetnictví fyzických osob.

Tabulka 4-3

Vyvolané náklady u DPH bez a se zohledněním části nákladů na účetnictví

Velikost čistého obratu (mil. Kč)	Počet	Průměrné vyvolané náklady FO+PO (Kč)	Vyvolané náklady (mil. Kč)	Průměrné vyvolané náklady FO+PO+účetnictví (Kč)	Vyvolané náklady (mil. Kč)
0 až 1,5	204 601	10 751	2 200	12 158	2 488
1,5 až 10	184 451	22 517	4 153	24 071	4 440
10 až 50	99 313	26 267	2 609	26 695	2 651
50 až 228	19 112	34 881	667	34 881	667
228 až 1300	5 957	35 865	214	35 865	214
více než 1300	774	206 798	160	206 798	160
Celkem	514 208		10 002		10 619
Vyměřená daň (mil. Kč)		234 269		234 269	
Vyvolané náklady/daň		4,3 %		4,5 %	

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Pokud by nebyly použity dílčí průměry vyvolaných nákladů pro jednotlivé velikostní skupiny plátců daně a celkový aritmetický průměr vyvolaných nákladů DPH (cca 31,3 tis. Kč na jeden subjekt) by byl vynásoben celkovým počtem daňových subjektů, činil by koeficient vyvolaných nákladů k inkasu daně 6,9 %.

4.3 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Rozdělení počtu organizací (O) a malých organizací (MO) podle počtu zaměstnanců dle databáze ČSSZ k listopadu 2007 ukazuje následující tabulka.

Tabulka 4-4

Počet organizací a malých organizací podle počtu zaměstnanců

Počet zaměstnanců	Právnícké osoby			Fyzické osoby			Celkem (včetně nezařazeno)
	Organizace	Malé organizace	Celkem	Organizace	Malé organizace	Celkem	
1 až 10	2 285	88 592	90 877	189	87 191	87 380	178 276
11 až 50	11 645	15 600	27 245	777	3 788	4 565	31 813
51 až 100	6 877	7	6 884	228	2	230	7 117
101 až 500	5 224	1	5 225	80	0	80	5 305
501 až 1000	569	0	569	0	1	1	571
1001 až 5000	317	0	317	0	0	0	318
více než 5000	29	0	29	0	0	0	31
jiné – 0	128	20 287	20 415	78	17 068	17 146	37 577
Celkem	27 074	124 487	151 561	1 352	108 050	109 402	261 008

Zdroj: Česká správa sociálního zabezpečení, 2008.

Pro výpočet vyvolaných nákladů daně z příjmů ze závislé činnosti jsou zaměstnavatelé rozdělení na dvě skupiny – právnícké osoby a fyzické osoby, které mají zaměstnance (osoby samostatně výdělečně činné, OSVČ). U fyzických osob – zaměstnavatelů, kterých je cca 92,3 tis., se vzorek s ohledem na to, že až na dva respondenty mají všichni zbývající se zaměstnanci do 10 zaměstnanců, již dále nedělí a uvažuje se průměrná velikost vyvolaných nákladů pro zaměstnavatele – FO ve výši 9,6 tis. bez zahrnutí alikvotní části účetnictví, protože účetnictví je přiřazováno pouze DPFO z podnikání, DPH, a pojistnému. Výsledky propočtu jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 4-5**Vyvolané náklady zaměstnavatelů u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, 2007**

Typ zaměstnavatele	Vyvolané náklady (mil. Kč)
OSVČ bez zaměstnanců	0
OSVČ se zaměstnanci (bez zahrnutí účetnictví)	890
Ostatní zaměstnavatelé	2 876
Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)	3 766
Výnos DPFO ze závislé činnosti (mil. Kč)	125 031
Vyvolané náklady/daň	3,0 %

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Po sečtení vyvolaných nákladů právnických i fyzických osob získáme celkovou hodnotu 3,8 mld. Kč, což představuje koeficient vyvolaných nákladů daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k předpisu daně 3,0 %.

4.4 Pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění

4.4.1 OSVČ

Osoby samostatně výdělečně činné nesou vyvolané náklady související s pojistným jednak jako OSVČ a také jako zaměstnavatelé, pokud mají zaměstnance. ČSSZ uvádí za rok 2007 celkem cca 918 tis. OSVČ, z nich cca 92 resp. 109 tis. má alespoň jednoho zaměstnance. Zbýlých cca 826 resp. 809 tis. tedy nese vyvolané náklady pojistného jen z titulu samostatné výdělečné činnosti. Následující tabulka ukazuje odhad vyvolaných nákladů souvisejících s pojistným těchto OSVČ.

