

Vydává Univerzita Karlova v Praze, Fakulta sociálních věd ve spolupráci s Českou národní bankou a Ministerstvem financí ČR prostřednictvím A.L.L. production, s.r.o., Praha

© UK Praha, Fakulta sociálních věd

Published by Charles University, Prague, Faculty of Social Sciences, in cooperation with the Czech National Bank and the Ministry of Finance of the CR, through the A.L.L. production, Ltd., Prague
© Charles University, Prague, Faculty of Social Sciences

Časopis je dokumentován v Social Science Citation Index (<http://www.isinet.com/>) a v elektronické verzi indexu EconLit (<http://www.econlit.org/>).

The journal is monitored by the Social Science Citation Index (<http://www.isinet.com/>) and the electronic EconLit index (<http://www.econlit.org/>).

OBSAH

Vladimír BEZDĚK: Veřejné finance včera, dnes a zítra126

Ladislav MINČIČ: Daně na rozcestí ... 130

Hana POLÁČKOVÁ-BRIXI: Fiskální rizika nejsou jen v deficitu147

Ondřej SCHNEIDER – Aleš KREJDL: Strukturální schodky veřejných rozpočtů v ČR160

Věra KAMENÍČKOVÁ: Místní rozpočty – cesta k fiskálnímu federalizmu? ... 175

Dañové judikáty

Výběr ze soudních rozhodnutí ve věcech daní č. 5/2000189

CONTENTS

Vladimír BEZDĚK: Public Finance Yesterday, Today and Tomorrow126

Ladislav MINČIČ: Taxes at the Crossing130

Hana POLÁČKOVÁ-BRIXI: Fiscal Risks Are Not Only in the Budget147

Ondřej SCHNEIDER – Aleš KREJDL: Structural Deficits in Czech Public Finances160

Věra KAMENÍČKOVÁ: Local Budgets: The Road to Fiscal Federalism?175

Tax Judicial Decisions

Abstract from Court Decisions Concerning Taxation No. 5/2000189

Toto číslo předáno do sazby: 26. 1. 2000

Souhlas k tisku: 28. 2. 2000

*Autorská práva vykonává vydavatel (viz § 4 zák. 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**.*

Redakce prosí autory, aby při předávání příspěvků uváděli celé své jméno, adresu domů i na pracoviště, telefonní, faxové a e-mailové spojení. K příspěvku je nezbytné přiložit anglické resumé (o rozsahu maximálně 150 slov). Příspěvek by neměl přesáhnout 25 normovaných rukopisných stran, a to včetně grafů a tabulek. Pro elektronickou podobu prosíme použijte program Word (až do verze 97).

*Redakce předpokládá, že příspěvek nabízený k publikaci v tomto časopise je **originální**, tedy že dosud nebyl nabídnut a bez souhlasu redakce ani nebude nabídnut k publikaci jiné redakci nebo jinému vydavateli. Pokud tomu tak není, prosíme o písemné sdělení této skutečnosti.*

Daně na rozcestí

Ladislav MINČIČ*

Česká daňová soustava vyžaduje změny. Na tom se shodnou politici, ekonomové i většina ostatních daňových poplatníků. Ale jaké jsou vlastně důvody k úpravě současného stavu? Jak rozsáhlé by měly potřebné změny být? Existují nějaká omezení? Je čas pro zásadní reformu, anebo stačí dílčí korektury dosavadního systému? Jaké cíle by měly případné změny sledovat? Je příhodná doba pro hledání vlastních českých cest, anebo lze hledat inspiraci v již existujících konceptech? Bez zodpovězení těchto (a dalších) základních otázek se serióznější diskuze o daňových změnách neobejde.

Začněme od Adama (nejenom Smithe). Daně, jakkoliv jsou významné, nepředstavují fenomén sám o sobě. Jsou toliko jednou, a to nikoliv určující komponentou veřejných financí. Každá racionální diskuze o daních musí začínat u veřejných výdajů, tedy u kolektivně (politicky) přerozdělovaných prostředků. Daně jsou nejdůležitějším zdrojem financí určených ke kolektivnímu přerozdělení; jsou násilím vynucovaným odvodem, za který se však povinné osobě obecně nedostává rovnocenného plnění. Sama existence daní tak vyvolává morální otázky a je racionálně odůvodnitelná jenom potud, pokud je obhajitelný účel, k němuž se daně vybírají.

Altruistický přístup k daním vnímá daně jako oběť ve prospěch tzv. veřejného blaha (rozuměj kolektivního přerozdělení), přičemž samotný rozsah přerozdělení je odsouván na vedlejší kolej.¹ Vzhledem k poměrně neomezenému rozsahu veřejného blaha (původním limitem je až souhrn veškerého individuálního majetku) ve srovnání s majetkem jednotlivce nalezl altruistický přístup své meritum ve zkoumání možnosti diferencovaného násilí vůči jednotlivým poplatníkům. Typickým produktem tohoto přístupu je progresivní sazební stupnice u přímých, zejména důchodových daní.

Druhá metoda zkoumá míru individuálního daňového zatížení v jeho souměřitelnosti s dílem veřejného blaha spotřebovaným konkrétním daňovým poplatníkem.² Pokud tento přístup nevychází primárně z celkového rozsahu a obsahu kolektivního přerozdělení, nemůže ani on vést k racionálně uspokojivým výsledkům, a to proto, že daně již z definice obecnou možnost korektně vyčíslit hodnotu plnění poskytnutého státem jednotlivci vylučují. Racionálním naplněním druhé metody je takové pojetí státu, v němž stát

* Ladislav Minčíč – Ministerstvo financí ČR

Autor zde tlumočí myšlenky vybraných expertů a doplňuje je o některé vlastní názory. Za případné nepřesnosti ve zprostředkování nese výhradní odpovědnost. Výběr pramenů, jejich interpretace, jakož i samy autorovy názory nemusejí být vždy totožné s pozicí MF ČR.

¹ V moderní době tuto platonovskou tradici zastával např. Arthur Pigou nebo v současnosti Ferdinand Grapperhaus, který svůj svěží historický exkurz o daních (1998) začíná jejich vymezením jako „individuální oběť pro kolektivní účel“.

² Teoreticky tuto myšlenku, vycházející z aristotelovské filozofie, zaštitil Thomas Hobbes v práci „O občanu“, v modernějším pojetí pak např. Friedrich August von Hayek (1991, ss. 50–51).

garantuje pouze základní individuální práva, tedy na život, majetek a osobní svobodu (Rand, 1964), (Kinkor, 1996). Rozsah násilím vynucovaných odvodů tak slouží výhradně k zajištění vnitřní a vnější bezpečnosti, výkonu soudní moci a pochopitelně k vlastnímu vynucování těchto odvodů (Minčič, 1999a), tedy pro fungování policie, armády, diplomacie, justice a daňové správy. Vzhledem k tomu, že tato individuální práva jsou pro všechny rovná, je racionálním východiskem identická výše odvodu každého poplatníka. Lze předpokládat, že zmíněné minimální kompetence státu by kladly i minimální nároky na objem kolektivně přerozdělovaných statků, a proto by pevná individuální výše daňové povinnosti neohrožovala majetek jednotlivých poplatníků. Nikoliv náhodný je přitom klasický učebnicový fakt (např. James – Nobes, 1992), že právě daň z hlavy představuje ekonomicky neutrální daň, tedy daň, která vyvolává jen minimální distorze trhu jak na nabídkové, tak na poptávkové straně. Je to však právě rozsah kolektivního přerozdělení, který spolu s poměrně rozšířeným altruizmem vede k praxi ukládat méně přehledné daně. Vzhledem k všeobecným potížím při akceptování zřejmě násilného charakteru daní je proto mnoho důvtipu věnováno obhajobě každé jednotlivé distorzní daně.

Jak již bylo řečeno, podstatné je posuzovat daně v celkovém kontextu veřejných financí. Z hlediska politiků – tedy osob, kterým je kolektivní přerozdělení svěřeno – je velkým pokušením daňová soustava, která tenduje k autonomnímu (tj. prováděnému bez změn příslušných právních předpisů) růstu zdrojů určených k přerozdělení anebo která alespoň citlivě a bezprostředně reaguje na vývoj cenové hladiny (Minčič, 1998b). To neznamená, že by snad záměrem každého politika bylo rozšíření veřejných výdajů, resp. rozšíření funkcí státu, popř. implicitní nárůst osobních kompetencí politika při redistribuci vybraných daní. Jde o to, že samovolně rostoucí výnos daní vytváří rovněž prostor pro viditelné a poplatnickou (voličskou) obcí ceněné, diskrétní politické kroky k všeobecnému snižování daňového zatížení. Na druhé straně lze vytvářený prostor využít i k takovému zeštíhlení objemu vybraných daní, které je založeno na poskytnutí selektivních daňových úlev – což pochopitelně ocení především zvýhodněná skupina poplatníků (Jakl – Kříž, 1994), (Minčič, 1997b). Z teorie veřejných financí je dobře známo, že poslední zmíněný způsob snižování daňového zatížení je zúžením rozsahu kolektivně přerozdělených statků pouze zdánlivým; fakticky jde o přesun transferů, které jsou vykazovány na výdajové straně rozpočtu, mezi transfery, které přímo saldují příjmovou stranu rozpočtu – tzv. tax expenditure (Minčič, 1999c).

Pokud jde o kvantitativní vyjádření růstu daňového zatížení, a tedy i zdroje určeného ke kolektivnímu přerozdělení, nepoužívá se prostého reálného (způsob deflace ponecháme nyní stranou) zvyšování objemu vybraných daní. Právě vzhledem k šíři kompetencí státu, resp. rozsahu tzv. veřejného sektoru, je běžně používán poměrný ukazatel ve formě podílu výnosu daní a hrubého domácího produktu v běžných cenách. Teprve tehdy, když tato tzv. daňová kvóta stoupá, má se za to, že dochází k růstu daňového zatížení. Někdy se namísto o autonomním růstu daňové kvóty hovoří o elasticitě daňových příjmů vzhledem k HDP převyšující hodnotu 1. Právě tato vyšší než jednotková elasticita bývá považována za žádoucí charakteristiku daňové soustavy (Jenkins – Shukla, 1998). Faktický vývoj daňové kvóty, který odráží aktivní politiku státu v daňové legislativě, bývá zase spojován s jinou citlivostní charakteristikou, a sice reaktivností daňových příjmů vzhledem k HDP (tzv. tax buoyancy).

rok	1994	1995	1996	1997	1998
daňová kvóta ^b	24,8	23,7	22,7	21,6	21,4
složená daňová kvóta ^c	41,3	40,1	39,1	38,6	38,3

poznámky: ^a výpočet dle metodiky OECD

^b daňová kvóta = poměr výnosu daní a cel k HDP v běžných cenách

^c složená daňová kvóta = poměr výnosu daní, cel a pojistného (sociálního i zdravotního) k HDP v běžných cenách

Vývoj daňové kvóty v ČR v letech 1993–98 (*tabulka 1*) je důsledkem jednak pravidelného každoročního řízeného snižování daňového zatížení (Minčíč, 1996a), jednak nastavení výchozích parametrů daňové soustavy zavedené v roce 1993 (Grammetbauer, 1990). Z odhadů fiskálních dopadů zákonných změn, jež jsou průběžně vnášeny do daňové soustavy, vyplývá, že elasticita daňových příjmů vzhledem k HDP není v ČR větší než jedna. Zmíněnou okolnost lze vyjádřit tak, že tzv. nová daňová soustava obsahuje vestavěné stabilizátory, jež působí proti samovolnému růstu zdrojů určených ke kolektivnímu přerozdělení. Tato konstrukce spolu s deklarovaným úsilím o vyrovnanost veřejných rozpočtů brzdila v uvedeném období případné pokusy o rozpočtovou expanzi. Zároveň předjímalá snižování výchozí úrovně daňového zatížení, která byla možností české ekonomiky neúměrná.³ Jakkoliv jsou mezinárodní srovnání, pokud jde o daňovou kvótu, ošidná, je pravděpodobné, že stav české ekonomiky měřený např. hrubým domácím produktem na obyvatele odpovídal v roce 1993 úrovni západoevropských ekonomik se zpožděním cca 20 let, kdy jejich daňová kvóta byla až o deset bodů nižší. Poznamenejme v této souvislosti, že mezinárodní srovnatelnost daňových kvót je vedle arbitrárního charakteru makroekonomických indikátorů podmíněna kompatibilitou konstrukce jednotlivých daní. Lze to ilustrovat na příkladě zdanění starobních důchodů: vyplácí-li jedna země penze osvobozené od daně z příjmů a druhá naopak penze zdaňuje, přičemž je výše čistých penzí v obou zemích srovnatelná, bude ceteris paribus daňová kvóta v první zemi nižší. Podstatou vestavěných stabilizátorů je vzájemná proporce daní přímých, tj. z příjmů a majetku, a daní ze spotřeby, resp. všeobecných spotřebních daní a zvláštních akcí. Pokud jde o konstrukci jednotlivých daní, je podstatné, zda je volena sazba pevná, poměrná, nebo vzestupná. Obecně platí, že daňový systém s větší vahou daní ze spotřeby a širší aplikací pevných, popř. poměrných sazeb bude méně elastický než daňová soustava s větší vahou přímých daní využívajících nadto vzestupné sazební stupnice. V tomto smyslu je pro českou daňovou soustavu příznačné, že váha výnosu progresivní daně z příjmů fyzických osob a daně dědičné a daně darovací v celkovém výnosu daní (včetně povinného pojistného) představovala např. v roce 1994 10 % a v roce 1999 přes rostoucí mzdy odhadem stále jen 11,5 %. Za těchto podmínek lze soustavný autonomní růst daňové kvóty očekávat jen stěží.

Dalším důvodem ke změně je rostoucí nepřehlednost platných daňových zákonů. Například právní úprava zdaňování příjmů trpí značnou rozvolněností, pokud jde o rozlišování mezi zúžením definice příjmu, vynětím z předmětu daně a osvobozením od daně. Položky snižující základ daně jsou do

³ O rozdílnosti daňové kapacity různých ekonomik viz např. (Prest, 1979), kde je citován i původnější koncept Kaldorův.

příjmový decil	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
podíl na celkové efektivní daňové podpoře ^a	6	7	8	9	9	10	11	11	13	17

poznámka: ^a Efektivní daňová podpora (Kinkor, 1994) při spotřebě plnění zatíženého sníženou sazbou je počítána jako součin příslušného základu daně a rozdílu mezi základní a sníženou sazbou; odpovídá poskytnuté daňové úlevě.

zákona implementovány spíše chaoticky. Daňové úlevy obsažené ve vlastní právní úpravě jsou dále korumpovány platnými rozpočtovými pravidly, která sama poskytují nikoliv nevýznamné faktické daňové úlevy. Poměrně široká, byť i nepřehledná škála úlev zpětně podněcuje vtělování dalších a dalších distorzí (Minčíč, 1997b). Na druhé straně je třeba vidět, že pobídkou k soustavnému tlaku na rozměňování (erozi) daňového základu jsou vysoké sazby daně. Zdaňování příjmů fyzických osob má navíc výrazný analytický charakter: různé typy příjmů jsou zatěžovány rozdílně. Slabým místem ve zdaňování spotřeby je aplikace rozdílných sazeb daně u obtížně rozlišitelného, popřípadě navzájem zaměnitelného zboží a služeb, pochybným místem zvláštních spotřebních daní jsou úlevy ve formě refundací daně. V souladu se zásadou rovného zdanění není ani rozsah sektoru osvobozeného od DPH. Zejména majetkové daně jsou vybaveny nepřehlednou terminologií, která zastírá například výši statutárních daňových sazeb. Terminologický chaos je příznačný pro samo pojmenování daní: poplatky, úplaty, úhrady, příspěvky. Daně odvádějí nejenom daňoví poplatníci a plátcí daní, ale i tzv. ručitelé. Příznačná je tendence k pozitivní právní úpravě; v současnosti platné zákony postupem času nabyly až příliš kazuistického charakteru. Praktický účel mnoha zákonných ustanovení je odlišný od účelu deklarovaného původně (například pravidla pro sdílení základu daně z příjmů vypomáhajícím manželem jsou zastřenou formou tzv. *splittingu*).

Původní záměry se přitom leckdy nepodařilo naplnit vůbec. Tak například jedním z hlavních důvodů existence zvýhodněné 5% sazby DPH měl být sociální ohled na domácnosti s nižšími příjmy, regresivní charakter DPH (relativní růst daně s klesajícími příjmy spotřebitele) měl být pro tuto kategorii kompenzován zvýhodněným zdaněním potravin a jiných tzv. nezbytných plnění. Faktická struktura spotřebního koše domácností je však taková, že se významné efektivní podpory formou daňové úlevy dostává i jiným než původně potřebným skupinám konzumentů (*tabulka 2*). K často kritizovanému projevu nepřehlednosti současného daňového zatížení patří konstrukce pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Okolnost, že pojistné placené zaměstnavateli je podle zákona o daních z příjmů zaměstnancovým příjmem osvobozeným od daně, způsobuje, že podobně jako mnohé jiné osvobozené příjmy není toto pojistné zaměstnavatelem veřejně deklarováno jako zaměstnancův příjem a ani ze strany zaměstnance subjektivně vnímáno jako jeho vlastní příjem. Proto také není povědomí o skutečné výši celkového odvodového zatížení zaměstnaneckých výdělků všeobecně rozšířeno. Pozoruhodná je na pojistném i nehomogenní konstrukce vyměřovacího základu, která ad hoc stanoví rozdílné daňové zatížení příjmů ze zaměstnání a příjmů z jiných zdrojů, a to jak v mezním, tak v průměrném efektivním vyjádření. Obecně lze konstatovat, že se daňový systém stává obtížně čitelným nejenom pro širokou poplatnickou obec, ale i pro ekonomy a odborníky z oblasti finančního práva (Minčíč, 1999b; 1999c).

TABULKA 3 Srovnání složené daňové kvóty (včetně sociálního a zdravotního pojistného)^a
rok 1997, země EU a ČR v %

Irsko	32,8	Rakousko	44,3
Španělsko	33,7	Itálie	44,4
Řecko	33,7	Francie	45,1
Portugalsko	34,2	Belgie	46,0
Velká Británie	35,4	Lucembursko	46,5
Německo	37,2	Finsko	46,5
Česká republika	38,6	Dánsko	49,5
Nizozemí	41,9	Švédsko	51,9

poznámka: ^a počítáno dle metodiky OECD

prameny: Revenue Statistics 1965/1998; OECD, 1999

Volá-li se po daňové reformě, je častým motivem jednoduchá snaha snížit výši daňového zatížení. Jakkoliv je mezinárodní srovnání prostřednictvím daňových kvót pochybné (viz výše), lze přijmout hypotézu, že celkové daňové zatížení v ČR je vyšší, než by odpovídalo stavu ekonomiky této země (tabulka 3). Přitom je zřejmé, že chudá země větším přerozdělením soukromých zdrojů sotva zbohatne. Racionálnímu snižování daňového zatížení musí předcházet vymezení veřejných výdajů, které budou zrušeny. Snižování sazeb daní či zužování daňového základu v podmínkách rozpočtového schodku znamená ve skutečnosti pouze přesun daňového břemene v čase, nikoliv jeho snížení. Při snižování daňového zatížení je vhodné zkoumat nejenom jeho bezprostřední důsledky, ale i jeho dlouhodobější dopady. Především jde o to, zda provedení zásah mění budoucí elasticitu daňových příjmů, zda zakládá autonomní pokles, stabilizaci, anebo růst daňové kvóty (Jenkins – Shukla, 1998). Okruh případných kandidátů na snížení je přitom relativně omezený. Je-li politickým cílem vstup ČR do Evropské unie, není možné nerespektovat omezení daňové soustavy daná právem Evropských společenství⁴. Relativně podrobně jsou upraveny daně ze spotřeby. Není například možné snižovat sazby daně z uhlovodíkových paliv a maziv, jsou-li již nyní nižší než závazné minimální sazby v EU (tabulka 4). Podobně nelze postupovat tak, že se zredukuje základní, popř. snížená sazba DPH pod příslušnou obligatorní minimální mez (ta představuje 15 % u základní a 5 % u snížené sazby), ani tak, že se nově poskytne daňová úleva ve formě snížené sazby DPH na zboží nebo služby, které musejí být podle příslušné směrnice zdaněny základní sazbou. Pomineme-li sám o sobě pochybný charakter selektivních úlev na daních z příjmů, nelze tuto cestu použít už vzhledem k mezinárodní regulaci tzv. škodlivé daňové soutěže; v EU jde o respektování tzv. Code of conduct on business taxation, přijatého v roce 1997.

⁴ Evropská unie = politická formace zastřešující integraci 15 zemí ve třech rozdílně integrovaných oblastech, tzv. pilířích EU:

1. Evropská společenství (v množném čísle; zkr. ES) = původní Evropské hospodářské společenství (zkr. EHS) (dnes nazývané Evropské společenství (v jednotném čísle; zkr. také – bohužel – ES)) + Evropské společenství uhlí a oceli (tzv. Montánní unie) + Evropské společenství pro atomovou energii (Euratom),
2. společná zahraniční politika (zahraničí a obrana),
3. společná vnitřní politika (soudnictví a bezpečnost).

Pouze Evropská společenství mají mezinárodněprávní subjektivitu, a tudíž i orgány produkující svévětné právo. Proto nelze hovořit o právu EU, ale pouze o právu ES. Například i Asociační dohoda ČR je uzavřena s Evropskými společenstvími a všemi členskými státy, neboť Evropská unie je prozatím politickou, a nikoli právní veličinou a není k takovým úkonům způsobilá. (Výklad volně podle (Šmejkal, 1999)).

TABULKA 4 Spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv – minimální sazby platné a navrhované v EU a platné sazby v ČR

	min. sazba EU ^a platná	min. sazba EU ^b návrh k r. 2002	platná sazba v ČR (od 1. 7. 1999)
benzin [Kč/1000 l]	12 144	18 018	10 840
MONA [Kč/1000 l]	8 829	14 162	8 150
LTO [Kč/1000 l]	649	937	8 150 ^c
TTO [Kč/t]	468	1 225	0
zkapalněný plyn pro dopravu [Kč/t]	3 604	8 072	2 850
zkapalněný plyn mimo dopravu [Kč/t]	1 297	1 225	0
stlačený plyn pro dopravu [Kč/m ³]	3,06	5,68	0
stlačený plyn mimo dopravu [Kč/m ³]	1,07	0,89	0

poznámky: ^a Směrnice 92/82/EHS – sazby jsou stanoveny v EUR, do tabulky jsou přepočteny na Kč kurzem ze dne 4. 1. 2000, tj. 36,035 CZK/EUR.
^b Návrh směrnice – sazby jsou stanoveny v EUR, do tabulky jsou přepočteny na Kč kurzem ze dne 4. 1. 2000, tj. 36,035 CZK/EUR.
^c Daň se vrací, praktické zdanění spotřební daní je tedy nulové.

TABULKA 5 Váha majetkových daní na celkových daňových příjmech (včetně pojistného)^a v %
rok 1997, země EU a ČR

Rakousko	1,3	Švédsko	3,9
Česká republika	1,4	Nizozemí	4,6
Finsko	2,3	Irsko	4,9
Portugalsko	2,5	Itálie	5,1
Německo	2,7	Francie	5,4
Belgie	2,9	Španělsko	5,8
Dánsko	3,4	Lucembursko	7,7
Řecko	3,8	Velká Británie	10,8

poznámka: ^a propočteno podle metodiky OECD
prameny: Revenue Statistics 1965/1998; OECD, 1999

Někdy se se snížením daňového zatížení spojují speciální očekávání jako např. příliv zahraničních investic. V této souvislosti je třeba vidět, že jednostranné (z hlediska jurisdikce) kroky zejména v oblasti přímých daní mohou sice vést k plošnému snížení daní tuzemských rezidentů, nemusejí však z daňového hlediska zvyšovat atraktivitu pro zahraniční investory. Výsledným efektem takového kroku může být pouhé přerozdělení celkové neměnné daňové povinnosti investora: o co méně zaplatí v tuzemsku, o to více odvede ve své domovské zemi (Harberger, 1990), (Lewis, 1984). Snížení daní lze přičítat jen ty účinky, které s ním nepochybně souvisejí. Je zřejmé, že nižší daně znamenají zvýšení soukromých disponibilních zdrojů daňových rezidentů. Není pochyb o tom, že se tak zvyšuje pravděpodobnost efektivnějšího využití těchto zdrojů oproti stavu, kdy byly coby daňové příjmy kolektivně přerozdělovány. Výsledkem může být ceteris paribus růst ekonomiky měřený například HDP, byť třeba i s jistým časovým zpožděním.

Pokud by změna měla spočívat pouze ve snížení některých současných daňových titulů, je vzhledem k zmíněným limitům daní ze spotřeby zřejmým kandidátem oblast zdanění příjmů a majetku. Daně z majetku v úhrnu soustavně nepřesahují 1,5 % celkových daňových příjmů (pro mezinárodní srovnání: viz *tabulka 5*), tím je dán veškerý potenciál ke snížení daňového břemene touto cestou. Je přitom třeba vidět dva momenty. Za prvé, daň z nemovitostí představuje tradiční zdroj příjmů územních rozpočtů. Její vazba na konkrétní místo a zřetelnost předmětu daně činí tuto daň vhodným ná-

TABULKA 6 Nejvyšší mezní sazba daně z příjmů právnických osob v zemích OECD v r. 1999

Maďarsko	18	Španělsko	35,8
Norsko	28	Polsko	36
Finsko	28	Austrálie	36
Švédsko	28	Itálie	37
Irsko	28	Portugalsko	37,4
Island	30	USA	39,5
Velká Británie	31	Lucembursko	39,6
Korea	31,2	Řecko	40
Dánsko	32	Belgie	40,2
Nový Zéland	33	Japonsko	40,9
Švýcarsko	33,2	Francie	41,7
Rakousko	34	Turecko	44
Česká republika	35	Kanada	46,1
Mexiko	35	Německo	54
Nizozemí	35		

prameny: Revenue Statistics 1965/1998; OECD, 1999; European Tax Handbook; IBFD Publications 1999 (pro Řecko)

strojem posílení principu subsidiarity ve fiskální oblasti. Mělo-li by snižování daňového břemene spočívat v redukci této daně, bylo by racionální přenést rozhodovací pravomoc na úroveň obcí. Ústředně řízené celoplošné snižování daně z nemovitostí by nejspíše bylo vnímáno jako krok proti územním samosprávám. Výběrové snižování těchto daní ze strany jednotlivých obcí však předpokládá výrazné rozšíření dosavadních kompetencí obcí při ovlivňování výše daně z nemovitostí, případným nástrojem je určení sazby daně. Druhý moment se týká obchodových majetkových daní. Existuje několik důvodů, které mohou být namítány proti izolovanému snížení či – vzhledem k malému fiskálnímu významu – dokonce zrušení těchto daní. Obchodové daně představují funkční doplněk k jiným existujícím daním. Daň z převodu nemovitostí postihuje transakce, které nepodléhají dani z přidané hodnoty, i když se od DPH formálně liší svým kaskádovým charakterem: „nepřihlíží“ k dani na vstupu. Daň dědická (daň darovací je z vývojového hlediska derivátem daně dědické) zatěžuje osobní důchod, který není zahrnován do předmětu daně z příjmů. Vyskytující se argumentace ve prospěch úplného zrušení daně dědické (a darovací) vyznívající v tom smyslu, že je zde zcizován důchod ať v peněžní, či naturální podobě již jednou zdaněný nebo porušený zůstavitelem (dárce) ze zdaněných příjmů, je plytká a lze ji přijmout jen v tom rozsahu, v jakém lze obecně poukazovat na škodlivost všudypřítomného násobného zdanění (např. nepřímé daně obsažené v cenách zboží a služeb nakupovaných za přímo zdaněné mzdy atd.).

Lze zvažovat snížení daní z příjmů společností. Standardní cesty spočívají v obecném snižování sazby (pro mezinárodní srovnání: viz *tabulka 6*) a ve zmírňování zatížení fixního kapitálu, tedy v rychlejším odepisování. Nastíněný přístup vychází z koncepce, podle které je zdaňování zisků společností pouze doplňkovým, protože administrativně výhodným, i když z hlediska jednotlivce jako konečného nositele veškerého daňového břemene nepřiliš viditelným kanálem ke zdaňování příjmů přirozených (fyzických) osob. Uvedenou cestou se ubírají tranzitivní ekonomiky, příkladem jsou nejenom členové OECD (k údajům uvedeným v *tabulce 6* dodejme, že si Polsko vytyčilo plán snížení sazby na 20 % do roku 2005), ale i baltské země (v současnosti je v Lotyšsku sazba 25 %, v Estonsku 26 % a v Litvě 29 %). Alternativou je snižování osobní daně z příjmů. Přirozenou metodou je zde především zmírňování progresivní sazební stupnice. Lze přitom postupovat buď absolutně, to znamená snižováním nejvyšší statutární sazby, anebo re-

TABULKA 7 Váha pojistného na celkových daňových příjmech (včetně pojistného)^a
rok 1997, země EU a ČR

v %

Dánsko	3,2	Belgie	31,8
Irsko	12,9	Itálie	33,5
Velká Británie	17,2	Rakousko	34,2
Finsko	25,2	Španělsko	35,0
Lucembursko	25,4	Francie	40,6
Portugalsko	26,0	Nizozemí	40,9
Švédsko	29,2	Německo	41,6
Řecko	31,6	Česká republika	43,9

poznámka: ^a propočteno podle metodiky OECD

pramen: Revenue Statistics 1965/1998, OECD, 1999

lativně, kdy se efektivně rozšiřují sazební pásma pro uplatnění nejnižších sazeb, resp. zvyšuje se základní odčitatelná položka a hranice základu pro aplikaci nižších statutárních sazeb. První postup lépe odráží racionální pojetí daňové spravedlnosti, druhý je více pragmatický, a tedy i snáze politicky prosaditelný. Zdánlivě nejvhodnějším kandidátem na snížení je mezi přímými daněmi pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Z mezinárodních srovnání vyplývá, že váha zákonného pojistného v celkovém výnosu daní je v ČR největší ze všech členských zemí OECD (tabulka 7). Jednostranné snížení pojistného však naráží na relativně pevně rozpočtové určení jeho výnosu, a proto se zřejmě neobejde bez zásadní reformy penzijního systému, způsobu financování tzv. zdravotní péče a vůbec úlohy státu při poskytování sociálních služeb.

Výše naznačené možnosti změn by až na výjimku (pojistné) znamenaly jen dílčí korektury dosavadního systému. Výraznějším zásahem by mohl být již léta diskutovaný přechod na hodnotový základ daně z nemovitostí, zejména pokud by měl výrazněji zvýšit výnos této místní daně. Novým parametrem by se mohlo stát výrazné posílení pravomocí územních samospráv (dnes obecních, v budoucnu i krajských) při stanovení výše daňového zatížení, a to zřejmě úpravou v současnosti platných místních poplatků, svěřením sazby daně z nemovitostí do působnosti obcí nebo zavedením územních komponent či přírážek u daní z příjmů (Kinkor – Kameníčková, 1996), (Taxing Powers of State..., 1999). U místních poplatků by mohl být výrazně prohlouben jejich paušální charakter. Uvedené zásahy by učinily vazbu výše daňového zatížení na rozsah kolektivního přerozdělení bezprostřednější a lépe kontrolovatelnou ze strany daňových poplatníků. Praktické posouzení potřeby a účelnosti přerozdělení včetně změny jeho rozsahu by totiž na lokální úrovni mohlo být pro daňového poplatníka dostupnější. Zásadní reforma však předpokládá úplné zrušení některých dnešních a/nebo zavedení nových fiskálně významných daňových titulů. Jaké varianty nabízí daňová teorie a praxe?

V odborné literatuře se cyklicky objevují úvahy o záměně zdaňování zisku nějakou formou majetkové daně; tyto úvahy se v některých zemích promítají i do praktické daňové politiky.⁵ Jako důvod takového přechodu se uvádí větší stabilita daňového výnosu jak z agregovaného pohledu veřejných příjmů, tak z pohledu individuálního poplatníka (v průběhu životnosti použí-

⁵ Například současné myšlenkové konstrukce exnáměstka ministra financí Nizozemska, profesora Grapperhouse (1996) jsou paradoxně takřka identické s praxí tzv. kritériálních obvodů, jež byly přechodně zavedeny v Československu v 60. letech 20. století podle sovětského vzoru.

tého kapitálu) a také tlak na šetrné, efektivní využívání kapitálu bez odrazujícího ohledu na rostoucí daňovou povinnost. Vůdčím heslem uvedeného typu reformy je odstranění současné „schizofrenie“, za niž je označována úměra mezi maximalizací zisku a maximalizací daně, a nastolení nového pořádku ve smyslu „šetrnější využití zdrojů = menší daňové zatížení“.

Konkrétní formy majetkových daní suplujících daň ze zisku mohou být různé. Základem daně mohou být veškerá aktiva, aktiva snížená o cizí zdroje, investiční majetek, odepisovaný investiční majetek atd. V poslední době (Grapperhaus, 1996) se např. objevují návrhy hybridní konstrukce, která základ daně definuje jako vlastní majetek (bez oběžných aktiv) navýšený o veškerý cizí vypůjčený kapitál (za nějž se odvádí úrok) minus vlastní kapitál zapůjčený jiným subjektům (za nějž se přijímá úrok) minus majetkové podíly na jiných subjektech. S výjimkou daně z veškerých aktiv nepřihlížejí tyto návrhy k administrativním nákladům, dalším sporným problémem je jejich pobídka k dluhovému financování; sahají-li tzv. na podstatu podniku, mohou mít až destruktivní charakter. Nezanedbatelné jsou i definiční problémy spojené s místem pořizovacích cen, odpisů, inflačních efektů atd. při stanovení základu daně. V praxi, zejména v Latinské Americe, používané majetkové daně však zdaňování zisku plně nesuplují, obyčejně jsou pouze jakousi minimální, popř. paušální daň ze zisku (Sadka – Tanzi, 1992). Zajímavá je myšlenka integrovat majetkovou daň s daní z objemu mezd coby alternativa zdaňování příjmu právnických i fyzických osob (Grapperhaus, 1996). Není také bez zajímavosti, že podobné koncepty byly rozpracovány, aplikovány a opuštěny v centrálně řízené československé ekonomice. Vyskytují se i jiné diskutabilní úvahy, např. o prostém rozšíření předmětu existující majetkové daně z pozemků a ze staveb o tzv. evidovaný velký movitý majetek (auta, lodě, letadla) se souběžným snížením daní z příjmů.

Další velkou výzvou jsou daně k ochraně životního prostředí. V současné době je v rámci OECD i EU patrná snaha o tzv. ekologizaci daňové soustavy, která by podle svých obhájců měla sledovat kromě internalizace negativních externalit také jiné rozložení daňového břemene, zejména odlehčení zdanění práce. Často zdůrazňovaným důsledkem by měla být tzv. dvojitá dividendy – kromě zlepšení životního prostředí rovněž větší zaměstnanost. Z hlediska daňové techniky jsou případným nástrojem akcízy, a to v podobě transformace současných daní z minerálních olejů (v české terminologii spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv) a/nebo rozšíření okruhu komodit podléhajících spotřebním daním. Konkrétně přichází v úvahu navýšení sazeb současných daní z uhlovodíkových paliv a maziv, rozšíření předmětu daně na uhlí a zemní plyn, zavedení nových spotřebních daní, zejména na elektrinu nebo teplo, popř. změna konstrukce spotřebních daní, kdy základem daně nebude objemová jednotka vlastní komodity, ale její zobecněná, zprostředkovaná charakteristika jako například výhřevnost či měrné množství emisí (zejména CO₂) vzniklých při jejím spalení. Akcízy s pevnou sazbou patří mezi nejdistorznější daně; proto by případné nové implementaci mělo předcházet odstranění současných cenových deformací (regulovaných cen elektrické energie a tepla) a protisměrných daňových úlev, tj. všeobecné uplatňování základní sazby DPH u energií a paliv. Zvyšování akcízů by mělo být provázeno kompenzujícím snížením přímého zatížení příjmů ať už omezením daní z příjmů, nebo snížením povinných příspěvků na sociální zabezpečení. Výsledky takto pojaté reformy jsou však nejisté. Ponecháme přitom stranou samu diskutabilní podstatu pigoovské daně (Kinkor 1995), (Kinkor – Kameníčková, 1996). Výrobci či dovozci „ekologicky“

zdaňovaných komodit, pokud nabízejí širší škálu zboží a služeb, mohou přesouvat daňové břemeno do cen tohoto zboží a služeb, čímž deformují cenový signál vyslaný spotřebiteli „nežádoucí“ komodity (Minčič, 1996b). Existují rizika eroze daňového základu, zejména v důsledku možného poskytnutí úlev energeticky náročným výrobním odvětvím. Nejasný je způsob ošetření mikroekonomických důsledků redistribuce daňového zatížení v důsledku snížení přímého zdanění (velké části spotřebitelů energií nemůže být vyšší zatížení spotřeby bezprostředně kompenzováno nižším zdaněním příjmů, neboť pobírají např. pouze příjmy osvobozené od daně). Nejednoznačným makroekonomickým důsledkem by bylo snížení elasticity daňové soustavy vzhledem k HDP. Případnému snížení příspěvků na sociální zabezpečení by navíc měla předcházet odpovídající korekce důchodového systému.

Dalším námětem daňové reformy, pokud jde o alternativu zdaňování zisků, je daň z peněžních toků. Rozšířený způsob vymezení příjmů, tzv. Haigova-Simonsova definice, říká, že příjem je dán součtem spotřeby a čisté změny jmění za dané stanovené časové období. Právě vzhledem k technickým problémům při konkrétním určení druhé komponenty (známé dilema akruálního, anebo objektivizovaného, až při případném prodeji zjistitelného výčíslení) se předmětem intenzivních odborných studií ve 2. polovině 70. let 20. století stalo přímé zdanění spotřeby. Z formálního hlediska lze při přímém zdanění spotřeby na úrovni podnikatelských subjektů, zejména obchodních společností, rozlišovat dvě základní schémata vymezení daňového základu, a to podle toho, zda se přihlíží k finančním transakcím, či nikoliv (Shome – Schutte, 1993). První schéma představuje daň z nefinančních peněžních toků, kde je základem daně rozdíl mezi objemem prodeje zboží a služeb a objemem nákupu zboží a služeb. Od současné daně z příjmů právnických osob se daň z nefinančních peněžních toků fakticky liší zejména bezprostředním 100% odepsáním pořízených investic, nemožností odepsat placené úroky, zároveň však i tím, že se přijaté úroky nezahrnují do základu daně. Druhým základním typem je všeobecná daň z peněžních toků, u které je základ daně důsledně konstruován jako rozdíl mezi vstupními a výstupními peněžními toky. Vstupní peněžní toky odpovídají prodeji zboží a služeb, přijatým půjčkám, přijatým úrokům a přijatým splátkám poskytnutých půjček. Výstupní peněžní toky symetricky pokrývají nákup zboží a služeb, poplatníkem poskytnuté půjčky, splacené úroky a splátky jistin přijatých půjček. Technika kalkulace základu daně je u přímého zdanění spotřeby přirozeně dána faktickými peněžními toky, resp. převodem finančních prostředků na účet druhé osoby, hotovostní úhradou nebo poskytnutím naturálního plnění. I základ daně z peněžních toků však lze kalkulovat podle podvojně evidence, tj. ve vazbě na okamžik vzniku či zániku majetkových práv. Sazba přímé daně ze spotřeby je uvažována v pevné procentní výši – odpovídá tedy nejrozšířenějšímu pojetí sazby daně ze zisku. Přímé zdanění spotřeby je ve své podstatě zdaněním ekonomické renty (Shome – Schutte, 1993). Podniky s normální návratností by daň platit neměly. Jednorázové odepsání investic je – jak známo (Musgrave – Musgraveová, 1992–4), (Harberger, 1980) – neutrální, pokud jde o upřednostnění konkrétní podnikatelské aktivity ve vztahu k životnosti a rizikovosti nezbytných investic.

Problémy, které jsou pro dnešní zdaňování zisku fyzických i právnických osob typické, jako je inflační znehodnocení investičního majetku a zásob nebo otázka uchopení přírůstků majetku (capital gains), jsou v rámci přímého zdanění spotřeby irelevantní. Daň z peněžních toků (DPT) je však stejně zranitelná jako dnešní daň z příjmů, pokud jde o možnost eroze da-

nového základu prostřednictvím úlev. Výrazným prvkem pro posouzení distorzních účinků DPT je ošetření případných „ztrát“, tj. situace možného záporného rozdílu mezi vstupními a výstupními peněžními toky. Je možné, že evidence skutečných peněžních toků je z administrativního hlediska jednodušší než výkaznictví podle akruálního principu uplatňované v dnešním systému zdanění příjmů. Na druhé straně vznikají obavy, zda 100% odesání investic nepovede ke křehkosti daňového základu a možná i k jeho výraznému (z agregátního pohledu) snížení, což by implikovalo zavedení – z psychologického hlediska sporné – vysoké sazby. Fiskální rizika spojená se zavedením DPT by si vyžadovala důkladně rozpracované přechodné období. Zdá se, že DPT může být stejně jako daň z příjmů obcházena účelovými transakcemi mezi spřízněnými subjekty za účelem minimalizace daňového zatížení; proto by i při jejím zavedení bylo zřejmě nutné zvážit aplikaci institutu tzv. cen obvyklých.

Zvláštní pozornost by při zavedení DPT bylo třeba věnovat mezinárodním aspektům, mimo jiné otázce, zda DPT přiláká zahraniční investory. Zde je třeba vidět, že DPT nemusí být vnímána jako daň z příjmů, na kterou se automaticky vztahují mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Proto je bez připadné renegotiace smluv v rámci platné právní úpravy nutné rozdělit zahraniční investory na dvě kategorie podle toho, zda příjmy ze zahraničí osvobozují, či nikoliv (např. USA). Jsou-li zahraniční příjmy osvobozeny nebo vyňaty z předmětu daně, působí DPT atraktivně. Není-li tomu tak, je pravděpodobné, že nemožnost faktického zápočtu nebo odpočtu DPT odvedené v tuzemsku ve vztahu k dani z příjmů společnosti v zemi jejího sídla *ceteris paribus* stimulem pro zahraniční investory nebude. Jistá zdrženlivost při prosazování zavedení DPT vyplývá ze skutečnosti, že DPT doposud ve světě jako alternativa klasického zdanění zisků uplatňována není. Velkým problémem jejího bezprostředního zavedení v ČR je s ohledem na její orientaci na EU potom fakt, že lze mít pochybnosti o tom, zda je DPT v úplném souladu s platnými zásadami Evropských společenství v oblasti zdaňování podnikatelských zisků (již zmíněný *Code of conduct on business taxation*).

Náhradou daně z příjmů fyzických osob by mohla být osobní výdajová daň (Escolano, 1995). Koncept osobní výdajové daně byl detailně zkoumán společně s přímým zdaněním spotřeby jako alternativou zdanění podnikatelských zisků v 70. letech 20. století v USA, Velké Británii a ve Švédsku. Nicméně s podrobným konceptem osobní výdajové daně přišel Kaldor o 20 let dříve. Kaldorův návrh – byť i pouze jako doplněk k daním z příjmů – byl následně v praxi krátce vyzkoušen v Indii a na Sri Lance, přičemž v obou zemích opakovaně (James – Nobes, 1992). Jedním z hlavních důvodů soustavného zkoumání osobní výdajové daně je problém dvojího zdanění, i když lze hledat dílčí řešení tohoto problému uvnitř systému daní z příjmů (tzv. *integrate*). Druhým důvodem je již zmiňovaná obtížná uchopitelnost změny jmění jako nedílné komponenty osobního příjmu. Třetím důvodem jsou pochybnosti o arbitrárním přístupu ke zdaňování různých forem úspor a investic v rámci současné daně z příjmů. Nakonec prosazování zdanění spotřeby souvisí s utilitárním pojetím daní, zatímco zdanění příjmů je více konzistentní s altruistickým pojetím daní. Obecně je nutné připomenout klasický poznatek, že jak daně z příjmů, tak daně ze spotřeby efektivně zatěžují spotřebu. Daně z příjmů navíc zatěžují i úspory a ve vztahu ke zdanění spotřeby nejsou neutrální z časového hlediska – příjmové daně zatěžují rozdílné spotřeby bezprostřední a spotřebu odloženou.

Existuje řada způsobů, jak vymezit základ osobní výdajové daně, přičemž sazba daně je možná jak v podobě progresivní stupnice (např. zmíněný vládní americký návrh), tak ve tvaru konstatního procenta.

Primární způsob vymezení základu vychází z relativně nezávislého pojetí osobní výdajové daně. V nejširší podobě je základ daně obdobný všeobecné dani z peněžních toků, je tedy roven rozdílu mezi vstupními peněžními toky a výstupními peněžními toky s výjimkou investic, resp. úspor. Má-li poplatník příjmy z podnikání, samostatné výdělečné činnosti nebo pronájmu, vstupuje do základu osobní výdajové daně jako dílčí komponenta příslušný základ všeobecné daně z peněžních toků, dále obecně mzda, penze, dividendy, přijaté úroky, případně přijaté splátky jistin poplatníkem osobně poskytnutých půjček a zejména přijaté osobní půjčky; odečítají se naopak poplatníkem poskytnuté půjčky, splacené úroky z přijatých půjček a splátky jejich jistin, úsporné vklady, příspěvky do penzijních fondů, investice do cených papírů.

Tato konstrukce není teoreticky čistá. Ideální přístup by vyžadoval časové rozlišení v případě nákupu zboží dlouhodobé spotřeby. To znamená snížení základu daně o pořizovací cenu (celou „investici“) a postupné zapojování průběžně spotřebovaných částí „investice“. Zjednodušený pohled na obytné domy, byty nebo automobily jako na předmět běžné spotřeby daňové zatížení zvyšuje; lze jej zčásti kompenzovat tím, že případné budoucí výnosy z prodeje tohoto zboží či jeho pronájmu jsou od osobní výdajové daně osvobozeny. Zmíněná obecná konstrukce základu daně může být dále erodována do administrativně ještě jednodušší podoby: penze ani povinné příspěvky na její budoucí výplatu se nezahrnou do základu daně a nebo obecněji: vybrané typy úspor či investic se neodečítají a jejich pozdější čerpání naopak nezvyšuje základ daně. Tuto erozi lze doplnit možnostmi opce buď pro uplatnění obecného mechanismu peněžního toku, anebo pro vyloučení některých záporných (a v budoucnu vázaných kladných) toků. Taková opce by měla význam zejména při uplatňování progresivní sazby. Z teoretického i čistě administrativního pohledu na zdaňování spotřeby může osobní výdajovou daň dobře nahradit nedistorzní nepřímá daň (DPH s jednou sazbou a minimem osvobození). Odlišnost osobní výdajové daně od DPH spočívá – kromě způsobu výběru – především v možnosti promítnout do zdanění spotřeby osobní poměry poplatníka, a to formou daněproste minimální spotřeby nebo diferencované sazební stupnice. Konkrétní naplnění těchto možností má však příliš arbitrární charakter, než aby bylo možné hovořit o přednostech. Pokud jde o bezprostřední aplikaci osobní výdajové daně jako alternativy daně z příjmů fyzických osob, platí zde tytéž mezinárodní souvislosti jako v případě DPT coby náhražky daně z příjmů právnických osob.

Tak jako daně z příjmů vytvářejí jeden celek, i zavedení DPT a osobní výdajové daně bývá posuzováno společně. Např. kombinace daně z nefinančních peněžních toků a osobní výdajové daně s jistými omezeními na odčitatelné investice, resp. s opcí volby mezi uplatněním obecného mechanismu peněžního toku, anebo vyloučení některých záporných a následně kladných toků, je základem zmíněné studie amerického ministerstva financí, tzv. Blueprints for Basic Tax Reform z roku 1997 (Escolano, 1995). Jinou možností je např. koncept poměrné daně z peněžních toků zahrnujících prodej a nákup zboží (včetně investic), služeb, úroky z půjček a vkladů podnikatele a výplaty poskytované fyzickým osobám (mzdy zaměstnancům a úroky vkladatelům) a koncept poměrné srážkové daně z výplat poskytovaných fyzickým osobám, přičemž obě daně doplňuje zvláštní restrikce volné, v bance

neuložené hotovosti (Halada, 1999). Komplexním systémem přímého zdanění spotřeby je Hallův a Rabushkův návrh rovné daně z roku 1983, postupně dále upřesňovaný a zjednodušovaný (Hall – Rabushka, 1995).

Rovná daň představuje vzájemně propojený systém dvou složek – daně z podnikání a daně ze mzdy. Daň z podnikání je formou poměrné daně z nefinančních peněžních toků, přičemž poplatníky jsou všechny podnikatelské subjekty, lhostejno zda právnické, či fyzické osoby. Podnikání zahrnuje i výkon tzv. nezávislých povolání a pronájem majetku. Základem daně z podnikání je tedy rozdíl mezi příjmy z prodeje zboží a služeb a výdaji na zboží a služby použité k podnikatelským účelům. Základ daně se dále snižuje o vyplacené mzdy, které tak odpovídají úhradě za služby poskytnuté podnikateli vlastními zaměstnanci. Pokud jde o zdanění bankovníctví – které je netriviálním problémem pro jakoukoliv daň –, Hall s Rabushkou (1995) nabízejí stanovit cenu prodávané služby jako rozdíl mezi úrokovou sazbou poskytovanou bankou a tržní úrokovou sazbou (navrhují vycházet např. ze státních dluhopisů) a cenu nakupované služby symetricky jako rozdíl mezi bankou požadovanou úrokovou sazbou z poskytnutých úvěrů a tržní úrokovou sazbou. Obecně platí, že dani z podnikání jako dani z nefinančních peněžních toků podléhají úroky splacené podnikatelským subjektem věřiteli a příjem z prodeje majetku používaného k podnikání, ale dále také naturální požitky poskytované zaměstnanci namísto peněžní mzdy i případné pojistné na sociální nebo zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Naopak dani z podnikání nepodléhají přijaté úroky ani dividendy. V případě ztráty – přesněji řečeno záporného rozdílu mezi vstupními a výstupními peněžními toky – se formálně spočtená daň započítá na úhradu daně v příštích letech. Umořování ztráty je navíc doplněno o každoroční diskontaci nevyužitého zápočtu.

Poplatníky poměrné daně ze mzdy jsou fyzické osoby s vlastní mzdou, platem či funkčním požitkem v peněžní formě. Daň sráží a odvádí zaměstnavatel. Hall a Rabushka (1995) ponechávají ve svém návrhu distorzi ve formě pevných odčitatelných položek (pro samotného poplatníka, jeho manžela a děti). Takto pojatá distorze vzhledem pevné procentní výši sazby vytváří progresivní daňové prostředí a je ekvivalentní zápočtu daně. Je zjednodušeným vyjádřením racionální představy priority individuálního před kolektivním, totiž že každý daňový poplatník musí primárně uspokojit jisté minimální osobní potřeby, aby na něj břemeno kolektivního přerozdělení (Minčíč, 1997a) vůbec mohlo být uvaleno. Na úlevu v podobě odčitatelných položek dosáhne i živnostník, pokud si sám vyplatí odměnu; obecně se tak stane poplatníkem obou daní. Okolnost, že je sazba daně ze mzdy identická se sazbou daně z podnikání, činí z návrhu obou stanfordských ekonomů – i přes existenci odčitatelných položek – v podstatě neutrální daň ze spotřeby. Dani ze mzdy nepodléhají úrokové ani dividendové příjmy, státem poskytované sociální transfery ani příjmy z prodeje majetku; naopak jí podléhá pojistné placené zaměstnancem i jakékoliv další zaměstnancovy výdaje.

V americkém kontextu je rovná daň vnímána jako alternativa nepřímého nedistorzního zdanění spotřeby, tj. DPH, kterou nelze s ohledem na daňové právní autonomii jednotlivých států zavést namísto roztržštěných daní maloobchodních (McLure, 1996). V Evropě lze v konceptu rovné daně spatřovat jak DPH s širokým základem a jednotnou standardní sazbou, tak modifikovanou daň ze zisku s jednorázovým odepisováním investic spolu s nepřilíš progresivní daní z příjmů fyzických osob, přičemž je odstraněno

dvojití zdanění dividend a úroků a daňově zrovnoprávněno financování podnikatelských aktivit z vlastních a cizích zdrojů. Problémem je, že rovná daň coby DPH je konstruována jako daň vybíraná v zemi původu, zatímco v Evropě doposud všeobecně platí princip inkasa v zemi určení. Rovná daň jako daň z příjmů spravovaná podle teritoriálního principu s faktickým osvobozením úroků a dividend může být zase považována za výraz tzv. škodlivé daňové soutěže s cílem jednostranně natrvalo přitáhnout zahraniční investory. Smysluplné zavedení rovné daně v podmínkách ČR by muselo být záloženo na postupných konvergentních krocích v oblasti přímého i nepřímého zdanění, které by byly spojeny s přechodným zdaňováním dovozu a osvobozením vývozu, zrychlováním odpisování investičního majetku a snižováním sazeb daní z příjmů, a to jak mezních obecných, tak zvláštních. V souvislosti se zahraničněpolitickou orientací ČR by případné uplatnění konceptu rovné daně zrealizovala připravovaná změna způsobu vybírání daně z přidané hodnoty a diskutovaná unifikace zdanění kapitálových příjmů v Evropské unii a – paradoxně – rostoucí problémy se zdaňováním zisků, v dnešním světě počítačových sítí až příliš mobilních.

Jak vidět, možné scénáře daňové reformy nejsou oproštěny od problematických nebo alespoň nepřiliš jasných momentů. Triviální návod neexistuje. Teprve hlubší analýza včetně simulace případných přechodných opatření může vést k upřednostnění některé z nastíněných reformních cest. V každém případě bude mít z dlouhodobého hlediska větší šance ten scénář, který bude vycházet z racionálních základů. Zformulujme tedy závěrem základní teze racionálního pojetí daní. Výčet tezí nemusí být vyčerpávající, jejich pořadí nemusí souviset s důležitostí a některé teze mohou být odvoditelné z tezí ostatních.

1. Míra daňového násilí se odvozuje od rozsahu kolektivního (politického) přerozdělení.
2. Daň jako násilím vynucovaný odvod ke kolektivnímu přerozdělení vyvolává racionální snahu povinné osoby o její snížení; každá soustava daní je proto nestabilní.
3. Nositeli daňového břemene jsou bez ohledu na zvolený způsob daňového násilí, zejména vymezení okruhu formálně povinných osob, jednotlivci (fyzické osoby).
4. Daňové násilí je racionálně obhajitelné jen do té míry, do jaké slouží k zajištění základních individuálních práv.
5. Rovnost základních práv jednotlivců vyžaduje rovnost jejich zdanění; minimální racionální podmínkou je, aby srovnatelnému základu daně odpovídala srovnatelná výše daně; arbitrární prvky při stanovení výše daně je nutné minimalizovat.
6. Vlastní daňové násilí, tedy výše odvodu, může být rozšířeno jen o nezbytně nutné další průvodní násilí (administrativní, studijní atd.).
7. Množina různých ekonomických entit použitelných jako východisko k vymezení předmětu, resp. základu daně je omezena na majetek a spotřebu, které představují funkce času. Racionální okruh možných konkrétních forem předmětu daně je tak limitován kombinacemi uvedených dvou entit, popř. částí těchto entit, a jejich derivacemi podle času. Sama daň jako funkce základu daně může být konstruována v zásadě jen třím způsobem: jako klesající, konstantní nebo rostoucí.

8. Daňová soustava obsahující větší množství daní není prosta dvojího zdanění. Racionálně neudržitelná je však taková daň, která se blíží podmnožině jiné daně, pokud jde o vymezení základu daně a okruhu povinných osob.
9. Daňová soustava prodělává obvykle vývoj: konstituce (vytvoření „nové“ soustavy daní s relativně malým startovním množstvím vestavěných distorzí), korupce (do daňové soustavy jsou postupně vnášeny další a další distorze, tj. postupná eroze základu daně, rozšiřování kazuistického, analytického způsobu zdanění) a kolaps (zkorumpovaná daňová soustava svou nepřehledností a/nebo nevýnosností přestává být akceptovatelná jako zdroj prostředků ke kolektivnímu rozdělení).
10. V případech, že rozsah daňového násilí přesahuje racionálně obhajitelnou mez, je daňová soustava stabilnější, resp. méně náchylná ke kolapsu, je-li tvořena větším množstvím vzájemně se doplňujících (i překrývajících) daní. Čím je rozsah daňového násilí menší, tím méně daní stačí k oddálení kolapsu, resp. k dočasnému udržení relativní stability daňové soustavy.
11. Umocňujícími katalyzátory daňové reformy (tedy konstituce nové daňové soustavy nahrazující kolabující systém) jsou katastrofy, jako je zahájení války, její ukončení, politický převrat, vznik nového státu, ale i pozbytí části státní suverenity (vstup do EU), zásadní změny technického a technologického rázu (internet) atd.
12. Čím je rozsah kolektivního přerozdělení menší, a tedy daňové zatížení nižší, tím je daňová soustava stabilnější, zejména pro větší dosažitelnost rovnosti zdanění a menší prostor ke korupci daňové soustavy.
13. Za dobu existence daní byl ve světě vyzkoušen poměrně pestrý vějíř daní. Proto bývá výsledkem daňové reformy v konkrétní zemi soustava podobná systému již používanému buď v minulosti dané země, anebo v minulosti či přítomnosti jiné země.

LITERATURA

- EHEBERG, K. T. (1903): *Finanční věda*. J. Pelcl a Spolek českých právníků VŠEHRD, Praha, 1903.
- ESCOLANO, J. (1995): Taxing Consumption/Expenditure Versus Taxing Income. In: Shome, P. (ed.): *Tax Policy Handbook*. International Monetary Fund, 1995, pp. 50–54.
- European Tax Handbook*. IBFD Publications BV, 1999.
- GRAMMETBAUER, V. (1990): Jaká by měla být nová daňová soustava. *Národní hospodářství*, 1990, č. 9, ss. 1–3.
- GRAPPERHAUS, F. H. M. (1996): Changing the Tax Base: Moving from a Tax on Yields to a Tax on Use of the Factors of Production. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, 1996, no. 11/12, pp. 490–495.
- GRAPPERHAUS, F. H. M. (1998): *Tax Tales from the Second Millennium*. International Bureau of Fiscal Documentation, 1998.
- HALADA, P. (1999): Teoretický návrh optimálního daňového systému. *Acta oeconomica pragensia*, roč. 7, 1999, č. 7, ss. 537–546.
- HALL, R. E. – RABUSHKA, A. (1995): *The Flat Tax*. 2nd ed. Hoover Institution Press, 1995.
- HARBERGER, A. C. (1980): Tax Neutrality in Investment Incentives. In: Aaron, H. – Boskin, M. (eds.): *The Economics of Taxation*. The Brookings Institution, Studies of Government Finance, 1980, pp. 299–313.

- HARBERGER, A. C. (1990): Tax Policy in a Small, Open, Developing Economy. In: Bird, R. – Oldman, O. (eds.): *Taxation in Developing Countries*. 4th ed. Johns Hopkins University Press, 1990, pp. 314–321.
- HAYEK, F. A. (1991): *Právo, zákonodárství a svoboda*. Sv. 3: Politický řád svobodného lidu. Praha, Academia, 1991.
- HOBBES, T. (1988): *Výbor z díla*. Praha, Svoboda, 1988.
- JAKL, L. – KRÍŽ, K. (1994): Poslanci se napili „nezávislého“ piva. *Lidové noviny*, 9. prosince 1994, s. 5.
- JAMES, S. – NOBES, CH. (1992): *The Economics of Taxation*. 4th ed. Prentice Hall, 1992.
- JENKINS, G. P. – SHUKLA, G. P. (1998): *Public Finance in Open Economies*. Harvard Law School International Tax Program, June 1998. (mimeo)
- KINKOR, J. (1994): Standardní daňové úlevy a inflace. *Finance a úvěr*, roč. 44, 1994, č. 6, ss. 265–279.
- KINKOR, J. (1995): Veřejné statky a selhání trhu: rakouská perspektiva. *Finance a úvěr*, roč. 45, 1995, č. 9, ss. 506–513.
- KINKOR, J. (1996): *Trh a stát*. Praha, Svoboda, 1996.
- KINKOR, J. – KAMENÍČKOVÁ, V. (1996): Fiskální rozhodování obcí. *Finance a úvěr*, roč. 46, 1996, č. 8, ss. 463–469.
- LEWIS, S. R., jr. (1984): *Taxation for Development: Principles and Applications*. Oxford University Press, 1984.
- MACH, P. (1999): Proč rovná daň z příjmu lidí a firem? *Právo*, 16. července 1999, s. 17.
- MCLURE, CH. E., jr. (1996): International Implications of the Flat Tax. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, 1996, no. 11/12, pp. 511–515.
- MINČIČ, L. (1996a): Evropská unie, státy OECD, daně a my. *Lidové noviny*, 28. února 1996, s. 8.
- MINČIČ, L. (1996b): Racionálně nejen o ekologických daních. *Denní telegraf*, 15. srpna 1996, s. 3.
- MINČIČ, L. (1997a): Analýza systému daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na sociální prvky. In: Dlouhý, J. (red.): *Vzájemné vazby systému daní a dávek v České republice*. Socioklub, 1997, ss. 112–142.
- MINČIČ, L. (1997b): Podivné požadavky na změnu daňové soustavy. *Hospodářské noviny*, 18. prosince 1997, s. 7.
- MINČIČ, L. (1998a): Teorie o „rovné daní“ přišla ze Spojených států. *Hospodářské noviny*, 29. června 1998, s. 7.
- MINČIČ, L. (1998b): Vliv na státní rozpočet je nemalý. *EKONOMIX*, ekonomický měsíčník, roč. VIII, 1998, č. 3, s. 20.
- MINČIČ, L. (1999a): Mohou být daně spravedlivé? *Hospodářské noviny*, 29. ledna 1999, s. 6.
- MINČIČ, L. (1999b): O našich daňových rájích a peklech. *Hospodářské noviny*, 25. října 1999, s. 6.
- MINČIČ, L. (1999c): O rozsahu veřejných financí. *Hospodářské noviny*, 5. února 1999, s. 6.
- MUSGRAVE, R. A. – MUSGRAVEOVÁ, P. B. (1992–4): Veřejné finance v teorii a praxi. *Finance a úvěr*, 1992, č. 9 až 1994, č. 7.
- PREST, A. R. (1979): The Taxable Capacity of a Country. In: Toyne, J. F. (ed.): *Taxation and Economic Development*. Frank Cass, 1979, pp. 13–32.
- RAND, A. (1964): *The Virtue of Selfishness*. (New American Library, 1964) Signet, 1964.
- Revenue Statistics 1965/1998*. OECD, 1999.
- SADKA, E. – TANZI, V. (1992): A Tax on Gross Assets of Enterprises as a Form of Presumptive Taxation. *IMF Working Paper*, 1992, no. WP/92/16.
- SHOME, P. – SCHUTTE, CH. (1993): Cash-Flow Tax. *IMF Working Paper*, 1993, no. WP/93/2.
- ŠMEJKAL, V. (1998): *Český podnik na cestě do EU – integrační minimum pro podnikatele a manažery*. Praha, Hospodářská komora ČR, 1999.
- Taxing Powers of State and Local Government. *OECD Tax Policy Studies*, 1999, no. 1.
- The OECD Tax Data Base 1999.

SUMMARY

JEL Classification: H21

Keywords: tax reform – tax distortion

Taxes at the Crossing

Ladislav MINČIČ – Ministry of Finance of the Czech Republic

The common reasons compelling tax reform are, generally, complexity (including administrative and compliance costs), lack of equity, uncertain elasticity, and high tax burdens. All discretionary changes must be ultimately analyzed with respect to international relations. The amount of revenue – i. e., the tax burden – is derived to an extent from the preferred level of the collective redistribution. The current extent of redistribution in the Czech Republic implies the application of relatively complex taxes with a distorting impact. The challenge that lies ahead is one of a global restructuring of tax burdens and/or the implementation of new tax concepts (and a parallel rejection of the current ones). In particular, it would seem productive to analyze the transition from current income taxes and value-added tax to cash-flow taxes, including personal expenditure tax, possibly in the integrated form of the flat tax. The problems associated with this concept are linked to their practical international implications and the difficulties that would accompany the necessary transitional measures. Immediate implementation of a flat tax without relevant trade-offs is simply not viable.