

JUDr. MILOŠ BOROVÍČKA

SOCIÁLNÍ ASPEKTY V SOUSTAVĚ ZDAŇOVÁNÍ OBYVATELSTVA

Daně placené obyvatelstvem jsou nástrojem přerozdělování příjmů obyvatelstva, jímž se zabezpečuje jeho účast na rozpočtových výdajích státu. Jejich prostřednictvím se odčerpává část podílu obyvatelstva na národním důchodu pro krytí celospolečenských potřeb. Naše současná soustava daní placených obyvatelstvem je výsledkem vývoje, v němž se zdaňování obyvatelstva přizpůsobovalo měnícím se podmínkám a potřebám jednotlivých etap výstavby socialistické společnosti, což vyvolávalo nezbytnost změn v jejich struktuře i konstrukci.

Ve svých důsledcích daně placené obyvatelstvem vždy postihují příjmy občanů, i když ve své konstrukci se mohou upínat na různé skutečnosti, tj. nejen na příjmy z různých pramenů, ale i na vlastnictví či užívání majetku. Z tohoto hlediska můžeme mezi nimi rozlišovat daně důchodového typu a daně majetkového typu.

Rozhodující místo v naší soustavě daní placených obyvatelstvem zaujímají *daně důchodového typu*, kterými se zdaňují příjmy jednotlivých sociálních skupin obyvatelstva, plynoucí jim z různých příjmových zdrojů. Nejdůležitější z nich co do objemu výnosu, počtu poplatníků i sociálně ekonomického působení je daň ze mzdy, již jsou zdaňovány příjmy občanů z pracovního a jemu podobného poměru. Ostatní důchodové daně, tj. daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby a daň z příjmů obyvatelstva, zdaňují příjmy občanů z různých oborů samostatně provozovaných výdělečných činností, jak vyplývají z jejich názvu, z využívání majetku a práv a z dalších zdrojů.

Doplňující význam mají *daně majetkového typu*, k nimž patří daň domovní a daň z pozemků, tvořící spolu s daní z příjmů občanů ze zemědělské výroby dvě složky zemědělské daně placené občany. Ukládání těchto daní se váže k nemovitému majetku ve vlastnictví nebo užívání občanů.

V socialistických státech, kde rozhodující část rozpočtových příjmů tvoří příjmy ze socialistického hospodářství, jsou příjmy od obyvatelstva

jen doplňkovým zdrojem. V ČSSR se v posledních letech příjmy od obyvatelstva, v nichž hlavní položku představují daně, podílely na celkových příjmech rozpočtové soustavy asi 13 %. I když jako zdroj státních příjmů ustupují do pozadí, nelze jejich *fiskální funkci* podceňovat. Daně placené obyvatelstvem jsou velmi stabilním příjmem s tendencí stálého růstu. Daň ze mzdy přitom představuje po odvodech socialistických organizací a dani z obratu třetí nejvydatnější zdroj státních příjmů.^{1/}

Význam daní placených obyvatelstvem nespočívá však pouze v jejich *fiskální funkci*. Jejich opodstatněnost vyplývá též z dalších důležitých funkcí,^{2/} které v socialistické ekonomice plní a které jsou obtížně zastupitelné jinými nástroji rozdělování. Jedná se zejména o jejich funkci regulační a sociální.^{3/}

Ve své *regulační funkci* daně placené obyvatelstvem jako nástroj redistribuce peněžních příjmů obyvatelstva ovlivňují výši jeho disponibilních příjmů a tím i jeho kupní sílu a poptávku na spotřebitelském trhu. V tomto směru doplňují působení nástrojů mzdové a cenové politiky. Prostřednictvím daní lze však do regulace příjmů obyvatelstva vnášet některé prvky, které nemohou respektovat ani mzdy, ani ceny, nebo jen v omezené míře či méně efektivně.^{4/} Daňové nástroje umožňují provádět regulaci příjmů diferencovaně podle jednotlivých sociálních skupin obyvatelstva a podle charakteru příjmů nebo druhu vlastnictví (osobního nebo soukromého) k majetku, z něhož plynou, čímž mohou do regulace příjmů vnášet různé celospolečenské záměry a cíle.

Sociální funkce daní placených obyvatelstvem spočívá v jejich využívání jako doplňujícího nástroje sociální politiky státu. Při uplatňování této funkce jde o regulaci peněžních příjmů obyvatelstva podle různých sociálních aspektů, v nichž se odráží sociální situace jednotlivých občanů, a cílem je odstupňovat daňové zatížení s ohledem na jejich daňovou únosnost. Má-li být zachována zásada spravedlivého zdanění, která vyžaduje, aby daňová povinnost byla odstupňována podle daňové únosnosti poplat-

^{1/} Zatímco v roce 1953, v prvním roce platnosti nynějšího zákona o dani ze mzdy, činil její výnos necelých sedm miliard Kčs, v roce 1975 dosáhl 30 miliard Kčs a v roce 1985 již 45 miliard Kčs ročně.

^{2/} M. Bakeš je označuje jako funkce nefiskální — viz Teoretické otázky finančního práva. Univerzita Karlova, Praha 1979, str. 83 a násl.

^{3/} Jak zdůrazňuje V. Zahálka, „skutečnost, že daně placené občany ztrácejí význam jako zdroj krytí potřeb státu, ještě neznamená, že by ztrácely význam vůbec a že by proto měly zaniknout. V tomto případě jde vlastně jen o to, že více akcentujeme jejich další funkce, které zůstávají zachovány a jejichž působení je na místě a jež jsou stěžejí, zejména v případě daně ze mzdy, nahraditelné nějakou jinou formou.“ — Viz Teoretické otázky finančního práva a základní předpoklady jeho efektivnosti při řízení ekonomických procesů. UJEP, Brno 1982, str. 29—30.

^{4/} Ke vztahu daňových, mzdových a cenových nástrojů při zdaňování obyvatelstva viz V. Kyzlink, L. Lér: Finanční teorie a politika v oblasti státního rozpočtu. Svoboda, Praha 1980, str. 276—278.

níků, nelze rozdílnosti v sociální situaci občanů při zdaňování přehlížet.^{5/}

Pro naši soustavu daní placených obyvatelstvem je charakteristická výrazná subjektivizace daní důchodového typu, které všechny přihlížejí k různým sociálním aspektům a jejich výše je těmito aspekty podstatně ovlivňována. Naproti tomu daně majetkového typu jsou koncipovány jako daně objektivní a sociální situaci poplatníka nezohledňují.

Účinnost sociální funkce daní placených obyvatelstvem je závislá především na výběru sociálních aspektů, které jsou při zdaňování brány v úvahu, na stanovení podmínek jejich uznávání a na způsobu jejich uplatňování v konstrukci daně. Těmto otázkám bude proto v dalším výkladu věnována podrobnější pozornost.

