

1 ZÁKLADNÍ POJMY

- 1.1 Definice daně
 - 1.2 Funkce daní
 - 1.3 Třídění daní
 - 1.4 Historie daňových teorií
 - 1.5 Daňové zásady
-

První kapitola obsahuje vysvětlení základních pojmů, které budou používány v této knize. Bude definována daň a provedeno teoretické třídění daní podle několika kritérií. Je zde i stručný přehled vývoje ekonomických teorií se zvláštním zřetelem ke zdanění. Nakonec budou uvedeny daňové principy, které uznává současná ekonomie.

1.1 Definice daně

V celém následujícím textu se budeme zabývat daněmi, které představují jeden druh příjmů veřejných rozpočtů (státních, municipálních nebo v některých zemích rozpočtů vyšších stupňů územní samosprávy a také veřejných fondů). Příjmy veřejných rozpočtů můžeme rozdělit na:

- **daně,**
- **poplatky,**
- **půjčky,**
- **dary.**

Veřejné příjmy

Daň představuje transfer¹ finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

- **Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční**

Definice daně

¹ Transferem rozumíme jednostranný pohyb zboží, služby, peněz apod. od jednoho subjektu ke druhému. Naproti tomu transakce je oboustranný pohyb, směna mezi subjekty. Proto je daň transferem a např. nákup zboží v obchodě transakcí.

placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě.

Z ekonomického hlediska patří mezi daně i **cla**, neboť se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici. V současnosti se prakticky setkáváme pouze se cly dovozními, jejichž účel je ochranný, sloužící k omezení dovozu určitého zboží nebo služeb do země nebo k cenovému zvýhodnění domácí produkce.

Pokud je platba daňového charakteru uložena jednorázově, nazývá se **dávkou**. Jako příklad můžeme uvést dávky z majetku a z přírůstku na majetku uložené po první světové válce v ČSR na válečné zisky a majetky.

Definice poplatku

■ **Poplatek** je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.

Poplatkem je tedy například poplatek za vystavení pasu, za povolení k podnikání apod. V případě poplatku vstupují subjekt a stát (obec) do transakce; subjekt dostává nějakou konkrétní protihodnotu.²

Místní poplatky do rozpočtů obcí (např. poplatek ze psa, poplatek z prodeje alkoholických nápojů), placené u nás, však nejsou poplatky v pravém slova smyslu. Mají všechny atributy místních daní a v jiných zemích se také nazývají místními daněmi.

Jasná hranice mezi daní a poplatkem v praxi neexistuje. V některých případech má platba charakter částečně daňový a částečně nedaňový.

Velmi sporným příkladem jsou např. **příspěvky na sociální zabezpečení** (a též příspěvky na jiné druhy zákonného pojištění, např. zdravotní). Tyto příspěvky nesplňují přesně podmínky pro zařazení do kategorie daní, avšak mají některé vlastnosti, které je daním velmi přibližují. Mezi daně je řadí především povinnost jejich placení, přičemž výši příspěvku určuje převážně výše důchodu, z něhož se platí – podobně jako u daně. Dále jsou to platby povinné, určené zákonem.

² V jistém slova smyslu je poplatkem jakákoliv platba za služby nebo zboží poskytované veřejným sektorem; například jízdné na státní železnici a další.

Nedaňový charakter příspěvku na sociální pojištění je dán tím, že do určité míry jeho výše závisí na výši plnění – podobně jako u poplatku. Někdy jsou příspěvky placeny do zvláštního fondu, a ne do veřejného rozpočtu jako daň; avšak příspěvky zpravidla celé náklady systému pojištění nepokrývají, a proto je nutno tyto fondy dotovat ze státního rozpočtu. V naší republice jsou příspěvky na sociální pojištění (nemocenské, důchodové a státní politika zaměstnanosti) příjmem státního rozpočtu, zatímco příspěvky na zdravotní pojištění plynou do zvláštního fondu, do něhož však přispívá i státní rozpočet.

Důležitá je při našich úvahách i skutečnost, že lidé-poplatníci mají tendenci pohlížet na příspěvky na sociální a jiné zákonné pojištění jako na daň. Je pro ně důležitá povinnost jejich placení, přičemž protiplnění neodpovídá výši příspěvku. Jinak by v roce 1993 podnikatelský svaz v České republice neusiloval o snížení příspěvků na sociální zabezpečení, na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění. Jak uvidíme později, například klasifikace daní OECD přihlíží k charakteru příspěvků na sociální zabezpečení a řadí je mezi daně.

Podobně bychom mohli vysledovat některé daňové vlastnosti poplatků a v jiných případech zase naopak nedaňové vlastnosti daní. Připomeňme si například daň silniční (má částečně charakter poplatku za užívání dálnic), daň z nemovitostí (poplatek za užívání místní infrastruktury), poplatky z prodeje (daň z podnikání), ze psů (daň ze psa, anebo poplatek za znečišťování?), za vystavení pasu (poplatek za službu, anebo daň z cestování?), vydávání televizních licencí (poplatek za obhospodařování televizní sítě, anebo daň z podnikání?) atd.

V důsledku prolínání daňových a nedaňových vlastností u veřejných plateb dochází k tomu, že se můžeme setkat s různým tříděním těchto plateb na daňové a nedaňové v klasifikaci OECD, v bilanci příjmů a výdajů státního rozpočtu České republiky, v legislativní úpravě daní a poplatků v České republice atd. V následujících kapitolách se budeme držet klasifikace platné podle OECD. Jednak nejlépe odpovídá ekonomickému chápání pojmu „daň“, jednak umožňuje mezinárodní komparaci.³

³ OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj – vznikla v roce 1960 a v současnosti sdružuje přes 30 vyspělých zemí světa včetně České republiky, která se stala členem v roce 1995. Cílem OECD je intelektuálně a politicky stimulovat hospodářský růst a mezinárodní spolupráci a podmínky vstupu se blíží podmínkám vstupu do Evropské unie.

- Půjčka** ■ ***Půjčka** je úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Je to návratná, nepovinná a nepravidelná platba účelového nebo neúčelového charakteru – podle toho, zda ji vláda přijala s úmyslem financovat určitý projekt, nebo zda jejím cílem je vyrovnat deficit rozpočtu.*

Půjčka je na rozdíl od daně a poplatku návratná včetně úhrady úroku. Veřejné půjčky se realizují zejména prostřednictvím upsání státních, obecních a dalších dluhopisů.

- Dar** ■ ***Dar** je dobrovolná nenávratná platba do veřejného rozpočtu. Dar je často v nepeněžní formě. Dar může být účelový i neúčelový.*

Závěrem této podkapitoly si utřídíme příjmy veřejných rozpočtů do přehledné tabulky s uvedením příkladů.

Tabulka 1.1 Příjmy veřejných rozpočtů – příklady

Příklady veřejných příjmů	daň	poplatek	půjčka	dar
	povinná, nenávratná, zákonem určená, neúčelová, neekvivalentní, pravidelná	dobrovolný, nenávratný, účelový, ekvivalentní, nepravidelný	dobrovolná, návratná, účelová nebo neúčelová, ekvivalentní, nepravidelná	dobrovolný, nenávratný, účelový nebo neúčelový
	daně: důchodové ⁴ , spotřební, z přidané hodnoty, majetkové atd.	poplatek za vystavení pasu	vládní dluhopis	dar obecní škole
	příspěvky na sociální zabezpečení	správní poplatky aj.	státní pokladniční poukázka	věcný dar obci
	příspěvky na zdravotní pojištění			
	cla			
	místní daně v ČR			
	dávky (dávky z majetku po první světové válce v ČSR)			

⁴ Důchodovými daněmi rozumíme daně placené jednotlivci nebo právnickými osobami z důchodů. U nás se tyto daně nazývají daněmi z příjmů (fyzických a právnických osob).

