

**Srovnávací analýza českého daňového systému
s důrazem na trh práce**

Robert Jahoda

VÚPSV Praha
výzkumné centrum Brno

prosinec 2003

Obsah:

Úvod	3
1. Práce zabývající se českým daňovým systémem	6
2. Srovnání daňové kvóty zemí OECD	8
3. Srovnání struktury zdanění zemí OECD	9
4. Zdanění práce v ČR a v zemích OECD	11
4.1 Globální pohled	12
4.2 Daň z příjmů fyzických osob	12
4.3 Příspěvky na sociální zabezpečení	14
4.4 Progrese českého daňového systému	16
5. Vzájemná interakce sociálních dávek a daní	19
6. Vývoj v daňové oblasti v EU	20
7. Doporučení a možnosti pro ČR	23
Další zaměření výzkumu	24
Literatura	25
Příloha 1: Koncepce reformy veřejných rozpočtů	27
Příloha 2: Stanovisko odborových svazů ke koncepci reformy veřejných rozpočtů	30
Příloha 3: Struktura inkasa jednotlivých druhů pojistného v členění podle kategorií plátců (v tis. Kč)	32
Příloha 4: Autonomní vývoj a struktura daňových příjmů veřejných rozpočtů vč. sociálního a zdravotního pojistného, vývoj hrubého domácího produktu v běžných cenách a pojistné, daňové a složené kvóty	33
Příloha 5: Tabulky s mezinárodním srovnáním	34

Úvod

Tato studie je jedním z výstupů širšího výzkumného projektu „**Redistribuce v sociální politice**“. Studie si klade následující cíle:

- srovnání vývoje daňových systémů v zemích OECD s důrazem na zdanění práce
- analýza situace v ČR
- analýza zkušeností zemí OECD a doporučení pro ČR v oblasti reformy daňového systému.

S ohledem na definované cíle bude v práci srovnán český daňový systém se systémy obvyklými v zemích OECD. Pozornost bude věnována velikosti a struktuře vybíraných daní. Důraz v práci klademe na zdanění faktoru práce. Chceme zde poukázat na vliv daňového systému na trh práce a zasahování daňového systému do sociální politiky státu. Práce je uzavřena shrnutím vývoje daňových systémů zemí OECD (s důrazem na trh práce) a revizí a doplněním doporučení pro český daňový systém.

Pokud bychom do analýzy zahrnuli i souběžné působení daní a sociálních dávek, byl by negativní vliv na trh práce jenom posílen. Tato problematika bude podrobněji řešena v následující studii, kterou v projektu předložíme. V ní chceme modelovat dopady úprav daňového a dávkového systému na trh práce. Uvedené modely chceme ověřit na reálných příjmových situacích, pro které chceme využít dat ze systému státní sociální podpory. Chceme usilovat o formulaci opatření, která by zmírnila dopady daňového a dávkového systému na trh práce. Hlavně se jedná o snížení pravděpodobnosti pasti nezaměstnanosti (chudoby) pro nízkopříjmové poplatníky.

Daňový systém plní v každé ekonomice celou řadu funkcí a cílů. Za základní je považována funkce fiskální. Daně tvoří podstatnou část příjmů veřejných rozpočtů zemí skupiny OECD. Za další tři hlavní funkce jsou uznávány funkce alokační, redistribuční a stabilizační. Daně „pomáhají“ spotřebiteli se rozhodnout, které zboží má (nebo spíše nemá) nakupovat (např. tabákové výrobky). Daně pomáhají redistribuovat bohatství ve společnosti a v neposlední řadě ve formě vestavěných stabilizátorů usměřňují ekonomický cyklus. Pro zdravý rozvoj společnosti a ekonomiky je velmi důležité, aby výše uvedené byly ve vzájemné rovnováze.

Neexistuje obecně přijímaný názor, jaký podíl by daně měly dosahovat na národním hospodářství v určitém státě a určité době. V posledních letech se tento podíl u vyspělých zemí pohybuje od asi 30 % HDP (u tradičně liberálních zemí - USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland) až přes hodnotu 50 % HDP (skandinávské státy). Konkrétní velikost daní (veřejného sektoru) je vždy dána mnoha faktory jako: historickým vývojem, sociálně-politickým vývojem, administrativním uspořádáním státu a v neposlední řadě efektivností veřejného a soukromého sektoru.

Je též velmi důležité, aby i zbylé tři funkce daní (alokační, redistribuční a stabilizační) byly v celkové rovnováze s ekonomikou. Přílišný důraz na alokační funkci vede k distorzi cen v ekonomice (příkladem byla cenová regulace pomocí daní před rokem 1989) a k narušení efektivní alokace vzácných zdrojů. Přeceněním redistribuční funkce dochází k demotivaci ekonomicky úspěšných subjektů (viz příklad USA 80. let minulého století, kdy mezní sazby daně z příjmů byly 98 % a implicitní daňová sazba se mohla dostat přes 100 %). Ani vyzdvižení stabilizační funkce daní se neobejde bez dopadů. Ekonomické subjekty optimalizují své chování ve smyslu minimalizace daně (ekonomické aktivity) a celá společnost realizuje nižší užitek. Všechny tyto tři možnosti jsou proto cestou k nižší ekonomické výkonnosti. Proto se v poslední době jako nejdůležitější aspekt při prosazování těchto funkcí považuje princip nedistorznosti.

Kromě výše uvedených cílů předpokládáme, že dobrý daňový systém by měl splňovat určité požadavky: měl by být efektivní (levný), spravedlivý, neutrální, právně perfektní, transparentní a politicky průhledný (Kubátová, Vítek 1997). Požadavků se v moderní daňové teorii vyskytuje více, zde jsou vyjmenovány ty základní. Historicky jako první požadavky byly formulovány principy efektivnosti a spravedlnosti. Dá se říci, že ostatní požadavky se odvíjejí od těchto základních dvou.

Princip efektivnosti se vztahuje k nákladům zdanění. Náklady daně samozřejmě nese v první řadě plátce. Ten má možnost část daně „přesunout“ na jiné subjekty na trhu - jiné plátce. Nepředpokládáme například, že DPH je plně placena obchodníkem z jeho zisků. Obchodník část daně přenese na kupujícího. Proto je nutno vždy posuzovat efektivní dopad a ne pouze zákonný (Kubátová, Vítek 1997). S náklady na samotnou daň souvisí přímé a nepřímé administrativní náklady. **Přímé administrativní náklady** nese veřejný sektor a souvisejí přímo s výběrem daně. Jedná se například o platy úředníků FÚ, náklady na registraci daňového subjektu, vybavení budov aj. Přímé náklady jsou „snadno“ zjistitelné, ve vyspělých ekonomikách se pohybují kolem 1 % daňových výnosů. Existují však daně, kdy tyto náklady dosahují i 80 % a v minulosti nejedna daň byla zrušena, protože přímé náklady na její výběr byly vyšší než její výnos. V ČR se přímé administrativní náklady¹ uvádí kolem hodnoty 2,5 %. **Nepřímé administrativní náklady** nese soukromý sektor. Jedná se hlavně o čas a peníze občanů a firem na seznámení se s daňovými zákony a náklady, které souvisejí s administrativou daně (účetnictví, daňoví poradci, ...). Nepřímé náklady se hůře vyčíslují, lze jen těžko zjistit, kolik daňové subjekty vydávají na optimalizaci výše daně. Výzkumy provedené v USA naznačují, že tyto náklady jsou vyšší než přímé administrativní.

Vedle administrativních nákladů a nákladů na samotnou daň jsou dalším nákladem zdanění náklady mrtvé váhy daně a ztráty vyplývající z daňových úniků. Velikost ztráty v důsledku **mrtvé váhy** ovlivňuje možnost substituce mezi zdaněnou a nezdaněnou komoditou. Spotřebitel se posunem směrem k nezdaněné komoditě částečně vyhne zaplacení daně, celkově však vyhnutím se dani realizuje nižší užitek. Míra využívání **daňových úniků** obecně závisí na poměru mezi odměnou za únik a pokutou (trestem) za odhalení. Výše daňových úniků se opět určuje velice nesnadno, odhady pro ČR hovoří o částkách v řádu desítek miliard ročně.

Daňová spravedlnost se dá jednoduše přeložit asi tak, že „každý jedinec by měl nést správný díl nákladů své vlády“. Na této obecné definici se shodnou všechny zainteresované subjekty. Problém nastává, pokud chceme definovat, jak velký je tento „správný díl“ nákladů vlády pro různé jednotlivce. Ekonomická teorie rozvinula dva základní koncepty k řešení tohoto problému. Historicky starší je koncept spravedlnosti podle principu prospěchu (ekvivalence). Tento princip vychází z liberální směnné teorie daňové, podle níž jsou daně protihodnotou (cenou) za státem poskytované veřejné služby (statky). Podle této teorie platí daně ten, kdo čerpá služby státu. První zásadní problém spojený s tímto principem je, že ne vždy jsme schopni určit, jaký objem veřejných statků čerpal každý jedinec. (Jak rozpočítáme náklady na bezpečnost? Čerpají bohatší „více bezpečnost“ - mají větší majetek? Nebo čerpají „méně bezpečnost“ - zajistí si jeho ochranu trhem?) Druhý zásadní problém spočívá v tom, že tento princip nelze použít na redistribuční programy veřejných financí (jejichž význam vlivem demografických změn narůstá). Nelze si například představit, že by jedinec, který má užitek z podpory v nezaměstnanosti, plně hradil náklady na poskytnutí tohoto „veřejného výdajového programu“.

S marginalistickou revolucí v ekonomii 19. století se rozvíjí i druhý koncept daňové spravedlnosti - princip platební schopnosti. Podle této teorie mají poplatníci platit daň v takové výši, aby to odpovídalo jejich schopnosti platit. Při jejím posuzování se bere

¹ OECD (2001a) a MFČR (2002)

nejčastěji v úvahu příjem, spotřeba a majetek poplatníka. Protože poplatníci nejsou ochotni dobrovolně platit daně, stát jim má část důchodu odejmout. Všichni občané mají tímto utrpět stejnou újmu (princip rovné oběti). I s tímto principem je spojena celá řada problémů. Která veličina je správným měřítkem platební schopnosti? Je to příjem nebo výdaj nebo bohatství? A nebo je nejlepším měřítkem celkové štěstí jedinců? Jiný okruh problémů spočívá v tom, jak budeme definovat a měřit rovnou oběť mezi různými jedinci. Vyřešení těchto problémů potom automaticky neznamená, že tento princip vyústí v požadavek progresivních daní.

Se spravedlností úzce souvisí problém incidence. Je rozdíl mezi zákonným dopadem daně a efektivním dopadem daně. To znamená, že uložení daně na určitou skupinu plátců automaticky neznamená, že tuto daň zároveň i ekonomicky ponесou. Ve skutečnosti dojde k přesunu daně i na jiné poplatníky. Celkový přesun daně závisí na mnoha faktorech, například na cenových elasticitách poptávky a nabídky zdaněné komodity, na charakteru trhu, časovém faktoru a míře otevřenosti ekonomiky. Vystopovat celkový přesun daně je v ekonomice téměř nemožné. Tento poznatek může být poměrně zásadním argumentem proti nadměrnému využívání daní jako redistributivního kanálu.

V poslední době mají na naplnění cílů daní vliv i jiné faktory. Postupný rozmach informačních technologií usnadňuje správu nepřímých daní (nejenom). To vede k větší možnosti zdanění zboží a služeb a k určitému přechodu od důchodových daní (které ekonomové nepovažují za zcela ideální) k daním výdajovým (pozor: nezaměnit s přesunem přímých daní k nepřímým). Na daňový systém (hlavně malé-otevřené ekonomiky) též působí proces globalizace. Rozdílnost daňových systémů se tak zviditelňuje a stává se důležitým faktorem pohybu mezinárodního kapitálu. Příkladem jsou daňové prázdniny ve většině programů přímých zahraničních investic (FDI - Foreign Direct Investment). Výsledkem je snaha o dosažení souladu české daňové politiky s daňovou politikou okolních států.

Výše uvedené cíle a požadavky se promítly ve složení „daňového mixu“. Historicky se daně vybírají ze tří hlavních předmětů daně: z důchodu (příjmu), ze spotřeby a z majetku. Vzájemný podíl těchto tří zdrojů se vyvíjel a vyvíjí, do určité míry závisí na ekonomické doktríně, která je právě uplatňována (velký rozdíl v daňovém mixu můžeme nalézt v ekonomice, která je ovlivněna keynesiánstvím oproti ekonomice, kde se vyznává ekonomie strany nabídky).

Je zřejmé, že některé požadavky a cíle jsou v reálné ekonomice protichůdné. Za předpokladu paretoefektivního stavu je zvýšení úrovně jednoho cíle možno dosáhnout pouze při snížení úrovně jiného. V posledních letech se jako velký problém jeví, že rostoucí zdanění má negativní dopady na trh práce. Vyšší daně vybírané z důchodů zdražují cenu práce, po které je tak nižší poptávka. Výsledkem toho je existence nedobrovolné nezaměstnanosti. Že uvedený problém je závažný, ukazuje i Bílá kniha (1993). Zde si EU dala za úkol přizpůsobit daňovou legislativu za účelem zvýšení zaměstnanosti a tento cíl se opětovně projevil i v Evropské strategii zaměstnanosti (1997).

1. Práce zabývající se českým daňovým systémem

V posledních letech vyšlo několik zpráv, které se zabývaly českým daňovým systémem. Z mezinárodních můžeme jmenovat například **OECD (2001a) Economic Surveys: Czech Republic**. Ta konstatovala, že od poslední zprávy nedošlo na poli přímého zdanění k žádným významným změnám. Této zprávě, která se věnovala celé české ekonomice, předcházela zpráva expertů OECD (**Bronchi-Burns 2001**), která se cele věnovala českému daňovému systému. Zpráva srovnávala český daňový systém se systémy zemí OECD. Ten autoři na základě posouzení daňové kvóty a struktury daní považují v zásadě za standardní. Přesto upozorňují na některé zvláštnosti českého daňového systému, které vyplývají z charakteru daňové reformy z roku 1993, probíhající ekonomické a sociální transformace, budoucího vstupu ČR do EU, reformě územní veřejné správy a jiných faktorech.

