

Vydává federální ministerstvo financí ve spolupráci se Státní bankou československou ve vydavatelsví Economia, a. s., Praha

© federální ministerstvo financí

Adresa redakce: Vinohradská 49,
120 74 Praha 2

Telefon: 253 018 nebo 2110, linka 361

Vedoucí redaktor: Ing. Ivan Kočárník, CSc.

Publishers: Federal Ministry of Finance in Cooperation with Czechoslovak State Bank in Publishing House Economia, Prague

© Federal Ministry of Finance

Editor's Office: Vinohradská 49,
120 74 Prague 2, CSFR

Editor in Chief: Ivan Kočárník

OBSAH

Václav KUPKA: Transformace české ekonomiky 305

Oldřich ZAHŘÁDKA: Problematika státních záruk za bankovní úvěry a půjček ze státních rozpočtů organizací (2. část) 316

Pavel DVOŘÁK: Kontinuální daňová reforma a prioritizace cílů 322

Milena HOŘICOVÁ—Drahomíra VAŠKOVÁ: Makroekonomické dopady zavedení daně z přidané hodnoty 327

Pavel ŠTĚPÁNEK: Vybrané otázky fiskálního federalismu v kontextu čs. daňové reformy 331

Yolanda KODRZYCKI-HENDERSON: Metodologie odhadu příjmů daňové reformy ČSFR 334

Uprostřed čísla:

Frederic S. MISHKIN: **Ekonomie peněz, bankovníctví a finančních trhů** (na pokračování — 23. část) ss. S-(Č→A)661 — R-684

Všechny bibliografické údaje včetně údajů o autorských právech jsou uvedeny u prvního pokračování v č. 1/91 tohoto časopisu.

Publikováno po dohodě s College, sekci vyd. HarperCollins Publishers.

CONTENTS

Václav KUPKA: Transformation of the Czech Economy 305

Oldřich ZAHŘÁDKA: Relevant Questions of State Guarantees for Bank Credits and Loans from State Budgets Provided to Firms (2nd Part) 316

Pavel DVOŘÁK: Continuous Tax Reform and the Goals Priority 322

Milena HORČICOVÁ—Drahomíra VAŠKOVÁ: Macroeconomic Impacts of Value Added Tax Enforcement 327

Pavel ŠTĚPÁNEK: Selected Issues of Fiscal Federalism in the Context of the Czechoslovak Tax Reform 331

Yolanda KODRZYCKI-HENDERSON: Methodologies for Estimating Revenue from Reform in Czechoslovakia 334

In the middle of this issue:

Frederic S. MISHKIN: **The Economics of Money, Banking, and Financial Markets** (To Be Continued — Part XXIII) pp. S-(Č→A)661 — R-684

You can find all bibliographical data including particulars on copyright in part I of this series in No. 1/91 of this journal.

Published by arrangement with College, a division of HarperCollins Publishers.

Redakční rada: ing. Aleš Bulíř, CSc., ing. Belo Bosák, CSc., ing. Jozef Dančo, CSc., ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., ing. Miroslav Keroush, ing. Jaroslav Klupal, ing. Ivan Kočárník, CSc., ing. Antonín Kotulán, CSc., ing. Vratislav Kulháněk, ing. Ivan Mikloš, Vladimír Rudlovčák, CSc., ing. Miroslav Purkyně, dr. ing. Dušan Tříska, CSc., prof. ing. Miroslav Tuček, CSc., ing. Peter Vajda, CSc., ing. Anton Vavro, CSc., doc. ing. Karol Vlachynský, CSc., ing. Jaromír Zahradník

Metodologie odhadu příjmů daňové reformy ČSFR

Yolanda KODRZYCKI-HENDERSON*

Kvantitativní analýza je klíčovým aspektem návrhu daňové reformy a jejího hodnocení. Tvůrci ekonomické politiky musí vědět, kolik příjmů se od koho vyberou, k tomu, aby mohli přijímat kvalifikovaná rozhodnutí. Připravovaná daňová reforma v Československu by měla zahrnovat nejenom novou strukturu daní, nýbrž i nové modely pro odhad daňových příjmů. Předběžné postupy by se měly připravit s předstihem, aby mohly ovlivnit probíhající diskuse o návrhu daňové legislativy. Tyto práce by také vytvořily základní rámec pro další rozvoj datové základny a modelů, které se budou používat pro hodnocení daňové politiky v příštích letech.

Předkládaný příspěvek obsahuje úvod do kvantitativních technik analýzy daňové reformy. První část se zabývá třemi vzájemně závislými funkcemi odboru daňových analýz. Těmito funkcemi jsou: za prvé předvídaní daňových příjmů, za druhé odhad příjmů, které vyplývají ze změn v zabezpečení daní, a za třetí analýza ekonomických důsledků daňových zákonů. Druhá část předkládá obecný koncepční rámec pro přípravu těchto analýz. Třetí část představuje příklady relativně jednoduchých postupů pro předvídaní, odhad a analýzu daně z přidané hodnoty tak, jak se navrhuje pro Československo. Čtvrtá část probírá složitější postupy při modelování příjmů z daně z osobních důchodů; tyto postupy lze uplatnit v případě, že ministerstvo financí rozšíří v rámci daňové reformy svou datovou základnu. Obsahem páté části jsou závěry.

