

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Moderní přístupy k měření efektivnosti daní

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Michaela Štrbíková**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Břetislav ANDRLÍK, Ph.D.

Znojmo, 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Moderní přístupy k měření efektivnosti daní“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne 30. dubna 2012

.....

Jméno PŘÍJMENÍ

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala mému vedoucímu bakalářské práce, panu Ing. Břetislavu Andrlíkovi, Ph.D., za odbornou pomoc, cenné připomínky a rady, které mi velmi pomohly při zpracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Michaela ŠTRBÍKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Moderní přístupy k měření efektivity daní
Název (v angličtině)	Modern approach to measurements of tax efficiency

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je s využitím analýzy a deskripce metod měření efektivity výběru daní navrhnout nejvhodnější systém pro měření efektivity v České republice, včetně aplikační části.

Postup práce:

1. Vyhledat odborné prameny související s daňovou problematikou, a to zejména ve vazbě na měření efektivity daní.
2. Podrobný popis identifikovaných metod měření efektivity daní.
3. Identifikace současných provedených výzkumů měření efektivity daní a jejich deskripce.
4. Analytická část měření efektivity daní.
5. Syntéza dosažených výsledků.

Metody: Deskripce, klasifikace, analýza, komparace, dedukce, syntéza.

Rozsah práce: 40 - 70

Seznam odborné literatury:

1. ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, s r. o., 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.
2. KOTLÁN, Ivan. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání a vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství ČVUT, 2010. 112 s. ISBN 978-80-86729-58-9.
3. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-73575-74-8.
4. OECD. *Revenue statistics: 1965 – 2009*. Paris: OECD, 2010. 340 p. ISBN 978-92-6407-576-4.
5. PUDIL, Pavel.; VYBÍHAL, Václav.; VÍTEK, Leoš.; PAVEL, Jan. a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 160 s. ISBN 80-86861-07-4.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2012

L.S.


Michaela ŠTRBÍKOVÁ
Autor


Prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo


Ing. Břetislav ANDRLÍK, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá identifikací metod měření výběru daní a jejich aplikací při srovnání s vybranými členskými zeměmi OECD. Cílem práce je navrhnout optimální řešení pro zvýšení efektivnosti výběru daní. První část popisuje teoretický úvod daní a daňový systém v České republice a jejich úlohu v ekonomice. Ve druhé části jsou představeny administrativní náklady zdanění a nadměrné daňové břemeno a jejich dělení, poté následuje popis používaných metod měření těchto daňových nákladů. Rozbor daňových nákladů vybraných států OECD naleznete ve čtvrté části práce, jejíž součástí je i kapitola, která by měla objasnit záměry projektu Jednoho inkasního místa. Závěr obsahuje hodnocení efektivnosti výběru daní v České republice a návrh na jeho vylepšení.

Klíčová slova

Efektivita zdanění, vyvolané náklady, administrativní náklady, nadměrné daňové břemeno.

Abstract

This bachelor thesis deals with the identification of the methods of tax collection measurement and their application in comparison with selected OECD member countries. The objective of this thesis is proposing an optimum solution to increase tax collection efficiency. The first part describes a theoretical introduction to taxes and the tax system in the Czech Republic and their role in the economy. The second part includes administrative costs of taxation and excessive tax burden and their division. This is followed by the description of the used methods of measurement of such tax expenses. An analysis of tax expenses of the selected OECD countries can be found in the fourth part of this thesis. It also includes a chapter focussed on clarification of the intentions of the Single Collection Point project. The conclusion evaluates the efficiency of the tax collection system in the Czech Republic and provides a proposal for its improvement.

Key words

Tax efficiency, induced expenses, administrative costs, excessive tax burden.

Obsah

1	Úvod	8
2	Cíl práce a metodika	10
3	Teoretická část	11
3.1	Úvod do daňové teorie	11
3.1.1	Funkce daní	12
3.1.2	Třídění daní	13
3.1.3	Daňová soustava a daňový systém	16
3.1.4	Daňové zásady	18
3.1.5	Daňová optimalizace	19
3.2	Efektivnost daní	20
3.2.1	Administrativní náklady (přímé a nepřímé)	21
3.2.2	Náklady mrtvé váhy	23
3.3	Měření administrativních nákladů	26
3.3.1	Metoda přepočteného pracovníka	27
3.3.2	Metoda případových studií	30
3.3.3	Metodika SCM	31
3.3.4	Metodika Doing Business	34
4	Praktická část	40
4.1	Analýza výstupů daňové části studie Doing Business	40
4.2	Hodnocení efektivnosti daňového systému ČR	46
4.2.1	Analýza projektu JIM	48
5	Závěr	50
6	Seznam použité literatury	52

Seznam zkratk

Seznam obrázků

Seznam grafů

Seznam tabulek

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Daně jsou důležitou a neodmyslitelnou součástí dnešního světa, mají podstatný vliv na hospodářský a sociální rozvoj společnosti, její stabilitu a prosperitu. V zemích OECD tvoří v průměru více jak třetinu hrubého domácího produktu, ne jinak je tomu i v České republice. Ještě významnějšími se ukazují jako příjmy státního rozpočtu, s jehož pomocí stát plní své politické, ekonomické a sociální úkoly. Celosvětová ekonomická krize způsobuje pokles daňových příjmů, což vyvolává nutnost dělat nepříliš snadná rozhodnutí v oblasti daňové politiky. Vlády se na jedné straně snaží zajistit dostatečné příjmy do veřejných rozpočtů, na druhé straně by však měly podporovat investice a hospodářský růst. Vybírání daní se stalo mnohem obtížnější ve velkých rozvinutých ekonomikách s vysokým strukturálním deficitem státního rozpočtu, zejména díky rostoucímu tlaku ze strany veřejnosti, kde fiskální politika nebyla nikdy tak pozorně sledována. Je zřejmé, že vlády budou muset zvýšit daně, stejně jako dělat škrty ve výdajích a současně budou muset být opatrné při zvyšování daní tak, aby nebyla potlačována obnova ekonomiky. V důsledku celosvětové finanční krize, se svět zásadně změnil a způsob jakým fungujeme, se změnil spolu s ním. Vznikla potřeba tvorby silnější ekonomiky, zmírnění globálních rizik, zajištění udržitelného rozvoje, posílení bezpečnosti, vytváření rámce hodnot a budování efektivních institucí.

K tomuto napomáhá projekt Skupiny Světové banky nazvaný Doing Business (Podnikání), který analyzuje legislativní požadavky na společnosti v dané zemi během jejich celého životního cyklu, včetně založení a provozu společnosti, zahraničního obchodování, plnění daňových povinností a ukončení podnikání. Na základě údajů získaných v rámci Doing Business je založena studie společnosti PricewaterhouseCoopers a Světové Banky: Paying Taxes (Jak se platí daně), která je stejně jako Doing Business vydávána za každý rok. Studie Paying Taxes analyzuje a srovnává daňové systémy 183 zemí světa a hodnotí jejich celkový prospěch. Zpráva měří náročnost placení daní na základě zhodnocení administrativní zátěže spojené s daňovými předpisy a výpočtu podílu celkové daňové zátěže podniků na jejich hrubém zisku. Nabízí způsoby, jak nastavit daňový systém tak, aby byl výhodný pro státy i pro podniky. Ministerstvo financí České republiky již využívá závěry této studie delší dobu, a to zejména poznatky o různých přístupech k daňovému systému.

Od roku 2006 projekt Doing Business zahrnuje indikátor placení daní, který měří jednoduchost (složitost) placení daní. Indikátor ukazuje náklady na placení daní u společnosti z případové studie a administrativní zátěž spojenou s plněním daňových povinností. Jsou měřeny pomocí tří dílčích ukazatelů: celkové míry zdanění, času nutného ke splnění hlavních daňových povinností a celkového počtu daňových plateb. Na základě těchto ukazatelů v České republice strávili v roce 2006 daňoví poplatníci 930 hodin výpočtem a platbou daní a počet plateb byl 27. Ministerstvo financí provedlo významné změny u daně z příjmů právnických osob, DPH a sociálního zabezpečení. Díky těmto změnám došlo během let 2008 a 2009 ke snížení času nutného na splnění daňových povinností na 613 hodin a počtu plateb na 12. Časová zátěž na splnění daňových povinností byla přesto v Česku stále druhá nejvyšší v rámci Evropské unie a také vyšší než průměr všech 183 zemí, který činil 286 hodin. Celkově se Česká republika umístila na 121. místě žebříčku výhodnosti daňového systému, což ukazuje na zhoršování v porovnání posledních čtyř let. Ministerstvo financí provedlo další daňovou reformu, která v roce 2010 vedla k dalšímu snížení počtu hodin na 557, počet plateb zůstal stejný. Celkové umístění se zlepšilo o čtyři body na 117. Tyto stále neuspokojivé výsledky ukazují, jak moc důležité je pro zjednodušení daňového systému, úspěšné spuštění tzv. Jednotného inkasního místa (dále jen JIM) pro výběr daní, sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a sjednocení základu pro odvody daní i sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a dále reforma územního uspořádání finančních úřadů.

Vytvoření JIM vychází z potřeby zvýšení efektivity výběru daní. To dává podnět k pozastavení se nad měřením efektivity výběru daní a hledání jeho nejvýhodnějšího postupu, což je hlavním cílem práce. K dosažení tohoto cíle je vhodné vysvětlit některé základní daňové pojmy a nastínit problematiku daňového systému, a to je obsahem první kapitoly teoretické části. Pro rozbor některých vybraných metod měření je důležité seznámení se s náklady zdanění, které zahrnují administrativní náklady a nadměrné daňové břemeno, jak je uvedeno ve druhé kapitole. Třetí kapitola obsahuje popis vybraných metod měření nákladů a postupy výpočtů, vztahující se k praktické části, kde je Česká republika srovnávána s vybranými zeměmi OECD z hlediska efektivity daňového systému. Některé z těchto členských států OECD stejně jako Česká republika prošly v posledních letech již řadou reforem.

2 Cíl práce a metodika

Cílem bakalářské práce je prostřednictvím analýzy a deskripce metod měření efektivnosti výběru daní navrhnout nejvhodnější systém pro měření efektivnosti výběru daní v České republice, a to včetně využití výstupů vybrané metodiky v aplikační části.

K naplnění cíle práce je potřebné stanovit a realizovat sestavu cílů dílčích a jejich postupným dosažením, využitím patřičných metod vědeckého zkoumání a poznání v rámci zpracování práce, vytvořit předpoklady pro splnění vytýčeného cíle. Jedním z těchto dílčích cílů je deskripce reformy veřejných financí, především reformy daňového systému, jejíž součástí je projekt JIM.

V teoretické části práce jsou metodou deskripce definovány základní pojmy daňové teorie, ve které je zahrnuta souhrnná klasifikace daní a vzájemná komparace metod tohoto třídění daní. Metoda deskripce je použita i při analýze nákladů daňového systému pro posuzování efektivity výběru daní. Podrobněji jsou charakterizovány i metody měření efektivnosti vybírání daní, nezbytné pro splnění stanoveného cíle.

V rámci praktické části se rozliší analytická část, jejíž náplní bude aplikace výstupů vybrané metody měření a následná komparace vybraných zemí OECD obsahující rozbor vývoje administrativních a daňových nákladů a identifikace rozhodujících problémových okruhů efektivity daňového systému v ČR, a syntetická část obsahující shrnutí analyzovaných problémů, vyhodnocení efektivity daňového systému a formulace deduktivně vyvozeného doporučení vedoucí k dosažení optimálního řešení.

Závěrem vyvozeným z provedených komparací a analýz je koncept nejvhodnějšího systému pro měření efektivnosti výběru daní, zjištění zda je reforma veřejných financí výhodná a doporučení týkající se v současné době probíhající daňové reformy.

Informace použité při zpracování bakalářské práce, pocházejí především z vybrané odborné literatury, studií Doing Business a Paying Taxes vydaných během posledních pěti let, internetových stránek Ministerstva financí, Ministerstva práce a sociálních věcí, Ministerstva průmyslu a obchodu, České daňové správy a Vlády české republiky.

3 Teoretická část

V rámci teoretické části je zahrnuta kapitola obsahující teoretický úvod daní, kapitola zabývající se efektivností daní a daňového systému a kapitola popisující používané metody měření efektivnosti výběru daní vhodné k využití v aplikační části.

3.1 Úvod do daňové teorie

Tato kapitola obsahuje pojednání o zdanění, stručné definice a rozbor vybraných základních pojmů daňové teorie. A to zejména: Daně, funkce daní, daňové soustavy, daňových zásad a optimalizace daní. Největší pozornost je věnována třídění daní a daňovému systému, o kterém je dále pojednáno v souvislosti s efektivitou výběru daní.

Zdanění se liší od ostatních peněžních převodů tím, že jejich účastníci jsou nuceni se tohoto transferu účastnit. Stiglitz (1997, s.455-456) dále uvádí, že tedy nejde o dobrovolnou směnu. Daně jsou formou státního donucování a otázky zdanění tak patří mezi nejbolestivější a nejvíce diskutované problémy mezi politiky a mezi vládou a občany státu vůbec. Přesun finančních prostředků ve prospěch vládnoucích skupin bývá ze strany občanů vnímán jako nespravedlnost a tento dojem má a vždy měl bezesporu své opodstatnění. Daně vláda používá k financování veřejných statků, které jsou, nebo by alespoň měli být prospěšné pro všechny občany, nejen pro ty, kteří jsou dobrovolnými plátcí těchto povinných příspěvků. Přesto jen výjimečně bývá úloha vlády při zajišťování veřejných statků zpochybňována.

Definice daně

Po celém světě je daň chápána jako přesun finančních prostředků od poplatníků (fyzických nebo právnických osob) do státního rozpočtu. Definice daně podle Kubátové (2010, s.15):
„Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru“.

Z právního hlediska představuje daň závazkový synallagmatický¹ právní vztah, a protože česká právní úprava pojem „daň“ přímo nedefinuje, jeví se nezbytnou analýza základních znaků daně, která ji odlišuje od jiných poplatků a plateb (Kotlán, 2010, s.9-34).

Podle těchto znaků je daň definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do

¹ Tzn. vzájemně podmíněný, kde oba subjekty tohoto vztahu mají vzájemná práva a vzájemné

veřejného rozpočtu, jako platba neekvivalentní a neúčelová. Neúčelovost daně vyplývá ze skutečnosti, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, ale je součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož jsou financovány různorodé veřejné zájmy. Neekvivalentnost daňového odvodu je založena na neexistenci nároku na protihodnotu ve výši odpovídající zaplacené dani (Andrlík, 2010, s.9).

Podle klasifikace OECD (2010, s.286) je daň definována jako povinná, nenávratná platba ve prospěch vládních institucí. Daně jsou nenávratné v tom smyslu, že výhody poskytované vládou daňovými poplatníky obvykle nejsou v poměru k jejich platbám.²

3.1.1 Funkce daní

Daně jsou významným zdrojem příjmů státního rozpočtu³, s jehož pomocí vláda financuje činnost státu, veřejné správy a některých veřejných služeb. Jedná se především o starobní důchody, zdravotní péči, sociální potřeby, vzdělávání, zajištění obrany státu, ochrany občanských práv, přírodního bohatství a životního prostředí, příspěvky do Evropské unie, vládní investice a také o úroky ze státního dluhu. Prostřednictvím daní ovlivňuje fiskální politika⁴ vybrané mikroekonomické a makroekonomické cíle, jako například: Přerozdělování bohatství, spotřebu různého zboží a služeb, výši disponibilního důchodu obyvatelstva a úspory domácí ekonomiky. Další předpoklady ekonomů ohledně vlivu daní uvádí Široký (2008, s.3): Podle nich lze pomocí daní přispět k vyšší zaměstnanosti, ekonomické rovnováze a přiměřenému ekonomickému růstu.

