

DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ZEMÍCH OECD A V ČESKÉ REPUBLICE

Ladislav HÁJEK, Univerzita Hradec Králové

1. Úvod

Údaje o daňovém zatížení a příjmech vlády z daní jsou důležitým východiskem různých ekonomických analýz. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vytváří koncepční rámec pro jednotné vymezení daní a klasifikaci jednotlivých typů daní. Hodnocení úrovně zdanění v jednotlivých zemích se však nemůže omezit jen na srovnávání nominálních, tj. zákonem stanovených daňových sazeb, které nevypovídají o reálné míře zdanění. Z tohoto důvodu jsou rozpracovávány tzv. průměrné efektivní daňové sazby (AETR – average effective tax rates), které berou v úvahu celkové efektivní daňové břemeno spojené se zavedením hlavních daní (viz Mendoza, Razin, Tesar, 1994).

Výše zmíněná metoda je však založena na velkém množství omezujících faktorů, a proto se další studie snaží o sblížení alespoň některých předpokladů s realitou. I k takto upraveným výpočtům je třeba přistupovat s velkou opatrností a s vědomím těchto metodologických omezení především při interpretování odhadů AETR za jednotlivé země při mezinárodním srovnávání (viz Carey, Tchilinguirian, 2000).

Velké nebezpečí spočívá ve využívání AETR při odborných i veřejných diskusích o podobě daňové reformy. Odhadované údaje o míře zdanění v jednotlivých zemích jsou přes uvedené výhrady a omezení někdy výběrově používány k zdůvodnění daného stavu daňové politiky nebo k obhajobě a prosazování určitého směru daňové reformy. Odhady průměrných efektivních daňových sazeb by měly být využívány jen ve spojení s široce pojatými analýzami a v souvislosti s dalšími indikátory daňového zatížení, které by doplnily danou analýzu nebo alespoň naznačily hlavní omezení a úskalí spojená s uplatňováním průměrných efektivních daňových sazeb (viz Carey, Tchilinguirian, 2000).

Studie OECD (2000b) přináší přehled teoretických i praktických obtíží spojených se zjišťováním AETR. Jiná studie z téhož roku (2000a) rovněž uvádí silné a slabé stránky AETR u různých přístupů uplatňovaných při vykazování daňového zatížení. Podle výše zmíněné studie budou odhadované průměrné daňové sazby využívající agregátních údajů generovat v řadě případů zavádějící ukazatele daňového zatížení daňových poplatníků. Zkoumání takových veličin je užitečné pouze pro identifikování podstatných nedostatků tohoto měření a zdůraznění problémů měření průměrné daňové sazby založené na agregátních údajích, aby se tak vymezil prostor pro diskusi o podobě reformy daňové soustavy (viz OECD, 2000b).

Statistická ročenka OECD z roku 2002 vyzdvihuje v souvislosti s daňovým zatížením dva důležité problémy. Především jde o otázky, které se týkají toho, jak by měly být vykazovány příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Druhá skupina problémů se týká vlivu revidovaných údajů o hrubém domácím produktu (HDP) na vykazovanou úroveň daní (viz Revenue Statistics..., 2002).

Souhrnným ukazatelem daňového zatížení v určité zemi je tzv. složená daňová kvóta, která vyjadřuje podíl celkových daňových výnosů (včetně příspěvků na sociální a zdravotní pojištění) na HDP. Podle údajů OECD došlo v uplynulých čtyřiceti letech ve všech průmyslově vyspělých zemích k růstu daňového zatížení. Některé příčiny uvedených tendencí mohou být pravděpodobně vysvětleny i širšími, a to nejen ekonomickými a národními souvislostmi.

Hodnocení úrovně daňového zatížení při mezinárodním srovnávání vychází z ekonomické analýzy vykazovaných statistických údajů, ale musí vzít v úvahu i to, co se za těmito číselnými údaji skrývá. Až s určitým časovým odstupem budou podrobně analyzovány dopady tzv. nové ekonomiky, globalizace a dalších faktorů na ekonomický růst. Tento příspěvek upozorňuje na některé souvislosti, které bychom měli vzít v úvahu při posuzování úrovně celkového daňového zatížení (především při mezinárodním srovnávání). Na základě toho se pokouší o zobecnění některých příčin růstu daňového zatížení (složené daňové kvóty) v zemích OECD, zabývá se problémy mezinárodního srovnávání daňového zatížení (na příkladu Evropy a USA) a naznačuje tendence ve vývoji daňového zatížení v ČR.

2. Příčiny růstu daňového zatížení

V rámci členských zemí OECD byla v roce 2000 nejvyšší **složená daňová kvóta** ve Švédsku (54,2 %), Dánsku (48,8 %), Francii (45,3 %), Itálii (42,0 %). V České republice činil tento ukazatel v roce 1993 42,9 % a jako v jedné z mála zemí každoročně klesá. V roce 2000 dosáhla složená daňová kvóta ČR přibližně 39,4 %, v členských zemích OECD v průměru 37,4 %, zatímco v 15 zemích EU 41,6 %. Nejnižší daňové zatížení v rámci zemí OECD mělo v roce 2000 Mexiko (18,5 %). K zemím s nízkým daňovým zatížením (do 30 %) patří Jižní Korea, Japonsko, ale i USA, kde v roce 2000 činil tento ukazatel 29,6 % (viz Revenue Statistics..., 2002).

