

**Vliv nominální sazby daně
z příjmů fyzických osob na
progresi efektivního zdanění
příjmů fyzických osob v zemích
Evropské unie**

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Doc. Ing. Petr David, Ph.D.

Bc. Petra Váňová

Brno 2015

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucímu mé diplomové práce doc. Ing. Petrovi Davidovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady, připomínky a náměty a také za velmi vstřícný přístup. Mé poděkování patří také Mag. Alfredovi Fallerovi z ministerstva financí Rakouské republiky za cenné rady o systému daně z příjmů fyzických osob v Rakouské republice. Stejně tak bych chtěla poděkovat paní Aldoně Migza-Rawsce z ministerstva financí Polské republiky za rady v oblasti systému daně z příjmů fyzických osob v Polské republice.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Vliv nominální sazby daně z příjmů fyzických osob na progresi efektivního zdanění příjmů fyzických osob v zemích Evropské unie**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 22. května 2015

Abstract

Váňová, Petra. The influence of the nominal rate of personal income tax on the progressivity of the effective taxation of personal income in the European Union. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2015.

The thesis deals with influence of different types of nominal rate of personal income tax on the progressivity of effective taxation of different types of taxpayers in the member states of the European Union. The thesis is conceived for the year 2012. The first part of the thesis presents views of the economists on the progressivity of taxation. Next part contains a summary of scholarly literature that deals with effective taxation, tax progressivity and influence of individual elements of a personal income tax system on the effective taxation. The own work deals at first with research of effective taxation and progressivity of effective taxation in selected individual states of the European Union, which are: the Republic of Bulgaria, the Czech Republic, the Republic of Latvia, the Republic of Poland and the Republic of Austria. This part describes how individual elements of the personal income tax system affect effective taxation and its progressivity. Second part of the own work is focused on comparison of the effective taxation and its progressivity across the selected countries.

Keywords

Personal income tax, effective taxation, progressivity of effective taxation, progressive tax rate, flat tax rate.

Abstrakt

Váňová, Petra. Vliv nominální sazby daně z příjmů fyzických osob na progresi efektivního zdanění příjmů fyzických osob v zemích Evropské unie. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Diplomová práce se zabývá vlivem různých typů nominálních sazeb daně z příjmů fyzických osob na progresi efektivního zdanění u různých typů poplatníků v zemích Evropské unie. Práce je koncipována pro rok 2012. V práci je nejprve uveden přehled názorů ekonomů na progresivitu zdanění. Další část práce obsahuje souhrn odborné literatury zabývající se efektivním zdaněním, daňovou progresivitou a vlivem jednotlivých prvků systému daně z příjmů fyzických osob na efektivní zdanění. Vlastní práce se zabývá nejprve průzkumem efektivního zdanění a progresivity efektivního zdanění v jednotlivých zvolených státech Evropské unie, kterými jsou: Bulharská republika, Česká republika, Lotyšská republika, Polská republika a Rakouská republika. V rámci této části je popsáno, jak jednotlivé prvky systému daně z příjmů fyzických osob ovlivňují efektivní zdanění a jeho progresivitu. Druhá část vlastní práce je zaměřena na komparaci efektivního zdanění a jeho progresivity napříč zvolenými zeměmi.

Klíčová slova

Daň z příjmů fyzických osob, efektivní zdanění, progresivita efektivního zdanění, progresivní daňová sazba, lineární daňová sazba.

Obsah

1	Úvod	13
2	Cíl práce	14
3	Vývoj názorů na zdanění příjmu	15
3.1	Progresivní zdanění.....	15
3.2	Proporcionální zdanění	18
3.3	Výše daňové sazby	22
4	Efektivní zdanění a jeho progresivita	25
4.1	Vybrané aplikace ukazatelů efektivního zdanění a daňové progresivity	25
4.2	Mezinárodní srovnání efektivního zdanění a daňové progresivity	29
4.3	Distribuce daňové povinnosti lineární vs. progresivní sazby	31
4.4	Porušení daňové progresivity a horizontální spravedlnosti	31
5	Charakteristika daně z příjmů fyzických osob a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění	33
5.1	Bulharská republika	33
5.1.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	33
5.1.2	Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.....	34
5.1.3	Výpočet celkového odvodu	35
5.2	Česká republika	36
5.2.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	36
5.2.2	Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.....	39
5.2.3	Výpočet celkového odvodu	40
5.3	Lotyšská republika.....	41
5.3.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	41
5.3.2	Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.....	42
5.3.3	Výpočet celkového odvodu	42
5.4	Polská republika.....	43
5.4.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	43

5.4.2	Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.....	45
5.4.3	Výpočet celkového odvodu	45
5.5	Rakouská republika.....	46
5.5.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	46
5.5.2	Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.....	51
5.5.3	Výpočet celkového odvodu	51
6	Metodika	53
7	Efektivní zdanění a progresivita efektivního zdanění v zemích Evropské unie	61
7.1	Bulharská republika.....	61
7.1.1	Model se zanedbáním některých prvků systému	62
7.2	Česká republika	64
7.2.1	Bezdětný poplatník.....	64
7.2.2	Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	66
7.2.3	Sezdaný poplatník vyživující dvě děti.....	68
7.2.4	Srovnání poplatníků	69
7.2.5	Model se zanedbáním některých prvků systému	70
7.3	Lotyšská republika.....	73
7.3.1	Bezdětný poplatník.....	73
7.3.2	Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	75
7.3.3	Sezdaný poplatník vyživující dvě děti.....	76
7.3.4	Srovnání poplatníků	77
7.3.5	Model se zanedbáním některých prvků systému	78
7.4	Polská republika.....	80
7.4.1	Bezdětný poplatník.....	80
7.4.2	Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	82
7.4.3	Sezdaný poplatník vyživující dvě děti.....	83
7.4.4	Srovnání poplatníků	84
7.4.5	Model se zanedbáním některých prvků systému	85
7.5	Rakouská republika.....	88
7.5.1	Bezdětný poplatník.....	88

7.5.2	Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě.....	92
7.5.3	Sezdaný poplatník vyživující dvě děti.....	94
7.5.4	Srovnání poplatníků	97
7.5.5	Model se zanedbáním některých prvků systému	98
8	Mezinárodní komparace efektivního zdanění a progresivity efektivního zdanění	102
8.1	Bezdětný poplatník.....	102
8.2	Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	107
8.3	Sezdaný poplatník vyživující dvě děti.....	113
9	Diskuse	119
10	Závěr	122
11	Literatura	125
12	Seznam grafů	131
13	Seznam tabulek	134
A	Nominální daňové sazby v zemích Evropské unie	
B	Rovnice a směrnice funkcí ETR – Bulharská republika	
C	Rovnice a směrnice funkcí ETR – Česká republika	
D	Rovnice a směrnice funkcí ETR – Lotyšská republika	
E	Rovnice a směrnice funkcí ETR – Polská republika	
F	Rovnice a směrnice funkcí ETR – Rakouská republika	
G	Progresivita průměrné sazby v jednotlivých zemích	
H	Mezinárodní srovnání progresivity efektivního zdanění – bezdětný poplatník	
I	Mezinárodní srovnání progresivity efektivního zdanění – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	
J	Mezinárodní srovnání progresivity efektivního zdanění – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	

K Progresivita ETR v České republice a Rakouské republice – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

1 Úvod

Předmětem současné veřejné diskuse bývá nominální daňová sazba daně z příjmů fyzických osob. Přičemž bývá diskutována jak její výše, tak i progresivita. Méně často je však již diskutována problematika dalších prvků daňového systému, jako jsou daňové odpočty, nezdanitelné části základu daně, osvobození od daně či slevy na dani. Naproti tomu veřejnost sazbám sociálního a zdravotního pojištění či výši a uplatnění maximálních vyměřovacích základů z pravidla nevěnuje větší pozornost. Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění jsou však nezanedbatelnou součástí odvodového systému všech zemí, které snižují disponibilní důchod poplatníků.

Jednoznačný názor na progresivitu zdanění nepanuje ani mezi odbornou ekonomickou veřejností. Zastánci proporcionalního zdanění vidí progresivní zdanění jako nespravedlivé vůči majetným. Argument k ospravedlnění proporcionalního zdanění bývá například tvrzení, že vyšší uvalená daň na bohaté, je trest za jejich usilovnější práci. Někteří také vidí progresivní zdanění jako demotivující. Zastánci progresivního zdanění se naproti tomu domnívají, že by měli být majetnější solidární s chudými, čili by měli platit vyšší daně, což přispívá k větší příjmové rovnosti a umožňuje přerozdělování. Tito ekonomové vidí naopak proporcionalní zdanění jako nespravedlivé vůči chudší skupině obyvatel. V neposlední řadě je progresivní zdanění ospravedlňováno díky své schopnosti snižovat výkyvy ekonomiky.

Ještě komplikovanější je otázka progresivity zdanění na politické úrovni, kde politici často sledují své vlastní zájmy a usilují o znovuzvolení. Pravdou však zůstává, že většina zemí v dnešní době preferuje progresivní systém daně z příjmů, což dokládají také slova Vermeenda a kol. (2008), který uvádí, že všechny rozvinuté země mají progresivní strukturu daně z příjmů zaměřenou na přerozdělování zdrojů.

Na otázku progresivity zdanění tedy nepanuje jednoznačný názor. Navíc nominální daňová sazba není jednoznačným ukazatelem progresivity výsledného zdanění. Jak uvádí Maková (2007), nominální daňová sazba o skutečné míře zdanění vypovídá málo, musí být totiž zohledněny nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky, slevy na dani a také osvobození od daně. Pro komparaci daňových poměrů poplatníků v jednotlivých státech je tedy lepší používat relativní ukazatele, kterými jsou daňové zatížení poplatníka s násobkem průměrné mzdy, nejruznější výpočty efektivní sazby daně a také měření daňové progresivity.

Ačkoli otázka progresivity zdanění nebyla do dnešní doby vyřešena, není progresivní zdanění nijak novou záležitostí. Jak uvádí Seligman (1894), první příklad progresivního zdanění, který je znám, se nacházel již době Solona (*640 př. n. l., †560 př. n. l.) v Aténách. Jednalo se o přímou daň z majetku, která byla vybírána na základě produkce. Tato progresivní daň byla založena na rozdělení občanů do tříd dle Solona. Jak uvádí například Široký (2008), první důchodová daň vznikla v roce 1799 v Anglii. Výše této daně byla stanovena například dle počtu dětí, druhu povolání a rodinného stavu poplatníka. Zde se tedy v oblasti důchodových daní začaly objevovat jisté výjimky ze zdanění, které mohly způsobovat progresi systému.

2 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zjistit, jak různé typy nominálních sazeb daně z příjmů fyzických osob ovlivňují progresi efektivního zdanění u různých typů poplatníků v zemích Evropské unie. Cíle bude dosaženo na základě zkoumání řad efektivního zdanění pro různé výše příjmů a různé typy poplatníků.

Pro splnění cíle práce je nutné vybrat země Evropské unie a poplatníky, u nichž bude průzkum proveden. Výběry budou provedeny na základě objektivních kritérií.

Dalším podstatným úkolem je stanovit příjmové intervaly. Intervaly budou stanoveny tak, aby co nejlépe dopomáhaly k naplnění cíle práce.

Pro dosažení cíle práce je nutné splnit několik dílčích cílů. Prvním z nich je provedení průzkumu efektivního zdanění a progresivity efektivního zdanění v jednotlivých zvolených státech Evropské unie. Přičemž je úkolem vysvětlit, jak jednotlivé prvky systému daně z příjmů fyzických osob ovlivňují efektivní zdanění a jeho progresivitu. Dále bude provedeno srovnání efektivního zdanění a progresivity efektivního zdanění mezi jednotlivými zvolenými poplatníky.

Dalším dílčím cílem je mezinárodní srovnání efektivního zdanění a progresivity efektivního zdanění.

Pro dosažení cíle práce jsou stanoveny tři výzkumné otázky:

- **Mohou země s vyšší nominální sazbou daně z příjmů fyzických osob vykazovat nižší efektivní zdanění?**
- **Mohou být země s progresivní nominální sazbou daně charakteristické nižší progresí efektivního zdanění než země s rovnou nominální daňovou sazbou?**
- **Mohou země s vyšší progresí nominální daňové sazby vykazovat nižší progresi efektivního zdanění než země s méně progresivní nominální daňovou sazbou?**

U druhé a třetí výzkumné otázky bude zjišťováno, zda je možné odpovědět kladně jak v případě intervalů, kde došlo ke změně nominální daňové sazby, tak i v případě intervalů, kde se nominální sazba daně nezměnila. V případě třetí výzkumné otázky bude posuzována změna nominální daňové sazby jen v rámci daného intervalu a stejně tak bude posuzována i celková změna nominální sazby daně v celé škále příjmů.

3 Vývoj názorů na zdanění příjmu

Progresivitou zdanění se zabývají ekonomové a myslitelé již od pradávna. Někteří hovoří ve prospěch progresivního zdanění, jiní ho naopak odmítají. Zmíněnou problematikou se zabývá tato kapitola, která je zaměřena na progresivitu příjmových daní.

Daně je možné třídit z různých úhlů pohledu. Jedním ze způsobů třídění daní je třídění podle stupně progresse, které je pro tuto práci velmi zásadní. Kubátová (2010) uvádí, že třídění daní podle stupně progresse je velmi důležité pro spravedlnost daní. Vysvětluje, zda platí relativně větší daň bohatí, nebo chudí. Dle autorky se u proporcionalní daně se změnou důchodu nemění míra zdanění¹. V případě daně progresivní s růstem důchodu roste míra zdanění. Naopak při regresivní dani míra zdanění s růstem důchodu klesá.

Spravedlnost je jednou ze základních otázek zdanění. Mezi principy spravedlivého zdanění patří princip prospěchu a princip platební schopnosti. Kubátová (2010) uvádí, že dle principu prospěchu mají být jedinci zdaněni právě dle prospěchu, který mají z veřejných výdajů umožněných daněmi. Dle principu platební schopnosti mají být jedincům uloženy daně dle jejich schopnosti tyto daně platit. Autorka dále uvádí dva základní koncepty, z nichž vychází spravedlnost zdanění dle principu platební schopnosti. Těmito koncepty jsou horizontální a vertikální spravedlnost. Horizontální spravedlnost znamená, že dva občané, kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně, by také měli platit stejnou daň. Spravedlnost vertikál říká, že poplatník, který je na tom v relevantních aspektech lépe, by měl platit vyšší daň. Ordover (2014) dále uvádí, že vertikální spravedlnost požaduje, aby bohatší platili procentuálně více, což vede k progresivním daňovým sazbám.

3.1 Progresivní zdanění

Progresivitou zdanění se zabývala Německá historická škola. Široký (2008) uvádí, že Adolph Wagner (*1835, †1917), představitel této školy, navrhuje zavést progresivní sazbu daně a dále zavést nejrůznější osvobození nízkých příjmů. Dále také upřednostňuje přímé daně před nepřímými. Wagner (1887) navrhoval oddělit běžné daňové příjmy od těch orientovaných na zajištění blahobytu. Běžné daňové příjmy by měly financovat běžnou státní aktivitu, u které však musí být vidět její růst. Příjmy určené na zajištění blahobytu se týkají činností, které vyžadují redistribuci, proto Wagner předpokládá progresivní zdanění. Zavedení progresivního zdanění je dle něj podstatné pro spolupráci mezi vyššími a nižšími třídami.

Kubátová (2010) uvádí, že představitelé Cambridgeské školy tvrdí, že rovnou mezní obětí všech je dosaženo taktéž celkové minimální oběti. Z tohoto důvodu vidí potřebu progresivního zdanění, jelikož mezní užitečnost statku klesá s jeho množstvím. Představitel této školy Arthur Cecil Pigou (*1877, †1959) považoval za cestu ke společenskému blahobytu rovnější rozdělení důchodů, a to prostřednic-

¹ Mírou zdanění je myšlen podíl zaplacené daně poplatníkem na jeho příjmu.

tvím rovné marginální oběti a nejmenší úhrnné oběti, což vede k požadavku progresivního zdanění.

Dalším důležitým představitelem Cambridgeské školy zabývající se progresivitou zdanění je Francis Ysidro Edgeworth (*1845, †1926). Dle Širokého (2008) je Edgeworth zakladatelem principu utilitárního blahobytu, tento princip ho zavedl k utilitářskému přístupu ke zdanění, který říká, že daně by měly vyrovnávat rozdíly v užitečích z příjmu jednotlivců. Edgeworth vychází z předpokladu, že mezní důchod má vyšší užitek pro osoby s nízkými příjmy. Vrovnání rozdílných příjmů díky zdanění maximalizuje společenský užitek, jelikož snížení užitku osoby, které bylo zdaněním ubráno, je více než kompenzováno zvýšením užitku osoby, které je naopak přidáno. Z Edgeworthovy teorie však plyne, že by zdanění muselo být silně progresivní, jelikož rozdíly v užitečích z příjmů jsou často značné.

Otázkou progresivního zdanění se zabýval také Karel Engliš (*1880, †1961). Svirák (1995) uvádí, že dle Engliše musí být při určování daní rozhodující snaha o maximalizaci užitku a minimalizaci škod, tak jak je to známo z teorie mezního užitku. Užitek přitom Engliš míní „přírůstek na životě, zdraví a kultuře národa“ a naopak škodou „újem na životě, zdraví a kultuře národa“. Dle Engliše však důsledné uplatnění teorie mezního užitku způsobuje u daní velmi ostrou progresi, která by způsobila nepřímou škodu na chodu hospodářství.

Za zřejmě nejznámějšího zastávce progresivního zdanění lze považovat Johna Maynarda Keynesa (*1883, †1946). Široký (2008) uvádí, že dle Keynesa mají být dostatečné vládní příjmy získány vyšším a progresivnějším zdaněním důchodů jednotlivců, přičemž se má brát ohled na sociálně slabé skupiny. Dle Holmana (2005) se Keynes rovněž zabýval dosahováním plné zaměstnanosti, k jehož dosažení viděl tři cesty. První se zabývala rozdělováním důchodů, druhou možností je ovlivňování sklonu k investicím prostřednictvím měnové politiky a třetí způsob jsou poté vládní výdaje. Rozdělování důchodů zahrnuje progresivní zdaňování důchodů, které by vedlo ke zvýšení sklonu ke spotřebě, jelikož bohatší vrstvy mají sklon ke spotřebě nízký a vysoký sklon k úsporám. Z uvedeného plyne, že Keynes doporučoval, aby právě bohatším vrstvám byly ubrány progresivním zdaněním jejich finanční prostředky a ty byly následně přerozděleny chudším, aby tím došlo ke zvýšení sklonu ke spotřebě a tím ke zvýšení zaměstnanosti. Keynes se rovněž zabýval problematikou vestavěných stabilizátorů, kterými jsou právě progresivní daňové sazby. Kubátová (2010) uvádí, že Keynes podporoval progresivní zdanění, které spolu se systémem sociálního zabezpečení odčerpává ze soukromého sektoru větší podíl důchodů právě v době expanze než v době ekonomického útlumu. Působením progresivního zdanění tedy dochází k útlumu ve výkyvech v efektivní poptávce.

Otázkou zdanění a stability se zabývali také autoři Blum a Kalven (1952), kteří hovoří ve prospěch progresivního zdanění. Tito autoři zmiňují, že je vhodné, aby státy v dobách deflace hospodařili s deficitem, jelikož tím podpoří kupní sílu obyvatel, naopak v dobách inflace je vhodné hospodařit s přebytkem a tím snižovat agregátní poptávku. Progresivní zdanění posouvá deficity a přebytky správným směrem. Dále autoři uvádějí, že výběr daní úzce souvisí s ekonomickou aktivi-

tu. V případě progresivní sazby daně se v případě poklesu ekonomické aktivity, kdy se sníží příjmy poplatníků, sníží průměrná efektivní sazba daně, jelikož poplatníci z vyšších daňových pásem přejdou do nižších daňových pásem. Naproti tomu v době růstu ekonomické aktivity se poplatníci začnou přesouvat do vyšších daňových pásem a tím vrostou efektivní zdanění.

V průběhu let se řada ekonomů zabývala také modely optimálního zdanění. Jedním takovým je model optimálních daní Jamese Alexandera Mirrleese (*1936). James Mirrlees (1971) uvádí, že marginální sazba daně by měla ležet mezi 0 a 1. Kubátová (2009) píše, že východiskem Mirrleesova optimalizačního modelu je asymetrická informovanost. V případě zdanění nemá vláda dostatečné informace o produktivitě pracovníků a nemůže jim tak uvalit daň spravedlivou, na základě platební schopnosti, a současně efektivní. Vláda tedy musí uložit daň na základě jiných faktorů, kterými může být například důchod. Naproti tomu daňoví poplatníci, aby se vyhýbali placení daní, skrývají svou produktivitu. Možným přístupem k efektivnímu zdanění je pak v takovém případě princip odhalení preferencí jednotlivců, kdy se uloží vyšší daňová sazba právě na střední příjmovou třídu a v posledním daňovém pásmu je sazba nulová. Pavel Kohout (2007) k této problematice dále dodává, že dle Mirrleesovy teoretické práce od určitého příjmu optimální mezní sazba daně klesala asymptoticky k nule. Z uvedeného nevyplývá, že by nejbohatší lidé neměli platit žádné daně. Od určitého příjmu má však být mezní sazba daně nulová. Tento způsob zdanění má totiž pobídkový efekt, jelikož ti, kteří se dostanou do nejvyššího příjmového pásma, zaplatí dost již na dani v nižších pásmech.

Rothbard (2005a) uvádí, že hlavní body kritiky progresivní daně, kterou odmítají zejména konzervativní ekonomové, říkají, že progresivní daň snižuje úspory komunity, snižuje motivaci pracovat a vydělávat. Proti těmto argumentům autor staví názor, že nejen progresivní daň, ale také proporcionální daň trestá schopné lidi a také lidi, kteří více spoří. Je sice pravdou, že proporcionální zdanění s rostoucím úsilím neuvahuje na lidi vyšší daň, ale proporcionální zdanění se zvyšujícím se příjmem ukládá na lidi vyšší daňové břímě, čímž také omezuje motivaci k tvorbě výdělku a spoření. Dle autora argument, že progresivní daň odrazuje lidi od spoření, není také zcela správný, jelikož spoření si nezaslouží větší pozornost než spotřeba. Pokud by konzervativní ekonomové chtěli podporovat úspory, museli by uvalit větší daňové břemeno na chudé a podporovat bohaté.

Z jiného úhlu pohledu se na optimální zdanění dívali autoři Waller a Roa (2010), kteří zkoumali vazbu mezi daňovou progresivitou a ekonomickou stabilitou v rozvíjejících se ekonomikách. Jejich analýza se však zaměřila na progresivní daňovou politiku, nikoli na progresivitu efektivního zdanění. Autoři přijímají fakt, že politici mohou ovlivňovat nominální daňovou sazbu, avšak kontrola efektivního zdanění je jen nepatrná. Tito autoři došli k závěru, že progresivní daňová sazba může přispět k větší ekonomické stabilitě, a to z toho důvodu, že progresivní daň přispívá k větší rovnosti příjmů a také podporuje proticyklickou fiskální politiku. Autoři uvádějí, že vestavěné stabilizátory, kterými právě progresivní sazby daní jsou, mohou v období expanze zvyšovat veřejné úspory, naproti tomu odčerpávají soukromé úspory, čímž se zabraňuje spekulativnímu boomu. Progresivní daňová

politika by dále mohla přispívat k větší rovnosti příjmů a tím k větší stabilizaci. Rovnější redistribuce příjmů by mohla stabilizovat domácí poptávku, za předpokladu, že lidé s nižšími příjmy mají větší sklon ke spotřebě.

3.2 Proporcionální zdanění

Jak uvádějí Jackson a Brown (2003) pojetí přístupu platební schopnosti pochází z děl Adama Smithe (*1723, †1790) a Johna Stuarta Milla (*1806, †1873). Adam Smith (2001) píše: „V každém státě měli by poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají. Výdaje na správu státu jsou pro jednotlivé příslušníky velkého národa asi totéž, co výdaje na správu velkého panství pro všechny ty, mezi něž je rozpachtováno a kteří musí na tyto výdaje přispívat podle toho, na jak velké části toho panství hospodaří.“ Jackson a Brown (2003) uvádějí, že Smith však nebyl důsledný, jelikož dle jeho slov věřil také v princip prospěchu ze zdanění. K této problematice Rothbard (2005a) dále uvádí, že u Smithe došlo ke zmatení pojmů „schopnost platit“ a „prospěch“. Někteří autoři se dle Rothbarda domnívali, že prospěch, který lidé z vládních výdajů získávají, je v poměru k jejich příjmu, jiní naopak zastávali názor, že prospěch od státu je více než proporcionální k příjmům, a proto obhajovali progresivní daň z příjmů. Někteří autoři současné literatury o daňových teoriích taktéž uvádějí, že Smith byl zastáncem proporcionálního zdanění², jiní naopak zmiňují, že Smith obhajoval zdanění progresivní³. Jak je patrné, sám Smith (2001) byl zastáncem progresivního zdanění: „Není nijak nerozumné, aby bohatí přispívali na veřejné výdaje ne jen v poměru k jejich příjmům, ale o něco více než v tomto poměru.“

Jak je patrné ze slov Johana Stuarta Milla (1909), nebyl zastáncem principu prospěchu, jelikož říká, že pokud bychom chtěli odhadnout výši výhod, které různí lidé získávají od státu, měli bychom vzít v úvahu, kdo bude trpět nejvíce, pokud tato ochrana zanikne. Nejvíce dle Milla budou trpět ti, kteří jsou duševně či tělesně nejslabší. Nejvíce nepostradatelná je ochrana vlády právě pro ty, kteří jsou nejméně schopni se postarat sami o sebe. Tito lidé by měli odvést nejvyšší část svého důchodu. Z uvedeného je patrné, že by v tomto případě muselo být zdanění regresivní. Jak již bylo uvedeno výše, Mill byl zastáncem principu platební schopnosti. Jak píše Kubátová (2010), Mill dále zastával princip rovné oběti, což znamená, že všichni občané mají daní utrpět stejnou újmu, i když mají jiné příjmy. Mill dále předpokládá, že od určitého daněprostého minima by měly být důchody zdaněny proporcionálně, jelikož vyšší důchody jsou dány usilovnou prací. Při použití progresivní daňové sazby by tedy byly důchody zdaněny nespravedlivě a zdanění by mělo destimulační účinek. I v tomto případě se můžeme setkat s odlišnými interpretacemi Millových myšlenek, neboť v některých případech současná literatura

² Jako zastánce proporcionálního zdanění vidí Smithe například Rothbard (2005), dále Zubal'ová a kol. (2012).

³ Kubátová (2010), Jackson a Brown (2003) uvádí, že Smith zastával progresivní zdanění.

zabývající se daňovými teoriemi uvádí, že Mill byl propagátorem progresivního zdanění⁴, v jiných dílech se naproti tomu dočteme, že Mill obhajoval zdanění proporcionální⁵. K této nejednoznačnosti mohlo dojít právě z důvodu, že Mill požadoval proporcionální zdanění až od určitého daněprostého minima. Tuto skutečnost dokládají i slova Rothbarda (2005b), který uvádí, že Mill prosazoval takovou formu zdanění, kdy by důchody nutné k zajištění základních životních potřeb nepodléhaly zdanění vůbec a teprve důchody přesahující tuto minimální hranici by byly zdaněny proporcionální sazbou daně. Sám Johan Stuart Mill (1909) říká, že zdanit vyšší příjmy vyšším procentem než nižší, je ukládání sankcí na lidi za to, že pracovali tvrději a uspořili více než ostatní.

Milton Friedman (*1912, †2006), jeden z nejvýznamnějších představitelů Chickagské školy, navrhl zavést negativní důchodovou daň. Dle Širokého (2008) by Friemanem navrhovaná daň měla sloučit osobní důchodovou daň a poskytované transfery. Tento koncept vychází ze situace, kdy by vláda každému občanovi garantovala určitý minimální důchod a teprve důchod přesahující tuto hranici by se stal předmětem daně. Jak uvádí Holman (2005), negativní důchodová daň by dle Friedmana měla nahradit složité sociální programy. Sociálně slabé rodiny by měly dostávat jednu platbu právě v podobě negativní daně. Tato daň by se snižovala, jakmile by rodina získala dodatečný příjem z práce.

Na Keynesovu teorii, podle které progresivní zdanění snižuje úspory obyvatel, navázal Paul E. Smith (1964), který zkoumal vliv progresivity daňové sazby na úspory. Tento autor empirickým výzkumem prokázal, že zvýšení míry progresive sazby daně z příjmů fyzických osob má tendenci snížit úspory jednotlivců a poměr úspora ku příjmu. Není však jasné, zda je tento vliv přímý, nebo je nepřímý prostřednictvím výše daňových plateb. Z tohoto důvodu autor analýzu dále rozšířil a zjistil, že přímá negativní korelace mezi individuálními úsporami a změnou v sazbě daní z příjmů není tak značná. Smith vyloučil přímý vliv změny progresive daňové sazby na soukromé úspory. Uvedl však, že změna úspor je možná v důsledku změny daňových plateb. Změny v progresivitě daňové sazby, které zanechávají daňovou povinnost konstantní, by dle něj neměly být zahrnovány do stabilizační politiky.

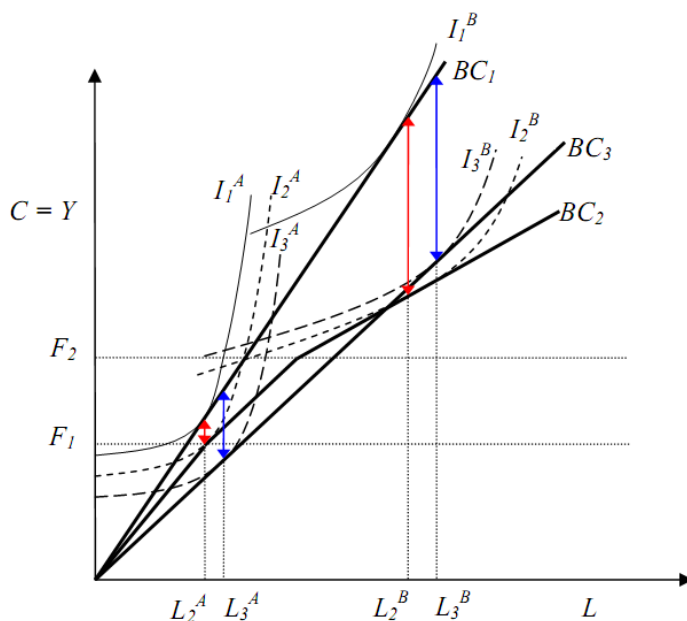
Manwell (1967) dále uvádí některé názory proti progresivnímu zdanění. Prvním argumentem proti progresivnímu zdanění je, že odrazuje od hromadění bohatství a výroby a podporuje vkládání bohatství do rizikových podniků, což vede k poklesu inovací. Progresivní zdanění umožňuje redistribuci. Redistribuce je však nedemokratická v ekonomickém systému založeném na volném fungování trhu. Progresivní zdanění také odrazuje jednotlivce od produkce. Autor dále uvádí, že progresive komplikuje správu daňového systému a motivuje lidi k neproduktivním činnostem, kterými se mohou vyhýbat placení daní. Systém progresivního zdanění je také politicky nezodpovědný, neboť určitá skupina lidí je vystavena větší daňové zátěži oproti druhé skupině lidí, která tuto zátěž nesdílí. Autor sám však uvádí, že

⁴ Jako zastávce progresivního zdanění vidí Milla například Široký (2008), Zubaľ'ová a kol. (2012).

⁵ Tento názor nalezneme například u Jacksona a Browna (2003) či Kubátové (2010).

tyto argumenty nejsou zcela průkazné. Další argument proti progresivnímu zdanění, který Manwell uvádí je, že není prokázáno, že by lidé s většími příjmy také požívali větší výhody od státu. Naopak sociální programy jsou důkazem toho, že lidé s nižšími příjmy získávají od státu větší kompenzace.

Problematikou optimálního zdanění a ochotou pracovat se zabýval Salí a kol. (2003), který uvádí, že lineární daň se vyznačuje jednoduchostí a tedy nízkými administrativními náklady. Vlivem své jednoduchosti nevytváří tlak na přechod poplatníků mezi daňovými pásmy úpravou jejich příjmů. Velká část daňových systémů s lineární sazbou daně je doplněna o plošnou dotaci, což je záporná paušální daň, čímž daňový systém získává progresivní charakter. Vliv plošné dotace způsobuje deformace, neboť snižuje nabídku práce osob, které plošnou dotaci získávají. Argumentem pro aplikace progresivní daně je její schopnost větší redistribuce v důsledku vyšší progresse. Vlivem nerovnosti mezní daňové míry hrozí přesun poplatníků s vysokými příjmy do pásem s nižšími mezními daňovými sazbami. Tento přechod je možný snížením výkonnosti, přesunutím aktivit do oblastí s menším zdaněním, neproduktivním vynakládáním zdrojů pro skrytí příjmů a také přechodem na nelegální ekonomiku. Celkový daňový příjem při použití progresivní sazby daně může být nižší než u lineární daně. K tomu dojde v případě, že lidé s vysokými příjmy sníží svou nabídku práce při zvýšení míry zdanění více, než o kolik lidé s nízkými příjmy nabídku práce zvýší. Uvedené autor dokládá také grafem č. 1.



Graf č. 1 Lineární a progresivní zdanění

Zdroj: Salí, Schneider, Zápál (2003)

BC_1 znázorňuje rozpočtové omezení bez daňové zátěže, BC_2 zobrazuje omezení při progresivním zdanění a BC_3 rozpočtové omezení při lineární dani. BC_2 je při nízkých

kých příjmech nad křivkou BC_3 , při vysokých příjmech je tomu právě naopak. Dále platí $L_3^A \succ L_2^A$ a $L_3^B \succ L_2^B$. Vyšší objem práce je tedy nabízen při lineárním zdanění. Barevné úsečky zobrazují daňové příjmy. Jak je vidět, daňové příjmy jsou vyšší u lineárního zdanění (modré úsečky) než při progresivním zdanění (červené úsečky). Lineární zdanění má menší deformativní účinky než progresivní zdanění. Zdá se tedy výhodnější používat lineární daňovou sazbu.

Bird a Zolt (2005) naproti tomu uvádějí nevýhody progresivního daňového systému, přičemž se zaměřili zejména na rozvojové země. Progresivní daňový systém s sebou dle těchto autorů přináší vyšší náklady, a to jak administrativní, politické, ekonomické tak i náklady příležitosti. Rozvojové země také často přijaly model progresivního zdanění od rozvinutých zemí, přičemž vytvoření vlastního modelu by mohlo více působit na stabilitu a příjmy. Progresivní daňový systém v rozvojových zemích také více podporuje daňové úniky, naproti tomu spokojenost obyvatel s výhodami poskytovanými z daňových příjmů je velmi nízká. Rozvojové země se tedy potýkají s vysokými náklady progresivního zdanění, naproti tomu uspokojení plynoucí z tohoto zdanění je nízké. Autoři dále zmiňují, že sazby daní ovlivňují rozhodování lidí o tom kde a jak moc pracovat. Vyšší daňové sazby více odrážejí od práce a motivují lidi přecházet z formálního sektoru, do neformálního (nezdaněného) sektoru, čímž snižují celý výstup ekonomiky a blahobyt země jako celku. Navíc výnosy z progresivních daní s vysokou marginální sazbou přináší vyšší náklady než získání stejných daňových výnosů z proporcionalní sazby daně. Zdvojnásobení sazby daně totiž přináší čtyřnásobný nárůst nákladů.

Progresivní zdanění také odráží od spoření, jak uvádí Kolář a kol. (2005), neboť důchodová daň dopadá na výnosy z úspor dvakrát. V první řadě snižuje důchod, který by mohl být uspořen a dále také postihuje výnosy z úspor. U důchodové daně znamená dvojnásobné zdanění úspor větší důchodový efekt pro ty, kdo více spoří, což jsou bohatší lidé. Jelikož důchodová daň bývá konstruována jako progresivní a progresivní daň dopadá více na vysokopříjmové skupiny, které mají větší mezní sklon k úsporám, je daňová progresivita důležitá pro určení celkové výše úspor. Čím je daňová progresivita vyšší, tím jsou také nižší úspory.

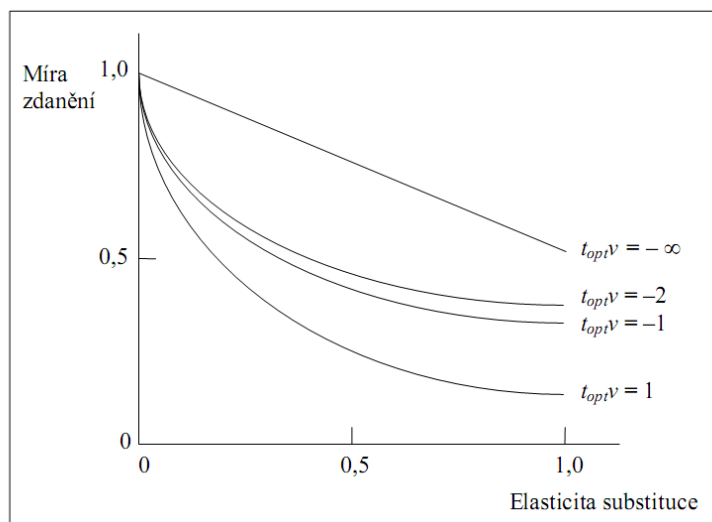
Odražování od práce vlivem progresivního zdanění je dnes v daňové teorii známé. Jak uvádí Zubařová a kol. (2008), díky řídicí funkci sazby daně mohou být poplatníci buď motivováni, nebo demotivováni. K demotivaci může vést konstrukce sazby daně, která vede k vyrovnávání příjmových nerovností. Naopak motivace je možná při snižování podílu zdanění na příjmu. Kolář a kol. (2005) dále uvádí, že odrazení poplatníka od práce je způsobeno substitučním efektem daně. U progresivní daně je marginální sazba daně vyšší než průměrná, jelikož substituční efekt závisí na marginální sazbě daně, bude tedy substituční efekt vyšší u progresivní sazby daně než u proporcionalní. Znamená to tedy, že větší odrazení od práce bude pozorovatelné při progresivní dani než při proporcionalní. Naopak u regresivní daně je marginální sazba daně nižší než průměrná, z čehož plyne nižší odrazení od práce než u daně proporcionalní. Ve výsledku to tedy znamená, že u daně regresivní je poplatník od práce méně odrazen než u daně progresivní.

3.3 Výše daňové sazby

Dle Kubátové (2010) představitelé ekonomie strany nabídky formulovali „ozdravovací daňovou politiku“, která se vyznačuje snížením daňové kvóty jako hlavní nástroj ekonomické expanze. Dle nich má snížení daňové zátěže přispět k vyšší pracovní aktivitě, vyšším úsporám a tím jejich přeměňování v investice. Holman (2005) dále uvádí, že ekonomové strany nabídky propagovali snížení mezní daňové sazby, což bude mít velký vliv na nabídkovou stranu ekonomiky. Ekonomové strany nabídky zdůrazňují hlavně substituční efekt na nabídku práce. Nabídka práce je formována podle rozhodování lidí o práci a volném čase. Mezní disponibilní důchod z práce je cenou volného času. Pokud jsou na důchody uvaleny vysoké mezní sazby daně, je cena volného času nízká. Lidé tedy zvyšují množství volného času na úkor nabízené práce. Pokud dochází k poklesu mezních daňových sazeb, lidé drahý volný čas nahrazují prací. Dále se ekonomové strany nabídky zabývali podněty k úsporám. Úspory jsou tvořeny podle toho, jak se lidé rozhodují o budoucí a současné spotřebě. Dle ekonomů strany nabídky je čistý mezní úrok z úspor cenou za současnou spotřebu. Jsou-li tedy mezní daňové sazby z úspor vysoké, je cena současné spotřeby nízká a lidé tak upřednostňují současnou spotřebu a méně spoří. Za této situace je snižována akumulace kapitálu a ekonomický růst. Široký (2008) uvádí, že Arthur Laffer (*1940) se domníval, že vysoké marginální daňové sazby snižují produkční aktivitu. Laffer doporučoval snižovat daňové zatížení, jelikož přinese zvýšení skutečných příjmů, ohlášených příjmů i daňových výnosů. Holman (2005) píše, že Lafferova křivka ukazuje, jak s růstem daňové sazby příjmy státního rozpočtu nejprve rostou, a poté, po překročení určité hranice daňové sazby klesají. Pokles je dán tím, že lidé ztrácejí motivaci k práci a ke spoření, a také tím, že s růstem daňových sazeb se více rozmáhá podzemní ekonomika. Autor dále zmiňuje, že se ekonomové strany nabídky domnívali, že vysoké mezní daňové sazby vedou taktéž ke snaze vyhnout se placení daní. Jednotlivec porovnává mezní náklady s mezními výnosy. V případě placení daní člověk porovnává nezaplacení daní, který lze formulovat jako výnos, s náklady na vyhnutí se placení daní. Těmito náklady mohou být například platby za daňové poradce, časové náklady na studování daňových zákonů či náklady na vymýšlení způsobů obcházení daňové povinnosti. Snaha vyhnout se placení daní motivuje mnoho lidí ke vstupu do podzemní ekonomiky, která nepodléhá zdanění. Jakmile se tedy mezní náklady z nezaplacení daní vyrovnají mezním výnosům z nezaplacení daní, budou ekonomické subjekty při dalším zvýšení daní směřovat své činnosti do neproduktivních ekonomik. Znamená to tedy, že se začnou zabývat možnostmi, jak se vyhnout placením daní. Část celkového bohatství společnosti se snižuje náklady na unikání od placení daní.

Optimálním zdaněním se také zabýval N. H. Stern, který počítal optimální sazby osobní důchodové daně. Kubátová (2010) uvádí, že Stern při výpočtech vycházel z několika zjednodušujících předpokladů, kterými jsou: daň má pouze jednu sazbu, výnosy daně nejsou vládou nijak použity, všichni lidé mají stejné preference mezi prací a volným časem a všichni mají stejnou elasticitu substituce mezi prací a volným časem. Výše sazby závisí na elasticitě substituce práce a volného času. Čím větší je elasticita substituce, tím menší je optimální sazba daně. Dále se závislost

mění s tím, jak se mění sklon společnosti k rovnosti. Čím vyšší je preference rovnosti, tím může být sazba nižší. Optimální daňové sazby poté zobrazuje graf č. 2.



Graf č. 2 Optimální sazby osobní důchodové daně dle Sterna

Zdroj: Kubátová (2009)

Optimální sazby daní t_{opt} jsou závislé na elasticitě substituce práce a volného času. Dále tyto křivky vyznačují preference rovnosti ve společnosti (v). Nejmenší požadavek na rovnost je při $v = 1$, pro $v = -\infty$ je naopak preference rovnosti nejvyšší.

Rothbard (2005a) uvádí, že argumentem konzervativních ekonomů proti progresivnímu zdanění je mimo dvou již výše zmíněných také argument, že progresivní zdanění představuje okrádání bohatých chudými. Dle Rothbarda je argument, že chudí okrádají bohaté nesprávný, neboť fakticky jsou okrádáni jak chudí, tak i bohatí, a to státem. Na závěr autor hovoří o tom, že ve skutečnosti není tak důležitá progresivita zdanění, ale úroveň zdanění. Autor tento názor demonstruje na příkladu, kdy existují dvě ekonomiky, z nichž jedna má proporcionální daňovou sazbu ve výši 50 % a druhá progresivní daňovou sazbu ve výši 0,5 % až 20 %. Poplatníci, a to jak chudí, tak i bohatí, by si jistě vybrali druhou ekonomiku, kde je celkové daňové zatížení nižší. Dle Rothbarda se tedy konzervativní ekonomové nestaví proti progresivitě zdanění, ale proti vysoké úrovni zdanění. Jejich skutečným nesouhlasem proti progresivnímu zdanění je to, že umožňuje vysoké úrovně zdanění bohatých.

Elasticitou nabídky práce a zvyšováním daní se zabýval Karabarbounis (2013), který zkoumal, jak ovlivňuje elasticitu nabídky práce věk poplatníků, výše jejich příjmů a také skutečnost, zda je tento poplatník samoživitel, či zda jsou v rodině dva výdělečně činní členové. Autor došel k závěru, že poplatníci středního věku jsou oproti lidem mladým a lidem v předdůchodovém věku ochotnější setrvat v zaměstnání i přes navýšení daní. Stejně tak pracovníci, kteří jsou samostatně vy-

dělávající, zůstávají na svých pracovních pozicích i přes zvýšení daní oproti těm, kteří mají vydělávajícího partnera. Stejně tak lidé z nižších příjmových tříd jsou ochotnější zůstat ve svém zaměstnání i přes navýšení daňové sazby. Autor tedy uvádí, že optimální daňový systém by měl zvyšovat daně lidem středního věku a těm, kteří jsou samostatně vydělávající. Naproti tomu by měl ideální daňový systém snižovat daně lidem mladým a v předdůchodovém věku a také lidem žijícím v páru, kde jsou oba partneři výdělečně činní.

4 Efektivní zdanění a jeho progresivita

Ekonomové z různých zemí se v dnešní době zabývají efektivním zdaněním a vlivem nejrůznějších konstrukčních prvků daně na daňové zatížení. Stejně tak bývá často srovnávána progresivita zdanění, a to jak mezinárodně, tak mezi různými příjmovými skupinami. Další řádky jsou literární rešerší článků, v nichž se autoři zabývají právě ukazateli efektivního zdanění a také progresivitou zdanění.

Míru daňové progresivity lze měřit několika způsoby. Ratmanová (2007) uvádí ukazatele lokální, což jsou ukazatele bodové a intervalové, a ukazatele globální progresivity.

Ukazatele bodové progresivity umožňují měření progresivity v jednom bodě příjmové škály, přičemž je zapotřebí znát spojitou funkci průměrné daňové sazby a její derivaci v bodě. Jestliže je důchodová elasticita daňové sazby 1, je daň proporcionální, pokud je větší než 1, jedná se o daň progresivní a při hodnotě menší než 1, je daň regresivní.

Ukazatele intervalové progresivity naproti tomu umožňují hodnocení změn průměrných sazeb daně mezi dvěma zvolenými body na příjmovém intervalu. Autorka uvádí tři ukazatele intervalové progresivity, a to progresivitu průměrné sazby, progresivitu daňové povinnosti a progresivitu příjmu po zdanění.

Posledními ukazateli progresivity, které autorka zmiňuje, jsou ukazatele globální progresivity. Ukazatele globální progresivity jsou založeny na Lorenzově metodě analýzy příjmového rozložení poplatníků. Ratmanová (2007) uvádí tři nejznámější metody měření globální progresivity: metoda Musgrave a Thina, Kakwanio metoda a Suitsův index⁶.

4.1 Vybrané aplikace ukazatelů efektivního zdanění a daňové progresivity

Autoři **Široký a Maková** (2008) se zabývali vlivem konstrukce daně na efektivní daňovou sazbu a daňovou progresivitu, přičemž zkoumali, jak se tyto ukazatele měnily v České republice vlivem daňových reforem zavedených mezi roky 1993 až 2008. Vývoj změn autoři sledovali pro poplatníka uplatňujícího jen základní slevu na dani, přičemž použili příjmové intervaly s 0,5; 0,67; 1; 1,33; 1,5; 1,67 a 2 násobkem průměrné mzdy. Efektivní daňová sazba (ETR_T) je dána podílem daňové povinnosti ku hrubému příjmu

Nahrazení nezdanitelné části slevou na dani v roce 2006 způsobilo pokles efektivní daňové sazby prakticky u všech příjmových skupin poplatníků. Vlivem zavedení rovné sazby daně v roce 2008 se ETR_T snížila u všech poplatníků s výjimkou těch majících průměrnou mzdu.

⁶ Podrobněji viz například Ratmanová (2007).

Druhým zkoumaným ukazatelem je efektivní daňová sazba (ETR_{T+SI}), která je dána podílem daňové povinnosti a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění ku hrubému příjmu.

Tento ukazatel de facto kopíruje průběh ETR_T , což je dáno lineární sazbou sociálního pojištění.

Poslední ukazatel, který autoři zkoumali, je progresivita daňové povinnosti (PTA)⁷. Progresivitu daňové povinnosti udává procentní změna daňové povinnosti ku procentní změně příjmu před zdaněním.

Nejvyšší daňová progresivita byla téměř ve všech letech zjištěna v nejnižším příjmovém intervalu. Největší progresivita je v tomto příjmovém rozmezí zapříčiněna existencí nezdanitelných položek resp. slev na dani.

V roce 2006 vzrostla daňová progresivita u všech příjmových skupin, což je způsobeno zavedením slevy na dani a tím stejného odpočtu od daňové povinnosti pro všechny poplatníky.

Autoři upozorňují, že na daňovou progresivitu mají kromě daňových pásem a daňových sazeb vliv také nezdanitelné části a slevy na dani. Snižování daňových pásem či zavádění rovné sazby daně nemusí tedy znamenat také snižování daňové progresivity. Růst efektivní daňové sazby nemá bezprostřední vliv na změny v daňové progresivitě.

Stejnou problematikou jako Široký a Maková se zabývala také **Ratmanová** (2010), která zkoumala ukazatel průměrné osobní sazby daně ($PATR$), který je definován jako součet osobní důchodové daně a příspěvků na sociální zabezpečení placených zaměstnanci ku hrubému příjmu ze zaměstnání. A dále ukazatel progresivity průměrné sazby (P_{ATR}), který je dán změnou průměrné daňové sazby ku změně hrubého příjmu.

Autorka zkoumala tyto ukazatele pro bezdětného poplatníka a pro poplatníka vyživujícího dvě děti na příjmovém intervalu od 0 % do 400 % průměrné mzdy pro období 2001 až 2010 v České republice.

