

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.

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

© Federal Ministry of Finance of CSFR

Editor's Office: Vinohradská 49,

120 74 Prague 2, CSFR

Editor in Chief: Ivan Kočárník

OBSAH

Jan KLAK: K otázce zavedení daně z přidané hodnoty v čs. hospodářské soustavě 385

Jiří KINKOR: O neutralitě daní 396

Jiří BUREŠ: Devizový kurs, devalvace a ekonomická reforma 402

Jiří WEIGL: Světová banka, její finanční aktivity a možnosti spolupráce s Československem 409

Petr ZAHRADNÍK: Clo: historie, teorie, praxe 417

Interview

Jan ŠVEJNAR: Základní kameny čs. ekonomické transformace 428

Recenze

Aleš BULÍŘ: *Ekonomie monetarismu* (Milton Friedman) 431

Uprostřed čísla:

Frederic S. MISHKIN: **Ekonomie peněz, bankovníctví a finančních trhů** (na pokračování — část 12) ss. 393—412

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

Jan KLAK: The Implementation of Value Added Tax in Czechoslovak Economic System 385

Jiří KINKOR: On the Neutrality of Taxation 396

Jiří BUREŠ: Exchange Rate, Devaluation and Economic Reform 402

Jiří WEIGL: World Bank, Its Financial Activities and Possibilities of Cooperation with Czechoslovakia 409

Petr ZAHRADNÍK: Duties: History, Theory, Practice 417

Interview

Jan ŠVEJNAR: Fundamental Elements of the Czechoslovak Economic Reform 428

Book Review

Aleš BULÍŘ: *Monetarist Economics* (Milton Friedman) 431

In the middle of this issue:

Frederic S. MISHKIN: **The Economics of Money, Banking, and Financial Markets** (To Be Continued — Part XII) pp. 393—412

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

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

Redakční rada: ing. Belo Bosák, CSc., ing. Aleš Bulíř, ing. Václav Formánek, ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., ing. Tomáš Ježek, CSc., ing. Milan Jurčeka, CSc., ing. Miroslav Kerouš, ing. Jaroslav Klopal, ing. Ivan Kočárník, CSc., ing. Jozef Kučerák, CSc., ing. Vratislav Kulhánek, ing. Kamil Mikulič, CSc., Vladimír Rudlovčák, CSc., ing. Stanislav Šourek, dr. ing. Dušan Trška, CSc., prof. ing. Miroslav Tuček, CSc., ing. Vladimír Valach, ing. Anton Vavro, CSc., ing. Jan Velek, doc. ing. Karol Vlachynský, CSc., ing. Jan Vrba, ing. Jaromír Zahradník

DT: 336.223 (437)

K otázce zavedení daně z přidané hodnoty v čs. hospodářské soustavě

Jan KLAČEK*

Přes všechny spory, obtíže a překážky se začal 1. lednem 1991 naplňovat — Federálním shromážděním schválený — scénář ekonomické reformy a jeho realita již ve větší nebo menší míře ovlivnila život téměř každého z nás. „Spuštění“ liberalizačních procesů, rozpad trhu zemí bývalého východního bloku a důsledná finančně restriktivní politika vlády způsobily, že se během několika měsíců dramaticky vyhrotila ekonomická situace mnoha podnikatelských subjektů, jejich vztahy navzájem a vztahy podniků k bance a státnímu rozpočtu. K vyhocení se sociálním akcentem dochází mezi obyvatelstvem a státem. Celou tuto mimořádně složitou a obtížně zvládnutelnou ekonomickou situaci již nad únosnou míru komplikují národnostní, státoprávní, politické a kompetenční spory. Přitom ty nejnáročnější operace ekonomické reformy, jejichž úspěšné zvládnutí vyžaduje rozsáhlou přípravu a maximální koncentraci tvůrčího myšlenkového potenciálu, fondů pracovních sil a také materiálních zdrojů, nás stále ještě čekají. Vedle dokončení transformace vlastnických vztahů jde především o komplexní reformu systému daní, která je nejen výchozím předpokladem pro přechod čs. ekonomiky k trhu, nýbrž i základní podmínkou integrovatelnosti našeho hospodářství do bloku průmyslově vyspělých zemí západní Evropy.

Celkovou koncepci reformy daňového systému schválila vláda ČSFR v polovině minulého roku. Nové druhy daní, s jejichž zavedením se počítá od 1. ledna 1993, by měly zcela zásadním způsobem změnit dnešní daňový systém. Nosnými pilíři na úseku příjmů daní se stanou univerzální daň z příjmů obyvatelstva a daň z příjmů podniků a společností. Daň z příjmů obyvatelstva nahradí dnešní daň ze mzdy, daň z příjmů

* Ing. Jan Klak, pracovník FMF

Příspěvek byl předán redakci 1. 8. 1991.

z literární a umělecké činnosti, daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby a dosavadní podobu daně z příjmů obyvatelstva. Daň z příjmů podniků a společností nahradí dosavadní odvody ze zisku, důchodovou daň a zemědělskou daň ze zisku. Na úseku nepřímých daní zaujme dominantní postavení daň z přidané hodnoty a soustava spotřebních daní. Tyto dva typy nepřímých daní plně nahradí dosavadní daň z obrátu.

