

Veřejné příjmy v prostředí působení práva Evropské unie

Mgr. Damian Czudek

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a národního hospodářství, Česká republika

Abstract:

This text primarily deals with public income issue and it is especially focused on tax law. It places special emphasis on the European aspect which influences national law systems of the EU member states. The attention in this text is dedicated to the EU harmonisation. The goal of the European Union is to strengthen Europe's economy by creating an internal free market and promotion of harmonisation in field of financial law (and especially tax law) systems is very helpful in achieving this target.

The introductory part is trying to clarify the issue of the EU financial law in relation to national financial systems in general. It also defines public finances, its functions and its relations between the Czech and the European scope of activity.

The key part is to set and define the main source of public income that means tax burden. It more than clear, that this definition brings confrontation between economic and legal point of view.

For legal purposes a tax may be defined as a "pecuniary burden laid upon individuals or property to support the government, a payment exacted by legislative authority." A tax "is not a voluntary payment or donation, but an enforced contribution, exacted pursuant to legislative authority" and is "any contribution imposed by government whether under the name of toll, tribute, tallage, gabel, impost, duty, custom, excise, subsidy, aid, supply, or other name.

The author is explaining not only tax burden but he is also showing complicated structures in tax system. Taxes consist of various tax types and it cannot be replaced by sole universal tax. The current international trends in taxation lays mainly in making the tax system more understandable, or more accountable. But tax reforms could also observe different goals, like reducing the level of taxation,

making the tax system more or less progressive etc. Nowadays tax law systems of EU members are bounded with EU law and EU tax policy inclines to firmer harmonisation.

Finanční právo v Evropské unii

Dnem 1. května se stala Česká republika členem Evropské unie, což výrazným způsobem ovlivnilo vnitrostátní legislativu, tedy i české finanční právo. V současné době se zatím jedná pouze o změny harmonizačního charakteru, nicméně do budoucnosti se dá v této oblasti předvídat mnohem razantnější integrace, a to zejména v souvislosti s tolik diskutovaným přijetím společné evropské měny, Eura.

V Evropské unii můžeme rozlišit dvě oblasti finančního práva. Důvodem je „stavba“ Evropské unie a základy, na kterých byla vybudována. Evropská unie, tak jak stanoví čl.1 Smlouvy o Evropské unii, se skládá z Evropských společenství, která jsou doplněna o politiku a spolupráci obsažené ve Smlouvě o založení EU. Lze tak říci, že právo Evropské unie se skládá z práva primárního – práva Evropských společenství, a práva unijního - práva Evropské unie sensu stricto – druhý a třetí pilíř. Důležité jsou také cíle, pro které Evropská společenství a následně Evropská unie vznikla.

Z hlediska dělby práva EU na právo primární a unijního najdeme finančněprávní regulace v jedné i druhé oblasti.

Avšak z hlediska dělby práva EU na právo vnitřní a vnější můžeme rozlišit dvě oblasti. První se týká pouze měnového systému Společenství a jejich financí jako organizace – můžeme jej označit za „vnitřní finanční právo Evropských společenství“. Druhou oblastí je vnější právo a týká se řešení, jaká byla přijata Společenstvím pro vytvoření společného vnitřního trhu v oblasti financí členských států Evropské unie – vnější finanční právo Evropských společenství¹.

Vnitřní finanční právo Evropských společenství je základem pro měnový systém Společenství, které je výsledkem snah o utvoření Hospodářské a měnové unie. Důsledkem je také fungování Eurozóny, ke které se mohou přidat členské státy splňující

¹ Kosikowski, C., Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz, Oficyna Wydawnicza Branta, 2007, str.29.

konvergenční kritéria. Obsahem finančního práva Evropských společenství jsou tak v první řadě normy měnového práva, zejména upravující emisi Eura, jeho ochrany před paděláním, instituty realizující zásadu volného pohybu peněz a bránící před praním špinavých peněz. Dále je to úprava Evropského systému centrálních bank, kde patří Evropská centrální banka a centrální banky členských států, a Evropské investiční banky. Velmi obsáhlá je úprava týkající se financování Společenství: výdaje Společenství, důchod Společenství, stanovování několikaleté strategie finančního a rozpočtového plánování v Evropských společenstvích, rozpočet Společenství a proces jeho tvorby, realizace a kontroly, fondů a jiných nástrojů sloužících k realizaci cílů Společenství a EU, rozpočtová kázeň, systém finanční kontroly a ochrany finančních zájmů Společenství.

