

Vydává Ministerstvo financí České republiky ve spolupráci s Českou národní bankou ve vydavatelství Economia, a. s., Praha

© Ministerstvo financí ČR

Adresa redakce: Vinohradská 49

120 74 Praha 2

Tel.: (02) 24 25 00 36 nebo: (02) 215 93 171

Fax: (02) 24 25 04 61

Šéfredaktor: Ing. Ivan Kočárník, CSc.

Publishers: Ministry of Finance of the Czech Republic in Cooperation with Czech National Bank in Publishing House Economia, Prague

© Ministry of Finance of the Czech Republic

Editor's Office: Vinohradská 49

120 74 Prague 2

Czech Republic

Editor in Chief: Ivan Kočárník

OBSAH

AKTUÁLNÍ EKONOMICKÉ OTÁZKY INTEGRACE PŘIDRUŽENÝCH ZEMÍ DO EVROPSKÉ UNIE

Čestmír KONEČNÝ: Evropská měnová unie – třetí stadium na dohled?566

Petr ZAHRAVNÍK: Evropská dohoda, český bankovní sektor a jeho adaptace na podmínky EU578

Lucjan T. ORLOWSKI: Fiskální konsolidace ve střední Evropě v přípravě na vstup do EU594

Drahomíra VAŠKOVÁ: Srovnání daňových kvót a efektivní míry zdanění ve vybraných tranzitivních ekonomikách s ekonomikami členských zemí EU606

Informace

Milena HORČICOVÁ: Pohled Evropské komise na reformy důchodového zabezpečení v přidružených zemích střední a východní Evropy625

CONTENTS

ACTUAL ECONOMIC ISSUES ON INTEGRATION OF THE ASSOCIATED COUNTRIES IN THE EUROPEAN UNION

Čestmír KONEČNÝ: European Monetary Union – Third Stage566

Petr ZAHRAVNÍK: The Europe Agreement, the Czech Banking Sector and Its Adaption towards EU Conditions578

Lucjan T. ORLOWSKI: Fiscal Consolidation in Central Europe in Preparation for Accession to the European Union594

Drahomíra VAŠKOVÁ: Comparison of Tax Quotas and Effective Tax Rates in Selected Economies in Transition and EU Countries606

Information

Milena HORČICOVÁ: Pension Reform in the Associated Countries625

Autorská práva vykonává vydavatel (viz § 4 odst. 3 zák. č. 35/1996 Sb. ve znění změn a doplňků). Užití části nebo celku publikovaných textů – vč. publikovaných zpracovaných znění judikátů –, rozmnožování a šíření jakýmkoli způsobem (zejména mechanickým nebo elektronickým) bez výslovného svolení vydavatele je **zakázáno.**

Redakční rada: Dr. Ivan Angelis, CSc., Doc. Ing. Aleš Bulíř, MSc., CSc., Ing. Petr Dvořák, Ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., Doc. Ing. Kamil Janáček, CSc., Ing. Miroslav Kerouš, Ing. Ivan Kočárník, CSc., Ing. Václav Kupka, CSc., Ing. Tomáš Ježek, CSc., Ing. Jiří Pospíšil, CSc., Vladimír Rudlovčák, CSc., Ing. Pavel Štěpánek, CSc., Prof. Jan Švejnar, Ph.D., Prof. Dr. František Vencovský, Ing. Jan Vít, Prof. Ing. Karol Vlachynský, CSc.

Srovnání daňových kvót a efektivní míry zdanění ve vybraných tranzitivních ekonomikách s ekonomikami členských zemí EU¹

Drahomíra VAŠKOVÁ*

Úvod

Nedílnou součástí procesu ekonomické transformace v reformujících se ekonomikách je i transformace veřejných financí. Ta výrazným způsobem změnila objem a strukturu veřejných financí, příjmovou a výdajovou stránku jednotlivých částí veřejných rozpočtů. Transformace veřejných financí, jejich funkcí a nástrojů do podoby, v jaké fungují ve vyspělých tržních ekonomikách s demokratickou tradicí, je dlouhodobý proces, který má v jednotlivých transformujících se ekonomikách své specifické rysy. Navíc tento proces probíhá v jednotlivých postsocialistických zemích různě dlouho a s různou intenzitou; to ztěžuje mezinárodní srovnání výsledků dosažených v průběhu relativně krátkého období, které uplynulo od uskutečnění těchto reforem.

Předložená analýza se zaměřuje na Českou republiku, Maďarsko, Polsko a na Slovensko. V těchto zemích, byť s různou intenzitou, proběhly zásadní reformy výdajové strany veřejných rozpočtů, které se svou strukturou přiblížily výdajové struktuře veřejných rozpočtů zemí EU. Současně s tím tyto země uskutečnily i principiální reformy daňových systémů, které měly řadu shodných rysů.

Daňové reformy ve všech sledovaných zemích shodně zavedly:

- parametrické univerzální zdanění příjmů, jednotné pro všechny zdroje příjmů, tak jak to odpovídá potřebám tržního hospodářství,
- daň z přidané hodnoty se široce definovanou základnou (zboží a služby, včetně dovozů) se 2–3 sazbami, která je doplněna selektivními spotřebními daněmi tak, aby byl v co nejvyšší míře zajištěn princip neutrality a aby se výrazně posílil fiskální význam zdanění spotřeby na úkor zdanění příjmů,
- příspěvky na sociální zabezpečení, které se vyčlenily za zdanění pracovních a jim podobných příjmů, s cílem zajistit potřeby financování sociálních systémů.

* Ing. Drahomíra Vašková, CSc., Ministerstvo financí ČR

Redakce příspěvek obdržela v červenci 1996.

¹ Článek je upravenou verzí práce zpracované v rámci projektu „Fiscal Crisis in the Transformation Period“, koordinovaného polskou nadací CASE za finanční podpory Fordovy nadace.

Daně z příjmů, spotřební daně a příspěvky na sociální zabezpečení se staly hlavními daňovými kanály; ty jsou dále doplněny majetkovými a některými dalšími drobnými daněmi. Daňové systémy středoevropských států se přiblížily daňovým systémům zemí EU nejen zavedenými daňovými kanály, ale i svými legislativními úpravami a daňovou správou; proces daňové harmonizace dále pokračuje.

Cílem předloženého článku je nejen srovnání², v jaké míře přispěly usku- tečněné reformy ve vybraných zemích střední Evropy k restrukturalizaci daňových příjmů a přiblížily jejich strukturu daňovým strukturám obvyklým v zemích EU, ale i srovnání výsledného zatížení uvalovaného pro- střednictvím hlavních daňových kanálů, a to jak statutárně, tak i z hlediska míry zdanění příjmů a spotřeby.

Tato komparativní analýza vychází z neoklasického předpokladu, že efek- tivní (ekonomická) míra zdanění má vliv na ekonomické rozhodování o úspo- rách a investicích a na nabídku a poptávku po práci, a tím i na jejich ma- kroekonomickou úroveň. Proto se práce zaměřuje na komparaci efektivních průměrných daňových sazeb jako parametrů ekonomického rozhodování. Efektivní míry zdanění jsou vztahovány k makroekonomické daňové zá- kladně jednotlivých kanálů tam, kde tato základna byla k dispozici; v ostat- ních případech byla použita jejich dostupná „rozumná“ aproximace.