Tabulka 1

Celkové daňové příjmy (ve vztahu k HDP v %)

	1975	1985	1990	1995	1999	2000	2001 (předběžné údaje)
Kanada	31,9	32,6	35,9	35,6	35,9	35,8	35,2
Mexiko	.	17,0	17,3	16,6	17,3	18,5	18,3
USA	26,9	26,1	26,7	27,6	28,9	29,6	.
Austrálie	26,6	29,1	29,3	29,7	30,7	31,5	.
Japonsko	21,2	27,2	30,1	27,7	26,1	27,1	.
Korea	15,3	16,9	19,1	20,5	23,6	26,1	27,5
Nový Zéland	30,4	32,9	37,6	37,5	34,9	35,1	34,8
Rakousko	37,4	41,9	40,4	41,6	44,1	43,7	45,7
Belgie	40,1	45,6	43,2	44,6	45,4	45,6	45,3
Česká republika	x	x	x	40,1	39,2	39,4	39,0
Dánsko	40,0	47,4	47,1	49,4	51,2	48,8	49,0
Finsko	36,8	40,1	44,8	45,0	46,8	46,9	46,3

Francie	35,9	43,8	43,0	44,0	45,7	45,3	45,4
Německo	35,3	37,2	35,7	38,2	37,8	37,9	36,4
Řecko	21,8	28,6	29,3	31,7	36,9	37,8	40,8
Maďarsko	.	.	.	42,4	39,1	39,1	38,6
Island	29,4	28,3	31,2	31,5	36,9	37,3	34,8
Irsko	29,1	35,0	33,5	32,7	31,3	31,1	29,2
Itálie	26,1	34,4	38,9	41,2	43,3	42,0	41,8
Lucembursko	37,3	44,8	40,8	42,0	40,9	41,7	42,4
Nizozemsko	41,6	42,6	43,0	41,9	41,2	41,4	39,9
Norsko	39,3	43,3	41,8	41,5	41,6	40,3	44,9
Polsko	.	.	.	39,6	35,2	34,1	.
Portugalsko	20,8	26,6	29,2	32,5	34,1	34,5	.
Slovensko	x	x	x	x	35,3	35,8	33,1
Španělsko	18,8	27,8	33,2	32,8	35,0	35,2	35,2
Švédsko	42,3	48,5	53,6	47,6	52,0	54,2	53,2
Švýcarsko	27,9	30,2	30,6	33,1	34,5	35,7	34,5
Turecko	16,0	15,4	20,0	22,6	31,3	33,4	35,8
Velká Británie	35,3	37,7	36,8	34,8	36,4	37,4	37,4
OECD celkem	30,5	33,9	35,1	36,1	37,1	37,4	.
OECD Amerika	29,4	25,2	26,7	26,6	27,4	28,0	.
OECD Tichomoří	23,4	26,5	29,0	28,9	28,8	30,0	.
OECD Evropa	32,2	36,8	37,7	38,7	39,8	39,9	.
EU 15	33,2	38,8	39,5	40,0	41,5	41,6	.

Pramen: The OECD Revenue Statistics, 2002.

Daňové zatížení v zemích OECD rostlo i na konci 90. let v době, kdy docházelo ke snižování daňových sazeb. Jednou z příčin byl rychlý ekonomický růst, který vedl ke zvýšení zisků podniků i příjmů domácností, k růstu daňového základu a posunu k vyšším daňovým sazbám (v rámci progresivní daňové struktury). V důsledku toho se v rámci členských zemí OECD zvýšil podíl těchto přímých daní na HDP z 12,8 % v roce 1995 na 13,6 % v roce 2000.

V letech 2000 – 2001 došlo k mírnému snížení průměrného daňového zatížení v důsledku snižování daňových sazeb v některých zemích, ale i vlivem světové recese. Podíl daní na HDP klesl v uvedeném období v průměru za 25 zemí OECD o jednu desetinu procentního bodu. Tento vývoj však nezahrnuje zbývajících 5 zemí (USA, Austrálii, Japonsko, Polsko a Portugalsko), za které nebyly požadované údaje dostupné.

S dlouhodobým růstem celkové míry zdanění se mění i **daňová struktura**. Daň z příjmu fyzických osob zůstává v rámci zemí OECD hlavním zdrojem daňových příjmů, ale podíl těchto daní klesl z 31 % na počátku 80. let na 27 % na konci 90. let. Podíl daní z příjmu právnických osob na celkových daňových příjmech zůstal po celé uvedené období na úrovni přibližně 8 %. Nejrychleji rostly v členských ze-

mích OECD daňové příjmy ze spotřebních daní, z daně z přidané hodnoty (DPH) a z příspěvků na sociální pojištění. V polovině 60. let činila DPH 12 % celkových daňových příjmů, zatímco na konci 90. let již 18 % těchto příjmů. V uvedeném období však klesl podíl daní z majetku na celkových daňových příjmech, a to z 8 % na 5 %. V ČR váha majetkových daní na celkových daňových příjmech činila přibližně 1,4 % (viz Revenue Statistics..., 2001).