Vnější finanční právo Evropských společenství obsahuje regulaci, na základě které jsou členské státy Společenství povinny provádět harmonizaci národních právních řádů s právem společenství, aby byly naplňovány základní zásady a svobody, kterými se řídí společný trh. Předmětem regulace tak je sektor veřejných financí, systém národních a regionálních účtů (ESA'95), výpočet HDP a HNP, rozpočtová konvergenční kritéria, průzkum a prevence nadměrného rozpočtového deficitu, přímé daně², zdanění některých příjmů, jednotná správa členských států v daňové oblasti, kreditní a finanční instituce na společném finančním trhu, dohled nad finančním trhem, celní a devizové právo ke třetím státům.

Pojem veřejných financí a jejich funkce

Veřejné finance můžeme tedy označit jako soubornou kategorii pro společenské vztahy *sui generis*, jež jsou součástí peněžních vztahů a jejich objektem jsou veřejné peníze. Obsahem těchto vztahů jsou peněžní operace, prostřednictvím kterých dochází k naplňování, rozdělování a přerozdělování veřejných fondů a s tím spojená práva, oprávnění a povinnosti. Veřejné finance je realizují vždy ve vazbě na

² DPH, spotřební daně.

veřejný sektor³ a jejich existence je účelově vázána primárně na uspokojení veřejného zájmu.⁴

Pro lepší pochopení veřejných příjmů je nutné si osvětlit funkce, jaké tyto příjmy plní. Veřejné příjmy se na nenávratném principu podílejí významným způsobem na přerozdělování hrubého domácího produktu. Veřejné příjmy jsou zdrojem, ze kterého jsou kryty veřejné výdaje, a představují také vztahy veřejných rozpočtů, popřípadě jiných mimořádných fondů.⁵ Veřejné příjmy tak plní tyto funkce: *distribuční, alokační, stabilizační, fiskální, stimulační a kontrolní*⁶. Distribuční funkce, jak již vyplývá ze samotného názvu, má svůj základ v přerozdělování prostředků, které stát získal. Typickými příjmy plnícími tuto funkci, a také funkci stabilizační, která má za cíl ovlivňovat společensko hospodářskou situaci státu směrem k makroekonomické rovnováze, jsou daňové příjmy. Důležitá je zde správně nastavena rozpočtová soustava a rozpočtové určení daní. Základem alokační funkce je zabezpečit dostatečné množství finančních prostředků potřebných pro krytí výdajů a tím ovlivnit a zajistit optimální skladbu veřejných statků. Fiskální funkci lze považovat za doplňující funkci směřující k získávání prostředků na krytí nezbytných výdajů, které jsou odvislé od hospodářské politiky státu a jsou určeny pro realizaci úkolů veřejnoprávních subjektů a veřejného sektoru⁷. Stimulační funkce nabývá na významu v případě mocenských ingerencí států do ekonomiky a do soukromého sektoru. Zabezpečuje realizaci konkrétních hospodářských a společenských cílů. Systém osvobození a slev má tak přímý vliv na rozhodování poplatníků při investování, rozvíjení exportu, stavbě domů a bytů, atd. Kontrolní funkce může mít podstatnou vypovídací hodnotu o vývoji financí ve společnosti především jako reakci na finanční politiku státu.

³ Petrenka, J., Sobek, O., Finance a mena I., Bratislava: Alfa, 1993.

⁴ Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 24.

⁵ Peková, J., Veřejné finance, úvod do problematiky. 4.vyd. Praha: ASPI, 2008, str. 294.

⁶ Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 25.

⁷ Kosikowski, C., Ruśkowski, E., Finanse i Prawo Finansowe, Białystok: Wydawnictwo Agencji E.R., 1994.

Veřejné finance v EU

Ač by se tak mohlo na první pohled zdát, členství v Evropské unii neznamena ztrátu finanční suverenity. Členské státy si dobře uvědomují, že bez možnosti řídit finance ve své zemi by byla prakticky oslabena i jejich politická suverenita a faktická síla. Je to vidět dnes a denně na celém světě, že pokud žádá a prosazuje něco Německo, nejsilnější ekonomika Evropské unie, je k tomu přistupováno jinak a s větší pozorností, než když se něčeho domáhá stát ekonomicky slabší. Nechci tím říct, že by Evropská unie nezaručovala rovnost všem členům, ale ta je, jak je tomu ostatně i v běžném životě, pouze rovností právní.

