

VÝVOJ INKASA TRANSFEROVÝCH DANÍ V LETECH 1993 AŽ 2009 V ČESKÉ REPUBLICE

B. Andrlík

Došlo: 1. června 2010

Abstract

ANDRLÍK, B.: *Development of tax revenues of transfer tax in 1993–2009 in the Czech Republic*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 21–32. The contribution deals with the position of transfer tax within the tax system in the Czech Republic. It focuses on the analysis of collection of transfer tax between the years 1993 and 2009. It also focuses on the determination of the reasons of changes in the development of the collection of transfer tax in the particular observed years; whereas there is the relationship to the crucial changes in the law (Nr. 357/1992 col.) which deals with inheritance tax, gift tax and real estate transfer tax.

It contains the quantification of not only the absolute collection of transfer tax but it also presents the basic statistical indicators, e.g. the pace of growth and the pace of absolute increase. Subsequently, it identifies the share of transfer tax on the complete tax income as regards the specified time line and the effectiveness of the collection of transfer tax in connection with the direct administrative costs as regards the outcomes of two research studies conducted in the Czech Republic. In the end, there are presented the research studies conducted abroad that were focused on administrative costs of taxation and on the demands of the tax systems in the OECD member states.

inheritance tax, gift tax, real estate transfer tax, Czech Republic

Majetkové daně, jejichž součástí jsou i daně transferové, patří mezi historicky významné zdroje získávání finančních prostředků panovníka, později státního rozpočtu a řadí se mezi první přímé daně, které byly kdy uplatněny. Transferové daně jsou tedy řazeny do skupiny majetkových daní a to jistě po právu, i když někdo může namítat, že nezdaňují majetek jako takový, ale změnu vlastnictví k majetku, a to jak formou úplatnou, tak bezúplatnou. V daňové soustavě naší země uplatňování transferových daní v takové podobě, jak je známe dnes, je datováno již v období vzniku samostatného československého státu. V tomto období byl přijat zákon č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení, který v podstatě plnil funkci současné daně dědické a daně darovací a zákon č. 74/1901 ř.z., o poplatcích z převodu jmění, který lze chápat jako současnou daň z převodu nemovitostí. Od roku 1957 byly transferové daně vybírány ve formě notářských poplatků až do vzniku nové daňové soustavy v roce 1993. Z teoretického hlediska jsou transferové daně chápány jako daně jednorázové povahy, tedy aplikují se v okamžiku vzniku rozhodné skutečnosti – bezú-

platného a úplatného převodu a přechodu majetku mezi právníky a fyzickými osobami.

Postupem doby dochází k oslabování jejich významu a přesunu daňového břemene směrem k důchodovým daním. V současnosti inkaso transferových daní představuje rozhodně nižší podíl na celkových daňových příjmech veřejných rozpočtů, přesto transferové daně mají v daňových systémech jednotlivých států nezastupitelnou roli. Zjednodušeně se dá říci, že transferové daně doplňují komplexnost daňových systémů jednotlivých států a jejich uplatňování je z teoretického hlediska založeno na uplatňování principu prospěchu a platební schopnosti. Transferové daně jsou považovány za daně stabilní, protože inkaso těchto daní je téměř nezávislé na hospodářském cyklu a poskytují zpravidla konstantní příjmy v průběhu jednotlivých období i za situace, že hospodářský cyklus je problematický. Složku transferových daní v daňových soustavách jednotlivých států je možno také považovat za cenu za veřejné statky v podobě veřejné služby představované například užíváním vybudované in-

frastruktury, která zhodnocuje předmětný nemovitý majetek.

Transferové daně se vztahují v podmínkách České republiky jak na majetek movitý, který je zdaňován daní dědickou a daní darovací, tak na majetek nemovitý, který je předmětem daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí.

Diskuse na téma transferové daně jsou v poslední době velice častým tématem politických debat a argumentací vzhledem k naplňování veřejných rozpočtů. Transferové daně mají také velmi důležitou roli v sociální rovnosti, neboť snižují akumulaci majetkových hodnot, a tím zčásti slaďují nerovnosti mezi jednotlivci. Je možno je tedy chápat jako nástroj redistribuce bohatství (akumulovaného majetku). Jak uvádí Šíroky (2008), akumulované bohatství (majetek) je však tvořeno z důchodů (příjmů), které byly již jednou zdaněny a aplikace transferových daní se tak stává dvojnásobným zdaněním stejného důchodu. Jak podotýká Kubátová (2003), kritika se týká především daně dědické a darovací. Zastánci daní tvrdí, že není z pohledu principu spravedlnosti morální postihovat ty, kdo spořili, či jejich děti, které se na akumulovaném majetku nepřímo podílely. Naproti tomu Prabhakar (2008) zdůrazňuje, že ke dvojnásobnému zdanění dochází v každém daňovém systému, který je tvořen více daněmi. Například dvojnásobným zdaněním příjmů je i daň z přidané hodnoty, neboť disponibilní příjem je znovu zdaněn při nákupu zboží a služeb, které této dani podléhají (benzín, cigarety, apod.).

MATERIÁL A METODY

V současné době je neustále v centru pozornosti fiskální politika státu, jejímž prostřednictvím dochází k naplňování státního rozpočtu. Odborníci na daňovou problematiku i političtí představitelé neustále řeší, jakým nejlepším mechanismem zajistit stabilní a pokud možno vysoké daňové příjmy státního rozpočtu. Dnes, v době doznívající hospodářské krize a vysokých deficitů státního rozpočtu České republiky, jsou diskutovány možnosti, co a jak udělat, aby deficitní státní rozpočet nastartoval proces snižování. Dílčí oblastí, diskutovanou v kontextu zajišťování stabilního příjmu státního rozpočtu, jsou i daně transferové. V této souvislosti se z řad zejména politických představitelů dlouhodobě ozývají názory na změnu či dokonce zrušení

jednotlivých složek transferových daní. Cílem příspěvku je provést s využitím analýzy informačních zdrojů a dat kvantifikaci transferových daní v České republice z různých úhlů pohledu a zhodnotit efektivnost transferových daní.

Výchozí číselnou charakteristikou nezbytnou pro zkoumání postavení transferových daní v České republice je jejich inkaso na časové ose 1993 až 2009. Definovaná časová osa je zvolena záměrně s cílem maximálního možného přehledu o vývoji transferových daní na území České republiky, tedy od okamžiku účinnosti zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Zdrojová data o inkasech transferových daní jsou získána z přehledů inkasa transferových daní zveřejňovaných Ministerstvem financí České republiky, kde jsou mimo jiné uváděny i informace o rozdílech v předpisu a inkasu transferových daní v konkrétním kalendářním roce. Při zpracování textu je také nezbytné čerpat informace z výzkumných studií provedených jak na území České republiky, tak v rámci mezinárodního srovnávání. Dalším důležitým informačním zdrojem jsou interní materiály ministerstva financí, které jsou poskytnuty za účelem zpracování tohoto příspěvku.