Kvantitativní analýza daňové politiky

Ministerstva financí jsou zodpovědná za tři relativně oddělené typy kvantitativních analýz daňové politiky. Za prvé, odbor daňových analýz připravuje *prognózu daňových příjmů*. Prognóza se provádí pro hlavní druhy daní, jako jsou např. daň z přidané hodnoty, akcizy a příspěvky na sociální pojištění. Tyto prognózy jsou částí oficiálního rozpočtu, který připravuje vláda. Obvykle se aktualizují jednou nebo dvakrát do roka. Československo a další země střední a východní Evropy se nyní při předvídaní daňových příjmů musí vyrovnat s novou, dodatečnou obtíží, která vyplývá z faktu zavedení zcela nového daňového systému.

* Yolanda Kodrzycki Henderson, Senior Advisor, Eastern Europe Tax Advisory Programs, U.S. Treasury Department.

Příspěvek byl podkladem pro vystoupení na semináři o čs. daňové reformě, který se konal 14. až 15. března 1992 v Praze, a je publikován se souhlasem autorky.

Za druhé, ministerstva financí nesou odpovědnost za *odhady daňových příjmů plynoucích ze změn v zabezpečování daní*. Obvykle se tato změna týká úpravy v rámci daného systému daní, např. při změně ve vymezení daňové základny nebo při změně daňových sazeb. Odbor daňových analýz pak zjišťuje rozdíly v příjmech mezi navrhovaným a dosavadním zákonem.¹ Současná reforma v Československu vyžaduje při odhadu daňových příjmů složitější postup. Příkladem může být daň z přidané hodnoty, která má nahradit daň z obrátu jako metodu zdanění spotřeby. Tato změna se týká sazeb i základny spotřební daně. Mění se rovněž způsob výběru daně, protože firmy získají zápočet za daň z přidané hodnoty, kterou zaplatili jejich dodavatelé.

Odbor daňových analýz analyzuje také dopady daňových zákonů na ekonomickou aktivitu. Sem patří srovnání daňových povinností u různých druhů jednotlivců a podnikání. Klíčovým prvkem při hodnocení spravedlnosti daňových zákonů je zjištění daňových plateb domácností s různou úrovní důchodu. V rámci posouzení neutrality daně provádí ministerstvo srovnání daňových povinností podniků v jednotlivých odvětvích průmyslu a pro jednotlivé druhy vlastnictví. Tento druh analýz vyžaduje dezagregované informace o struktuře ekonomiky. Přístup k těmto informacím je vždy obtížný, zvláště pak v zemích, kde se ekonomický systém rychle mění. V případě zemí střední a východní Evropy často statistické zprávy nemohou odrazet poslední změny v rozdělení důchodů a ve struktuře průmyslu.

Koncepční rámec

Pro přípravu těchto tří typů odhadů se hodí jednoduchý koncepční rámec. Východiskem pro tento propočet je daný soubor makroekonomických předpokladů. V druhém kroku se na základě těchto předpokladů a podle přijatých daňových zákonů propočítá daňová základna. Daňovou povinnost pak získáme na základě daňových sazeb. Závěrečným krokem odhadu daňových příjmů je aplikace časového zpoždění daňových plateb.

Makroekonomické předpoklady

Příprava makroekonomické prognózy je neoddělitelnou součástí přípravy vládního rozpočtu. Za makroekonomické prognózování v mnoha zemích odpovídá jiná vládní instituce, než je ministerstvo financí. V USA je to Výbor ekonomických poradců prezidenta, který provádí oficiální vládní ekonomické projekce. V zemích střední a východní Evropy tuto úlohu může plnit ministerstvo ekonomického plánování. Ať již je institucionální uspořádání jakékoli, v průběhu makroekonomické projekce by mělo docházet ke konzultacím s pracovníky odboru daňových analýz (nebo z obdobného oddělení) ministerstva financí.

Politika daní a výdajů ovlivňuje ekonomiku a platí také obrácený vztah, že ekonomika ovlivňuje rozpočet. V přípravě makroekonomické a rozpočtové prognózy je tudíž zabudovaná časová souslednost. Řešení problému této časové souslednosti spočívá ve vytvoření institucionálního iterativního postupu, kterého se zúčastní ti, kteří připravují makroekonomické projekce, i ti, kteří se podílejí na rozpočtových projekcích.

¹ V USA se k popisu této funkce používá termín „odhad příjmů“. Projekce příjmů při daných daňových pravidlech se označuje jako „prognóza příjmů“. Používaná terminologie se v jednotlivých zemích může lišit.

Na začátku tohoto procesu připraví ministerstvo financí výchozí prognózu příjmů a výdajů, která odráží předběžné zhodnocení makroekonomických podmínek. Tato předpověď by měla vzít v úvahu záměry daňové politiky včetně nových návrhů v rámci reformy hlavních daní. Ti pracovníci, kteří provádějí makroekonomickou prognózu (tedy pracovníci ministerstva financí nebo jiné vládní instituce), by pak měli využít tyto výsledky pro přípravu revidované ekonomické projekce. Tuto revidovanou ekonomickou projekci by pak měli dostat lidé zabývající se prognózou příjmů, kteří — pokud je to třeba — upraví své odhady. V USA jsme zjistili, že k zajištění konzistentní makroekonomické a rozpočtové projekce stačí tři nebo čtyři iterace tohoto druhu.