Velké rozdíly jsou mezi jednotlivými zeměmi OECD v rozsahu povinného **sociálního a zdravotního pojištění**. Většina evropských zemí má stanoveny relativně vysoké příspěvky na uvedené pojištění v důsledku rozsáhlého sociálního zabezpečení a rychlého nárůstu počtu obyvatel v důchodovém věku. Na druhé straně např. USA, Kanada, ale i Velká Británie, Irsko a Dánsko mají relativně nízké příspěvky na toto pojištění, protože financují významnou část svých sociálních dávek z jiných daní a usilují o omezení sociálních programů financovaných vládou. Nový Zéland a Austrálie nevybírají žádné příspěvky na sociální pojištění a financují veškeré sociální dávky z ostatních daní.

V rámci členských zemí OECD vykazuje nejvyšší podíl těchto příspěvků na celkových daňových příjmech ČR. V roce 2000 dosáhl u nás uvedený ukazatel 43,8 %, v SRN 39,0 %, Nizozemsku 38,9 %, zatímco např. v USA jen 23,3 %, ve Velké Británii 16,4 %, Kanadě 14,3 %, Irsku 13,6 % a v Dánsku 4,6 %.

Tabulka 2

Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění v roce 2000

	% HDP	% celkových daňových výnosů
Česká republika	17,3	43,8
Francie	16,4	36,1
Nizozemsko	16,1	38,9
Švédsko	15,2	28,1
Rakousko	14,9	34,2
Německo	14,8	39,0
Slovensko	14,7	41,2
Belgie	14,1	30,9
Španělsko	12,4	35,1
Švýcarsko	12,0	33,6
Finsko	12,0	25,6
Itálie	11,9	28,5
Maďarsko	11,5	29,3
Řecko	11,4	30,1
Lucembursko	10,7	25,6
Polsko	10,0	29,4
Japonsko	9,9	36,5
Norsko	9,0	22,5
Portugalsko	8,8	25,7
USA	6,9	23,3
Velká Británie	6,1	16,4

Turecko	5,6	16,9
Kanada	5,1	14,3
Korea	4,4	16,7
Irsko	4,2	13,6
Mexiko	3,0	16,4
Island	2,9	7,8
Dánsko	2,2	4,6

Pramen: The OECD Revenue Statistics, 2002.

Výdaje na sociální a zdravotní pojištění budou ve většině zemí OECD prudce narůstat v souvislosti se stárnutím populace a zvyšováním podílu lidí v důchodovém věku ve vztahu k ekonomicky aktivnímu obyvatelstvu. To bude vytvářet silný **tlak na růst veřejných výdajů** především v zemích Evropské unie (EU). Sociální výdaje by se měly v některých zemích EU zvýšit do roku 2050 o více než 4 procentní body ve vztahu k HDP a výdaje na zdravotní péči o přibližně další 3 procentní body (viz Joumard, 2001).

Ve všech průmyslově vyspělých zemích z hlediska dlouhodobého **neustále vzrůstá podíl daní na HDP**, roste podíl veřejných výdajů na HDP a roste tak míra jeho přerozdělování prostřednictvím veřejných rozpočtů. Na tuto tendenci upozornil už v roce 1883 německý ekonom Adolf Wagner, který vyslovil hypotézu, že rozvoj industriální společnosti bude provázen rostoucím podílem veřejných výdajů na HDP. Hlavní příčinou tohoto vývoje podle tzv. Wagnerova zákona je to, že rozvoj společnosti je spojen s relativním růstem nákladů na zabezpečení veřejné správy, zákonné moci a pořádku; ekonomický rozvoj je doprovázen růstem průmyslových monopolů, a to vyžaduje zvyšovat regulační funkci státu; poptávka po sociálních a jiných službách poskytovaných státem se s růstem důchodu zvyšuje více než proporcionálně (viz Pearce, 1994).

S růstem daňového zatížení výdaje domácností klesají jen v relativním vyjádření, ale reálné příjmy a výdaje domácností s růstem produktivity práce absolutně stále rostou. Při dosažení určité úrovně spotřeby (při vysoké míře uspokojení všech základních potřeb) je růst veřejných výdajů zesilován rostoucími požadavky spotřebitelů na rozsah státem poskytovaných veřejných statků a služeb. Individuální zajišťování některých statků a služeb souvisejících např. se zdravím, osobní bezpečností atd. (v souvislosti s narůstající kriminalitou, extremismem aj.) je v dnešní době nákladné a překračuje možnosti i vyšších příjmových skupin.

To potvrzují i výsledky mezinárodního dlouhodobého výzkumného projektu, v rámci kterého se v ČR 60 % dotázaných vyslovilo pro „zvýšení výdajů na sociální účely, i kdyby to mělo znamenat vyšší daně“. Jen 10 % respondentů preferovalo nižší daně při odpovídajícím snížení sociálních výdajů státu. Jedna třetina dotázaných si ve výzkumu neuměla vybrat mezi oběma uvedenými možnostmi (viz Večerník, 2002).