V textu příspěvku je použito standardních metod vědecké práce. Jedná se zejména o metody analýzy, deskripce, indukce, dedukce, základních matematických a statistických metod. Dále je využito grafických metod, které zvyšují vypovídací schopnost jednotlivých dosažených výsledků.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Kvantifikace transferových daní v České republice je zpracována s využitím primárních informačních zdrojů zveřejňovaných Českou daňovou správou a na determinované časové ose. Daně číselné údaje jsou zpracovány z pohledu kvantifikace absolutního inkasa, kvantifikace inkasa transferových daní na jeden aktivní daňový subjekt, kvantifikace výtěžnosti, kvantifikace tempa růstu a absolutního přírůstku transferových daní. Dalším úhlem pohledu je vymezení podílu transferových daní na celkovém daňovém inkasu v České republice a v neposlední řadě posouzení efektivity sledovaných daní ve vztahu k administrativním nákladům zdanění.

Z Tab. I a Tab. II vyplývá, že daň dědická, oproti ostatním transferovým daním, představuje nej-

I: *Inkaso transferových daní v období 1993 až 2000*

I: *Collection of transfer taxes for the period 1993–2000*

Vývoj inkasa transferových daní v České republice (v mil. Kč)								
POLOŽKA/ROK	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Inkaso celkem	785	2 089	3 216	3 857	4 954	6 250	6 824	5 974
z toho:								
daň dědická	13	55	91	97	116	146	148	122
daň darovací	156	389	357	296	350	427	405	413
daň z převodu nemovitostí	616	1 645	2 768	3 464	4 488	5 677	6 271	5 439

Zdroj: vlastní práce, Česká daňová správa (2008, 2010b)

II: Inkaso transferových daní v období 2001 až 2009
 II: Collection of transfer taxes for the period 2001–2009

Vývoj inkasa transferových daní v České republice (vmil. Kč)							
POLOŽKA/ROK	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Inkaso celkem	6 421	7 858	8 773	10 379	8 107	8 516	10 575
z toho:							
daň dědická	112	86	100	100	103	124	109
daň darovací	475	601	648	818	510	604	692
daň z převodu nemovitostí	5 834	7 171	8 025	9 461	7 494	7 788	9 774

Zdroj: vlastní práce, Česká daňová správa (2008, 2010b)

nižší inkaso, a z tohoto pohledu je zanedbatelnou částí příjmů státního rozpočtu. V nízké výši inkasa se promítá zejména osvobození osob v přímé příbuzenské linii a manželů, které je zavedeno novelou zákona č. 169/1998 Sb., a osvobození skupiny II. příbuzenských vztahů zavedené novelou zákona č. 261/2007 Sb., a zejména následné uplatňování koeficientu 0,5 na vypočtenou daňovou povinnost. Dále je možno konstatovat, že osvobození skupiny II. se na výnosu daně dědické téměř neprojevuje. Důvodem je skutečnost, že většina osob podléhajících dani dědické je zařazena do skupiny I. příbuzenských vztahů, která je již osvobozena dřívější právní úpravou zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí z roku 1998. Inkaso daně dědické ve sledovaném období let 1993 až 2009 vzrostlo o 75 mil. Kč (tj. 576,9%). Průměrná výše inkasa daně dědické na sledované časové ose dosahuje částky 101 mil. Kč/rok.

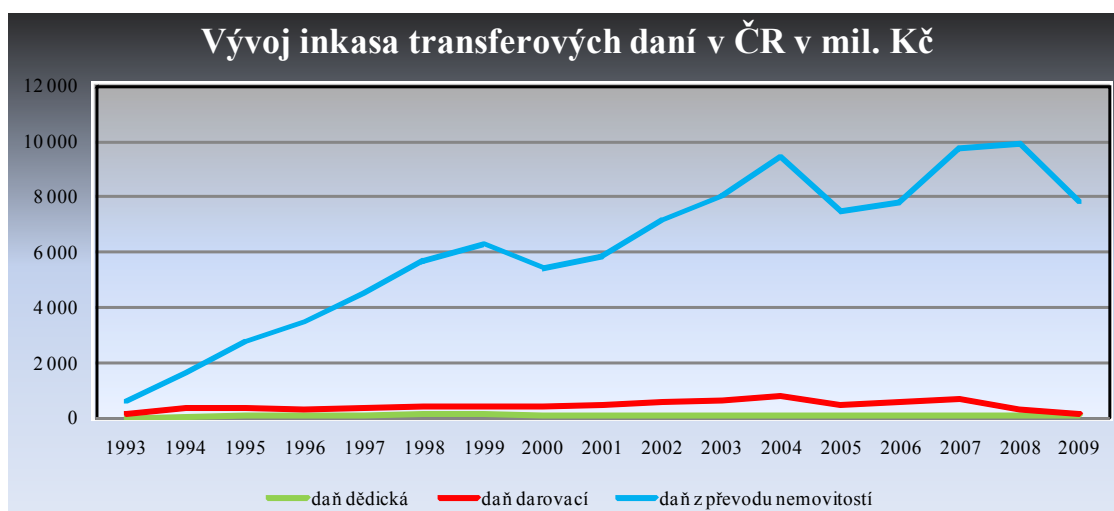
Inkaso daně darovací ve sledovaném období 1993 až 2009 vzrostlo o 6 mil. Kč (tj. o 3,8%). Z hlediska jednotlivých novelizací právního předpisu a pozitivního dopadu na poplatníka daně, nikoliv na inkaso daně darovací, lze považovat změnu provedenou novelou zákona č. 261/2007 Sb., s účinností od 1. ledna 2008, která zcela osvobozuje bezúplatná nabytí majetku mezi osobami zařazenými do skupiny I. a II. příbuzenských vztahů a následuje tak, v tomto ohledu, daň dědickou. Právě propad inkasa cca o 50 % v roce 2008 a v roce 2009 je markantní a značně ovlivňuje i výše uvedený nárůst inkasa v absolutním vyjádření. Propad inkasa v roce 2005 je, dle informací České daňové správy (2010a), způsoben snížením četnosti bezúplatných převodů nemovitostí. Průměrná výše inkasa daně darovací v absolutním vyjádření, ve sledovaném období, dosahuje částky 450 mil. Kč/rok.

Inkasaně nejpřínosnější transferovou daní, z daného souboru, je daň z převodu nemovitostí, která téměř celé období představuje inkasaně rostoucí tendenci. Výjimkou je rok 2005, kdy dochází k výraznému poklesu inkasa, a to z důvodu aplikace nižší sazby daně (s účinností od 1. ledna 2004). Uvedené snížení, dle České daňové správy (2010a), se však projevuje až v tomto roce, z důvodu odložení úplatných převodů a přechodů nemovitostí z roku 2003 na rok 2004. Ke snížení inkasa dochází i v roce 2000, kdy se začíná uplatňovat osvobození úplatných převodů nových bytů, dle novely zákona

č. 103/2000 Sb. Inkaso daně z převodu nemovitostí v daném období vzrostlo o 7 193 mil. Kč/rok (tj. o 1 167,7%). Průměrná výše inkasa daně z převodu nemovitostí ve sledovaném období dosahuje hodnoty 6 098 mil. Kč/rok. Významným aspektem, podléjícím se na obrovském nárůstu daně z převodu nemovitostí, je zejména v posledních letech rozšířená bytová výstavba a s ní spojené úplatné převody těchto nových nemovitostí a současně starších nemovitostí, kterých se jejich původní vlastníci zpravidla zbavují. Výše inkasa daně z převodu nemovitostí je tedy ovlivněna situací na trhu s nemovitostmi, na to navazujícími počty převodů či přechodů vlastnického práva k nemovitostem a zejména hodnotou podkladového aktiva, tj. převáděných nemovitostí. Určitou významnou roli měla plánovaná změna sazby daně z přidané hodnoty, kdy její očekávané zvýšení vyvolalo na trhu s nemovitostmi v roce 2007 doslova paniku a docházelo ke značnému předzásobení nemovitostmi pro další generace.

