

K METODICKÝM OTÁZKÁM MĚŘENÍ VYVOLANÝCH NÁKLADŮ ZDANĚNÍ V ZEMĚDĚLSKÝCH PODNICÍCH

ON THE METHODOICAL PROBLEMS OF COMPLIANCE COSTS OF TAXATION MEASUREMENT

Václav Vybíhal

Anotace:

Príspevek se zabývá metodickými otázkami měření vyvolaných nákladů zdanění v zemědělských podnicích a shrnuje praktické poznatky dosažené při zjišťování vyvolaných nákladů zdanění ve vybraném souboru zemědělských podniků provedeném metodou dotazníku.

Klíčová slova:

Metodika, měření, vyvolané náklady zdanění, zemědělské podniky.

Abstract:

The article deals with the methodical problems of compliance costs measurement of taxation and presents practical results achieved during monitoring and measurement of compliance cost of taxation within selected group of undertakings active in agricultural production. The reserch has been undertaken by way of questionnaire and investigation.

Key words:

Methodics, measurement, compliance costs of taxation, agricultural companies

ÚVOD A CÍL

V soukromém sektoru vznikají náklady, které musí podnikatelský subjekt vynaložit na identifikaci základu daně včetně výpočtu daňové povinnosti, podání přiznání k dani a dalším úkonům souvisejícím s daňovým řízením a jeho etapami. Kromě jiných důvodů musí poplatníci částečně i z titulu stanovení základu daně vést účetnictví a zpracovávat mzdovou agendu. V rámci řízení daňové politiky je třeba tyto tzv. vyvolané náklady zdanění a jejich strukturu sledovat v podnikatelských subjektech všech odvětví národního hospodářství včetně zemědělství. Takovéto zjišťování umožňuje provést komparaci v celosvětovém měřítku. Vyvolané náklady zdanění zatěžují nákladovost hospodářské činnosti každého zemědělského podniku, přičemž v oblasti provozování zemědělské výroby vznikají při posuzování vyvolaných nákladů zdanění určité specifické metodické a v návaznosti na ně i praktické zvláštnosti, ke kterým je zapotřebí přihlížet.

Proto cílem tohoto příspěvku je zejména řešení metodických otázek a zvláštností formování vyvolaných nákladů zdanění v odvětví zemědělské výroby.

Príspevek byl zpracován v rámci výzkumného záměru MSM6215648904 s názvem „Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu“ řešeného na Provozně ekonomické fakultě MZLU v Brně.

MATERIÁL A METODIKA

Předmětem zkoumání jsou tzv. klasické vyvolané náklady zdanění, které lze v praxi měřit. K vymezení vyvolaných nákladů zdanění přispěli již dříve A. Smith (čtvrtý kánon obsahuje požadavek na co nejnižší náklady výběru daně), a dále P. Ricardo, S. Mill a A.C. Pigou. Tito autoři považovali za vyvolané náklady zdanění náklady sektoru soukromého. Vybíhal (2004), ex Kubátová (2003) uvádějí, že vyvolané náklady zdanění vznikají daňovým subjektům z důvodu existence daňového systému a rovnají se takové výši nákladů, která by daňovým subjektům nevznikla, pokud by neexistoval daňový systém.

Otázkami měření vyvolaných nákladů zdanění se zabývala i řada zahraničních autorů. Teoreticko-metodologickou základnou i praktickým návodem, jak měřit vyvolané náklady zdanění jsou především práce, které publikovali Vaillancourt (1987), Sandford (1995), Pope (1995), Nam, Evans a Walpole (2000). Podle Sandforda (1995) lze zahrnovat do vyvolaných nákladů zdanění veškeré náklady z titulu stanovení základu daně a zpracování daňových přiznání, dále 60 % nákladů na vedení účetnictví a 20 % nákladů na vedení mzdové agendy. V této struktuře byly pak i sledovány vyvolané náklady zdanění v souboru zemědělských podniků.