Z výše uvedeného lze odvodit hlavní ekonomické funkce veřejných financí:

1. **Funkce alokační** – daň řeší neefektivnost v alokaci zdrojů v ekonomice. Alokační funkce znamená buď vložení prostředků tam, kam jich trh dává málo (např. do školství), nebo naopak odebrání prostředků z oblastí, kde jich je příliš

² Definice umožňuje zahrnout do daní i povinné příspěvky na sociální zabezpečení, např. výplaty důchodů nebo zdravotní péče ve skutečnosti v proporcii k platbě nejsou (Kubátová, 2010, s.23).

³ Význam daní jakožto příjmů veřejných rozpočtů vyjadřuje jejich podíl na celkových příjmech. V české republice dosahuje více než 90 % (Kubátová, 2010, s.19).

⁴ Široký (2008, s.3) definuje rozpočtovou politiku jako soubor nástrojů zabezpečujících finanční prostředky státu a fiskální politiku jako mnohem širší pojem, který kromě rozpočtových cílů sleduje dosažení požadovaných hodnot makroekonomických agregátů.

mnoho (zdanění ekologické), např. pomocí daňových úlev.

2. **Funkce redistribuční** – prostřednictvím daní dochází k přerozdělení důchodů v ekonomice. Lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství vytvořené trhem za spravedlivé, proto mají daně za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším, např. pomocí sociálních dávek.
3. **Funkce stabilizační** – daně mají za úkol stabilizovat hospodářský cyklus. Stabilizační funkce zmírňuje cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti, míry stability cenové hladiny a rozumné míry ekonomického růstu.

Za nejdůležitější funkci daní se často označuje **tzv. fiskální funkce** – získávání finančních prostředků do veřejného rozpočtu, z něhož jsou pak financovány veřejné výdaje, podmiňuje a zahrnuje tedy výše zmíněné hlavní funkce daní (Kubátová, 2010, s.19).

3.1.2 Třídění daní

Klasifikace daní je postavena na jejich posuzování z mnoha různých hledisek. Vedle základního členění na daně přímé a nepřímé, se pro účely třídění používá kritérium subjektu (kdo je plátce daně), kritérium objektu (co je předmětem daně), kritérium dopadu (např. na tržní mechanismus). Dále se daně mohou třídit vzhledem k potřebám správce daně (např. podle způsobu jejich úhrady) a v neposlední řadě i pro potřeby statistických úřadů (institucionální třídění), jejichž údaje jsou nezbytné při srovnávání daňových systémů a jejich následné regulaci.

Široký (2010, s.32) uvádí, že při srovnávání daňových systémů jednotlivých zemí se za daně považují, všechny odvody daňového charakteru, uvedené v klasifikaci daní podle metodiky OECD (2010 s.284), která je rozděluje do šesti hlavních skupin:

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení⁵

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

⁵ Někteří autoři zařazení sociálních odvodů do daní zpochybňují, protože nesplňují znaky neúčelovosti a neekvivalentnosti.

5000 Daně ze zboží a služeb

6000 Ostatní daně

Velmi podobná je metoda klasifikace podle evropského standardu národního účetnictví ESA 1995, využívaná v zemích EU, účtů splňujících definici daně (Eurostat, Příloha IV s.265-266):

1. Daně na produkci a dovoz (ESA kód D2)
2. Daně z důchodů a bohatství (ESA kód D5)
3. Daně kapitálové (ESA kód D91)
4. Sociální příspěvky (ESA kód D611)

Téměř identické číselné klasifikační kódy používá mezinárodní norma pro statistiky národních účtů, přijatá Statistickou Komisí OSN, kterou je Systém národních účtů SNA 2008 (dříve SNA 1993).

Ministerstvo financí (2011a) pro potřeby vládní finanční statistiky ve výkazu příjmů veřejných rozpočtů řadí daně a sociální příspěvky do následujících skupin:

11. Daně

111. Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů
112. Daně z objemu mezd a z pracovní síly
113. Daně z majetku
114. Daně ze zboží a služeb
115. Daně z mezinárodního obchodu a transakcí
116. Ostatní daně

12. Sociální příspěvky

121. Příspěvky na sociální zabezpečení
121. Ostatní sociální příspěvky

Z tohoto třídění je zřejmé, že ministerstvo financí nepovažuje sociální příspěvky za daňové příjmy. A jak vyplývá z obsahu Zprávy o výsledcích hospodaření státního rozpočtu za rok 2010 (Ministerstvo financí, 2011b), nejsou tyto příspěvky zahrnovány ani do nedaňových

a ostatních příjmů. Kubátová (2009, s.34) uvádí, že pro účely sestavení a kontroly státního rozpočtu jsou v ČR příspěvky na sociální pojištění považovány za zvláštní kategorii.

Srovnání metod klasifikace

Diferenciace těchto metod spočívá v tom, že na rozdíl od klasifikace OECD, která se zaměřuje na mezinárodní srovnávání celosvětové úrovně, se klasifikace ESA 1995 soustřeďuje především na situaci a požadavky údajů v rámci EU. V pořadí čtvrtá z uvedených klasifikací, představující nový mezinárodní statistický standard pro shromažďování fiskálních dat, je metodika Mezinárodního měnového fondu GFS 1986 (resp. GFS 2001), tato je uplatňována v rámci finanční statistiky vlády České republiky.

Odlišnosti mezi metodikami GFS 1986 a ESA 1995 lze popsat jako rozdíl mezi daňovou evidencí, která pracuje s peněžními toky a účetnictvím, které sleduje také pohledávky a závazky. Nová metodologie GFS 2001, která je postupně implementována členskými zeměmi už od roku 2002, se svojí podstatou blíží metodologii ESA 1995. Na rozdíl od systému GFS 1986, který pracuje s daty pouze na bázi peněžních toků, zachycuje nová metodologie účetní operace stejně jako ESA 1995 na akruální bázi: tzn., že transakce a ostatní ekonomické toky jsou zaznamenávány v okamžiku, kdy se ekonomická hodnota vytváří nebo zaniká a také tehdy, když se pohledávky a závazky zvyšují nebo snižují bez ohledu na to, kdy bude realizovaná operace peněžně uhrazena a zda vůbec s peněžním tokem souvisí (Ministerstvo financí, 2012b).

EUROSTAT (2012, s.2) hodnotí ESA 1995 jako plně konzistentní s revidovanou, celosvětově rozšířenou metodikou národních účtů SNA 1993 (2008), kterou společně vydalo pět mezinárodních organizací: OSN, Mezinárodní měnový fond, Komise Evropského společenství, OECD a Světové banka. Systém ESA 1995 je však více zaměřen na podmínky a potřeby údajů v EU, které slouží jako centrální referenční rámec pro sociální a ekonomické statistiky EU a jejích členských států. Oba systémy jsou v souladu s pojmy a klasifikacemi používanými i v jiných sociálních a ekonomických statistikách.

Důležité části koncepčního rámce SNA 2008 (stejně tak i ESA 1995) a jejich definic různých sektorů ekonomiky jsou promítnuty v klasifikaci OECD. Určité odlišnosti mezi tříděním daní vznikají proto, že cílem SNA 2008 je poskytnout původní široké členění daní

v rámci statistických údajů tak, jak je obecně považováno daňovými správami. Klíčové rozdíly jsou charakterizovány:

1. OECD zahrnuje pojistné na sociální zabezpečení do daňových příjmů.
2. Existují různé názory, zda jsou či nejsou řazeny některé dávky a poplatky jako daně.
3. OECD vylučuje přisouzené daně či subvence vyplývající z provozu více oficiálních směnných kurzů.
4. Rozdíly existují i v systému slev na dani.

Protože klasifikace a hodnocení daňových příjmů v systému GFS 2001 a SNA 2008 jsou velmi podobné (výjimkou je režim slev na dani), platí tyto rozdíly také pro GFS 2001 (OECD 2010, s.302-305).

Srovnání klasifikace OECD daní a klasifikací používaných SNA 2008, ESA 1995 a GFSM 2001 položku po položce obsahuje tabulka v příloze č. 2.

3.1.3 Daňová soustava a daňový systém

Tyto dva často používané a vykládané pojmy daňové teorie jsou obvykle zaměňovány, neboť jsou mnohdy chápány jako synonyma. V literatuře však najdeme jejich přesné rozlišení (Široký, 2008, s.10).

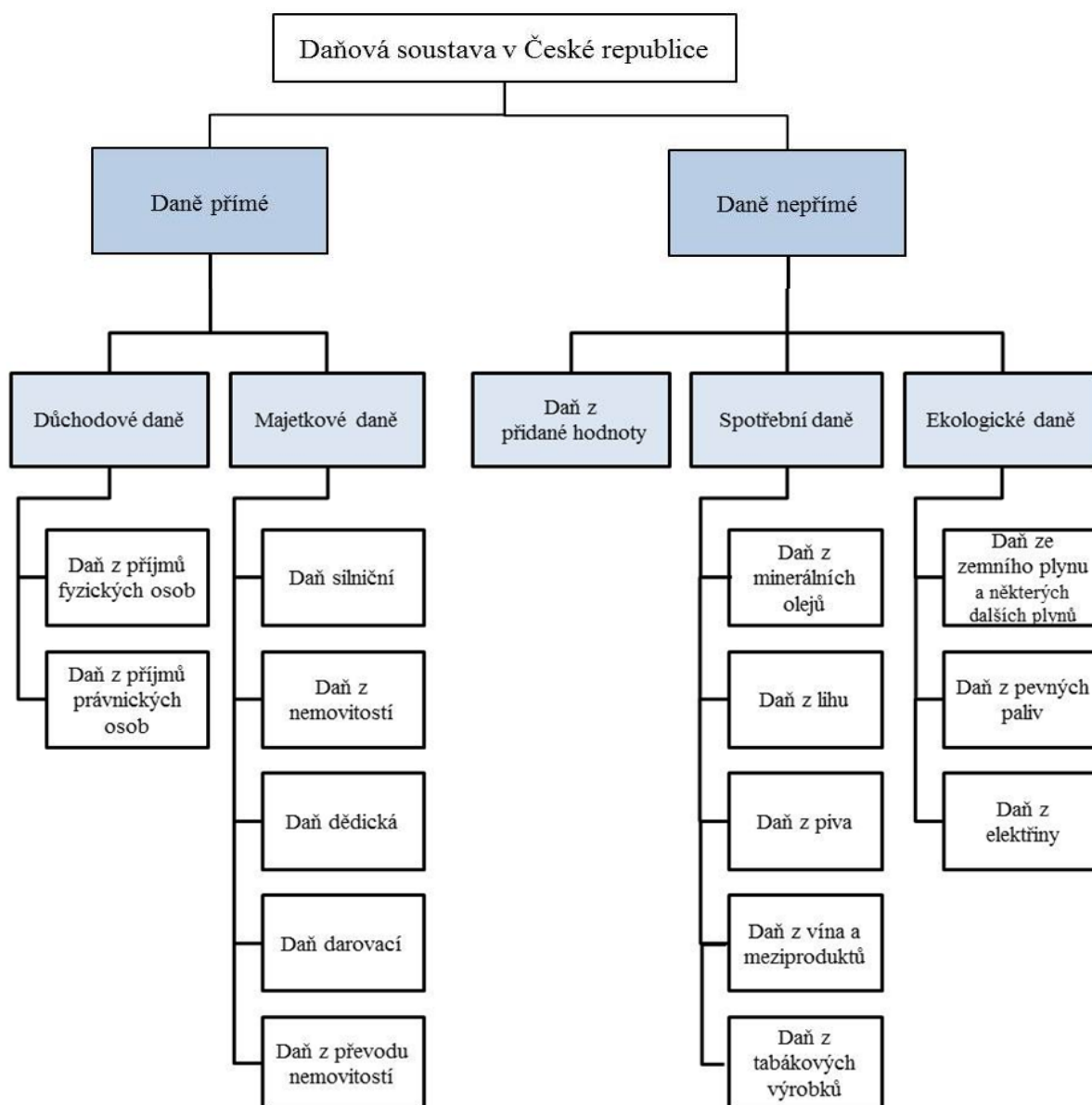
O tom jak bude daňový systém či daňová soustava sestavena, respektive ze kterých daní se bude skládat, rozhoduje vláda. A jak uvádějí Samuelson a Nordhaus (2007, s.328), má pro své rozhodování při stanovení daňového zatížení na výběr z nepřeberného množství daní (např. daň z příjmů, daň ze zisku, silniční daň, daň z přidané hodnoty, daň z obratu, daň z hlavy atd.). A rozhoduje také o tom, koho zdanění postihne (bohaté nebo chudé, staré nebo mladé, zaměstnavatele nebo zaměstnance).

Daňová soustava

Daňová soustava představuje soubor daní vybíraných v daném státě. Jednotlivé daně jsou formulovány a podrobně upraveny daňovými zákony. Široký (2008, s.10) uvádí, že uspořádání daňové soustavy je ovlivněno velikostí a územním členěním státu, tradicemi

způsobu výběru daní a přijatými závazky vyplývajícími ze zapojení do mezinárodních integračních procesů. Struktura daňové soustavy České republiky vychází z klasifikace daní dle vazby na důchod poplatníka daně, podle této klasifikace se daně člení na přímé daně a nepřímé daně (Andrlík, 2010, s.12). Daně přímé bezprostředně postihují příjmy a majetek poplatníků, daně nepřímé⁶ jsou vybírány v cenách zboží a služeb a zasahují tedy příjmy a majetek poplatníků zprostředkovaně.

Obrázek č. 1 Daňová soustava České republiky



Zdroj: vlastní zpracování, Andrlík (2010, s.13-14)

Daňový systém

⁶ Mezi nepřímé daně řadíme i cla, protože vykazují všechny základní znaky daně.

Daňový systém je širší pojem nežli daňová soustava. Kromě zmíněné daňové soustavy v sobě zahrnuje i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, zabezpečujících správu daní, jejich vyměrování, kontrolu a vymáhání, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují vůči daňovým subjektům (Grůň, 2006, s.115).

Daňový systém není jen souhrnem procesů, které slouží k výběru a správě daní, ale především i skladba daného počtu daní (jejich daňové sazby, způsob určení základu, daňové úlevy atd.), která je utvářena tradicemi a ovlivněna vyspělostí ekonomiky země. V každém státě je nastavena taková míra zdanění a podíl struktury daní, které by měli zajistit, aby bylo dosaženo požadovaného výsledku, kterým je získání co nejvyšších daňových výnosů při minimálních nákladech (příkladem jsou náklady na administrativu, daňové úniky a dvojí zdanění) na straně státu i poplatníků.

3.1.4 Daňové zásady

Daňový systém nemůže být správně nastaven a není ani schopen správně fungovat, pokud nerespektuje tyto hlavní zásady týkající se daní:

1. **Zásada rovnosti** – v každém státě by měli poplatníci přispívat na výdaje státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tzn. úměrně výši jejich důchodu.
2. **Zásada určitosti** – doba splatnosti, způsob placení a částka daně, kterou má každý jednotlivec platit, by měly být určeny přesně, a tak, aby to bylo všem dopředu jasné, a ne jen libovolně.
3. **Zásada pohodlnosti platby** – každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí neboli kdy ji s největší pravděpodobností má z čeho zaplatit.
4. **Zásada nízkých nákladů výběru daně** – každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby poplatníci neplatili více, než kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.