1.2 Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Jsou to:

Funkce daní

- **Funkce alokační** – uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčiny tržního selhání jsou: existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence. Alokační funkce znamená buď vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo – například do školství –, nebo naopak odejmutí prostředků z oblastí, kde jich je příliš mnoho – například zdanění ekologické. Daně obvykle „přidají“ peníze do určitých oblastí pomocí daňových úlev – například na ekologické zdroje energie.
- **Funkce redistribuční** – je důležitá proto, že lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé. Veřejné finance (daně) mají za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším.
- **Funkce stabilizační** – znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O této roli fiskální politiky se vede mnoho sporů. Odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu. Je však nesporné, že fiskální (daňový) systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele – ať už je jeho důsledek jakýkoli.

Význam daní jakožto příjmů veřejných rozpočtů vyjadřuje jejich podíl na celkových příjmech, který v ČR dosahuje více než 90 %.

1.3 Třídění daní

V této subkapitole vymežíme pomocí třídění nejdůležitější daňové pojmy, s nimiž budeme nadále pracovat. Daně lze třídit (klasifikovat) z různých hledisek. Například i podle toho, jak mohou splňovat alokační, redistribuční či stabilizační funkce. K této klasifikaci se budeme postupně vyjadřovat v dalších částech tak, jak to bude účelné. (Např. které daně dobře splňují stabilizační funkci.)

Jedno z nezákladnějších rozlišení daní je podle vazby na důchod poplatníka: na daně **přímé a nepřímé**.

Třídění podle dopadu

- **Daně přímé** platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodů a daně majetkové, případně o daně z hlavy.
- **U daní nepřímých** se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Mezi daně nepřímé řadíme daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla. Daňové zákonodárství zohledňuje rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi i terminologicky. Subjekt u daní přímých se nazývá poplatník, zatímco u nepřímých daní jsou subjekty dva: plátce – odevzdává daň finančnímu úřadu, a poplatník – fakticky ji platí v podobě vyšší ceny.⁵

V kapitole o přesunu a dopadu daní si ukážeme, že teoreticky u každé daně existuje možnost přesunu (za zvláště sporné se pokládá řazení daní z důchodů společností mezi daně přímé); přesto je však třídění daní na přímé a nepřímé velmi praktické a budeme ho často používat i v této knize – tak jak se uvádí nejčastěji.

Třídění podle objektu

Další praktické třídění rozlišuje daně podle objektu, na něž jsou uloženy. Hlavními jsou daně:

- **z důchodů (příjmů),**
- **ze spotřeby,**
- **z majetku.**

Podle objektu se daně nazývají i v daňových zákonech (viz např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob). Historie, a výjimečně i současnost, zná také daně z **hlavy**⁶ nebo podnikajícími subjekty placené tzv. daně **výnosové**⁷.

⁵ Daně z obrátů jsou obvykle chápány jako nepřímé, avšak za první republiky u nás existovala vedle nepřímých daní i daň z obrátů firem, která se zařazovala mezi přímé. Znamenalo to, že zákonodárce považuje firmy za skutečné nositele této daně.

⁶ Daní z hlavy se rozumí daň uložená každému poplatníkovi bez ohledu na jeho příjem. Je pro všechny stejná.

⁷ Daň výnosová postihuje určitý typ výnosu, jako je např. výnos ze zemědělské usedlosti, ze živnosti apod. O výnosových a důchodových daních, o rozdílech mezi nimi a o vývoji výnosových daní v důchodové se čtenář dozví více v kapitolách o osobních důchodových daních a daních z důchodů společností.

Tabulka 1.2 Daně přímé a nepřímé – příklady

daně přímé	daně nepřímé	daně, o kterých se nemluví jako o přímých nebo nepřímých
poplatník je platí na úkor svého důchodu a nepřenáší je na jiný subjekt	plátce daň sice odvádí, ale nesnižuje se mu tím jeho vlastní důchod, daň je přenesena na jiný subjekt	jedná se o daně, které jsou často označovány jako nedaňové platby
daně důchodové	daně z obratu, daň z přidané hodnoty	příspěvky na sociální pojištění*
daně majetkové	daně spotřební	příspěvky na zdravotní pojištění*
(příspěvky na sociální pojištění a příspěvky na zdravotní pojištění placené zaměstnanci a osobami samostatně výdělečně činnými)	cla (příspěvky na sociální pojištění a příspěvky na zdravotní pojištění placené zaměstnavateli)	místní poplatky v ČR

* Příspěvky na sociální nebo zdravotní pojištění někteří autoři považují za přímé či nepřímé daně, jiní je do těchto kategorií nezahnují.

Podle charakteru veličiny, z níž se daň platí, se daně třídí na:

- **kapitálové,**
- **běžné.**

Objektem daně může být stavová veličina vyjadřující množství, zásobu, stav. *Daně uložené na stavovou veličinu se jmenují kapitálové.* Stavová veličina se zjišťuje k určitému okamžiku, resp. dni (viz kurz statistiky). Stavovou veličinou neboli zásobou kapitálu je: množství zboží na skladě, stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu. Daněmi kapitálovými jsou pak daně z majetku. Patří sem i daně dědické a darovací, neboť zde se zdaňuje majetek jako takový; objektem daně je jeho stav.

Objektem daně může být i toková veličina, vyjadřující tok, přesun. *Daně uložené na tokovou veličinu se nazývají běžné.* Toková veličina se zjišťuje za časový úsek, jako je rok, měsíc apod., který je ohraničen dvěma časovými okamžiky (tj. „od do“). Tokovou veličinou je produkt, důchod, přidaná hodnota, spotřeba atd. Nejdůležitějšími daněmi běžnými jsou tudíž daně důchodové, spotřební a daň z přidané hodnoty. Mezi daně běžné patří i daně z kapitálových výnosů, a to proto, že kapitálový výnos je veličina toku.

Třídění podle veličiny

Třídění podle adresnosti

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka třídíme daně na:

- **osobní,**
- **in rem** (latinsky „in rem“ = „na věc“).

Daně osobní jsou adresné a mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnost. Osobními daněmi jsou daně důchodové, placené fyzickými osobami (tj. osobní daně důchodové). Daně in rem se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Proto daně spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, ale také důchodové, placené společnostmi a majetkové, nezohledňující platební schopnosti poplatníků, jsou in rem.

Třídění podle druhu sazby

Podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu rozlišujeme daně:

- **stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu,**
- **specifické,**
- **ad valorem** (latinsky „ad valorem“ = „k hodnotě“).

Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální a z hlavy. Všechny subjekty platí daň jenom proto, že existují. Paušální daň nemusí být však stejně velká pro všechny poplatníky a daňová teorie uvažuje daň uloženou každému poplatníkovi na základě platební schopnosti. Protože poplatník nemůže ovlivnit výši daně z hlavy ani daně paušální, nemají tyto daně distorzní efekty. Daní z hlavy však nebyly daně placené z nevolníků v době feudalismu, neboť v tomto případě byl subjektem daně šlechtic a objektem nevolníci; tedy vlastně pracovní síly.

Daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu (např. počet litrů čistého alkoholu) – také se jim říká jednotkové. Patří sem daně spotřební. Rovněž daně pozemková a domovní, stanovené na základě rozlohy pozemku nebo velikosti užívané plochy, jsou specifické. Mezi daně specifické můžeme vlastně zařadit i daň z hlavy, neboť ta je rovněž stanovena podle počtu jednotek – hlav.

Daně ad valorem se určují podle ceny zdaňovaného základu. Daň z přidané hodnoty nebo daň obrátová jsou tudíž ad valorem. Ad valorem je vlastně i daň důchodová nebo výnosová, neboť i u nich se jejich výše určuje ze základu daně v peněžních jednotkách.

