

Kapitola 2.

Základy daňové teorie

Skripta

- Daň
- Funkce daně
- Konstrukční prvky daně
- Dělení daní
- Daňová soustava ČR – principy a složky
- Právní rysy daní
- Definice berního práv
- Zásady berního práva

Obsah

- 2.1. Pojem „daň“
- 2.2. Ekonomická podstata daně
- 2.3. Funkce daně
- 2.4. Konstrukční prvky daně
- 2.5. Klasifikace daní
- 2.6. Soustava daní a poplatků v České republice

2.1. Pojem „daň“

Daň je pojem ekonomický i právní, avšak v našem právním řádu není nijak přesně definována. Finanční teorie definuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.

Čl.11 odst.5 LZPS jednoznačně stanovuje požadavek zákonné úpravy vybírání daní. V podmínkách České republiky musí být daně zavedeny zákonem a jedině zákon stanovuje povinnost daně platit. Odčerpávání důchodů ekonomicky činných subjektů ve formě daně je projevem mocenského zasahování státu do procesu rozdělování, přičemž nejde o ingerenci ekonomickou ale právní. Daně v obecné rovině se většinou platí za určitá období, tedy v určitém zákonem stanoveném cyklu, avšak některé daně jsou vyměřovány a placeny jednorázově při vzniku určité finanční skutečnosti. Nenávratný princip odčerpávání potvrzuje charakteristiku daně Tomášem Akvinským, který považoval daň za dovolenou loupež, tedy nedobrovolnou platbu za nic, bez proti plnění příjemce daně. Tato neekvivalentnost daní však není absolutní, placení daní je příspěvkem k vytváření materiálního základu pro poskytování veřejných statků, z čehož na solidaristickém principu mohou být uspokojeny zájmy obyvatelstva včetně osoby, které placením daně byla způsobena majetková újma.

Poněkud zavádějící je použití termínu „daň“ ve smyslu legislativní zkratky zákonodárce v zákoně o správě daní a poplatků (zákon ČNR 337/1992 Sb.), jejíž obsah je určen především § 1 odst.1 tohoto zákona. Tak pod touto zkratkou se ukrývají spolu s daněmi v užším tedy ekonomickém smyslu rovněž jiné dávky jako poplatky, odvody, příslušenství a další dávky, které se od ekonomické definice daně vzdalují. Zde však by bylo případnější použít souhrnného termínu starší československé právní i ekonomické teorie a praxe, a to **berně**, která byla chápána jako majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu,

stanovená autoritativně, pokud to není plnění uložené na základě soukromoprávní normy nebo jako sankce pro chování odporující právnímu řádu¹.

Jiného ekonomického i právního charakteru než daně jsou **poplatky**. Poplatek je peněžitou dávkou zákonem stanovenou, nenávratnou, vybíranou státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za zákonem stanovené úkony jejich orgánů. Poplatek na rozdíl od daně je dávkou nepravidelnou s ekvivalentem, tedy je vybírán ad hoc za proti plnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace. Tím se více podobá ceně a také nesprávně je někdy cena i soukromého statku uváděna jako poplatek (poplatek za šatnu, poplatek za úschovu zavazadla apod.) K poplatkům se váže stejný požadavek jako k daním, a to v čl.11 odst.5 LZPS, kdy i poplatky mohou být stanoveny jedině zákonem. Což je jeden z rozdílů poplatku a ceny a další rozdíl můžeme spatřovat ve vztahu mezi výší poplatku a výší skutečných nákladů na poplatkový ekvivalent, zpoplatněný úkon, které jsou jen těžce měřitelné a není zde možné použít cenovou kalkulaci. Další z rozdílů je např. nemožnost stanovení výše poplatku dohodou, ta je dána zákonem, závazností úhrady poplatku a možností jeho vynucení.

Pro úplnost je třeba poznamenat, že platný právní řád České republiky nezná ani obecnou definici poplatku. Některé dávky nesou označení „poplatek“, avšak plně naplňují finanční definici daně a postrádají elementární znaky skutečných poplatků (místní *poplatek* ze psů apod.).

