

POSUDEK OPONENTA DOKTORSKÉ DISERTAČNÍ PRÁCE NA TÉMA „NÁVRH MODELU ROZPOČTOVÉHO URČENÍ DANÍ SE ZAMĚŘENÍ NA OBCE V ČESKÉ REPUBLICE“ AUTORKY ING. PAVLY KOŤÁTKOVÉ STRÁNSKÉ.

Předloženou doktorskou disertační práci hodnotím dle jednotlivých kritérií následovně:

1. Téma disertační práce.

Téma disertační práce, zpracované Ing. Pavlou Koťátkovou Stránskou je velmi aktuální. Problematika nastavení rozpočtového určení daní je opakovaně v popředí zájmu odborné veřejnosti v ČR. Téma je rovněž předmětem zájmu v rámci teorie fiskální decentralizace.

Téma práce a její strukturu autorka popisuje v úvodu, kde však uvádí některé nepřesnosti. Např. územní samospráva není vykonávána pouze obcemi, ale také kraji. Výnosy z daní (má-li autorka na mysli daňové příjmy obcí), nejsou obcím přerozděleny ze státního rozpočtu. O daňových příjmech nelze paušálně říci, že jsou nestabilním příjmem rozpočtu. Nestabilita daňových příjmů obcí také není důsledkem nízké fiskální autonomie obcí.

2. Předmět zkoumání.

Předmětem autorčina zkoumání je problematika fiskální decentralizace. Konkrétněji se jedná o decentralizaci příjmů rozpočtům obcí v České republice. Lze konstatovat, že většina témat a kapitol zařazených do disertační práce souvisí s předmětem zkoumání. Výhradu lze mít k textu na stranách 64 až 76 (nedaňové příjmy, dotační příjmy, výdaje ...), kdy obsah textu nesouvisí přímo s řešenou problematikou, resp. autorka jasně neformuluje souvislosti s předmětem zkoumání.

3. Cíl disertační práce.

Cílem disertační práce je (na s. 16) „*analyzovat a zhodnotit minulé modely a současný model rozpočtového určení daní v České republice dle definovaných kritérií a na základě zjištěných výsledků navrhnout opatření, resp. nový model, který by zjištěné nedostatky eliminovat*“. Autorka výše zmíněný cíl označuje jako hlavní a definuje dále, aniž by je tak nazývala, cíle dílčí, kterými jsou:

1. charakterizovat financování veřejného sektoru v ČR se zaměřením na obce,
2. charakterizovat financování veřejného sektoru uplatňovaného v zahraničí se zaměřením na obce,
3. analyzovat jednotlivé metodiky rozpočtového určení daní a posoudit vhodnost uplatňovaných kritérií v rozpočtovém určení daní s ohledem na výši jejich stanovených vah,
4. provést komparaci financování veřejného sektoru uplatňovaného v zahraničí s následným výběrem státu, který bude inspirací pro výsledný navržený nový model rozpočtového určení daní.

Autorka uvádí, že k nalezení řešení hlavního cíle je nutné splnit výše uvedené body (cíle dílčí), aniž by vysvětlila, jak tyto cíle přispějí ke splnění cíle hlavního.

Na s. 17 přistupuje autorka ke stanovení hypotéz, a to bez předchozího zpracování dosavadní teoretické a empirické literatury.

Hypotézy jsou následující:

.. 1. *Rozpočtové určení daní zaměřené na obce je svou podstatou výchozím prvkem, který přispívá k rozvoji obce, jakož to základní prvek územní samosprávy, tak i k rozvoji ekonomiky daného státu. Výsledné změny v rozpočtovém určení daní byly výsledkem prosazování politických zájmů a zájmů lobbistických skupin.*

2. *Fiskální kapacita obcí České republiky je stále nedostačující. Změny, které doposud reforma veřejné správy přinesla, nejsou odpovídající k potřebě zajištění optimálního růstu společenského života obcí, k motivaci vytvářet příznivé podnikatelské prostředí a k poskytování základního standardu veřejných statků a služeb na lokální úrovni. Současným modelem rozpočtového určení dochází k podpoře vzájemného nerovného fiskálního postavení.*

3. *Současný model rozpočtového určení daní zvýhodňuje obce s vysokou hodnotou katastrální výměry a trvalým bydlištěm podnikatele, resp. osob samostatně výdělečně činných. Lze tedy předpokládat, že mezi počtem obyvatel v obci a sdíleným daňovým výnosem přepočteného na 1 obyvatele není pozitivní korelační vztah.*"

*Autorka uvádí, že k verifikaci nebo falzifikaci hypotéz a dosažení stanovených cílů využije vícerozměrné statistické metody, modelování a simulaci.

