VYVOLANÉ NÁKLADY DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ČR

Jan Pavel, Leoš Vítek, Vysoká škola ekonomická v Praze*

Úvod

Daňová spravedlnost a daňová efektivnost jsou považovány za dva hlavní principy moderních daňových systémů. Daňový systém je považován za efektivní, pokud jsou minimalizovány administrativní náklady vlády spojené s výběrem daní, náklady soukromého sektoru vyvolané plněním daňové povinnosti (compliance costs) a náklady vzniklé v důsledku distorzí způsobených zdaněním, tzv. nadměrná daňová břemena. Administrativní a vyvolané náklady se v literatuře (Pavel a Vítek, 2012) také označují za transakční náklady daňového systému. Ani jedna z těchto tří skupin nákladů nezahrnuje daňovou povinnost per se; ta představuje pouze transfer užitku ze soukromého do veřejného sektoru.

Význam vyvolaných nákladů zdanění je v posledních dekáдах akcentován z několika důvodů. Z teoretického pohledu je nutné je vnímat jakou součást celkového snížení čistých příjmů resp. užitků poplatníků, což má skrze ekonomické náklady na získání zdrojů pro vládní výdaje dopady na diskusi o nastavení optimálního daňového systému (Alm, 1996) a optimální velikosti vlády (Feldstein, 1997). Pro hospodářskou a daňovou politiku jsou tyto náklady důležité z pohledu teorie strany nabídky, protože omezují produkční výkonnost ekonomiky a ziskovost firem a působí tak obdobně jako vyšší daňové sazby nebo širší daňový základ. Na evropské úrovni a v OECD se snaha o podporu ekonomického růstu projevuje politikou omezování administrativních zátěží, přičemž náklady související s plněním daňových povinností jsou ve výši 46 % odhadovány jako jejich největší součást (OECD, 2001). V České republice se snaha o omezení vyvolaných nákladů promítla do návrhu na systémovou změnu správy daní, kdy hlavním deklarovaným cílem vytvoření jednoho místa výběru daní (jedno inkasní místo) bylo snížení vyvolaných nákladů plátců daní.

Cílem tohoto článku je odhadnout velikost vyvolaných nákladů zdanění v ČR a pomocí ekonometrické analýzy ukázat, jaké faktory ovlivňují jejich velikost na úrovni jednotlivých poplatníků. Struktura článku je následující: po úvodním přehledu jsou prezentovány metody měření vyvolaných nákladů a výsledky zahraničních studií. Další část obsahuje metodiku a výsledky pro Českou republiku. V poslední části je

* Článek je zpracován jako výstup výzkumného projektu podporovaného institucionální podporou IP 100040. Za připomínky k získání a zpracování dat a k obsahu článku patří poděkování M. Jarešovi z OECD, Z. Hrdličkovi z MF ČR, H. Řezankové z VŠE v Praze a anonymním oponentům článku.

provedena ekonometrická analýza faktorů, které ovlivňují výši vyvolaných nákladů na úrovni jednotlivých poplatníků. Závěr, který obsahuje shrnutí hlavních výsledků a hospodářsko-politická doporučení, článek uzavírá.

1. Efektivní daňový systém a vyvolané náklady zdanění: teorie a zahraniční výsledky

Analýza nákladů daňového systému představuje dva související problémy. Jednak jde o měření a analýzu poměru mezi vybranými daněmi a náklady státu na jejich výběr. Tuto otázku lze zkoumat pomocí dat získaných z administrativních zdrojů (interní účetní informační systémy daňových správ, i když často ani tyto správy nejsou schopny přesněji identifikovat všechny náklady spojené s výběrem daní a zejména je přiřadit k jednotlivým daním). Druhým okruhem problémů je měření nákladů plátců daní na splnění jejich povinností souvisejících s placením daní. Zde je nutné využít údaje získané sběrem dat u jednotlivých subjektů (tradiční postup u studií vyvolaných nákladů), nebo vypočítat vyvolané náklady pomocí expertních odhadů (tzv. standardní nákladový model). Jak uvádíme dále, průzkumy u plátců daní i ad hoc expertní odhady mají řadu slabých míst, které nutí k opatrné interpretaci získaných výsledků.

Ekonomická a daňová teorie obsahuje několik přístupů, kdy je pro návrh optimálního daňového systému vhodné zohlednit i vyvolané náklady zdanění. Mirrlees (1971) ještě předpokládá, že náklady na administraci optimální daňové struktury jsou zanedbatelné. Yitzhaki (1979) pro ekologické daně a Smuldres a Vollenbergh (1999) pro optimální daňový systém již uvažují i o významu jeho transakčních nákladů. Nověji se problému celkového designu daňového systému ve vazbě na vyvolané náklady zabývali např. Shaw et al. (2010).

Základní moderní metodologický rámec zkoumání vyvolaných nákladů byl položen v publikaci Sandford (1995). Tyto náklady jsou zde vymezeny jako náklady daňových poplatníků, způsobené plněním povinností uložených jim daňovou legislativou a daňovou správou nad jejich skutečně zaplacené daně. Tyto náklady by zanikly, kdyby byla daň zrušena.