Jako „normu“ pro hodnocení stupně přizpůsobení v oblasti zdanění jsme použili daňové výnosy a jejich strukturu v zemích Evropské unie v r. 1993. I přes vysoký stupeň harmonizace daňových systémů v rámci Evropské unie jsou daňové otázky v kompetenci národních států členských zemí. To se pro- jevuje v relativně široké diverzifikaci daňových struktur tak, jak je deter- minuje národní legislativa a ekonomická úroveň jednotlivých států EU. Proto touto „normou“ je pro nás spíše škála vymezená zeměmi EU, resp. umístění v rámci této škály. Tato „norma“ poskytuje užitečnou informaci pro další orientaci daňové politiky ve sledovaných středoevropských zemích, které již požádaly o členství v EU. Přizpůsobení se podmínkám fungování jednotného trhu a harmonizace daňových politik představují nejen závazek, ale i vnitřní potřebu postupně sblížovat národní daňové klíny, dané národní daňovou legislativou a ekonomickým potenciálem národních ekonomik, tak, aby nebyly překážkou vyrovnávání úrovně ekonomik zemí střední Evropy úrovní současných členských zemí EU.³

I. Vývoj daňových kvót

Úroveň zdanění a jeho struktura v jednotlivých ekonomikách jsou vý- sledkem uplatňované daňové legislativy a úrovně daňové správy na jedné straně a ekonomického výkonu a potřeb fiskální politiky na straně druhé. Abychom eliminovali vliv ekonomického výkonu (vč. vlivu ekonomického cyklu a inflace) na úroveň zdanění, měříme úroveň zdanění relativně jako

² Pro jednotlivé země nejsou k dispozici shodné soubory vstupních dat; proto se u jednotlivých zemí liší detailnost komparace i délka časových řad, se kterými pracujeme.

³ Na druhé straně je však nutné si uvědomit, že existuje i závazek přistoupit k tzv. Maastricht- ské smlouvě s jejími kritérii zdravého fiskálního hospodaření, který může působit proti rychlému snižování daňového zatížení a vyvolá potřebu dalších změn i na výdajové straně veřejných fi- nancí.

podíl daňových příjmů⁴ na hrubém domácím produktu, tedy jako daňovou kvótu. Vývoj daňových kvót a jejich struktury podle hlavních daňových kanálů ve srovnávaných zemích a v zemích EU v r. 1993 ukazuje *tabulka 1*.

Vezmeme-li za základ r. 1993⁵, daňové kvóty ve všech sledovaných zemích se pohybovaly na úrovni průměru (Maďarsko) nebo nad průměrem členských států EU. Úroveň zdanění (daňová kvóta 48,1 %) byla nejvyšší v České republice a byla srovnatelná se zeměmi, jako je Nizozemí či Itálie, tedy se zeměmi s nákladným sociálními systémy i v rámci EU. Současně je však třeba vzít v úvahu konkrétní faktory, které v r. 1993 v ČR objem daňových výnosů výrazně ovlivnily. Jde o rok, kdy došlo k rozdělení Československa a kdy byla zavedena nová daňová soustava. Obezřetná fiskální politika postavená na politice vyrovnaného rozpočtu⁶ vyžadovala vyšší nastavení parametrů daňového systému, které pak bylo v následujících letech snižováno podle skutečného ekonomického vývoje; daňové výnosy v r. 1993 byly ovlivněny i dodatečným výběrem tzv. starých daní.

V následujícím období klesaly daňové kvóty ve všech třech srovnávaných ekonomikách (bez Slovenska) meziročně o téměř jeden až jedenapůl procentního bodu; tím se mezera mezi nimi a průměrem ekonomik zemí EU zužovala, v případě Maďarska byla tato mezera dokonce eliminována. Otázkou však je, zda vzhledem k potřebám podpory ekonomického růstu a vyrovnavání ekonomické úrovně těchto ekonomik s úrovní EU bylo tempo snižování daňového zatížení dostatečně rychlé a jaké mělo důsledky pro zdravý vývoj veřejných financí.

Současně s poklesem daňových kvót došlo v důsledku probíhajících daňových reforem i k restrukturalizaci. Tabulka 1 ukazuje, jak v souladu s daňovou praxí EU došlo ke snížení významu daní z příjmu při současném zvýšení významu zbývajících hlavních daňových kanálů, tj. daní ze spotřeby a příspěvků na sociální zabezpečení.

Zdanění spotřeby s podílem na HDP 16,5 % představovalo v letech 1993–4 hlavní daňový kanál v Maďarsku. Následováno bylo Českou republikou (16,3 % HDP v r. 1993, 15,9 % HDP v r. 1994, resp. 15,2 % HDP v r. 1995) a Polskem (14,5 % HDP v r. 1993 a 15,4 % HDP v r. 1994). Zdanění spotřeby se pohybovalo u všech sledovaných zemí nad průměrnou úrovní zemí EU, kde podíl daní ze spotřeby na HDP byl v r. 1993 v průměru 12,9 % HDP.

Příspěvky na sociální zabezpečení jsou hlavním daňovým kanálem v České republice, kde v období 1993–5 vzrostly z 18,3 na 18,7 % HDP; následovalo Maďarsko, kde se podíl sociálních příspěvků na HDP snížil z 14,9 % v r. 1993 na 14,1 % v r. 1994 a Polsko⁷ s podílem na HDP 13,8 % v r. 1993,

⁴ V souladu s metodikou OECD měříme celkové daňové příjmy jako souhrn všech daní, poplatků, cel a příspěvků sociálního zabezpečení (tj. příspěvků zákonného pojištění důchodového, nemocenského, proti nezaměstnanosti a zdravotního), které byly vybrány v příslušném kalendářním roce.

⁵ Aktuálnější údaje než za r. 1993 nebyly k dispozici; vycházíme z předpokladu, že daňové kvóty zemí EU se meziročně výrazněji nemění.

⁶ Podle statistiky Mezinárodního měnového fondu představoval přebytek veřejných rozpočtů v roce 1993 26,6 mld. Kč (2,9 % HDP) a v r. 1994 9,3 mld. Kč (0,75 % HDP) na rozdíl od Polska či Maďarska, které v tomto období vykazovaly fiskální deficit. Blíže např. U. Kosterna: *The State of Public Finance in Post-socialist, Central European Economies – a comparison with the European Union countries*. CASE 1996.

⁷ V Polsku na rozdíl od ostatních středoevropských zemí však příspěvky na sociální zabezpečení platí pouze zaměstnavatelé a nezahrnují příspěvky na zdravotní pojištění.

TABULKA 1 Daňové kvóty v zemích střední Evropy^a v zemích EU

Část 1

v % HDP

země	daňová kvóta	z toho				
		podíl daně z příjmu na HDP			podíl příspěvků na sociální zabezpečení na HDP (2000)	podíl daní ze spotřeby na HDP (5000)
		celkem (1000)	jednotlivci (1100)	korporace (1200)		
ČR 1993 ^b	48,1	12,2	4,3	7,9	18,3	16,3
ČR 1994	47,2	11,7	5,3	6,4	18,9	15,9
ČR 1995	45,8	11,3	5,7	5,6	18,7	15,2
Maďarsko 1993	42,0	9,6	7,1	1,7	14,9	16,5
Maďarsko 1994	41,0	9,3	6,5	1,9	14,1	16,5
Polsko 1993	43,9	13,5	9,2	4,3	13,8	14,5
Polsko 1994	42,6	13,3	9,8	3,4	12,1	15,4