V podmínkách České republiky patří k teoreticko-metodologické základně práce, které publikovali zejména Kubátová a Vítek (1997), Vítek (2001), Vítková a Vítek (2002), Kubátová (2003), Pudil, Vybíhal, Vítek a Pavel (2004). Pro sběr dat bylo využito dotazníku použitého pro měření vyvolaných nákladů zdanění, který vypracovali Vítek a Vítková (2002) a který upravil pro předmětné šetření a pro možnost jeho využití při sledování vyvolaných nákladů zdanění Vybíhal (2004). Praktické aspekty měření vyvolaných nákladů zdanění jsou obsaženy v pracích, které publikovali Vybíhal (2004), Vybíhal a Nerudová (2004).

Metodické otázky spojené s měřením vyvolaných nákladů zdanění a jeho specifickými v odvětví zemědělství byly ověřovány v souboru 7 zemědělských podniků okresu Břeclav.

VÝSLEDKY

Pro možnost kvantifikovat vyvolané náklady zdanění byly tyto náklady zjišťovány (z hlediska struktury) za zdaňovací období 2004 v rámci 3 okruhů, a to jako :

1. náklady na zpracování daňových přiznání (pro účely kvantifikace byly tyto náklady akceptovány ve výši 100 %), označené symbolem $_{100}N_d$,
2. náklady z titulu vedení účetnictví, u nichž se na základě expertních odhadů vychází z úvahy, že 60 % z celkových nákladů na účetnictví je vynaloženo z důvodu stanovení základu daně z příjmů, označené symbolem $_{60}N_u$,
3. náklady na vedení mzdové agendy, u nichž byl respektován požadavek, aby 20 % nákladů na vedení mzdové agendy odráželo výpočet a odvod záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a sociálního a zdravotního pojistného, označené symbolem $_{20}N_{ma}$.

Vztah pro kvantifikaci vyvolaných nákladů zdanění (N_{vz}) lze vymežit takto :

$$N_{vz} = {}_{100}N_d + {}_{60}N_u + {}_{20}N_{ma} \quad .$$

Při zjišťování nákladů na stanovení základů daně a zpracování daňových přiznání ($_{100}N_d$) byly zjišťovány jednak externí náklady (např. náklady související s úhradou služeb daňového poradenství), dále náklady na pořízení a update, resp. upgrade daňového softwaru nebo na nájemné daňového softwaru a dále náklady na zpracování daňových přiznání interními pracovníky, přičemž vstupní cena daňového softwaru se časově rozlišuje na 48 měsíců

s ohledem na platné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro rok 2004. Ve zkoumaném souboru podniků je pro účely daňové, účetní a mzdové využíváno softwaru formou placení ročního nájemného ve prospěch dodavatelské firmy na rozdíl od většiny průmyslových podniků, u nichž je software pořízen do vlastnictví a odpisován jako nehmotný majetek s pravidelným ročním upgradem, resp. updatem. Rozhodujícími náklady na zpracování daňových příznání byly náklady vztahující se k interním pracovníkům, které zahrnují mzdové náklady, spotřebu energie a materiálu, náklady na výkony spojů, náklady na školení a kurzy, podíl na odpisech budovy nebo nájemného a podíl odpisů ze vstupní ceny souboru počítač. Bylo zjištěno, že skutečnost, zda práce spojené se stanovením základů daně a vypracováním daňových příznání, jsou realizovány v administrativní budově ve vlastnictví podniku či v budově ve vlastnictví pronajímatele, ovlivňuje výši vyvolaných nákladů zdanění. Tyto náklady jsou nepatrně nižší u podnikatelských subjektů s vlastnictvím administrativní budovy ve srovnání s podniky, které platí pronajímateli nájemné.

V rámci sledování nákladů na vedení účetnictví byly v obecné rovině sledovány externí náklady na vedení účetnictví ve stejné struktuře jako u nákladů na zpracování daňových příznání. I v tomto případě byly u všech podniků náklady na účetní software formovány cenou služby (nájemného softwarového produktu) softwarové dodavatelské firmy. Lze konstatovat,

že všechny podniky v rámci sledovaného souboru vedly účetnictví prostřednictvím svých interních pracovníků, bez externích služeb. Výši vyvolaných nákladů zdanění pak rozhodující mírou ovlivnila mzdová náročnost (obdobně jako u nákladů na zpracování daňových příznání).