§ 1. SOCIÁLNÍ ASPEKTY ZOHLEDŇOVANÉ U DANÍ

PLACENÝCH OBYVATELSTVEM

A PODMÍNKY PRO JEJICH UZNÁVÁNÍ

Při uplatňování sociální funkce daní placených obyvatelstvem jde o regulaci příjmů občanů podle jejich sociálních poměrů, a proto se za základ této regulace berou sociální skutečnosti, které tyto poměry ovlivňují.

Na prvním místě z těchto skutečností je počet osob, které jsou na poplatníka odkázány svojí výživou. Uplatňováním tohoto hlediska je brán zřetel na rozdílnou sociální situaci poplatníků, kteří ze svého příjmu uspokojují pouze vlastní potřeby, oproti těm, kteří z něho poskytují výživu dalším osobám. Ohled na poplatníkem vyživované osoby má zmírňovat rozdíly, které vznikají v průměrném příjmu připadajícím na jednoho člena rodiny v důsledku rozdílného počtu příslušníků domácnosti. Především je sledována podpora rodin s více dětmi, které i při vyšších příjmech rodičů obvykle mají nižší průměrný příjem na člena rodiny než rodiny bezdětné nebo s malým počtem dětí. Horší sociální situaci mají obvykle i poplatníci, kteří pečují o děti v neúplných rodinách. Přihlíží se proto někdy i ke skutečnosti, že poplatník vyživuje děti jako samoživitel. Daňové úlevy poskytované na vyživované děti představují tak nepřímou formu společenské pomoci rodinám s dětmi.

Dalším zohledňovaným sociálním aspektem je nepříznivý zdravotní stav

^{5/} Na význam zásady daňové únosnosti poukazuje J. Girášek ve svém díle Daňovo-právní vztahy v Československu. Obzor, Bratislava 1981, str. 41, a na str. 22 se zabývá též otázkou, zda tato zásada neodporuje zásadě rovnosti před zákonem a uvádí: „Súhlasíme s názormi, že v danom prípade nemôže ísť iba o formálnu rovnosť byť rovnako podrobený zákonom, ale o rovnosť materiálnu. Zásada materiálnej rovnosti vyžaduje, aby jednotlivé daňové subjekty boli zafazované rovnakou materiálnou ujmou, pravda, v rámci ich únosnosti.“

poplatníka, který omezuje jeho možnosti uplatnění v pracovním procesu, snižuje jeho výdělečné schopnosti a obvykle přináší i zvýšené životní náklady. Jedná se zejména o invalidy, případně o občany, kteří mají invalidní osoby ve svém zaopatření.

K zohledňovaným sociálním aspektům patří též věk poplatníka, kdy se vychází z předpokladu, že ve vyšším věku dochází k poklesu pracovní výkonnosti a tím i ke snížení výdělečné schopnosti. Diferenciací podle věku poplatníka je někdy sledována i podpora populace a v tomto případě jí pak má být stimulován zájem občanů v populačním věku zakládat rodinu a mít děti.

Kromě těchto obecně zohledňovaných aspektů uplatňují se u jednotlivých daní i některé další (např. pohlaví a rodinný stav u daně ze mzdy, ohled na vychované dítě u některých poplatníků daně z příjmů obyvatelstva).

V právní úpravě jednotlivých daní placených obyvatelstvem nepřihlíží se však k uvedeným sociálním aspektům ve stejném rozsahu a ani podmínky pro jejich uznávání nejsou stanoveny shodně.^{6/}

Tyto odlišnosti mezi jednotlivými daněmi možno názorně dokumentovat na nejdůležitějším ze zohledňovaných sociálních aspektů, jímž je *počet poplatníkem vyživovaných osob*. K tomuto sociálnímu aspektu přihlížejí všechny daně placené obyvatelstvem důchodového typu, avšak mezi nimi existují četné rozdíly jak v okruhu osob, které jsou za vyživované uznávány, tak i v podmínkách, za kterých k jejich uznání může dojít. Tyto podmínky se odlišují zejména v tom, zda určité osoby se uznávají za vyživované poplatníkem bez ohledu na vlastní příjem, nebo jen za předpokladu, že jejich vlastní příjem nepřekračuje určitou hranici,^{7/} a dále v tom, zda jsou uznávány jen žijí-li s poplatníkem ve společné domácnosti nebo i tehdy, jestliže s ním nežijí a poplatník jim poskytuje pravidelnou peněžní podporu nebo na ně platí výživné.

Nejširší okruh osob může poplatník za vyživované uplatňovat u daně ze mzdy. U této daně se za vyživované osoby uznávají:

a) manželka nebo družka, popřípadě manžel nebo druh, pokud žijí s poplatníkem ve společné domácnosti bez ohledu na to, mají-li vlastní příjem. Manželka (manžel) která je s poplatníkem rozvedena nebo i bez

^{6/} K platné právní úpravě jednotlivých důchodových daní placených obyvatelstvem viz zák. č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, zák. č. 36/1965 Sb. ve znění zák. č. 160/1968 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti, zák. č. 145/1961 Sb. ve znění zák. č. 162/1982 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, a úplné znění zákona o zemědělské dani č. 74/1977 Sb. ve znění zák. č. 113/1979 Sb.

^{7/} Tyto hranice jsou nyní stanoveny ve vyhl. č. 14/1982 Sb., o zvýšení hranice vlastního příjmu, která je rozhodná pro uznávání osob za vyživované poplatníkem u daní placených obyvatelstvem.

rozvodu žije od něho odloučeně, může být uznána pouze tehdy, nemá-li vlastní příjem přesahující 690 Kčs měsíčně a poplatník jí platí výživné;

b) děti nezletilé a děti zletilé ve věku do 26 let, které se soustavně připravují na budoucí povolání, žijí-li s poplatníkem ve společné domácnosti, a to bez ohledu na výši jejich eventuálního vlastního příjmu. Ostatní zletilé děti lze uznat pouze za předpokladu, že jejich vlastní příjem nepřesahuje 690 Kčs měsíčně. Při splnění uvedených podmínek mohou být uznány i děti, které s poplatníkem nežijí ve společné domácnosti, poskytuje-li jim poplatník pravidelnou měsíční podporu;

c) děti z rozvedeného manželství, resp. z manželství, kde rodiče, aniž by byli rozvedeni, spolu nežijí, a děti zrozené mimo manželství se uznávají též u poplatníka, který na ně platí výživné. Tyto děti se tedy výjimečně uznávají za vyživované zároveň u dvou poplatníků, jak u toho, s nímž žijí ve společné domácnosti, tak i u toho, který na ně platí výživné;

d) jiné osoby (např. rodiče, tchán a tchyně, sourozenci apod., případně i osoby, které s poplatníkem nejsou zpřízněny) za předpokladu, že nemají vlastní příjem přesahující 690 Kčs měsíčně a žijí s poplatníkem ve společné domácnosti nebo jim poplatník poskytuje pravidelnou měsíční podporu.