Přechod na nový způsob zdanění je vždy velmi náročný jak pro zákonodárce a instituce zabývající se správou daně, tak i pro samotné daňové poplatníky. Proto je naprosto nezbytné v co největším předstihu před zavedením daně seznámit nejen okruh zainteresovaných subjektů, ale i veřejnost se smyslem a podstatou připravované daně, se způsobem jejího výpočtu, evidence a odvodu. Moment včasné a široké osvěty jako vstupní element úspěšného zavedení nové daně nebo modifikace daně dosavadní ostatně zdůrazňují všichni experti a instituce, kteří mají s řešením těchto otázek vlastní zkušenosti. Do začátku realizace daňové reformy dnes zbývá přibližně patnáct měsíců. Návrhy zásad zákona o dani z přidané hodnoty a zásad zákona o spotřební dani již byly schváleny vládou ČSFR a předány k projednání na podzimním zasedání Federálního shromáždění. Je tedy nejvyšší čas pro to, začít zevrubně informovat i širokou veřejnost.

Úloha nepřímých daní v daňové soustavě

V souboru tradičních fiskálních nástrojů je daň z přidané hodnoty (dále jen již vžitě VAT — z angl. value added tax) do značné míry novým prvkem, který se začal v tržních ekonomikách evropských zemí prosazovat přibližně od druhé poloviny šedesátých let. Tam, kde byla tato daň zavedena, vytvořila náhradu za daň z obrátu. Jak již bylo konstatováno, VAT a spotřební daně patří do skupiny nepřímých daní, které — na rozdíl od daní přímých — pro poplatníky zdánlivě vytvářejí možnost vyhnout se jejich placení. Nepřímé daně se vždy pojí s aktem směny a v konkrétní podobě představují určitou přírážku k ceně, za níž je dodavatel výrobku nebo služby schopen nebo ochoten svoje produkty na trhu realizovat. Z našeho dnešního souboru ekonomických nástrojů takovou přírážku představují například cla, dovozní přírážky nebo daň z obrátu.

Vzhledem k tomu, že jde o přírážku k ceně, která by měla dodavateli vytvářet prostor pro jeho reprodukci, je faktickým poplatníkem nepřímé daně výlučně odběratel (kupující). S hospodářským výsledkem dodavatele proto nemají nepřímé daně žádnou bezprostřední souvislost; role dodavatele spočívá v tom, že daň vyinkasuje a odvede do státního rozpočtu. Faktem však zůstává, že sazba daně je faktorem, který utváří celkovou úroveň cenové hladiny, a tím i limit poptávkového omezení. Případná diferenciace sazeb daně je pak faktorem, který formuje cenové relace a odbytové parametry konkrétních druhů výrobků a služeb.

Z předchozích skutečností vyplývá, že ke zdanění dochází až v okamžiku prodeje. Poplatník nepřímé daně (odběratel) by se tedy mohl vyhnout daňové povinnosti prostě tím, že nakupovat nebude. Jistě není třeba zvláště dokazovat, že taková možnost má na dnešní úrovni společenské dělby práce charakter pouze teoretický.

Komplikovanou otázkou je vztah nepřímých daní k daním přímým a s tím související celková úroveň zdanění poplatníků. V našich podmínkách až do nedávné doby tvořily dominantní položku příjmů státního rozpočtu odvody hospodářských organizací (v roce 1988 představoval jen samotný odvod ze zisku 25,7 % celkových příjmů státního rozpočtu). Při dnešním cíli vytvořit finančně soběstačné podnikatelské subjekty

schopné rozvoje z vlastních zdrojů se však odvozy ze zisku trvale snižují a od roku 1993 by nemělo zdanění podnikatelského zisku přesáhnout hranici 50 %.

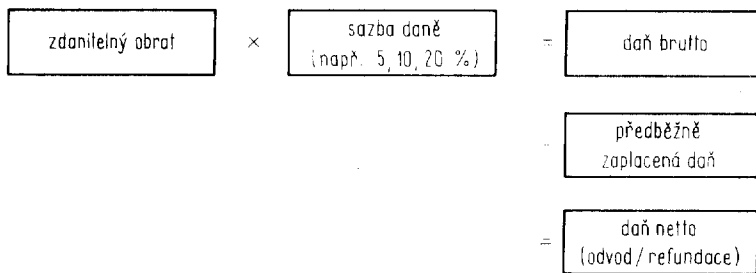
Těžiště příjmů státního rozpočtu se za této situace nutně přesouvá do oblastí nepřímých daní; v rozpočtu schváleném na rok 1991 již stoupl podíl daně z obratu na celkových rozpočtových příjmech téměř na 33 %. Přes všechna provedená rozpočtově restriktivní opatření však stále ještě zbývá enormní hodnota finančních zdrojů, které musejí daně pro státní rozpočet zajistit. Při poklesu úrovně zdanění zisku je proto nereálné počítat s výraznějším poklesem sazeb nepřímých daní. Tento závěr zřejmě bude platit i v procesu utváření sazeb VAT.