Tyto všeobecné zásady, které ve svém pojednání šířeji rozvádí Smith (2001, s.733-734), jsou výchozím bodem mnohých ekonomů při sestavování návrhů na požadavky kladené na daňový systém. Podle Stiglitze (1997, s.460) je všeobecně rozšířený názor, že „dobrý“

daňový systém by měl mít pět následujících vlastností:

1. **Ekonomická efektivnost** – daňový systém by neměl bránit efektivnímu využívání zdrojů.
2. **Administrativní jednoduchost** – daňový systém by měl být poměrně jednoduchý a snadno provozovatelný.
3. **Flexibilita** – daňový systém by měl být schopen pružně reagovat na změny v ekonomických podmínkách.
4. **Jednoznačný vztah k politickému systému** – daňový systém by měl umožnit snadný přehled o tom, kolik a kam se platí, aby výsledek odpovídal preferencím občanů.
5. **Spravedlnost** – daňový systém by měl být spravedlivý při zdaňování různých skupin obyvatelstva.

Tyto a další požadavky slouží jako kritéria odhadu kvality daňového systému. Jednotlivé cíle nejsou vždy v souladu, a pokud jsou konfliktní, je nutné najít určitý kompromis. Spravedlnost může vyžadovat složitou administrativu a může narušovat neutralitu daní⁷, nebo v případě zaměření vládní politiky na efektivnost může dojít k narušení spravedlnosti (Musgrave a Musgraveová, 1994, s.200). Tato problematika s sebou přináší další pojem, a tím je daňová optimalizace.

3.1.5 Daňová optimalizace

Otázky týkající se optimálního zdanění v daňové teorii vyplývají především ze dvou hlavních požadavků kladených na daně: spravedlnost a efektivnost. Tyto požadavky jsou nejdůležitějšími faktory z hlediska společenského blahobytu. Optimum je kompromisem mezi spravedlností a efektivností, eventuálně je za určitých předem daných požadavků na přerozdělení (spravedlnost) hledáno řešení s co nejmenšími ztrátami (efektivnost). (Hamerníková, 2010, s.73-83).

Daňová optimalizace je tedy základním tématem daňové politiky. Vedle spravedlnosti, která je, zřejmě nejvíce rozebírána na straně daňových poplatníků, je předmětem daňové

⁷ Neutralita daní znamená, že zdanění neovlivňuje výběr výrobních faktorů, vlastnické a organizační vztahy v ekonomice a nezasahuje do svobodných pravidel ekonomické soutěže.

politiky a daňové teorie vůbec i efektivnost, o níž je pojednáno v následující kapitole.

3.2 Efektivnost daní

Tato kapitola pojednává o efektivnosti daňového systému, efektivnosti zdanění a výběru daní. Pozornost je věnována administrativním nákladům a nadměrnému daňovému břemenu, jejichž analýza je nezbytná pro hodnocení efektivnosti daňového systému.

Podle Smithe (2001, s.734-735) jsou zdrojem neefektivnosti výběru daní tyto čtyři způsoby, kdy mohou obyvatelé platit na daních více, než kolik tyto přinášejí do státní pokladny:

1. Vybírání daní vyžaduje práci velkého počtu úředníků.
2. Daně zabraňují a odrazují od podnikatelské činnosti obyvatelstva.
3. Mají za následek daňové úniky. Následné tresty (exekuce) mohou poplatníka ekonomicky zničit, ten pak není schopen prostřednictvím daně nadále přispívat do státní pokladny.
4. Výběr daní je spojen s nepříjemnostmi, šikanováním a křivdou. Duševní újma je pro poplatníka totéž co další náklad.

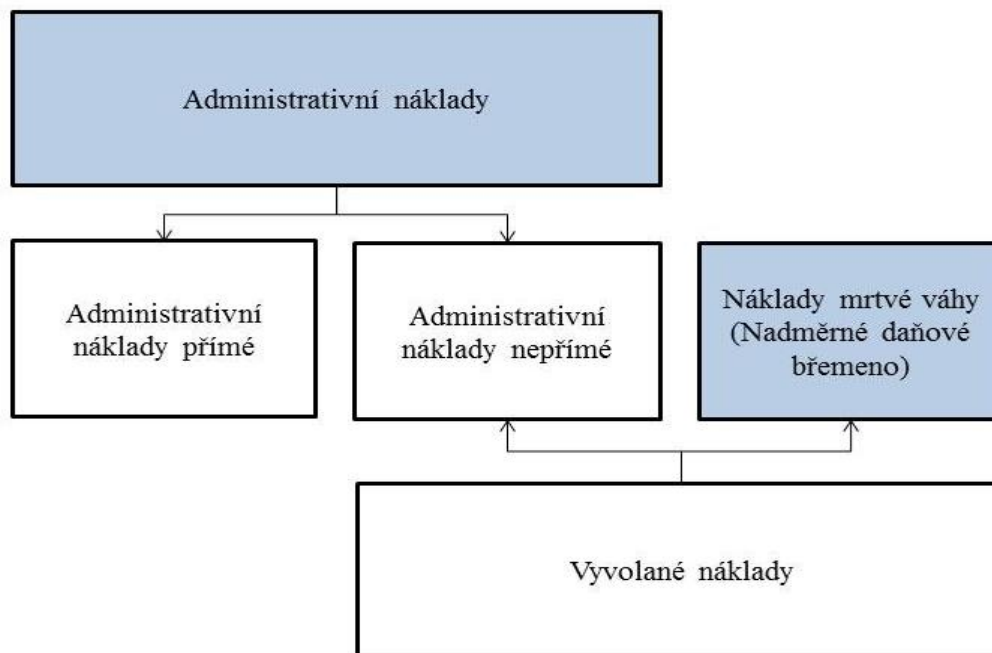
Z tohoto výčtu zdrojů neefektivnosti lze vysledovat, že neefektivnost, nebo naopak efektivnost daní může být zkoumána z více úhlů. Můžeme sledovat efektivnost alokace zdrojů v ekonomice (působení daní) a efektivnost vybírání daní. Za klíčové zdroje neefektivnosti se považují náklady na administrativu na straně státu a daňových poplatníků a distorzita (zkreslení) daní vyvolávající náklady mrtvé váhy.

Klasifikace nákladů zdanění

Náklady zdanění se rozdělují na administrativní náklady, které se dělí na náklady přímé a náklady nepřímé, a náklady mrtvé váhy. Dalším používaným členěním je rozdělení na přímé (administrativní nebo také správní) náklady zdanění a náklady daněmi vyvolané, do kterých se zařazují administrativní náklady nepřímé a nadměrné daňové břemeno.

Jmenované členění znázorňuje následující obrázek:

Obrázek č. 2 Schéma nákladů zdanění



Zdroj: vlastní zpracování

3.2.1 Administrativní náklady

Se spravedlností daňového systému se snižuje jeho efektivnost. Je to dáno tím, že spravedlivější daňový systém bývá komplikovanější⁸, a čím je komplikovanější, tím vyšší jsou náklady na jeho administrativu. Na straně vlády nazýváme tyto administrativní náklady jako náklady přímé, na straně obyvatelstva jsou pojmenovány jako náklady nepřímé. Mají vliv na efektivnost výběru daní.

Administrativní náklady přímé

Administrativní náklady daňového systému lze definovat jako celkové náklady veřejného sektoru spojené s výběrem daní na všech vládních úrovních a ve všech okamžicích daňového procesu, a to včetně nákladů obětované příležitosti⁹ (Pudil a kol., 2004, s.5).

Přímé administrativní náklady jsou spojeny s daněmi na straně veřejného sektoru. Podle Kubátové (2010, s.45) zahrnují všechny náklady státní správy na organizaci daňového systému, evidenci daňových poplatníků, výběr daní, kontrolní činnosti a také náklady

⁸ Spravedlnost se zajišťuje prostřednictvím stanovení většího počtu různých daní, daňových sazeb. apod., a to přispívá ke složitosti daňového systému.

⁹ Nazývané také jako oportunitní náklady.

statistického úřadu na pořízení informací pro daňové úřady a náklady na služby soudnictví pro správce daně.

Mezi výhody správy daní patří snadná zjistitelnost výše nákladů a úspory z rozsahu. Úspory z rozsahu vznikají tím, že se celkové náklady rozkládají na mnoho daňových poplatníků a vyšší sazby vedou k vyššímu výnosu bez znatelných dodatečných nákladů (Musgrave a Musgraveová, 1994, s.256). Tito dále uvádějí stručný přehled faktorů ovlivňujících výši přímých administrativních nákladů:

1. Výběr vhodných technik a administrativních postupů (počítače umožňují získávání detailnějších informací a přispívají ke snížení nákladů).
2. Rozsah provádění kontroly (větší míra kontroly přináší další dodatečné náklady).
3. Stanovení vysokých pokut (levnější než kontrola zvyšující pravděpodobnost přistižení, ale hůře akceptovatelné z hlediska spravedlnosti).
4. Složitost daňového systému (složitost správních nákladů zvyšuje).
5. Míra centralizace (vyšší centralizace zamezuje množení správních procesů a tedy i dalších nákladů).

Administrativní náklady nepřímé

Nepřímé administrativní náklady jsou náklady veřejného sektoru. Jsou to **náklady vyvolané** zákonnými požadavky kladenými na daňové poplatníky. Na jejich základě si daňový poplatník výši daně musí spočítat, přiznat a zaplatit. Kubátová (2010, s.45) uvádí, že jde o čas a peníze poplatníků vydané převážně na seznámení se s daňovými zákony, vedení účetnictví, vyplňování daňových přiznání, odborné rady daňových poradců a právníků, patří sem i náklady spojené s komunikací a návštěvami příslušných úřadů. Tyto náklady nelze tak snadno zjistit, protože nejsou vykazovány a ani jinak statisticky zachycovány, ale odhaduje se, že jsou několikanásobně vyšší než přímé administrativní náklady¹⁰. Stejně jako přímé administrativní náklady rostou se složitostí daňového systému.

Jejich základní ekonomické třídění je podle Pudila a kol. (2004, s.46-47) následující:

¹⁰ Joel Slemrod z Michiganské univerzity odhadl, že nepřímé náklady jsou vyšší nejméně pětikrát nežli náklady přímé (Stiglitz, 1997, s.464).

1. **„Klasické“ vyvolané náklady daňových poplatníků** – náklady na čas, poplatky vnějším dodavatelům, na zaměstnance, prostory a jejich technické vybavení.
2. **Cash-flow náklady** – náklady vznikající v důsledku odvádění daně dříve, než dojde k příslušné ekonomické transakci. Tato situace může nastat v případě, kdy subjekt, který je zodpovědný za administraci daně, musí tuto daň odvést, aniž by do okamžiku odvodu skutečně získal základ daně. Např. odvod vlastní daňové povinnosti v případě DPH, i když nedošlo k úhradě vydaných faktur odběratelem nebo zálohy na daň u DPFO nebo zálohy pojistného u OSVČ.
3. **Psychické náklady** – přestože neexistují žádné empirické studie, které by vyčíslily jejich výši, odhaduje se, že v některých případech mohou dosahovat významných hodnot. Lze je pozorovat, resp. nelze je vyloučit i na straně správců daní.

S existencí daňového systému souvisejí také **vyvolané užítky** soukromého sektoru, které je nutné spolu s vyvolanými náklady vzájemně kompenzovat. Rozdíl vytváří celkové společenské náklady zdanění soukromého sektoru¹¹.

Pudil a kol. (2004, s.47-48) definuje základní druhy užiteků. Řadí mezi ně prospěch vznikající v důsledku „pozdního“ odvedení daně (daň je placena v pozdějším termínu, než v okamžiku kdy je vykázána administrativně nebo kdy by z ekonomického hlediska měla být odvedena), cash-flow užitek z důvodu odvedení menší částky než by odpovídalo ekonomické skutečnosti (ve skutečnosti dochází ke vzájemnému vyrovnání s cash-flow náklady vzhledem posunu v čase), s cash-flow souvisí i prospěch z odpočtu DPH na vstupu (daň je státem vrácena ještě před tím, než je dodavateli v ceně vstupu zaplácena), manažerské užítky (stát vede informační systém, ze kterého těží i daňový poplatníci) a užitek související s přechodem zaměstnanců daňové správy do soukromého sektoru (zvýšená kvalifikace a informace, které jsou pro daňové subjekty hůře dostupné).

3.2.2 Náklady mrtvé váhy

Nadměrné břemeno je dalším **vyvolaným nákladem** daňových poplatníků snižující efektivnost daňového systému. V literatuře bývá také označováno jako náklady mrtvé váhy, absolutní ztráta nebo ztráta mrtvé váhy.

¹¹ V literatuře se tento výsledek označuje pojmem čisté vyvolané náklady zdanění.

Daňové břemeno

Zdanění znamená přesun zdrojů do veřejného rozpočtu, dochází tak ke snížení zdrojů pro soukromou potřebu. Tyto zdroje mohly být spotřebiteli využity jinak (v jejich prospěch), proto toto snížení lze chápat jako náklady nevyužité příležitosti (oportunitní náklady) neboli daňové břemeno.

Celkové daňové břemeno je větší než daň a daňový výnos. Podle Peckové (2008, s.365) lze daňové břemeno vyjádřit schematicky:

$$\text{Daňové břemeno} = \text{Daň} + \text{Nadměrné daňové břemeno} + \text{Administrativní náklady}$$

Nadměrného daňové břemeno

Nadměrné daňové břemeno je nákladem vznikajícím prostřednictvím distorze (narušení ekonomických procesů), kterou vyvolává každá daň¹² (její zavedení, zánik nebo změna). Kubátová (2010, s.47) popisuje distorzi daní na příkladech: Spotřební daň zvyšuje cenu zboží a snižuje čistý výnos z jeho výroby, daň z mezd zvyšuje cenu práce a snižuje čistou mzdu, atd. Tyto vztahy mají vliv na chování poplatníků, ti hledají co nejnižší daňové zatížení nebo se snaží dani vyhnout tím, že si volí mezi dvěma vzájemně nahraditelnými výrobky, prací a volným časem nebo současnou a budoucí spotřebou. Nastává substituce snížením spotřebovaného množství zdaněného statku a přechodem k nezdaněnému statku. Distorze tedy vyvolává substituční efekt¹³. Pudil a kol. (2004, s.107) upřesňuje: Substituční efekt způsobuje ztrátu mrtvé váhy. Ta je tím větší, čím větší je substituční efekt.

Vlivem daně, která narušuje strukturu spotřebitelských výdajů, tedy vzniká substituční efekt, jehož výsledkem je neuskutečněný výnos, který představuje nadměrné daňové břemeno.