Průměrná výše inkasa transferových daní na dané časové ose dosahuje částky 6 650 mil. Kč/rok. Grafické vyjádření vývoje inkasa transferových daní v České republice z determinovaných výsledků v Tab. I a Tab. II je uvedeno v Obr. 1.

Ke zpracovaným výsledkům vývoje inkasa transferových daní je vhodné doplnit poznámku k zákonu č. 420/2003 Sb., který novelizuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a přináší řadu podstatných změn s účinností od 1. ledna 2004. Zejména se jedná o snížení sazby daně z převodu nemovitostí z 5 % na 3 %. Nejen, že důvodová zpráva k návrhu zákona hovoří o předpokladu poklesu inkasa daně z převodu nemovitostí, ale i odborná literatura je stejného názoru. Radvan (2004) předpokládá, že v souvislosti s touto novelou lze očekávat pokles výnosů z daně z převodu nemovitostí a objem inkasa se bude pohybovat mezi 5 až 7 mld. Kč. Ovšem předpoklad zákonodárců a odborné literatury o poklesu inkasa v bezprostředně následujících letech se neaplnil. Důvod lze spatřovat v jednoznačném navýšení bytové výstavby a s tím spojených počtů převodů nemovitého majetku; podrobněji výše. V posledním sledovaném roce je viditelný propad inkasa u všech transferových daní, který je nejpodstatnější právě u daně z převodu nemovitostí. Důvodem tohoto poklesu je postupné snižování obchodu s nemovitostmi v roce 2009. Velebil (2009) konstatuje, že



1: Vývoj inkasa transferových daní v období 1993 až 2009

1: Development of transfer taxes collection in the period 1993–2009

Zdroj: vlastní práce, Tab. I, Tab. II.

výrazný pokles obchodu s nemovitostmi v první polovině roku 2009 je dán obrovským předzásobením zejména drobných realitních investorů z přecházejících let.

Kvantifikace inkasa transferových daní na jeden daňový subjekt je provedena na časové ose od roku 2005 do roku 2009. Důvodem kratší časové osy, oproti původně uvedené a použité v případě kvantifikace absolutního inkasa transferových daní, je skutečnost, že od roku 2005 je změněn algoritmus sběru dat o počtu daňových subjektů. Data o počtu daňových subjektů před rokem 2005 nejsou z tohoto důvodu uvažována, neboť by se jednalo o nesourodou a zcela neporovnatelnou časovou řadu datových výstupů. Níže uvedený popis obou algoritmů vychází z interních údajů poskytnutých Ministerstvem financí České republiky.

Do roku 2005 je algoritmus stanovení počtu daňových subjektů následující. Počet daňových subjektů majetkových daní je dán součtem počtu daňových subjektů na dílčích majetkových daních, u kterých došlo ve sledovaném období k pořízení daňového přiznání nebo k aktualizaci daňového přiznání. Jsou vybírána pouze taková daňová přiznání, která jsou ve stavu „aktuální“ s tím, že dodatečná daňová přiznání se do počtu nezahrnují. U výběru je zachován výběr daňového subjektu podle daňového přiznání k dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Uvedený algoritmus je pak aplikován takto, jestliže má daňový subjekt podle uvedených podmínek např. pět daňových přiznání k dani darovací různých typů a dvě daňová přiznání k dani z převodu z nemovitostí různých typů, v celkovém počtu daňových subjektů se to projeví jako dva daňové subjekty.

Počet daňových subjektů je od roku 2005 rozlišován na dvě základní skupiny. První skupinou jsou aktivní daňové subjekty a druhou skupinu tvoří evidované daňové subjekty. Za aktivní daňový subjekt je považován daňový subjekt daně dědické, daro-

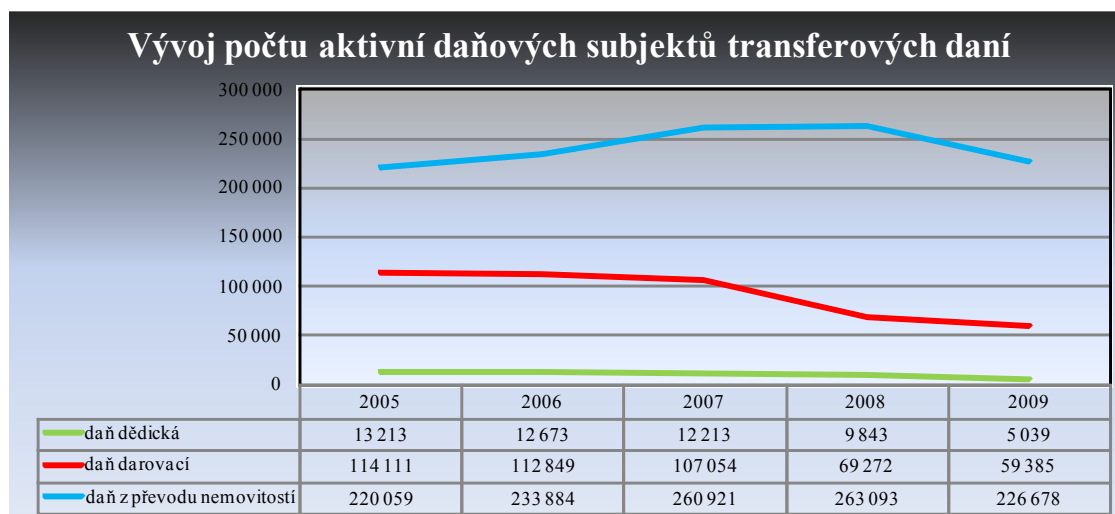
vací a z převodu nemovitostí, pokud splňuje alespoň jednu z následujících podmínek:

- daňový subjekt podal daňové přiznání k dani dědické nebo dani darovací nebo dani z převodu nemovitostí během sledovaného časového období (tj. kalendářního roku),
- daňový subjekt má aktuální výzvu k podání daňového přiznání k dani dědické nebo dani darovací nebo dani z převodu nemovitostí během sledovaného časového období (tj. kalendářního roku),
- daňový subjekt má rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání k dani dědické nebo dani darovací nebo dani z převodu nemovitostí s termínem pro podání během sledovaného časového období (tj. kalendářního roku).

Za evidovaný daňový subjekt je počítán daňový subjekt daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí, jestliže je splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- daňový subjekt má neukončenou daňovou evidenci (jejíž ukončení se nepozná v evidenci písemností nebo na osobním daňovém účtu),
- daňový subjekt má otevřené, odsouhlasené daňové přiznání k dani dědické nebo dani darovací nebo k dani z převodu nemovitostí nebo předepsané daňové přiznání k dani dědické nebo dani darovací nebo dani z převodu nemovitostí s neukončeným vyměřovacím řízením nebo podaným opravným prostředkem.