Z práce vyplynulo, že $PATR$ s růstem příjmu roste u obou zvolených poplatníků. V případě, kdy je poplatníkovi se dvěma dětmi vyplácen daňový bonus jsou v určitém příjmovém intervalu hodnoty $PATR$ záporné. Pro bezdětného poplatníka je pro danou úroveň příjmů hodnota tohoto ukazatele vždy větší než u poplatníka se dvěma dětmi. Ve sledovaném časovém intervalu došlo ke změně sazby daně z klouzavě progresivní na lineární a zároveň k zvýšení částek slev na dani. Tyto změny způsobily pokles hodnot $PATR$ v celém příjmovém intervalu pro oba poplatníky.

Hodnoty ukazatele progresivity průměrné sazby byly vyčísleny pro oba poplatníky s konstantní průměrnou mzdou⁸ pro změnu příjmů poplatníků o 2 %. Z hodnot tohoto ukazatele bylo zjištěno, že rozsah zdanění se mění s výší příjmů. Ukazatel P_{ATR} byl v začátcích zkoumaného příjmového intervalu roven nule (z dů-

⁷ Daňová progresivita je zkoumána pro jednotlivé příjmové intervaly (0,5 – 0,67; 0,67 – 1; 1 – 1,33; 1,33 – 1,5; 1,5 – 1,67; 1,67 – 2 násobky průměrné mzdy).

⁸ Z konstantní průměrné mzdy byla vypočtena procenta (0% - 400 %) konstantní průměrné mzdy.

vodu nulové daňové povinnosti, které bylo dosaženo uplatněním základní nezdani-
telné části základu daně/slevy na poplatníka). V případě, že došlo ke splnění pod-
mínek pro uplatnění daňového bonusu u poplatníka vyživujícího děti, byly hodnoty
progresivity záporné (regresivní daň). U bezdětného poplatníka jsou od úrovně
příjmů, kdy je daň nenulová, hodnoty progresivity kladné (progresivní daň). Z uka-
zatele progresivity sazby daně vyplývá, že daň je pro oba poplatníky progresivní, a
to jak při použití klouzavě progresivní sazby daně, tak i daně lineární.

Vlivem změny ve způsobu daňového uplatnění vyživovaného dítěte na určité
typy domácností v České republice se zabývala **Ratmanová** (2005), která zjišťova-
la mezní efektivní sazbu daně. Od roku 2005 došlo k nahrazení nezdani-
telné části základu daně na vyživované dítě daňovým zvýhodněním na vyživované dítě. Mezní
efektivní sazba daně (METR) říká, jaká část dodatečného příjmu je poplatníkovi
odebrána z důvodu zdanění nebo snížení sociálních dávek. Ukazatel mezní efektiv-
ní sazby daně je dán jako 1 minus dodatečný čistý příjem ku dodatečnému hrubé-
mu příjmu⁹.

Autorka testovala mezní efektivní sazbu daně na pěti typových domácnostech.
Ve všech případech se průběh hodnot ukazatele mezní efektivní sazby daně výraz-
ně nezměnil. Na začátku příjmového intervalu (u nižších příjmů) dosahovala hod-
nota METR nejprve 100 %, poté s dalším zvyšováním hrubého příjmu docházelo k
jeho poklesu. Ve všech případech jsou (zejména pro rok 2005, kdy je uplatňováno
daňové zvýhodnění) patrné jisté extrémy (vysoké hodnoty), které jsou způsobeny
překročením hranice příjmu rozhodného pro výplatu přídatku na dítě. Co se týče
samotné daně z příjmů fyzických osob, tak u poplatníků s nižšími příjmy způsobila
změna v uplatňování vyživovaného dítěte nižší daňovou povinnost, s rostoucím
příjmem částka této úspory klesá a u poplatníků, jejichž daňový základ spadá do
vyšších daňových pásem, se naopak daňová povinnost zvyšuje.

Ratmanová (2008) se zabývala analýzou citlivosti vybraných mikroekono-
mických ukazatelů daňového zatížení na změny parametrů výpočtu osobní důcho-
dové daně v podmínkách České republiky. Autorka zkoumala, jak se budou měnit
ukazatele průměrná osobní sazba daně (PATR)¹⁰, daňový klín z práce (TW_L)¹¹ a
průměrná efektivní sazba daně (AETR)¹² při změnách nezdani-
telných částí základu daně, sazeb daně, slev na dani a šíře daňových pásem o určitá procenta při klouza-
vě progresivní a lineární sazbě daně. Z práce vyplynulo, že kladná relativní odchyl-

⁹ Růst hodnoty tohoto ukazatele není žádoucí, jelikož dochází k možnosti odrazení od zvyšování
pracovního úsilí. Pokud je hodnota tohoto ukazatele 100 % nebo vyšší, znamená to, že se zvýšením
hrubého příjmu způsobeného zvýšením pracovního úsilí dojde k poklesu čistého příjmu o stejnou
nebo vyšší částku.

¹⁰ PATR je definována jako podíl osobní důchodové daně a příspěvků na sociální zabezpečení pla-
cených zaměstnancem ku hrubému příjmu ze zaměstnání.

¹¹ TW_L je definován jako procentní podíl osobní důchodové daně, příspěvků na sociální zabezpečení
placených zaměstnancem a zaměstnavatelem ku nákladům na pracovní sílu.

¹² AETR je definována součtem osobní důchodové daně a sociální pojištění hrazeného zaměstnan-
cem sníženým o sociální dávky získané zaměstnancem ku hrubému příjmu.

ka v nezdanitelných částech základu daně, širších daňových pásem a slevách na dani zapříčiní snížení hodnot sledovaných ukazatelů, naproti tomu záporná odchylka způsobí jejich zvýšení. Přesně opačný jev způsobují odchylky v sazbách daně. Citlivost zvolených ukazatelů na změny parametrů s růstem příjmu klesá, v případě širše daňových pásem se citlivost ukazatelů s růstem příjmu poplatníka zvyšuje.

Problematikou daňových a odvodových systémů evropských zemí OECD se zabývali **Pavel a Vítek** (2010 - 2011), kteří analyzovali jejich dopady na zatížení rodin s dětmi s nízkými příjmy. Autoři zjistili, že zatížení domácností zákonným pojistným a daní z příjmů fyzických osob bylo v letech 2005 až 2008 o cca 2 p.b. (měřeno v % HDP) nižší v České republice než v EU27.

Samotná analýza byla provedena na typových nízkopříjmových domácnostech se dvěma dětmi. Autoři do své analýzy zahrnuli několik ukazatelů, mezi nejdůležitější patří průměrná efektivní daňová sazba (AETR)¹³, průměrné zatížení daní z příjmů (AIT)¹⁴ a průměrné daňové a odvodové zatížení (ATR)¹⁵. Z analýzy ukazatelů bylo zjištěno, že v porovnání s evropskými zeměmi OECD v letech 2001, 2004 a 2008 měla Česká republika jedno z nejnižších efektivních daňových zatížení. Rozdíl mezi průměrnou hodnotou AETR v evropských zemích OECD a Českou republikou je dokonce až 13,1 p.b. V České republice je poměrně nízké zatížení daní z příjmů fyzických osob, což je způsobeno vysokými slevami a také daňovým bonusem. Nízkopříjmové domácnosti jsou pak vlivem daňového bonusu příjemci systému, což vede k záporným hodnotám AIT.

Autoři také provedli průzkum trendu jednotlivých ukazatelů mezi roky 2001 až 2008. Česká republika patří mezi země, které v tomto období zvýšily nejvíce celkové efektivní daňové zatížení. V tomto období došlo k výraznému snížení zatížení daní z příjmů vlivem zavedení vysokých slev a možností uplatnění daňového bonusu. Silnější vliv však mělo snížení přídatků na děti, což ve výsledku zapříčinilo nárůst efektivního daňového zatížení.

Ze studie vyplynulo, že rozsah odvodového zatížení je v průměru v České republice nižší než v zahraničí, i když ve sledovaných letech došlo k jistému nárůstu, a to především vlivem redukce rozsahu a velikosti univerzálních dávek rodinného typu. Co se týče ukazatele průměrného daňového a odvodového zatížení pohybuje se v letech 2001, 2004 a 2008 na jedné z nejnižších úrovní z evropských zemí OECD u všech zvolených domácností. V souhrnu tento ukazatel za zvolené období dosahuje klesající tendence.

Efektivní daňovou sazbou¹⁶ v Estonsku se zabýval **Trasberg** (2001), který zkoumal efektivní daňovou sazbu v letech 2003 až 2009. Autor neuvažuje efektivní zdanění pro jednotlivé poplatníky, ale efektivní zdanění v rámci jednotlivých pří-

¹³ AETR, která udává čistou pozici pracujícího poplatníka z hlediska sociálních dávek a daně z příjmů.

¹⁴ AIT je podílem daně z příjmů a hrubého příjmu.

¹⁵ ATR je dáno podílem daně z příjmů a zákonného pojistného ku hrubému příjmu.

¹⁶ Efektivní daňová sazba je definována jako daňová povinnost příjmových skupin ku deklarovanému zdanitelnému příjmu.

jmových intervalů. V průběhu let 2003 až 2009 klesla v Estonsku efektivní daňová sazba (pro všechny příjmové intervaly v součtu) z 19,7 % na 14,8 %, což bylo způsobeno stálým poklesem nominální daňové sazby a růstem dostupných daňových odpočtů. V tomto období se nominální daňová sazba snížila z 26 % na 21 %, odčitatelé položky se zvýšily téměř 3,6krát a deklarovaný příjem vzrostl 2,5krát. Zvláště výrazný je vliv daňových odpočtů na nejnižší příjmový interval, kde je efektivní zdanění 0 %. Z uvedeného plyne, že ačkoli má Estonsko zavedenu rovnou daňovou sazbu, systém odpočtů vnáší do efektivní daňové sazby progresi.

4.2 Mezinárodní srovnání efektivního zdanění a daňové progresivity

Srovnáním efektivních daňových sazeb a daňové progresivity ve vybraných státech Evropské unie se zabývali **Široký a Maková** (2007), kteří tyto ukazatele zkoumali u bezdětného zaměstnance, přičemž použili legislativní data platná k 31. 12. 2006. Autoři si pro analýzu zvolili 10 zemí Evropské unie, kde zkoumali efektivní zdanění, což je procentuální podíl daňové povinnosti ku hrubému příjmu, a progresivitu daňové povinnosti, což je podíl procentuální změny daně ku procentuální změně příjmu, u poplatníků majících průměrnou mzdu a 1,33 násobek průměrné mzdy¹⁷. Autoři vycházeli jen z daňové povinnosti a do výzkumu nezahrnuli sociální pojištění. Jejich výsledky potvrdily hypotézu, že mezi efektivní daňovou sazbou a daňovou progresivitou neexistuje propojení. Nejvyšší daňová progresivita byla zjištěna v Bulharsku, kde je však nejnižší efektivní daňová sazba ze zvolených zemí¹⁸. Naopak nejnižší daňová progresivita byla zjištěna v Estonsku, kde jsou ale hodnoty efektivní daňové zátěže nad průměrem zemí¹⁹. Nejvyšší efektivní sazba daně byla pozorovatelná u Finska a Kypru, kde je však progresivita daňové povinnosti na nízké úrovni²⁰. Slovensko, které mělo ve sledovaném roce rovnou sazbu daně ve výši 19 %, vykazuje pátou nejvyšší hodnotu progresivity daňové povinnosti, ačkoli ostatní země (s výjimkou Estonska), které mají hodnotu progresivity nižší, mají progresivní daňovou sazbu.

Jak autoři uvádějí, daňová progresivita může být kromě daňových pásem a sazeb daně ovlivněna také daňovými odpočty a nezdanitelnými částkami. Pokud jsou daňové odpočty nahrazeny slevami na dani, daňová progresivita se zvyšuje. Snížení daňových pásem, nebo zavedení rovné sazby daně nemusí znamenat snížení progresivity. Z práce dále vyplynulo, že mezi efektivní daňovou sazbou a daňovou progresivitou neexistuje žádný zřetelný vztah.

¹⁷ Progresivita daňové povinnosti je vypočtena právě pro interval 100 % průměrné mzdy až 133 % průměrné mzdy.

¹⁸ Bulharsko má 4 daňová pásma s nejvyšší sazbou 24 %.

¹⁹ V Estonsku byla v této době rovná sazba daně ve výši 23 %.

²⁰ Finsko mělo 5 daňových pásem s nejvyšší sazbou 32,5 % a Kypr 4 daňová pásma s nejvyšší sazbou 30 %.

Stejnou problematikou jako Široký a Maková se zabývala také sama **Maková** (2007), která analyzovala efektivní sazbu daně i se zahrnutím sociálního pojištění a progresivitou daňové povinnosti²¹ v devíti státech Evropské unie. Analýza zahrnuje svobodného poplatníka nevyživujícího žádné dítě, přičemž je zkoumán příjmový interval 100 % průměrné mzdy až 133 % průměrné mzdy. Autorka vychází z daňových zákonů platných k 31. 12. 2006. Z práce vyplynulo, že nejvyšší efektivní sazbu daně měl Kypr a Maďarsko²² pro poplatníka pobírajícího 100 % průměrné mzdy. Naopak nejnižší efektivní zdanění pro tohoto poplatníka vykazovalo Estonsko²³. Při pohledu na poplatníka s 1,33 násobkem průměrné mzdy dosahovalo efektivní zdanění nejvyšší hodnoty v Itálii²⁴, nejnižší hodnota byla opět u Estonska. Z práce dále vyplynulo, že nejnižší hodnota progresivity daňové povinnosti byla u Estonska, zatímco nejvyšší u poplatníků v Itálii. Ačkoli v Itálii byla nejvyšší progresivita daňové povinnosti na sledovaném intervalu, Itálie v daném roce vykazovala třetí nejnižší progresi nominální daňové sazby.

Práce dokazuje, že je nutné odlišovat nominální sazbu daně, efektivní sazbu daně a intervalovou progresivitu daně, jelikož tyto ukazatele na sobě nejsou závislé. Autorka také upozorňuje, že by bylo vhodné pozorovat vývoj daňové progresivity ve více příjmových intervalech, aby mohlo být zjištěno, u kterého intervalu nejvíce stoupá daňová progresivita.

Srovnáním a popisem vývoje efektivní daňové sazby u poplatníka majícího příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků se zabýval **Brychta** (2013), který srovnával efektivní daňové zatížení poplatníka uplatňujícího jen základní slevu na dani/nezdanitelnou část základu daně v České republice a Slovenské republice. Autor svůj výzkum provedl pro období 2010 až 2012. Srovnání byla provedena jak pro efektivní daňovou sazbu definovanou jako poměr zaplacené daně ku hrubému příjmu, tak i pro efektivní daňovou sazbu se zahrnutím sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnanci. Z práce vyplynulo, že ačkoli každá ze sledovaných zemí má odlišnou nominální daňovou sazbu²⁵ a daňová povinnost je zde konstruována odlišně²⁶, výsledné efektivní zdanění je dosti podobné. Při odečtení efektivního zdanění pro Slovensko od efektivního zdanění pro Českou republiku²⁷ je rozdíl v efektivním zdanění bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění maxi-

²¹ Progresivita daňové povinnosti je již vypočtena jen ze zaplacené daně bez sociálního pojištění.

²² Kypr měl v roce 2006 4 daňová pásma s nejvyšší sazbou daně 30 %, Maďarsko mělo 2 daňová pásma s nejvyšší sazbou daně 36 %.

²³ Estonsko mělo v roce 2006 rovnou sazbu daně ve výši 23 %.

²⁴ Itálie měla v roce 2006 4 daňová pásma s nejvyšší sazbou daně 43 %.

²⁵ Česká republika – 15 %, Slovenská republika – 19 %.

²⁶ V České republice je základem daně „superhrubá mzda“, na Slovensku hrubá mzda snížená o platby sociálního a zdravotního pojištění placených zaměstnancem. V České republice je uplatňována základní sleva na poplatníka, zatímco na Slovensku se pro výpočet daně používá nezdanitelná část základu daně. V obou zemích je pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění použit maximální vyměřovací základ.

²⁷ Rozdíl je vždy vypočten pro danou výši příjmů a v rámci jednotlivých let.

málně 2,06 % a při zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění do ukazatele efektivního zdanění nepřevyšuje rozdíl 5,53 %. Ačkoli je u obou zemí sazba daně lineární, sleva na dani, resp. nezdanitelná část základu daně vnáší do systému progresi. Maximální vyměřovací základy pro oba typy pojistného navíc způsobují regresí systému u vysokopříjmových skupin.

4.3 Distribuce daňové povinnosti lineární vs. progresivní sazby

Autoři **Caminada a Goudswaard** (2001) se na problematiku distribuce daňové povinnosti podívali poměrně zajímavou optikou a zkoumali, zda je rozdíl v distribuci daňové povinnosti u různých příjmových skupin při zachování stávajícího daňového systému s progresivní daňovou sazbou v Nizozemí a modelovým daňovým systémem s rovnou daňovou sazbou. Autoři při výpočtu odstranili stávající progresivní sazbu daně a odčitatelné položky. Naopak zachovali osvobození od daně. Při výpočtu zjistili, že rozdíl v distribuci dle příjmových decilů nepřevyšuje zpravidla víc než 3 % s výjimkou decilu s nejvyššími příjmy, kde je odchylka od progresivního zdanění 5,1 %. Ze studie vyplynulo, že nahrazením progresivní sazby daně rovnou sazbou a zrušením odčitatelné položky by si 7 z 9 decilů mírně polepšilo, tzn. snížila by se jejich daňová povinnost, a pouhé dva decily (s nejvyššími a nejnižšími příjmy) by si mírně pohoršily. Autoři vyvozují závěr, že není na místě zavrhnout rovnou sazbu daně.

Studie se dále zabývá měřením rovnosti ve společnosti, respektive hodnocením změn v nerovnosti ve společnosti, které by uvedené změny v daňovém systému vyvolaly. Giniho koeficient by zavedením rovné nominální sazby daně bez odčitatelných položek a se zachováním osvobození od daně vzrostl z 0,42 na 0,44.

Z uvedené studie tedy vyplývá, že rozhodujícím prvkem ve výsledné daňové povinnosti nemusí být právě nominální daňová sazba, nýbrž zde hrají významnou roli například právě odčitatelné položky.

4.4 Porušení daňové progresivity a horizontální spravedlnosti

Chen (2012) zahrnul do svého výzkumu ještě další prvky, které ovlivňují daňovou povinnost poplatníků. Mezi tyto prvky patří již známý daňový odpočet a dále změny v příjmech v průběhu let a inflace. Autor pracoval v podmínkách Malajsie, kde je zavedena progresivní sazba daně z příjmů, která by měla přispívat k větší příjmové rovnosti.

Autor dospěl k závěru, že při uplatnění daňového odpočtu, který snižuje základ daně, poplatník s vyššími příjmy ušetří větší částku než poplatník s nižšími příjmy oproti zaplacené dani bez uplatnění odpočtu. Odpočty tedy v tomto případě mohou snížit progresivitu daňového systému. Tento nesoulad vzniká z důvodu použití mezní daňové sazby, čím vyšší je mezní sazba daně, tím vyšší je úspora z odpočtů. Dalším zjištěním je, že poplatníci s nestálými příjmy zaplatí v součtu za určité období vyšší daň než poplatníci s konstantními příjmy, ačkoli v součtu za

toto období je jejich příjem totožný, jelikož se jejich příjem přesune do vyššího daňového pásma. To je opět způsobeno rostoucí mezní daňovou sazbou. Chen dále uvádí, že vlivem inflace se nízkopříjmový poplatník posune o více daňových pásem než vysokopříjmový poplatník, což ve výsledku také snižuje progresivitu zdanění. Zdrojem tohoto problému je opět progresivní mezní daňová sazba. Z výše zmíněných zjištění vyplývá, že progresivní sazba daně nemusí zajišťovat rovnější rozdělení příjmů.

V závěru studie autor zdůrazňuje výhody daňového systému s rovnou daňovou sazbou při použití osvobození nejnižších příjmů od daně. Zavedením tohoto systému by se zjednodušil výpočet daňové povinnosti a rozšířil daňový základ. Mezní sazba daně se bude rovnat průměrné sazbě daně, což sníží motivaci vyhnout se placení daní. Všechny odpočty by dále vyvolali stejné daňové úspory. Lidé s kolísajícími příjmy by platili stejnou daň jako lidé s konstantními příjmy. Zmizelo by také odrazení od práce vlivem rostoucích mezních daňových sazeb. Pokud není možné zavedení rovné sazby daně, měl by být daňový odpočet nahrazen slevou na dani, aby všichni daňový poplatníci požívali stejných úspor.

Šimović (2012) zkoumal efektivní daňovou sazbu (ETR)²⁸ a průměrnou daňovou sazbu (ATR)²⁹ u různých druhů příjmů v Chorvatsku v letech 2001 až 2009 s přihlédnutím na horizontální spravedlnost. Daňové výdaje mohou snižovat základ daně nebo splatnou daň. Snížená sazba daně pro některé zdroje příjmů může být považována za třetí typ daňových výdajů. Ve sledovaném období byly hodnoty ATR pro příjmy ze závislé činnosti, samostatné výdělečné činnosti a ostatních příjmů poměrně podobné, takže průměrné daňové zatížení bylo v tomto období poměrně jednotné. Naproti tomu v hodnotách ETR byly ve sledovaném období výrazné odchylky, takže nebyla splněna horizontální spravedlnost mezi jednotlivými druhy příjmů. Osoby samostatně výdělečně činné měli v tomto období efektivní daňovou sazbu v průměru 13,4 %, u příjmů z výdělečné činnosti byla ETR v průměru 11,2 % a u ostatních příjmů v průměru 8,2 %. Nestejně zatížení pro různé druhy příjmů je způsobeno mimo jiné různými uplatňovanými daňovými výdaji. Autor dospěl k závěru, že daňové výdaje mají zásadní vliv na horizontální spravedlnost. Tento vliv však není rozhodující.

²⁸ ETR je definována jako poměr zaplacené daně k hrubému příjmu.

²⁹ ATR je podílem zaplacené daně ku základu daně.

5 Charakteristika daně z příjmů fyzických osob a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění

V následujícím textu je popsán systém daně z příjmu fyzických osob a také příspěvky na sociální a zdravotní pojištění ve zvolených zemích Evropské unie. Zvolenými zeměmi jsou: Bulharská republika, Česká republika, Lotyšská republika, Polská republika a Rakouská republika. Dále je text doplněn o charakteristiku příspěvků na sociální a zdravotní pojištění. Všechny níže uvedené informace jsou platné pro rok 2012.

5.1 Bulharská republika

5.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob upravuje v Bulharsku Zákon o dani z příjmů fyzických osob s účinností od 1. 1. 2007 (АКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА, В сила от 01.01.2007 г., 2014).³⁰

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou (čl. 10):

- příjmy ze zaměstnání,
- příjmy z podnikání jako živnostník,
- příjmy z ostatních obchodních činností,
- příjmy z pronájmu movitého a nemovitého majetku,
- příjmy z převodu práv nebo majetku.

Od daně jsou dle čl. 13 osvobozeny například:

- výnosy z povinného pojištění v Bulharsku nebo v zahraničí,
- příjmy z doplňkového penzijního připojištění,
- výnosy ze stipendií,
- příspěvky získané za darování krve,
- výnosy z hazardních her.³¹

³⁰ Zákon je účinný pro rok 2014, u každé novelizace je však uvedeno přesné datum, od kterého je účinná, je tedy dobře patrné, jaké znění bylo účinné v roce 2012.

³¹ Bližší vymezení příjmů osvobozených od daně je k dispozici v čl. 13 Zákona o dani z příjmů fyzických osob s účinností od 1. 1. 2007 (АКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА, В сила от 01.01.2007 г., 2014)

Příjmy ze zaměstnání upravuje čl. 24. Zdanitelným příjmem jsou odměny od zaměstnavatele včetně dalších plateb, ať už v hotovosti či v naturáliích. Do zdanitelného příjmu ze zaměstnání se nezahrnují například tyto příjmy:

- strava poskytnutá zdarma,
- cestovní a ubytovací náklady spojené s pracovní cestou,
- potravinové poukázky,
- hodnota pracovních oděvů,
- povolenky pro lékařské ošetření,
- některé sociální dávky, které jsou zdaněny na úrovni zaměstnavatele.³²

Základ daně je vymezen v čl. 25 jako zdanitelný příjem ve smyslu čl. 24 snížený o povinné příspěvky sociálního a zdravotního pojištění.

Mezi daňové odpočty v Bulharsku řadíme například:

- zaplacené příspěvky na povinné sociální a zdravotní pojištění v plné výši,
- dary dobročinným a sociálním institucím až do výše 5 % z ročního základu daně,
- dary do fondů asistované reprodukce a do fondů dětské lékařské péče až do výše 50 % z ročního základu daně,
- hypoteční úroky z prvních 100 000 BGL hypotečního úvěru při splnění předem stanovených podmínek,
- dobrovolné příspěvky na důchodové pojištění až do výše 10% základu daně;
- dobrovolné příspěvky na zdravotní a životní pojištění až do výše 10% základu daně (Ernst & Young, 2012).

Sazba daně z příjmů fyzických osob dle čl. 48 činí 10 %.

Výsledná daňová povinnost se dle čl. 48 zaokrouhluje na celé BGL.

5.1.2 Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění

Sociální zabezpečení vymezuje v Bulharsku Zákoník sociálního zabezpečení s účinností od 1. 1. 2000 (КОДЕКС ЗА СОЦИАЛНО ОСИГУРЯВАНЕ, В сила от 01.01.2000 г., 2014)³³.

Office of retirement and disability policy (2012a) uvádí, že sazba důchodového pojištění³⁴ pro zaměstnance narozené před 1. 1. 1960 činí 7,9 % z hrubých příjmů. Pro zaměstnance narozené po 31. 12. 1959 je sazba 5,7 % z hrubých příjmů.

³² Podrobnější vymezení příjmů, které se nezahrnují do základu daně, nalezneme v čl. 24 Zákona o dani z příjmů fyzických osob s účinností od 1. 1. 2007 (АКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА, В сила от 01.01.2007 г., 2014).

³³ Zákoník je účinný pro rok 2014, u každé novelizace je však uvedeno přesné datum, od kterého je novelizace účinná, je tedy dobře patrné, jaké znění bylo účinné v roce 2012.

³⁴ Toto pojištění zahrnuje starobní, invalidní a pozůstalostní pojištění.

Pro osoby narozené po 31. 12. 1959 je dále povinný příspěvek do povinného individuálního fondu ve výši 2,2 % z hrubých příjmů. Dále je povinný příspěvek na pojištění v nemoci a mateřství, který pro zaměstnance činí 1,4 % z hrubých příjmů. Dále příspěvek na pojištění v nezaměstnanosti, který je ve výši 0,4 % z hrubých příjmů.³⁵ Příspěvek na zdravotní pojištění činí 3,2 % z hrubých příjmů (Ernst & Young, 2012). Maximální měsíční příjem pro rok 2012, ze kterého se počítaly příspěvky na všechny typy pojištění (včetně zdravotního pojištění), byl 2 000 BGL, tj. 24 000 BGL/rok (Office of retirement and disability policy, 2012a). Dle čl. 6 Zákona sociálního zabezpečení jsou pro osoby samostatně výdělečně činné a pro určité druhy profesí stanoveny minimální měsíční příjmy pro výpočet příspěvků na sociální pojištění. Tam, kde nejsou minimální měsíční příjmy stanoveny, bere se jako minimální příjem pro výpočet příspěvku na sociální pojištění minimální mzda.

Pro příspěvky na zdravotní pojištění je také pro osoby samostatně výdělečně činné a pro určité profese stanoven minimální příjem, ze kterého se počítají příspěvky na zdravotní pojištění, opět platí, že tam, kde není minimální příjem stanoven, bere se jako minimální vyměřovací základ minimální mzda (Ministry of finance, 2014).

Celkový příspěvek na sociální a zdravotní pojištění pro zaměstnance tedy činí 12,9 % z hrubého příjmu.

5.1.3 Výpočet celkového odvodu

V tabulce č. 1 je zobrazen výpočet celkového odvodu, který tvoří daň + povinné pojistné hrazené zaměstnancem.

Tab. 1 Výpočet celkového odvodu – Bulharská republika

Hrubý příjem
- daňové odpočty (sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem; 12,9 %)
= základ daně
× sazba daně (10 %)
= daň
+ příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (12,9 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné hrazené zaměstnancem)

³⁵ Příspěvky na důchodové pojištění, příspěvky v případě nemoci a mateřství a příspěvky na pojištění v nezaměstnanosti se pro účely odčitatelné položky od základu daně považují za sociální pojištění. Dle Ernst & Young (2012) jsou poplatníci rozděleni do tří kategorií dle vlastností jejich práce, od kterých se odvíjí výše sazeb pojistného. Výše uvedené sazby jsou příslušné pro poplatníky spadající do třetí kategorie, což jsou normální pracovní podmínky.

5.2 Česká republika

5.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob vymezuje Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2012).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky § 6,
- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti § 7,
- příjmy z kapitálového majetku § 8,
- příjmy z pronájmu § 9,
- ostatní příjmy § 10.

Od daně z příjmů fyzických osob je v České republice osvobozena celá řada příjmů. Tyto příjmy taxativně vymezuje § 4. Od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozeny například tyto příjmy:

- příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem,
- příjmy z prodeje movitých věcí. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, nepřesahuje-li doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku,
- přijatá náhrada škody, včetně úmrtného a příspěvku na pohřeb podle zvláštních právních předpisů, náhrada nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody,
- cena z veřejné soutěže, z reklamní soutěže, nebo z reklamního slosování, pokud se nejedná o spotřebitelskou loterii podle zvláštního právního předpisu,
- náhrady přijaté v souvislosti s nápravou některých majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů,
- příjem získaný ve formě dávek a služeb z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, státní sociální podpory peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zvláštního zákona, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a všeobecného zdravotního pojištění, a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu,
- příjem přijatý v rámci plnění vyživovací povinnosti nebo náhrada za tento příjem podle zákona o rodině nebo obdobná plnění poskytovaná ze zahraničí,
- dávky sociální péče, dávky pomoci v hmotné nouzi, sociální služby, dávky státní sociální podpory, příspěvky z veřejných rozpočtů a státní dávky (pří-

spěvky) upravené zvláštními předpisy nebo obdobná plnění poskytovaná ze zahraničí,

- odměny vyplácené zdravotní správou dárcům za odběr krve a jiných biologických materiálů z lidského organismu,
- stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy nebo veřejné výzkumné instituce.³⁶

Stanovení základu daně vymezuje § 5:

- Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až § 10 není stanoveno jinak.
- U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až § 10, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů.

Za příjmy ze závislé činnosti jsou dle §6 odst. 1 považovány:

- příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,
- příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Základem daně ze závislé činnosti jsou podle § 6 odst. 13 příjmy zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel, částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru.

³⁶ Bližší vymezení příjmů osvobozených od daně nalezneme v §4 Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2012).

Od základu daně lze odečíst nezdanitelné části základu daně, které vymezuje § 15. Mezi tyto nezdanitelné části se řadí například:

- dary,
- částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů,
- příspěvek v celkovém úhrnu nejvýše 12 000 Kč zaplacený poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijním fondem; částka, kterou lze takto odečíst, se rovná úhrnu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem na zdaňovací období sníženému o 6 000 Kč,
- poplatníkem zaplacené pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění.³⁷

Od základu daně lze dále odečíst tak zvané položky odčitatelné od základu daně, které definuje § 34. Mezi tyto položky se řadí například:

- ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje,
- 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje.³⁸

Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 % (§ 16).

V České republice je k dispozici také celá řada slev na dani, čili částek, které jsou odčitatelné přímo od daňové povinnosti. Tyto slevy vymezuje § 35ba:

- 24 840 Kč na poplatníka,
- 24 840 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč,
- 2 520 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění,

³⁷ Bližší vymezení nezdanitelných částí základu daně nalezneme v § 15 Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2012).

³⁸ Bližší vymezení položek odčitatelných od základu daně je k dispozici v § 34 Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2012).

- 5 040 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění,
- 16 140 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
- 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let.³⁹

Od daňové povinnosti lze dále odečíst dle § 35c odst. 1 daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti ve výši 13 404 Kč ročně. Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň stanovenou podle § 16, případně sníženou podle § 35 nebo § 35ba. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu.

Slevu na dani může poplatník uplatnit až do výše daňové povinnosti vypočtené podle tohoto zákona za příslušné zdaňovací období (§35c odst. 2)

Jestliže je nárok poplatníka na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost vypočtená podle tohoto zákona za příslušné zdaňovací období, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Daňový bonus může poplatník uplatnit, jestliže je jeho výše alespoň 100 Kč, maximálně však do výše 60 300 Kč ročně (§ 35c odst. 3).⁴⁰

5.2.2 Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvky na státní politiku zaměstnanosti vymezuje Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (2012).

Zaměstnanci přispívají pouze na důchodové pojištění. Pro zaměstnance je dle §5 vyměřovacím základem pro pojistné na důchodové pojištění úhrn příjmů, které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v České republice, předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění.

Pro zaměstnavatele je dle § 5a vyměřovacím základem částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jeho zaměstnanců.

Maximální výše vyměřovacího základu pro rok 2012 činila 1 206 576 Kč (OECD, 2013).

Vyměřovací základ se dle § 5d zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Sazby pojistného jsou vymezeny v § 7 a činí:

³⁹ Bližší vymezení slev na dani je dostupné v § 35ba Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2012).

⁴⁰ Podrobnější vymezení daňového zvýhodnění na vyživované dítě viz § 35c Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2012).

- pro zaměstnavatele: 25 % z vyměřovacího základu, z toho 2,3 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti
- pro zaměstnavatele: 26 % z vyměřovacího základu, z toho 3,3 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti, jde-li o zaměstnavatele s průměrným měsíčním počtem zaměstnanců nižším než 26 zaměstnanců, pokud si tuto sazbu sám pro kalendářní rok stanoví,
- pro zaměstnance: 6,5 % z vyměřovacího základu.

Pojistné se dle § 7 zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru.

Veřejné zdravotní pojištění upravuje v České republice Zákon č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění ze dne 20. Listopadu 1992, (2012).

Vyměřovacím základem zaměstnance je dle §3 úhrn příjmů ze závislé činnosti. Vyměřovacím základem pro zaměstnavatele je hrubý příjem zaměstnance (OECD, 2013). Dle § 3 je minimálním vyměřovacím základem minimální mzda. Maximální výše vyměřovacího základu pro rok 2012 činila 1 809 864 Kč (OECD, 2013).

Sazby pojistného na veřejné zdravotní pojištění jsou ve výši:

- pro zaměstnavatele 9 %,
- pro zaměstnance 4,5 % (OECD, 2013).

Pojistné se dle § 2 zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru.

5.2.3 Výpočet celkového odvodu

V tabulce č. 2 je uveden výpočet celkového odvodu v případě bezdětného poplatníka. Tabulka č. 3 poté zobrazuje výpočet celkového odvodu při uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě.

Tab. 2 Výpočet celkového odvodu – bezdětný poplatník

Hrubý příjem
+ pojistné hrazené zaměstnavatelem (34 %)
= základ daně („superhrubá mzda“)
×sazba daně (15 %)
-sleva na poplatníka (24 8402 Kč)
=daň
+ sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (11 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné hrazené zaměstnancem)

Tab. 3 Výpočet celkového odvodu – poplatník vyživující děti

Hrubý příjem
+ pojistné hrazené zaměstnavatelem (34 %)
= základ daně („superhrubá mzda“)
× sazba daně (15 %)
- sleva na poplatníka (24 840 Kč)
- daňové zvýhodnění na vyživované dítě (13 404 Kč/dítě)
= daň
+ sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (11 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné hrazené zaměstnancem)

5.3 Lotyšská republika

5.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů upravuje v Lotyšsku Zákon o dani z příjmů ze dne 11. 5. 1993 (LATVIJAS REPUBLIKAS LIKUMS Par iedzīvotāju ienākuma nodokli, 2012).

Druhy příjmů, které podléhají dani z příjmů fyzických osob, vymezuje čl. 1 takto:

- daň z objemu mezd vyplácených zaměstnanci zaměstnavatelem,
- pevná daň z příjmů z provozu,
- daň z příjmů z operací,
- daň z kapitálových příjmů,
- daň z licenčních poplatků pro určité typy hospodářské činnosti.

Od daně z příjmů fyzických osob jsou dle čl. 9 osvobozeny tyto příjmy:

- příjmy ze zemědělské produkce a zemědělských služeb v cestovním ruchu pokud nepřesahují 2 000 LVL za rok,
- pojistné,
- výnosy z hazardních her a loterií,
- dotace,
- příjmy získané dědictvím,
- výživné,
- částky získané za darování krve.⁴¹

Čl. 10 vymezuje náklady, které je možné odečíst od základu daně. Mezi tyto náklady řadíme například:

⁴¹ Bližší vymezení příjmů osvobozených od daně nalezneme v čl. 9 Zákona o dani z příjmů ze dne 11. 5. 1993 (LATVIJAS REPUBLIKAS LIKUMS Par iedzīvotāju ienākuma nodokli, 2012).

- příspěvky na sociální zabezpečení,
- dary,
- náklady na vědecká, literární a umělecká díla,
- platby na soukromé životní a důchodové pojištění do výše 10 % vyměřovacího základu daně.⁴²

Dle Ernst & Young (2012) je základní nezdanitelnou částí základu daně 45 LVL měsíčně (540 LVL za rok). Dále si rodič může od základu daně odečíst nezdanitelnou část ve výši 70 LVL měsíčně za každé dítě (840 LVL za rok) a dále 70 LVL měsíčně na nezaměstnaného manžela/manželku (840 LVL za rok).

V případě, že tyto nezdanitelné částky jsou vyšší než zdanitelný příjem, může být přebytek odečten z jiného zdroje příjmů (Taukačs, Leškoviča, 2012).

Dle čl. 15 je sazba daně z příjmů fyzických osob 25% ze zdanitelného příjmu.

5.3.2 Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění

Sociální pojištění v Lotyšsku upravuje Zákon o sociálním pojištění ze dne 1. 10. 1997 (Par valsts sociālo apdrošināšanu, 2012).

Dle čl. 18 je celkový příspěvek na sociální pojištění 35,09%, z čehož 24,09 % platí zaměstnavatel a 11% platí zaměstnanec.⁴³

Dle přechodných ustanovení zákona o sociálním pojištění byla od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2013 pozastavena maximální výše příspěvků na sociální pojištění. Minimálním vyměřovacím základem pro sociální pojištění je minimální mzda (OFFICE OF RETIREMENT AND DISABILITY POLICY 2012b).

5.3.3 Výpočet celkového odvodu

Tabulka č. 4 zobrazuje výpočet celkového odvodu, tj. sociálního pojištění a daně z Lotyšsku. Tabulka č. 5 poté představuje výpočet celkového odvodu s uplatnění nezdanitelné části na dítě.

⁴² Bližší vymezení nákladů odčitatelných od základu daně je možné nalézt v čl. 10 Zákona o dani z příjmů ze dne 11. 5. 1993 (LATVIJAS REPUBLIKAS LIKUMS Par iedzīvotāju ienākuma nodokli, 2012).

⁴³ Do sociálního pojištění je zahrnuto také zdravotní pojištění (Evropská komise, 2012).

Tab. 4 Výpočet celkového odvodu – bezdětný poplatník

Hrubý příjem
-náklady odčitatelné od základu daně (příspěvky na sociální zabezpečení, 11 %)
-nezdanitelná část základu daně (540 LVL)
=základ daně
×sazba daně (25 %)
=daň
+ sociální pojištění hrazené zaměstnancem (11 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné hrazené zaměstnancem)

Tab. 5 Výpočet celkového odvodu – poplatník vyživující děti

Hrubý příjem
-náklady odčitatelné od základu daně (příspěvky na sociální zabezpečení, 11 %)
-nezdanitelná část základu daně (540 LVL)
-nezdanitelná část základu daně na dítě (840 LVL/dítě)
=základ daně
×sazba daně (25 %)
= daň
+ sociální pojištění hrazené zaměstnancem (11 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné hrazené zaměstnancem)

5.4 Polská republika

5.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob v Polsku je upravena Zákonem ze dne 26. července 1991 o dani z příjmů fyzických osob (USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 2012).

Typy příjmů, které spadají do základu daně, vymezuje čl. 10 takto:

- příjmy z podnikání,
- příjmy ze zaměstnaneckého poměru,
- důchodové příjmy,
- příjmy z nezávislých činností,
- příjmy ze zemědělství,
- příjmy z pronájmu a leasingu,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z převodu práv a majetku,
- ostatní příjmy.

Od daně z příjmů jsou osvobozeny příjmy vymezené v čl. 21:

- odstupné,
- náhrady za škody,
- výhry,
- rodinné dávky,
- pohřebné,
- dávky při narození dítěte,
- oblečení poskytnuté zaměstnavatelem,
- stravenky,
- cestovní náklady na služební cesty.⁴⁴

Od základu daně je možné odečíst náklady na dosažení výnosů, které definuje čl. 22. Poplatník si může odečíst částku 1 335 PLN, jestliže získává příjmy jen z jednoho zaměstnání, částku 2 002,05 PLN, jestliže mu příjmy plynou z více zaměstnání. Jestliže se jeho trvalé, nebo přechodné bydliště nachází mimo obec, kde se nachází místo výkonu jeho práce, může si poplatník odečíst částku 1 668,72 PLN. Poslední možností je odpočet částky 2 502,56 PLN, jestliže poplatník pobírá příjmy z více než jednoho zaměstnání a jeho trvalé, nebo přechodné bydliště se nachází mimo obec, kde se nachází místo výkonu jeho práce.

Pro stanovení základu daně je možné odečíst tyto částky dle čl. 26:

- povinné příspěvky na zákonné sociální pojištění,
- náklady na připojení k internetu až do výše 760 PLN,
- dary v celkové výši nepřesahující 6 % z příjmů.⁴⁵

Způsob výpočtu daňové povinnosti ze základu daně vymezuje čl. 27 (viz tabulka č. 6). Pro příjmy nepřesahující 85 528 PLN je daňová sazba 18 %, příjmy přesahující tuto hranici jsou zdaněny sazbou 32%.

⁴⁴ Bližší vymezení příjmů osvobozených od daně viz čl. 21 Zákona ze dne 26. července 1991 o dani z příjmů fyzických osob (USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 2012).

⁴⁵ Bližší vymezení položek odčitatelných od daně vymezuje čl. 26 Zákona ze dne 26. července 1991 o dani z příjmů fyzických osob (USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 2012).

Tab. 6 Výpočet daňové povinnosti funkcí klouzavé progresse

Základ daně v PLN	Daň
do 85 528	18 % - částka snižující daň 556,02 PLN
nad 85 528	14 839,02 PLN + 32 % ze základu daně převyšujícího 85 528 PLN

Zdroj: čl. 27 Zákona ze dne 26. července 1991 o dani z příjmů fyzických osob (USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 2012).

Od daňové povinnosti je možné odečíst příspěvek na zdravotní pojištění, ale jen ve výši 7,75 % z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění (čl. 27b). Dále je možné od daně odečíst 1/6 slevy na poplatníka (556,02 PLN) za každé dítě měsíčně (čl. 27f). Tato sleva ročně činí 1 112,04 PLN na dítě. Pokud dítě studuje, je možné slevu uplatnit až do věku 25-ti let (Ratomat, 2013). Slevu mohou rodiče uplatnit buď rovným dílem, nebo v poměru, který si sami určí (čl. 27f). Slevy je možné odečíst jen do výše daňové povinnosti (interní zdroj Ministerstva financí Polské republiky).

Základ daně i daň se zaokrouhlují na celé PLN (BAAC, 2014).

5.4.2 Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění

Dle OECD (2013) činí příspěvek na sociální pojištění celkem 13,71 %, přičemž vyměřovacím základem je hrubý příjem zaměstnance. Z tohoto příspěvku činí příspěvek na důchodové pojištění 9,76 %. Příspěvek na pojištění v případě invalidity je ve výši 1,5 %. A příspěvek na nemocenské pojištění a pojištění pro případ mateřství ve výši 2,45 %. Maximálním vyměřovacím základem v roce 2012 pro důchodové pojištění a pojištění pro případ invalidity bylo 105 780 PLN, maximální vyměřovací základ na nemocenské pojištění a pojištění pro případ mateřství nebyl stanoven. Minimální vyměřovací základ pro sociální pojištění není stanoven OFFICE OF RETIREMENT AND DISABILITY POLICY (2012c). Příspěvek na sociální pojištění se zaokrouhluje na 2 desetinná místa matematicky (BAAC, 2014).

Příspěvek na zdravotní pojištění činí 9 %, přičemž vyměřovacím základem je hrubý příjem po odečtení příspěvků na důchodové pojištění, pojištění pro případ invalidity a nemocenské pojištění a pojištění v mateřství (Ernst & Young, 2012). Pro zdravotní pojištění není stanoven maximální ani minimální vyměřovací základ (OFFICE OF RETIREMENT AND DISABILITY POLICY, 2012c). Příspěvek na zdravotní pojištění se zaokrouhluje na 2 desetinná místa matematicky (BAAC, 2014).

5.4.3 Výpočet celkového odvodu

Tabulka č. 7 zobrazuje výpočet celkového odvodu v Polsku v případě bezdětného poplatníka. Tabulka č. 8 je poté doplněna o slevu na dítě.

Tab. 7 Výpočet celkového odvodu – bezdětný poplatník

Hrubý příjem
-odčitatelné položky (sociální pojištění hrazené zaměstnancem, 13,71 %)
-náklady na dosažení výnosů (1 335 PLN)
= základ daně
výpočet daně funkcí klouzavé progresse
-sleva na dani (7,75 % z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění)
= daň
+ sociální pojištění hrazené zaměstnancem (13,71 %)
+ zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (9 % z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné)

Tab. 8 Výpočet celkového odvodu – poplatník vyživující děti

Hrubý příjem
-odčitatelné položky (sociální pojištění hrazené zaměstnancem, 13,71 %)
-náklady na dosažení výnosů (1 335 PLN)
= základ daně
Výpočet daně funkcí klouzavé progresse
-sleva na dani (7,75 % z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění)
-sleva na dítě (1 112,04 PLN/dítě)
= daň
+ sociální pojištění hrazené zaměstnancem (13,71 %)
+ zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (9 % z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění)
= celkový odvod (daň + povinné pojistné)

5.5 Rakouská republika

5.5.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmy fyzických osob upravuje v Rakousku Zákon o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, 2012)

Základem daně z příjmů fyzických osob jsou v Rakousku dle § 2 odst. 3 tyto příjmy:

- příjmy ze zemědělství a lesnictví (§ 21),
- příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (§ 22),
- příjmy z podnikání (§ 23),
- příjmy ze závislé činnosti (§ 25),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 27),
- výnosy z pronájmu a leasingu (§ 28),

- ostatní příjmy (§ 29).

Základem daně je dle § 2 souhrn příjmů uvedených v § 2 odst. 3, snížený o ztráty z jednotlivých příjmů, o zvláštní výdaje (§ 18), mimořádné náklady (§ 34 a § 35), a odpočty podle § 104, § 105 a § 106a.

Dle § 3 jsou od daně osvobozeny tyto příjmy:

- odměny z veřejných prostředků, prostředků veřejných a soukromých nadací na podporu umění, vědy a výzkumu
- peněžité pomoci v mateřství a příspěvky ze zákonného sociálního zabezpečení,
- příspěvky ze zákonného sociálního zabezpečení na zdravotní péči a rehabilitaci,
- podpory v nezaměstnanosti,
- příspěvky dle zákona o rodině (des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967),
- výplaty mateřské dovolené.⁴⁶

Příjmy ze závislé činnosti dle § 25 jsou tyto příjmy:

- odměny a výhody ze současných nebo předchozích zaměstnání,
- částky přijaté ze zákonného zdravotního nebo úrazového pojištění,
- odměny z domácích a zahraničních penzijních fondů,
- důchody vyplácené ze zákonného sociálního pojištění,
- odměny členům státní správy, poslancům zemského sněmu
- odměny lektorům, učitelům.⁴⁷

Do základu daně ze závislé činnosti nespádají (§ 26):

- hodnota bezúplatně nabytých pracovních oděvů a jejich čištění,
- náklady vynaložené zaměstnavatelem na rekvalifikaci nebo školení,
- cestovní náklady a diety na služební cesty zaměstnanců,
- náklady vynaložené zaměstnavatelem na stěhování zaměstnance na jiné pracoviště,
- příspěvky placené zaměstnavatelem do penzijního fondu.⁴⁸

⁴⁶ Bližší vymezení příjmů osvobozených od daně viz § 3 Zákona o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, 2012)

⁴⁷ Podrobnější vymezení příjmů spadajících do příjmů ze závislé činnosti viz § 25 Zákona o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, 2012)

⁴⁸ Bližší vymezení příjmů ze závislé činnosti, které nepodléhají dani z příjmů je k nahlédnutí v § 26 Zákona o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, 2012)

§ 67 dále vymezuje další odměny, které zaměstnanec obdrží od svého zaměstnavatele, mezi tyto odměny patří například 13. a 14. plat. Tyto odměny, které v kalendářním roce přesáhnou částku 620 EUR se zdaňují sazbou daně 6 %, maximálně však do výše 1/6 ročního příjmu. Pokud částka 1/6 ročního příjmu nepřesáhne 2 100 EUR a tyto mimořádné příjmy do 1/6 spadají, je tato částka osvobozena od daně.