K dalším příčinám uvedené tendence, tj. růstu podílu daní a veřejných výdajů na HDP pravděpodobně patří i to, že s růstem nahromaděného národního bohatství, s růstem objemu amortizace (jako složky HDP) a při dosažení vysoké úrovně spotřeby vzrůstají nároky na udržení daného stavu i na rozvoj dosažené úrovně. Dnešní finanční výdaje (např. na opravy a výstavbu nových dopravních sítí, bytů apod.) jsou ve srovnání s původními výdaji a jím odpovídajícím objemem amortizace podstatně vyšší především v důsledku inflace. Rovněž technický pokrok vy-

žaduje použití současných metod a technologií, které jsou z hlediska výroby i spotřeby efektivnější, ale finančně náročnější (viz Hájek, 2001).

Kromě toho se veškeré výdaje vlády považují za náklady již v roce pořízení budovy nebo stroje (ne jen do výše odpisů jako u soukromých firem). Tlak na růst veřejných výdajů (podmíněný i jednorázovou povahou kapitálových výdajů vlády spojených s novou investicí) se tak postupně projevuje i v růstu daňového zatížení (viz Stiglitz, 1997).

Daně mohou působit na fungování ekonomiky především prostřednictvím svého vlivu na trh kapitálu a trh práce. Složitost analýzy vlivu daní na hospodářský růst spočívá v určení toho, jak se posouvá a na koho dopadá v celém řetězci od výroby přes distribuci až po spotřebu daňové břemeno. K přesunu daňového zatížení dochází, jestliže se s uvalením nové daně mění cena zdaňovaného zboží nebo služby. Tak výrobce může přesunout daň na spotřebitele (zvýšením cen) nebo na pracovníky (snížením zaměstnanosti a mzdových nákladů) apod. (viz Leibfritz, Thornton, Bibbee, 1997).

Ekonomické analýzy zabývající se **vztahem mezi mírou zdanění a hospodářským růstem** nepřinášejí jednoznačné výsledky. Ukazují, že korelace mezi daněmi a růstem může být statisticky nevýznamná, mírně pozitivní nebo mírně negativní. Pozitivní vliv daní je dáván do souvislosti s vyšší nabídkou kvalitních veřejných statků a služeb, které umožňují zvýšit produktivitu práce a kapitálu, a tak podporovat ekonomický růst; vládní transfery mohou snížit velké sociální rozdíly, posílit sociální soudržnost a omezit výskyt negativních sociálních jevů. Podle jiných studií (např. OECD a dalších zdrojů) může 10% pokles daňové sazby zvýšit roční ekonomický růst přibližně o 0,5 %. Týká se to však jen zemí s vysoce nadprůměrným daňovým břemenem (viz Bronchi, Burns, 2001). Tyto závěry však musí být posuzovány s velkou obezřetností, protože simulační modely neberou v úvahu celý komplex strukturálních charakteristik a souvislostí reálné ekonomiky. Vliv daní na fungování ekonomiky je proto do značné míry neurčitý, nestálý a sporný (viz Leibfritz, Thornton, Bibbee, 1997).

Výsledky hodnocení dopadu daní na ekonomiku jsou pravděpodobně ovlivněny především tím, do jaké míry jsou brány v úvahu vedle ekonomických i sociálních a jiné souvislosti a zda je uplatněno dlouhodobé hledisko. Tendence k růstu daňového zatížení bude i do budoucna pravděpodobně dále zesilována potřebou dodatečných prostředků na řešení globálních a sociálních problémů ve světě jako jsou hrozící ekologické pohromy, nemoci, nedostatek potravin a vody, boj s terorismem apod.

Ekonomická teorie, ale i zkušenosti z vývoje členských zemí OECD ukazují, že snižování daňového zatížení samo o sobě nevede v hospodářské praxi k vyšší ekonomické aktivitě, k racionálnější alokaci a úsporám zdrojů, ale ke snižování veřejných výdajů i v oblasti infrastruktury, k růstu rozpočtového deficitu, veřejného dluhu (v posledním období např. v SRN, USA a ČR) a skrytého zadlužování budoucích generací. V rámci úsporných opatření tak dochází k zanedbávání i prosté obnovy dopravních sítí, bytového fondu, klesají výdaje na zajištění bezpečnosti, pořádku, rozvoje školství, vědy, zdravotnictví a jiných oblastí důležitých z hlediska efektivního fungování a dlouhodobého rozvoje národního hospodářství.

3. Problémy mezinárodního srovnávání daňového zatížení

Složená daňová kvóta je hlavním kritériem při mezinárodním srovnávání úrovně daňového zatížení v různých zemích. Její výše je však ovlivněna různými formami a různým rozsahem **vládní regulace** v jednotlivých zemích OECD. Např. v roce 2000 činily příjmy federální vlády USA přibližně 20 % ve vztahu k HDP. Ná-

klady regulace jen ze strany federální vlády však představovaly dodatečnou zátěž pro americké podniky ve výši asi 843 mld. USD, tj. 8 % ve vztahu k HDP. Jde o částku, která se blíží polovině vykazovaných příjmů federální vlády. Z hlediska podniku je to v průměru 4 722 USD dodatečných nákladů na jednoho zaměstnance za rok. U malých firem s méně než 20 zaměstnanci činilo v uvedeném roce toto regulační břemeno 6 975 USD. Vládní regulace se v daňové kvótě neprojeví, ale má reálný dopad na podniky podobně jako zdanění (viz Crain, Hopkins, 2001).