Část B

v % HDP

rok 1993 země	daňová kvóta	z toho				
		podíl daně z příjmu na HDP			podíl příspěvků na sociální zabezpečení na HDP (2000)	podíl daní ze spotřeby na HDP (5000)
		celkem (1000)	jednotlivci (1100)	korporace (1200)		
Portugalsko	31,4	8,6	6,2	2,4	8,4	13,4
Velká Británie	33,6	11,8	9,4	2,4	6,0	11,9
Španělsko	35,1	10,5	8,4	2,1	13,4	9,4
Irsko	36,3	14,6	11,6	3,0	5,6	13,9
Německo	39,0	12,0	10,6	1,4	15,1	10,9
Řecko	41,2	7,5	3,8	3,7	13,9	18,1
Rakousko	43,6	11,8	9,5	2,3	14,8	12,8
Francie	43,9	7,6	6,1	1,5	19,6	11,7
Lucembursko	44,6	16,4	9,2	7,2	12,7	12,0
Belgie	45,7	16,2	13,8	2,4	16,3	12,0
Finsko	45,7	17,5	16,3	1,2	12,1	14,7
Itálie	47,8	16,2	11,9	4,3	17,7	11,3
Nizozemí	48,0	15,5	12,2	3,3	18,3	12,1
Dánsko	49,9	29,7	26,0	3,7	1,6	15,9
Švédsko	49,9	20,6	18,4	2,2	13,8	13,7

prameny: OECD Revenue Statistics; MF; vlastní výpočty;

poznámky: ^a Údaje za Slovensko nejsou k dispozici.^b Daňové příjmy zahrnují daně z příjmu (1000), příspěvky na sociální zabezpečení (vč. zdravotního pojištění) (2000), daně z objemu mezd (3000), majetkové daně (4000), daně ze spotřeby zboží a služeb (5000), ostatní (6000). Údaje za ČR jsou v r. 1993 zkráceny dovýběrem tzv. starých daní.

resp. 12,1 % v r. 1994. V České republice a v Maďarsku se výše podílů příspěvků na sociální zabezpečení pohybovala značně nad průměrem zemí EU (12,6 % HDP), v případě České republiky byl podíl příspěvků na sociální

zabezpečení dokonce srovnatelný pouze s těmi zeměmi EU, které mají podíl nejvyšší (Nizozemí, Francie).

Společným rysem všech tří srovnávaných ekonomik je pokles podílu zdanění příjmů. K nejrazantnějšímu poklesu však došlo v Maďarsku, u něž je podíl daní z příjmu na HDP již srovnatelný se zeměmi EU s nejnižší úrovní zdanění příjmů (Francie, Portugalsko, Řecko). U ostatních sledovaných zemí v porovnání s průměrem EU (14,4 % HDP v r. 1993) vidíme, že Polsko se tomuto průměru blížilo (13,5 %, resp. 13,3 % HDP) a Česká republika již po celé sledované období byla pod tímto průměrem (podíl na HDP se pohyboval od 12,2 % do 11,3 %).

Z hlediska potřeb mezinárodního srovnání úrovně zdanění představuje ukazatel daňové kvóty syntetickou informaci vztahenou k ekonomickému výkonu; struktura daňové kvóty pak umožňuje identifikovat hlavní daňové kanály. Toto srovnání má vypovídací schopnost více z fiskálního hlediska; z hlediska ekonomické úrovně zdanění je však ukazatel HDP, ke kterému se daňové výnosy vztahují, příliš syntetický a necharakterizuje adekvátně, jak daně působí na ekonomické rozhodování. K tomuto účelu jsou vhodnější tzv. efektivní daňové míry, tj. průměrné či marginální míry, které vztahují daňový výnos k jeho ekonomickému základu. Tento základ představují zejména spotřeba či důchod, resp. příjem.

II. Zdanění spotřeby

Zdanění spotřeby zahrnuje zdanění uvalené daní z přidané hodnoty, specifickými spotřebními daněmi (akcízy) a dovozními cly.

V současné době představuje hlavní kanál zdanění spotřeby daň z přidané hodnoty, kterou se v souladu s praxí EU zdaňují ve všech srovnávaných státech střední Evropy i dovozy zboží a služeb podle principu země určení. Vedle záměru vytvořit robustní daňový kanál, který by kompenzoval snížení významu ostatních daní (zejména zdanění příjmů), sledovalo zavedení daně z přidané hodnoty především další cíle. Šlo o úpravu regresivity a posílení neutrality zdanění spotřeby. Výrazně se rozšířila základna zdanění spotřeby zboží a především služeb (i když ve srovnání se současnou praxí EU je definice služeb zúžená) a snížil se počet sazeb oproti „staré daní“. Zavedení daně z přidané hodnoty je všeobecně spojováno s očekáváním, že tato daň (která se vybírá na každém stupni výroby a distribuce) povede ke zlepšení daňové kázně a k omezení daňových úniků. Na druhé straně daň z přidané hodnoty představuje administrativně velmi náročnou daň (např. dochází k řádovému nárůstu zdaňovaných transakcí, které daňová správa musí podchytit a zkontrolovat) a vyžaduje výrazný nárůst administrativních kapacit (které většinou v době jejího zavádění nejsou připraveny). Z tohoto důvodu administrativa daně z přidané hodnoty v zemích po daňových reformách nedosahuje úrovně, jež je obvyklá v zemích EU, což zkresluje daňová srovnání.

Další zdroj zkreslení je dán tím, že daň z přidané hodnoty byla v Maďarsku zavedena v r. 1989, zatímco v ostatních zemích vč. Slovenska⁸ až v roce 1993. Přechod ze zdanění jednorázovou obrátovou daní na daň z přidané hodnoty je vždy spojen s jednorázovou změnou cenových hladin a s násled-

⁸ Daňová reforma vstoupila v České republice i na Slovensku v platnost k 1. 1. 1993 a oba systémy byly v první fázi takřka identické, protože byly připraveny ještě v době před rozdělením Československa.

TABULKA 2 Sazby daně z přidané hodnoty v zemích střední Evropy a v zemích EU

Část 1

země \ sazby DPH	1993		1994		1995	
	snížená	standardní	snížená	standardní	snížená	standardní
ČR	5	23	5	23	5	22
Maďarsko	0;6*	25	0;10	25	12	25
Polsko	7	22	7	22	7	22
Slovensko	5	23	6	25	6	25

Část B

země 1996	sazba DPH	
	snížená	standardní
Lucembursko	3;6;12	15
Německo	7	15
Španělsko	4;7	16
Portugalsko	5	16
Řecko	4;8	18
Itálie	0;4;10;16	19
Nizozemí	6	17,5
Rakousko	10;12	20
Belgie	0;1;6;12	21
Irsko	2,5;12,5	21
Finsko	0;6;12	22
Velká Británie	0;8	17,5
Dánsko	0	25
Švédsko	0;12;21	25
Francie	2,1;5,5	20,6

pramen: OECD: The OECD Tax Data Base, 1996.

poznámka: * Snížená sazba byla v době zavedení daně z přidané hodnoty 15 % a některé komodity byly od daně z přidané hodnoty osvobozeny. Radikální úpravou sazeb v r. 1988 byla zavedena nulová sazba pro základní potraviny, léky, veřejnou dopravu, zatímco pro stále omezenější okruh dalších komodit byla snížená sazba nejprve snížena až na 6 %; od r. 1994 se pak postupně zvyšovala na 10 % a na 12 % v r. 1995 s tím, že další významná skupina komodit (telekomunikace, energie pro domácnost) byla převedena pod standardní sazbu.

ným poptávkovým šokem. To platí zejména pro země procházející fází ekonomického poklesu s vysokou mírou inflace. Z tohoto důvodu jsou např. v České republice a na Slovensku dodnes statky, jež původně podléhaly nulové sazbě daně z obrátu (základní potraviny, energie, uhlí, služby, ale i stavebnictví aj.), zdaňovány daní z přidané hodnoty se sníženou sazbou. Podobná situace je i v Polsku. Zařazení široké škály komodit pod sníženou sazbu sice snížilo sociální náklady zavedení daně z přidané hodnoty, toto řešení však odsunulo problém a eroduje princip daňové neutrality. Jako příklad můžeme uvést elektrickou energii, u které nízké zdanění podporuje růst spotřeby a vyvolaný substituční efekt vede ke konzervaci ekologicky nežádoucí struktury spotřeby energií.

Tabulka 2 zachycuje vývoj statutárních sazeb daně z přidané hodnoty a aktuální statutární sazby této daně uplatňované v zemích EU.

Z tabulky 2 je vidět, že i když standardní sazba daně z přidané hodnoty

země	1990	1993	1994	1995
Španělsko	12,7	12,8	–	–
Itálie	15,5	14,9	–	–
Německo	15,8	16,5	–	–
Velká Británie	16,4	16,6	–	–
Belgie	16,8	16,8	–	–
Nizozemí	18,5	18,1	–	–
Francie	20,4	18,4	–	–
Portugalsko	18,5	19,5	–	–
Řecko	17,9	20,3	–	–
Rakousko	22,2	21,7	–	–
Švédsko	26,1	24,2	–	–
Irsko	26,8	25,2	–	–
Finsko	30,5	26,5	–	–
Dánsko	34,3	31,9	–	–
ČR ^b	–	21,7	21,4	21,2

prameny: OECD National Accounts; OECD Revenue Statistics; ČSÚ; vlastní výpočty

poznámky: ^a Počítáno jako podíl nepřímých daní ze spotřeby zboží a služeb (DPH + selektivní spotřební daně) ku soukromé spotřebě a vládní spotřebě snížené o výdaje na mzdy a příspěvky na sociální zabezpečení hrazené státem jako zaměstnavatelem.

Údaje za Maďarsko, Polsko a Slovensko nejsou k dispozici.

^b Údaje za ČR jsou předběžná data ČSÚ.

se ve všech sledovaných zemích snižovala, ve srovnání se zeměmi EU, kde tato sazba od r. 1987 výrazně poklesla až na současnou úroveň, byla stále vysoká a pohybovala se na horní hranici přípustného pásma standardní sazby nebo těsně pod ní. V EU dnes uplatňuje tuto horní, 25% sazbu pouze Dánsko a Švédsko. Snížená sazba daně z přidané hodnoty se uplatňovala na spodní hranici přípustného pásma EU v České republice, mírně vyšší pak na Slovensku a v Polsku. Maďarsko již provedlo restrukturalizaci komodit mezi sníženou a standardní sazbou podle praxe EU a výrazně zvýšilo i sníženou sazbu.

Výsledná efektivní míra zdanění spotřeby je výslednicí statutárního vymezení daňové základny a jejího rozdělení do skupin podle uplatňovaných statutárních sazeb a skutečné spotřeby¹⁰ – *tabulka 3*.

V porovnání se zeměmi EU se podle efektivní míry zdanění spotřeby Česká republika řadila před poslední třetinu zemí s nejvyšší úrovní efektivního zdanění. Vezmeme-li v úvahu, že ČR má újeji definovanou základnu daně z přidané hodnoty, širokou skupinu komodit se sníženou sazbou (a její nízkou úroveň) a nižší sazby specifických spotřebních daní, než odpovídá EU, je efektivní míra spotřeby komodit se standardní sazbou vysoká. Do skupiny se standardní sazbou patří komodity, u kterých – na rozdíl od skupiny komodit se sníženou sazbou – je poptávka cenově pružná. Tato vysoká efektivní míra zdanění sice nevyvolává problémy v době, kdy růst je tažený po-

¹⁰ Za střeoevropské země jsme neměli k dispozici data národních účtů a i data za ČR jsou k dispozici pouze o poptávkové (a nikoli i o důchodové) struktuře HDP.

ptávkově, ale perspektivně vysoká efektivní míra zdanění těchto komodit může představovat bariéru dalšího zrychlování ekonomického růstu. Potřeba zúžit okruh komodit se sníženou sazbou a zúžit nůžky mezi standardní a sníženou sazbou postaví před daňovou politiku otázku, jak předejít dalšímu zvyšování efektivní míry zdanění. Půjde zejména o volbu, jakým způsobem kompenzovat daňové poplatníky za zvýšení snížené sazby – zda cestou rychlejšího snižování standardní sazby, či snížením jiných daní tak, aby se nezvýšila regresivita daňového systému a nevyvolaly se sociální náklady.

III. Zdanění příjmů

Jak již bylo uvedeno výše, všechny srovnávané země reformující svůj daňový systém (tj. Česká republika, Maďarsko, Polsko a Slovensko) zvolily politiku zvyšování váhy zdanění spotřeby na úkor zdanění příjmů. To navíc bylo rozděleno do dvou kanálů: lineární zdanění příjmů formou příspěvků na sociální zabezpečení a lineární zdanění z příjmu společností, resp. progresivní zdanění příjmů jednotlivců. Tím se svou strukturou daňových výnosů sice uvedené země přiblížily struktuře obvyklé v zemích EU, současně však můžeme zaznamenat přinejmenším jednu významnější odchylku.

Zatímco struktura výnosů daní z příjmů v Maďarsku a v Polsku (výrazně vyšším podílem daně z příjmů jednotlivců, než je podíl daně z příjmu společností k HDP) koresponduje s daňovou praxí zemí EU, v České republice – a díky takřka identické daňové legislativě pravděpodobně i na Slovensku – je situace odlišná (viz tabulka 1).

V porovnání se zeměmi EU představoval v r. 1993 podíl daně z příjmu jednotlivců na HDP v České republice pouze asi třetinu průměru EU. Nižší než v České republice byl tento podíl pouze v Řecku. Naopak podíl daně z příjmu společností na HDP byl v tomto roce téměř 3,5krát vyšší, než odpovídá průměru zemí EU, a svou úroveň mírně převyšoval pouze podíl Lucemburska. Lucembursko však představuje v rámci EU extrém; podíl daně z příjmu společností na HDP zde dosahoval 1,7násobku tohoto podílu u Itálie, kde byl druhý nejvyšší, či šestinásobku Finska, které leží na opačném konci škály.

V r. 1994 byl podíl daně z příjmu společností na HDP v České republice takřka dvojnásobný v porovnání s Polskem a více než 3,5násobný v porovnání s Maďarskem. Podíl daně z příjmu jednotlivců na HDP byl naopak v České republice nejnižší a dosahoval asi 80 % úrovně Maďarska a necelých 60 % úrovně Polska.

I přes stálý pokles podílu daně z příjmu společností z 7,9 % v r. 1993 postupně na 5,6 % v r. 1995 a růst podílu daně z příjmu jednotlivců ze 4,3 % v r. 1993 na 5,7 % v r. 1995 podíl daně z příjmu společností na HDP v České republice stále mírně převažuje nad podílem daně z příjmu jednotlivců.

Příčiny můžeme hledat jednak v rozdílných národních legislativních úpravách zdanění příjmů a jejich různé ekonomické úrovni, jednak v různých úpravách financování národních systémů sociálního zabezpečení a rozdílné výši finanční účasti zaměstnanců, zaměstnavatelů a státu. V další části se proto zaměříme na zdanění pracovních příjmů všemi sledovanými daňovými kanály, a to jak z hlediska statutárních úprav, tak z hlediska efektivní úrovně zdanění a daňového klínu, které toto zdanění vyvolává.

III.1 Zdanění pracovních příjmů

Systémy zdanění pracovních příjmů se skládají ze dvou částí:

- z daně z příjmu jednotlivců, která je ukládána na příjmy jednotlivců a samozaměstnavatelů a pro kterou pracovní příjmy představují nejvýznamnější dílčí daňový základ,
- z příspěvků na sociální zabezpečení, které se vyměřují až na drobné výjimky z pracovních a jim podobných příjmů a slouží výlučně k financování sociálního zabezpečení.

Statutární úpravy zdanění pracovních příjmů se mezi čtyřmi srovnávanými reformními zeměmi značně odlišují, což komplikuje jejich komparaci. Obecně však platí, že zdanění individuálních příjmů v těchto zemích je mixem komplexního zdanění příjmů (pro účely zdanění je příjem příjmem bez ohledu na zdroj a způsob užití) a zdanění příjmů výdajového typu (pro daňové účely je příjmem pouze ta jeho část, která v daném období slouží jako zdroj pro spotřebu, nikoli jako zdroj úspor).

