



Daňová teorie a politika

KVĚTA KUBÁTOVÁ

7. vydání



Wolters Kluwer

DAŇOVÁ TEORIE A POLITIKA

Daňová teorie a politika

KVĚTA KUBÁTOVÁ

7. vydání

 Wolters Kluwer

Vzor citace: KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s.

© prof. Ing. Květa Kubátová, CSc., 2018

ISBN 978-80-7598-165-3 (brož.)

ISBN 978-80-7598-166-0 (pdf)

OBSAH

Předmluva	11
-----------------	----

I. ČÁST Daňová teorie

1 Základní pojmy	15
1.1 Definice daně	15
1.2 Funkce daní	19
1.3 Třídění daní	19
1.3.1 Koloběh příjmů a výdajů v ekonomice	25
1.3.1.1 Daně ekvivalentní	27
1.3.2 Třídění daní podle stupně progresse	28
1.4 Historie daňových teorií	32
1.4.1 Současný stav daňové teorie	40
1.5 Daňové zásady	41
2 Efektivnost daní	44
2.1 Administrativní náklady	45
2.1.1 Administrativní náklady přímé	45
2.1.2 Administrativní náklady nepřímé	45
2.2 Nadměrné břemeno daně	47
2.2.1 Důchodový a substituční efekt daně	48
2.2.2 Velikost nadměrného daňového břemene	50
2.2.3 Nadměrné daňové břemeno a různé daně	55
2.2.3.1 Distorzní účinky daní přímých	59
2.2.3.2 Negativní ztráta mrtvé váhy u daně nepřímé	60
2.3 Dodatek: měření nadměrného břemene	62
3 Daňová incidence	65
3.1 Daňový přesun na konkurenčních trzích	67
3.1.1 Daň placená subjekty na různých stranách trhu	71
3.1.2 Daňový dopad na trhu práce	72

3.2	Přesun a dopad v monopolním prostředí	73
3.2.1	Specifická spotřební daň	73
3.2.2	Daň ze zisků	76
3.3	Přesun a dopad v oligopolním prostředí	77
3.4	Přehled faktorů ovlivňujících daňový přesun a dopad	77
3.4.1	Významnost zdaněného trhu	78
3.4.2	Otevřenost ekonomiky	78
3.4.3	Časový faktor	78
3.5	Dodatek: měření daňové incidence	80
4	Daňové stimuly	82
4.1	Vliv zdanění na ochotu pracovat	82
4.1.1	Důchodový a substituční efekt daně ze mzdy	83
4.2	Různé daně a ochota pracovat	86
4.2.1	Daň důchodová proporcionalní a progresivní	87
4.2.2	Paušální daň a proporcionalní důchodová daň	88
4.2.3	Důchodové a spotřební daně včetně daně z přidané hodnoty	89
4.3	Vliv zdanění na úspory soukromého sektoru	90
4.3.1	Vliv zdanění na úspory domácností	90
4.3.2	Vliv zdanění na úspory podnikatelského sektoru	92
4.4	Vliv zdanění na investice a na ochotu přijímat riziko podnikání	93
4.5	Dodatek: měření daňového stimulu	96
5	Daňová spravedlnost.	97
5.1	Úvod	97
5.2	Kritéria správné distribuce	98
5.3	Spravedlivé zdanění	99
5.3.1	Princip prospěchu	99
5.3.2	Princip platební schopnosti	100
5.3.2.1	Důchod jako základna pro zdanění podle principu platební schopnosti	101
5.3.2.2	Jiné základny spravedlivého zdanění	105
5.4	Dodatek: měření daňové progresivity	107
5.4.1	Distribuční důsledky daní	107
5.4.2	Ukazatelé lokální progresivity daní	107
5.4.3	Ukazatelé intervalové progresivity daní	108
5.4.4	Ukazatelé globální progresivity daní	109

6	Makroekonomické důsledky zdanění	113
6.1	Automatické a řízené stabilizátory	114
6.2	Časové zpoždění stabilizace	115
6.3	Model s paušální daní	116
6.4	Model s důchodovou daní	118
6.5	Vhodné a nevhodné daně	120
6.6	Ekonomie strany nabídky versus keynesiánství	122
7	Optimální zdanění	124
7.1	Paretoovsky efektivní stavy a optimální zdanění	126
7.2	Optimální struktura daně z příjmů a nepřímých daní	130
7.2.1	Daň z příjmů	130
7.2.2	Daně nepřímé	131
7.3	Některé návrhy na optimalizaci daní	132
7.3.1	Ramseyovy daně	132
7.3.2	Sternovy optimální sazby důchodové daně	133

