

ADMINISTRATIVNÍ NÁKLADY MAJETKOVÝCH DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

B. Andrlík

Došlo: 7. června 2010

Abstract

ANDRLÍK, B.: *Administrative costs of property tax in the Czech Republic*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 13–20

The paper deals with the efficiency of property taxes in the tax system of the Czech Republic, focusing on the administrative costs of taxation on the timeline 2005 to 2008. It contains a theoretical definition of tax efficiency, and describes the types of costs connected with taxes. From this perspective it focuses on quantifying the direct administrative costs of inheritance tax, gift tax, property transfer tax and property tax. Direct measurement of administrative costs is done by using the method called WTE staff which classifies employees of regional financial institutions in separate groups and assigns each group a specific number of employees for each reference property taxes using the conversion factors. Then it defines the total expenditure of regional financial institutions using the coefficients for a particular monitored tax and it provides administrative costs as a percentage of property tax receipts. Finally, the results of measurements indicating the proposed amendment are discussed.

property tax, transfer tax, administrative costs, Czech Republic

Daňové příjmy představují nejdůležitější složku příjmů státního rozpočtu či příjmů rozpočtu územně samosprávných jednotek a do budoucna nelze očekávat, že by tato skutečnost měla být jiná. Bez daňových příjmů by nemohl fungovat státní aparát, nebyly by financovány veřejné statky, které slouží všem občanům bez rozdílu jejich podílu na příjmech veřejných rozpočtů (zejména v oblasti sociální, školství, zdravotnictví atd.). Redistribuce akumulovaných příjmů získaných formou daní tak plní jednu ze základních funkcí daní vymezenou odbornou literaturou. Jednotlivé daně, které tvoří daňovou soustavu České republiky, jsou do státního rozpočtu či rozpočtu územně samosprávného celku rozdělovány dle jednoznačných pravidel určených zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, v platném znění. Do státního rozpočtu z jednotlivých majetkových daní plyne daň dědičná, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Daň silniční je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury a rozpočty územně samosprávných celků jsou naplňovány výnosem daně z nemovitostí.

Naproti tomu výběr daní znamená pro jednotlivé účastníky celého procesu výběru a správy daní reálnou újmu představující pro poplatníky vlastní platbu

daní a další náklady vyvolané daňovým systémem, které musejí na splnění svých daňových povinností vynaložit. Samotný stát (správce daně) výběrem daní také nezíská čistý příjem, který by odpovídal úhrnu inkasa daní, ale daňové příjmy jsou sníženy o hodnotu nákladů nutných k fungování celého systému výběru a správy daní. Vzniká tak jednoznačný nepoměr mezi inkasovanou částkou daně a částkou, kterou v konečném důsledku veřejný rozpočet může použít k veřejnému zájmu. Cílem je samozřejmě usilovat o co nejmenší rozdíl mezi těmito dvěma rovinnami pohledu na inkasovanou částku daně. Smyslem dobré fiskální politiky státu, jako součásti hospodářské politiky státu, je snaha o efektivnost výběru jednotlivých složek tvořících daňovou soustavu daného státu. Z tohoto pohledu je v podmínkách České republiky velice diskutovanou problematikou efektivnost výběru majetkových daní, kdy existují na politické scéně rozdílné názory na zrušení či radikální úpravy těchto daní. Nízké výnosy spojené s vysokými administrativními náklady jsou nejsilnějšími argumenty hovořícími pro úpravu či zrušení majetkových daní, a proto bylo již několikrát na půdě Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky navrženo zrušení těchto daní. Za zmínku stojí poslanecký

návrh č. 1142 poslanců Tlustého, Nečase a Bartoše (2005), který navrhuje zrušení všech transferových daní a jako základní argument uvádí, že výše daňového inkasa transferových daní je neúměrně nízká vůči administrativní zátěži, která správu těchto daní provází (neobsahuje ale konkrétní hodnoty). Ve zdůvodnění zamítavého postoje vlády je například zmíněno, že inkasní propad přibližně 10 mld. Kč není žádoucí a návrh neobsahuje kvantifikaci administrativních nákladů zdanění. Vláda v době, kdy se vyjadřovala k tomuto poslaneckému návrhu, neměla k dispozici studii Ministerstva financí České republiky z roku 2006 zabývající se právě administrativními náklady zdanění. Závěry studie autorů Pudil *a kol.* (2004) již však veřejně přístupné byly. Poslanecký návrh na zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí tak neuspěl a byl vládou České republiky zamítnut.