Na základě výše uvedených důvodů a získání údajů o počtu aktivních daňových subjektů ze zdrojů Ministerstva financí České republiky je zpracován tabulkový přehled poskytující údaje o průměrné částce, kterou správce daně inkasuje u konkrétní transferové daně připadající na jeden aktivní daňový subjekt v kalendářním roce. Z výsledků je patrné, že nejvyšší průměrné inkaso správce daně získává u daně z převodu nemovitostí, kde se tato skutečnost dá obecně předpoklá-



2: Vývoj počtu aktivních daňových subjektů v období 2005 až 2009

2: Development of the number active taxpayers in fiscal year 2005–2009

Zdroj: vlastní práce, interní informace z MF ČR

dat, vzhledem k vysokým částkám (základům daně), které jsou touto transferovou daní zatíženy.

Pro doplnění výkladu jsou uvedeny velikosti inkasa ostatních majetkových daní připadajících na jeden daňový subjekt. U daně z nemovitostí je hodnota inkasa daně připadající na jeden aktivní daňový subjekt ve výši 1 475 Kč pro rok 2007 a 1 439 Kč pro rok 2008. U daně silniční hodnota inkasa dosahuje částky 7 243 Kč pro rok 2007 a 7 311 Kč pro rok

Z výsledků v Tab. IV a V výtěžnosti pro jednotlivé sledované transferové daně (daň darovací, daň dědická, daň z převodu nemovitostí) vyplývá, že jsou správci daně při výběru transferových daní téměř 100% úspěšní. Případné výkyvy mezi předepsanou výší konkrétní převodové daně a jejím skutečným inkasem, v konkrétním roce, mohou být dány několika faktory, kdy nejčastěji zmiňovaným faktorem je špatná platební morálka poplatníků daně.

III: Inkaso transferových daní v přepočtu na jeden aktivní daňový subjekt

III: Collection of transfer taxes calculated on the one active taxpayer

Inkaso transferových daní na jeden subjekt daně v Kč					
POLOŽKA/ROK	2005	2006	2007	2008	2009
Inkaso transferových daní	23 337	23 695	27 815	30 420	27 684
u konkrétní daně:					
daň dědická	7 795	9 785	8 925	11 683	17 464
daň darovací	4 469	5 352	6 464	4 980	2 728
daň z převodu nemovitostí	34 055	33 299	37 460	37 819	34 450

Zdroj: vlastní práce, interní informace z MF ČR

2008.

Kvantifikace výtěžnosti transferových daní v jednotlivých letech na výše určené časové ose, stanovené od roku 1995 do roku 2008 včetně¹. Vlastní výpočet výtěžnosti daní lze vyjádřit následujícím vzorcem (1).

$$\text{výtěžnost (\%)} = \frac{\text{inkaso}}{\text{předpis}} \times 100. \quad (1)$$

Posuzování výtěžnosti transferových daní je provedeno pro každou sledovanou transferovou daň samostatně.

Hodnoty výtěžnosti daně vyšší než 100 % u konkrétních daní jsou dány situací, kdy správce daně v daném kalendářním roce inkasuje nedoplatky na dani z předcházejícího období a naopak nižší výtěžnost je dána vznikem daňových nedoplatků. Průměrná výtěžnost daně dědické činí 99,63 %, daně darovací 51,12 % a daně z převodu nemovitostí 97,68 %, ve sledovaném období. U daně darovací je nutné zmínit extrémní údaj z roku 2003, který výtěžnost daně darovací zásadně ovlivňuje (bez uvažování extrému je výtěžnost 95,73 %). Záporná výše daňové povinnosti (předpisu) u daně darovací v období 2003 je způsobena

1 Data za období 1993 a 1994 nejsou Ministerstvem financí České republiky zveřejněna.

IV: Výtěžnost transferových daní v letech 1995 až 2001

IV: Yield of transfer taxes for the years 1995–2001

Výtěžnost transferových daní						
POLOŽKA/ROK	MJ	1995	1996	1997	1998	1999
Daň dědická	%	98,91	97,98	100,00	99,32	98,01
Daň darovací	%	117,82	31,97	94,85	75,04	91,42
Daň z převodu nemovitostí	%	89,52	90,02	86,96	86,83	95,92
Transferové daně	%	92,23	79,15	87,74	86,16	95,68

Zdroj: vlastní výpočty, Česká daňová správa (2008, 2010b)

V: Výtěžnost transferových daní v letech 2002 až 2009

V: Yield of transfer taxes for the years 2002–2009

Výtěžnost transferových daní						
POLOŽKA/ROK	MJ	2002	2003	2004	2005	2006
Daň dědická	%	100,00	102,04	100,00	100,00	100,81
Daň darovací	%	106,18	–573,45	108,78	97,33	106,15
Daň z převodu nemovitostí	%	97,91	100,19	107,63	114,05	109,94
Transferové daně	%	98,52	109,73	107,64	112,63	109,52

Zdroj: vlastní výpočty, Česká daňová správa (2008, 2010b)

VI: Tempo růstu sledovaných transferových daní

VI: Growth rate observed transfer taxes

Vývoj tempa růstu inkasa transferových daní									
POLOŽKA/ROK	MJ	Index 94/93	Index 95/94	Index 96/95	Index 97/96	Index 98/97	Index 99/98	Index 00/99	Index 01/00
Transferové daně	%	266,11	153,95	119,93	128,44	126,16	109,18	87,54	107,48
Daň dědická	%	423,08	165,45	106,59	119,59	125,86	101,37	82,43	91,80
Daň darovací	%	249,36	91,77	82,91	118,24	122,00	94,85	101,98	115,01
Daň z převodu nemovitostí	%	267,05	168,27	125,14	129,56	126,49	110,46	86,73	107,26

Zdroj: vlastní výpočty, Česká daňová správa (2008, 2010b)

VII: Tempo růstu sledovaných transferových daní

VII: Growth rate observed transfer taxes

Vývoj tempa růstu inkasa transferových daní v České republice									
POLOŽKA/ROK	MJ	Index 02/01	Index 03/02	Index 04/03	Index 05/04	Index 06/05	Index 07/06	Index 08/09	Index 09/08
Inkasa celkem %	%	122,38	111,64	118,31	78,11	105,05	124,18	98,44	77,42
daně dědické %	%	76,79	116,28	100,00	103,00	120,39	87,90	105,50	76,52
daně darovací %	%	126,53	107,82	126,23	62,35	118,43	114,57	49,86	46,96
daně z převodu nemovitostí %	%	122,92	111,91	117,89	79,21	103,92	125,50	101,80	78,48