Podstata a mechanismus VAT

Daň z přidané hodnoty je stejně jako ostatní nepřímé daně přírůžkou k ceně dodávky. Základem pro stanovení daně je přidaná hodnota, kterou může v našich podmínkách ve velmi zjednodušené podobě představovat ukazatel upravené vlastní výkony, tedy součet zpracovacích nákladů a zisku. V hospodářské praxi by se ovšem přidaná hodnota centrálně vymezená souhrnem příslušných kalkulačních položek mnohdy složitě zjišťovala a navíc by pravděpodobně plátcí daně úmyslným zkreslováním jednotlivých položek hledali cestu k daňovým únikům.

Proto vychází obecně přijatá technika výpočtu daňové povinnosti z odvodu salda VAT, které vzniká jako rozdíl mezi VAT zaplacenou ve fakturách dodavatelům (předběžně zaplacená daň) a celkovou daňovou povinností plátce vycházející z prodejních cen jeho výrobků a celostátně platných sazeb daně. Z kalkulace prodejní ceny je přitom VAT zaplacená na vstupech vyloučena. Výsledný efekt tohoto způsobu výpočtu a odvodu daně je stejný, jako když se zdaňovala plátcí pracně zjištěná a daňovými úřady jen obtížně kontrolovaná kalkulační přidaná hodnota. Základní schéma zdanění vycházející z odvodu salda daně zachycuje *schéma č. 1*.

Schéma č. 1



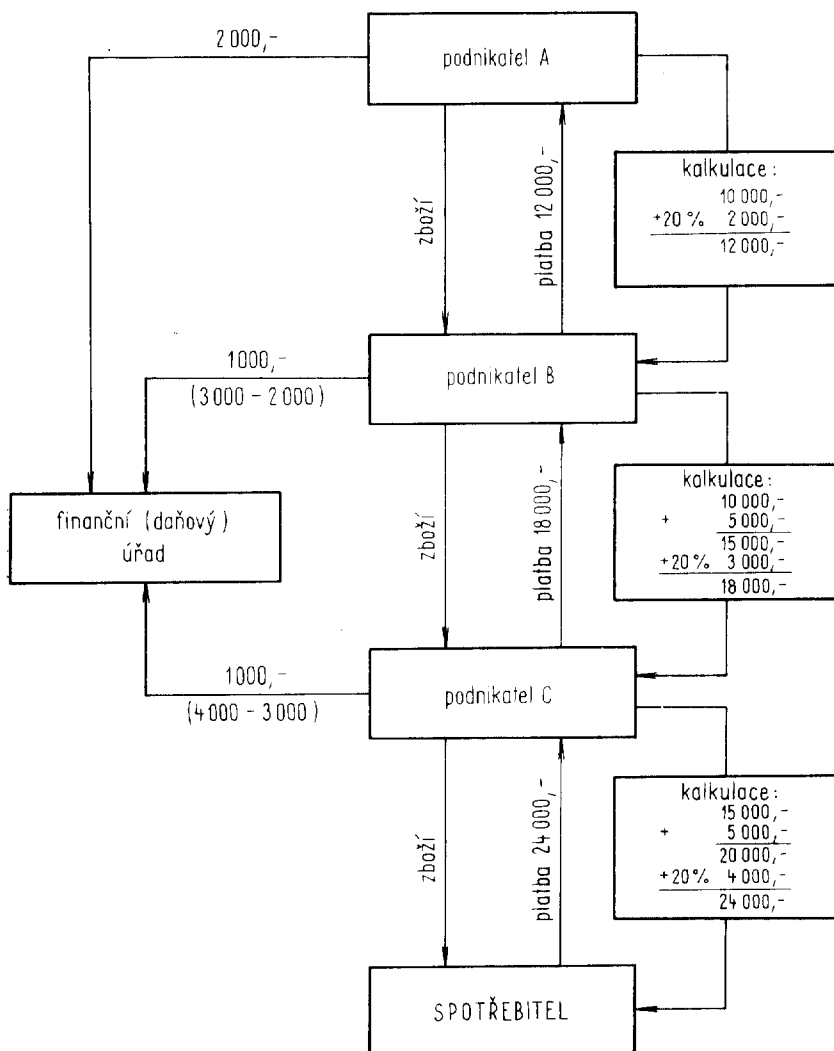
Z tohoto schématu je zřejmé, že k zajištění správného odvodu daně musí vést plátcé VAT zvláštní účetní evidenci založenou na třech účtech:

- na prvním účtě bude vedena vyčerpávající evidence o VAT, kterou plátcé sám musí zaplatit svým dodavatelům;
- na druhém účtě bude evidována povinnost hrubého odvodu daně (brutto daň), který vzniká dnem prodeje (fakturace) zboží. Hrubý odvod daně je vlastně součtem veškeré VAT uvedené na fakturách vystavených plátcem daně odběratelům;
- třetí účet by měl plátcí umožnit vyčíslit v intervalech, které jsou předepsány pro odvod daně, saldo této daně vznikající jako rozdíl mezi brutto daní a předběžně zapla-

cenou daní. Teprve toto saldo představuje faktický finanční vztah, k němuž by mělo dojít mezi plátcem a finančním úřadem. V případě, že hodnota předběžně zaplacené daně převyšuje brutto daň (například plátce realizoval finančně náročnou investiční akci), vzniká záporné saldo a plátce má nárok na jeho refundaci ze státního rozpočtu.