AK.portal (2015) uvádí, že nárok, výše a výplata 13. (bonusy na dovolenou) a 14. (vánoční bonusy) platů je upravena v kolektivní nebo individuální smlouvě. Jestliže tyto zvláštní odměny nejsou v kolektivní smlouvě zakotveny, není na ně v rámci soukromého sektoru právní nárok. V Rakousku však většina poplatníků pobírá 13. a 14. platy, a to nejčastěji ve výši odpovídající měsíčnímu platu, nebo měsíční mzdě (interní zdroj Ministerstva financí Rakouské republiky). Dle metodiky OECD (2013) a Eurostatu (2014c) se hrubý příjem za 12 měsíců a příjem ze 13. a 14. platů vypočítá následovně:

$$Y_M = \frac{Y}{14} \quad (1)$$

kde Y_M je hrubý měsíční příjem, Y hrubý příjem včetně 13. a 14. platů (za 14 měsíců).

$$Y_{12} = Y_M \times 12 \quad (2)$$

kde Y_{12} značí standardní hrubý příjem za 12 měsíců, Y_M hrubý měsíční příjem.

$$Y_2 = Y_M \times 2 \quad (3)$$

kde Y_2 znamená hrubý příjem ze 13. a 14. platů (za 2 měsíce) a Y_M měsíční hrubý příjem.

Základ daně lze dle § 16 snížit o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mezi tyto výdaje patří:

- úroky z dluhů,
- daně a pojistné, které poplatník zaplatil v souvislosti s dosahováním příjmů,
- příspěvky na dobrovolné členství v profesních sdruženích a zájmových skupinách,
- povinné příspěvky na sociální zabezpečení,
- náklady vynaložené na cesty do zaměstnání,
- výdaje na pracovní prostředky,
- náklady na stravování a ubytování při pracovní cestě,

- výdaje na vzdělávání a odbornou přípravu.⁴⁹

Každý zaměstnanec si může dle § 16 odečíst paušální částku ve výši 132 EUR bez udání důkazu o výdajích. Do této paušální částky se nezahrnuje povinné pojištění na sociální zabezpečení či náklady vynaložené na cesty do zaměstnání.

Dle § 18 lze od základu daně odečíst zvláštní výdaje, mezi které patří:

- příspěvky na dobrovolné zdravotní a úrazové pojištění,
- příspěvky na životní pojištění,
- částky vynaložené na výstavbu bytu či domu,
- splátky půjček,
- povinné příspěvky církevním a náboženským společnostem,
- poplatky za daňové poradenství.⁵⁰

Bez udání důkazů je možné vždy odečíst minimální částku 60 EUR za rok (§ 18).

Od základu daně je dále možné odečíst dle § 106a odpočet na dítě ve výši 220 EUR pro každé dítě za rok pokud tento odpočet uplatňuje jeden z rodičů. Pokud tento odpočet uplatňují oba rodiče, je pro každého rodiče odčitatelná položka ve výši 132 EUR na jedno dítě za rok. Dle OECD (2013) mají rodiče na výběr z těchto dvou možností. Tento odpočet je možné uplatnit, jen pokud mají rodiče nárok na slevu na dítě (interní zdroj Ministerstva financí Rakouské republiky).

Daňová sazba je v Rakousku klouzavě progresivní, do příjmu 11 000 EUR je sazba daně 0 %, při příjmu převyšujícím 60 000 EUR je sazba daně 50 %. Výpočet daně dle funkce klouzavé progresse upravuje § 33 odst. 1 (viz tabulka č. 9).

Tab. 9 Výpočet daňové povinnosti funkcí klouzavé progresse

Příjem v EUR	Daň z příjmů v EUR
11 000 – 25 000	$\frac{\text{prijem} - 11000}{14000} \times 5110$
25 000 – 60 000	$\frac{\text{prijem} - 25000}{35000} \times 15125 + 5110$
nad 60 000	$(\text{prijem} - 60000) \times 0,5 + 20235$

§ 33 Zákona o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, 2012)

⁴⁹ Bližší vymezení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů nalezneme v § 16 Zákona o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, 2012)

⁵⁰ Bližší vymezení zvláštních výdajů viz § 18 Zákona o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, 2012)

Pro přehlednost jsou v tabulce č. 10 uvedeny daňové sazby příslušné daným daňovým pásmům.

Tab. 10 Daňové sazby

Příjem v EUR	Daňová sazba v %
do 11 000	0
11 000 – 25 000	36,5
25 000 – 60 000	43,21429
nad 60 000	50

Zdroj: OECD (2013)

Rodina, které jsou poskytovány rodičovské příspěvky podle zákona o rodině (des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967), má nárok na slevu na dítě ve výši 58,40 EUR za měsíc (700,8 EUR za rok) na každé dítě (§ 33). Nárok na rodičovské příspěvky má každá rodina, která žije v Rakousku a žije s dítětem ve věku do 18 let ve společné domácnosti (AK.portal, 2014). Sleva na dítě je vyplacena současně s rodičovskými příspěvky a nemá přímý vliv na výpočet daně (BUNDESMINISTERUM FÜR FINANZEN, 2011).

Dle § 33 je možné uplatnit další slevu pro manžele nebo partnery, kteří spolu žijí déle než 6 měsíců, v případě, že příjem jednoho z partnerů nepřesahuje 6 000 EUR za rok. V takovémto případě je možné uplatnit slevu ve výši 494 EUR v případě, že vyživují 1 dítě, 669 EUR v případě, že vyživují 2 děti a poté 220 EUR na každé další vyživované dítě za rok.

Na osamělé rodiče (samoživitele) se vztahuje další sleva, která je ve výši 494 EUR za rok pro jedno vyživované dítě, 669 EUR pro 2 vyživované děti a dále 220 EUR pro každé další vyživované dítě (§ 33).

Dále § 33 vymezuje slevy pro zaměstnance, kterými jsou:

- Sleva ve výši 54 EUR pro zaměstnance pokud je jeho příjem předmětem daně z příjmů,
- Sleva 291 EUR ročně na jízdě.

Dle §33 poplatník, který má nárok na slevu pro zaměstnance a který má zápornou daňovou povinnost, obdrží zpět 10 % z výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů dle § 16 maximálně však do výše 110 EUR⁵¹. Tato částka je poplatníkovi vrácena zpět finančním úřadem (BUNDESMINISTERUM FÜR FINANZEN, 2011). Maximálně však může být poplatníkovi vrácena částka vypočtené negativní daně (interní zdroj Ministerstva financí Rakouské republiky)⁵².

Daňová povinnost se zaokrouhluje matematicky na celé centy (interní zdroj Ministerstva financí Rakouské republiky).

⁵¹ Takto vypočtená částka se v zahraniční literatuře nazývá negativní daň. Pod hranicí minimálního vyměřovacího základu na sociální pojištění, kde je pojistné nulové, je nulová i negativní daň.

⁵² Pokud je částka vypočtené negativní daně nižší než 110 EUR, je poplatníkovi vrácena jen vypočtená negativní daň.

5.5.2 Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění

Sociální pojištění je placeno z hrubého příjmu maximálně však do výše vyměřovacího základu 4 230 EUR měsíčně, což činí 50 760 EUR pro standardní příjem za 12 měsíců a pro 13. a 14. platy 8 460 EUR (OECD, 2013). Pro sociální pojištění je také stanovena minimální výše příjmu, ze kterého se příspěvky počítají. V roce 2012 byl minimální měsíční příjem pro výpočet sociálního pojištění 376,26 EUR (OECD, 2013). Což je 4 515,12 EUR pro standardní příjem za 12 měsíců a 752,52 EUR pro 13. a 14. platy.

Ernst & Young (2012) uvádí, že u zdravotního pojištění, které je součástí sociálního pojištění, jsou v Rakousku rozlišeni příjemci mzdy (wage-earners) a příjemci platu (salary-earners). Příspěvek příjemců mzdy je ve výši 3,95 % a příspěvek příjemců platu ve výši 3,82 %⁵³. Další příspěvek je na důchodové pojištění ve výši 10,25 % pro zaměstnance (OECD, 2013). Další složkou sociálního pojištění je pojištění v nezaměstnanosti. Výše příspěvků na pojištění v nezaměstnanosti je závislá na výši příjmů poplatníka. Poplatník s příjmy do 1 186 EUR měsíčně neplatí žádný příspěvek. Poplatník s příjmy nad 1 186 EUR a do 1 294 EUR měsíčně platí příspěvek ve výši 1 %, poplatník s příjmy přes 1 294 EUR a do 1 456 EUR platí příspěvek ve výši 2 %, poplatník mající příjem nad 1 456 EUR měsíčně platí příspěvek 3 % (HAUPTVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN SOZIALVERSICHERUNGSTRÄGER, 2012). Dále platí zaměstnanci příspěvky do komory práce ve výši 0,5 %, tento příspěvek se však netýká 13. a 14. platů (OECD, 2013). Příspěvek do komory práce se pro příjemce mzdy neplatí ve Vídni a v horách (HAUPTVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN SOZIALVERSICHERUNGSTRÄGER, 2012). Dále se v Rakousku platí příspěvek ve výši 0,7 % na špatné počasí, tento příspěvek však platí jen zaměstnanci ve stavebnictví (HAUPTVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN SOZIALVERSICHERUNGSTRÄGER, 2012). Posledním příspěvkem je příspěvek ve výši 0,5 % na podporu bydlení, který taktéž neplatí pro 13. a 14. platy (OECD, 2013).

Z výše uvedeného vyplývá, že zaměstnanci platí příspěvky z běžného příjmu ve výši od 15,2 % do 18,2 % a ze 13. a 14. platů (dalších odměn) 14,2 % až 17,2 %.

5.5.3 Výpočet celkového odvodu

Tabulka č. 11 zobrazuje výpočet daně a příspěvků na sociální pojištění za 12 měsíců pro bezdětného poplatníka. Tabulka č. 12 představuje výpočet celkového odvodu za 12 měsíců při uplatnění odpočtu na dítě. Tabulka č. 13 poté zobrazuje výpočet daně a příspěvku na sociální pojištění pro 13. a 14. platy.

⁵³ Příspěvek ve výši 3,95 %/3,82 % se vztahuje jak na standardní roční příjem, tak i na 13. a 14. platy v závislosti na tom, zda je poplatník příjemcem mzdy, nebo platu.

Tab. 11 Výpočet celkového odvodu ze standardního příjmu za 12 měsíců – bezdětný poplatník

Hrubý příjem za 12 měsíců
-výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (povinné pojištění na sociální zabezpečení, 15,2 – 18,2 %)
-výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (132 EUR)
-zvláštní výdaje (60 EUR)
= základ daně
výpočet daně funkcí klouzavé progresse
-sleva pro zaměstnance (54 EUR)
-sleva na jízdné (291 EUR)
= daň
+ povinné pojištění na sociální zabezpečení (15,2 – 18,2 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojištění)

Tab. 12 Výpočet celkového odvodu ze standardního příjmu za 12 měsíců – poplatník vyživující děti

Hrubý příjem za 12 měsíců
-výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (povinné pojištění na sociální zabezpečení, 15,2 – 18,2 %)
-výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (132 EUR)
-zvláštní výdaje (60 EUR)
-odpočet na dítě (220 EUR/dítě)
= základ daně
výpočet daně dle funkce klouzavé progresse
-sleva pro zaměstnance (54 EUR)
-sleva na jízdné (291 EUR)
= daň
+ povinné pojištění na sociální zabezpečení (15,2 – 18,2 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojištění)

Tab. 13 Výpočet celkového odvodu pro 13. a 14. platy

Hrubý příjem za 2 měsíce
-výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (povinné pojištění na sociální zabezpečení, 14,2 – 17,2 %)
-nezdanitelná část základu daně (620 EUR)
× sazba daně (6 %)
+ povinné pojištění na sociální zabezpečení (14,2 – 17,2 %)
= celkový odvod (daň + povinné pojištění)

6 Metodika

V rámci této práce bude zkoumáno efektivní zdanění příjmů fyzických osob ze zaměstnání. Práce je koncipována pro rok 2012, jelikož v době psaní této práce nebyla k dispozici některá aktuálnější data. V práci je uvažována roční daňová povinnost a roční příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Hlavním ukazatelem, který bude v práci zkoumán, je efektivní zdanění (efektivní daňová sazba). Průzkum bude proveden na zvolených státech Evropské unie. Jelikož je cílem práce zjistit, jak progresi efektivního zdanění ovlivňují různé typy nominálních daňových sazeb, jsou pro splnění cíle práce vybrány země s extrémními výšemi a progresemi nominálních daňových sazeb na centrální úrovni. Podrobný přehled sazeb daně uplatňovaných v jednotlivých státech Evropské unie v roce 2012 je uveden v příloze A. Pro práci jsou vybrány tyto země:

- Bulharská republika – nejnižší sazba daně (10 %),
- Česká republika – průměrná výše sazby daně (15 %) ⁵⁴,
- Lotyšská republika – nejvyšší sazba daně (25 %),
- Polská republika – nejnižší progresse sazby daně (18 - 32 %),
- Rakouská republika – nejvyšší progresse sazby daně (0 - 50 %).

Efektivní zdanění bude zkoumáno u různých typů poplatníků, přičemž jsou zvoleni ti poplatníci, kterých se v daných státech nachází nejvíce. Počty poplatníků v jednotlivých státech jsou zachyceny v tabulce č. 14. Nejvíce se v každé zemi nachází bezdětných poplatníků. Na druhém a třetím místě se poté nachází poplatník žijící v páru vyživující jedno dítě (sezdaný poplatník vyživující jedno dítě) a poplatník žijící v páru vyživující dvě děti (sezdaný poplatník vyživující dvě děti) ⁵⁵. Ve všech případech se jedná o muže a ženy ve věku od 15 do 64 let. V případě bezdětného poplatníka se jedná jak o poplatníky žijící v páru, tak i o poplatníky svobodné a také o poplatníky žijící v jiném typu domácnosti.

⁵⁴ Nominální sazba daně je přibližně průměrem ze zemí s lineární sazbou daně. Česká republika byla také vybrána z toho důvodu, že je práce psána v podmínkách České republiky.

⁵⁵ V práci se předpokládá, že poplatníci žijící v páru jsou manželé, přičemž oba jsou biologickými rodiči dětí, jelikož toto je nejběžnější typ rodiny.

Tab. 14 Počty poplatníků

Země	Bezdětný poplatník	Poplatník samoživitel		Poplatník žijící v páru	
		1 dítě	2 děti	1 dítě	2 děti
Bulharská republika	2 770 500	49 200	17 400	471 700	328 300
Česká republika	3 488 900	118 200	73 500	795 900	1 064 100
Lotyšská republika	654 100	31 300	11 800	140 200	109 300
Polská republika	10 769 700	288 400	141 000	2 829 700	2 469 300
Rakouská republika	3 0198 000	67 000	332 000	526 900	569 500

Zdroj: Eurostat (2014a)

V práci budou všichni poplatníci uplatňovat jen základní odpočty⁵⁶, nezdanitelné části základu daně a slevy, na které má dle zákona nárok každý poplatník. Poplatníci s dětmi budou uplatňovat slevu, odpočet či nezdanitelnou část na dítě, na kterou mají ze zákona nárok. Předpokládá se, že manžel/manželka vydělávají dostatečný příjem a tak nebudou uplatňovány speciální úlevy pro jednoho vydávajícího či manžela/manželku s nízkými příjmy.

Problematika bude řešena jen pro jednoho poplatníka, tedy ne pro manželský pár. Bude-li tedy uplatňována sleva, nezdanitelná část základu daně či odpočet na dítě, má se za to, že je uplatňuje jen zkoumaný poplatník.

Pro splnění cíle práce bude pro každého poplatníka v každé zemi vypočtena řada hrubých příjmů jako určité procento z průměrného hrubého ročního příjmu, aby mohlo dojít k objektivnímu srovnání mezi jednotlivými zeměmi. Z takto získaných příjmů bude vypočtena roční daňová povinnost a roční příspěvky na sociální a zdravotní pojištění a poté efektivní daňová sazba. Hrubý roční příjem bude pro účely výpočtu efektivní daňové sazby zaokrouhlen matematicky na dvě desetinná místa. Stejně tak bude na dvě desetinná místa zaokrouhleno i efektivní zdanění. Průměrné hrubé roční příjmy jsou získány z portálu Eurostat, přičemž Eurostat (2014b) definuje hrubý příjem jako odměnu v hotovosti placenou zaměstnavatelem během referenčního roku. Příjem je uveden před srážkou daně a pojistného na sociální zabezpečení placených zaměstnanci (příjemci mzdy) a strhované zaměstnavatelem. V hrubém příjmu jsou zahrnuty všechny bonusy, ať už pravidelně vyplácené, či nikoli. Mezi tyto bonusy patří například 13. a 14. platy, bonusy na dovo-

⁵⁶ Odpočty je míněno: v Bulharsku odpočet zaplacených příspěvků na povinné sociální a zdravotní pojištění; v Lotyšsku odčitatelné náklady od základu daně v podobě příspěvků na sociální pojištění; v Polsku náklady na dosažení výnosů (1 335 PLN), příspěvky na zákonné sociální pojištění; v Rakousku výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (povinné příspěvky na sociální zabezpečení a 132 EUR bez udání důkazů o výdajích), zvláštní výdaje (60 EUR bez udání důkazů).

lenou, proplacená nevyužitá dovolená či příležitostné provize. Průměrné hrubé roční příjmy pro jednotlivé země platné pro rok 2012 jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Tab. 15 Průměrný hrubý roční příjem v roce 2012

Země	Průměrný hrubý roční příjem
Bulharská republika (BGL)	8 978,00
Česká republika (CZK)	300 420,99
Lotyšská republika (LVL)	6 321,12
Polská republika (PLN)	38 910,33
Rakouská republika (EUR)	40 855,44

Zdroj: Eurostat (2014c)

Vlastní práce bude rozdělena na dvě části, přičemž v první části bude zkoumáno efektivní zdanění a progresivita efektivního zdanění v rámci jednotlivých zemí a pro jednotlivé poplatníky. Pro tyto účely bude zkoumaný příjmový interval pro každou zemi rozdělen na decily. V této části práce bude pro bezdětného poplatníka podrobně popsáno, jak jednotlivé prvky daňového systému ovlivňují efektivní zdanění a jeho progresivitu. Pro zbylé dva poplatníky budou uvedeny již jen změny oproti bezdětnému poplatníkovi. Průzkum bude proveden za pomoci grafů efektivního zdanění, které budou doplněny také o křivky nominálních daňových sazeb. Dále budou k průzkumu použity hodnoty progresivit průměrné sazby a rozdíly v efektivní daňové sazbě v rámci daného decilu. V příloze B až F jsou pro každého poplatníka zobrazeny rovnice funkcí efektivního zdanění (vždy pro interval, který vykazuje shodné charakteristiky) včetně směrnic těchto funkcí, které také dopomáhají k vysvětlení progresivity efektivního zdanění. Rovnice funkcí efektivního zdanění byly získány vlastními výpočty. Body, ve kterých dojde ke zlomům (změna některého prvku daňového systému), budou zaokrouhleny na dvě desetinná místa matematicky. V této části práce bude také pro každou zemi provedeno srovnání všech tří poplatníků mezi sebou. Ke srovnání budou použity grafy efektivního zdanění a dále vypočtené hodnoty progresivit průměrné sazby pro dané decily. Práce bude také doplněna o model se zanedbáním některých prvků daňového systému, kde bude porovnáno efektivní zdanění a jeho progresivita pro celkový odvod (daň plus sociální a zdravotní pojištění), jen pro samotnou daňovou povinnost a také pro daňovou povinnost při uplatnění jen daňové sazby se zanedbáním dalších prvků systému (odpočtů, nezdanitelných částek základu daně, slev na dani, maximálních vyměřovacích základů na sociální a zdravotní pojištění a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění). Zde bude efektivní zdanění porovnáváno pomocí grafů efektivního zdanění a progresivit průměrné sazby.

V rámci této části práce bude průzkum začínat pro každou zemi v její minimální roční mzdě⁵⁷, přičemž relativní minimální roční mzda bude zaokrouhlena na celá procenta směrem nahoru. Zkoumaný interval bude končit u posledního zlomu

⁵⁷ Vzhledem k tomu, že v Rakousku není minimální mzda zákonem stanovena, začíná příjmový interval na 3 % průměrného hrubého ročního příjmu, při nižších příjmech je záporný i základ daně.

(změna některého prvku systému) plus 50 %, aby byla řada mezd dostatečně dlouhá a dobře se tak projevil vývoj efektivního zdanění i na konci zkoumaného intervalu. Pokud se u některé země bude vyskytovat poslední zlom dříve než ve 200 % průměrného hrubého ročního příjmu, bude konec intervalu stanoven na 200 % průměrného hrubého ročního příjmu plus 50 %. Minimální mzdy platné pro rok 2012 jsou uvedeny v tabulce č. 16.

Tab. 16 Minimální mzda v roce 2012

Země	Minimální měsíční mzda	Minimální roční mzda ⁵⁸	Relativní minimální roční mzdy (%)
Bulharská republika (BGL)	270/290	3 420	38,09
Česká republika (CZK)	8 000	96 000	31,96
Lotyšská republika (LVL)	200	2 400	37,97
Polská republika (PLN)	1 500	18 000	46,26
Rakouská republika (EUR)	Není zákonem stanovena	-	-

Zdroj: Eurostat (2014d)

Efektivní daňovou sazbu, neboli efektivní zdanění, dle Zubařové a kol. (2008) charakterizuje průměrná daňová sazba, která je dána procentním podílem daňové povinnosti k hrubému příjmu. Z výše uvedených studií zabývajících se efektivním zdaněním je patrné, že efektivní daňová sazba může být vypočtena buď jen ze zaplacené daně, nebo i se započtením odvedeného sociálního a zdravotního pojištění. V této práci bude jako základní ukazatel bráno efektivní zdanění včetně zaplaceného sociálního a zdravotního pojištění (ETR)⁵⁹. Tento ukazatel je dle Širokého a Makové (2008) dán vztahem:

⁵⁸ Minimální roční mzda je vypočtena jako dvanásobek minimální měsíční mzdy. V případě Bulharské republiky jako trojnásobek částky 270 BGL a devítinásobek částky 290 BGL. V dubnu roku 2012 byla minimální mzda zvýšena z 270 BGL na 290 BGL (Accountantbg, 2012).

⁵⁹ V práci je efektivní daňovou sazbou (efektivním zdaněním) míněna efektivní daňová sazba včetně zaplaceného sociálního a zdravotního pojištění. Ostatní ukazatele, tj. efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zárovňného pojištění a očištěná efektivní daňová sazba jsou vždy uvedeny těmito celými názvy.

$$ETR = \frac{T+SI}{Y} \times 100 [\%]^{60}, \quad (4)$$

kde T značí daňovou povinnost, SI příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem⁶¹ a Y hrubý příjem.

Dále bude v práci použit ukazatel efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění. Tento ukazatel je dle Širokého a Makové (2008) dán vztahem:

$$ETR_t = \frac{T}{Y} \times 100 [\%]^{62}, \quad (5)$$

kde T značí daňovou povinnost a Y hrubý příjem.

V práci bude také využit ukazatel očištěné efektivní daňové sazby (ETR_a), který bude vypočten z daňové povinnosti se zanedbáním ostatních prvků systému, čili odpočtů, nezdanitelných částí základu daně, slev na dani, maximálních vyměřovacích základů na sociální a zdravotní pojištění a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění⁶³. Tento ukazatel je dán vztahem:

$$ETR_a = \frac{T_a}{Y} \times 100 [\%], \quad (6)$$

kde T_a značí daňovou povinnost očištěnou od ostatních prvků systému a Y hrubý příjem.

V práci se také bude vyskytovat pojem efektivní sazba sociálního pojištění (ER_{SI}). Její výpočet bude totožný jako u předchozích efektivních sazeb, jen za T se budou brány příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Dalším zkoumaným ukazatelem bude progresivita průměrné sazby (P_{ATR}). Tento ukazatel definuje Ratmanová (2010) následujícím vztahem:

⁶⁰ Tento ukazatel dále využívá také Brychta (2013), Ratmanová (2008), Ratmanová (2010), která ho však nazývá průměrná osobní sazba daně (PATR) a Pavel a Vitek (2010 – 2011), kteří tento ukazatel nazývají průměrné daňové a odvodové zatížení (ATR). V citované publikaci je ukazatel označován jako ETR_{SI} .

⁶¹ V dalším textu jsou sociálním pojištěním vždy míněny příspěvky na sociální i zdravotní pojištění.

⁶² Tento ukazatel dále využívá Široký a Maková (2007), Maková (2007), Brychta (2013), Šimović (2012) a Pavel a Vitek (2010 – 2011), kteří ho nazývají průměrné zatížení daní z příjmů (AIT). Uvedený ukazatel je v citované publikaci označen jako ETR_T .

⁶³ U každé země jsou vždy zanedbány ty prvky, které jsou pro tuto zemi platné.

$$P_{ATR} = \frac{\frac{T_1 - T_0}{Y_1 - Y_0}}{Y_1 - Y_0}, \quad (7)$$

kde T značí osobní důchodovou daň a Y hrubý příjem poplatníka. Indexy 0 a 1 označují krajní body příjmového intervalu, dále platí, že $Y_0 < Y_1$. Jestliže je hodnota progresivity průměrné sazby 0, jedná se o proporcionální daň, jestliže je hodnota větší než 0, jedná se o progresivní daň a v případě, že je ukazatel menší než 0, jedná se o regresivní daň. Tento ukazatel je použit jako důkaz progresivity či regresivity daného příjmového intervalu.

Vztah č. 7 bude použit pro výpočet progresivity průměrné sazby, kde jako T bude brána daňová povinnost plus sociální a zdravotní pojištění. V rámci modelu se zanedbáním některých prvků systému, bude tento vztah použit také pro výpočet progresivity průměrné sazby jen pro samotnou daňovou povinnost se zanedbáním sociálního a zdravotního pojištění, dále také pro očištěnou daňovou povinnost, kde bude uplatněna jen daňová sazba (se zanedbáním sociálního a zdravotního pojištění a ostatních prvků systému) a také pro samotné sociální a zdravotní pojištění, kde bude namísto T (daňová povinnost) uvažováno SI (sociální a zdravotní pojištění).

Ve druhé části vlastní práce bude provedeno mezinárodní srovnání efektivní daňové sazby a progresivity efektivního zdanění. V této části práce bude použita zejména komparativní metoda. Srovnání efektivních daňových sazeb a jejich progresivit proběhne vždy pro jednotlivé poplatníky. V této části práce bude mezinárodně porovnávána jak výše efektivního zdanění tak i progresivita efektivního zdanění. Porovnání výše efektivního zdanění proběhne na základě grafů efektivního zdanění. Srovnání progresivit bude poté provedeno za pomoci grafů efektivního zdanění. Grafy budou ukazovat relativní odchylky efektivního zdanění vždy jen v rámci daného intervalu, přičemž začátky každého intervalu budou položeny na 100 %. Dále bude ke komparaci použit rozdíl v efektivní daňové sazbě v rámci daného intervalu. Ke srovnání progresivit také dopomohou vypočtené hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). Pro účely mezinárodního srovnání bude vzorec pro výpočet progresivity průměrné sazby upraven následovně:

$$P_{ATR} = \frac{\frac{T_1 - T_0}{Y_{r1} - Y_{r0}}}{Y_{r1} - Y_{r0}}, \quad (8)$$

kde T značí osobní důchodovou daň včetně sociálního a zdravotního pojištění, Y hrubý příjem poplatníka a Y_r značí relativní příjem, indexy 0 a 1 označují krajní body příjmového intervalu, dále platí, že $Y_0 < Y_1$. Vypočtené hodnoty z tohoto vztahu značí totožné výsledky jako v případě vzorce 7.

Pro mezinárodní srovnání bude řada hrubých příjmů rozdělena na čtyři intervaly. První interval bude začínat ve 47 % průměrného hrubého ročního příjmu a končit v 67 % průměrného příjmu. Příjem 47 % průměrného příjmu značí mini-

mální mzdu pro Polsko, které má relativně nejvyšší minimální mzdu. Od tohoto příjmu je tedy již možné provést průzkum pro všechny sledované země. S příjmem 67 % průměrného příjmu pracuje také portál Eurostat (2014c), OECD (2013), dále tento příjem používá Široký a Maková (2008). Eurostat (2014b) k tomuto příjmu uvádí, že past nízké mzdy měří podíl (v procentech) z hrubých příjmů, který je odejmut na základě kombinovaného dopadu daní z příjmů, příspěvků na sociální zabezpečení a odejmutí dávek, pokud se hrubý příjem zvýší z 33 % na 67 % průměrných příjmů. Do tohoto intervalu spadá nízkopříjmová skupina obyvatel.

Druhý interval bude začínat na 67 % průměrného příjmu a končit na 133 % průměrného příjmu. S příjmem 133 % průměrného příjmu se můžeme setkat u Širokého a Makové (2008), Širokého a Makové (2007) a Makové (2007). Tento příjem bude v práci použit také z toho důvodu, aby byly krajní body tohoto intervalu stejně vzdáleny od průměrného příjmu. Tento interval značí středněpříjmovou skupinu obyvatel.

Třetí interval bude pokrývat 133 % průměrného příjmu až 400 % průměrného příjmu. 400 % průměrného příjmu je nejvyšší použitý příjem ve výše uvedených studiích a pracuje s ním Ratmanová (2010). Do tohoto příjmu spadají vysokopříjmoví poplatníci.

Poslední interval bude náležet od 400 % průměrného příjmu do 700 % průměrného příjmu. Předpokladem je, že při příjmu 700 % průměrného příjmu bude zkoumaný interval dostatečně dlouhý a již nebude docházet k žádným výkyvům v efektivním zdanění. Tento interval zahrnuje poplatníky s nadstandardními příjmy.

První interval bude vždy ještě prodloužen, bude tedy začínat postupně od minimálních mezd jednotlivých států, v tomto prodlouženém intervalu budou vždy srovnávány jen ty státy, jejichž minimální mzda do intervalu spadá.

V některých státech se vyskytují různé varianty sazeb sociálního pojištění, odpočtů od základu daně či jiných prvků systému. V případě Bulharské republiky budou použity sazby sociálního pojištění platné pro normální pracovní podmínky. Poplatníků spadajících do této kategorie pracovních podmínek se na pracovním trhu vyskytuje pravděpodobně nejvíce. Dále bude v Bulharské republice brána jako minimální příjem, ze kterého se počítají příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, minimální mzda.

V České republice bude pro zaměstnavatele brána sazba sociálního pojištění 25 %, jelikož tuto sazbu uplatňuje větší část zaměstnavatelů.

Pokud bude v Lotyšsku vypočtený daňový základ díky nezdanitelným částkám negativní, bude brán základ daně jako nulový, jelikož v práci není počítáno s jinými příjmy než z příjmy ze zaměstnání, tudíž nemůže být vzniklý rozdíl odečten z jiného zdroje příjmů.

V Polské republice je několik variant nákladů na dosažení výnosů (viz str. 44). V práci bude uplatňována částka 1 335 PLN, předpokládá se tedy, že poplatník pobírá příjem jen z jednoho zaměstnání a místo výkonu jeho práce se nachází ve stejné obci jako jeho trvalé bydliště.

V Rakouské republice je výše sazby zdravotního pojištění dána dle toho, zda je poplatník příjemcem mzdy, nebo platu. Vzhledem k tomu, že hrubý roční příjem, který bude v této práci používán, je dán pro příjemce mzdy a příjemců mzdy se na pracovním trhu nachází bezesporu více než příjemců platu, bude v práci počítáno se sazbou platnou pro příjemce mzdy, která činí 3,95 %. Ve Vídni a v horách se neplatí příspěvek do komory práce ve výši 0,5 %. Vzhledem k tomu, že v ostatních částech Rakouska zaměstnanci tento příspěvek platí, bude s ním počítáno i v této práci. Dále se v Rakousku platí příspěvek za špatné počasí ve výši 0,7 %. Vzhledem k tomu, že tento příspěvek platí jen zaměstnanci ve stavebnictví, nebude s ním v práci počítáno. V Rakousku bude na dítě uplatněn jen odpočet ve výši 220 EUR na jedno dítě, sleva na dítě nebude uplatňována, jelikož je rodičům vyplácena spolu s přídatkem na děti a nemá přímý vliv na daňovou povinnost. Negativní daň je kalkulována jako 10 % z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vzhledem k tomu, že v práci budou z těchto výdajů uplatňovány jen povinné příspěvky na sociální pojištění, bude negativní daň kalkulována jako 10 % z příspěvků na sociální pojištění. V Rakousku jsou 13. a 14. platy zdaněny zvláštní sazbou daně. Vzhledem k tomu, že Eurostat (2014c) uvádí hrubý roční příjem včetně 13. a 14. platů, je s těmito odměnami počítáno také v této práci. Se 13. a 14. platy v Rakousku pracuje také Eurostat (2014c) a OECD (2013).

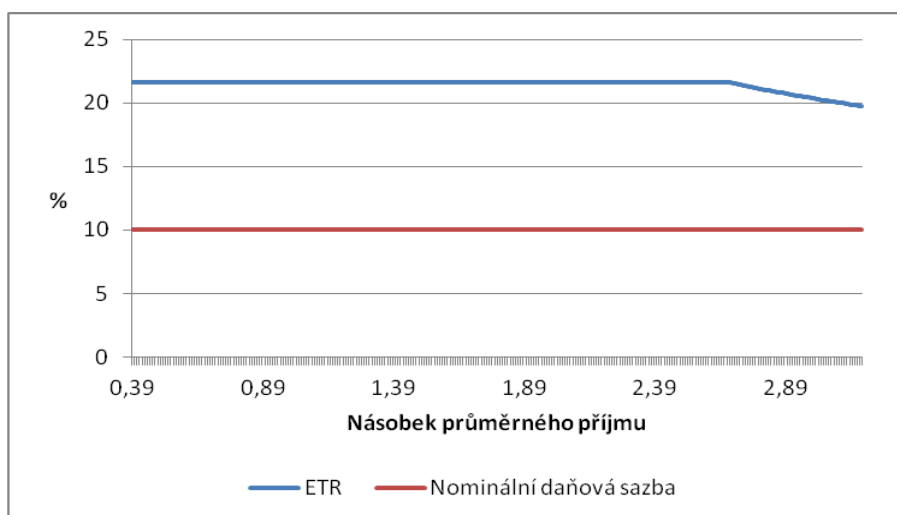
7 Efektivní zdanění a progresivita efektivního zdanění v zemích Evropské unie

V této části práce je pohlíženo na každou zemi zvlášť, přičemž je zkoumáno, jak jednotlivé prvky daňového systému ovlivňují efektivní daňovou sazbu (ETR). Pro každou zemi a každého poplatníka jsou v příloze B až F zobrazeny rovnice funkcí efektivní daňové sazby vždy pro příjmový interval, který vykazuje shodné charakteristiky. Příloha je dále doplněna o směrnice těchto funkcí (ETR'), aby byla lépe patrná progresivita efektivního zdanění.

7.1 Bulharská republika

V celém příjmovém intervalu je nominální sazba daně Bulharské republiky ve výši 10 %. Průzkum efektivního zdanění je proveden na intervalu od 39 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a) do 318 % Y_a . Pro účely průzkumu efektivního zdanění je příjmový interval rozdělen na decily. Každý decil je v délce 27,9 p.b. V Bulharsku nejsou uplatňovány žádné slevy či odčitatelné položky na děti, proto je efektivní zdanění pro bezdětného poplatníka a sezdaného poplatníka vyživujícího jedno i dvě děti totožné.

Na grafu č. 3 je znázorněn vývoj efektivní daňové sazby (ETR) pro interval od 39 % Y_a do 318 % Y_a . Dále je z grafu patrná nominální daňová sazba, která je lineární ve výši 10 %.



Graf č. 3 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba

Níže uvedený seznam zobrazuje jednotlivé decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělen zkoumaný příjmový interval. Ze seznamu jsou dále patrné hodno-

ty efektivní daňové sazby (ETR, v %) příslušné jednotlivým decilům. Dále je seznam doplněna o změnu v efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p.b.) v rámci decilu. Seznam také zachycuje hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR})⁶⁴. Bod č. 11 zachycuje tyto informace pro celý zkoumaný interval.

1. $Y_r \in <39; 66,9>$; $ETR \in <21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
2. $Y_r \in (66,9; 94,8>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
3. $Y_r \in (94,8; 122,7>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
4. $Y_r \in (122,7; 150,6>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
5. $Y_r \in (150,6; 178,5>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
6. $Y_r \in (178,5; 206,4>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
7. $Y_r \in (206,4; 234,3>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
8. $Y_r \in (234,3; 262,2>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
9. $Y_r \in (262,2; 290,1>$; $ETR \in (21,61; 20,7>$; $\Delta ETR = -0,91$; $P_{ATR} = -36,33 \times 10^{-7}$
10. $Y_r \in (290,1; 318>$; $ETR \in (20,7; 19,74>$; $\Delta ETR = -0,96$; $P_{ATR} = -37,53 \times 10^{-7}$
11. $Y_r \in <39; 318>$; $ETR \in <21,61; 19,74>$; $\Delta ETR = -1,87$; $P_{ATR} = -7,39 \times 10^{-7}$

Jak je patrné ze seznamu výše a z grafu č. 3, efektivní zdanění je nejprve lineární a poté od devátého decilu regresivní. V Bulharsku jsou pro stanovení základu daně od hrubého příjmu odečítány daňové odpočty (příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, jejichž sazba je 12,9 %), nesetkáváme se s žádnými jinými odčitatelnými položkami či nezdanitelnými částkami. V Bulharsku nejsou uplatňovány ani slevy na dani. Vlivem lineární daňové sazby ve výši 10 % v kombinaci s lineární sazbou sociálního a zdravotního pojištění je poté výsledné efektivní zdanění konstantní, a to ve výši 21,61 %. Příjem 263,32 % Y_a je maximálním vyměřovacím základem na sociální pojištění. Při příjmu vyšším než je 24 000 BGL (263,32 % Y_a) je tedy efektivní zdanění regresivní. Efektivní zdanění s růstem příjmu klesá stále pomaleji, čehož důkazem je také směrnice funkce efektivního zdanění (viz příloha B).

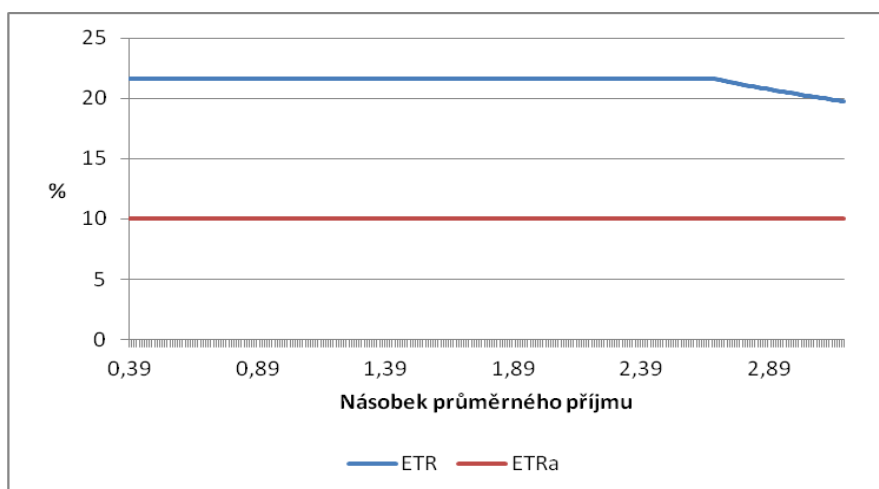
Na celém zkoumaném intervalu kleslo efektivní zdanění o 1,87 p.b., P_{ATR} dosáhla výše $-7,39 \times 10^{-7}$. Jak je patrné z grafu č. 3, efektivní daňová sazba je v celém příjmovém intervalu nad nominální daňovou sazbou.

7.1.1 Model se zanedbáním některých prvků systému

Při zanedbání ostatních prvků systému, čili daňových odpočtů, maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, vyjde očištěná efektivní daňová sazba (ETR_a). Takto vypočtená efektivní daňová sazba je totožná s nominální daňovou sazbou ve výši 10 %.

⁶⁴ U všech výčtů níže je uvažován ukazatel P_{ATR} vypočtený z celkového odvodu, tj. daň + sociální a zdravotní pojištění.

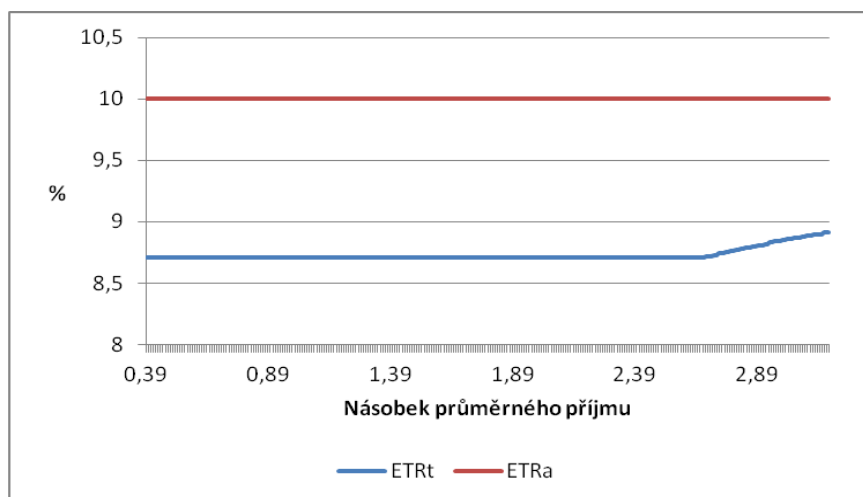
Graf č. 4 znázorňuje vývoj efektivní daňové sazby včetně sociálního a zdravotního pojištění a očištěné efektivní daňové sazby.



Graf č. 4 Efektivní daňová sazba, očištěná efektivní daňová sazba

Jak je z grafu č. 4 patrné, efektivní daňová sazba včetně sociálního a zdravotního pojištění se v celém intervalu nachází nad křivkou očištěné efektivní daňové sazby. Tato skutečnost je zapříčiněna tím, že efektivní daňová sazba v sobě zahrnuje také příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Pokud vezmeme v úvahu efektivní zdanění se zanedbáním sociálního a zdravotního pojištění (ETR_t), je v celém sledovaném intervalu očištěná efektivní daňová sazba nad hodnotami ETR_t , jak je patrné z grafu č. 5.



Graf č. 5 Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění, očištěná efektivní daňová sazba

Odpočet příspěvků na sociální a zdravotní pojištění od základu daně způsobil, že ETR_t je v celém sledovaném intervalu nižší než ETR_a . Od maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění ($267,32 \% Y_a$) je efektivní zdanění bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění rostoucí (viz příloha G).

Pokud srovnáme progresivity jednotlivých efektivních daňových sazeb, zjistíme, že do maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění je efektivní daňová sazba se zahrnutím sociálního a zdravotního pojištění, efektivní daňová sazba se zanedbáním sociálního a zdravotního pojištění i efektivní sazba sociálního a zdravotního pojištění lineární. Od stropu na sociální a zdravotní pojištění je efektivní sazba sociálního pojištění regresivní a ETR_t progresivní, regrese je významně silnější než progrese a výsledné efektivní zdanění je tak regresivní (viz příloha G).

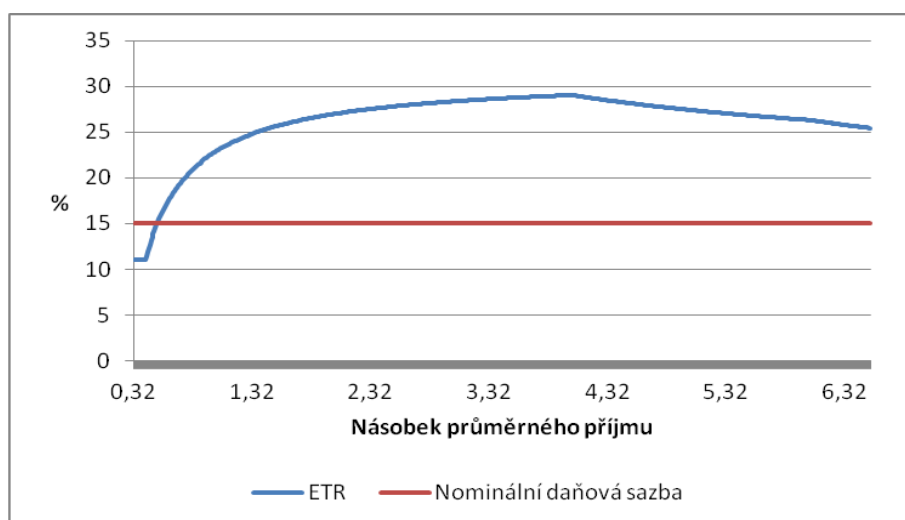
Z výše uvedeného vyplývá, že do maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění má nominální sazba daně na efektivní zdanění významný vliv, jelikož vlivem lineární sazby daně, ale také vlivem lineární sazby sociálního a zdravotního pojištění a neexistencí odčitatelných položek, nezdanitelných částí základu daně a slev na dani je efektivní zdanění proporcionální. Na významu nominální sazba daně ztrácí při uplatnění stropu na sociální pojištění, kdy se efektivní zdanění stává regresivní.

7.2 Česká republika

Česká republika má v celém příjmovém intervalu rovnou nominální sazbu daně ve výši 15 %. Průzkum efektivního zdanění je pro všechny poplatníky proveden na intervalu od 32 % Y_a do 653 % Y_a . Pro tyto účely je celý příjmový interval rozdělen na decily, přičemž každý je v délce 62,1 p.b.

7.2.1 Bezdětný poplatník

Graf č. 6 znázorňuje vývoj efektivního zdanění (ETR) bezdětného poplatníka. Graf je vykreslen pro interval od 32 % Y_a do 653 % Y_a . Graf je dále doplněn o křivku nominální daňové sazby ve výši 15 %.



Graf č. 6 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník

Výčet níže zobrazuje decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělen zkoumaný příjmový interval. Z výčtu jsou dále patrné efektivní daňové sazby (ETR, v %) příslušné daným decilům. Dále je ve výčtu pozorovatelný rozdíl v efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p. b.) v rámci daného decilu. Poslední údaj značí hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). 11. bod ve výčtu udává údaje pro celý příjmový interval.

1. $Y_r \in <32; 94,1>$; $ETR \in <11; 22,31>$; $\Delta ETR = 11,31$; $P_{ATR} = 60,62 \times 10^{-8}$
2. $Y_r \in (94,1; 156,2>$; $ETR \in (22,31; 25,81>$; $\Delta ETR = 3,5$; $P_{ATR} = 18,76 \times 10^{-8}$
3. $Y_r \in (156,2; 218,3>$; $ETR \in (25,81; 27,31>$; $\Delta ETR = 1,5$; $P_{ATR} = 8,04 \times 10^{-8}$
4. $Y_r \in (218,3; 280,4>$; $ETR \in (27,31; 28,15>$; $\Delta ETR = 0,84$; $P_{ATR} = 4,5 \times 10^{-8}$
5. $Y_r \in (280,4; 342,5>$; $ETR \in (28,15; 28,68>$; $\Delta ETR = 0,53$; $P_{ATR} = 2,84 \times 10^{-8}$
6. $Y_r \in (342,5; 404,6>$; $ETR \in (28,68; 28,98>$; $\Delta ETR = 0,3$; $P_{ATR} = 1,61 \times 10^{-8}$
7. $Y_r \in (404,6; 466,7>$; $ETR \in (28,98; 27,9>$; $\Delta ETR = -1,08$; $P_{ATR} = -5,8 \times 10^{-8}$
8. $Y_r \in (466,7; 528,8>$; $ETR \in (27,9; 27,07>$; $\Delta ETR = -0,83$; $P_{ATR} = -4,45 \times 10^{-8}$
9. $Y_r \in (528,8; 590,9>$; $ETR \in (27,07; 26,42>$; $\Delta ETR = -0,65$; $P_{ATR} = -2,48 \times 10^{-8}$
10. $Y_r \in (590,9; 653>$; $ETR \in (26,42; 25,43>$; $\Delta ETR = -0,99$; $P_{ATR} = -5,31 \times 10^{-8}$
11. $Y_r \in <32; 653>$; $ETR \in <11; 25,43>$; $\Delta ETR = 14,43$; $P_{ATR} = 7,73 \times 10^{-8}$

Jak je patrné ze seznamu a také z grafu č. 6, efektivní zdanění je od prvního do šestého decilu progresivní. Od sedmého decilu se začíná projevovat regrese efektivního zdanění.

V prvním decilu se nachází jeden zlom. Do příjmu 41,14 % Y_r je daňová povinnost před odečtením slevy na poplatníka (24 840 CZK) nižší než sleva na poplatníka. Slevu na poplatníka je možné uplatnit do výše daňové povinnosti. Znamená to tedy, že do příjmu 41,14 % Y_r je daň 0 CZK, při vyšším příjmu je již kalkulovaná

daň po odečtení slevy na poplatníka kladná. Do tohoto příjmu je efektivní zdanění lineární, a to ve výši 11 %. Efektivní daňová sazba je zde dána jen zaplaceným sociálním a zdravotním pojištěním, jejichž sazba činí v součtu 11 %. Při vyšším příjmu je již efektivní zdanění progresivní. Progresivitu způsobuje právě sleva na poplatníka. Do příjmu 51,36 % Y_r je efektivní daňová sazba pod nominální daňovou sazbou.

Ve druhém až pátém decilu se nenachází žádný zlom. Ze seznamu výše je patrné zpomalování tempa růstu efektivního zdanění. Klesající progresivita je dána odpočtem slevy na poplatníka, která je ve stále stejné výši, a tak de facto s růstem příjmu ztrácí na významu.

V šestém decilu se nachází maximální vyměřovací základ na sociální pojištění. Při příjmu vyšším než 401,63 % Y_r se sociální pojištění počítá jen z maximálního vyměřovacího základu (1 206 576 CZK). Stejně tak sociální pojištění zaměstnavatele, které je složkou „superhrubé mzdy“, se počítá jen z této částky. Strop na sociální pojištění zapříčinil regresi efektivního zdanění. Na šestém decilu se ještě regrese neprojevuje, jelikož po většinu tohoto decilu je efektivní zdanění progresivní.

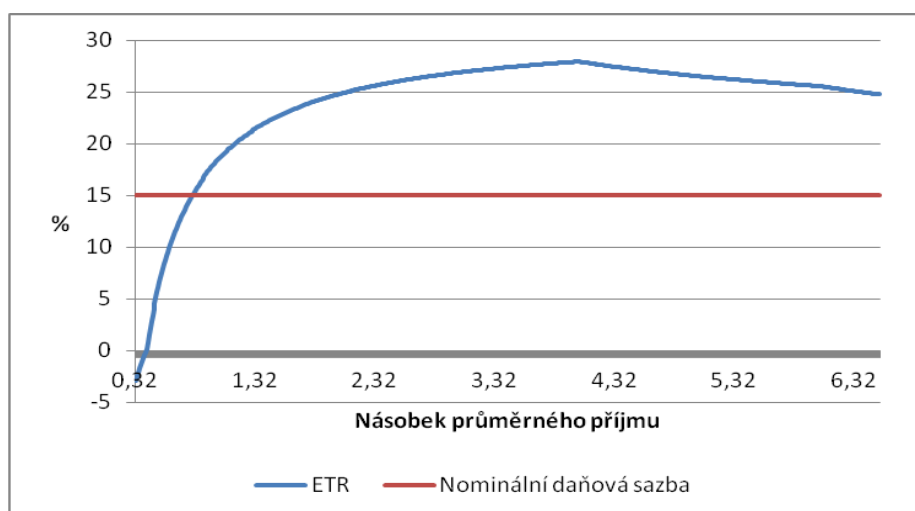
Na sedmém, osmém a devátém decilu se projevuje regrese způsobená maximálním vyměřovacím základem na sociální pojištění. Regresi efektivního zdanění dokazuje také směrnice funkce efektivního zdanění (viz příloha C). Směrnice s růstem příjmu klesá, což dokazuje zpomalování poklesu efektivního zdanění. Klesající regrese je patrná také z výše uvedeného výčtu.

Na desátém decilu se nachází poslední zlom. Příjem 602,44 % Y_r je maximálním vyměřovacím základem na zdravotní pojištění (1 809 864 CZK). Stejně tak zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, které je složkou „superhrubé mzdy“ se počítá jen z maximálního vyměřovacího základu na zdravotní pojištění. Ve výsledku poté dochází k mírně rychlejšímu poklesu efektivního zdanění než v předchozích decilech, což dokazuje také výčet výše. Tempo poklesu efektivního zdanění opět s růstem příjmu klesá.

Na celém příjmovém intervalu vzrostlo efektivní zdanění o 14,43 p.b. Hodnota progresivity průměrné sazby je $7,73 \times 10^{-8}$. Poplatník pobírající nejvyšší zkoumaný příjem (653% Y_r) je vlivem regrese systému zdaněn přibližně stejně jako poplatník pobírající 146 % průměrného příjmu.

7.2.2 Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Graf č. 7 zobrazuje průběh efektivního zdanění sezdaného poplatníka vyživujícího jedno dítě. Graf je dále doplněn o křivku nominální daňové sazby ve výši 15 %.



Graf č. 7 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Níže uvedený výčet zobrazuje jednotlivé decily relativního příjmu (Y_r , v %). Dále je ze seznamu patrné efektivní zdanění (ETR, v %) příslušné daným příjmovým decilům. Z výčtu můžeme vyčíst také rozdíl v efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p. b.) na daném decilu. Poslední bod značí progresivitu průměrné sazby (P_{ATR}). Bod č. 11 je platný pro celý příjmový interval.

1. $Y_r \in <32; 94,1>$; $ETR \in <-2,94; 17,57>$; $\Delta ETR = 20,51$; $P_{ATR} = 109,94 \times 10^{-8}$
2. $Y_r \in (94,1; 156,2>$; $ETR \in (17,57; 22,95>$; $\Delta ETR = 5,38$; $P_{ATR} = 28,84 \times 10^{-8}$
3. $Y_r \in (156,2; 218,3>$; $ETR \in (22,95; 25,27>$; $\Delta ETR = 2,32$; $P_{ATR} = 12,44 \times 10^{-8}$
4. $Y_r \in (218,3; 280,4>$; $ETR \in (25,27; 26,56>$; $\Delta ETR = 1,29$; $P_{ATR} = 6,91 \times 10^{-8}$
5. $Y_r \in (280,4; 342,5>$; $ETR \in (26,56; 27,38>$; $\Delta ETR = 0,82$; $P_{ATR} = 4,4 \times 10^{-8}$
6. $Y_r \in (342,5; 404,6>$; $ETR \in (27,38; 27,88>$; $\Delta ETR = 0,5$; $P_{ATR} = 2,68 \times 10^{-8}$
7. $Y_r \in (404,6; 466,7>$; $ETR \in (27,88; 26,94>$; $\Delta ETR = -0,94$; $P_{ATR} = -5,04 \times 10^{-8}$
8. $Y_r \in (466,7; 528,8>$; $ETR \in (26,94; 26,23>$; $\Delta ETR = -0,71$; $P_{ATR} = -3,81 \times 10^{-8}$
9. $Y_r \in (528,8; 590,9>$; $ETR \in (26,23; 25,66>$; $\Delta ETR = -0,57$; $P_{ATR} = -3,06 \times 10^{-8}$
10. $Y_r \in (590,9; 653>$; $ETR \in (25,66; 24,75>$; $\Delta ETR = -0,91$; $P_{ATR} = -4,88 \times 10^{-8}$
11. $Y_r \in <32; 653>$; $ETR \in <-2,94; 24,75>$; $\Delta ETR = 27,69$; $P_{ATR} = 14,84 \times 10^{-8}$

Jak je z výčtu a z grafu č. 7, patrné efektivní zdanění je v prvním až šestém decilu progresivní. Od sedmého decilu je zřejmá regrese efektivního zdanění.

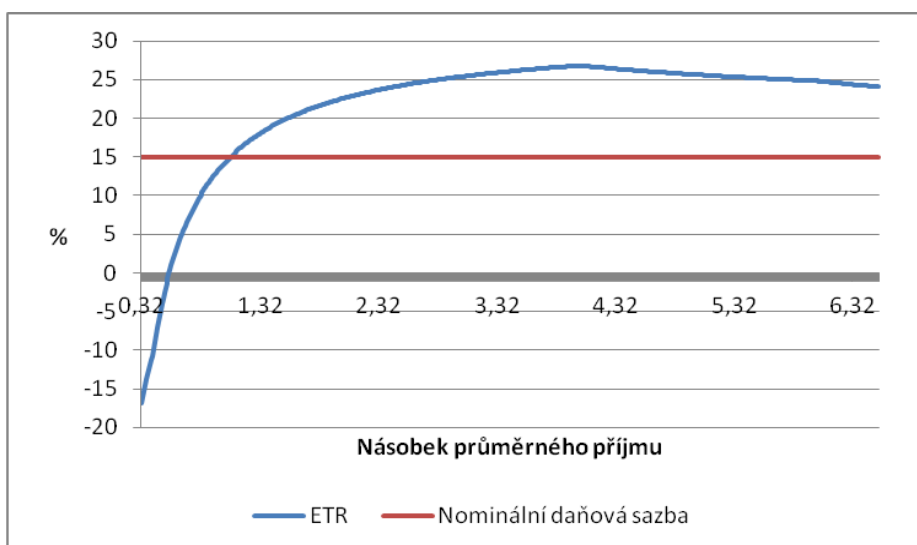
Oproti bezdětnému poplatníkovi se u poplatníka vyživujícího jedno dítě nachází dvě odlišnosti. Poplatník vyživující jedno dítě uplatňuje mimo slevy na poplatníka také daňové zvýhodnění na vyživované dítě (13 404 CZK). Pokud je daňová povinnost po odečtení slevy na poplatníka nižší než daňové zvýhodnění, uplatňuje se daňový bonus. Díky daňovému bonusu není efektivní zdanění ani na počátku zkoumaného intervalu lineární jako v případě bezdětného poplatníka. Efektivní

zdanění je již od 32 % Y_a progresivní. Nejprve je efektivní zdanění záporné, jelikož příspěvky na sociální a zdravotní pojištění jsou nižší než daňový bonus. Daňové zvýhodnění je až do 41,14 % Y_a uplatňováno formou daňového bonusu. Při vyšším příjmu se již stává daň po uplatnění slevy na poplatníka kladnou, čímž je daňové zvýhodnění uplatňováno jako kombinace slevy a daňového bonusu. Daňový bonus je možné uplatnit, jestliže je vyšší než 100 CZK. V příjmovém intervalu od cca 63,17 % Y_a do 63,32 % Y_a je daňový bonus nižší než 100 CZK⁶⁵. V tomto intervalu tedy není možné uplatnit daňový bonus a daňová povinnost je tak 0 CZK. Efektivní zdanění je zde tedy dáno jen příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, které činí 11 %, poté je také efektivní zdanění ve výši 11 %.

Na celém příjmovém intervalu vzrostlo efektivní zdanění o 27,69 p.b. Progresivita průměrné sazby dosáhla hodnoty $14,84 \times 10^{-8}$. Poplatník pobírající nejvyšší zkoumaný příjem, čili 653 % Y_a dosahuje přibližně stejného efektivního zdanění jako poplatník pobírající 200 % Y_a . Efektivní zdanění převyší nominální daňovou sazbu při příjmu 79,07 % Y_a .

7.2.3 Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Z grafu č. 8 je patrný průběh efektivní daňové sazby pro sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti. Graf je dále doplněn o křivku nominální sazby daně ve výši 15 %.



Graf č. 8 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Ze seznamu níže jsou patrné jednotlivé decily relativního příjmu (Y_r , v %) včetně hodnot efektivních daňových sazeb (ETR, v %). Dále jsou z výčtu patrné změny v

⁶⁵ Při příjmu 63,17 % Y_r je daňový bonus 99 CZK, při příjmu 63,32 % Y_r je daňový bonus 9 CZK. Vlivem zaokrouhlování „superhrubé mzdy“ není možné stanovit daňový bonus přesně na 100 CZK a 0 CZK.

efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p.b.) na daném decilu a také progresivita průměrné sazby (P_{ATR}) příslušná pro daný decil. 11. bod je platný pro celý zkoumaný interval.

1. $Y_r \in <32; 94,1>$; $ETR \in <-16,88; 12,83>$; $\Delta ETR = 29,71$; $P_{ATR} = 159,25 \times 10^{-8}$
2. $Y_r \in (94,1; 156,2>$; $ETR \in (12,83; 20,09>$; $\Delta ETR = 7,26$; $P_{ATR} = 38,91 \times 10^{-8}$
3. $Y_r \in (156,2; 218,3>$; $ETR \in (20,09; 23,22>$; $\Delta ETR = 3,13$; $P_{ATR} = 16,78 \times 10^{-8}$
4. $Y_r \in (218,3; 280,4>$; $ETR \in (23,22; 24,97>$; $\Delta ETR = 1,75$; $P_{ATR} = 9,38 \times 10^{-8}$
5. $Y_r \in (280,4; 342,5>$; $ETR \in (24,97; 26,08>$; $\Delta ETR = 1,11$; $P_{ATR} = 5,95 \times 10^{-8}$
6. $Y_r \in (342,5; 404,6>$; $ETR \in (26,08; 26,78>$; $\Delta ETR = 0,7$; $P_{ATR} = 3,75 \times 10^{-8}$
7. $Y_r \in (404,6; 466,7>$; $ETR \in (26,78; 25,99>$; $\Delta ETR = -0,79$; $P_{ATR} = -4,23 \times 10^{-8}$
8. $Y_r \in (466,7; 528,8>$; $ETR \in (25,99; 25,38>$; $\Delta ETR = -0,61$; $P_{ATR} = -3,27 \times 10^{-8}$
9. $Y_r \in (528,8; 590,9>$; $ETR \in (25,38; 24,91>$; $\Delta ETR = -0,47$; $P_{ATR} = -2,52 \times 10^{-8}$
10. $Y_r \in (590,9; 653>$; $ETR \in (24,91; 24,07>$; $\Delta ETR = -0,84$; $P_{ATR} = -4,5 \times 10^{-8}$
11. $Y_r \in <32; 653>$; $ETR \in <-16,88; 24,07>$; $\Delta ETR = 40,95$; $P_{ATR} = 21,95 \times 10^{-8}$

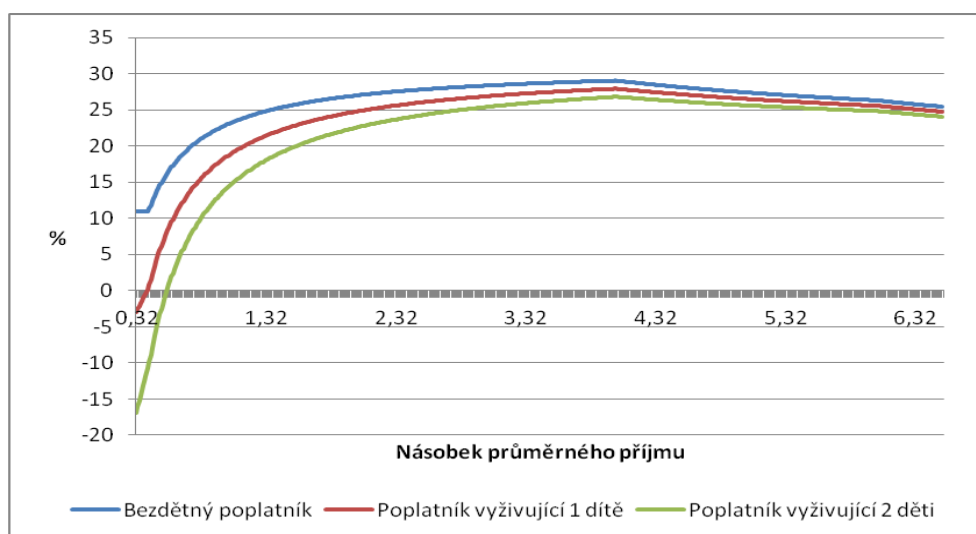
U poplatníka vyživujícího dvě děti se oproti bezdětnému poplatníkovi nachází dvě změny. Efektivní zdanění je již od 32 % Y_r progresivní, a to z důvodu daňového zvýhodnění na dvě děti, které činí 26 808 CZK. Do příjmu 41,14 % Y_a je daňové zvýhodnění uplatňováno formou daňového bonusu, při vyšším příjmu je již daňová povinnost po uplatnění slevy na poplatníka kladná a daňové zvýhodnění je dále uplatněno jako kombinace slevy a daňového bonusu. Opět platí, že efektivní zdanění je nejprve záporné, jelikož příspěvky na sociální a zdravotní pojištění jsou nižší než daňový bonus. Daňový bonus je možné uplatnit, pokud činí minimálně 100 CZK. V příjmovém intervalu od cca 85,38 % Y_a do 85,53 % Y_a je daňový bonus nižší než 100 CZK, což znamená, že ho není možné uplatnit⁶⁶. V tomto intervalu je efektivní zdanění dáno jen příspěvky na sociální a zdravotní pojištění a činí tak 11 %.

V celém příjmovém intervalu vzrostlo efektivní zdanění o 40,95 p.b. P_{ATR} dosáhla hodnoty $21,95 \times 10^{-8}$. Efektivní zdanění poplatníka pobírajícího 653 % Y_a dosahuje přibližně stejné hodnoty jako efektivní zdanění poplatníka s příjmem 245 % Y_a . Efektivní zdanění je až do příjmu 106,78 % Y_a pod nominální daňovou sazbou.

7.2.4 Srovnání poplatníků

Graf č. 9 zobrazuje efektivní zdanění jednotlivých poplatníků, čili bezdětného poplatníka, sezdaného poplatníka vyživujícího jedno dítě a sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti.

⁶⁶ Při příjmu 85,38 % Y_a je daňový bonus 93 CZK, při příjmu 85,53 % Y_a je daňový bonus 3 CZK. Vlivem zaokrouhlování „superhrubé mzdy“ není možné stanovit daňový bonus přesně na 100 CZK a 0 CZK.



Graf č. 9 Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků

Jak je z grafu č. 9 a také z přílohy G patrné, efektivní zdanění poplatníka vyživujícího dvě děti je na intervalu, kde je efektivní zdanění progresivní, nejprogresivnější. Naopak bezdětný poplatník dosahuje nejnižší progresivity. Tato skutečnost je zapříčiněna tím, že poplatník vyživující dvě děti uplatňuje daňové zvýhodnění na dvě děti, čímž se efektivní zdanění stává progresivnější. Vyšší progresivitu u tohoto poplatníka a naopak nejnižší progresivitu u bezdětného poplatníka dokazují také směrnice funkcí efektivního zdanění (viz příloha C). Na stejném příjmovém intervalu je u poplatníka vyživujícího dvě děti vždy nejvyšší číselný výraz, což značí nejvyšší progresivitu.

V regresivní části příjmového intervalu naopak největší regrese dosahuje právě bezdětný poplatník a nejnižší regrese poplatník vyživující dvě děti. Tato skutečnost je způsobena tím, že efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění (ETR_t) je u bezdětného poplatníka nejvíce regresivní, jelikož neuplatňuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Nižší regresi vykazuje poplatník vyživující jedno dítě a poplatník vyživující dvě děti má do maximálního vyměrovacího základu na zdravotní pojištění ETR_t progresivní. Tato skutečnost je dána tím, že sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem, které je složkou „superhrubé mzdy“ je nižší než sleva na poplatníka a daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti.

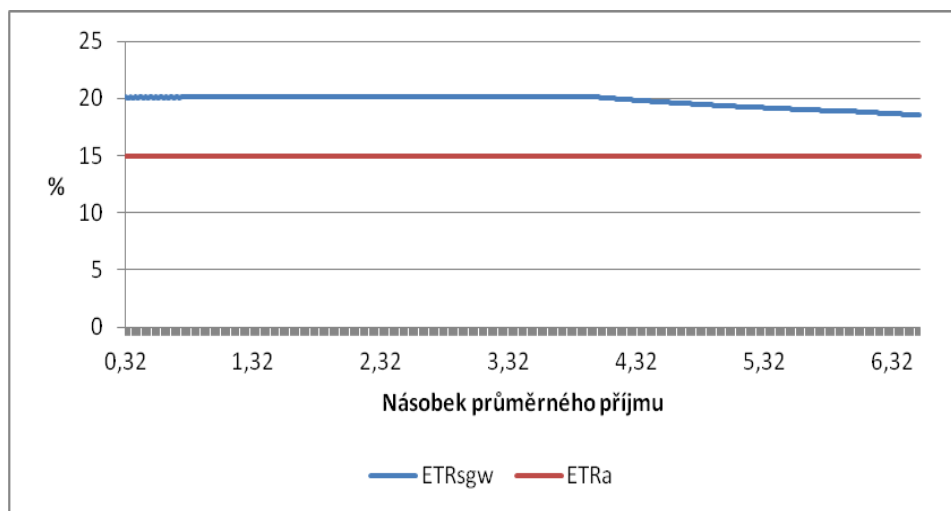
Z grafu č. 9 je dále patrné, že bezdětný poplatník má v každém bodě nejvyšší efektivní zdanění, což je dáno tím, že tento poplatník neuplatňuje daňové zvýhodnění na děti.

7.2.5 Model se zanedbáním některých prvků systému

Pokud očistíme efektivní zdanění o slevy na dani a daňové zvýhodnění na vyživované dítě a daň vypočteme z hrubého příjmu, nikoli ze „superhrubé mzdy“, a zanedbáme příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, získáme očištěnou efektivní sazbu daně (ETR_a). Očištěná efektivní sazba daně je v celém sledovaném intervalu

ve výši nominální daňové sazby, čili 15 %. Očištěné efektivní zdanění je tak dáno jen sazbou daně ve výši 15 %.

Graf č. 10 zobrazuje očištěnou efektivní sazbu daně a efektivní sazbu daně (ETR_{sgw}), kde daň je vypočtena ze „superhrubé mzdy“ ovšem se zanedbáním slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Maximální vyměřovací základ na sociální a zdravotní pojištění je zachován.

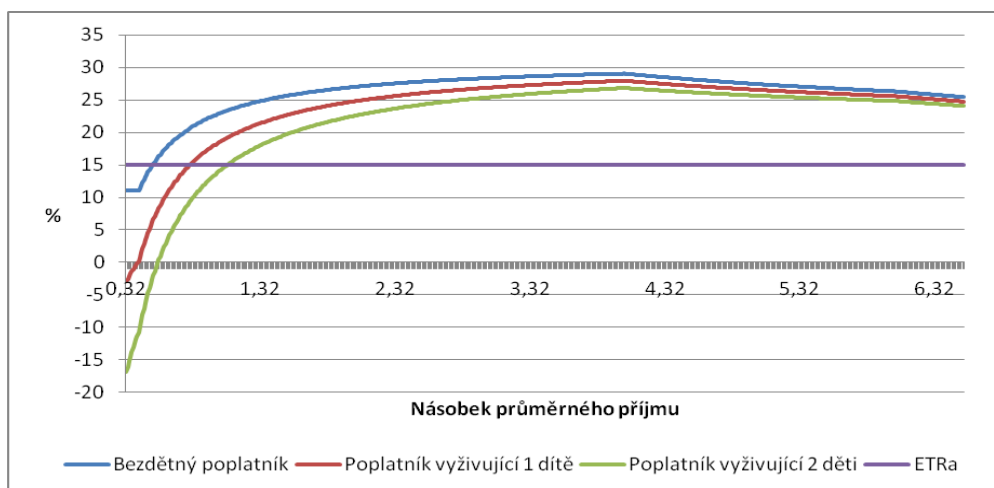


Graf č. 10 ETR_{sgw} , očištěná efektivní daňová sazba

Vzhledem k tomu, že „superhrubá mzda“ je tvořena hrubým příjmem plus příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, je ETR_{sgw} v každém bodě vyšší než ETR_a . ETR_{sgw} je nejprve konstantní, a to ve výši 20,1 %. Od příjmu 401,62 % Y_a , kde se nachází strop na sociální pojištění, se stává ETR_{sgw} regresivní, což je patrné také z přílohy G. Od maximálního vyměřovacího základu na zdravotní pojištění (602,44 % Y_a) regrese ještě zesiluje.

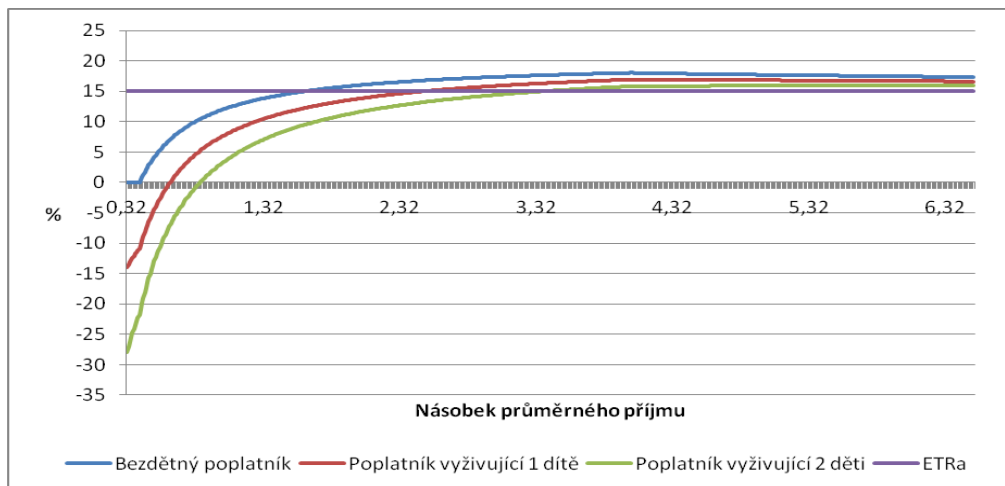
Na grafu č. 11 je možné vidět efektivní daňovou sazbu jednotlivých poplatníků a dále očištěnou efektivní daňovou sazbu.

Jak je z grafu č. 11 patrné efektivní zdanění všech poplatníků se po většinu zkoumaného intervalu nachází nad očištěným efektivním zdaněním. Na začátcích zkoumaného intervalu pro jednotlivé poplatníky je ETR nižší než ETR_a , tato situace je způsobena právě slevou na poplatníka a daňovým zvýhodněním na vyživované dítě, které snižují efektivní zdanění.



Graf č. 11 Efektivní daňová sazba jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění (ETR_t) je u všech poplatníků nižší než očištěná efektivní daňová sazba po větší část zkoumaného intervalu. Tuto skutečnost dokazuje také graf č. 12. I přes uplatnění slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na vyživované dítě ve výsledku ETR_t převyší ETR_a , a to díky výpočtu daně ze „superhrubé mzdy“.



Graf č. 12 Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Při zkoumání samotné progresivity systému zjistíme, že do maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění jsou hodnoty progresivity průměrné sazby se zahrnutím sociálního a zdravotního pojištění totožné jako hodnoty progresivity bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění (viz příloha G). V tomto intervalu je totiž sociální a zdravotní pojištění lineární. V regresivní části intervalu, čili od maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění, je pozorovatelná největší

regrese u efektivní sazby daně se zahrnutím sociálního a zdravotního pojištění, což je dáno tím, že sociální a později i zdravotní pojištění je regresivní. Progresivita průměrné sazby daná daňovou povinností vypočtenou ze „superhrubé mzdy“ se zanedbáním slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na vyživované dítě dosahuje druhé nejvyšší regrese. Tato skutečnost je dána tím, že zde nejsou zahrnuty právě prvky, které způsobují progresi, čili sleva a daňové zvýhodnění. Nejnižší regrese je dle přílohy G pozorovatelná u progresivity průměrné sazby dané jen daní se zanedbáním sociálního a zdravotního pojištění. Mírná regrese je dána tím, že je zde uplatňována sleva na poplatníka a daňové zvýhodnění na vyživované dítě, které způsobují progresi, a nejsou zde započteny regresivní příspěvky na sociální a později zdravotní pojištění.

Po provedeném průzkumu efektivního zdanění jednotlivých poplatníků docházíme k závěru, že samotná daňová sazba je jen jedním z faktorů ovlivňujících efektivní daňovou sazbu. Hlavními faktory, které způsobují progresi, či regresi efektivního zdanění jsou v případě České republiky sleva na dani na poplatníka, daňové zvýhodnění na vyživované dítě, výpočet daňové povinnosti ze „superhrubé mzdy“ a také maximální vyměřovací základy sociálního a zdravotního pojištění. Progresivitu daňového systému způsobuje právě sleva na poplatníka a daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Naproti tomu regresi systému způsobují maximální vyměřovací základy pro sociální a zdravotní pojištění a v konečném důsledku také výpočet daňové povinnosti ze „superhrubé mzdy“. Díky lineární nominální sazbě daně dojde po uplatnění maximálních vyměřovacích základů na sociální a zdravotní pojištění k regresi systému.

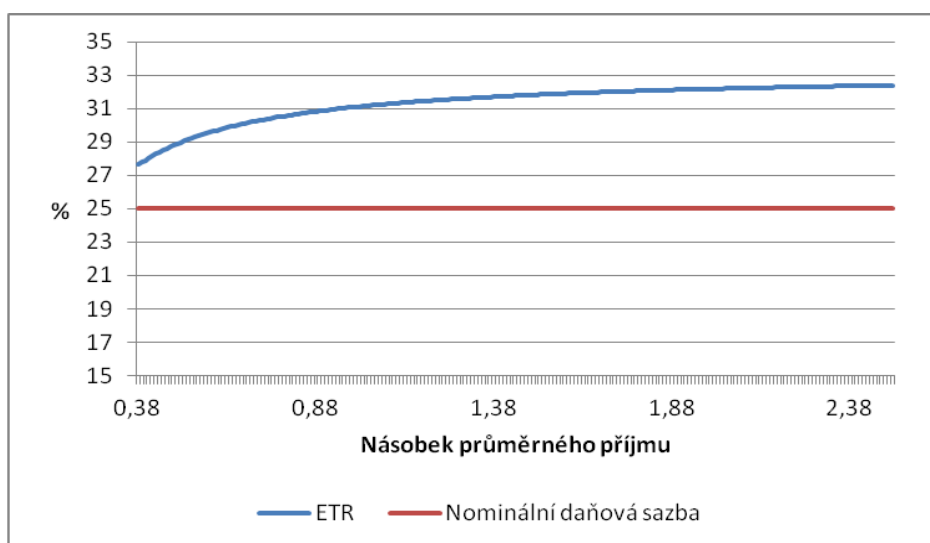
7.3 Lotyšská republika

Lotyšská republika má v celém sledovaném příjmovém intervalu lineární nominální sazbu daně ve výši 25 %. Efektivní daňová sazba (ETR) je pro všechny poplatníky zkoumána na intervalu od 38 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a) do 250 % Y_a . Pro účely průzkumu je celý příjmový interval rozdělen na decily, přičemž každý je v délce 21,2 p.b.

7.3.1 Bezdětný poplatník

Graf č. 13 zobrazuje vývoj efektivního bezdětného poplatníka. Graf je dále doplněn o křivku nominální daňové sazby, která je lineární ve výši 25 %.

V efektivním zdanění bezdětného poplatníka se nenachází žádné zlomy. Z tohoto důvodu je celý průběh efektivního zdanění možné popsat jednou funkcí, která je patrná z přílohy D.



Graf č. 13 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník

Níže uvedený seznam zachycuje jednotlivé decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělen zkoumaný interval, ze seznamu jsou dále patrné hodnoty efektivní daňové sazby (ETR, v %) příslušné pro daný příjmový decil. Dále je možné z výčtu vyčíst změnu efektivní daňové sazby (ΔETR , v p.b.) v rámci daného decilu. Poslední hodnota zobrazuje progresivitu průměrné sazby (P_{ATR}) pro daný decil. Bod č. 11 zachycuje tyto hodnoty pro celý zkoumaný interval.

1. $Y_r \in <38; 59,2>$; $ETR \in <27,63; 29,64>$; $\Delta ETR = 2,01$; $P_{ATR} = 15 \times 10^{-6}$
2. $Y_r \in (59,2; 80,4>$; $ETR \in (29,64; 30,59>$; $\Delta ETR = 0,95$; $P_{ATR} = 7,09 \times 10^{-6}$
3. $Y_r \in (80,4; 101,6>$; $ETR \in (30,59; 31,15>$; $\Delta ETR = 0,56$; $P_{ATR} = 4,18 \times 10^{-6}$
4. $Y_r \in (101,6; 122,8 >$; $ETR \in (31,15; 31,51>$; $\Delta ETR = 0,36$; $P_{ATR} = 2,69 \times 10^{-6}$
5. $Y_r \in (122,8; 144 >$; $ETR \in (31,51; 31,77>$; $\Delta ETR = 0,26$; $P_{ATR} = 1,94 \times 10^{-6}$
6. $Y_r \in (144; 165,2>$; $ETR \in (31,77; 31,96>$; $\Delta ETR = 0,19$; $P_{ATR} = 1,42 \times 10^{-6}$
7. $Y_r \in (165,2; 186,4>$; $ETR \in (31,96; 32,10>$; $\Delta ETR = 0,14$; $P_{ATR} = 1,04 \times 10^{-6}$
8. $Y_r \in (186,4; 207,6>$; $ETR \in (32,10; 32,22>$; $\Delta ETR = 0,12$; $P_{ATR} = 0,9 \times 10^{-6}$
9. $Y_r \in (207,6; 228,8>$; $ETR \in (32,22; 32,32>$; $\Delta ETR = 0,1$; $P_{ATR} = 0,75 \times 10^{-6}$
10. $Y_r \in (228,8; 250 >$; $ETR \in (32,32; 32,40>$; $\Delta ETR = 0,08$; $P_{ATR} = 0,6 \times 10^{-6}$
11. $Y_r \in <30; 250 >$; $ETR \in <27,63; 32,40>$; $\Delta ETR = 4,77$; $P_{ATR} = 3,56 \times 10^{-6}$

Jak je z výčtu výše a z grafu č. 13 patrné, efektivní zdanění je ve všech příjmových decilech progresivní. Progresivita je dána nezdanitelnou částí základu daně, která je ve výši 540 LVL za rok. Tempo růstu efektivního zdanění s růstem příjmu klesá, jelikož nezdanitelná část základu daně s růstem příjmu ztrácí na významu. Klesající progresivitu dokazuje také směrnice funkce ETR v příloze D.

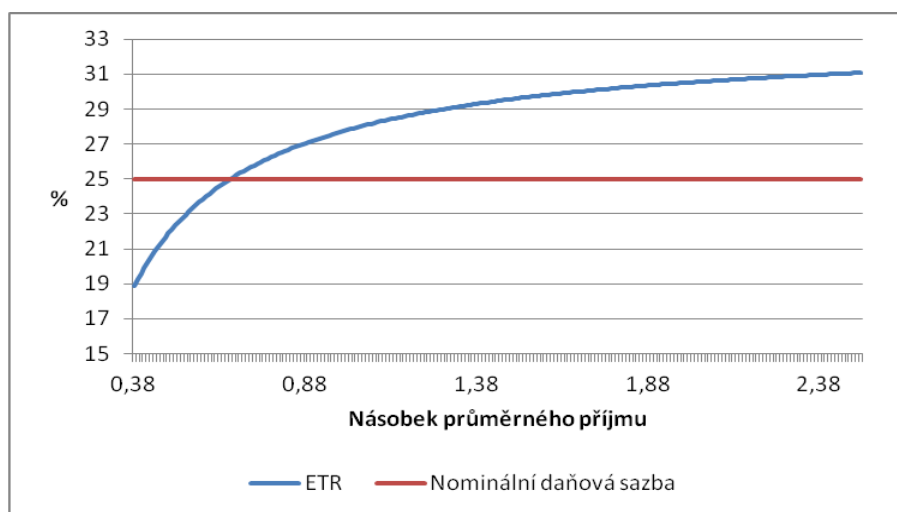
Efektivní zdanění je v celém sledovaném intervalu nad nominální daňovou sazbou, jelikož výsledné efektivní zdanění netvoří jen daň ale také příspěvky na

sociální pojištění, které mají sazbu 11 %. V Lotyšsku nebyl v roce 2012 uplatňován maximální vyměřovací základ na sociální pojištění, z tohoto důvodu je efektivní sazba sociálního pojištění v celém intervalu lineární (viz příloha G).

Efektivní daňová sazba vzrostla na celém sledovaném příjmovém intervalu o 4,77 p.b. Hodnota progresivity průměrné sazby dosáhla $3,56 \times 10^{-6}$.

7.3.2 Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Graf č. 14 zobrazuje vývoj efektivního zdanění sezdaného poplatníka vyživujícího jedno dítě. Graf je dále doplněn o křivku nominální daňové sazby ve výši 25 %.



Graf č. 14 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Stejně jako u bezdětného poplatníka ani v případě poplatníka vyživujícího jedno dítě se v efektivním zdanění nevyskytují žádné zlomy. Z tohoto důvodu je možné celý průběh efektivní daňové sazby popsat jedinou funkcí, která je patrná z přílohy D.

Z výčtu níže jsou patrné decily relativního příjmu (Y_r , v %), ke kterým patří hodnoty efektivního zdanění (ETR, v %). Seznam je dále doplněn o rozdíl v efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p.b.) na daném decilu. Poslední hodnota zachycuje progresivitu průměrné sazby (P_{ATR}) odpovídající danému decilu. Bod č. 11 značí celý zkoumaný interval.

1. $Y_r \in <38; 59,2>$; $ETR \in <18,89; 24,03 >$; $\Delta ETR = 5,14$; $P_{ATR} = 38,36 \times 10^{-6}$
2. $Y_r \in (59,2; 80,4>$; $ETR \in (24,03; 26,46>$; $\Delta ETR = 2,43$; $P_{ATR} = 18,13 \times 10^{-6}$
3. $Y_r \in (80,4; 101,6>$; $ETR \in (26,46; 27,88>$; $\Delta ETR = 1,42$; $P_{ATR} = 10,6 \times 10^{-6}$
4. $Y_r \in (101,6; 122,8>$; $ETR \in (27,88; 28,81>$; $\Delta ETR = 0,93$; $P_{ATR} = 6,94 \times 10^{-6}$
5. $Y_r \in (122,8; 144>$; $ETR \in (28,81; 29,46 >$; $\Delta ETR = 0,65$; $P_{ATR} = 4,85 \times 10^{-6}$
6. $Y_r \in (144; 165,2>$; $ETR \in (29,46; 29,95>$; $\Delta ETR = 0,49$; $P_{ATR} = 3,66 \times 10^{-6}$

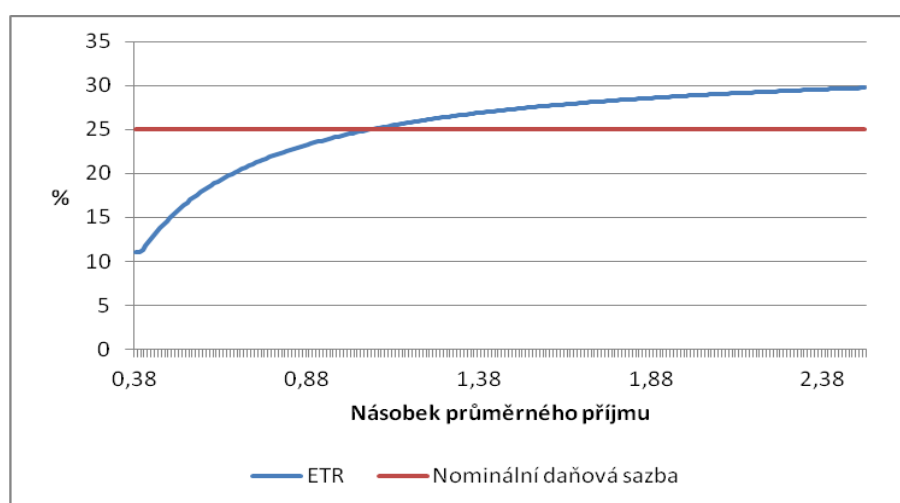
7. $Y_r \in (165,2; 186,4>$; $ETR \in (29,95; 30,32>$; $\Delta ETR = 0,37$; $P_{ATR} = 2,76 \times 10^{-6}$
8. $Y_r \in (186,4; 207,6>$; $ETR \in (30,32; 30,62>$; $\Delta ETR = 0,3$; $P_{ATR} = 2,24 \times 10^{-6}$
9. $Y_r \in (207,6; 228,8>$; $ETR \in (30,62; 30,86>$; $\Delta ETR = 0,24$; $P_{ATR} = 1,79 \times 10^{-6}$
10. $Y_r \in (228,8; 250>$; $ETR \in (30,86; 31,07>$; $\Delta ETR = 0,21$; $P_{ATR} = 1,57 \times 10^{-6}$
11. $Y_r \in <30; 250>$; $ETR \in <18,89; 31,07>$; $\Delta ETR = 12,18$; $P_{ATR} = 9,09 \times 10^{-6}$

Z výše uvedeného výčtu stejně jako z grafu č. 14 je patrné, že efektivní zdanění je ve všech příjmových decilech progresivní, přičemž progresivita s růstem příjmu klesá. Poplatník vyživující jedno dítě uplatňuje oproti bezdětnému poplatníkovi ještě nezdanitelnou částku na dítě ve výši 840 LVL na dítě. Obě nezdanitelné částky ztrácí s růstem příjmu relativně na významu a efektivní zdanění tak roste stále pomaleji (viz směrnice funkce v příloze D). Oproti bezdětnému poplatníkovi je do 66,16 % Y_a efektivní sazba daně pod nominální sazbou daně.

Efektivní zdanění na celém zkoumaném intervalu vzrostlo o 12,18 p.b. a progresivita průměrné sazby dosáhla hodnoty $9,09 \times 10^{-6}$.

7.3.3 Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Z grafu č. 15 je patrný vývoj efektivní daňové sazby (ETR) sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti. V grafu je také pozorovatelná křivka nominální daňové sazby ve výši 25 %.



Graf č. 15 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Výčet níže zobrazuje decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělen daný příjmový interval. Ze seznamu jsou dále patrné hodnoty efektivní daňové sazby (ETR, v %) příslušné daným decilům. Další hodnota udává změnu efektivní daňové sazby (ΔETR , v p.b.) v rámci daného decilu. Poslední sloupec zachycuje progresivitu průměrné sazby (P_{ATR}). 11. bod značí celý zkoumaný příjmový interval.

1. $Y_T \in <38; 59,2>$; $ETR \in <11; 18,42>$; $\Delta ETR = 7,42$; $P_{ATR} = 55,37 \times 10^{-6}$
2. $Y_T \in (59,2; 80,4>$; $ETR \in (18,42; 22,33>$; $\Delta ETR = 3,91$; $P_{ATR} = 29,18 \times 10^{-6}$
3. $Y_T \in (80,4; 101,6>$; $ETR \in (22,33; 24,61>$; $\Delta ETR = 2,28$; $P_{ATR} = 17,01 \times 10^{-6}$
4. $Y_T \in (101,6; 122,8>$; $ETR \in (24,61; 26,10>$; $\Delta ETR = 1,49$; $P_{ATR} = 11,12 \times 10^{-6}$
5. $Y_T \in (122,8; 144>$; $ETR \in (26,10; 27,15 >$; $\Delta ETR = 1,05$; $P_{ATR} = 7,84 \times 10^{-6}$
6. $Y_T \in (144; 165,2>$; $ETR \in (27,15; 27,94>$; $\Delta ETR = 0,79$; $P_{ATR} = 5,9 \times 10^{-6}$
7. $Y_T \in (165,2; 186,4>$; $ETR \in (27,94; 28,54>$; $\Delta ETR = 0,6$; $P_{ATR} = 4,48 \times 10^{-6}$
8. $Y_T \in (186,4; 207,6>$; $ETR \in (28,54; 29,02>$; $\Delta ETR = 0,48$; $P_{ATR} = 3,58 \times 10^{-6}$
9. $Y_T \in (207,6; 228,8>$; $ETR \in (29,02; 29,41>$; $\Delta ETR = 0,39$; $P_{ATR} = 2,91 \times 10^{-6}$
10. $Y_T \in (228,8; 250>$; $ETR \in (29,41; 29,74>$; $\Delta ETR = 0,33$; $P_{ATR} = 2,46 \times 10^{-6}$
11. $Y_T \in <30; 250>$; $ETR \in <11; 29,74 >$; $\Delta ETR = 18,74$; $P_{ATR} = 13,98 \times 10^{-6}$

Jak je z výše uvedeného seznamu a z grafu č. 15 patrné, efektivní zdanění je ve všech decilech progresivní. Oproti dvěma předchozím poplatníkům se v efektivním zdanění sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti nachází jeden zlom.

Do příjmu 39,46 % Y_a je vlivem nezdanitelné části na dvě děti základ daně záporný. Pokud jsou nezdanitelné části vyšší než zdanitelný příjem, je možné je odečíst z jiného zdroje příjmů. Vzhledem k tomu, že v práci není počítáno s jiným zdrojem příjmů, je poté základ daně 0 LVL a tím pádem je i daňová povinnost nulová. V tomto případě je poté efektivní zdanění dáno jen příspěvky na sociální pojištění, které jsou ve výši 11 %. Při vyšším příjmu je pak již efektivní zdanění progresivní, a to právě vlivem základní nezdanitelné části a nezdanitelné části na děti. Tempo růstu efektivního zdanění s růstem příjmu klesá, čehož důkazem je také směrnice funkce efektivního zdanění uvedená v příloze D.

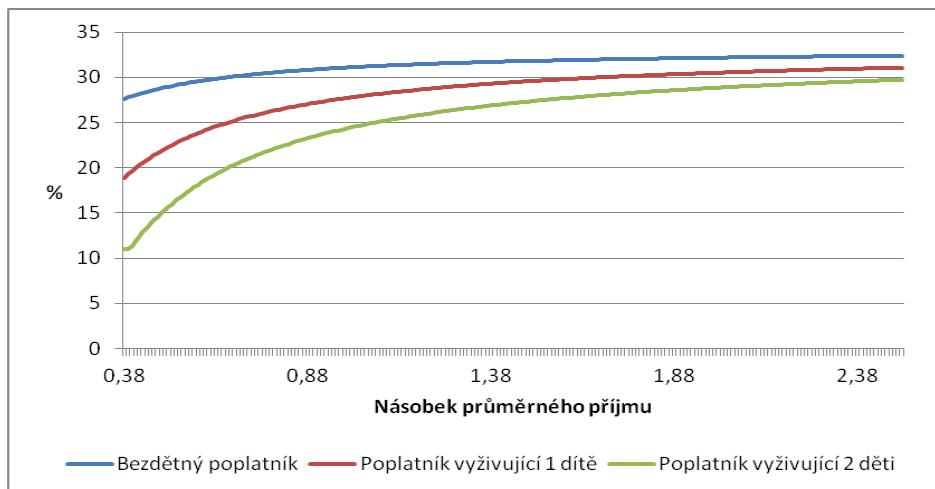
Efektivní zdanění přesáhne nominální daňovou sazbu při příjmu 106,43 % Y_a . Na celém příjmovém intervalu vzrostlo efektivní zdanění o 18,74 p.b., progresivita průměrné sazby dosáhla hodnoty $13,98 \times 10^{-6}$.

7.3.4 Srovnání poplatníků

Graf č. 16 zobrazuje efektivní zdanění jednotlivých poplatníků, čili bezdětného poplatníka, sezdaného poplatníka vyživujícího jedno dítě a sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti.

Jak je z grafu č. 16 a také z přílohy G patrné, největší progresivity efektivního zdanění dosahuje sezdaný poplatník vyživující dvě děti, naopak nejnižší progresivity dosahuje bezdětný poplatník. Tato skutečnost je způsobena tím, že poplatník vyživující dvě děti uplatňuje mimo základní nezdanitelné části také nezdanitelnou část na dvě děti, která způsobuje větší progresivitu. Zvýšenou progresivitu u poplatníků vyživujících jedno a dvě děti oproti bezdětnému poplatníkovi dokládají také směrnice funkcí efektivního zdanění, které jsou patrné z přílohy D. Pro stejný příjem, je vždy směrnice bezdětného poplatníka nejnižší, vyšší je poté směrnice pro poplatníka vyživujícího jedno dítě a nejvyšší je směrnice pro poplatníka vyživujícího dvě děti.

Efektivní zdanění bezdětného poplatníka je oproti poplatníkům vyživujícím jedno a dvě děti v každém bodě vyšší, což je zapříčiněno právě tím, že bezdětný poplatník uplatňuje jen základní nezdanitelnou část.



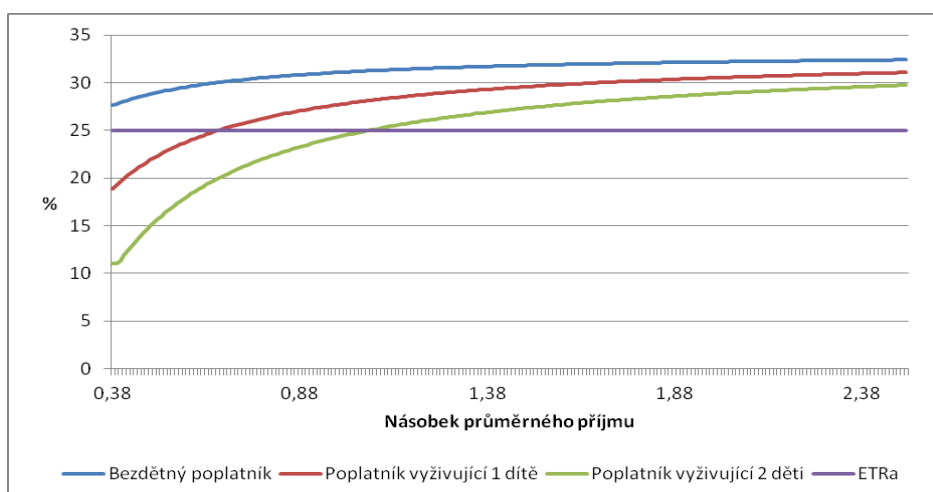
Graf č. 16 Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků

7.3.5 Model se zanedbáním některých prvků systému

Pokud zanedbáme ostatní prvky daňového systému, čili nezdanitelné části základu daně a odčitatelné náklady od základu daně a také příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, získáme očištěnou efektivní sazbu daně (ETR_a). Očištěné efektivní zdanění udává tedy jen nominální daňová sazba. Poté je očištěné efektivní zdanění v celém sledovaném intervalu ve výši jako nominální daňové sazby, čili 25 %.