Kromě uvedených skutečně vyživovaných osob zná daň ze mzdy ještě tzv. fiktivní vyživované osoby, kterými se zohledňují některé další sociální aspekty a které se poplatníkovi připočítávají k osobám, jež fakticky vyživuje. Fiktivní vyživované osoby jsou specifičností daně ze mzdy, u ostatních daní placených obyvatelstvem se nevyskytují. Na připočtení těchto fiktivních vyživovaných osob má poplatník daně ze mzdy nárok zejména ve dvou případech:

a) jde-li o samoživitele, tj. o poplatníka svobodného, ovdovělého, rozvedeného nebo nežijícího s manželem (manželkou) ve společné domácnosti, který má ve svém zaopatření alespoň jedno dítě, které se uznává za jím vyživované; těmto poplatníkům se připočítává jedna vyživovaná osoba navíc;

b) jde-li o poplatníka, který buď sám je invalidní, nebo vyživuje invalidní osobu; těmto poplatníkům se připočítává jedna vyživovaná osoba navíc, jde-li o částečnou invaliditu, a dvě osoby navíc, jde-li o plnou invaliditu.

Obdobný okruh vyživovaných osob jako u daně ze mzdy je uznáván i u daně z příjmů obyvatelstva s tím rozdílem, že tato daň nezná fiktivní vyživované osoby. Ve srovnání s daní ze mzdy jsou tu však určité odlišnosti v podmínkách pro uznávání některých osob. Spočívají především v tom, že s výjimkou manželky a dětí, na které poplatník platí výživné, vyžaduje se u ostatních osob pro jejich uznání za vyživované společná domácnost s poplatníkem. U daně z příjmů obyvatelstva nelze tedy na

rozdíl od daně ze mzdy uznat za vyživovanou osobu dítě, rodiče, sourozence apod., kteří by nežili s poplatníkem ve společné domácnosti a poplatník by jim poskytoval zaopatření formou peněžitě podpory. U osob, pro jejichž uznání je rozhodující výše jejich vlastního příjmu, je u daně z příjmů obyvatelstva rozhodná hranice 8280 Kčs ročně (což je dvanáctinásobek částky 690 Kčs stanovené u daně ze mzdy), a to vzhledem k tomu, že u této daně se při zdaňování vychází nikoli z měsíčního, ale z ročního příjmu poplatníka.

Úžeji než u daně ze mzdy a u daně z příjmů obyvatelstva je vymezen okruh vyživovaných osob u daně z příjmů z literární a umělecké činnosti. U této daně lze poplatníkovi za jím vyživovanou osobu uznat vedle manželky nebo manžela, popřípadě družky nebo druha a dětí z jiných osob pouze rodiče poplatníka a rodiče jeho manželky nebo manžela, popřípadě družky nebo druha. Také podmínky pro uznávání některých osob jsou stanoveny striktněji. To se týká zejména manželky (družky) nebo manžela (druha), kteří mohou být uznáni pouze za předpokladu, že jejich vlastní příjem nepřesahuje 8280 Kčs ročně, zatímco u daně ze mzdy a daně z příjmů obyvatelstva jsou tyto osoby uznávány, žijí-li s poplatníkem ve společné domácnosti, bez ohledu na výši vlastního příjmu. U rodičů se vedle stejné hranice vlastního příjmu vyžaduje vždy i spolužití ve společné domácnosti s poplatníkem. K uznávání vyživovaných osob u daně z příjmů z literární a umělecké činnosti třeba též poznamenat, že k jejich zohledňování dochází v případech, kdy daň se vypočítává z celoročního příjmu. U poplatníků s ročním příjmem do 25 000 Kčs, u kterých se zdaňují jednotlivé honoráře, se k vyživovaným osobám nepřihlíží.

Nejužší vymezení okruhu vyživovaných osob je u daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby, u níž se přihlíží pouze k nezletilým dětem, přičemž tyto děti se uznávají za vyživované pouze u poplatníka, který je má v přímém zaopatření, nikoli u toho, který na ně platí výživné. Zletilé děti, manželka ani žádné další osoby se jako vyživované u této daně neberou v úvahu, i když by svou výživou byly na poplatníka odkázány.

S účinností od 1. července 1968 došlo u všech důchodových daní placených obyvatelstvem k významnému opatření týkajícímu se uznávání dětí za vyživovanou osobu v závislosti na pobírání přídatků na děti nebo výchovného. Zatímco dříve se do počtu vyživovaných osob započítávaly poplatníkovi všechny děti, které splňovaly podmínky pro jejich uznání, od uvedené doby se z celkového počtu dětí, na které náleží přídatky na děti nebo výchovné ve výši stanovené na dvě a více dětí, započítává pouze jedno dítě. Děti, na které přídatky na děti nebo výchovné nenáleží nebo pouze ve výši na jedno dítě, se nadále započítávají bez početního omezení. Toto opatření, které souviselo se současným zvýšením přídatků na děti a výchovného na druhé a další děti, mělo za cíl nahradit dosud poskyto-

vané daňové úlevy na tyto děti formou přímých sociálních dávek a zeslabit tak působení sociálních aspektů na výši daně. Uvedené omezení v započítávání dětí do počtu vyživovaných osob se však týká pouze poplatníků, kteří mají děti ve svém zaopatření, nikoli poplatníků, kteří platí na děti výživné a u kterých se tyto děti, jsou-li splněny podmínky pro jejich uznání, počítají v plném počtu.

Z nedávné doby se datuje další podstatná změna v uznávání dětí za vyživované, která se týká zletilých dětí. Dříve mohl poplatník uplatňovat zletilé dítě jako osobu vyživovanou pouze za předpokladu, že vlastní příjem dítěte nepřekračoval stanovenou hranici. Od začátku školního roku 1984/1985 jsou zletilé děti, které se soustavně připravují na budoucí povolání, uznávány až do dovršení 26 let věku za osobu vyživovanou bez ohledu na výši vlastního příjmu, tedy za stejných podmínek jako děti nezletilé. U ostatních zletilých dětí byla zachována dosavadní hranice vlastního příjmu stanovená ve vyhlášce č. 14/1982 Sb. Zvýhodnění dětí soustavně se připravujících na budoucí povolání bylo provedeno v rámci sociálních opatření souvisejících s novým školským zákonem č. 29/1984 Sb. a navazuje na obdobnou změnu v oblasti přídavků na děti a výchovného, pro jejichž vyplácení byla u těchto dětí hranice vlastního příjmu rovněž zrušena.^{8/} Z hlediska daňové administrativy přináší provedená změna podstatné zjednodušení, jelikož odpadá nutnost sledování příjmů početné kategorie zletilých dětí. Změna se vztahuje na uznávání zletilých dětí u daně ze mzdy, u daně z příjmů z literární a umělecké činnosti a u daně z příjmů obyvatelstva.^{9/} U daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby, u níž se jako vyživované osoby uznávají pouze děti nezletilé, se nemůže prakticky uplatnit.

Dalšími obecně zohledňovanými sociálními aspekty kromě počtu vyživovaných osob jsou *invalidita a věk poplatníka*. K těmto dvěma aspektům přihlížejí všechny daně placené obyvatelstvem důchodového typu s výjimkou daně z příjmů z literární a umělecké činnosti, avšak i při zohledňování těchto aspektů existují mezi nimi podstatné odlišnosti.

Za invalidní se považuje poplatník a případně jím vyživované osoby zásadně tehdy, pokud pobírají invalidní důchod podle předpisů o sociálním zabezpečení. Kromě toho se takto posuzují i osoby, které sice invalidní důchod nepobírají, poněvadž nesplňují podmínky pro jeho přiznání, ale jejichž zdravotní stav odpovídá podmínkám pro přiznání tohoto důchodu.

^{8/} O komplexu těchto sociálních opatření viz V. Samek: Změny v sociální oblasti v souvislosti s novými školskými předpisy. Účetnictví 11/1984, str. 393 a násl.; P. Pelech: Úpravy v oblasti daně ze mzdy. Účetnictví 1/1985, str. 17 a násl.

^{9/} Viz vyhl. č. 86/1984 Sb., o některých opatřeních na úseku daní placených obyvatelstvem.

U daně ze mzdy se k invaliditě přihlíží jak v případě, kdy invalidní je sám poplatník, tak i v případě, že invalidní je některá z jím vyživovaných osob. Invalidita se u této daně zohledňuje, jak bylo již výše uvedeno, připočítáváním tzv. fiktivních vyživovaných osob, a to jedné při částečné invaliditě a dvou při plné invaliditě. Poněvadž u daně ze mzdy je rozsah daňové úlevy závislý na počtu vyživovaných osob, projeví se připočtení fiktivních vyživovaných osob z titulu invalidity obvykle ve snížení daňové povinnosti poplatníka.

Negativně však působí, že nárok na připočítávání fiktivních vyživovaných osob z titulu invalidity mají pouze poplatníci, jejichž hrubá mzda v měsíci nepřevyší 2400 Kčs. Tato hranice, která byla stanovena při vydání platného zákona o dani ze mzdy více než před třiceti lety, je v důsledku dalšího mzdového vývoje dnes již hluboko pod hranicí průměrné mzdy a způsobuje neodůvodněné tvrdosti. V důsledku této hranice značná část pracujících invalidů ztrácí v současné době nárok na daňovou úlevu, přičemž při zvýšení mzdy nad uvedenou hranici se stává, že čistý příjem poplatníka po zvýšení mzdy je v důsledku ztráty úlevy nižší než při dřívější mzdě před zvýšením. Kromě toho v platném systému daně ze mzdy se daňové úlevy projevují až u poplatníků se dvěma a více vyživovanými osobami, takže poplatníci s částečnou invaliditou, pokud nemají ještě nějakou další vyživovanou osobu, žádnou úlevu i při mzdě do 2400 Kčs nezískávají.

Jednodušším způsobem než u daně ze mzdy se zohledňuje invalidita poplatníka u daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby a u daně z příjmů obyvatelstva. U těchto daní se přihlíží pouze k invaliditě poplatníka samotného, nikoli k invaliditě jím vyživovaných osob a poskytování daňové úlevy je svěřeno do pravomoci národních výborů vykonávajících správu daně. Na poskytnutí úlevy není právní nárok a je ponecháno na volném uvážení národního výboru, zda a v jakém rozsahu úlevu z titulu invalidity poplatníkovi poskytne.

U daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby může národní výbor, jde-li o poplatníka se změněnou pracovní schopností, daň přiměřeně snížit, nejvýše však o 50 %. Zákon o zemědělské dani používá pojem „poplatník se změněnou pracovní schopností“, tento se však obsahově kryje s pojmem poplatníka invalidního, jak je používán u ostatních daní placených obyvatelstvem.

U daně z příjmů obyvatelstva mohou národní výbory povolit částečné nebo úplné osvobození od daně invalidním živnostníkům a dále zejména občanům, kteří poskytují služby na základě povolení národního výboru, pokud tito občané pobírají plný starobní či invalidní důchod, důchod sociální, vdovský nebo za výsluhu let. U poplatníků, poskytujících služby, je tedy možnost poskytování úlev koncipována šířeji a nevztahuje se pouze

na případy invalidity. Kromě toho mohou národní výbory těmto poplatníkům povolit i úplné osvobození od daně, jelikož výše poskytnuté úlevy na rozdíl od daně z příjmů ze zemědělské výroby není u daně z příjmů obyvatelstva limitována. Úleva se však může vztahovat pouze na příjmy z povoleného poskytování služeb, nikoliv na případné další příjmy poplatníka z jiných zdrojů podléhajících rovněž dani z příjmů obyvatelstva.

K věku poplatníka přihlíží daň ze mzdy při odstupňování výše přírážek k základní dani, k nimž dochází u poplatníků, kteří mají méně než dvě vyživované osoby. Tyto přírážky jsou vyšší u poplatníků ve věkové kategorii 25 až 50 let u mužů a 25 až 45 let u žen než u poplatníků pod nebo nad tuto věkovou hranici. Diferenciace přírážek podle fyzického stáří poplatníka, znevýhodňující bezdětné poplatníky v populačním věku, sledovala u daně ze mzdy při svém zavedení populační cíle.

U dalších daní placených obyvatelstvem, které přihlížejí k věku poplatníka, má tento sociální aspekt za cíl zohlednit nižší pracovní a výdělečnou schopnost poplatníka ve vyšším věku a úlevy jsou poskytovány obdobným způsobem jako u invalidity. U daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby je dána národním výborům možnost přiměřeně snížit daň, maximálně však o 50 %, poplatníkům, kteří dovršili 65 let věku. U daně z příjmů obyvatelstva mohou národní výbory povolit částečné nebo úplné osvobození od daně živnostníkům starším 65 let a dále občanům, poskytujícím služby na základě povolení národního výboru, kteří pobírají některý z výše uvedených sociálních důchodů. Stejně jako u úlev z titulu invalidity jde i při zohledňování věku poplatníka v těchto případech o úlevu fakultativní, kterou mohou národní výbory, vykonávající správu daně, přiznávat podle svého volného uvážení.

Počet vyživovaných osob, invalidita a věk poplatníka jsou obecně zohledňovanými sociálními aspekty, ke kterým se přihlíží u všech nebo u většiny daní placených obyvatelstvem důchodového typu. Kromě nich se u jednotlivých daní zohledňují ještě některé další sociální aspekty pro ně specifické.

U daně ze mzdy k nim patří pohlaví poplatníka a u žen jejich rodinný stav. *Pohlaví poplatníka* má vliv, jak bylo již výše zmíněno, na rozdílnost horní věkové hranice při odstupňování přírážek k základní dani. Ohled na *rodinný stav u žen* zvyhodňuje ve výši těchto přírážek vdané ženy nebo družky, žijící s manželem nebo druhem ve společné domácnosti, oproti ženám samostatným (svobodným, rozvedeným, ovdovělým). Toto zvyhodnění bylo v konstrukci daně motivováno snahou ocenit práci vdaných žen nebo družek v domácnosti. Sociálním aspektem specificky zohledňovaným u daně ze mzdy je též ohled na skutečnost, že poplatník vyživuje dítě jako *samoživitel*, což je v konstrukci daně řešeno připočítáváním fiktivní vyživované osoby těmto poplatníkům.

Nový sociální aspekt vnesla do zdaňování občanů novela zákona o dani z příjmů obyvatelstva č. 162/1982 Sb., vztahující se na občany, poskytující služby na základě povolení národního výboru. Těmto občanům stanoví se daň podle zvýhodněné sazby, jestliže vyživují alespoň jedno dítě, nebo je vychovali. Ohled na *vychované dítě*, které již není v zaopatření poplatníka, se u žádné jiné daně placené obyvatelstvem v současnosti neuplatňuje. V minulosti se k vychovanému dítěti přihlíželo u daně ze mzdy, ale jen po velmi krátkou dobu.^{10/} Zavedení tohoto nového sociálního aspektu možno považovat za progresivní opatření, mající své sociální opodstatnění.

§ 2. ZPŮSOB ZOHLEDŇOVÁNÍ SOCIÁLNÍCH ASPEKTŮ V KONSTRUKCI DANÍ PLACENÝCH OBYVATELSTVEM

Rozdíly mezi jednotlivými daněmi placenými obyvatelstvem nejsou pouze v rozsahu zohledňovaných sociálních aspektů a v podmínkách pro jejich uznávání, ale též ve způsobu, jak se tyto aspekty promítají do jejich konstrukce. Zohledňování sociálních provádí se následujícími způsoby:

- a) progresivitou daňové sazby,
- b) procentními srážkami nebo přirážkami, o něž se snižuje nebo zvyšuje základní daň vypočtená podle sazby,
- c) pevnými odpočitatelnými částkami ze základu daně,
- d) individuálními úlevami poskytovanými orgány vykonávajícími správu daní.

U všech daní placených obyvatelstvem důchodového typu používají se *progresivní sazby*, při nichž se procento daňového zatížení zvyšuje s růstem daňového základu. Jsou stanovena odstupňovaná pásma příjmů poplatníků a pro vyšší příjmové pásmo je stanovena vyšší procentní sazba daně. Daň při progresivní sazbě roste proto rychleji, než roste daňový základ, z něhož se daň vypočítává. Sociální působení progresivních sazeb spočívá v tom, že odstupňovávají daňové zatížení poplatníků podle výše jejich příjmů. Zvýhodňují poplatníky s nižšími příjmy na rozdíl od poplatníků s vyššími příjmy, jejichž větší daňová únosnost snese vyšší daňové zatížení.

Progresivní sazba se však vztahuje na všechny poplatníky, kteří mají

^{10/} Viz vl. nař. č. 43/1953 Sb., kterým se upravují procenta zvýšení a snížení daně ze mzdy, platné od 1. června do 31. prosince 1953.

určitou výši příjmů a nemůže postihnout rozdíly v jejich individuálních podmínkách, které mohou být velmi odlišné a ovlivňují skutečnou úroveň jejich příjmů. Z nich nejvýznamnější je nestejný počet osob závislých na příjmu poplatníka, který výrazně ovlivňuje úroveň příjmů připadajících na jednoho člena poplatnickovy rodiny. Tento rozdíl by progresivní sazba mohla sama řešit jen v tom případě, kdyby se veškeré příjmy členů rodiny sčítaly a při zdaňování se vycházelo z průměrného příjmu, připadajícího na jednoho jejího člena. Tento systém, který by vyžadoval zjišťování celkového příjmu rodiny na podkladě přiznání k dani a její následné vyměrování, by však byl pro občany i finanční orgány velmi administrativně náročný.

Z tohoto důvodu se řeší disproporce, vznikající z nerovnoměrného daňového zatížení poplatníků v důsledku rozdílného počtu jimi vyživovaných osob, jednodušším způsobem, a to tím, že progresivní sazba se buď doplňuje systémem procentních srážek a přírážek k dani vypočtené podle této sazby, nebo systémem pevných odpočitatelných částek ze základu, z něhož se pak daň touto sazbou vypočítává. V naší soustavě daní placebných obyvatelstvem se převážně používá první způsob, i když z hlediska sociálního působení je zvláště ve vazbě na progresivní sazbu daně méně vyhovující.

Systém procentních srážek a přírážek spočívá v tom, že pro poplatníka se stanoveným počtem vyživovaných osob platí tzv. základní daň, což je daň vypočtená z daňového základu podle příslušné sazby. Poplatníkům s menším než stanoveným počtem vyživovaných osob se tato základní daň zvyšuje o určité procentní přírážky, naopak poplatníkům s větším než stanoveným počtem vyživovaných osob se základní daň snižuje o určité procentní srážky. Toto základní schéma je u jednotlivých daní uplatňováno s určitými modifikacemi.

Systém procentních srážek a přírážek je používán především u daně ze mzdy. U této daně je základní daň stanovena pro poplatníka s dvěma vyživovanými osobami. Poplatníkům, kteří nevyživují žádnou nebo jen jednu osobu, se daň zvyšuje, přičemž o výši procentní přírážky rozhoduje věk poplatníka a u žen též jejich rodinný stav. Poplatníkům s třemi a více vyživovanými osobami se daň snižuje o určité procentní srážky, které jsou odstupňovány podle počtu vyživovaných osob až do počtu pěti, při větším počtu se procentní srážka již nezvyšuje.

Poněkud jinak je systém procentních srážek a přírážek uplatňován u daně z příjmů obyvatelstva. Základní daň platí u této daně pro poplatníky s dvěma nebo třemi vyživovanými osobami. Poplatníkům s menším počtem vyživovaných osob se daň zvyšuje, přičemž výše procentní přírážky je zde odstupňována podle toho, zda poplatník nemá žádnou nebo má jednu vyživovanou osobu. Pokud má poplatník čtyři a více vyživova-

ných osob, poskytuje se mu jednotná procentní srážka, která však může činit nejvýše 1200 Kčs. Na rozdíl od daně ze mzdy se tedy u daně z příjmů obyvatelstva při procentních přírážkách nepřihlíží k věku poplatníka a k rodinnému stavu u žen, rozlišuje se však, zda poplatník nevyživuje žádnou nebo vyživuje jednu osobu. Ke snížení daně nedochází od tří, ale až od čtyř vyživovaných osob, procentní srážka není odstupňována podle jejich počtu a snížení je omezeno maximální částkou. Systém procentních srážek a přírážek je u daně z příjmů obyvatelstva uplatňován při obecném způsobu zdanění; při zvýhodněném způsobu zdanění platném pro občany poskytující služby na základě povolení národního výboru uplatňuje se systém jiný (viz dále).

V redukované podobě s omezením pouze na jednu procentní přírážku je systém aplikován u daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby, což vyplývá z toho, že u této daně je okruh vyživovaných osob zúžen jen na nezletilé děti. Základní daň platí tu pro poplatníka, který vyživuje alespoň jedno nezletilé dítě. Poplatníkům, kteří nemají nezletilé děti, se daň zvyšuje o jednotnou procentní přírážku.

Nedostatek systému procentních srážek a přírážek spočívá v jejich relativní vazbě na výši základní daně. Důsledkem je, že rozsah daňové úlevy je tím vyšší, čím vyšší je příjem poplatníka, z něhož byla daň vypočtena. Při progresivní sazbě daně zvyšuje se daňová úleva s růstem příjmu nejen absolutně, ale i relativně.^{11/} Tím dochází ke zvýhodnění poplatníků s vyššími příjmy, což není v souladu s požadavkem na sociální působení daňových úlev.

Vzhledem k negativním důsledkům, které jsou spojeny se systémem procentních srážek a přírážek, jeví se jako racionálnější způsob zohledňování sociálních aspektů *systém pevných odpočitatelných částek ze základu daně*. Při tomto systému se přihlíží k sociálním aspektům tím způsobem, že dochází ke snížení daňového základu o stanovené pevné částky, takže z té části příjmu poplatníka, o který byl daňový základ snížen, se daň nepočítá. Na rozdíl od systému procentních srážek a přírážek, při němž se daň vypočítává z celkového daňového základu a teprve výsledná daň se s přihlédnutím k sociálním aspektům snižuje nebo zvyšuje o určité procento, při tomto systému se sociální aspekty zhodnocují jako odčitatelná položka z daňového základu a výsledná daň se již neupravuje.

Systém pevných odčitatelných částek ze základu daně se uplatňuje u daně z příjmů z literární a umělecké činnosti. Poplatníkům, podléhajícím této dani, jejichž roční příjmy přesahují 25 000 Kčs a u nichž se pro-

^{11/} Např. úleva na dani ze mzdy u ženatého poplatníka s dítětem, platícího základní daň, v porovnání s poplatníkem bezdětným, který ve věkové kategorii od 25 do 50 let má přírážku 60 %, při hrubé měsíční mzdě 2000 Kčs činí 149 Kčs, zatímco při hrubé měsíční mzdě 5000 Kčs již 504 Kčs.

vádí roční zúčtování daně, odpočítává se z dosažených příjmů pevná částka 6000 Kčs za každou jimi vyživovanou osobu. Od daňového základu se tedy odečte tolikrát 6000 Kčs, kolik osob splňuje podmínky, aby mohly být u poplatníka uznány za vyživované. Daň se pak vypočte z takto sníženého daňového základu.

Specifický způsob zohledňování sociálních aspektů, který představuje jakousi kombinaci obou předchozích systémů, zavedla novela zákona o dani z příjmů obyvatelstva č. 162/1982 Sb.^{12/} Používá se při zdaňování příjmů z poskytovaných služeb občany na základě povolení národního výboru, a to na rozdíl od ostatních příjmů podléhajících dani z příjmů obyvatelstva, při jejichž zdaňování se uplatňuje výše popsany systém procentních srážek a přírážek.

Při zdaňování občanů poskytujících služby podle citované novely bere se ohled na poplatníkem vyživované nebo vychované dítě rozdílnou výší sazby, zatímco ohled na další vyživované osoby odpočtem pevné částky ze základu daně. Jsou stanoveny dvě progresivní sazby, z nichž nižší platí pro poplatníka, který vyživuje alespoň jedno dítě nebo je vychoval, vyšší platí pro ostatní poplatníky. Pokud poplatník má dvě a více vyživovaných osob, odečítá se při stanovení daňového základu od jím dosažených příjmů částka 6000 Kčs. V porovnání s obdobným postupem, používaným u daně z příjmů z literární a umělecké činnosti, kde se odečítá stejná částka, je tu však rozdíl v tom, že k odpočtu částky 6000 Kčs ze základu dochází až při dvou a více vyživovaných osobách a že tato částka se odečítá jednorázově bez ohledu na počet vyživovaných osob, zatímco u daně z příjmů z literární a umělecké činnosti se odečítá za každou poplatníkem vyživovanou osobu.

Při uplatňování systému procentních srážek a přírážek i systému pevných odčitatelných částek ze základu daně má poplatník právní nárok na zohlednění uznávaného sociálního aspektu přímo ze zákona upravujícího příslušnou daň. Kromě těchto nároků vyplývajících přímo ze zákona je zohledňování některých sociálních aspektů ponecháno na rozhodnutí orgánů vykonávajících správu daně.

V těchto případech závisí zohlednění sociálního aspektu na volném uvážení správního orgánu, který může poplatníkům poskytovat *individuální úlevy*. Tento způsob se používá u méně významných sociálních aspektů, kde zákonodárce chce poskytování daňových úlev ponechat na zvážení správního orgánu podle okolností každého jednotlivého případu. Konkrétně se jedná o poskytování úlev z titulu invalidity a vyššího věku

^{12/} K této novele viz podrobněji M. Borovička: Daňové nástroje k podpoře rozvoje služeb. AUC Iuridica 1/1984, str. 86 a následující.

poplatníka u daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby a u daně z příjmů obyvatelstva.

Kromě speciálního zmocnění k poskytování daňových úlev zohledněním určitého sociálního aspektu, které vyplývá ze zákonů upravujících jednotlivé daně, mají orgány vykonávající správu daně ještě obecné zmocnění opírající se o ustanovení § 21 vyhlášky č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, podle něhož mohou na žádost poplatníka daň zcela nebo zčásti prominout, pokud by jejím vybráním byla ohrožena výživa poplatníka nebo osob, jež jsou na něho odkázány svojí výživou. Na základě tohoto zmocnění mohou zvažovat celkovou sociální situaci poplatníka a podle ní o poplatníkově žádosti rozhodnout.

§ 3. MOŽNOSTI RACIONALIZACE PLATNÉ ÚPRAVY ZOHLEDŇOVÁNÍ SOCIÁLNÍCH ASPEKTŮ PŘI ZDAŇOVÁNÍ OBYVATELSTVA

Při existenci rozdílů v sociální situaci jednotlivých občanů nelze se bez regulace jejich příjmů ze sociálních hledisek obejít. V této regulaci hrají daně placené obyvatelstvem důležitou úlohu, neboť redistribucí příjmů občanů s ohledem na jejich daňovou únosnost „zmenšují sociální tvrdosti, které plynou z nerovného ekonomického postavení občanů“.^{13/}

V naší soustavě daní placených obyvatelstvem je, jak vyplývá z předchozího výkladu, jejich sociální funkce široce využívána. Platnou úpravu zohledňování sociálních aspektů však *nelze považovat za zcela vyhovující a odpovídající současným podmínkám a potřebám.*

Prvním nedostatkem je *značná složitost a nejednotnost* v uplatňovaných sociálních aspektech. Rozsah zohledňovaných sociálních aspektů i podmínky jejich uznávání jsou značně diferencované a liší se podle jednotlivých daní, aniž by v mnohých případech k tomu byly zvláštní důvody. Je např. obtížné zdůvodnitelné, proč manželka, žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, je u některé daně uznávána bez ohledu na vlastní příjem, u jiné jen tehdy, nepřesáhnou-li její vlastní příjmy určitou hranici, a u další není uznávána vůbec. Těžko lze dnes též opodstatnit znevýhodnění poplatníků daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby, u níž se uznávají za osobu vyživovanou pouze nezletilé děti, zatímco u ostatních daní se uznávají i děti zletilé, zejména pokud se soustavně připravují

^{13/} Viz F. Picmaus a kol.: Daně, odvody a poplatky v ČSSR, SNTL, Praha 1985, str. 27.

na budoucí povolání, a další osoby. Totéž se týká i existujících rozdílností v uznávání jiných osob než manželky a dětí.

Složitost v uplatňování sociálních aspektů kromě zmíněných rozdílností tkví též v tom, že se *přihlíží i k takovým aspektům, o jejichž odůvodněnosti pro diferenciaci daňové povinnosti možno mít pochybnosti*, popřípadě *jejichž odůvodněnost byla již vývojem překonána*. To se týká např. věku poplatníka, podle něhož je odstupňována výše procentních přírážek u daně ze mzdy, jejichž zamýšlený populační účinek se neprokázal. Pochybnosti lze mít i o odůvodněnosti odstupňování těchto přírážek podle rodinného stavu u žen. Za vývojem překonanou lze považovat hranici hrubé mzdy poplatníka pro přiznávání úlev z titulu invalidity, na jejíž negativní působení bylo poukázáno již v předchozím textu.

Sociální aspekty, jejichž uplatňování se opíralo spíše o hypotetická východiska než o praktický ověřené skutečnosti, by měly být eliminovány. Na druhé straně by bylo *vhodné zvážit, zda mezi uplatňovanými sociálními aspekty nechybí některé, pro jejichž zohledňování by mluvily důvody sociálně závažnější*. Je to např. ohled na děti, které nejsou již v zaopatření poplatníka, ale které poplatník vychoval, jímž by byl vzat zřetel na skutečnost, že poplatník, jenž vychoval děti, měl vyšší životní náklady a tím při stejném příjmu nižší životní úroveň a menší možnost úspor než poplatník bezdětný. K tomuto aspektu se zatím přihlíží, jak bylo výše uvedeno, pouze u daně z příjmů obyvatelstva, a to jen u omezeného okruhu poplatníků. Odůvodněným by se též jevilo rozšíření uznávání dětí v rodině, které podle platné úpravy se zohledňují pouze u jednoho z rodičů, zpravidla u otce, za osobu vyživovanou současně u obou rodičů, a to tím spíše, že v případě rozchodu rodičů k dvojímu uznávání dětí dochází, což nepřispívá k upevňování rodinných svazků.

U sociálních aspektů, jejichž zohledňování má svoji společenskou odůvodněnost, nabízí se možnost *zjednodušení současného stavu v jejich přenesení do oblasti sociálních dávek*. Tato cesta, jak bylo v předchozím výkladu zmíněno, byla nastoupena již v roce 1968, kdy dosud poskytované daňové úlevy na druhé a každé další dítě byly nahrazeny zvýšením přídavků na děti a výchovného, dále v ní však zatím nebylo pokračováno. Při úvahách, zda určitý sociální aspekt je účelnější řešit v oblasti daňové či v oblasti sociálního zabezpečení, třeba však vždy zvažovat, kterým nástrojem lze daný sociální aspekt řešit jednodušeji a efektivněji.^{14/} Ze sociálních aspektů, zohledňovaných v oblasti daní placených obyvatelstvem, by předpoklady k převedení do oblasti sociálních dávek zřejmě splňovaly

^{14/} V. Zahálka připomíná, že „z hlediska způsoblosti přihlížet k rozličným sociálním situacím je daňová regulace velmi citlivá a proto i těžko zastupitelná jinými nástroji“ — viz dílo citované v pozn. 3, str. 89.

např. některé daňové úlevy z titulu invalidity, zejména pokud jde o invaliditu poplatníkem vyživovaných osob, která je zohledňována u daně ze mzdy.

Nejednotnost a složitost týká se nejen rozsahu a podmínek pro uznávání sociálních aspektů, ale též způsobu jejich uplatňování. Projevuje se v rozdílnosti používaných způsobů nejen mezi jednotlivými daněmi placenými obyvatelstvem, ale v případě daně z příjmů obyvatelstva i v rámci téže daně, kde se uplatňují zároveň dva rozdílné způsoby podle toho, zda jde o obecný způsob zdanění podle zákona č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, nebo způsob zvýhodněný podle novely tohoto zákona číslo 162/1982 Sb.

Při těchto rozdílech ve způsobu uplatňování sociálních aspektů *převažuje používání systému procentních srážek a přírážek, ačkoliv tento systém, jak na to bylo již poukázáno, je z hlediska sociálního působení méně vyhovující*. Jeho důsledky vyplývající z relativní vazby na výši příjmu (čím vyšší příjem, tím vyšší srážky a přírážky) lze akceptovat, pokud jde o procentní přírážky (např. pro odstupňování zdanění mezi poplatníky bezdětnými a poplatníky s dětmi). Pokud jde o procentní srážky, působí však asociálně, a proto poskytování daňových úlev by mělo být přednostně řešeno systémem pevných odpočitatelných částek ze základu daně.

Z uvedených nedostatků platné úpravy vyplývá, že *k racionalizaci zohledňování sociálních aspektů v soustavě zdaňování obyvatelstva by přispělo:*

a) sjednotit okruh zohledňovaných sociálních aspektů a podmínky pro jejich uznávání pro všechny daně placené obyvatelstvem s vyloučením existujících neodůvodněných odlišností,

b) objektivizovat okruh zohledňovaných sociálních aspektů, eliminovat z něho ty, jejichž uplatňování je vývojem překonáno nebo nemá zvláštní zdůvodnění, a uvážit jejich nahrazení sociálními aspekty společensky závažnějšími,

c) zvážit účelnost převedení některých sociálních aspektů zohledňovaných dosud formou daňových úlev do oblasti sociálních dávek,

d) upřednostňovat při poskytování daňových úlev z titulu zohledňovaných sociálních aspektů místo procentních srážek ze základní daně systém pevných odpočitatelných částek ze základu daně.

Realizace uvedených opatření by současně znamenala podstatné administrativní zjednodušení jak pro finanční orgány, tak i pro poplatníky, neboť uznávání sociálních aspektů a prokazování nároků s nimi spojených je značně komplikované. K tomu přistupuje i skutečnost, že podmínky pro uznávání sociálních aspektů jsou většinou upravovány na základě zákonného zmocnění v prováděcích předpisech, takže k nim dochází poměrně

k častým změnám. Uvedená opatření by se tak mohla příznivě projevit jak ve zvýšení účinnosti sociální funkce daní placených obyvatelstvem, tak i v celkovém zjednodušení a snížení administrativní náročnosti, která s uplatňováním sociálních aspektů v současné úpravě je spojena.

Д-р Милош Боровичка

СОЦИАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАСЕЛЕНИЯ

Резюме

Доля налогов с населения в доходах чсл. бюджетной системы составляет примерно 13 %, следовательно, по сравнению с основными поступлениями от социального хозяйства они представляют собой лишь дополняющий источник. Они, однако, сохраняют свое значение по отношению к другим, ими выполняемым функциям, среди которых важную роль играет их социальная функция. Она состоит в регулировании денежных доходов населения по разным социальным аспектам, в которых находит свое отражение социальное положение отдельных налогоплательщиков, имея целью дифференциацию налогообложения с учетом его приемлемости. Для чсл. системы налогообложения населения характерна яркая субъективизация налогов подходного типа, учитывающих разные социальные факты, под существенным воздействием которых находится из размер.

Эффективность социальной функции зависит прежде всего от выбора социальных аспектов, которые в процессе налогообложения принимаются во внимание. Круг принимаемых во внимание социальных аспектов не является, однако, одинаковым у всех типов налогов, различия наблюдаются также в условиях, предусмотренных для их применения. Из таких социальных аспектов важнейшим является число содержащихся налогоплательщиком лиц, которыми признаются, как правило, дети, супруга или супруг, или же другие лица, о которых налогоплательщик заботится. Далее во внимание принимается инвалидность налогоплательщика или содержащихся им лиц, возраст и пол налогоплательщика, его семейное положение, или же обстоятельство, что дети находятся только на его содержании, или, что он воспитал хотя бы одного ребенка.

Для эффективности социальной функции далее имеет значение то, каким образом принимаемые во внимание социальные аспекты находят свое применение в составлении налога. В случае всех видов подоходного налога с населения используются прогрессивные ставки налога, социальное воздействие которых состоит в том, что налоговое обременение повышается по мере повышения доходов налогоплательщика, в котором отражается его большая налоговая приемлемость. Прогрессивная ставка, однако, не способна постигнуть индивидуальные различия в социальном положении отдельных налогоплательщиков, вытекающем прежде всего из разного числа содержащихся ими лиц. По этим причинам прогрессивная ставка дополняется либо системной процентных начислений или отчислений, на которые увеличивается или сокращается основной налог, вычисленный по ставке, либо системой твердых отчислимых сумм от основания исчисления налога, или же обе системы сочетаются. Учет некоторых социальных аспектов оставляется за решением финансовых органов,

осуществляющих управление налогом, которые на их основании могут предоставлять налогоплательщикам индивидуальные налоговые льготы.

Действующее урегулирование социальных аспектов является не совсем подходящим, являясь слишком сложным. Его рационализации могли бы содействовать следующие мероприятия:

а) унификация круга принимаемых во внимание социальных аспектов и условий для их признания у всех налогов с населения,

б) объективизация круга принимаемых во внимание социальных аспектов, исключение из него тех аспектов, применение которых является необоснованным исторически или специально,

в) учет целесообразности перевода некоторых социальных аспектов, принимаемых до сих пор во внимание в форме налоговых льгот, в область социальных пособий,

г) предпочтение при предоставлении налоговых льгот отчисления твердых сумм от основания налога процентным отчислениям от основного налога, относительная взаимосвязь которых с размером доходов оказывает асоциальное воздействие (чем большим являются доходы, тем большим является отчисление налога).

Указанные мероприятия могли бы привести как к повышению эффективности системы применения социальных аспектов, так к ее общему упрощению и к сокращению административной трудоемкости, которая в существующей форме с ней связана.

JUDr. Miloš Borovička

SOCIAL ASPECTS IN THE SYSTEM OF TAXATION OF THE POPULATION

Summary

The share of the taxes paid by the population in the revenue of the Czechoslovak budgetary system amounts to some 13 % and is, therefore, compared to the decisive revenue from the socialist economy, only a complementary resource. However, the taxes keep their importance in view of their other functions which they perform and where their social function takes a significant part. It consists in the regulation of the monetary income of the population under various social aspects, in which the social situation of individual taxpayers is reflected with the object to scale the tax burden in respect of chargeability. Typical for the Czechoslovak system of taxes paid by the population is the marked subjectivisation of taxes of the income tax type, all of them taking account of various social contingencies essentially affecting their size.

The effectiveness of the social function is dependent above all on the choice of the social aspects taken into account for assessment. The range of the social aspects taken into consideration is, however, not the same for the various taxes and there are also differences in the conditions set down for their application. Most important of the social aspects taken into account is the number of persons maintained by the taxpayer, recognised as such being usually children, wife or husband and/or other persons maintained by the taxpayer. Of other social aspects taken account of is disability of the taxpayer or persons in his maintenance, the age and sex of the

taxpayer, his family status or the fact that he is maintaining children as self-supporting breadwinner or that he had raised at least one child.

Of importance for the effectiveness of the social function is also the way in which the respected social aspects are applied to the tax construction. Used for all the income taxes paid by the population are progressive tax rates, their social action consisting in that the tax burden is increasing with the growth of the taxpayer's income in which his higher taxability is reflected. However, the progressive rate can not affect individual differences in the social conditions of the various taxpayers resulting above all from the different number of persons maintained by them. That is the reason why the progressive rate is complemented either with a system of percentual surcharges or allowances whereby the basic tax computed at the rate is increased or reduced or with a system of fixed amounts deductible from the tax basis or the two systems are combined. Consideration of some of the social aspects is left to the discretion of the financial authorities administering the tax who may on their basis grant taxpayers individual tax relief.

The existing ruling on the social aspects is not quite satisfactory and much too complicated. Contribute to its rationalisation could the following measures:

a) To unify the range of acknowledged social aspects and the conditions for their acknowledgement in respect of all the taxes paid by the population;

b) to objectivise the range of acknowledged social aspects and to exclude those whose application had been overridden by developments, or which lack particular grounds;

c) to consider the transfer of some of the social aspects still acknowledged as reason for tax relief to the sphere of social benefits;

d) when granting tax relief instead of percentual deductions from the basic tax which, owing to their relative colligation with the size of the income, have an associal effect (the higher the income, the higher the tax deduction) to give preference to the deduction of fixed amounts from the basis of the tax.

These measures could bring improved effectiveness to the system of application of social aspects as well as its overall simplification and reduction of the administrative exertion connected therewith in its existing form.