V případě nákladů na vedení mzdové agendy bylo zjištěno, že všechny firmy zabezpečují výpočet mezd a odvod záloh na daň včetně sociálního a zdravotního pojištění vlastními pracovníky bez využití externích služeb. Rozhodující úroveň ve struktuře těchto nákladů hraje obdobně jako u vedení účetnictví mzdová náročnost profese zabezpečující veškeré činnosti související se mzdovou agendou. Rovněž mzdový software je financován formou pronájmu od softwarové společnosti.

Pokud jde o konkrétní úroveň vyvolaných nákladů zdanění, bylo v jednotlivých podnicích dosaženo této výše vyvolaných nákladů zdanění :

Tab. 1 Vyvolané náklady zdanění v souboru podniků okresu Břeclav za rok 2004 (Kč)

Podnik, ukazatel	A	B	C	D
$_{100}N_d$	36 870	47 163	41 333	67 912
$_{60}N_u$	729 214	197 836	60 239	139 065
$_{20}N_{ma}$	70 229	21 759	12 379	32 183
N_{vz} (celkem)	836 313	266 758	113 951	239 160

Pramen : vlastní propočty na základě provedeného šetření.

Tab. 1 – pokračování.

Podnik, ukazatel	E	F	G	Σ
$_{100}N_d$	128 823	71 036	140 179	533 316
$_{60}N_u$	106 190	319 255	378 562	1 930 361
$_{20}N_{ma}$	46 072	48 512	93 421	324 555
N_{vz} (celkem)	281 085	438 803	612 162	2 788 232

Je zřejmé, že diference mezi úrovní ukazatele vyvolaných nákladů zdanění v jednotlivých zemědělských podnicích je ovlivněna řadou faktorů, zejména velikostí podniku, mzdovou náročností daňových, účetních a mzdových agend, strukturou výroby a daňových odvodů, aj. V odborné literatuře, zejména zahraniční, je zpravidla sledován podíl vyvolaných nákladů zdanění na výnosech z vybraných daní a poplatků, v Evropské unii rovněž podíl vyvolaných nákladů zdanění na celkových nákladech podniku na rozdíl od mimoevropského prostředí (USA, Austrálie, Tchajwan), kde se sledují vyvolané náklady zdanění na 1 Kč tržeb. Proto jsou v tab. 2 kodifikovány výše uvedené ukazatele.

Tab. 2 Podíl vyvolaných nákladů zdanění na výnosech z vybraných daní a poplatků
($N_{vz} : V_{dp}$) v %, na celkových nákladech ($N_{vz} : N$) a na celkových tržbách ($N_{vz} : T$) v Kč na 100 Kč.

Podnik/ukazatel	A	B	C	D
$N_{vz} : V_{dp}$	5,45	3,59	2,84	7,98
$N_{vz} : N$	0,96	0,28	0,50	0,79
$N_{vz} : T$	1,33	0,43	0,37	0,71

Pramen : vlastní propočty na základě provedeného šetření.

Tab. 2 - pokračování

Podnik/ukazatel	E	F	G	Σ
$N_{vz} : V_{dp}$	1,50	6,81	2,64	4,01
$N_{vz} : N$	0,15	0,86	0,34	0,49
$N_{vz} : T$	0,22	0,88	0,46	0,58

V tab. 2 je uveden podíl vyvolaných nákladů zdanění na výnosech z vybraných daní a poplatků v %, přičemž úroveň tohoto ukazatele se pohybovala v intervalu 1,50 až 7,98 %. Průměrná hodnota 4,01 (označená ve sloupci Σ) je váženým aritmetickým průměrem daného ukazatele zjištěným na základě kvantifikace tohoto ukazatele v jednotlivých podnicích.