MATERIÁL A METODY

Cílem příspěvku je provést měření přímých administrativních nákladů zdanění a dle kvantifikovaných výsledků diskutovat možné směry vývoje v oblasti majetkových daní aplikovaných v daňové soustavě České republiky. Zpracování jednotlivých výpočtů je provedeno na základě definované metodiky výpočtu přímých administrativních nákladů založené na metodě přepočteného pracovníka. Vstupními daty nezbytnými pro zkoumání přímých administrativních nákladů majetkových daní jsou inkaso majetkových daní, výdaje daňové správy (běžné a investiční výdaje) a počty zaměstnanců dále rozdělovaných dle jednotlivých vykonávaných činností. Časová osa pro analýzu přímých administrativních nákladů od roku 2005 do roku 2008 je zvolena záměrně, a to z následujících důvodů. Na jedné straně výstupy tohoto příspěvku navazují na studii provedenou autory Pudil *a kol.* (2004). Na druhé straně nedostupnost v současnosti zpracovaných informačních podkladů nutných k provedení definované metody měření přímých administrativních nákladů (výdaje územních finančních orgánů za rok 2009 nejsou v době zpracování příspěvku k dispozici). Zdrojová data o inkasech daní a celkových výdajích daňové správy jsou získána z výročních zpráv zveřejňovaných Ministerstvem financí České republiky. Při zpracování textu jsou také prezentovány informace z výzkumných studií provedených jak na území České republiky, tak v rámci mezinárodního srovnávání v dané oblasti. Dalším důležitým informačním zdrojem jsou interní materiály Ministerstva financí České republiky, které jsou poskytnuty za účelem zpracování tohoto příspěvku (údaje o počtu pracovníků územních finančních orgánů). V textu je použito standardních metod vědecké práce, základních matematických a statistických metod.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Fungování každého daňového systému s sebou nese i výdaje (náklady) na běžnou a investiční čin-

nost jednotlivých správců daně. Výdaje správců daně snižují výši daňového inkasa, tedy to, co stát (veřejný rozpočet) výběrem daní nakonec získává. Tyto výdaje jsou označovány jako náklady daňové správy. Kromě nákladů, které jsou na první pohled zřejmé, vznikají také náklady u poplatníků daně označované jako vyvolané náklady a nadměrné daňové břemeno, které vzniká v souvislosti s narušením podmínek pro efektivní využití zdrojů. Kubátová (2003) uvádí, že daně ve své podstatě představují transfer finančních prostředků od občanů a firem do veřejných rozpočtů. Problémem celého veřejného sektoru je jeho tendence k neefektivnosti. Daňový výnos (příjem) do veřejných rozpočtů významně ovlivňuje efektivita správy a výběru daní, která má zajistit nejen stabilní plynulé příjmy veřejných rozpočtů, včetně postihů daňových dlužníků, ale současně respektování spravedlnosti a korektnosti ve vztahu k poplatníkům a plátcům jednotlivých daní. Vlastní transfer se však neobejde bez dodatečných nákladů, které mají negativní efekt a vyvolávají neefektivnost. Náklady jsou tak neodmyslitelně spojeny se správou daní, bez existence daní by nebyly ani náklady. Není tedy otázkou jak omezit nákladovost, ale spíše jak ji stlačit na minimální hranici. Cílem moderních daňových systémů je snížit neefektivnost na co možná nejnížší úroveň. Historicky již požadavek efektivnosti daňového systému uvedl Adam Smith (2001) ve svých daňových kánonech či Musgrave a Musgraveová (1994) při formulování svých požadavků na dobrý daňový systém. Daňové teorie rozlišují v souvislosti s daňovými náklady:

- administrativní náklady přímé a nepřímé,
- nadměrné daňové břemeno.

Tab. I vymezuje šest možných hledisek zkoumání administrativních nákladů. Další text bude podrobněji věnován zkoumání administrativních nákladů dle dopadu na příslušný ekonomický sektor. Administrativní náklady přímé zahrnují náklady na určení a výběr daní, které není možné provádět bez pracovníků a vybavení. Typickými přímými administrativními náklady jsou náklady státu na správu uplatňovaného daňového systému, evidenci poplatníků daně, vlastní inkaso daňových povinností a v neposlední řadě na kontrolu dodržování právních norem. Kontrola dodržování právních norem souvisí zejména s odhalováním těch poplatníků, kteří záměrně hledají způsoby, jak se placení daně vyhnout, a to na hraně zákona „legálním či již nelegálním způsobem“. Přímé administrativní náklady se tedy zvyšují zejména s vyšší složitostí daňového systému konkrétní země plynoucí z velkého počtu různých daní, z počtu daňových sazeb, z aplikace různých osvobození či výjimek pro vybrané skupiny poplatníků daně a v neposlední řadě z frekvence zálohových plateb či plateb vlastní daňové povinnosti. Kubátová (2003) uvádí, že administrativní náklady přímé mají tendenci často nadměrně narůstat a příčiny spatřuje ve skutečnosti, že veřejný sektor není kontrolován trhem, který by jej nutil k efektivní alokaci zdrojů (tvrdí, že se jedná o poskytování služeb v daňové oblasti bez přímé konku-

I: Zkoumání administrativních nákladů zdanění
 I: Examination of the administrative costs of taxation

A Časové hledisko

- běžné opakované administrativní náklady související s výběrem daní
- mimořádné administrativní náklady související se zavedením nové daně nebo se zásadní změnou daně/zdanění
- kolísání nákladů z hlediska správy jednoho poplatníka (registrace, zahájení, resp. ukončení zdaňované aktivity atd.)