Pro další výklad bude použito termínu „daň“ v rozsahu zmíněné legislativní zkratky, pokud nebude třeba její složky rozlišovat.

2.2. Ekonomická podstata daně

Ekonomická podstata daně spočívá v tom nejširším pojetí na přijímání státem výsledků hospodářské činnosti jiných subjektů. Jedná se svým způsobem o nucenou materiální oběť, nyní v peněžní formě, skládanou ve prospěch státu nebo jiné veřejnoprávní korporace. Placení daní nevyplývá z tržních vztahů mezi státem a subjektem, nýbrž má svůj původ v mocenské pozici daně. Rozsah placení daní závisí na tom jak široce budou vymezeny hranice veřejných potřeb, přičemž je potřeba rozlišovat dva jejich aspekty, a to politický a hospodářský.²

Politický aspekt je v určitém smyslu dosti subjektivní a v průběhu času velmi proměnný. Odráží se na něm vůle politické moci, v jaké míře hodlá ingerovat do společenského a hospodářského života. Existuje zde přímá úměra mezi stupněm ingerencí a potřebou peněžních prostředků ve veřejných fondech. Daňový poplatník není pouze subjektem naplňujícím tyto fondy, ale také voličem. Jestliže se bude domnívat, že užitek z veřejných statků je pro něj menší a není adekvátní vysokému daňovému břemenu, pak v parlamentních volbách bude volit tu politickou sílu, která je stoupencem menších ingerencí státu do společenského života.³ Avšak výše daňových povinností nemusí vždy plně odpovídat státním ingerencím resp. množstvím a kvalitě poskytovaných veřejných statků. Vysoké daně mohou být následkem vadné politiky předešlých vlád, přežívajícího vysokého zadlužení, zhoršené mezinárodně politické situace apod. Objektivně tedy nelze stanovit hranice zdanění, pokud se budeme opírat jen o politická kritéria, proto je třeba hledat je v rovině ekonomické.

Ekonomický aspekt veřejných potřeb a současně společností aplikovaný ekonomický model mají výraznější dopad na stanovení hranic zdanění. Je zřejmé, že veřejné příjmy a

¹ Matura

² Mastalski

³ Mastalski

výdaje jsou součástí společenského produktu, proto hranice zdanění je třeba hledat v ekonomické efektivitě hospodářského systému.⁴

2.3. Funkce daně

V literatuře se všeobecně uvádí tři funkce daně:

- fiskální
- regulační
- stimulační.

Funkce daně jsou spojeny s rolí daně a vymezují místo v hospodářství.

Fiskální funkce je převažující a jejím účelem je zajistit příjmy státu případně jiným veřejnoprávním korporacím, poněvadž se v současnosti jedná o nejdůležitější příjem veřejných peněžních fondů.

Vedle zajištění příjmů pro veřejný rozpočet je možné prostřednictvím daní účinně ovlivňovat činnost ekonomických subjektů. Daň je rovněž nástrojem regulace rozdělení důchodů a majetku v prostředí svobodné konkurence.⁵

Regulační funkce je úzce spjata s fiskální funkcí. Závisí na vývoji příjmů a majetku, který je dán k dispozici zdanění. Prostřednictvím daní, prostřednictvím přesouvání peněžních prostředků v odpovídajících proporcích mezi ekonomickými subjekty a veřejným fondem, nastává korektura příjmů. Daň může sloužit ovlivňování ekonomiky jako celku nebo může ovlivňovat hospodářství selektivně. Zvláštní regulační význam daně mají v případě příjmů obyvatelstva. V této oblasti se zdá nutné dodržovat zásadu, že daňové břemeno by mělo být ukládáno podle daňové únosnosti. Při regulaci příjmů pomocí daní je nutné zohlednit vše, co může mít dopad na únosnost a tedy osobní situaci daňového poplatníka, druh příjmů a jeho výši. Daně příliš vysoké působí demotivačně. V situaci, kdy daně zkonsumují značnou část příjmů, zaniká chuť k pokračování v činnosti, jejíž výsledek je podroben dani. Obrovský význam pro ekonomiku má rozvážené používání daňových nástrojů. Jde zde nejen o prosté alokování prostředků ale rovněž o pečlivé zvážení dopadu daňových regulací na společnost.

Stimulační funkce představuje využití daňových nástrojů s cílem ovlivnit činnost ekonomických jednotek a tempo jejich rozvoje. Stimulační funkce se realizuje na příklad rozdílným daňovým zatížením různých kategorií ekonomických subjektů, tím mohou daně ovlivnit rozvoj určitých činností, a to buď jej povzbudit nebo naopak tlumit. Stimulační funkce se odráží také v katalogu výhod, úlev (slev), osvobození apod.

2.4. Konstruktivní prvky daně

Základními konstruktivními prvky daně jsou:

- daňový subjekt
- objekt
- základ
- sazba
- korekční prvky
- rozpočtové určení
- správce daně
- podmínky placení.

Daňový subjekt v konstrukci daně vystupuje obecně ve dvou polohách, a to jako:

⁴ Mastalski

⁵ Wagner

- daňový poplatník, nebo jako
- plátce daně.

Daňovým poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, jejíž příjmy, majetek nebo činnost podléhá dani. **Plátcem daně** je osoba ze zákona povinná daň vypočítat, vybrat nebo srazit a v určené lhůtě odvést správci daně, přičemž za splnění daňových povinností vůči správci daně nese majetkovou odpovědnost. Daňovým subjektem mohou být i jiné osoby, které určí zákon, např. nástupce, ručitel.

Objekt daně nebo také předmět zdanění představuje hmotně právní skutečnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost. V našich podmínkách se ve většině případů odráží v označení daně. Objektem daně jsou důchody, vlastnictví nebo užívání majetku, převod vlastnictví, spotřeba apod.⁶

Základ daně stanoví kvantitu objektu daně. Jedná se tedy o konkretizaci objektu daně, z kterého je pak daň vyměřena. Základ daně se stanoví podle účetní závěrky poplatníka, hrubé mzdy, úředním odhadem, axiomem atd., přičemž jednotkou míry základu mohou být hmotnost, množství, peněžní jednotka apod. Velmi obecná formulace základu daně vede k různým výjimkám ze základu daně. Jednou z nich je zákonem stanovené **daňové minimum**, které může vystupovat v dvojí podobě, a to:

- sensu stricto - spočívající na stanovení mezní velikosti daňového základu, pod kterou se daň nevybere
- sensu largo - spočívající na vymezení pevné částky, o kterou se sníží daň nebo základ daně.⁷ výše

Sazba daně je elementem určujícím výši daně ve vztahu k daňovému základu. Daňové sazby mají různý charakter a různě se dělí. Lze rozlišovat např. tyto sazby:

- sazba pevná - určuje daň pevnou částkou často přímo k objektu daně bez ohledu na kvantitu základu daně
- sazba procentní - daň vyjádřená procentem z hodnoty základu daně, přičemž tato sazba může mít povahu:
- lineární sazby - stejné procentní zatížení různého základu daně
- progresivní sazby - tím větší procento daňového základu, čím vyšší je tento základ
- degresivní sazby - opak sazby progresivní.

Korekční prvky představují možnost ovlivnění vyměření daně prostřednictvím v daňové konstrukci použitého systému osvobození od daně, daňových úlev, slev, ale také zvýšení daně. Korekční prvky mohou být uplatněny v souladu s danou úpravou daně jednak přímo ze zákona a jednak na základě individuálního správního aktu správce daně.

Rozpočtové určení znamená, do kterého z veřejných fondů (rozpočtů) plyne výnos z daně a zda celý výnos nebo zda se fondy o výnos a v jakém poměru dělí. Daň nemusí být příjmem pouze státního rozpočtu, ale též nebo výhradně příjmem územního samosprávného celku nebo státního fondu.

Správce daně je orgán veřejné správy vykonávající správu daně, čímž se rozumí oprávnění činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností daňovými subjekty. Tímto správcem jsou především územní finanční orgány, ale také celní orgány a jiné správní úřady, které zákon správou daně pověřil.

Podmínky placení vymezují termíny placení daní a zásady placení - jednorázově, zálohově apod. Stanovují se též platebně technické podmínky - účet, resp. podúčet správce daně, variabilní symbol, konstantní symbol.

⁶ Grůň

⁷ Majchrzycka-Guzowska

2.5. Klasifikace daní

Pro klasifikaci daní se používají mnohá kritéria s více či méně praktickým využitím. Základními kritérii jsou

- dopad daně
- vztah plátce a poplatníka
- subjekt daně
- objekt daně
- šíře zachycení objektu daně
- způsob placení daně
- způsob výpočtu daně
- stupeň respektu k osobní situaci poplatníka.

Podle dopadu daně se daně tradičně dělí na:

- **daně přímé** - jsou přímo vyměřeny každému poplatníkovi bezprostředně podle jeho důchodové či majetkové situace, jsou adresné, většinou přihlíží k majetkové situaci poplatníka
- **daně nepřímé** - jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb apod., nezohledňují osobní situaci poplatníka.

Podle vztahu plátce a poplatníka se daně dělí na daně, u kterých je plátce shodný s poplatníkem, kde tedy nedochází k přesunutí daňového břemene na jinou osobu, a na daně, u kterých není poplatník totožný s plátcem.

Podle subjektu se daně dělí do kategorií, kdy daňovým subjektem je:

- fyzická osoba
- korporace
- účastníci sdružení typu konsorcia
- domácnost

V případě domácnosti v některých daňových soustavách bývá uplatněn tzv. **manželský či částečný splitting**, kdy příjmy manželů se sečtou a vypočte se průměr příjmů na jednoho a u každého se pak takto stanovený základ daně zdaní jemu příslušnou sazbou, nebo se použije **plný splitting**, což je stanovení průměrného základu na každého člena domácnosti.

Podle objektu se daně dělí na:

- daně důchodové - zatěžující příjmy poplatníka často včetně příjmů naturálních a požitků
- majetkové daně - uvalené na vlastnictví, držbu, nájem nebo užívání majetku
- transferové daně - blízké daním majetkovým a částečně důchodovým zatěžují převod nebo přechod vlastnictví věci
- subjektové daně - případ, kdy daň se platí z titulu samotné své existence
- reálné daně - platí se z výnosu určité činnosti, pokud nepodléhají důchodové dani
- obrátové daně kaskádovité - uvalené na hrubý obrát u každého výrobce podílejícího se na zpracování každého výrobku
- obrátové daně z přidané hodnoty - uvalené na čistý obrát nebo na obrát docílený u posledního zpracovatele
- spotřební daně - zatěžují spotřebu určité komodity

Šíře zachycení objektu daně je kritériem, podle kterého se daně člení na daně analytické a syntetické. Analytické daně zdaňují každý příjem odděleně podle jeho zdroje, přičemž opakem jsou syntetické daně zdaňující souhrn základů daně jednou sazbou.

Podle způsobu placení daně se daně člení na daně vybírané srážkou a daně vybírané na základě priznání k dani.

Podle způsobu výpočtu daně se daně dělí na daně sazbové nebo v minulosti se vyskytující též daně repartiční - kontingentové, vybírané z hlavy, majetku, výnosů apod., kdy však byl dopředu stanoven výnos daně a ten byl rozdělen až na jednotlivé poplatníky.

Respektování osobní situace poplatníka při ukládání daňové povinnosti rozděluje daně na daně subjektové, respektující důchodovou situaci poplatníka, a na daně objektové, které důchodovou situaci ignorují.

2.6. Soustava daní a poplatků v České republice

Uplatňovaný systém daní v tom kterém státě vychází z uplatňovaného ekonomického modelu a odpovídá fiskální politice státu.

Změna ekonomických podmínek v Československu po listopadu 1989 přináší potřebu radikálního zásahu rovněž do oblasti daní, poněvadž platný systém vycházel z jiného ekonomického modelu a v nepříliš pozměněné podobě platil od daňové reformy z roku 1953. Z těchto důvodů bylo třeba zahájit daňovou reformu, která byla završena na sklonku roku 1992 přijetím nové soustavy daní.

Nový systém daní byl tvořen a je založen na těchto základních principech:

- princip harmonizace soustavy daní se soustavami uplatňovanými ve vyspělých evropských ekonomikách
- princip elasticity, jehož požadavkem je, aby daně jako rozpočtové příjmy byly schopny plynule reagovat na vývojovou linii hrubého národního produktu
- princip spravedlnosti zdanění, který se uplatnil zejména ve srovnání podmínek zdanění tuzemských a zahraničních osob, ale také univerzálním pojetím důchodových daní
- princip daňové neutrality, přičemž ten měl zaručovat z hlediska daní rovné konkurenční prostředí
- princip únosné administrativy, tj. požadavek na veřejnou správu veřejných financí, aby její činnost při výběrů daní a jejich správě byla hospodárná a současně i účinná
- princip psychologický, ten klade podmínku, aby systém odpovídal daňovým tradicím, mentalitě adresátů a jejich ekonomicko právnímu vědomí.

Nová soustava daní byla rámcově upravena zákonem č. 212/1992 Sb., který s účinností od 1.1.1993 zrušil s účinností pro celou tehdejší federaci dosud platné daňové předpisy a stanovil daně tvořící novou soustavu, přičemž vymezil kompetence v oblasti daní mezi federací a obě republiky. Zákon taxativním výčtem vyjmenovává, které daně mají tvořit novou daňovou soustavu a stanovuje, že žádné jiné daně nemohou být zavedeny a aplikovány. Jednotlivé daně byly pak postupně v průběhu roku 1992 realizovány přijetím daňových zákonů všemi třemi parlamenty, avšak vývoj státoprávního uspořádání, reálný zánik federace, vedl Českou národní radu a Národní radu Slovenska v závěru roku 1992 k přijetí daňových zákonů i u daní, které byly určeny do působnosti federace, a to i v případech, kdy Federální shromáždění úpravu již přijalo. S 1.lednem 1993 byla vyřešena tato právní schizofrenie, a to ústavním zákonem ČNR č. 4/1993 Sb. upřednostňujícím zákony České národní rady. Zákon č. 212/1992 Sb. jako „obyčejný“ zákon nepředstavoval a nepředstavuje žádnou překážku pro zavádění daní i mimo v něm uvedenou soustavu daní, jakož i zavádění dávek, které z ekonomického pohledu naplňují definiční znaky daně, avšak jsou z různých důvodů označovány jako daně. Důvodem je také neexistence zákonné definice daně. Zákon o soustavě daní byl dlouhou dobu zařazen mezi právní předpisy odkázané k zrušení, k čemuž posléze došlo s přijetím nové úpravy spotřebních daní v roce 2003.

Soustavu daní podle platné právní úpravy, tedy bez ohledu na zákon o soustavě daní, v České republice tvoří:

- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob
- daň z nemovitostí
- silniční daň
- daň dědická
- daň darovací
- daň z převodu nemovitostí
- daň z přidané hodnoty
- spotřební daň z minerálních olejů
- spotřební daň z lihu a lihovin
- spotřební daň z piva
- spotřební daň z vína
- spotřební daň z tabákových výrobků.

Soustavu poplatků tvoří:

- poplatky celostátní vybírané orgány veřejné správy (správní poplatky)
- poplatky celostátní vybírané soudy (soudní poplatky)
- zvláštní dávky poplatkového charakteru stojící mimo katalog správních poplatků (např. ve spojitosti s užíváním dálnic či s ochranou životního prostředí)
- místní poplatky (svou povahou blíží se pojmu „obecní daň“).

O daních a vybraných poplatcích bude pojednáno v rámci následujících kapitol.