Výsledná makroekonomická projekce by měla sloužit jako vstupní údaj pro další odhad příjmů. Když např. diskuse v parlamentu k daňové reformě vyústí ve změnu sazeb, měly by se odhadované dopady těchto změn provádět jen za předpokladu, že nemají další vliv na makroekonomické podmínky. I když tento předpoklad vždy striktně neplatí, bude vliv těchto dalších změn daňové politiky většinou relativně malý — přinejmenším ve srovnání s mírou nejistoty, která vzniká při makroekonomických projekcích. Makroekonomické dopady těchto dalších změn daňové politiky je možné započítat při sestavení příštího rozpočtu. V té době by měla makroekonomická projekce zvažovat nejenom tyto změny, nýbrž i další skutečnosti, které nebyly známy v době přípravy předchozího rozpočtu.

Minimálním požadavkem je, aby vládní makroekonomická projekce zahrnovala ukazatel národní produkce (např. hrubý národní produkt nebo hrubý domácí produkt, tedy HNP či HDP), ukazatel inflace (např. index spotřebitelských cen) a ukazatel podmínek na trhu práce (např. úroveň zaměstnanosti či míra nezaměstnanosti).

Makroekonomické prognózy zjevně nemohou být dostatečně podrobné, aby vyhovovaly potřebám odboru daňových analýz. V případě zemí střední a východní Evropy nemusí být k dispozici ani základní makroekonomické ukazatele. Odbor daňových analýz by patrně musel vytvořit své vlastní odhady klíčových proměnných. Například bude muset převést údaje o čistém materiálním produktu na HDP či HNP. V tomto ohledu mohou být vodítkem propočty mezinárodních organizací, jako je např. Mezinárodní měnový fond nebo Světová banka. Obecně řečeno, pro makroekonomické prognózy budou chybět detailní informace o struktuře hrubého produktu a důchodu. Chce-li ministerstvo financí např. zjistit odhad příjmů daně z přidané hodnoty, potřebuje k tomu celkové spotřební výdaje, protože ty představují úplnou základnu této daně. Pokud makroekonomická prognóza nepracuje s rozdělením národního produktu na jednotlivé komponenty, může odbor daní odhadovat spotřební výdaje na základě relací minulého vývoje. Jestliže spotřeba představovala v posledním roce, za který máme údaje, např. 60 % HDP, potom můžeme tento podíl aplikovat i pro prognózu HDP. Makroekonomická prognóza obdobně nemusí poskytovat informace o zdrojích národního důchodu, jako jsou např. mzdy, zisky korporací, úroky, dividendy, rentní důchod, penze atd. Ministerstvo financí bude tudíž muset vytvořit své vlastní odhady pro projekci důchodů a základny pro daň ze zisku. Vhodným východiskem jsou poslední dostupné údaje za minulý vývoj. Odbor daňových analýz bude také muset pro vymezení důsledků restrukturalizace ekonomiky a nových právních úprav týkajících se důchodových podílů značně využívat vlastní odhady.

Daňová základna

Základny jednotlivých daní nikdy přesně neodpovídají makroekonomickým agregátům. Některé druhy produkce se ze základny pro daň z přidané hodnoty

vyjímají, přičemž důvodem může být to, že se považují z hlediska společnosti za preferované zboží nebo že uložení daně by bylo obtížné z hlediska její administrativy. Různé výjimky a odpočty rovněž vedou k tomu, že základna pro daň z osobních příjmů je užší než osobní důchody v systému národních účtů. Na druhé straně však může základna daně zahrnovat i určitý důchod, který není výsledkem produkce v daném období. Příkladem mohou být kapitálové výnosy z prodeje finančních nebo hmotných aktiv.

Dalším krokem při přípravě prognózy příjmů je odhad velikosti rozdílu mezi skutečnou základnou daně a její výší odvozenou z účtů národního důchodu a produktu. Při odhadu příjmů bude odbor daní navzájem porovnávat různé základny daní. Ministerstvo se přitom obvykle opírá o historické údaje centrálního statistického úřadu (v Československu o údaje FSÚ) nebo jiných statistických institucí. V zemích střední a východní Evropy představuje značně rozšířená praxe poskytování výjimek z podnikatelských daní a dále daňové prázdniny další komplikace odhadu základny pro jednotlivé daně. Při zavedení daňové reformy by mělo ministerstvo financí uvažovat o rozšíření vlastní databáze.

Rozsah daňové základny také závisí na disciplinovanosti daňového poplatníka. V novém systému daní je tento faktor značně nejistý. Z počátku pravděpodobně nebude daňová disciplína u nových druhů daní o moc vyšší než v současném systému. Ke zlepšení účinnosti výběru daně mohou přispět i daňové úřady. Výnos daně lze zvýšit i tím, že se před zavedením nového daňového systému provede rozsáhlá informační kampaň. Dalším faktorem je obvykle zavedení modernějších metod daňové správy, např. vybavení daňových úřadů počítači. V průběhu času se projeví i důsledky nových daní. Např. při dani z přidané hodnoty získá každá firma zápočet za daň z přidané hodnoty zaplacenou na předchozích stupních výroby a distribuce. Tím se do systému zavádí určitý stupeň samodonucení. Ke zvýšení daňového výnosu také přispívá výběr daně v místě jejího zdroje.

