

Závěr

V předchozí kapitole jsem analyzoval právní úpravu zdanění příjmů ve 14 zemích, které inspirovaly změny ve svých daňových systémech konceptem rovné daně, a ukázal prvky, které konceptu rovné daně odpovídají a prvky, které se s konceptem rovné daně neshodují.

Z celkového pohledu lze vidět, že přechod od tradičního daňového systému k systému rovné daně vyžaduje tak velké zásahy do systémů daní z příjmů, že se v zásadě žádné zemi dosud nepodařilo implementovat systém rovné daně kompletní a bez reziduí systémů původních.

Společným prvkem ve všech zemích je zřetelná tendence opouštět progresivní daňové sazby a nahrazovat je sazbami lineárními. Jednotlivé země se však již liší v pohledu na to, kolik sazeb daně má jejich daňový systém mít a na jaké příjmy je má uplatňovat. Ze zemí, které důsledně dodržují zásadu jediné daňové sazby lze jmenovat například Rumunsko nebo Slovenskou republiku. Naproti tomu například ve státech Společenství nezávislých států⁶⁵ je rozšířen koncept, kdy se na jednotlivé specifické příjmy aplikují odlišné sazby daně.

Je zřetelné, že jednoduché nahrazení progresivních sazeb daně sazbami lineárními sice do jisté míry zjednodušuje výpočet daňové povinnosti, rozhodně ale nelze očekávat, že tato v principu marginální změna bude mít pozitivní účinky, které se od systému rovné daně očekávají. Příkladem mohou být státy jako Rusko a Ukrajina. Ačkoli zdanění příjmů podle druhu evokuje omezení aplikace konceptu daňového domicilu a tedy důraz na zdanění u zdroje, aplikace různých daňových sazeb na jednotlivé druhy příjmů však staví celkový charakter zdanění do opačné polohy. Jednotlivé druhy příjmů jsou selektivně daňově preferovány před jinými, což je v přímém rozporu se zásadami systému rovné daně.

Patrně nejproblematictějším prvkem je však definice zdanitelných příjmů, potažmo konstrukce základu daně. Daňový systém je prakticky ve všech zemích využíván nejen jako zdroj příjmů veřejných rozpočtů, ale také jako nástroj hospodářské a sociální politiky. To je

⁶⁵ viz Rusko, Ukrajina, Kazachstán

sice obecně přijímaný fakt, nicméně má tento přístup velké dopady na spravedlnost a efektivitu daňového systému.

System rovné daně svou povahou vyžaduje, aby se státy těchto nástrojů vzdaly v zájmu jednoduchosti a efektivity daňového systému a základ daně homogenizovaly a podstatně rozšířily. Lze konstatovat, že toto nebyl zatím žádný stát ochoten akceptovat. Konstrukce základu daně z příjmů – a zejména to platí u fyzických osob – je tak vždy ve větší (Estonsko) či menší (Slovenská republika) míře závislá na specifických definicích příjmů, které jsou zdaňovány, na odečitatelných položkách, slevách na dani a preferenčních daňových režimech v rámci investičních pobídek. Některé státy složitost konstrukce základu daně alespoň podstatně omezily (Bulharsko, Gruzie). O některých státech lze však prohlásit, že jejich implementace systému rovné daně se omezuje pouze na zásahy do sazeb daně a daňový základ ponechávají v podstatě nezměněn (Rusko, Srbsko) – nutno podotknout, že tato výtky by se pravděpodobně týkala i České republiky, pokud by byla zahrnuta do mé práce.

Zdanění kapitálových příjmů u zdroje je naopak poměrně obecně akceptovaným principem. Je ale nutné mít na zřeteli, že mnou podaný přehled daňové legislativy nezabíhá do takového detailu, aby zahrnul principy zdanění transparentních entit a koncept skutečného příjemce příjmu. Tyto otázky jsou totiž většinou otázkou výkladu jednotlivých příslušných právních předpisů, který je mimo rozsah této mé práce.

Aplikace srážkové daně jako nástroj zdanění u zdroje, které je základním prvkem systému rovné daně, je ve sledovaných zemích různorodá a nelze v její aplikaci vysledovat jednotící prvek. Je ale zřetelné, že širší aplikace srážkové daně nesouvisí se zjednodušováním a rozšiřováním daňového základu. Relativně širší uplatnění srážkové daně vykazují např. Makedonie a Bulharsko – tedy státy, jejichž daňové systémy lze označit z pohledu rovné daně za poměrně pokročilé. Na druhé straně lze větší míru uplatnění srážkové daně vysledovat i např. u Kazachstánu, který jinak tendence k systému rovné daně příliš nevykazuje.

Samostatnou kapitolou je problematika daňových odpisů. Až na jeden případ (Gruzie) nebylo ve zkoumaných systémech možné daňové odpisy zrušit. Ačkoli zkoumání důvodů proč právě Gruzie tvoří výjimku potvrzující pravidlo je mimo rámec této mé práce,

domnívám se, že rozhodující úlohu zde hraje rozpočtová politika tak, jak jsem naznačil již v první kapitole. Mám za to, že výpadky rozpočtových příjmů způsobené případně využitím možnosti daňové odpisy neuplatňovat, jsou v Gruzii – jejíž ekonomika je do značné míry postavena na těžbě a zpracování nerostných surovin – kompenzovány stabilními výnosy jiných daní, především daně z přidané hodnoty.

Závěrem lze shrnout, že mé hypotézy formulované v úvodní části této mé práce se v podstatě potvrdily. Systém rovné daně je komplexním – do značné míry akademickým – konceptem, který je podstatně odlišný od tradičních daňových systémů, které se snaží nahradit. Jednotlivé státy pak implementují tento koncept do svého daňového systému v upravené podobě nebo pouze uplatňují některé jeho prvky. Je otázkou dalšího zkoumání, zda je možné implementovat systém rovné daně v jeho ucelené podobě a jaké důsledky by to mělo pro právní řád a rozpočtovou politiku. Také vazby na jiné daňové systémy – zejména systémy daně z přidané hodnoty a sociálně-pojistné systémy – mohou být předmětem dalších výzkumů, podobně jako mezinárodně právní aspekty daňových reforem souvisejících s rovnou daní.

Podle mého názoru by daňový systém měl především splňovat svou základní funkci. Tou je opatřování finančních prostředků pro veřejné rozpočty. Soudobé daňové systémy však akcentují stále více funkce, které byly původně považovány za vedlejší nebo doplňkové – těmi jsou zejména (a) užívání daňových nástrojů jako nástrojů sociální politiky (slevy na děti, odpočty úroků z hypotečních úvěrů) a (b) užívání daňového systému pro podporu investic, zejména zahraničních. Tyto funkce by však stále měly být chápány jako funkce doplňkové a ze své podstaty podřízené základním principům daňového práva. Těmi jsou především princip spravedlnosti, který lze specifikovat také jako princip rovného postavení před zákonem (přeneseně před státem) a princip právní perfektnosti. Snaha o sociální citlivost daňového systému či o jeho pozitivní působení na společensky preferované ekonomické aktivity nesmí jít tak daleko, že by vedla k absurdním výsledkům.

Je zřejmé, že chápání pojmů sociální spravedlnosti a veřejných potřeb se u každého zákonodárce liší podle jeho politického programu. Nebylo úlohou této práce vést tuto debatu v politické rovině. Za základní imperativ daňového systému osobně považuji rovné postavení subjektů v daňovém systému. To akcentují i autoři konceptu rovné daně. Každý

by měl přispívat na úhradu veřejných potřeb podle svých možností. Ukazatelem klíčovým z pohledu postavení subjektů v daňovém systému je proto efektivní daňové zatížení, resp. efektivní sazba daně. Složitý systém daňových úlev, pobídek a penalizací vede k tomu, že i při aplikaci lineární sazby daně dochází k neodůvodněným rozdílům v daňové zátěži jednotlivých poplatníků. Naprosto neakceptovatelný je tento stav u poplatníků, jejichž nominální příjem je i několikanásobně vyšší než příjem zdaňovaný.

Systém, který dovoluje, aby mezi srovnatelnými subjekty (fyzické osoby na jedné a právnické osoby na druhé straně) existovaly bez zřejmého důvodu značné rozdíly (a) v efektivních daňových sazbách a (b) mezi nominálními příjmy a příjmy podléhajícími konečnému zdanění u jednotlivých poplatníků, lze označit za systém nevyhovující základním požadvkům na spravedlnost a rovné zacházení.

Spolehlivým ukazatelem spravedlivosti daňového systému tak rozhodně není ani výše daňové sazby ani to, zda má lineární nebo progresivní charakter. V systému rovné daně je rozhodující skutečnost, že základ daně je homogenní, neobsahuje žádné úpravy základu daně a tím vystavuje všechny poplatníky stejnému daňovému zacházení. Systém rovné daně – pokud by byl důsledně implementován – by patrně učinil velký pokrok k narovnání vztahů uvnitř daňového systému.

To by ovšem znamenalo i systémové změny v oblastech, které v současnosti užívají daňový systém jako svůj nástroj, zejména v sociální a hospodářské politice. Ačkoli by se zde jistě jednalo o proces náročný, považují opětovnou separaci těchto systémů od systému daňového za přínosnou – zejména pro ochranu individuálních práv účastníků těchto systémů.

Obecně se dá uzavřít, že systém rovné daně patrně dosud nebyl ve své fundamentální podobě zaveden. Je pravda, že řada států učinila důležité kroky ve směru posílení principů spravedlnosti a efektivnosti svých daňových systémů aniž by důsledně zavedla systém rovné daně. V tomto směru lze považovat vliv teoretického konceptu rovné daně za pozitivní. Na druhou stranu řada států redukovala své reformní snažení na odstranění progresivních daňových sazeb – bez zřetelného posílení uvedených principů. Otázka spravedlnosti a efektivity v daňových systémech tak zůstává nadále hodnou pozornosti.