Vznik nadměrného daňového břemene

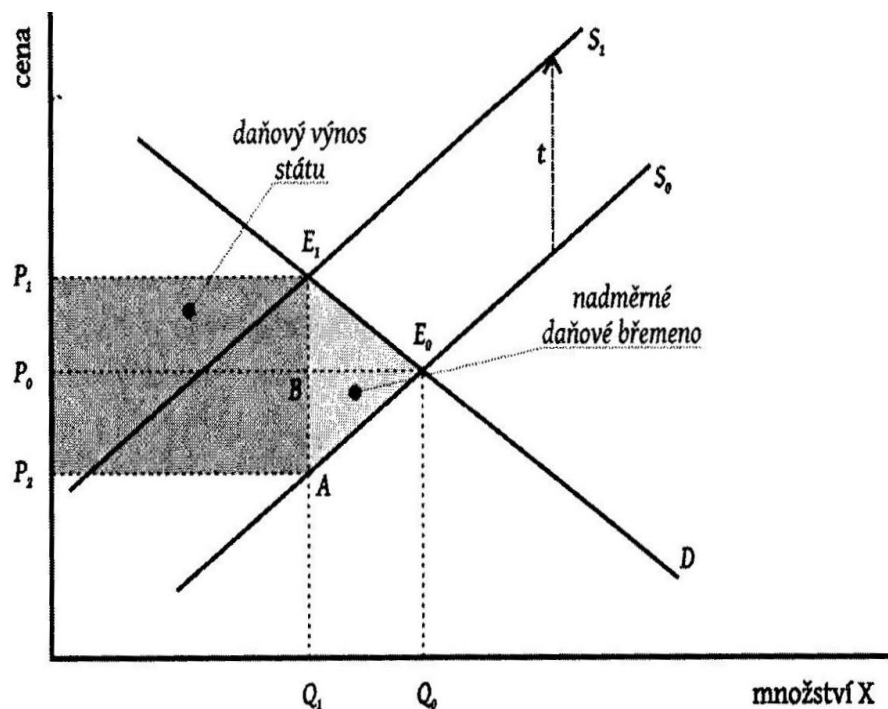
¹² Za nedistorzní je považována paušální daň z hlavy, ale to už v dnešním globalizovaném světě nemusí platit a podle Širokého (2008, s.104) by bylo zavedení daně z hlavy politicky těžko průchodné a navíc by se složitě naplňovaly daňové funkce.

¹³ Daně vyvolávají i důchodový efekt, tzn. daň snižuje disponibilní důchod poplatníka.

V následujícím grafu je daňové břemeno definováno jako plocha $P_1P_2AE_0E_1$, která je rovnoměrně rozdělena mezi výrobce $P_0P_2AE_0$ a spotřebitele $P_1P_0E_0E_1$. Daňové břemeno vzniklo uvalením jednotkové daně t , která způsobila snížení objemu zboží na trhu z výše Q_0 na výši objemu Q_1 . Výnos této daně je charakterizován plochou obdélníka $P_1P_2AE_1$. Tento daňový výnos však není totožný s daňovým břemenem, jejich rozdíl je vyjádřen plochou trojúhelníka AE_0E_1 . Tato plocha je tvořena ztrátou části spotřebitelského přebytku a části přebytku výrobce, a protože ji vláda nezískala formou svých příjmů, je tato nenávratně ztracena. Tento nerealizovaný výnos představuje nadměrné daňové břemeno (Široký, 2008, s.102-103). Schéma vztahu mezi nadměrným daňovým břemenem, daňovým břemenem a vládním výnosem lze definovat takto:

$$\text{Nadměrné daňové břemeno} = \text{Daňové břemeno} - \text{Výnos státu}$$

Obrázek č. 3 Grafické znázornění nadměrného daňového břemene



Zdroj: Kubátová (2010, s.49)

V důsledku zdanění tedy dochází ke ztrátě části přebytku spotřebitele a části přebytku výrobce. Přebytek spotřebitele je rozdíl mezi cenou, kterou je spotřebitel ochoten za danou jednotku statku platit a cenou, kterou skutečně platí, v grafu jej představuje plocha pod poptávkovou křivkou po rovnovážnou cenu ($P_1P_0E_0E_1$). Přebytek výrobce je rozdíl mezi

cenou, za kterou výrobce danou jednotku statku skutečně prodává a cenou, za kterou by jej byl ochoten prodat, v grafu je znázorněn plochou nad nabídkovou křivkou po rovnovážnou cenu ($P_0P_2AE_0$). Rovnovážná cena je pro prodávající vyšší a pro kupující nižší než cena, kterou jsou ochotni akceptovat (Kubátová, 2010, s.49).

Velikost nadměrného daňového břemene na konkurenčním trhu závisí:

1. **Na elasticitě poptávky** – čím menší je elasticita poptávky, tím menší je nadměrné daňové břemeno a čím je elasticita poptávky větší, tím je nadměrné daňové břemeno větší.
2. **Na elasticitě nabídky** – čím menší je elasticita nabídky, tím menší je nadměrné daňové břemeno a obráceně, čím je elasticita větší, tím větší je i nadměrné daňové břemeno.
3. **Na velikosti daně** – čím je daň větší, tím je větší i mrtvá ztráta daně, která roste rychleji než daň. Nadměrné daňové břemeno roste s druhou mocninou růstu daně.

Pecková (2008, s.371-373) dále popisuje: Je-li v daňovém systému více malých daní, je celkové nadměrné břemeno menší. Vybírala-li by se pouze jedna velká daň, bylo by velké, proto se v praxi využívá systém více daní, přestože pak rostou náklady na správu a výběr daní.

Nadměrné daňové břemeno (náklady mrtvé váhy) společně se správními (administrativní náklady přímé) a vyvolanými náklady (administrativní náklady nepřímé) jsou největšími položkami snižujícími efektivnost daňových systémů (Široký, 2008, s.104). Náklady efektivnosti představují škodu soukromého sektoru, která je vyšší než přínos veřejného sektoru.

3.3 Měření administrativních nákladů

Obsahem této kapitoly je prezentace metodologie a postupů výpočtů přímých i nepřímých administrativních nákladů. Především metoda tzv. přepočteného pracovníka, metoda případových studií, metodika SMC (standardní nákladový model) a metodika používaná v rámci Doing business.

Jedním z hlavních cílů veřejné správy je maximalizovat daňové příjmy státního rozpočtu.

Částka odváděné daně však není čistým příjmem státního rozpočtu, protože se snižuje o náklady na její získání. Z důvodu zajištění efektivity výběru daně musí být náklady na její získání co nejnižší, a pokud tomu tak není, ztrácí výběr daně smysl a stává se neefektivní (Andrlík, 2010, s.98). Na straně daňových poplatníků lze spatřovat obdobný proces, příkladem je snaha o maximalizaci zisku, kde je požadavek nízkých vyvolaných nákladů zdanění podmínkou toho, aby nedošlo k narušení efektivity a smysluplnosti podnikání. Potřeba efektivní daňové politiky, jejíž důležitou náplní je tedy minimalizace nákladů spojených se správou a výběrem daní, vyžaduje nástroje na její řízení, pro které je nezbytností dostatek informací. Jedná se o vstupní data používaná při výpočtech pro měření efektivity výběru daní. Míra obtížnosti jejich získávání určuje vypovídací schopnost výstupů aplikovaných metod.

3.3.1 Metoda přepočteného pracovníka

Tato metoda se používá k měření administrativních nákladů veřejného sektoru (přímé administrativní náklady). Je založena na rozdělení zaměstnanců územních finančních orgánů podle náplně jejich činnosti a konstrukci přepočtových koeficientů pro rozdělení celkových nákladů souvisejících s výběrem konkrétních daní a ostatních agend. Přístup vycházející z této metody je pro potřeby daňové správy České republiky nejvhodnější, protože získat údaje potřebné k identifikaci nákladů spojených s výběrem jednotlivých daní zde není možné, vzhledem k tomu, že na úrovni územních finančních orgánů neexistuje projektové rozpočtování a financování (Pudil a kol., 2004, s.20).

Už z názvu uvedené metody lze poznat, že se při výpočtech vychází ze přepočtení zaměstnanců, tzn., že ve skutečnosti není rozhodující konkrétní počet zaměstnanců, ale velikost jejich úvazku a jejich podíl prací věnovaným jednotlivým daňovým agendám, od kterých se odvíjí odměna za provedenou práci, která je mzdovým výdajem. Pomocí přepočtových koeficientů pracovního zatížení se pak k jednotlivým daním přiřazují kapitálové a ostatní (nemzdové) výdaje.

Postup výpočtu administrativních nákladů lze představit pomocí několika následujících rovnic na příkladu daně dědické (Andrlík, 2010, s.102-104):

Prvním krokem je rozdělení zaměstnanců dle jednotlivých daní a činností:

$$\mathbf{TE_{ce} = DE_{dpfo} + DE_{dppo} + DE_{dph} + DE_{spd} + DE_{sd} + DE_{dn} + DE_{ded} + DE_{dad} + DE_{dpn} + DE_{nc} + IE_{dc} + IE_o}$$

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_{dpn} - 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 (ostatních).

Dalším krokem jsou výpočty přepočtových koeficientů:

1. $K1$ - koeficient pro určení počtu užších režijních zaměstnanců daňových činností podílejících se na správě určené daně:

$$\mathbf{K1_{ded} = DE_{ded} / DE_{dpfo} + DE_{dppo} + DE_{dph} + DE_{spd} + DE_{sd} + DE_{dn} + DE_{dad} + DE_{dpn} + DE_{nc}}$$

PE - jednotlivý počet zaměstnanců neboli počet užších a přímých režijních zaměstnanců podílejících se na výběru určené daně pak vyjádříme následovně:

$$\mathbf{PE_{ded} = DE_{ded} + K1_{ded} * IE_{dc}}$$

2. $K2$ - k určení počtu režijních zaměstnanců nerozlišených podílejících se na správě

stanovené daně je využito výsledků vypočtených ze vzorce pro výpočet PE:

$$\mathbf{K2_{ded} = PE_{ded} / PE_{dpfo} + PE_{dppo} + PE_{dph} + PE_{spd} + PE_{sd} + PE_{dn} + PE_{ded} + PE_{dad} + PE_{dpn} + DE_{nc}}$$

TE - celkový počet zaměstnanců lze poté vyjádřit takto:

$$\mathbf{TE_{ded} = PE_{ded} + K2_{ded} * IE_o}$$

3. K3 - vyjadřuje poměr celkového počtu zaměstnanců podílejících se na výběru daně proti celkovému počtu zaměstnanců územních finančních orgánů.

$$\mathbf{K3_{ded} = TE_{ded} / TE_{ce}}$$

Následujícím krokem je kvantifikace celkové hodnoty přímých administrativních nákladů - TC, kterou zjistíme pomocí K3 následovně:

$$\mathbf{TC_{ded} = K3_{ded} * CC_{to} + K3_{ded} * TNC_{to}}$$

TNC_{to} - investiční výdaje územních finančních orgánů.

CC_{to} - běžné výdaje územních finančních orgánů.

Posledním krokem je poměření přímých administrativních nákladů s inkasem daně, získáme tak procentuální vyjádření administrativních nákladů AC na inkasu daně.

$$\mathbf{AC_{ded} = (TC_{ded} / TR_{ded}) * 100}$$

Pochybnosti u aplikace této metody podle Pudila a kol. (2004, s.25) vzbuzují otázky týkající se započítávání investičních výdajů (jejich problematika je založena na tom, že příslušné instituce ze zákona neodepisují, a že není ani možné zjistit strukturu jejich

investic), přesnosti výstupů informačního systému VEMA¹⁴ (neumožňují správné rozlišení zatížení zaměstnanců jednotlivými agendami) a zaměření výpočtů pouze na územní finanční orgány¹⁵.

3.3.2 Metoda případových studií

YIN (2003, s.19-32), popisuje případovou studii jako jedinečný způsob jak pozorovat každý fyzický jev, který existuje v souboru dat. Podle něj je případová studie intenzivním a obvykle dlouhodobějším výzkumem vybraného fyzického jevu (např. jedné osoby, firmy apod.), velikost zkoumaného vzorku se v nich tedy rovná jednomu případu. Každý případ se hodnotí individuálně a individuálně se k němu přistupuje. Vzájemné porovnávání pak vede k vyvozování určitých zobecnění. Případová studie je zpravidla považována za metodu kvalitativního výzkumu, avšak díky možnosti použití rozličných metod pro získání informací se nabízí příležitost k uplatnění případových studií k výhradně kvantitativní analýze, nebo i uplatnění smíšeného typu studie.

Při realizaci výzkumu metodou případové studie je podstatné rozhodnout, zda bude zkoumán jeden (v tomto případě jde o objasnění a proniknutí do hloubky problémů dané situace nebo organizace se záměrem porozumět okolnostem tohoto případu) nebo více případů (zde jde o získání poznatků prokazujících určité společné rysy poskytující ověření vhodnosti či nevhodnosti dané koncepce či inovace) a které případy budou k výzkumu vybrány. Výběr případů je vždy cílený a pro celý výzkum nejdůležitější. Zvláštním případem jsou tzv. mnohonásobné případové studie, které se používají zejména pro potřeby srovnávání zkoumaných případů. Takové soubory případových studií vyžadují jasný a přesný scénář, vymezení klíčových otázek, základních komponentů, výzkumných nástrojů a zahrnutí všech ověřených informací, které mohou výzkum ovlivnit tak, aby i při opětovném výzkumu bylo možné srovnání a následné vyvození závěrů pro celý soubor případů. (YIN, 2003, s.44-50).

Pudil a kol. (2004, s.27) tvrdí, že pokud nebylo prováděno systematické, případně nárazové účelové měření administrativních nákladů vybíraných daní a ani nebyly zavedeny

¹⁴ Informační a monitorovací systém pro řízení lidských zdrojů.

¹⁵ Pro komplexní posouzení daňové efektivnosti je nutné započítat i náklady a výběry celní správy.

monitorovací systémy s obdobnými výstupy jako VEMA¹⁶, které by zajistily data nezbytná pro výpočet administrativních nákladů, je měření problematické a jeho výsledky nepřesné a s omezenými vypovídacími schopnostmi. V těchto případech je možné zvolit metodu případových studií, která je založena na přijetí určitých zjednodušujících předpokladů při výpočtu administrativní náročnosti jednotlivých daní. Metoda se snaží o zachycení složitosti zkoumaného případu pomocí zajištění velkého množství dat od jednoho nebo několika málo jedinců¹⁷. Ze zjištěných dat je pak možné identifikovat například podíl jednotlivých daňových agend na činnosti úřadů a na jeho základě pak získat výsledky, které lze označit za přijatelné.

Metoda případových studií byla používána pro měření přímých administrativních nákladů, v současnosti se používá spíše pro měření vyvolaných nákladů. Pudil a kol. (2004, s.54-58) uvádí, že při použití výsledků získaných prostřednictvím nestrukturovaných rozhovorů byly výstupem studií pouze pokusy o přepočtení těchto výsledků na celou ekonomiku. Nejvhodnějším způsobem k získávání potřebných dat jsou strukturované dotazníky nebo rozhovory, protože takto získaná data jsou na rozdíl od nestrukturovaných plně srovnatelná. Ale ať už se jedná o dotazování pomocí přesně vymezených nebo nahodilých otázek, jejich cílem je zpravidla získání informací potřebných k měření daňových nákladů zejména pomocí určení objemu času nutného ke splnění daňových povinností.

3.3.3 Metodika SCM

Standardní nákladový model (Standard Cost Model – dále jen SCM), stejně jako níže specifikovaná metodika Doing Business, byly původně vyvinuty a aplikovány a první zprávy publikovány v Nizozemsku v roce 2003 (The World Bank, 2010, s.12). Tato metodika slouží jako praktický průvodce hodnocení administrativní zátěže podnikatelů, vyplývající z právních předpisů. V současné době je jediným nástrojem používaným k měření vlivu na náklady podnikání buď jednoho zákona nebo vybraných oblastí právních předpisů nebo provádění základního měření, zohledňující veškeré právní předpisy v zemi.

Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky (2010, s.2) vydalo nové metodické pokyny pro měření a přeměrování administrativní zátěže vycházející z mezinárodního

¹⁶ Tento stav se týkal případu celní správy.

¹⁷ V případě celní správy se jednalo o diskuzi s pracovníky.

standardního nákladového modelu, který se používá v řadě členských zemí EU. Na rozdíl od výchozí verze, která předpokládá měření až na úrovni nevládních organizací a široké veřejnosti, jsou tyto metodické pokyny zpracovány se zaměřením pouze na soukromou podnikatelskou sféru a z obsahového hlediska pak pouze na zákony České republiky a směrnice EU.

SCM se zaměřuje na administrativní aktivity, které musí být prováděny, aby se právní normě vyhovělo a ne na cíle právních předpisů či hodnocení jejich racionality. Jeho silnou stránkou je detailní měření administrativních nákladů až do úrovně jednotlivých úkonů. Informační povinnosti spojené s požadavkem na poskytování dat¹⁸ vyplývající z právních předpisů vyžadují řadu administrativních činností. SCM odhaduje¹⁹ náklady na každou takovou činnost. Činnosti mohou být prováděny interně nebo externě (outsourcing). Do odhadu může být zahrnut i nákup určitých prostředků pro provádění dané činnosti, avšak používaných jen ke splnění požadavků právní normy (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2010, s.4).

Základní vzorec SCM je udáván kombinacemi tří nákladových položek:

$$\text{Cena} * \text{Čas} * \text{Množství (rozsah} * \text{četnost)} = \text{Náklad na administrativní činnost (nebo požadavek na data)}$$

1. **Cena** - skládá se z tarifů, mzdových nákladů a režijních nákladů u činností prováděných interně nebo hodinových sazeb za služby zajišťované externě.
2. **Čas** - doba potřebná k provedení administrativní činnosti.
3. **Množství** - je dáno počtem firem ovlivněných právní normou a četností provádění činností během každého roku.

Tuto řadu nákladových položek je třeba zjistit pro každou administrativní činnost (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2010, s.4).

¹⁸ Například uvedení obratu firmy.

¹⁹ Při stanovení administrativní zátěže pomocí SCM se odhadům nevyhneme. Tyto odhady by tedy měly být co nejkvalifikovanější a prováděny tak, aby byla umožněna porovnatelnost.

Příklad použití vzorce SCM

Administrativní úkon zabere 2 hodiny (čas) a hodinová mzda pracovníka firmy, který tento úkon zpracovává je 160 Kč (tarif). Cena tedy bude $2 \times 160 = 320$ Kč. Jestliže se požadavek vztahuje na 1000 firem (rozsah), které musí potřebnou informaci poskytnout 2 x ročně (četnost), bude množství 2000. Celkový náklad na tento administrativní úkon tedy bude $2000 \times 320 = 640\,000$ Kč.

Pro potřeby přeměření administrativní zátěže podnikatelů je třeba vymezit administrativní činnosti, tyto se v rámci SCM člení do 16 skupin, a definovat předpoklady, podle kterých se bude měřit (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2010, s.6-7):

1. Pouze administrativní zátěž soukromého sektoru.
2. Všechny právní předpisy obsahující informační povinnosti a požadavky na data.
3. Jenom povinná regulace.
4. Informační povinnosti vůči státnímu sektoru a třetím stranám.
5. Dodržování informačních povinností v plném rozsahu.

Naproti tomu se pro potřeby přeměření zátěže nezabývá:

1. Náhradou administrativních výdajů.
2. Stanovením spodních prahových hodnot (lze je stanovit až na základě výsledků).

Režijní náklady jsou stanoveny jednotně procentní sazbou ve výši: 15 %.

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2010, s.7-8) postup měření a přeměřování pomocí metodiky SCM rozděluje do 4 fází a v jejich rámci do 15 kroků: Fáze 0 (Identifikace právních předpisů týkajících se firem, a z tohoto důvodu pak zahrnutých do analýzy.), předběžná analýza (kroky 1 - 9), získávání dat o časové náročnosti a nákladech (kroky 10 - 13) a nakonec kalkulace, předání dat a zpráv (krok 14 - 15).

OECD (2012, s.45-46), používající SCM jako výchozí rámec ke snižování administrativní zátěže pro podnikatele, uplatňuje zaznamenávání změn do výchozího měření. Jedná se o aktualizaci základního měření, která je v zásadě otázkou analyzování dopadů nových a novelizovaných pravidel stejným způsobem, jakým bylo prováděno základní měření

(kroky 1 – 15). Změny v administrativní zátěži mohou být výsledkem nových informačních povinností v doplněných stávajících právních normách (je přidán nový zákon, nový požadavek na poskytnutí dat) nebo důsledkem odstranění informačních povinností. Tyto změny by měly být pravidelně (nejlépe každoročně) zaznamenávány do databáze. Strukturální změny, například ekonomické indikátory jako inflace a úroveň mezd, stejně jako firemní indikátory, jako množství firem v různých průmyslových odvětvích a počet zaměstnanců, by měly být zafixovány (udržovány konstantními), aby bylo zajištěno, že se úroveň administrativní zátěže v databázi mění pouze v důsledku změny právní úpravy.

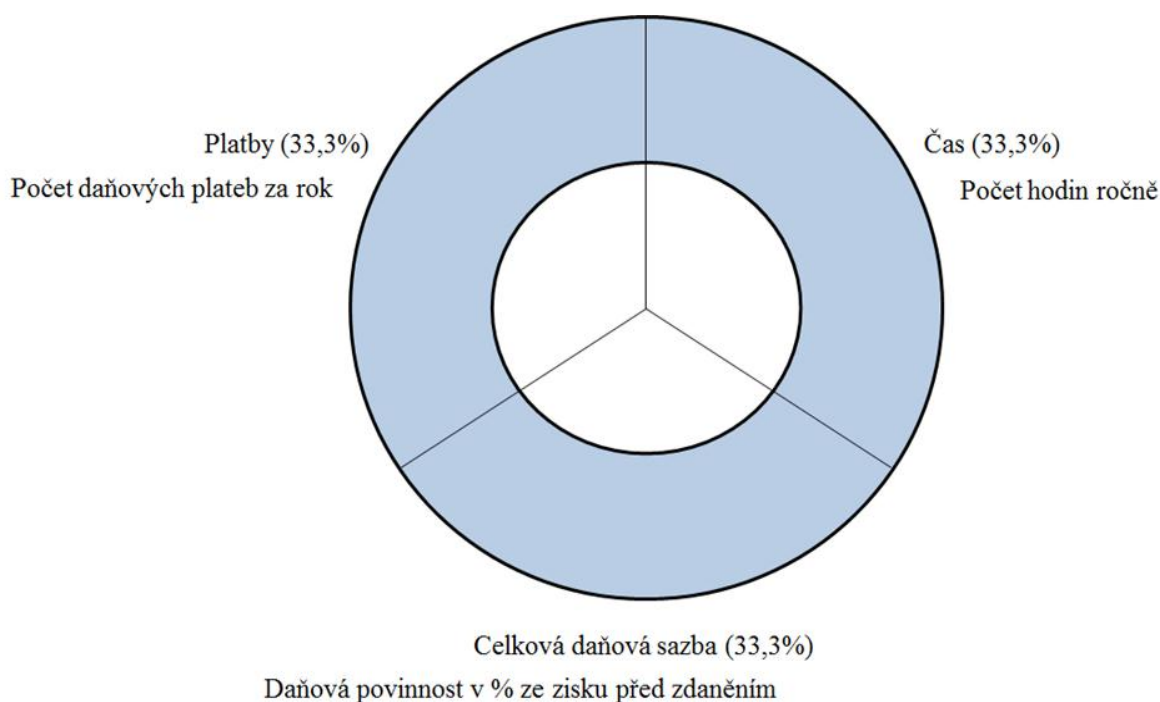
SCM zajišťuje transparentní měření, jehož výstupy jsou ideální při snaze o zjednodušení právních předpisů a snižování administrativní zátěže. SCM také umožňuje provést srovnání mezi jednotlivými zeměmi. Zemím, které se začínají zabývat snižováním administrativní zátěže, tak mohou poskytnout vhodná srovnávací měřítka. Výstupy mohou být také použity jako nástroj, který upozorňuje na dopady mezinárodních právních předpisů, zejména nařízení EU (OECD, 2012, s.50).

3.3.4 Metodika Doing Business

V rámci projektu Doing Business jsou zaznamenávány a sledovány daně a povinné odvody, které musí středně velká společnost odvést a zaplatit v daném roce, a zároveň měřena administrativní zátěž spojená s placením daní a dalších povinných plateb. Mezi daně a povinné odvody zahrnuje daně ze zisku či daně z příjmů právnických osob, sociální zabezpečení a odvody placené zaměstnavatelem, majetkové daně, daně z převodu nemovitostí, daně z dividendových příjmů, daně z kapitálových výnosů, daně z finančních transakcí, daně z odpadu, vozidel a silniční daně, a jiné malé daně a poplatky. Pořadí na jednoduchosti placení daní je dáno aritmetickým průměrem dílčích ukazatelů, kterými jsou celková míra zdanění, čas nutný ke splnění hlavních daňových povinností a celkový počet daňových plateb (PricewaterhouseCoopers, 2011b, s.74).

Jmenované podíly dílčích ukazatelů znázorňuje následující obrázek:

Obrázek č. 4 Znáznornění podílů dílčích ukazatelů indikátoru jednoduchosti placení daní



Zdroj: vlastní zpracování, (PricewaterhouseCoopers, 2011b, s.74).

Data pro Doing Business (The World Bank, 2012a) jsou shromažďována ve standardizované formě. Tým akademických poradců navrhl dotazník, který pro zajištění srovnatelnosti napříč ekonomikou a v průběhu doby, používá jednoduché obchodní případy s předpoklady k jejich porovnatelnosti z hlediska právní formy podnikání, rozsahu podnikání, jeho umístění a charakteru podnikatelské činnosti. Dotazníky jsou podávány prostřednictvím více než 9.028 místních odborníků, včetně právníků, obchodních poradců, účetních, speditérů, vládních úředníků a dalších odborníků pravidelně spravujících nebo doporučujících právní a regulační požadavky. Tito odborníci jsou v opakovaném kontaktu s týmem Doing Business, který zahrnuje konferenční hovory, písemné korespondence a návštěvy poradců Doing Business. Údaje z dotazníků jsou tak vystaveny četné řadě ověření, což vede k jejich revizi nebo rozšíření získaných informací.

Tato metodika nabízí několik výhod. Díky možnosti větší interakce s místními respondenty, která napomáhá objasnit případné nesprávné interpretace otázek, a díky jednoznačnosti zákonů a předpisů, je transparentní. Metodika je levná a snadno opakovatelná, takže data mohou být shromažďována ve velkém vzorku ekonomik. Vzhledem k tomu, že při sběru dat jsou použity standardní předpoklady, jsou měřítka

srovnávání platné po celé ekonomiky. Její výstupy, mohou nejen upozornit na rozsah konkrétní regulační překážky podnikání, ale také zjistit jejich původ, a také poukazují na to, co by mohlo či mělo být reformováno (The World Bank, 2012a). Za zmínku stojí i skutečnost, že tato metodika během posledních let procházela změnami, díky kterým docházelo k jejímu neustálému vylepšování.

Doing Business (The World Bank, 2012c) měří všechny daně a odvody, které souvisejí s podnikáním, jsou stanovené zákonem na federální, státní a místní úrovni a mají dopad na účetní závěrku. Nezahrnuje pouze povinné a jednostranné platby jak je tomu u veřejných rozpočtů, ale měří všechny uložené platby ovlivňující podnikání, mezi které řadí odvody sociálního a zdravotního pojištění, příspěvky do soukromých penzijních fondů nebo pojištění zaměstnanců. Pro účely výpočtu celkové míry zdanění jsou zahrnuty pouze odváděné daně a platby. Například, daň z přidané hodnoty je zpravidla vyloučena²⁰, protože se neprojevuje ve výkazu zisku a ztráty a je tak bez vlivu na účetní zisky. Náklady, které způsobuje tato daň, se však týkají ukazatelů měřících množství plateb a času, do kterých je následně započítána. K získání dat pro měření je využíván soubor účetních výkazů zobrazujících transakce uskutečněné během roku. V každé zemi daňoví odborníci započítávají daně a povinné odvody dle jejich příslušnosti na základě standardizovaných údajů studie. Údaje jsou také sestaveny k zjištění množství podání a plateb, a době potřebné k dosažení souladu s daňovými zákony v zemi.

Aby byly údaje srovnatelné pro všechny země, je potřeba následujících předpokladů týkající se podnikání (The World Bank, 2012c):

1. Zdaňována je společnost s ručením omezeným. Pokud v zemi existuje více než jeden typ společnosti s ručením omezeným, je vybrán typ vyskytující se nejčastěji. Nejběžnější forma je zpravidla vykazována statistickými úřady.
2. Společnost zahájila svou činnost k 1. lednu sledovaného roku a v tomto roce také pořídila všechny majetek a uvedený v rozvaze a najala zaměstnance.
3. Působí ve městě s největším počtem obyvatel.
4. Společnost pěti tuzemských fyzických osob, jejichž vlastnické podíly tvoří 100 % základního kapitálu.

²⁰ Nedobytné pohledávky z titulu této daně se při tomto výpočtu zohledňují.

5. Počáteční kapitál má hodnotu násobku 102krát násobeného průměrného příjmu vykazovaného na konci roku, ve kterém zahájila svou činnost.
6. Provozuje běžnou průmyslovou či obchodní činnost. Neúčastní se zahraničního obchodu a nezpracovává produkty podléhající zvláštnímu daňovému režimu, například alkohol nebo tabák.
7. Na začátku následujícího roku vlastní 2 pozemky, 1 budovu, stroje, kancelářské vybavení, počítače, 1 nákladní automobil a 1 má v pronájmu.
8. Nesplňuje podmínky pro investiční pobídky, nebo jiné výhody kromě těch, které souvisí s věkem nebo velikostí společnosti.
9. Má 60 zaměstnanců: 4 manažery, 8 asistentů a 48 zaměstnanců. Všichni jsou tuzemskými státními příslušníky, a 1 z manažerů je jedním z vlastníků.
10. Obrat činí částku, která násobí průměrný příjem na osobu v zemi 1050krát.
11. V prvním roce podnikání dosáhne ztráty.
12. Má hrubý zisk (před zdaněním) ve výši 20 %, tj. 120 % nákladů na prodané zboží.
13. Rozděluje 50 % čistého zisku mezi vlastníky na konci druhého roku.
14. Prodá jeden ze svých pozemků se ziskem na začátku druhého roku.
15. Roční náklady na pohonné hmoty pro nákladní automobily se rovnají dvojnásobku průměrného příjmu na obyvatele.

A také předpokladů týkajících se odváděných daní a povinných odvodů:

1. Všechny daně a povinné odvody jsou přiznané a zaplacené v druhém roce provozu. Daně a odvody, které mají stejný název, a spravuje je stejná instituce, se počítají jako jedna daň, přestože existují různé sazby v závislosti na podnikatelské činnosti.
2. Počet daňových plateb za rok je množství různých daní a odvodů násobených počtem plateb pro každou z nich. Četnost placení zahrnuje nejen pravidelné platby, ale i platby zálohové a srážkové.