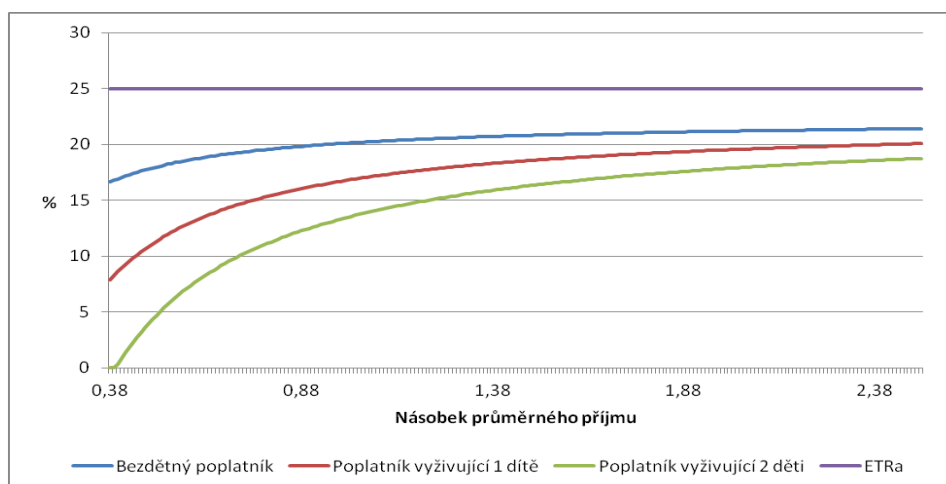
Z grafu č. 17 je pozorovatelné efektivní zdanění včetně sociálního a zdravotního pojištění pro jednotlivé poplatníky a také očištěné efektivní zdanění.

Efektivní zdanění bezdětného poplatníka se v celém sledovaném intervalu pohybuje nad očištěným efektivním zdaněním. Vlivem nezdanitelné části na jedno vyživované dítě přesáhne efektivní sazba daně očištěné efektivní zdanění u poplatníka vyživujícího jedno dítě při příjmu 66,16 % Y_a . U poplatníka vyživujícího dvě děti se vlivem nezdanitelné části na dvě děti pohybuje očištěná efektivní daňová sazba nad efektivní daňovou sazbou do 106,43 % Y_a .



Graf č. 17 Efektivní daňová sazba jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Při zanedbání příspěvků na sociální a zdravotní pojištění a výpočtu efektivní daňové sazby jen z daňové povinnosti (ETR_t) zjistíme, že efektivní zdanění je v celém příjmovém intervalu pod křivkou očištěné efektivní daňové sazby (viz graf č. 18). Tato skutečnost je zapříčiněna právě nezdanitelnými částmi základu daně a odčitatelnými náklady od základu daně, které snižují výsledné efektivní zdanění.



Graf č. 18 Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Při pohledu na samotnou progresi efektivního zdanění můžeme z přílohy G zjistit, že efektivní daňová sazba včetně sociálního a zdravotního pojištění je stejně progresivní jako efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění. To je dáno tím, že efektivní sazba sociálního a zdravotního pojištění je v celém příjmovém intervalu konstantní.

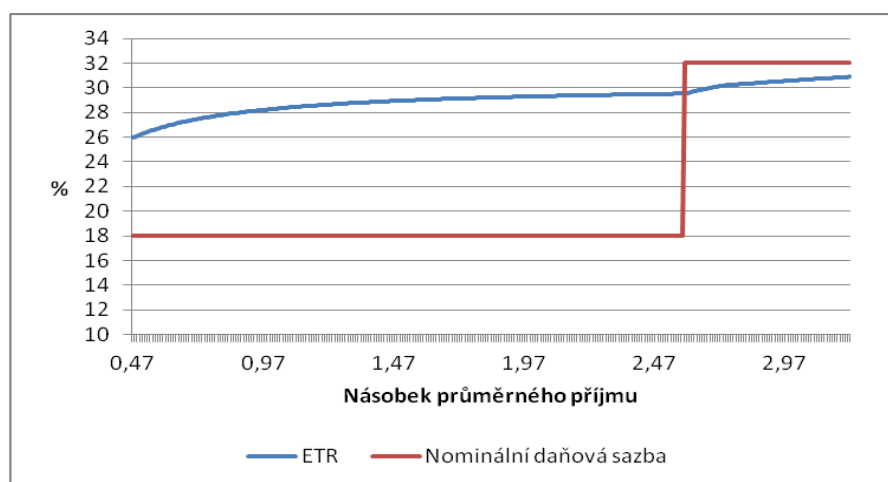
V Lotyšsku vnáší do efektivního zdanění progresi základní nezdanitelná část základu daně a také nezdanitelná část základu daně na dítě. Nominální daňová sazba je v případě Lotyšska prvek, který do efektivního zdanění progresivitu nevnáší. Můžeme tedy říci, že nominální daňová sazba je jen jedním z prvků ovlivňujících efektivní zdanění. Při uplatnění jen nominální daňové sazby je efektivní zdanění lineární. Progresi efektivní daňové sazby tedy způsobují až nezdanitelné části. Vzhledem k tomu, že v Lotyšsku nebyl v roce 2012 uplatňován maximální vyměřovací základ na sociální pojištění, je efektivní sazba sociálního pojištění v celém příjmovém intervalu konstantní. Odpočet sociálního pojištění při výpočtu daně, stejně jako příspěvky na sociální pojištění tedy nevnášou do efektivního zdanění regresi.

7.4 Polská republika

Polsko má klouzavě progresivní nominální daňovou sazbu, která je ve výši 18 % až 32 %. Průzkum efektivní daňové sazby (ETR) je proveden na intervalu od 47 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a) do 332 % Y_a . Interval je pro účely zkoumání rozdělen na decily, přičemž každý decil je v délce 27,5 p.b.

7.4.1 Bezdětný poplatník

Graf č. 19 znázorňuje vývoj efektivního zdanění bezdětného poplatníka. Graf je dále doplněn o křivky nominální daňové sazby. Nominální daňová sazba je do 258,71 % Y_a ve výši 18 %, při vyšším příjmu je sazba daně 32 %.



Graf č. 19 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník

Níže uvedený seznam zobrazuje jednotlivé intervaly relativního příjmu (Y_r , v %), které jsou dány decily z celkové škály zkoumaného příjmu. Ze seznamu je dále patrné efektivní zdanění (ETR, v %) příslušné danému decilu. Dále je výčet doplněna o rozdíl v efektivním zdanění (ΔETR , v p.b.) v rámci daného decilu a dále o hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). 11. bod seznamu udává tyto hodnoty pro celý zkoumaný interval.

1. $Y_r \in <47; 74,5>$; $ETR \in < 25,97; 27,58>$; $\Delta ETR = 1,61$; $P_{ATR} = 15,05 \times 10^{-7}$
2. $Y_r \in (74,5; 102>$; $ETR \in (27,58; 28,31>$; $\Delta ETR = 0,73$; $P_{ATR} = 6,82 \times 10^{-7}$
3. $Y_r \in (102; 129,5>$; $ETR \in (28,31; 28,74>$; $\Delta ETR = 0,43$; $P_{ATR} = 4,02 \times 10^{-7}$
4. $Y_r \in (129,5; 157>$; $ETR \in (28,74; 29,02>$; $\Delta ETR = 0,28$; $P_{ATR} = 2,62 \times 10^{-7}$
5. $Y_r \in (157; 184,5>$; $ETR \in (29,02; 29,21 >$; $\Delta ETR = 0,19$; $P_{ATR} = 1,78 \times 10^{-7}$
6. $Y_r \in (184,5; 212>$; $ETR \in (29,21; 29,36>$; $\Delta ETR = 0,15$; $P_{ATR} = 1,4 \times 10^{-7}$
7. $Y_r \in (212; 239,5>$; $ETR \in (29,36; 29,47>$; $\Delta ETR = 0,11$; $P_{ATR} = 1,03 \times 10^{-7}$
8. $Y_r \in (239,5; 267>$; $ETR \in (29,47; 29,93>$; $\Delta ETR = 0,46$; $P_{ATR} = 4,3 \times 10^{-7}$
9. $Y_r \in (267; 294,5>$; $ETR \in (29,93; 30,52>$; $\Delta ETR = 0,59$; $P_{ATR} = 5,51 \times 10^{-7}$
10. $Y_r \in (294,5; 322>$; $ETR \in (30,52; 30,89>$; $\Delta ETR = 0,37$; $P_{ATR} = 3,46 \times 10^{-7}$
11. $Y_r \in <47; 322>$; $ETR \in < 25,97; 30,89>$; $\Delta ETR = 4,92$; $P_{ATR} = 4,6 \times 10^{-7}$

Efektivní zdanění v Polsku je ve všech intervalech progresivní, jak je patrné ze seznamu výše a také z grafu č. 19. S výjimkou osmého a devátého decilu progresivita ve všech intervalech klesá. V osmém a devátém decilu se také nachází jediné dva zlomy z celého příjmového intervalu.

V prvních sedmi decilech se nenachází žádný zlom, efektivní zdanění roste stále pomaleji, čímž klesá hodnota progresivity průměrné sazby, jak je patrné ze seznamu výše. Progresi efektivního zdanění způsobuje odpočet nákladů na dosažení výnosů (1 335 PLN), který je odečítán od základu daně a sleva na poplatníka (556,02 PLN), přičemž efektivní zdanění roste s růstem příjmu stále pomaleji, jelikož tyto částky ztrácí s růstem příjmu na významu. Klesající progresivitu dokazují také směrnice v příloze E.

V osmém decilu se nachází jeden zlom. Při příjmu vyšším než 258,71 % Y_a se dostáváme do druhého daňového pásma, kde je sazba daně 32 %. Na tomto intervalu vzrostla progresivita (viz seznam výše). Jelikož se jedná o klouzavě progresivní daňovou sazbu, vzrostlo při uplatnění vyšší daňové sazby efektivní zdanění jen mírně. Vlivem přechodu do druhého daňového pásma progresivita oproti konci prvního daňového pásma vzrostla. Avšak tempo růstu ETR s růstem příjmu postupně klesá, jak je patrné ze směrnice funkce efektivního zdanění v příloze E.

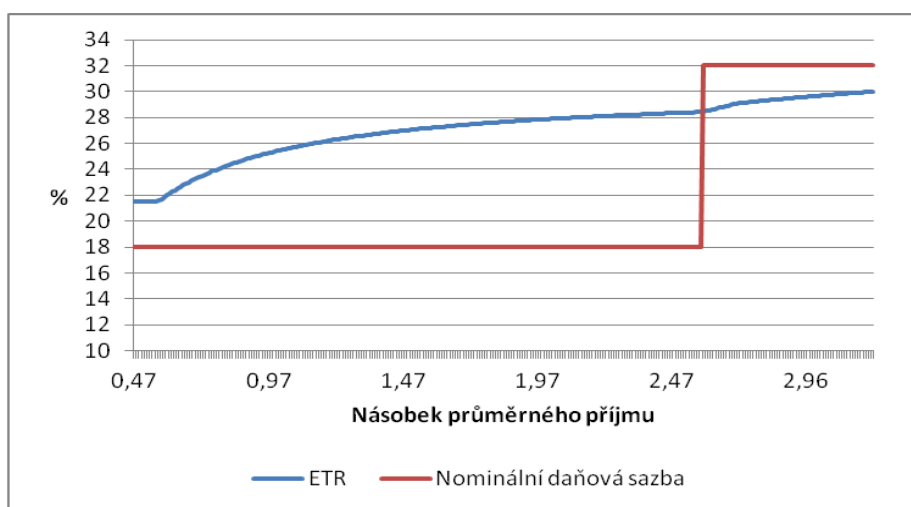
V devátém decilu se nachází maximální vyměřovací základ pro důchodové pojištění a pojištění pro případ invalidity. Při příjmu 271,86 % Y_a je příjem ve výši 105 780 PLN, právě tento příjem je maximálním vyměřovacím základem. Při vyšším příjmu počítáme důchodové pojištění a pojištění pro případ invalidity již jen z této částky. Maximální vyměřovací základ způsobil zpomalení tempa růstu efektivního zdanění. Progresivita po uplatnění maximálního vyměřovacího základu je však vyšší než na konci prvního daňového pásma, kde bylo efektivní zdanění téměř lineární. Z tohoto důvodu je na devátém decilu pozorovatelná silnější progrese než na osmém decilu.

Na desátém decilu již nedochází k žádnému zlomu, efektivní zdanění roste s růstem příjmu stále pomaleji.

Na celém sledovaném intervalu vzrostlo efektivní zdanění o 4,92 p.b. a progresivita průměrné sazby dosáhla hodnoty $4,6 \times 10^{-7}$. Nominální daňová sazba v rámci celého sledovaného intervalu vzrostla o 14 p.b. Jak je tedy patrné, efektivní zdanění narostlo méně než nominální daňová sazba.

7.4.2 Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Graf č. 20 zachycuje vývoj efektivní daňové sazby (ETR) sezdaného poplatníka vyživujícího jedno dítě. Graf je dále doplněn o křivku nominální daňové sazby. V prvním daňovém pásmu je nominální daňová sazba 18 %, do druhého daňového pásma, kde je sazba daně 32 %, se dostáváme při příjmu převyšujícím 258,71 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a).



Graf č. 20 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Níže uvedený seznam představuje decily relativního příjmu (Y_r , v %). Z výčtu jsou dále patrné hodnoty efektivní daňové sazby (ETR, v %) příslušné daným decilům. Dále je seznam doplněn o rozdíl v efektivních daňových sazbách (ΔETR , v p.b.) na daném decilu. Dále je zde patrná progresivita průměrné sazby (P_{ATR}). Bod č. 11 udává zkoumané hodnoty pro celý příjmový interval.

1. $Y_r \in <47; 74,5>$; $ETR \in <21,48; 23,74>$; $\Delta ETR = 2,26$; $P_{ATR} = 21,12 \times 10^{-7}$
2. $Y_r \in (74,5; 102>$; $ETR \in (23,74; 25,51>$; $\Delta ETR = 1,77$; $P_{ATR} = 16,54 \times 10^{-7}$
3. $Y_r \in (102; 129,5>$; $ETR \in (25,51; 26,53>$; $\Delta ETR = 1,02$; $P_{ATR} = 9,53 \times 10^{-7}$
4. $Y_r \in (129,5; 157>$; $ETR \in (26,53; 27,2>$; $\Delta ETR = 0,67$; $P_{ATR} = 6,26 \times 10^{-7}$
5. $Y_r \in (157; 184,5>$; $ETR \in (27,20; 27,66>$; $\Delta ETR = 0,46$; $P_{ATR} = 4,3 \times 10^{-7}$
6. $Y_r \in (184,5; 212>$; $ETR \in (27,66; 28,01>$; $\Delta ETR = 0,35$; $P_{ATR} = 3,27 \times 10^{-7}$
7. $Y_r \in (212; 239,5>$; $ETR \in (28,01; 28,27>$; $\Delta ETR = 0,26$; $P_{ATR} = 2,43 \times 10^{-7}$
8. $Y_r \in (239,5; 267>$; $ETR \in (28,27; 28,86>$; $\Delta ETR = 0,59$; $P_{ATR} = 5,51 \times 10^{-7}$

9. $Y_T \in (267; 294,5>$; $ETR \in (28,86; 29,55>$; $\Delta ETR = 0,69$; $P_{ATR} = 6,45 \times 10^{-7}$
10. $Y_T \in (294,5; 322>$; $ETR \in (29,55; 30>$; $\Delta ETR = 0,45$; $P_{ATR} = 4,21 \times 10^{-7}$
11. $Y_T \in <47; 322>$; $ETR \in <21,48; 30>$; $\Delta ETR = 8,52$; $P_{ATR} = 7,96 \times 10^{-7}$

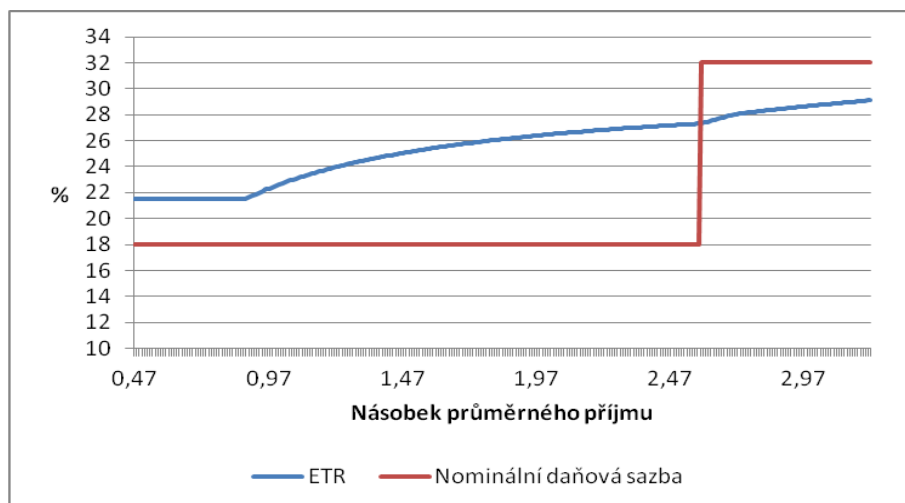
Jak je patrné ze seznamu výše a z grafu č. 20, efektivní zdanění je stejně jako u bezdětného poplatníka ve všech intervalech progresivní, s výjimkou osmého a devátého decilu progresivita klesá.

Oproti poplatníkovi bez dětí, se u poplatníka vyživujícího jedno dítě objevuje zlom ještě v prvním decilu. Sleva na dítě je totiž uplatňována jen do výše daňové povinnosti. Dokud je tedy sleva na dítě vyšší než daňová povinnost, je daňová povinnost 0 PLN. Při příjmu vyšším než 55,45 % Y_a je daň před uplatněním slevy na dítě vyšší než sleva na dítě (1 112,04 PLN). Do tohoto příjmu je efektivní zdanění lineární ve výši 21,48 %. Tato hodnota je dána sociálním a zdravotním pojištěním, které je lineární. Při vyšším příjmu je poté sleva na dítě nižší než kalkulovaná daň a daňová povinnost je tak kladná, čímž se efektivní zdanění stává progresivní.

Na celém intervalu narostlo efektivní zdanění o 8,52 p.b., nominální daňová sazba se zvýšila o 14 p.b., i zde je nárůst efektivní daňové sazby nižší než nominální daňové sazby. Progresivita průměrné sazby dosáhla hodnoty $7,96 \times 10^{-7}$.

7.4.3 Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Graf č. 21 zobrazuje vývoj efektivní daňové sazby (ETR) sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti. Z grafu je dále patrná křivka nominální sazby daně. Nominální daňová sazba je v prvním daňovém pásmu 18 %, při vyšším příjmu než 258,71 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a) se dostáváme do druhého daňového pásma, kde je sazba daně 32 %.



Graf č. 21 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Níže uvedený seznam udává decily relativního příjmu (Y_a , v %), na které je rozdělen zkoumaný interval. Výčet je dále doplněn o hodnoty efektivního zdanění (ETR, v %) příslušné danému decilu. Ze seznamu je dále možné vyčíst změnu v efektivním zdanění (ΔETR , v p.b.) v rámci daného decilu. Poslední sloupec výčtu udává hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). Bod č. 11 udává zkoumané hodnoty pro celý příjmový interval.

1. $Y_r \in <47; 74,5>$; $ETR \in <21,48; 21,48>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
2. $Y_r \in (74,5; 102>$; $ETR \in (21,48; 22,71>$; $\Delta ETR = 1,23$; $P_{ATR} = 11,5 \times 10^{-7}$
3. $Y_r \in (102; 129,5>$; $ETR \in (22,71; 24,33>$; $\Delta ETR = 1,62$; $P_{ATR} = 15,14 \times 10^{-7}$
4. $Y_r \in (129,5; 157>$; $ETR \in (24,33; 25,38>$; $\Delta ETR = 1,05$; $P_{ATR} = 9,81 \times 10^{-7}$
5. $Y_r \in (157; 184,5>$; $ETR \in (25,38; 26,11>$; $\Delta ETR = 0,73$; $P_{ATR} = 6,82 \times 10^{-7}$
6. $Y_r \in (184,5; 212>$; $ETR \in (26,11; 26,66>$; $\Delta ETR = 0,55$; $P_{ATR} = 5,14 \times 10^{-7}$
7. $Y_r \in (212; 239,5>$; $ETR \in (26,66; 27,08>$; $\Delta ETR = 0,42$; $P_{ATR} = 3,93 \times 10^{-7}$
8. $Y_r \in (239,5; 267>$; $ETR \in (27,08; 27,79>$; $\Delta ETR = 0,70$; $P_{ATR} = 6,64 \times 10^{-7}$
9. $Y_r \in (267; 294,5>$; $ETR \in (27,79; 28,58>$; $\Delta ETR = 0,79$; $P_{ATR} = 7,38 \times 10^{-7}$
10. $Y_r \in (294,5; 322>$; $ETR \in (28,58; 29,11>$; $\Delta ETR = 0,53$; $P_{ATR} = 4,95 \times 10^{-7}$
11. $Y_r \in <47; 322>$; $ETR \in <21,48; 29,11 >$; $\Delta ETR = 7,63$; $P_{ATR} = 7,13 \times 10^{-7}$

Jak je patrné z výše uvedeného seznamu a z grafu č. 21, efektivní zdanění je i v případě poplatníka vyživujícího dvě děti ve všech decilech progresivní, přičemž s výjimkou třetího, osmého a devátého decilu progresivita klesá.

V prvním decilu je efektivní zdanění lineární, a to ve výši 21,48 %. Daňová povinnost je zde nulová, tím pádem je efektivní sazba daně dána jen sociálním a zdravotním pojištěním.

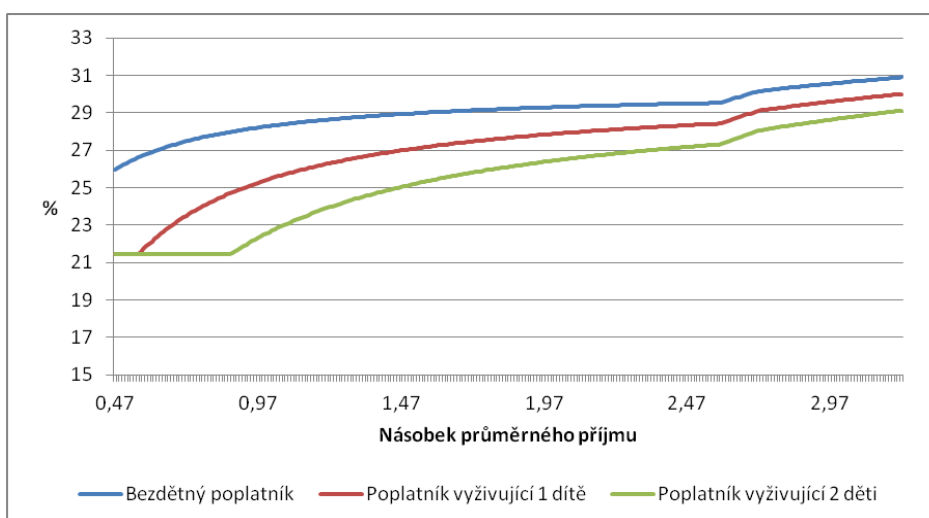
Ve druhém decilu se nachází jeden zlom. Do příjmu 87,76 % Y_a je daňová povinnost nulová, jelikož sleva na dvě děti (2 224,08 PLN) je vyšší než daňová povinnost a slevu na děti je možné uplatnit jen do výše daňové povinnosti. Při vyšším příjmu je již daňová povinnost kladná a efektivní zdanění se tak stává progresivní.

Jak je patrné ze seznamu výše, ve třetím decilu je pozorovatelný nárůst progresivity oproti druhému decilu. Uvedené je způsobeno tím, že ve druhém decilu je do 87,76 % Y_a efektivní zdanění lineární, což progresivitu snižuje.

Efektivní zdanění na celém zkoumaném intervalu (47 % až 322 % Y_a) narostlo o 7,63 p.b., nominální sazba daně vzrostla o 14 p.b., i v tomto případě je nárůst ETR nižší než nárůst nominální daňové sazby. Hodnota progresivity v rámci celého intervalu je $7,13 \times 10^{-7}$.

7.4.4 Srovnání poplatníků

Graf č. 22 zobrazuje efektivní daňovou sazbu jednotlivých zkoumaných poplatníků.



Graf č. 22 Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků

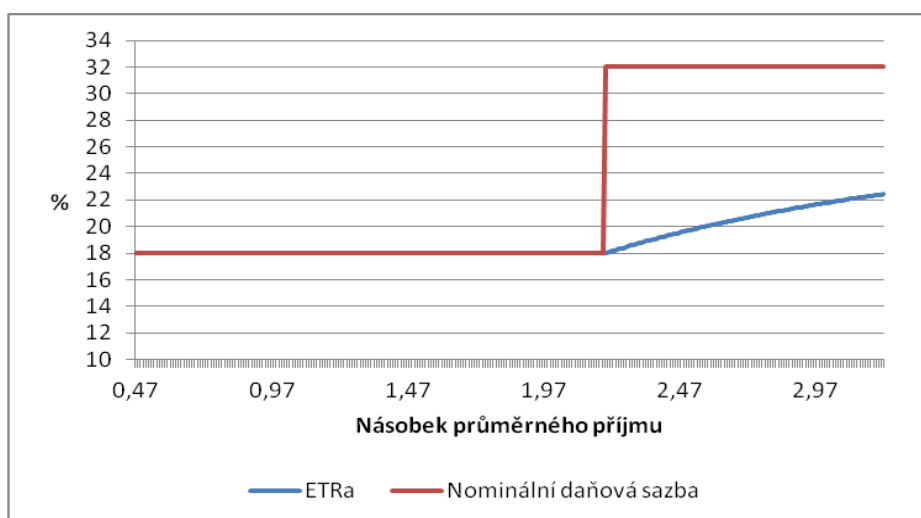
Jak je z grafu č. 22 a také z přílohy G patrné, efektivní zdanění poplatníka vyživujícího dvě děti je ve všech příjmových decilech s výjimkou prvního a druhého nejprogresivnější. Tato skutečnost je dána právě slevou na dvě vyživované děti, které zvyšují progresivitu. Uvedené je patrné také z přílohy E, která udává směrnice funkcí efektivního zdanění. Směrnice funkcí ETR platné pro stejné příjmové intervaly vyjdou vždy největší právě u poplatníka vyživujícího dvě děti a naopak nejmenší u bezdětného poplatníka.

Vlivem slevy na dítě je efektivní zdanění poplatníka vyživujícího jedno dítě v každém bodě nižší než efektivní zdanění bezdětného poplatníka a efektivní daňová sazba poplatníka vyživujícího dvě děti je v každém bodě nižší než efektivní daňová sazba dvou zbylých poplatníků. Jak je patrné z grafu č. 22, efektivní sazby daně poplatníků vyživujících děti se s růstem příjmu přibližují k efektivní daňové sazbě bezdětného poplatníka.

Efektivní zdanění poplatníka se dvěma dětmi, narostlo více než u poplatníka bez dětí, ale méně než u poplatníka s jedním dítětem, což je dáno skutečností, že poplatník se dvěma dětmi, měl po delší dobu efektivní zdanění lineární a poté ani vyšší progresivita na všech intervalech nezpůsobila celkovou vyšší progresivitu.

7.4.5 Model se zanedbáním některých prvků systému

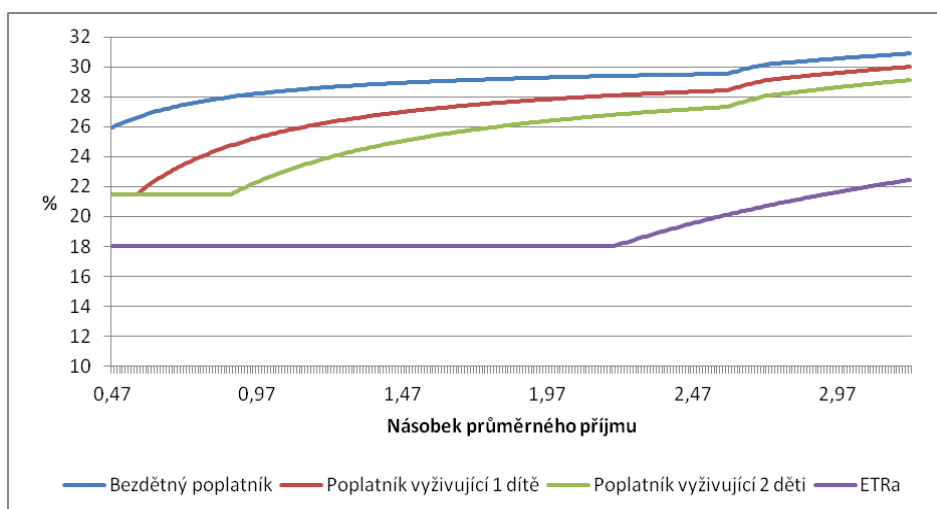
Při zanedbání ostatních prvků systému, čili odčitatelných položek od základu daně (sociální pojištění), nákladů na dosažení výnosů, slev na dani, sociálního a zdravotního pojištění a také maximálních vyměřovacích základů na důchodové pojištění a pojištění pro případ invalidity, získáme očištěnou efektivní sazbu daně (ETRa). Očištěná efektivní sazba daně spolu s nominální daňovou sazbou upravenou pro ETR_a je patrná z grafu č. 23. Nominální sazba daně je do příjmu 219,81 % Y_a ve výši 18 %, při vyšším příjmu je sazba daně 32 %.



Graf č. 23 Očištěná efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba

Jak je patrné, efektivní zdanění je do 219,81 % Y_a lineární. Efektivní zdanění je zde dáno jen příjmem, který je násoben sazbou daně 18 %. Při příjmu vyšším než 219,81 % Y_a se dostáváme do druhého daňového pásma, kde je daňová sazba 32 %. Vlivem klouzavě progresivní sazby daně je zde efektivní zdanění progresivní, přičemž tempo růstu $ETRa$ klesá. Na celém příjmovém intervalu vzrostla očištěná efektivní daňová sazba o 10,82 p.b. Nominální daňová sazba narostla o 14 p.b. Ani v případě $ETRa$ není nárůst výraznější než nárůst nominální daňové sazby.

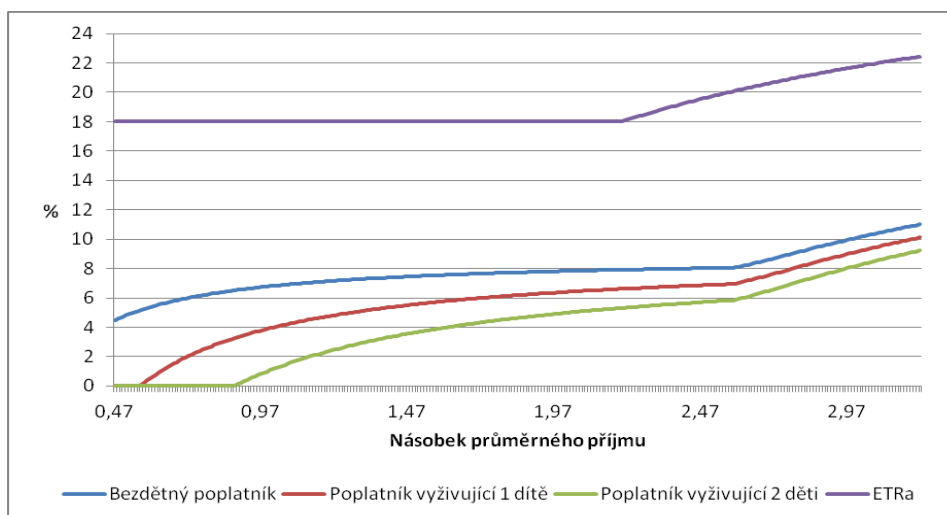
Graf č. 24 zobrazuje vývoj efektivního zdanění včetně sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků doplněné o očištěnou efektivní zdanění.



Graf č. 24 Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Jak je z grafu č. 24 patrné, očištěné efektivní zdanění je v každém bodě nižší než efektivní zdanění kteréhokoli poplatníka. Tato skutečnost je dána tím, že u očištěné efektivní sazby daně není zahrnuta efektivní sazba sociálního a zdravotního pojiš-

tění. Pokud bychom vzali v úvahu efektivní zdanění bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění (ETR_t), bylo by očištěné efektivní zdanění v každém bodě vyšší, než u kteréhokoli poplatníka (viz graf č. 25). Odčitatelné položky, náklady na dosažení výnosů a slevy na dani totiž snižují výsledné efektivní zdanění.



Graf č. 25 Efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Jak je patrné z přílohy G, očištěné efektivní zdanění je ve druhém daňovém pásmu až do maximálního vyměřovacího základu na důchodové pojištění a pojištění pro případ invalidity ($271,86 \% Y_a$) progresivnější než efektivní zdanění kteréhokoli poplatníka ať už se zahrnutím efektivní sazby sociálního a zdravotního pojištění, nebo bez ní. Tato situace je zapříčiněna tím, že zatímco u očištěné efektivní sazby daně se dostáváme do druhého daňového pásma již při příjmu $219,81 \% Y_a$, v případě ETR a ETR_t se dostáváme do druhého daňového pásma až při příjmu $258,71 \% Y_a$. Zvýšená progresivita způsobená přechodem do druhého daňového pásma, tedy nastane u očištěné efektivní daňové sazby dříve, zatímco u zbylých dvou efektivních sazeb je progresivita jen mírná.

Od intervalu, kde se nachází maximální vyměřovací základ na sociální pojištění je nejprogresivnější efektivní zdanění bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění. Vyšší progresivita u ETR_t je způsobena tím, že od maximálního vyměřovacího základu na důchodové pojištění a pojištění pro případ invalidity je efektivní zdanění sociálního a zdravotního pojištění klesající (viz příloha G). Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění naopak začíná růst mírně rychleji. Pro efektivní zdanění včetně sociálního a zdravotního pojištění poté platí, že progresivita je silnější než regrese a výsledné efektivní zdanění je tak velmi mírně progresivní.

V prvním daňovém pásmu má daňová sazba na progresi efektivního zdanění malý vliv, hlavní prvky, které způsobují progresi systému, jsou odčitatelné položky, náklady na dosažení výnosů a slevy na dani. Ve druhém daňovém pásmu má na progresi efektivního zdanění mimo těchto prvků vliv také klouzavě progresivní

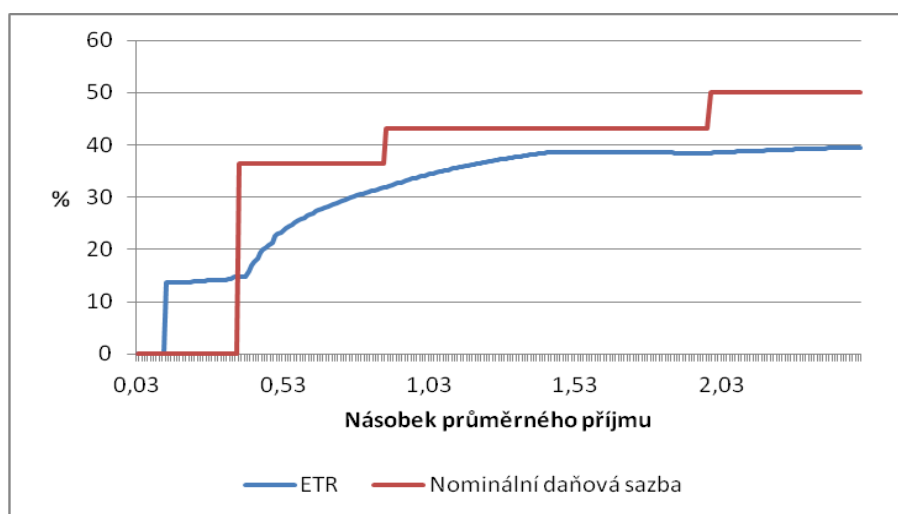
daňová sazba, která způsobila zvýšenou progresivitu oproti konci prvního daňového pásma. Na progresi efektivního zdanění má dále vliv také maximální vyměřovací základ na sociální pojištění, který způsobil zpomalení tempa růstu efektivního zdanění.

7.5 Rakouská republika

Rakousko má klouzavě progresivní daňovou sazbu v rozmezí od 0 % do 50 %. Zkoumání efektivní daňové sazby (ETR) je u všech poplatníků provedeno na příjmovém intervalu od 3 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a) do 250 % Y_a . Tento interval je rozdělen na decily, přičemž každý decil je v délce 24,7 p.b.

7.5.1 Bezdětný poplatník

Graf č. 26 znázorňuje vývoj efektivního zdanění bezdětného poplatníka. Graf je dále doplněn o křivky nominální daňové sazby. Nominální daňová sazba je v intervalu 3 % Y_a až 37,96 % Y_a nulová. Při příjmu přesahujícím 37,69 % Y_a do 87,94 % Y_a dosahuje výše 36,5 %, při příjmu vyšším než 87,94 % Y_a do 198,27 % Y_a je nominální daňová sazba 43,21429 %, v posledním intervalu převyšujícím příjem 198,27 % Y_a je daňová sazba ve výši 50 %.⁶⁷



Graf č. 26 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník

Výčet níže zobrazuje jednotlivé decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělen zkoumaný interval. Z výčtu jsou dále patrné hodnoty efektivního zdanění (ETR, v %) příslušné danému decilu. Dále je seznam doplněn o rozdíl v efektivním zdanění (ΔETR , v p.b.) v rámci daného decilu a dále o hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). Bod č. 11 udává tyto hodnoty pro celý zkoumaný interval.

⁶⁷ Při výpočtu daňové povinnosti za použití daňových sazeb vyjdou totožné výsledky, jako při použití vzorce uvedeného v tabulce č. 9.

1. $Y_T \in <3; 27,7>$; $ETR \in <0; 14,09>$; $\Delta ETR = 14,09$; $P_{ATR} = 13,96 \times 10^{-6}$
2. $Y_T \in (27,7; 52,4>$; $ETR \in (14,09; 23,49>$; $\Delta ETR = 9,4$; $P_{ATR} = 9,31 \times 10^{-6}$
3. $Y_T \in (52,4; 77,1>$; $ETR \in (23,49; 30,17>$; $\Delta ETR = 6,65$; $P_{ATR} = 6,62 \times 10^{-6}$
4. $Y_T \in (77,1; 101,8>$; $ETR \in (30,17; 34,26>$; $\Delta ETR = 4,09$; $P_{ATR} = 4,05 \times 10^{-6}$
5. $Y_T \in (101,8; 126,5>$; $ETR \in (34,26; 37,15>$; $\Delta ETR = 2,89$; $P_{ATR} = 2,86 \times 10^{-6}$
6. $Y_T \in (126,5; 151,2>$; $ETR \in (37,15; 38,64>$; $\Delta ETR = 1,49$; $P_{ATR} = 1,48 \times 10^{-6}$
7. $Y_T \in (151,2; 175,9>$; $ETR \in (38,64; 38,53>$; $\Delta ETR = -0,11$; $P_{ATR} = -0,12 \times 10^{-6}$
8. $Y_T \in (175,9; 200,6>$; $ETR \in (38,53; 38,52>$; $\Delta ETR = -0,01$; $P_{ATR} = -0,01 \times 10^{-6}$
9. $Y_T \in (200,6; 225,3>$; $ETR \in (38,52; 39,09>$; $\Delta ETR = 0,57$; $P_{ATR} = 0,56 \times 10^{-6}$
10. $Y_T \in (225,3; 250>$; $ETR \in (39,09; 39,55>$; $\Delta ETR = 0,46$; $P_{ATR} = 0,46 \times 10^{-6}$
11. $Y_T \in <3; 250>$; $ETR \in <0; 39,55>$; $\Delta ETR = 39,55$; $P_{ATR} = 3,92 \times 10^{-6}$

Jak je patrné ze seznamu výše a z grafu č. 26, efektivní zdanění je ve všech decilech s výjimkou sedmého a osmého progresivní. Přičemž tempo růstu efektivní daňové sazby s růstem příjmu klesá.

Do prvního decilu spadají dva zlomy:

- Příjem 12,89 % Y_a je minimálním vyměřovacím základem na sociální pojištění. Do tohoto příjmu je nulové sociální pojištění pro standardní příjem a stejně tak pro další odměny (13. a 14. platy). Je zde taktéž nulová sazba daně pro standardní příjem a jsme pod hranicí 2 100 EUR, do které jsou osvobozeny od daně další odměny. Poté jsou nulové jak příspěvky na sociální pojištění, tak i daňová povinnost. Efektivní zdanění je tedy do příjmu 12,89 % Y_a lineární, a to ve výši 0 %. Od tohoto příjmu je efektivní daňová sazba taktéž lineární, avšak ve výši 13,75 %. ETR je zde dána příspěvky na sociální pojištění, jejichž sazba činí pro standardní příjem za 12 měsíců 15,2 % a pro příjem z dalších odměn 14,2 %. Dále efektivní daňovou sazbu tvoří negativní daň, která je ve výši 10 % z příspěvků na sociální pojištění. Při tomto příjmu také efektivní daňová sazba přesáhne nominální sazbu daně, která je zde 0 %.
- Druhý zlom se nachází v 20,67 % Y_a , kdy je 10 % ze sociálního pojištění 110 EUR. Od tohoto příjmu je vracena negativní daň ve výši 110 EUR. Negativní daň je počítána jako 10 % z příspěvků na sociální pojištění, maximálně však do výše vypočtené negativní daňové povinnosti a maximálně do výše 110 EUR. Při příjmu vyšším než 20,67 % Y_a je 10 % ze sociálního pojištění vyšší než 110 EUR a negativní daň je tak ve výši 110 EUR. Od tohoto příjmu je efektivní zdanění progresivní, jelikož je při výpočtu celkového odvodu odečítána stále stejná částka (110 EUR), což způsobuje progresi systému. Efektivní zdanění také roste stále pomaleji, jelikož s růstem příjmu ztrácí částka 110 EUR relativně na významu (viz směrnice funkce ETR v příloze F).

Na prvním decilu je efektivní zdanění nejprogresivnější. Ačkoli první dva intervaly jsou lineární, změna v ETR způsobená prvním zlomem je značná (o 13,75 p.b.), čímž poté dochází k silné progresi.

Druhý decil v sobě zahrnuje šest zlomů:

- Do třetího zlomu (35,98 % Y_a) pokračuje progresivita z předchozího decilu způsobená negativní daní ve výši 110 EUR. Při příjmu vyšším než 35,98 % Y_a je 1/6 ročního příjmu vyšší než 2 100 EUR, pokud částka 1/6 ročního příjmu nepřesáhne 2 100 EUR a další odměny do této 1/6 spadají, je tato částka osvobozena od daně (13. a 14. platy jsou přesně ve výši 1/6 ročního příjmu). Při příjmu vyšším než 35,98 % Y_a je tedy již počítána i daň z dalších odměn. Sazba daně pro další odměny činí 6 % a je zde uplatňována nezdanitelná částka 620 EUR. Efektivní zdanění významněji vzrostlo díky přidání daňové povinnosti.
- Čtvrtým zlomem je změna sazby daně pro standardní příjem za 12 měsíců. Při příjmu vyšším než 37,69 % Y_a je již sazba daně 36,5 %. Tento zlom však vývoj efektivního zdanění nezmění, jelikož je stále vrácena negativní daň ve výši 110 EUR. Při tomto příjmu přesáhne nominální daňová sazba efektivní zdanění.
- Při příjmu vyšším než 39,86 % Y_a je negativní kalkulovaná daňová povinnost nižší než 110 EUR, dochází tedy již k vracení jen negativní kalkulované daně. Při příjmu 38,96 % Y_a je kalkulovaná daň ve stejné výši jako 10 % ze sociálního pojištění, při vyšším příjmu je kalkulovaná negativní daň nižší než 10 % ze sociálního pojištění a dochází tak k vracení negativní kalkulované daně, maximálně do výše 110 EUR. Při příjmu vyšším než 39,86 % Y_a efektivní zdanění výrazněji vzroste, jelikož je negativní daň ve výši skutečně kalkulované daně. Daň pro standardní příjem je dále vypočtena funkcí klouzavé progrese, takže se již projevuje samotná konstrukce daně a také výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zvláštní výdaje, které jsou dočítány od základu daně a slevy na dani. Tyto skutečnosti ve výsledku zapříčiní rychlejší tempo růstu efektivního zdanění než v předchozích intervalech, kdy docházelo jen k vracení negativní daně ve výši 110 EUR. Tempo růstu ETR však s růstem příjmu zpomaluje, jak je patrné ze směrnice funkce příslušné tomuto intervalu v příloze F.
- Do příjmu 40,64 % Y_a je sazba sociálního pojištění pro standardní příjem 15,2 % a pro další odměny 14,2 %, při vyšším příjmu se dostáváme do druhého pásma sociálního pojištění, kdy jsou sazby sociálního pojištění ve výši 16,2 % a 15,2 %. Zvýšení sazby sociálního pojištění způsobí silnější nárůst efektivního zdanění. Při kalkulaci daně je sice odečítána relativně vyšší částka sociálního pojištění, což nárůst efektivního zdanění zmírňuje, naproti tomu efektivní sazba sociálního pojištění vzroste o 1 p.b., což v konečném důsledku způsobí silnější nárůst ETR. Dále zde pokračuje progresivita způsobená předchozím zlomem, avšak tempo růstu efektivního zdanění zpomaluje.
- Při příjmu převyšujícím 44,34 % Y_a se dostáváme do třetího pásma pro sociální pojištění. Sazba příspěvků na sociální pojištění se zvýšila z 16,2 % na 17,2 % a z 15,2 % na 16,2 %. Zvýšení sazby sociálního pojištění opět zapříčiní

nárůst efektivního zdanění, a to ze stejných důvodů jako při předchozí změně sazby. Dále je patrná klesající progresivita.

- Posledním zlomem v tomto decilu je opět změna sazby sociálního pojištění z 17,2 % na 18,2 % a z 16,2 % na 17,2 %. I zde je patrný nárůst efektivního zdanění a to ze stejných důvodů jako při předchozí změně sazby.

Na druhém decilu vzrostla ETR o 9,4 p.b. Nominální daňová sazba na tomto decilu vzrostla z 0 % na 36,5 %. Nárůst efektivního zdanění je tedy nižší než nárůst nominální daňové sazby.

Ve třetím decilu se nenachází žádný zlom. Ze seznamu výše je patrná klesající progresivita efektivního zdanění.

Ve čtvrtém decilu dochází k přesunu do třetího daňového pásma pro daň ze standardního příjmu za 12 měsíců. Při překročení příjmu 87,94 % Y_a je sazba daně již 43,21429 %. Do přechodu do třetího daňového pásma roste efektivní zdanění stále pomaleji. Na počátku třetího daňového pásma dojde k mírnému zrychlení tempa růstu efektivního zdanění oproti konci druhého daňového pásma. Dále tempo růstu efektivního zdanění s růstem příjmu klesá. Jelikož se jedná o klouzavou progresi, dojde po přechodu do třetího daňového pásma jen k mírnému nárůstu ETR. Nominální daňová sazba na tomto decilu vzrostla o 6,71429 p.b., efektivní sazba daně vzrostla o 4,09 p.b. Efektivní zdanění tedy narostlo méně než nominální sazba daně.

V pátém decilu se nenachází žádný zlom. Dále je patrné zpomalování tempa růstu ETR (viz seznam výše).

V šestém decilu se nachází maximální vyměřovací základ na sociální pojištění. Maximálním vyměřovacím základem je pro standardní příjem za 12 měsíců částka 50 760 EUR a pro další odměny 8 460 EUR. Při vyšším příjmu než 144,95 % Y_a dochází k výpočtu sociálního pojištění jen z výše zmíněných částek. Od maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění je efektivní zdanění velmi mírně regresivní (viz seznam výše). Regresi dokazuje také směrnice funkce efektivní daňové sazby platná pro tento příjmový interval v příloze F.

Do maximálního vyměřovacího základu rostlo efektivní zdanění stále pomaleji, avšak progrese před stropem na sociální pojištění byla silnější než následná regrese, čímž ve výsledku došlo na tomto intervalu k nárůstu efektivního zdanění (viz seznam výše).

V sedmém decilu se nenachází žádný zlom. Tento decil je regresivní a to z důvodu již zmíněného stropu na sociální pojištění.

Téměř na celém osmém decilu pokračuje regrese efektivního zdanění. Z tohoto důvodu je také progresivita průměrné sazby záporná (viz seznam výše). Do příjmu 198,27 % Y_a se pohybujeme ve třetím daňovém pásmu pro standardní příjem, při vyšším příjmu se již dostáváme do čtvrtého daňového pásma, kde je sazba daně 50 %. Dále je zdanění opět progresivní (viz směrnice funkce ETR v příloze F). Jelikož se jedná o klouzavě progresivní sazbu daně je nárůst efektivního zdanění po přechodu do třetího daňového pásma jen mírný. Vlivem maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění kleslo na tomto decilu efektní zdanění o 0,01

p.b. Nominální daňová sazba narostla z 43,21429 % na 50 %, což je nárůst o 6,78571 p.b.

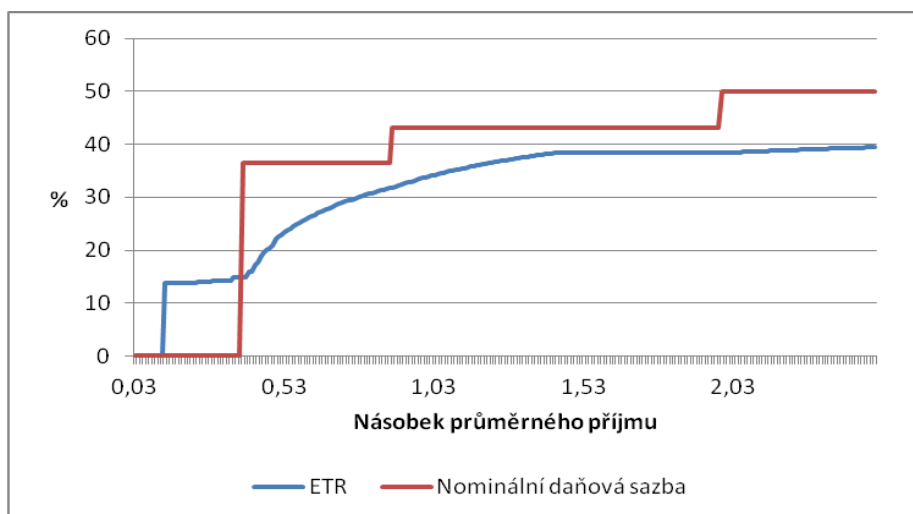
Na devátém decilu již nedochází k žádným zlomům. Tempo růstu efektivního zdanění s růstem příjmu neustále zpomaluje.

V desátém decilu pokračuje zpomalování tempa růstu efektivního zdanění (viz seznam výše).

Na celém sledovaném intervalu vzrostla ETR o 39,55 p.b. Progresivita průměrné sazby nabývá hodnoty $3,92 \times 10^{-6}$. Nominální daňová sazba naproti tomu vzrostla o 50 p. b. Nárůst efektní daňové sazby je tedy nižší než nominální daňové sazby.

7.5.2 Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Graf č. 27 znázorňuje vývoj efektivní daňové sazby se zahrnutím sociálního a zdravotního pojištění (ETR). Graf je dále doplněn o křivku nominální daňové sazby. Vzhledem k tomu, že v Rakousku je uplatňován odpočet na dítě, jsou maximální příjmy, při jejichž překročení se mění sazba daně odlišné od poplatníka nevyživujícího žádné dítě. Do příjmu 38,43 % Y_a je sazba daně 0 %, při vyšším příjmu až do příjmu 88,71 % Y_a je sazba daně 36,5 %, při vyšším příjmu než 88,71 % Y_a a nižším příjmu než 198,89 % Y_a je sazba daně 43,21429 %, při překročení příjmu 198,89 % Y_a je sazba daně 50 %.



Graf č. 27 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Výčet níže zobrazuje decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělena celá škála příjmů od 3 % Y_a do 250 % Y_a . Dále je z výčtu patrné efektivní zdanění (ETR, v %) příslušné pro daný decil. V seznamu je také rozdíl v efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p.b.) na daném decilu. Dále je seznam doplněna o hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). Bod č. 11 je platný pro celý příjmový interval.

1. $Y_T \in <3; 27,7>$; $ETR \in <0; 14,09>$; $\Delta ETR = 14,09$; $P_{ATR} = 13,96 \times 10^{-6}$
2. $Y_T \in (27,7; 52,4>$; $ETR \in (14,09; 23,12>$; $\Delta ETR = 9,03$; $P_{ATR} = 8,95 \times 10^{-6}$
3. $Y_T \in (52,4; 77,1>$; $ETR \in (23,12; 29,92>$; $\Delta ETR = 6,8$; $P_{ATR} = 6,74 \times 10^{-6}$
4. $Y_T \in (77,1; 101,8>$; $ETR \in (29,92; 34,03>$; $\Delta ETR = 4,11$; $P_{ATR} = 4,07 \times 10^{-6}$
5. $Y_T \in (101,8; 126,5>$; $ETR \in (34,03; 36,97>$; $\Delta ETR = 2,94$; $P_{ATR} = 2,91 \times 10^{-6}$
6. $Y_T \in (126,5; 151,2>$; $ETR \in (36,97; 38,48>$; $\Delta ETR = 1,51$; $P_{ATR} = 1,5 \times 10^{-6}$
7. $Y_T \in (151,2; 175,9>$; $ETR \in (38,48; 38,40>$; $\Delta ETR = -0,08$; $P_{ATR} = -0,08 \times 10^{-6}$
8. $Y_T \in (175,9; 200,6>$; $ETR \in (38,40; 38,39>$; $\Delta ETR = -0,01$; $P_{ATR} = -0,01 \times 10^{-6}$
9. $Y_T \in (200,6; 225,3>$; $ETR \in (38,39; 38,97>$; $\Delta ETR = 0,58$; $P_{ATR} = 0,57 \times 10^{-6}$
10. $Y_T \in (225,3; 250>$; $ETR \in (38,97; 39,44>$; $\Delta ETR = 0,47$; $P_{ATR} = 0,47 \times 10^{-6}$
11. $Y_T \in <3; 250>$; $ETR \in <0; 39,44>$; $\Delta ETR = 39,44$; $P_{ATR} = 3,91 \times 10^{-6}$

Jak je patrné ze seznamu výše a také z grafu č. 27, efektivní zdanění je ve všech decilech s výjimkou sedmého a osmého progresivní, přičemž progresivita s růstem příjmu klesá. Oproti bezdětnému poplatníkovi je u poplatníka vyživujícího jedno dítě více zlomů a některé zlomy nastávají při jiném příjmu.

Ve druhém decilu se oproti bezdětnému poplatníkovi nachází několik změn:

- Při vyšším příjmu než 38,43 % Y_a se dostáváme do druhého daňového pásma. Do druhého daňového pásma se dostáváme při vyšším příjmu než u bezdětného poplatníka, jelikož poplatník vyživující jedno dítě uplatňuje odpočet na dítě (220 EUR), čímž je poté základ daně 11 000 EUR (maximální základ daně pro první daňové pásmo) při vyšším příjmu než u bezdětného poplatníka.
- Při příjmu vyšším než 40,6 % Y_a je negativní kalkulovaná daň nižší než 110 EUR, při vyšším příjmu je poplatníkům vracena tedy jen negativní kalkulovaná daň. Při příjmu 39,66 % Y_a se 10 % ze sociálního pojištění rovná kalkulované negativní dani a při vyšším příjmu je již vracena negativní kalkulovaná daň maximálně však do výše 110 EUR.
- Při příjmu vyšším než 40,64 % Y_a se dostáváme do druhého pásma pro sociální pojištění a sazby sociálního pojištění jsou již 16,2 % a 15,2 %. Při zvýšení sazby sociálního pojištění však negativní kalkulovaná daň opět přesáhne částku 110 EUR, takže opět dojde k vrácení daně jen ve výši 110 EUR.
- Při příjmu 41,08 % Y_a je negativní kalkulovaná daň se zahrnutím vyšší sazby sociálního pojištění pro standardní příjem 110 EUR. Při vyšším příjmu tedy dochází jen k vrácení negativní kalkulované daně. Dále je daň pro standardní příjem za 12 měsíců kalkulována funkcí klouzavé progresse, čímž efektivní zdanění roste rychleji. Tempo růstu efektivního zdanění však s růstem příjmu zpomaluje (viz směrnice funkce příslušná tomuto intervalu v příloze F).

Na druhém decilu vzrostla nominální sazba daně o 36,5 p.b., ETR narostla o 9,03 p.b., nárůst nominální daňové sazby je tedy výraznější než nárůst efektivní daňové sazby.

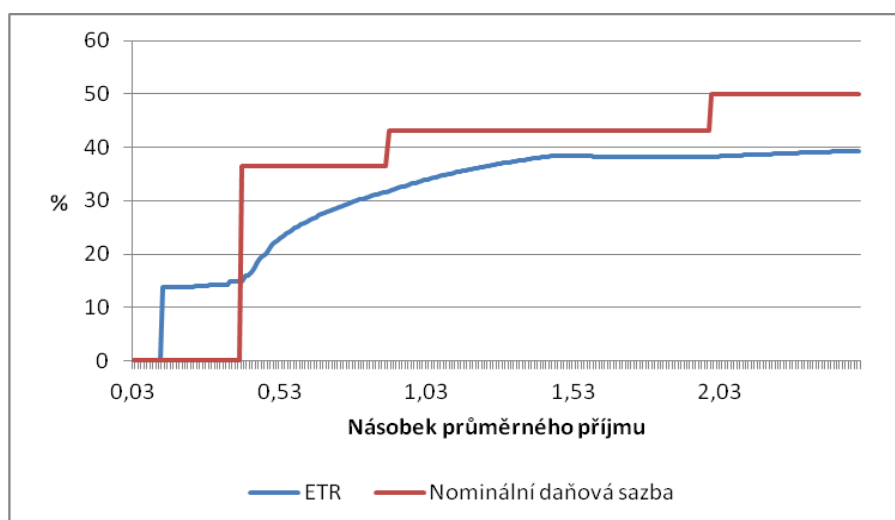
Ve čtvrtém decilu se přesouváme do třetího daňového pásma. Poplatník vyživující jedno dítě se do třetího daňového pásma opět přesouvá při vyšším příjmu než poplatník nevyživující děti, a to z důvodu odpočtu na dítě. Při příjmu vyšším než 88,71 % Y_a se dostáváme do třetího daňového pásma, kde je sazba daně 43,21429 %. Progresivita je na tomto decilu nižší než v předchozích decilech (viz seznam výše). Na tomto decilu narostla ETR o 4,11 p.b. Nominální sazba daně se zvýšila o 6,71429 p.b. Je tedy patrné, že nárůst v nominální sazbě daně převýšil nárůst v efektivním zdanění.

Stejně jako v případě bezdětného poplatníka téměř na celém osmém decilu pokračuje regrese způsobená maximálním vyměřovacím základem na sociální pojištění. Při příjmu 198,89 % Y_a se dostáváme do čtvrtého daňového pásma, kde je sazba daně 50 %. Při vyšším příjmu je efektivní zdanění opět progresivní, přičemž progresivita dále klesá (viz seznam výše). Na osmém decilu pokleslo vlivem maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění efektivní zdanění o 0,01 p.b., nominální sazba daně na tomto decilu vzrostla z 43,21429 % na 50 %, což je nárůst o 6,78571 p. b.

Na celém sledovaném intervalu narostlo efektivní zdanění o 39,44 p.b. Hodnota progresivity průměrné sazby je $3,91 \times 10^{-6}$. Nominální sazba daně vzrostla o 50 p.b. I v případě poplatníka vyživujícího jedno dítě je tedy nárůst nominální daňové sazby vyšší než nárůst ETR.

7.5.3 Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Graf č. 28 zachycuje vývoj efektivní daňové sazby (ETR) sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti. Z grafu je dále patrná křivka nominální daňové sazby. U poplatníka vyživujícího dvě děti je do příjmu 39,17 % Y_a nulová sazba daně, při příjmu přesahujícím 39,17 % Y_a do příjmu 89,48 % Y_a je sazba daně 36,5 %, při překročení tohoto příjmu až do příjmu 199,52 % Y_a dosahuje sazba daně hodnoty 43,21429 % a při vyšším příjmu je sazba daně ve výši 50 %.



Graf č. 28 Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Níže uvedený seznam znázorňuje decily relativního příjmu (Y_r , v %), na které je rozdělen zkoumaný příjmový interval. Z výčtu lze dále vyčíst hodnoty efektivní daňové sazby (ETR, v %) příslušné pro daný decil. V seznamu je také uveden rozdíl v efektivní daňové sazbě (ΔETR , v p.b.) v rámci daného decilu. Dále jsou ze seznamu patrné hodnoty progresivity průměrné sazby (P_{ATR}). Bod č. 11 udává zkoumané hodnoty pro celý příjmový interval.

1. $Y_r \in <3; 27,7>$; $ETR \in <0; 14,09>$; $\Delta ETR = 14,09$; $P_{ATR} = 13,96 \times 10^{-6}$
2. $Y_r \in (27,7; 52,4>$; $ETR \in (14,09; 22,74>$; $\Delta ETR = 8,65$; $P_{ATR} = 8,57 \times 10^{-6}$
3. $Y_r \in (52,4; 77,1>$; $ETR \in (22,74; 29,67>$; $\Delta ETR = 6,93$; $P_{ATR} = 6,87 \times 10^{-6}$
4. $Y_r \in (77,1; 101,8>$; $ETR \in (29,67; 33,80>$; $\Delta ETR = 4,13$; $P_{ATR} = 4,09 \times 10^{-6}$
5. $Y_r \in (101,8; 126,5>$; $ETR \in (33,80; 36,78>$; $\Delta ETR = 2,98$; $P_{ATR} = 2,95 \times 10^{-6}$
6. $Y_r \in (126,5; 151,2>$; $ETR \in (36,78; 38,33>$; $\Delta ETR = 1,55$; $P_{ATR} = 1,54 \times 10^{-6}$
7. $Y_r \in (151,2; 175,9>$; $ETR \in (38,33; 38,27>$; $\Delta ETR = -0,06$; $P_{ATR} = -0,06 \times 10^{-6}$
8. $Y_r \in (175,9; 200,6>$; $ETR \in (38,27; 38,25>$; $\Delta ETR = -0,02$; $P_{ATR} = -0,02 \times 10^{-6}$
9. $Y_r \in (200,6; 225,3>$; $ETR \in (38,25; 38,85>$; $\Delta ETR = 0,6$; $P_{ATR} = 0,59 \times 10^{-6}$
10. $Y_r \in (225,3; 250>$; $ETR \in (38,85; 39,33>$; $\Delta ETR = 0,48$; $P_{ATR} = 0,48 \times 10^{-6}$
11. $Y_r \in <3; 250>$; $ETR \in <0; 39,33>$; $\Delta ETR = 39,33$; $P_{ATR} = 3,9 \times 10^{-6}$

Ze seznamu výše a stejně tak z grafu č. 28 je zřejmé, že efektivní zdanění je stejně jako u předchozích poplatníků ve všech decilech s výjimkou sedmého a osmého progresivní, přičemž tempo růstu efektivní daňové sazby s růstem příjmu klesá. Oproti předchozím poplatníkům nastávají u poplatníka vyživujícího dvě děti některé zlomy při vyšším příjmu, jelikož je zde uplatňován odpočet na dvě vyživované děti.

Nejvíce změn oproti předchozím poplatníkům nastává ve druhém decilu:

- Při příjmu vyšším než 39,17 % Y_a se dostáváme do druhého daňového pásma. Druhé daňové pásmo nastává při vyšším příjmu než u dvou předchozích poplatníků, jelikož je uplatňován odpočet na dvě děti, který činí 440 EUR. Tím pádem základ daně 11 000 EUR nastává při vyšším příjmu než u předchozích poplatníků.
- Při příjmu 41,83 % Y_a je negativní kalkulovaná daň ve výši 110 EUR. Při příjmu 40,37 % Y_a se 10 % ze sociálního pojištění rovná negativní kalkulované dani, čili od tohoto příjmu dochází k vrácení negativní kalkulované daně, maximálně však do výše 110 EUR. Při příjmu vyšším než 41,83 % Y_a je negativní kalkulovaná daň nižší než 110 EUR a dochází tak k vrácení jen negativní kalkulované daně. Zde se již začíná projevovat samotná konstrukce daně funkcí klouzavé progresse pro příjem za 12 měsíců a progresivita se tak výrazně zvýší. Dále progresivita s růstem příjmu klesá.

Na druhém decilu došlo k nárůstu efektivní daňové sazby o 8,65 p.b. Nominální daňová sazba na tomto decilu vzrostla z 0 % na 36,5 %. Nominální daňová sazba tedy na tomto decilu narostla více než ETR.

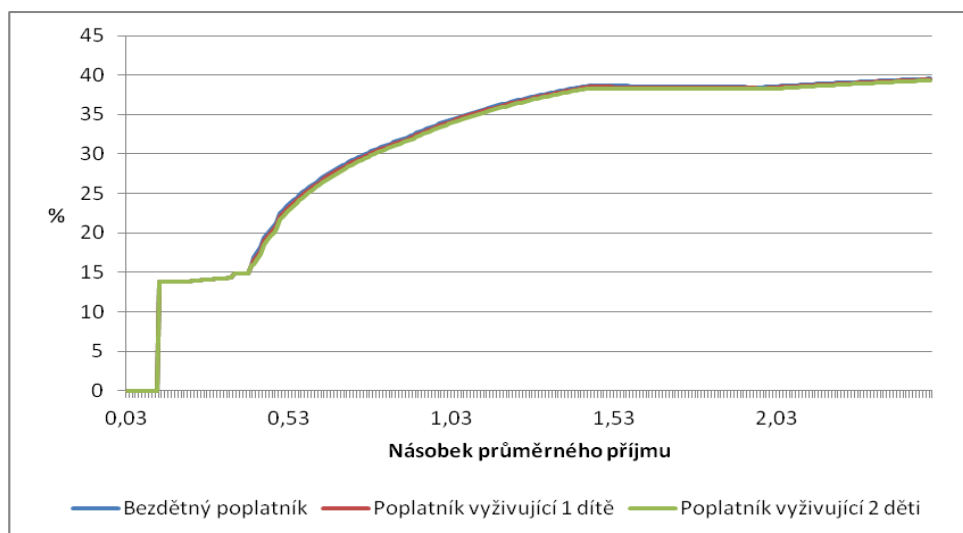
Ve čtvrtém decilu se přesouváme do třetího daňového pásma. Třetí daňové pásmo opět nastává při vyšším příjmu než u dvou předchozích poplatníků, a to z důvodu odpočtu na dvě děti. Při vyšším příjmu než 89,48 % Y_a je uplatňována sazba daně 43,21429 %. I zde platí, že tempo růstu efektivního zdanění po přechodu do třetího daňového pásma roste rychleji a poté s růstem příjmu zpomaluje. Na tomto decilu narostlo efektivní zdanění o 4,13 p.b., nominální sazba daně vzrostla o 6,71429 p.b. Nárůst efektního zdanění je tedy nižší než nárůst nominální sazby daně.

Jako u předchozích poplatníků je téměř na celém osmém decilu pozorovatelná regrese způsobená stropem na sociální pojištění. Při vyšším příjmu než 199,52 % Y_a se nacházíme ve čtvrtém daňovém pásmu, kde je sazba daně 50 % a efektivní zdanění se stává opět progresivní. Do čtvrtého daňového pásma se přesouváme opět při vyšším příjmu než u dvou předchozích poplatníků, což je způsobeno odpočtem na dvě děti. Dále tempo růstu efektivního zdanění zpomaluje (viz seznam výše). Na tomto decilu pokleslo efektní zdanění o 0,02 p.b., nominální sazba daně vzrostla o 6,78571 p.b.

V případě poplatníka vyživujícího dvě děti narostla na celém sledovaném intervalu efektivní daňová sazba o 39,33 p.b. P_{ATR} dosáhla hodnoty $3,9 \times 10^{-6}$. Nominální daňová sazba vzrostla o 50 p.b. Je tedy patrné, že nárůst ETR je nižší než nárůst nominální sazby daně.

7.5.4 Srovnání poplatníků

Graf č. 29 zobrazuje efektivní zdanění jednotlivých poplatníků.



Graf č. 29 Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků

Jak je patrné z grafu č. 29, efektivní zdanění bezdětného poplatníka, sezdaného poplatníka vyživujícího jedno dítě a sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti jsou velmi podobná. Bezdětný poplatník má efektivní zdanění nejvyšší, poplatník s jedním dítětem má vlivem odpočtu na dítě efektivní daňovou sazbu nižší a nejnižší má efektivní zdanění poplatník vyživující dvě děti, což je způsobeno odpočtem na dvě děti.

V prvním decilu je efektivní zdanění všech tří poplatníků totožné (viz příloha G). Ve druhém decilu je nejvyšší progresivita pozorovatelná u bezdětného poplatníka a nejnižší progresivita u poplatníka vyživujícího dvě děti (viz příloha G). Tato skutečnost je způsobena tím, že u bezdětného poplatníka je negativní daň ve výši 110 EUR při nejnižším příjmu oproti zbylým dvěma poplatníkům, čili zvýšená progresivita způsobená výpočtem daně funkcí klouzavé progresse nastane dříve než u dvou zbývajících poplatníků. Ve zbývajících decilech dosahuje nejvyšší progresivity sezdaný poplatník vyživující dvě děti, což je opět způsobeno odpočtem na dvě děti. Tuto skutečnost dokládají také směrnice funkcí efektivního zdanění uvedené v příloze F. Pro stejné příjmové intervaly je vždy směrnice u bezdětného poplatníka nejnižší a nejvyšší u poplatníka vyživujícího dvě děti, což dokládá nejvyšší progresivitu právě u tohoto poplatníka.

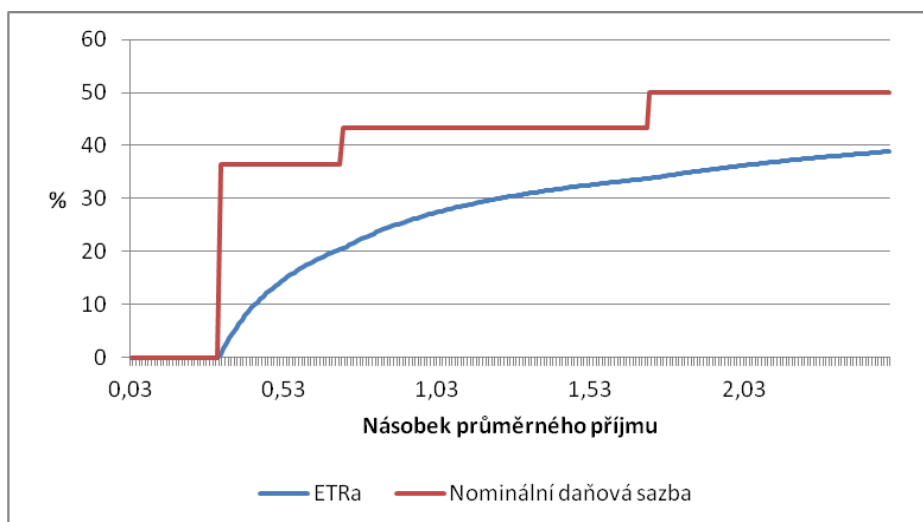
Na sedmém decilu, kde je efektivní zdanění u všech poplatníků regresivní, je možné říci, že největší regrese je patrná u bezdětného poplatníka a naopak nejmenší regrese u poplatníka vyživujícího dvě děti. Efektivní sazba sociálního pojištění je pro všechny poplatníky stejně regresivní. Efektivní zdanění bez zahrnutí sociálního pojištění je nejprogresivnější u poplatníka vyživujícího dvě děti, a to z důvodu odpočtu na dvě děti. Z toho důvodu je pak také výsledná regrese u poplat-

níka vyživujícího dvě děti nejmenší a největší regrese je u bezdětného poplatníka (viz příloha G).

Na osmém decilu má bezdětný poplatník efektivní zdanění stejně regresivní jako poplatník vyživující jedno dítě a poplatník vyživující dvě děti má nejvyšší hodnotu progresivity průměrné sazby (viz příloha G). Tato skutečnost je dána tím, že u bezdětného poplatníka se přesouváme do čtvrtého daňového pásma při nižším příjmu než u dvou zbývajících poplatníků. U poplatníka vyživujícího dvě děti nastává přechod do čtvrtého daňového pásma a tím pádem opětovná progresse při nejvyšším příjmu, což poté způsobí největší regresi právě u tohoto poplatníka.

7.5.5 Model se zanedbáním některých prvků systému

Pokud pomineme ostatní prvky systému, čili zvláštní výdaje, výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, slevy na dani, odpočty na děti, maximální vyměřovací základ na sociální pojištění a také samotné sociální pojištění a daň z dalších odměn, získáme očištěnou efektivní daňovou sazbu (ETR_a). Očištěná efektivní sazba daně je vykreslena na grafu č. 30 spolu s nominální daňovou sazbou příslušnou pro očištěné efektivní zdanění.⁶⁸



Graf č. 30 Očištěná efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba

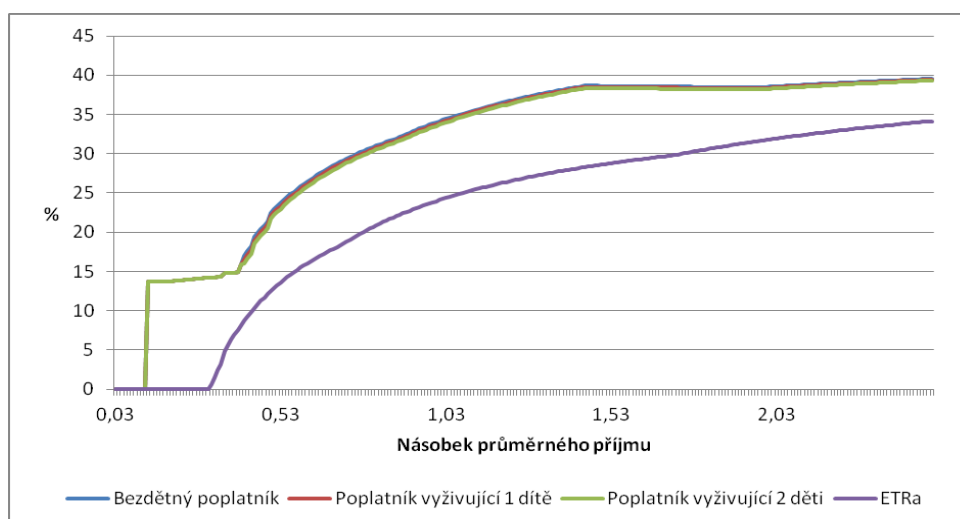
Jak je patrné z grafu č. 30, do příjmu 31,41 % Y_a je nominální daňová sazba 0 %, tím pádem je i ETR_a lineární, a to ve výši 0 %. Při vyšším příjmu až do 71,39 % Y_a je sazba daně ve výši 36,5 %, klouzavě progresivní daňová sazba způsobila progresi systému, přičemž efektivní zdanění roste stále pomaleji. Při příjmu vyšším než 71,39 % Y_a a nižším než 171,34 % Y_a je sazba daně 43,21429 %, progresse ETR_a oproti konci druhého daňového pásma vzrostla a dále postupně klesá. Při vyšším příjmu než 171,34 % Y_a je dále sazba daně 50 %, tempo růstu efektivního zdanění opět vzrostlo oproti konci třetího daňového pásma a dále s růstem příjmu klesá.

⁶⁸ Daňová povinnost je vydělena hrubým příjmem za 12 měsíců.

Očištěná efektivní daňová sazba na celém příjmovém intervalu vzrostla o 46,02 p.b. Nominální sazba daně na tomto intervalu narostla o 50 p.b. Ani v případě očištěné efektivní sazby daně není nárůst vyšší než nárůst nominální sazby daně.

Při očištění efektivní sazby daně z dalších odměn (13. a 14. platů) je efektivní zdanění do příjmu 2 100 EUR (35,98 % Y_a) nulové, jelikož do této částky jsou další odměny osvobozeny od daně. Nad tento příjem je efektivní sazba daně z dalších odměn lineární, a to ve výši 6 %.

Graf č. 31 zobrazuje vývoj efektivní daňové sazby včetně sociálního a zdravotního pojištění (ETR) jednotlivých poplatníků a očištěné efektivní zdanění (ETR_a), což je efektivní daňová sazba vypočtená z obou daní (daň ze standardního příjmu za 12 měsíců, daň z dalších odměn) se zanedbáním nezdanitelné části základu daně, zvláštních výdajů, výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, slev na dani, maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění a také příspěvků na sociální pojištění⁶⁹.

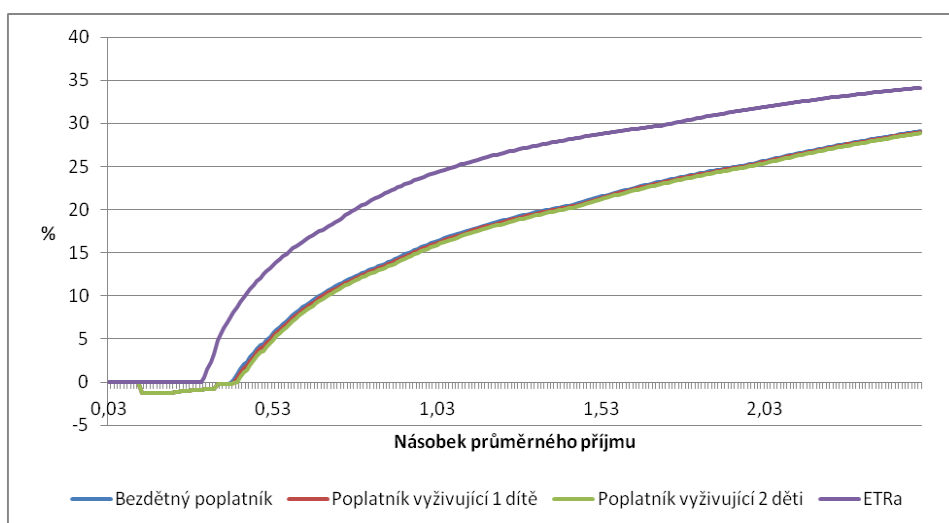


Graf č. 31 Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňové sazby

Jak je z grafu č. 31 patrné, do příjmu, kdy je nulová sazba sociálního pojištění, což je případ, kdy nedochází k vracení negativní daně, je ETR 0 %, stejně tak je ve výši 0 % i očištěná efektivní sazba daně, jelikož nominální sazba daně je 0 %. Na zbylém intervalu je ETR v každém bodě vyšší než očištěné efektivní zdanění, jelikož ETR v sobě zahrnuje i příspěvky na sociální pojištění.

Pokud vezmeme v úvahu efektivní daňovou sazbu se zanedbáním sociálního pojištění (ETR_t), je toto efektivní zdanění v celém sledovaném intervalu pod očištěnou efektivní sazbou daně. Daňové odpočty, nezdanitelné části a slevy na dani totiž snižují výsledné efektivní zdanění.

⁶⁹ Osvobození od daně u daně z dalších odměn je zachováno.



Graf č. 32 Efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba

Pokud se podíváme na progresivitu jednotlivých efektivních zdanění (viz příloha G), zjistíme, že v prvním decilu je efektivní sazba daně bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění regresivní, jelikož dochází k vracení negativní daně. Na druhém decilu je progresivnější efektivní daňová sazba včetně sociálního a zdravotního pojištění než ETR_t , jelikož je progresivní sazba sociálního pojištění. Na třetím až pátém decilu je progresivita efektivního zdanění včetně sociálního a zdravotního pojištění totožná jako progresivita efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění, jelikož sazba sociálního pojištění je lineární. Od šestého decilu je vlivem maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění a tím způsobenou regresí efektivní sazby sociálního pojištění, progresivnější efektivní sazba daně bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění. Nicméně regrese efektivní sazby sociálního pojištění je silnější než progresse ETR_t , čímž je efektivní sazba daně včetně sociálního a zdravotního pojištění regresivní. Po přesunu do čtvrtého daňového pásma je ETR opět progresivní, avšak méně než ETR_t .

Očištěná efektivní daňová sazba zahrnuje jak očištěnou daň ze standardního příjmu za 12 měsíců tak i daň z dalších odměn (13. a 14. platů). Očištěná efektivní zdanění je ve všech decilech s výjimkou druhého a čtvrtého méně progresivní než efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění, což je způsobeno tím, že v ní nejsou započítány odčitatelné položky a slevy na dani.

Vzhledem k efektivní daňové sazbě včetně sociálního a zdravotního pojištění je vyšší progresse u očištěné sazby daně pozorovatelná ve všech decilech s výjimkou prvního, třetího a pátého decilu (viz příloha G). Vyšší progresivita od šestého decilu je opět způsobena uplatněním maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění. Na celém sledovaném intervalu je i přes regresi způsobenou maximálním vyměřovacím základem na sociální pojištění progresivnější efektivní daňová sazba včetně sociálního a zdravotního pojištění než očištěná efektivní daňová sazba, což je dáno zejména její progresivitou i ve velké části prvního daňového

pásma a také daňovými odpočty, nezdanitelnou částí základu daně a slevami na dani.

Separátní zdanění dalších odměn (13. a 14. platů) mírně zvyšuje progresivitu, jelikož efektivní sazba daně z dalších odměn je vlivem nezdanitelné části progresivní, a snižuje efektivní zdanění oproti situaci, kdy by byla i na další odměny uplatňována stejná klouzavě progresivní sazba daně jako na standardní příjem.

V prvním daňovém pásmu, kdy je sazba daně nulová, má daňová sazba na efektivní zdanění jen malý vliv, jelikož i zde je u ETR patrná progresivita způsobená negativní daní a progresivními sazbami sociálního pojištění. V dalších daňových pásmech má nominální sazba daně na efektivní zdanění výrazný vliv, jelikož již klouzavě progresivní daňová sazba způsobuje progresi systému. Progresi efektivního zdanění ještě zesilují daňové odpočty, nezdanitelné části základu daně a slevy na dani. Regresi naopak způsobil maximální vyměřovací základ na sociální pojištění.

8 Mezinárodní komparace efektivního zdanění a progresivity efektivního zdanění

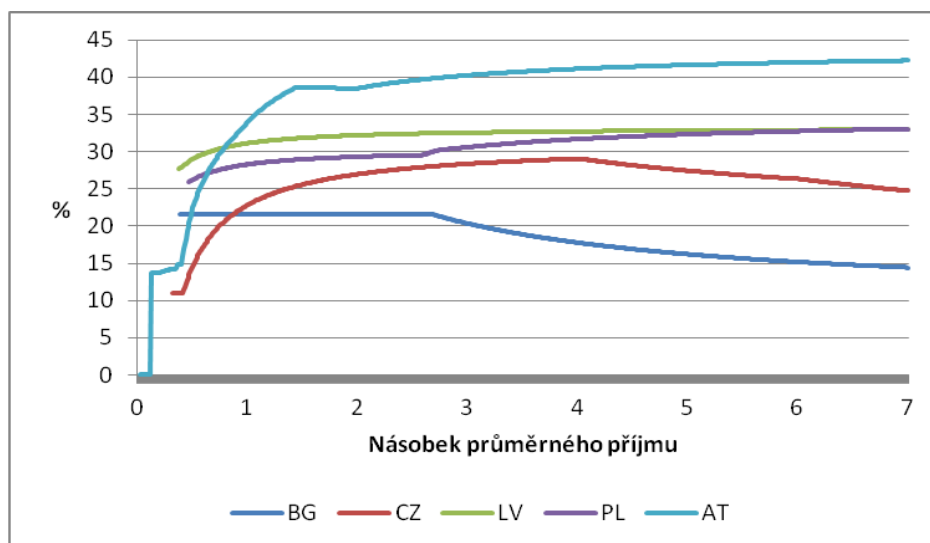
Výše byl podrobně popsán vývoj efektivního zdanění v jednotlivých sledovaných zemích. Bylo také vysvětleno, jak jednotlivé prvky daňového systému ovlivňují efektivní zdanění a jeho progresivitu. V dalším textu bude provedeno mezinárodní srovnání výše a progresivity efektivní daňové sazby (ETR).

Pro tyto účely jsou stanoveny čtyři základní příjmové intervaly: 47 % Y_a až 67 % Y_a – nízkopříjmoví poplatníci, 67 % Y_a až 133 % Y_a – středněpříjmoví poplatníci, 133 % Y_a až 400 % Y_a – vysokopříjmoví poplatníci a 400 % Y_a až 700 % Y_a – poplatníci s nadstandardními příjmy.

Grafy, které jsou v dalším textu uvedeny, ukazují relativní odchylky efektivního zdanění vždy jen v rámci daného intervalu, přičemž začátky každého intervalu jsou položeny na 100 %.

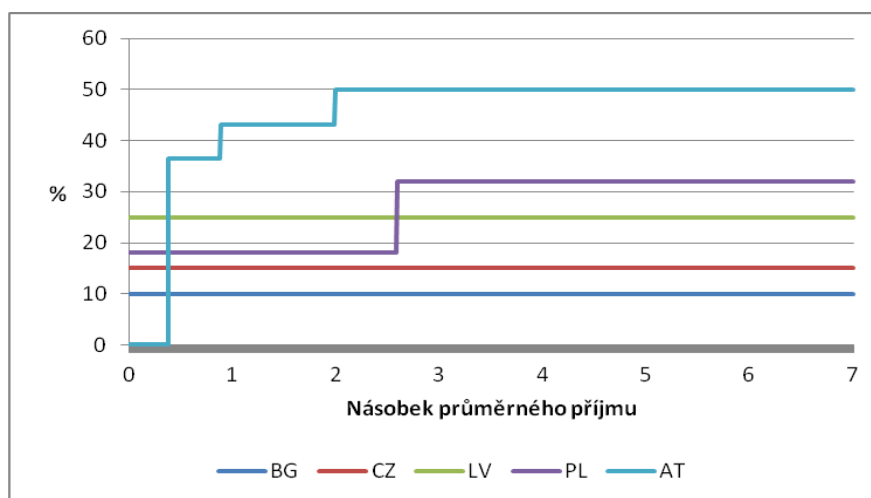
8.1 Bezdětný poplatník

Graf č. 33 zobrazuje efektivní zdanění (ETR) bezdětného poplatníka v jednotlivých sledovaných zemích. Křivka pro každou zemi začíná v její minimální mzdě a končí v 700 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a).



Graf č. 33 Efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích – bezdětný poplatník

Graf č. 34 zobrazuje nominální daňové sazby příslušné efektivním daňovým sazbám v grafu č. 33.



Graf č. 34 Nominální daňové sazby jednotlivých zemí – bezdětný poplatník

Jak je patrné z grafu č. 33, nejvyšší efektivní zdanění má do cca 79 % Y_a Lotyšsko, které má nominální sazbu daně 25 %. Od 79 % Y_a má nejvyšší ETR Rakousko, které má do 37,79 % Y_a nominální sazbu daně 0 %, dále od 37,69 % Y_a sazbu daně 36,5 %, od příjmu 87,94 % Y_a sazbu daně 43,21429 % a od 198,27 % Y_a sazbu daně 50 %. Jak je tedy patrné, do příjmu cca 79 % Y_a má vyšší efektivní sazbu daně Lotyšsko než Rakousko, ačkoli Rakousko má vyšší nominální sazbu daně.

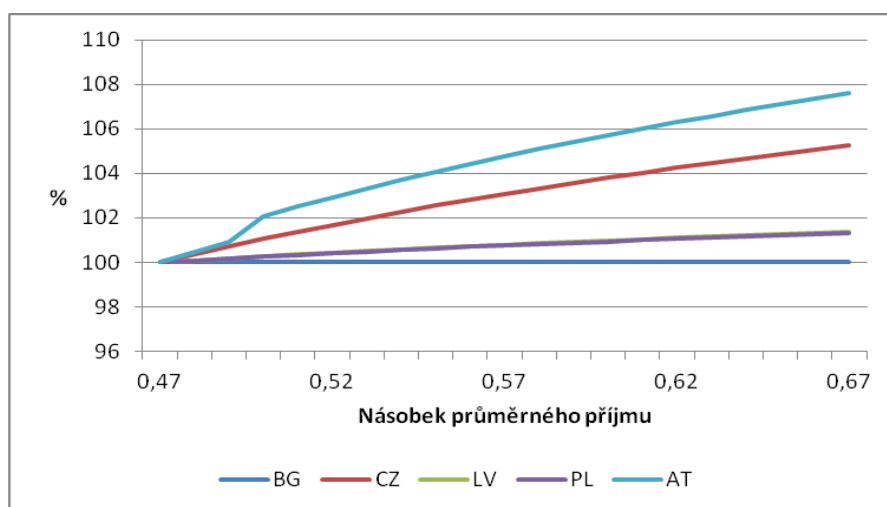
Do cca 63 % Y_a má druhou nejvyšší efektivní sazbu daně Polsko, které má do 258,71 % Y_a sazbu daně 18 % a při vyšším příjmu sazbu daně 32 %. Polsko má tedy na části intervalu, kde má Rakousko sazbu daně 36,5 % vyšší efektivní sazbu daně.

Po většinu příjmového intervalu, kdy má Polsko již sazbu daně 32 %, má Lotyšsko, které má sazbu daně 25 %, vyšší efektivní sazbu daně.

Do příjmu cca 88 % Y_a má Bulharsko vyšší ETR než Česká republika, ačkoli Bulharsko má nominální daňovou sazbu 10 % a Česká republika 15 %.

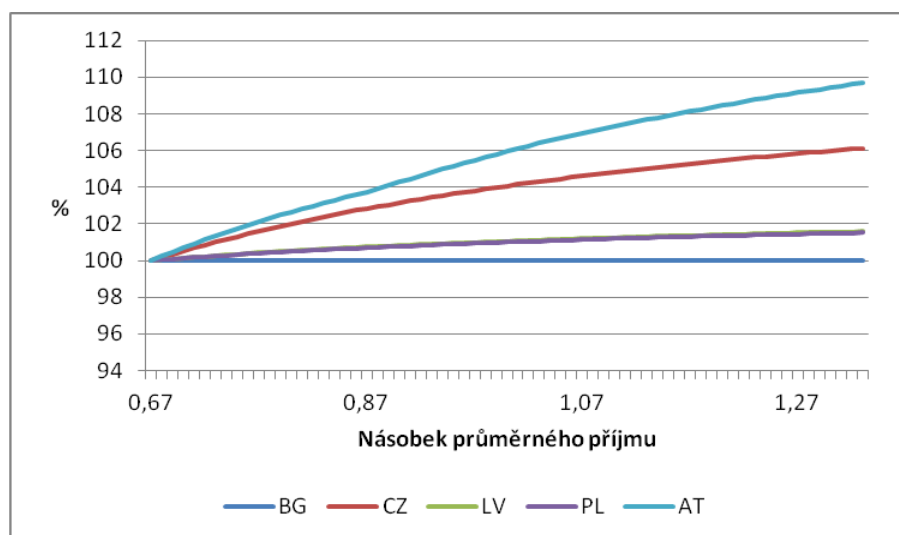
Graf č. 35 zobrazuje efektivní bezdětného poplatníka v intervalu od 47 % Y_a do 67 % Y_a – nízkopříjmoví poplatníci.

Jak je patrné z grafu č. 35 a také z přílohy H, nejprogresivnější je v tomto intervalu efektivní zdanění v Rakousku. Druhou nejvyšší progresivitu vykazuje Česká republika, Lotyšsko je mírně progresivnější než Polsko a v Bulharsku je efektivní sazba daně lineární. Rakousko se na tomto intervalu nachází již ve druhém daňovém pásmu, zatímco Polsko se vyskytuje v prvním daňovém pásmu.



Graf č. 35 Progresivita ETR nízkopříjmových poplatníků

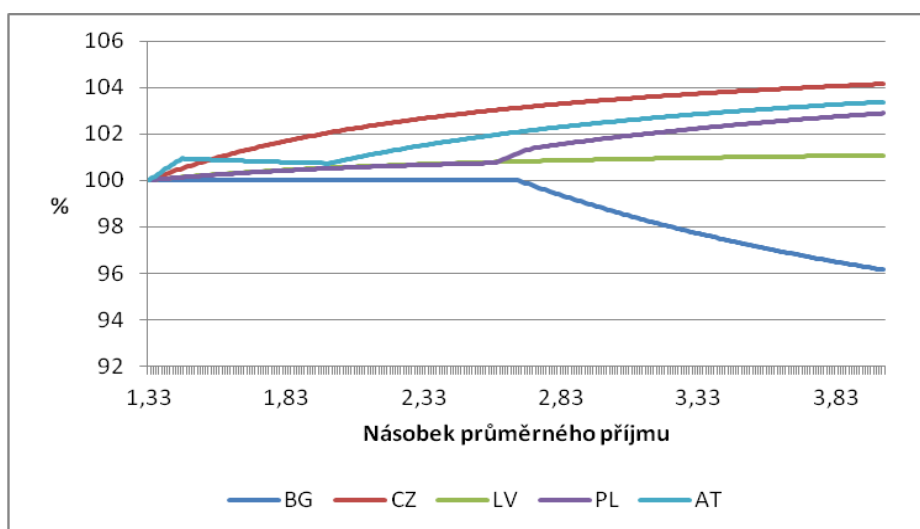
Graf č. 36 zobrazuje efektivní zdanění v jednotlivých sledovaných zemích v intervalu od 67 % Y_a do 133 % Y_a – středněpříjmoví poplatníci.



Graf č. 36 Progresivita ETR středněpříjmových poplatníků

Jak je z grafu č. 36 a také z přílohy H patrné, nejprogresivnější efektivní zdanění je na tomto intervalu v Rakousku. V tomto intervalu se Rakousko přesunulo do třetího daňového pásma a Polsko je stále v prvním daňovém pásmu. Druhá nejvyšší progresivita je pozorovatelná u České republiky, Lotyšsko je mírně progresivnější než Polsko a Bulharsko má na tomto intervalu lineární efektivní daňovou sazbu.

Z grafu č. 37 je patrné efektivní zdanění v jednotlivých zemích. Efektivní zdanění je vykresleno pro interval od 133 % Y_a do 400 % Y_a – vysokopříjmoví poplatníci.



Graf č. 37 Progresivita ETR vysokopříjmových poplatníků

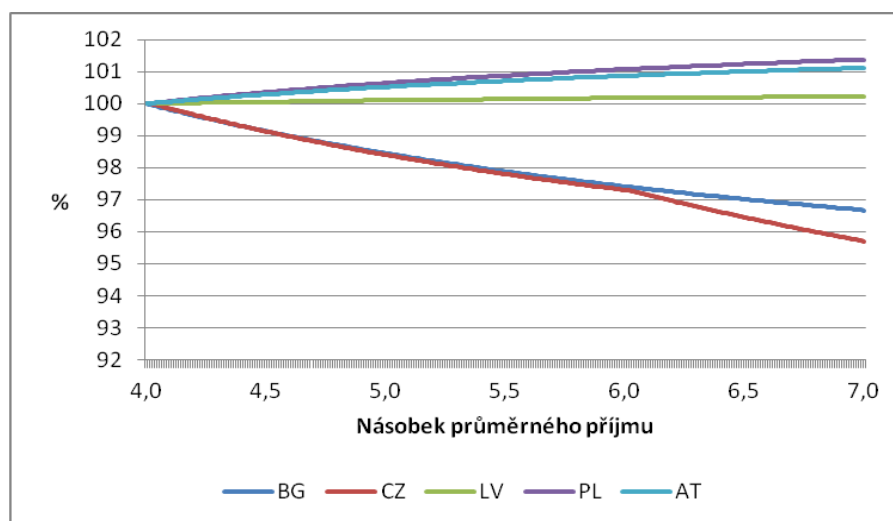
Jak je z grafu č. 37 a také z přílohy H patrné, ETR České republiky je téměř na celém sledovaném intervalu progresivnější než efektivní zdanění Rakouska. Rakousko má progresivní sazbu daně 0 % až 50 %, zatímco Česká republika má lineární daňovou sazbu ve výši 15 %. V rámci tohoto intervalu se Rakousko přesunulo ze třetího do čtvrtého daňového pásma. Nominální daňová sazba se tedy zvýšila z 43,21429 % na 50 %, což je změna o 6,78571 p.b..

Polsko má na tomto intervalu progresivnější nominální daňovou sazbu než Lotyšsko. Na tomto intervalu se daňová sazba Polska zvýšila z 18 % na 32 %, což je změna o 14 p.b. Polsko je přibližně do přechodu do druhého daňového pásma mírně méně progresivní než Lotyšsko.

Rakousko má klouzavě progresivní sazbu daně 0 až 50 %, Polsko taktéž klouzavě progresivní sazbu daně v rozpětí 18 až 32 %. Na tomto intervalu je efektivní zdanění Rakouska progresivnější než efektivní zdanění Polska. Pokud se však podíváme na změnu nominální daňové sazby jen v rámci tohoto intervalu, zjistíme, že nominální sazba daně se v Rakousku zvýšila o 6,78571 p.b., zatímco sazba daně v Polsku vzrostla o 14 p.b. Rakousko má na tomto intervalu progresivnější efektivní zdanění než Polsko, zatímco nominální sazba daně je v rámci tohoto intervalu méně progresivní.

V Bulharsku je ETR na tomto intervalu nejprve lineární a od maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění regresivní.

Graf č. 38 zachycuje efektivní zdanění jednotlivých zemí na intervalu od 400 % Y_a do 700 % Y_a – poplatníci s nadstandardními příjmy.



Graf č. 38 Progresivita ETR poplatníků s nadstandardními příjmy

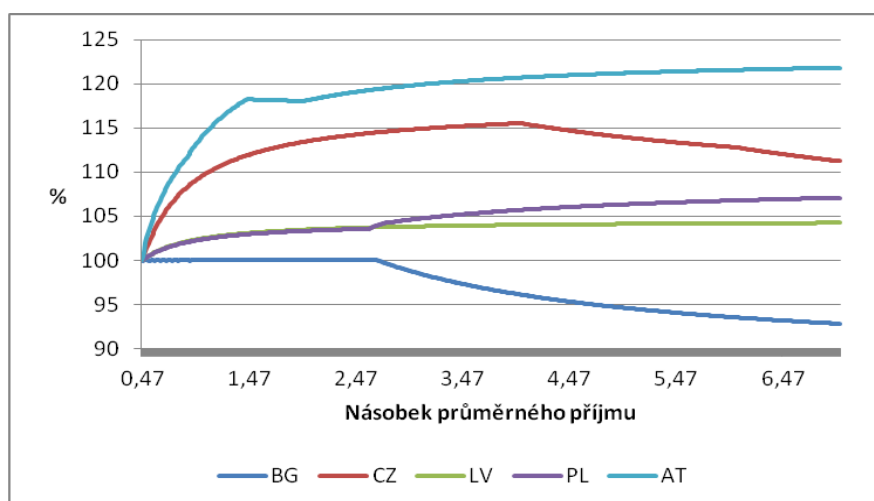
Jak je z grafu č. 38 a z přílohy H patrné, efektivní zdanění je na tomto intervalu nejprogresivnější v Polsku. Druhá nejvyšší progresivita je poté pozorovatelná v Rakousku. Rakousko má nominální daňovou sazbu 0 až 50 %, zatímco Polsko 18 až 32 %. Rakousko má tedy výrazně progresivnější nominální sazbu daně, efektivní zdanění Rakouska je však méně progresivní.

Lotyšsko je na tomto intervalu již jen velmi mírně progresivní. Bulharsko a Česká republika vykazují regresi efektivního zdanění.

Graf č. 39 zobrazuje vývoj efektivního zdanění v jednotlivých státech, přičemž se jedná o celý příjmový interval od 47 % Y_a do 700 % Y_a .

Na celém sledovaném intervalu je nejprogresivnější Rakousko, jak je patrné z grafu č. 39 a z přílohy H. Druhou nejvyšší progresi vykazuje Česká republika, která má lineární daňovou sazbu. Česká republika je tedy progresivnější než Polsko, které má progresivní sazbu daně. Z hlediska progresivity se na čtvrtém místě nachází Lotyšsko. Bulharsko má ETR nejprve lineární a od 267,32 % Y_a regresivní.

Tento interval nezahrnuje v Rakousku všechna čtyři daňová pásma, nýbrž jen druhé až čtvrté. V Rakousku se tedy na tomto intervalu změnila nominální sazba daně o 13,5 p.b. V Polsku se nominální sazba daně zvýšila o 14 p.b. Pro tento interval tedy platí, že ETR v Rakousku vykazuje vyšší progresivitu než v Polsku, ačkoli nominální sazba daně v Polsku je progresivnější než v Rakousku. Pokud budeme v případě Rakouska uvažovat všechna čtyři daňová pásma (nominální sazba daně 0 až 50 %) dojdeme k závěru, že Rakousko má progresivnější daňovou sazbu než Polsko (sazba daně 18 až 32 %) a stejně tak efektivní zdanění je v Rakousku více progresivní.



Graf č. 39 Progresivita ETR pro zkoumaný interval $Y_r \in \langle 47, 700 \rangle$

Pokud si prodloužíme celý příjmový interval tak, abychom mohli srovnat progresivitu efektivního zdanění od minimální mzdy v České republice s efektivním zdaněním v Rakousku, vznikne interval od 32 % Y_a do 700 % Y_a . Na tomto intervalu je Rakousko progresivnější než Česká republika, viz příloha H. Jedná se o interval, který zahrnuje v Rakousku nulovou sazbu daně až sazbu daně 50 %.

Do intervalu, který je od minimální mzdy v Lotyšsku (38 % Y_a) do 700 % Y_a , můžeme zahrnout Rakousko, Českou republiku a Lotyšsko. Na tomto intervalu se Rakousko pohybuje ve druhém až čtvrtém daňovém pásmu. Pro tento interval platí, že nejvyšší progresi ETR vykazuje Rakousko, druhou nejvyšší progresi Česká republika a třetí nejvyšší progresi Lotyšsko.

Pokud do průzkumu přidáme i Bulharsko, které má minimální mzdu ve výši 39 % Y_a , získáme interval 39 % Y_a až 700 % Y_a . V tomto intervalu se výsledky oproti intervalu 38 % Y_a až 700 % Y_a nezmění. Bulharsko má na tomto intervalu efektivní zdanění nejprve lineární a poté regresivní.

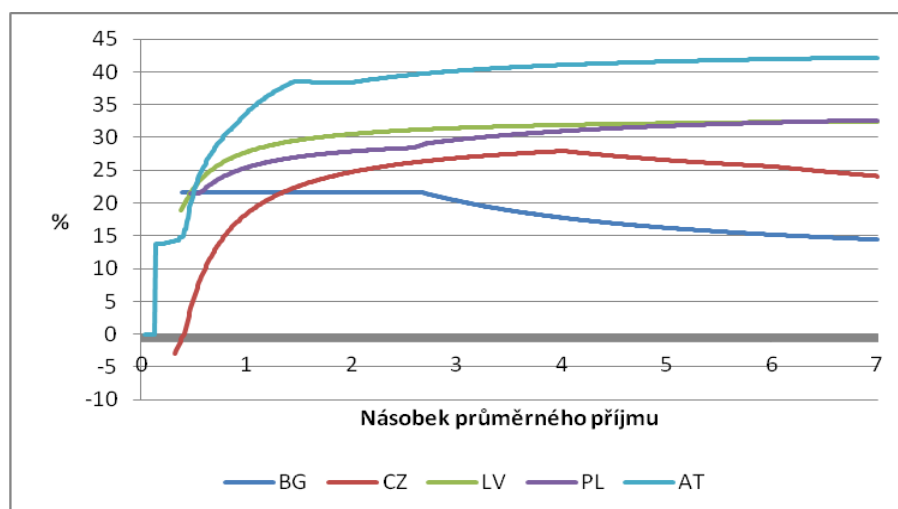
V Polsku na celém intervalu vzrostla nominální daňová sazba o 14 p. b., efektivní daňová sazba vzrostla o 7,08 p. b., nárůst nominální daňové sazby je tedy vyšší než efektivní daňové sazby. Efektivní daňová sazba v Polku při příjmu 446 % Y_a přesáhne nominální daňovou sazbu ve výši 32 %.

Na nejdelším zkoumaném příjmovém intervalu, čili 32 % Y_a až 700 % Y_a , vzrostla v Rakousku nominální daňová sazba o 50 p. b., ETR na tomto intervalu vzrostla o 28,01 p. b. I v případě Rakouska tedy platí, že nominální daňová sazba narostla o více procentních bodů než efektivní zdanění. Pro interval 47 % Y_a až 700 % Y_a platí, že v Rakousku narostla nominální sazba daně o 13,5 p. b. a ETR o 21,81 p. b. Nárůst efektivní daňové sazby je tedy vyšší než nominální sazby daně.

8.2 Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

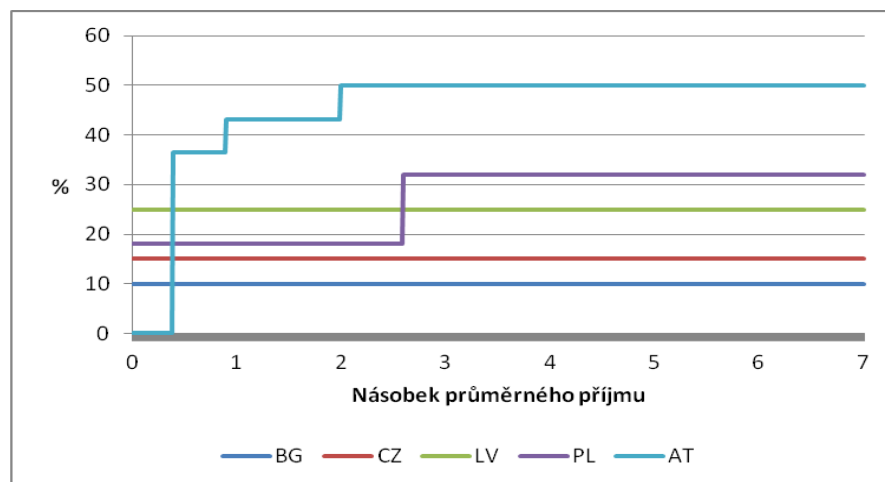
Graf č. 40 zobrazuje efektivní daňovou sazbu (ETR) sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti v jednotlivých sledovaných státech. Křivka pro každou zemi začíná v

minimální mzdě dané země a pokračuje do 700 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a).



Graf č. 40 Efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Graf č. 41 zobrazuje nominální sazby daně příslušné efektivním daňovým sazbám v grafu č. 40.



Graf č. 41 Nominální daňové sazby jednotlivých zemí – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Jak je patrné z grafu č. 40, do cca 51 % Y_a má vyšší efektivní zdanění Lotyšsko než Rakousko. Lotyšsko má lineární daňovou sazbu ve výši 25 %. Rakousko má klouzavě progresivní sazbu daně. Do příjmu 38,43 % Y_a je sazba daně v Rakousku 0 %, do příjmu 88,71 % Y_a je sazba daně 36,5 %, při nižším příjmu než 198,89 % Y_a je sazba daně 43,21429 %, při překročení tohoto příjmu je sazba daně 50 %. V části intervalu, kde má Rakousko sazbu daně 36,5 % je tedy ETR Lotyšska vyšší než ETR Rakouska.

Do příjmu cca 49 % Y_a má Bulharsko, které má nominální sazbu daně 10 %, vyšší efektivní zdanění než Rakousko.

V intervalu, kde má Rakousko sazbu daně 0 %, má Česká republika nižší efektivní zdanění než Rakousko.

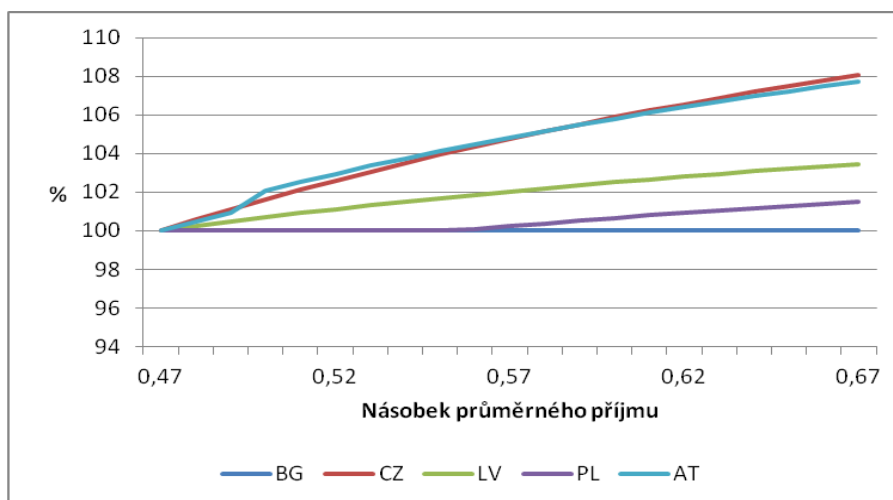
Do cca 49 % Y_a má Polsko vyšší efektivní zdanění než Rakousko, ačkoli Polsko má do 258,71 % Y_a sazbu daně 18 % a nad tento příjem má sazbu daně 32 %.

Polsko má do cca 56 % Y_a mírně nižší efektivní zdanění než Bulharsko, ačkoli Bulharsko má nominální sazbu daně 10 % a Polsko na tomto intervalu sazbu daně 18 %.

Lotyšsko má po většinu zkoumaného intervalu vyšší efektivní sazbu daně než Polsko, a to i v intervalu, kde má již Polsko sazbu daně 32 %.

Česká republika má do cca 134 % Y_a nižší ETR než Bulharsko, ačkoli Česká republika má lineární sazbu daně ve výši 15 % a Bulharsko ve výši 10 %.

Graf č. 42 zachycuje vývoj efektivního zdanění v jednotlivých sledovaných zemích. Graf je znázorněn pro interval od 47 % Y_a do 67 % Y_a – nízkopříjmoví poplatníci.

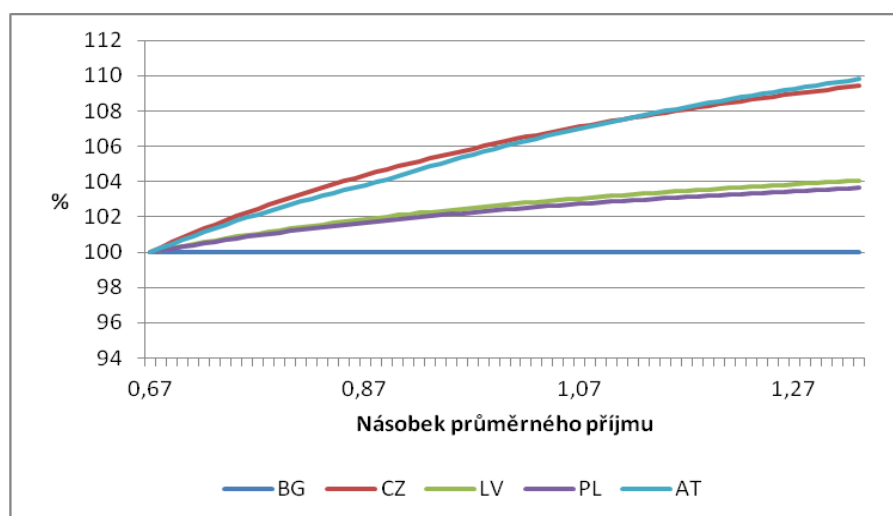


Graf č. 42 Progresivita ETR nízkopříjmových poplatníků

Jak je patrné z grafu č. 42 a také z přílohy I, nejprogresivnější je efektivní zdanění v České republice. Druhé nejvyšší progresivity dosahuje Rakousko, které se na tomto intervalu pohybuje ve druhém daňovém pásmu.

Třetí nejvyšší progresivity dosahuje Lotyšsko, které má rovnou sazbu daně. Polsko, které má progresivní sazbu daně, je z hlediska progresivity v pořadí čtvrté. Na tomto intervalu se Polsko nachází v prvním daňovém pásmu. Bulharsko vykazuje na tomto intervalu konstantní efektivní sazbu daně.

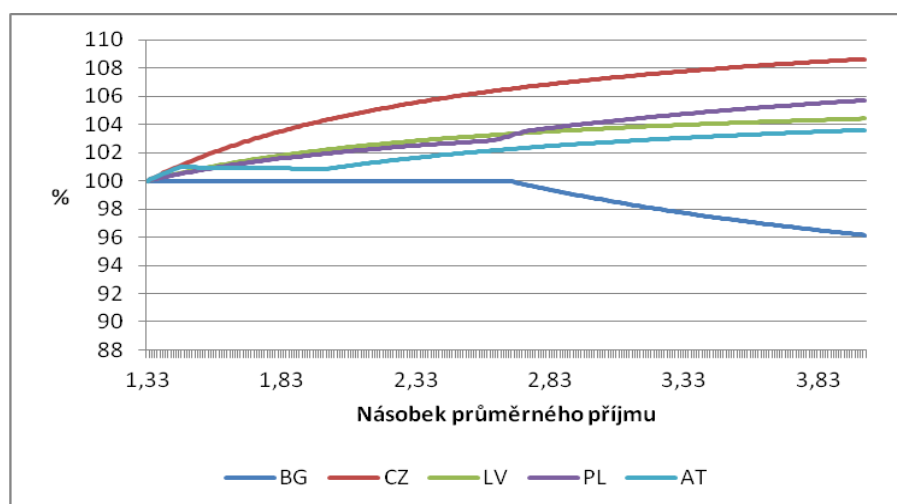
Z grafu č. 43 jsou patrná efektivní zdanění pro jednotlivé země. V grafu je zahrnut interval od 67 % Y_a do 133 % Y_a – středněpříjmoví poplatníci.



Graf č. 43 Progresivita ETR středněpříjmových poplatníků

Jak je z grafu č. 43 a také z přílohy I patrné, efektivní zdanění Rakouska je na tomto intervalu nejprogresivnější ze sledovaných zemí. Na tomto intervalu se Rakousko přesunulo z druhého do třetího daňového pásma. Druhou nejvyšší progresivitu vykazuje Česká republika. Na třetím místě se z hlediska progresivity nachází Lotyšsko, třetí je poté Polsko a efektivní zdanění Bulharska je na tomto intervalu lineární. Polsko se v rámci tohoto intervalu nachází stále v prvním daňovém pásme.

Graf č. 44 zobrazuje vývoj efektivního zdanění v jednotlivých zkoumaných státech na intervalu od 133 % Y_a do 400 % Y_a – vysokopříjmoví poplatníci.



Graf č. 44 Progresivita ETR vysokopříjmových poplatníků

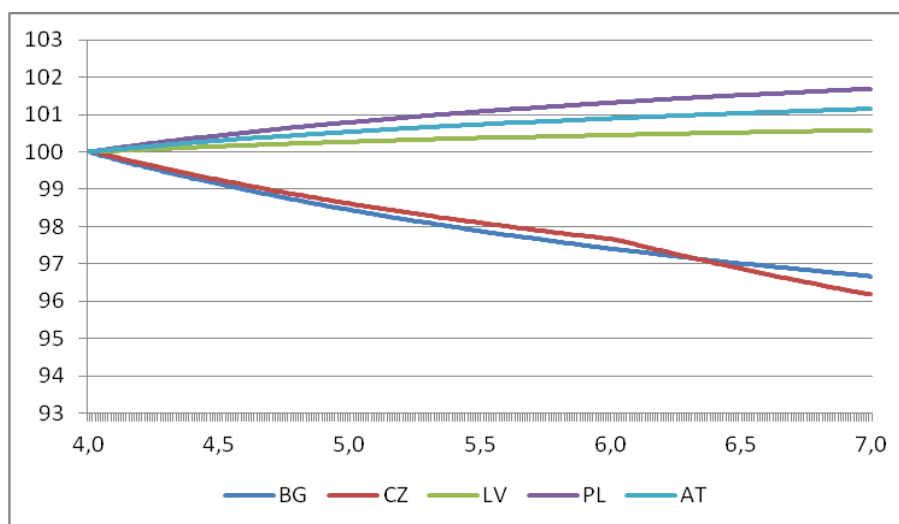
Z grafu č. 44 a také z přílohy I je patrné, že nejvyšší progresivitu na tomto intervalu dosahuje Česká republika. Druhou nejprogresivnější zemí je Polsko. Na tomto intervalu se zdanění v Polsku přesunulo do druhého daňového pásma. Třetí nejvyšší progresivitu vykazuje Lotyšsko. Na čtvrtém místě je z hlediska progresivity Ra-

kousko a Bulharsko má od maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění regresivní efektivní sazbu daně.

Polsko má klouzavě progresivní sazbu daně ve výši 18 až 32 %, Rakousko má taktéž klouzavě progresivní sazbu daně ve výši 0 až 50 %. Polsko je na tomto intervalu progresivnější než Rakousko. Při pohledu na změnu nominální daňové sazby jen v rámci tohoto intervalu platí, že v Polsku se změnila nominální daňová sazba o 14 p.b., zatímco v Rakousku o 6,78571 p.b. Můžeme tedy říci, že na tomto intervalu je nominální daňová sazba Polska progresivnější než nominální sazba daně Rakouska a stejně tak efektivní zdanění v Polsku je progresivnější než v Rakousku.

Efektivní zdanění Lotyšska je progresivnější než v Polsku i na části intervalu, kde se již Polsko pohybuje ve druhém daňovém pásmu.

Graf č. 45 zachycuje vývoj efektivního zdanění jednotlivých zemí na intervalu od 400 % Y_a do 700 % Y_a – poplatníci s nadstandardními příjmy.

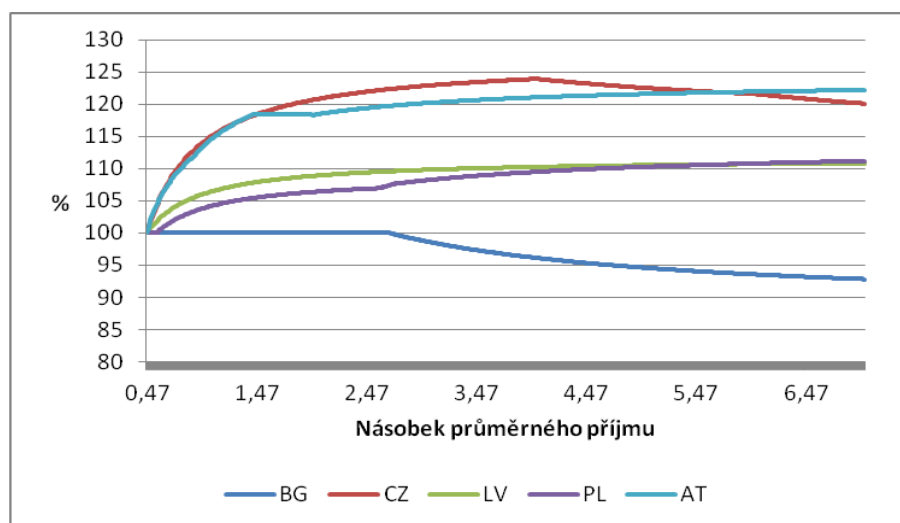


Graf č. 45 Progresivita ETR poplatníků s nadstandardními příjmy

Z přílohy I, stejně jako z grafu č. 45, je patrné, že na tomto intervalu dosahuje nejvyšší progresivity ETR Polsko, které se pohybuje ve druhém daňovém pásmu. Polsko má klouzavě progresivní sazbu daně ve výši 18 až 32 %. Druhá nejvyšší progresivita je pozorovatelná u Rakouska, které se nachází ve čtvrtém daňovém pásmu. Rakousko má stejně jako Polsko klouzavě progresivní sazbu daně, její rozpětí je ovšem 0 až 50 %.

Třetí nejvyšší progresivity dosahuje Lotyšsko. V Bulharsku je efektivní zdanění nejprve regresivnější než v České republice. V Bulharsku je regrese dána maximálním vyměřovacím základem jak na sociální tak i na zdravotní pojištění. V České republice je regrese nejprve dána stropem na sociální pojištění, později se přidává strop i na zdravotní pojištění a regrese tak zesílí. ETR v České republice se stává regresivnější než ETR v Bulharsku až za maximálním vyměřovacím základem na zdravotní pojištění pro Českou republiku.

Graf č. 46 zobrazuje efektivní zdanění jednotlivých sledovaných států pro celý zkoumaný interval, čili od 47 % Y_a do 700 % Y_a .



Graf č. 46 Progresivita ETR pro zkoumaný interval $Y_r \in <47, 700>$

Z grafu č. 46, stejně jako z přílohy I, můžeme vyčíst, že efektivní daňová sazba je nejprogresivnější na celém sledovaném intervalu v Rakousku. Tento interval pokrývá v Rakousku druhé až čtvrté daňové pásmo, čili sazbu daně 36,5 % až 50 %. Na tomto intervalu se tedy změnila nominální sazba daně v Rakousku o 13,5 p.b. Druhá nejvyšší progresivita je pozorovatelná u Polska. V Polsku se na tomto intervalu změnila nominální sazba daně o 14 p.b. V rámci tohoto intervalu je tedy nominální daňová sazba v Polsku progresivnější než v Rakousku, zatímco efektivní zdanění je progresivnější v Rakousku než v Polsku. Pokud v případě Rakouska uvažujeme celou škálu nominálních daňových sazeb, čili 0 až 50 %, platí, že Rakousko má progresivnější nominální sazbu daně než Polsko a stejně tak ETR Rakouska je progresivnější než ETR Polska.

Ve většině sledovaného intervalu je ETR České republiky progresivnější než ETR Rakouska, ačkoli Rakousko má progresivní daňovou sazbu a Česká republika lineární. Ve výsledku je však efektivní zdanění Rakouska progresivnější než efektivní zdanění České republiky.

Téměř na celém sledovaném intervalu, a to i v části intervalu, kde se již Polsko nachází ve druhém daňovém pásmu, je progresivnější Lotyšsko, které má rovnou daňovou sazbu. Při celkovém pohledu na zkoumaný interval je však nutno říci, že ve výsledku dosahuje vyšší progresivity ETR Polska než Lotyšska.

Bulharsko má do maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění efektivní daňovou sazbu lineární, poté je patrná regrese ETR.

Pokud si opět příjmový interval prodloužíme, abychom zahrnuly Českou republiku již od minimální mzdy, vznikne interval od 32 % Y_a do 700 % Y_a . Do tohoto intervalu spadá i první daňové pásmo v Rakousku, čili nominální sazba daně je

v rozsahu 0 až 50 %. Z přílohy I můžeme vyčíst, že na celém tomto intervalu je ETR Rakouska mírně progresivnější než ETR České republiky.

Pokud do zkoumaného intervalu přidáme i Lotyšsko, které má minimální mzdu cca 38 % Y_a , vznikne interval 38 % Y_a až 700 % Y_a . Rakousko přechází do druhého daňového pásma při příjmu 38,43 % Y_a , což znamená, že tento interval zahrnuje všechny čtyři daňová pásma v Rakousku. Pro tento příjmový interval platí, že nejprogresivnější je ETR v Rakousku, druhou nejvyšší progresivitu vykazuje efektivní zdanění v České republice a Lotyšsko je nejméně progresivní (viz příloha I).

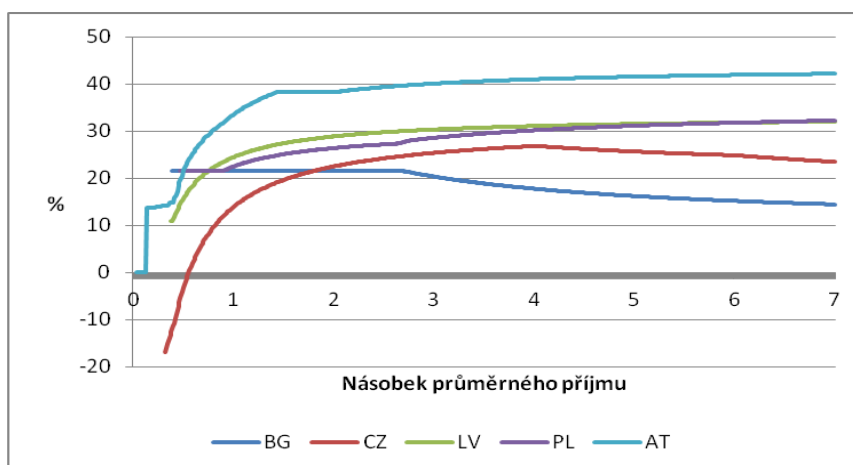
Příjmový interval 39 % Y_a až 700 % Y_a zahrnuje i Bulharsko, které má minimální mzdu cca 39 % Y_a . Na tomto intervalu se progresivity oproti předchozímu intervalu od 38 % Y_a nezmění. Bulharsko vykazuje na tomto intervalu regresi ETR.

V Polsku na příjmovém intervalu od 47 % Y_a do 700 % Y_a narostla efektivní daňová sazba o 11,16 p.b., nominální daňová sazba se zvýšila o 14 p.b. Nárůst nominální daňové sazby je tedy větší než efektivní daňové sazby. Efektivní daňová sazba v Polsku překročí nominální sazbu daně při příjmu 545 % Y_a .

Efektivní daňová sazba v Rakousku vzrostla na nejdelším sledovaném příjmovém intervalu, čili od 32 % Y_a do 700 % Y_a , o 27,97 p.b. Nominální daňová sazba na tomto intervalu narostla o 50 p.b. I v případě Rakouska platí, že nárůst v nominální sazbě daně je vyšší než v efektivní sazbě daně. Při uvažování intervalu 47 % Y_a až 700 % Y_a narostla v Rakousku nominální sazba daně o 13,5 p.b. a efektivní sazba daně o 22,19 p.b. Nárůst ETR je tedy vyšší než nárůst nominální daňové sazby.

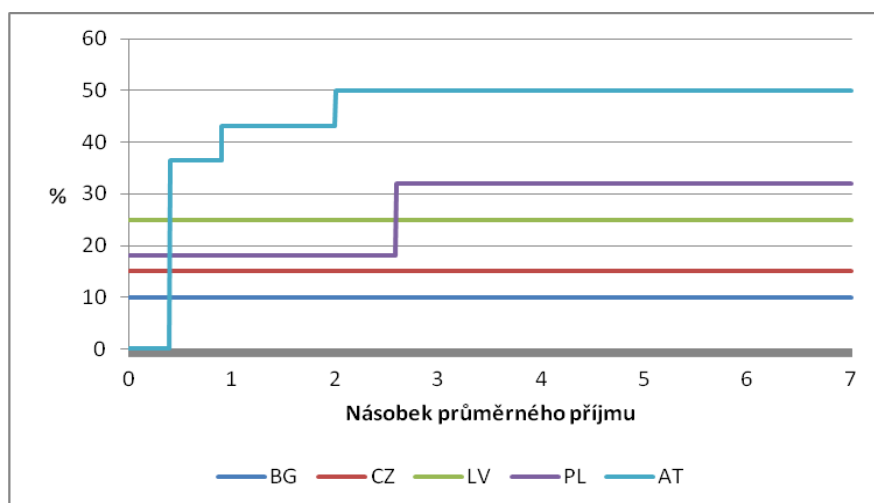
8.3 Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Graf č. 47 zachycuje vývoj efektivní daňové sazby (ETR) v jednotlivých státech pro sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti. Křivky jednotlivých států začínají od jejich minimální mzdy a končí v 700 % průměrného hrubého ročního příjmu (Y_a).



Graf č. 47 Efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Graf č. 48 zachycuje vývoj nominálních sazeb daně příslušných k efektivním sazbám daně z grafu č. 47.



Graf č. 48 Nominální daňové sazby jednotlivých zemí – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Jak je patrné z grafu č. 47, do cca 49 % Y_a má vyšší efektivní sazbu daně Polsko než Rakousko. Polsko má v tomto intervalu sazbu daně ve výši 18 %, od příjmu 258,71 % Y_a má Polsko sazbu daně 32 %. Do přibližně stejného příjmu má vyšší efektivní zdanění než Rakousko i Bulharsko, které má lineární sazbu daně ve výši 10 %. Rakousko má do příjmu 39,17 % Y_a nulovou sazbu daně, do příjmu 89,48 % Y_a má sazbu daně 36,5 %, do příjmu 199,52 % Y_a sazbu daně 43,21429% a při vyšším příjmu sazbu daně 50 %.

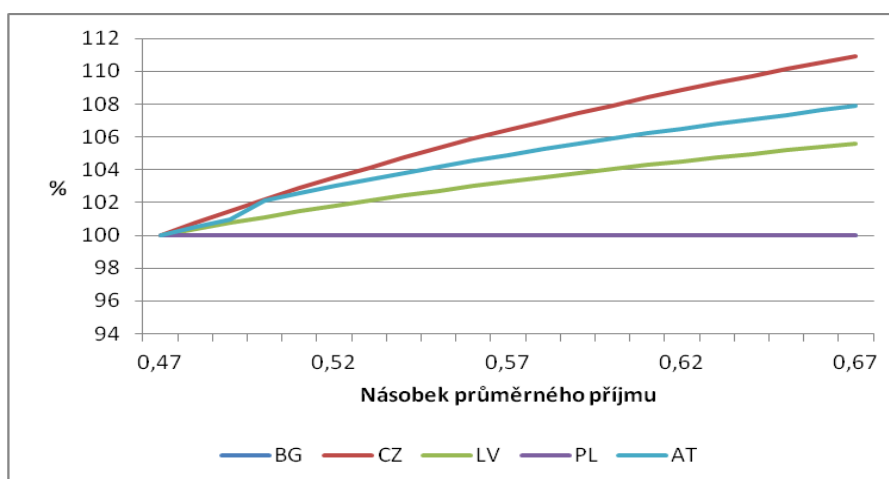
Přibližně do 75 % Y_a má Bulharsko vyšší ETR než Lotyšsko, ačkoli Lotyšsko má lineární sazbu daně ve výši 25 % a Bulharsko ve výši 10 %.

Polsko má po většinu intervalu nižší ETR než Lotyšsko, což platí i pro část intervalu, kde má Polsko již sazbu daně ve výši 32 %.

Do cca 181 % Y_a má Bulharsko vyšší efektivní zdanění než Česká republika, ačkoli Česká republika má sazbu daně 15 % a Bulharsko 10 %.

V intervalu, kde má Rakousko nulovou sazbu daně, má Česká republika nižší efektivní zdanění.

Graf č. 49 zobrazuje vývoj efektivního zdanění sezdaného poplatníka vyživujícího dvě děti v jednotlivých zemích. Graf je vykreslen pro interval od 47 % Y_a do 67 % Y_a – nízkopříjmoví poplatníci.

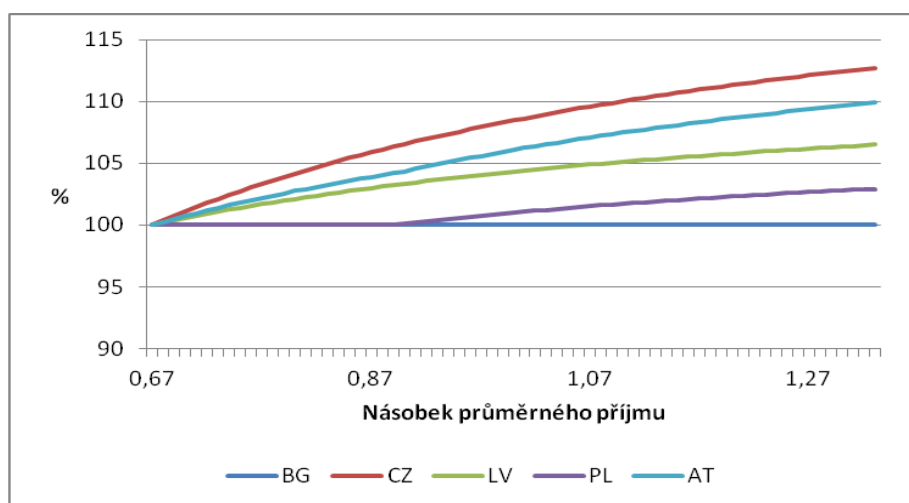


Graf č. 49 Progresivita ETR nízkopříjmových poplatníků

Jak je z grafu č. 49 a také z přílohy J patrné, efektivní zdanění je nejprogresivnější v České republice. Rakousko vykazuje druhou největší progresivitu efektivního zdanění. Rakousko se na tomto intervalu nachází ve druhém daňovém pásmu.

Třetí největší progresivitu vykazuje v rámci tohoto intervalu Lotyšsko. Bulharsko a Polsko mají na tomto intervalu lineární efektivní sazbu daně.

Na grafu č. 50 je znázorněn vývoj efektivní daňové sazby v jednotlivých sledovaných zemích pro interval od 67 % Y_a do 133 % Y_a – středněpříjmoví poplatníci.

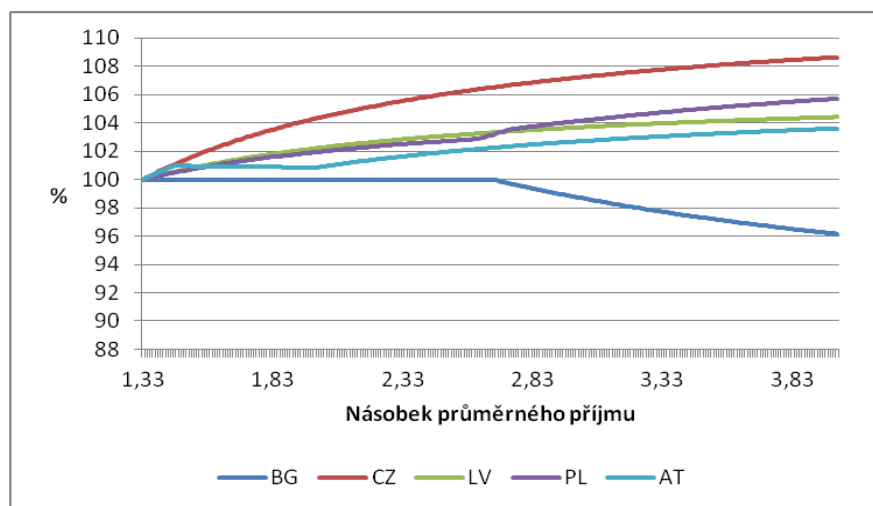


Graf č. 50 Progresivita ETR středněpříjmových poplatníků

Jak můžeme vyčíst z grafu č. 50 a také přílohy J, efektivní daňová sazba je na tomto příjmovém intervalu nejprogresivnější v České republice. Rakousko se v rámci tohoto příjmového intervalu přesunulo z druhého do třetího daňového pásma a vykazuje druhou nejvyšší progresi.

Třetí nejprogresivnější zemí na tomto intervalu je Lotyšsko. Na čtvrté místo se poté řadí Polsko, které má však do příjmu 87,76 % Y_a ETR lineární. Konstantní efektivní zdanění vykazuje Bulharsko.

Na grafu č. 51 je pozorovatelný vývoj efektivního zdanění pro jednotlivé země. Grafy náleží do intervalu od 133 % Y_a do 400 % Y_a – vysokopříjmoví poplatníci.



Graf č. 51 Progresivita ETR vysokopříjmových poplatníků

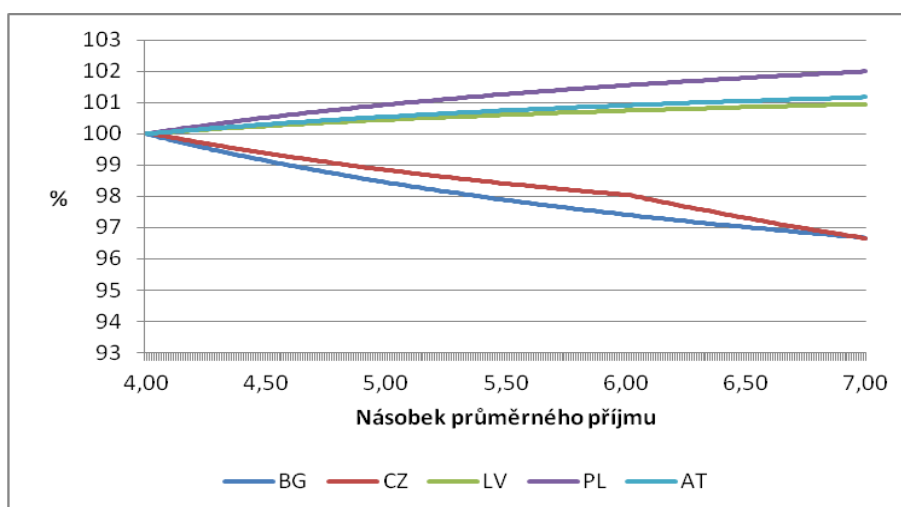
Jak je z grafu č. 51 a také z přílohy J patrné, efektivní zdanění je i na tomto intervalu nejprogresivnější v České republice. Druhou nejvyšší progresi efektivního zdanění vykazuje Polsko, které se v rámci tohoto intervalu přesunulo do druhého daňového pásma. Třetí nejprogresivnější ETR vykazuje Lotyšsko, na čtvrté místo se poté řadí Rakousko a Bulharsko vykazuje regresi ETR.

Na celém sledovaném intervalu vykazuje Polsko vyšší progresi ETR než Lotyšsko. Přibližně do poloviny příjmového intervalu je však progresivnější Lotyšsko než Polsko. Lotyšsko je progresivnější i na části intervalu, kde se již Polsko nachází ve druhém daňovém pásmu.

V rámci celého intervalu je Polsko progresivnější než Rakousko, ačkoli Rakousko má klouzavě progresivní sazbu daně 0 až 50 % a Polsko 18 až 32 %. Na tomto intervalu se sazba daně Polska zvýšila o 14 p.b., naproti tomu sazba daně v Rakousku vzrostla o 6,78571 p.b., Polsko také vykazuje vyšší progresi efektivního zdanění než Rakousko.

Bulharsko má efektivní daňovou sazbu až do maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění lineární, od 267,32 % Y_a je ETR Bulharska regresivní.

Graf č. 52 zachycuje vývoj efektivního zdanění jednotlivých sledovaných států. Graf je vykreslen pro interval 400 % Y_a až 700 % Y_a – poplatníci s nadstandardními příjmy.

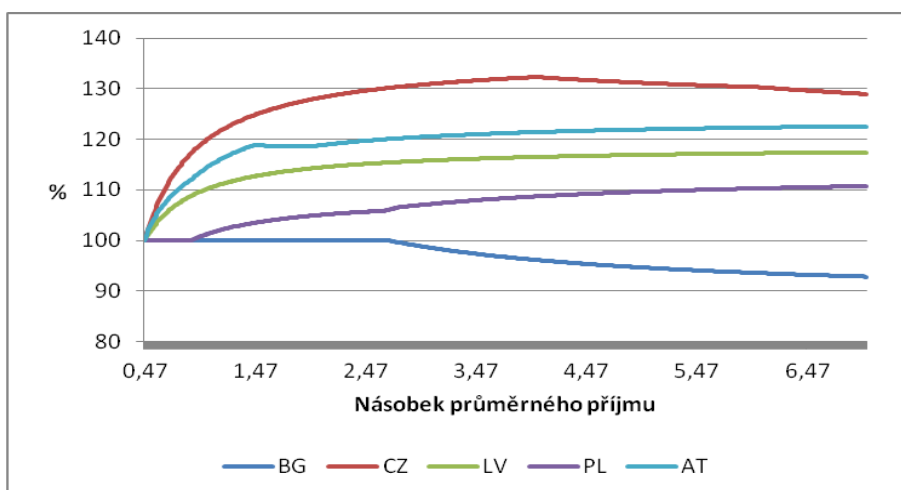


Graf č. 52 Progresivita ETR poplatníků s nadstandardními příjmy

Jak je z grafu č. 52 a také z přílohy J patrné, nejprogresivnější efektivní zdanění má na tomto intervalu Polsko. Druhou nejvyšší progresi ETR vykazuje Rakousko. Na tomto intervalu se Rakousko nachází ve čtvrtém daňovém pásmu, Polsko ve druhém daňovém pásmu.

Z hlediska progresivity se na třetím místě nachází Lotyšsko. Česká republika a Bulharsko mají efektivní sazbu daně regresivní, přičemž obě tyto země vykazují přibližně stejnou regresi efektivního zdanění.

Graf č. 53 zachycuje vývoj efektivního zdanění v jednotlivých sledovaných zemích. Graf je znázorněn pro příjmový interval $47\% Y_a$ až $700\% Y_a$.

Graf č. 53 Progresivita ETR pro zkoumaný interval $Y_r \in \langle 47, 700 \rangle$

Jak je z grafu č. 53 a také z přílohy J patrné, efektivní zdanění je na celém příjmovém intervalu nejprogresivnější v České republice. Druhou nejvyšší progresi vyka-

zuje Rakousko. Rakousko má progresivní sazbu daně, zatímco Česká republika lineární.

Třetí nejvyšší progrese ETR je pozorovatelná u Lotyšska. Na čtvrté místo se poté řadí Polsko. Lotyšsko má lineární daňovou sazbu, zatímco Polsko progresivní.

Bulharsko vykazuje regresi systému.

Rakousko má progresivní sazbu daně 0 až 50 %, zatímco Polsko 18 až 32 %. Rakousko tedy vykazuje vyšší progresi nominální daňové sazby a stejně tak efektivní zdanění je na tomto intervalu progresivnější než v Polsku. Pokud v Rakousku vezmeme v úvahu změnu nominální sazby daně jen v rámci tohoto intervalu, musíme uvažovat změnu nominální sazby daně z 36,5 % na 50 %, tj. změna o 13,5 p.b. V Polsku se však v rámci tohoto intervalu změnila nominální sazba daně o 14 p.b. Znamená to tedy, že pro tento interval platí, že nominální sazba daně v Polsku je více progresivní než v Rakousku, zatímco efektivní sazba daně je v Polsku je progresivní méně než v Rakousku.

Při prodloužení příjmového intervalu od minimální mzdy pro Českou republiku, získáme interval od 32 % Y_a do 700 % Y_a . Na tomto intervalu jsou u Rakouska zahrnuta všechna daňová pásma, čili nominální daňová sazba na tomto intervalu vzroste o 50 p.b. I pro tento interval platí, že Česká republika vykazuje vyšší progresi efektivního zdanění než Rakousko (viz příloha K).

Pokud do sledovaného intervalu zahrneme také Lotyšsko, získáme interval od 38 % Y_a do 700 % Y_a . I na tomto intervalu jsou v Rakousku zahrnuty všechna čtyři daňová pásma. Na tomto intervalu je opět nejprogresivnější ETR v České republice, na druhém místě se nachází efektivní zdanění Rakouska a ETR Lotyšska je nejméně progresivní.

Při zahrnutí Bulharska do sledovaného intervalu dostaneme interval od 39 % Y_a do 700 % Y_a . Pořadí progresivit jednotlivých zemí se ani v tomto případě nezmění. Bulharsko vykazuje regresi ETR.

Na intervalu od 47 % Y_a do 700 % Y_a se nominální sazba daně v Polsku zvýšila o 14 p.b., efektivní sazba daně naproti tomu vzrostla o 10,75 p.b. Ani v případě zdaněného poplatníka vyživujícího dvě děti není nárůst v efektivní daňové sazbě vyšší než v nominální daňové sazbě. ETR v Polsku přesáhlo nominální sazbu daně při příjmu 643 % Y_a .

Na intervalu od 32 % Y_a do 700 % Y_a , což je nejdelší sledovaný interval, vzrostlo efektivní zdanění v Rakousku o 27,93 p.b. Nominální sazba daně na tomto intervalu vzrostla o 50 p.b. Ani v případě Rakouska tedy není nárůst ETR vyšší než nárůst nominální daňové sazby. Pokud uvažujeme v Rakousku interval 47 % Y_a až 700 % Y_a , zjistíme, že efektivní zdanění vzrostlo více než nominální sazba daně, neboť nominální daňová sazba vzrostla o 13,5 p.b. a ETR o 22,57 p.b.

9 Diskuse

V rámci této práce se potvrdily závěry, které byly učiněny ve studiích zabývajících se efektivním zdaněním výše, a to, že daňové odpočty, nezdanitelné části základu daně a slevy na dani vnáší do efektivního zdanění progresi. Jak uvedl například Brychta (2013), systém slev na dani a nezdanitelných částek vnesl do daňového systému Slovenska a České republiky progresi, ačkoli obě tyto země měly ve sledovaném období lineární daňovou sazbu. Tato skutečnost je patrná také z této práce, neboť Česká republika i Lotyšsko, které mají rovnou sazbu daně, mají výsledně efektivní zdanění progresivní.

Vlivem odpočtů a slev na děti je u všech zemí efektivní zdanění nejvyšší u bezdětného poplatníka a naopak nejnižší u poplatníka vyživujícího dvě děti. Tento fakt deklarovala již Ratmanová (2010), která navíc uvedla, že vlivem daňového bonusu v České republice jsou u nízkopříjmových skupin hodnoty efektivního zdanění záporné, což se potvrdilo pro Českou republiku i v této práci. Ratmanová (2010) dále uvedla, že průměrná sazba daně roste s růstem příjmů. Tento závěr je možné učinit jen pro určitý příjmový interval, neboť vlivem maximálních vyměrovacích základů na sociální a zdravotní pojištění v České republice, Bulharsku a na určitém příjmovém intervalu i v Rakousku efektivní zdanění klesá. Z klesající efektivní daňové sazby je možné usuzovat porušení vertikální spravedlnosti, neboť lidé, kteří jsou na tom v relevantních aspektech lépe, by měli platit vyšší daň, což pro tyto tři země neplatí.

Jak uvedl Široký a Maková (2008) vlivem nahrazení nezdanitelné části základu daně slevou na dani v České republice vzrostla u všech příjmových skupin daňová progresivita. Tento závěr je možné potvrdit při komparaci efektivního zdanění Lotyšska a České republiky. Efektivní daňová sazba České republiky je ve všech intervalech, s výjimkou poplatníků s nadstandardními příjmy, progresivnější než efektivní zdanění v Lotyšsku. Lotyšsko uplatňuje nezdanitelné části základu daně, zatímco Česká republika slevu na dani a daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

Trasberg (2001) uvedl, že se v Estonsku vlivem poklesu sazby daně a růstem daňových odpočtů snížilo efektivní zdanění. Nižší daňová sazba však nemusí znamenat nižší efektivní zdanění, jak se ukázalo v této práci. Například Lotyšsko má na určitém příjmovém intervalu efektivní sazbu daně vyšší než Rakousko, ačkoli Rakousko má na daném intervalu vyšší sazbu daně. Stejně závěry platí také například pro Polsko a Rakousko, Lotyšsko a Polsko, Bulharsko a Českou republiku či Rakousko a Českou republiku. Můžeme však potvrdit závěr Trasberga o nulové efektivní sazbě daně u nízkých příjmů vlivem daňových odpočtů. Vlivem slev na dani je na počátcích zkoumaného intervalu nulové efektivní zdanění například u Rakouska. Pokud pomineme příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, poté je vlivem slev na dani a daňových odpočtů efektivní sazba daně nulová i v Polsku, České republice a Lotyšsku.

Pavel a Vítek (2010 – 2011) uvedli, že Česká republika měla v určitých letech jedno z nejnižších průměrných daňových a odvodových zatížení z evropských zemí

OECD. Tento závěr je možné potvrdit, neboť Česká republika má druhou nejnižší efektivní daňovou sazbu v celém zkoumaném příjmovém intervalu. Nižší ETR má po většinu intervalu jen Bulharsko, které však není zemí OECD.

Při klouzavé progresi se vyšší sazba daně uplatňujeme jen na rozdíl mezi daňovým základem daně a maximálním základem daně příslušným pro předchozí daňové pásmo. Z této konstrukce daně poté plyne, že zvýšenou sazbu daně uplatňujeme na daňové odpočty, které snižují základ daně, čímž poté poplatníci pohybující se ve vyšších daňových pásmech získají vyšší úsporu. Tento argument použil k vysvětlení narušení progresivity také Chen (2012).

Při mezinárodním srovnání progresivity efektivního zdanění můžeme říci, že Česká republika, jakožto země s rovnou sazbou daně, vykazuje na určitých příjmových intervalech a u určitých poplatníků vyšší progresi efektivního zdanění než země s progresivní daňovou sazbou, což je Polsko a Rakousko. V případě poplatníka vyživujícího dvě děti je efektivní zdanění v České republice dokonce nejprogresivnější ze všech zemí na celém sledovaném intervalu. Lotyšsko, které má lineární sazbu daně je na určitém příjmovém intervalu progresivnější než Polsko, které má progresivní sazbu daně. Tato skutečnost tedy hovoří o opaku oproti závěrům Makové (2007) a Širokého a Makové (2007), kteří k mezinárodnímu průzkumu progresivity použili progresivitu daňové povinnosti. V obou těchto studiích je uvedeno, že nejnižší hodnoty progresivity daňové povinnosti dosahuje Estonsko, které má rovnou daňovou sazbu. Většina ostatních zemí zahrnutých v průzkumu měla sazbu daně progresivní. Ze studie Širokého a Makové (2007) vyplynulo, že Slovensko, které mělo ve sledovaném období rovnou daňovou sazbu, vykazovalo pátou nejvyšší progresi daňové povinnosti, ačkoli většina ostatních zemí měla sazbu daně progresivní. Tento závěr se z části shoduje s výsledky získanými v této práci. Naopak Maková (2007) ve své práci zjistila, že Itálie, která vykazuje na příjmovém intervalu 100 % průměrné mzdy až 133 % průměrné mzdy nejvyšší progresi daňové povinnosti, má třetí nejméně progresivní nominální daňovou sazbu. Stejně tak Polsko, které má progresivní sazbu daně ve výši 18 až 32 % vykazuje na určitých příjmových intervalech vyšší progresi ETR než Rakousko, které má sazbu daně 0 až 50 %.