Třídění podle daňového určení

Podle daňového určení, tj. podle rozpočtu, do kterého plynou, klasifikujeme daně takto:

- **státní (ve federálních státech daně federální),**
- **municipální,**

- **vyšších územněsprávních celků** (ve federálních státech, např. daně jednotlivých států federace v USA),
- **svěšené** (celostátně platné daně, plynoucí do vládních rozpočtů nižších úrovní).

Důležité třídění daní se týká statistického zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů, které provádějí různé národní či mezinárodní instituce. **Institucionální třídění** daní slouží k účelům srovnávacím a řídicím. Třídění musí zároveň splňovat podmínku statistické vykazatelnosti u zpravodajských jednotek. Nejvýznamnější jsou klasifikace daní Eurostatu, OECD nebo Mezinárodního měnového fondu, sloužící pro účely sestavení státních rozpočtů, a Statistika národních účtů OSN, sloužící ke sledování hrubého domácího produktu a ostatních makroekonomických agregátů. Nemůžeme pominout ani třídění daní podle bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu České republiky.

**Třídění
institucionální**

Do daní se v klasifikaci OECD (OECD, 2014) řadí i povinné příspěvky na sociální zabezpečení. Definice daně je podle této organizace následující:

Dan je povinná nenávratná platba ve prospěch veřejné vlády. Daně jsou nenávratné v tom smyslu, že užitek, který za to vláda poplatníkovi poskytuje, není normálně v proporcii k jeho platbě.

Tato definice umožňuje zahrnout do daní i povinné příspěvky na sociální zabezpečení (výplaty důchodů nebo zdravotní péče „normálně“ v proporcii k platbě nejsou, i když zde jakýsi vztah je).

Klasifikace daní OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin a dalších podskupin takto:

**Klasifikace
OECD**

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácností

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z pozůstalostí, dědické a darovací

4310 Daně z pozůstalostí a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4510 Z čistého jmění

4520 Ostatní nepravidelné

4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

5100 Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek
zboží a úpravy zboží

5110 Daně všeobecné

5111 Daň z přidané hodnoty

5112 Daně prodejní (obratové)

5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb

5120 Daně ze specifických⁸ zboží a služeb

5121 Spotřební daně

5122 Zisky z fiskálních monopolů

5123 Cla a dovozní daně

5124 Vývozní daně

5125 Daně z investičního zboží

5126 Daně ze specifických služeb

5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí

5128 Ostatní daně ze specifického zboží a služeb

5130 Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120

5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo
vykonávání určitých činností

5210 Pravidelné daně

5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel

⁸ Pozor, v tomto případě se slovem „specifické“ rozumějí daně na vybrané zboží, a ne daně jednotkové (i když tyto daně jsou většinou i jednotkové).

- 5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
- 5213 Ostatní pravidelné daně
- 5220 Nepravidelné daně
- 5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
- 6000 Ostatní daně**
 - 6100 Placené výhradně podniky
 - 6200 Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

Tato klasifikace má sloužit hlavně pro porovnání různých zemí, avšak neshoduje se plně s ekonomickými hledisky. Vidíme, že třídí daně podle předmětu zdanění, zároveň podle subjektu, který daně platí, a podle účelu (příspěvky na sociální zabezpečení zvláště). Protože hlavním kritériem třídění je předmět daně, jsou například ekologické daně (pod názvem daně z uhlovodíkových olejů a ostatních energetických zdrojů) zařazeny do skupiny 5121 – spotřební daně.

Důležitým hlediskem je, zda jsou daně placeny domácnostmi či podniky a též zda jsou pravidelné, či nikoli.

Další ekonomické vlastnosti daní lépe odhalí třídění podle některých hledisek již uvedených nebo následující třídění daní podle koloběhu příjmů a výdajů v ekonomice.

1.3.1 Koloběh příjmů a výdajů v ekonomice⁹

Daně jsou ukládány soukromému sektoru, a tak na různých místech redukuje tok soukromých peněz. Graf koloběhu příjmů a výdajů v soukromé ekonomice je proto užitečnou pomůckou, jak od sebe daně odlišovat.

V grafu proudí peníze ve směru šipek, zatímco zboží a služby se pohybují v protisměru. Body 1–15 znázorňují místa potenciálního zdanění.

Vidíme, že v koloběhu vystupují subjekty dvojího druhu: **domácnosti a firmy**, a vyskytují se tři trhy: **trh zboží, trh výrobních faktorů a trh kapitálu**.

Subjekty platí daně na trzích, a to buď z prodeje, nebo z nákupů.

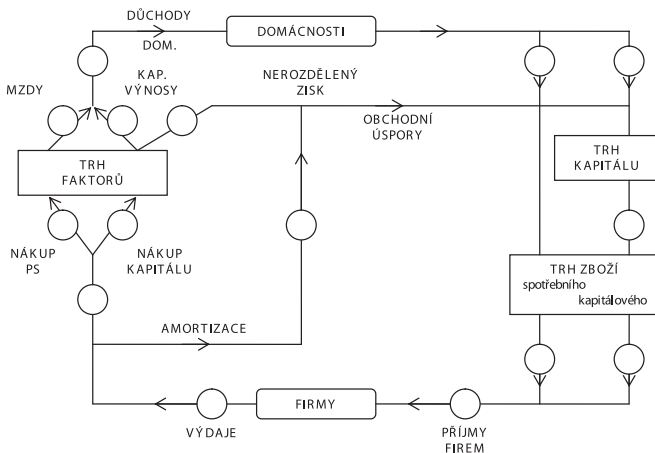
Vláda má možnost uložit následující daně (ne ve všech bodech koloběhu se daně ukládají):

1. Daň z důchodů jednotlivců, příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Možné daně

⁹ Koloběh publikoval Musgrave, Musgraveová, 1994.

Graf 1.1 Koloběh příjmů a výdajů v ekonomice



Pramen: Musgrave-Musgraveová (1994, s. 196)

2. Daň osobní výdajovou (zdanění spotřebních výdajů jedinců).
Touto daní se dá postihnout osobní výdajová kapacita, která se získá jako důchod včetně kapitálových přírůstků a přijatých půjček s odečtením výdajů na nákup kapitálu, poskytnutých půjček a splacení dluhů. Oproti daní důchodové, postihující důchod neboli „to, co poplatník společnosti dává“, tato daň postihuje „to, co poplatník od společnosti získává“, což bývá uváděno jako spravedlivější.¹⁰
4. Daň ze spotřeby, prodejní daň a daň z přidané hodnoty spotřebního typu.
6. Daň z prodeje kapitálového zboží.
7. Daň z příjmů firem.
10. Daň ze zisku nebo z přidané hodnoty důchodového typu¹¹.
11. Daň z objemu mezd placená zaměstnavatelem, příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem.
12. Daň ze zisků a úroků placená podniky.
13. Daň ze mzdy placená zaměstnancem, příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnancem.

¹⁰ Viz kapitola o spravedlnosti.

¹¹ O této daní více v kapitole o zdanění spotřeby.

14. Daň z dividend, úroků a renty, placená fyzickými osobami.

15. Daň z reinvestovaného zisku.

Schéma znázorňuje toky veličin, a proto v něm zdanění stavových objektů přímo nenalezneme. Pokud bychom chtěli uvažovat daně majetkové, pak bychom je museli interpretovat jako zdanění důchodu plynoucího z majetku. Například daň domovní z domu obývaného jeho vlastníkem by se mohla interpretovat jako daň z naturální spotřeby (bod 2); daň z domu užívaného k podnikání jako daň z použití výrobního fondu (bod 12).