Práce poukazuje na vysoký podíl odvodů na sociální a zdravotní pojištění na daňových příjmech celkově, ale i vzhledem k HDP. Vysoké daňové zatížení faktoru práce ovlivňuje podle této studie růst nezaměstnanosti, převážně u pracovníků s nízkou kvalifikací. Dalším důležitým aspektem, na který je poukazováno, je nižší souhrnné daňové břemeno u osob samostatně výdělečně činných než u zaměstnanců, při podobné úrovni příjmu. Práce přímo analyzovala též spolupůsobení daňového a sociálního systému. V této souvislosti autoři poznamenávají, že „efektivní mezní daňové sazby (včetně ztráty nároku na sociální dávky) vedou rodiny s dětmi do pastí nezaměstnanosti a chudoby“. U nepřímých daní poukazují na působení „implicitní podpory“ formou snížené DPH. Tu v absolutním vyjádření čerpají v dvojnásobné výši rodiny v 10. příjmovém decilu než rodiny v 1. příjmovém decilu. V této souvislosti poukazují na nízkou „produktivitu DPH“² a z toho plynoucí možnost změny daňového mixu, ve prospěch snížení daňového zatížení práce.

V České republice byl v poslední době věnován prostor zhodnocení českého daňového systému na stránkách časopisu Finance a úvěr. Na přelomu roku 2001 a 2002 vyšlo dvojčíslo s názvem **Přerozdělování příjmů daněmi a dávkami v České republice**. Analýze českého daňového systému se zde věnují autoři Ondřej Schneider a Tomáš Jelínek (Vliv českého sociálního systému a daňových úlev na rozdělení příjmů), Ladislav Průša (Vztahy dávek a daní v letech 1995-2000 a další výhled) a Jiří Večerník (Přerozdělování příjmů daněmi a dávkami v ČR: jeho proměny a reflexe po roce 1989).

Schneider s Jelínkem (2001) upozorňují, že sociální systém je sice adresný, ale „vytváří výrazné nebezpečí pastí chudoby, kdy nejhudší rodiny mají jen velmi omezenou motivaci k zvýšení svých příjmů“. Systém sociální pomoci totiž dorovnává příjem rodiny na úroveň životního minima, bez ohledu na její vlastní pracovní příjmy. Poukazují na skutečnost, že přijmutím prvního pracovního příjmu u větších rodin (2+2 a větší) platí tyto 100 % (implicitní) daň ze svého pracovního příjmu (v případě, že pracovní příjem je do výše průměrné mzdy v ekonomice, což se týká asi dvou třetin zaměstnanců). V článku dále upozorňují na existenci daňových úlev, které mají zjevně regresivní charakter, jejich výše (61 mld. Kč v roce 1999) je však srovnatelná s dávkami státní sociální podpory a dvou dávek (podpora v nezaměstnanosti a nemocenská) z programu sociálního pojištění (55 mld. v roce 1999). Proto si jejich působení zaslouží další zkoumání.

Průša (2001) ve své zprávě říká, že „z hlediska sociálních transferů rodinám má v současné době stát k dispozici dva zcela odlišné nástroje - systém SSP a systém

² Produktivitou DPH se rozumí podíl „efektivní DPH sazby“ k sazbě standardní. Efektivní DPH sazba je počítána jako podíl výnosu DPH ku spotřebě. Produktivita DPH je v roce 1997 v ČR nejnižší (57,4 %) z evropských OECD zemí (jenom Itálie má produktivitu DPH 51,6 %), když průměr za země EU byl 71,1 %.

odečitatelných položek DPFO“. Provázanost těchto dvou systémů je zcela minimální. V práci analyzuje dopad SSP a odečitatelných položek na modelových příkladech a ukazuje jejich protichůdné působení. Na modelech zároveň popisuje „kaskádovitě“ řešený přídavek na dítě a z toho vyplývající deformace rozdělení příjmů domácností a vznik „sociálních pastí“.

Večerník (2001) ve své práci prezentuje změnu v přerozdělování (daněmi a dávkami) v ČR, která nastala po roce 1989. K tomu využívá dat, které poskytl Mikrocensus 1989 a 1996. Na jejich základě vyvozuje závěr, že „oproti dřívějšímu systému došlo k výraznému růstu progresivity zdanění“³. To dokládá i srovnáním Giniho koeficientu před a po zdanění v letech 1998 a 1996. Dále se ve své práci věnuje postojům populace k otázkám daní a dávek v ČR, s mezinárodním srovnáním.

Zcela z jiné oblasti je materiál, který vznikl na Ministerstvu financí na podzim roku 2002. Ministr financí předložil vládě a veřejnosti materiál (zpracovaný příslušnými experty Ministerstva financí, jiných výdajových resortů a mimorozpočtových institucí), který se zabývá Koncepcí reformy veřejných rozpočtů (MFČR 2002). Tento materiál předpokládá (za účelem snížení deficitu veřejných rozpočtů ve střednědobém horizontu) přijetí konkrétních opatření na výdajové a příjmové straně rozpočtů. Na příjmové straně se jedná o úpravu současných daní a na výdajové straně o omezení mandatorních výdajů, hlavně sociální povahy. Na tento materiál reagovala v lednu 2003 Českomoravská komora odborových svazů, která s celou řadou námětů nesouhlasí. Vzhledem k závažnosti a obsažnosti obou materiálů je uvedeno jejich resumé v přílohách této studie.

³ Vzájemně porovnávány byly ovšem pouze daň z příjmů fyzických osob a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

2. Srovnání daňové kvóty zemí OECD

Ke srovnání velikosti daňového zatížení se standardně užívá ukazatel daňové kvóty. Daňová kvóta vyjadřuje poměr mezi celkovými daňovými výnosy k celkovému hrubému domácímu produktu (HDP). V České republice je rozlišována daňová kvóta „úzká“ a „široká“. Je to z toho důvodu, že pojistné na sociální a zdravotní pojištění není občas zařazováno mezi daňové příjmy (podle interpretace zákona o daních a poplatcích totiž není daňovým příjmem). Z pohledu mezinárodní komparace pak pojistné jednoznačně daňovým příjmem je. Z toho plyne, že „úzká“ daňová kvóta bývá počítána jako poměr daňových příjmů bez pojistného na HDP⁴.

Vývoj daňové kvóty v ČR a některých státech OECD ukazuje tabulka 1. Tabulka naznačuje, že průměrná daňová kvóta zemí OECD se za posledních 25 let zvedla asi o 7 % a dosahuje dnes hodnoty kolem 37 %. Podrobnější pohled do statistik ukáže, že na uvedeném růstu se v převážné míře podílely země EU, kde daňová kvóta vzrostla z 33 % (1975) na 40 % (1999). Statistiky za všechny země OECD uvádí každoročně zpracovávaná literatura OECD (2001b): Revenue Statistics.

T a b u l k a 1 Vývoj daňové kvóty

	1975	1985	1990	1995	1998	2000
Česká republika			47 %	40,1 %	38,1 %	39,5 %
Rakousko	37,7 %	41,9 %	40,4 %	41,6 %	44,2 %	43,3 %
Belgie	40,8 %	45,8 %	43,1 %	44,8 %	45,9 %	46,0 %
Dánsko	41,4 %	47,7 %	47,1 %	49,4 %	49,5 %	48,4 %
Francie	36,9 %	43,8 %	43,0 %	44,0 %	45,1 %	45,5 %
Německo	36,0 %	32,9 %	32,6 %	38,2 %	37,0 %	37,8 %
Maďarsko				42,4 %	38,8 %	38,7 %
Polsko				39,6 %	37,6 %	n.a.
Španělsko	19,5 %	27,6 %	33,0 %	32,8 %	34,1 %	35,3 %
Velká Británie	35,4 %	37,6 %	35,9 %	35,1 %	37,1 %	37,7 %
USA	26,9 %	26,1 %	26,7 %	27,6 %	28,8 %	n.a.
Nový Zéland	31,1 %	33,6 %	38,0 %	38,0 %	35,5 %	36,2 %
EU 15	34,0 %	38,5 %	39,2 %	40,0 %	41,1 %	41,6 %
OECD průměr	31,1 %	33,8 %	35,0 %	36,1 %	36,9 %	

Zdroj: OECD (2001b)

Hodnota daňové kvóty se v České republice pohybuje nad hodnotou průměru zemí OECD, ale zároveň je mírně pod průměrem zemí EU. Ve srovnání se zeměmi visegrádské skupiny má ČR hodnotu daňové kvóty vyšší než ostatní země. Jak uvádí Bronchi, Burns (2001): „zdanění v ČR je ve srovnání se zeměmi na podobném stupni vývoje vyšší. Firmy podnikající a investující v zemích jako Irsko, Mexiko, Korea, Řecko, Turecko, a dokonce i Španělsko a Portugalsko podléhají mnohem menším daním.“

⁴ Vzhledem k možné zaměnitelnosti pojistného za daně z příjmů a naopak, má uvedené rozlišování na „úzkou“ a „širokou“ daňovou kvótu pouze malý význam. Ukazuje pouze jaký podíl na HDP tvoří „daně“ a jaký „pojistné“. Podle podílu pojistného na daních můžeme od sebe odlišit státy s bismarckovskou tradicí (pojistná funkce státu) a ostatní státy. Protože má ČR vysoký podíl pojistného na HDP, bývá někdy úzkou daňovou kvótu v ČR poukazováno na nízký podíl daní v ekonomice. Tato argumentace je však v zásadě zavádějící.

3. Srovnání struktury zdanění zemí OECD

Ukazatel daňové kvóty je pro srovnání úrovně zdanění mezi zeměmi důležitý a jednoduchý, postihuje však jenom jeden aspekt zdanění. Neříká nic o tom, jaká je struktura daňové kvóty, z jakých objektů jsou daně vybírány. Daně mohou být uloženy na tyto objekty: **důchody** (příjmy), **spotřeba** a **majetek**. Jemnější členění používá statistika OECD, která člení daně do šesti hlavních skupin (v rámci kterých dochází k členění do podskupin). Uvedených šest skupin je popsáno v tabulce 2.

T a b u l k a 2 Institucionální klasifikace daní podle statistiky OECD

skupina	název
1 000	daně z důhodů, zisků a kapitálových výnosů
1 100	daně z osobního příjmu
1 200	daně z příjmů společností
2 000	příspěvky na sociální zabezpečení
3 000	daně z mezd a pracovních sil
4 000	daně majetkové
5 000	daně ze zboží a služeb
6 000	ostatní daně

Zdroj: OECD (2001b)

Tabulka 3 ukazuje absolutní a relativní velikost daní podle skupin v ČR v roce 1999. Na první pohled je zřejmé, že největší objem v ČR plyne ze zdanění práce (skupina 2000 a část skupiny 1000). Podle velikosti daňové kvóty byla ČR v roce 1999 na jedenáctém místě ze třiceti zemí OECD. Pokud bychom brali „úzkou“ daňovou kvótu, patřilo by ČR místo dvacáté čtvrté!

T a b u l k a 3 Daňové výnosy v ČR v roce 1999 podle členění OECD

skupina	mld. Kč	relativně	relativně k HDP
1 000	165,323	22,3 %	9,0 %
2 000	322,978	43,7 %	17,6 %
3 000	0,092	0,0 %	0,0 %
4 000	11,072	1,5 %	0,6 %
5 000	240,167	32,5 %	13,1 %
6 000	0,253	0,0 %	0,0 %
suma	739,885	100,0 %	40,4 %

Zdroj: OECD (2001b)

Předcházející tabulka zároveň naznačuje, že nemá smysl se dále zabývat skupinou 3 000 a 6 000. Objem vybraných daní v ČR v těchto skupinách je velice nízký. I v rámci průměru zemí OECD nedosahuje výnos v těchto dvou skupinách 0,5 % HDP, i když existuje pár zemí, ve kterých se nejedná o zanedbatelný příjem.

Následující tabulka 4 ukazuje relativní podíl daní hlavních skupin v ČR ve srovnání s maximální, minimální a průměrnou hodnotou za všechny země OECD. Tabulka ukazuje na ambivalentní vztah ČR ke zdanění práce. V rámci skupiny 1 100 máme nejmenší podíl zdanění (z celkového zdanění) v rámci zemí OECD. Naopak u skupiny 2 000 je to přesně opačně, podíl vybraného pojistného na daňových příjmech je v ČR nejvyšší v rámci sledovaných zemí. Jak uvádí Bronchi, Burns (2001): „Tento podíl navíc v ČR od roku 1993 roste“. Téměř polovina všech daňových příjmů pochází ze sociálního a zdravotního pojištění. V poměru k HDP tvoří tato skupina v ČR 17,6 %, když průměr zemí OECD je téměř

poloviční (9,5 %). Celkově se v ČR zdanění práce podílí téměř 57 % na celkových daňových výnosech. Srovnatelný údaj za skupinu zemí OECD hovoří o průměru 51 %.

T a b u l k a 4 Srovnání podílu zdanění některých skupin na celkovém zdanění v roce 1999

	1 100	1 200	2 000	4 000	5 000	1 100 + 2 000
maximum OECD	50,6 %	17,6 %	43,7 %	13,7 %	51,0 %	64,6 %
minimum OECD	12,6 %	4,1 %	0,0 %	0,0 %	16,4 %	42,3 %
průměr OECD	26,3 %	8,8 %	25,4 %	5,4 %	31,7 %	51,7 %
ČR	12,9 %	9,5 %	43,7 %	1,5 %	32,5 %	56,6 %

Zdroj: OECD (2001b)

Tato situace je dána následujícími faktory: podoba sociálního systému, demografickou situací, úrovní mezd a mzdovou diferenciací. Největší položky financované ze skupiny 2 000 jsou důchodový systém (50 %) a zdravotnictví (34 %). Penze v ČR jsou financovány na základě průběžného systému, což spolu se stárnutím populace vede každoročně k vysokým nákladům státního rozpočtu (mandatorní výdaje). Důchodový systém je plně financován z pojistného, které platí zaměstnanci a zaměstnavatelé (OSVČ, či jiné kategorie plátců). Základem pro pojistné jsou hrubé mzdy (či jiný vyměřovací základ). S očekávaným růstem produktivity práce může ČR v příštích letech očekávat rychlejší růst mezd, a proto i růst podílu skupiny 2 000 na celkovém zdanění.

Nízký podíl skupiny 1 100 plyne naopak z toho, že úroveň mezd je v ČR pořád nižší ve srovnání s většinou ostatních států skupiny OECD. Občané z mezd financují základní potřeby a nezbyvá velký prostor pro daň z příjmů. Současně platí, že mzdy jsou v ČR stále málo diferenciovány, většina poplatníků daně spadá do nejnižšího daňového pásma 15 %.