Velké podhodnocení daňové kvóty může být způsobeno i tím, že nezahrnuje plně **příspěvky na sociální, zdravotní a jiné pojištění**, které představují pro většinu domácností a firem dodatečnou a významnou daňovou zátěž, ať jde o povinné či tzv. dobrovolné pojištění (např. příspěvky zaměstnanců i zaměstnavatelů do soukromých sociálních, penzijních a jiných fondů, povinné spoření apod.). Závazky amerických podnikových fondů pro pojištění svých zaměstnanců a pro pojištění bývalých zaměstnanců v důchodu (OPEBS – other post-employment benefits) jsou obrovské. V posledních letech v době nízkých úrokových sazeb a nízkých výnosů z cenných papírů prudce narůstá schodek v hospodaření uvedených fondů, který v roce 2002 dosáhl jen u firem sledovaných v rámci indexu S&P 500 přibližně 600 mld. USD. Podobně je tomu i ve Velké Británii, kde deficit těchto fondů dosáhl v roce 2002 asi 100 mld. GBP, tj. 160 mld. USD (viz Economist, 2002b).

V případech, kdy se podnikové a jiné soukromé fondy nemohou vyrovnat se svými závazky především vůči důchodcům (v případě bankrotu celého podniku popř. zhroutení fondu), potom pro udržení sociálního smíru přichází v podobných situacích pomoc vlády, která se do velké míry a s určitým časovým zpožděním projeví v růstu veřejného dluhu.

Daňová kvóta nezahrnuje dále tzv. **daňové výdaje**, tj. daně nevybrané v důsledku daňových úlev, popř. daňových dobropisů. Prostřednictvím daňového systému jsou tak v různé míře v průmyslově vyspělých zemích realizována opatření z oblasti sociální politiky vlády (např. daňové úlevy pro plátce daní, kteří mají nezaopatřené děti, daňové úlevy pro občany s nízkými příjmy z pracovní činnosti, úlevy v souvislosti s charitativními dary, studentské půjčky apod.). Skrytým výdajem státu je rovněž možnost urychlených odpisů, poskytování půjček s nízkou úrokovou mírou a záruky na půjčky, kdy při nesplnění závazku uhradí pohledávku za dlužníka stát.

Ke skrytým výdajům státu patří také finanční operace v tzv. „daňových rájích“, které umožňují obcházení daní. Tím narušují daňové systémy ostatních zemí, legalizují daňové úniky a podstatně deformují podmínky konkurence na světových trzích. V USA jsou tyto operace široce využívány a významným prvkem skryté podpory exportu domácích výrobců. Jde o závažné problémy, které začínají být řešeny především na úrovni mezinárodních finančních institucí a Světové obchodní organizace (WTO). Prvním takovým krokem bylo vyjádření WTO o nutnosti zrušit americký zákon o tzv. korporacích pro zahraniční prodej (FSC – foreign sales corporations), přes které firmy z USA formálně realizují svůj vývoz, vyhýbají se placení daní a získávají tak podstatné výhody v cenové konkurenci na světových trzích (ve výši okolo 30 % prodejní ceny). Problémy souvisejícími s „daňovými ráji“ se na svých zasedáních od roku 2000 zabývá i OECD.

Nízká úroveň vykazované daňové kvóty některých členských zemí OECD může být podmíněna rovněž výše uvedenými faktory a udržována za cenu rostoucího **veřejného dluhu**. Např. v březnu 2002 dosáhl veřejný dluh USA 5,924 bil. USD, tj. přibližně 60 % ve vztahu k HDP. Především v souvislosti s první etapou snižování daní požaduje vláda G. Bushe pro nejbližší období zvýšit stanovený limit pro zadlužování na 6,7 bil. USD. Původně odhadovaný rozpočtový přebytek ve výši 3 bil. USD (bez sociálního zabezpečení) za nadcházející desetileté období byl přehod-

nocen na schodek ve výši 2 bil. USD. K prudkému nárůstu veřejného dluhu v USA dojde v souvislosti s tím, jak budou nabývat jednotlivá opatření na snížení daní svou účinností.

Údaje o výši daňové kvóty mohou být zkresleny i rozdíly v systémech národních účtů používaných při vykazování HDP a rozdíly v účetních standardech při vykazování výsledku hospodaření na úrovni podniků. Velký vliv na veličinu HDP a míru zdanění má např. používání různých postupů pro odhad výše opotřebení fixního kapitálu. Údaje založené na systému národních účtů jsou ovlivněny rovněž tím, v jaké míře národní daňové soustavy vyvolávají a umožňují daňové přesuny a úniky (např. daňové zvýhodnění příjmů z kapitálu bude posilovat snahy o vydáváním pracovních příjmů za kapitálové apod.).