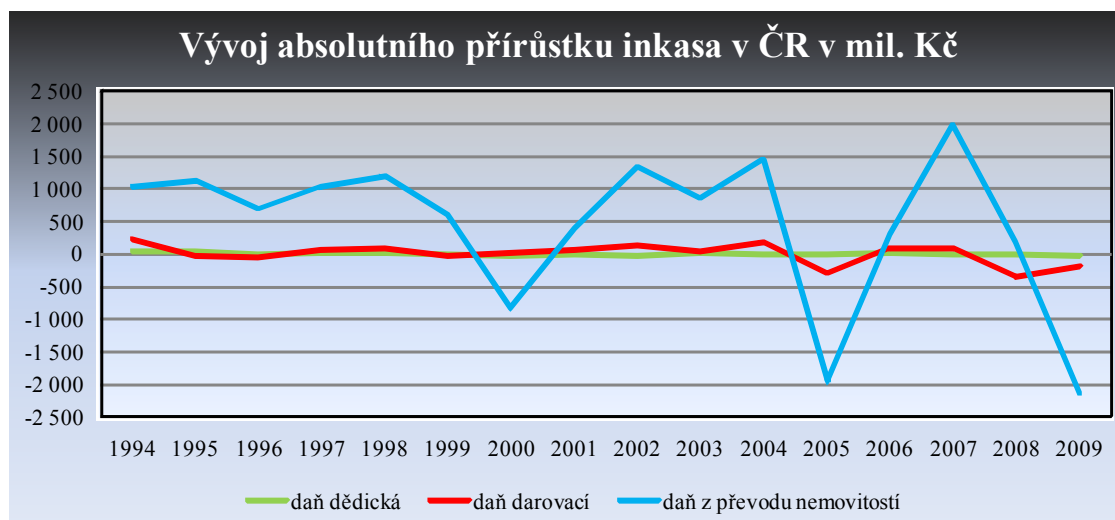
Zdroj: vlastní výpočty, Česká daňová správa (2008, 2010b)

bena odpisem pro nedobytnost ve výši 723,9 mil. Kč. Důvod odpisu vyplývá z průběhu konkurzního řízení, po konečném přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu ve věci stanovení daně darovací Městským soudem v Praze a na základě kvalifikovaného odhadu výtěžku konkurzu. Za nejvíce vyrovnanou daň lze považovat daň dědickou, u níž výtěžnost daně osciluje kolem zmiňovaných 100% po celé sledované období.

Vypočtené indexy tempa růstu ve sledovaném období doplňují absolutní vyjádření inkasa jednotlivých transferových daní uvedených výše.

K prezentaci měření kvantifikace absolutního přírůstku (úbytku) inkasa transferových daní je využito grafického zobrazení výsledků dosažených hodnot v jednotlivých sledovaných letech.

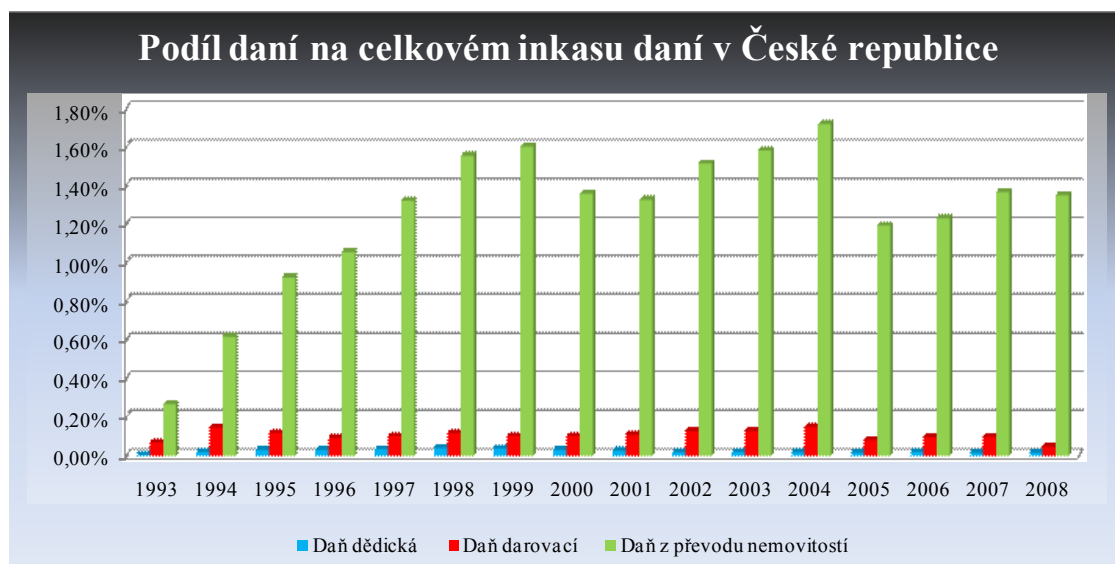
Z Obr. 3 vývoje absolutního přírůstku inkasa v České republice vyplývá, že nejmenších výkyvů dosahuje daň dědická a daň darovací. Na druhé straně, poměrně méně stabilní, je daň z převodu nemovitostí. Její výkyvy jsou dány zejména v důsledku provedených novelizací právního předpisu č. 357/1992 Sb., a také v důsledku vývoje, jenž souvisí s dlouhodobým trendem, který lze v České republice sledovat. Tento trend souvisí s častými



3: Vývoj absolutního přírůstku inkasa transferových daní

3: Development of absolute increase of transfer taxes collection

Zdroj: vlastní práce, Česká daňová správa (2008, 2010b)



4: Podíl daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí na celkovém daňovém inkasu

4: The participation of the inheritance tax, gift tax and real estate transfer tax on the total collection

Zdroj: vlastní práce, Česká daňová správa (2008, 2010b)

úplatnými transfery nemovitostí mezi jednotlivými subjekty, buď v důsledku migrace obyvatelstva (zpravidla v souvislosti s pohybem pracovní síly), nebo v souvislosti s rozšířenou výstavbou nových domů a bytů (starších nemovitostí se tak subjekty zbavují z důvodu zajištění dostatečných finančních prostředků na financování nové bytové potřeby) či zbavování se nemovitostí nabytých v přímé souvislosti s darováním a děděním.

Výnos sledovaných transferových daní v České republice nemá v porovnání s celkovými daňovými

příjmy podstatnou roli. V České republice je podíl všech transferových daní na celkovém inkasu daní v roce 2008² pouze na úrovni 1,41%. Vývoj podílu inkasa jednotlivých transferových daní na daně časové ose znázorňuje Obr. 4, který potvrzuje uvedenou skutečnost, že transferové daně představují doplňkový příjem státního rozpočtu.

Z výsledků Obr. 4 i dalších uvedených skutečností, jednoznačně vyplývá, že největší podíl na celkovém daňovém inkasu transferových daní má daň z převodu nemovitostí. Tento trend není porušen

2 Při zpracování textu nejsou k dispozici výsledky celkového inkasa daní v České republice za rok 2009, z tohoto důvodu je časová osa od 1993 do 2008.

ani v důsledku snížení sazby této daně a jejímu plnému efektu v roce 2005 (viz výše).

Z pohledu výnosnosti daně nelze ovšem posuzovat jen vlastní inkaso, ale je nutné také kvantifikovat efektivitu výběru transferových daní. Jde o porovnání celkového objemu inkasa konkrétní daně s náklady na jeho získání. Částka odváděné daně tedy není čistým příjmem veřejného rozpočtu, protože se snižuje o náklady na její získání. Z důvodu zajištění efektivitu výběru daně musí být náklady na její získání co nejnižší. Pokud tomu tak není, ztrácí výběr této daně smysl a daň se stává neefektivní a zbytečnou zátěží pro daňové poplatníky a správce daně. Smith (2001)³ uvádí ve čtvrtém daňovém kánonu, že *každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili to nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny*. Z uvedeného vyplývá, že otázky efektivitu nejsou žádným novým tématem a je s nimi kalkulováno již v historii.