Nízký výnos skupiny 1 100 je ještě umocněn existencí daňových výdajů (daňové úlevy), jejichž výše se pohybuje kolem 60 % výnosu skupiny 1 100. Daňové úlevy slouží jako výrazný nástroj přerozdělování příjmů. Podle Schneidera a Jelínka (2001) bylo v roce 1999 vyplaceno v rámci dávek SSP 30,5 mld. Kč. Objem daňových úlev u fyzických osob byl v témž roce 60,5 mld. Kč. Uvedená míra redistribuce uskutečňující se přes daňový systém značně znesnadňuje analýzu účinků sociálního systému.

Ve zbývajících dvou skupinách se ČR pohybuje blíž průměru zemí OECD. Zdanění majetku (4 000) je v ČR poměrně nízké, rozhodně nižší, než je průměr zemí OECD. Ani zde však netvoří významný zdroj veřejných rozpočtů. U zdanění spotřeby se ČR pohybuje na průměru zemí OECD.

4. Zdanění práce v ČR a v zemích OECD

Jak bylo uvedeno výše, velká část daňových příjmů v ČR plyne ze zdanění práce. Jak vyplývá z tabulky 5, je zdanění práce v ČR spíše vyšší, než by odpovídalo ekonomickým možnostem. Podíl výnosu „daní z práce“ (1 100 + 2 000) na HDP je v ČR vyšší než je průměr zemí OECD a dokonce vyšší než odpovídající průměr zemí EU. V rámci zemí EU však nepatříme k zemím s nejvyšším podílem. Ve srovnání s ostatními kandidátskými zeměmi (Slovensko, Maďarsko, Polsko) nebo ekonomicky nejslabšími zeměmi EU (Řecko, Španělsko, Portugalsko) je tento podíl v ČR zdaleka nejvyšší. Jedná se o země, se kterými ČR přímo soutěží (Bronchi, Burns 2001). Domníváme se, že to má negativní dopady na trh práce (nedobrovolná nezaměstnanost, „dobrovolná nezaměstnanost“). V budoucnu by tato skutečnost mohla hrát roli při posuzování atraktivnosti země pro FDI.

T a b u l k a 5 Zdanění práce v roce 1999 v některých zemích OECD

	podíl na HDP			podíl na celkových daních		
	1 100	2 000	celkem	1 100	2 000	celkem
Švédsko	18,6	13,2	31,8	35,6	25,3	60,9
Belgie	14,0	14,5	28,5	30,6	31,7	62,3
Francie	8,1	16,6	24,7	17,6	36,1	53,7
Německo	9,4	14,8	24,2	24,1	39,3	63,4
Itálie	11,4	12,3	23,7	26,4	28,5	54,9
Nizozemsko	6,4	16,8	23,2	15,2	40,0	55,2
ČR	5,2	17,6	22,8	12,9	43,7	56,6
Maďarsko	6,8	13,2	20,0	17,3	33,7	51,0
Španělsko	6,9	12,2	19,1	19,5	34,8	54,3
USA	11,8	6,9	18,7	40,7	23,9	64,6
Slovensko	4,4	14,2	18,6	12,6	40,2	52,8
Polsko	8,1	9,9	18,0	23,1	28,1	51,2
Řecko	5,3	11,5	16,8	14,2	30,9	45,1
Portugalsko	5,8	8,7	14,5	16,9	25,4	42,3
Irsko	9,7	4,2	13,9	30,1	12,9	43,0
průměr OECD	10,1	9,8	19,9	26,3	25,4	51,7
průměr EU	10,9	11,4	22,3	25,5	27,5	53,0

Zdroj: OECD (2001b)

Jak upozornila Komise EU (European Commission 2001a): „... celá řada empirických studií potvrzuje existenci silné vazby indikátoru efektivního zdanění práce na jedné straně a „employment performance“ na druhé. Z toho plyne, že daňová reforma, a hlavně snížení zdanění práce, může být dobrým nástrojem pro alespoň částečné zlepšení „employment performance“ v EU.“

Jak dále upozorňují Bronchi-Burns (2001): „Podle studie OECD (1994)⁵ a řady následných analýz vysoké zdanění, a zejména vysoké povinné odvody na sociální pojištění, zvyšují náklady práce, což je spojeno s růstem nezaměstnanosti u pracovníků s nízkou kvalifikací a v důsledku toho pak poklesem celkové zaměstnanosti. ... demotivační dopad vysokého zdanění je o to silnější, že sociální dávky určují faktickou hranici, pod kterou nemůže čistý příjem málo produktivního pracovníka klesnout. Kombinace vysokých daní a štědrých sociálních dávek vede rodiny s dětmi do pasti nezaměstnanosti a chudoby, neboť efektivní mezní daňové sazby (počítáno včetně ztráty nároku na sociální dávky) se často pohybují blízko úrovně nebo dokonce nad úrovní 100 %“. Je skutečností, že podle VŠPS se

⁵ OECD (1994): Jobs Study. Paris 1994

míra nezaměstnanosti nekvalifikovaných v ČR pohybuje přes 20 %, což je až třikrát více proti ostatním skupinám nezaměstnaných.

4.1 Globální pohled

Tabulka 6 ukazuje celkové daňové zatížení práce průměrného dělníka v některých státech OECD. Z tabulky plyne, že srovnatelné daňové zatížení je v ČR vyšší než v nejchudších státech EU. Na druhou stranu mělo Polsko a Maďarsko v roce 1999 toto daňové zatížení na stejné nebo vyšší úrovni.

Tabulka 6 Daň z příjmů a pojistné placené zaměstnancem a zaměstnavatelem (jako % celkových pracovních nákladů), 1999

	daň	pojistné zaměstnanec	pojistné zaměstnavatel	celkem z nákladů práce	náklady práce ¹
Belgie	21%	10%	26%	57%	41 042
Německo	18%	17%	17%	52%	36 742
Nizozemsko	5%	25%	14%	44%	33 802
Itálie	15%	7%	25%	47%	31 275
Švédsko	20%	5%	25%	51%	30 236
Francie	10%	10%	28%	48%	28 710
Irsko	17%	5%	11%	32%	25 200
Španělsko	9%	5%	24%	37%	24 239
Řecko	1%	12%	22%	36%	17 898
ČR	8%	9%	26%	43%	16 298
Portugalsko	5%	9%	19%	33%	14 171
Polsko	5%	21%	17%	43%	13 123
Maďarsko	12%	9%	30%	51%	10 123

1. Jedná se o náklady práce na dělníka - jednotlivce s průměrnou roční mzdou, v dolarech podle parity kupní síly

Zdroj: OECD (2001c)

4.2 Daně z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů patří ve světě ke standardním nástrojům daňové politiky. Kromě své fiskální funkce plní i funkci redistribuční a stabilizační. Ve všech státech OECD je konstruována jako progresivní, kdy s růstem příjmu se poplatník posouvá do vyšší daňové sazby. Ty zaznamenaly po druhé světové válce dvojí vývoj. Zpočátku docházelo k růstu počtu daňových sazeb, mezní sazby se v některých zemích pohybovaly nad 90 %. V 80. letech minulého století došlo naopak k poklesu počtu sazeb a k poklesu jejich výše. Na druhou stranu došlo k rozšíření daňového základu, kdy mnohé nestandardní odečitatelné položky byly zrušeny nebo jejich využívání omezeno. Daň se nevybírá nebo je nízká v některých státech, které jsou považovány za daňové oázy. OECD v posledních letech proti některým těmto státům vystoupila a obvinila je z daňového dumpingu.

Vlastní daňová povinnost (výše daně) se dá vypočítat následujícím postupem:

- sečtou se zdanitelné důchody
- uplatní se (odečtou) standardní a nestandardní odečitatelné položky
- na vzniklý daňový základ se uplatní sazba daně nebo vzorec pro výpočet
- vypočítaná daň může být snížena o daňové slevy.

Výše popsany postup je jednotně uplatňován u všech vyspělých států. Na druhou stranu výše popsané body nejsou jednotně vykládány. U bodu č. 1 se státy liší v tom, které příjmy se do základu daně započítávají a které ne. Pokud po půlročním držení prodám akcie se ziskem, v jednom státu je tento zisk předmětem daně, v druhém nikoliv. Rovněž u třetího bodu je legislativa jednotlivých států různá. Liší se počet sazeb a jejich výše.

Velké rozdíly se mezi jednotlivými státy nacházejí u druhého a čtvrtého bodu. Za prvé se značně liší okruh daňových úlev - co je úlevou v jednom státu nemusí být v druhém. Za druhé je mezi státy rozdíl v tom, jestli úlevu poskytnout formou odečitatelné položky (bod 2) nebo formou slevy na dani (bod 4). Platí, že úleva formou odečitatelné položky snižuje daňový základ, efektivní daňová úleva může být u dvou různých poplatníků (kteří aplikovali stejnou OP) odlišná. Efektivní daňová úleva je obecně vyšší u poplatníka s vyšším příjmem. Vyjádření celkové daňové úlevy mezi jednotlivé daňové poplatníky a její incidence do různých příjmových skupin je obtížné. Zároveň je tento způsob méně transparentní než poskytnutí daňové slevy, kdy výše daňové úlevy je u různých daňových poplatníků stejná. Protože mnohé daňové úlevy mají sociální charakter, je zajímavé sledovat jejich působení spolu s „oficiálním“ sociálním systémem. Tabulka 7 prezentuje způsob uplatňování daňových úlev sociálního charakteru (poplatník a dítě) a dávek na dítě ve státech EU a kandidátských státech.

Tabulka 7 Rozdělení daňových úlev a dávek na dítě ve státech EU a kandidátských státech

		směrem k nízkopříjmovým			směrem k vysokopříjmovým	
daňový systém		regresivní daňová sleva	konstantní daňová sleva	žádná daňová úleva	konstantní OP*	progresivní OP*
dávkový sys.						
regresivní dávky		Itálie	Polsko		ČR	
konstantní dávky (i nulové)		Rakousko	Belgie	Finsko	Lucembursko	Francie
			Dánsko		Nizozemsko	
			Německo		Portugalsko ^a	
			Řecko		Španělsko	
			Maďarsko		Švédsko ^b	
		Irsko				

^a u Portugalska existuje i konstantní daňová úleva

^b Švédsko má komplikovanější konstrukci daňových úlev, jejich výše závisí na příjmu

* OP = odečitatelná položka

Zdroj: OECD (2001c)

Uvedený problém je v ČR nejlépe ukázat na problematice přídavek na děti. Ty mohou nabýt formy přímých finančních přídavek (na děti, sociální příplatek) nebo formu daňové úlevy v důsledku existence odečitatelné položky na děti. Že se nejedná o zanedbatelné částky a problém, ukazuje tabulka 8.

Tabulka 8 Daň z příjmů fyzických osob a podpora dětí v roce 1999 v mld. Kč

daňový systém		dávkový systém	
výnos DPFO	95,3		
daňová úleva na poplatníka	44,0	přídávky na děti	12,5
daňová úleva na dítě	16,5	sociální příplatek	6,3

Zdroj: OECD (2001a), Schneider-Jelínek (2001), Státní závěrečný účet ČR 1999

4.3 Příspěvky na sociální zabezpečení⁶

Tato „daň“ existuje ve většině vyspělých ekonomik světa. V ČR se jedná o daň s proporcionalní sazbou, která má většinou určitý strop (v ČR u OSVČ), do kterého je vybírána. Protože její výnos je účelově určen na financování sociálních a zdravotních výdajů a zároveň do určité míry existuje ekvivalence mezi zaplacenými příspěvky a obdrženou dávkou (penze), nedá se z teoretického hlediska hovořit o dani. Na druhou stranu splňuje ostatní charakteristiky daní, a proto bývá statisticky zařazována do daňových příjmů. Pojistné je většinou daňově uznatelné a snižuje daňový základ pro daň z příjmů.

Ve většině států je povinnost platby pojistného rozdělena mezi zaměstnance a zaměstnavatele (viz tabulka 6). Z hlediska ekonomické teorie je toto rozdělení irelevantní. Náklady pojistného nese zaměstnanec ve stejné výši, ať je placení pojistného rozděleno nebo ne. Toto rozdělení je dáno historicky, dnes je jeho hlavním účelem ukrytí poplatníkovi skutečnou výši zdanění. Jak poznamenává Večerník (2001) (který cituje z J.E. Stiglitze), „vládě by mělo být bráněno v tom, aby zatemňovala skutečné náklady poskytovaných služeb, například rozdělováním sociálního pojištění do části placené zaměstnanci a části placené zaměstnavateli“. Dále říká, že: „Na výzvy k zahrnutí odvodů zaměstnavatelů do hrubé mzdy však nikdo nereaguje“ (Večerník 2001, s. 19)⁷.

V ČR existuje konflikt mezi výší pojistného, které platí zaměstnanec (+zaměstnavatel), a osoba samostatně výdělečně činná. Pokud v systému existuje účelovost a ekvivalence, je potřeba, aby pojistné placené zaměstnancem a OSVČ bylo na stejné výši. Ve skutečnosti je pojistné odváděné OSVČ výrazně nižší než pojistné, které platí zaměstnanci. Pelc (2000) uvádí, že na jednoho zaměstnance připadá zhruba trojnásobek zdravotního a sociálního pojistného v porovnání se samostatně výdělečně činnou osobou. Uvedená skutečnost je prezentována v grafu 1 a tabulce 9. Výnosy pojistného ČSSZ podle jednotlivých kategorií plátců uvádí příloha 3.

Výše popsany rozdíl je způsoben menším základem, ze kterého OSVČ pojistné platí. Minimální vyměřovací základ pro pojistné na zdravotní a sociální pojištění je 35 % rozdílu

⁶ V ČR se jedná o pojistné na všeobecné zdravotní pojištění (zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění) a pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku státní politiku zaměstnanosti). V textu bude dále používáno „zdravotní pojistné“, „sociální pojistné“ nebo jen „pojistné“.

⁷ Dne 9.12.2002 se na pražském Žofině uskutečnil seminář CEPu, kde Václav Klaus naznačil, že ODS bude podporovat zahrnutí pojistného placeného zaměstnavatelem do hrubé mzdy. Na druhou stranu je nutno poznamenat, že toto pojetí je (z pohledu praxe evropských zemí) poněkud nestandardní. V EU nenajdeme zemi, kde by pojistné bylo placeno pouze zaměstnancem. Argumentuje se v tomto případě sociálně zodpovědným chováním firmy vůči svým zaměstnancům (firma si uvědomuje, že nemoc zaměstnance je částečně způsobena i prací, a proto „přispívá“ na jeho léčení).

mezi daňovými příjmy a výdaji (zjednodušeně)⁸. Problém nižšího pojistného OSVČ se tak týká příslušného %, které se použije pro určení vyměřovacího základu a problémem široké uznatelnosti výdajů.

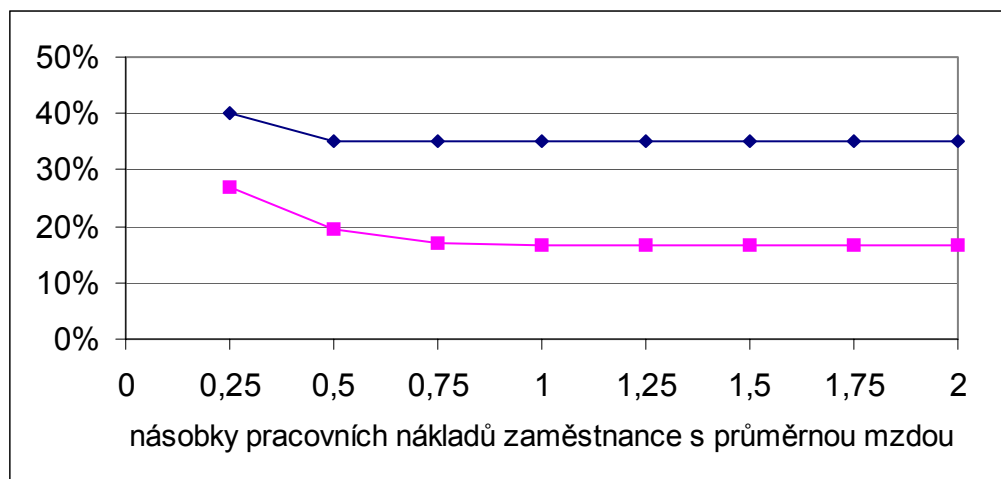
Tabulka 9 Průměrné zdravotní pojistné placené v ČR (pro VZP) v Kč

	průměrný počet pojištěnců		příjem z pojistného		průměrné zdravotní pojistné placené	
	zaměstnanec	OSVČ	zaměstnanec	OSVČ	zaměstnanec	OSVČ
1999	2 979 552	724 085	51 623 173	2 897 183	17 326	4 001
2000	2 855 350	723 946	53 320 388	3 401 133	18 674	4 698
2001	2 792 104	719 553	58 755 505	3 935 328	21 043	5 469

Pramen: Výroční zprávy VZP, vlastní výpočty

Poznámka: Ze 728 259 OSVČ pojištěnců v prosinci 1999 mělo 184 627 souběh se zaměstnáním a 69 276 souběh s platbami od státu

Graf 1 Průměrná implicitní sazba pojistného u zaměstnance a OSVČ



Pramen: Vlastní výpočet podle příslušných zákonů

Pozn: počítáno z násobků pracovních nákladů zaměstnance s průměrnou mzdou a odpovídajícího (stejného) zisku OSVČ

⁸ Nedostatkem výše prezentovaných dat je však do určité míry nejednotná metodika a „účelovost“ jejich sběru. Jak naznačuje následující tabulka, jedna třetina OSVČ platila nižší zálohu na pojistné než minimální. To je možné jenom v případě, pokud je OSVČ část měsíce na nemocenské nebo pokud její příjmy z podnikání netvoří hlavní zdroj příjmu (ten je ze zaměstnání) nebo pokud za ni platí pojistné i stát (např. studenti, důchodci, ženy na mateřské dovolené, ...). Podle statistiky ÚZIS (citováno v Týden 50/2002) byly OSVČ v roce 2001 asi třikrát méně nemocné než zaměstnanci. Domníváme se proto, že část nižšího výběru je dána i souběhem plateb OSVČ. Tuto skutečnost naznačuje i poznámka k tabulce 9. Zároveň ale musíme poukázat, že více než polovina OSVČ platila zálohy v minimální výši. To je dáno buď špatnou daňovou legislativou a horší prací příslušných kontrolních orgánů nebo nedobrou ekonomickou situací OSVČ. Domníváme se, že výzkum na tomto poli bude v budoucnu potřebný.

Tabulka: Počty OSVČ podle výše záloh na zdravotní pojistné v měsíci březnu 2000 u VZP

výše zálohy	počet OSVČ (osob)	pojistné OSVČ (Kč)	průměr na 1 pojištěnce (Kč)
menší než minimální	220 915	6 502 680	29
minimální	366 656	197 994 240	540
větší než minimální	90 500	117 224 346	1 295
celkem	678 071	321 721 266	474

Pramen: Pelc (2000), vlastní výpočty

Poznámka: Pelc v tabulce u pojistného nejspíš použil středy pásem a ne skutečně zaplacené zálohy. Vzhledem k nedostatku podobných reálných dat, může tato tabulka sloužit jako ilustrativní příklad, i přes tento metodický nedostatek.

Jak píše Bronchi-Burns (2001): „Ve skutečnosti není příliš jasné, proč se jejich odvody odvozují jen z 35 % celkových příjmů. ... V rámci celé ekonomiky by se podílu, kterým se práce podílí na celkové přidané hodnotě, mnohem více přibližovalo 65 %.“ Při zvednutí výše vyměřovacího základu u OSVČ by byl objem pojistného stejný jako u zaměstnance. Protože minimálním vyměřovacím základem pro zdravotní pojištění je u OSVČ minimální mzda, můžeme se domnívat, že její zvyšování v minulých letech bylo mimo jiné motivováno cílem zvýšení vyměřovacího základu pro OSVČ. Jiným problémem u OSVČ jsou daňově uznatelné náklady. Ty se v jejich případě mohou uplatňovat do jakékoliv výše, zaměstnanec tyto možnosti nemá (např. náklady na dopravu).

Jiným problémem je výše pojistného, které v ČR platí zaměstnavatel. Z přílohy 3 vyplývá, že zaměstnavatel zaplatí třikrát víc sociálního pojistného než zaměstnanec (u zdravotního pojistného to je obdobné). To vytváří značnou fiskální iluzi ceny sociálního státu. Protože pojistné placené zaměstnavatelem tvoří náklady práce, toto velké zatížení dále negativně dopadá na trh práce a hlavně na nízkopříjmové zaměstnance⁹ dvojnásobným způsobem. Jednak se snižuje poptávka zaměstnavatelů po jejich práci na formálním trhu práce (a spíše je podpořen zájem na nelegálním zaměstnávání). Dále, v kombinaci s nízkou produktivitou práce těchto pracovníků vysoké zatížení jejich mezd odvody pojistného nevytváří ani dostatečný prostor k motivujícímu nastavení mezd a nejsou tak pro ně dostatečné ani pobídky k práci (past nezaměstnanosti). Zvyšování minimální mzdy při stávající vysoké úrovni pojistného může mít dílem pozitivní efekt na pobídky, dílem však negativní efekt na poptávku po práci. Z tabulek přílohy č. 5 vyplývá, že patříme k zemím, kde zaměstnavatel je zatížen placením pojistného výrazně výše než zaměstnanec.

4.4 Progrese českého daňového systému

Jinou otázkou je míra progresivity daňového systému. Ten může na poplatníky dopadat regresivně, proporcionálně nebo progresivně. Určení míry progresivity není snadné, výsledky záleží na přijatých incidenčních předpokladech (na koho dopadne daň z příjmů právnických osob? bude to na majitele cenných papírů, na spotřebitele nebo na zaměstnance?). Příkladem nejednoznačnosti přijetí incidenčních předpokladů je Pechmanova (1985) studie (Who Paid Taxes 1966-85). V této studii byly výsledky propočítány na základě osmi různých přijatých incidenčních předpokladů. Jiným příkladem je britský statistický úřad, který jednu dobu předpokládal, že příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem v konečném důsledku dopadnou na spotřebitele¹⁰. Přijaté incidenční předpoklady tak mají značný vliv na posouzení míry progrese daňového systému.

Z pohledu progrese českého daňové soustavy má smysl zvážit dopad těchto daní: daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, pojistné na sociální a zdravotní zabezpečení, daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Společně tyto daně generují asi 95 % daňových příjmů veřejných rozpočtů (v roce 2001 to bylo mírně přes 95 %). Pro posouzení progrese můžeme proto ostatní daně zanedbat pro menší význam (navíc lze říci, že zbylé daně dohromady mají spíše proporcionální dopad).

Objemově největší z těchto daní jsou příspěvky na sociální a zdravotní zabezpečení, které tvoří 41 - 45 % daňových příjmů veřejných rozpočtů (viz tabulka 3 a 4 a příloha 3). Příspěvky platí zaměstnanec, zaměstnavatel, OSVČ a osoba bez zdanitelných příjmů - OBZP. Vyměřovací základ pro tyto kategorie plátců není jednotný. To má za následek, že objemově nejvíce do veřejných rozpočtů zaplatí zaměstnanec a zaměstnavatel. Při určení míry

⁹ Noord-Heady (2001) uvádějí, že pojistné placené zaměstnavatelem přímo zvýší náklady práce, což má (spolu s rigiditou trhu práce) silnější dopad na zaměstnanost než jakékoliv jiné zdanění práce. Podle těchto autorů je dnes ČR konfrontována s touto „daňovou pokutou na zaměstnanost“.

¹⁰ viz. Jackson-Brown (1990) : 506

progresivity této „daně“ nastává problém s incidencí příspěvků placených zaměstnavatelem (viz výše). Můžeme stanovit dva extrémní incidenční předpoklady. Zaprvé - příspěvky placené zaměstnavatelem efektivně nese zaměstnanec¹¹. Opačným předpokladem je, že příspěvky dopadají do cen výrobků a efektivně je tak nesou spotřebitelé. V případě prvního předpokladu (dopad na zaměstnance) můžeme říci, že celkově je dopad příspěvků **proporcionální až mírně regresivní** (existence minimálních příspěvků u OSVČ a OBZP a maximálního stropu pro jejich výpočet u OSVČ). Pokud bychom uvažovali o druhém předpokladu (dopad na spotřebitele), můžeme říci, celkově působí příspěvky **regresivně**.

Druhou skupinou výnosově silných daní jsou daně ze spotřeby (tvoří 26 - 31 % daňových příjmů veřejných rozpočtů). Práce K. Kubátové (1997) a B. Mlčkové (1998) ukázaly, že selektivní spotřební daně mají v ČR dopad **proporcionální až mírně regresivní**. Daň z přidané hodnoty (se dvěma sazbami) má dopad spíše **proporcionální**, práce na toto téma však dosud nebyly publikovány.

Pouze daň z příjmů fyzických osob (DPFO) dopadá v českém daňovém systému na poplatníky jednoznačně **progresivně**. Tato daň se však na celkových daňových výnosech podílí pouze asi 11 - 13 %. Tabulky 10 a 11 ukazují jaký podíl zaplacené DPFO připadá na jednotlivé decily podle statistiky rodinných účtů a podle příjmového rozložení v roce 1998 a 2000. Vzhledem k tomu, že v ČR je příjmové rozdělení dosud poměrně úzké, je i míra progresu nižší, než jakou můžeme pozorovat ve většině zemí OECD. Menší vliv progresu DPFO na český daňový systém vyplývá i z celkově chudší české společnosti, kdy podíl vybrané daně je dosud poměrně nízký (viz tabulka 4).

T a b u l k a 10 Podíl DPFO placené jednotlivými decily domácností v roce 1998 a 2000 podle SRÚ

decil	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1998 SRÚ	4,0 %	6,1 %	7,9 %	9,2 %	9,5 %	10,0 %	10,8 %	12,4 %	13,1 %	17,0 %
2000 SRÚ	3,2 %	5,8 %	7,8 %	8,8 %	9,5 %	10,0 %	11,1 %	12,6 %	14,3 %	17,6 %

Pramen: Vlastní výpočet.

Pozn.: Podíl zaplacené daně je spočítán ze Statistiky rodinných účtů pro ekonomicky aktivní domácnosti v letech 1998 a 2000. Jednotkou pro výpočet je domácnost a třídícím znakem příjem na člena domácnosti.

T a b u l k a 11 Podíl DPFO placené jednotlivými decily zaměstnanců v roce 1998 a 2000 podle mzdové diference

decil	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1998 MD	2,0 %	3,5 %	4,5 %	5,5 %	6,4 %	7,4 %	8,8 %	10,8 %	14,1 %	37,2 %
2000 MD	1,9 %	3,6 %	4,7 %	5,6 %	6,5 %	7,5 %	8,8 %	10,8 %	14,3 %	36,3 %

Pramen: Vlastní výpočet.

Pozn.: Podíl zaplacené daně je odhad podle Mzdové diference zaměstnanců v letech 1998 a 2000. Jednotkou je zaměstnanec a třídícím znakem je hrubý příjem zaměstnance.

Jiný náhled na progresi DPFO a SZP získáme, pokud srovnáme implicitní daňovou sazbu pro poplatníky - zaměstnance s různým příjmem (počítáno jako celkové daňové zatížení práce ku mzdovým nákladům zaměstnavatele). V případě minimální mzdy je zaměstnanec zatížen 39 % implicitní daňovou sazbou. Ta se pouze nepatrně zvyšuje s růstem mzdy. Zaměstnanec s průměrnou mzdou je zatížen asi 43 % daní a zaměstnanec (jehož příjem leží v horním percentilu mzdové diference) se 125 tis. mzdou měsíčně je zatížen 53 % implicitní daní. Tento nízký rozptyl daňového zatížení je dán velkým důrazem na pojistné a

¹¹ S tímto přístupem pracují ve svém článku i Schneider s Jelínkem (2001).

nižším na DPFO. Důsledkem toho je, že nízkopříjmové skupiny mají relativně vysoké nemzdové náklady. To zapříčiňuje nižší poptávku po jejich práci.

Daň z příjmů právnických osob je z pohledu výnosu výše posuzovaných daní nejméně významná (tvoří asi 9 - 12 % všech daňových příjmů). Ekonomická teorie nám nedává jednoznačnou odpověď na koho dopadá tato daň, proto je posouzení míry její progresse velmi obtížné.

Pouze daň z příjmů fyzických osob dopadá v českém daňovém systému na poplatníky jednoznačně progresivně. Pokud se oprostíme od výnosově slabších daní, tak můžeme říci, že ostatní daně mají spíše proporcionální až regresivní dopad. Vzhledem k významu DPFO se dá říci, že **česká daňová soustava jako celek působí spíše proporcionálně**. Studie potvrzující tento názor však dosud nebyly v ČR provedeny.