II. ČÁST Daňová politika – praxe vyspělých zemí

8	Daňová politika – úvod do problému	137
8.1	Úvod	137
8.2	Výše a struktura daňové kvóty	138
8.2.1	Výše daňové kvóty	138
8.2.2	Struktura daňové kvóty	139
8.2.3	Omezení mezinárodního srovnání	144
8.3	Faktory ovlivňující daňové systémy	146
8.4	Daňové reformy	148
8.4.1	Daňové reformy v tržních ekonomikách	149
8.4.2	Daňové reformy v tranzitivních ekonomikách	151
8.4.3	Aktuální daňové reformy	153
8.5	Daňová konkurence, koordinace a harmonizace	154
8.5.1	Daňová konkurence	154
8.5.2	Daňová koordinace a harmonizace	155
9	Osobní důchodové daně	158
9.1	Úvod	158
9.2	Z historie	159

9.3	Výnos daně	161
9.4	Úvod do teorie osobní důchodové daně	163
9.5	Daňový základ	165
9.5.1	Zdanitelný důchod	165
9.5.2	Úprava zdanitelného důchodu	168
9.6	Jednotka zdanění	173
9.7	Sazby daně	175
9.7.1	Negativní důchodová daň	178
9.8	Výběr daně a zdaňovací období	179
9.9	Jiné daně z osobních důchodů	180
10	Daně ze zisku společností	182
10.1	Úvod	182
10.2	Z historie	183
10.3	Výnos daní	184
10.4	Charakteristika daně	186
10.5	Základ daně	189
10.6	Sazby daně	194
10.7	Jiné daně placené společnostmi	196
10.8	Zdanění rozdělených zisků	196
10.8.1	Úlevy na úrovni společnosti	198
10.8.2	Úlevy na úrovni akcionáře	198
10.8.3	Které systémy se používají v praxi	200
10.9	Koordinace a harmonizace přímých daní v Evropské unii	200
10.9.1	Koordinace daní v OECD	201
10.9.2	Aktivita Evropské unie v oblasti přímých daní	203
11	Příspěvky na sociální zabezpečení	205
11.1	Úvod	205
11.2	Výnos příspěvků na sociální zabezpečení	206
11.3	Úvod do teorie příspěvků na sociální zabezpečení	209
11.4	Základ daně, sazby a způsob placení	212
11.5	Efektivní zatížení mezd produktivních dělníků	214
12	Daně ze spotřeby	216
12.1	Úvod	216
12.2	Z historie	217
12.3	Základní pojmy	218

12.4	Výnos daní ze spotřeby	222
12.5	Všeobecné daně ze spotřeby	223
12.5.1	Distribuční efekty daně z přidané hodnoty	229
12.5.2	Sazby daně z přidané hodnoty	229
12.5.3	Harmonizace DPH v zemích EU	231
12.6	Selektivní spotřební daně	233
12.6.1	Harmonizace spotřebních daní v EU	235
13	Daně majetkové	237
13.1	Úvod	237
13.2	Daňový výnos	238
13.3	Úvod do teorie majetkových daní	239
13.4	Daně z čistého bohatství	243
13.4.1	Základ daně	244
13.4.2	Sazby daně, úlevy a placení daně	246
13.5	Daně z nemovitostí	246
13.5.1	Základna a sazby	249
13.6	Daně z kapitálových transferů	249
13.6.1	Výnos, základ a sazby	250
14	Ekologické daně	252
14.1	Definice ekologické daně a výnosy těchto daní v OECD	252
14.2	Klasifikace ekologických daní	255
14.3	Ekologická daňová reforma	258
14.3.1	Teorie dvojí dividendy	260
14.3.2	Harmonizace ekologických daní v Evropské unii a jejich výnosy	261
	Seznam literatury	263
	Rejstřík	265

Předmluva

Zdanění, předmět mnoha diskusí a politických půtek i bezesných nocí některých poplatníků, provází lidstvo již od nepaměti. Na prahu nového tisíciletí se můžeme ptát, jaké změny lze v daních očekávat v důsledku nezadržitelně postupující globalizace světa, technického pokroku a změn v lidském myšlení. Benjamin Franklin, vynálezce a politik, před více než dvěma sty lety prohlásil: „Nic není na světě jistého, jen smrt a daň.“

Ale dnes se mnoha lidem zdá, že daň – a to zejména daň, které mají platit velké nadnárodní společnosti a bohatí poplatníci – už vůbec nejsou jisté; neboť čím je subjekt bohatší, tím lépe umí kličkovat mezi paragrafy.

Předkládaná kniha představuje již 7., aktualizované a mírně pozměněné vydání. Cílem knihy je poskytnout čtenáři ucelený ekonomický obraz problematiky daní – od otázek daňové teorie k diskusi o uspořádání současných daňových systémů ve vyspělých zemích. Snahou je naznačit hlavní přednosti a nedostatky daňových systémů a jednotlivých daní z hlediska teoretických požadavků na dobré daň.

Kniha je proto rozdělena do dvou částí – první (teoretická) obsahuje poznatky současné daňové ekonomické teorie. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány teoretickým problémům definice a klasifikace daní, daňové efektivnosti, incidence, spravedlnosti a makroekonomické průžnosti. Poslední teoretická kapitola představuje syntézu požadavků na daň v optimálním zdanění.

Druhá část knihy se pak na základě teoretických východisek zabývá hodnocením daňové politiky, a to nejprve celkovým uspořádáním daňových systémů a poté různými druhy daní. Pozornost je věnována daním z osobních důchodů, daním ze zisků společností, příspěvkům na sociální zabezpečení, daním ze spotřeby, majetkovým a ekologickým daním. Nedílnou součástí příslušných kapitol je rozbor otázek daňové koordinace a harmonizace.

Poplatníci, politikové i úředníci se obvykle shodnou v názoru, že „stará daň je dobrá daň“. Přesto je přáním autorky, aby se zdanění

v budoucnu měnilo, a to směrem k daním nižším, efektivnějším, spravedlivějším a jednodušším. A k tomu by měla svým způsobem přispět i tato kniha.

* * *

Je mou milou povinností poděkovat všem kolegům, kteří mi k daným tématům poskytli cenné rady.

Praha 2018

Autorka

I. ČÁST

Daňová teorie

1 ZÁKLADNÍ POJMY

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

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

1.1 Definice daně

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

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

Veřejné příjmy

Daň představuje transfer¹ finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

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

Definice daně

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

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

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

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

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

Definice poplatku

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tabulka 1.1 Příjmy veřejných rozpočtů – příklady

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

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

1.2 Funkce daní

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

Funkce daní

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

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

1.3 Třídění daní

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

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

Třídění podle dopadu

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

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

Třídění podle objektu

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

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

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

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

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

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

Tabulka 1.2 Daně přímé a nepřímé – příklady

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

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

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

- **kapitálové,**
- **běžné.**

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

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

Třídění podle veličiny

Třídění podle adresnosti

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka třídíme daně na:

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

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

Třídění podle druhu sazby

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

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

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

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

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

Třídění podle daňového určení

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

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

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

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

**Třídění
institucionální**

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

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

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

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

**Klasifikace
OECD**

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

- 4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku
- 4110 Domácností
- 4120 Ostatní
- 4200 Pravidelné daně z čistého jmění
- 4210 Jednotlivci
- 4220 Společnosti
- 4300 Daně z pozůstalostí, dědické a darovací
- 4310 Daně z pozůstalostí a dědické
- 4320 Daně darovací
- 4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí
- 4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku
- 4510 Z čistého jmění
- 4520 Ostatní nepravidelné
- 4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

- 5100 Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží
- 5110 Daně všeobecné
- 5111 Daň z přidané hodnoty
- 5112 Daně prodejní (obratové)
- 5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
- 5120 Daně ze specifických⁸ zboží a služeb
- 5121 Spotřební daně
- 5122 Zisky z fiskálních monopolů
- 5123 Cla a dovozní daně
- 5124 Vývozní daně
- 5125 Daně z investičního zboží
- 5126 Daně ze specifických služeb
- 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
- 5128 Ostatní daně ze specifického zboží a služeb
- 5130 Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120
- 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností
- 5210 Pravidelné daně
- 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel

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

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

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

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

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

1.3.1 Koloběh příjmů a výdajů v ekonomice⁹

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

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

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

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

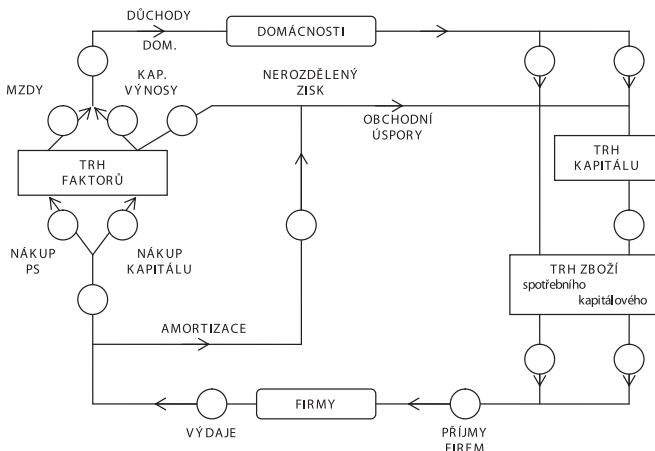
Vláda má možnost uložit následující daně (ne ve všech bodech koloběhu se daně ukládají):

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

Možné daně

⁹ Koloběh publikoval Musgrave, Musgraveová, 1994.

Graf 1.1 Koloběh příjmů a výdajů v ekonomice



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

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

¹⁰ Viz kapitola o spravedlnosti.

¹¹ O této dani více v kapitole o zdanění spotřeby.