K formulaci hypotéz lze poznamenat, že hypotézu 1 a 2 lze jen obtížně potvrdit nebo zamítnout. Před formulací hypotéz nejsou ani specifikovány v hypotézách použité proměnné, kterými jsou rozvoj obce, rozvoj ekonomiky státu, růst společenského života, fiskální kapacita, motivace k vytváření příznivého podnikatelského prostředí a k poskytování základního standardu veřejných statků na lokální úrovni nebo rovnost fiskálního postavení obcí. Při testování hypotézy 3 lze výsledek do určité míry předjímat, protože vyplývá ze samotné konstrukce rozpočtového určení daně z nemovitostí a daně z příjmů fyzických osob z podnikání.

Formulaci hypotéz poznamenala chybějící teoretická analýza problému a nevytyčení předpokládaných definic a kauzálních vztahů proměnných.

4. Přehled literatury

Přehledem literatury je zejména kapitola 3 s názvem „Fiskální federalismus“. Svým záběrem je tato kapitola místy příliš široká, poměrně podrobně se zabývá tématy decentralizačního teorému, ekonomické teorie klubů, zatímco jiná témata, zásadní z hlediska zaměření práce, jsou pokryta jen velmi stručně (např. velmi zjednodušené pojetí finanční soběstačnosti na s. 35), popřípadě vůbec. Absentuje zejména problematika zásad daňové decentralizace a objektivizace fiskální kapacity a potřeby. Autorka také nezmapovala empirické práce s podobnou problematikou, což se nutně odráží v ne zcela vyargumentovaném metodickém postupu (viz níže). Některé výroky nejsou zcela korektně citovány, není tak zřejmé, zda se jedná o autorčin výrok (v tom případě nepodložený argumenty), nebo o převzaté tvrzení. Příkladem tohoto postupu je výrok na s. 41, že „fiskální decentralizaci odstartovala vlna rostoucích deficitů veřejných rozpočtů“.

Vytknout lze také to, že není dodržen obvyklý postup od obecného k podrobnému, kdy např. podrobné vysvětlení decentralizačního teorému na s. 44 až 48 předchází obecnějšímu pojednání o fiskálních funkcích na s. 48 a dále.

Kapitola 4, která popisuje právní rámec hospodaření obcí v České republice, je užitečným přehledem a nutným východiskem dalších analýz. Lze však polemizovat s některými výroky. Např. na s. 53 není přesné tvrzení, že „blíže o finančním hospodaření a celkové problematice financování obcí je uvedeno v zákoně ČNR č. 576/1990 Sb. ...“. Tento zákon již není v platnosti, měl tedy být použit minulý čas, a také neobsahoval celkovou problematiku financování obcí. V pojednání o Evropské chartě místní samosprávy chybí zmínka o člancích a odstavcích, kterými se Česká republika necítí být vázána. Na s. 55 je s odkazem na obr. 3-4 uvedeno, že rozpočtová soustava v ČR je čtyřstupňová. Státní fondy jsou však součástí ústřední vládní úrovně. V sub-kapitole 4.1 je uvedeno finanční hospodaření obcí v ČR od roku 1993, přičemž je nelogicky uveden graf 4-1 na s. 58 s vývojem příjmů v letech 2005 až 2009. Údaje jsou navíc převzaty ze sekundárního zdroje, aniž by autorka sama analyzovala dostupná data z ARIS. U sdílených daní na s. 59 je uvedeno, že se podílí více než 50 % na daňových příjmech obcí, což je sice pravda, ale tvrzení je velmi nepřesné. Navíc se autorka na s. 59 dosti nekoncepčně vrací k obecné problematice sdílení daní a v zápětí se opět vrací na úroveň právní úpravy rozpočtového určení daní v ČR. Chronologický přehled sdílení daní však není dokončen, protože není uvedena změna podílu obcí na celostátním hrubém výnosu DPH od 1. 1. 2012. Chybně je také uvedeno, že se od roku 2008 rozdělují sdílené daně podle přepočteného počtu obyvatel (s. 60). Zákon č. 250/2000 Sb. neuvádí pojem svěřené daně, ani které daně jsou příjmem rozpočtu obce (s. 61). Na téže straně si také autorka plete korekční koeficient u daně z nemovitostí a korelační koeficient. Zároveň opomíjí existenci místních koeficientů u této daně. Zmiňovaný Zákon č. 261/2007 Sb. pouze novelizuje Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí.