Tabulka 4-6**Vyvolané náklady osob samostatně výdělečně činných u pojistného na veřejné zdravotní pojištění (ZP) a sociálního zabezpečení (SZ), 2007**

Typ pojistného	Vyvolané náklady (bez zahrnutí účetnictví)	Vyvolané náklady (se zahrnutím účetnictví)
Průměr pro zdravotní pojištění (Kč)	1 884	3 090
Průměr pro sociální zabezpečení (Kč)	1 933	3 113
Zdravotní pojištění celkem (mil. Kč)	1 556	2 552
Sociální zabezpečení celkem (mil. Kč)	1 596	2 570

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Subjekty obvykle neumí přesně odhadnout a oddělit od sebe náklady související se mzdovou agendou, personalistikou a účetnictvím. Problém zahrnutí účetnictví je řešen výše v části Shrnutí vstupních předpokladů a metodiky – vymezení vyvolaných nákladů. Agendu resp. náklady na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení subjekty obvykle rozdělují rovnoměrně.

4.4.2 Zaměstnavatelé

Kalkulace vyvolaných nákladů pojistného u zaměstnavatelů je rozdělena na dvě části. U zaměstnavatelů fyzických osob, kterých je cca 92,3 tis., se vzorek s ohledem na to, že až na dva respondenty mají všichni zbývající se zaměstnanci do 10 zaměstnanců, již dále nedělí a uvažuje se průměrná velikost vyvolaných nákladů pro zaměstnavatele – fyzické osoby bez a se zahrnutím alikvotní části účetnictví. Výsledky propočtu jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 4-7

Vyvolané náklady fyzických osob – zaměstnavatelů u pojistného, 2007

Typ pojistného	Vyvolané náklady (bez účetnictví)	Vyvolané náklady (s účetnictvím)
Průměr pro zdravotní pojištění (Kč)	2 543	5 376
Průměr pro sociální zabezpečení (Kč)	2 543	5 376
Zdravotní pojištění celkem (mil. Kč)	235	496
Sociální zabezpečení celkem (mil. Kč)	235	496

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Další tabulka ukazuje výsledky výpočtu vyvolaných nákladů zaměstnavatelů – právnických osob. Právnické osoby, které jsou v databázi ČSSZ vedeny jako organizace/malé organizace bez zaměstnanců, nejsou ve vzorku zastoupeny – proto jsou převedeny do kategorie 1–10 zaměstnanců. Vzhledem k zanedbatelnému počtu subjektů i nedostatečnému zastoupení ve vzorku jsou spojeny skupiny právnických osob s počtem zaměstnanců od 500 a výše spojeny do jedné.

Tabulka 4-8

Vyvolané náklady právnických osob – zaměstnavatelů u pojistného, 2007

Počet zaměstnanců	Zaměstnavatelů	Průměrné vyvol. náklady na zdravotní pojištění (Kč)	Průměrné vyvol. náklady na sociální zabezpečení (Kč)	Vyvolané náklady na zdravotní pojištění (mil. Kč)	Vyvolané náklady na sociální zabezpečení (mil. Kč)
1 až 10	111 292	7 856	8 032	874	894
11 až 50	27 245	23 271	24 658	634	672
51 až 100	6 884	22 676	22 676	156	156
101 až 500	5 225	55 870	56 926	292	297
více než 501	915	332 090	326 659	304	299
Celkem	151 561			2 260	2 318

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Celkové vyvolané náklady pro veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení ukazuje následující tabulka. U veřejného zdravotního pojištění není zahrnuto pojistné placené za státní pojištěnce.

Tabulka 4-9

Vyvolané náklady u pojistného celkem, 2007

Typ zaměstnavatele	Vyvolané náklady na zdravotní pojištění (mil. Kč)	Vyvolané náklady na sociální zabezpečení (mil. Kč)
Fyzická osoba bez zaměstnanců a se zahrnutím účetnictví	2 552	2 570
Fyzická osoba se zaměstnanci se zahrnutím účetnictví	496	496
Ostatní zaměstnavatelé	2 260	2 318
Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)	5 308	5 384
Pojistné (mil. Kč)	151 924	366 154
Vyvolané náklady/pojistné	3,5 %	1,5 %

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

4.5 Daň silniční

U silniční daně není známa distribuce přiznání resp. poplatníků podle velikosti. K dispozici jsou pouze tyto údaje:

- vozidel podléhajících silniční dani za rok 2007 celkem: 1 466 111,
- daňových přiznání k silniční dani za rok 2007 celkem: 513 087.

Proto musí být zvoleny arbitrární předpoklady, které umožní provést odhad vyvolaných nákladů silniční daně.

Předpokládáme, že všechny práv. osoby, které uvedly čistý obrat pro DPPPO, podávají přiznání k dani silniční (257 tis.). Tyto subjekty rozdělíme na skupiny poměrem odpovídajícím velikosti čistého obratu všech práv. osob, které uvedly ČO.

Zbytek přiznání k dani silniční přiřadíme fyzickým osobám a rozdělíme ho mezi ně v poměru cca 8:2, což odpovídá rozdělení fyz. osob podle jejich příjmů dle §7–10. Celkové rozdělení právnických a fyzických osob pro účely silniční daně ukazuje následující tabulka.

