

MENDELOVA ZEMĚDĚLSKÁ A LESNICKÁ UNIVERZITA V BRNĚ  
PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA

Změny v daňové progresivitě  
u daně z příjmů fyzických osob zaměstnance  
v České republice v letech 1993 - 2008

Jan Široký, Kateřina Maková

Diskutanti:  
Květa Kubátová  
Alena Vančurová

DISKUSNÍ PŘÍSPĚVEK  
EKONOMICKÉHO KROUŽKU  
VÝZKUMNÉHO CENTRA PEF

BRNO, 11.1.2008

# Změny v daňové progresivitě u daně z příjmů fyzických osob zaměstnance v České republice v letech 1993 - 2008<sup>1</sup>

Jan Široký, Kateřina Maková<sup>\*/</sup>

## 1. Úvod a cíl stati

V posledním období (od roku 2000) probíhá ve většině zemí Evropské unie<sup>2</sup> diskuze o možné eliminaci složitosti osobní důchodové daně. Zejména ve střední a východní Evropě se začíná v některých zemích projevat nový fenomén ve zdaňování - tzv. rovná sazba daně. Ta se stala s účinností od 1.01.2008 součástí daňového systému i České republiky.

Rovná sazba daně samozřejmě při existenci odpočitatelné položky či slevy na dani je rovněž daní progresivní<sup>3</sup>. Nutno však dodat, že nominální sazby o skutečné míře zdanění vypovídají málo. Objektivnějším způsobem jak poměřovat daňové poměry poplatníků jsou relativní ukazatele. Mezi ně lze zařadit daňové zatížení poplatníka s násobkem průměrné mzdy, různé výpočty efektivní sazby daně či měření daňové progresivity.

Stat' má za cíl ukázat odraz změn ve vývoji konstrukce osobní důchodové daně v České republice (daně z příjmů fyzických osob, dále jen „DPFO“) na efektivní daňovou sazbu a daňovou progresivitu. Poměrně dlouhé analyzované časové období (jehož dolní hranice je dána zavedením současné daňové soustavy) dává možnost i některých teoretických zobecnění.

## 2. Vymezení problematiky a použitá metodika

Efektivní zdanění (efektivní daňová sazba) charakterizuje průměrná daňová sazba, která je definována jako procentní podíl daňové povinnosti k hrubému příjmu:

$$\text{Efektivní daňová sazba (ETR)} = \frac{T}{Y} \times 100[\%], \quad (1)$$

kde T je daňová povinnost a Y hrubý příjem, z něhož je T spočítáno. Daňové předpisy s průměrnou sazbou nepracují, konstruuje ji daňová teorie právě pro měření daňového zatížení.

### 2.1 Daňová progresivita

Zatímco míra zatížení vypovídá o tom, „...jakou část ze svého příjmu zaplatí daňový poplatník na dani, míra progresivity charakterizuje míru rozdílnosti daňové zátěže jednotlivých poplatníků podle výše jejich příjmů [KINKOR (1994), s. 455]“.

Dle stupně daňové progresive může být daň proporcionalní, progresivní a regresivní. Daň je progresivní<sup>4</sup> tehdy, dochází-li s růstem hrubého příjmu k růstu průměrné daňové sazby,

<sup>1</sup> Pro výpočty v roce 2008 jsou použity predikce vývoje průměrné mzdy.

<sup>\*/</sup> Prof. Ing. Jan Široký, CSc., Ing. Kateřina Maková, katedra veřejné ekonomiky, Ekonomická fakulta VŠB - Technická univerzita Ostrava, E-mail: jan.siroky@vsb.cz, katerina.makova@seznam.cz

<sup>2</sup> Schémata zdanění osobní důchodovou daní jsou v zemích Evropské unie různorodá a to jak z hlediska možností zohledňovat při výpočtu daňové povinnosti sociální aspekty poplatníka (počet vyživovaných dětí, invalidita) buď ve formě nezdanitelných částí základu daně nebo odpočitatelných položek od základu daně či přímo slevou na dani, tak z hlediska počtu daňových pásem a daňových sazeb v nich a progresivitou daňové sazby. V Evropské unii tak k 31.12.2007 lze nalézt 17 daňových pásem u Lucemburska, ale také jedinou sazbu v Estonsku, Lotyšsku, Rumunsku a na Slovensku.

<sup>3</sup> Zajímavý je přístup Slovenska, kde od zavedení tzv. rovné sazby daně v roce 2004 je základní odpočitatelná položka ve výši 19,2 násobku životního minima. Od roku 2007 se však poplatníkovi, který překročí 100 násobek životního minima, snižuje tato hodnota o 0,25 SKK za každou 1 SKK nad tuto hranici 100 násobku životního minima.

<sup>4</sup> Při analýze daňové progresivity se nelze nezmínit o pojmu, který je s ní mnohdy nesprávně zaměňován, o progresivitě sazby daně. Ta představuje způsob výpočtu daně z daňového základu; jedná se prakticky o

existuje samozřejmě více charakteristik; stejně tak lze například uvést, že daň roste rychleji než příjem.

Daňová progresivita je častým předmětem úvah daňových teoretiků, ale také politiků a ekonomů [např. CAMINADA, GOUDSWAARD (2001), s. 84]. Její řešení však není čistě ekonomickou otázkou - stejně tak se týká etiky či morálky, protože volí mezi situacemi, kdy naproti sobě stojí subjekty s různým sociálním postavením.

Odpověď na otázku, zda je dobré odebrat jednu peněžní jednotku subjektu s vyšším příjmem a tuto jednotku, či dokonce méně, přidělit subjektu s nižším příjmem, „...v ekonomii nelze nalézt; v takovýchto otázkách se odsouvá role ekonomů do pozadí a na významu nabývají implikace různých postupů a přístupů, mezi kterými se tvůrci politiky rozhodují [SLEMROD (1994), s. 158]“. Kategorii „daňová progresivita“ lze tak zařadit do politické ekonomie [zevrubněji ŠIROKÝ, MAKOVÁ (2007)].