Indikátor jednoduchosti placení daní ukazuje náklady na placení daní u společnosti z případové studie a administrativní náklady spojené s plněním daňových povinností. Tyto náklady jsou měřeny pomocí tří dílčích ukazatelů: celkového počtu daňových plateb, času nutného ke splnění hlavních daňových povinností (daň ze zisku, daně a další odvody za zaměstnance a spotřební daně) a celkové míry zdanění (náklady na všechny daně).

Indikátor počtu daňových plateb

Ukazatel počtu daňových plateb (PricewaterhouseCoopers, 2011b, s.78) zobrazuje celkový počet daní a povinných odvodů, způsoby platby, frekvenci placení, frekvenci podání a počet institucí, které jsou výběrem a správou těchto daní a povinných odvodů pověřeny, vztahující se k druhému roku provozu podniku. Tam, kde se daně přiznávají prostřednictvím elektronického podání, a to v případě středně velkých společností, se podání a platby započítávají jen jednou ročně, i když jsou častější. Stejně tak jsou-li dvě nebo více daní přiznány a placeny společně a stejným způsobem, jsou do indikátoru započteny jen jednou. Například pokud povinné odvody zdravotního pojištění a důchodového zabezpečení jsou přiznány a zaplacený společně, budou do indikátoru zahrnuti jako jedna platba

Indikátor počtu hodin

Tento ukazatel měří čas potřebný na přípravu, podání a placení tří hlavních typů daní a odvodů (DPPO, DPH a odvody za zaměstnance, včetně daně ze mzdy a sociální a zdravotní pojištění). Doba přípravy zahrnuje čas strávený sběrem informací potřebných pro výpočet daně a samotný výpočet daňové platby. Tam kde je daňová agenda vedena odděleně od účetnictví, je čas spojený s touto agendou připočten. Doba navíc je zahrnuta pouze v případě, že běžné účetnictví není schopné plnit požadavky daňového účetnictví. Čas pro podání zahrnuje dobu nezbytnou k vyplnění všech potřebných formulářů a daňových přiznání a jejich zaslání na finanční úřad. Započítán je i čas potřebný k samotné realizaci platby a v případě, kdy je platba uskutečňována osobně, se započítává i čas strávený čekáním na úřadech (PricewaterhouseCoopers, 2011b, s.78).

Indikátor celkové daňové sazby

Indikátor měří celkovou částku daní a povinných odvodů, která je vyjádřena jako procentuální podíl na hrubém zisku společnosti, až v jejím druhém roce existence. (Doing Business 2012 vykazuje celkové daňové sazby pro kalendářní rok 2010.) Celková výše daní je součtem všech různých daní a odvodů splatných po započtení všech odpočtů, osvobození a slev na dani. Daně jsou rozděleny do pěti kategorií: DPPO, sociální pojištění a ostatní odvody za zaměstnance, majetkové daně, daně z obratu a ostatní daně a poplatky (např. obecní poplatky a daně z motorových vozidel a pohonných hmot). Hrubý zisk definovaný jako čistý zisk před zdaněním, se od běžného zisku před zdaněním z výkazu

zisku a ztráty odlišuje. Hrubý zisk tedy představuje jasnou představu o reálném zisku podniku, protože není ovlivněn výší odpočitatelných či připočitatelných položek. Pro potřeby srovnávání se při jeho výpočtu používají jednotné sazby odepisování (PricewaterhouseCoopers, 2011b, s.79).

Pro posouzení efektivnosti daňového systému ČR, se v aplikační části práce, z výše prezentovaných metod a metodik jeví nevhodnější využití výstupů jednotlivých indikátorů metodiky Doing Business. Protože každý z indikátorů placení daní měří rozličné aspekty daňového systému, je na ně v následující části práce pohlíženo samostatně. Prostřednictvím těchto ukazatelů je zde zobrazen a analyzován vývoj administrativních a daňových nákladů devíti členských zemí OECD.

4 Praktická část

Tato část obsahuje zpracování komparace vybraných zemí OECD pomocí výsledků získaných ze studií Doing Business a Paying Taxes posledních pěti let. Vzhledem ke zvolenému tématu však v sobě zahrnuje i stručný rozbor studie proveditelnosti JIM pro příjmy veřejných rozpočtů.

4.1 Analýza výstupů daňové části studie Doing Business

Výběrový soubor zkoumaných zemí zahrnuje sousední státy a základní typy sociálních modelů (liberální, kontinentální a sociálně demokratický). Komparace se týká Spojených států amerických, Kanady, Spolkové republiky Německo, Rakouské republiky, Polské republiky, Švédského království, Estonské republiky, Slovenské a České republiky.

Na základě výsledků ze 183 zemí podává typická společnost v případové studii v roce 2011 průměrně 28,5 daňových plateb, stráví 277 hodin výpočtem a platbou daní a její daňové náklady představují 44,8 % z jeho hrubého zisku. Tyto celosvětové průměry se mění každý rok v závislosti na změnách v daňových systémech jednotlivých zemí.

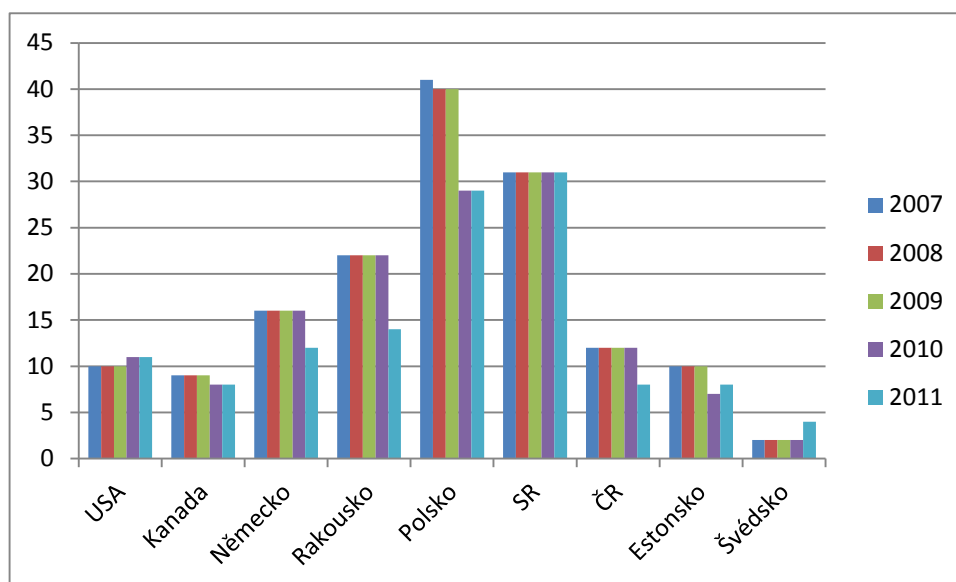
Tabulka č. 1 Počet daňových plateb za rok vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011

Počet daňových plateb za rok					
	2007	2008	2009	2010	2011
USA	10	10	10	11	11
Kanada	9	9	9	8	8
Německo	16	16	16	16	12
Rakousko	22	22	22	22	14
Polsko	41	40	40	29	29
SR	31	31	31	31	31
ČR	12	12	12	12	8
Estonsko	10	10	10	7	8
Švédsko	2	2	2	2	4

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Doing Business

Tabulka č. 1 obsahuje výsledky indikátoru počtu daňových plateb, které se skládají ze součtu počtu plateb daní ze zisku, plateb daní a dalších odvodů z mezd a ostatních daňových plateb. Vývoj těchto výsledků znázorňuje následující graf:

Graf č. 1 Vývoj počtu daňových plateb za rok vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011



Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Doing Business

Čím je množství daňových plateb větší, tím vyšší je administrativní zátěž plátce i správce daně. Země s dlouhodobě negativními výsledky se snaží počet daňových plateb prostřednictvím daňových reforem redukovat. Podle grafu č. 1 byl vývoj ukazatelů výběrového souboru zemí, až na výjimky, celkem stabilní až do roku 2011, kdy množství plateb výrazněji snížila Kanada, Německo, Rakousko, Polsko a ČR. Z grafu je dále patrné, že jedinou zemí beze změn v množství plateb je Slovenská republika, a to i navzdory tomu, že je hodnota ukazatele dlouhodobě vyšší, než celosvětový průměr. Nejvýraznější změny v této oblasti provedlo Polsko, které v rámci zavedení systému elektronického podávání snížilo v roce 2010 hodnotu ukazatele o 11 plateb a změnilo své umístění v žebříčku indikátoru počtu plateb za rok ze 129. na 94. místo a dostalo se tak i z posledního místa v žebříčku zemí OECD. Nejnižší hodnoty ukazatele má Švédsko, kde DPPO, DPH, odvody za zaměstnance a daň z nemovitosti jsou podávány prostřednictvím jednoho elektronického formuláře. Švédsko se tímto pravidelně řadí mezi prvních deset zemí v žebříčku počtu plateb za rok ze všech 183 zemí. ČR společně s USA, Kanadou a Estonskem patří mezi země s relativně nízkým počtem daňových plateb, kdy jakékoliv snížení či zvýšení

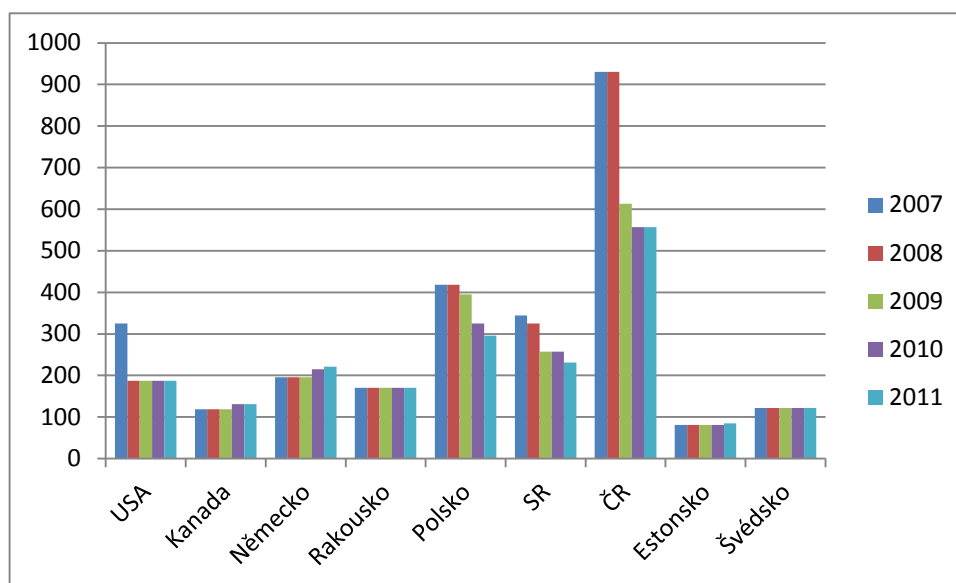
hodnoty ukazatele o jednu nebo dvě platby nenarušuje toto optimální množství plateb.

Tabulka č. 2 Počet hodin práce ročně na daňové agendě vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011

Počet hodin za rok	2007	2008	2009	2010	2011
USA	325	187	187	187	187
Kanada	119	119	119	131	131
Německo	196	196	196	215	221
Rakousko	170	170	170	170	170
Polsko	418	418	395	325	296
SR	344	325	257	257	231
ČR	930	930	613	557	557
Estonsko	81	81	81	81	85
Švédsko	122	122	122	122	122

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Doing Business

Graf č. 2 Vývoj počtu hodin práce ročně na daňové agendě vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011



Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Doing Business

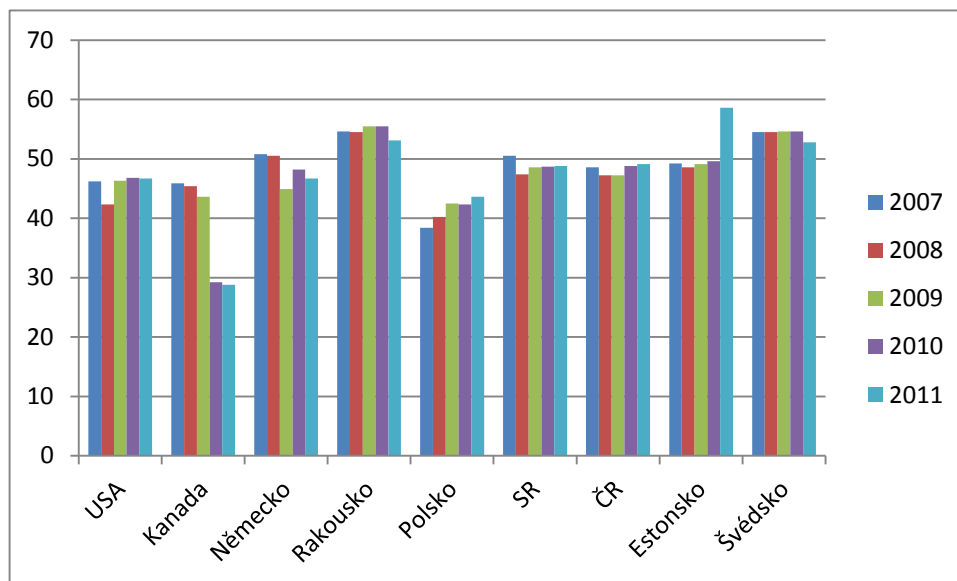
Čas potřebný na přípravu, podání a placení daní je zaznamenám počtem hodin v předchozí tabulce č. 2. Analogicky určuje výše hodnoty ukazatele počtu hodin za rok, výši administrativní zátěže plátce a správce daně, tak jak je tomu u indikátoru počtu plateb. V grafu je markantní výše počtu hodin strávených vyplňováním daňových přiznání v ČR v letech 2007 a 2008. Vysoké hodnoty ukazatele umísťují ČR v žebříčku indikátoru počtu hodin ročně na 174. místo ze 183 zemí světa a na poslední místo tohoto žebříčku zemí OECD. Pozitivní vývoj tohoto indikátoru, který způsobilo zjednodušení procesu výpočtu daní změnami v daňové legislativě a zavedením elektronického podání daní (zejména DPH), ukazuje celkové snížení o 373 hodin a posunuje tak celkové umístění ČR na stále neuspokojivé 171. místo. Tytéž změny usnadňující placení daní vedly k pozitivnímu vývoji indikátoru od roku 2009 i v Polsku. Stabilní vývoj takřka beze změn vykazuje Rakousko, Estonsko a Švédsko, kde se hodnota tohoto ukazatele pohybuje hluboko pod celosvětovým průměrem, což je hodnoceno jako velmi pozitivní. K výraznému posunu ukazatele v případě USA lze uvést pouze skutečnost, že IRS (finanční úřad v USA) prováděl v rámci projektu výzkumu měření podnikových nákladů placení daní přezkoumání metodiky pro měření administrativních nákladů plnění daňových povinností v Paying Taxes.