Tabulka 4-10

Rozdělení právnických a fyzických osob pro účely silniční daně, 2007

Právnické osoby	Pásmo čistého obratu (mil. Kč)	Počet přiznání
	do 1,5	138 729
	1,5 až 10	57 944
	10 až 50	40 108
	50 až 228	15 790
	228 až 1300	4 834
	více než 1300	1 134
	Celkem	258 539

Fyzické osoby	Součet zdanitelných příjmů (mil. Kč)	Počet přiznání
	do 0,5	167 438
	0,5 až 1	39 640
	1,0 až 5	39 805
	více než 5	7 661
Celkem	254 548	

Zdroj: ADIS, 2008.

Předpokládáme, že vyvolané náklady se váží na podání daňového přiznání, nikoliv na registraci k dani (počet registrovaných subjektů je zhruba dvojnásobkem počtem podaných přiznání). Postup a výsledky jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 4-11

Vyvolané náklady u daně silniční a jejich podíl na vyměřené dani, 2007

Právnické osoby	Pásmo čistého obratu (mil. Kč)	Průměrné vyvolané (Kč)	Počet subjektů	Celkem vyvolané náklady (mil. Kč)
	do 1,5		1 627	138 729
1,5 až 10		2 324	57 944	135
10 až 50		1 477	40 108	59
50 až 228		2 960	15 790	47
228 až 1 300		4 737	4 834	23
více než 1 300		28 528	1 134	175
Celkem			258 539	664

Fyzické osoby	Příjmy dle §7 až §10 zákona o daních z příjmů (mil. Kč)	Průměrné vyvolané náklady (Kč)	Počet subjektů	Celkem vyvolané náklady (mil. Kč)
	do 0,5		1 176	167 438
0,5 až 1		1 058	39 640	42
1,0 až 5		1 155	39 805	46
více než 5		935	7 661	7
Celkem			254 544	292

Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)	956
Vyměřená daň celkem (mil. Kč)	5 811
Vyvolané náklady/daň	16,4 %

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Pokud by nebyly použity dílčí průměry vyvolaných nákladů pro jednotlivé velikostní skupiny firem a fyzických osob a celkový aritmetický průměr vyvolaných nákladů daně silniční by byl vynásoben celkovým počtem daňových přiznání k dani silniční, činil by koeficient vyvolaných nákladů k inkasu daně cca 28 %.

4.6 Daň z nemovitostí u podnikajících subjektů

Vzhledem k malému počtu respondentů fyzických osob, kteří jsou při svém podnikání poplatníky daně z nemovitostí (14 %), je třeba považovat údaje u fyzických osob za spíše orientační. Stejně jako u silniční daně není ani u daně z nemovitostí známa distribuce přiznání resp. poplatníků podle jejich velikosti. Na rozdíl od daně silniční ale známe rozdělení poplatníků mezi fyzické a právnické osoby: počet právnických osob poplatníků daně z nemovitostí je za rok 2007 cca 77,7 tis. subjektů, fyzických osob pak 2 995,9 tis. subjektů.

Proto musí být zvoleny arbitrární předpoklady, které umožní provést odhad vyvolaných nákladů daně z nemovitostí:

- právnické osoby jsou rozděleny dle distribuce přiznání podle čistého obratu,
- u fyzických osob se předpokládá, že max. 20 % z nich jsou podnikající subjekty; těchto 20 % je rozděleno podle velikosti zdanitelných příjmů jako v případě DPFO z podnikání.

Rozdělení subjektů pro jednotlivé velikostní skupiny ukazuje následující tabulka.

Tabulka 4-12

Počty právnických a fyzických osob pro účely daně z nemovitostí, 2007

Právnické osoby	Čistý obrat (mil. Kč)	Počet
	do 1,5	34 353
	1,5 až 10	7 677
	10 až 50	17 230
	50 až 228	11 614
	228 až 1 300	4 975
	nad 1 300	1 523
	Celkem	77 729

Fyzické osoby	Zdanitelné příjmy dle §7–§10 (mil. Kč)	Počet
	do 0,5	394 126
	0,5 až 1,0	93 308
	1,0 až 5	93 694
	5 až 10	12 892
	10 až 50	5 075
	50 až 228	66
	228 až 1 300	7
	více než 1 300	1
	Celkem	599 170

Zdroj: ADIS, 2008.

Předpis daně z nemovitostí připadající na fyzické osoby za rok 2007 činí 2,183 mld. Kč, na právnické osoby pak připadá 2,837 mld. Kč. Výsledky vyvolaných nákladů k inkasu daně ukazuje následující tabulka.