Daňová povinnost

Pro sestavení rozpočtu je nutné znát nejenom velikost daňové povinnosti, nýbrž i časový okamžik, kdy se platba provádí. To je zvláště důležité v zemích bez rozvinutých úvěrových trhů, protože časový průběh příjmů může limitovat vládní výdaje.

V případě daně z přidané hodnoty by se platby měly provádět v průběhu měsíce následujícího po měsíci, ve kterém povinnost platit tuto daň vznikla. Někteří daňoví poplatníci platí opožděně, a to zvláště v obdobích ekonomických obtíží. Toky hotovosti v rámci daně z přidané hodnoty ovlivňují také pravidla pro refundaci nadměrných daňových zápočtů. V případě daně z přidané hodnoty by však navzdory těmto faktům měl být rozdíl mezi daňovou povinností a platbou malý.

Časový průběh je významný v případě daně z důchodu a ze zisku. Rozpis plateb závisí na tom, jak těsně odráží měsíční či čtvrtletní výběr konečnou daňovou povinnost, a na tom, kolik času má daňový poplatník na provedení celkové platby. Časový průběh daňových příjmů dále ovlivňují pravidla přenášení ztrát.

Ministerstvo financí v Československu bude z počátku schopné provést pouze hrubé odhady časového zpoždění mezi daňovou povinností a platbou. Doporučujeme, aby ministerstvo postupně shromažďovalo údaje o výběru daní, což mu umožní provádět kvalifikovanější odhady. V příjmech např. daně z důchodu se projeví, zda jsou odhadem plateb pro rok 1994, odhadem plateb pro rok 1993, konečnou platbou za rok 1993, nebo refundací za rok 1993. Ministerstvo financí by mělo také analyzovat sezónnost daňových příjmů.

Modelování příjmů z daně z přidané hodnoty

V ČSFR bude FMF při rozvíjení modelů v prvních fázích daňové reformy čelit vážným překážkám. Vzhledem k rozsahu práce jsou současná databáze a lidské zdroje nedostatečné. Rozvoj těchto modelů je však nutný. Vybudování ekonomických modelů zlepší na ministerstvu financí odborné zaměření a užitečnost pracovníků odborů daňových analýz. Zároveň se takto konkrétně ukáže, které údaje jsou potřebné pro zdokonalení daňového systému v budoucnosti.

Modely musí být relativně jednoduché, aby mohly hrát svou roli již v nejbližší budoucnosti. Při daném nedostatku údajů a času neexistuje pro současné období jiná možnost. Avšak i základní struktura složitějších modelů musí být srozumitelná, pokud mají jejich výsledky ovlivnit rozhodovací procesy těch lidí, kteří nejsou daňovými odborníky.

Tato část probírá několik modelů pro určení příjmů z daně z přidané hodnoty. Struktura těchto modelů je relativně jednoduchá, její zavedení však bude vyžadovat sběr údajů z různých zdrojů a také přijetí dodatečných aproximací.

Prognóza příjmů

Tabulky 1a a 1b ukazují model pro prognózu příjmů z daně z přidané hodnoty. Vycházejí z předpokladu, že základní sazba je 23 %, což odpovídá poslednímu čs. návrhu. Pro určité položky platí snížená 5procentní sazba, export má sazbu nulovou a některá další zboží a služby jsou ze zdanění vyjmuty. Tento model také umožňuje srovnání příjmů daně z přidané hodnoty s příjmy ze současné daně z obrátu.

Cvičení má tři hlavní části, které naznačují čísla v tabulce 1a. První je výpočet upravené základny pro daň z přidané hodnoty na základě použití posledních údajů, které jsou k dispozici. Upravená základna pro daň z přidané hodnoty se týká té výše, která představuje daňovou povinnost při 23procentní sazbě. Při tomto pojetí se s výjimkami a sníženými sazbami zachází jako s efektivním snížením základny pro daň z přidané hodnoty. Druhým krokem je projekce upravené základny pro daň z přidané hodnoty pro rok, ve kterém se tato daň uplatní. Ve třetím kroku vynásobíme tuto daňovou základnu základní daňovou sazbou a provedeme další odhad týkající se účinnosti výběru daně.

Upravená základna daně z přidané hodnoty. Východiskem pro výpočet je poslední roční ukazatel nominálního hrubého domácího produktu. Poté provedeme čtyři úpravy. První soubor úprav, který naznačuje tabulka 1b, je definiční. Protože se daň z přidané hodnoty ukládá podle principu určení, musíme k HDP přičíst dovoz a odečíst vývoz. Daň z přidané hodnoty se také netýká investic. I když národní účty v Československu tyto pojmy za minulá období neobsahují, mezinárodní instituce odhady HDP a jeho komponent provedly.

Za druhé je nutné započítat výjimky. Daň z přidané hodnoty vylučuje spotřebitelské výdaje na položky v odvětvích, která jsou od daně osvobozena; týká se to např. poštovní služby, vzdělání a zdravotní péče. K odhadu těchto položek je možné využít statistiku rodinných účtů. Pokud je k dispozici detailní struktura výdajů pouze za předchozí rok, je možné zkonstruovat odhady vycházející z roku 1991 tak, že použijeme předchozí podíly v rozpočtu domácností k odhadu úrovně spotřeby pro rok 1991. Pokud je k dispozici přehled spotřebitelských výdajů za období, které předcházelo cenové deregulaci, můžeme při přípravě odhadu vzít v úvahu i vliv změn v relativních cenách na podíly jednotlivých výdajů.