B Hledisko dopadu na příslušný ekonomický sektor

- administrativní náklady, které nese pouze veřejný sektor
- administrativní náklady, které ovlivňují soukromý sektor

C Hledisko dopadu na příslušnou vládní úroveň

- administrativní náklady nesené centrální vládou
- administrativní náklady nesené subcentrálními vládami

D Hledisko druhu úřadu veřejné správy, u kterého náklady vznikají

- příprava zákonů na exekutivní úrovni (ministerstva)
- příprava a schvalování zákonů na parlamentní úrovni
- vynucování dodržování daňového práva – zejména soudy, policie, státní zástupci, vyšetřovatelé, věznice, advokáti ex offio apod.

E Chronologie vzniku daňových nákladů (analogie s návazností jednotlivých článků rozpočtového procesu)

- návrhy zákonů
- implementace daňových zákonů
- schvalování zákonů
- kontrola a vynucení práva

F Hledisko struktury administrativních nákladů

- mzdy vč. pojistného
- náklady na odbornou úroveň zaměstnanců (investice do lidských kapitálů)
- zajištění prostor a jejich vybavení
- ostatní
- investice do hmotného majetku
- čas

Zdroj: Pudil a kol. (2004)

rence). Stiglitz (1997) se zabývá identifikací konkrétních příčin neefektivnosti veřejného sektoru a definuje dvě základní příčiny neefektivnosti. Uvádí, že veřejný sektor se nemusí obávat bankrotu a konkurence. Musgrave a Musgraveová (1994) uvádějí, že tyto činnosti představují důležitý veřejný statek a jako všechny veřejné statky by se měly zabezpečovat efektivně a navíc zdůrazňují, že požadovaná kvalita tohoto veřejného statku má být nabízena při minimálních nákladech. Autoři současně vymezují kritéria efektivní správy daní, které otevírají možnou diskusi:

- ke stanovení vhodných technik a administrativních postupů (zapojení většího množství výpočetní techniky vede ke snížení nákladů),
- ke stanovení vhodných postupů provádění daňových kontrol (určení, do jaké hloubky má jít daňová kontrola, frekvence daňových kontrol a výsledné posouzení dodatečného inkasa s náklady),
- k rozhodnutí, zda dodržování daňových zákonů poplatníky daně zajistit vyšší frekvencí kontrol a tím zvýšit pravděpodobnost odhalení daňových úniků, nebo dodržování daňových předpisů zajistit stanovením vysokých sankcí (druhý uvedený postup je bezpochyby méně nákladný),
- k rozhodnutí, jak složitý bude daňový systém; čím složitější daňový systém, tím administrativní náklady přímé i nepřímé rostou rychleji,
- ke zvolení systému výběru daní. Je zřejmé, že centralizovaný systém výběru daňových povinností

bude méně nákladný než systém decentralizovaný, který vede ke zdvojování správního aparátu.

Administrativní náklady nepřímé jsou spojeny s dodatečnými náklady soukromého sektoru, který nese tíhu daňové zátěže, označované jako náklady vyvolané. Představují náklady poplatníků či plátců daně, např. na vyplňování daňového přiznání či zaplacení daného úkonu daňovému poradci, evidenci podkladů pro správné stanovení daně, studium daňových předpisů atd. Zjednodušeně řečeno se jedná o náklady na straně daňových subjektů, které jsou vynaloženy za účelem splnění konkrétní daňové povinnosti. Pudil a kol. (2004) uvádějí ekonomickou klasifikaci vyvolaných nákladů:

- náklady daňových poplatníků (čas, poplatky externím dodavatelům, náklady na zaměstnance, technické vybavení prostor apod.),
- náklady vznikající v důsledku odvádění daně dříve, než dojde k příslušné ekonomické transakci (cash-flow náklady). Tato situace nastává pouze v době, kdy subjekt zodpovědný za administraci příslušné daně má tuto daň odvést, aniž by do okamžiku odvodu získal fakticky základ daně (např. odvod daňové povinnosti v případě DPH),
- „psychické náklady“, které v některých případech mohou dosahovat významných hodnot. Tyto náklady lze také pozorovat u administrativních nákladů přímých.