Ve srovnání s dnešním systémem daně z obrátu, který je založen pouze na zdanění výrobků finální spotřeby, je zdanění VAT všeobecné a podléhají mu výrobky a služby na každém stupni technologického a distribučního řetězce, tj. při každém prodeji, který se uskuteční na jejich cestě ke konečnému spotřebiteli. Přechod výrobku přes několik stupňů vytváří situaci, která je už poněkud složitější než základní schéma. Pro lepší orientaci je proto opět uveden postup zdanění na praktickém příkladě. Grafické zachycení ve *schématu č. 2* vychází z následujících zjednodušujících předpokladů:

Schéma č. 2



- existuje jen jediná celostátně platná sazba VAT ve výši 20 %;
- výrobek na cestě ke spotřebiteli prochází 3 stupni (podnikatelské subjekty A, B a C), přičemž stupeň C už může představovat distribuci (obchod);
- na stupni A (v prvovýrobě) nevznikla žádná předběžně zaplacená daň;
- stupně B a C shodně přidávají k výrobku hodnotu ve výši 5 000 Kčs, což je zřejmé z jejich prodejních cen.

Ze schématu č. 2 vyplývá, že cesta výrobku ke spotřebiteli začíná v prvovýrobě u podnikatele A. Tento podnikatel vytvoří polotovar v hodnotě 10 000 Kčs. Aby splnil daňovou povinnost, musí k prodejní ceně připočítat VAT ve výši 20 %, tj. 2 000 Kčs. Odběratel polotovaru, podnikatel B, tedy zaplatí fakturu ve výši 12 000 Kčs. Úhrada faktury umožní podnikateli A odvést finančnímu úřadu VAT v hodnotě 2 000 Kčs. Vztahy podnikatelů k finančnímu úřadu zachycuje levá polovina schématu, pravá pak znázorňuje platby mezi podnikateli navzájem.

Podnikatel B polotovar zpracuje a vytvoří hotový výrobek v kalkulační hodnotě 15 000 Kčs, jež zahrnuje také hodnotu nakoupených vstupů ve výši 10 000 Kčs. Tento výrobek je nutné pro další prodej zdanit sazbou 20 %, což představuje ze základu daně 3 000 Kčs (brutto daň). Na účtu předběžně zaplacené daně však podnikatel B eviduje částku 2 000 Kčs, takže finančnímu úřadu je povinen odvést pouze 1 000 Kčs (saldo daně).

Podnikatel C zaplatí za výrobek fakturu v celkové hodnotě 18 000 Kčs. Na svůj účet předběžně zaplacené daně zaeviduje částku 3 000 Kčs. Po přípočtu jeho vlastních nákladů a zisku k hodnotě vstupů dosahuje prodejní cena výrobku částky 20 000 Kčs. K této částce je ovšem nutné připočítat VAT ve výši 20 %, tj. 4 000 Kčs. Konečná prodejní cena pro spotřebitele tedy představuje částku 24 000 Kčs. Finančnímu úřadu odvede podnikatel C saldo mezi brutto daní (4 000 Kčs) a předběžně zaplacenou daní (3 000 Kčs) ve výši 1 000 Kčs.

Spotřebitel zaplatí při nákupu výrobku celkem 24 000 Kčs. Přesto, že prodejní doklad obsahuje údaj o VAT ve výši 4 000 Kčs, nemá konečný spotřebitel komu tuto částku daně přefakturovat, neboť sám koupil výrobek za účelem užití, nikoliv dalšího prodeje. Takovým konečným spotřebitelem je vždy občan, takže faktickým plátcem VAT je obyvatelstvo. VAT se tak stává nástrojem přerozdělení nominálních příjmů obyvatelstva ve prospěch státu.

Odchytky od obecného režimu daně

Schéma č. 2 představuje standardní situaci, kdy VAT podléhá vše. V hospodářské praxi většiny tržních ekonomik však pod vlivem sociálních a politických tlaků a s ohledem na snížení administrativních nároků na správu daně dochází k osvobození od placení daně jak podnikatelských subjektů, tak předmětu daně.

Už z předchozích základních informací vyplývá, že systém VAT je v porovnání se systémem daně z obratu administrativně náročnější a navíc postihuje prakticky každý podnikatelský subjekt. Aby se snížila náročnost a náklady na správu daně u finančních úřadů a daňových poplatníků, je v zákonné úpravě VAT umožněno osvobodit podnikatelský subjekt od placení daně, pokud jeho roční obrat nedosáhne určité hranice. Pro ilustraci lze uvést, že ve Velké Británii představuje osvobození pro „small business“ nyní 25 400 GBP ročně, v SRN v minulém roce 20 000 DEM a výhledově 100 000 DEM, v Maďarsku u maloobchodního prodeje a v pohostinství 1 000 000 HUF.

Také v našich podmínkách počítáme z výše uvedených důvodů s osvobozením podnikatelských subjektů od placení VAT. Při úvahách o hranici pro osvobození celkem jednoznačně krystalizuje potřeba stanovit ji alespoň pro první fázi po zavedení VAT relativně vysoko. Důvodem je omezení počtu potenciálních plátců daně, který se v porovnání se současným stavem v důsledku transformačních procesů a dalších okolností řádově zvyšuje a mohl by celý systém správy VAT zahltit. Orientačně se uvažuje s tím, že by v ČSFR neměla klesnout hranice osvobození pod 500 000 Kčs ročního obratu podnikatele.