Na základě zobrazeného koloběhu lze provést užitečné třídění daní:

■ **Podle trhu, na němž jsou uloženy:**

- daně uložené na trhu produktů [výdajové daně (2), daň z přidané hodnoty (4), spotřební a prodejní daně (4) a daně majetkové (2)];
- daně uložené na trhu výrobních faktorů [daň z přidané hodnoty důchodového typu (10), daně z mezd (11 a 13), ze zisku korporací (12), dividend a rent (14), důchodová (1) a majetková (12)].

Třídění podle
trhů

■ **Podle subjektu, jenž platí:**

- daně placené domácnostmi [důchodová (1), ze mzdy (13), ze zisku, dividend a úroků (14), výdajová (2) a majetková (2)];
- daně placené firmami [spotřební a prodejní (4), daň z přidané hodnoty spotřebního typu (4), daň z přidané hodnoty důchodového typu (4), daň z objemu mezd placená zaměstnavatelem (11), daň ze zisku korporací (12), daň majetková (12)].

Třídění podle
subjektu

■ **Podle postavení daňového subjektu na trhu:**

- daně placené prodávajícím [spotřební a prodejní (4), z přidané hodnoty spotřebního typu (4), osobní důchodová (1), ze mzdy (13)];
- daně placené kupujícími [z přidané hodnoty důchodového typu (10), z objemu mezd placená zaměstnavatelem (11), ze zisku korporací (12), majetková (12), osobní výdajová (2)].

Třídění podle
strany trhu

1.3.1.1 Daně ekvivalentní

*Pokud mají dvě daně, různé z formálního hlediska, stejné ekonomické důsledky, říkáme, že jsou **ekvivalentní**.* Ekonomickými důsledky rozumíme: vyráběné množství, ceny a důchody.

Definice
ekvivalentních
daní

Na konkurenčním trhu platí,¹² že nezáleží na tom, kdo daň odevzdává do veřejného rozpočtu čili kdo je plátcem daně. Daně uložené na stejný objekt na různých stranách trhu jsou tudíž ekvivalentní. Také daně uložené v bodě 4 (z prodejů) a v bodě 2 (ze spotřebních výdajů) jsou ekvivalentní. Stejně tak jsou ekvivalentní daně ze mzdy placené zaměstnavatelem (11) nebo zaměstnancem (13), pokud je ovšem trh práce konkurenční.

Vzhledem k tomu, že v ekonomice se celkové důchody a outputy (ex post) rovnají, jsou ekvivalentními daněmi daně všeobecného typu (uvážujeme ekonomiku bez úspor):

- z prodejů výrobních faktorů (důchodová),
- z nákupů výrobních faktorů (ze zisku a z mezd),
- z prodejů produktů (spotřební nebo DPH),
- z nákupů produktů (výdajová).

Uvedené daně najdeme v grafu 1.1 zobrazené na hlavních spojnicích koloběhů příjmů a výdajů v ekonomice.

1.3.2 Třídění daní podle stupně progresse

Definice progrese

Toto třídění je zvláště důležité v souvislosti s požadavkem spravedlnosti. Pro posouzení spravedlnosti zdanění je užitečné vědět, zda platí relativně větší daň bohatí, nebo chudí. Proto nás zajímá, jak se mění míra zdanění buď celková, nebo jednotlivých daní s růstem důchodu.

Rozlišujeme pak daně:

- **Proporcionální** – *s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění¹³ nemění.*
(Poplatník platí stejné % svého důchodu jako daň, bez ohledu na výši důchodu.)
Platí: podíl daň/důchod je konstanta.
- **Progresivní** – *s růstem důchodu míra zdanění roste.*
(Poplatník platí tím větší část svého důchodu jako daň, čím je důchod vyšší.)
Platí: daň/důchod je rostoucí funkcí důchodu.

¹² Viz kapitola o přesunu a dopadu daně.

¹³ Míra zdanění je podíl daně placené jednotlivcem na jeho důchodu. Naproti tomu sazba daně je podíl daně na základu daně.

- **Regresivní** – *s růstem důchodu míra zdanění klesá.*
(Poplatník platí tím menší část svého důchodu jako daň, čím je důchod vyšší.)
Platí: daň/důchod je klesající funkcí důchodu.

Progresivní důchodová daň

Příkladem progresivní daně je **daň důchodová**, u níž je možno progresivitu vložit do konstrukce, neboť daň se platí jako určité procento z důchodu. Stupeň daňové progresie je zde vyjádřen přímo daňovou sazbou.

Například v daňovém systému ČR byla dříve daň z příjmů fyzických osob (což je osobní důchodová daň) progresivní. Tabulka 1.3 ukazuje, jakým daňovým sazbám při této dani podléhají tři poplatníci s různě vysokými důchody.

Tabulka 1.3 **Progresivní důchodová daň**

Poplatník	I	II	III
I. zdanitelný důchod	50 000	300 000	1 500 000
II. nezdanitelná část	-38 040	-38 040	-38 040
III. daňový základ	11 960	261 960	1 461 960
IV. daň*	1 785	49 095	428 244
V. průměrná sazba daně	3,6 %	16,4 %	28,5 %
VI. mezní sazba daně	15 %	25 %	32 %

* Daň je vypočítána podle tabulky pro výpočet daně (§ 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob, ve znění platném pro rok 2003).

Pro daň **progresivní**, jak vidíme, platí:

- *průměrná sazba daně roste s růstem důchodu,*
- *mezní (marginální) sazba daně (daň z poslední jednotky důchodu) je větší než sazba průměrná.*

U daně důchodové s klouzavou progresí, tak jako v uvedeném případě, je marginální sazba daně podle pásem uvedena v zákoně. Například v našem daňovém systému byly před rokem 2008, kdy se zavedla rovná daň, marginální sazby daně: 15, 25 a 32 %.

Stupeň progresie u daní spotřebních

Složitější je situace u ostatních daní, u nichž je daňový základ odlišný od důchodu poplatníka. Potom můžeme podíl daně na důchodu vyjádřit pomocí dvou zlomků jako jejich součin:

Dvě definice
progresivní
daně

$$\frac{\text{daň}}{\text{důchod}} = \frac{\text{daň}}{\text{ZD}} \cdot \frac{\text{ZD}}{\text{důchod}},$$

kde ZD je základ daně.

Tak dochází k tomu, že ačkoli první výraz na pravé straně rovnice – sazba daně – je stejný pro všechny poplatníky, míra zdanění roste, nebo klesá s růstem důchodu. Daň spotřební a daň z přidané hodnoty jsou často regresivní, neboť druhý výraz (sklon ke spotřebě) je klesající funkcí důchodu.

U spotřebních daní je stupeň daňové progresivity funkcí **elasticity poptávky** daného statku vzhledem k důchodu. Při elasticitě rovné jedné je daň proporcionální, při elasticitě větší než jedna je daň progresivní a při elasticitě menší než jedna je daň regresivní.

Příklady daní s různým stupněm progresivity ukazují další dvě tabulky.

Proporcionální spotřební daň

Na výrobek X je uložena spotřební daň o velikosti 10 Kč z každého kusu. Uvažujeme tři poplatníky s různými důchody (a považujeme je za „typické“ v dané důchodové skupině).

Tabulka 1.4 **Proporcionální spotřební daň**

Poplatník	I	II	III
I. důchod	30 000	100 000	200 000
II. spotřeba výrobku X	10 ks	33 ks	66 ks
III. daň	100	330	660
IV. průměrná míra zdanění (III./I.)	0,33 %	0,33 %	0,33 %
V. mezní míra zdanění	0,33 %	0,33 %	0,33 %

Vidíme, že platí:

- *průměrné daňové zatížení se nemění s růstem důchodu,*
- *marginální daňové zatížení (podíl daně v poslední jednotce důchodu) se rovná průměrnému.*

Regresivní spotřební daň

U mnoha výrobků základní potřeby je daň regresivní.