Kubátová (2003) vymezuje, že daně ve své podstatě představují transfer finančních prostředků od občanů a firem do veřejných rozpočtů. Problémem celého veřejného sektoru je však jeho tendence k neefektivnosti. Daňový výnos (příjem) do veřejných rozpočtů významně ovlivňuje efektivita správy a výběru daní, která má zajistit nejen stabilní plynulé příjmy veřejných rozpočtů, včetně postihů daňových dlužníků, ale současně respektování spravedlnosti a korektnosti ve vztahu k poplatníkům a plátcům jednotlivých daní. Vlastní transfer se neobejde bez dodatečných nákladů, které mají negativní efekt a snižují celkový daňový výnos, resp. vyvolávají neefektivnost. Cílem moderních daňových systémů je snížit neefektivnost na co možná nejnížší úroveň.

Daňové teorie, z pohledu efektivnosti, rozlišují dodatečné náklady na administrativní náklady přímé a nepřímé⁴, a na nadměrné daňové břemeno (například Hamerníková, Maaytová a kol. 2007). Zjednodušeně řečeno, administrativní náklady jsou náklady vznikající na straně správců daně (ad-

ministrativní náklady přímé) a náklady vznikající na straně poplatníků či plátců daně (administrativní náklady nepřímé)⁵. Nadměrné daňové břemeno představuje náklady vznikající ze ztráty efektivnosti fungování tržního mechanismu v důsledku zavedení daní. Souvisejí s distorzitou daní, neboť ovlivňují chování ekonomicky aktivního obyvatelstva a mají za následek vznik neefektivnosti v hospodářství v důsledku provedené substituce.

Z pohledu zkoumaného předmětu se zaměříme pouze na administrativní náklady přímé, které zahrnují náklady na fungování daňového systému (vybudování a fungování správců daně – mzdové náklady, poštovné, investiční výdaje na modernizaci budov či technického vybavení), na evidenci poplatníků daně, výběr daně či kontrolní činnosti.

V České republice jsou provedeny dva větší výzkumy v oblasti transferových daní s cílem vymezit právě efektivitu výběru transferových daní se zaměřením na kvantifikaci administrativních nákladů přímých. První studie je provedena za roky 2001 až 2003 a její výsledky jsou uvedeny v publikaci Pudil a kol. (2004). Druhá studie se vztahuje pouze k roku 2004 a je zpracována Ministerstvem financí České republiky. Výsledky obou dvou výzkumů jsou prezentovány v Tab. VIII.

První studie obsahuje popis metodiky využití k výpočtům administrativních nákladů na straně správců daně s aplikací výchozích omezujících předpokladů. Výstupem první studie je konstatování, že důvodem nízké efektivnosti transferových daní je pravděpodobně malý výnos plynoucí z nízkých sazeb daní a aplikace rozsáhlých osvobození. Závěry této studie nabývají na významu i v současnosti, kdy od daně dědické a darovací je osvobozeno nabytí majetku mezi osobami zařazenými do skupiny I. a II. příbuzenských vztahů.

U druhé studie jsou k dispozici pouze faktické výsledky výzkumu bez uvedení jakékoliv metodiky, která je ke kvantifikaci administrativních nákladů

VIII: Efektivita výběru transferových daní v České republice

VIII: Collection efficiency of transfer taxes in the Czech Republic

POLOŽKA/ROK	Administrativní náklady/inkaso daně				
	MJ	2001	2002	2003	2004
Daň dědická	%	169,87	203,06	165,83	77,81
Daň darovací	%	43,37	36,47	36,62	16,03
Daň z převodu nemovitostí	%	7,08	6,01	5,87	2,85

Zdroj: Pudil a kol. (2004), MF ČR (2006)

³ Český překlad z roku 2001 díla *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů* z roku 1776.

⁴ Označované též vyvolané náklady zdanění.

⁵ Administrativní náklady nepřímé představují náklady poplatníků či plátců daně, např. na vyplňování daňového přiznání či zaplacení daného úkonu daňovému poradci, evidenci podkladů pro správné stanovení daně, studium daňových předpisů, ... Zjednodušeně řečeno se jedná o náklady na straně daňových subjektů, které jsou vynaloženy za účelem splnění konkrétní daňové povinnosti.

transferových daní využita. Výstupem druhé studie je jednoznačné konstatování, že efektivita výběru transferových daní⁶ (daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí) v České republice je velmi nízká, pokud je uvažováno, že průměrná efektivnost výběru daní v České republice se pohybuje do 2 % (MF ČR, 2006).

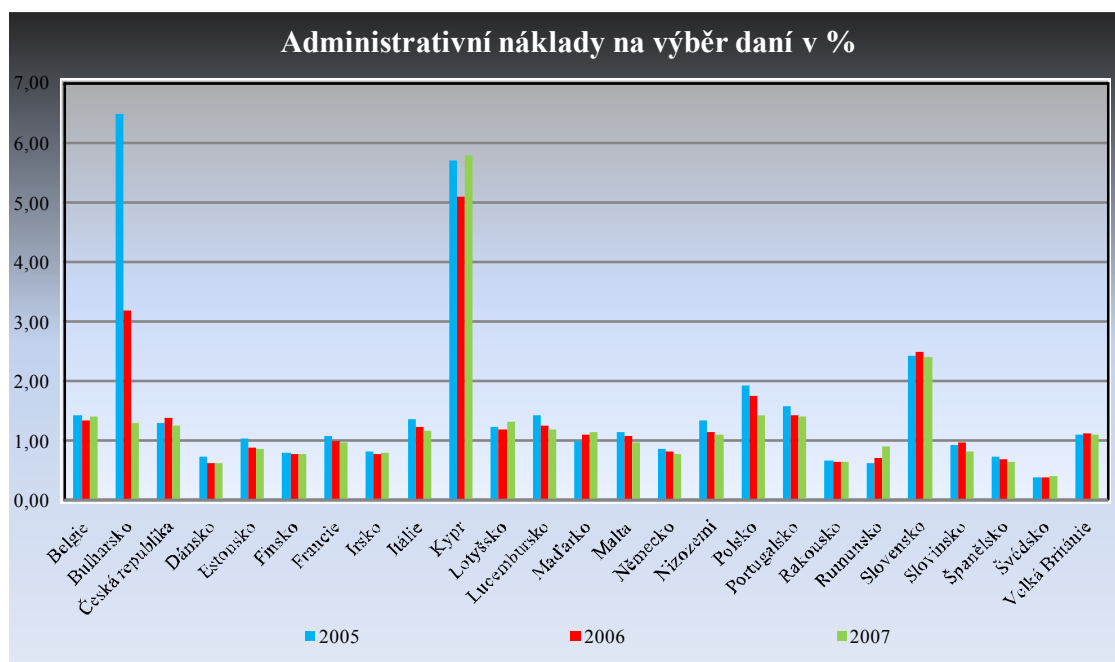
Z důvodu nezveřejnění metodiky výpočtu daňové efektivnosti, v případě druhé studie, je vzájemné porovnání výsledků obou výzkumů nemožné. Nicméně, vzhledem k proporcím uvedeným v Tab. VIII. výše, lze konstatovat, že přímé administrativní náklady výběru transferových daní jsou vysoké.