Členské státy se zavazují k takové hospodářské politice, která povede k dosahování jednotných cílů Společenství⁸. Z toho plyne a v dalším článku je výslovně stanovena povinnost koordinace hospodářské politiky s Radou.⁹ Platí také zásada, že Společenství není odpovědné ani nepřebírá závazky členských států, s výjimkou vzájemných finančních záruk pro společné projekty.¹⁰ Zásadou finanční politiky Společenství není podpora veřejné správy jednotlivých členských států, nýbrž konkrétních subjektů v členských státech, kterým jsou určeny prostředky ze strukturálních fondů. Ze zásady finanční suverenity členských států vyplývají také jejich

⁸ Čl. 98 Smlouvy o založení Evropského společenství: „Členské státy směřují své hospodářské politiky tak, aby v rámci hlavních směrů uvedených v čl. 99 odst. 2 přispívaly k dosahování cílů Společenství ve smyslu článku 2. Členské státy a Společenství postupují v souladu se zásadami stanovenými v článku 4 a v souladu se zásadou otevřeného tržního hospodářství s volnou soutěží, čímž je podporováno účinné umístění zdrojů.“

⁹ Čl. 99 Smlouvy o založení Evropského společenství: „Členské státy považují své hospodářské politiky za věc společného zájmu a koordinují je v rámci Rady v souladu s článkem 98.“

¹⁰ Čl. 103 Smlouvy o založení Evropského společenství: „Společenství neodpovídá za závazky ani nepřebírá závazky ústředních vlád, regionálních nebo místních orgánů nebo jiných veřejných orgánů, jiných veřejnoprávních subjektů nebo veřejných podniků kteréhokoli členského státu, pokud se nejedná o vzájemné finanční záruky pro společné uskutečňování určitého záměru. Členský stát neodpovídá za závazky ani nepřebírá závazky ústředních vlád, regionálních nebo místních orgánů nebo jiných veřejných orgánů, jiných veřejnoprávních subjektů nebo veřejných podniků jiného členského státu, aniž jsou dotčeny vzájemné finanční záruky pro společné uskutečňování určitého záměru.“

povinnosti financování veřejných výdajů z veřejných prostředků získávaných na nenávratném principu (daně) nebo návratných prostředků veřejného dluhu (půjčky, obligace). Aby se předešlo případným problémům a nestabilním a příliš deficitním rozpočtům, byla přijata ustanovení, která zavazují členské státy, aby respektovaly určitá pravidla týkající se zdravých veřejných financí a především aby koordinovaly fiskální politiky.¹¹ Cílem veřejného finančního práva společenství je tak sjednocení práva a praktik členských států v nazírání na sektor veřejných financí, ve výpočtu hrubého národního produktu a v monitorování a zabraňování nadměrnému deficitu veřejných financí a překračování přípustné výše veřejného dluhu.

Historický exkurs pojetí daní

Vznik daní je spojen se vznikem státu, tj. politicky a teritoriálně uspořádaných celků. Mají tedy za sebou úctyhodnou historii. Za uplynulá tisíciletí se ovšem daně výrazně změnily. V každé historické epoše se poněkud lišily formy daní, jejich význam, způsob ukládání apod. Historický vývoj daní bychom mohli shrnout do těchto základních tezí:

- původně měly daně převážně formu naturálního plnění, dnes mají formu výlučně peněžní platby;
- původně vystupovaly daně jako často dobrovolná plnění, dnes jde o povinnou, zákonem vynucenou platbu;
- vývoj se ubíral od nepravidelného, nahodilého výběru daně k pravidelnému placení;
- daně zpočátku tvořily podpůrný, doplňkový zdroj, dnes tvoří rozhodující příjem;
- původně šlo o účelově zaměřené platby, dnes všeobecný, tj. neúčelový zdroj krytí veřejných potřeb;
- u přímých daní původně převažovaly daně majetkové či daně z hlavy, nyní převažují osobní důchodové daně;

¹¹ Panfil, P., Koordynacja polityk fiskalnych państw członkowskich Unii Europejskiej, Gdańskie Studia Prawnicze, t. XVI, str. 433 a násl.

- u nepřímých daní šel vývoj od akcízů a obrátových daní jednorázového nebo kaskádovitého typu k dani z přidané hodnoty.

Současná finanční věda chápe daně v jejich propojení s celou ekonomikou, a proto jim jsou připisovány stejné funkce, jaké plní oblast veřejných financí.¹²

Právní a ekonomické pojetí daní

Podle mého názoru nelze popisovat daň jen z právního, ani jen z ekonomického hlediska. Obě hlediska, a přidává se k tomu i ne méně podstatné hledisko politické, jsou vzájemně tak provázaná, že nelze na věc nazírat pouze z jednoho pohledu, ale k definování pojmu daň je třeba přistoupit komplexně. Možná i proto není „daň“ *expressis verbis* právním řádem definována. O její definici se pokouší finanční teorie.

Daně jsou spolu s poplatky, a jak někteří autoři¹³ uvádějí i s půjčkami, tvoří jednu velkou množinu příjmů veřejných rozpočtů, jež spolu s veřejnými výdaji tvoří veřejné finance.

Jak jsem již uvedl, veřejné příjmy jsou rozdělovány na nenávratném principu. Z toho také vychází finanční teorie, která definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku¹⁴, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.¹⁵ Princip nenávratnosti můžeme chápat jako neposkytnutí subjektu (poplatníkovi) žádného protiplnění za to, že je od něj požadována platba. Neekvivalentnost je používána především jako rozlišující prvek mezi daní a poplatkem, i když se v praxi setkáme s poplatky, které spíše naplňují znaky daní¹⁶,

¹² Viz kapitola 2. Pojem veřejných financí a jejich funkce

¹³ Srovnej: Kubátová, K., Daňová teorie a politika, 4.vyd., Praha: ASPI, 2006, str. 15. – Lze říci, že považování půjček za příjmy veřejných rozpočtů je spíše pojetím ekonomickým (bilančním) této problematiky.

¹⁴ V čl. 11 odst.5 LZPS je zakotven požadavek zákonné úpravy při stanovování daní a povinnosti daně platit.

¹⁵ Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, str.5.

¹⁶ Např. poplatek za psa.

nemluvě o pojištěních¹⁷, které bychom mohli za daně považovat také. Pokud ne z teoretického hlediska, tak minimálně z toho faktického. Platby na toto pojištění jsou také povinné, stanovené zákonem, neekvivalentní, nenávratné, zatěžují příjmy poplatníka a jsou příjmem veřejného fondu – státního rozpočtu a dál redistribuovány podle hospodářské politiky státu.

Poplatky odlišuje od daní jejich ekvivalentnost, která není ale proporcionální¹⁸, účelovost, nepravidelnost, a větší či menší dobrovolnost. Tak jako daně jsou platbami nenávratnými.

Právní aspekt daní je třeba vidět v tom, že stát ze svého mocenského a nadřazeného postavení odebírá část důchodu ekonomicky činných subjektů a ten následně přerozděluje nebo sám spotřebovává. Daň je historickou kategorií a souvisí přímo s existencí státu a územní samosprávy.¹⁹ Vyplyvá z lidské touhy a potřeby se sdružovat a organizovat se v určité celky pro prosazování konkrétních zájmů a dosahování určitých cílů. A k tomu je zapotřebí mít finanční prostředky.

Z hlediska ekonomického můžeme považovat daně za přijímání výsledků hospodářské činnosti soukromých subjektů státem, z nichž poté uspokojuje veřejné potřeby v souladu se svou hospodářskou politikou a ekonomickým modelem. Je zde zejména potřeba vzít v potaz hledisko teleologické, tedy účel, k jakému je tento instrument používán. Ekonomické pojetí daň neoklešťuje pouze na příjem státu, který bude následně redistribuován, nýbrž ji chápe také jako makroekonomickou veličinu ovlivňující ať přímo či nepřímo jednotlivé tržní subjekty. Daň je proto jedním ze základních nástrojů hospodářské politiky. Z ekonomického hlediska však můžeme za daň považovat rovněž clo, protože jsou také povinnou neúčelovou platbou do státního rozpočtu, kterou se platí při přechodu zboží nebo služeb přes státní hranice.

Kromě toho, že daně jsou právní a ekonomickou veličinou, stávají se v dnešní době také veličinou politickou. Jsou nástroji

¹⁷ Např. sociální a veřejné zdravotní pojištění

¹⁸ Výše poplatku neodpovídá ceně obdržené služby.

¹⁹ Peková, J., Veřejné finance, úvod do problematiky. 4.vyd. Praha: ASPI, 2008, str. 301.

k realizaci partikulárních zájmů politických stran, které jsou ne vždy shodné se činnostmi, které by měly vykonávat státní orgány.

Daňové systémy

Systém je skupinou vzájemně provázaných a na sobě závislých prvků, které tvoří jeden celek. Daňový systém je tak souhrnem daní a poplatků vyskytujících se v daném místě čase.²⁰ Do daňového systému jsou také započítávány i jiné úhrady daňového či poplatkového charakteru, které stanoví příjem veřejných fondů. Je to způsobeno nepřesným označováním některých příjmu termínem poplatky, i když splňují definici daně. Zajímavé je pojetí Dzwonkowského, které za daňový systém nepovažuje jakýkoli souhrn daní a poplatků, ale pouze takový, který je provázán určitou „průvodní myšlenkou“, tak, aby tvořil celek nejen z právního, ale také ekonomického hlediska.²¹

Daňový systém, jak shodně tvrdí Mrkývka, Etel a další, a jak také ukazuje praxe, nemůže být zastoupen jednou daní. Za povšimnutí ale stojí snahy o snižování počtu samostatných daní a tyto daně se stávají součástí daní spotřebních nebo obrátových.²²

Jistě se shodneme na tom, že dobrý daňový systém by měl být také efektivním. Na efektivnost daňového systému pak můžeme nahlížet z pohledu nákladů na správu daní a z aspektu vlivu daní na ekonomické chování subjektů.

Obecně však můžeme říct, že 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.