Při nadhodnocení HDP klesá i při nezměněném daňovém výnosu vykazovaná daňová kvóta (podíl daného objemu daní na HDP). Např. údaje o HDP za USA (ve srovnání s Evropou) mohou být především od 2. poloviny 90. let podstatně nadhodnoceny vlivem zkreslených účetních údajů na úrovni podniků jako byl Enron, WorldCom aj. Vlna velkých bankrotů začala na konci roku 2001 pádem Enronu, sedmé největší americké firmy, jejíž aktiva ještě necelé dva měsíce předtím byla ohodnocena na 28 mld. USD. Časopis Fortune vyhodnotil jen několik měsíců před zhroutilím tento podnik jako „Společnost roku s nejvyšším stupněm inovace“.

Vykázané zisky jednoho sta velkých amerických společností zahrnutých do indexu Nasdaq 100 představovaly za první tři čtvrtletí roku 2001 19,1 mld. USD. Po novém zpracování výchozích účetních údajů tak, aby byly v souladu s americkými účetními standardy (GAAP – generally accepted accounting principles), které musejí podniky používat ve svém účetnictví, se uvedený zisk přeměnil ve ztrátu 82,3 mld. USD. Přitom index Nasdaq zahrnuje takové podniky jako je Microsoft, Intel, Cisco Systems, Oracle, Dell aj. I bez uvedeného zkreslování jsou podle některých odhadů příjmy amerických společností před zdaněním vykázané podle amerických standardů přibližně dvakrát vyšší než by činily při uplatnění např. britských účetních předpisů (viz Economist, 2002a).

Na růst HDP v USA a tím i na úroveň vykazovaného daňového zatížení působil stejným směrem i prudký nárůst amortizace v důsledku rozsáhlých výdajů na počítače, software a informační technologie považované v americkém účetnictví a statistice za investice (ve srovnání s Evropou), které tak přispívají k růstu finálního produktu (HDP). Prudký nárůst výdajů na software a jiné moderní technologie na konci 90. let byl tak jedním z faktorů rychlejšího růstu amerického HDP ve srovnání s Evropou. Studie Francouzského statistického úřadu považuje za jednu z možností, jak alespoň částečně řešit tento problém, přechod od HDP k ukazateli čistého domácího produktu (ČDP), který nezahrnuje amortizaci (viz Lequiller, 2001).

4. Tendence ve vývoji daňového zatížení v ČR

Tendence ve vývoji daňového zatížení v ČR je ovlivněna výše uvedenými faktory z oblasti ekonomické teorie i hospodářské praxe (vývojem v zemích OECD). Kromě toho je však míra zdanění závislá i na daňové koordinaci a harmonizaci v rámci EU jako integrované ekonomiky, jejíž součástí bude v blízké budoucnosti i ČR. Na daňovou politiku bude rovněž působit proces sjednocování právních a jiných norem, statistiky, výkaznictví, hospodářských zákonů, koordinace hospodářské a sociální politiky, zpracování koncepce politiky průmyslové, zemědělské, energetické, dopravní, strukturální, politiky podpory malých a středních firem, politiky podpory výzkumu a další požadavky a doporučení EU.

Celková míra zdanění v ČR je dnes nižší než ve většině zemí EU. Proto další snižování daňového zatížení u nás by bylo možné především za níže uvedených předpokladů (viz Hájek, 2002):

- prvním předpokladem snížení daňového zatížení je racionalizace a úspory na straně celkových výdajů vlády v rozsahu, který neohrozí fungování ekonomiky v současnosti, ale ani z hlediska dlouhodobého;

- hlavním předpokladem snížení daňového zatížení jednotlivých subjektů je podstatné snížení daňových úniků a daňových nedoplatků (rovnoměrnější rozložení daňového zatížení na všechny subjekty);

- dalším faktorem snižování celkové míry zdanění v rámci mezinárodního srovnávání je širší uplatnění tzv. daňových výdajů a jiných nástrojů daňové politiky, které umožňují přerozdělování prostředků, aniž by se zvýšily na jedné straně daňové výnosy a na druhé straně vládní výdaje;

- v souvislosti se vstupem ČR do EU by muselo docházet k dlouhodobému přerozdělování rozsáhlých prostředků z rozpočtu EU ve prospěch ČR za stejných podmínek jako tomu je např. v případě Irska, Španělska, Portugalska či Řecka;

- snížení daňového zatížení by muselo být do určité míry kompenzováno rychlejším růstem veřejného dluhu, jako tomu bylo a je ve všech průmyslově vyspělých zemích. Maastrichtské kritérium povoluje výši veřejného dluhu pro země EU do 60 % HDP, ale většina členských zemí EU tuto hranici překračuje (např. v Belgii a Itálii činí tento ukazatel přibližně 111 % HDP, v ČR se pohybuje okolo 20 % HDP);

- z hlediska krátkodobého je, ale již jen několik let bude, snížení daňového zatížení vyváжено příjmy z privatizace. Z hlediska dlouhodobého však prudce klesne výsledný přínos veřejného sektoru do veřejných rozpočtů ve srovnání s evropskými průmyslově vyspělými zeměmi jako je Francie, SRN, Norsko a další. To bude v budoucnu naopak vytvářet tlak na vyšší daňové zatížení ve srovnání s většinou členských zemí EU.

Hlavním faktorem, který zužuje prostor pro změny celkového daňového zatížení, jsou společná kritéria v oblasti fiskální politiky a daní (rozsah deficitu veřejných rozpočtů, výše veřejného dluhu, úroveň spotřebních daní, DPH). Daňová koordinace a harmonizace se zeměmi EU a OECD tak povede ke změně struktury daní. Podle záměru EU se musí postupně zužovat skupina zboží a služeb se sníženou sazbou DPH, dále se zvýší spotřební daně z cigaret, z uhlovodíkových paliv a maziv a tím poroste objem vybraných nepřímých daní.

Sníží se pravděpodobně nominální sazba daně z příjmu právnických osob, ale průměrné reálné zdanění může při novém a jednoznačném vymezení daňových nákladů (snížením daňových úniků) stoupnout. V rámci přímých daní se může prosadit tendence ke zvýšení daně z majetku (podobně jako v zemích OECD a EU). Snížení výše příspěvku na sociální a zdravotní pojištění by bylo pravděpodobně spojeno se zvýšením daňové sazby v nejvyšším příjmovém pásmu. Snížil by se tak současně prostor pro daňové úniky související s utvářením fondů na sociální a zdravotní pojištění. Zabránilo by se tím i zvýhodňování firem nezapsaných v obchodním rejstříku (viz Bronchi, Burns, 2001).

Zavedení společné měny euro vedlo ke vzniku společné Evropské centrální banky, která uplatňuje společnou monetární politiku. Fungování společné měny však vyžaduje i společnou fiskální politiku a vytvoření politické unie. Důležitým nástrojem utváření rovnováhy celého systému se tedy pravděpodobně dříve či později musí stát rozsáhlý společný rozpočet, který bude soustřeďovat významnou část daňových výnosů jednotlivých států a přerozdělovat tyto zdroje z hlediska zajištění ekonomické i sociální stability celého mezinárodního ekonomického systému.

5. Závěr

Z hlediska dlouhodobého je ve všech průmyslově vyspělých ekonomikách patrná tendence k růstu podílu daní na HDP. S růstem daňového zatížení však výdaje domácností klesají jen v relativním vyjádření, ale reálné příjmy a výdaje domácností absolutně stále rostou. **Klesá sklon ke spotřebě soukromých statků a roste sklon ke spotřebě veřejných statků a služeb.** Snížení daňového zatížení ve všech zemích mělo jen přechodnou povahu (např. v SRN, Velké Británii, Japonsku, na Slovensku atd.), protože v důsledku toho docházelo ke snižování veřejných výdajů a narůstání řady problémů s tím souvisejících. „Požadavek nižších daní může vyvolat u lidí pocit, že budou bohatší, ale tento proces rovněž může překročit hranici, za kterou začínají být ohroženy základní sociální služby nebo dokonce celá společnost se dostává do stavu ohrožení“ (Soros, 1998, s. 78).

Výše daní je stále v popředí pozornosti, ale přitom jsou daně jen jedním z mnoha nástrojů přerozdělování a odčerpávání prostředků firem i domácností. K uvedenému procesu dochází v rozsáhlejší míře, ale skrytě např. v souvislosti s inflací, při zanedbávání obnovy i rozvoje infrastruktury, zhoršením kvality a snížením rozsahu veřejných služeb, snížením bezpečnosti a ochrany zdraví, majetku apod. Vzniká pak nutnost větších dodatečných výdajů (současných i budoucích, veřejných i soukromých) v oblasti dopravy, bydlení, školství, zdravotnictví atd.

S ohledem na problémy mezinárodního srovnávání úrovně daňového zatížení (v důsledku různé míry a forem vládní regulace, daňových výdajů, urychlených odpisů, půjček a jejich záruk, úrovně veřejného zadlužení apod.) můžeme považovat složenou daňovou kvótu za ukazatel pouze orientační. V rámci OECD patří mezi ekonomiky s dlouhodobě vysokým daňovým zatížením (nad 45 %) země s vysokým HDP na obyvatele, ale i s vysokým indexem lidského rozvoje (HDI) jako je Dánsko, Švédsko, Francie a další. Mezi ekonomikami s vykazovaným nízkým daňovým zatížením (pod 35 %) nalezneme země s vysokým HDP na obyvatele (USA, Japonsko, Jižní Korea), ale i země s nízkou ekonomickou úrovní (Mexiko, Turecko). Z toho nemůžeme vyvozovat jednoznačný závěr o příznivém vlivu zvyšování, ale ani snižování daňového zatížení na hospodářský růst.

V souvislosti se vstupem ČR do EU je možné předpokládat nutnost zvýšení některých výdajů jako jsou subvence do zemědělství, výdaje na ekologii, státní správu a její decentralizaci, vnitřní a vnější bezpečnost, na rozvoj dopravních sítí, školství, vědy, zdravotnictví a na zajištění evropských sociálních standardů vyplývajících z Evropské sociální charty.