Nejefektivnější ze sledovaných daní je daň z převodu nemovitostí, která se svojí hodnotou 2,85 % k hodnotě 2 % velmi přibližuje. Z Tab. VIII. dále vyplývá, že efektivita výběru daně dědické a daně darovací je vysoce podprůměrná. To, že dále ministerstvo financí ve zveřejňování výsledků efektivity výběru transferových daní nepokračuje, je dáno pravděpodobně tím, že nechce vzhledem k vysoké administrativní náročnosti transferových daní tyto výsledky publikovat veřejně.

Nízké výnosy spojené s vysokými administrativními náklady jsou nejsilnějšími argumenty hovořícími pro zrušení transferových daní, a proto již několikrát bylo na půdě Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky navrženo zrušení těchto

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

Administrativní náklady nejsou sledovány pouze v rámci České republiky, ale i v mezinárodním měřítku. Studie na mezinárodní úrovni zabývající se administrativními náklady zdanění pravidelně zpracovává Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Posledním publikovaným výstupem je studie *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series* (2008) publikovaná v lednu 2009 (OECD, 2009a). Z vý-



5: Administrativní náklady výběru daní v letech 2005, 2006 a 2007

5: Administrative costs of tax collection in the years 2005, 2006 and 2007

Zdroj: vlastní práce, OECD (2009a)

6 U dalších majetkových daní v roce 2004 bylo dosaženo následujících hodnot efektivnosti výběru daně: daň z nemovitostí 9,39 %, daň silniční 6,58 %.

sledků výzkumné studie je zpracován Obr. 5, který prezentuje administrativní náklady na výběr daní v 25 členských zemích Evropské unie⁷.

Dlouhodobě nejvyšších administrativních nákladů dosahuje Kypr, kde administrativní náklady činí 5,80 % (hodnota roku 2007). Nejnižší administrativní náklady naopak dosahuje Švédsko, kde je hodnota pro rok 2007 ve výši 0,41 %. Za zmínku stojí zejména vývoj administrativních nákladů v Bulharsku, kde bezpochyby dochází k největšímu snížení administrativních nákladů ve sledovaném období, v roce 2005 administrativní náklady na úrovni 6,49 % a v roce 2007 administrativní náklady na úrovni 1,29 %.

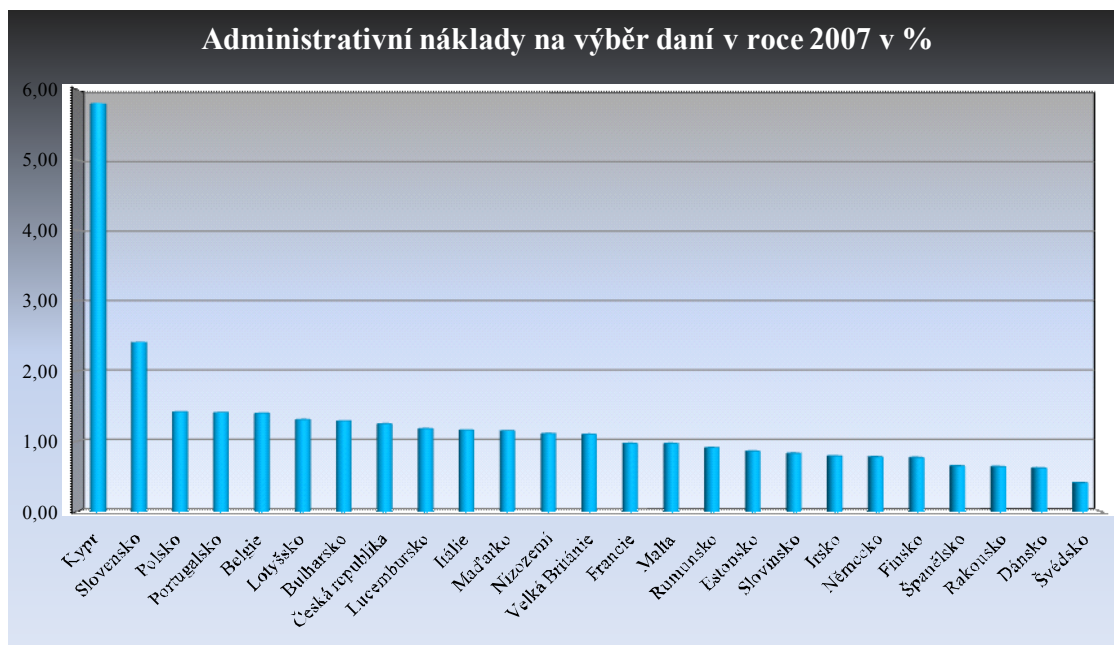
Obr. 6 prezentuje administrativní náklady na výběr daní v roce 2007 v jednotlivých 25 členských zemích Evropské unie seřazených od nejvyšší úrovně po nejnižší úroveň administrativních nákladů. Česká republika se dle výsledků řadí na 18. místo mezi země s vyššími administrativními náklady zdanění a konkrétní hodnota vypočtená pro rok 2007 činí 1,25 %.

Další mezinárodní studie zpracovaná Světovou bankou a PricewaterhouseCoopers se zabývá náročností daňových systémů. PricewaterhouseCoopers (2010) uvádí, že ze studie Světové banky a PricewaterhouseCoopers *Paying Taxes 2010 – The global picture* týkající se náročnosti placení daní a celkového daňového zatížení má Česká republika jeden z časově nejnáročnějších daňových systémů na světě. Poplat-

ník daně v České republice stráví vyplňováním daňových příznání a plněním všech daňových povinností 613 hodin ročně a současně musí provést 12 plateb daně. Strávený čas nad daňovými povinnostmi řadí Českou republiku na 171. místo ze 183 sledovaných zemí celého světa. Z pohledu srovnání pouze v rámci Evropské unie drží Česká republika předposlední místo (26. místo), horší zemí je už pouze Bulharsko (průměrným časem v Evropské unii stráveným nad daňovými povinnostmi je 232 hodin ročně). První příčku v mezinárodním srovnání obsadily Maledivy s 0 hodinami ročně a poslední příčku Brazílie s 2 600 hodinami ročně.

ZÁVĚR

Kvantifikace datových výstupů transferových daní v České republice obsahuje i determinaci základních statistických ukazatelů zpracovaných z primárních dat (např. tempo růstu). Z výsledků jednoznačně vyplývá, že transferové daně aplikované na našem území představují pouze doplňkovou složku příjmů veřejných rozpočtů, kdy podíl transferových daní na celkovém daňovém výnosu v roce 2008 je na úrovni 1,41 %⁸. Průměrná roční výše inkasa transferových daní na časové ose 1993 až 2009 dosahuje částky 6 650 mil. Kč. Konkrétní výsledky prokazují, že na sledované časové ose je inkasné nejslabší transferovou daní daň dědická s průměrnou výší ročního inkasa 101 mil Kč. Inkaso daně



6: Administrativní náklady výběru daní v roce 2007

6: Administrative costs of tax collection in the year 2007

Zdroj: vlastní práce, OECD (2009a)

⁷ Ve výčtu členských zemí Evropské unie není uvedena Litva a Řecko, které nejsou zahrnuty do výzkumu OECD.