Daň z přidané hodnoty také vylučuje spotřebitelské nákupy u firem, jejichž zisk nepřesahuje určitou hranici, což platí pro drobné podnikání a samozaměst-

Tabulka 1a Prognóza příjmů daně z přidané hodnoty

	skutečnost roku 1991		prognóza 1992	prognóza 1993
	úroveň [mld. Kčs]	podíly [%]		
hrubý domácí produkt				
úpravy na vytvoření základny pro spotřebu				
úpravy v důsledku výjimek				
úpravy v důsledku snížené sazby				
úpravy v důsledku daní, které legislativa daně z přidané hodnoty vyloučila				
upravená základna daně z přidané hodnoty vynásobená 23 %		# 1		# 2
daňová povinnost vynásobená mírou účinnosti				
daňové příjmy				# 3

Tabulka 1b Úpravy základny daně z přidané hodnoty

	příklady
úpravy na získání základny pro spotřebu: plus: dovoz minus: vývoz minus: hrubé fixní investice minus: změny zásob úpravy v důsledku výjimek: minus: nákupy spotřebitelů v odvětvích osvobozených od daní minus: spotřebitelské nákupy u firem pod hranicí nutnou pro placení daně z přidané hodnoty plus: meziprodej zdanitelných vstupů odvětvím osvobozeným od daní plus: meziprodej zdanitelných vstupů firmám pod hranicí pro placení daně z přidané hodnoty úpravy v důsledku snížené sazby: minus: úprava v důsledku spotřebitelských nákupů zboží se sníženou sazbou 5 %	POŠTOVNÍ SLUŽBY, VZDĚLÁNÍ, ZDRAVOTNÍ PÉČE MALÍ FARMÁŘI, SAMOZAMĚSTNAVATELÉ, KTERÍ POSKYTUJÍ SLUŽBY DODÁVKY NAKUPOVANE NEMOCNICEMI UMĚLÉ HNOJIVO ZAKOUPENÉ DROBNÝM FARMÁŘEM POTRAVINY

navatele. V posledním návrhu činí tato hranice 6 mil. Kčs. Je na těchto firmách, zda se zaregistrují pro účely daně z přidané hodnoty, aby mohly požadovat daňový zápočet na vstupy. S rostoucí privatizací se patrně bude podíl drobného podnikání na celkové produkci a odbytu v poměru k historickým odhadům zvyšovat. Vzhledem k tomu, že toto podnikání obvykle funguje neformálně, jeho aktivitu statistika zachycovat nemůže. Jako další faktor zde vstupuje otázka zamezení dvojího započítání. Odhad příjmů pro tuto kategorii by měl *vyloučit* spotřebitel-

ské nákupy drobných firem v odvětvích od daně osvobozených. Přestože budou výsledky tohoto odhadu vysoce podmíněné, jako vodítko je možné použít dva zdroje údajů. Za prvé to mohou být údaje jiných zemí, které mohou ukázat, jaké procento příjmů daně z přidané hodnoty se vybere od společnosti rozdílných velikostí. Země, kde se změnila hranice pro odvod daně z přidané hodnoty, výsledný vliv na daňové příjmy odhadují. Také současné přehledy o československých průmyslových odvětvích mohou ukázat, kolik produkce se vyrábí ve větších podnicích.

Protože firmy, které se neregistrují pro účely daně z přidané hodnoty, nezískávají daňový zápočet za vstupy, musíme do prognózy příjmů zahrnout jejich výdaje za zdaněné vstupy. I když je aktualizace mezioborové bilance nepravděpodobná, přesto poskytuje vodítko pro výdaje za vstupy v odvětvích od daně osvobozených v poměru k finálnímu odbytu těchto položek u spotřebitelů. Zjištění velikosti výdajů za zdaněné vstupy neregistrovaných firem, které mají zisk pod určenou hranicí, obsahuje značné množství odhadů. Odhad by měl být konzistentní s úvahou o celkovém významu těchto firem v ekonomice.

Třetí závažnou úpravou je započítání snížené sazby platné pro některá zboží a služby, které se spotřebovávají ve vnitřní ekonomice. Výdaje za tyto položky lze odhadnout ze statistiky rodinných účtů. Při současném návrhu této sazby ve výši 5 % by se tyto výdaje vynásobily číslem 5/23, abychom transformovali vliv nižší sazby do upravené daňové základny.

Údaje o spotřebě za uplynulé období vycházejí z cen, ve kterých se odráží současná daň z obrátu. Tyto příjmy bychom měli odečíst od základny daně z přidané hodnoty, protože daň z obrátu se daňovou reformou ruší.

Projekce daňové základny. Výsledkem výše uvedených kalkulací je upravená základna pro daň z přidané hodnoty pro rok 1991 (nebo kterýkoli jiný rok, ze kterého vyjdeme). Dalším krokem — po naplnění prvních dvou sloupců v tabulce 1a — je přijetí předpokladů o makroekonomice v roce 1993, který je cílovým rokem zavedení daně z přidané hodnoty. Nejjednodušším způsobem je provést projekci nominálního HDP pro rok 1993 a potom použít předpoklad, že upravená základna pro daň z přidané hodnoty má na nominálním HDP v roce 1993 stejný podíl jako v roce 1992.² Nominální HDP v roce 1993 se bude rovnat nominálnímu HDP v roce 1991 upravenému o růst reálné produkce a o inflaci. Za rok 1992 jsou již k dispozici dílčí informace o reálném růstu a inflaci. Další prognóza by měla vycházet z oficiální vládní projekce. V případě, že neexistuje, je možné využít prognóz mezinárodních institucí a soukromníků. Výsledkem této části cvičení je bod #2 v tabulce 1a, který představuje prognózu upravené základny daně z přidané hodnoty pro rok 1993.