Obecně základna zdanění příjmů jednotlivců zahrnuje příjmy ze závislé činnosti vč. funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, kapitálové a jiné příjmy. Vedle těchto shodných rysů však můžeme identifikovat i významné rozdíly (viz tabulka 4):

- obecně Česká republika a Slovensko mají systémy zdanění příjmů jednotlivců s relativně bohatou škálou standardních odpočitatelných položek (základní na poplatníka, na manželku/manžela bez vlastního příjmu, na děti a pro zdravotně postižené), zatímco Maďarsko a Polsko přijaly systém, který uplatňuje i nulovou sazbu a je doplněn převážně nestandardními odpočitatelnými položkami a nerefundovatelným daňovým zápočtem;
- důchody ze zákonných domácích důchodových systémů jsou osvobozeny od daně v České republice a na Slovensku, důchodci mají zákonný nárok na daňový zápočet v Maďarsku;
- příspěvky na sociální zabezpečení jsou odpočitatelné od daňového základu v České republice a na Slovensku, nejsou odpočitatelné (s výjimkou pojištění proti nezaměstnanosti) v Maďarsku a nejsou vůbec hrazeny zaměstnanci, a tudíž nemohou být daňově účinné v Polsku;
- omezený daňový odpočet výdajů spojených se zaměstnáním od daňového základu je poskytován v Polsku a na Slovensku;
- daňový zápočet pro spojení na bydlení je poskytován v Maďarsku. V Polsku je daňová úleva poskytována na pořízení a opravy domovních nemovitostí;
- možnost zvolit společné daňové přiznání existuje v Polsku; ve společném daňovém přiznání se daňová povinnost určí jako polovina daňové povinnosti ze součtu společných zdanitelných příjmů manželů.

Všechny tyto země mají systém progresivního zdanění příjmů jednotlivců. Parametry těchto systémů jsou uvedeny v následujících tabulkách.

Významné rozdíly vykazují i konstrukce sociálního zabezpečení. Zatímco v České republice a na Slovensku zahrnuje pojištění důchodové, nemocenské, pro případ nezaměstnanosti (vč. své aktivní složky) a zdravotní pojištění, v Maďarsku nezahrnuje zdravotní pojištění a v Polsku ani nemocenské pojištění. Sazby příspěvků na sociální zabezpečení pro zaměstnance i zaměstnavatele jsou uvedeny v tabulce 5.

Příspěvky na sociální zabezpečení jsou ve všech sledovaných zemích lineární, jejich sazby se však v uvedených letech značně lišily:

TABULKA 4 Parametry zdanění příjmů fyzických osob

Tabulka 4.1 Česká republika

odpočty	v Kč		
	1993	1994	1995
všeobecný	20 400	21 600	24 000
na děti	9 000	10 800	12 000
manželka	12 000	12 000	12 000
zdravotně postižení	12 000	12 000	12 000
studenti	0	6 000	6 000
doprava do zaměstnání	2 400	0	0
zdanitelný základ		marginální sazba v letech 1993–1995	
– 60 000		15 %	
60 001– 120 000		20 %	
120 001– 180 000		25 %	
180 001– 540 000		32 %	
540 001–1 080 000		40 %	
1 080 001 a více		47 % ^a	

poznámka: ^a Sazba v nejvyšším pásmu byla snížena v r. 1994 na 44 % a v 1995 na 43 %.

Tabulka 4.2 Maďarsko

1992–1993		1994–1995	
zdanitelný příjem v HUF	marginální sazba	zdanitelný příjem v HUF	marginální sazba
–100 000	0 %	–110 000	0 %
100 001–200 000	25 %	110 001–150 000	20 %
200 001–500 000	35 %	150 001–220 000	25 %
500 001 a více	40 %	220 001–380 000	35 %
		380 001–550 000	40 %
		550 001 a více	44 %

pramen: OECD: The Tax Benefit Position of Production Workers, 1991–1994.

Tabulka 4.3 Polsko

1993		1994	
zdanitelný příjem v tisících PLZ	marginální sazba	zdanitelný příjem v tisících PLZ	marginální sazba
– 4 320	0 %	– 4 320	0 %
4 321– 64 800	20 %	4 321– 90 800	21 %
64 801–129 600	30 %	90 801–181 600	33 %
129 001 a více	40 %	181 601 a více	45 %

prameny: OECD: The Tax Benefit Position of Production Workers, 1991–1994.

- u zaměstnanců je sazba příspěvků 0 % v Polsku, 11 % v Maďarsku (na této výši je již od r. 1992) a 13,5 % na Slovensku a v České republice (v ČR snížena na 13,25 % v r. 1994);
- u zaměstnavatelů se sazby pohybovaly od 36 % v České republice až po 48 % v Polsku.

Tabulka 4.4 Slovensko

odpočty	1993	1994
všeobecný	20 400	21 000
na děti	9 000	9 000 ^a
manželka	12 000	12 000
zdravotně postižení	12 000	12 000
doprava do zaměstnání	2 400	3 600
zdanitelný příjem	marginální sazby v letech 1993–1994	
– 60 000	15 %	
60 001– 120 000	20 %	
120 001– 180 000	25 %	
180 001– 540 000	32 %	
540 001– 1 080 000	40 %	
1 080 001 a více	47 % ^b	

poznámky: ^a 18 000 Kč pro zdravotně postižené děti

^b Nejvyšší sazba byla v r. 1994 snížena na 42 %.

pramen: OECD: The Tax/Benefit Position of Production Workers, 1991–1994.

Efektivní míra zdanění pracovních příjmů

Srovnání statutární úpravy zdanění pracovních příjmů je sice zajímavé z hlediska srovnání daňové politiky a jejích nástrojů v jednotlivých zemích, jako je např. daňová podpora rodin s dětmi nebo daňová stimulace tvorby některých typů úspor (jako např. na bydlení, na vzdělání aj.), statutární sazby jako míry zdanění však nelze přímo srovnávat. Přímou srovnávat lze efektivní (ekonomickou) míru zdanění. K tomu nám poslouží průměrné daňové sazby jako míry vztahující daňový výnos k jeho ekonomické základně.

Vzhledem k tomu, že nemáme k dispozici data národních účtů, nemohli jsme použít standardní makroekonomický přístup. Alternativou je vzít za základ srovnání nějakého typického daňového poplatníka, kterým pro nás je tzv. průměrný průmyslový dělník¹⁰, jak jej definuje OECD. Vycházíme ze srovnání průměrné míry zdanění pracovních příjmů tohoto reprezentanta zaměstnanců/daňových poplatníků počítané jako úhrn jeho daní z pracovních příjmů ke hrubému pracovnímu příjmu. Dále využijeme vlastností průměru a budeme předpokládat, že tato míra může sloužit jako hrubá aproximace efektivní míry zdanění příjmů zaměstnanců s příjmy do průměrné mzdy. Např. v České republice se průměrná mzda průmyslového dělníka pohybovala těsně pod úrovní průměrné mzdy všech zaměstnanců; přitom pod, resp. na úrovni průměrné mzdy se nacházelo téměř 65 % daňových poplatníků s příjmy ze závislé činnosti. Tato situace se však může mezi jednotlivými srovnávanými zeměmi výrazněji lišit a výsledky je třeba interpretovat velmi opatrně.

Na druhé straně zjištěné efektivní míry zdanění poskytují aspoň hrubou

¹⁰ Definice průměrného průmyslového dělníka se najde např. v ročence OECD „The Tax/Benefit Position of Productive Workers“. Tato kategorie zahrnuje dělníky pracující v průmyslu a představuje v jednotlivých zemích 16–33 % všech zaměstnanců.

aproximaci parametrů ekonomického rozhodování na trhu práce, spotřeby a úspor významné skupiny daňových poplatníků.

Průměrná míra zdanění bez vlivu příspěvků na sociální zabezpečení vztažená k hrubému příjmu svobodného dělníka se v r. 1993 pohybovala od 17,2 % (resp. 15,3 % u ženatého dělníka se 2 dětmi) v Polsku do 7,5 % (resp. 0,1 %) na Slovensku.

V České republice a na Slovensku (ostatní údaje nebyly k dispozici) v následujícím období pak průměrná míra zdanění pracovních příjmů v důsledku růstu nominálních mezd v prostředí progresivního zdanění dále rostla. Z výše uvedeného popisu změn legislativních úprav daně z příjmu jednotlivců je zřejmé, že žádná ze sledovaných zemí nepřijala systém automatické indexace daňových parametrů podle vývoje inflace a že všechny sledované země se vyrovnávaly s vlivem inflace¹¹ pouze nepravidelně prováděnými změnami statutárních úprav. Z dostupných informací můžeme usuzovat, že vlády České republiky a Maďarska věnují problému inflační eroze daňových základů větší pozornost než ostatní dvě země. Zatímco česká vláda volila cestu ochrany reálné velikosti poskytované daňové podpory formou pravidelných úprav odpocitatelných položek¹², maďarská vláda volila cestu zvyšování počtu daňových pásem v kombinaci s úpravami marginálních sazeb v jednotlivých pásmech.

V České republice můžeme u průměrného dělníka z poklesu indexu spotřebitelských cen a z nominálního růstu pracovního příjmu (o 18 % v r. 1994 i r. 1995) usuzovat, že k růstu průměrné míry zdanění (o 0,6 procentního bodu ročně u svobodného pracovníka, resp. o 1 či 1,4 procentního bodu u pracovníka s 2 dětmi) docházelo zejména v důsledku růstu reálných mezd. Ke zvýšení marginální sazby došlo pouze v r. 1995 pro pracovníka bez dětí, který se posunul do druhého daňového pásma.

Ve srovnání se zeměmi EU byl podle průměrné míry zdanění tento typ zaměstnance velmi mírně zdaňován v České republice a na Slovensku, ostatní dvě země by se zařadily do skupiny středně silně zdaňujících zemí (viz *tabulka 5*).

Příspěvky na sociální zabezpečení jsou dalším kanálem, který ovlivňuje čistou mzdu, a tudíž i průměrnou míru zdanění pracovních příjmů. S výjimkou Polska, kde zaměstnanci příspěvky neplatí, a Maďarska sazby příspěvků na sociální zabezpečení průměrnou daňovou sazbou dokonce převyšují. Vzhledem k tomu, že tyto příspěvky jsou hlavním, resp. jediným zdrojem financování sociálních systémů s jejich výdaji rostoucími s inflací, je provádění politiky ochrany čistých příjmů před inflací velmi obtížné až nemožné bez dalšího tlaku na deficitní financování těchto systémů.

¹¹ Podle např. [Barbone–Poláčková 1996] se index spotřebitelských cen v daném období vyvíjel následovně:

země	1993	1994	1995
Česká republika	20,8	10,2	9,0
Maďarsko	22,5	19,0	29,0
Polsko	35,2	33,2	29,0
Slovensko	23,0	14,0	10,0

¹² blíže [Kinkor–Vašková 1995]

TABULKA 5 Zdanění průměrných pracovních příjmů výrobního dělníka v průmyslu^a v zemích střední Evropy a v zemích EU

Část A

v %

země	průměrná míra zdanění pracovních příjmů	sazby příspěvků na sociální zabezpečení ^c	
		zaměstnanec	zaměstnavatel
Maďarsko 1992	15,5 (10,8)	11,0	47,0
Polsko 1993	17,2 (15,3)	0,0	48,0
Slovensko 1993	7,5 (0,1)	12,0	38,0
Slovensko 1994	7,9 (1,4)	12,0	38,0
ČR 1993	8,5 (2,5)	13,5	36,0
ČR 1994	9,4 (3,0)	13,25	35,25
ČR 1995	10,0 (6,2)	13,25	35,25

Část A: pokračování

v %

země	celková průměrná míra zdanění práce		daňový klín ^b
	zaměstnanec ^d	efektivní ^e	
Maďarsko 1992	26,5 (21,8)	50,0 (46,8)	71,6 (70,3)
Polsko 1993	17,2 (15,3)	44,1 (42,8)	64,7 (64,2)
Slovensko 1993	19,5 (12,1)	41,7 (36,3)	62,4 (59,4)
Slovensko 1994	19,9 (13,4)	42,0 (37,3)	62,9 (60,3)
ČR 1993	22,0 (16,0)	42,6 (38,2)	62,4 (60,0)
ČR 1994	22,6 (17,0)	42,8 (38,6)	62,1 (59,7)
ČR 1995	23,2 (19,4)	43,2 (40,4)	62,0 (60,4)

Část B

země rok 1993	sazba příspěvků na sociální zabezpečení ^c		průměrná míra zdanění pracovních příjmů	celková průměrná míra zdanění		daňový klín ^f
	zaměstnanec	zaměstnavatel		zaměstnanec ^d	efektivní ^e	
Belgie	13,1	34,2	24,1	37,2	53,2	67,0
Dánsko	2,6	0	44,1	47,0	47,0	56,7
Finsko	7,1	3,8	28,6	35,7	38,1	47,9
Francie	18,4	–	8,5	26,9	–	–
Irsko	8,8	12,2	23,6	32,3	39,7	50,1
Itálie	10,0	46,0	16,5	26,5	49,6	69,1
Lucembursko	12,5	14,9	12,7	25,2	34,9	44,9
Německo	18,3	18,3	18,3	36,6	46,4	55,0
Nizozemí	29,3	7,2	12,2	41,5	45,4	51,7
Portugalsko	11,0	24,5	6,4	17,4	33,7	48,0
Rakousko	17,5	23,6	8,9	26,4	40,5	55,3
Recko	15,8	27,4	1,7	17,5	35,3	52,7
Španělsko	6,1	31,6	12,3	18,4	38,0	52,5
Švédsko	1,0	29,8	28,5	29,5	45,6	60,4
Velká Británie	7,6	10,4	18,0	25,6	32,6	42,8

prameny: The tax/benefit position of production workers, OECD 1990–1993; vlastní výpočty.

- poznámky: ^a průměrná mzda dělníka pracujícího na plný úvazek v průmyslu (15–33 % všech zaměstnanců)
^b Údaje se vztahují k svobodnému bezdětnému pracovníkovi; údaje o pracovníkovi se 2 dětmi jsou uváděny v závorkách.
^c V souladu s metodikou OECD sociální zabezpečení zahrnuje i zdravotní pojištění.
^d počítána jako součet průměrné míry zdanění vztahené k hrubému příjmu a sazeb na sociální zabezpečení
^e počítána jako poměr součtu (daně z příjmů + příspěvky na sociální zabezpečení placení zaměstnanci i zaměstnavateli) ku součtu (hrubý příjem + příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnavateli)
^f počítáno jako rozdíl mezi jednotkou příjmu před a po uvalení daní, tedy jako $(1 - (1 - sstax)(1 - inctax)) / (1 - vatax)$, kde *ssatx* je sazba příspěvků na sociální zabezpečení placených zaměstnancem i zaměstnavatelem, *inctax* je průměrná míra zdanění pracovních příjmů a *vatax* je standardní sazba DPH

Celková průměrná míra zdanění pracovního příjmu průměrného svobodného dělníka se ve výchozím období pohybovala od 26,5 % (resp. 21,8 % u dělníka se 2 dětmi) v Maďarsku po 17,2 % (resp. 15,3 %) v Polsku, kde (jak již bylo výše zmíněno) zaměstnanci příspěvky na sociální zabezpečení neplatí; v České republice a na Slovensku, za které jsou k dispozici údaje, měla tendenci dále růst.