První zmínky o modelech analyzujících zdaňování příjmů progresivními daňovými sazbami lze nalézt u Edgewortha. Jeho analýzy poskytují základní bod pro diskuze o moderních příjmově distribučních modelech. Edgeworth analyzoval implikace principu minimální oběti, prozkoumal předpoklad identických preferencí a snižujícího se marginálního užítku. Podle Pigoua se marginální užitek s rostoucím příjmem snižuje, žádná vláda však nemá přístup k relevantním informacím o subjektivních užitech a tak jakékoliv přerozdělování musí být jen „nejlepším z možných (second best)“. Mirrless ve svých modelech řeší některé zásady společenského blahobytu a maximalizaci celkových užiteků pro relevantnost zamýšlené daňové politiky a formuje čtyři základní prvky modelu: funkci společenského blahobytu, individuální funkci nabídky práce, rozdělení schopností ve společnosti a strukturu produkce [MIRRLEES (1971), s. 281].

## 2.2 Intervalová daňová progresivita

Daňová teorie rozlišuje progresivitu lokální a globální<sup>5</sup>. Právě lokální (bodová, intervalová) progresivita měří změnu průměrné sazby v jednom bodě nebo mezi dvěma zvolenými body na stupnici příjmů a je úzce spjata s efektivním zdaněním. Výsledky její analýzy mohou napomoci určit intervaly příjmů, kde je největší či nejmenší progresivita daně, ve kterých intervalech příjmů dochází případně ke zlomu v daňové progresivitě, tj. kdy se daň změní z jedné formy (např. progresivní) do formy druhé (proporcionální či regresivní). Tyto výsledky potom mohou určit, která skupina poplatníků nese relativně největší část daňového břemena.

---

algoritmus stanovení výše daňové povinnosti (progresivita daňové sazby = výše příslušné daně / daňový základ). Progresivní daňová sazba je taková, při které s růstem základu daně roste daň relativně rychleji než základ daně.

<sup>5</sup> Ukazatele globální progresivity se vesměs orientují na Lorenzovu metodu analýzy příjmové distribuce. Mezi nejznámější patří Lorenzova křivka a Giniho koeficient, Musgrave-Thin index, Kakwanioho index, Suitsův index, Atkinsonův koeficient, Robin Hood index a Theilův index. Pro účely tohoto příspěvku nebudou zevrubněji popisovány.

V odborné literatuře [např. MUSGRAVE, MUSGRAVE (1994), s. 333] se lze nejčastěji setkat se třemi způsoby měření lokální progresivity: progresivitou průměrné sazby, daňové povinnosti a příjmu po zdanění<sup>6</sup>. Pro naplnění cíle stati byl použit ukazatel progresivity daňové povinnosti, která představuje elasticitu daňové povinnosti vzhledem k příjmu před zdaněním:

$$\text{Progresivita daňové povinnosti (PTA)} = \frac{\% \Delta T}{\% \Delta Y} = \frac{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}{\frac{Y_1 - Y_0}{Y_0}}, \quad (2)$$

kde Y je příjem před zdaněním a T je daňová povinnost. Indexy 0 a 1 se vztahují ke krajním bodům příjmového intervalu, na němž se progresivita měří. Pokud je hodnota PTA rovna jedné, jedná se o proporcionální daň, v případě, kdy je PTA větší než jedna, je daň v daném intervalu progresivní (resp. regresivní v případě hodnoty PTA nižší než 1).

### 2.3 Použití násobků průměrné mzdy

Za originální vklad považují autoři „pohyblivé“ krajní body zkoumaného intervalu DPFO. V podobných výzkumech [MUSGRAVE (1968)] se obvykle postupuje tak, že indexy 0 a 1 jsou přiřazeny krajním hodnotám příjmového intervalu a po celou dobu zkoumání se nemění. Tento postup ovšem představuje fixaci hodnot, jejichž reálné ocenění v čase klesá, resp. se mění. Pokud by byl uvažován fixní interval, byla by výsledkem komparace progresivity daně na tomto intervalu a určení, jak změny v konstrukci daně (výše odpočitatelných položek, daňová pásma a daňové sazby v nich, slevy na dani) ovlivnily velikost progresive v tomto intervalu daném pevně stanovenými nominálními hranicemi. Otázkou je, zda by takový postup v případě České republiky měl u DPFO vůbec smysl, zda by poskytoval relevantní výsledky. V České republice se průměrná hrubá mzda zaměstnance v roce 2006 oproti roku 1993 zvýšila 3,53krát (při použité predikci výše průměrné mzdy v roce 2008 je hodnota 3,82).

Postup je proto modifikován, krajním hodnotám jednotlivých intervalů vždy odpovídá průměrná mzda upravená o koeficienty rovnající se konkrétnímu násobku průměrné mzdy. Průměrná mzda představuje nezávisle proměnnou vzhledem k dané úrovni intervalů. Výhodou tohoto modifikovaného přístupu je především poměrně stálý počet poplatníků v jednotlivých analyzovaných intervalech, při vědomí toho, že příjmové „nůžky“ se neustále rozevírají<sup>7</sup>, a při použití tohoto způsobu stanovení krajních hodnot intervalu lze zjistit, jak se mění progresivita daně pro poplatníka, jenž se nachází ve stejném příjmovém intervalu po celé zkoumané období.

Pro analýzu byl vybrán zaměstnanec jako představitel nejrozšířenějších „aktivních“ daňových poplatníků, který uplatňuje pouze základní nezdánitelnou část základu daně (v letech 1993 - 2005), resp. slevu na dani (v letech 2007 a 2008).

### 3. Výsledky

Výpočty efektivní daňové sazby a daňové progresivity DPFO v České republice v období 1993 - 2008 byly provedeny v příjmových kategoriích 0,50; 0,67; 1,00; 1,33; 1,67 a 2,00 násobku průměrné mzdy; nižší průměrné mzdy již nejsou příliš vypovídající pro příjmy poplatníků (vliv sociálních dávek), vyšší příjmy se týkají minima zaměstnanců.

