

Vydává federální ministerstvo financí ve spolupráci se Státní bankou československou ve vydavatelství *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.

## OBSAH

- Václav KUPKA: Transformace české ekonomiky . . . . . 305
- Oldřich ZAHŘÁDKA: Problematika státních záruk za bankovní úvěry a půjček ze státních rozpočtů organizacím (2. část) . . . . . 316
- Pavel DVOŘÁK: Kontinuální daňová reforma a prioritní cíle . . . . . 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.

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

## 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 (2<sup>nd</sup> 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 Kerouš, 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 Tříška, CSc., prof. ing. Miroslav Tuček, CSc., ing. Peter Vajda, CSc., ing. Anton Vavro, CSc., doc. ing. Karol Vlachynský, CSc., ing. Jaromír Zahradník

# Kontinuální daňová reforma a prioritá cílů

Pavel DVOŘÁK\*

1. Výrazným specifickým rysem ekonomického systému je jeho dynamika, daná neustálým přizpůsobováním strategií (a tedy i chování) jeho jednotlivých prvků změnám vnitřního i vnějšího prostředí.

Proto je nutné při všech státních zásazích do tohoto prostředí věnovat maximální pozornost jak jasnému vymezení cílů, tak průběžnému srovnávání důsledků prováděných opatření s původními záměry.

2. Jedním z velice citlivých zásahů do ekonomického mechanismu je daňová reforma. Daňová reforma je více než jakákoliv jiná ekonomická změna spojena se zásahem do existující zájmové rovnováhy a vyvolává obvykle rozsáhlou reakci většiny prvků ekonomického systému, kterou je obtížné předem předvídat.

3. Daňové reformy uskutečňované jednotlivými státy se samozřejmě v mnoha ohledech liší: jak rozsahem, tak cíli, které sledují, apod. V naší situaci je důležité odlišit dva základní typy daňové reformy:

a) reforma, která probíhá jako změna daňového systému v relativně konstantním ekonomickém okolí — kdy dochází ke změně daňového systému za podmínky *ceteris paribus*,

b) reforma, která je součástí širších změn ekonomického systému a probíhá tedy v ekonomickém prostředí pohyblivém (proměnlivém).

Zatímco v prvním případě se vychází z explicitně definovaných, relativně samostatných cílů daňové reformy (ať již rozpočtových, fiskálních, či redistribučních)<sup>1</sup>, ve druhém případě je cíl definován implicitně, a to především jako požadavek na přizpůsobení existujícího daňového systému požadovaným změnám širšího ekonomického okolí. Naše daňová reforma je extrémním případem reformy druhého typu.

Její cíle je proto nutné odvodit z cílů reformy ekonomické. Správnější je říci „odvozovat“, protože ekonomickou reformu nelze zdaleka považovat za uzavřenou. *Z měnící se priority cílů ekonomické reformy je nutné odvozovat (a tedy chápat jako proměnlivou) i priority cílů reformy daňové.*

\* Ing. Pavel Dvořák, pracovník katedry veřejných financí VŠE Praha

Príspevek byl podkladem pro vystoupení na semináři o čs. daňové reformě konaném ve dnech 14.—15. března 1992 v Praze. Redakce jej obdržela 18. 3. 1992.

<sup>1</sup> např. švédská daňová reforma provedená v minulém roce

Sama spoluprobíhající změna prostředí si v tomto případě vynucuje její *dynamický charakter*. Nemůže tedy jít ani o *jednorázový akt provedený k určitému datu*, ani o *akt definitivní s dlouhodobou platností*, jak by mohlo být jinak oprávněně explicitně požadováno.

4. V poslední době se u nás stále více hovoří o daňové reformě jako o zásadní změně, která má být teprve uskutečněna, a to k datu 1. 1. 1993. Chápeme-li však daňovou reformu jako pohyb od daného statu quo<sup>2</sup>, je nutné situaci hodnotit tak, že daňová reforma u nás probíhá již od počátku r. 1990 — tzn. třetí rok<sup>3</sup>.

Ostatně i v původním scénáři ekonomické reformy byla daňová reforma charakterizována jako etapovitá s tím, že termín 1. 1. 1993 označoval až závěrečnou etapu, která měla reformu završit.