Jako vcelku nadbytečné se jeví pojednání o nedaňových a dotačních příjmech na s. 64 až 74. Kapitola 4.1.2 pojednává o výdajích obcí, ovšem velmi stručně, aniž by akcentovala z hlediska koncepce rozpočtového určení daní podstatnou problematiku objektivizace výdajové potřeby.

Kapitola 5 se opět vrací, nutno podotknout že překvapivě, nelogicky a duplicitně ke genezi rozpočtového určení daní v ČR. Není zřejmé, zda začátek této kapitoly má být výslednicí vlastních analýz a úvah autorky, nebo literární rešerší. V prvním případě jsou tvrzení nepodložená a někdy chybná (např. na s. 77 že „*RUD lze zařadit mezi neúčelové dotace*“), ve druhém případě chybí odkazy na literární prameny i u evidentně převzatých pasáží (např. požadavky na rozpočtové určení daní na s. 78 a 79).

Podíl na dani z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti dle par. 4, písm. i) zákona 243/2000 Sb. byl stanoven poprvé novelou zákona 483/2001 Sb. Místní daně (tj. zřejmě myšleny místní poplatky) nejsou zakotveny v zákoně 243/2000 Sb. (s. 84). Na s. 85 je chybně uvedeno, resp. to z textu vyplývá, že jedním z kritérií stanovení podílu obce na DPH je i počet zaměstnanců v obci. Grafy 5-5 a 5-6 by měly být uvedeny za roky 2001 až 2007 v souladu s obsahem kapitoly, nikoliv za r. 2001 až 2005. Navíc interpretace grafu 5-5 a 5-6 je chybná, protože neobsahuje jakékoliv srovnání s daňovými příjmy obcí před rokem 2001. Nelze tedy tvrdit, že „nový zákon navýšil územní rozpočty...“. Autorka pravděpodobně zaměňuje nominální a reálný růst daňových příjmů. Metodika na s. 86 až 88 je velmi nepřesně převzatá.

Z uvedeného připomínk je zřejmé, že literární přehled nelze považovat za zdařilý.

5. Použité metody a postup řešení.

Použitými metodami jsou, jak autorka uvádí na s. 18, vědecká abstrakce, komparace, modelování a simulace, analýza a deskripce. Kromě těchto metod autorka používá také analogii a neúplnou indukci.

Pro empirickou analýzu je využito vícerozměrných statistických metod, konkrétně vícerozměrné regresní analýzy a neuronové sítě – Kohonenovy mapy. V případě použití Kohonenových map lze považovat metodický postup za inovativní. Metodika dále popisuje problematiku systémové dynamiky.

Problémem uvedené metodiky na s. 18 až 30 je, že se omezuje na popis použitých metod, který je možno snadno najít v literatuře, avšak neuvádí způsob aplikace, respektive to, jak budou metody použity k dosažení stanovených cílů.

6. Výsledky.

V sub-kapitole 5.3.1.1 je aplikována shluková analýza – Kohonenovy mapy na „*zhodnocení, zda daná metodika [myšlen zákon o rozpočtovém určení daní platný v roce 2006] přiděluje všem obcím takový objem finančních prostředků respektující její polohu, počti obyvatel, katastrální výměru území atd., respektive zda nedochází ke zvýhodňování určité obce*“ (cit. ze s. 88-89). Nejsou však patřičně zdůvodněny použítá kritéria z hlediska toho, do jaké míry reprezentují objektivní výdajovou potřebu obcí. Nelze tedy příliš vážně brát výsledek, resp. závěr, že je jedná „*o zásadní impuls změnit současnou metodiku rozpočtového určení daní*“ (s. 90).