Tabulka 4-13

Vyvolané náklady u daně z nemovitostí a jejich podíl na vyměřené dani, 2008

Právnické osoby	Pásmo čistého obratu (mil. Kč)	Průměrné vyvolané náklady (Kč)	Počet subjektů	Celkem vyvolané náklady (mil. Kč)
	do 1,5		1 000	34 353
1,5 až 10		1 821	7 677	14
10 až 50		2 166	17 230	37
50 až 228		2 859	11 614	33
228 až 1300		7 594	4 975	38
více než 1 300		30 137	1 523	46
			77 372	203

Fyzické osoby	Příjmy dle §7 až §10 zákona o daních z příjmů (mil. Kč)	Průměrné vyvolané náklady (Kč)	Počet subjektů	Celkem vyvolané náklady (mil. Kč)
	do 0,5		345	534 281
0,5 až 1		310	59 739	19
1,0 až 5		187	5 075	1
více než 5		676	74	0
			599 170	204

Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)	406
Vyměřená daň celkem (mil. Kč)	5 019
Vyvolané náklady/daň	8,1%

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

4.7 Daň z příjmů fyzických osob z podnikání, kapitálového majetku, pronájmu a ostatních příjmů

Česká daň z příjmů fyzických osob je konstruována obdobně jako podobné daně v jiných evropských zemích. V ČR může být zdaňováno 5 druhů příjmů z odlišných činností nebo skutečností v různých kombinacích – závislá činnost, podnikání, kapitálový majetek, pronájem a ostatní činnosti. Následující tabulka ukazuje fiskální význam jednotlivých druhů činností resp. příjmů pro DPFO.

Tabulka 4-14

Počet příznání a výše daně dle jednotlivých druhů příjmů za rok 2007

Druhy a výše příjmů (§6 je vždy o)	Počet daňových příznání 2007 (tis.)	DPFO po uplatnění slev 2007 (mil. Kč)
Celkem § 7 až 10 je větší než nula	775,5	23 101
• součet příjmů dle § 7 až 10 je větší než 0,5 mil. Kč a menší než 1 mil. Kč	15,6 %	10,8 %
• součet příjmů dle § 7 až 10 je větší než 1 mil. Kč	18,6 %	39,4 %

Zdroj: ADIS, 2008.

Ve vzorku respondentů – fyzických osob nebylo rozlišováno, zda jde o osoby, které výhradně podnikají a nemají tudíž „souběh“ příjmů dle § 7 až 10. Záměrně nebyly vybírány osoby s daňovou ztrátou za rok 2007. Pro analýzu vyvolaných nákladů byly sledovány údaje za příjmy dle § 7 až 10, přičemž ve vzorku existuje i cca 15 % subjektů s příjmy dle §6 spolu s jinými příjmy, nicméně závislá činnost není hlavním zdrojem příjmů. Pokud by byli zahrnuti i poplatníci, pro něž je závislá činnost hlavním zdrojem příjmů a podávají daňová příznání, došlo by k výraznému poklesu relativních vyvolaných nákladů, protože by ve jmenovateli místo daně cca 23 mld. Kč (předpis DPFO pro příjmy dle §7 až 10) figurovalo cca 80 mld. Kč (předpis DPFO pro příjmy dle §6 až 10), přičemž počet subjektů by vzrostl pouze cca 3x ze 775 tis. na 2 059 tis.

Tabulka 4-15

Počet daňových příznání podle velikosti příjmů, za rok 2007, §6 = 0

Velikost příjmů uvedených v daňovém příznání (mil. Kč)	Poplatníků	%
do 0,5	510 107	65,8
0,5 až 1,0	120 766	15,6
1,0 až 5	121 266	15,6
5 až 10	16 686	2,2
10 až 50	6 569	0,8
50 až 228	86	0
228 až 1 300	9	0
více než 1 300	n.a.	n.a.
Celkem	775 490	100,0

Zdroj: ADIS, 2007.

Průměrné vyvolané náklady ve vzorku respondentů v závislosti na různých předpokladech jsou uvedeny v následující tabulce. Vzhledem k tomu, že naprostá většina poplatníků vykazuje příjmy v intervalu do 1 mil. Kč, je průměrná výše vyvolaných nákladů ve vzorku i celková populace poplatníků rozdělena na celkem 4 pásma.

Tabulka 4-16

Průměrné vyvolané náklady daně z příjmů fyzických osob z podnikání pro různá příjmová pásma a různé varianty předpokladů, 2007

Příjmy dle §7 až 10 (mil. Kč)	Průměrné vyvolané náklady (Kč) V1	Průměrné vyvolané náklady (Kč) V2	Průměrné vyvolané náklady (Kč) V3	Subjektů	Vyvolané náklady celkem (mil. Kč) V1	Vyvolané náklady celkem (mil. Kč) V2	Vyvolané náklady celkem (mil. Kč) V3
do 0,5	6 745	6 750	8 501	510 107	3 441	3 443	4 337
0,5 až 1	7 340	7 346	8 350	120 766	886	887	1 008
1 až 5	16 168	16 179	17 745	121 266	1 961	1 962	2 152
více než 5	16 579	16 592	19 069	23 351	387	387	445
Vyvolané náklady celkem (mil. Kč)					6 675	6 680	7 942
Vyměřená daň (mil. Kč)					23 101		
Vyvolané náklady/daň					28,9 %	28,9 %	34,4 %

Zdroj: Dotazované subjekty a vlastní výpočet.