Celá řada velmi podstatných změn v našem daňovém systému již byla provedena v předchozích dvou letech (rozsáhlé zásahy do struktury daně z obrátu, výrazné úpravy daně z příjmů obyvatelstva, zavedení důchodové daně, zásahy do zákona o odvodech do státního rozpočtu apod.).

Také při schvalování zákona o státních rozpočtech na letošní rok byly provedeny další úpravy většiny daňových zákonů (o odvodech do státního rozpočtu, o důchodové dani, o zemědělské dani, o dani ze mzdy, o dani z příjmů obyvatelstva, o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti).

5. Za zásadní obecné cíle, z nichž vycházela koncepce daňové reformy zpracovaná již v r. 1990, jsou označovány (např. [Štěpánek 1991]):

- a) snaha sladit daňovou soustavu s tržním mechanismem,
- b) snaha celý daňový systém maximálně zjednodušit.

Právě k těmto cílům vedla většina již provedených úprav, které daňovou soustavu průběžně — a nutno říci, že úspěšně — přizpůsobovaly postupujícím změnám ekonomického prostředí. Je zřejmé, že i uvedené cíle je nutné chápat dynamicky, protože k tržnímu prostředí teprve směřujeme a cesta k němu je ještě dosti dlouhá. Rovněž snaha po jednoduchosti daňového systému se v řadě případů dostává do rozporu s nově vznikajícími dalšími požadavky.

6. Základní cíle jak ekonomické, tak daňové reformy samozřejmě zůstávají stejné, co je však podstatné, je *nutnost průběžně měnit jejich prioritu*, a to právě vzhledem k dynamice vnitřního i vnějšího prostředí.

Kritika, která označuje změny priority těchto cílů jako nekoncepčnost, je proto podle mého názoru neoprávněná. Jestliže např. v loňském roce byl prioritním cílem státní finanční politiky boj proti inflaci (a tento cíl byl prioritizován proti podpoře růstu) a v letošním roce tomu bude do jisté míry naopak, neznamená to nekoncepčnost, ale především to, že se mění ekonomická situace.

Na tyto, dynamikou prostředí vynucené, změny priority musí nutně reagovat i změna priority cílů reformy daňové, alespoň tehdy, chápeme-li ji jako kontinuální proces.

Její cíle mohou být sice obecně odvozeny z požadavků daňové teorie, případně z komparace s některými jinými zeměmi, ale jejich priorita implicitně vyplývá z priority cílů ekonomické reformy jako celku.

<sup>2</sup> „By tax reform we mean a movement away from some given status quo.“ [Newbery — Stern 1987]

<sup>3</sup> „Indeed the idea of a one-time, wholesale change has come to be regarded as politically naive, and the prevailing view of reform is that it is a dynamic process characterized by iterative changes.“ [Poddar — Watson 1986]

7. V této souvislosti je třeba vidět, že obecně vytyčované cíle naší daňové reformy,<sup>4</sup> které se opírají o teorii preferované daňové principy, jsou v mnoha případech vzájemně nekonzistentní a nelze jich dosáhnout najednou. Snaha o dosažení jednoho z těchto cílů znesnadňuje či znemožňuje dosažení ostatních.

Např. záměr nahradit současnou daň z obrátu daní z přidané hodnoty, spotřební a dovozní daní — z důvodů větší neutrality i z hlediska sblížení našeho daňového systému se systémem ES — koliduje s cílem snížit administrativní náročnost daňového systému. Cíl zamezit daňovým únikům je v rozporu s cílem snížit náklady na daňovou správu. Požadavky na zvýšení horizontální i vertikální daňové spravedlnosti u důchodových daní často kolidují s požadavky na snížení daňové distorze apod.

Ve všech těchto případech je třeba volit prioritu. Nikoliv trvale, jednou pro vždy, ale právě s ohledem na měnící se prioritu cílů ekonomické reformy.