<sup>6</sup> V případné další stati z této problematiky autoři zamýšlí testovat vypovídací hodnoty všech tří ukazatelů v podmínkách České republiky v letech 1993 - 2008.

<sup>7</sup> V České republice v roce 2006 pobíralo 67% zaměstnanců podprůměrnou mzdu.

### 3.1 Vývoj v konstrukci DPFO v České republice

V České republice se od reformy daňového systému v roce 1993 využilo tři metod při zohledňování inflace: zvyšování daňových úlev, úprava daňových sazeb a úprava daňových pásem. Za základní nezdanitelnou část bylo považováno tzv. nezdanitelné minimum, jehož hodnota byla v letech 1993-1999 každoročně zvyšována (potom ještě v roce 2001). Nahrazení této nezdanitelné části základu daně slevou na dani v roce 2006 bylo pro poplatníky výhodné podle výše jejich ostatních příjmů<sup>8</sup>.

V letech 1993-2000 se snížil počet daňových pásem z původních šesti (1993-1995) postupně na pět (1996-1999) a čtyři (do roku 2007), v letech 1993 (47%), 1994 (44%), 1995 (43%), 1996 (40%) a 2000 (32%) se rovněž snižovala nejvyšší mezní sazba daně. Naproti tomu nejnižší mezní sazba (15%) zůstala nezměněna do roku 2006, v následujících dvou letech měla výši 12 procent. Daňové pásmo s nejnižší daňovou sazbou se rozšiřovalo v 1996, 1998, 1999, 2001 a 2006.

K největší změně ve výpočtu daně dochází od roku 2008, kdy je zavedena jednotná sazba daně ve výši 15%<sup>9</sup>, která se však počítá z tzv. „super hrubé mzdy“, tj. do daňového základu se zahrnují i platby sociálního pojištění (jak zaplacené zaměstnancem, tak za zaměstnance zaměstnavatelem). Výrazným způsobem se rovněž v roce 2008 zvyšují hodnoty slev na dani.

Pro rozsah stati ilustrují tab. 1 a 2 klouzavou sazbu daně pouze v roce 1993 a 2007, tabulka 3 potom ukazuje použitý algoritmus výpočtu při hypotetické mzdě 20.000 Kč v analyzovaném období.

*Tabulka 1: Předpis pro klouzavě progresivní sazbu daně v České republice v roce 1993*

Ze základu daně		Daň
od Kč	do Kč	
---	<b>60.000</b>	<b>15%</b>
<b>60.000</b>	<b>120.000</b>	<b>9.000 Kč + 20% ze základu přes 60.000 Kč</b>
<b>120.000</b>	<b>180.000</b>	<b>21.000 Kč + 25% ze základu přes 120.000 Kč</b>
<b>180.000</b>	<b>540.000</b>	<b>36.000 Kč + 32% ze základu přes 180.000 Kč</b>
<b>540.000</b>	<b>1,080.000</b>	<b>151.200 Kč + 40% ze základu přes 540.000 Kč</b>
<b>1,080.000</b>	<b>a výše</b>	<b>367.200 Kč + 47% ze základu přes 1,080.000 Kč</b>

*Tabulka 2: Předpis pro klouzavě progresivní sazbu daně v České republice v roce 2007*

Ze základu daně		Daň
od Kč	do Kč	
---	<b>121.200</b>	<b>12%</b>
<b>121.200</b>	<b>218.400</b>	<b>14.544 Kč + 19% ze základu přes 121.200 Kč</b>
<b>218.400</b>	<b>331.200</b>	<b>33.012 Kč + 25% ze základu přes 218.400 Kč</b>
<b>331.200</b>	<b>a výše</b>	<b>61.212 Kč + 32% ze základu přes 331.200 Kč</b>

<sup>8</sup> Poplatník, jehož daňový základ se nacházel v prvním daňovém pásmu, na změně vydělal 2.635 Kč (kladný rozdíl mezi slevou a absolutní úlevou na dani (38.040 x 0,12), naopak poplatník z nejvyššího daňového pásma si pohoršil o 4.973 Kč (záporná hodnota mezi slevou na dani a absolutní úlevou na dani (38.040 x 0,32)).

<sup>9</sup> Uvedená sazba má být v roce 2009 snížena na 12,5 procenta.

Tabulka 3: *Algoritmus výpočtu v letech 1993 - 2008 v České republice*

	institut (v Kč)	1993 - 2005	2006, 2007	2008
<b>A</b>	<b>HRUBÁ MZDA</b>	<b>240.000</b>	<b>240.000</b>	<b>240.000</b>
B	tzv. super hrubá mzda ( $B = A \times 1,35$ )			324.000
C	soc. pojištění zaměstnance ( $C = A \times 0,125^{10}$ )	30.000	30.000	30.000
D	nezdanitelná část základu daně <sup>11</sup>	38.040		
E	základ pro výpočet daně (zaokrouhлено na sta dolů)	171.000 [A - (C + D)]	210.000 (A - C)	324.000 (= A)
F	daň před slevou	24.006	31.416	48.600
G	sleva na dani		7.200	24.840
H	konečná daň po slevě ( $H = F - G$ )	24.006	24.216	23.760
I	daň + pojistné zaměstnance ( $I = H + C$ )	54.006	54.216	53.760

### 3.2 Změny v efektivní sazbě daně

Efektivní sazba daně (ETR) může být vymezena různými způsoby v závislosti na definici daňové povinnosti (jaké odvody zahrnovat mezi daňovou povinností<sup>12</sup>). Vzhledem k účelu statě byl ukazatel  $ETR_T$  v České republice definován jako podíl samotné DPFO k hrubému příjmu:

$$ETR_T = \frac{T}{Y} \times 100[\%], \quad (3)$$

jehož hodnoty při stanovených násobcích průměrné mzdy jsou v tabulce 4A a znázorněny v grafu 1, zároveň však byl pro potřeby sledování celkového efektivního zatížení vypočítán ukazatel  $ETR_{T+SI}$ , který do daňové povinnosti přiřazuje i platby sociálního pojištění (SI) zaměstnancem:

$$ETR_{T+SI} = \frac{T + SI}{Y} \times 100[\%]. \quad (4)$$

Hodnoty  $ETR_{T+SI}$  při stanovených násobcích průměrné mzdy ukazuje tabulka 4B a graf 2. Komparace mezi  $ETR_T$  a  $ETR_{T+SI}$  také ilustruje významnost odvodů plateb sociálního pojištění v celkových daňových odvodech zaměstnance.

Vývoj  $ETR_T$  ukazuje na trend stoupajícího daňového zatížení prakticky u všech vymezených poplatníků v celém období 1993 - 2005 s výjimkou let 1998 a 1999 (u všech typů poplatníků) a roku 2001 (u dvou nejnižších příjmových skupin). V tab. 4A jsou tyto hodnoty vyznačeny tučně. Vybočení z trendu je způsobeno v uvedených letech především rozšířením nejnižšího daňového pásma s 15% sazbou daně. V roce 2006 dochází nahrazením nezdanitelné části základu daně slevou na dani ke snížení  $ETR_T$  u poplatníků majících nižší než 1,67 násobek průměrné mzdy, v roce 2008 zavedení rovné sazby daně znamená snížení  $ETR_T$  u všech analyzovaných zaměstnanců vyjma zaměstnance s průměrnou mzdou.

Změny provedené v roce 2006 a 2008 způsobují ve svém důsledku značný výkyv  $ETR_T$ , což, vzato do důsledků, narušuje anticipaci daňového zatížení poplatníků. Dochází rovněž k značné diferenciaci mezi zatížením poplatníka na dolní a horní hranici zkoumaného intervalu (0,5 násobku a dvounásobku průměrné mzdy). V období let 1993 - 2005 se tento rozdíl pohyboval od 7,74 procentních bodů (v roce 1999, v roce 1993 byl 8,05) do 8,67

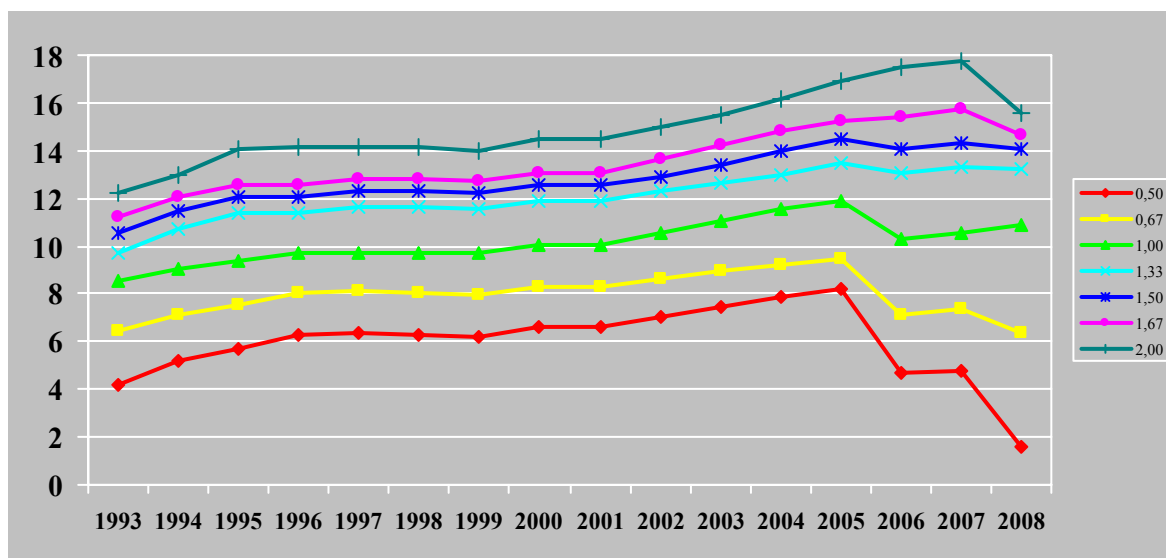
<sup>10</sup> V roce 1993 byla sazba 13,5%, v letech 1994 a 1995 sazba 12,75%.

<sup>11</sup> Vývoj hodnot nezdanitelné části základu daně: 20.400 (1993), 21.600 (1994), 24.000 (1995), 26.400 (1996), 28.800 (1997), 32.040 (1998), 34.920 (1999 a 2000), 38.040 (2001 - 2005)

<sup>12</sup> Tento problém vynikne zejména při výpočtu ETR u států, ve kterých se k samotné osobní důchodové dani přidružují další povinné daně (solidární příspěvek, kostelní daň, místní osobní daň aj.)

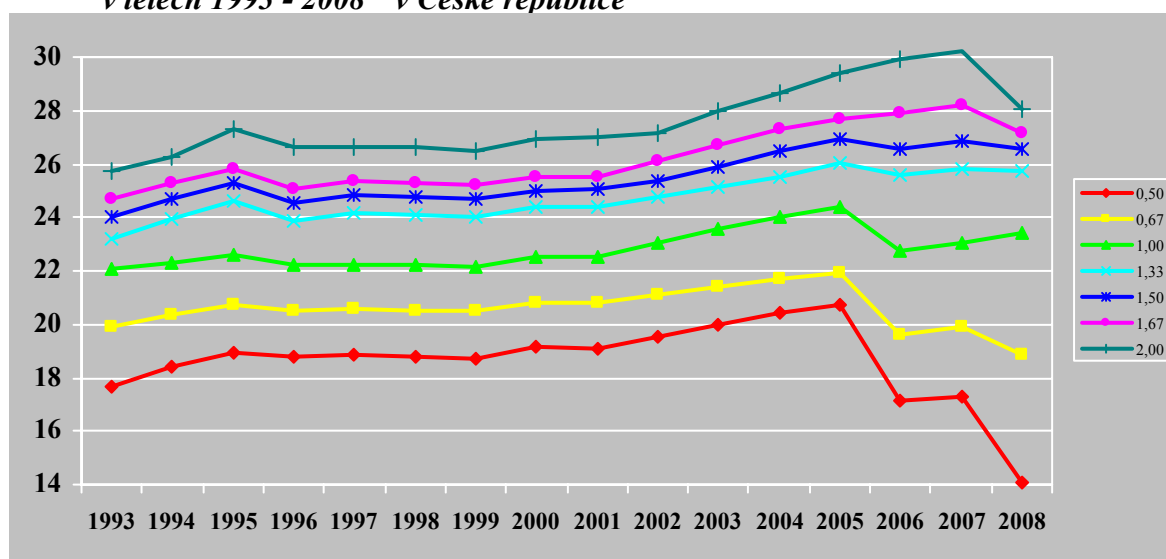
procentních bodů (v roce 2005), v posledních třech analyzovaných letech jsou jeho hodnoty 12,80, 12,93 a 13,99 procentních bodů.

**Graf 1: Vývoj daňového zatížení (jen daň) zaměstnance s násobky průměrné mzdy v letech 1993 - 2008<sup>13</sup> v České republice**



Vývoj  $ETR_{T+SI}$  prakticky kopíruje trend  $ETR_T$ , což je pochopitelné vzhledem k lineární sazbě plateb sociálního pojištění a jeho zanedbatelným změnám ve zkoumaném období. Vypočtené hodnoty v tab. 4B potvrzují závěry o zvyšujícím se daňovém zatížení zaměstnance faktem, že stoupajícího počtu vymezených skupin poplatníků, u nichž začíná převažovat výše samotné daně nad platbou sociálního pojištění. Zatímco v letech 1993 a 1994 u všech analyzovaných zaměstnanců byla platba sociálního pojištění vyšší než DPFO, v roce 1995 u poplatníka s dvojnásobkem průměrné mzdy je DPFO vyšší než pojistné, v roce 1996 nastává k tomuto jevu u zaměstnance s 1,67 násobkem průměrné mzdy, v roce 2000 u zaměstnance s 1,50 násobkem průměrné mzdy a od roku 2003 nastává vyšší DPFO než pojistné u poplatníka s 1,33 násobkem průměrné mzdy. V tab. 4B jsou tyto hodnoty vyznačeny tučně.

**Graf 2: Vývoj daňového zatížení (daň i pojistné) zaměstnance s násobky průměrné mzdy v letech 1993 - 2008<sup>14</sup> v České republice**



<sup>13</sup> 2008 predikce

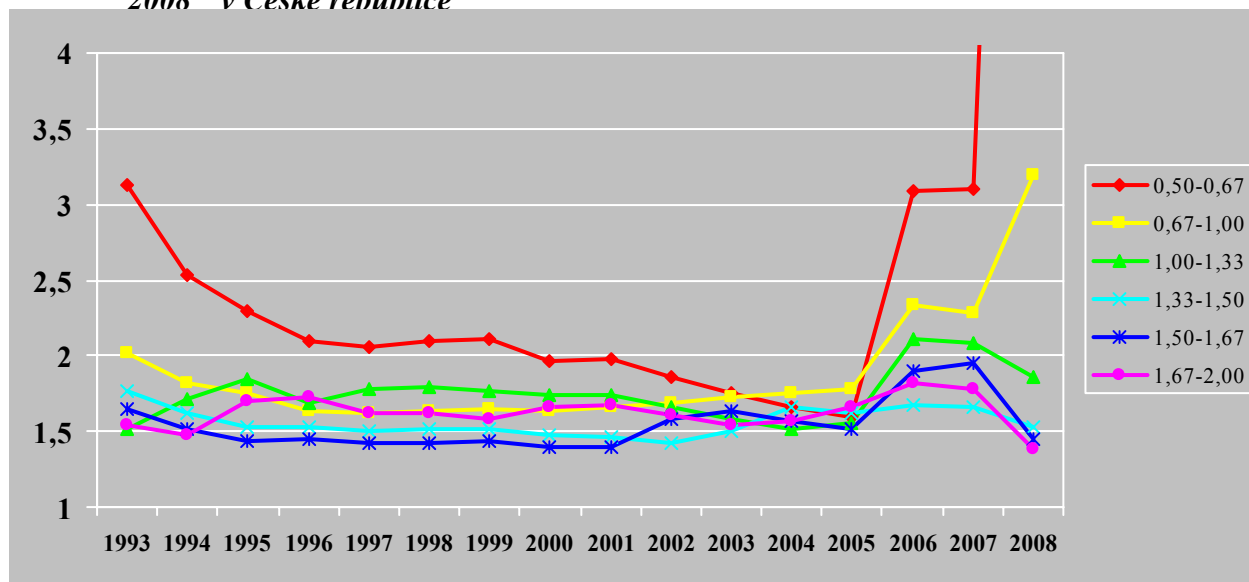
<sup>14</sup> 2008 predikce

Tabulka 4B také ilustruje podíl plateb sociálního pojištění na celkových odvodech zaměstnance. I přes trend snižování podílu plateb pojistného je od roku 2003 pro zaměstnance s průměrnou mzdou pojistné vyšším zatížením jeho hrubého příjmu než samotná DPFO.

### 3.3 Změny v daňové progresivitě

Tabulka 4D a graf 3 zobrazují hodnoty vypočtené daňové progresivity.