Varianty pro jednotlivé výpočty (V1 až V3) zahrnují tyto předpoklady:

- V1: pro zaměstnance, kteří se věnují daňovým agendám, se vychází z nominální průměrné hrubé měsíční mzdy v podnikatelském sektoru za rok 2007 (131 Kč za hodinu pro 2008 pracovních hodin za celý rok 2007) a není zahrnuto zákonné pojistné placené za zaměstnance, kteří vykonávají daňovou agendu,
- V2: pro zaměstnance, kteří se věnují daňovým agendám, se vychází z nominální průměrné hrubé měsíční mzdy v podnikatelském sektoru za rok 2007 a je zahrnuto zákonné pojistné placené za zaměstnance, kteří vykonávají daňovou agendu (176 Kč za hodinu pro 2008 pracovních hodin za celý rok 2007),
- V3: pro zaměstnance, kteří se věnují daňovým agendám, se vychází z nominální průměrné hrubé měsíční mzdy v podnikatelském sektoru za rok 2007 a je zahrnuto zákonné pojistné placené za zaměstnance, kteří vykonávají daňovou agendu (176 Kč za hodinu pro 2008 pracovních hodin za celý rok 2007), je zahrnuta alikvotní část nákladů na účetnictví dle předpokladů uvedených v části 3.4.1.2.

Pro výpočet procentuálních vyvolaných nákladů je použita hodnota vyměřené DPFO po uplatnění slev (bez subjektů, které mají příjmy ze závislé činnosti) ve výši 23,101 mld. Kč a varianta 3.

4.8 Souhrnné výsledky

Provedená měření vyvolaných nákladů jednotlivých daní přinesla výsledky v zásadě odpovídající výsledkům měření provedeného nezávisle na MF v letech 2002–2003. Pro DPH, DPPO a DPFO placenou za zaměstnance zaměstnavateli jsou podle našeho názoru výsledky srovnatelné s naměřenými hodnotami i v jiných zemích. Vyšší hodnoty byly naměřeny pro daň silniční a vysoce nákladná pro daňové poplatníky je DPFO z podnikání. Výsledky jsou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka 4-17

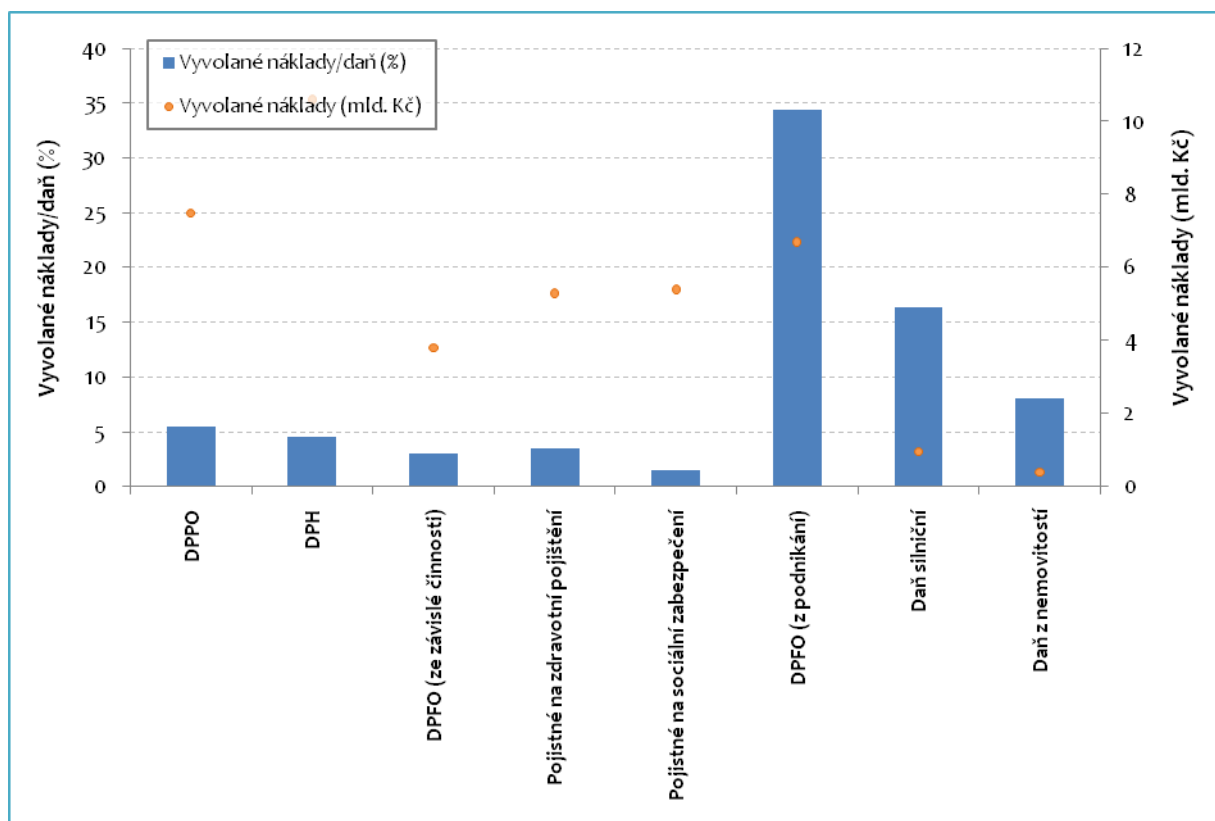
Velikost vyvolaných nákladů pro sledované daně – ČR, 2007