²⁰ Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, str.17., srovnej také Etel, L., (red.), Prawo podatkowe, Warszawa: Difin, 2005, str. 45.

²¹ Dzwonkowski, H. a kol., Prawo podatkowe, Warszawa: C.H.Beck, 2006, str. 60.

²² Etel, L., (red.), Prawo podatkowe, Warszawa: Difin, 2005, str. 45.

Od pojmu daňový systém je třeba odlišovat pojem daňová soustava, již Bakeš chápe jako souhrn platných právních předpisů upravujících jednotlivé daně²³. Mrkývka toto ještě rozvádí a konkretizuje, když tvrdí, že až fungování daňového systému je berním právem, čili souborem platných právních norem regulujících konstrukci jednotlivých daní (berní právo hmotné), a pravidel postupů směřujících k stanovení daně a výběru daní (berní právo procesní)²⁴. Etel navíc rozlišuje berní právo organizační jako soubor norem regulujících organizaci a kompetence daňových orgánů.²⁵

Jak jsem uvedl již výše daně nejsou pouze právní veličinou, ale také ekonomickou. Daňový systém v ekonomickém smyslu nemůže existovat bez právních norem regulujících systém daňového práva. Daňové právo tvoří totiž důchod v ekonomickém slova smyslu. Daňový systém v ekonomickém pojetí můžeme definovat jako úhrn příjmů státu a veřejnoprávních subjektů. Daňový systém by měl být jednoznačný, logický, úplný a měl by být postaven na *daňových zásadách*^{26, 27}.

První daňové systémy byly tvořeny z fiskálních a daňových systémů za feudalismu. Moderní daňový systém je takový, který obsahuje plnou strukturu současného daňového spektra, avšak na daňové soustavy na celém světě působí mnoho různých vlivů²⁸, a proto jen těžko nalezneme dva totožné daňové systémy. Důvodem odlišnosti daňových systémů je:

- charakter ekonomiky - centrálně plánované ekonomiky; moderní daňový systém, který odpovídá tržní ekonomice
- geografie - existují oblasti v jedné zemi, které jsou nesrovnatelné (např. Skandinávie - na jihu standardní oblasti, na severu polární kruh); geografické podmínky ovlivňují

²³ Bakeš, M., Finanční právo, 4. vyd., Praha: C.H.Beck. 2006, str. 197

²⁴ Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, str.19.

²⁵ Etel, L., (red.), Prawo podatkowe, Warszawa: Difin, 2005, str. 47.

²⁶ Daňové zásady: postuláty, které se byly formulovány finančněprávní teorií a týkají se daní a celého daňového systému, nebo zásady obsažené v právních normách, který byly uznány za mimořádně důležité pro celý systém daňového práva.

²⁷ Kosikowski, C., Prawo podatkowe w Unii Europejskiej i w Polsce, Warszawa 2005, str. 181.

²⁸ Ekonomické, politické, sociální.

ekonomické aktivity; každá země musí řešit specifické problémy, které jiné země nemají

- tradice - prvky kulturní, sociální; v zemi se může projevit lpění na dlouhodobých tradicích; jsou země, které tradice neuznávají a nezatěžují se jimi - změna v daňovém systému je kontinuální a zpracovává se do daňových soustav; v některých zemích platí pravidlo staré daně = dobré daně, kdy každá změna daňové soustavy něco stojí (změna zákona - musí se to naučit správci daně, poplatníci a vznikají daňové úniky z neznalosti)
- globalizace - je postavena na obchodní výměně; snaha o standardizaci národní daňové soustavy, aby vzájemné výměny zboží byly snadné; daňové systémy se sblížují (nesmí se významně lišit a bránit výměnám práce a zboží)
- regionalizace - má formální aspekty (kritéria pro vstup do EU)

Na základě podobností můžeme však jednotlivé daňové systémy rozdělit do několika skupin:

- Anglosaské země – Velké Británie, USA, Kanada, Nový Zéland, Austrálie.
- Skandinávie, Nizozemí – odlišnost s ohledem na kulturní vazby
- Kontinentální daňové soustavy – Německo, Rakousko, Česká republika, Slovensko,
- Maďarsko, Slovinsko
- Francie a její kolonie
- Ostatní státy (Itálie, Španělsko...)

Druhy daní

Ve většině zemí jsou v daňových soustavách zastoupeny různé druhy daní. Tím je otevřena možnost optimálnějšího nastavení správného rozložení daňového zatížení mezi subjekty. Daňových

soustavách tak najdeme *důchodové, majetkové, spotřební a ekologické daně*.²⁹

Důchodové daně jsou z historického hlediska nejmladšími daněmi využívanými v daňových soustavách.³⁰ Ve 2. polovině 20. století se staly ve většině vyspělých evropských zemí nejvýnosnějším daňovým příjmem. Jejich výnos však kolísá v závislosti na chodu ekonomiky.³¹ Důchodem se zde rozumí rozdíl příjmů a výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení. Důchodové daně jsou typickými přímými daněmi, tzn. že jsou vyměřeny bezprostředně každému poplatníkovi podle jeho důchodu, jsou adresné. Většinou také přihlíží k majetkové situaci poplatníka. Proto je zde množství slev a osvobození, které zvýhodňují určité skupiny poplatníků podle zásady daňové (sociální) spravedlnosti. Toto však způsobuje, že stanovení daně je komplikované a kazuistické. Slevy a daňová osvobození však často daňový systém spíše komplikují, navíc odporují horizontální spravedlnosti³², a proto jsou v posledních desetiletích ve vyspělých zemích v rámci daňových reforem omezovány.³³

Majetkové daně, jak již napovídá jejich název, postihují samotné vlastnictví věci a jeho přírůstky. Majetkovým daní podléhají také převody vlastnických práv k majetku – tzv. daně převodové. Majetkové daně jsou nejdéle využívaným druhem daní. Výnos není sice nijak výrazný, ale je dlouhodobě stabilní a daňový únik je zpravidla nemožný nebo alespoň velmi složitý. Patří taktéž mezi daně přímé. Jak nesprávně uvádějí někteří autoři, majetkovou daň nemůže za poplatníka zaplatit někdo jiný, protože ze zákona nemůže

²⁹ Peková, J., Veřejné finance, úvod do problematiky. 4.vyd. Praha: ASPI, 2008, str. 312.

³⁰ Kubátová, K., Daňová teorie a politika, 4.vyd., Praha: ASPI, 2006, str. 162.

³¹ Peková, J., Veřejné finance, úvod do problematiky. 4.vyd. Praha: ASPI, 2008, str. 312.

³² Horizontální spravedlnost znamená, že dva subjekty, bez ohledu na pohlaví, rasu, věk, apod., kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně, by měli platit stejnou daň. Problémem je vymezit „relevantní aspekty“, které jsou zároveň základem pro výpočet daně a mohou to být důchod, bohatství, spotřeba, ale i celkové schopnosti.

³³ Peková, J., Veřejné finance, úvod do problematiky. 4.vyd. Praha: ASPI, 2008, str. 312.

dojít k přesunu daně na jiného³⁴. Zákon³⁵ pouze zakazuje dohody, na základě kterých by byl jiný subjekt povinen platit a byl odpovědný za nezaplacení daně. V podstatě lze říci, že tyto dohody ani nezakazuje. Zákaz je vysloven pouze v nadpise ustanovení, ale pro subjekty je důležitý obsah ustanovení a ne jeho název. Mezi subjekty budou tak tyto dohody platné. Vyslovuje se zde pouze jejich neúčinnost vůči správci daně. Takže se v podstatě jedná pouze o zákaz přenosu odpovědnosti za zaplacení, a ne samotného zaplacení.

Spotřební daně patří ke klasickým daňovým příjmům. Univerzální spotřební daní je daň z přidané hodnoty. Kromě toho existují i selektivní spotřební daně, které zatěžují pouze spotřebu některých výrobků. Akcízy spolu s DPH postihují spotřebu výrobků bez ohledu na to, zda jde o výrobky vyrobené v tuzemsku nebo do tuzemska dovezené. Kritéria pro výběr okruhů komodit, na něž je vedle všeobecné spotřební daně uvalena ještě selektivní daň, jsou různá, např. fiskální záměry a potřeby státní pokladny, politická hlediska, regulace spotřeby.³⁶ Spotřební daně jsou placeny v ceně zboží nebo služeb. Jsou tak typickými nepřímými daněmi. Daň zásadně platí spotřebitelé a to v konečné ceně výrobku a plátcem je zpravidla prodejce.

U ekologických daní vidíme ostré rysy daní spotřebních, avšak se specifickými prvky. Zdaňována je spotřeba komodit, které mají vliv na životní prostředí.

Český daňový systém

Podoba daňového systému v České republice vychází ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který byl od 1.1.2004 zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Daňová soustava je tak tvořena následujícími daněmi:

- Daň z přidané hodnoty

³⁴ Srovnej např. Peková, J., Veřejné finance, úvod do problematiky. 4.vyd. Praha: ASPI, 2008, str. 317,

³⁵ § 45 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.: „*Dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak.*“

³⁶ Šírokový, J. Daňová teorie s praktickou aplikací. Praha: C.H.Beck, 2003.

- Daň spotřební daň
 - Daň z minerálních olejů
 - Daň z lihu
 - Daň z piva
 - Daň z vína a meziproductů
 - Daň z tabákových výrobků
- Daň z příjmů
 - Daň z příjmu fyzických osob
 - Daň z příjmu právnických osob
- Daň z nemovitostí
- Daň silniční
- Daň dědická
- Daň darovací
- Daň z převodu nemovitostí
- Daň ekologické
 - Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
 - Daň z pevných paliv
 - Daň z elektřiny

Daňovou soustavu dále tvoří poplatky, a to soudní³⁷, správní³⁸ a místní³⁹ (ze psů, za lázeňský a rekreační pobyt, z ubytovací kapacity, za užívání veřejného prostranství, za povolení vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, ze vstupného, za provozovaný výherní hrací přístroj, za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu, za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu a kanalizace).

Daně a poplatky jsou dále upraveny ve speciálních zákonech, čímž je naplněna zákonná premisa čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Kromě daní a poplatků patří do daňové soustavy i další příjmy daňového charakteru. Jsou jimi cla⁴⁰, povinné veřejné zdravotní

³⁷ Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

³⁸ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ Upravené zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ Upravená zákonem č. 13/1993 Sb., Celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

pojištění⁴¹, povinné příspěvky na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti⁴².

Daňová reforma

Je nereálné předpokládat, že by mohl být daňový systém nastavený naprosto optimálně a neměně, proto je třeba ho průběžně přizpůsobovat měnícím se podmínkám společnosti a pomocí těchto změn alespoň k optimu konvergovat. K těmto posunům slouží daňové reformy. Daňovou reformou tak rozumíme podstatnou změnu daňových zákonů, která si může brát za cíl mj. zvýšení ekonomického růstu, spravedlivější přerozdělení daňového břemena, zefektivnění a zjednodušení daňového systému, účinnější a modernější správu daně, omezení přerozdělování mezi subjekty, a další.

V poslední době se objevují požadavky na snížení a zprůhlednění daní a lepší přizpůsobení potřebám globálních trhů.⁴³ Původním heslem těchto reforem je „rovná daň“. Avšak samotné snižování a zjednodušování daňového systému nestačí. Obrovskou zátěží pro subjekty je především administrativní náročnost, což je provázáno s výše zmiňovanou efektivností daňového systému. A jsou to právě bohužel české společnosti, které ze všech zemí Evropské unie potřebují nejvíce času na splnění daňových povinností⁴⁴

⁴¹ Upravené zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

⁴² Upravené zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ Kubátová, K., Daňová teorie a politika, 4.vyd., Praha: ASPI, 2006, str. 156.

⁴⁴ Petr Hájek, daňový manažer společnosti PricewaterhouseCoopers.: „Srovnání času nutného na splnění všech daňových povinností podniků působících v ČR s ostatními státy ukazuje, že právě administrativní náročnost daňového systému je jednou z největších slabín podnikatelského prostředí ČR. Daňová reforma, která začne platit na začátku příštího roku, bohužel tuto administrativní náročnost nesníží, a tak by tento problém měl být i nadále v popředí úvah při dalších případných změnách daňového systému ČR,“

Daňové právo EU

Daňové právo Evropské unie se nám rozpadá do dvou oblastí.⁴⁵ První skupinu tvoří normy obsažené v Zakládací smlouvě Evropského společenství, jejichž účelem je předestřít „návod“ na tvorbu berního práva v jednotlivých členských státech. Do druhé skupiny patří normy, které jsou základem pro harmonizaci berního práva členských států.⁴⁶ Daňové právo Evropské unie není nadnárodním daňovým systémem, který by určoval základ daně a její výši ve prospěch Evropského společenství. Je to pouze komplex zásad a pravidel, která jsou základem pro harmonizaci daňového práva Evropské unie.⁴⁷ Je tedy pouze na jednotlivých členských státech, jakým způsobem budou optimalizovat svoji vnitrostátní daňovou politiku a jak vhodně nastaví svůj daňový systém ku potřebám společnosti

Mezinárodní požadavky na “dobré daně” v současné době obsahují tyto body:

- spravedlnost
- ekonomickou efektivnost
- administrativní jednoduchost
- flexibilita
- “správné” působení na makroekonomické agregáty
- politická průhlednost a právní perfektnost

Světová banka ve spolupráci se společností PricewaterhouseCoopers vypracovala předmětnou studii, která se na základě těchto obecných tezí snaží o komparaci jednotlivých daňových systémů členských zemí na základě předmětných informací o těchto systémech, tedy např. počtu daňových plateb, času potřebnému ke splnění daňových povinností a celkovému daňovému zatížení, které zahrnuje pět typů daní: daň z příjmů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, majetkové daně, DPH a další jako

⁴⁵ Brzeziński, B., Kalinowski, M., Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej, Gdańsk: 2005.

⁴⁶ Brzeziński, B., Głuchowski, J., Kosikowski, C.,

⁴⁷ Dzwonkowski, H. a kol., Prawo podatkowe, Warszawa: C.H.Beck, 2006, str. 378.

např. obecní či spotřební daně. Všechny tyto výše uvedené indikátory jsou pak zohledněny jako kritéria určující celkovou výhodnost daňového systému jednotlivých zemí.

Tabulka: Výhodnost daňových systémů v zemích EU

Země	počet plateb	čas na splnění daň. povinností	celkové daň. zatížení	výhodnost daň. systému
Irsko	15	9	23	6
Velká Británie	10	22	52	12
Dánsko	15	37	40	13
Norsko	3	16	86	16
Lucembursko	58	4	47	17
Lotyšsko	7	78	37	20
Estonsko	21	15	118	31
Nizozemí	15	60	88	36
Švédsko	2	30	141	42
Slovinsko	58	92	72	63
Belgie	24	49	154	65
Portugalsko	10	123	94	66
Německo	39	65	124	67
Litva	68	54	112	71
Rakousko	58	57	142	80
Francie	65	36	157	82
Finsko	51	98	109	83
Řecko	54	93	114	86
Bulharsko	42	160	59	88
Španělsko	10	116	149	93
Česká	27	168	115	113

republika

Itálie	35	134	164	122
Slovensko	83	129	121	122
Polsko	122	146	67	125
Maďarsko	68	126	143	127
Rumunsko	175	70	107	134

48

Z hlediska administrativní náročnosti skončila Česká republika v poslední desítce a obsadila 168. místo ze 178 zkoumaných zemí. Na splnění daňových povinností potřebují české společnosti 930 hodin ročně, což je nejvíce ze všech zemí Evropské unie. V Bulharsku, které je v rámci EU na předposledním místě, potřebují společnosti "pouze" 600 hodin.

Nejen daňová sazba, ale především administrativní náročnost placení daní byla důležitým kritériem při posuzování jednotlivých daňových systémů a měla velký vliv na konečném pořadí. Přestože Česká republika nepatří k zemím s nejvyšší daňovou zátěží, složitost systému ji katapultovala na již zmíněné 113. místo. Naopak skandinávské země, které jsou pověstné vysokými daňovými sazbami, se díky jednoduchému systému umístily v první polovině žebříčku.

Ze studie vyplynulo, že daňové reformy vedoucí ke zjednodušení daňového systému mohou zvýšit výnosy státu, neboť rozšíří daňovou základnu, tedy počet poplatníků odvádějících daň do státního rozpočtu..

Závěr

V realizaci idejí společného trhu v rámci Evropských společenství hrají důležitou roli normy zabývající se daňovou problematikou.

Za prvé proto, že společný trh vyžadoval zrušení celních bariér, které by však neměly nahradit bariéry daňové. Takovými bariérami se může však stát rozdílnost daňových systémů členských států a

⁴⁸ Buřík, L., Český daňový systém patří k nejsložitějším. Finance.cz, 23.11.2007

příkladem toho byl spor mezi Francií a Spolkovou republikou Německo ohledně daní z obratu, který vznikl po založení Evropského společenství uhlí a ocele. Proto také čl.99 Římské smlouvy stanoví Komisi povinnost harmonizace daně z obratu a ze spotřeby.

Za druhé, předpokladem Evropských společenství je svoboda pohybu zboží a služeb, osob, kapitálu, a to v konkurenčním prostředí, které je však nutné chránit. Proto také najdeme daňové předpisy v části VI Smlouvy o založení Evropského, která se zabývá ochranou konkurence.

Z Neumarkova Hlášení vyplývá, že negativní vliv na konkurenci mezi jednotlivými členskými státy může mít v menším měřítku výše daňového zatížení, avšak podstatnější překážkou jsou strukturální rozdíly, které se týkají konkrétních daní a jejich skupin. Proto je třeba připravit odpovídající koncepci harmonizace.

Existuje několik přístupů, jak je možno harmonizaci provádět. První z nich hovoří o srovnání výše zdanění. Takováto metoda není však ideální, protože na zdanění má zásadní vliv nejen sazba daně. Druhá metoda hovoří o harmonizaci struktury systémů zdanění, kde zůstanou zachovány rozdíly v daňových sazbách. Úskalím této metody je její obtížná aplikace a nejistý faktický výsledek. Třetím a převažujícím přístupem je tzv. standardní metoda harmonizace. Spočívá v harmonizaci struktur daňových systémů u nejdůležitějších daní s tím, že je zapotřebí odlišně přistupovat k nepřímým a přímým daním⁴⁹.

Kontaktní údaje na autora – email:

damian.czudek@law.muni.cz

⁴⁹ Více o harmonizaci systému správy daní a jednotlivých daní v článku Mgr. Jana Neckáře: „Harmonizace daňového práva v Evropském kontextu“.