Vyvolané náklady jsou jedním z nástrojů pro měření složitosti daňového systému a jsou v ekonomice problematické z několika důvodů. Zaprvé, nejde o transfer užitku ze soukromého sektoru vládě, tzn., že jde o neefektivně využitý vzácný zdroj v ekonomice. Za druhé, empirické studie ukazují jejich regresivitu vzhledem k velikosti daňového subjektu. Za třetí, vyšší vyvolané náklady mohou podporovat daňové úniky. A konečně začtvrté, rostou v případě přeshraničních aktivit poplatníka.

Vyvolané náklady daňového systému mohou mít různou povahu a původ. V první řadě jde o „klasické“ vyvolané náklady, tj. náklady na zaměstnance, čas, prostory a externí dodávky zboží a služeb. Zadruhé jde o cash flow náklady, tj. náklady z důvodu odvádění daně dříve, než dojde k příslušné ekonomické transakci. Třetí skupinou jsou psychické náklady, pro které ale neexistují empirické studie. Vzhledem k tomu, že pro daňové poplatníky existují také užitky spojené s existencí daňového systému

(cash flow užitky a manažerské užitky), je možné je vzájemně kompenzovat a zavést tzv. společenské náklady zdanění soukromého sektoru (SCC) nebo podle jiných autorů (Tran-Nam et al., 2000) čisté vyvolané náklady.

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

kde SCC = celkové (společenské) vyvolané náklady, CC_K = klasické vyvolané náklady, CC_{CF} = cash flow náklady, CC_{MC} = psychické náklady a CU_{CF} a CU_M = cash flow užitky a manažerské užitky.

Měření vyvolaných nákladů je založeno na jejich zjišťování u poplatníků. Pro měření se používají dotazníky, rozhovory s respondenty, studie časových a pracovních nákladů a modelování vyvolaných nákladů pro typizované situace pomocí odhadu položkových nákladů souvisejících s plněním daňových povinností. Celková velikost vyvolaných nákladů je ovlivněna několika faktory: počtem daňových poplatníků, konstrukcí základu daně, vazbou základu daně na jiné základy daně a také systémem vykazování a kontroly.

Při měření vyvolaných nákladů vzniká několik metodologických problémů, které jsou důležité pro možnost srovnávání získaných výsledků. Jde o definici vyvolaných nákladů (zahrnování či nezahrnování nákladů spojených s vedením účetnictví u malých subjektů), zahrnování cash flow a psychických nákladů a užitků (obvykle nejsou zahrnovány), pokrytí jednotlivých daní (obvykle nejsou měřeny náklady výnosově malých daní) či podceňování nákladů u respondentů, pokud nejsou dotázáni na jednotlivé položky nákladů (Chittenden et al., 2005). Ve studiích je rovněž používáno různé ocenění času (nutné pro odhad nákladů např. u podnikatelů, kteří se věnují daňové agendě pro své podnikání či firmu). Ve studiích se používá nejčastěji jako ocenění času průměrná hrubá mzda zaměstnanců.

Metodicky závažným problémem zůstává volba techniky získání dat. V úvahu přichází sběr dat pomocí dotazníků, resp. řízených rozhovorů s respondenty, nebo metody expertních odhadů (např. standardní nákladový model SCM – viz ISCMN, 2005). Shrnutí diskuse k této problematice u vyvolaných nákladů lze nalézt u Vaillancourt (1987) nebo u Pudil et al. (2004). Základní výhodou údajů z dotazníků nebo rozhovorů je reálný pohled na velikost zátěží. Nevýhodou je náročnost na čas respondentů a jejich odborná náročnost. Problémem je i nízká míra návratnosti (často u publikovaných studií pod 10 až 15%) u rozesílaných dotazníků. Základní výhodou expertních odhadů je jejich jednoduchost, rychlost a menší nákladnost. Tyto metody (např. SCM, metoda Světové banky používaná pro Paying Taxes Reports) ale obvykle nezohledňují závislost vyvolaných nákladů (nebo administrativních zátěží) na velikosti firmy, protože jsou odhadovány pro typizovaný subjekt. Dalším problémem (WB, 2013) může být obtížná srovnatelnost výsledků, pokud jsou prováděny více experty. Problémem může být také podhodnocení výsledků.

Pro odhad nákladů pro všechny daňové poplatníky je obvykle volen stratifikovaný náhodný výběr z databází aktivních podnikatelů a firem. Za vysoké míry návratnosti jsou považovány hodnoty kolem 30%, v literatuře jsou respektovány i výzkumy s mírou návratnosti přes 10%.