5. Vzájemná interakce sociálních dávek a daní

Při porovnávání hrubé výše dávek mezi jednotlivými zeměmi OECD vyvstává problém, že srovnáváme pouze velikost dávek, které plynou z veřejných rozpočtů. Pro komparaci velikosti čistých dávek je potřeba tyto hrubé dávky „očistit“ o přímé a nepřímé daně, které jsou z těchto dávek placeny. Ve všech státech platí příjemci sociálních dávek nepřímé daně. Pravidla, která se týkají přímých daní, se však mezi jednotlivými státy značně liší. Některé nezdaňují žádné dávky (jako např. ČR), většina však zdaňuje sociální dávky, jako by se jednalo o pracovní příjem. Informace zachycující pouze objem sociálních výdajů proto obtížně vypovídají o pravdivém rozsahu „redistribuce státu“, pokud v sobě nezahrnují dopad daňového systému¹². Rozdíly mezi hrubými a čistými sociálními výdaji ukazuje tabulka 12.

Jako příjem je obvykle posuzována nemocenská a podle toho je také zdaňována. Většina států též zdaňuje starobní penze (veřejné i soukromé). To vyplývá z toho, že v okamžiku placení příspěvků na penzijní zabezpečení jsou tyto daňově uznatelné. Penze jsou tak brány jako odložený příjem.

Tabulka 12 Indikátory čistých sociálních výdajů, 1997 (v % HDP)

	Rakousko	Belgie	ČR	Dánsko	Finsko	Německo	Irsko	Itálie	Nizozemsko	Norsko	Švédsko	Velká Británie
hrubé sociální výdaje	28,5	30,4	21,7	35,9	33,3	29,2	19,6	29,4	27,1	30,2	35,7	23,8
minus přímé daně	2,5	1,8	0,0	5,1	4,4	1,3	0,3	2,9	4,4	2,6	4,4	0,4
minus nepřímé daně	3,0	2,8	2,5	4,1	4,2	2,3	2,5	2,4	2,4	3,2	2,8	2,3
čisté přímé sociální výdaje	23,0	25,8	19,3	26,7	24,8	25,5	16,7	24,1	20,2	24,4	28,5	21,1

Pramen: Adema (2001)

Zdaňování sociálních výdajů dále může znesnadňovat komparaci daňových systémů. V rámci konsolidace bývají proto některé přímé daně na sociální transfery vyloučeny ze srovnání daňových systémů.

¹² viz. Adema (2001)

6. Vývoj v daňové oblasti v EU

Z hlediska dalšího vývoje českého daňového systému se zdá být užitečné poučit se z vývoje v této oblasti, který proběhl v uplynulých letech v ostatních vyspělých zemích. Domníváme se, že pro ČR je dnes nejužitečnější (vzhledem ke vstupu do EU v roce 2004) zaměřit se na vývoj, který probíhá v zemích EU. Ta si ve svých posledních zprávách všímá negativního vlivu zdanění na trh práce. Upozorňuje na to, že v posledních 20 letech vzrostl podíl zdanění práce z celkového zdanění. Tento vývoj vedl v hospodářství členských států k vytlačení podílu práce na úkor kapitálu, zejména pokud jde o nízkokvalifikovanou práci. Z tohoto důvodu je v posledních letech patrný zvýšený zájem o tuto problematiku ze strany EU.

Ve své zprávě (European Commission 2001b) si Komise EU klade několik cílů v oblasti daňové politiky ke zlepšení situace na trhu práce, které jsou v první řadě v souladu s obecnými cíli EU. Jedná se zejména o následující:

- odstranit překážky, které by omezovaly volný pohyb kapitálu a které by narušovaly konkurenční prostředí (jedná se o překážky, které by bránily dosažení tzv. čtyř svobod - volný pohyb osob, zboží, kapitálu a služeb);
- zacílit se - společně s OECD - na škodlivou daňovou konkurenci (na druhou stranu je určitý stupeň daňové konkurence v zemích OECD vítán, neboť přispívá k nižším daním);
- třetím, důležitým cílem pro EU je, že daňový systém má přispět k vyšší efektivnosti trhů a hlavně zlepšení fungování trhu práce (jeden z tzv. lisabonských cílů);
- dalším cílem je napomoci snaze snížit nominální daňové sazby a rozšíření daňového základu, za účelem omezení ekonomických distorzí, které produkují jednotlivé daňové systémy;
- přispět k trvalejšímu poklesu celkového daňového břemena v EU, za předpokladu, že rovnováha mezi daňovými škrti, investicemi do veřejných služeb a udržení fiskální konsolidace¹³ bude zachována;
- přispět k modernizaci Evropského sociálního modelu (European Social Model).

Jak by mělo být dosaženo výše uvedených cílů? Evropská komise uvádí, že není potřeba široké harmonizace napříč všech daňových systémů členských zemí. Co se týče harmonizace daňových soustav, zaujímá EK následující postoj:

- v oblasti nepřímých daní je velký stupeň harmonizace žádoucí (překážka vnitřnímu trhu a omezení distorzí);
- v oblasti přímých daní - osobních příjmů - jsou jakékoliv úpravy daně ponechány na členských státech (s výjimkou nediskriminace pohybu pracovních sil) - tzn. nulová harmonizace;
- v oblasti přímého zdanění mobilních daňových základů je potřeba určitého stupně koordinace, hlavně v oblasti zdanění společností (zamezení dvojího zdanění nebo nulového zdanění).

Oblast přímých daní není EK primárně řešena, kromě otázek týkajících se fungování společného trhu (zdanění přeshraničních pracovníků, úrokových plateb, problematika vnitropodnikového účetnictví mezinárodních společností, zdanění e-obchodu, ...). Jinak tato oblast zůstává zcela v kompetenci jednotlivých členských států. Jedná se navíc o oblast, která

¹³ Udržení fiskální konsolidace je přímý závazek, který vyplývá ze vstupu 12 EU států do EMU. Tento závazek je vyjádřen Paktem stability a růstu z roku 1997. Podle něj nemůže například dojít k poklesu daňové kvóty, aniž by odpovídajícím způsobem nebyly sníženy veřejné výdaje, ledaže by fiskální rovnováha nebyla narušena. Protože daňová opatření ke zlepšení trhu práce může negativně ovlivňovat deficit veřejných financí, řešení se snadněji mohou hledat před tím, než se na ČR bude Pakt stability a růstu vztahovat.

je silně propojena se sociálním systémem jednotlivých států. Protože se nejedná o problematiku dosažení jednotného trhu, nemůže EK navrhnout přímá opatření, která by vedla k vytváření nových pracovních míst nebo k pomoci lepšímu uplatnění určité skupiny občanů na trhu práce. EK přesto může dávat doporučení, která se této problematice věnují.

V jiném materiálu EK (White Paper on Growth, Competitiveness, Employment)¹⁴ bylo doporučeno podstatně snížit daňové zatížení práce za účelem zvýšení zaměstnanosti. Diskuse se vedou, zdali snížit daňové zatížení práce celkově nebo cíleně pro určité skupiny (dlouhodobě nezaměstnané, mladé zaměstnance, málo kvalifikované dělníky, ...). Navržené řešení v dlouhém období zahrnovalo vytvoření signálů pro zaměstnavatele, že dojde ke snížení daňového zatížení práce v neprospěch jiných faktorů a možností. Toto by mělo v dlouhém období ovlivnit rozhodnutí o substituci kapitálu prací. Omezení přímého zdanění musí být nějakým způsobem financováno. Mezi navrženými řešeními se objevovalo: snížení celkové výše veřejných výdajů, úprava daně z přidané hodnoty nebo vyšší zdanění vzácných přírodních zdrojů (a z toho opět plynoucí substituce těchto zdrojů prací).

Pokud se podíváme na změny v daňových systémech zemí EU můžeme identifikovat následující změny¹⁵ (vybrány změny s dopadem na trh práce):

- **Rakousko** Snížení daní z příjmů.
- **Belgie** V roce 2001 zaveden „daňový kredit“ pro jednotlivce s nižším příjmem, zrušení dvou nejvyšších (52,5 % a 55 %) sazeb daně z příjmů. Snížení příspěvků na sociální zabezpečení, hlavně pro nízkopříjmové poplatníky. Snížení DPH u služeb s velkým podílem práce. Snížení sazby daně z příjmů právnických osob (DPPO) na 30 %, se zvýhodněním technologických malých a středních společností (SME) - 15 %
- **Dánsko** Snížení sazby DPPO na 30 %. Zvýšení některých selektivních spotřebních daní.
- **Finsko** Snížení sazeb daně z příjmů v roce 2000 a 2001. Znovuzavedení „rovné daně“ 35 % pro „klíčové zahraniční pracovníky“ pracující ve Finsku. Snížení příspěvků na sociální zabezpečení. Další změny ohlášeny na rok 2003.
- **Francie** Snižování sazeb DPFO v letech 2000-03. Zavedení negativní důchodové daně pro zaměstnance mezi 0,3 až 1,2násobkem minimální mzdy. Snížení sazby DPPO na 33,3 %, snížení na 15 % pro SME. Snížení daně z pohonných hmot.
- **Německo** Naplánováno snižování sazeb DPFO v letech 2000-05. Snížení příspěvků na sociální zabezpečení (směrem do penzijního systému) o 0,8 %. Snížení sazby DPPO na 25 % v roce 2001. Zvýšení ekologických daní.
- **Řecko** Snížení DPFO pro nízké příjmy a rodiny s dětmi. Snížení příspěvků na sociální zabezpečení u poplatníků kolem minimální mzdy a pro společnosti najímající nové zaměstnance. Snížení DPH u služeb s velkým podílem práce.
- **Irsko** Snížení sazeb DPFO. Přejít od odečitatelných položek ke slevám na dani. Zrušen strop příspěvků na sociální zabezpečení, snížení některých sazeb pro OSVČ. Snížení sazby DPPO na 12,5 % v roce 2003.
- **Itálie** Snížení sazeb DPFO. Snížení příspěvků na sociální zabezpečení. Zavedení daňových kreditů pro firmy najímající dlouhodobě nezaměstnané. Snížení DPH u služeb s velkým podílem práce. Snižování sazeb DPPO. Nově zvolený premiér Berlusconi přišel s plánem snížení celkového daňového břemene o 10 - 15 % v příštích pěti letech.
- **Lucembursko** Snížení sazeb DPFO v letech 2000-02. Snížení DPH u služeb s velkým podílem práce. Snížení sazby DPPO na 30 % v roce 2002.
- **Nizozemsko** Zavedení individuálního zdanění (incentivum k hledání práce pro oba partnery). Snížení sazeb DPFO. Snížení příspěvků na sociální zabezpečení u poplatníků

¹⁴ European Commission (1993)

¹⁵ blíže viz The Reform of Taxation in EU Member States (2001) a Joumard (2001)

s nízkým příjmem. Zvýšení sazby DPH na energie, snížení u služeb s velkým podílem práce. Snížení sazby DPPO u prvních 50 000 NLG zisku v roce 2000.

- **Portugalsko** Snížení sazeb DPFO v roce 2002. Snížení DPH u služeb s velkým podílem práce. Plán na snížení sazby DPPO na 25 % do roku 2006.
- **Španělsko** Snížení sazeb příspěvků na sociální zabezpečení. Snížení DPH u služeb s velkým podílem práce.
- **Švédsko** Snížení daně a příspěvků pro „klíčové zahraniční pracovníky“ pracující ve Švédsku. Snížení sazeb příspěvků na sociální zabezpečení. Zavedení daně z čistého bohatství od roku 2001.
- **Velká Británie** Snížení základní sazby DPFO. Omezení některých odečitatelných položek. Zavedení daňového kreditu na děti v 2001/02. Plány na zaměstnanecký daňový kredit v roce 2003. Odstranění a snížení DPH pro SME do určitého obrátu. Snížení sazby DPPO na 30 %.

Pokud shrneme uvedené změny daňových systémů evropských zemí v posledních deseti letech, můžeme říci, že ve vztahu k trhu práce byly zaměřeny na:

- **posílení poptávky po práci.** Většina uvedených zemí snižovala sazby DPFO a sociálního zabezpečení. Tyto úpravy snižují jak mzdové, tak nemzdové náklady práce, což vyvolává nárůst zaměstnanosti. Úpravy sociálního zabezpečení byly v některých zemích primárně zaměřeny na nízkopříjmové a nízkokvalifikované pracovníky¹⁶. U nich je mzdová elasticita poptávky po práci vysoká. Snížení mzdových a nemzdových nákladů práce proto vyvolá zvýšení poptávky po jejich práci¹⁷. Jiným typem prováděných opatření bylo přesunutí daňového břemena z práce na kapitál nebo spotřebu. Novými opatřeními jsou uplatnění snížené sazby DPH u služeb, které se vyznačují velkým podílem práce¹⁸, dále pak úpravy zdanění malých a středně-velkých společností. Tato opatření jsou opět vyvolána snahou zvýšit poptávku po práci.
- **posílení nabídky práce.** Zde se jednalo hlavně o snižování sazeb DPFO a zavádění různých podob negativní důchodové daně (např. Earned Income Tax Credit). Tato opatření mají za úkol snížit mezní efektivní sazbu daně, která je mezi 40 - 100 %. Vyšších sazeb je dosahováno v případech, že se rodina rozhodne přijmout druhý příjem nebo pokud se jedná o příjem osamělého rodiče. Hlavně v druhém případě znamená přijetí pracovního příjmu snížení sociálních příjmů. Implicitní daňová sazba pak může přesáhnout i 100 %.

¹⁶ Uvedená opatření spočívala v tom, že do určité velikosti příjmu (např. 115 % minimální mzdy v Belgii) nebo při určitých skutečnostech (např. zaměstnání dlouhodobě nezaměstnaného, staršího nebo mladého pracovníka ve Španělsku) je pojistné redukováno nebo se neplatí vůbec.

¹⁷ Joumard (2001) uvádí, že podle modelů Evropské komise vyvolá pokles zdanění práce o 1 % HDP v dlouhém období růst zaměstnanosti o 0,97 %.

¹⁸ Toto upravuje přijatá direktiva 1999/85/EC, která umožňuje experimentovat se sníženou sazbou DPH na labour-intensive services (např. malé opravny kol, bot, oblečení, úklidové služby nebo kadeřnictví). Direktiva měla původně omezenou platnost na 1.1.2000-31.12.2002, Rada ekonomických ministrů její platnost 4.12.2002 prodloužila do konce roku 2003. V současné době ji uplatňuje 9 států EU.