Tabulka č. 3 Celková daňová sazba v % ze zisku před zdaněním vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011

Daňová povinnost v % ze zisku před zdaněním	2007	2008	2009	2010	2011
USA	46,2	42,3	46,3	46,8	46,7
Kanada	45,9	45,4	43,6	29,2	28,8
Německo	50,8	50,5	44,9	48,2	46,7
Rakousko	54,6	54,5	55,5	55,5	53,1
Polsko	38,4	40,2	42,5	42,3	43,6
SR	50,5	47,4	48,6	48,7	48,8
ČR	48,6	47,2	47,2	48,8	49,1
Estonsko	49,2	48,6	49,1	49,6	58,6
Švédsko	54,5	54,5	54,6	54,6	52,8

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Doing Business

Graf č. 3 Vývoj celkové daňové sazby v % ze zisku před zdaněním vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011



Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Doing Business

V tabulce č. 3 je zaznamenáno celkové daňové zatížení středně velké společnosti v % z hrubého zisku devíti zemí OECD během pěti let. V grafu vývoje tohoto zatížení vykazuje nejvýraznější změny hodnot ukazatele Kanada. Tyto pozitivní změny jsou zapříčiněny ambiciózními reformami jejího daňového systému, jejichž součástí je snížení DPPO z 22,1 % až na 15 %. Výrazně negativní vývoj indikátoru v případě Estonska v roce 2011 je důsledkem zejména zvýšením sazeb pojištění pro případ nezaměstnanosti a DPH z 18 % na 20 %. Estonsko kleslo ze 134. na 154. místo v žebříčku celkové daňové sazby, a daňové zatížení podnikání je tak téměř o 14% bodů vyšší, než je světový průměr ukazatele těchto celkových nákladů. V roce 2008 snížilo DPPO Německo a to z 25 % až na 15 % a ČR z 24 % na 21 %, ČR snížila také sazbu pojistného na sociální zabezpečení z 8 % na 6,5 %. V roce 2009 snížilo Polsko sazby na odvody za zaměstnance a povinné příspěvky placených zaměstnavatelem, na vývoji ukazatele se to však nijak výrazně neprojevilo a Polsko je tak jedinou zemí z tohoto výběrového souboru kde je nejlépe patrný postupný negativní vývoj tohoto indikátoru, přestože celkové zatížení má nejnižší hodnoty, což je u sociálně zaměřených států víceméně neobvyklé. Relativně nízké hodnoty ukazatele mají USA, a to zejména z důvodu absence zavedení DPH. Z grafu je patrné, že celková daňová sazba je u všech států přes nepřetržité kolísání na stejnoměrné úrovni, průměr tohoto zatížení je v posledním roce 47,57 %, to ukazuje, že daňové náklady jsou ve zkoumaných státech vysoké, vyšší než celosvětový průměr, jehož hodnota je 44,8 % a také vyšší než

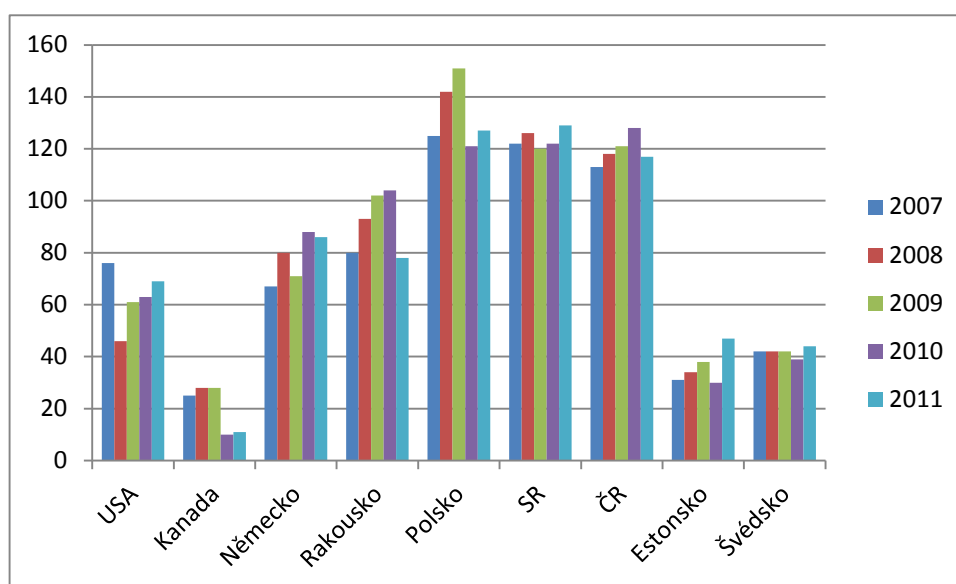
průměr zemí OECD, jehož hodnota je 42,4 %.

Tabulka č. 4 Celkové pořadí jednoduchosti placení daní vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011

Celkové pořadí ze 183 zemí světa	2007	2008	2009	2010	2011
USA	76	46	61	63	69
Kanada	25	28	28	10	11
Německo	67	80	71	88	86
Rakousko	80	93	102	104	78
Polsko	125	142	151	121	127
SR	122	126	120	122	129
ČR	113	118	121	128	117
Estonsko	31	34	38	30	47
Švédsko	42	42	42	39	44

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Paying Taxes

Graf č. 4 Vývoj celkového pořadí jednoduchosti placení daní vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011



Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studií Paying Taxes

Graf č. 4 vycházející z údajů tabulky č. 4, představuje vývoj hodnot souhrnného pořadí dílčích indikátorů jednoduchosti placení daní vybraného souboru zemí. Z hlediska tohoto ukazatele je v rámci efektivnosti daňového systému výborně hodnocena Kanada, velmi dobré hodnocení má Estonsko, které má ze všech členských zemí EU nejjednodušší daňový systém, a také Švédsko, kterému výsledné pořadí vylepšuje především pozitivní výsledek indikátoru počtu plateb, přestože patří mezi země s vysokým daňovým zatížením. Naopak celkové umístění Polska, Slovenska a ČR naznačuje, že tyto státy by měly podniknout další kroky ke snížení především administrativních nákladů výběru daní. Podobnost ekonomik Německa a Rakouska je zřetelná ve všech grafech, obě země se vyznačují vyšším daňovým zatížením a větším počtem plateb než je u členských zemí OECD obvyklé, naopak čas potřebný ke splnění potřebných daňových povinností je prakticky shodný s průměrem zemí OECD. Mnohem příznivější hodnocení mají tyto země při porovnání indikátorů počtu plateb a počtu hodin s celosvětovými průměry.

Průměrné hodnoty indikátorů pro středně velkou společnost v zemích OECD pro rok 2011 jsou následující: Firma podá 13,1 daňových plateb, 195 hodin jí trvá výpočet a platba daní a její daňové náklady tvoří 42,4 % z hrubého zisku. I tyto střední hodnoty se každý rok mění v souvislosti s prováděnými daňovými reformami a taktéž se rok od roku projevuje pokles těchto hodnot jednotlivých ukazatelů, což je důsledkem pozitivního vývoje v rámci neustálých změn daňových systémů v souvislosti s potřebou jeho zefektivnění, patrných zejména v posledních letech. Není neobvyklé, že takové množství pozitivních změn daňových systémů má na umístění v žebříčcích zemí vliv, který se může projevit stagnací hodnot jednotlivých ukazatelů nebo dokonce mohou některé hodnoty těchto ukazatelů vykazovat negativní vývoj, a to i přes to, že se zemi v rámci zavedení reformy podaří daňový systém výrazně zjednodušit a zvýhodnit.

4.2 Hodnocení efektivnosti daňového systému ČR

Analýza výsledků studie Doing Business potvrdila, že ČR má jeden z časově nejnáročnějších daňových systémů. Přestože v rámci daňových reform v roce 2008 a 2009 provedla významné změny v systému placení daní a ostatních odvodů a snížila tak počet hodin o 317, a v roce 2010 o dalších 56 hodin, patří jí 169. místo ze 183. sledovaných států, poslední místo ze všech zemí OECD a předposlední místo mezi zeměmi EU.

Množství daňových plateb v roce 2011 v počtu 8 řadí ČR na výborné 17. místo ze všech sledovaných zemí, avšak spolu se spíše negativním umístěním na 137. pozici žebříčku průměrné daňové sazby její celkové pořadí na jednoduchosti placení daní skončilo na 117. příčce 183. zemí světa, jak je zaznamenáno v tabulce č. 4. Zastavil se tak nepříznivý trend posledních tří let, zjevně způsobený dodatečnými náklady při zavádění daňových reforem.

Tabulka č. 5 Průměrné sazby jednotlivých daňových kategorií pro ČR, OECD a 183 zemí světa v roce 2011

Průměrné sazby v %				
	Daně ze zisku	Daně z práce	Ostatní daně	Celkem
Česká Republika	7,5	38,4	3,2	49,1
OECD	15,9	23,3	3,2	42,4
Světový průměr	16	16,2	12,6	44,8

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studie Paying Taxes 2012

Z porovnání průměrných sazeb v tabulce č. 5 je patrné tradičně vysoké daňové zatížení práce v ČR, které je však kompenzováno nižší daní ze zisku. Tyto platby související se sociálním zabezpečením a zdravotním pojištěním zabírají velkou část času, který společnosti potřebují ke splnění svých daňových povinností, což je na zřejmé z výsledků v následující tabulce. Odvody za zaměstnance tak představují největší zátěž jak z hlediska daňové sazby, tak z hlediska časové náročnosti.

Tabulka č. 6 Počet hodin práce ročně na daňové agendě jednotlivých daňových kategorií pro ČR, OECD a 183 zemí světa v roce 2011

Počet hodin za rok				
	Daně ze zisku	Daně z práce	Ostatní daně	Celkem
Česká Republika	135	262	160	557
OECD	53	80	62	195
Světový průměr	70	99	108	277

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty ze studie Paying Taxes 2012

DPH je podstatnou součástí kategorie Ostatní daně v tabulce č. 6, i zde je patrná vysoká časová zátěž. Společnosti 151 zemí studie Doing Business, které zavedly DPH, stráví průměrně 123 hodin s přípravou, podáním a placením této daně. A pro Daně ze zisku (resp. DPPO) potřebuje na splnění daňových povinností 74 hodin. Podle údajů v tabulce ČR čas strávený výpočtem a platbou DPH a DPPO tyto průměrné hodnoty výrazně převyšuje.

Doporučení

Celkové daňové zatížení by se mělo spíše snižovat, zvláště DPPO a zatížení práce, kde by snížení sociálních odvodů mohlo být kompenzováno přesunem daňového břemene na DPFO. Měl by se donastavit právní rámec a zkvalitnit veřejná správa, ta by se měla přizpůsobit současným požadavkům a znalostem tak, aby se zjednodušila příprava, podání a placení daní a došlo k výraznějšímu snížení počtu hodin strávených s daňovou agendou, což by znamenalo efektivnější výběr daní. Zjednodušení procesu vybírání daní pomůže vytvoření společného inkasního místa.

4.2.1 Analýza projektu JIM

Od roku 2004 realizuje vláda ČR reformu veřejných financí. Jejím cílem je snižování deficitu veřejných financí a podpora hospodářského růstu. Od roku 2007 představuje reforma veřejných financí především tyto záměry:

1. I. pilíř – Nový zákon o dani z příjmů
2. II. pilíř – Nový daňový řád
3. III. pilíř – JIM

V případě prvního pilíře daňové reformy se jedná o novelizaci řady zákonů upravujících přímé daně a povinné pojistné, druhým pilířem je nový daňový řád, který 1. ledna 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků z roku 1990, který byl značně složitý a nepřehledný, díky 53 novelizacím a jeho původnímu zaměření, kterým byl boj proti daňovým únikům. Třetí pilíř představuje především změny v institucionální rovině.

V ČR daňoví poplatníci platí daně a odvody do několika nezávislých institucí. Jednu z nich představuje 222 Finančních úřadů, a každý poplatník platí daně svému tzv. místně příslušnému správci daně. Další institucí je Celní úřad a odvod cel probíhá prostřednictvím

jeho 16 poboček. Odvody sociálního a zdravotního pojištění provádějí dvě instituce. Jednou z nich je ČSSZ a druhou představuje devět zdravotních pojišťoven. V případě pojištění tak vzniká zaměstnavatelům povinnost posílat každý měsíc příslušné formuláře až na deset různých institucí. Ve většině zemí působí v této oblasti instituce jedna, což je nesrovnatelně levnější a představuje tak efektivnější systém, který zaměstnavatelům usnadní mnoho práce. V ČR by touto institucí mělo být JIM, tento projekt je produktem týmu expertů ČR a Světové banky, který vznikl v rámci reformy týkající se nového procesního a organizačního uspořádání, lidských zdrojů a legislativy, jejímž cílem je zjednodušit systém výběru daní a odvodů, a přinést tak úsporu administrativních nákladů pro poplatníky i veřejný sektor. Toto zlepšení spočívá ve sloučení daňové a celní správy a výběru odvodů na veřejné pojištění (zdravotní, nemocenské, důchodové) do jednoho integrovaného orgánu státní správy. Dále ve sjednocení základu pro odvody daní i sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, jehož cílem je zjednodušení komunikace s úřady zavedením jednoho formuláře, jedné platby a jednoho převodového účtu, na který se daně a pojistné budou odvádět.

V rámci tohoto projektu se také hovoří o tzv. klientském přístupu. Podnikatel plnící řádně a zodpovědně své povinnosti vůči daňové správě bude zatěžován co nejméně a daňová správa se k němu bude chovat jako ke svému klientovi. Klientský přístup spočívá v osvojení si principů příjemného profesionálního vystupování, které zvýší spokojenost klienta, a také v osvojení komunikačních dovedností, které předcházejí konfliktům a usnadňují práci i samotným pracovníkům daňové správy. V rámci tohoto přístupu bude věnována velická pozornost těm, kteří se k dani nepřihlásili, přesto podnikají a představují tak riziko pro veřejné rozpočty a konečně zabraňují i snižování daňové zátěže.

Finanční přínosy JIM budou plynout z úspor v personální oblasti a z úspor vytvořených sloučením příslušných agend provázejícím nezbytné změny, kterými jsou zejména důsledná elektronizace, digitalizace a automatizace administrativy spojené s inkasem, a které s sebou přinesou nemalé investice v informačních a komunikačních technologiích. Projekt JIM je spojen s investicemi přibližně 2,9 mld. Kč, které budou proinvestovány v průběhu jeho realizace během let 2012 a 2013. Návratnost investice se předpokládá od 5 let od zahájení projektu, až do 8 let v případě negativního vývoje.

5 Závěr

Problémy spojené se systémem a správou jednotlivých daní souvisí se stupněm a vývojem ekonomického systému, ve kterém se mají tyto daně používat, ale také s postojem veřejnosti k daním. Problematika daní se setkává se stále větším zájmem široké veřejnosti, což je výrazně ovlivněno tím, že ji každý pociťuje bezprostředně při povinnosti některou z daní platit, a také při užívání veřejně poskytovaných služeb, které jsou z daňových příjmů hrazeny. Podstatnou roli z hlediska této problematiky mají základní požadavky kladené na daňový systém, kterými jsou spravedlnost a efektivnost.

Bakalářská práce se zabývala efektivností daňového systému a prostřednictvím rozboru daňových nákladů a především analýzy metod měření těchto daňových nákladů směřovala ke stanovenému cíli, kterým je návrh nejvhodnějšího systému pro měření efektivnosti v České republice. Z porovnání jednotlivých analýz popisovaných metod však vyšlo najevo, že je obtížně proveditelné určit, která z nich je nejvhodnější, protože každá z nich se zabývá jinou oblastí problematiky výběru daní. Respektive měří jinou část daňové zátěže, která se obvykle skládá z daně samotné, administrativních nákladů a nadměrného daňového břemene a zabývá se tak měřením daňové zátěže, buď na straně daňových poplatníků, kde tato zátěž obsahuje daňové náklady a náklady daněmi vyvolané, do kterých se zahrnují administrativní náklady nepřímé a nadměrné daňové břemeno, anebo na straně vlády, kde se jedná o administrativní náklady přímé.