A konečně daňové příjmy za rok 1993 získáme tím, že nejprve vynásobíme upravenou základnu základní daňovou sazbou (zde předpokládáme sazbu 23 %) a poté faktorem účinnosti. Pro odhad faktoru účinnosti však s největší pravděpodobností nebude možné použít úpravy, které by vycházely z údajů za minulé období. Na základě poznatků Mezinárodního měnového fondu lze odhadovat míru účinnosti v prvním roce ve výši 50 %. Federální ministerstvo financí by mělo vzít v úvahu obecné zkušenosti s daňovou disciplínou a s výběrem daní v minulosti Československa a také další faktory, které vyplývají ze zavedení daně z přidané hodnoty a mohou vést k poklesu či zvýšení účinnosti výběru daní.

² Přesnější pojetí by vyžadovalo samostatnou prognózu jednotlivých řádků v tabulce 1a. Je např. možné připravit samostatné odhady růstu jednotlivých komponent HDP, např. spotřeby, investic. Pokud to však již není součástí standardní vládní makroekonomické analýzy, je pravděpodobné, že tato komplikace nepovede k přesnější nebo přijatelnější prognóze.

Při diskusi o legislativě daně z přidané hodnoty patrně dojde k tomu, že poslanci parlamentu budou mít své vlastní návrhy. Pokud ministerstvo financí již připravilo systematickou prognózu příjmů z daně z přidané hodnoty, bude mít silnou pozici při hodnocení důsledků daňových příjmů alternativních návrhů.

Návrhy mohou být dvojího typu: změny ve výjimkách a změny ve struktuře sazeb (viz *tabulka 2*). Poslanci parlamentu mohou např. navrhnout rozšíření seznamu odvětví osvobozených od daně nebo snížení nižší sazby (až na nulu).

Tabulka 2 Další odhady příjmů — daň z přidané hodnoty

změna ve statutu pro jednotlivá odvětví
— přechod ze zdaňování k osvobození od daně
— přechod od osvobození od daně ke zdaňování
změna v hranici pro placení daně z přidané hodnoty
změna ve zboží zdaňovaném nižší sazbou
změna v základní nebo snížené sazbě

Důsledky těchto návrhů obvykle vyžadují, aby ministerstvo financí přepočítalo historickou upravenou základnu pro daň z přidané hodnoty. Při přechodu z bodu #1 do bodu #2 v tabulce 1a by se měly uplatnit stejné makroekonomické předpoklady. Pokud se má základní sazba daně z přidané hodnoty ve výši 23 % zvýšit nebo snížit, tak k tomu, abychom se dostali z bodu #2 do bodu #3, je zapotřebí pouze jednoduchý propočet. Odhad účinnosti by měl zůstat stejný, a to i v případě, že ministerstvo financí může argumentovat tím, že určité návrhy povedou ke změně účinnosti výběru daně.³

Ministerstvo financí by se mělo v procesu přípravy prognózy základních příjmů pokusit dokázat, že může připravit odhady příjmů pro návrhy, které by se mohly v průběhu politické diskuse objevit. To vyžaduje soustředění odpovídajících údajů. Příprava prognóz příjmů je také spojena s využíváním systematických a přehledných formulářů. V tomto ohledu mohou být užitečným pomocníkem počítačové tabulkové procesory.

Je pravděpodobné, že návrhy parlamentu povedou spíše ke ztrátám příjmů než k jejich zvýšení. Kromě odhadu příjmů může mít ministerstvo financí zájem na vyjádření úprav základní sazby daně z přidané hodnoty, které by byly nutné na obnovení původního výnosu daně z přidané hodnoty. Např. návrh, který vede ke snížení upravené základny daně z přidané hodnoty na polovinu, by si vyžádal zdvojnásobení základní sazby daně z přidané hodnoty. Ministerstvo financí vybavené tímto druhem informací může přispět k hladkému průběhu veřejných diskusí o daňové reformě.

Další analýza návrhů daně z přidané hodnoty

Jednou z otázek, které se objevují v souvislosti s úvahami o dani z přidané hodnoty, je její vliv na životní náklady domácností s různými důchody. Při odstraně-

³ Pokud se např. dva obdobné druhy zboží zdaňují různou sazbou, zvýší se význam spotřeby zboží s nižší daní, a to ze dvou důvodů. Spotřebitel nahradí zboží s vyšší daní zbožím s nižší daní. Prodávající se pokusí změnit strukturu svých prodejů ve prospěch zboží s nižší daní. Oba faktory patrně povedou k poklesu daňového výnosu ve srovnání se situací, kdy by se oba druhy zboží zdaňovaly stejně. Ministerstvo by mělo tento argument použít na obranu systému s jednotnou sazbou. Kvantifikace rozsahu tohoto vlivu na daňové příjmy je však obtížná. Ministerstvo financí by se mělo pokusit vytvořit co nejobektivnější odhady, aby se odhady samy nestaly předmětem sporů.

ní daně z obratu, jejím nahrazení daní z přidané hodnoty a při přehodnocení akcí by bylo žádoucí vědět, jaký přírůstek výdajů bude nutný, aby domácnosti mohly získat stejný objem zboží jako dříve. Tyto propočty je možné provést v procentním vyjádření, abychom se vyhnuli problému prognózy budoucí spotřeby.