Daň	Předpis daně (mld. Kč)	Vyvolané náklady (mld. Kč)	Vyvolané náklady/daň
Daň z příjmů právnických osob	135,0	7,5	5,5 %
Daň z přidané hodnoty	234,3	10,6	4,5 %
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	125,0	3,8	3,0 %
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	151,9	5,3	3,5 %
Pojistné na sociální zabezpečení	366,2	5,4	1,5 %
Daň z příjmů fyzických osob z podnikání	23,1	6,7	34,4 %
Daň silniční	5,8	1,0	16,4 %
Daň z nemovitostí	5,0	0,4	8,1 %
Celkem	1 046,3	40,7	3,9 %

Zdroj: Předchozí tabulky.

Graf 4-1

Velikost vyvolaných nákladů pro sledované daně – ČR, 2007



Zdroj: Předchozí tabulky.

5 Závěry a doporučení

Na základě výše uvedeného lze shrnout provedenou analýzu takto:

1. Výsledky vyvolaných nákladů pro vybrané daně v ČR jsou u daní s vyšším výnosem (pojistné, DPH, zdanění mezd) poměrně příznivé a nepřekračují očekávané hodnoty. Daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob vytvářejí absolutně nejvyšší vyvolané náklady (10,6 a 7,5 mld. Kč), v poměru k vyměřené dani však jejich náklady dosahují 4,5 resp. 5,5 %.
2. Daně uvalované na mzdy (daň z příjmů ze závislé činnosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení) vykazují absolutní vyvolané náklady 3,8 resp. 5,4 mld. Kč. Relativní rozdíl je dán vyšší sazbou a tedy výrazně vyššími výnosy u pojistného na sociální zabezpečení (pojistné na sociální zabezpečení přináší více jak dvakrát vyšší výnos než pojistné na veřejné zdravotní pojištění nebo daň z příjmů ze závislé činnosti). Z tohoto důvodu je podíl vyvolaných nákladů k dani resp. pojistnému u pojistného na sociální zabezpečení cca poloviční a dosahuje hodnoty 1,5 %.
3. Výsledky pro zdanění mezd mohou být ovlivněny tím, že jejich plátcí aktivity související se zdaněním mezd často integrují do účetnictví resp. personální a mzdové agendy. Nejsou tudíž schopni přesně rozdělit výdaje na informační systémy mezi jednotlivé činnosti a přiřadit je přesně mezi daň z příjmů a veřejnoprávní pojistné na straně jedné a nedaňové agendy na straně druhé. Stejný problém vzniká u rozdělení času zaměstnanců a případně majitelů firem mezi účetní, mzdové a daňové aktivity související s daní z příjmů ze závislé činnosti a pojistnými.
4. Problém zahrnutí nákladů na účetnictví byl řešen použitými předpoklady. Ukazuje se, že náklady na účetnictví nebo daňovou evidenci, kterou malé podnikatelské subjekty vedou zejména nebo výhradně kvůli daním, dosahují hodnot srovnatelných s náklady souvisejícími se zdaněním podnikatelské činnosti daní z příjmů a náklady na účetnictví tvoří cca 60 % vyvolaných nákladů všech daní.
5. Hodnoty vyvolaných nákladů u zdanění podnikatelské činnosti jsou poměrně vysoké. Hlavní příčinou je poměrně vysoká vlastní časová zátěž podnikatelů při zpracovávání daňové a částečně i účetní agendy. Absolutní hodnota vyvolaných nákladů u této daně necejlých 7 mld. Kč a relativní velikost 34,4 % jsou nepřiměřeně vysoké a znamenají rozsáhlou administrativní zátěž drobného podnikatelského sektoru. Podíl vyvolaných nákladů k vyměřené dani zůstane vysoký (kolem 20 %) i pokud budou přijaty zmírňující předpoklady a nebudou zahrnovány náklady na daňovou evidenci.
6. U daně z nemovitostí a daně silniční neumožňují údaje vedené o poplatnících použít stejnou metodiku jako u ostatních sledovaných daní. Proto byly zvoleny zjednodušující před-

poklady, na jejichž základě byly odhadnuty vyvolané náklady obou daní. U daně silniční vznikají 2/3 vyvolaných nákladů právnickým osobám, u daně z nemovitostí naopak podnikajícím fyzickým osobám. O daně silniční jde o důsledek většího vozového parku právnických osob a tudíž vyšších nákladů firmy na agendu daně silniční, u daně z nemovitostí převáží vysoký počet fyzických osob.