Tabulka 1.5 Regresivní spotřební daň

Poplatník	I	II	III
I. důchod	30 000	100 000	200 000
II. spotřeba výrobku X	3 ks	50 ks	50 ks
III. daň	30	500	500
IV. průměrná míra zdanění (III./I.)	1,00 %	0,50 %	0,25 %
V. mezní míra zdanění	0,90 %	0,40 %	0,00 %

Marginální míra zdanění je odhadnuta, protože ze zadání příkladu není jasné, kolik jednotek spotřebního zboží si nakupují poplatníci z posledních jednotek důchodu. U daného výrobku jeho spotřeba při dosažení určité úrovně důchodu už dál neroste, takže marginální daňové zatížení je od této úrovně rovno 0.

Pro daň **regresivní** platí:

- *průměrné daňové zatížení klesá s růstem důchodu,*
- *marginální daňové zatížení (podíl daně v poslední jednotce důchodu) je menší než průměrné.*

Z posledních dvou tabulek je zřejmé, jak stupeň progresse daně spotřební není závislý na zákonné sazbě daně (10 Kč/kus), ale výlučně na výši spotřeby zdaněného výrobku u různých příjmových skupin poplatníků (tj. na důchodové elasticitě poptávky).

Tento možná poněkud zdlouhavý výklad chtěl ozřejmit jedno z nejdůležitějších hledisek hodnocení daní a podstatný rozdíl mezi zákonnou sazbou daně a dopadem daně na jednotlivé poplatníky. K problému dopadu daňového břemene na poplatníky s různými příjmy se podrobněji vrátíme v kapitole o daňové spravedlnosti.¹⁴

Daně lze třídit i podle toho, jak splňují požadavky, které na ně klademe. Východiskem této klasifikace je daňová teorie. U každého daňového požadavku je možno specifikovat, které daně ho splňují dobře a které hůře nebo vůbec, čili třídíme daně na „dobré“ a „špatné“. Následující kapitoly se nepokoušejí o nic jiného než o takovýto způsob třídění.

¹⁴ O tom, proč ve skutečnosti někdy daň neplatí ten, jemuž byla zákonem uložena, pojednává kapitola třetí.

1.4 Historie daňových teorií

Dnešní teoretické a politické názory na daně jsou důsledkem historického vývoje. Historické zápasy a tříbení ekonomických, politických, filozofických i náboženských názorů zanechaly své stopy i v současných daňových teoriích. Nejvíce se to projevuje v pokračujícím soupeření názorů keynesiánské školy a směrů liberálních, jako je monetarismus a teorie strany nabídky.

Daňová teorie se rozvíjela v rámci filozofie a náboženských učení již ve starověku (Aristoteles) a ve středověku (Tomáš Akvinský, Tomáš Štíttný ze Štíttného). Názory na daně vyslovovali i merkantilisté a další myslitelé, kteří přispívali k proměně středověkých názorů v novověké.

Klasická ekonomie

Prvními intelektuály, o jejichž myšlení můžeme hovořit jako o uceleném ekonomickém systému, na jehož základě vysvětlovali i povahu a funkce daní, byli však v 18. století francouzští fyziokraté (François Quesnay) a především angličtí klasičtí, tzv. političtí ekonomové, považovaní za zakladatele ekonomie jako vědy – Adam Smith a David Ricardo.

Svá učení zakládali na přirozenoprávní teorii (viz empirismus F. Bacon), podle níž mají jednotlivci svá přirozená práva (už tedy ne „božské přirozené právo“). Svoboda jednotlivce je tak základním předpokladem i východiskem hospodářské teorie a politiky (**hospodářský liberalismus** či **individualismus**).

Liberalismus se musel především vyrovnat s rozporem, který vzniká mezi uznáváním přirozených práv člověka a současnou potřebou vybírat daně. Rozpor je překonán na základě tzv. **směnné teorie daňové**, podle níž jsou daně protihodnotou za služby poskytované jedincům státem.

(Směnná teorie daňová byla poprvé formulována v 17. století filozofem Thomasem Hobbesem. Podle něj vede uplatňování přirozených práv jedinců ke stavu „války všech proti všem“. Je tudíž nutná státní autorita, která zajistí mír; a cenou za něj jsou daně.)

Adam SMITH (1723–1790), představitel klasické anglické ekonomie, tzv. politické ekonomie, vyložil roku 1776 své ekonomické učení ve dvoudílném „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“. (Smith, 1956) A. Smith byl ekonomický liberalista, objevitel a zastánce proslulé „**neviditelné ruky trhu**“. Činnost národního hospodářství je podle něj založena na svobodném konání jednotlivců, které vede k tzv. přirozenému řádu, systému „přirozené svobody“, jenž se ustaví sám, jakmile bude odstraněno státní omezení. Avšak i takový systém potřebuje panovníka. Smith nejprve zdůvodňuje panovnické (státní) finanční

potřeby a provádí rozbor panovníkových výdajů. Stát musí zajišťovat vnější obranu, vnitřní pořádek včetně právního řádu a veřejné služby (např. školství); k financování těchto funkcí slouží především daně.

Tím, že daně odebírají prostředky ze soukromého sektoru, omezují jeho akumulaci a produktivitu. Podle Smithe jsou státní výdaje neproduktivní, neboť podle jeho teorie je produktivní pouze práce v materiální výrobě. Co nejnížší úroveň státních výdajů je proto v zájmu růstu bohatství národa. Státní rozpočet by měl být vyrovnaný. Smith ostře kritizuje obrovský státní dluh Velké Británie, o němž se domnívá, že nebude nikdy splacen.

A. Smith formuloval známé **čtyři daňové kánony**,¹⁵ které vyjadřují zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti (efektivnosti):

**Smithovy
kánony**

I. „V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“

Smith se prvním kánonem hlásí ke směnné teorii daňové,¹⁶ neboť uplatnění tohoto principu přirovnává k pachtu velkého panství mnoha nájemcům-pachtýřům. Každý nájemce platí pachtovné jakožto úhradu za výdaje spojené se správou tohoto panství. Podíl jednotlivce závisí na prospěchu (důchodu), který jednotlivec získává. Smith zdůrazňuje, že spravedlnost si žádá, aby mezi druhy důchodů (renta, zisk, mzda) nebyl činěn rozdíl.

II. „Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoli jinému naprosto jasné.“

Princip určitosti chrání poplatníka před výběřčími daní, jimž by jinak byl vydán na milost či nemilost.

III. „Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.“

Jako příklady uvádí Smith daň z nájemného, která se platí v době placení nájemného, kdy pronajímatel je nejspíše schopen daň uhradit. Daň z přepychového zboží platí vlastně spotřebitel a tato daň mu též vyhovuje, neboť je hrazena postupně tak, jak je zboží kupováno.

IV. „Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.“

¹⁵ Viz Smith (1958, s. 392–394).

¹⁶ Směnná teorie daňová se nazývá též „principem prospěchu“.

Smith specifikuje 4 zdroje neefektivnosti výběru daní:

1. Vyžaduje-li výběr daně práci mnoha úředníků.
2. Pokud daň brání podnikání a odrazuje od určitých činností.
3. Exekuce mohou postihnout nešťastníky tak, že je ekonomicky zničí. To má za následek, že již dále nebudou platit daň. Špatně uložená daň je vlastně „pokušení a za to, že podlehne, je poplatník trestán“.
4. Vybírání daně, pokud je spojeno s nepříjemnostmi, šikanováním a křivdou, je pro poplatníka vlastně totéž co další náklad.

Po obecném pojednání o daních se Smith zabývá různými druhy daní jednotlivě a zkoumá, kdo skutečně nese daňové břemeno a jak ta která daň odpovídá daňovým zásadám. Například nedoporučuje zdaňovat mzdy, neboť tato daň se přenáší do cen.