V Československu jsou nyní k dispozici informace o výdajích domácností podle druhů zboží a služeb za dvě skupiny domácností, a to pro domácnosti zaměstnanců a důchodců. Za předpokladu, že daň z obratu, daň z přidané hodnoty a akcize se plně odrážejí v cenách, které spotřebitel zaplatí, je zjištění vlivu daňové reformy na životní náklady jednoduché.⁴

Zajímavým rozšířením analýzy je rozdělení domácností podle velikosti důchodu. Takto lze měřit progresi nebo regresi daně z přidané hodnoty v porovnání s daní, kterou nahrazuje.

Dokonalější postupy pro odhad příjmů daně z osobních důchodů

Časem se model stane nepochybně sofistikovanější. K určitému zlepšení modelu povede využití informací o jednotlivých daňových poplatnících. V mnoha zemích, kde se používá daň z osobních důchodů, se k propočtu daňových příjmů rozvinuly mikroekonomické simulační modely. I když je na rozvoj takového modelu v Československu asi ještě brzy, stručný popis modelu může sloužit jako východisko pro vytváření budoucí datové základny. Pokud bude tento model někdy v budoucnosti žádoucí, musí ministerstvo financí rychle navrhnout vhodné formuláře daňového přiznání a postupy pro zpracování výsledných informací.

Mikroekonomický model propočtu daní využívá při zjišťování zdanitelného důchodu a daňové povinnosti data o důchodech, odpočitatelných položkách, zápočtech a jiných aspektech, které lze získat od daňových poplatníků. Tomuto modelu lze nejspíše porozumět, podíváme-li se na jednotlivého daňového poplatníka. Daňový poplatník poskytne potřebné informace vyplněním daňového přiznání, výpočet daňové povinnosti však zajistí počítačový program, do kterého se zapracují daňová pravidla. V zemích s daní z osobních důchodů tyto programy rozvíjejí soukromé firmy a prodávají je jednotlivým daňovým poplatníkům. Polsko zavedlo novou daň z osobních důchodů teprve v lednu tohoto roku a již v této době se uvedené počítačové programy inzerovaly.

Model pro propočet daně ministerstva financí by prováděl obdobné propočty, od počítačových programů pro jednotlivce by se však odlišoval ve dvou klíčových směrech. Za prvé by model ministerstva při propočtech využíval údaje z velkého vzorku daňových poplatníků. Za druhé by tento model mohl poskytovat propočty pro hypotetická daňová pravidla. Model ministerstva by např. mohl odhadovat dopady snížení nebo zvýšení sazeb důchodové daně na příjmy. Dále by mohl propočítat, jaký dopad na příjmy by mohlo mít zavedení nejvyšší sazby daně pro nižší či vyšší úroveň důchodu. Dostupnost informací o individuálních daňových poplatnících by v podstatě ministerstvu financí umožnila provádět odhady příjmů ve velmi širokém rejstříku změn.

⁴ Předpoklad, že daň se plně odráží v cenách, znamená, že uložení 10procentní daně na položku ve výši 100 zvýší její cenu na 110. Analýza vyžaduje nejprve rozdělení pozorovaných výdajů podle jejich množství plus sazba daně z obratu, abychom získali čistou cenu. Ta se potom zvýší o změnu v sazbě akcize a o daň z přidané hodnoty.

V ideálním případě bychom mohli čerpat údaje pro propočtový model přímo z individuálních daňových přiznání. Pokud se daň z osobních důchodů zavede v roce 1993, první roční daňová přiznání se získají v roce 1994. Protože se patrně bude jednat o milióny daňových přiznání, není možné získat detailní informace na základě zpracování všech daňových přiznání. Ministerstvo financí bude muset používat vzorek daňových přiznání. V zemích OECD se obvykle používá vzorek ve výši 0,2 procenta z celkového počtu (což je jedno daňové přiznání z 500).

Nejjednodušší metodou výběru daňových přiznání je náhodný výběr. Pokud ministerstvo má hlavní registr registračních čísel daňových poplatníků, může tento náhodný výběr provést pomocí počítačového generátoru náhodných čísel. Pokud tento registr nemá, je možné modifikovat proceduru získání statistických údajů tak, že se vybere každé pětisté daňové přiznání. Veličiny odhadované daně a důchodu pro celek se pak budou rovnat výsledku získanému ze vzorku, který vynásobíme 500.

Sofistikovanějším pojetím je stratifikovaný výběr. Problém čistě náhodného výběru spočívá v tom, že z relativně malého počtu daňových přiznání nezískáme přesné informace o důchodech. Pokud např. chce ministerstvo získat údaje o daňových poplatnících, kteří vykazují vysoké důchody, důchody ze zahraničních zdrojů nebo důchody z vlastnictví akcií, může použitím čistě náhodného výběru obdržet zavádějící informace. Ve stratifikovaném výběru se některé typy daňových přiznání objeví častěji. Ministerstvo financí např. může stát o výběr jednoho daňového přiznání z padesáti pro skupinu s ročním důchodem převyšujícím určitou hranici.