Kubátová (2003) konstatuje, že vyčíslení těchto nákladů je problematické či dokonce nemožné. Důvodem je skutečnost, že tyto náklady není možné nějak statisticky sledovat a je tedy možné pouze odhadnout, kolik času stráví daňoví poplatníci nad plněním svých daňových povinností. I v tomto případě rozhodně platí, že náklady rostou se složitostí daňového systému. Musgrave a Musgraveová (1994) uvádějí, že vyvolané náklady u daně důchodové dle výzkumu provedeného v USA přinesly odhad, že administrativní náklady nepřímé představují přibližně 7% z objemu inkasované daně. Významná mezinárodní studie zpracovávaná každoročně Světovou bankou a PricewaterhouseCoopers se zabývá právě náročností daňových systémů. PricewaterhouseCoopers (2010) uvádí, že ze studie Světové banky a PricewaterhouseCoopers „Paying Taxes 2010 – The global picture“ týkající se náročnosti placení daní a celkového daňového zatížení má Česká republika jeden z časově nejnáročnějších daňových systémů na světě. Poplatník daně v České republice stráví vyplňováním daňových přiznání a plněním všech daňových povinností 613 hodin ročně a současně musí provést průměrně 12 plateb daně. Strávený čas nad daňovými povinnostmi řadí Českou republiku na 171. místo ze 183 sledovaných zemí celého světa. Z pohledu srovnání pouze v rámci Evropské unie drží Česká republika předposlední místo (26. místo), horší zemí je už pouze Bulharsko (průměrným časem v Evropské unii stráveným nad daňovými povinnostmi je 232 hodin ročně). První příčku v mezinárodním srovnání obsadily Maledivy s 0 hodinami ročně a poslední příčku Brazílie s 2 600 hodinami ročně. V oblasti administrativních nákladů nepřímých je v České republice zpracována výzkumná studie s názvem „Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem“ z prosince 2008 autory Vítek a Pavel (2008), která vychází z výzkumného vzorku podnikatelských subjektů a dosažené výsledky aplikuje na celý sektor. Konstatuje, že pro celý český daňový systém činí vyvolané náklady přibližně 40 mld. Kč, tj. 3,9% vyměřené daně.

Nadměrné daňové břemeno představuje náklady vznikající ze ztráty efektivity fungování tržního mechanismu v důsledku zavedení daní. Souvisí s distorzitou daní, neboť ovlivňuje chování ekonomicky aktivního obyvatelstva a má za následek vznik neefektivnosti v hospodářství v důsledku provedené substituce. Smith (2001) ve čtvrtém daňovém kánonu uvádí, že *každá daň by měla být promyšlená a propracovaná tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny* a současně konstatuje, že proti uplatňování této zásady daňového systému působí, že *Daň může bránit podnikání obyvatelstva a může obyvatelstvo odrazovat od toho, aby se věnovalo jistým druhům povolání, které by mohly živit a zaměstnávat velmi mnoho lidí. Tím, že obyvatelstvo musí platit tuto daň, zmenšují se nebo se třeba i ničí některé zdroje, které by mu ulehčovaly placení daně*. Z tohoto pohledu je právě nadměrné daňové břemeno faktorem způsobujícím neefektivnost daňového systému.

Kubátová (2003) uvádí, že každá změna v daních ovlivňuje chování jednotlivců, kteří usilují o co nejvyšší užitek a co nejnižší daňové zatížení a v důsledku tohoto chování se snaží vyhnout daňovým povinnostem. Konkrétním legálním nástrojem vyhnout se daňové povinnosti je substituce spočívající v nahrazení spotřeby či výroby nově zdaněného zboží statkem nezdaněným. Typickým příkladem takového chování je substituce volného času na úkor práce. Zdůrazňuje však, že změnou chování je možno se dani vyhnout, ovšem není možné se vyhnout újmě způsobené daní. Musgrave a Musgraveová (1994) konstatují, že efektivní daňová politika by měla nadměrné daňové břemeno minimalizovat. Nejsnáze se této neefektivnosti lze vyhnout tak, že celý daňový výnos bude založen na dani z hlavy, kdy každý jednotlivec platí stejně. Tento postup by sice vedl k odstranění nadměrného daňového břemene, ovšem je nepřijatelný z hlediska principu daňové spravedlnosti. Z tohoto důvodu musí spravedlivé zdanění odrážet zdanění dle ekonomické aktivity, ale tím nutně narušuje ekonomickou volbu a vede ke vzniku nadměrného daňového břemene. Autor a Kubátová (2003) se ovšem domnívají, že považovat daň z hlavy za nedistorzní a nevyvolávající substituci není v současnosti zcela správné. I dani z hlavy se mohou poplatníci vyhnout odstěhováním z daňové jurisdikce, kde je daň uplatňována a nadměrné daňové břemeno pak představuje např. stesk po rodné vlasti. Daňové teorie se snaží nalézt řešení, jak formulovat daňový systém tak, aby zajistil maximální efektivnost daňového systému a tedy minimalizovat dopady nadměrného daňového břemene. Stiglitz (1997) uvádí, že jedním z možných přístupů je aplikace teze uplatňované v teorii optimálního zdanění, která se nazývá second-best. Podstatou tohoto přístupu je tvrzení, že dvě malé daně jsou z hlediska efektivity lepší než jedna velká daň, protože nadměrné daňové břemeno roste rychlejším tempem než daň. Konkrétně uvádí, že roste se čtvercem růstu daně. Z pohledu efektivity jsou tedy dvě menší daně vždy lepší než jedna velká daň a vedou k menšímu celkovému nadměrnému daňovému břemenu. Konkrétními vztahy nadměrného daňového břemene, např. k elasticitě nabídky a poptávky, se zabývají Kubátová (2003) či Široký (2008) a problematikou měření nadměrného daňového břemene Pudil *a kol.* (2004).