Na s. 91 v grafu 5-7 autorka uvádí vývoj výnosu daně z nemovitostí od roku 1993 do roku 2007. Kapitola se však vztahuje k rokům 2001 až 2007. V interpretaci je zmíněna stabilita výnosu daně a mírná růstová tendence. Není však zmíněno, že reálně i relativně vůči ostatním daňovým příjmům se jedná o pokles výnosu. V grafu 5-10 není jasné, co znamenají sdílené daně. Na s. 93 je zavádějící tvrzení, že výnos DPFO ze samostatné výdělečné činnosti je alokován podle trvalého bydliště podnikatele. To se totiž netýká celého výnosu této daně, který plyne obcím.

Sub-kapitola 5.4.1 neobsahuje metodiku, jak je uvedeno v názvu, ta je uvedena na předchozí stránce 95 a 96. U grafu 5-11 je uveden nepůvodní pramen. Původním zdrojem je důvodová zpráva k novele zákona o rozpočtovém určení daní z roku 2007, což zároveň vyvrací tvrzení ze s. 96, že váhy kritérií nejsou výsledkem žádné analýzy. Na s. 98 není jasné, proč jsou použita jiná kritéria shlukování, než v roce 2006.

Kapitola 5.5 obsahuje vícenásobnou regresní analýzu daňových příjmů obcí. Regresní model není srozumitelně popsán. Proč je zahrnut i rok 2010, kde autorka měla k dispozici pouze očekávané hodnoty daňových příjmů? Jak jsou zdůvodněny vybrané vysvětlující proměnné? Proč je počítáno pouze s agregátními daty za jednotlivé roky? Proč se autorka spokojila se zjednodušeným hodnocením multikolinearity? Jaká je interpretace regresního modelu? Jaká je interpretace úrovněové konstanty? Jak autorka obhájí tvrzení, že „*jakákoli změna výnosu DPFO ze SVČ a výnosu DPFO ze ZČFP neovlivní velikost daňových příjmů obcí*“, když tyto daně jsou obcím rozpočtově určeny zákonem? Jak může autorka z agregovaných dat vyvozovat, že „*motivační složka neplní svůj účel*“?

Kapitola 5.6 obsahuje analýzu současného rozpočtového určení daní. Zaměřuje se zejména na daň z příjmů fyzických osob a představuje „*dynamický model RUD*“. Na s. 111 je chyba ve vzorcích. Modely na s 113 až 115 jsou opakováním metodiky podle platného znění zákona 243/2000 Sb.

V kapitole 5.7 je objasněna navrhovaná novela zákona 243/2000 Sb. Není pravdou, že kritérium celkové výměry zůstává v návrhu beze změny.

Kapitola 6 je přehledem rozpočtového určení daní ve vybraných zemích. Není zcela jasně vyargumentován výběr zemí pro srovnání. Už v úvodu této kapitoly autorka předjímá výsledek, když uvádí „*nebylo by to poprvé, kdy Česká republika přejímala některá opatření, které implementovalo Slovensko na svém území*“. Až na výjimky zde nejsou uvedeny zdroje informací. Na s. 138 autorka uvádí, že „*slovenská metodika přidělování podílu na výnosu daně z příjmů fyzických osob je propracovanější a bez složitosti*“. Není uvedeno, s čím je metodika porovnávána a tvrzení ani není adekvátně podloženo.