V zemích, kde se uplatňuje tabulková forma daňového přiznání nebo jedna sazba daně, která platí pro většinu obyvatelstva, je výběr daně v místě jejího zdroje dobrým odhadem výsledné daňové povinnosti mnoha daňových poplatníků. Pokud je výběr daně v místě jejího zdroje přesný, obvykle se vyplňování ročních daňových přiznání nevyžaduje. V takovém případě by pak nebylo možné pro model propočtu daně z osobních důchodů použít daňová přiznání.

I přesto je možné model sestavit, a to použitím statistiky rodinných účtů. Ta obvykle poskytuje informace o důchodech a složení rodiny, což jsou faktory, které daňovou povinnost ovlivňují. Při sestavování daňových modelů lze využít tyto informace doplněné o dodatečné předpoklady týkající se odpočtů a výjimek, které jsou nutné pro zjištění daňové povinnosti. Použijeme-li tento alternativní zdroj informací, vzniká nebezpečí, že součty odhadovaných daní se mohou značně lišit od daní skutečně vybraných. Přehled výdajů může např. odrážet jiné rozdělení důchodu, než jaké daňoví poplatníci mají. Použití údajů ze statistiky rodinných účtů k odhadům daní obvykle vyžaduje, aby se zahrnuly nejenom určité informace o financích domácností, nýbrž i nutnost nově propočítat výběr daní odhadovaný ze vzorku skutečných daňových přiznání.

Závěry

Kvantitativní analýza je potenciálně velmi užitečnou analýzou reformy daňového systému a jeho vývoje. Je zvláště důležitá vzhledem k současným nedostatkům zkušeností, údajů a času.

Ministerstvo financí může přispět do diskusí o daňové reformě tím, že provede prognózy, odhady příjmů a další analýzy, které mohou být vodítkem a mohou také zlepšit celkový výsledek. Ministerstvo financí musí nejprve vybrat klíčové propočty, které pak provede. Ministerstvo např. může projektovat dopady pře-

chodu od existujícího systému daně z obrátu k systému daně z přidané hodnoty na daňový výnos a na ceny. Tyto propočty by dále měly obsahovat alternativní návrhy, které patrně vzejdou z parlamentního projednávání a které takto může ministerstvo ovlivnit. Ministerstvo může mít také zájem na usměrnění parlamentních návrhů ve smyslu zajištění vyrovnaného rozpočtu. To znamená, že by mělo propočítat, jak vysoké daňové sazby by byly nutné pro kompenzaci narušení základny daně.

Jak tato úvaha naznačuje, uvedené cvičení zahrnuje sjednocení informací z různých zdrojů a přijetí dodatečných předpokladů. Nikdo neví, jak bude ekonomika v příštím roce vypadat a jaká bude daňová disciplína poplatníků. Ministerstvo by mělo udělat všechno pro to, aby se při daných omezeních v dostupných údajích využilo nejlepších možných postupů. Přestože některé propočty budou značně zatíženy nejistotou, je dost pravděpodobné, že některé ze závěrů analýzy budou významné. Ministerstvo např. bude schopné rozhodnout o relativní váze, kterou mají v základně daně z přidané hodnoty jednotlivé typy spotřeby. Pro změny ve struktuře sazeb je to velmi užitečný poznatek. Obecně budou odhady příjmů a další analýzy změn daného druhu daně spolehlivější než prognózy příjmů, protože nebudou vyžadovat přijetí nových předpokladů o makroekonomických podmínkách a účinnosti.

Časem bude ministerstvo financí schopné zlepšit své metody prognózování, odhadování a analýzy. K tomu je potřeba zdokonalit datovou základnu. Ministerstvo by i při použití relativně jednoduchého modelu mělo lépe poznat údaje, které získává od statistických úřadů a od mezinárodních organizací. Ministerstvo také musí znát časové zpoždění těchto informací, aby je mohlo doplnit vlastním sběrem informací o daních, nebo aby mohlo přesvědčit jiné organizace o úpravě jimi sbíraných údajů.

Proces vytváření daňových modelů je spojen také s organizačními požadavky na samotné ministerstvo financí. Ti, kteří se zabývají daňovou legislativou, a ti, kteří provádějí analýzu daní, by měli úzce spolupracovat, i když patří do různých odborů. Musí společně vypracovat základní rámec pro pravidelné prováděné odhady, např. pro postup při zveřejnění vládního rozpočtu. Měli by se dohodnout na postupu při poskytování odhadů mimo ministerstvo financí a pro ostatní veřejnost. Měli by také spolupracovat na dlouhodobých plánech. Pokud ti, kteří se zabývají daňovou legislativou, předem prodiskutují potenciální změny s těmi, kteří připravují odhady příjmů, zvýší se tím pravděpodobnost, že se získají modely, které zvýší šanci na uskutečnění požadovaných změn.

Přeložila: Věra Kameníčková

SUMMARY

Methodologies for Estimating Revenue from Tax Reform in Czechoslovakia

This is a translation of a contribution presented at the seminar on the tax reform in Czechoslovakia held in Prague, 14.—15. 5. 1991. It provides an introduction to quantitative techniques for analyzing tax reforms. The author based her contribution on the conviction that tax reform in Czechoslovakia should include not only the new tax structure but also new models to estimate revenue. This is important, according to the author, especially for ministries of finance because these models would enable them to improve the final outcome of tax discussions.