První moderní studie věnované měření vyvolaných nákladů vznikly ve Spojených státech v 60. letech 20. století, další následovaly ve Velké Británii (Sandford, 1973) a v USA (Slemrod a Sorum, 1984). Metaanalýzy studií pro měření vyvolaných nákladů poskytují Vaillancourt (1987), Evans (2003 a 2008), Coolidge (2012) a pro roky 2000–2010 Susila a Pope (2012). Tyto přehledové příspěvky se rovněž v obecné rovině věnují výhodám a nevýhodám různých metod sběru a vyhodnocení dat. Studie vyvolaných nákladů obvykle zahrnují údaje z odpovědí na otázky o objemu času na daňovou agendu podle druhu daně nebo typu činnosti, účetní postupy a jejich časovou zátěž, přístup a využívání internetu a elektronické agendy související s daněmi, náročnost a četnost daňových kontrol, daňovou morálku, kvalitu daňové správy a někdy i otázky spojené s daňovou optimalizací a plánováním. Pro podnikatelské subjekty, u nichž je většinou výzkum prováděn, jsou dotazníky rozesílány souboru podnikatelů určenému stratifikovaným náhodným výběrem z databází aktivních podnikatelů.

Novější studie věnované problematice vyvolaných nákladů zahrnují např. Coolidge (2012), Hansford a Hasseldine (2012), Lignier a Evans (2012), problematice vyvolaných nákladů v kontextu transferových cen se v ČR věnují Solilová a Nerudová (2013). Zídková (2014) dochází k závěru, že složitost daňového systému zvyšující transakční náklady daňových subjektů ovlivňuje také daňové úniky. Konkrétní hodnoty vyvolaných nákladů pro evropské firmy byly měřeny na poměrně malém vzorku v EK (2004): roční náklady firemních daní a DPH pro evropské firmy jsou u velkých firem odhadnuty na 1,46 mil. € a u středních a malých na 203 tis. €.

Z posttranzitivních zemí EU byly vyvolané náklady analyzovány pouze v několika zemích: v ČR jsou výsledky pro uvedeny v Pudil et al. (2004) a Pavel a Vitek (2010) pro ekologické daně a jsou shrnuty v následující kapitole. Pro Slovensko odhad prezentovaný v Malý et al. (2013) stanovuje hodnotu vyvolaných nákladů pro firemní daň na 47 %, pro DPH na 12 % a v případě daně ze závislé činnosti a zákonného pojistného na 9 % daňového výnosu. Pro Chorvatsko jsou dle Klun a Blazic (2005) pro malé podniky a podnikatele náklady spojené s daněmi z podnikání odhadovány na 31 % výnosu osobní důchodové daně u podnikatelských příjmů; náklady u DPH na 31 % výnosu, 22 % pro daň ze závislé činnosti a zákonné pojistné a 0,8 % pro osobní důchodovou daň pro nepodnikatele. Pro Slovinsko stejné autorky a Klun (2004) odhadují vyvolané náklady pro DPH na 17–21 % výnosu dle velikosti firmy, pro osobní důchodovou daň nepodnikatelů na cca 2 % výnosu v r. 2001 na 0,9 % v r. 2007.

2. Vyvolané náklady zdanění v ČR

V České republice je systém veřejných příjmů založen na čtyřech hlavních zdrojích: dani z příjmů fyzických osob (DPFO), dani z příjmů právnických osob (DPPO), povinných pojistných na sociální pojištění (pojistné) a na dani z přidané hodnoty (DPH). Jejich výnos tvoří přibližně 85 % všech daňových příjmů vlád a v čase narůstá. Dominantním příjmem (45 % z celkových daňových příjmů) je povinné pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, následované DPH.

Graf 1

Podíl hlavních skupin daňových příjmů na daňovém mixu v ČR

Zdroj: EC-EUROSTAT (2014)

Vyvolané náklady zdanění ovlivňuje mimo konstrukci základu daně a procedurálních pravidel placení daní počet subjektů, kterých se placení daní přímo týká. Následující tabulka ukazuje, že za posledních 6 let (2007–2013) nejvíce narostl počet subjektů, které platí DPFO (15krát). Výrazně se také zvýšil počet subjektů, které odvádějí zálohy na DPFO ze závislé činnosti.

Tabulka 1

Počet aktivních daňových subjektů v ČR

Daň (předmět daně)	Celkem		Fyzické osoby		Právnícké osoby		Pokladna plátce		Obce, kraje	
	2013	2013/07	2013	2013/07	2013	2013/07	2013	2013/07	2013	2013/07
DPH	534 643	8,9	305 547	6,9	226 804	14,4	0		2 292	33,7
DPPO	527 707	14,9			521 460	15,2	0		6 247	4,7
DPFO – podnikání	1 014 522	4,5	1 014 522	4,5	0		0		0	
DPFO – nepodnikatelé mimo závislou činnost	660 621	5,8	660 621	5,8	0		0		0	
DPFO – závislá činnost	524 946	11,4	223 677	8,6	290 220	15,8	4 771	8,0	6 278	4,6
Daň silniční	818 050	8,8	604 953	7,7	211 971	15,2	0		1 126	5,4
Daň z nemovitostí	4 123 003	7,8	3 987 385	7,8	131 596	10,1	0		4 022	5,2

Zdroj: MF ČR (2014)

Údaje uvedené v Tabulce 1 se týkají pouze tzv. aktivních daňových subjektů, tj. těch, kteří podávají daňová přiznání či hlášení nebo platí daně. Tento nárůst subjektů znamená i nárůst absolutní hodnoty vyvolaných nákladů zdanění, protože neexistuje důvod předpokládat, že externí náklady nebo časová zátěž jednotlivých úkonů při plnění daňových povinností klesají.

V České republice byly vyvolané náklady daňového systému měřeny ve větším rozsahu dvakrát. Výsledky obou měření jsou následující:

Tabulka 2

Velikost vyvolaných nákladů v ČR (2003–2007)

	Pudil et al. (2004)		Vítek a Pavel (2008)	
	Vyvolané náklady (mld. Kč)	Vyvolané náklady/daň (%)	Vyvolané náklady (mld. Kč)	Vyvolané náklady/daň (%)
Daň z příjmů právnických osob	6,2	5,3	7,5	5,5
Daň z přidané hodnoty	10,0	6,1	10,6	4,5
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	1,2	1,2	3,8	3,0
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	n.a.		5,3	3,5
Pojistné na sociální zabezpečení	n.a.		5,4	1,5
Daň z příjmů fyzických osob z podnikání	4,3	29,4	6,7	34,4
Daň silniční	1,3	22,1	1,0	16,4
Daň z nemovitostí	n.a.		0,4	8,1
Celkem	23,0	5,8	40,7	3,9

Zdroj: Pudil et al. (2004) a Vítek a Pavel (2008)

Obě měření vycházela z obdobného přístupu, nicméně dílčí předpoklady se mírně lišily. V obou případech bylo zjišťování vyvolaných nákladů rozděleno zvlášť pro podnikající fyzické a pro právnické osoby. U účtujících fyzických osob nebyly zahrnuty náklady související s účetnictvím, u osob vedoucích daňovou evidenci byly náklady na tuto evidenci zahrnuty v různých rozmezích: v r. 2008 75 % (pro příjmy z podnikání 0–0,5 mil.), 50 % (pro příjmy z podnikání 0,5–1 mil.) a 25 % (pro příjmy z podnikání nad 1 mil.), protože malí podnikatelé často deklarovali (cca 75 % z nich), že účetnictví či evidenci vedou kvůli daňovým povinnostem. Výsledky nezahrnují cash flow užitky náklady a užitky, psychické náklady, manažerské užitky. Byly zohledňovány pouze průběžné náklady spojené s daněmi, jednorázové náklady nebyly zjišťovány. Veškeré údaje byly zjišťovány za léta 2002–2003 a 2007.

Základním výběrovým znakem kvótního výběrového souboru (Řezanková, 2011) byla velikost subjektu, který podléhá DPPO nebo DPFO z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a nemá příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Velikost subjektu byla měřena objemem ročních tržeb. Struktura základního souboru byla zjištěna z údajů systému ADIS (databázový systém finanční správy). Oslovené subjekty byly rozděleny do tří skupin podle velikosti ročních tržeb: s příjmy do 0,5 mil. Kč, s příjmy mezi 0,5 a 1 mil. Kč a s příjmy nad 1 mil. Kč. Procentuální zastoupení počtu subjektů v jednotlivých velikostních skupinách ve výběrovém souboru bylo totožné se základním souborem. Vzhledem k tomu, že podstatná část osob (jak fyzických, tak právnických) nemá zaměstnance, nebyla tato charakteristika vyhodnocována. Výběrový soubor obsahoval celkem 100 subjektů ve struktuře zjištěné u celé populace osob. Data byla zjišťována řízenými rozhovory se subjekty výběrového souboru, přičemž se podařilo dosáhnout téměř 100% pozitivní odezvy ze strany oslovených subjektů. Pouze ve třech případech nebyly informace poskytnuty. V tomto případě byl oslovený subjekt nahrazen jiným, se stejnou úrovní tržeb.

Rozsah vzorku zajišťuje, že přípustná chyba odhadu (s pravděpodobností nejméně 0,95) nebude větší než pětina hodnoty výběrové směrodatné odchylky (Pudil et al., 2004). To v průměru v případě odhadu relativních vyvolaných nákladů fyzických osob činí 1,6 p.b. a u právnických osob 0,6 p.b.

Po zjištění dat od jednotlivých respondentů byly vypočteny absolutní hodnoty vyvolaných nákladů jednotlivých daní u jednotlivých poplatníků. Ty byly následně zprůměrovány v jednotlivých velikostních skupinách. Následně byla průměrná hodnota vyvolaných nákladů každé daně v jednotlivých skupinách vynásobena počtem subjektů v České republice, kteří do dané kategorie spadají. Tím byly získány absolutní velikosti vyvolaných nákladů ve třech velikostních skupinách pro jednotlivé daně a jejich součtem pak absolutní hodnota vyvolaných nákladů v celé České republice pro danou daň. Poté byly tyto částky porovnány s inkasem příslušných daní za rok 2007, resp. 2003. Pro ocenění času bylo použito ocenění pomocí hrubých mezd přepočtených na hodinový fond pracovní doby (176 Kč/hodinu pro rok 2007). Pokud by byly použity ceny času dle údajů z daňových přiznání, byly by vyvolané náklady nižší, protože příjmy vykazované v daňových přiznáních jsou u podnikatelů často velmi nízké.

Pro zdanění právnických osob nebyly zahrnuty neziskové subjekty a osoby, které neuvedly čistý obrát (cca 50 tis. subjektů). Nebyly zohledňovány náklady na účetnictví. Ostatní předpoklady a parametry byly podobné jako u fyzických osob. Základním výběrovým znakem kvótního výběrového souboru byla velikost subjektu, přičemž firmy byly rozděleny do několika kategorií podle velikosti čistého obrátu. Výběrový soubor opět obsahoval 100 subjektů. Pro DPH byl stejně jako u fyzických osob kalkulován obrát daně, ne saldová daňová povinnost.

Zjištěné výsledky se s výjimkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti placenou zaměstnavateli (pokladnou plátce) v obou měřeních podobají. V prvním měření nebyla k dispozici data o placení povinného pojistného, protože analýza byla zaměřena spíše na DPH, zdanění právnických osob a zdanění podnikatelů.

Provedená měření a jejich výsledky jsou pro DPH, DPPO a DPFO placenou za zaměstnance zaměstnavateli podle našeho názoru srovnatelné s naměřenými hodnotami i v jiných zemích pro studie posledních dvou dekád. Vyšší hodnoty byly naměřeny pro daň silniční a vysoce nákladná pro daňové poplatníky je DPFO z podnikání.

3. Faktory ovlivňující velikost vyvolaných nákladů na úrovni jednotlivých poplatníků

Data, která byla získána prostřednictvím dotazníkového šetření v roce 2008, je možné využít nejen k provedení odhadu celkové velikosti vyvolaných nákladů v ekonomice, ale také k identifikaci faktorů, které ovlivňují jejich výši na úrovni jednotlivých daňových poplatníků.

Za tímto účelem byly sestaveny dva regresní modely, přičemž první pracoval s daty za fyzické osoby a druhý za osoby právnické. Celkem byly tedy k dispozici údaje o 100 fyzických osobách a 100 právnických osobách. Způsob získání dat je popsán v předešlé kapitole.

Jako vysvětlovaná proměnná byla zvolena hodnota relativních vyvolaných nákladů, která byla v případě fyzických osob vypočítána jako podíl vyvolaných nákladů na daňovém základu a v případě právnických osob jako podíl vyvolaných nákladů na obratu firmy.

Jako vysvětlující proměnné byly použity následující:

- obrat poplatníka, v případě právnických osob se jednalo o objem tržeb, u osob fyzických o velikost celkového daňového základu,
- podílový ukazatel vyjadřující, jakou část vyvolaných nákladů tvoří platby za externí služby (daňovým poradcům, školení atd.),
- složitost daňového systému z hlediska vnímání poplatníka při použití stupnice 1–5, přičemž 1 znamená jednoduchý a přehledný, 5 složitý a nepřehledný,
- přístup správců daně ke klientům z hlediska vnímání poplatníka při použití stupnice 1–5, přičemž 1 znamená velmi dobrý a profesionální, 5 neprofesionální a nepřátelský,
- odborné znalosti správců daně z hlediska vnímání poplatníka při použití stupnice 1–5, přičemž 1 znamená velmi kvalitní, 5 nekvalitní,
- u fyzických osob počet daní, k jejichž placení byl daný poplatník přihlášen,
- u právnických osob typ právní formy: a. s., s. r. o., družstvo byly použity dvě umělé proměnné.

Konstrukce regresních modelů a provedené testy vztahující se k předpokladům metody nejmenších čtverců byly prováděny na základě poznatků a doporučení prezentovaných v Gujarati (1995) a Wooldridge (2009). Byly použity dva typy modelů – klasický a logaritmický. Vypovídací schopnost logaritmických modelů se ukázala jako podstatně vyšší, proto jsou v další části prezentovány pouze jejich výsledky. Vedle vyšší vypovídací schopnosti je výhodou těchto modelů i interpretace jednotlivých regresních koeficientů jako elasticit. Popisné statistiky nebinárních proměnných vyjádřených v logaritmickém tvaru jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 3

Popisné statistiky nebinárních proměnných (všechny jsou v logaritmickém tvaru)

Proměnná	Průměr	Medián	Minimum	Maximum	Směrodatná odchylka
Fyzické osoby					
Relativní vyvolané náklady	0,217	0,258	−1,127	1,005	0,461
Obrat poplatníka	5,886	5,851	4,672	7,355	0,514
Počet daní	0,617	0,602	0,000	0,845	0,143
Podíl externích nákladů	1,296	1,660	0,000	2,000	0,753
Složitost systému	0,513	0,602	0,000	0,699	0,192
Přístup správce daně	0,149	0,062	0,000	0,564	0,173
Znalosti správce daně	0,135	0,000	0,000	0,477	0,168
Právníkové osoby					
Relativní vyvolané náklady	−0,679	−0,722	−2,272	0,357	0,666
Obrat poplatníka	7,913	7,720	6,258	10,556	0,978
Podíl externích nákladů	1,271	1,614	0,000	0,000	0,692
Složitost systému	1,649	1,602	0,000	3,708	0,783
Přístup správce daně	0,231	0,301	0,000	0,523	0,164
Znalosti správce daně	0,266	0,301	0,000	0,523	0,157