Graf 3: Vývoj daňové progresivity zaměstnance s násobky průměrné mzdy v letech 1993 - 2008<sup>15</sup> v České republice



Graf ilustruje očekávanou skutečnost o nejvyšší daňové progresivitě v nejnižším vymezeném intervalu (od 0,5 do 0,67 násobku průměrné mzdy) s výjimkou let 2004 a 2005. Nejvyšší PTA v tomto příjmovém rozmezí je způsobena samotnou konstrukcí daně, tj. existencí nezdanitelné položky, resp. slevy na dani. Zavedení slevy na dani v roce 2006 a její podstatné zvýšení v roce 2008 umocňují zvýšení PTA (v roce 2008 má hodnotu 12,6716).

Hodnoty v tabulce 4C potvrzují hypotézu o neprovázanosti daňového zatížení ( $ETR_T$  i  $ETR_{T+SI}$ ) s daňovou progresivitou. V tab. 4C jsou tučně vyznačeny hodnoty, kdy se PTA zvýšila oproti minulému období. V letech 1998 a 1999, kdy došlo ke snížení daňové zátěže u všech příjmových skupin poplatníků, vzrostla ve většině případů daňová progresivita (tučně zvýrazněno). Zvyšování daňové progresivity je způsobeno změnami v nezdanitelné části daňového základu, daňových pásmech a daňových sazeb. Vliv jednotlivých těchto faktorů by bylo možné kvantifikovat modelováním změny pouze jednoho faktoru při konstantních dalších faktorech. Zvýšení daňové progresivity v roce 2006 u všech příjmových skupin je zapříčiněno zavedením slevy na dani namísto nezdanitelné části základu daně a tím stejného absolutního odpočtu od daňové povinnosti u všech poplatníků.

### 4. Diskuze a závěr

Pro účely stati bylo uvažováno pouze s poplatníkem - zaměstnancem, který si vyjma základní nezdanitelné části (v letech 1993 - 2005), resp. základní daňové slevy (v letech 2006 - 2008) neuplatňuje žádné další daňové úlevy či slevy (jedná se tedy např. o svobodného, bezdětného poplatníka). Výpočty provedené pro jiné typy poplatníků by mohly např. vést ke zjištění, nakolik daňové zatížení a daňovou progresivitu změní počet vyživovaných osob, jak je z daňového hlediska zohledněna existence dětí.

<sup>15</sup> 2008 predikce



Omezením statě bylo rovněž vymezení příjmových skupin zkoumaných zaměstnanců, lze např. očekávat poměrně značné snížení  $ETR_{T+SI}$  vysoce příjmových skupin zaměstnanců v důsledku zavedení stropu na povinné pojistné v roce 2008.

I přes tyto uváděné mantinely však analýza jednoznačně ukazuje na tyto skutečnosti:

- trend zvyšování efektivní daňové sazby, který s určitými výjimkami byl stálý od roku 1993 do roku 2007 byl zapříčiněn zvyšováním, průměrné mzdy a málo pružnou reakcí daňového systému České republiky na tuto skutečnost;
- zákonné pojistné v České republice je zejména u poplatníků s nízkými příjmy daleko významnějším odvodem než samotná daň;
- změny v daňové progresivitě nejsou přímo provázané se změnami v efektivní daňové sazbě;
- nahrazení nezdanitelných částí základu daně slevami na dani vede ke zvýšení daňové progresivity;
- daňová progresivita v České republice byla ve zkoumaném období až na výjimky nejvyšší u nízko příjmových skupin zaměstnanců.

Na konkrétních příkladech bylo dokázáno, že při zevrubných analýzách daňové incidence je nutné zásadně rozlišovat mezi efektivní daňovou sazbou a progresivitou daně.

Na daňovou progresivitu mají vliv kromě daňových pásem a sazeb daně také vliv nezdanitelné části základu daně a daňové slevy. Snižování daňových pásem, případně zavádění tzv. rovné sazby daně neznamena (nemusí znamenat) snižování daňové progresivity, navíc omezuje (či zcela ruší) výhodnost uplatňování společného zdaňování manželů [ŠIROKÝ (2007)].

Na základě provedených analýz vyplynulo z porovnání efektivních daňových sazeb s ukazateli intervalové daňové progresivity, že samotný růst efektivního daňového zatížení nemá bezprostřední vliv na změny v progresivitě daně. Empirickými výpočty bylo potvrzeno, že zatímco ukazatel daňového zatížení (efektivní sazby) je veličinou statickou, daňová progresivita byla zkoumána jako veličina toková; i z tohoto důvodu nelze zaměňovat tyto ukazatele a neexistuje jednoznačná vazba mezi nimi.

I když si změny v progresivitě samotný poplatník bezprostředně nejspíš neuvědomuje, může zvýšení progresivity napomáhat k destimulaci pracovního úsilí a k vyšší míře substituce mezi prací a volným časem, případně k přesunům na jiné typy aktivit. Při případných změnách daní by se tedy nemělo jen přihlížet ke zdanění dodatečného důchodu (přírůstku příjmů), ale také ke změnám v progresivitě daní.

**Table 4A:** Daňové zatížení v České republice v letech 1993 - 2008 (jen daň) v procentech

rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>0,50</b>	4,17	5,15	5,66	6,28	6,38	<b>6,26</b>	<b>6,22</b>	6,65	<b>6,62</b>	7,07	7,49	7,90	8,22	<b>4,66</b>	4,81	<b>1,60</b>
<b>0,67</b>	6,41	7,14	7,51	8,02	8,10	<b>8,01</b>	<b>7,97</b>	8,28	<b>8,27</b>	8,60	8,92	9,23	9,46	<b>7,13</b>	7,38	<b>6,33</b>
<b>1,00</b>	8,57	9,08	9,38	9,70	9,75	<b>9,70</b>	<b>9,67</b>	10,03	10,06	10,56	11,05	11,53	11,89	<b>10,26</b>	10,51	10,92
<b>1,33</b>	9,68	10,69	11,36	11,36	11,65	<b>11,61</b>	<b>11,52</b>	11,88	11,90	12,29	12,66	13,01	13,51	<b>13,10</b>	13,33	<b>13,24</b>
<b>1,50</b>	10,52	11,44	12,05	12,05	12,32	<b>12,28</b>	<b>12,19</b>	12,52	12,54	12,87	13,37	13,99	14,46	<b>14,09</b>	14,33	<b>14,03</b>
<b>1,67</b>	11,22	12,04	12,58	12,60	12,84	<b>12,81</b>	<b>12,73</b>	13,03	13,05	13,64	14,23	14,79	15,21	15,38	15,72	<b>14,67</b>
<b>2,00</b>	12,22	12,98	14,03	14,11	14,16	<b>14,13</b>	<b>13,96</b>	14,45	14,50	15,01	15,50	16,19	16,89	17,46	17,74	<b>15,59</b>

**Table 4C:** Daňové zatížení v České republice v letech 1993 - 2008 (daň a sociální pojištění) v procentech

rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>0,50</b>	17,67	18,40	18,91	18,78	18,88	18,76	18,72	19,15	19,12	19,57	19,99	20,40	20,72	17,16	17,31	14,10
<b>0,67</b>	19,91	20,39	20,76	20,52	20,60	20,51	20,47	20,78	20,77	21,10	21,42	21,73	21,96	19,63	19,88	18,83
<b>1,00</b>	22,07	22,33	22,63	22,20	22,25	22,20	22,17	22,53	22,56	23,06	23,55	24,03	24,39	22,76	23,01	23,42
<b>1,33</b>	23,18	23,94	24,61	23,86	24,15	24,11	24,02	24,38	24,40	24,79	<b>25,16</b>	<b>25,51</b>	<b>26,01</b>	<b>25,60</b>	<b>25,83</b>	<b>25,74</b>
<b>1,50</b>	24,02	24,69	25,30	24,55	24,82	24,78	24,69	<b>25,02</b>	<b>25,04</b>	<b>25,37</b>	<b>25,87</b>	<b>26,49</b>	<b>26,96</b>	<b>26,59</b>	<b>26,83</b>	<b>26,53</b>
<b>1,67</b>	24,72	25,29	25,83	<b>25,10</b>	<b>25,34</b>	<b>25,31</b>	<b>25,23</b>	<b>25,53</b>	<b>25,55</b>	<b>26,14</b>	<b>26,73</b>	<b>27,29</b>	<b>27,71</b>	<b>27,88</b>	<b>28,22</b>	<b>27,17</b>
<b>2,00</b>	25,72	26,23	<b>27,28</b>	<b>26,61</b>	<b>26,66</b>	<b>26,63</b>	<b>26,46</b>	<b>26,95</b>	<b>27,00</b>	<b>27,15</b>	<b>28,00</b>	<b>28,69</b>	<b>29,39</b>	<b>29,96</b>	<b>30,24</b>	<b>28,09</b>

**Table 4B:** Daňová progresivita v České republice v letech 1993 - 2008 (jen daň) v jednotlivých příjmových intervalech

rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>0,5-0,67</b>	3,1231	2,5269	2,2893	2,0939	2,0577	<b>2,0980</b>	<b>2,1102</b>	1,9662	<b>1,9785</b>	1,8548	1,7519	1,6617	1,5951	<b>3,0916</b>	<b>3,1047</b>	<b>12,6716</b>
<b>0,67-1,0</b>	2,0202	1,8227	1,7547	1,6350	1,6190	<b>1,6380</b>	<b>1,6475</b>	1,6394	<b>1,6570</b>	<b>1,6900</b>	<b>1,7241</b>	<b>1,7530</b>	<b>1,7772</b>	<b>2,3296</b>	2,2855	<b>3,1987</b>
<b>1,0-1,33</b>	1,5189	<b>1,7117</b>	<b>1,8511</b>	1,6880	<b>1,7852</b>	<b>1,7959</b>	1,7687	1,7428	1,7380	1,6598	1,5854	1,5200	<b>1,5507</b>	<b>2,1118</b>	2,0819	1,8537
<b>1,33-1,5</b>	1,7719	1,6232	1,5309	<b>1,5344</b>	1,5033	<b>1,5092</b>	<b>1,5190</b>	1,4742	1,4680	1,4225	<b>1,4970</b>	<b>1,6607</b>	1,6219	<b>1,6708</b>	1,6580	1,5297
<b>1,5-1,67</b>	1,6494	1,5162	1,4341	<b>1,4552</b>	1,4222	1,4201	<b>1,4346</b>	1,3990	<b>1,3994</b>	<b>1,5865</b>	<b>1,6306</b>	1,5652	1,5108	<b>1,8987</b>	<b>1,9546</b>	1,4431
<b>1,67-2,0</b>	1,5398	1,4704	<b>1,7012</b>	<b>1,7259</b>	1,6191	<b>1,6266</b>	1,5861	<b>1,6603</b>	<b>1,6776</b>	1,6056	1,5393	<b>1,5721</b>	<b>1,6655</b>	<b>1,8199</b>	1,7795	1,3808