Vlastní měření administrativních nákladů přímých, jak uvádějí Pudil *a kol.* (2004), je v případě daňové správy možno provádět s využitím metody přepočteného pracovníka, která je založena na rozdělení pracovníků územních finančních orgánů dle náplně jejich činnosti a konstrukci přepočtových koeficientů pro identifikaci nákladů souvisejících s výběrem konkrétní majetkové daně. Metodiku výpočtu administrativních nákladů lze vyjádřit s využitím jednoduchých vztahů a rovnic. Definované vztahy jsou uvedeny pro výpočet přímých administrativních nákladů daně dědické, avšak při úpravě indexů jsou aplikovatelné na všechny sledované majetkové daně. Rozdělení zaměstnanců územních

finančních orgánů dle jednotlivých daní a činností lze vymezit vztahem:

$$TE_{ce} = DE_{dpfo} + DE_{dppo} + DE_{dph} + DE_{spd} + DE_{sd} + DE_{dn} + DE_{ded} + DE_{dad} + DE_{dpm} + DE_{nc} + IE_{dc} + IE_o, \quad (1)$$

kde:

TE_{ce} celkový počet zaměstnanců územních finančních orgánů,

DE_{dpfo} ... počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů fyzických osob,

DE_{dppo} ... počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z příjmů právnických osob,

DE_{dph} počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z přidané hodnoty,

DE_{spd} počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru spotřebních daní,

DE_{sd} počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně silniční,

DE_{dn} počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z nemovitostí,

DE_{ded} počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně dědické,

DE_{dad} počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně darovací,

DE_{dpm} ... počet zaměstnanců přímo se podílejících na výběru daně z převodu nemovitostí,

DE_{nc} počet zaměstnanců přímo se podílejících na nedaňových činnostech,

IE_{dc} počet režijních zaměstnanců daňových činností,

IE_o počet režijních zaměstnanců nerozlišených.

K určení počtu zaměstnanců správce daně podílejících se na výběru konkrétní daňové povinnosti je využíváno přepočtových koeficientů. Jako první je definován koeficient $K1_{ded}$ pro určení počtu režijních zaměstnanců daňových činností podílejících se na správě daně dědické. Výpočet $K1_{ded}$ je dán poměrem zaměstnanců podílejících se přímo na správě daně dědické oproti zaměstnancům podílejícím se přímo na správě ostatních daní.

$$K1_{ded} = DE_{ded} / (DE_{dpfo} + DE_{dppo} + DE_{dph} + DE_{spd} + DE_{sd} + DE_{dn} + DE_{ded} + DE_{dad} + DE_{dpm}). \quad (2)$$

Určení počtu zaměstnanců, kteří se podílejí na správě daně dědické včetně režijních zaměst-

nanců daňových činností podílejících se na výběru daně dědické (PE_{ded}), je určeno vztahem:

$$PE_{ded} = DE_{ded} + K1_{ded} * IE_{dc}. \quad (3)$$

Dalším koeficientem je $K2_{ded}$, který je použit k určení počtu režijních zaměstnanců nerozlišených podílejících se na správě daně dědické. Koeficient $K2_{ded}$ je definován vztahem, který využívá výsledků vypočtených vztahem (3):

$$K2_{ded} = PE_{ded} / (PE_{dpfo} + PE_{dppo} + PE_{dph} + PE_{spd} + PE_{sd} + PE_{dn} + PE_{ded} + PE_{dad} + PE_{dpm} + DE_{nc}). \quad (4)$$

Určení celkového počtu zaměstnanců podílejících se na výběru daně dědické (TE_{ded}) je dáno vztahem:

$$TE_{ded} = PE_{ded} + K2_{ded} * IE_o. \quad (5)$$

Posledním konstruovaným koeficientem je $K3_{ded}$, který vyjadřuje poměr celkového počtu zaměstnanců podílejících se na výběru daně dědické oproti celkovému počtu zaměstnanců územních finančních orgánů a slouží pro přepočet výdajů připadajících na daň dědickou.

$$K3_{ded} = TE_{ded} / TE_{ce}. \quad (6)$$

Celkové výdaje na daň dědickou (TC_{ded}) jsou určeny ze vztahu:

$$TC_{ded} = K3_{ded} * CC_{to} + K3_{ded} * TNC_{to}, \quad (7)$$

kde:

CC_{to} běžné výdaje územních finančních orgánů,
 TNC_{to} investiční výdaje územních finančních orgánů.

