

Posudek na habilitační práci Ing. Hany Zídkové, Ph.D. s názvem „Daň z přidané hodnoty: Daň z přidané hodnoty – efektivita jejího systému a výběru v Evropské unii“.

Oponentský posudek je vypracován na základě žádosti doc. Ing. Karla Brůny, Ph.D., proděkana pro výzkum a doktorské studium FFÚ VŠE, ze dne 21.9.2023.

1. Aktuálnost tématu.

Předložená habilitační práce ve formě knihy publikované v roce 2023 nakladatelstvím Vysoké školy ekonomické na svých 180 stranách zpracovává téma daně z přidané hodnoty (DPH) jakožto významného pilíře moderních daňových systémů. Důležitost tématu je umocněna významností DPH v celém daňovém mixu, a zároveň potřebou konsolidace veřejných financí v řadě zemí.

2. Předmět zkoumání.

Autorka se zaměřuje na efektivitu systému a výběru DPH, přičemž geograficky je kniha zaměřena Evropskou unií. Toto vymezení je logické. Evropská integrace je založena mimo jiné na jednotném trhu zboží a služeb, kde daňová konkurence není žádoucím jevem.

3. Stanovení výzkumných cílů.

Cíl předložené práce je stanoven na s. 2 a je jím „analyzovat efektivitu DPH z pohledu fiskálního“. Cíl tedy akcentuje rozpočtové dopady fungování DPH. Na s. 3 jsou formulovány výzkumné otázky, jejichž zodpovězení je nutné pro porozumění fungování DPH a zejména pro vyhodnocení efektivitu systému DPH.

1. Jak funguje standartní systém DPH v Evropské unii, a co je jeho největší nevýhodou?
Na čem jsou založeny karuselové podvody a jak proti nim lze bojovat?
2. Jakým způsobem jsou odhadovány či měřeny jednotlivé ukazatele efektivitu DPH?
Která metodika je nejvhodnější a jaké se vyskytují nepřesnosti při výpočtech těchto ukazatelů:

3. Jaké jsou hodnoty jednotlivých ukazatelů v členských státech EU a existují mezi členskými státy nějaké rozdíly? Pokud ano, čím jsou způsobeny? Jaký mají vliv na efektivitu DPH ekonomické krize?
4. Co nejvíce ovlivňuje efektivitu systému DPH a proč? Jsou faktory efektivnosti systému DPH rozdílné ve starých a nových členských státech, a jaký to má důvod?

Jednotlivé výzkumné otázky i zřetelně formulované vymezení pojetí efektivnosti v práci ohraničují potenciálně ještě širší problematiku DPH, tvoří logicky návazný celek a mají jasnou vazbu na cíl práce.

5. Metodologie a výzkumné metody.

Ústředním a v podstatě normativním kritériem, prostřednictvím kterého autorka přistupuje k řešenému tématu, je kritérium efektivnosti, které aplikuje na systém a výběr DPH. Ve vazbě na toto kritérium se autorka přiklání k pozitivnímu zkoumání kauzálních vztahů, které efektivnost systému a výběru DPH ovlivňují.

Po krátkém úvodu v první kapitole autorka věnuje pozornost výkladu systému DPH, včetně stručného vysvětlení vývoje této daně a jejím základním principům. Přestože princip DPH není na první pohled složitý, členitost hospodářské praxe a liberalizace mezinárodních toků zboží a služeb, respektive existence jednotného trhu zboží a služeb EU vyžadují, aby konstrukce daně reagovala na celou řadu specifických situací. Jevem, který poté doprovází složitost systému DPH, a který je výborným způsobem v první kapitole práce popsán, je podstata daňových úniků a opatření proti nim, včetně elektronických pokladen pro evidenci tržeb, reverse charge, elektronického vykazování transakcí a dalších. Pozornost je věnována i evropské (tj. EU) perspektivě pohledu na DPH.

S fenoménem daňových úniků úzce souvisí pojem „compliance gap“, tedy mezera v respektování daňových zákonů. V případě DPH, vzhledem k tomu, že se jedná o výnosnou daň, je odhad velikosti této mezery obzvláště důležitý. Druhá kapitola vysvětluje existující koncepty daňové mezery i možnosti odhadu jejich velikosti, včetně upozornění na někdy obtížně naležitelnou hranici mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací. Text se zde zabývá specificky metodami odhadu mezery DPH, diskutuje jejich vhodnost a uvádí také výsledky nejvýznamnějších empirických studií na toto téma.