Požadované vyšší veřejné výdaje mohou být kryty vyššími příjmy státního rozpočtu z daní (zvýšením daňové kvóty především snížením daňových úniků a nedoplatků) nebo růstem veřejného dluhu. Řešení bude výsledkem politického rozhodnutí. Pravděpodobně se v souladu s vývojem v zemích OECD a EU bude postupně zvyšovat celkové daňové zatížení (podíl daní na HDP). Současně však poroste i veřejný dluh ČR, a to v nepřímé závislosti na růstu daňového zatížení a rozsahu dotací z rozpočtu EU.

V uplynulých padesáti letech ve většině průmyslově vyspělých zemí světa, kde došlo k velkým investicím do infrastruktury (dopravních sítí, spojů, energetiky, bytové výstavby, zdravotnictví, školství, výzkumu apod.) se veřejný dluh zvyšoval, a to i v důsledku nižší úrovně daní a daňové kvóty v minulosti. Potřeba rozsáhlých investic do infrastruktury tak pravděpodobně povede i v ČR k růstu veřejného dluhu. Rozvinutá infrastruktura je důležitou podmínkou dlouhodobého ekonomického růstu, a tedy růstu národního bohatství i pro budoucí generace, které budou především dluh splácet, ale i jeho přínos a nahromaděné hodnoty využívat.

Literatura

- Bronchi, Ch., Burns, A.:** Daňový systém v České republice. *Finance a úvěr*, 2001, č. 12, s. 618-638.
- Carey, D., Tchilinguirian, H.:** Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption. Paris, OECD 2000 (WP No. 258).
- Crain, M. W., Hopkins, T. D.:** The Impact of Regulatory Costs on Small Firms. Washington, U.S. Small Business Administration 2001.
- Economist:** A Survey of Management. March 9th 2002, s. 9-11(a).
- Economist:** Ticking Bomb. November 16th 2002, s. 60 (b).
- Hájek, L.:** Prostor pro daňovou reformu v ČR se zužuje. *Hospodářské noviny*, 10. 5. 2000, s. 8.
- Hájek, L.:** Daňová reforma na Novém Zélandu a její tendence v zemích OECD. *Ekonomický časopis*, 2001, č. 2, s. 318-329.
- Hájek, L.:** Daňová politika ČR v mezinárodním srovnání. *E+M Ekonomie a management*, 2002, č. 2, s. 20-25.
- Hamerníková, B.:** Aktuální problémy veřejných financí v ČR. *Acta Oeconomica Pragensia*, 1999, č. 7, s. 34-51.
- IMF:** Government Finance Statistics Yearbook. Washington, International Monetary Fund 2002.
- Izák, V.:** Makroekonomické souvislosti rozpočtových deficitů. *Politická ekonomie*, 2002, č. 5, s. 647-658.
- Joumard, I.:** Tax Systems in European Union Countries. Paris, OECD 2001 (WP No. 301).
- Leibfritz, W., Thornton, J., Bibbee, A.:** Taxation and Economic Performance. Paris, OECD 1997 (WP No. 176).
- Lequiller, F.:** The New Economy and the Measurement of GDP Growth. INSEE 2001 (WP No. G2001/01).
- Mendoza, E. G., Razin, A., Tesar, L. L.:** Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption. Cambridge, MA, NBER 1994 (WP No. 4864).
- Musgrave, R. A., Musgraveová, P. B.:** *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha, Management Press 1994.
- OECD:** Tax Burdens: Alternative Measures. Paris, OECD 2000 (Tax Policy Studies No. 2)(a).
- OECD:** Effective Tax Rates: A Critical Survey. Paris, OECD 2000 (Tax Policy Studies No. 5) (b).
- OECD:** Revenue Statistics. Paris, OECD 2001 (www.oecd.org/pdf).
- OECD:** Revenue Statistics 1965-2001. Paris, OECD 2002.
- Pearce, D. W.:** *Macmillanův slovník moderní ekonomie*. Praha, Victoria Publishing 1995.
- Soros, G.:** *The Crisis of Global Capitalism (Open Society Endangered)*. London, Little, Brown and Company 1998.
- Stiglitz, J. E.:** *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha, Grada 1997.
- Večerník, J.:** Přerozdělování příjmů daněmi a dávkami v ČR: jeho proměny a reflexe po roce 1989. *Finance a úvěr*, 2002, č. 1, s. 4-22.

TAX BURDEN IN OECD COUNTRIES AND IN THE CZECH REPUBLIC

Ladislav HÁJEK, University of Hradec Králové, V. Nejedlého 573, CZ – 500 03 Hradec Králové (e-mail: Ladislav.Hajek@uhk.cz).

Abstract:

Data on the economic development of OECD-Member countries show that tax structures in all OECD countries are changing, but one constant feature is that the share of taxes in GDP is rising. The aim of this article is to discuss the main reasons for the increased tax burden in OECD countries, the difficulties of international comparisons of tax burden, and the conditions for tax burden reduction in the Czech Republic. An international comparison is difficult because national economic indicators can be distorted by methods used for measuring GDP on the one hand and by tax-revenues assessment on the other. For example, some countries' tax/GDP ratios are underestimated on account of considerable and hidden "tax expenditures". Czech tax policy is limited by the co-ordination and harmonization with, and the fiscal objectives of its accession to, the European Union.

Keywords: taxes, tax burden, rate of taxation, tax expenditures, public debt

JEL Classification: E60, H20, H30