## Použitá literatura

- (1) AUERBACH, A., FELDSTEIN, M. *Handbook of Public Economics. Vol. 2.* Amsterdam etc.: North-Holland, 1987, ISBN 0-444-87908-0.
- (2) CAMINADA, K. - GOUDSWAARD, K. Does a Flat Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for the Netherlands. In *Public Finance and Management*. Leiden: Leiden University, 2001.
- (3) CREEDY, J. *Taxation, Poverty and Income Distribution*. New York etc.: Edward Elgar Publishing, Inc., 1994.
- (4) KINKOR, J. Měření daňové progresivity. *Finance a úvěr*, 1994, č. 9.
- (5) MIRRLEES, J. A. An exploration in the theory of the optimal income tax. *Review of Economic Studies*, 1971, No. 38.
- (6) MUSGRAVE, R. - THIN, T. Income Tax Progression. *Journal of Political Economy*, 1968, No. 6.
- (7) MUSGRAVE, P., MUSGRAVE, R. *Public Finance in Theory and Practice*. New York etc.: Mc Graw-Hill, 1993.
- (8) ROEMER, J. The democratic political economy of progressive income taxation. *Econometrica*, 1999, No. 67.
- (9) SALANIÉ, B. *Economics of Taxation*. Cambridge, etc.: MIT Press, 2003, ISBN 978-0262-19486-0.
- (10) SIBLÍK, J. *Dějiny finančních teorií*. Praha: VŠE, 1984.
- (11) SLEMROD, J. *Tax progressivity and Income Inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.
- (12) SLEMROD, J. - BAKIJA, J. *Does Growing Inequality Reduce Tax Progressivity? Should it?* In.: *The Role of Inequality in Tax Policy*. Cambridge: NBER, 2000.
- (13) ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2 vydání. Praha: C.H.Beck, 2008.
- (14) ŠIROKÝ, J. The Tax Progressivity and the Effective Tax Rate. *Acta Aerarii Publici*. Banská Bystrica: UTB, 2006, No. 2.
- (15) ŠIROKÝ, J., MAKOVÁ, K. Theoretical approaches to measuring of the tax progressiveness (with the practical application). In *2007 Labsi International Conference on Political Economy and Public Choice: Theory and Experiments*. Siena: University of Siena, 2007.
- (16) TOBIN, J., PECHMAN, J., MIESZKOVSKI, P. Is a Negative Income Tax Practical? *The Yale Law Journal*, 1967, No. 11.

Komentář diskutanta k příspěvku Jana Širokého a Kateřiny Makové s názvem

## ***Změny v daňové progresivitě u daně z příjmů fyzických osob zaměstnance v České republice v letech 1993 - 2008***

Příspěvek prezentovaný na setkání Ekonomického kroužku  
Výzkumného centra PEF MZLU v Brně dne 11.1.2008

### Pozitivní přínosy příspěvku v dané oblasti:

- Zajímavý příspěvek
- Poukazuje na zvyšování progresivity daně z příjmů a uvádí příčiny (např. nahrazení odčitatelných položek slevami na dani nebo růst mezd).

### Kritické připomínky:

- Graf č. 3 – přidat jednu větu komentáře, jak se hodnoty vypočítaly (viz výše uvedený vzorec progresivity daně)
- U grafů a tabulek je všude potřeba doplnit zdroje dat

### Dotazy k diskusi:

- Zvyšování průměrné mzdy vede k růstu efektivních sazeb a diferenciaci mezd k růstu progresivity daně. Otázka zní: Je dobře, že s růstem mezd automaticky roste zatížení? Co znamená pro konkrétního poplatníka, který má stále stejný násobek průměrné mzdy (řekněme, že má mzdu několik let po sobě ve výši poloviny průměru, který ale roste), že se mu zvyšuje efektivní sazba? Neznamená to, že tito chudí jsou daněmi dále znevýhodněni? A celkově – co je dobrého či špatného na tom, že zaměstnancům roste efektivní sazba s růstem jejich životní úrovně?

### Doporučení pro další vědeckou práci v dané oblasti:

- Sledování těchto trendů i v budoucnosti
- Porovnání se zahraničím

Autor komentáře: prof. Ing. Květa Kubátová, CSc.  
V Praze..... dne ..7.1.2008.....

Komentář diskutanta k příspěvku Jana Širokého a Kateřiny Makové s názvem

## ***Změny v daňové progresivitě u daně z příjmů fyzických osob zaměstnance v České republice v letech 1993 - 2008***

Příspěvek prezentovaný na setkání Ekonomického kroužku  
Výzkumného centra PEF MZLU v Brně dne 11.1.2008

### Pozitivní přínosy příspěvku v dané oblasti:

- velmi aktuální téma
- velmi dobrá práce s odkazy na literární prameny
- 
- 

### Kritické připomínky:

- rovná sazba daně se jako pojem nepoužívá
- efektivní sazba daně bývá častěji definována jako poměr daně k základu daně (měřit daň k hrubému příjmu má smysl jen u mzdy)
- studie pomíjí měření globální progresivity prostřednictvím Lorenzových křivek a Musgraveho indexu, který je mezinárodně nejčastěji vykazován
- zdanitelný příjem jednotlivce je problematické omezovat na mzdu od jednoho zaměstnavatele

### Dotazy k diskusi:

- Nerozumím tvrzení na straně 8: „Změny v daňové progresivitě nejsou přímo provázané se změnami v efektivní daňové sazbě.“ Mohli by autoři toto tvrzení vysvětlit?
- Zásadní otázkou je: Je cílem daňové politiky snížit progresivitu daně z příjmů fyzických osob? Má skutečně progresivní daň při lineární sazbě daně nestimulační efekt? Jestliže ano vztahuje se to na všechny příjmové skupiny?
- V diplomové práci z tohoto roku, která měřila globální progresivitu daně z příjmů fyzických osob s modelovou simulací na rok 2008 došla k závěru, že progresivita daně z příjmů fyzických osob se od roku 2008 zvýší. Jaký je názor autorů na tento závěr?

Doporučení pro další vědeckou práci v dané oblasti:

- Měření progresivity daně z příjmů fyzických osob byla v posledním období věnována pozornost převážně ve vztahu k průměrné mzdě. Toto pojetí je pro simulaci dopadu daně nedostačující. Je třeba usilovat o získání dat o celých základech daně tak, aby bylo možno vycházet z průměrné sazby daně.
- Pokud by i nadále autoři pokračovali ve zkoumání progresivity s využitím průměrné mzdy, pak je na místě uvažovat o rozšíření výzkumu ve vztahu k přechodu na průměrnou mzdu měřenou paritou kupní síly, neboť index parity kupní síly se vyvíjel odlišně od vývoje průměrné mzdy.
- 
- 

Autor komentáře: Alena Vančurová, katedra veřejných financí Fakulty financí a účetnictví  
Vysoké školy ekonomické v Praze  
V .....Praze dne .....7. 1. 2008