Práce rozebírala tři v současné době používané metody: Metoda přepočteného pracovníka se používá k měření administrativních nákladů správce daně. Metody případových studií, pomocí nichž se měří spíše vyvolané náklady, jsou využívány v rámci metodiky SCM (Standardní nákladový model), která definuje a kvantifikuje administrativní zátěž podnikatelů vyplývající z právních předpisů, a metodika Doing Business, která sleduje obtížnost placení daní středně velké společnosti, hodnocením jejich administrativních i daňových nákladů pomocí tří dílčích ukazatelů.

Význam metodiky Doing Business plyne z porovnávání daňové zátěže velkého počtu ekonomik celého světa. Při srovnání daňového systému České republiky s vybranými zeměmi OECD se ukazuje, že i přes vysoké daňové zatížení práce, máme relativně nízké sazby daní, zejména v oblasti přímých daní jsme velice konkurenceschopní, ale než je

zaplatíme, čeká nás obrovský stoh papírů. Obzvlášť při placení odvodů za zaměstnance je třeba posílat na různé úřady různé formuláře, které se navíc každý rok mění, a v mnohých případech tak zaměstnat mzdovou účetní popř. další specialisty nebo platit služby jiných specializovaných společností, aby za nás tyto povinnosti plnili. Z analýzy výsledků studie dále vyplývá, že zavedení systému elektronického podávání daní a elektronických plateb, zlepšování daňových formulářů ve snaze usnadnit jejich přípravu a zjednodušení daňové úpravy prostřednictvím nového daňového řádu, nepřineslo očekávané výsledky, a že administrativní náklady jsou stále ještě příliš vysoké, neboť výběr daní je v České republice stále velmi složitý.

Aby se celý systém v České republice ještě více zjednodušil, je nezbytné zřídit jednotné inkasní místo pro výběr daní a odvodů sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Tento systém se v mnoha zemích skutečně osvědčil a výhodnost zavedení JIM ukazují i provedené analýzy. Sjednocení základu pro odvody daní i sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění se jeví jako další potřebný krok ke zjednodušení placení daní. A konečně reforma územního uspořádání finančních úřadů spočívající v integraci daňové a celní správy, podporovaná Světovou bankou, je také dalším významným opatřením ministerstva financí, které by mělo vést k celkovému zlepšení efektivity systému správy daní.

V posledních letech došlo k velkým reformám daňových systémů na celém světě. Vyvolala je potřeba přizpůsobit se změnám podnikatelského prostředí, globalizaci a inovacím komunikační a informační technologie. Jednotlivé ekonomiky se snaží reformovat své daňové systémy tím, že se snaží eliminovat různé výjimky, rozšiřují daňové základny a modernizují své daňové správy. Avšak nejen efektivní daňová správa, ale i vedení daňových sazeb na rozumné úrovni může podpořit rozvoj soukromého sektoru a formování podnikání, posílit ekonomický růst, investování a konkurenceschopnost, snížit nezaměstnanost a v neposlední řadě také zvýšit daňové výnosy. Daňový systém, který je jednoduchý na správu a kde je nízká administrativní i daňová zátěž, přináší výhody nejen pro soukromý sektor ale i pro vládu.

6 Seznam použité literatury

Odborné publikace

ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. Brno : Akademické nakladatelství Cerm, s r. o., 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.

GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. Praha : Linde, 2006. 323 s. ISBN 80-7201-620-2.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka. *Problémy optimalizace rozpočtové a fiskální politiky*. 1. Praha : Matfyzpress, 2010. 131 s. ISBN 978-80-7378-150-7.

KOTLÁN, Ivan. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání a vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. 1. Praha : Nakladatelství ČVUT, 2010. 112 s. ISBN 978-80-86729-58-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie : Úvod do problematiky*. 2. Praha : ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. Praha : Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-73575-74-8.

MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. Praha : Management Prass, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.

OECD. *Revenue statistics: 1965 – 2009*. Paris : OECD, 2010. 340 p. ISBN 978-92-6407-576-4.

PECKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance : Úvod do problematiky*. 4. Praha : ASPI, a. s., 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4.

PUDIL, Pavel.; VYBÍHAL, Václav.; VÍTEK, Leoš.; PAVEL, Jan. a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 160 s. ISBN 80-86861-07-4.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. *Ekonomie : 18. vydání*. 1. Praha : NS Svoboda, 2007. 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3.

SIGLITZ, E., Joseph. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. Praha : Grada Publishing, 1997. 664 s. ISBN 80-7169-454-1.

SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. 1. Praha : Liberální institut, 2001. 986 s. ISBN 80-76389-15-4.

ŠIROKÝ, Jan, et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. Praha : C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. Praha : LINDE PRAHA, a.s., 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

YIN, K. Robert. *Case Study Research : Design and Methods*. 3. Thousand Oaks, California: Sage Publications, 2003. 181 s. ISBN 0-7619-2553-8.

Elektronické zdroje

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Česká daňová správa* [online]. 2012 [cit. 2012-03-28]. Dostupné na WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava.html?year=0>.

EUROSTAT. *Evropský systém účtů ESA 1995* [online]. 2012 [cit. 2011-11-15]. Dostupné na WWW: <http://apl.czso.cz/nufile/ESA95_cz.pdf>.

HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČR. *Efektivita výběru daní a budoucnost jejich správy : Tiskové zprávy 2007* [online]. 2007 [cit. 2012-04-03]. Dostupné na WWW: <<http://www.komora.cz/zpravodajstvi-a-media/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2007-1/efektivita-vyberu-dani-a-budoucnost-jejich-spravy.aspx>>.

MFČR. *Veřejné rozpočty 2010* [online]. 2011a [cit. 2011-11-28]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat_62902.html>.

MFČR. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu* [online]. 2011b [cit. 2011-11-28]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2010_C_pdf.pdf>.

MFČR. *Reforma veřejných financí 2007- 2013* [online]. 2012a [cit. 2012-04-30]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ.html>.

MFČR. *Vládní finanční statistika - nová metodologie GFSM 2001* [online]. 2012b [cit. 2012-03-28]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/gfsm_2001.html>.

MPSV. *Porovnání výběru pojistného a daní* [online]. 2006 [cit. 2011-11-15]. Dostupné na WWW: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/5418/Projekt_HR149-06.pdf>.

MPO. *Metodika měření a přeměrování administrativní zátěže podnikatelů* [online]. 2010 [cit. 2011-12-18]. Dostupné na WWW: <<http://download.mpo.cz/get/43583/48931/575416/priloha001.doc>>.

OECD. *International Standard Cost Model Manual : Measuring and reducing administrative burdens for businesses* [online]. 2012 [cit. 2012-04-28]. Dostupné na WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/32/54/34227698.pdf>>.

PWC. *Jak se platí daně 2010 : Globální pohled* [online]. 2011a [cit. 2011-11-22]. Dostupné na WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/jak-se-plati-dane-2010/index.jhtml>>.

PWC. *Paying taxes 2011 : The global picture* [online]. 2011b [cit. 2011-11-30]. Dostupné na WWW: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>>.

PWC. *Paying taxes : Download / Order* [online]. 2012 [cit. 2012-04-03]. Dostupné na WWW: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml>>.

THE WORLD BANK. *Doing Business 2011: Making a difference for entrepreneurs* [online]. 2010 [cit. 2012-02-18]. Dostupné na WWW: <<http://www.doingbusiness.org/.../doingbusiness-2011/>>. ISBN: 978-0-8213-7960-8.

THE WORLD BANK. *Doing business : Reports* [online]. 2012 [cit. 2012-04-30]. [cit. 2011-11-28]. Dostupné na WWW: <<http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2012>>.

THE WORLD BANK. *Doing Business : Doing Business 2012 Data Notes* [online]. 2012a [cit. 2012-02-18]. Dostupné na WWW: <<http://www.doingbusiness.org/methodology/methodology-note>>.

THE WORLD BANK. *Doing Business : Business Reform Summaries* [online]. 2012b [cit. 2012-04-03]. Dostupné na WWW: <<http://www.doingbusiness.org/reforms>>.

THE WORLD BANK. *Doing Business : Methodology for Paying Taxes* [online]. 2012c [cit. 2012-02-18]. Dostupné na WWW: <<http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>>.

VLÁDA ČR. *Úvodní stránka* [online]. 2012 [cit. 2012-04-03]. Dostupné na WWW: <<http://www.vlada.cz/default.htm>>.

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ESA	European System of Accounts (Evropský systém národních a regionálních účtů)
EU	European Union (Evropská unie)
EUROSTAT	Statistický úřad Evropských společenství
GFS	Government Finance Statistic (Vládní finanční statistika)
GFSM	Government Finance Statistic Manual (Vládní finanční statistika manuál)
IRS	Internal Revenue Service
JIM	Jednotné inkasní místo
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OSN	Organizace spojených národů
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PL	Polsko
PWC	PricewaterhouseCoopers
SCM	Standard Cost Model (Standardní nákladový model)
SNA	System of National Accounts (Systém národních účtů)
SR	Slovenská republika
USA	United States of America (Spojené státy americké)

Seznam obrázků

- Obrázek č. 1 Daňová soustava České republiky
- Obrázek č. 2 Schéma nákladů zdanění
- Obrázek č. 3 Grafické znázornění nadměrného daňového břemene
- Obrázek č. 4 Znázornění podílů dílčích ukazatelů indikátoru jednoduchosti placení daní

Seznam grafů

- Graf č. 1 Vývoj počtu daňových plateb za rok vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011
- Graf č. 2 Vývoj počtu hodin práce ročně na daňové agendě vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011
- Graf č. 3 Vývoj celkové daňové sazby v % ze zisku před zdaněním vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011
- Graf č. 4 Vývoj celkového pořadí jednoduchosti placení daní vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011

Seznam tabulek

- Tabulka č. 1 Počet daňových plateb za rok vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011
- Tabulka č. 2 Počet hodin práce ročně na daňové agendě vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011
- Tabulka č. 3 Celková daňová sazba v % ze zisku před zdaněním vybraných zemí OECD

v letech 2007 až 2011

Tabulka č. 4 Celkové pořadí jednoduchosti placení daní vybraných zemí OECD v letech 2007 až 2011

Tabulka č. 5 Průměrné sazby jednotlivých daňových kategorií pro ČR, OECD a 183 zemí světa v roce 2011

Tabulka č. 6 Počet hodin práce ročně na daňové agendě jednotlivých daňových kategorií pro ČR, OECD a 183 zemí světa v roce 2011

Seznam příloh

Příloha č. 1 Klasifikace daní dle metodiky OECD

Příloha č. 2 Srovnání klasifikace OECD s klasifikací používaných SNA, ESA A GFSM

Přílohy

Příloha č. 1 Klasifikace daní dle metodiky OECD

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná osoba

2400 Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 2100, 2200 a 2300

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácnosti

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z pozůstalosti, dědické a darovací

4310 Daně z pozůstalosti a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

- 4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku
 - 4510 Z čistého jmění
 - 4520 Ostatní nepravidelné
 - 4530 Ostatní pravidelné daně z majetku
- 5000 Daně ze zboží a služeb**
 - 5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, pronájmu a dodávek zboží a poskytování služeb
 - 5110 Daně všeobecné
 - 5111 Daň z přidané hodnoty
 - 5112 Daně prodejní (obratové)
 - 5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
 - 5120 Daně ze specifických zboží a služeb
 - 5121 Spotřební daně
 - 5122 Zisky z fiskálních monopolů
 - 5123 Cla a dovozní daně
 - 5124 Vývozní daně
 - 5125 Daně z investičního zboží
 - 5126 Daně ze specifických služeb
 - 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
 - 5128 Ostatní daně ze specifických zboží a služeb
 - 5130 Daně nezařaditelné do skupin 5110 a 5120
 - 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání činností
 - 5210 Pravidelné daně
 - 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel
 - 5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
 - 5213 Ostatní pravidelné daně
 - 5220 Nepravidelné daně
 - 5300 Daně nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
- 6000 Ostatní daně**
 - 6100 Placené výhradně podniky
 - 6200 Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

Příloha č. 2 Srovnání klasifikace OECD s klasifikací používaných SNA, ESA A GFSM

OECD Classification	2008 SNA	1995 ESA	GFSM2001
1000 Taxes on income, profits and capital gains			
1100 Individuals			
1110 Income/profits	D51-8.61a	D51A	1111

Příloha č. 2 Srovnání klasifikace OECD s klasifikací používaných SNA, ESA A GFSM

OECD Classification	2008 SNA	1995 ESA	GFSM2001
1000 Taxes on income, profits and capital gains			
1100 Individuals			
1110 Income/profits	D51-8.61a	D51A	1111
1120 Capital gains	D51-8.61c,d	D51C,D	1111
1200 Corporations			
1210 Income/profits	D51-8.61b	D51B	1112
1220 Capital gains	D51-8.61c	D51C	1112
1300 Unallocable as between 1100 and 1200			1113
2000 Social security contributions			
2100 Employees	D613-8.85	D61111	1211
2200 Employers	D611-8.83	D61121	1212
2300 Self-employed, non-employed	D613-8.85	D61131	1213
2400 Unallocable as between 2100, 2200 and 2300			1214
3000 Taxes on payroll and workforce	D29-7.96a	D29C	112
4000 Taxes on property			
4100 Recurrent taxes on immovable property			
4110 Households	D59-8.63(a)	D59A	1131
4120 Other	D29-7.96(b)	D29A	1131
4200 Recurrent net wealth taxes			
4210 Individual	D59-8.63b	D59A	1132
4220 Corporations	D59-8.63b	D59A	1132
4300 Estate, inheritance and gift taxes			
4310 Estate and inheritance taxes	D91-10.207b	D91A	1133
4320 Gift taxes	D91-10.207b	D91A	1133
4400 Taxes on financial and capital transactions	D59-7.95d; D29-7.96e	D214B,C	1134;1161
4500 Other non-recurrent taxes on property	D91-10.207a	D91B	1135
4600 Other recurrent taxes on property	D59-8.63c	D59A	1136
5000 Taxes on goods and services			
5100 Taxes on production, sale and transfer of goods and services			
5110 General sales taxes			
5111 Value-added taxes	D211-7.88	D211; D29G	11411
5112 Sales taxes	D2122-7.93a; D214-7.95a	D2122D; D214I	11412
5113 Other general taxes	D214-7.95a	D214I	11413
5120 Taxes on specific goods and services			
5121 Excises	D2122-7.93b; D214-7.95b	D2122C; D214A,B,D	1142
5122 Profits of fiscal monopolies	D214-7.95e	D214J	1143
5123 Customs/import duties	D2121-7.92	D2121; D2122A,B	1151
5124 On exports	D213-7.94	D214K	1152-4
5125 On investment goods			
5126 On specific services	D2122-7.93c; D214-7.95c	D2122E; D214E,F,G; D29F	1144;1156
5127 Other taxes on international trade and transactions	D2122-7.93d; D29-7.96g; D59-8.64d;	D2122F; D29D; D59E	1153 1155-6
5128 Other taxes on specific goods and services			
5130 Unallocable as between 5110 and 5120			
5200 Taxes on use of goods			
5210 Recurrent taxes			
5211 Motor vehicle taxes households	D59-8.64c	D59D	11451
5212 Motor vehicles taxes others	D29-7.96d	D214D; D29B	11451
5213 Other recurrent taxes	D29-7.96c,d,f D59-8.64c	D29B,E,F; D59D	11452
5220 Non-recurrent taxes			
5300 Unallocable as between 5100 and 5200			
6000 Other taxes			
6100 Paid solely by business			
6200 Paid by other than business, or unidentifiable	D59-8.64a,b	D59B,C	1162