Vlastní výpočet přímých administrativních nákladů daně dědické je dán poměrem celkových výdajů daně dědické oproti inkasu daně dědické (TR_{ded}) dle vztahu:

$$AC_{ded} = (TC_{ded} / TR_{ded}) * 100, \quad (8)$$

kde:

AC_{ded} administrativní výdaje územních finančních orgánů jako procento inkasa daně dědické.

Z podkladů poskytnutých Ministerstvem financí České republiky o specifikaci pracovníků územních

II: Rozdělení počtu pracovníků územních finančních orgánů v jednotlivých letech
 II: Division staff the regional financial institutions each year

Položka	Počet pracovníků v jednotlivých letech			
	2005	2006	2007	2008
DE_{dpfo} až DE_{dpm}	1 650,55	1 629,06	1 595,21	1 529,66
DE_{nc}	3 459,51	3 530,33	3 792,56	4 030,68
IE_{dc}	9 440,46	9 632,84	9 285,94	9 018,18
IE_o	916,90	899,59	868,35	819,28
celkem	15 467,42	15 691,82	15 542,05	15 397,80

Zdroj: vlastní výpočty dle interních zdrojů MF ČR

finančních orgánů dle činnosti jsou zaměstnanci územních finančních orgánů rozděleni do jednotlivých skupin definovaných vztahem (1) a výsledné rozdělení využívávané při výpočtu přímých administrativních nákladů je uvedeno v Tab. II.

Na základě definované metodiky výpočtu přímých administrativních nákladů zdanění a podkladů uvedených v Tab. II jsou vypočteny následující výsledky koeficientů pro přepočet nákladů K3 pro konkrétní majetkové daně v jednotlivých sledovaných letech uvedených v Tab. III. Z výsledků vyplývá, že u daně dědické a daně darovací dochází k postupnému snižování počtu zaměstnanců podílejících se na správě konkrétní daně, zatímco u daně

z nemovitostí a daně z převodu nemovitostí jejich počet spíše stagnuje.

Pro vlastní výpočet hodnot přímých administrativních nákladů majetkových daní je nutné vymezit výši inkasa majetkových daní na definované časové ose 2005 až 2008 a výši investičních a běžných výdajů v jednotlivých letech. Inkaso daně dědické, daně darovací, daně z převodu nemovitostí a daně z nemovitostí je uvedeno v Tab. IV a výdaje územních finančních orgánů vyplývají z Tab. V.

Na základě definované metodiky výpočtu přímých administrativních nákladů zdanění a podkladů uvedených v Tab. III, Tab. IV a Tab. V jsou vypočteny hodnoty přímých administrativních ná-

III: Koeficienty pro přepočet nákladů územních finančních orgánů

III: Conversion rates for the cost of local financial institutions

Položka	Koeficienty K3 v jednotlivých letech			
	2005	2006	2007	2008
K3_{ded}	0,0508	0,0439	0,0362	0,0307
K3_{dad}	0,0904	0,0889	0,0789	0,0696
K3_{dpu}	0,1856	0,1969	0,1928	0,1958
K3_{du}	0,3227	0,3208	0,3249	0,3196

Zdroj: vlastní výpočty

IV: Inkaso daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí v mil. Kč

IV: Collection of property tax, inheritance tax, gift tax and property transfer taxes in millions of CZK

Položka	Inkaso daně v jednotlivých letech			
	2005	2006	2007	2008
daň z nemovitostí	4 987	5 017	5 123	5 195
daň dědická	103	124	109	115
daň darovací	510	604	692	345
daň z převodu nemovitostí	7 494	7 788	9 774	9 950
celkem	13 094	13 533	15 698	15 605

Zdroj: Česká daňová správa (2008, 2010b)

V: Výdaje územních finančních orgánů v letech 2005 až 2008 v tis. Kč

V: Costs of local tax authorities in the years 2005 to 2008 in thousands CZK

Položka	Výdaje územních finančních orgánů			
	2005	2006	2007	2008
investiční výdaje	412 464	293 798	335 421	488 791
běžné výdaje	6 513 866	6 941 058	7 300 002	7 440 034
celkem	6 926 330	7 234 856	7 635 423	7 928 825