7. Celkový objem vyvolaných nákladů u hlavních sledovaných daní přesahuje 40 mld. Kč, což je cca 4 % vyměřených resp. zaplacených daní. Podle Analýzy administrativních zátěží z roku 2006 (ÚV, 2006) je celkový objem všech zátěží ze všech regulací za rok 2005 v České republice cca 86 mld. Kč, z toho MF 7,2 mld. Předložené výsledky měření vyvolaných nákladů ukazují, že odhady státní správy z roku 2005 jsou patrně podstatně podhodnoceny. To mj. ukazuje i na rizika používání tzv. Standardního nákladového modelu.
8. Pokud bude cílem dalšího snižování administrativních zátěží dosažení co nejvyšších absolutních hodnot poklesu, je nutné se zaměřit zejména na vyvolané náklady u daně z příjmů fyzických osob z podnikání, kde pravděpodobně existuje největší prostor pro pokles nákladů a zároveň nejde o daň harmonizovanou na úrovni Evropské unie. U daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob je možné uvažovat o snížení také, i když částečná harmonizace DPH, mezinárodní zvyklosti u DPPO a v neposlední řadě obavy o významný fiskální výnos těchto daní pravděpodobně neumožní dosáhnout příliš výrazných poklesů vyvolaných nákladů zjednodušením administrativních procedur a informačních povinností.
9. Hodnoty relativních vyvolaných nákladů u daně z nemovitostí se mohou pozvolna zlepšovat díky očekávanému rychlejšímu růstu výnosu této daně v důsledku nedávného rozšíření daňové pravomoci obcí. Zároveň ale vysoký počet plátců daně bude stále udržovat poměrně nepříznivé hodnoty tohoto ukazatele. U daně silniční pak lze doporučit zjednodušení administrativních procedur zejména pro plátce s větším počtem vozidel, čímž by došlo k podstatnému poklesu vyvolaných nákladů této daně.
10. Vývoj vyvolaných nákladů mezi roky 2003–2007 v ČR pro zdanění příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a zdanění příjmů z podnikání umožňuje částečně porovnat tato studie a analýza provedená v Pudil et al (2004). Data pro každou studii byla získána od zcela jiných respondentů, přesto jsou výsledky pro DPPO a DPH v absolutních hodnotách velmi podobné. Celkem pro daně zpracované pro obě studie srovnatelnou metodikou (DPPO, DPH, DPFO §7–10 a daň silniční) vyvolané náklady absolutně vzrostly o cca 28 %, k výnosu daní se ale v podstatě nezměnily (5,8 resp. 5,7 %).

6 Informační zdroje

- Bárta, J. a kol.: Zdanění příjmů a majetku. Výstup expertní skupiny MF ČR, Praha, 2006.
- Blažic, H.: Personal Income Tax Compliance Costs at an Individual Level in Croatia. CERGE-EI Working Paper, 2004.
- Blažic, H.: Tax Compliance Costs of Small Business in Croatia. CERGE-EI Working Paper, 2004.
- Červinka, T., Kouřil, R.: Analýza možností společného výběru pojistného na sociální a na zdravotní pojištění. VZP a SZP ČR, Praha 2006.
- Dean, P. N.: Some Aspects of Tax Operating Cost with Particular Reference to Personal Taxation in the United Kingdom. Unpublished Ph.D. thesis, 1995.
- EK: European Tax Survey. SEC(2004) 1128/2, Evropská komise, Brusel, 2004.
- Evans, C.: Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. eJournal of Tax Research, Vol. 1, N. 1, s. 64–82, 2003.
- Gill, J. B. S.: The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform. Washington D.C., World Bank Working Paper, World Bank, 2003.
- Chan, S.: Compliance Costs of Corporate Taxation in Hong Kong. The International Tax Journal, Vol. 25, s. 42–68, 1999.
- Klun, M.: Administrative Costs of Taxation in a Transition Country: The Case of Slovenia. Finance a úvěr, Vol. 53, č. 1–2/2003, str. 75–85.
- Klun, M.: Compliance costs for personal income tax in a transition country: the case of Slovenia. Fiscal Studies, vol. 25, no. 1, pp. 93–104(12), 2004.
- MF ČR : Informace o činnosti daňové a celní správy ČR za rok 2007. Praha, Ministerstvo financí ČR 2008.
- MF ČR: ADIS – Automatizovaný systém daňových informací. Praha, Ministerstvo financí ČR, 2008.
- Nam, T., Evans, Ch., Walpole, M.: Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. National Tax Journal, Vol. 53, s. 229–252, Washington, June 2000.
- OECD: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series. Předběžná verze, Paris, listopad 2008.
- Plamondon, R.: GST Compliance Costs for Small Business in Canada. Department of Finance, Ottawa, 1993.
- Pope, J.: The compliance costs of major taxes in Australia. In: Tax Compliance Costs – Measurement and Policy. Bath: Fiscal Publications in association with The Institute for Fiscal Studies, 1995.