7. Doporučení a možnosti pro ČR

Na základě výše popsané studie dáváme následující doporučení pro případné úpravy dávkového a daňového systému:

- **Zvážit význam sociálního a zdravotního pojištění** v českém daňovém systému. Domníváme se, že pojištění, jehož podíl na daňových příjmech je relativně nejvyšší ze zemí OECD, vytváří velkou část nákladů práce. To se projevuje nižší poptávkou po hůře placené práci ze strany zaměstnavatelů. V této souvislosti navrhuje částečnou substituci za daň z příjmů fyzických osob nebo za DPH. Analýzy naznačují, že u těchto daní existuje prostor pro zvýšení výnosu. Zároveň navrhuje znovu posoudit osvobození, resp. eventualitu zrušit osvobození některých příjmů od placení pojistného (např. příjmů z dohod o provedení práce nebo příjmů podle autorského zákona).
- **Odstranit vysoké implicitní daňové sazby.** Kombinace daňového a dávkového systému umožňuje při určitých příjmových situacích existenci implicitní daně vysoce nad 80 % a v mnoha případech na úrovni 100 i více procent.
- **Zvážit zdanění (některých) sociálních příjmů.** Pokud v sociálním systému platí princip ekvivalence, pojistné na sociální zabezpečení můžeme považovat za odložený důchod (pro případy ztráty příjmu). Poměrně nestandardní je, že tento odložený důchod není zdaněn ani při placení pojistného ani při obdržení sociálního příjmu. Domníváme se, že v souvislosti s předpokládaným přechodem penzijního systému z DB na DC bude nutno tuto otázku v budoucnu řešit.
- **Zvážit formu daňových výdajů** obecně (nebo alespoň v sociální oblasti). Současný systém daňové podpory rodin je nastaven k vyšší efektivní podpoře rodin s vyšším příjmem. Jde opačným směrem než příslušné dávky SSP. Pro dosažení vyšší efektivnosti (cílnosti) sociální politiky se domníváme, že je potřeba posoudit reformu odečitatelných položek.
- **Posunout daňové zatížení OSVČ** směrem srovnatelným se zatížením zaměstnanců. Domníváme se, že vyměřovací základ pro sociální a zdravotní pojištění OSVČ by měl více odpovídat vyměřovacímu základu zaměstnance. Současná praxe působí distorzně a vede k rozšíření Švarc systému. V této souvislosti za potřebné považujeme posoudit současné rozdělení placení pojistného zaměstnancem a zaměstnavatelem. Ekonomické důvody pro toto rozdělení neexistují. Ve vyspělých zemích je spíše obvyklé rovnoměrnější rozdělení nákladů na pojistné mezi zaměstnance a zaměstnavatele. Uvedené rozdělení pouze zatemňuje před poplatníkem skutečné náklady státu a znesnadňuje komparaci zatížení zaměstnance s OSVČ.

Zároveň připomínáme doporučení, která byla ČR dána ve zprávě od Bronchi-Burns (2001):

- snížit počet zboží a služeb, na které je uplatňována snížená DPH¹⁹;
- snížit daňové zatížení práce, hlavně snížit sociální pojištění. Z tabulky 5 je zřejmé, že samotná daň tvoří pouze jednu čtvrtinu celkového daňového zatížení práce;
- zvýšit podíl příjmů, které jsou u OSVČ předmětem sociálního zabezpečení;
- omezit distorznosti ve zdanění kapitálových příjmů.

¹⁹ Vzhledem ke vstupu do ČR do EU se zde navíc jedná o nutnost podpořenou legislativou EU.

Další zaměření výzkumu

Na závěr předkládáme náš názor na další směřování výzkumu dávkového a daňového systému v ČR:

- Považujeme za potřebné **analyzovat progresivitu** českého daňového systému. Tato studie se ovšem pouze okrajově dotýká záměru Redistribuce v sociální politice. Na druhou stranu by její provedení napomohlo při budoucím koncipování reformy daňového a dávkového systému. Zároveň si uvědomujeme, že se nejedná o lehký úkol, problémy nalzáme v dostupnosti dat a v problematice přijatých incidenčních předpokladů.
- Nutnost rozšířit analýzu daňového systému o dávkový systém. Tato studie by měla **analyzovat incidenci daní a dávek a jejich vliv na nabídku práce**. Byla by primárně zaměřená na problematiku vysokých implicitních sazeb daně v případě spolupůsobení daňového a dávkového systému na nízkopříjmové poplatníky. Na základě provedené analýzy by studie předložila opatření na změnu dávkového systému.

Literatura

1. Adema, W.: *Net Social Expenditure*. 2nd Edition. Labour market and social policy occasional papers N^o 52. OECD Paris 2001
2. Bronchi Ch., Burns A.: *Daňový systém v ČR*. Finance a úvěr 12/2001.
3. ČMKOS (2003): *Stanovisko k materiálu Ministerstva financí ČR „Rozpočtový výhled 2003-2006, koncepce reformy veřejných rozpočtů“*
<<http://www.cmkos.cz/tisk.php?action=detail&id=74>>
4. European Commission (1993): *White Paper on growth, competitiveness, and employment: The challenges and ways forward into the 21st century*
<<http://europa.eu.int/en/record/white/c93700/contents.html>>
5. European Commission (2000): *Tax policy in the European Union*. ISBN 92-828-8734-0
<http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/taxation/documents/fiscal_en.pdf>
6. European Commission (2001a) (edited by Buti, Sestio, Wijkander): *Taxation, Welfare and the Crisis of Unemployment in Europe*. Edward Elgar Northampton 2001.
7. European Commission (2001b): *Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead*. Brussels 23.5.2001
<http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/com/taxation/com2001260/com2001260_en.pdf>
8. Haveman, R.: *Reducing poverty while increasing employment: A primer on alternative strategies, and a blueprint*. OECD Economic Studies No. 26, 1996/1
9. Jackson-Brown: *Public Sector Economics*. Basil Blackwell Oxford 1990. ISBN 0-631-16208-9
10. Joumard, I.: *Tax systems in European union countries*. Economics department working paper, No. 301. OECD Paris 2001
11. Kubátová, K.: *Incidence daní ze spotřeby*. Finance a úvěr, 47, 1997, č.2
12. Kubátová K., Vitek L.: *Daňová politika. Teorie a praxe*. Codex Bohemia 1997. ISBN 80-85963-23-X
13. MFČR (2002): *Rozpočtový výhled 2003-2006. Koncepce reformy veřejných rozpočtů*.
<<http://www.mfcr.cz/scripts/hp/default.asp?Reforma>>
14. Mlčková, B.: *Měření daňové incidence*. Acta Oeconomica Pragensia, roč. 6, 1998, č. 4, Vědecký sborník VŠE, ISSN 0572-3043
15. Návrhy státních rozpočtů 1995-2003.
16. Noord, P. - Heady, Ch: *Surveillance of tax policies: A synthesis of findings in economic surveys*. Economics department working paper, No. 303. OECD Paris 2001
17. OECD (2001a): *Economic Surveys: Czech Republic*. OECD Paris 2001. ISBN 92-64-19138-0
18. OECD (2001b): *Revenue Statistics 1965-2000*. OECD Paris 2001. ISBN 92-64-09515-2

19. OECD (2001c): *Taxing Wages 1999-2000*. OECD Paris 2001. ISBN 92-64-08627-7
20. Pechman: *Who Paid the Taxes 1966-85?*, Brookings Institution, Washington DC, 1985
21. Pelc, V.: *Budou zaměstnanci dál doplácet na podnikatele?*, Pohledy, roč. 8, 2000, č. 3-4
22. Průša, L.: *Vztahy dávek a daní v letech 1995-2000 a další výhled*. Finance a úvěr 12/2001
23. Schneider, O., Jelínek, T.: *Vliv českého sociálního systému a daňových úlev na rozdělení příjmů*. Finance a úvěr 12/2001.
24. Státní závěrečné účty ČR 1995-2001.
25. *The Reform of Taxation in EU Member States*. European Parliament. WP 07-2001
<http://www4.europarl.eu.int/estudies/internet/workingpapers/econ/pdf/127_en.pdf>
26. Večerník, J.: *Přerozdělování příjmů daněmi a dávkami v ČR: jeho proměny a reflexe po roce 1989*. Finance a úvěr 12/2001.
27. Výroční zprávy VZP 1997-2001

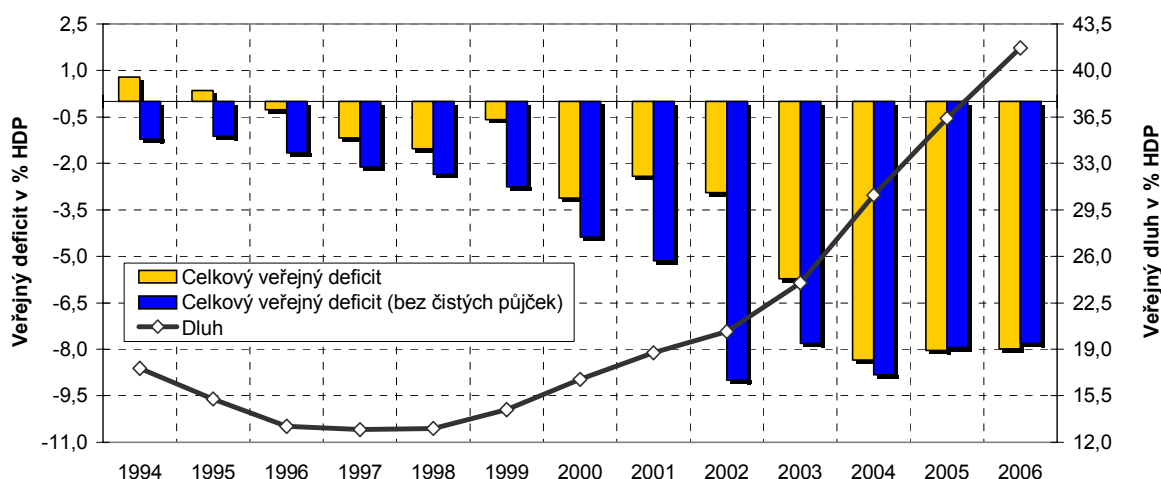
Příloha 1: Koncepce reformy veřejných rozpočtů

Rozpočtový výhled 2003-2006: Koncepce reformy veřejných rozpočtů

(Ministerstvo financí, prosinec 2002)

Tento materiál vznikl na základě Programového prohlášení vlády ČR, ve kterém se vláda zavázala vypracovat materiál vedoucí k urychlení reformy veřejných rozpočtů tak, aby **fiskální deficit v roce 2006 nepřekročil pásmo 4,9 - 5,5 % HDP**. V případě neprovedení reformy je u autonomního scénáře predikovaný deficit v roce 2006 na hranici 6,6 - 8 % HDP (podle aplikované metodiky výpočtu). Tento deficit je dnes trochu skryt nabíhajícími privatizačními příjmy, se kterými se ovšem ve středně a dlouhodobém horizontu nedá počítat. Vzhledem k růstu české ekonomiky má tento deficit strukturální charakter. Neřešení problému deficitnosti veřejných rozpočtů povede k nárůstu veřejného dluhu z asi 20 % HDP v roce 2002 na hodnotu asi 40 % v roce 2006. Blíže viz graf 1.

Graf 1 Vývoj veřejného deficitu a dluhu v % HDP: autonomní scénář



Zdroj: MFČR (2002) : 5 (Příloha 3). Graf 1

Tento nárůst dluhu posléze vyvolá růst úrokových nákladů z obsluhy veřejného dluhu²⁰. Případná konsolidace veřejných rozpočtů bude za situace vysokých úrokových nákladů mnohem hůře proveditelná a „více bolestná“. V materiálu zaznívá obava z nesplnění Maastrichtského kritéria v oblasti deficitu (3 % HDP) a z toho plynoucí **nemožnost správného načasování přechodu na jednotnou měnu euro**. Důvodem pro reformu je paradoxně i snaha udržet sociální stát. Materiál upozorňuje, že v případě neřešení současných problémů a následného propuknutí otevřených fiskálních a ekonomických obtíží, to budou právě sociálně nejslabší části obyvatelstva, které by mohly být nejvíce postiženy.

Za této situace jsou v materiálu navrženy dva scénáře snižování deficitu veřejných rozpočtů. Ministerstvo financí (a podle prohlášení v tisku i ČNB) podporuje přijmout přísnější strategii z důvodů popsaných výše a z důvodu vyšší kredibility.

²⁰ Úroky z veřejného dluhu byly v ČR v roce 2001 na úrovni 1,2 % HDP, kdežto v EMU se pohybovaly na úrovni 3,5 %. V Řecku (země s veřejným dluhem vyšším než 100 % HDP) byly dokonce 6,2 % HDP.

Tabulka 1 Deficit veřejných rozpočtů a centrální vlády podle zvolené reformní strategie

% z HDP	2002	2003	2004	2005	2006
deficit - autonomní scénář	-5.1	-6.3	-7.2	-6.9	-6.6
reforma I	-5.1	-6.3	-6.2	-5.3	-4.9
reforma II	-5.1	-6.3	-5.2	-4.2	-3.7

Zdroj: MFČR (2002) : 17. Tabulka 7

Tato přísnější strategie sestává z přijetí opatření na straně příjmové a na straně výdajové. Na **straně výdajů** státního rozpočtu se navrhuje úprava mandatorních sociálních výdajů, mandatorních ostatních výdajů a některé koncepční kroky (zde se jedná hlavně o *zavedení nových metod sestavování, realizace a hodnocení rozpočtu a audit výdajů*).

Tabulka 2 Dopad navržených opatření ve vztahu k fiskální konsolidaci „Reforma II“

mld. Kč	2004	2005	2006
politiky na straně příjmů	25	22	25
politiky na straně výdajů	16	39	53
celkový dopad opatření	41	61	78
objem úspor nutných pro Reformu II	51	75	88

Zdroj: MFČR (2002) : 34. Tabulka 12

V oblasti mandatorních výdajů je poukazováno na potřebu *zlepšit zacílení na sociálně potřebné, posílit sociální spravedlnost, zabránit zneužívání sociální ochrany, podpořit motivaci k práci a zvýšit efektivnost celého systému*. Konkrétně jsou diskutovány tyto návrhy:

- zásadní reforma důchodového systému;
- reforma systému nemocenského pojištění za účelem *zabránit zneužívání a deformacím*;
- reforma dávek v nezaměstnanosti za účelem *podchytit v praxi časté zneužívání výplaty podpor a podpory motivace nezaměstnaných k hledání zaměstnání*;
- reforma dávek sociální péče a SSP za účelem *intenzivnějšího cílení dávek a odstranění prvků, které odrazují od hledání trvalého zaměstnání*;
- reforma veřejného zdravotního pojištění, státní podpory stavebního spoření a jiné.