Co se týká daňového osvobození u předmětu daně, bude nejspíše dodržena kontinuita s rozsahem osvobození uplatňovaným v zemích Evropských společenství. Jde zejména o daňové osvobození služeb poskytovaných ve zdravotnictví, kultuře a ve sféře peněžnictví (banky a pojišťovny). Konečný okruh činností osvobozených od daně bude pravděpodobně výsledkem konsensu při projednávání návrhu zákona ve Federálním shromáždění.

K velmi důležitým skutečností, na které je nutné v souvislosti s osvobozením subjektu nebo předmětu od placení VAT upozornit, patří zásada, že daňové osvobození blokuje možnost refundace předběžně zaplacené daně. Při poskytnutí osvobození tato obecně přijatá zásada významně snižuje celkový příjmový výpadek daně, neboť daňové osvobození neznamená, že by podnikatelský subjekt nakupoval potřebné vstupy bez VAT (totéž platí pro osvobození předmětu).

Odvodu VAT podléhají veškeré dovozy včetně dovozů realizovaných fyzickými osobami (občany) pro osobní potřebu, a to v úrovni obecně platné sazby. Při výpočtu daňové povinnosti se vychází z celní hodnoty zboží zvýšené o přímé obchodní náklady v zahraničí, clo a spotřební daň. Dovozy realizované fyzickými osobami však mohou být od VAT osvobozeny v rozsahu osvobození od cla nebo ve vazbě na jinou hranici uvedenou v zákoně.

Prakticky ve všech zemích, které se systémem VAT pracují, není touto daní zatěžován export. Smyslem takového opatření je vytvořit rovné podmínky konkurence na zahraničních trzích (sazby VAT jsou v jednotlivých zemích různé) a zamezit kumulaci daní v meziteritoriálních přesunech zboží a služeb. K praktické realizaci tohoto záměru je většinou v zákoně stanovena technická nulová sazba VAT pro export, která vývozci umožňuje refundaci předběžně zaplacené daně.

Počet a výše sazeb daně

Zejména pro oblast nepřímých daní by měl platit principiální požadavek neutrality daňového systému k funkci tržního mechanismu. Jakákoliv diferenciaci sazeb totiž vnáší do hodnotových relací prvky subjektivismu a deformuje tržní vztahy. Přesto zejména pod vlivem sociálněpolitických tlaků dochází v některých zemích k diferenciaci daňových sazeb tak, že nižší sazbou daně jsou zatěžovány výrobky a služby zajišťující základní životní potřeby (potravin, energie, bydlení), vyšší sazbou pak výrobky a výkony relativně zbytečnější (strojírenské a elektrotechnické výrobky, rekreace atd.). V podstatě jde o pseudosociální přístupy, které nemají žádné ekonomické opodstatnění. Za deklarativní snahou vlád a parlamentů pomoci diferenciaci sazeb sociálně slabším skupinám obyvatelstva již poněkud mizí fakt, že minimálně stejnou měrou jako sociálně slabší skupiny se na spotřebě daňově méně zatížených výrobků podílejí i skupiny s vysokou úrovní příjmů. Tím vlastně dochází k alespoň dílčímu plýtvání fi-

nančními prostředky státního rozpočtu, které měly být podle původních představ zákonodárců směřovány pouze do určité sociálně demografické oblasti, respektive určitému spektru příjemců.

Daleko průhlednější, adresnější a společensky efektivnější je buď využít k dosažení sociálních cílů účelově orientované přímé sociální dávky, nebo vhodně upravit diferenciaci sazeb ve zdanění osobních příjmů či mezd. Při takovém přístupu lze skutečně určitě vrstvy obyvatelstva z participace na pomoci státu zcela jednoznačně vyloučit. Navíc nedochází k subjektivnímu a do značné míry i nahodilému ovlivňování funkce tržního mechanismu výsledky hlasování o sazbách VAT ve vládách nebo v parlamentech.

Další důležitou skutečností, kterou je nutné mít na zřeteli — pokud už k diferenciaci sazeb nepřímých daní dochází —, je fakt, že uplatnění nulové sazby daně u prodejů na vnitřním trhu zcela automaticky posouvá další daňové sazby směrem nahoru. Pokud totiž má VAT zajistit pro státní rozpočet určitou sumu příjmů, přenáší nulová sazba celé daňové břemeno na ty výrobky a služby, které byly z nulové sazby vyňaty. Použití nulové sazby tedy vždy znamená narůstání rozptylu daňových sazeb přímo úměrně rozsahu výrobků, na něž se bude nulová sazba vztahovat. Širší použití nuly proto nutně vede k porušení zásady neutrality daně a k deformaci cenových relací, což dříve nebo později přivodí deformace struktury výroby a spotřeby. Zcela obdobné důsledky by mohlo mít osvobození předmětu od VAT, kdyby bylo poskytováno v širším měřítku.

Posledními argumenty proti zavedení více sazeb VAT jsou geometrický nárůst administrativní náročnosti na správu daně při dvou a více sazbách a prostor, který se diferenciací sazeb otevírá pro možnosti daňových úniků. Nezbytnost plně automatizovaného sběru a vyhodnocování daňových dokladů, hodnota uložených sankcí a nekonečné spory, které vedou například v SRN (dvě sazby daně) nebo v Rakousku (tři sazby daně) plátců daně s daňovými úřady o správném zatřídění a zdanění výrobků, předchází závěry jasně dokazují. A penalizováno nebo soudně projednáváno je nepochybně jenom to, co daňová kontrola opravdu zachytila.

Pro efektivní funkci tržního mechanismu a racionální správu daně je tedy jednoznačně nejvýhodnější pouze jediná sazba VAT. Deformace tržních vztahů a komplikace spojené s uplatněním více sazeb jsou natolik zřejmé, že v řadě zemí už došlo ke snížení počtu a zúžení rozptylu sazeb VAT nebo byla přímo zavedena jen jedna sazba. Ze zemí s jednou sazbou daně můžeme uvést například Japonsko, Švédsko, Dánsko nebo třeba Nový Zéland, kam dnes vzhledem k vynikajícím výsledkům spojeným se zavedením jedné sazby daně jezdí sbírat zkušenosti daňoví experti z celého světa. Také v projektu harmonizace daňových systémů zemí Evropských společenství se zcela zřetelně začíná prosazovat tendence k pouze jediné sazbě VAT.

Co se týká výše průměrné sazby VAT v ČSFR, bylo na modelových propočtech zjištěno, že pokud by měl být zachován dnešní výnos daně z obrátu (po odečtení položek, kde se v budoucnu počítá s uplatněním spotřební daně, a po zohlednění zdanění služeb, které nebudou od daně osvobozeny), pohybuje se daňová sazba na hranici 20 % k ceně, což představuje přibližně 16,7 % z ceny včetně daně, tj. z dnešního základu pro daň.

Podmínky a předpoklady pro zavedení daně

Kolaps při přechodu na VAT může nastat buď v oblasti legislativy, nebo při zavádění daně. V našich podmínkách teprve vznikajícího tržního hospodářství a utvářející se

demokracie jsou tato rizika obzvláště vysoká. Jde zejména o následující skutečnosti:

- celkovou změnu československé legislativy a na ni navazující změny organizační,
- princip jednotnosti zákonů o nepřímých daních na celém území ČSFR,
- vytvoření věcných a kvalifikačních předpokladů pro zavedení daně.

V úvodní části bylo konstatováno, že návrh zásad zákona o VAT už byl předložen k projednání ve Federálním shromáždění. Návrh zásad, vytvořený pracovní skupinou při federálním ministerstvu financí, obsahuje zásady vytvářející hlavní vstupní předpoklady pro zavedení VAT v ČSFR. Konkrétně jde o rámcové vymezení okruhu daňových poplatníků, předmětu a základu daně, princip odpočtu předběžně zaplacené daně, možnost daňového osvobození, nutnost registrace plátců a potřebu vystavování nezbytných dokladů.

V návrhu zásad zákona tedy není například řešen limit pro daňové osvobození plátců a okruh činností od daně osvobozených. To vše by mělo být obsaženo až v paragrafovaném znění návrhu zákona, který by měl být předložen k projednání vládě ČSFR a vládám republik v listopadu t. r. Harmonogram realizace daňové reformy pak předpokládá, že k projednání a schválení zákona o dani z přidané hodnoty ve Federálním shromáždění by mělo dojít nejpozději do konce 1. čtvrtletí 1992.

Již teď je však nutné upozornit, že zákon o VAT nemůže být úplný a funkční, pokud nedojde synchronizované nebo v potřebném časovém předstihu ke schválení a vydání dalších legislativních norem. Jedná se především o urychlené vydání obchodního zákoníku, který by měl mimo jiné také vymezit právní a ekonomické postavení podnikatelských subjektů, formální náležitosti zajišťující pohyb zboží, kapitálu a pracovních sil atd. Dále jde o definitivní podobu zákona o hospodářských stycích se zahraničím, devizového a celního zákona. Prakticky ve všech daňových zákonech chybí legislativa upravující jejich správu, neboť takové zákony budou vydány v kompetenci jednotlivých republik.

Dnešní rozdělení kompetencí mezi federaci a republiky je vůbec hlavním kamenem úrazu, který znemožňuje praktické zavedení zákona o VAT a zákona o spotřební dani. Jistě nelze pochybovat o tom, že u dovážených výrobků musí být VAT vyměřena na hranicích, při propuštění zboží do volného oběhu. Jinak by došlo k nekontrolovatelným únikům daně, a proto legislativa VAT v okolních tržních ekonomikách vždy situuje výběr daně u dováženého zboží na celní orgány.

Podle novely ústavního zákona č. 143/1968 schválené na sklonku minulého roku však v ČSFR spadá do kompetence celních orgánů výlučně správa cla. V praxi to znamená, že celní orgány nemohou při dovozu vyměřit a vyinkasovat jakoukoliv jinou nepřímou daň; na druhé straně by bylo zcela neracionální a v nejbližší perspektivě technicky neproveditelné obsadit přibližně 300 celnic pracujících z větší části v nepřetržitém provozu také pracovníky daňových úřadů, kteří by separátně zajišťovali inkaso VAT. Toto ústavní rozdělení kompetencí je tedy nutné v rámci prací na nových ústavách změnit.