Zdroj: Česká daňová správa (2010a)

VI: Administrativní náklady na správu daně v letech 2005 až 2008 v %

VI: Administrative costs of tax administration in the years 2005-2008 in %

Položka	Přímé administrativní náklady			
	2005	2006	2007	2008
daň dědická	341,34 %	255,94 %	253,26 %	211,95 %
daň darovací	122,75 %	106,48 %	87,01 %	160,01 %
daň z převodu nemovitostí	17,15 %	18,29 %	15,06 %	15,61 %
daň z nemovitostí	44,97 %	46,70 %	50,02 %	49,68 %

Zdroj: vlastní výpočty

kladů v jednotlivých sledovaných letech u daně dědické, daně darovací, daně z převodu nemovitostí a daně z nemovitostí.

Tab. VI prezentuje výsledky měření přímých administrativních nákladů založené na metodě přepočteného pracovníka, která klasifikuje zaměstnance územních finančních orgánů do jednotlivých skupin a přiřazuje konkrétní počty těchto zaměstnanců k jednotlivým sledovaným majetkovým daním s využitím přepočtových koeficientů. Následně vymezuje celkové výdaje (běžné a investiční výdaje) s využitím koeficientů pro konkrétní sledovanou majetkovou daň a stanovuje administrativní náklady jako procento inkasa majetkové daně. Z dosažených výsledků lze konstatovat, že přímé administrativní náklady majetkových daní jsou značně vysoké, a to zejména pokud MF ČR (2004) uvádí, že průměrné přímé administrativní náklady daňového systému České republiky dosahují přibližně 2%. Alarmujících hodnot dosahuje zejména daň dědická a daň darovací, kde inkaso předmětné daně v jednotlivých sledovaných letech nepostačuje ani na úhradu nákladů spojených s jejich výběrem a správou. Výsledky dosažené měřením prokazují, že od výzkumu provedeného autory Pudil *a kol.* (2004) nedošlo ke zlepšení situace, a to vzhledem i ke skutečnosti uvedené v Tab. III, ze které vyplývá, že postupně dochází ke snižování počtu zaměstnanců podílejících se na správě daně dědické a daně darovací. U daně dědické lze sledovat postupné snižování administrativních nákladů, ovšem jejich tempo je stále nedostačující. Obdobný trend snižování administrativních nákladů lze vysledovat i u daně darovací v letech 2005 až 2007. V roce 2008 ovšem dochází k nárůstu v souvislosti se snížením objemu inkasa daně darovací způsobené osvobozením I. a II. skupiny příbuzenských vztahů od daně, s účinností od 1. ledna 2008. Z uvedených majetkových daní je nejméně administrativně nákladná daň z převodu nemovitostí s průměrnou hodnotou 16,5% na sledované časové ose. U daně z nemovitostí přímé administrativní náklady oscilují kolem hodnoty 47,8%, kdy snížení administrativních nákladů daně v roce 2010 rozhodně ovlivní novela zákona o dani z nemovitostí č. 362/2009 Sb., která zdvojnásobuje sazby daně jak u daně z pozemků, tak u daně ze staveb s účinností od 1. ledna 2010.

ZÁVĚR

Příspěvek se zabývá problematikou efektivnosti daňového systému a vymezením tří základních složek způsobujících neefektivnost daňového sys-

tému, a to přímé administrativní náklady, nepřímé administrativní náklady a nadměrné daňové břemeno. Vymezuje základní charakteristické rysy všech uvedených složek nákladů daňového systému a podrobněji se věnuje přímým administrativním nákladům. U nepřímých administrativních nákladů označovaných také jako vyvolané náklady se uvádějí výsledky jejich měření provedené výzkumnými studii jak v zahraničí, tak v podmínkách České republiky.

Vlastní měření autora je provedeno u přímých administrativních nákladů, a to pro daň dědickou, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí v České republice. Použitou metodou stanovení přímých administrativních nákladů uvedených majetkových daní je metoda tzv. přepočteného pracovníka, která je podrobně definována v textu. Výsledky dosažené v jednotlivých sledovaných letech jsou u uvedených majetkových daní alarmující. Z vypočtených hodnot jednoznačně vyplývá, že náklady veřejného sektoru na správu sledovaných majetkových daní jsou bezpochyby vysoké a vlastní efekt ukládání daně je pro veřejný sektor ztrátový. Hodnoty administrativních nákladů zejména u daně dědické a daně darovací přesahují hranici 100% a jejich výběr je pro územní finanční orgány z tohoto pohledu ztrátový. V návaznosti na dosažené výsledky je více než žádoucí uvažovat o změně. Je možné identifikovat dva základní směry vývoje, které povedou ke zlepšení. První možností je u daně dědické a daně darovací odstranit rozsáhlá osvobození, která jsou i v podmínkách členských zemí Evropské unie zcela unikátní, a tím zvýšit inkaso předmětných daní. Druhou možností je zrušení těchto daní jako součásti daňového systému České republiky a vyslyšet tak volání zejména pravicových politických stran, které o jejich zrušení již dlouhodobě usilují (konkrétní případ poslaneckého návrhu je uveden i v tomto příspěvku). U ostatních sledovaných majetkových daní jsou sice dosažené výsledky o poznání lepší, přesto i výběr těchto daní je velice nákladný vzhledem k výzkumu provedenému Ministerstvem financí České republiky v roce 2004, kde byla stanovena průměrná výše přímých administrativních nákladů v České republice na 2%.