I podle této míry však všechny sledované země v porovnání se zeměmi EU patří mezi země s nižším zdaněním pracovních příjmů průměrného průmyslového dělníka.

Zdanění pracovních příjmů však neovlivňuje pouze nabídku práce, ale i poptávku po pracovní síle. Abychom zjistili dopady zdanění na cenu práce pro zaměstnavatele, rozšíříme koncept průměrné míry zdanění pracovních příjmů o příspěvky na sociální zabezpečení hrazené zaměstnavateli, tedy o průměrnou míru zdanění pracovních příjmů jako jednotkovou míru zdanění plných nákladů práce (tj. mezd včetně příspěvků na sociální zabezpečení placených zaměstnavateli).

Takto měřená průměrná míra zdanění práce se pohybovala ve výchozím období od 50 % (resp. 46,8 % u pracovníka s 2 dětmi) v Maďarsku, přes 44,1 % (resp. 42,8 %) v Polsku, 42,6 % (resp. 38,2 %) v České republice po 41,7 % (resp. 36,3 %) na Slovensku a dále rostla. V porovnání se zeměmi EU mohou být všechny sledované země klasifikovány jako země silně zdaňující práci. Vyšší průměrnou míru zdanění vykazovaly pouze země, jako je Belgie, Dánsko, Itálie, Nizozemí či Německo. Z nich pouze Belgie měla vyšší průměrnou míru zdanění práce než Maďarsko.

Komplexní dopad zdanění pracovních příjmů a zdanění spotřeby budeme měřit jako tzv. daňový klín, tedy jako rozdíl mezi jednotkou příjmu určeného k užití na spotřebu před a po zdanění daní z příjmů jednotlivců, plnými příspěvky na sociální zabezpečení a daní z přidané hodnoty. Protože nemáme informace o struktuře spotřeby z hlediska struktury spotřebních daní, budeme ignorovat vliv selektivních spotřebních daní a cel. Dalším zjednodušením je to, že uvažujeme pouze s jednou sazbou daně z přidané hodnoty, a to se sazbou standardní¹⁴. Toto zjednodušení vede zejména u zemí s širokým okruhem činností zdaňovaných sníženou sazbou (viz výše) k nadhodnocení daňového klínu.

Ve srovnání se zeměmi EU všechny sledované země vykazují velmi vysokou míru výsledného efektivního průměrného zdanění příjmů sledovanými daňovými kanály. Ta se v r. 1993 pohybovala od 71,6 % (resp. 70,3 % u pra-

¹⁴ Data pro výpočet vážené průměrné sazby z přidané hodnoty nejsou k dispozici.

covníka s 2 dětmi) v Maďarsku po 62,4 % (resp. 60,0 % či 59,4 %) v České republice a na Slovensku. Tak měřený daňový klín je u všech sledovaných zemí srovnatelný pouze se dvěma zeměmi EU, a to s Belgií a s Itálií. V případě Maďarska je vyvolaný daňový klín dokonce o 2,5 procentního bodu nad hodnotou tohoto ukazatele u Belgie, která představovala v rámci EU extrém (následující Itálie měla klín o 2,1 procentního bodu nižší).

Tento ukazatel měl v následujícím roce slabou tendenci růst na Slovensku o 0,5 (resp. 0,8) procentního bodu. V České republice vykázal v letech 1994–5 naopak slabý pokles o 0,4 procentního bodu a pohyboval se o 2 procentní body nad úrovní Švédska, které je v rámci EU třetí nejsilnější zdaňující zemí.

III.2 Zdanění zisků

Daňová teorie obvykle uvádí dva důvody pro zdaňování zisků. Jedním z nich je prostá skutečnost, že vykázané zisky jsou vhodným bodem, kde lze zdaňovat příjmy vlastníků společnosti. Z hlediska kapacit daňové administrativy je zdaňování zisků méně náročné než zdaňování příjmů z dividend u držitelů akcií společnosti. Tento problém neřeší ani zavedení srážkové daně z dividend, která navíc na rozdíl od progresivního zdanění příjmů jednotlivců má jedinou plošnou sazbu.

Druhým teoretickým důvodem je, že pokud se zdaňují pouze ekonomické zisky, tj. zisky převyšující náklady vč. nákladů financování rozvoje společnosti, daň ze zisků nenarušuje zájem investovat. V praxi však všechny sledované země i země EU nezdaňují pouze ekonomické zisky, ale základem zdanění je něco mezi ekonomickými zisky a příjmy.

Cílem tohoto článku není komparace odchylek od konceptu zdanění příjmů společností na bázi ekonomických zisků. Inflační prostředí, které je typické pro reformující se ekonomiky, však zvyšuje distorzní účinky zdanění na bázi odchylující se od ekonomických zisků¹⁵. Proto použité statutární sazby daně z příjmu korporací jsou pouze velmi slabým indikátorem ekonomické míry zdanění příjmů společností.

Všechny sledované země s výjimkou Polska realizovaly politiku postupného snižování statutárních sazeb daně z příjmu společností; sazby této daně však stále zůstávají na úrovni nejvyšších sazeb v EU (viz *tabulka 6*). Z tohoto pohledu radikální politiku realizovalo Maďarsko, které nejprve snížilo sazbu daně z příjmu společností v r. 1994 na 36 % a v r. 1995 dále snížilo sazbu pro reinvestované zisky na 18 %. Současně zavedlo 23% přírážku k sazbě pro distribuované zisky tak, že výsledná efektivní sazba pro zisky určené k rozdělení je 36 %.

III.3 Zdanění dividend

Všechny sledované země zavedly jako součást zdanění příjmů jednotlivců i společností srážkovou daň u příjemců dividend; ekonomicky jde tedy o daň

¹⁵ Žádný z v praxi používaných systémů zdanění příjmů společností se s problémem inflace nedokázal plně vyrovnat.

TABULKA 6 Sazba daně z příjmu korporací v zemích střední Evropy a v zemích EU

země	1993	1994	1995	1996
Belgie		39		
Dánsko		34		
Finsko		25		
Francie		33,3		
Irsko		40		
Itálie		52,2		
Lucembursko		39,4		
Německo		45/30 ^a		
Nizozemí		35		
Portugalsko		39,6		
Rakousko		34		
Řecko		40		
Španělsko		35		
Švédsko		28		
Velká Británie		33		
ČR	45	43	41	39
Maďarsko	40	36	18/36	18
Polsko	40	40	40	40
Slovensko	45	40	40	40

pramen: OECD, 1996, The OECD Tax Data Base.

poznámka: ^a Kde jsou uvedeny dvě sazby, druhá se vztahuje k distribuovaným ziskům.

TABULKA 7 Zdanění dividend v zemích střední Evropy

země	sazba srážkové daně z dividend	sazba daně z distribuovaných zisků korporací	průměrná míra zdanění distribuovaných zisků ^a
rok 1995			
ČR	25	39	47
Maďarsko	20	36	49
Polsko	25	40	55
Slovensko	25	40	55

poznámka: ^a Průměrná míra zdanění zisků je počítána jako $1 - (1 - \text{inctax}) / (1 + \text{divtax})$, kde *inctax* je sazba daně z příjmu korporací a *divtax* je sazba srážkové daně z dividend.

uvalenou na zisky, které již byly jednou zdaněny u společností, jež zisk rozdělují. Zavedení této daně obecně otvírá problém ekonomického dvojího zdanění, které je problematické zejména pro země procházející procesem privatizace a trpící problémem nedostatku kapitálu nejen pro samotný proces privatizace, ale obecně pro financování dalšího rozvoje podnikatelského sektoru. Dvojí zdanění dividend přináší i další problémy, kterým se žádná ze sledovaných zemí nedokázala vyhnout. Jde o daňovou arbitráž mezi financováním rozvoje společností vlastním kapitálem a financováním úvěrem s daňově účinnými úroky a daňovou arbitráž u držitelů akcií mezi držbou úspor ve formě akcií nebo ve formě úročených bankovních depozit s nižší sazbou srážkové daně či ve formě některých daňově osvobozených veřejných cenných papírů. Např. v České republice a na Slovensku je sazba srážkové daně z úroků pro fyzické osoby 15 %, v Maďarsku jsou úroky od daně z příjmu jednotlivců od r. 1995 osvobozeny úplně.