Na **straně příjmů** je hlavním cílem vládní daňové politiky stabilizace daňové kvóty v letech 2002 až 2006 na úrovni roku 2000. Tento cíl plyne z Programového prohlášení vlády. Podle toho by měla být „daňová kvóta“, která má jinak tendenci klesat, udržována na úrovni 21,9 % HDP. Rozdíl mezi autonomním daňovým výnosem a touto hranicí představuje pro vládu prostor pro aktivní daňovou politiku. Dosažení úrovně daňové kvóty roku 2000 představuje v roce 2006 navýšení daňových výnosů oproti autonomnímu vývoji o téměř 20 mld. Kč. V materiálu jsou diskutovány následující návrhy²¹:

- DPH: *přesun vybraného zboží a služeb ze snížené sazby (5 %) do základní (22 %) ve vazbě na směrnici EU*;
- spotřební daně: *dosažení 57 % daň. zatížení cigaret do 31.12.2006 z dnešních 40 %*;
- daň z příjmů právnických osob: *snížení sazby daně z dnešních 31 % na 28 %, revize daňových úlev*;
- daň z příjmů fyzických osob: *zvážení zdaňování nemocenských dávek, zavedení minimální daně z příjmů u OSVČ, možnost opce mezi přídávky na děti a daňovými odpočty na děti*²²;

²¹ Pro stručnost vybrány pouze nejzásadnější návrhy ve smyslu fiskálním.

²² Poslední návrh je vyňat z Programového prohlášení vlády.

- daň z nemovitostí: *zavedení hodnotového principu daně z pozemků;*
- daň dědická: *obnovení daňové povinnosti pro I. skupinu dědiců.*

V materiálu dále probíhá diskuse o dalším **vývoji sociálního a zdravotního pojistného**. Tato diskuse se týká hlavně hlediska *spravedlnosti při tvorbě finančních zdrojů pro zabezpečení fungování sociální ochrany*. Jako možné se jeví následující změny:

- placení pojistného z příjmů z kapitálového majetku a z pronájmu;*
- postupné zvýšení vyměřovacího základu OSVČ ze současných 35 % na 65 % od roku 2004;*
- změna v maximálním vyměřovacím základu pojistného u OSVČ a zaměstnanců (pětinasobek průměrné roční mzdy);*
- restrukturalizace (převod financování) příspěvku na státní politiku zaměstnanosti na obecné daně;*
- u nemocenského pojištění prohloubení solidarity zaměstnavatelů se svými zaměstnanci. To znamená hrazení nemocenského po určitou dobu zaměstnavatelem a tomu odpovídající snížení povinných odvodů zaměstnavatelů.*

T a b u l k a 3 Souhrnná kvantifikace dopadu všech zamýšlených opatření v letech 2003 - 2006 (v mld. Kč nebo % HDP)

VLASTNÍ DANĚ	2003	2004	2005	2006
DPH		18,5	20,6	21,8
spotřební daň	1,5	5,5	8,1	11,1
clo		-4,8	-5	-5,2
DPFO		-1,1	0,7	0,7
DPPO		-1,8	-10,4	-13,7
daň z nemovitostí	-0,2	-0,2	1,8	1,8
ostatní majetkové daně	0,7	6,4	2,2	2,9
místní poplatky			1,0	1,0
celkem	2,0	22,5	19,0	20,4
vliv na daňovou kvótu	0,1 %	0,9 %	0,7 %	0,7 %
výsledná daňová kvóta	21,7 %	22,3 %	22,0 %	21,9 %
POJISTNÉ				
pojistné sociální		1,5	-1,5	-0,8
pojistné zdravotní		1,5	4,9	5,5
celkem		3,0	3,4	4,6
vliv na pojistnou kvótu		0,1 %	0,1 %	0,2 %
výsledná složená kvóta	39,2 %	40,0 %	39,6 %	39,3 %

Zdroj: MFČR (2002) : 23 (příloha 1).

Tento materiál dále hodnotí současnou daňovou politiku. Kromě výše popsaných problémů si všímá i následujících skutečností:

- oproti zahraničí je relativně vysoký podíl sociálního a zdravotního pojištění v celkové struktuře (44,6 % celkových daňových příjmů);
- relativně vysoké zdanění práce. *S očekávaným růstem mezd se tato otázka stane i pro ČR z hlediska konkurenceschopnosti vážnějším problémem;*
- pokles daňové kvóty způsoben degresivním charakterem nepřímých daní a soustavným zmírňováním progresivity daní z příjmů.

Výše popsané návrhy je nutno zatím brát pouze jako námět. Dosud nebyly projednány ve vládě, kde někteří její členové se staví ostře proti (MPSV). Chyba ČSÚ z ledna 2003 navíc výše provedené výpočty relativizuje. Ministerstvo financí proto předpokládá (předpokládalo), že na přelomu února a března 2003 celý materiál aktualizuje.

Příloha 2: Stanovisko odborových svazů ke koncepci reformy veřejných rozpočtů

Stanovisko k materiálu Ministerstva financí ČR „Rozpočtový výhled 2003-2006, Koncepce reformy veřejných rozpočtů“ (Českomoravská konfederace odborových svazů, 13. ledna 2003)

Českomoravská konfederace odborových svazů se **zásadně neztotožňuje** s materiálem připraveným experty Ministerstva financí. Nesouhlasí hlavně s příčinami současného stavu, posouváním priorit vládní hospodářské politiky a v navržených řešeních.

ČMKOS vidí za hlavní **příčinu současných problémů** pokles daňové kvóty. Ta od roku 1993 do roku 2002 klesla o 4,8 % HDP, což v roce 2002 činí 109 mld. Kč. Za příčiny tohoto poklesu považuje samovolný pokles (vlivem nepřímých daní) a „voluntaristické“ snižování daní. Jako další příčinu identifikuje úhradu transformačních dluhů (např. hrazení ztrát České konsolidační agentury), které jsou uhrazovány na úkor běžných rozpočtových příjmů.

Za **posouvání** (chybné řazení) **priorit** vládní hospodářské politiky ČMKOS považuje upřednostnění snížení deficitu veřejných rozpočtů (za účelem brzkého zavedení Eura) před vládní prorůstovou politikou. Kandidátské státy by spíše měly přijímat politiky, které by pomohly dohnat ekonomickou úroveň Západu. Materiál upozorňuje, že vláda čelí stagnaci hospodářského růstu a možnosti deflace. Za této konstelace je nevhodné zavádět výrazná restriktivní opatření. Situace je srovnávána s restrikcí, která byla v ČR provedena v roce 1997. Navíc je upozorněno, že restrikce se nejvíc dotkne sociálních transferů, přičemž jsou to hlavně domácnosti, které dnes drží hospodářství. Materiál dále upozorňuje, že přijetím reformy by vláda (ČSSD) zcela rezignovala na svůj volební program: škrty výdajů do bydlení, infrastruktury a revitalizace ztrátových podniků a škrty sociálních výdajů.

V **navržených řešeních** klade ČMKOS hlavně důraz na *razantní posílení příjmové strany veřejných rozpočtů a formulaci jasně strategie postupu a harmonogramu úhrady transformačních dluhů*. U transformačních dluhů volá po lepší správě pohledávek soustředěných v ČKA (*razantní postup ČKA vůči dlužníkům, včetně soudních postihů*).

V případě **obecné daňové politiky** materiál ČMKOS uvádí následující body:

- nepodporuje navržené posilování nepřímých daní na úkor přímých. *Přesun od nepřímého zdanění směrem ke zdanění přímému, nemůže zamezit autonomnímu poklesu daňové kvóty, nemůže zajistit spravedlivé rozložení daňového břemene na co nejširší okruh daňových poplatníků,*
- *daňová dohoda uzavřená v koaliční smlouvě (stabilizace daňové kvóty roku 2000) a programovém prohlášení vlády neodpovídá realitě a potřebám konsolidace veřejných rozpočtů. Proto je například doporučeno, aby případné daňové příjmy plynoucí z opatření k lepšímu výběru daní (kontrolní pokladny, kolkování alkoholu, duty free apod.) nebyly do „smluvní úrovně“ daňové kvóty roku 2000 zahrnovány.*

V oblasti **aktivní daňové politiky** je poukazováno na nutnost „přestrukturalizace“ daňového výnosu ve prospěch daní přímých, resp. ve prospěch pojistného na sociální zabezpečení. Jsou diskutovány tyto návrhy:

- snížení základní sazby DPH z 22 % na 18 % (- 20 mld. Kč),
- stejné opatření jako MF v oblasti přímých daní (- 15 mld. Kč),
- zvýšení majetkových daní (+ 15 mld. Kč),
- zvýšení sazby pojistného na důchodové pojištění o 1,2 % na úroveň sazby platné v letech 1993 - 1995 (+ 10 mld. Kč),

- přesun 2,8 % příspěvku na politiku zaměstnanosti ve prospěch pojistného na důchodové pojištění (přesun mezi pojistnými 20 mld. Kč, neutrální rozpočtový dopad),
- sjednocení systému hrazení sociálního a zdravotního pojištění u OSVČ a zaměstnanců (+ 10 mld. Kč).

Podle posledních informací z médií (MF Dnes 21. 1. 2003) se ministru financí nepodařilo ve vládě prosadit zcela jeho koncepci reformy veřejných rozpočtů. Řízení reformy se ujala skupina pod vedením premiéra. Na její podobu budou mít velký vliv odbory a výrazné slovo připadne ministroví práce a sociálních věcí. Připravovaná reforma by měla podle deklarovaných záměrů doznat změn na výdajové straně (menší škrty v sociální oblasti) a hlavně na příjmové straně (zvýšení daní z příjmů a sociálního pojištění).

Příloha 3: Struktura inkasa jednotlivých druhů pojistného v členění podle kategorií plátců (v tis. Kč)

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
důchodové pojištění									
pojistné od zaměstnavatelů					99 680 540	106 859 568	110 405 952	116 727 685	127 111 712
pojistné o zaměstnanců				120 700 291	33 226 847	35 619 856	36 801 984	38 909 228	42 370 571
pojistné od OSVČ				6 267 298	6 669 638	7 046 976	7 483 268	7 738 133	8 726 719
dobrovolné pojištění				11 843	25 673	28 028	34 100	31 773	33 988
celkem	79 643 511	97 891 849	113 908 624	126 979 432	139 602 698	149 554 428	154 725 304	163 406 819	178 242 990
nemocenské pojištění									
pojistné od zaměstnavatelů					16 920 092	18 083 927	18 684 084	19 753 916	21 511 213
pojistné o zaměstnanců				20 501 594	5 640 031	6 027 976	6 228 028	6 584 639	7 170 404
pojistné od OSVČ				490 120	823 331	548 033	543 377	585 392	639 231
celkem	14 638 226	17 025 256	19 603 938	20 991 714	23 383 454	24 659 936	25 455 489	26 923 947	29 320 848
fond zaměstnanosti (SPZ)									
pojistné od zaměstnavatelů					16 357 832	17 535 929	18 117 900	19 155 312	20 859 358
pojistné o zaměstnanců				16 418 252	2 044 729	2 191 991	2 264 737	2 394 414	2 607 420
pojistné od OSVČ				850 987	923 488	975 735	1 036 145	1 071 434	1 208 315
celkem	11 712 280	11 089 021	12 563 451	17 269 239	19 326 049	20 703 655	21 418 782	22 621 160	24 675 093
inkaso pojistné celkem	105 994 017	126 006 126	146 076 013	165 240 385	182 312 201	194 918 019	201 599 575	212 951 926	232 238 931

Pramen: www.cssz.cz

Poznámka: V části "nemocenské pojištění" je třeba si uvědomit odlišnost právní úpravy u osob samostatně výdělečně činných (zákon 589/1992 o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v platném znění, § 13, odst. 2), kde OSVČ na rozdíl od zaměstnanců a zaměstnavatelů nemají povinnost odvádět nemocenskou část pojištění.

Příloha 4: Autonomní vývoj a struktura daňových příjmů veřejných rozpočtů vč. sociálního a zdravotního pojistného, vývoj hrubého domácího produktu v běžných cenách a pojistné, daňové a složené kvóty