Budoucnost a další směřování v oblasti majetkových daní v České republice závisí zejména na vůli jednotlivých politických stran, které by se otázkou nákladnosti výběru majetkových daní měly rozhodně zabývat.

majetková daň, transferová daň, administrativní náklady, Česká republika

SUMMARY

The contribution deals with the effectiveness of the tax system and defining the three basic components that cause inefficiencies in the tax system - the direct administrative costs, indirect administrative costs and excessive tax burden. It defines the basic characteristics of all the cost elements of the tax system and provides an analysis of the direct administrative costs. For indirect administrative

costs, it presents the results of measurements made by research studies both abroad and in the Czech Republic.

The measurement is performed by the direct administrative costs, for the inheritance tax, gift tax, transfer tax and property tax on real estate in the Czech Republic. The method used in determining the direct administrative costs of the mentioned property taxes is a method called WTE staff, which is defined in detail in the text. The results achieved in the monitored period as regards property taxes are alarming. The calculated values clearly show that the public sector cost management reporting property taxes are certainly high and the effect of imposing their own taxes for the public sector is losing. The administrative costs, especially for inheritance tax and gift tax, exceed the limit of 100% and their selection is for the territorial financial authorities is from this perspective a loss. As a consequence of the results obtained it is more than desirable to consider amending.

It is possible to identify two main trends that will lead to improvements. The first option is for inheritance tax and gift tax the removal of great exemptions which are in the conditions of the European Union member countries totally unique; and thus increase the collection of taxes. Another option is to repeal these taxes as part of the tax system of the Czech Republic and in particular to listen to the long-term call of the right-wing political parties of their cancellation (the particular case of parliamentary proposal is presented in this paper). The other monitored property taxes, although the results have been better, but also the collection of these taxes is very expensive as shown in the study by the Ministry of Finance of the Czech Republic in 2004, where the average amount of direct administrative costs in the Czech Republic was considered at 2%.

The future and the future development of property taxes in the Czech Republic depend on the willingness of political parties, which definitely should consider the problem of the selection of property taxes.

Prohlášení

Výsledky uvedené v příspěvku jsou součástí řešení výzkumného záměru č. 6215648904 *Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu*.

LITERATURA

- ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2003* [online]. 2008, [cit. 2010-01-02]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_9434.html?year=2008>.
- ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Výroční zprávy a související dokumenty* [online]. 2010a, [cit. 2010-03-01]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
- ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 2004 až 2009* [online]. 2010b, [cit. 2010-03-01]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_7997.html?year=0>.
- KUBÁTOVÁ, K., 2003: *Daňová teorie a politika*. 3., přepracované vyd. Praha: ASPI, 264 s. ISBN 80-86393-84-7.
- MF ČR, *Zdanění příjmů a majetku v České republice – výstup expertní skupiny* [online]. 2006, [cit. 2009-08-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/Vystupni_material_expertni_skupiny.pdf.pdf>.
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B., 1994: *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 946 s. ISBN 80-85603-76-4.
- PricewaterhouseCoopers. *Paying Taxes 2010 – The global picture* [on-line]. 2010, [cit. 2010-03-06]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/en_CZ/cz/jak-se-plati-dane-2010/survey-paying-taxes-2010.pdf>.
- PUDIL, P., VYBÍHAL, V., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol., 2004: *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 158 s. ISBN 80-86861-07-4.
- SMITH, A., 2001: *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. 6. vyd. Praha: Liberální institut, 986 s. ISBN 80-86389-15-4.
- STIGLITZ, J. E., 1997: *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 664 s. ISBN 80-7169-454-1.
- ŠIROKÝ, J. a kol., 2008: *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- TLUSTÝ, V., NEČAS, P., BARTOŠ, W. a kol., 2005: *Návrh poslanců V. Tlustého, P. Nečase, W. Bartoše a dalších* [on-line]. [cit. 2010-02-15]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=14829>>.
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění jednotlivých novelizací.
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění jednotlivých novelizací.

Adresa

Ing. Břetislav Andrlík, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: bretislav.andrlík@mendelu.cz