Kombinovaný efekt zdanění příjmů společností a srážkové daně z dividend můžeme měřit jako rozdíl mezi jednotkou zisků určených k rozdělení formou dividend před jejich zdaněním a po něm (viz *tabulka 7*).

Zisky určené k rozdělení jsou ve všech sledovaných zemích zdaňovány výrazně silněji než zisky určené k reinvestování do dalšího rozvoje podniků. Průměrná míra zdanění se v r. 1995 pohybovala od 47 % v České republice a 49 % v Maďarsku po 55 % ve zbývajících zemích. V roce 1994 byl v ČR zaveden zápočet 50 % srážkové daně placené příjemcem dividend proti dani z příjmu společností rozdělujících zisky, což efektivně snižuje průměrnou míru zdanění rozdělovaných zisků o 7,6 procentního bodu.

Závěry

Jedním z výsledků daňových reforem uskutečněných v České republice, v Maďarsku a v Polsku bylo snížení jejich národních daňových kvót, které se dostaly na úroveň korespondující s průměrnou úrovní daňových kvót členských zemí EU. Současně s poklesem daňových kvót se přizpůsobila i struktura výnosů hlavních daňových kanálů strukturám daňových výnosů obvyklým v EU, tj. došlo k poklesu podílu daní z příjmu na HDP při současném zvýšení podílu na HDP daní ze spotřeby a příspěvků na sociální zabezpečení. Přizpůsobení struktur daňových výnosů sledovaných států však koresponduje se strukturami těch členských států EU, u kterých má podíl příspěvků na sociální zabezpečení na HDP nadprůměrnou výši.

Pokles daňových kvót byl žádoucí, současně však otvírá otázky, zda byl dostatečný z hlediska růstových potřeb ekonomik těchto zemí a potřeby vyrovnání ekonomické úrovně, což se považuje za žádoucí před jejich přijetím do EU. Další otázkou je, zda dosažená restrukturalizace veřejných výdajů vytváří dostatečný prostor pro udržení tendence snižování daňových kvót bez nežádoucích fiskálních deficitů. Proto se práce zaměřila na srovnání ekonomické míry zdanění spotřeby a příjmů se zeměmi EU. Přitom vycházela ze srovnání efektivní míry zdanění pracovních příjmů průměrného průmyslového dělníka všemi sledovanými daňovými kanály.

Ukazuje se, že se všemi v článku diskutovanými výhradami k metodě měření ekonomické efektivní míry zdanění by se všechny sledované země včetně Slovenska přiřadily ke skupině zemí EU, které pracovní příjmy tohoto typového daňového poplatníka zdaňují mírně, z hlediska jeho zaměstnavatele by je však efektivní míra zdanění práce přiřadila k zemím EU, které daňově zatěžují práci nejvýše. Tento závěr potvrdilo i srovnání efektivní míry zdanění příjmů spojující efekt všech tří sledovaných daňových kanálů, tj. daní z příjmů, příspěvků na sociální zabezpečení a spotřebních daní.

Nezajímavé jsou i odchylky národních daňových politik mezi sledovanými čtyřmi zeměmi.

- ADAMEC, Š.: Fiscal Policy in the Slovak Republic. Studies and Analyses, č. 43, 1995. (Warszawa, CASE – Center for Social and Economic Research.)
- BARBONE, L. – POLACKOVA, H.: Public Finance and Economic Transition. Studies and Analyses, č. 68, 1996. (Warszawa, Case – Center for Social and Economic Research.)
- GUALAVÁRI, A. – NEMÉTHYI, J.: Fiscal Policy in Hungary under Transformation. Studies and Analyses, č. 64, 1996. (Warszawa, Case – Center for Social and Economic Research.)
- HEADY, CH. – PEARSON, M. – RAJAH, N. – SMITH, S.: Tax Reform in Czechoslovakia. London, Institute for Fiscal Studies, č. W92/18, 1992.
- IMF: International Finance Statistics Yearbook 1995.
- KINKOR, J. – VAŠKOVÁ, D.: Analýza působení standardních daňových úlev fyzických osob a inflace v letech 1993–1995. Finance a úvěr, 1995, č. 1.
- MANDOSA, E. – RAZIN, A. – TESAR, L.: Computing Effective Tax Rates on Factor Income and Consumption: an international macroeconomic perspective. Discussion Paper č. 866. London, Center for Economic Policy Research 1994.
- MUSGRAVE, R. – MUSGRAVE, P.: Public Finance in Theory and Practice. McGraw-Hill Comp. 1989.
- OECD: Fiscal Relation within European Union. Seminar Papers, 1996.
- OECD: The OECD Tax Data Base, 1996.
- OECD: The Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965–1994.
- OECD: The Tax/Benefit Position of Production Workers, 1991–1994.
- VAŠKOVÁ, D.: Daňový systém ČR tři roky po reformě. Acta Economica Pragensia 1996.

SUMMARY

Comparison of Tax Quotas and Effective Tax Rates in Selected Economics in Transition and EU Countries

Drahomíra VAŠKOVÁ – Ministry of Finance of the CR

The fundamental tax reforms in the Czech Republic, Hungary, Poland and Slovakia resulted in the implementation of a tax structure similar in design to those operating in EU countries. This paper has confirmed the hypotheses that the reform was followed by the adjustment of tax revenue patterns towards those of high spending countries. In general, in all of the compared countries, the efforts to adjust the tax structure and reduce the tax ratio are conflicting with the need for social system funding.

Even though within all these countries individual income taxation is low in the CR and Slovakia and quite mild in Hungary and Poland, these effects are overwhelmed by the burden of social security contributions. Taking them into account, labour taxation corresponds to EU countries with mature welfare systems. The analyses indicate that the taxation on consumption is quite heavy too. The labour and consumption taxation creates a tax wedge much higher in all compared countries than is the EU "norm". This could be a strong barrier against fast developments, restricting the achievement of high economic growth rates which are desirable for their economic integration into the EU. The observed countries taxed the profits both by corporate income tax and by withholding tax on dividends, and did not adequately integrate corporate and individual taxation. This leads to the double taxation of capital income from dividends, creating not only distortions in taxing different forms

of savings but the tax arbitrage to different form of corporate financing, what is more important for countries undergoing the privatisation and lacking own capital.

On the other hand, significant departures of the individual tax policies within the CEC from EU „norm” were identified.

The policy pattern in CR is dominated of the balanced budget policy, causing the tax ratio to be the highest among these countries. In the Czech Republic and Slovakia, where the tax structure was originally based on the taxation of the corporate sector, the tax struture is still biased towards corporate income taxation. The corporate sector is somewhat compensated by the partial shifting of social security contributions from employers to employees. Overall, individual income taxation (excluding impact of social security contributions) is low in comparison to EU in Hungary and Poland. Due to the historical circumstances the tax policy pattern in Slovakia was very similar to that of the Czech Republic in 1993–4. The CR has shown a slight tendency towards increasing individual income taxation in 1994–1995.

In Hungary, taxation of corporate income on retained profits is extremely low, even in the EU context. This is being paid by the extremely heavy taxation of labour income (both of employees and employers) and consumption.

In Poland, the paper has identified the highest individual tax ratio with the highest average labour income tax rate. This is accompanied by the corporate sector bearing the full burden of funding the social security system and second highest tax wedge among these compared countries.