DPH je v principu všeobecnou daní na spotřebu. Minimalizace distorzních efektů by vyžadovala existenci jediné sazby daně a neexistenci osvobození od daně. Třetí kapitola však vysvětluje, že se tvůrci daňových politik, zejména ve snaze zmírnit regresivní dopad daně, od výše uvedeného principu odchyľují, čímž vytvářejí tzv. mezeru daňové politiky (policy gap), tedy rozdíl mezi situací zdanění veškeré spotřeby základní sazbou DPH a skutečností, kdy jsou uplatňovány různé sazby a osvobození od daně. Autorka nejenže uvádí odhady policy gap na základě dat Eurostatu, ale také rozkládá hodnoty policy gap na jednotlivé komponenty, tedy mezeru vyplývající ze snížených sazeb daně, z osvobození, respektive uvádí také, jaká část mezery DPH je reálně ovlivnitelná daňovou politikou. Logicky navazuje úvaha nad možnostmi snížení policy gap sjednocením sazeb, zrušením osvobození od daně, popřípadě zdaněním veřejnoprávního sektoru.

Celková neefektivita DPH tedy vyplývá jednak z objemu daňových úniků, dále i z nastavení parametrů zdanění DPH. Lze ji vyjádřit, jak autorka uvádí v kapitole čtvrté, celkovou mezerou DPH. Praktičtější pro použití je však ukazatel VAT revenue ratio, vycházející z ukazatele dílčí daňové kvóty pro DPH, a zejména častěji využívaný a autorkou uváděný a kalkulovaný ukazatel C-efficiency. Text detailně vysvětluje podstatu ukazatele C-efficiency i jeho vliv na výnos DPH.

Protože náchylnost systému k DPH k daňovým únikům a vzdálenost skutečného výnosu daně od výnosu ideálního nejsou jedinými faktory efektivnosti systému DPH, je nutno zabývat se také administrativními náklady zdanění, a to jak přímými administrativními náklady, tak tzv. vyvolanými náklady zdanění z hlediska daňových subjektů. Kapitola pátá vysvětluje druhy administrativních nákladů, faktory, které je ovlivňují a způsoby jejich měření. Tak jako v předchozích kapitolách nechybí hodnoty jednotlivých ukazatelů pro země EU s důrazem na situaci v České republice.

Habilitační práce je završena šestou kapitolou poskytující přehled faktorů ovlivňujících efektivitu výběru DPH. Východiskem kapitoly je základní mikroekonomický model daňových úniků, který je dále specifikován pro DPH. Významný a široce využívaný je však také makroekonomický pohled na faktory efektivitu výběru DPH v členění na faktory ekonomické, daňové, institucionální a sociálně demografické, zpracovaný do přehledných tabulek a doplněný o odkazy na nejvýznamnější studie. Na konci kapitoly je prezentován a interpretován původní ekonomický model. V závěru autorka shrnuje nevýznamnější problémy neefektivitu výběru

DPH a formuluje návrhy pro zvýšení efektivity výběru DPH. Text je opatřen řadou schémat, tabulek a grafů.

Doporučení do diskuse:

Soudě podle rozšíření ve světě za několik uplynulých desetiletí lze DPH považovat za velmi úspěšnou daň. Lze, byť s jistou mírou spekulace, odhadovat další vývoj této daně?

Závěr:

Předložená habilitační práce je velmi zdařilým, kvalifikovaně komentovaným přehledem i původní analýzou (ne)efektivity výběru daně z přidané hodnoty v zemích EU. Vychází nejen z reprezentativního výběru literárních zdrojů, ale také z dlouholeté systematické práce autorky na tématu. Knihu lze doporučit jako vynikající zdroj poučení zejména pro odborníky na správu DPH, tvůrce daňové politiky i ekonomické analytiky. Čtenáře jistě najde v hojném počtu i mezi studenty vysokých škol zaměřených na veřejné finance a daňovou politiku.

Celkově se domnívám, že předložená habilitační práce Ing. Hany Zídkové, Ph.D. splňuje podmínky kladené na habilitační práce v rámci řízení na Fakultě financí a účetnictví VŠE, a proto doporučuji pokračovat v habilitačním řízení.

V Českých Budějovicích dne 18. října 2023

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

Ekonomická fakulta

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích