

Vydává Fakulta sociálních věd Univerzity Karlovy v Praze ve spolupráci s Českou národní bankou a Ministerstvem financí ČR ve vydavatelství **Economia, a. s., Praha**

© Fakulta sociálních věd UK Praha

Adresa redakce: Vinohradská 49  
120 74 Praha 2

Tel.: (02) 22 25 00 36 nebo: (02) 215 93 171

Fax: (02) 215 93 203

**Šéfredaktor: Doc. Ing. Zdeněk Tůma, CSc.**

**Výkonná**

**redaktorka: Mgr. Renata Nováková**

**Publishers: Faculty of Social Sciences, Charles University, Prague, in Cooperation with the Czech National Bank and the Ministry of Finance of the CR in Publishing House **Economia, Prague****

© Faculty of Social Sciences, Charles University, Prague

Editor's Office: Vinohradská 49  
120 74 Prague 2  
Czech Republic

**Editor in Chief: Zdeněk Tůma**

## OBSAH

Vladimír TOMŠÍK: Monetární politika ČR v období 1. poloviny 90. let z pohledu monetárních modelů .....297

### Přehledy

Václav BEZVODA: Způsoby používání úrokových sazeb na finančních trzích ...318

### Informace

Leoš VÍTEK – Alena VANČUROVÁ: K některým aspektům daňových reforem ve střední a východní Evropě .....331

### Daňové judikáty

Výběr ze soudních rozhodnutí ve věcech daní č. 5–7/98 .....339

Uprostřed čísla:

**Quarterly Economic and Fiscal Bulletin of the CR No 14**

## CONTENTS

Vladimír TOMŠÍK: Monetary Policy in the CR between 1991–1996 Through Monetary Approach .....297

### Surveys

Václav BEZVODA: Interest Rate Conventions on Financial Markets .....318

### Information

Leoš VÍTEK – Alena VANČUROVÁ: Some Aspects of Tax Reforms in CEE Countries .....331

### Tax Judicial Decisions

Abstract from Court Decisions Concerning Taxation No 5–7/98 .....339

In the middle of this issue:

**Quarterly Economic and Fiscal Bulletin of the CR No 14**

*Autorská práva vykonává vydavatel (viz § 4 zák. č. 35/1965 Sb. ve znění změn a doplňků). Užití části nebo celku publikovaných textů – vč. publikovaných zpracovaných znění judikátů –, rozmnožování a šíření jakýmkoli způsobem (zejména mechanickým nebo elektronickým) bez výslovného svolení vydavatele je **zakázáno**.*

**Ediční kruh:** Doc. Ing. Aleš Bulíř, MSc., CSc., Ing. Petr Dvořák, Ing. Věra Kameníčková, CSc., Prof. Ing. Michal Mejstřík, CSc., Ing. Karel Půlpán, CSc., Ing. Ondřej Schneider, MPhil., Ing. Miroslav Singer, PhD., Mgr. Kateřina Šmídková, Doc. Ing. Zdeněk Tůma, CSc. (předseda), Doc. Ing. Miloslav Vošvrda, CSc.

**Redakční rada:** Doc. Ing. Aleš Bulíř, MSc., CSc., Ing. Petr Dvořák, Gabriel Eichler, Ing. Michaela Erbenová, PhD., Ing. Milena Horčicová, CSc., Ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., Prof. Ing. Kamil Janáček, CSc., Ing. Tomáš Ježek, CSc., Ing. Jiří Jonáš, Ing. Jan Klacek, CSc., Ing. Pavel Kysilka, CSc., Ing. Ivan Kočárník, CSc. (předseda), Ing. Jiří Kunert, Prof. Ing. Michal Mejstřík, CSc., Ing. Jan Mládek, CSc., Prof. Ing. Lubomír Mlčoch, CSc., Ing. Jiří Pospíšil, Doc. Ing. Zbyněk Revenda, CSc., Ing. Pavel Štěpánek, CSc., Doc. Ing. František Turnovec, CSc., Doc. Ing. Zdeněk Tůma, CSc., Prof. Dr. František Vencovský, Prof. Ing. Karol Vlachynský, CSc.

# INFORMACE

DT:336.2(4-664)

## K některým aspektům daňových reforem ve střední a východní Evropě

K problému daňových reforem v evropských tranzitivních ekonomikách se v říjnu 1997 v Záhřebu konalo sympozium, na němž se západoevropští experti na daňovou politiku pokusili shrnout zkušenosti některých tranzitivních ekonomik s daňovými reformami, poukázat na problémy nových daňových systémů a nastínit možné budoucí směry vývoje některých částí daňových soustav. Mimořádně velký prostor (poměr přednesených příspěvků a diskuze byl zhruba 1:2) byl také věnován diskuzi referujících a účastníků z tranzitivních zemí týkající se jednotlivých problémů.

V zemích s centrálně plánovanou ekonomikou existoval daňový systém, který nebyl kompatibilní ani s decentralizovaným cenovým mechanismem (tj. s trhem), ani s daňovými systémy existujícími v různých vyspělých ekonomikách. Základní odlišnosti spočívaly v tom, že<sup>1</sup>:

- existovaly mimořádně výrazné distorze ve zdanění různých subjektů v závislosti na typu (resp. převažujícím typu) jejich vlastníků či na odvětví, v němž takové subjekty podnikaly; i když rozdílné zdanění mezi různými odvětvími existuje i v některých vyspělých státech (např. Irsko, Francie), není tato diference tak výrazná; také důvody existence takových rozdílů ve zdaňování jsou odlišné (zejména jde o snahu přilákat do daného odvětví zahraniční kapitál);
- jedním ze základních cílů daňového systému byla snaha zasahovat do relativních cen (viz např. neuvěřitelné množství sazeb daně z obrátu v ČSSR, které bylo pravidlem ve všech centrálně plánovaných ekonomikách<sup>2</sup>);
- na rozdíl od ekonomicky vyspělých států, kde již v druhé polovině osmdesátých let téměř všude existovala daň z přidané hodnoty, v centrálně plánovaných ekonomikách se přechod od daně z obrátu na daň z přidané hodnoty ani nepřipravoval<sup>3</sup>: zejména z hlediska očekávaného většího zapojení do obchodních vztahů se západní Evropou byla existence daní z obrátu a neexistence DPH závažným handicapem východoevropských exportérů;
- daňová kvóta (tedy míra přerozdělování, resp. velikost veřejného sektoru) byla v centrálně plánovaných ekonomikách podstatně větší než v ekonomikách tržních;
- daňový mix (podíl jednotlivých daňových příjmů na celkových daňových příjmech – viz [Messere 1993]) byl v centrálně plánovaných ekonomikách výrazně vychýlen

<sup>1</sup> Odlišnosti nejsou řazeny pod stupně důležitosti, protože takové řazení by bylo nutně arbitrární. Ani mezi různými autory neexistuje shoda v důležitosti těchto odlišností. Výběr „nejdůležitějších“ odlišností je nicméně rovněž arbitrární a vyjadřuje názory autorů.

<sup>2</sup> A dodnes přežívá např. v podobě čtyř sazeb daně z obrátu v Chorvatsku.

<sup>3</sup> S výjimkou v té době vždy poněkud „bystřejšího“ Maďarska, které daň z přidané hodnoty zavedlo v roce 1988; diskuze o jejím zavedení se v Maďarsku tedy logicky musely vést několik let před tímto datem.

ve prospěch zdanění podniků (které mělo různou formu, zejména však šlo o daně a odvody); zdanění spotřeby i jednotlivců bylo oproti vyspělým ekonomikám výrazně podhodnoceno<sup>4</sup>.

Tyto, ale i mnoho dalších faktorů vedly nově konstituované (více či méně) demokratické vlády v střední a východní Evropě<sup>5</sup> k rozhodnutí provést velmi rozsáhlé daňové reformy. Délka přípravy nových daňových zákonů je u různých států rozdílná: V bývalém Československu šlo v podstatě o dva roky (podobně dlouho trvala příprava daňové reformy např. v Chorvatsku; zahájena byla již v roce 1996 a bude postupně probíhat i v roce 1998), ale např. v Rusku zásadní daňová reforma dosud ještě neproběhla (s jejím spuštěním se počítalo od ledna roku 1998, ale obstrukce ruského parlamentu při schvalování tzv. daňového kodexu budou znamenat oddálení jejího startu), ačkoli se o ní vážně mluví již nejméně pět až šest let.

Na sympoziu byly v pracovních skupinách diskutovány daňové problémy, jež v zásadě odpovídají obvyklému členění nejčastěji promyšlených daňových otázek. Jednalo se o zdanění osobních a firemních příjmů, včetně diskuze daňových zvýhodnění pro zahraniční investory, o přizpůsobování důchodových daní inflaci a o smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Někteří referující se zaměřili na daň z přidané hodnoty a na ekologické zdanění. Zajímavý byl rovněž příspěvek týkající se zavádění „daňového zákoníku“. Z důvodů relevantnosti pro Českou republiku se pokusíme ukázat a komentovat některé zajímavé argumenty a zkušenosti, které byly na výše uvedeném sympoziu prezentovány.

## Daňové zvýhodnění zahraničních investorů

Referát B. Gensera byl zaměřen na problematiku daňových zvýhodnění pro zahraniční investory. Zajímavým a aktuálním se nám zdá zejména pro možné využití v současných diskuzích týkajících se daňových zvýhodnění potenciálních investic zahraničních firem. Česká republika patří mezi státy (a není jich příliš mnoho), které neposkytují zahraničním investorům žádné daňové výhody. Pomineme-li určité (relativně nevýznamné) zvýhodnění zahraničních „expertů“ u zdanění jejich osobních důchodů, jež platilo do konce roku 1996<sup>6</sup>, a poněkud nesystémovou výjimku, jež byla českou vládou poskytnuta joint venture Škoda-Volkswagen Mladá Boleslav, pak jsou všechny důhody zahraničních a tuzemských fyzických i právnických osob na území ČR zdaňovány stejně. Je ale pravda, že český kabinet v poslední době přistupuje k selektivním daňovým stimulacím některých zahraničních investic. Tato daňová stimulace je založena na snížení dovozních cel na import pro zahraniční investory působící na našem území včetně osvobození takových dovozů od daně z přidané hodnoty. Jiná daňová zvýhodnění vláda podle platné legislativy ani poskytnout nemůže.

Zastánci zvýhodnění pro zahraniční investory obvykle argumentují tím, že je „žádoucí přitáhnout“ zahraniční kapitál na domácí území z důvodu přísunu vyspělých technologií a manažerských schopností, lepšího přístupu na vyspělé západní trhy nebo také z důvodů rychlejší restrukturalizace a privatizace bývalých centrálně řízených podniků. K „nalákání“ zahraničních investorů potom obvykle doporučují různé nedaňové nástroje (různé vládní garance – např. za úvěry –, přímou finanční pomoc, protekcionismus vůči případným zahraničním konkurentům atp.) nebo preferenční zdanění. Za nejdůležitější daňové faktory, které mohou ovlivnit rozhodování případných zahraničních investorů, lze přitom považovat celkovou úroveň zdanění příjmů plynoucích z tuzemských zdrojů (průměrnou sazbu daně z příjmů společností), transparentnost daňového systému (jeho jednoduchost, korektní daňovou správu, stabilitu apod.), rozsah daňových preferencí zahraničních investorů a vzájemný vztah daní

<sup>4</sup> Pravdou ovšem je, že i výdajová strana veřejných financí byla ve srovnání s tržními ekonomikami výrazně vychýlena ve prospěch dotací podniků.

<sup>5</sup> Central and Eastern European Countries – CEE's countries

<sup>6</sup> „Zahraniční experti“ jsou však nadále zvýhodněni tím, že nejsou považováni za české daňové rezidenty.

v zemi, v níž zamýšlí společnost investovat, a v její domácí zemi (charakter a obsah smluv o zamezení mezinárodního dvojího zdanění).

Konkrétní daňové zvýhodnění zahraničních investorů může mít různou podobu. Může jít o známé daňové prázdny, o tzv. investiční zápočty (možnost odpočítat si část vynaložených investic od daňové povinnosti) nebo o režim, ve kterém lze část vynaložených investic uplatnit jako položku snižující daňový základ (investment allowances). Zahraniční investory lze také stimulovat například možnostmi rychlejšího odepisování hmotného majetku, možnostmi úplného odepsání nákladů na investici v roce její realizace (tzv. expensing), možnostmi úplného odepsání investice v roce, který si poplatník zvolí (tzv. free depreciation), či vrácením cel, zejména v případě produkce takového zboží, při jehož výrobě se využívají dovozové komponenty podléhající clu a jež se většinou zpětně vyvážá (tzv. drawback clauses).

Shrneme-li a zobecníme-li daňová zvýhodnění stimulující zahraniční investory (např. podle [Mintz-Tsiopoulos 1992]), můžeme je rozdělit na: 1. daňové prázdny, 2. zrychlené způsoby odepisování počátečních investic a 3. nižší sazby daně z příjmů společností.

Daňové prázdny jsou výhodné zejména pro ty investory, jejichž podnikání přináší rychlý zisk (po dobu trvání daňových prázdin) a kteří mohou své firmy relativně rychle a bez nákladů přesunovat mezi jednotlivými zeměmi (po uplynutí daňových prázdin se jednoduše přesunou do jiné země a zde opět budou užívat daňových výhod). Daňové prázdny jsou také výhodné pro firmy, jejichž aktivity jsou financovány především emisemi akcií, protože tyto prázdny odstraňují zvýhodnění úvěrového financování firem plynoucí z toho, že nominální úroky jsou odčitatelnou položkou od daňového základu (mimo úroků plynoucích z úvěrů použitých na pořízení investičního majetku). Daňové prázdny tedy nebudou příliš stimulovat investory, kteří mají na počátku podnikání – případně i ve střednědobém horizontu – ztrátu, a investory, jejichž výroba má povahu, která nebude umožňovat snadné a nepřilíživě nákladné přesunutí do jiných zemí. Naopak daňové prázdny stimulují daňovou arbitráž firem tím, že firmy budou po skončení daňových prázdin uzavírat své dceřiné společnosti, nebo tím, že budou do dceřiných společností transferovat zisk ze země s vyšším zdaněním zisků. Další nevýhodou daňových prázdin jsou možné vyvolané „vícenáklady“. Má-li vláda sledovat a kontrolovat, zda se pomocí daňových prázdin daří naplňovat zamýšlené cíle jak v různých odvětvích, tak v objemu investic, může být taková kontrola technicky obtížná, a tedy i nákladná. Navíc stanovení kritérií, podle kterých se budou různým firmám daňové prázdny přidělovat (či dokonce výběr jednotlivých firem), s sebou bude pravděpodobně přinášet rozsáhlé distorze a zřejmě také různé druhy nečestného jednání.

Rychlejší odepsání počátečních investic se obvykle stimuluje zrychleným odepisováním investičního majetku, investičním zápočtem nebo odpočtem investice od daňového základu. I přes určité výhody související s těmito daňovými nástroji (přímé „zacílení“ daňových úlev na požadované odvětví či regiony, možnost omezit výrazný pokles daňových příjmů a daňové arbitráže přísnějším a „jemnějším“ vymezením daňových zvýhodnění) existují proti takovému způsobu stimulace zahraničních investic i poměrně závažné námitky. Častou námitkou je to, že tento typ daňových úlev diskriminuje investice do lidského kapitálu nebo do zásob a zvýhodňuje (oproti ostatním) ty investice, které velmi rychle zastarávají (investice s velmi krátkou dobou odepisování). Další nevýhoda spočívá v tom, že uplatnění rychlejšího odepisování počátečních investic je možné pouze vůči kladnému rozdílu mezi příjmy a ostatními náklady. Pokud tedy firma na počátku své činnosti nevytváří zisk (rozdíl mezi příjmy a náklady bez zrychlených odpisů počátečních investic je nulový nebo záporný), nemají rychlejší odpisy počátečních investic pro vlastníky příliš velký smysl.<sup>7</sup>

Dalším možným způsobem, jak přilákat na domácí území zahraniční investory, je snížit sazbu daně z příjmů společností tak, aby její výše (v kombinaci s velikostí daňového základu) konkurovala ostatním státům (tzv. daňová konkurence). Takový krok

<sup>7</sup> Je samozřejmé, že pokud uvažujeme potenciálně vzniklou ztrátu a její uplatnění vůči budoucímu zisku v dalších letech, může být tento závěr neplatný. V takovém případě by vlastník porovnával současnou hodnotu vytvořené ztráty se současnou hodnotou zisků, o kterých předpokládá, že je vytvoří v období, po něž může uplatňovat vzniklou ztrátu.

nediskriminuje domácí firmy před zahraničními (a protože domácím vlastníkům kapitálu-voličům nemusí být jednoduché vysvětlit, proč by měli být diskriminováni před zahraničními investory, může být tento důvod politicky rozhodujícím) ani nezvyšuje administrativní a kontrolní náklady vlády spojené se zdaněním firem. Navíc nízká sazba daně z příjmů společnosti bude přitahovat i firmy s dlouhodobými kapitálovými investicemi, které nerealizují zisk ihned na počátku podnikání. Lze rovněž očekávat, že mezinárodně výrazně konkurenceschopné firmy budou spíše než daňové prázdny vyhledávat země s dlouhodobě nízkým zdaněním zisků. Nezanedbatelnou výhodou nízkých daňových sazeb je i to, že jde o daňové nedistorzní opatření, které nesnižuje ekonomickou efektivnost národního hospodářství. Z tohoto úhlu pohledu máme v konkurenci dalších středo- a východoevropských států co dohánět.

Je samozřejmé, že pokud chce vláda zacílit daňová zvýhodnění na určité obory či regiony, stává se plošnost a neutralita nízkých daňových sazeb nevýhodou. Problém může být i výpadek daňových příjmů. Ten však nemusí být rozhodující, protože lze očekávat, že relativní význam daňových výnosů plynoucích ze zdanění firem bude v tranzitivních ekonomikách klesat a bude se (zejména z důvodů daňové konkurence) přibližovat ekonomicky vyspělým státům. Navíc lze v případě zavedení ekologických daní (viz dále) využít jejich výnosu ke kompenzaci poklesu výnosu daně z příjmů společnosti.

## Ekologické daně

Zajímavým problémem daňové politiky je také ekologická daňová reforma. Otázky spojené s využíváním ekologického zdanění jsou (nejen) mezi fiskálními a environmentálními ekonomy diskutovány mnoho let. Zatím však nelze mluvit o tom, že by některá ekonomicky vyspělá země provedla ekologickou daňovou reformu. Nejenže nebyly zavedeny ekologické daně, které by bylo možné označit za klasické pigouovské daně, ale ani výnos ostatních daní, které jsou označovány za daně s ekologickými dopady, není příliš významný<sup>8</sup>. I přes rozsáhlé diskuze v průběhu 80. let a na počátku 90. let se výnos daní s ekologickými dopady příliš nezvyšuje. Důvody, proč někteří experti (viz např. [Pearson 1995]) hovoří o tom, že ekologická daňová reforma „není již v popředí zájmu politiků“, spočívají zejména v obavách ze ztráty mezinárodní konkurenceschopnosti a v možných nepříznivých dopadech na zaměstnanost.

Jedním ze zajímavých námětů týkajících se ekologického zdanění je koncept dvojí dividendy (dvojího užitku). Referát přednesený v Záhřebu M. Ahlheimem se opíral zejména o studie (např. [Goulder 1995]), které značně „zpopularizovaly“ teorii dvojí dividendy<sup>9</sup>. Tato teorie vychází z využití dodatečných daňových výnosů ekologických daní ke snížení těch daní, jejichž účinek je nejvíce distorzní (tzv. revenue recycling). Důsledkem takového kroku by pak mohly být následující efekty:

1. Zlepšení životního prostředí v důsledku zavedení nové ekologické daně; taková daň by měla zkreslit relativní ceny v neprospěch spotřeby, resp. výroby ekologicky nežádoucích zboží a služeb. Tento efekt se označuje jako „první dividendu“.
2. Omezení neefektivnosti v ekonomice, jenž byly vyvolávány distorzními daněmi. V této souvislosti se nejčastěji (jako případ distorzních daní) uvádí osobní důchodová daň, resp. zdanění pracovních příjmů a zdanění kapitálových výnosů. Pravidelné zvýšení celkové ekonomické efektivity založené na takové „recyklaci daňových výnosů“ je označováno jako „druhá dividendu“.

<sup>8</sup> V ekologicky nejvyspělejších státech nedosahuje ani 10% podílu na celkových daňových příjmech a v ostatních státech je hluboko pod 5 %.

<sup>9</sup> Lawrence H. Goulder obdržel za referát „Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide“, přednesený na Padesátém kongresu International Institute of Public Finance v roce 1994, cenu za nejlepší přednesený referát konference. Dalším možným překladem sousloví „the double dividend concept“ je podle našeho názoru „teorie dvojího užitku“. Někdy se také v literatuře používá termín „the multiply dividends“, což by v češtině zhruba odpovídalo překladu „víceásobný užitek“.

Problémem teorie dvojí dividendy je to, že neřeší zcela jasně vzájemnou kompenzaci daňových distorzí: na jedné straně zmenšení neefektivností vyvolaných distorzním důchodovým zdaněním, na straně druhé nově vzniklé distorze vyvolané zavedením ekologických daní.

Základní přínos teorie dvojí dividendy spočívá v tom, že umožňuje vyhnout se „ocene“ zlepšení kvality životního prostředí a omezuje se „pouze“ na porovnávání užitků spojených s omezením již existujících distorzních daní s náklady na zavedení ekologických daní.

## Daň z přidané hodnoty

Pomineme-li úvahy o zavedení pigouovských ekologických daní, patří daň z přidané hodnoty mezi nejnovější a nejzásadnější daňové změny druhé poloviny tohoto století. Její oblibenost a rychlé rozšíření (za uplynulých třicet let se rozšířila z jednoho do téměř všech vyspělých států) jsou způsobeny zejména její neutralitou vůči:

1. počtu stupňů zpracování (nezáleží na počtu transakcí mezi výrobci);
2. způsobu výroby (nezáleží na tom, zda jde o odvětví výroby náročné na práci, nebo o odvětví náročné na kapitál);
3. zahraničnímu obchodu (export zboží a služeb je od daně z přidané hodnoty osvobozen, import může být zdaněn jedině stejným způsobem jako tuzemská produkce);
4. právní formě podnikání (je jedno, zda jde o tzv. korporace<sup>10</sup>, nebo o jiné /právnícké/osoby).

Nezanedbatelný vliv na rozšíření DPH mělo i to, že jde o daň s velmi stabilním výnosem (resp. daňovým základem<sup>11</sup>). Navíc jde o daň, která daňovými poplatníky není pravděpodobně vnímána tak ostře negativně jako např. osobní důchodová daň. Neutralita, výnosnost a „neviditelnost“ daně z přidané hodnoty tedy přispěly k tomu, že jde v současnosti o jednu z nejvýznamnějších daní, i když před rokem 1967 ještě neexistovala a i když např. S. Cnossen ve svém vystoupení, týkajícím se daně z přidané hodnoty, tvrdil, že přímé a vyvolané náklady na její výběr dosahují přibližně 5 % z celkového výnosu daně<sup>12</sup>.

Pokud jde o náměty a zkušenosti jednotlivých tranzitivních zemí s DPH, je z mezinárodních statistik patrné, že sazby DPH v bývalých plánovaných ekonomikách v průměru o přibližně dva procentní body přesahují průměrnou hodnotu členských zemí EU (více než 20% oproti 18–19%). Další zajímavou – a v českých poměrech navýsost aktuální – zkušeností je poznatek, že žádné vyspělé země na světě se nepodařilo sjednotit více sazeb DPH v jednu. Pouze země, kde se daň z přidané hodnoty podařilo zavést již s jednou sazbou (např. Švédsko, Bulharsko, Litva, Lotyšsko), nejsou vystaveny diskuzím týkajícím se požadavku na sjednocení různých sazeb daně. A zdá se, že ani snahy na úrovni EU nepřinášejí v přibližování sazeb DPH příliš pozitivní výsledky. Z tohoto hlediska se pak zdají iniciativy některých českých politiků pravděpodobně nerealizovatelné a zavedení dvou sazeb daně lze považovat za jednu z chyb reformy českého daňového systému.

Pokud jde o konstrukci základu daně, mezi ekonomy panuje téměř jednoznačná shoda v tom, že „nejširší možný daňový základ je nejlepší možný daňový základ“. Případy, jako je zařazení stavebnictví, finančního pronájmu automobilů či výroby energií do služeb zdanovaných nižší sazbou (což dosud platí v ČR), lze považovat (spíše než za ekonomicky odůvodnitelné případy) za výsledek různých nátlakových akcí či

<sup>10</sup> tj. v české terminologii akciové společnosti

<sup>11</sup> Jakkoli jde o daň, jejímž daňovým základem je přidaná hodnota, lze ji také vnímat jako daň, jejímž základem je příjem plynoucí z práce. Přidanou hodnotu lze také vyjádřit jako součet *mezd* a kapitálových příjmů (přičemž kapitálové příjmy se skládají z normální míry zisku, ziskové prémie a rizikové prémie).

<sup>12</sup> Jen pro ilustraci – u osobních důchodových daní se předpokládá, že přímé a vyvolané náklady spojené s jejich existencí činí 1–2 % jejich výběru.

za úlitbu „sociálním“ ohledům. Takové výjimky zužují daňový základ a – což je horší – vyvolávají rozsáhlé distorze v ekonomice včetně případných daňových úniků.

Opačným případem s podobnými výsledky jsou nápady na zavádění zvláštní „supersazby“ daně z přidané hodnoty na spotřebu „luxusního“ zboží. Jsou téměř jistě jedním z nejnákladnějších způsobů restrikce luxusní spotřeby či způsobů získání dodatečných daňových příjmů. Navíc by pro dostatečný výnos takové „daňové přírážky“ musela být mezi luxusní předměty zahrnována poměrně široká škála spotřebovávaných zboží a služeb. Učinit předmětem zvýšené sazby např. pouze šperky, kožesiny atp., jak to navrhovali někteří poslanci českého parlamentu, by mělo fiskálně zanedbatelný význam.

Problematiku daně z přidané hodnoty lze uzavřít tímto doporučením S. Cnossena [Cnossen 1997]: „Jestliže chce vláda zdaňovat spotřebu luxusního zboží a statků, efektivnější než zvyšování sazby DPH je selektivní spotřební zdanění pomocí akcí. Efektivnější a účinnější než využívat DPH je pro sociální účely využívat „sociální“ odpodíratelné položky daňového základu důchodových daní. Ještě efektivnější variantou je pak využívat cílené sociální dávky.“

## Daňový kodex

Zajímavým námětem pro reformu daňové legislativy je (po vzoru občanského či obchodního zákoníku) vytvoření tzv. daňového zákoníku (daňového kodexu). I když jde de facto „pouze“ o sjednocení základní daňové legislativy do jednoho právního předpisu, není tento způsob uspořádání daňového zákonodárství rozšířen ani ve vyspělých státech.<sup>13</sup>

Za základní výhody daňového kodexu lze (oproti jednotlivým daňovým zákonům) považovat:

1. transparentnost pro daňové poplatníky,
2. formální jednotu právní úpravy všech typů daní (formal unity),
3. věcnou jednotu zdanění (zachování stejných principů),
4. větší stabilitu daňového systému a možnost daňových poplatníků zkvalitnit své daňové plánování.

Podle některých návrhů by byl optimální daňový kodex v následující struktuře: První část zákoníku by obsahovala všeobecná zdaňovací pravidla a procesní postupy upravující povinnosti jednotlivých daňových poplatníků a berní správy. Další část by byla zaměřena na daňové právo týkající se jednotlivých předmětů daně – tj. na dílčí hmotněprávní daňové úpravy. Třetí část by se skládala ze všeobecného i specifického daňového procesního práva a poslední část by obsahovala daňové právo upravující sankce za neplnění povinností souvisejících s výběrem daně.

Otázkou ovšem je, nakolik je pro tranzitivní ekonomiky vhodné (či vůbec možné) uvažovat o tak náročném legislativním kroku. V situaci, kdy nové daňové systémy zemí střední a východní Evropy fungují jen několik málo let, a nejsou tudíž příliš stabilizované, a kdy současně dochází k rozsáhlým transformačním procesům celé ekonomiky, je konstruování daňového kodexu obtížné. Myšlenka takového kodexu totiž implicitně předpokládá poměrně stabilní daňový systém<sup>14</sup>, což je prozatím v transformujících se ekonomikách požadavek nespelnitelný. Je ale také pravda, že náklady spojené s neustálou obnovou přinejmenším stovek stran daňového kodexu nejsou systémovou námitkou proti jeho zavedení. Navíc mohou být více než vyváženy přínosy spojenými se sjednocením daňového práva.

<sup>13</sup> Nicméně rozvíjejícím se a tranzitivním ekonomikám je při zásadních a systémových změnách právního řádu zavedení daňového kodexu často doporučováno. Příkladem je Rusko, kde se kodex dlouho připravoval a v současnosti jej projednává Státní дума.

<sup>14</sup> Je samozřejmé, že změny sazeb daní či nominálních hodnot v zákonech uváděných položek (např. položky snižující základ daně) se mohou měnit i v rámci kodexu. Nemělo by však docházet k častým změnám rozsáhlých částí daňových zákonů a rovněž systémové změny ve zdanění by měly být minimalizovány.

## Závěr

Daňovou reformu realizovanou v České republice na počátku roku 1993 lze považovat za poměrně zdařilý příklad transformace zastaralého a tržním podmínkám nevyhovujícího daňového systému na moderní způsob zdanění. Český daňový systém je dosud v podstatě jednoduchý a zdaleka nedosahuje komplikovanosti jiných vyspělých ekonomik. Navíc šlo při jeho spuštění o poměrně neutrální daňový systém, který záměrně příliš nezasahoval do relativních cen. S uplynutím pěti následujících let lze konstatovat, že dochází jak ke stále podrobnějším a složitějším úpravám hmotného i procesního daňového práva (což je logické, protože zákonodárce je již schopen přesněji a jasněji formulovat příslušné pasáže zákona a rovněž musí reagovat na stále sofistikovanější snahy o legální a nelegální minimalizaci daňových povinností), tak i ke stále výraznějšímu „zanašení“ různých skupinových zájmů do českého daňového systému. I to je ovšem logický a pravděpodobně těžko odstranitelný proces, protože s tím, jak se s postupující transformací společnosti konstituují a stabilizují zájmové skupiny, roste pozvolna i jejich vliv na politické rozhodování. Snahy, předkládané některými politiky, jež jsou založeny na „zjednodušení a zprůhlednění“ daňového systému pro poplatníky, jsou tak spíše přáním než budoucí realitou. Je totiž empiricky ověřeným faktem, že výrazné daňové reformy se realizují téměř výlučně v souvislosti s dramatickými politickými nebo ekonomickými změnami.

Pokud jde o budoucí cíle daňové politiky v ČR, nabízí se jejím tvůrcům několik zajímavých možností. Jak jsme již výše naznačili, nedomníváme se, že je pravděpodobné sloučení dvou sazeb DPH do jedné. Realističtější postupem se nám zdá postupné „vyprázdňení“ skupiny zboží a služeb, na něž je aplikována snížená sazba. Jde zejména o stavebnictví, telekomunikace, dopravu, zemědělství, papírenský průmysl a vydavatelství, farmaceutický průmysl a potravinářství. Zbýlé položky zboží a služeb, na něž se vztahuje snížená sazba DPH, nejsou příliš významné a v budoucnu by je snad bylo možné při vhodné příležitosti odstranit úplně (služby a zařízení pro nemocné a tělesně postižené občany, ekologicky příznivá zařízení a služby atp.). V případě pocítované politické potřeby je efektivnější je nahradit některými odčitatelnými položkami od daňového základu daně z příjmů fyzických osob nebo ještě lépe sociálními transfery. Koneckonců, mechanismus pro poskytování cílených sociálních dávek byl již v České republice s nemalými náklady vybudován.

Určitým kompromisem mezi praktickým (pozvolným) zrušením položek zdaňovaných pětiprocentní sazbou a jednorázovým sjednocením obou současných sazeb v jednu může být pozvolnější sblížení sazeb DPH. Takový postup by nemusel vyvolat silné inflační ani sociální tlaky a koneckonců by směřoval k efektivnímu cíli. Vyžadoval by však dlouhodobou snahu vlády a parlamentu, která by nesměla podléhat politickým cyklům. Navíc by mohl pravděpodobně vyvolávat mírná, ale dlouhodobá inflační očekávání.

Zdanění důchodů fyzických osob lze samozřejmě zjednodušit snížením počtu daňových pásem a také odstraněním všech „sociálních“ odčitatelných položek snižujících daňový základ a jejich transformací na sociální dávky. Rovněž úplně odstranění vnitřního dvojího zdanění dividend a odlišné zdanění různých kapitálových výnosů zcela jistě není stavem, který by přispíval ke zvyšování celkové ekonomické efektivity. Další možnosti, jak výrazně redukovat zejména přímé, resp. pojistného sponžené s existencí osobního důchodového zdanění, by byla integrace současného zdravotního a sociálního pojistného do daně z příjmů fyzických osob a zásadní sjednocení jejich daňových základů. Lze rovněž uvažovat o odstranění dichotomie spočívající v placení pojistného jak zaměstnanci, tak zaměstnavateli. Na dokonale konkurenčním trhu by totiž mělo být (z hlediska dopadu daně, resp. pojistného) jedno, zda pojistné platí zaměstnanec, nebo zaměstnavatel, či se o jeho placení dělí v určitém poměru<sup>15</sup>. Pokud jde o zdanění příjmů právnických osob, lze zejména vzhledem k stále se zostřující mezinárodní daňové konkurenci očekávat, že velmi výrazné snížení sa-

<sup>15</sup> Na nedokonale konkurenčním trhu ovšem toto tvrzení neplatí. Je tedy zřejmé, že v některých případech by na takovém postupu „vydělali“ zaměstnanci, jindy zaměstnavatelé.



zeb daně (nebo zúžení daňového základu) v řádu např. dvaceti procentních bodů by bylo příznivým signálem pro přesun některých výrobců na území České republiky, se všemi z toho plynoucími důsledky.

Zbýlé daně, které nejsou (až na selektivní spotřební daně) příliš fiskálně významné, by rovněž bylo možné alespoň v dílčích oblastech modifikovat. Rovněž zavedení možnosti obcí a regionů výrazněji rozhodovat o výši místního zdanění (např. pomocí přírážky k dani z příjmů fyzických osob) by bylo zajímavým námětem pro podrobnější diskuzi. Za zásadní při jakýchkoli zásadnějších daňových změnách však považujeme, aby nebyly prováděny příliš uspěchaně a aby nebyly určovány pouze momentální politickou konstelací (i když podoba daňového systému byla, je a bude politikum prvního řádu). Reforma daňového systému by také neměla být úplně oddělována od systému veřejných výdajů. Výrazně ovlivnit argumenty podporující či odmítající daňovou reformu může rovněž zkoumání distribučních efektů daňových změn (jakkoli v České republice není příliš prováděno). Domníváme se, že relativně delší, ale podrobnější diskuze o cílech případné daňové reformy, krocích k jejich dosažení a jejich případných důsledcích by byla v konečném důsledku přínosnější než rychlý, nicméně ne příliš promyšlený zvrat v systému či formách zdaňování v České republice.

**Leoš VÍTEK – Alena VANČUROVÁ\***

## LITERATURA

CNOSSEN, S.: Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation. Paris, OECD 1997.

GOULDER, L.H.: Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide. International Tax and Public Finance, 1995, č. 2.

MINTZ, J. M. – TSIPOULOS, T.: Corporate Income Taxation and Foreign Direct Investment in Central and Eastern Europe. The World Bank Occasional Paper, 1992, č. 4.

PEARSON, M.: The Political Economy of Implementing Environmental Taxes. International Tax and Public Finance, 1995, č. 2.

## SUMMARY

### **Some Aspects of Tax Reforms in CEE Countries**

Alena VANČUROVÁ – Faculty of Finance and Accounting, Prague School of Economics  
Leoš VÍTEK – Faculty of Management, South Bohemian University, Jindřichuv Hradec

Tax reforms in the Central and Eastern European Countries were discussed during the "Symposium on Tax Reform in Central and Eastern Europe", which was held in Zagreb on October 2–4, 1997. This article is concerned with some tax issues, which were discussed by Symposium participants. These issues included for example tax relief for foreign investors, environmental taxes, introduction of value added tax, and the discussion regarding the tax code. The final part of the article deals with the present discussions about Czech tax reform.

---

\* Ing. Leoš Vítek, Fakulta managementu Jihočeské univerzity v Jindřichově Hradci a katedra veřejných financí VŠE v Praze

Dr. Alena Vančurová, katedra veřejných financí VŠE v Praze

Článek byl psán v průběhu září a října 1997.