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 4 ukazuje výsledky regresních modelů pro fyzické a právnické osoby. Vzhledem k tomu, že byla identifikována heteroskedasticita dat, odhad byl proveden prostřednictvím metody HC (heteroskedasticity correction). Prezentované modely vykazují zejména v případě právnických osob relativně vysoké hodnoty koeficientů determinace.

Regresní modely pro fyzické a právnické osoby, vysvětlovaná proměnná je logaritmus relativních vyvolaných nákladů

	Fyzické osoby	Právnické osoby
const	7,482*** (2,704)	10,291*** (1,999)
Log (obrat poplatníka)	-2,075** (0,863)	-2,137*** (0,502)
Log (obrat poplatníka)²	0,125* (0,067)	0,082*** (0,031)
Log (podíl externích nákladů)	0,198** (0,08)	0,202*** (0,041)
Log (počet daní)	0,697** (0,282)	X
Log (složitost systému)	X	0,342*** (0,087)
Log (přístup správce daně)	X	-0,710*** (0,136)
s. r. o.	X	0,203*** (0,063)
F test (p-value)	2,88e-11	4,49e-22
Adj R²	0,54	0,88
Počet pozorování	100	100

Poznámky: x – proměnná nebyla identifikována jako statisticky významná, *** 1% hladina významnosti, ** 5% hladina významnosti, * 10% hladina významnosti, standardní odchylky v závorkách.

Odhad byl proveden prostřednictvím metody HC (vážené nejmenší čtverce, kdy jako váha slouží převrácená hodnota rozptylu, převzatého z výstupů Whiteova testu).

Zdroj: vlastní zpracování

V obou modelech byla potvrzena regresivita vyvolaných nákladů, což znamená, že ve vztahu k tržbám či daňovému základu jsou relativní vyvolané náklady vyšší u menších daňových poplatníků než u větších. Vztah však není lineární, ale polynomičtý, což se projevuje statistickou významností koeficientu u proměnné čtverec log (obrat). Pokles relativní hodnoty vyvolaných nákladů se tedy u větších daňových poplatníků postupně zpomaluje.

Statistickou významnost vykazuje také regresní koeficient u obou typů poplatníků v případě podílu plateb externím subjektům. Hodnota regresního koeficientu se v obou modelech pohybuje kolem 0,2, což znamená, že nárůst tohoto podílu o jedno procento zvyšuje relativní vyvolané náklady o 0,2 %. Najímání externích subjektů je tedy dražší než zajištění obdobných činností vlastními zaměstnanci (in house).

Další proměnné jsou statisticky významné pouze u jednoho typu daňových poplatníků. V případě fyzických osob hodnota relativních vyvolaných nákladů roste s růstem počtu daní, ke kterým je poplatník registrován, což je logické, neboť roste počet úkonů (daňových přiznání, hlášení atd.), které musí daňový poplatník během roku provádět.

Zajímavé výsledky vykazuje model u právnických osob. Subjekty, které považují daňový systém za složitý, vykazují v průměru vyšší relativní vyvolané náklady, než ty, kterým se zdá jednoduchý. Opačný vztah byl identifikován u hodnocení přístupu správců daní. Firmy, které jsou méně spokojené s přístupem správců, vykazují nižší relativní vyvolané náklady. Konečně posledním statisticky významným proměnnou je koeficient u binární proměnné s. r. o, což znamená, že společnosti s ručením omezeným vykazují v průměru vyšší relativní vyvolané náklady než ostatní právní formy.

Závěr

Hodnota celkových relativních vyvolaných nákladů vynakládaných daňovými poplatníky, která byla vypočtena na základě výzkumů realizovaných v letech 2003 a 2008, se v České republice pohybuje mezi 4 a 6 %. Jedná se o hodnoty, které nijak významně nevybočují z čísel, ke kterým docházejí studie realizované v zahraničí. I přes tento relativně pozitivní závěr je však nutné upozornit na příliš vysoké hodnoty vykazované u některých daní. Zejména daň z příjmů fyzických osob z podnikání a silniční daň nelze označit optikou vyvolaných nákladů za efektivní.

Vedle výše diskutovaného problému příliš vysokých hodnot vyvolaných nákladů u některých typů daní je nutné při konstrukci daňového systému zohlednit i nerovnoměrný dopad na jednotlivé daňové poplatníky. Regresní modely, které byly prezentovány v tomto článku, potvrzují regresivní dopady vyvolaných nákladů, jakož i vyšší nákladovost při nutnosti nakupovat služby související se správným plněním daňových povinností od externích subjektů. Lze předpokládat, že potřeba těchto nákupů bude přímo úměrná složitosti daňového systému.

Na základě výše uvedeného se domníváme, že by tvůrci daňových politik měli při nastavování povinností pro daňové poplatníky analyzovat zejména možnosti zjednodušení daňové administrativy u daně z příjmů fyzických osob z podnikání, kde jsou hodnoty vyvolaných nákladů nejvyšší. Dále by bylo vhodné jak u fyzických, tak i právnických osob zvážit možnost zjednodušeného prokazování daňových povinností u malých subjektů, aby tak byla alespoň částečně potlačena regresivita vyvolaných nákladů.

Platí rovněž, že vyvolané náklady lze absolutně nejvíce omezit tam, kde se dotýkají velkého počtu daňových subjektů. Z hlediska omezování vyvolaných nákladů by proto bylo správným krokem zavedení jednoho výběrního místa (Tepperová, Kubantová, 2013), které by mělo pozitivní dopad na několik milionů operací daňových poplatníků ročně. Velmi hrubé odhady úspor vyvolaných nákladů se v tomto případě pohybují kolem jedné mld. Kč ročně.

Vysoké vyvolané náklady „malých“ daní v ČR neznamenají nutně, že procedura placení těchto daní je složitá. Zákonodárce by měl zvážit i to, zda je jejich výnos přiměřený nákladům vlády i daňových poplatníků na jejich výběr. Pokud je výnos těchto daní (nebo poplatků) příliš nízký a náklady na výběr příliš vysoké, je nutné buď jejich výnos zvýšit nebo je zrušit, a nahradit je jinými daňovými nebo poplatkovými nástroji.

Literatura

- ALM, J. 1996. What is an "Optimal" Tax System? *National tax Journal*. March 1996, Vol. 49, No. 1, pp. 117–133.
- COOLIDGE, J. 2012. Findings of tax compliance cost surveys in developing countries. *eJournal of Tax Research*. 2012, Vol. 10, No. 2, pp. 250–287.
- EC-EUROSTAT. 2014. *Statistics Database. Main national accounts tax aggregates* [online]. Brussels: European Commission [cit. 2014-10-13]. Dostupné na http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database.
- EK. 2004. *European Tax Survey*. SEC (2004) 1128/2. Brussels: European Commission, 2004.
- EVANS, C. 2003. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. *eJournal of Tax Research*. 2003, Vol. 1, No. 1, pp. 64–82.
- EVANS, C. 2008. Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview. In LANG, M.; OBERMAIR, C.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.; WENINGER, P. (eds.). *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2008, pp. 447–470. ISBN 978-9041126665.
- FELDSTEIN, M. 1997. How Big Should Government Be? *National tax Journal*. June 1997, Vol. 50, No. 2, pp. 197–213.
- GUJARATI, D. N. 1995. *Basic Econometrics*. New York: McGraw-Hill Book Co., 1995. ISBN 0-07-112342-3.
- HANSFORD, A.; HASSELDINE, J. 2012. Tax Compliance Costs for Small and Medium Sized Enterprises: The Case of the UK. *eJournal of Tax Research*. October 2012, Vol. 10, No. 2, pp. 288–303.
- CHITTENDEN, F.; KAUSER, S.; POUTZIOURIS, P. 2005. PAYE-NIC Compliance Costs: Empirical Evidence from the UK SME Economy. *International Small Business Journal*. December 2005, Vol. 23, No. 6, pp. 635–656.
- ISCMN. 2005. *International Standard Cost Model. Measuring and Reducing Administrative Burdens for Businesses*. International SCM Network to Reduce Administrative Burdens. 2005. Dostupné na <http://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/34227698.pdf>
- KLUN, M. 2004. Compliance costs for personal income tax in a transition country: the case of Slovenia. *Fiscal Studies*. 2004, Vol. 25, No. 1, pp. 93–104.
- KLUN, M.; BLAZIC, H. 2005. Tax compliance costs for companies in Slovenia and Croatia. *Finanzarchiv*. 2005, Vol. 61, No. 3, pp. 418–437.
- LIGNIER, P.; EVANS, C. 2012. The Rise and Rise of Tax Compliance Costs for the Small Business Sector in Australia. *Australian Tax Forum*. 2012, Vol. 27, No. 3, pp. 615–672.
- MF ČR. 2014. *Údaje z registru daňových subjektů* [online]. Praha: Ministerstvo financí [cit. 2014-10-13]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>.
- MIRRLEES, J. A. 1971. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies*. April 1971, Vol. 38, No. 2, pp. 175–208.
- OECD. 2001. *Businesses' Views on Red Tape. Administrative and Regulatory Burdens on Small and Medium-sized Enterprises*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development. ISBN 92-64-18716-2. DOI: 10.1787/9789264193468-en.
- PAVEL, J.; VÍTEK, L. 2010. Environmental Tax Reform: Administrative and Compliance Costs of Energy Taxes in the Czech Republic. In SOARES, C. D. et al. (eds.) *Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives (Volume VIII)*. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 76–88.
- PAVEL, J.; VÍTEK, L. 2012. Transaction Costs of Environmental Taxation: the Administrative Burden. In MILNE, J. E., ANDERSEN, M. S. (eds.). *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, s. 273–282. ISBN 978-1-84844-997-8.
- PUDIL, P.; VYBÍHAL, V.; VÍTEK, L.; PAVEL, J., a kol. 2004. *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4.

- ŘEZANKOVÁ, H. 2011. *Analýza dat z dotazníkových šetření*. 3. dopl. vyd. Praha: Professional Publishing, 2011. ISBN 978-80-7431-062-1.
- SANDFORD, C. T. 1973. *Hidden costs of taxation*. London: Institute of Fiscal Studies. 1973. ISBN 978-0902992047.
- SANDFORD, S. C. 1995. *Tax Compliance Costs – Measurement and Policy*, Bath: Fiscal Publications in association with The Institute for Fiscal Studies, 1995. ISBN 0-9515157-5-6.
- SHAW, J.; SLEMMOD, J.; WHITING, J. 2010. Administration and Compliance. In MIRREES, J. et al. (eds.) *Dimensions of Tax Design: the Mirreles Review*. Oxford: Oxford University Press, 2010. Pp. 1100–1203. ISBN 978-0-19-955375-4.
- SLEMMOD, J.; SORUM, N. 1984. The Compliance Cost of US Individual Income Tax System. *National Tax Journal*. 1984, Vol. 37, No. 4, pp. 461–474.
- SMULDERS, S.; VOLLEBERGH, H. 1999. Green Taxes and Administrative Costs: The Case of Carbon Taxation [Working Paper No. 7298]. Cambridge (MA): National Bureau of Economic Research, 1999. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w7298.pdf>.
- SUSILA, B.; POPE, J. 2012. The Tax Compliance Costs of Large Corporate Taxpayers in Indonesia. *Australian Tax Forum*. 2012, Vol. 27, pp. 719–772.
- SOLILOVÁ, V.; NERUDOVÁ, D. 2013. Transfer pricing: General Model for Tax Planning. *Ekonomický časopis*. 2013, Vol. 61, No. 6, pp. 597–617.
- TEPEROVÁ, J.; KUBANTOVÁ, K. 2013. Omezení a možnosti jednoho inkasního místa v České republice. *Český finanční a účetní časopis*, 2013, Vol. 8, No. 1, pp. 61–76.
- TRAN-NAM, B.; EVANS, C.; WALPOLE, M.; RITCHIE, K. 2000. Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. *National Tax Journal*. June 2000, Vol. 53, No. 2, pp. 229–252.
- VAILLANCOURT, F. 1987. The Compliance Cost of Taxes on Business and Individuals: A Review of the Evidence. *Public Finance*. 1987, Vol. 42, No. 3, pp. 395–414.
- VÍTEK, L., PAVEL, J. 2008. *Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem* [výzkumná studie]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze a Ministerstvo financí ČR, 2008.
- WB. 2013. *Independent Panel Review of the Doing Business Report*. Washington, DC: World Bank, 2013. Dostupné na <http://www.dbrpanel.org/sites/dbrpanel/files/doing-business-review-panel-report.pdf>.
- WOOLDRIDGE, J. M. 2009. *Introductory Econometrics: A Modern Approach*. Cincinnati: South-Western College Publishing, 2009.
- YITZHAKI, S. 1979. A Note on Optimal Taxation and Administrative Costs. *American Economic Review*. 1979, Vol. 69, No. 3, pp. 475–480.
- ZÍDKOVÁ, H. 2014. Determinants of VAT GDP in EU. *Prague Economic Paper*. 2014, Vol. 23, No. 4, pp. 514–530.

COMPLIANCE COSTS OF THE CZECH TAX SYSTEM

Jan Pavel, Leoš Vitek, University of Economics, W. Churchill Sq. 4, CZ – 130 67
Prague 3 (jan.pavel@vse.cz; leos.vitek@vse.cz)

Abstract

The paper presents methods and results of tax compliance costs (TCC) in the Czech Republic and uses the econometric analysis to show which factors affect their size at the level of individual taxpayers. The results of the author's measurement of the TCC for the Czech Republic are following (% of tax revenue): VAT 4,5; CIT 5,5; PIT on employees 3,0; PIT on self-employed 34,4; SSC 1,5–3,5. The econometric analysis of the factors affecting the level of TCC shows the regressive character of these costs. However the decreasing of a relative value of TCC gradually slows down for large taxpayers. The analyses also show statistical significance of the relationship between TCC and costs for external tax advisory. Hiring external actors is therefore more expensive than similar activities ensured by own employees (in-house service). Firms that consider the tax system is complex have on an average higher relative TCC than others. The opposite relationship was identified for tax administration: firms that are less satisfied with administrators have lower relative TCC.

Key words

compliance costs of taxation, Czech Republic, tax system

JEL Classification

H21