Výsledkem Smithových úvah je návrh na daňový systém obsahující několik různých daní – tzv. daňový **pluralismus** (soustava daní) jakožto návod pro hospodářskou politiku státu.

Ačkoli mnohé názory A. Smithe byly již překonány vývojem ekonomické teorie i praxe (např. pracovní teorie hodnoty, teorie produktivní práce), jeho daňové kánony platí dodnes a i současní ekonomové-teoretici se na ně odvolávají ve svých pracích.

Druhým významným anglickým politickým ekonomem byl **David Ricardo** (1772–1823). Znal dobře Smithovo „Bohatství národů“ a zastával podobné názory jako Adam Smith – včetně názoru na neproduktivnost státních služeb. Ve svém díle „Zásady politické ekonomie a zdanění“, jež mělo podobně velký ohlas jako ve své době „Bohatství národů“, považuje daň za zlo vyžádané státními výdaji, které nemohou rozmnožit ani důchod, ani blahobyt národa.

D. Ricardo souhlasil s názorem J. B. Saye: „Nejlepší finanční plán je málo utrácet, nejlepší daň je ta, která je nejmenší.“¹⁷

Ricardo se podrobně zabýval daňovým přesunem a dopadem, a vytvořil tak klasickou teorii daňového přesunu. Stejně jako u Smithe platí i pro Ricarda, že mnohé z jeho závěrů jsou platné dodnes.

Princip platební neschopnosti

Angličan **John Stuart Mill** (1806–1873) už nebyl zastáncem pracovní teorie hodnoty jako Smith a Ricardo, ale zastával teorii tří výrobních činitelů (půda, práce, kapitál). U daní odmítal aplikaci principu

¹⁷ Ricardo (1956, s. 171).

prospěchu, neboť daně financují činnost státu spočívající v ochraně osob a majetku a v dalších sociálních činnostech. Uplatnění principu prospěchu by nutně vedlo k regresivním sazbám. Chudí totiž více těží ze státní podpory. Mill se stává prvním moderním zastáncem **principu platební schopnosti (berní způsobilosti)**. Protože lidé nejsou ochotni platit za jiné, je nutno nastolit daňovou povinnost na základě principu **rovné obětí**. Všichni občané mají daní utrpět stejnou újmu, i když nemají stejné příjmy. V tom spočívá daňová spravedlnost. Od určitého daněprostého minima by měly být důchody zdaněny proporcionálně, neboť vyšší důchody vyplývají z usilovné práce. Progresivní zdanění by je tudíž postihlo nespravedlivě a zároveň má destimulační účinky. Progresivní zdanění je však přípustné u daně dědické.

Neoklasicismus

V poslední třetině 19. století dochází v ekonomické vědě k tzv. marginalistické revoluci – procesu, jež můžeme považovat za počátek současné ekonomie. Z ekonomických škol této i pozdější doby, jejichž učení bylo založeno na zkoumání marginálních (mezních) veličin, je jich několik zahrnováno do společného směru: tzv. neoklasicismu. Přesné vymezení kategorie těchto ekonomů se však může mezi různými autory poněkud lišit. My v této knize zahrneme mezi neoklasiky školu rakouskou včetně severské (Wieser, Menger, Sax, Wicksell, Lindall), cambridgeskou (Marshall, Jevons, Edgeworth, Pigou) a lausannskou (Walras, Pareto).¹⁸

Hlavním předmětem zkoumání neoklasiků je rovnováha na dokonale konkurenčním trhu. Vychází se ze subjektivní teorie hodnoty (již ne z pracovní teorie) a používají se metody marginální (mezní) analýzy. Teorie subjektivního užítku vede k soustředění na poptávku individuálního spotřebitele. Individuální spotřebitel má potřebu nejen soukromých statků, ale i statků veřejných, a tak se veřejný sektor zahrnuje do obecné teorie hodnoty. Veřejný sektor přestává být výjimkou z obecných pravidel ekonomického systému (viz u anglických klasiků: neproduktivní činnost, kterou je nutno snižovat), ale je jeho integrální součástí.

K maximu celkového blahobytu dochází tak, že jednotlivci na základě svých preferencí porovnávají mezní užitek statku s cenou. Tento základní zákon efektivnosti platí jak pro soukromé, tak pro veřejné statky. Rozdíl mezi nimi je v tom, že privátní statky jsou prodávány všem

¹⁸ Srov. Sojka (1991, s. 47).

za stejnou cenu. Jedinec pouze určuje spotřebované množství podle toho, kdy se mezní užitek (jenž je funkcí spotřebovávaného množství) rovná ceně. Veřejné statky se naproti tomu vyznačují svou dostupností všem ve stejném množství. Aby se u nich mezní užitek rovnal ceně a vzhledem ke skutečnosti, že mezní užitek mají různí lidé při stejném množství různý, musí existovat individuální ceny (tj. různý příspěvek ve formě daně). Výsledkem je, že jedinci platí daně podle prospěchu, který mají z veřejných služeb.

Musgrave a Peacock¹⁹ proto nazvali princip prospěchu „nejvyšším zákonem fiskální ekonomiky“.

Nadměrné
břemeno
daně

Neoklasikové jako první použili poptávkových a nabídkových křivek a teorie „přebytku spotřebitele a přebytku výrobce“ k analýze daňového přesunu a dopadu (Fleming Jenkin – 1871; i když on ještě přímo tyto termíny nepoužíval) a ukázali, jak daňové břemeno převyšuje vbranou daň. Toto převýšení je dnes známo jako „nadměrné břemeno zdanění“.²⁰

Emil Sax v roce 1887 vydal knihu, kterou sám charakterizoval jako pojednání o „ryzí teorii státních financí“. Tím chtěl upozornit na to, že ze svých úvah vyloučil neekonomické, tj. etické a politické, prvky. Zprvu přijímal směnnou teorii daňovou v neoklasickém duchu. V roce 1924 uvedl její obměnu, založenou na dvojím hodnocení veřejných statků a nákladů na ně státem:

1. hodnocení vychází z předpokládaného subjektivního hodnocení občana,
2. hodnocení vychází z hledisek státu.

Sax předpokládal, že obě hlediska se shodnou a že budou souhlasit i se skutečným hodnocením občana.

Friedrich Wieser (1851–1926) byl profesorem v Praze a ve Vídni. Z jeho daňové teorie uveďme tento názor: Stát má zajišťovat ochranu občanů a podmínky pro rozvoj výroby, a nikoli uspokojování potřeb jednotlivců. Proto Wieser není zastáncem progresivního zdanění.

Anglosaská neoklasická (cambridgeská) škola vychází z Milla (zásada rovné oběti občanů) a Benthama (největší štěstí pro co největší počet lidí). Dochází k závěru, že rovnou mezní obětí všech je dosaženo i celkové minimální oběti. Z této teze vyplývá potřeba progresivního zdanění vzhledem k tomu, že mezní užitečnost statku klesá s jeho množstvím. **Arthur Cecil Pigou** (1874–1959), zakladatel ekonomiky

¹⁹ Musgrave (1958, s. 81).

²⁰ Pojednává o něm kapitola 2.

blahobytu, viděl cestu ke společenskému blahobytu v rovnoměrnějším rozdělení důchodů prostřednictvím rovné marginální oběti a nejmenší úhrnné oběti (progresivní zdanění). Podle něj tkví hlavní rozdíl mezi soukromým a veřejným statkem v externalitách. Tam, kde společenské náklady jsou větší než privátní, musí nastoupit daň.

Píou se též zabýval oznamovacím efektem daně. Oznamovací efekt má za následek změnu chování poplatníka ještě před uvedením daně do praxe a způsobuje tzv. oznamovací břemeno spotřebitele a přebytek výrobce.²¹

Představitel skandinávské neoklasické školy **Knut Wicksell** (1851–1926) akceptoval princip prospěchu, ale zároveň říká: „Je jasné, že spravedlnost ve zdanění předpokládá spravedlnost v existující distribuci bohatství a důchodů.“²² Pokud existuje distribuční spravedlnost, pak daňová spravedlnost spočívá v platbě za veřejné služby. Pokud distribuční spravedlnost neexistuje, je nejprve třeba nespravedlivě nabyté důchody odčerpát zvláštním zdaněním.

Neoklasický model, kdy jednotlivci vyjadřují své preference ohledně veřejných statků, považuje za prakticky neuskutečnitelný a navrhuje použití aproximačního procesu (volební proces).

Keynesiánská teorie zdanění

Hospodářská krize koncem 20. a počátkem 30. let 20. století znamenala velký otřes pro neoklasickou ekonomii a – jak se zdálo – i vystřízlivění pro stoupence „neviditelné ruky trhu“. Příčiny hluboké deprese, krachu měnového systému a obrovské nezaměstnanosti se nedaly vysvětlit tradičními mikroekonomickými přístupy marginalistů.

Zatímco neoklasičtí ekonomové hledali východisko z krize především v omezování státních výdajů s cílem dosáhnout vyrovnaný státní rozpočet, přichází britský ekonom **John Maynard Keynes** (1883–1946) s novou rozpočtovou teorií.²³ Svě myšlenky publikuje roku 1936 v knize „Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz“.

Neoklasikové se domnívali, že rovnováha na trhu nastává v dokonale konkurenční ekonomice spontánně působením tržních sil a při využití

Hospodářská
krize

²¹ V praxi se projevil tento efekt často. Vzpomeňme např. růst cen některých druhů zboží ještě před koncem roku 1992, kdy se teprve čekalo zavedení daně z přidané hodnoty, které mohlo zvýšit ceny.

²² Auerbach, Feldstein (1991, s. 9, přel. K. K.).

²³ O této rozpočtové teorii je více uvedeno v kapitole o makroekonomických důsledcích zdanění.

všech faktorů (a při nejvyšším produktu) včetně práce. Keynes naproti tomu považuje rovnováhu v ekonomice při využití všech faktorů a maximálním produktu za výjimečný jev. Obecně (proto „obecná teorie“) nastane rovnováha na nižší úrovni produktu, kdy výrobní faktory nejsou plně využity a existuje nezaměstnanost.

Příčiny tohoto stavu jsou v nízkém sklonu ke spotřebě, slabých podnětech k investování, takže poptávka po investicích je nižší než úspory. Východisko z krize spočívá proto v odstranění nežádoucího přetlaku úspor nad investicemi, a to monetární či fiskální politikou státu.

Monetární politika spočívá kromě jiného v opatřeních sledujících pokles úrokové míry, což zvýší mezní efektivnost kapitálu a poptávku po peněžních investicích (politika „levných peněz“).

Rozhodující význam připisuje však Keynes rozpočtovým opatřením směřujícím jak ke zvýšení efektivní poptávky, tak ke stimulaci nedostatečné investiční činnosti. V rámci těchto opatření je významná úloha určena daním. Progresivní daně zvyšují sklon ke spotřebě přerozdělením důchodů ve prospěch příjemců nižších důchodů. U nižších důchodů je totiž sklon ke spotřebě vyšší než u důchodů vysokých.

Progresivní zdanění spolu se systémem sociálního pojištění odčerpává ze soukromého sektoru relativně větší podíl důchodů v době konjunktury než v krizi. Tlumí proto výkyvy v efektivní poptávce soukromého sektoru.

Deficitní státní rozpočet v období krize pak umožňuje krýt náklady spojené s přímou i nepřímou podporou investiční činnosti, ačkoli daňové výnosy státním výdajům neodpovídají. Tak se popírá dosud platná teze klasiků i neoklasiků o nutnosti vyrovnaného státního rozpočtu. Keynesiánská teorie připouští jeho nevyrovnanost a nejvýše požaduje vyrovnaný státní rozpočet v rámci jednoho hospodářského cyklu.

Stabilizátor

V naznačené teorii funkčních financí působí státní rozpočet jako stabilizátor hospodářského vývoje.²⁴

Keynesiánská hospodářská politika zvítězila během prvních poválečných desetiletí ve většině vyspělých zemí a byla jí připisována velká část hospodářských úspěchů té doby. Hrozba krizí podobných jako krize ve 30. letech se zdála být zažehnána a mnozí ekonomové se domnívali, že nic už nebrání celkem bezproblémovému chodu hospodářství a neustálému růstu.

²⁴ Této makroekonomické teorii je věnována 6. kapitola.

Neokonzervativismus

V 60. a 70. letech se však už zřetelně ukázalo, že keynesiánská hospodářská politika uplatňovaná dlouhodobě vede k inflaci. Růst, jenž měl být deficitním státním financováním trvale udržován, se zastavuje rovněž, čímž dochází k tzv. stagflaci.

Reakcí na krach keynesiánské hospodářské politiky je v 70. a 80. letech minulého století návrat k neoklasické ekonomii: tzv. neokonzervativismus.

Neokonzervativní ekonomie prosazuje potlačení přímé státní regulace a orientuje se na fungování samoregulujících mechanismů trhu. Zdůrazňuje zejména důležitost monetární politiky na úkor politiky fiskální. Rozšiřuje také neoklasické učení o makroekonomickou teorii.

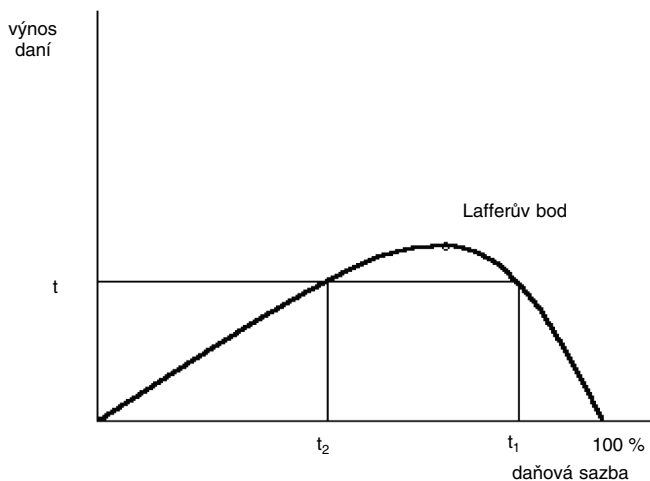
Novou daňovou teorii v rámci neokonzervativismu představuje **teorie strany nabídky**. Jak vyjadřuje název této ekonomické doktríny, jde v ní o povzbuzení nabídkové stránky ekonomiky – oproti keynesiánské stimulaci agregátní poptávky.

Teorie strany nabídky dosáhla ve světě největšího ohlasu právě formulací tzv. **ozdravovací daňové politiky**. Tato politika spočívá v posílení váhy nezdaněných důchodů (tj. snížení daňové kvóty) jakožto hlavního nástroje ekonomické expanze. Snížení daňového zatížení má vést k vyšší pracovní aktivitě a vyšším úsporám a k jejich přeměně v investice. Teorie strany nabídky v oblasti zdanění je makroekonomicky vyjádřena známou „Lafferovou křivkou“ (podle Arthura B. Laffera). Lafferova křivka (graf 1.2) demonstruje závislost daňového výnosu na daňové sazbě. Při nízkých daňových sazbách roste daňový výnos státu s růstem sazby, ale od určitého bodu (Lafferův bod) se rostoucí funkce mění v klesající. Jsou-li daňové sazby příliš vysoké, jsou jedinci odrazováni od práce a úspor a dávají přednost volnému času a spotřebě a též snaze po zdokonalení daňových úniků. Výsledkem je pokles důchodů a také daňového výnosu pro stát. Stát může, jak vidíme z grafu, dosáhnout stejného daňového výnosu – např. jak při vyšší daňové kvótě (t_1), tak při nižší daňové kvótě (t_2):

Krach
keynesiánsství

Teorie strany
nabídky

Graf 1.2 Lafferova křivka



1.4.1 Současný stav daňové teorie

Současná daňová teorie vychází z poznatků obecné ekonomie a finanční vědy, a tudíž se v ní odráží probíhající kontroverze mezi názory neokonzervativními (monetarismus a teorie strany nabídky) a keynesiánskými. V daňové politice se pak uplatňují prvky neokonzervativismu i keynesiánsství, neboť ani nástup konzervativních vlád v 80. letech neznamená, že by fiskální stabilizační politika byla považována v kratších obdobích za nepoužitelnou.

Současná finanční věda chápe daně v jejich propojení s celou ekonomikou a připisuje jim stejné funkce, jaké plní oblast veřejných financí: **funkci alokační, redistribuční a stabilizační**.²⁵

Za hlavní daňové principy, na jejichž základě jsou hodnoceny daňové systémy i jednotlivé daně, jsou považovány: **princip prospěchu** a **princip berní způsobilosti** neboli **platební schopnosti**.²⁶

Princip prospěchu chápe daň jako cenu placenou za veřejný statek. Stejně jako u statku privátního porovnává spotřebitel i u veřejného statku mezní užítky s cenou a na tomto základě se rozhoduje tak, aby jeho

²⁵ Viz Musgrave-Musgraveová (1994), o těchto funkcích daní bylo již pojednáno výše.

²⁶ Anglicky „benefit approach a ability to pay approach“.

výsledný užitek byl maximální. Princip prospěchu se uplatňuje především u poplatků a u jim podobných daní (např. daň silniční, daň majetkové), ale lze ho vysledovat i u jiných daní, kde se prosazují společně s principem berní způsobilosti.

Princip berní způsobilosti vychází převážně ze zásady rovné oběti či rovné marginální oběti. U daní důchodových je preferována progresa, u jiných daní tomu tak být nemusí.²⁷

V posledních letech je zejména v anglosaských zemích za důležitý princip zdanění považován **princip nedistorzních daní**. Je požadováno, aby daně nezpůsobovaly distorze v cenách statků a výrobních faktorů. Uvedené distorze vedou subjekty k substituci, a tím se narušuje optimální alokace zdrojů v ekonomice. Neefektivní alokace způsobuje zbytečné ztráty a zpomaluje hospodářský růst. Takto formulovaný požadavek na daně znamená daňovou neutralitu.

Teoretické daňové názory a z nich vyplývající daňová opatření se v jednotlivých zemích a regionech mohou poněkud odchylovat od výše nastíněného stavu v angloamerické oblasti. Například v **Německu** se daňová teorie již tradičně blíží spíše tzv. ekonomice blahobytu.

„Třetí cesta“

Předpokládá se, že představa státu o užitech a obětech jednotlivců v agregátní podobě je jiné povahy než představa jednotlivců. Stát se zaměřuje na „globální sociální hodnotu“ a jeho vůle se může prosazovat i proti vůli jednotlivců (třetí cesta).

Od poloviny 90. let se však i v Německu, v souvislosti s neúnosným zatížením ekonomiky státu sociálními břemeny, začíná kritizovat nadměrné přerozdělování prostřednictvím státního rozpočtu (daní).

1.5 Daňové zásady

Od dob Adama Smithe se na požadavcích kladených na dobrý daňový systém a na jednotlivé daně mnoho nezměnilo. Základní požadavky vyjádřené ve slavných „daňových kánonech“ (spravedlnost, efektivnost, právní perfektnost a průhlednost) jsou uznávány dodnes a současní autoři se liší spíše v podrobnostech rozpracování jednotlivých bodů než

²⁷ O těchto daňových principech pojednává kapitola o daňové spravedlnosti.

v názorech na body samotné. Výsledkem je pak soustava požadavků většího či menšího rozsahu.

**Požadavky
na daně**

Pro naše účely uvádíme pět kritérií „dobrých daní“ – tak, jak budou vykládána v následujících kapitolách:

1. *efektivnost,*
2. *pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly),*
3. *spravedlnost,*
4. *správné působení na makroekonomické agregáty (MAE pružnost),*
5. *právní perfektnost a politická průhlednost.*

Seřazení požadavků je zde provedeno spíše podle potřeb výkladu než podle důležitosti, jakou jim společnost obvykle přisuzuje; neboť je známo, že např. daňová nespravedlnost je společností pocíťována snad nejtěživěji. Přitom tento daňový princip lze těžko pochopit bez vysvětlení podstaty efektivního daňového břemene, a to opět souvisí s daňovým přesunem.

Požadavek efektivnosti znamená, že daně by neměly způsobovat velké distorze v cenách a užítku z různých druhů činností. Distorze vedou poplatníky k substituci, k nahrazení zdaněného zboží nebo činností jinými, nezdaněnými, a tak narušují efektivní alokaci zdrojů v ekonomice. Daně by rovněž neměly způsobovat větší náklady administrativního charakteru, než je nutné.

S efektivností souvisí i požadavek na to, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů. Nabídková stránka ekonomiky nesmí být potlačována, pokud nemá dlouhodobě docházet k omezení růstu. Daně proto nemají omezovat pracovní úsilí lidí, ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika.

Spravedlnost daní je představována především redistribučním efektem: daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Naplnění požadavku spravedlnosti znamená jednak výběr správného kritéria (prospěchu či platební schopnosti), jednak výběr správné daňové základny („co má být zdaněno“).

Krátkodobě mohou daně působit na efektivní poptávku soukromého sektoru tím, že odčerpají větší či menší díl z jejího celkového objemu. Jestliže celková efektivní poptávka má vliv na stabilitu, pak mohou být daně použity jako stabilizátory. Daňová politika se tak stává součástí makroekonomické politiky.

Požadavky právní perfektnosti a politické průhlednosti jsou tím nálehavější, čím více je preferována svoboda jednotlivce. Navíc jejich dodržování působí pozitivně i na plnění ostatních požadavků. Také Adam Smith považoval právní vágnost za větší nespravedlnost než špatně stanovené daně a upozorňoval na nebezpečí, že poplatník může být správcem daně vydán na milost a nemilost.

Stejně tak dochází k nespravedlnosti a neefektivnosti, když se státu (s přispěním zájmových skupin) podaří získat nad poplatníkem převahu v informovanosti. Proto jsou vždy „lepší“ takové daně, u nichž je zřejmé, kdo je ve skutečnosti platí, než ty, u nichž daňový přesun způsobuje ztrátu této informace. Často je oprávněně kritizována daň z příjmů společností, která je ve skutečnosti placena akcionáři, zaměstnanci a spotřebiteli, ačkoli se zdá, že ji nesou „velké podniky“. Ze stejného důvodu jsou „lepší“ daně přímé než nepřímé, které formálně postihují obraty obchodníků, ale ve skutečnosti se značně dotýkají i spotřebitele.

Jisté nebezpečí neinformovanosti poplatníků v sobě rovněž nese inflační prostředí, v němž progresivní daně odčerpávají větší procento reálných důchodů, než bylo původně zákonem stanoveno.

Zvláštní problém tvoří působení nátlakových skupin, jimž se mnohdy podaří (i pod rouškou řešení jiného problému) získat specifické výhody z daňových zákonů. Proto je nutné se u každého daňového opatření ptát: „Komu to prospěje?“

V následujících kapitolách se zaměříme na první čtyři daňové principy. Pak se budeme zabývat problémem integrace všech daňových požadavků do daňového systému s cílem najít optimální řešení.