8. Ekonomická reforma však nepůsobí pouze na stranu příjmovou, ale samozřejmě také na stranu výdajovou. Proto nelze — jako u reformy prvního typu, kdy se jedná převážně o izolovanou změnu struktury příjmové strany — při analýze jejich dopadů sledovat pouze diferenciální daňovou incidenci. Není možné analyzovat oddělené dopady změn daňových a abstrahovat od dopadu reformy na strukturu strany výdajové. A to jak z hlediska rozpočtového, tak z hlediska analýzy účinků zdanění na mikroekonomické subjekty, speciálně domácnosti. Je nutné analyzovat incidenci rozpočtovou.<sup>5</sup>

Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit změny, ke kterým došlo v Československu v posledních dvou letech v oblasti snižování daňové kvóty. Porovnáme-li — přes existující metodické problémy — výši tohoto ukazatele s jinými zeměmi, vidíme, že naše daňová kvóta (v r. 1989 56 %) je sice velmi vysoká, musíme však uvážit, že v důsledku deficitního financování je podíl veřejných výdajů na GDP v mnoha těchto zemích oproti daňové kvótě značně vyšší.

Tabulka č. 1 Srovnání daňové kvóty a podílu veřejných výdajů na GDP vybraných zemí v r. 1985 v %

|                | daňová kvóta | podíl veřejných výdajů na GDP |
|----------------|--------------|-------------------------------|
| Švédsko        | 50,4         | 64,6                          |
| Dánsko         | 49,0         | 59,3                          |
| Belgie         | 46,4         | 54,1                          |
| Francie        | 44,5         | 52,2                          |
| Rakousko       | 43,1         | 51,7                          |
| Velká Británie | 38,0         | 44,6                          |
| SRN            | 38,0         | 47,5                          |
| USA            | 29,2         | 36,7                          |
| Španělsko      | 28,8         | 42,1                          |

pramen: Revenue statistics of OECD member countries 1965—1989 a tabulka č. 1 v: M. Tuček: Před radikální daňovou reformou v Československu. Finance a úvěr č. 5/90, str. 290.

Pro Československo vychází ve stejném roce daňová kvóta ve výši 53 %, podíl veřejných výdajů na GDP 56,9 %. To znamená, že z hlediska podílu výdajů na

<sup>4</sup> Viz např. [Grammetbauer 1990] a rovněž scénář ekonomické reformy apod.

<sup>5</sup> „The expenditure side of the budget has its effects on private incomes as do taxes: and since tax and expenditure effects occur simultaneously, they cannot be separated in this case.“ [Musgrave — Musgrave 1989]

GDP již naše situace zdaleka tak výjimečná není, dosud však byly tyto výdaje kryty více než v jiných zemích daněmi.

O to více je nutné docenit skutečnost, že v Československu došlo za pouhé dva roky k radikálnímu a z hlediska komparace zcela ojedinělému snížení daňové kvóty z 56 % v r. 1989 na 43,3 % v r. 1991. To znamená snížení daňové kvóty za pouhé dva roky téměř o čtvrtinu. Ze všech v tabulce uvedených zemí došlo za období podstatně delší (od r. 1980—1988) ke snížení daňové kvóty pouze v SRN (navíc o pouhých 1,6 %).

Uvážíme-li, že více než 90 % celkových veřejných výdajů u nás je kryto daněmi, musí mít tento fakt dalekosáhlé důsledky na výdajové straně. Proto je v našem případě velmi důležité posuzovat všechny problémy daňové *u zúzké souvislosti s problémy výdajovými*.<sup>6</sup>

9. Jak je tedy možné ve světle uvedených skutečností vymezit cíle probíhající daňové reformy v současné etapě?

Rozhodující úkoly státní finanční politiky z hlediska potřeb ekonomické reformy pro letošní rok jsou následující:

1. minimalizovat hospodářský pokles,
2. omezovat inflační tendence.

Z hlediska fiskální politiky je první úkol realizovatelný hlavně opatřeními *na výdajové straně* (podpora exportu a potřebných strukturálních změn, růst veřejných výdajů na infrastrukturu, vytváření stabilnějších podmínek pro odbyt zemědělské produkce, podpora podnikatelských aktivit apod.) [Klaus 1992].

Ve vztahu ke druhému cíli je však velmi důležité, *aby byla udržena rovnováha příjmové a výdajové strany* tak, aby nedošlo k masivnímu nárůstu deficitu státního rozpočtu, a tím i státního dluhu.

Podíváme-li se na příčiny deficitu státního rozpočtu v závěru loňského roku, nelze zastírat, že podstatně se na této skutečnosti podílel právě pokles příjmů státního rozpočtu — zvláště pokles daňového výnosu daně z obrátu a podnikových odvodů a daní.

Působící vlivy je obtížné izolovat, je však nesporné, že vedle významného vlivu poklesu poptávky nelze pominout ani vlivy dané nedokonalostí daňového systému (zvýšení individuálních dovozů nepodléhajících daní z obrátu, daňové úniky u daně z příjmů obyvatelstva dané jak legislativními mezerami, tak nedokonalostí daňové administrativy, mezery ve zdanění mezd v soukromém sektoru apod.).

10. Z uvedených důvodů považují za základní cíl současné etapy daňové reformy *dosázení potřebného daňového výnosu*, který by umožnil jak realizaci potřebných aktivizačních opatření na výdajové straně, tak to, aby nedocházelo k masivnímu nárůstu státního dluhu, který zakládá další automatické zvyšování tlaků na výdajové straně. Pozdější snahy o limitování výše státního zadlužení vedou, jak ukazují např. Hemming a Mackenzie [1991], k silným inflačním tendencím. Domnívám se, že fakt, že Československo má v komparaci s ostatními zeměmi velmi nízký z rozpočtových deficitů odvozený státní dluh, je jednou z mála našich výhod, kterou bychom měli udržet.

K realizaci tohoto základního cíle by podle mého názoru přispělo jak urychlené budování potřebné daňové administrativy (aby se zamezilo mohutným daňovým únikům), tak právě to, že bychom na daňovou reformu pohlíželi jako na

<sup>6</sup> Zároveň muselo nutně dojít ke snížení celkového daňového břemene ve vztahu k celkovým důchodům, a tím i ke zvýšení disponibilních důchodů mikrosféry.

kontinuální proces a k 1. 1. 1993 realizovali první část předpokládaných opatření — pozitivních z hlediska předpokládaného vlivu na daňový výnos —, se zaměřením na jednoduchost a administrativní nenáročnost.

K nim rozhodně nepatří např. zavedení VAT; termín jejího zavedení by bylo potřebné ještě důkladněji uvážit. Z hlediska daňového výnosu existují jak teoretické, tak empirické poznatky o tom, že přechod na VAT znamená alespoň dočasně další snížení daňových příjmů, které v dané fázi nemůžeme potřebovat. Její zavedení by bylo, podle mého názoru, vhodnější až jako další krok v situaci, kdy bude největší napětí naší rozpočtové bilance překonáno.

Podíváme-li se reálně na to, jaké předpoklady je nutné pro úspěšné zavedení VAT vytvořit, existují, myslím, pro zvážení termínu jejího zavedení i závažné administrativně technické důvody [Klak 1991a], [Denkstein 1992]. Navíc to, že byla schválena dvousazbová struktura této daně, vede z tohoto hlediska k dalším komplikacím. Řešení bude třeba hledat i v posilování nedaňových příjmů tam, kde je to možné, včetně zvážení použití příjmů nefiskálních v souvislosti s velkou privatizací. Její efekt by se měl projevit i na výdajové straně — hlavně redukcí výdajů spojených s alokační funkcí státu.

## LITERATURA

DENKSTEIN, O.: Poznámky k přípravě zákonů o dani z přidané hodnoty a spotřebních daních. *Finance a úvěr*, 1992, č. 1, s. 22n.

GRAMMETBAUER, V.: K návrhu reformy daňové soustavy. *Finance a úvěr*, 1990, č. 6, s. 361, 362.

HEMMING, R. — MACKENZIE, G. A.: Public expenditure and sustainable fiscal policy. In: *Public Expenditure Handbook*. Washington, D. C., IMF, 1991, s. 12.

HOLZMANN, R.: Tax reform in countries in transition: Central policy issues. Paper for 47th Congress of IIPF, 1991.

KINKOR, J.: Veřejný dluh a budoucí generace. *Finance a úvěr*, 1991, č. 11, ss. 521—26.

KLAK, J.: K otázce zavedení daně z přidané hodnoty v čs. hospodářské soustavě. *Finance a úvěr*, 1991a, č. 9, ss. 329—30.

KLAK, J.: Na cestu k daňové reformě. *Národní hospodářství*, 1991b, č. 12, ss. 1—7.

KLAUS, V.: Transformace ekonomiky, státní rozpočty a finanční politika. *Finance a úvěr*, 1992, č. 1, s. 4n.

KOČÁRNÍK, I.: Státní rozpočty před koncem roku. *Ekonom*, 1991, č. 50, ss. 16—17.

MESSERE, K. C. — OWENS, J. P.: Long term revenue trends and current tax reform issues in OECD countries. In: *Proceedings of the 42nd Congress of the IIPF*, Athens, 1986, ss. 21—35.

METCALF, G. E. — AMBRUS-LAKATOS, L.: Optimal tax structure in a dynamic economy with privatization. Paper for 47th Congress IIPF, 1991.

MUSGRAVE, R.: Tax reform in developing countries. In: Newbery, D. — Stern, N.: *The theory of taxation for developing countries*. Washington, D. C., IBRD 1987.

MUSGRAVE, R. A. — MUSGRAVE, P. B.: *Public finance in theory and practice*. New York, McGraw-Hill 1989, s. 239.

NEWBERY, D. — STERN, N. (eds.): *The theory of taxation for developing countries*. Oxford University Press 1987, s. 52.

Plnění státních rozpočtů. *Hospodářské noviny — příloha*, 11. 3. 1992, s. 15—7.

PODDAR, S. N. — WATSON, V.: Problems of transition and of implementation of different revenue structures. In: *Proceedings of the 42nd Congress of the International Institute of Public Finance*, Athens 1986, s. 266.

SVÁTKOVÁ, S.: Proměny čs. daňového systému. *Ekonom*, 1992, č. 9, s. 16—8.

ŠTĚPÁNEK, P.: Jaké daně do tržní ekonomiky? *Finance a úvěr*, 1991 č. 1, s. 14.

## Continuous Tax Reform and the Goals Priority

The Czechoslovak tax reform is a part of broader changes of the economic system and it is realized therefore in the moving setting. The fundamental economic as well as tax reform goals have remained the same, the important thing is to change their priorities with regard to the setting dynamics which was already mentioned. It is necessary to see that the goals set for the Czechoslovak tax reform are not in many ways consistent and are not achievable at the same time. The evaluation of all tax problems in close relation with expenditure problems is a very important matter. The author considers the gain of needed tax revenue for elimination the massive increase of budget deficits as the basic goal of the present tax reform stage. In the given situation it seems to be more favourable to introduce the entire set of new taxes gradually rather than at once. The author doubts the administrative viability of the tax reform and he assumes the introduction of VAT to be postponed.

DT: 336.271.14(437)

## Makroekonomické dopady zavedení daně z přidané hodnoty

Milena HORČICOVÁ—Drahomíra VAŠKOVÁ\*

Alan A. Tait v úvodu své monografie „Daň z přidané hodnoty — mezinárodní praxe a problémy (IMF, 1988) přirovnává daň z přidané hodnoty k Matě Hari daňového světa, již jsou „[...] mnozí vábeni, mnozí podlehnou, někteří se před ní váhavě zastaví“. Navzdory tomu však je široce akceptována, i když její aplikace není ani jednoznačná, ani jednoduchá a v každém případě znamená radikální zásah nejen do daňového, ale do celého ekonomického systému.

Platí-li toto tvrzení o ekonomikách s tradicí tržního systému, je dopad zavedení VAT v ekonomikách na přechodu umocněn riziky a nejistotami vyplývajícími z procesů transformace. V případě ČSFR se k tomu přidávají i další faktory. Daň z přidané hodnoty vstoupí v platnost v komplexu principiálních změn celého da-

---

\* Ing. Milena Horčicová, CSc., Ing. Drahomíra Vašková, CSc., pracovnice odboru finanční politiky a analýz federálního ministerstva financí

Příspěvek byl podkladem pro koreferát přednesený na semináři o čs. daňové reformě pořádaném ve dnech 14.—15. března 1992 a redakce jej obdržela 18. 3. 1992.