⁸ V okamžiku zpracování textu nejsou k dispozici konečné výsledky celkového inkasa daní v České republice za rok 2009, a proto je uveden údaj za rok 2008.

darovací na daně časové ose průměrně dosahuje 450 mil. Kč. Naproti tomu inkasně nejsilnější transferovou daní je daň z převodu nemovitostí, jejíž průměrná výše ročního inkasa na uvedené ose dosahuje 6 098 mil. Kč. Faktorem hovořícím v její silnou pozici, zejména v letech 2007 až 2008, je bytová výstavba realizovaná na území České republiky.

S posouzením samotné efektivnosti transferových daní souvisí i úspěšnost správce daně spojená s dosahováním co nejvyšší výtěžnosti daně. U všech vymezených transferových daní lze konstatovat, že výtěžnost osciluje kolem 100 %, zjednodušeně se dá říci, že co je předepsáno, je i inkasováno. Posouzení efektivnosti transferových daní je dále řešeno ve vztahu k přímým administrativním nákladům. V České republice jsou hodnoceny dva výzkumy, které v rámci kvantifikace administrativních nákladů transferových daní uvádějí odlišné výsledky. Z pohledu pozitivnějších výsledků, ve vztahu k administrativním nákladům, vychází lépe výzkum provedený Ministerstvem financí České republiky v roce 2004, který ovšem nezveřejňuje metodiku výpočtu. Z tohoto pohledu lze usuzovat, že výsledky měly odbornou veřejnost přesvědčit o vysoké ná-

kladnosti, nikoliv však šokovat. V roce 2004 vykazují transferové daně následující efektivitu, a to daň dědická 77,81 %, daň darovací 16,03 % a daň z převodu nemovitostí 2,85 %. Průměrnou efektivitu výběru daní v České republice výzkum kvantifikuje tak, že se pohybuje do 2 %. Lze tedy usuzovat, že neefektivnější ze sledovaných daní je daň z převodu nemovitostí, která se svojí hodnotou k hodnotě 2 % přibližuje. Pokud se jedná o daň dědickou a darovací, je jejich efektivita velice nízká, a to především u daně dědické. Proporce výsledků jsou stejné i u druhého zmiňovaného výzkumu, ovšem dosahují mnohem vyšších či dokonce alarmujících hodnot.

Další vývoj v oblasti transferových daní v České republice bude záviset zejména na výsledcích voleb do Poslanecké sněmovny v roce 2010. Pravicové strany ve svých volebních programech prosazují zrušení všech transferových daní. Naproti tomu levicové strany uvažují o jejich zachování a naopak zrušení osvobození u daně dědické a darovací pro I. a II. skupiny.

daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, Česká republika

SUMMARY

The quantification of tax outcomes of transfer tax in the Czech Republic also contains the determination of the basic statistic indicators that were derived from the analysis of primary data (e.g. the rate of growth). The results clearly show that the transfer tax in our country is only the additional component of public budget. The share of transfer tax in the complete tax income in 2008 was 1,41 %. The average annual level of collection between 1993 and 2009 was 6 650 mil. CZK. The particular results show that in this time period the inheritance tax (by means of the transfer tax) is the lowest as regards the collection. The average annual collection is here 101 mil. CZK. The collection of the gift tax is in this time period on the average of 450 mil. CZK. The real estate transfer tax is, on contrary, the strongest as regards collection. The average level of annual collection in the given time period is 6 098 CZK. Housing development is one of the factors that influenced it positively, esp. between 2007 and 2008.

The successfulness of the tax administrator influences the effectiveness of the transfer tax, the tax revenue is to be as high as possible. As regards all the given transfer taxes included, it can be stated that the effectiveness is about 100 %. It can be simply said that what is set has to be collected. The assessment of effectiveness is conducted in connection with the direct administrative costs. In the Czech Republic, two researches are assessed. They give different results (under the terms of quantification of administrative costs of transfer tax). As regards the more positive outcomes (in relation to administrative costs), they are arrived at in the research conducted by the Ministry of Finance in 2004. However, this research does not inform about the way of conducting this particular calculation. It can be stated that the outcomes were to persuade the experts about the high costs but not to take them aback. In 2004 the effectiveness of the inheritance tax was 77,81 %, the effectiveness of the gift tax was 16,03 %, the effectiveness of the real estate transfer tax was 2,85 %. The average effectiveness of the taxation in the Czech Republic is in this research considered to be 2 % at maximum. It can be derived that the real estate transfer tax is the most effective as it almost reaches 2 %. The effectiveness of the inheritance tax and of the gift tax is low, esp. as regards inheritance tax. The outcomes are identical as regards the other research conducted as well, but the figures it arrives at are much higher or even alarming.

Further development in the area of transfer tax in the Czech Republic will depend on the results of the elections of MP members this year. The political parties of the right wing present the abolishment of transfer tax as such, their opponents want to retain them, but they want to cancel inheritance tax for the I. and II. group of inheritors.

Prohlášení

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

LITERATURA

- ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2003* [online]. 2008, [cit. 2010-01-02]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_9434.html?year=2008>.
- ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Výroční zprávy a související dokumenty* [online]. 2010a, [cit. 2010-03-01]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.
- ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, *Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 2004 až 2009* [online]. 2010b, [cit. 2010-03-01]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_7997.html?year=0>.
- HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. a kol., 2007: *Veřejné finance*. 3. vyd. Praha: ASPI, 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0.
- KUBÁTOVÁ, K., 2003: *Daňová teorie a politika*. 3., přepracované vyd. Praha: ASPI, 264 s. ISBN 80-86393-84-7.
- MF ČR, *Zdanění příjmů a majetku v České republice – výstup expertní skupiny* [online]. 2006, [cit. 2009-08-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vystupni_material_expertni_skupiny.pdf.pdf>.
- OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)* [on-line]. 2009a, [cit. 2010-03-08]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>>.
- PricewaterhouseCoopers, *Paying Taxes 2010 – The global picture* [on-line]. 2010, [cit. 2010-03-06]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/en_CZ/cz/jak-se-plati-dane-2010/survey-paying-taxes-2010.pdf>.
- PRABHAKAR, R., 2008: Wealth Taxes: Stories, Metaphors and Public Attitudes. *The Political Quarterly*. Vol. 79, issue 2, p. 172–178. ISSN 0032-3179.
- PUDIL, P., VYBÍHAL, V., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol., 2004: *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 158 s. ISBN 80-86861-07-4.
- RADVÁN, M., 2004: Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. In: MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa – 2. díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, s. 220–238. ISBN 80-210-3579-X.
- SMITH, A., 2001: *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. 6. vyd. Praha: Liberální institut, 986 s. ISBN 80-86389-15-4.
- ŠIROKÝ, J. a kol., 2008: *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- TLUSTÝ, V., NEČAS, P., BARTOŠ, W. a kol., 2005: *Návrh poslanců V. Tlustého, P. Nečase, W. Bartoše a dalších* [on-line]. [cit. 2010-02-15]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=14829>>.
- VELEBIL, P., 2009: *Realitní almanach 2009* [on-line]. [cit. 2010-02-15]. Dostupné z: <<http://www.ckrk.cz/cz/tiskove-centrum/>>.
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění jednotlivých novelizací.
- Zákon č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení.
- Zákon č. 74/1901 ř. z., o poplatcích z převodu jmění.

Adresa

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