Ř.	ukazatel	měr. jedn.	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
a	B	c	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	daň z přidané hodnoty	mil. Kč	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358	138 282	145 908	150 943	149 500	158 800	168 200	178 700	
2		% z ř. 23	28,7	29,3	29,0	30,7	32,3	30,6	33,2	33,6	32,6	30,5	30,5	30,4	30,3	
3	spotřební daně	mil. Kč	39 983	46 360	56 651	61 170	64 171	67 801	73 143	70 789	76 204	77 300	78 300	79 900	82 000	
4		% z ř. 23	14,9	15,8	17,3	17,2	17,6	17,4	17,5	16,3	16,5	15,8	15,0	14,4	13,9	
5	clo	mil. Kč	15 170	17 358	17 410	19 676	14 934	13 621	12 050	13 612	10 015	9 700	9 600	9 500	9 500	
6		% z ř. 23	5,6	5,9	5,3	5,5	4,1	3,5	2,9	3,1	2,2	2,0	1,8	1,7	1,6	
7	nepřímé daně	mil. Kč	132 257	149 567	168 862	190 159	196 678	200 780	223 475	230 309	237 162	236 500	246 700	257 600	270 200	
8		% z ř. 23	49,2	51,1	51,6	53,3	54,1	51,5	53,6	53,1	51,2	48,2	47,4	46,6	45,8	
9	daň z příjmů práv. osob	mil. Kč	70 880	64 563	67 339	62 706	54 991	67 334	70 080	75 744	92 060	106 000	113 900	121 400	129 600	
10		% z ř. 23	26,4	22,0	20,6	17,6	15,1	17,3	16,8	17,5	19,9	21,6	21,9	21,9	21,9	
11	daň z příjmů fyzických osob	mil. Kč	27 336	54 520	68 587	80 545	87 606	94 800	95 178	98 214	104 346	116 300	127 200	140 300	155 900	
12		% z ř. 23	10,2	18,6	20,9	22,6	24,1	24,3	22,8	22,6	22,5	23,7	24,4	25,4	26,4	
13	silniční daň	mil. Kč	4 334	4 147	3 930	4 303	4 565	4 373	5 226	5 587	5 266	5 700	5 800	5 900	6 000	
14		% z ř. 23	1,6	1,4	1,2	1,2	1,3	1,1	1,3	1,3	1,1	1,2	1,1	1,1	1,0	
15	daň z nemovitostí	mil. Kč	3 021	3 808	3 799	4 018	3 943	4 108	4 248	4 436	4 569	4 500	4 500	4 600	4 700	
16		% z ř. 23	1,1	1,3	1,2	1,1	1,1	1,1	1,0	1,0	1,0	0,9	0,9	0,8	0,8	
17	majetkové daně	mil. Kč	785	2 089	3 216	3 857	4 954	6 250	6 824	5 974	6 421	8 000	8 900	9 500	10 200	
18		% z ř. 23	0,3	0,7	1,0	1,1	1,4	1,6	1,6	1,4	1,4	1,6	1,7	1,7	1,7	
19	přímé daně	mil. Kč	106 356	129 127	146 871	155 429	156 059	176 865	181 556	189 955	212 662	240 500	260 300	281 700	306 400	
20		% z ř. 23	39,6	44,1	44,9	43,6	42,9	45,4	43,5	43,8	45,9	49,1	50,0	50,9	51,9	
21	ostatní	mil. Kč	30 190	14 137	11 711	10 960	11 132	11 855	11 876	13 556	13 295	13 200	13 500	13 800	13 900	
22		% z ř. 23	11,2	4,8	3,6	3,1	3,1	3,0	2,8	3,1	2,9	2,7	2,6	2,5	2,4	
23	daně celkem	mil. Kč	268 803	292 831	327 444	356 548	363 869	389 500	416 907	433 820	463 119	490 200	520 500	553 100	590 500	631 800
24		% z ř. 23	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0,0
25		% z ř. 28	61,4	59,9	59,2	57,9	56,1	55,9	56,3	56,2	55,4	55,4	55,4	55,0	54,9	55,1
26	sociální a zdravotní pojistné	mil. Kč	168 814	195 844	226 052	258 929	284 727	307 813	322 978	338 443	372 926	395 200	419 600	452 800	485 000	514 700
27		% z ř. 28	38,6	40,1	40,8	42,1	43,9	44,1	43,7	43,8	44,6	44,6	44,6	45,0	45,1	44,9
28	daňové příjmy vč. pojistného	mil. Kč	437 617	488 675	553 496	615 477	648 596	697 313	739 885	772 263	836 045	885 400	940 100	1 005 900	1 075 500	1 146 500
29		% z ř. 28	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
30	hrubý domácí produkt	mil. Kč	1 020 000	1 183 000	1 381 000	1 567 000	1 679 900	1 839 100	1 902 300	1 984 800	2 157 800	2 270 000	2 406 000	2 576 000	2 771 000	2 981 000
31	daňová kvóta	% z ř. 23/ř. 30	26,4	24,8	23,7	22,8	21,7	21,2	21,9	21,9	21,5	21,6	21,6	21,5	21,3	21,2
32	pojistná kvóta	% z ř. 26/ř. 30	16,6	16,6	16,4	16,5	16,9	16,7	17,0	17,1	17,3	17,4	17,4	17,6	17,5	17,3
33	složená daňová kvóta	% z ř. 28/ř. 30	42,9	41,3	40,1	39,3	38,6	37,9	38,9	38,9	38,7	39,0	39,1	39,0	38,8	38,5

Pramen: MF CR (2002)

Poznámky:

- u daňových výnosů jde v letech 1993 až 2001 o skutečné výnosy, v letech 2002 až 2005 o predikce za předpokladu autonomního vývoje daňové soustavy, v roce 2006 je uveden pouze odhad celkových daňových příjmů
- u hrubého domácího produktu jde v letech 1993 až 1999 o definitivní údaje, v letech 2000 a 2001 o předběžné údaje, v dalších letech jde o predikce

Příloha 5: Tabulky s mezinárodním srovnáním

Mezní a průměrná sazba daně z příjmů plus pojistného svobodné osoby bez dětí v % z hrubé mzdy
rok 2001, členské státy OECD

	mezní sazby		průměrné sazby	
	67 % průměrné mzdy	100 % průměrné mzdy	67 % průměrné mzdy	100 % průměrné mzdy
Mexiko	8,9	15,7	-3,8	3,1
Korea	10,2	13,5	7,7	9,3
Řecko	15,9	28,5	15,9	18,1
Japonsko	17,3	21,6	15,2	16,2
Nový Zéland	21	33	18,8	19,6
Portugalsko	23	25	12,8	16,5
Slovensko	23,3	23,3	18,3	19,9
Irsko	24	26	10,3	16,9
Švýcarsko	24,1	29,9	18,6	21,4
Česká republika	25,6	30	21,1	23,1
Francie	26,6	33,6	20,9	27
Kanada	28,8	37,8	21,2	25,2
USA	29,5	29,5	22,2	24,6
Austrálie	31,5	31,5	18,9	23,1
Itálie	31,8	39,2	23,6	27,9
Lucembursko	31,8	40,7	19	24,8
Velká Británie	32	32	19	23,4
Španělsko	33,1	28,8	13	18,9
Turecko	33,4	33,4	29	30,4
Polsko	34,2	34,2	29,8	31,3
Norsko	35,8	35,8	25,5	29
Island	36,4	36,4	15,1	22,2
Rakousko	36,6	42,3	22,3	28,5
Švédsko	37,2	34,2	29,6	31,7
Maďarsko	40,5	68,5	29,1	34,3
Finsko	41,1	46,8	26,2	32,3
Dánsko	44,9	50,4	40,6	43,9
Nizozemsko	44,9	45	26,8	33
Německo	50,2	56,5	34,2	40,6
Belgie	53,7	55,1	34	41,6

Zdroj: OECD Taxing Wages 2000-2001, 2001 (převzato z MFČR 2002)

**Mezní a průměrná sazba daně z příjmů plus pojistného (zaměstnanec i zaměstnavatel)
svobodné osoby bez dětí v % nákladů práce
rok 2000, členské státy OECD**

	mezní sazby		průměrné sazby	
	67 % průměrné mzdy	100 % průměrné mzdy	67 % průměrné mzdy	100 % průměrné mzdy
Mexiko	16,9	26,7	9,9	15,4
Korea	17,6	20,7	15,2	16,5
Nový Zéland	21	21	18,7	19,5
Japonsko	25,1	28,9	23,1	24,1
Irsko	28,1	55,8	18,1	28,9
Austrálie	31,5	31,5	18,4	22,8
Švýcarsko	32,1	37,4	27	29,5
Řecko	34,3	44,1	34,3	36
USA	34,6	34,6	29	30,8
Kanada	34,8	45,9	26,8	31,3
Island	39	39	18	25
Portugalsko	39,4	40,2	30,4	33,5
Velká Británie	39,4	39,4	25,3	30,1
Lucembursko	41,6	49,5	30,4	35,5
Turecko	42,9	42,9	39,1	40,4
Norsko	43,1	43,1	34,2	37,2
Španělsko	43,7	45,5	32,8	37,6
Slovensko	44,4	44,4	40,7	41,9
Česká republika	44,9	48,1	41,6	43,1
Polsko	45,3	45,3	41,9	43
Itálie	50,2	55,6	43,3	46,7
Dánsko	50,7	50,7	41,2	44,4
Rakousko	51,9	56,4	40,1	44,9
Švédsko	53,6	51,3	47,9	49,5
Finsko	54,3	58,7	42,4	47,3
Nizozemsko	54,3	58,2	40,6	45,1
Maďarsko	56,3	56,3	50,1	52
Německo	60,2	65	46,5	51,8
Belgie	65,9	67	49,9	56,2
Francie	72,5	52,9	39,6	48,2

Zdroj: OECD Taxing Wages 2000-2001, 2001 (převzato z MFČR 2002)

Mezní a průměrná sazba daně z příjmů plus pojistného domácnosti o dvou ekonomicky aktivních osobách a dvou dětech v % z hrubé mzdy
rok 2001, členské státy OECD

	mezní sazby		průměrné sazby	
	100 % a 0 % průměrné mzdy	100 % a 67 % průměrné mzdy	100 % a 0 % průměrné mzdy	100 % a 67 % průměrné mzdy
Korea	13,5	13,5	8,5	8,4
Lucembursko	14	33,6	14	16,2
Mexiko	15,7	15,7	3,1	0,4
Japonsko	18,6	18,6	12	14,5
Francie	21,1	30,6	20,5	22,6
Portugalsko	23	23	11,2	13,4
Španělsko	23,2	28,8	9,9	14,3
Slovensko	23,3	23,3	17	18,1
Švýcarsko	23,7	29,4	16,6	19,5
Irsko	26	26	7,8	14,3
Řecko	28,5	28,5	18,3	17,4
USA	29,5	29,5	13,3	19,8
Nový Zéland	33	33	19,6	19,2
Turecko	33,4	33,4	30,4	29,9
Polsko	34,2	34,2	29,2	30,7
Švédsko	34,2	34,2	31,7	30,9
Norsko	35,8	35,8	26,1	27,6
Itálie	39,1	39,1	22,7	24,5
Rakousko	42,3	42,3	27	26,1
Kanada	42,8	42,8	21,2	23,7
Česká republika	43,2	25,6	17,2	19,8
Island	44,9	44,9	9,2	19,3
Dánsko	44,9	50,4	37,6	42,5
Nizozemsko	45	45	27,5	29,8
Finsko	46,8	46,8	32,3	29,9
Německo	49,7	53,2	18,8	31,3
Belgie	51	55,5	31	38,9
Austrálie	61,5	31,5	23,1	21,5
Maďarsko	68,5	68,5	25,6	27
Velká Británie	69,4	32	17,4	20

Zdroj: OECD Taxing Wages 2000-2001, 2001 (převzato z MFČR 2002)

Mezní a průměrná sazba daně z příjmů plus pojistného (zaměstnanec i zaměstnavatel) domácnosti o dvou ekonomicky aktivních osobách a dvou dětech v % nákladů práce rok 2000, členské státy OECD

	mezní sazby		průměrné sazby	
	100 % a 0 % průměrné mzdy	100 % a 67 % průměrné mzdy	100 % a 0 % průměrné mzdy	100 % a 67 % průměrné mzdy
Korea	20,7	20,7	15,8	15,8
Nový Zéland	21	21	15,5	19,1
Lucembursko	24,4	43,2	11,4	19,8
Japonsko	26,2	26,2	20,2	22,5
Mexiko	26,7	26,7	15,4	13,2
Švýcarsko	31,7	36,9	17,7	23,3
Irsko	36,2	36,2	15,5	21,8
Portugalsko	39,4	39,4	26,2	29
Španělsko	41,2	45,5	30,6	33,9
Turecko	42,9	42,9	40,4	39,9
Norsko	43,1	43,1	26,9	31,4
Francie	44,1	47,4	39,8	40,7
Řecko	44,1	44,1	36,1	35,4
Slovensko	44,4	44,4	29,8	36,7
Dánsko	45,2	50,7	31	39,1
Polsko	45,3	45,3	38,2	42,6
Island	47,1	47,1	2	18,6
Nizozemsko	48,1	58,2	35,5	40,1
Kanada	50,5	50,5	21,4	27,9
Švédsko	51,3	51,3	42,9	44,9
USA	54,1	34,6	21,3	26,7
Itálie	55,6	55,6	36,5	43,7
Maďarsko	56,3	56,3	39,5	43,8
Rakousko	56,4	56,4	29,5	34,5
Česká republika	57,9	44,9	25,2	37,1
Finsko	58,7	58,7	39,9	40,9
Německo	60,1	62,5	33,3	44
Austrálie	61,5	31,5	13,5	18,2
Belgie	63,9	67,3	40,5	49,4
Velká Británie	72,7	39,4	21,4	24,3

Zdroj: OECD Taxing Wages 2000-2001, 2001 (převzato z MFČR 2002)

Nejvyšší mezní složená sazba odvodového zatížení příjmů
rok 2000
členské státy OECD

Nový Zéland	39
Mexiko	40
Polsko	40
Velká Británie	40
Česká republika	40,5
Maďarsko	41,5
Korea	44
Portugalsko	46,6
Irsko	48
USA	48,22
Austrálie	48,5
Kanada	48,6
Island	48,64
Španělsko	48,8
Turecko	49,5
Rakousko	50
Japonsko	50
Itálie	50,8
Švýcarsko	50,98
Norsko	55,3
Německo	56,6
Švédsko	58,12
Lucembursko	59,15
Nizozemsko	60
Finsko	61,8
Francie	62,9
Dánsko	63,3
Belgie	66,1
Řecko	údaj není k dispozici

Zdroj: *The OECD Tax Database, 2001 (převzato z MFČR 2002)*

Nejvyšší mezní sazba daně z příjmů právnických osob
rok 2000
členské státy OECD

Maďarsko	18 ¹⁾
Irsko	24
Slovensko	25 ¹⁾
Norsko	28
Švédsko	28
Polsko	28 ¹⁾²⁾
Finsko	29
Švýcarsko	29,4
Island	30
Velká Británie	30
Korea	30,8
Česká republika	31¹⁾
Dánsko	32
Nový Zéland	33
Rakousko	34 ¹⁾
Mexiko	35
Nizozemsko	35
Portugalsko	35,2
Španělsko	35,8
Austrálie	36
Itálie	37
Německo	38,65 ¹⁾
USA	39,5
Lucembursko	39,6
Belgie	40,2
Japonsko	40,9
Francie	41,7
Kanada	43,4
Turecko	44,055
Řecko	údaj není k dispozici

¹⁾ Rok 2002

²⁾ V Polsku stanoví zákon i výši sazeb pro další léta. Pro rok 2003 je to 24 % a pro rok 2004 je to 22 %.

Zdroj: The OECD Tax Data Base, 2001 (převzato z MFČR 2002)

Sazby daně z přidané hodnoty

K 1. 5. 2002, státy Evropské unie a Česká republika

	základní sazba v %	snížené sazby v %		
		1.	2.	3.
Lucembursko	15	12	6	3
Německo	16	7	-	-
Španělsko	16	7	4	-
Portugalsko	17	12	5	-
Velká Británie	17,5	5	0	-
Řecko	18	8	4	-
Nizozemsko	19	6	-	-
Francie	19,6	5,5	2,1	-
Itálie	20	10	4	0
Rakousko	20	12	10	-
Irsko	21	12,5	4,3	0
Belgie	21	12	6	0
Česká republika	22	5	-	-
Finsko	22	17	8	0
Dánsko	25	0	-	-
Švédsko	25	12	6	0

Zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the EC, DOC/2908/2002 - EN (převzato z MFČR 2002)