- Prušvic, D. a kol.: Porovnání výběru pojistného a daní. Výzkumná studie VÚPSV, Praha, 2006.
- Pudil P. et al.: Efektivnost a zdanění. Praha: Eurolex Bohemia, 2004.
- Sandford, C., Godwin, M., Hardwick, P.: Administrative and Compliance Costs of Taxation. Bath: Fiscal Publications, 1989.
- Sandford, C.: Tax Compliance Costs – Measurement and Policy. Bath: Fiscal Publications in association with The Institute for Fiscal Studies, 1995.
- Seltzer, D.: Federal Income Tax Compliance Costs: A Case Study of Hewlett-Packard Company. National Tax Journal, Vol. 50, Iss. 3/97, s. 487–493, 1997.
- Slemrod, J., Blumenthal, M.: The Income Tax Compliance Cost Of Big Business. Public Finance Quarterly, s. 411–448, October 1996.
- Slemrod, J., Sorum, N.: The Compliance Cost of US Individual Income Tax System. National Tax Journal, Vol. 4/84, s. 461–474, 1984.
- Úřad vlády ČR: Analýza administrativní zátěže podnikatelů, Úřad vlády, Praha, 2006.
- Vaillancourt, F.: The Compliance Cost of Taxes on Business and Individuals: A Review of the Evidence. Public Finance 42, No. 3, s. 395–414, 1987.
- Vlach, J. a kol.: Možnosti sloučení výběru a vymáhání pojistného na sociální zabezpečení s výběrem a vymáháním daně z příjmu fyzických osob a s výběrem a vymáháním pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Výzkumná studie VÚPSV, Praha, 2006.

Summary

The study deals with the measurement of the compliance cost of taxation in the Czech Republic. Samples of 100 entrepreneurs and 100 companies were used to measure these costs. For these subjects were monitored compliance costs of taxation and costs of accounting (very small business units may use “tax evidence”).

Compliance cost were measured for the corporation income tax, value added tax, personal income tax from wages, health insurance contributions, social security contributions, personal income tax from business, road tax and real estate tax.

Compliance costs were measured for different groups of subjects according to their income or net turnover. Average compliance costs for these groups have been used for calculation of the compliance cost for all business units in the Czech Republic. For very small entrepreneurs the costs of the accounting were added to the compliance costs of the tax system.

Results of the study are summarized in following table:

Tax	Tax revenues (billion CZK)	Compliance costs (billion CZK)	Compliance costs/tax (%)
Corporation income tax	135.0	7.5	5.5 %
Value added tax	234.3	10.6	4.5 %
Personal income tax from wages	125.0	3.8	3.0 %
Health insurance contributions	151.9	5.3	3.5 %
Social security contributions	366.2	5.4	1.5 %
Personal income tax from business	23.1	6.7	34.4 %
Road tax	5.8	1.0	16.4 %
Real estate tax	5.0	0.4	8.1 %
Total	1 046.3	40.7	3.9 %

Working Paper

Tax Policy

Leoš Víttek, Jan Pavel

Faculty of Finance and Accounting, University of Economics, Prague

Compliance Costs of the Czech Tax System for Business

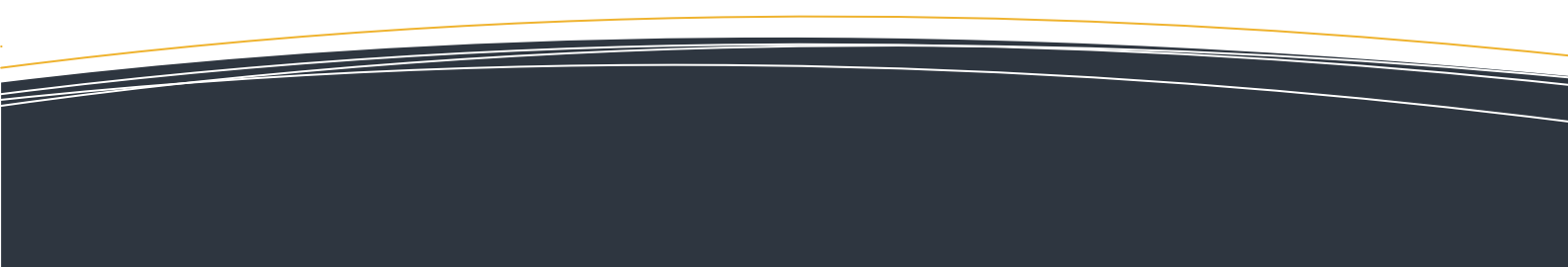
JEL Codes: H21, H25.

Keywords: Compliance costs, administrative burdens, tax system.

Issued: December 2008.

Reviewed by: Stanislav Klazar, University of Economics, Prague.

The views expressed are those of the authors and do not reflect the official views of the Ministry of Finance nor the Faculty of Finance and Accounting, University of Economics.







**Ministerstvo financí
ČESKÉ REPUBLIKY**