Z organizačního hlediska se dnes již zcela zřetelně začínají projevovat nedostatky v koordinaci celní a daňové politiky, jež vyplývají ze začlenění celní správy pod resort federálního ministerstva zahraničního obchodu. Jde o projev pozůstatků administrativně direktivního řízení ekonomiky, ve kterém bylo možné při ignorování věcných souvislostí zavést prakticky vše. V tržním hospodářství je však clo nedílnou součástí celého daňového systému; celní sazby se podílejí na utváření celkové úrovně zdanění výrobků a výkon celnictví musí organicky zapadat do způsobu inkasa dalších nepřímých daní. Proto by mělo v době pokud možno nejkratší dojít k převodu celní správy pod resort federálního ministerstva financí.

Objevování odlišností národních ekonomik ústící až do požadavku specifických daňových režimů v jednotlivých republikách je po odborné stránce naivní a ve svých důsledcích scestné. Přesto se právě tato teze stala v posledních měsících oblíbeným argumentem některých politiků a hospodářských pracovníků. Zcela oficiálně byl například v rámci připomínkového řízení k zásadám zákona o VAT vznesen požadavek na zpracování republikových zákonů o VAT. Destruktivní účinky takových přístupů na jednotný trh a celou hospodářskou funkci federace jistě není třeba dále rozvádět.

Nejde však jen o difference v režimech zdanění a v počtech a výši sazeb, které by separátní přístupy ke zpracování legislativních norem nepřímých daní jistě způsobily. Hromadné spekulativní přesuny zboží a nutnost zřízení celní hranice mezi jednotlivými regiony by také vyvolaly akceptování požadavku na inkaso VAT do republikových rozpočtů podle místa vzniku daně.

V předchozí části byl na schematických příkladech dokumentován systém refundace předběžně zaplacené daně. Vraťme se na okamžik k těmto schémátům a předpokládejme, že vývozce na území Slovenské republiky vyveze zboží do SRN přes západní hranici v České republice. Na území ČR tedy vznikne povinnost refundace předběžně zaplacené daně exportérovi. Přitom právě předběžně zaplacená daň mohla být už do datavatel exportéra odvedena do rozpočtu SR.

Zcela opačná situace by nastala při dovozu výrobků a služeb slovenskými výrobci, kdy by k inkasu VAT došlo na západní hranici ČR a získané zdroje by přešly do rozpočtu ČR. Refundace daně by však nutně vedla přes rozpočtové zdroje SR. Při otevřenosti naší ekonomiky by tak docházelo ke zcela nepředvídatelným redistribucím rozpočtových zdrojů mezi republikami s neznámými rozpočtovými dopady.

Zejména z těchto důvodů je prakticky ve všech federativních státech, které systém VAT uplatňují, rozpočtové určení výnosu VAT federální. Teprve v dalším kole je na základě jiné federální legislativní normy stanoven klíč k rozdělení výnosu daně mezi federaci a země (republiky). Klíč k rozdělení daňového výnosu by měl mít dlouhodobou platnost (v Rakousku 5 let), a tím zakládat možnost budování vlastních strategických koncepcí rozpočtů v jednotlivých regionech (zemích, republikách). Doposud víme jen o jediné zemi, která princip federálního určení výnosu VAT neuplatňuje, a tou je Brazílie.

K praktickému zavedení VAT v našem hospodářství musí být kromě dodržení předchozích zásad splněna ještě celá řada dalších podmínek a předpokladů. V této souvislosti jde především o:

- provedení změn v systému účetní evidence, jež by umožňovaly správné zjišťování salda daně,
- dosažení jednotnosti republikových zákonů o správě daní jako vstupního předpokladu pro bezporuchovou cirkulaci zboží a služeb,
- zavedení federálně jednotné soustavy prvotních dokladů pro evidenci, odvod a kontrolu daně,
- zajištění jednotného nebo maximálně propojitelného vybavení finančních (na území ČR) a daňových (na území SR) úřadů progresivní výpočetní technikou a odpovídajícím softwarem,
- dopracování a zvedení nové organizace ve správě daně,
- vybavení finančních a daňových úřadů a ředitelství nezbytnými fondy kvalifikovaných pracovních sil.

Z uvedeného výčtu je patrné, že jde o množství náročných úkolů, s jejichž plněním však nelze čekat až na schválení zákona o VAT. Jistě, dost těžko se bude vytvářet programové zajištění daňového inkasa bez znalosti výše a počtu daňových sazeb, nicméně

nezbytné změny v systému účetní evidence, základní podobu formuláře daňového hlášení a způsob organizace školení daňových pracovníků je možné navrhnout již nyní. Totéž platí o zahájení informační kampaně směřované na plátce daně a ostatní veřejnost.

Problémem, který se zavedením VAT úzce souvisí, je vybavení obchodních organizací moderní technikou. Jedná se především o vybavení maloobchodu elektronickými kontrolními registračními pokladnami s automatickým vydáváním dokladů a zavedení čárového kódu pro označování výrobků. To vše by mělo významně přispět ke zpřesnění evidence daňového základu a správnosti účtovaných cen.