Kapitola 7 je stěžejní částí disertační práce, obsahuje návrh nového modelu rozpočtového určení daní. V úvodu kapitoly na s. 142 postrádám odkazování literárních zdrojů, o které se opírá uvedení principů mobility, regionalizace a stimulace. Chybně je u vazby podnikatel – obec uvedena daň z příjmů právnických osob. Autorka na s. 143 navrhuje nové kritérium pro rozdělení sdílených daní v podobě počtu (pravděpodobně spíše jejich podílu na počtu v ČR) obyvatel starších 65 let. Návrh je podložen argumentem, že tyto obyvatelé představují narůstající finanční zátěž pro rozpočet obcí. Váha kritéria je stanovena na 4,3 % na základě geometrického průměru hodnot podílu výdajů na sociální věci a politiku zaměstnanosti na celkových výdajích za jednotlivé kategorie obcí. Jak je zohledněna skutečnost, že od roku 2012 již obce nezprostředkovávají výplatu dávek v hmotné nouzi a příspěvku na péči v sociálních službách? Uvažuje autorka v rámci svého modelu přenesenou a samostatnou působnost obcí? Na s. 145 je uvedeno, že „*Obce jsou tvořeny z více než 40 % obyvateli starších 65 let. Z hlediska celé České republiky je podíl těchto obyvatel přes 16 %*“. Je toto správné? Jaký je zdroj dat? Dále je uvedeno, že dvě původní kritéria zůstávají. Původní kritéria (tj. platná od r. 2008) však jsou tři. Je to tedy tak, že nové kritérium nahrazuje původní podíl počtu obyvatel obce na počtu obyvatel ČR? Propočty nového modelu vycházejí z predikce sdílených daní ve výši 116,8 mld. Kč. Není uveden zdroj predikce.

V závěru kapitoly 7 je provedena simulace modelu vybrané obce, resp. analýza citlivosti modelu na změny hodnot parametrů. Smysl některých simulací není zřejmý, např. simulace navýšení výměry obce Vlčkov z 655 ha na 6500 ha, někde je zase triviální, jako např. u změn u výnosů DPFO ze samostatné výdělečné činnosti rozdělované podle místa trvalého bydliště podnikatele.

Na s. 162 jsou uvedeny závěry práce. Autorka mimo jiné uvádí, že „*současný systém financování obcí v České republice platný od roku 2008 v minimální míře zmírňuje progresivitu v jejich daňových příjmech, ...*“. Může autorka vysvětlit toto tvrzení? V závěru se opakují chyby uvedené i v textu práce, např. že výnos daně z příjmů právnických osob je obcím přerozdělen podle sídla firmy.

Autorka uvádí, že model rozpočtového určení daní od roku 2008 byl výsledkem politického rozhodnutí (což je mimochodem u zákona o rozpočtovém určení daní vždy) a za důkaz považuje extrémní nárůst sdílených daňových příjmů malým obcím. Aniž bych polemizoval s tímto závěrem je nutné uvést, že úvaha není logicky správná. Porovnává totiž dva zákony o rozpočtovém určení daní, z nichž se ani jeden neopírá o objektivizaci výdajové potřeby a příjmové kapacity obcí. Navíc myšlenka vyvinutí ekonomického tlaku na slučování malých obcí stála spíše za novelou v roce 2000.

Autorka dále navrhuje přerozdělení 30 % výnosu daně z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti podle místa podnikání registrovaného v obchodním rejstříku, nikoliv podle místa trvalého bydliště podnikatele. Řeší skutečně tento návrh problém, že da-

ňové příjmy mohou plynout do jiné obce, než je umístěna provozovna podnikatele? Které fyzické osoby se zapisují do obchodního rejstříku?

Vzhledem k zahrnutí kritéria počtu obyvatel nad 65 let u simulace vychází „*mírně rostoucí trend u DPFO ze ZČFP, který je podpořen zvyšujícím se počtem obyvatel starších 65 let*“. To však nemůže platit u všech obcí najednou.

7. Celkové hodnocení obsahové stránky práce.

Téma práce bylo vhodně zvoleno. Lze jej velmi dobře navázat na teorii fiskálního federalismu i na aktuální otázky řešené v rámci rozpočtové soustavy České republiky a je mimořádně komplikované. Potenciál pro výzkum v této oblasti je značný. Práce obsahuje původní výsledky získané vlastním výzkumem autorky. Objem vykonané práce a vynaloženého úsilí při zpracování disertační práce byl nepochybně velký. Vzhledem k podcenění teoretické přípravy vlastního výzkumu, chybám v práci a nejasné metodice je však kvalita výsledků i celá disertační práce nedostatečná. Práce působí dojmem překotného zpracování, uspěchanosti a nepozornosti.

8. Celkové hodnocení formální stránky práce.

Práce obsahuje velké množství překlepů, jazykových nepřesností i chyb.

Souhrnné vyjádření oponenta:

V návaznosti na výše uvedené argumenty nedoporučuji disertační práci Ing. Kořátkové Stránské k obhajobě.

V Českých Budějovicích dne 10. 6. 2012

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích

