

Základy daňové teorie. Daň jako historická kategorie. Daňové principy. Spravedlnost a efektivnosti zdanění:

1) Daň jako historická kategorie

Vznik daní je spojen se vznikem státu (politicky a teritoriálně uspořádaných celků). Mají za sebou velkou historii. Během této dlouhé historie dochází i k výrazným změnám a to v jejich formě, významu, způsobu ukládání, apod. Původně měly daně formu převážně naturálního plnění v současnosti mají podobu peněžních plateb.

Dříve byla jejich platba dobrovolná, dnes jde o povinnou zákonem vynucenou platbu. Přes zprvu nepravidelnou, nahodilý výběr daní směřoval jejich výběr k pravidelnému placení. Zpočátku tvořily podpůrný (doplňkový zdroj příjmů) dnes tvoří rozhodující příjem veřejných rozpočtů. Nejprve převažovaly daně majetkové či z hlavy, dnes převažují osobní důchodové daně.

Ve starověku tvořily hlavní zdroj příjmů panovníka válečné kořisti, výnosy z vlastního majetku nebo výnosy z tzv. regálů, což byla výlučná práva panovníka, za jejichž propůjčení bylo nutné platit. (regál těžební, mincovní, celní apod.) Nicméně byly vybírány i daně, i když ne vždy pravidelně a v peněžní podobě.

Definice odpovídající současnosti: Jedná se o příjem veřejných rozpočtů, ve formě povinné a zpravidla pravidelně se opakující platby (podle předem stanovené sazby daně odčerpávají část nominálního důchodu subjektu) na nenávratném principu.

- **Povinná**
- **Nenávratná**
- **neekvivalentní** = znamená, že poplatník neoddrží od vlády za své peníze protihodnotu, která by odpovídala jeho podílu na financování veřejného sektoru. Daň je tudíž jednostranným transferem peněz od soukromého sektoru k sektoru veřejnému
- **neúčelová** = daň je neúčelová, neboť její výnos není určen na konkrétní vládní výdaj a jednotlivé druhy daní nemají za úkol financovat jednotlivé vládní aktivity. Daně jsou placeny do veřejného sektoru jako takového, a dílčí výdajové položky tohoto rozpočtu nemají žádný vztah k výši různých druhů daní. Někdy jsou ukládány tzv. asignační daně, kdy se poplatníci mohou rozhodnout mezi dvěma nebo více účely, na které chtějí svou částku daně věnovat. Jedná se obvykle o rozhodnutí poplatníků podporovat různé kulturní nebo jiné veřejně prospěšné aktivity.
- **obvykle pravidelná** = v určitých časových intervalech. Existují i jednorázové daně, zvané dávky.

2) Daňové teorie

Stejně tak, jak se měnil jejich obsah, docházelo ke změnám ve vnímání samotného pojmu daň, ale i názor na to, co to vlastně daně jsou a jaké by měly být.

Dnešní teoretické a politické názory na daně jsou tak důsledkem historického vývoje.

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

Významnými v této oblasti jsou zejména angličtí klasičtí (tzv. političtí ekonomové) jako Adam Smith a David Ricardo. Navazovali na učení Thomase Hobbesa (17. století) jehož přístup vyúsťuje v první velice významnou daňovou teorii – směnnou teorii daňovou (teorie ekvivalence) Podle níž jsou daně protihodnotou za služby poskytované jedinci státem. V podstatě se jedná o cenu za vykoupení míru, za ochranu života, za bezpečnost a pořádek.

Adam SMITH (1723 – 1790) – 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. Stát musí zajišťovat vnější obranu, vnitřní pořádek včetně právního řádu, a veřejné služby (např. školství) a k financování těchto potřeb slouží především daně. Vypracoval první ucelenou soustavu daňových principů (tzv. Smithovy daňové kánony), které vyjadřují zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti (efektivnosti). David RICARDO (1772 – 1823) 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 daně za zlo, vyžádané státními výdaji, které nemohou rozmnožit ani důchod, ani blahobyt národa. Ricardo se podrobně zabýval daňovým přesunem a dopadem a vytvořil tak klasickou teorii daňového přesunu. Mnohé ze závěrů Smithe a Ricarda jsou aktuální dodnes.

John Stuart MILL (1806 – 1873) už nebyl zastáncem pracovní teorie hodnoty jako S a R, zastával teorii tří výrobních činitelů (půda, práce, kapitál). U daní odmítal aplikaci principu prospěchu, neboť daně financují činnost státu, spočívají v ochraně osob a majetku a v dalších sociálních činnostech. 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 oběti. Všichni občané mají daní utrpět stejnou újmu, i když nemají stejné příjmy.

3. DAŇOVÉ PRINCIPY

Daňové kánony A. Smitha

A. Smith navrhl první ucelenou soustavu daňových principů. Podle něj by při zdanění měla být dodržena pravidla:

- 1) „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“ – zásada spravedlnosti.
- 2) „Daň. Kterou má každý jednotlivce platit, by měla být stanovena přesně a nikoliv libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv naprosto jasné. – zásada určitosti.
- 3) „Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.“ – zásada výhodnosti pro poplatníka
- 4) „Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, co ona daň skutečně přináší do státní pokladny“ – zásada úspornosti (resp. Minimalizace nákladů na správu).

V dnešní odborné literatuře většinou panuje shoda v tom, že dobrý daňový systém by se měl vyznačovat těmito rysy:

- 1) **Spravedlností**
- 2) **Ekonomickou efektivností**
- 3) **Administrativní jednoduchostí**
- 4) **Flexibilitou**
- 5) **„správným“ působením na makroekonomické agregáty**
- 6) **Politickou průhledností a právní perfektností**

Ad 1) Princip spravedlnosti

V minulosti šlo v podstatě o nejdůležitější daňový problém. Klíčovou otázkou je stanovení správného spravedlivého podílu jednotlivce (domácnosti) na nákladech vlády. V daňové teorii se historicky vyvinuly dva zcela odlišné koncepty spravedlnosti. Jedná se o:

- princip prospěchu
- princip platební schopnosti.

Princip prospěchu

Princip prospěchu (ekvivalence) vychází ze směnné teorie daňové. Při stanovení výše daní vychází z hlavního účelu vybírání daní. Tím je financování veřejných výdajů. Proto by podle tohoto přístupu měli být zdaněni úměrně prospěchu, který mají z veřejných výdajů. Tento princip je nejvíce spojován s liberální politikou a ekonomikou.

Aplikace tohoto principu vychází z posouzení poplatníkovy užitku ze státních služeb, které jsou umožněny daněmi. Poplatník, jenž má ze státních služeb větší prospěch, by měl platit větší daň a naopak. Někdy může docházet ke sporu o to, kteří poplatníci mají ze služeb státu prospěch větší – zda ti s menšími důchody a bohatstvím, nebo ti, jejichž důchod či bohatství

je větší. Princip prospěchu se využívá při stanovení poplatků za služby veřejného sektoru tam, kde je to možné, jako např. u poplatku za vystavení živnostenského listu, pasu nebo použití dálnice. Některé daně se podobají poplatkům, jedná se o daň silniční, daň ekologické a další.

Princip prospěchu je užít částečně i u příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, které mají smíšený charakter daní a poplatků. Většina veřejných výdajů však na principu ekvivalence založena být nemůže. Jednak proto, že spotřebu kolektivních statků prostě nelze mezi poplatníky rozdělit (obrana státu, policie, právní systém, infrastruktura), jednak proto, že mnohé veřejné výdaje jsou založeny na solidaritě a jejich existence by s tímto principem ztratila smysl. Jde např. o sociální dávky, které by tak financovali chudí pro chudé, což ani realizovat nelze. Princip prospěchu spojuje jako jediný z principů spravedlnosti stránku příjmů a výdajů jak veřejných, tak i jednotlivých poplatníků, což je z pohledu ekonomů výhodné. Je distribučně neutrální – tj. po zdanění je na tom každý poplatník stejně, jako před ním, neboť došlo k pouhé ekvivalentní výměně mezi ním a veřejným sektorem. Vzájemné poměry poplatníků tudíž nejsou daní narušeny. Bude-li přijata nová daň na základě principu prospěchu, nezmění se tím nic na spravedlnosti distribuce.

Princip platební schopnosti (neboli berní způsobilosti) je nejužívanějším principem spravedlivého zdanění.

Podle něj mají jednotlivci platit daně podle toho, jaká je jejich schopnost platit. Velmi zjednodušeně ho lze popsat tak, že každý má platit daní právě tolik, kolik odpovídá jeho možnostem. Toto pravidlo říká, že dva subjekty, které mají stejně, by měly také platit stejně a dále ten, kdo má více by měl také více platit. V této souvislosti vyvstává základní otázka jak tuto schopnost platit měřit. Standardně se proto v praxi používají tři různé daňové základny důchod, majetek a spotřeba. A to i přesto, že ani jedna z nich nepostihuje postavení člověka komplexně, tj. nevypovídá o tom, „kdo je na tom lépe a kdo hůře.“ Nejčastěji je používán jako základna pro spravedlivé zdanění důchod.

Při uplatnění principu platební schopnosti se setkáváme se dvěma koncepty spravedlnosti: horizontální spravedlnost a vertikální spravedlnost. Obě musí platit současně jinak by požadavek spravedlnosti nebyl zachován.

Spravedlnost horizontální znamená, že dva jedinci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně, by měli platit stejnou daň.

Spravedlnost vertikální znamená, že jedinec, který je na tom v relevantních aspektech lépe, by měl platit vyšší daň.

Principy horizontální a vertikální spravedlnosti, teoreticky velmi přitažlivé, se v praktické rovině dostávají do mnoha neřešitelných situací. (Jak vytvořit stupnici poplatníků na základě toho „jak na tom kdo je“? a jak to vyčíslit)

Ad 2) Princip efektivnosti

Daně znamenají transfer peněžních prostředků od jedinců a firem do veřejných rozpočtů. Transfer, který se neobejde bez dodatečných nákladů. Tyto dodatečné náklady snižují celkový efekt ekonomiky, resp. Vyvolávají neefektivnost. Cílem daňových systémů je především snížit neefektivnost na nejnížší možnou míru.

Na efektivnost daňového systému lze pohlížet z pohledu nákladů na správu daní a z aspektu vlivu daní na ekonomické chování subjektů.

První z pohledů představuje tzv. užší pojetí. Efektivním je ten daňový systém, ve kterém jsou výnosy získávány s co nejnižšími administrativními náklady, které vznikají jednak státu, jednak samotným poplatníkům. Samotná nízká úroveň administrativních nákladů na straně státu nemusí nutně znamenat, že daně jsou vybírány nejefektivnějším způsobem. Naopak se za nimi mohou skrývat nedostatky jako malá technická vybavenost správců daní, nízké mzdové ohodnocení jejich pracovníků a z toho plynoucí malá kvalifikovanost úředníků apod.

Širší pojetí efektivnosti zdanění se orientuje především na vliv daní na ekonomické chování subjektů. Všíhá si toho, že zdaněním dochází k distorzím tržních cen, substitucím a následně k ztrátám užítku, které nejsou ničím kompenzovány. Efektivním je potom takový daňový systém, ve kterém jsou tyto ztráty (tzv. nadměrné břemeno) co nejmenší.

Celkové daňové břemeno

Celkové daňové břemeno, které nesou soukromé subjekty, se skládá z daňového výnosu, administrativních nákladů a tzv. nadměrného daňového břemene (ztráty z mrtvé váhy).

Administrativní náklady rozlišujeme na přímé a nepřímé.

a) Administrativní náklady přímé

Zahrnujeme sem náklady státní správy na organizaci daňového systému, evidenci daňových subjektů, výběr daní, daňovou kontrolu a vymáhání případných nedoplatků. Rovněž sem patří i náklady spojené s výběrem daní, i když vzniknou v některém z jiných resortů (např. soudnictví při řešení daňových deliktů, Českému statistickému úřadu při pořizování informací pro daňové úřady apod.).

Přímé administrativní náklady jsou poměrně snadno zjistitelné, neboť jejich jednotlivé položky jsou evidovány v příslušných státních institucích. Správní náklady rostou se složitostí daňového systému, s počtem různých daní, daňových sazeb, se složitostí zálohování plateb na daně, apod.

b) Administrativní náklady nepřímé (vyvolané)

Nese je soukromý sektor, kterému vznikají v souvislosti s existencí daní. Patří sem náklady spojené s vedením účetnictví, náklady na archivaci, čas strávený vyplňováním daňových přiznání, studiem daňových zákonů, apod. Nelze je již tak snadno vyčíslit, neboť ve své většině nejsou statisticky vykazovány. Je možné pouze odhadnout, kolik času stráví občané nad daňovým přiznáním, kolik peněz je vynaloženo na plnění daňových povinností a kolik stojí případné snahy o daňové úniky. I zde platí, že náklady rostou se složitostí daně.

Nadměrné daňové břemeno

Kromě administrativních nákladů nese společnost ještě jiný, skrytější druh nákladů, snižujících efektivnost ekonomiky. Jsou to náklady na distorze, jež vyvolává téměř každá daň. Nová daň způsobuje změny distorze v relativních cenách, relativních výnosech a užítcích.

Tento jev působí na ekonomické subjekty v tom směru, že začnou hledat cestu, jak se daňovému zatížení vyhnout a pokusí se provést substituci. Nahradí spotřebu (výrobu, prodej) zdaněného zboží nějakým jiným. Tím oproti situaci před zdaněním ztratili část svého užítku, přičemž tato ztráta není ničím kompenzována. Ztráta takového druhu se nazývá absolutní neboli ztráta mrtvé váhy, nebo též nadměrné daňové břemeno. Nadměrné proto, že kromě něho nesou poplatníci, kteří daň platí, také břemeno daně zaplacené sátu.

Graficky:

Daň → distorze → substituce → nadměrné břemeno

Nadměrné břemeno znamená další náklad, spojený s daňovým systémem – způsobuje neefektivnost. Naproti tomu daň skutečně zaplacená už na společnost další náklad neklade.

Daň nepůsobí distorzi tehdy a pouze tehdy, jestliže neexistuje žádná možnost, jak by se jednotlivec vyhnul své daňové povinnosti změnou svého ekonomického chování. Daním, které nemají distorzní účinky říkají ekonomové paušální daně.

Efekty zdanění

Každá daň (kromě daně paušální) tedy s sebou nese dva efekty:

- *důchodový*
- *substituční*

Důchodový efekt je spojen s transferem části důchodu od subjektu do veřejného sektoru (Tento efekt mají i daně spotřební. Spotřební daň odebírá část důchodu v podobě vyšší ceny za zboží). Velikost důchodového efektu závisí na výši daně, roste s růstem průměrné daňové sazby. Každá daň má tento efekt.

Substituční efekt vyplývá z poplatníkem provedené substituce v důsledku daně. Poplatník mění své preference, pokud se mění mezní užítky jím spotřebovaného zboží, výnosu práce, volného času atd. Právě tento substituční efekt způsobuje mrtvé váhy, která je tím větší, čím větší je substituční efekt. Poplatník substituuje na základě porovnání mezních užitků a nákladů, proto substituční efekt roste s růstem mezní sazby daně.

Literatura:

- 1) KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, 2000, ISBN 80-902752-2-2
- 2) KUBÁTOVÁ, K., HAMERNÍKOVÁ, B.: Veřejné finance učebnice, Eurolex Bohemia, Praha 2004, 2. vyd., ISBN 80-86432-88-2
- 3) VANČUROVÁ, A a kol.: Daňový systém 2004 ČR aneb učebnice daňového práva, VOX, ISBN 80-86324-42-7