Jedním z nejvíce rizikových míst v zavedení VAT je včasné zvládnutí přechodu na evropský klasifikační standard, který v porovnání s naším dnešním systémem JKPOV má řadu zásadních odlišností (jde v podstatě o přechod na kód celního sazebníku). Je to úkol vysoce aktuální, vyplývající z uzavřených mezinárodních dohod. Jestliže však nebude přechod na nový systém klasifikací skutečně proveden v době co nejkratší (nejlépe do konce roku 1991), budeme stát v oblasti nepřímých daní před neřešitelným problémem správného inkasa daně v případech, že bude existovat více než jedna sazba.

Pokud by z jakýchkoliv důvodů bylo prosazeno více sazeb VAT, bude nutné už v zákoně přesně specifikovat okruhy výrobků a služeb, na něž se jednotlivé sazby vztahují. K tomu je pochopitelně třeba použít klasifikační kód, který bude platit po 1. lednu 1993. Použití dnešního klasifikačního kódu by aplikovatelnost zákona prakticky vyloučilo. Vzhledem k tomu, že se práce na změně systému klasifikací teprve začínají rozvíjet, jde o další závažný argument pro zavedení jen jedné sazby daně.

Soustava spotřebních daní

Systém VAT je téměř bez výjimky funkčně spojen se soustavou tzv. spotřebních daní. Smyslem spotřebních daní je vytvoření prohibitivní cenové úrovně u vybraného souboru výrobků nebo služeb. Cíle takového zdanění jsou jednak fiskální (posílení příjmů státního rozpočtu), jednak společensky regulativní.

K tradičním předmětům spotřební daně patří především pohonné hmoty, alkoholické nápoje a cigarety. Vedle fiskálních důvodů jsou v těchto případech důvody regulace ekologické a zdravotní. Funkční spojení spotřební daně s VAT spočívá v tom, že spotřební daň vždy vchází do základu pro VAT. Příčiny tohoto přístupu jsou ryze praktické.

K uplatnění spotřební daně dochází — vzhledem k snaze omezit daňové úniky — téměř vždy u výrobce (v lihovaru, pivovaru nebo rafinerii); bylo by administrativně nesmírně náročné spotřební daň z hodnoty výrobku vyloučit a dále zajistit její zvláštní sledování na všech stupních, které výrobek ještě na cestě ke konečnému spotřebiteli vykoná. Faktem však zůstává, že pokud by došlo k regionálním diferencím v sazbách spotřebních daní, bude VAT tyto rozdíly ještě dále multiplikovat (zvyšovat).

Pro základní informaci lze uvést, že návrh zásad zákona o spotřební dani předpokládá její uplatnění u následujících skupin výrobků:

- uhlovodíková paliva a maziva (v podstatě jde o pohonné hmoty),
- líh a destiláty,
- pivo,
- víno,
- tabák a tabákové výrobky.

U všech těchto výrobků by měla být uplatněna spotřební daň ve formě pevné částky za jednotku množství. Povinnost odvést spotřební daň bude v zásadě vázána na den vyskladnění výrobků u výrobce nebo na den rozhodnutí celnice o propuštění výrobků do volného oběhu v tuzemsku.

Výnos spotřební daně bude jednou z dominantních příjmových položek státního rozpočtu. Orientačně se předpokládá, že v relaci k VAT by hodnota spotřební daně představovala přibližně polovinu hodnoty VAT.

* * *

Cílem této stati bylo poskytnout odborné veřejnosti vstupní informace o podstatě a funkci daně z přidané hodnoty a upozornit na úskalí, která jsou s jejím zavedením spojena. Celkově lze uzavřít s tím, že úspěšný přechod na VAT představuje jednu z nejnáročnějších operací celé ekonomické reformy. V našich podmínkách jde o zcela nový druh daně, k jehož zavedení navíc dochází ve značně nestabilním ekonomickém prostředí, které bude do definitivní podoby — stejně jako politická scéna — ještě po určitou dobu za více nebo méně dramatických okolností krystalizovat. Právě v takových podmínkách je proto žádoucí, aby nejen zákonné normy samotné, ale zejména jejich praktické provádění byly co nejjednodušší.

U VAT zásadní zjednodušení může přinést především jediná celostátně platná sazba a minimalizace okruhu činností od daně osvobozených. Právě pro toto řešení existují velmi vážné důvody ekonomické. Nezbyvá než dodat, že neúměrná složitost správy daně přináší vždy vysoká rizika ztráty daňového výnosu pro státní rozpočet, jenž v krajním případě ústí až do ztráty spravovatelnosti a do nemožnosti daně vyinkasovat. Zvláště této skutečnosti by si měli být vědomi všichni, kteří se budou na legalizaci a zavedení VAT v Československu podílet.

SUMMARY

The Implementation of Value Added Tax in Czechoslovak Economic System

The article concerns of very topical problem of Czechoslovak radical economic reform — the replacement of turnover tax by value added tax. New taxation which will be implemented from the beginning of 1993 is based on this tax. The author explains its substance and mechanism and he underlines the importance and problems which are connected with this change. Specific attention is given to rates of value added tax. The author presents the arguments in favour of a single rate. Nowadays necessary preconditions are created. Federal ministry of finance prepared the draft which involves basic principles of the new law. First estimates of the rate were also carried out but at present is very difficult to conclude this question.