DISKUSE A ZÁVĚR

Vyvolané náklady zdanění vznikají daňovým subjektům z důvodu existence daňového systému a odpovídají takové výši nákladů, která by daňovým subjektům nevznikla, pokud by neexistoval daňový systém. Zahrnují takové náklady, které musí vynaložit z důvodu naplnění zákonných daňových povinností. Propracování metodiky měření vyvolaných nákladů zdanění, její zdokonalování a upřesňování přímo v zemědělských podnicích včetně verifikace této metodiky na konkrétních případech v praxi ukázalo, že lze, při akceptování specifických podmínek, ve kterých operují zemědělské podniky, měřit vyvolané náklady zdanění i v podnicích se zemědělskou výrobou. Složitou záležitostí se však jeví skutečnost, že databáze pro účely kvantifikace vyvolaných nákladů zdanění není v plné míře běžně kodifikována ve statistických a jiných databázích a zjišťování potřebných údajů je třeba provádět přímo v zemědělském podniku s fundovanou explikací zkoumaného okruhu problémů.

Z teoretického hlediska a z ekonomického pohledu lze vyvolané náklady zdanění sledovat ve všech odvětvích podnikatelského prostředí, neboť informace tohoto typu umožňují ucelenější pohled na problematiku efektivnosti ve zdanění, přičemž je třeba ctít požadavek, aby daně byly co nejméně distorzní a nepůsobily zbytečně negativně na ekonomické chování daňových subjektů.

Je zřejmé, že problematika měření vyvolaných nákladů zdanění je daleko nad rámec možností daných limitovaným rozsahem tohoto příspěvku, proto jde v tomto textu pouze o krátkou exkurzi do daňovou teorií sledovaného problému. Vyvolané náklady vznikají kromě právnických osob rovněž u osob fyzických a snižují potenciální soukromou spotřebu daňových subjektů, v rámci nich vznikají i náklady vzniklé v souvislostmi s distorzemi, které jsou vyvolány změnami chování daňových subjektů. Zahrnují náklady, kterým se nelze v podniku vyhnout, ale i náklady vyplývající z vlastního rozhodnutí poplatníka a mající externí povahu (náklady na daňové plánování, na služby daňového poradenství apod.).

LITERATURA

- (1) KUBÁTOVÁ,K. Daňová teorie a politika. Praha : ASPI Publishing, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.
- (2) NAM,T.-EVANS,CH.-WALPOLE,M. Tax compliance costs : Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. National Tax Journal. Washington, June, 2000.
- (3) POPE,J. The Compliance Costs of Major Taxes in Australia. Bath : Fiscal Publications in Association with the Institute for Fiscal Studies, 1995. 212 s.
- (4) PUDIL,P.-VYBÍHAL,V.-VÍTEK,L.-PAVEL,J. Zdanění a efektivnost. Praha : Eurolex Bohemia, 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4.
- (5) SANDFORD,C. Tax Compliance Costs –Measurement and Policy. Bath : Fiscal Publications in Association with the Institute for Fiscal Studies, 1995. 194 s.
- (6) VAILLANCOURT,F. The Compliance Costs of Taxes on Business and Individuals : A Review of the Evidence. Public Finance, 42. No. 3, 1987
- (7) VÍTEK,L. Daňová politika České republiky. Praha : Studie národohospodářského ústavu Josefa Hlávky, č. 6, 2001, 87 s.
- (8) VÍTKOVÁ,J.-VÍTEK,L. Společenské vyvolané náklady zdanění . Acta Oeconomica Pragensia, č. 1, roč. 10, 2002, s. 15-21. ISSN 0572-3043.
- (9) VYBÍHAL,V. K problematice měření vyvolaných nákladů zdanění. In : Sborník příspěvků z mezinárodní konference „Firma a konkurenční prostředí 2004“. Sekce 5. Brno : MZLU, 10.3.-11.3.2004, s. 206-213. ISBN 80-7302-077-7.
- (10) VYBÍHAL,V. –NERUDOVÁ,D. Aspects of Measurement of Compliance Costs of Taxation. In : Proceedings from „Bangkok International Conference on Applied Business Research . Bangkok (Thailand), 1.12. – 3.12.2004. s. 93. ISBN 974-537-621-3.

Adresa autora :

Prof. Ing. Václav Vybíhal,CSc.

Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta MZLU v Brně

613 00 Brno, Zemědělská 1

Tel. 420-545132305

E-mail : vybihal@mendelu.cz