Široký a Maková (2007) stejně jako sama Maková (2007) uvedli, že mezi efektivním zdaněním a daňovou progresivitou neexistuje propojení, jelikož určité země s vysokým efektivním zdaněním vykazují jen nízkou progresivitu daňové povinnosti a naopak. Tento závěr je možné potvrdit v případě České republiky, která u poplatníka vyživujícího dvě děti vykazuje nejvyšší progresivitu, naopak její efektivní zdanění je v porovnání s ostatními zeměmi nízké. Lotyšsko má u poplatníka vyživujícího dvě děti po většinu intervalu vyšší efektivní zdanění než Polsko a na celém intervalu vykazuje také vyšší progresivitu. V případě Rakouska, které má u všech poplatníků po většinu intervalu nejvyšší efektivní zdanění, je u bezdětného poplatníka a poplatníka vyživujícího jedno dítě také dosaženo nejvyšší progresivity. V těchto případech se tedy závěr Širokého a Makové nepotvrdil.

V závěru můžeme říci, že v Rakousku a Polsku je již samotná daňová sazba nastavena tak, aby bylo efektivní zdanění progresivní. V České republice a Lotyšsku je

sazba daně nastavena spíše dle mínění konzervativních ekonomů. Vlivem odpočtů a slev na dani však výsledný daňový systém odpovídá požadavkům zastánců progresivního zdanění. V případě České republiky jsou však požadavky zastánců progresivního zdanění narušeny, jelikož v závěru je efektivní zdanění regresivní, čímž je porušena vertikální spravedlnost. V případě Bulharska odpovídá nastavení daňové sazby, stejně jako výsledné efektivní zdanění, liberálním požadavkům. U vysokých příjmů však opět dochází k porušení vertikální spravedlnosti vlivem maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění. Rakousko, které má sazbu daně nastavenou dle požadavků zastánců progresivního zdanění, vykazuje na příjmovém intervalu po uplatnění maximálního vyměřovacího základu a před přechodem do čtvrtého daňového pásma regresi systému, což opět značí porušení vertikální spravedlnosti.

10 Závěr

Cílem práce bylo zjistit, jak různé typy nominálních sazeb daně z příjmů fyzických osob ovlivňují progresi efektivního zdanění u různých typů poplatníků v zemích Evropské unie. V první části vlastní práce bylo provedeno zkoumání efektivního zdanění a jeho progresivity u jednotlivých poplatníků ve zvolených státech Evropské unie. V rámci této části práce bylo především zjišťováno, jak jednotlivé prvky systému daně z příjmu fyzických osob ovlivňují efektivní zdanění a jeho progresivitu. V rámci této části práce bylo zjištěno, že nominální daňová sazba je jen jedním z prvků systému daně z příjmů fyzických osob, který ovlivňuje progresi efektivního zdanění. V případě zemí majících lineární daňovou sazbu je totiž po většinu zkoumaného intervalu efektivní zdanění progresivní. Bylo zjištěno, že daňové odpočty⁷⁰, nezdanitelné části základu daně a také slevy na dani, které jsou stále ve stejné výši, způsobují progresi efektivního zdanění, a to i u zemí s lineární nominální sazbou daně. Maximální vyměřovací základy na sociální a zdravotní pojištění způsobují u všech zemí (s výjimkou Polska), které uplatňují tyto stropy, regresi efektivní daňové sazby. Dále bylo také zjištěno, že progresivita efektivního zdanění s růstem příjmu klesá.

V průběhu srovnání jednotlivých poplatníků mezi sebou bylo zjištěno, že bezdětný poplatník dosahuje v každém bodě zkoumaného příjmu nejvyššího efektivního zdanění oproti poplatníkům vyživujícím jedno a dvě děti. Naproti tomu, efektivní zdanění u bezdětného poplatníka je méně progresivní než efektivní daňová sazba dvou zbylých poplatníků, jelikož poplatníci vyživující děti uplatňují odpočty, nezdanitelné části základu daně či slevy na děti, které zvyšují progresivitu. U zemí, kde je vlivem maximálního vyměřovacího základu efektivní zdanění regresivní, je nejnižší regrese právě u poplatníka vyživujícího dvě děti, důvodem je uplatnění odpočtů, nezdanitelných částí základu daně či slev na děti, které zvyšují progresivitu, a ve výsledku tak dochází k nižší regresi.

V případě Bulharska má do maximálního vyměřovacího základu na sociální a zdravotní pojištění nominální daňová sazba na efektivní zdanění významný vliv, jelikož efektivní sazba daně je konstantní. Od maximálního vyměřovacího základu je poté efektivní zdanění regresivní, čímž vliv nominální daňové sazby ztrácí na významu. V případě České republiky je možné říci, že nominální sazba daně je jen jedním z prvků daňového systému a progresi efektivního zdanění ovlivňuje jen málo, jelikož efektivní daňová sazba České republiky je do maximálního vyměřovacího základu na sociální pojištění progresivní a dále od tohoto stropu regresivní. V Lotyšsku je efektivní zdanění v celém příjmovém intervalu progresivní, nominální daňová sazba je tedy opět jen jedním z prvků systému, který ovlivňuje efektivní zdanění, neboť i přes lineární sazbu daně, kterou Lotyšsko uplatňuje, je zdanění progresivní.

⁷⁰ V případě Polska jsou za daňový odpočet míněny náklady na dosažení výnosů (1 335 PLN), v případě Rakouska se jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (132 EUR) a zvláštní výdaje (60 EUR).

Polsko a Rakousko mají klouzavě progresivní nominální daňovou sazbu. V případě těchto zemí je vliv nominální sazby daně na progresi efektivního zdanění znatelný, jelikož od druhého daňového pásma je progresivní i očištěná efektivní daňová sazba, což je efektivní zdanění vypočtené z daňové povinnosti za uplatnění jen nominální sazby daně.

V rámci druhé části vlastní práce byly zodpovězeny tři výzkumné otázky:

- **Mohou země s vyšší nominální sazbou daně z příjmů fyzických osob vykazovat nižší efektivní zdanění?**
- **Mohou být země s progresivní nominální sazbou daně charakteristické nižší progresí efektivního zdanění než země s rovnou nominální daňovou sazbou?**
- **Mohou země s vyšší progresí nominální daňové sazby vykazovat nižší progresi efektivního zdanění než země s méně progresivní nominální daňovou sazbou?**

U určitých poplatníků a určitých příjmových intervalů je možné na všechny tři výzkumné otázky odpovědět **ano**.

Na první výzkumnou otázku je možné odpovědět kladně v případě Lotyšska a Rakouska, Polska a Rakouska, Lotyšska a Polska, Bulharska a České republiky či Rakouska a České republiky.

Kladnou odpověď na druhou výzkumnou otázku je možné říci u České republiky, která má v porovnání s Rakouskem, které má progresivní daňovou sazbu, u bezdětného poplatníka progresivnější efektivní zdanění u vysokopříjmové skupiny poplatníků. Dále mají progresivnější efektivní daňovou sazbu v České republice než v Rakousku nízko a vysokopříjmoví poplatníci vyživující jedno dítě. U poplatníka vyživujícího dvě děti je efektivní zdanění České republiky progresivnější na celém zkoumaném intervalu než u Rakouska, a to i v případě prodlouženého intervalu, který v Rakousku zahrnuje všechna čtyři daňová pásma, čili progresivní sazbu daně 0 až 50 %.

Při porovnání Polska a České republiky bylo zjištěno, že Polsko, jakožto země s progresivní sazbou daně, má u všech poplatníků ve všech příjmových skupinách, s výjimkou poplatníků s nadstandardními příjmy, efektivní zdanění méně progresivní než Česká republika. Pro celý příjmový interval a všechny poplatníky poté platí, že Česká republika má vyšší progresi efektivního zdanění než Polsko.

Kladně lze na druhou výzkumnou otázku odpovědět také u Polska a Lotyšska, kdy v případě nízko, středně a části vysokopříjmových poplatníků vyživujících děti je progresivnější efektivní zdanění Lotyšska, které má však rovnou daňovou sazbu. Tento závěr platí i pro část intervalu, kdy se již Polsko nachází ve druhém daňovém pásmu. U poplatníka vyživujícího dvě děti je efektivní zdanění Lotyšska progresivnější na celém příjmovém intervalu.

Kladná odpověď na druhou výzkumnou otázku je možná také u vysokopříjmových poplatníků v Rakousku a Lotyšsku, kdy Lotyšsko jakožto země s rovnou daňovou sazbou vykazuje vyšší progresi efektivního zdanění než Rakousko, které má progresivní sazbu daně

Jestliže v případě Rakouska uvažujeme celou škálu daňové sazby, čili 0 až 50 %, pak platí, že bezdětný poplatník s nadstandardními příjmy má v Polsku progresivnější efektivní zdanění než tento poplatník v Rakousku, ačkoli nominální sazba daně Polska se pohybuje v rozpětí 18 až 32 % a nominální sazba daně Rakouska 0 až 50 %. Stejný závěr je možné říci také o obou poplatnících vyživujících děti s vysokými a nadstandardními příjmy, kteří vykazují vyšší progresi efektivního zdanění v Polsku než v Rakousku. Pokud v Rakousku budeme posuzovat změnu nominální daňové sazby jen v rámci určitého příjmového intervalu, poté je možné učinit závěr, že v případě vysokopříjmového bezdětného poplatníka se nominální sazba daně v Rakousku změnila o 6,78571 p.b., zatímco sazba daně v Polsku vzrostla o 14 p.b. Pro tento interval však platí, že efektivní zdanění Rakouska je progresivnější než efektivní zdanění Polska. Stejný závěr je možné učinit i pro celý zkoumaný příjmový interval, na kterém se sazba daně v Rakousku změnila o 13,5 p.b. a v Polsku o 14 p.b. Všechny výše zmíněné příklady pro Polsko a Rakousko dokazují, že je možné, že země s větší progresí nominální daňové sazby vykazují nižší progresi efektivního zdanění než země s menší progresí nominální sazby daně.

Z hlediska jednoduchosti je za nejjednodušší daňový systém možné považovat systém daně z příjmů fyzických osob v Lotyšsku a také v Bulharsku. Naopak nejsložitější systém daně z příjmů fyzických osob mají obyvatelé Rakouska.

Vlivem maximálních vyměřovacích základů na sociální a zdravotní pojištění je v případě Bulharska, České republiky a na části intervalu u Rakouska porušena vertikální spravedlnost, neboť poplatníci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech lépe, platí relativně stejnou, či dokonce nižší daň, jako poplatníci, kteří jsou na tom hůře.

Tato práce se zabývala jen jedním hlediskem daňového systému, a to vlivem nominální daňové sazby na progresi efektivního zdanění. Pro nastavení nejvhodnějšího daňového systému je však třeba mít na zřeteli také spoustu dalších prvků, které ovlivňují zdanění v jednotlivých zemích. Aby mohl být systém daně z příjmů nastaven co nejvhodněji, je nutné brát v potaz také politické a ekonomické prostředí daného státu. Dále také záleží na nastavení ostatních částí daňového systému, jako je například daň z přidané hodnoty. Bezsporně nezanedbatelnou roli hraje kromě odvodového zatížení také systém dávkový. V neposlední řadě je namístě se věnovat také kulturním tradicím daného národa.

Vzhledem k tomu, že pro práci byly zvoleny země s extrémními výšemi a progresivitami nominálních daňových sazeb, lze předpokládat, že stejné závěry by bylo možné učinit i pro země, které vykazují méně extrémní hodnoty nominální daňové sazby.

11 Literatura

- ACCOUNTANTBG. 2008 - 2012. *МИНИМАЛНА РАБОТНА ЗАПЛАТА В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ 1991-2013* [online]. [cit. 2014-03-13]. Dostupné z: <[HTTP://ACCOUNTANTBG.COM/DOC/MINIMALNA-RABOTNA-ZAPLATA-V-V-REPUBLIKA-BLGARIYA-1991-2011](http://ACCOUNTANTBG.COM/DOC/MINIMALNA-RABOTNA-ZAPLATA-V-V-REPUBLIKA-BLGARIYA-1991-2011)>.
- AK.PORTAL. 2014. *Familienbeihilfe* [online]. [cit. 2014-02-15]. Dostupné z: <<http://www.arbeiterkammer.at/beratung/berufundfamilie/BeihilfenundFoerderung/Familienbeihilfe.html>>.
- AK.PORTAL. 2015. *Weihnachts- & Urlaubsgeld* [online]. [cit. 2015-03-18]. Dostupné z: <<http://www.arbeiterkammer.at/beratung/arbeitundrecht/Arbeitsvertraege/Weihnachts-Urlaubsgeld.html>>.
- BAAC. 2014. *Polish tax system* [online]. [cit. 2014-02-18]. Dostupné z: <<http://www.baac.pl/en/polski-system-podatkowy/>>.
- BIRD, RICHARD M. A ERIC M. ZOLT. 2005. *REDISTRIBUTION VIA TAXATION: THE LIMITED ROLE OF THE PERSONAL INCOME TAX IN DEVELOPING COUNTRIES*. *UCLA Law Review*, Vol. 52, No. 6, pp. 1627-1695. ISSN 00415650.
- BLUM, WALTER A HARRY KALVEN. 1952. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. *The University of Chicago Law Review*, Vol. 19, No. 3, pp. 417-520. ISSN 00419494.
- BRYCHTA, KAREL. 2014. *Effective tax rate for income from employment in the Czech Republic an Sovak Republic – a comparative study*. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Vol. 61, No. 7, pp. 2005 - 2020. DOI: 10.11118/actaun201361072005. ISSN 12118516.
- BUNDESMINISTERUM FÜR FINANZEN. 2011. *The 2012 Tax Book: Advice on the Tax Assessment for Employees in 2011* [online]. [cit. 2014-11-26]. Dostupné z: <https://english.bmf.gv.at/services/publications/Tax_book_2012_En_fin.pdf?4cxx82>.
- CAMINADA, KOEN A KEES GOUDSWAARD. 2001. *Does a Flat Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for the Netherlands*. *Public Finance and Management*, Vol. 1, No. 4, pp. 471-500. ISSN 15239721.
- ERNST & YOUNG. 2012. *Worldwide personal tax guide: Income tax, social security and immigration 2012-2013* [online]. [cit. 2014-02-07]. Dostupné z: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide/\\$FILE/2012-2013_Worldwide_personal_tax_guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide/$FILE/2012-2013_Worldwide_personal_tax_guide.pdf)>.
- EUROSTAT. 2014a. *Number of adults by sex, age groups, number of children, age of youngest child and household composition*. [online]. [cit. 2014-03-16]. Dostupné z: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=lfst_hhaceday&lang=en>.

- EUROSTAT. 2014b. *Net earnings and tax rates* [online]. [cit. 2014-02-09]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/earn_net_esms.htm>.
- EUROSTAT. 2014c. *Annual net earnings* [online]. [cit. 2014-03-13]. Dostupné z: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_nt_net&>.
- EUROSTAT. 2014d. *Monthly minimum wages – bi-annual data* [online]. [cit. 2014-03-13]. Dostupné z: <HTTP://APPSO.EUROSTAT.EC.EUROPA.EU/NUI/SHOW.DO?DATASET=EARN_MW_CUR&LANG=EN>.
- EVROPSKÁ KOMISE. 2012. *Vaše práva v oblasti sociálního zabezpečení v Lotyšsku* [online]. [cit. 2014-11-26]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/employment_social/empl_portal/SSRinEU/Your%20social%20security%20rights%20in%20Latvia_cs.pdf>.
- HAUPTVERBAND DER ÖSTERREICHISCHEN SOZIALVERSICHERUNGSTRÄGER. 2012. *Beitragsrechtliche Werte in der Sozialversicherung 2012* [online]. [cit. 2014-02-22]. Dostupné z: <<http://www.bva.at/portal27/portal/bvaportal/content/contentWindow?&contentid=10008.549243&action=b&cacheability=PAGE>>.
- HOLMAN, ROBERT A KOL. 2005. *Dějiny ekonomického myšlení*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 539 s. ISBN 80-7179-380-9.
- CHEN, YONG KUAN. 2012. *THE PROGRESSIVITY OF THE MALAYSIAN PERSONAL INCOME TAX SYSTEM*. *Kajian Malaysia: Journal of Malay-sian Studies*, Vol. 30, No. 2, pp. 27-43. ISSN 01274082.
- JACKSON, P. M. A C. V. BROWN. 2003. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, s.r.o. ISBN 80-86432-09-2.
- KARABARBOUNIS, MARIOS. 2013. *Heterogeneity in Labor Supply Elasticity and Optimal Taxation*. Working Papers Series (Federal Reserve Bank of Richmond), Vol. 13, No. 13, pp. 1-43.
- KOHOUT, PAVEL. 2007. *Racionalita vs. populismus*. *Finmag.cz* [online]. [cit. 2014-03-15]. Dostupné z: <<http://finmag.penize.cz/ekonomika/261489-racionalita-vs-populismus>>.
- KOLÁŘ, PAVEL, LEOŠ VÍTEK, JAN PAVEL A KOL. 2005. *Zdanění a neutralita*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 183 s. ISBN 80-86861-56-2.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA. 2009. *Optimální zdanění – přehled dosavadní teorie*. *Český finanční a účetní časopis*, Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, č. 3, s. 24-35. ISSN 1802-2200.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA. 2010. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- MAKOVÁ, KATEŘINA. 2007. *Komparace daňového zatížení zaměstnance na základě průměrné mzdy ve vybraných zemích Evropské unie*. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, s. 1 - 14. ISBN 80-245-1032-4.

- MANWELL, EDMUND R. 1967. *Progressive taxation*. California Law Review, Vol. 55, No. 1, pp. 7-10. ISSN 00081221.
- MILL, JOHN S. 1909. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. 7. vyd. Library of Economics and Liberty [online]. [cit. 2014-08-31]. Dostupné z: <<http://www.econlib.org/library/Mill/mlP64.html>>.
- MINISTRY OF FINANCE. 2014. *Health instance contribution* [online]. [cit. 2014-11-30]. Dostupné z: <<HTTP://WWW.NAP.BG/EN/DOCUMENT?ID=220>>.
- MIRRELES, JAMES A. 1971. *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*. Review of Economic Studies, Vol. 38, No. 2, pp. 175-208. ISSN 00346527.
- OECD. 2013. *Taxing wages 2011 - 2012* [online]. [cit. 2014-02-13]. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxing-wages-2013_tax_wages-2013-en#page205>.
- OECD. 2012. *OECD Tax Revenue Statistics: Personal income tax rates and thresholds for central governments* [online]. [cit. 2014-03-04]. Dostupné z: <HTTP://STATS.OECD.ORG/INDEX.ASPX?DATASETCODE=TABLE_I1>.
- OFFICE OF RETIREMENT AND DISABILITY POLICY. 2012a. *Social security program through the world: Europe, 2012: Bulgaria* [online]. [cit. 2014-02-16]. Dostupné z: <<http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/bulgaria.html>>.
- OFFICE OF RETIREMENT AND DISABILITY POLICY. 2012b. *Social security program through the world: Europe, 2012: Latvia* [online]. [cit. 2014-04-02]. Dostupné z: <<http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/latvia.html>>.
- OFFICE OF RETIREMENT AND DISABILITY POLICY. 2012c. *Social security program through the world: Europe, 2012c: Poland* [online]. [cit. 2014-11-30]. Dostupné z: <<http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/poland.html>>.
- ORDOWER, HENRY. 2014. *Schedularity in U.S. income taxation and its effect on tax distribution*. Northwestern University Law Review, Vol. 108, No. 3, pp. 905 - 924. ISSN 00293571.
- PAVEL, JAN A LEOŠ VÍTEK A KOL. 2010 - 2011. *Komparace daňových, pojistných a dávkových systémů ve vyspělých zemích (OECD) z hlediska jejich vlivu na odvodové zatížení nízkopříjmových domácností* : Pracovní dokument č. 1 projektu HC185/10 „Vliv interakce daňových a dávkových systémů na zvýšení motivace k participaci na trhu práce a na rodinné chování“ [online]. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/13246/Studie_1.pdf>.
- RATMANOVÁ, IVETA. 2005. *Vliv změny ve způsobu daňového uplatňování vyživovaného dítěte na vybrané typy domácností v České republice*. Sborník vybraných příspěvků z 5. mezinárodní konference Finanční řízení podniků a finančních

- institucí. Ostrava: Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava, s. 324 - 335. ISBN 80-248-0938-9.
- RATMANOVÁ, IVETA. 2007. *Aplikace indexu daňové progresivity v podmínkách České republiky*. Finanční řízení podniků a finančních institucí, Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava, str. 191 - 200. ISBN. 978-80-248-1551-0.
- RATMANOVÁ, IVETA. 2008. *Analýza citlivosti vybraných mikroekonomických ukazatelů daňové-ho zatížení na změny parametrů výpočtu osobní důchodové daně*. Řízení a modelování finančních rizik : sborník příspěvků ze 4. mezinárodní vědecké konference : 11. - 12. září 2008, Ostrava, Česká republika. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, s. 201 - 211. ISBN 978-80-248-1846-7.
- RATMANOVÁ, IVETA. 2010. *Analýza vývoje hodnot ukazatelů průměrné osobní sazby daně a progresivity průměrné sazby u vybraných poplatníků v ČR v letech 2001-2010*. Řízení a modelování finančních rizik : sborník příspěvků z 5. mezinárodní vědecké konference : 8. - 9. září 2010, Ostrava, Česká republika, VŠB - Technická univerzita Ostrava. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, s. 327 - 334. ISBN 978-80-248-2306-5.
- RATOMAT. 2013. *Ulgi podatkowe za 2012 rok* [online]. [cit. 2014-02-17]. Dostupné z: <<http://blog.ratomat.pl/akademia-finansow-domowych/ulgi-podatkowe-2012>>.
- ROTHBARD, MURRAY N. 2005a. *Ekonomie státních zásahů*. Praha: Liberální institut, 443 s. ISBN 80-86389-10-3.
- ROTHBARD, MURRAY N. 2005b. *Praxeologie: Metoda rakouské ekonomie*. Terra libera: časopis hlásící se k tradici Laissez faire , roč. 6, s. 4 - 8.
- SELIGMAN, EDWIN R. A. 1894. *Progressive taxation in theory and practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, pp. 7 - 222. ISSN 10497498.
- SCHNEIDER, ONDŘEJ, MARTIN SALÍ A JAN ZÁPAL. 2003. *Zdanění práce a kapitálu – Teorie a aplikace na českou ekonomiku*. Finance a úvěr, roč. 53 č. 11, s. 539 - 561. ISSN: 0015-1920.
- SMITH, ADAM. 2001. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Nové, přepracované vyd. opatřené margináliemi. Praha: Liberální institut, ISBN 80-86389-15-4.
- SMITH, PAUL E. 1964. *Individual income tax rate progression and the saving function*. Quarterly Journal of Economics, Vol. 78, No. 2, pp. 299-306. ISSN 00335533.
- SVIRÁK, PAVEL. 1995. *Daňové teorie*. Brno: PC-DIR spol. s r. o., 124 s. ISBN 80-214-1085-X.
- ŠIMOVIĆ, HRVOJE. 2012. *Effect of Expenditures in Personal Income Taxation on Horizontal Equity in Croatia*. Financial Theory, Vol. 36, No. 3, pp. 245-267. ISSN 1846887X.
- ŠIROKÝ, JAN A KOL. 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 249 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

- ŠIROKÝ, JAN A KATEŘINA MAKOVÁ. 2007. *Theoretical approaches to measuring of the tax progressiveness (with the practical application)*. 2007 Labsi International Conference on Political Economy and Public Choice: Theory and Experiments. University of Siena [online]. [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: <http://www.researchgate.net/publication/228466242_Theoretical_Approaches_to_Measuring_of_the_Tax_progressiveness_%28with_the_practical_application%29/links/0009dd35234663cb4cc24964.pdf>
- ŠIROKÝ, JAN A KATEŘINA MAKOVÁ. 2008. *Změny v daňové progresivitě u daně z příjmů fyzických osob zaměstnance v České republice v letech 1993 - 2008*. Diskusní příspěvek ekonomického kroužku výzkumného centra PEF [online]. [cit. 2014-10-17]. Dostupné z: <http://is.mendelu.cz/dok_server/slozka.pl?id=39500;download=40989>.
- TAUKAČS, JĀNIS A ALISA LEŠKOVIČA. 2012. *Tax profile, Latvia*. Sorainen [online]. [cit. 2014-11-23]. Dostupné z: <<http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/article.tax-profile-latvia-2012.2012-05-01.eng.1.BNAI-Global-Tax-Guide.pdf>>.
- TRASBERG, VIKTOR. 2011. *Personal income tax in estonia – Who's burden?* Discussions on Estonian Economic Policy, Vol. 19, No. 2, pp. 206-219. ISSN 17365597.
- VERMEEND, WILLEM, RICK VAN DER PLOEG A JAN WILLEM TIMER. 2008. *Taxes and the economy: A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 504 p. ISBN 9781847201157.
- WAGNER, Adolph. 1887. *Finanzwissenschaft und Staa-tssozialismus, mit einer Einleitung über Stein's und Roscher's Finanzwissenschaft*. Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Vol. 43, No. 1, pp. 37 - 122.
- WELLER, C. E., RAO, M. 2010. *Progressive Tax Policy and Economic Stability*. Journal of Economic Issues, Vol. 44, No. 3, pp. 629-659. ISSN 00213624.
- Закон о данї з прїймї физїкїх осіб с їчинностї од 1. 1. 2007 (АКОН ЗА ДАНЇЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА, В сила от 01.01.2007 г.), 2014. Dostupné z: <<http://lex.bg/laws/ldoc/2135538631>>
- Закон ч. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 2012. Dostupné z: <knihy.cpress.cz/?p=actions&action=download/file&value=files&id=108064 zákon o daních z příjmů 2012>
- Закон ч. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, 2012. Dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-589-1992-sb-o-pojistnem-na-socialni-zabezpeceni-a-prispevku-na-statni-politiku-zamestnanosti/zneni-20120101/uplne/>>
- Закон ч. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění ze dne 20. Listopadu 1992, 2012. Dostupné z:

<<http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-592-1992-sb-o-pojistnem-na-vseobecne-zdravotni-pojisteni/zneni-20120401/>>.

Zákon o dani z příjmů ze dne 11. 5. 1993 (LATVIJAS REPUBLIKAS LIKUMS Par ied-zīvotāju ienākuma nodokli), 2012. Dostupné z:

<<http://likumi.lv/doc.php?id=56880#p8>>

Zákon o sociálním pojištění ze dne 1. 10. 1997 (Par valsts sociālo apdrošināšanu), 2012. Dostupné z: <<http://likumi.lv/doc.php?id=45466>>

Zákon ze dne 26. července 1991 o dani z příjmů fyzických osob (USTAWA z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych), 2012. Dostupné z:

<<http://isap.sejm.gov.pl/Download?id=WDU20100510307&type=3>>

Zákon o dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. července 1988 (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), 2012. Dostupné z: <<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004570&FassungVom=2012-01-01>>.

Zákoník sociálního zabezpečení s účinností od 1. 1. 2000 (КОДЕКС ЗА СОЦИАЛНО ОСИГУРЯВАНЕ, В сила от 01.01.2000 г.), 2014. Dostupné z: <<http://lex.bg/laws/ldoc/1597824512>>

ZUBAL'OVÁ, A. A KOL. 2012. *Daňové teórie a ich využitie v praxi : daňová teória a politika II.* 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, 199 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

12 Seznam grafů

Graf č. 1	Lineární a progresivní zdanění	20
Graf č. 2	Optimální sazby osobní důchodové daně dle Sterna	23
Graf č. 3	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba	61
Graf č. 4	Efektivní daňová sazba, očištěná efektivní daňová sazba	63
Graf č. 5	Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění, očištěná efektivní daňová sazba	63
Graf č. 6	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník	65
Graf č. 7	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	67
Graf č. 8	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	68
Graf č. 9	Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků	70
Graf č. 10	ETR_{swg} , očištěná efektní daňová sazba	71
Graf č. 11	Efektivní daňová sazba jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	72
Graf č. 12	Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	72
Graf č. 13	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník	74
Graf č. 14	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	75
Graf č. 15	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	76
Graf č. 16	Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků	78
Graf č. 17	Efektivní daňová sazba jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	79
Graf č. 18	Efektivní daňová sazba bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	79
Graf č. 19	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník	80

Graf č. 20	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	82
Graf č. 21	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	83
Graf č. 22	Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků	85
Graf č. 23	Očištěná efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba	86
Graf č. 24	Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	86
Graf č. 25	Efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	87
Graf č. 26	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – bezdětný poplatník	88
Graf č. 27	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	92
Graf č. 28	Efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	95
Graf č. 29	Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků	97
Graf č. 30	Očištěná efektivní daňová sazba, nominální daňová sazba	98
Graf č. 31	Efektivní daňové sazby jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazby	99
Graf č. 32	Efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých poplatníků, očištěná efektivní daňová sazba	100
Graf č. 33	Efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích – bezdětný poplatník	102
Graf č. 34	Nominální daňové sazby jednotlivých zemí – bezdětný poplatník	103
Graf č. 35	Progresivita ETR nízkopříjmových poplatníků	104
Graf č. 36	Progresivita ETR středněpříjmových poplatníků	104
Graf č. 37	Progresivita ETR vysokopříjmových poplatníků	105
Graf č. 38	Progresivita ETR poplatníků s nadstandardními příjmy	106
Graf č. 39	Progresivita ETR pro zkoumaný interval $Y_r \in <47, 700>$	107
Graf č. 40	Efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	108

Graf č. 41	Nominální daňové sazby jednotlivých zemí – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě	108
Graf č. 42	Progresivita ETR nízkopříjmových poplatníků	109
Graf č. 43	Progresivita ETR středněpříjmových poplatníků	110
Graf č. 44	Progresivita ETR vysokopříjmových poplatníků	110
Graf č. 45	Progresivita ETR poplatníků s nadstandardními příjmy	111
Graf č. 46	Progresivita ETR pro zkoumaný interval $Y_r \in <47, 700>$	112
Graf č. 47	Efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	113
Graf č. 48	Nominální daňové sazby jednotlivých zemí – sezdaný poplatník vyživující dvě děti	114
Graf č. 49	Progresivita ETR nízkopříjmových poplatníků	115
Graf č. 50	Progresivita ETR středněpříjmových poplatníků	115
Graf č. 51	Progresivita ETR vysokopříjmových poplatníků	116
Graf č. 52	Progresivita ETR poplatníků s nadstandardními příjmy	117
Graf č. 53	Progresivita ETR pro zkoumaný interval $Y_r \in <47, 700>$	117

13 Seznam tabulek

Tab. 1	Výpočet celkového odvodu – Bulharská republika	35
Tab. 2	Výpočet celkového odvodu – bezdětný poplatník	40
Tab. 3	Výpočet celkového odvodu – poplatník vyživující děti	41
Tab. 4	Výpočet celkového odvodu – bezdětný poplatník	43
Tab. 5	Výpočet celkového odvodu – poplatník vyživující děti	43
Tab. 6	Výpočet daňové povinnosti funkcí klouzavé progresse	45
Tab. 7	Výpočet celkového odvodu – bezdětný poplatník	46
Tab. 8	Výpočet celkového odvodu – poplatník vyživující děti	46
Tab. 9	Výpočet daňové povinnosti funkcí klouzavé progresse	49
Tab. 10	Daňové sazby	50
Tab. 11	Výpočet celkového odvodu ze standardního příjmu za 12 měsíců – bezdětný poplatník	52
Tab. 12	Výpočet celkového odvodu ze standardního příjmu za 12 měsíců – poplatník vyživující děti	52
Tab. 13	Výpočet celkového odvodu pro 13. a 14. platy	52
Tab. 14	Počty poplatníků	54
Tab. 15	Průměrný hrubý roční příjem v roce 2012	55
Tab. 16	Minimální mzda v roce 2012	56

Přílohy

SE	0	20	25																
UK	20	40	50																

Zdroj: OECD (2012), Ernst & Young, 2012

B Rovnice a směrnice funkcí ETR – Bulharská republika

Y – hrubý roční příjem [BGL]

Y_r – relativní příjem, [% průměrného hrubého ročního příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ETR' - derivace funkce v bodě (směrnice funkce ETR)

- $Y_r \in <39; 267,32>$; ETR = 21,61; $f : (ETR) = 0,2161 \times 100$; ETR' = 0
- $Y_r \in (267,32; 318>$; ETR $\in (21,61; 19,76>$;

$$f : ETR = \frac{0,1 \times Y + 2786,4}{Y} \times 100; ETR' = -\frac{2786,4}{Y^2}$$

C Rovnice a směrnice funkcí ETR – Česká republika

Y – hrubý roční příjem [CZK]

Y_r – relativní příjem, [% průměrného hrubého ročního příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ETR' – derivace funkce v bodě (směrnice funkce ETR)

1. Bezdětný poplatník

- $Y_r \in <32; 41,14>$; ETR = 11, $f : ETR = 0,11 \times 100$, ETR' = 0

- $Y_r \in (41,14; 401,63>$; ETR $\in (11; 29,04>$;

$$f : ETR = \frac{0,311 \times Y - 24840}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{24840}{Y^2}$$

- $Y_r \in (401,63; 602,44>$, ETR $\in (29,04; 26,31>$

$$f : ETR = \frac{0,2085 \times Y + 98834,04}{Y} \times 100; ETR' = - \frac{98834,04}{Y^2}$$

- $Y_r \in (602,44; 653>$, ETR $\in (26,31; 25,43>$

$$f : ETR = \frac{0,15 \times Y + 204711,084}{Y} \times 100; ETR' = - \frac{204711,084}{Y^2}$$

2. Sezdaný poplatník vyživující jedno děti

- $Y_r \in <32; 41,14>$; ETR $\in <- 2,94; 0,15>$;

$$f : ETR = \frac{0,11 \times Y - 13404}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{13404}{Y^2}$$

- $Y_r \in (41,14; 63,17>$; ETR $\in (0,15; 11>$;

$$f : ETR = \frac{0,311 \times Y - 28244}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{28244}{Y^2}$$

- $Y_r \in (63,17; 63,32>$; ETR = 11; $f : ETR = 0,11 \times 100$; ETR' = 0

- $Y_r \in (63,32; 401,63>$; ETR $\in (11; 27,93>$

$$f : ETR = \frac{0,311 \times Y - 38244}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{38244}{Y^2}$$

- $Y_r \in (401,63; 602,44>$; ETR $\in (27,93; 25,57>$

$$f : ETR = \frac{0,2085 \times Y + 85430,04}{Y} \times 100; ETR' = - \frac{85430,04}{Y^2}$$

- $Y_r \in (602,44; 653>;$ ETR $\in (25,57; 24,75>$

$$f : ETR = \frac{0,15 \times Y + 191307,084}{Y} \times 100; ETR' = -\frac{191307,084}{Y^2}$$

3. Seznatý poplatník vyživující dvě děti

- $Y_r \in <32; 41,14>;$ ETR $\in <- 16,88; - 10,69>;$

$$f : ETR = \frac{0,11 \times Y - 26808}{Y} \times 100; ETR' = +\frac{26808}{Y^2}$$

- $Y_r \in (41,14; 85,38>;$ ETR $\in (- 10,69; 11>;$

$$f : ETR = \frac{0,311 \times Y - 51648}{Y} \times 100; ETR' = +\frac{51648}{Y^2}$$

- $Y_r \in (85,38; 85,53>;$ ETR = 11; $f : ETR = 0,11 \times 100;$ ETR' = 0

- $Y_r \in (85,53; 401,63>;$ ETR $\in (11; 26,82>;$

$$f : ETR = \frac{0,311 \times Y - 51648}{Y} \times 100; ETR' = +\frac{51648}{Y^2}$$

- $Y_r \in (401,63; 602,44>;$ ETR $\in (26,82; 24,83>;$

$$f : ETR = \frac{0,2085 \times Y + 72026,04}{Y} \times 100; ETR' = -\frac{72026,04}{Y^2}$$

- $Y_r \in (602,44; 653>;$ ETR $\in (24,83; 24,07>;$

$$f : ETR = \frac{0,15 \times Y + 177903,084}{Y} \times 100; ETR' = -\frac{177903,084}{Y^2}$$

D Rovnice a směrnice funkcí ETR – Lotyšská republika

Y – hrubý roční příjem [LVL]

Y_r – relativní příjem, [% průměrného hrubého ročního příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ETR' – derivace funkce v bodě (směrnice funkce ETR)

1. Bezdětný poplatník

- $Y_r \in <38; 350>$; $ETR \in <27,63; 32,4>$;

$$f : ETR = \frac{0,3325 \times Y - 135}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{135}{Y^2}$$

2. Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

- $Y_r \in <38; 250>$; $ETR \in <18,89; 31,07>$;

$$f : ETR = \frac{0,3325 \times Y - 345}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{345}{Y^2}$$

3. Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

- $Y_r \in <38; 39,46>$; $ETR = 11$; $f : ETR = 0,11 \times 100$; $ETR' = 0$

- $Y_r \in (39,46, 250>$; $ETR \in (11; 27,4>$;

$$f : ETR = \frac{0,3325 \times Y - 555}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{555}{Y^2}$$

E Rovnice a směrnice funkcí ETR – Polská republika

Y – hrubý roční příjem [PLN]

Y_r – relativní příjem, [% průměrného hrubého ročního příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ETR' – derivace funkce v bodě (směrnice funkce ETR)

1. Bezdětný poplatník

- $Y_r \in <47; 258,71>$; ETR $\in <25,97; 29,54>$;

$$f : ETR = \frac{0,30320825 \times Y - 796,32}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{796,32}{Y^2}$$

- $Y_r \in (258,71; 271,86>$; ETR $\in (29,54; 30,15>$;

$$f : ETR = \frac{0,42401425 \times Y - 12957,14}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{12957,14}{Y^2}$$

- $Y_r \in (271,86; 322>$; ETR $\in (30,15; 30,89>$;

$$f : ETR = \frac{0,34885375 \times Y - 5006,66231}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{5006,66231}{Y^2}$$

2. Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

- $Y_r \in <47; 55,45>$; ETR = 21,48; $f : ETR = 0,2148 \times 100$; ETR' = 0

- $Y_r \in (55,45; 258,71>$; ETR $\in (21,48; 28,43>$;

$$f : ETR = \frac{0,30320825 \times Y - 1908,36}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{1908,36}{Y^2}$$

- $Y_r \in (258,71; 271,86>$; ETR $\in (28,43; 29,10>$;

$$f : ETR = \frac{0,42401425 \times Y - 14069,18}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{14069,18}{Y^2}$$

- $Y_r \in (271,84; 322>$; ETR $\in (29,10; 30>$;

$$f : ETR = \frac{0,34885375 \times Y - 6118,70231}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{6118,70231}{Y^2}$$

3. Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

- $Y_r \in <47; 87,76>$; ETR = 21,48; $f : ETR = 0,2148 \times 100$; ETR' = 0

- $Y_r \in (87,76; 258,71>$; ETR $\in (21,48; 27,32>$;

$$f : ETR = \frac{0,30320825 \times Y - 3020,4}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{3020,4}{Y^2}$$

- $Y_r \in (258,71; 271,86>$; ETR $\in (27,32; 28,05>$;

$$f : ETR = \frac{0,42401425 \times Y - 15181,22}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{15181,22}{Y^2}$$

- $Y_r \in (271,86; 322>); ETR \in (28,05; 29,11>);$

$$f : ETR = \frac{0,34885375 \times Y - 7230,74231}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{7230,74231}{Y^2}$$

F Rovnice a směrnice funkcí ETR – Rakouská republika

Y – hrubý roční příjem [EUR]

Y_r – relativní příjem, [% průměrného hrubého ročního příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ETR' – derivace funkce v bodě (směrnice funkce ETR)

1. Bezdětný poplatník

- $Y_r \in <3; 12,89>$; ETR = 0; f : ETR = 0; ETR' = 0
- $Y_r \in (12,89; 20,67>$; ETR = 13,75; f : ETR = $0,1375 \times 100$; ETR' = 0
- $Y_r \in (20,67; 35,98>$; ETR $\in (13,75; 14,31>$;

$$f : ETR = \frac{1,054}{7} \times Y - 110 \times 100; ETR' = + \frac{110}{Y^2}$$

- $Y_r \in (35,98; 37,69>$; ETR $\in (14,31; 14,84>$;

$$f : ETR = \frac{1,10548}{7} \times Y - 147,2 \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (37,69; 39,86>$; ETR $\in (14,84; 14,89>$;

$$f : ETR = \frac{1,10548}{7} \times Y - 147,2 \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (39,86; 40,64>$; ETR $\in (14,89; 15,42>$;

$$f : ETR = \frac{2,9629}{7} \times Y - 4467,28 \times 100; ETR' = + \frac{4467,28}{Y^2}$$

- $Y_r \in (40,64; 44,34>$; ETR $\in (15,42; 18,34>$;

$$f : ETR = \frac{3,01}{7} \times Y - 4467,28 \times 100; ETR' = + \frac{4467,28}{Y^2}$$

- $Y_r \in (44,34; 49,89>$; ETR $\in (18,34; 21,76>$;

$$f : ETR = \frac{3,0576}{7} \times Y - 4467,28 \times 100; ETR' = + \frac{4467,28}{Y^2}$$

- $Y_r \in (49,89; 87,94>$; ETR $\in (21,76; 31,93>$;

$$f : ETR = \frac{\frac{3,1051}{7} \times Y - 4467,28}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{4467,28}{Y^2}$$

- $Y_r \in (87,94; 144,95>); ETR \in (31,93; 38,67>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{3,434464}{7} \times Y - 6158,742857}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{6158,742857}{Y^2}$$

- $Y_r \in (144,95; 198,27>); ETR \in (38,67; 38,46>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{2,652857}{7} \times Y + 455,11594}{Y} \times 100; ETR' = - \frac{455,11594}{Y^2}$$

- $Y_r \in (198,27; 250>); ETR \in (38,46; 39,55>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{3,06}{7} \times Y - 4256,2272}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{4256,2272}{Y^2}$$

2. Sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

- $Y_r \in (<3; 12,89>); ETR = 0; f : ETR = 0; ETR' = 0$
- $Y_r \in (12,89; 20,67>); ETR = 13,75; f : ETR = 0,1375 \times 100; ETR' = 0$
- $Y_r \in (20,67; 35,98>); ETR \in (13,75; 14,31>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{1,054}{7} \times Y - 110}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{110}{Y^2}$$

- $Y_r \in (35,98; 38,43>); ETR \in (14,31; 14,86>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{1,10548}{7} \times Y - 147,2}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (38,43; 40,6>); ETR \in (14,86; 14,91>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{1,10548}{7} \times Y - 147,2}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (40,6; 40,64>); ETR \in (14,91; 14,94>);$

$$f : ETR = \frac{\frac{2,9629}{7} \times Y - 4547,58}{Y} \times 100; ETR' = + \frac{4547,58}{Y^2}$$

- $Y_r \in (40,64; 41,08>); ETR \in (14,94; 15,91>);$

$$f : ETR = \frac{1,17488}{7} \times Y - 147,2 \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (41,08; 44,34>); ETR \in (15,91; 17,9>);$

$$f : ETR = \frac{3,01}{7} \times Y - 4547,58 \times 100; ETR' = + \frac{4547,58}{Y^2}$$

- $Y_r \in (44,34; 49,89>); ETR \in (17,9; 21,37>);$

$$f : ETR = \frac{3,0576}{7} \times Y - 4547,58 \times 100; ETR' = + \frac{4547,58}{Y^2}$$

- $Y_r \in (49,89; 88,71>); ETR \in (21,37; 31,81>);$

$$f : ETR = \frac{3,1051}{7} \times Y - 4547,58 \times 100; ETR' = + \frac{4547,58}{Y^2}$$

- $Y_r \in (88,71; 144,95>); ETR \in (31,81; 38,51>);$

$$f : ETR = \frac{3,434464}{7} \times Y - 6253,81429 \times 100; ETR' = + \frac{6253,81429}{Y^2}$$

- $Y_r \in (144,95; 198,89>); ETR \in (38,51; 38,34>);$

$$f : ETR = \frac{2,652857}{7} \times Y + 360,04451 \times 100; ETR' = - \frac{360,04451}{Y^2}$$

- $Y_r \in (198,89; 250>); ETR \in (38,34; 39,44>);$

$$f : ETR = \frac{3,06}{7} \times Y - 4366,2272 \times 100; ETR' = + \frac{4366,2272}{Y^2}$$

3. Sezdaný poplatník vyživující dvě děti

- $Y_r \in <3; 12,89>; ETR = 0; f : (ETR) = 0; ETR' = 0$
- $Y_r \in (12,89; 20,67>; ETR = 13,75; f : (ETR) = 0,1375 \times 100; ETR' = 0$
- $Y_r \in (20,67; 35,98>; ETR \in (13,75; 14,31>;$

$$f : ETR = \frac{1,054}{7} \times Y - 110 \times 100; ETR' = + \frac{110}{Y^2}$$

- $Y_r \in (35,98; 39,17>; ETR \in (14,31; 14,87>;$

$$f : ETR = \frac{1,10548}{7} \times Y - 147,2 \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (39,17; 40,64>); ETR \in (14,87; 14,91>);$

$$f : ETR = \frac{1,10548}{7} \times Y - 147,2 \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (40,64; 41,83>); ETR \in (14,91; 15,92>);$

$$f : ETR = \frac{1,17488}{7} \times Y - 147,2 \times 100; ETR' = + \frac{147,2}{Y^2}$$

- $Y_r \in (41,83; 44,34>); ETR \in (15,92; 17,45>);$

$$f : ETR = \frac{3,01}{7} \times Y - 4627,88 \times 100; ETR' = + \frac{4627,88}{Y^2}$$

- $Y_r \in (44,34; 49,89>); ETR \in (17,45; 20,98>);$

$$f : ETR = \frac{3,0576}{7} \times Y - 4627,88 \times 100; ETR' = + \frac{4627,88}{Y^2}$$

- $Y_r \in (49,89; 89,48>); ETR \in (20,98; 31,7>);$

$$f : ETR = \frac{3,1051}{7} \times Y - 4627,88 \times 100; ETR' = + \frac{4627,88}{Y^2}$$

- $Y_r \in (89,48; 144,95>); ETR \in (31,7; 38,35>);$

$$f : ETR = \frac{3,434464}{7} \times Y - 6348,885714 \times 100; ETR' = + \frac{6348,885714}{Y^2}$$

- $Y_r \in (144,95; 199,52>); ETR \in (38,35; 38,22>);$

$$f : ETR = \frac{2,652857}{7} \times Y + 264,9730857 \times 100; ETR' = - \frac{264,9730857}{Y^2}$$

- $Y_r \in (199,52; 250>); ETR \in (38,22; 39,33>);$

$$f : ETR = \frac{3,06}{7} \times Y - 4476,2272 \times 100; ETR' = + \frac{4476,2272}{Y^2}$$

G Progresivita průměrné sazby v jednotlivých zemích

PATR – progresivita průměrné sazby včetně sociálního a zdravotního pojištění

PATR₁ – progresivita průměrné sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění (jen daň)

PATR₂ – progresivita průměrné sazby – očištěná efektivní daňová sazba bez zahrnutí ostatních prvků systému

PATR₃ – progresivita průměrné sazby sociálního a zdravotního pojištění

Y_r – relativní příjem [% průměrného hrubého ročního příjmu]

1. Bulharská republika

Příjmové decily	P _{ATR} (×10 ⁻⁷)	P _{ATR1} (×10 ⁻⁷)	P _{ATR2} (×10 ⁻⁷)	P _{ATR3} (×10 ⁻⁷)
Y _r ∈ <39; 66,9>	0	0	0	0
Y _r ∈ (66,9; 94,8>	0	0	0	0
Y _r ∈ (94,8; 122,7>	0	0	0	0
Y _r ∈ (122,7; 150,6>	0	0	0	0
Y _r ∈ (150,6; 178,5>	0	0	0	0
Y _r ∈ (178,5; 206,4>	0	0	0	0
Y _r ∈ (206,4; 234,3>	0	0	0	0
Y _r ∈ (234,3; 262,2>	0	0	0	0
Y _r ∈ (262,2; 290,1>	-36,33	3,99	0	-40,32
Y _r ∈ (290,1; 318>	-3753	3,99	0	-41,92
Y _r ∈ <39; 318>	-7,39	0,80	0	-8,22

2. Česká republika

PATR₄ – progresivita průměrné sazby vypočtená ze „superhrubé mzdy“ se zanedbáním ostatních prvků systému

Příjmové decily	PATR($\times 10^{-8}$)			PATR1($\times 10^{-8}$)			PATR4 ($\times 10^{-8}$)	PATR2 ($\times 10^{-8}$)	PATR3 ($\times 10^{-8}$)
	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti			
Yr \in <32; 94,1>	60,62	109,25	159,25	60,62	109,94	159,25	0	0	0
Yr \in (94,1; 156,2>	18,76	28,84	38,91	18,76	28,84	38,91	0	0	0
Yr \in (156,2; 218,3>	8,04	12,44	16,78	8,04	12,44	16,78	0	0	0
Yr \in (218,3; 280,4>	4,50	6,91	9,38	4,50	6,91	9,38	0	0	0
Yr \in (280,4; 342,5>	2,84	4,40	5,95	2,84	4,40	5,95	0	0	0
Yr \in (342,5; 404,6>	1,61	2,68	3,75	1,88	2,95	3,97	-0,16	0	-0,29
Yr \in (404,6; 466,7>	-5,79	-5,04	-4,23	-1,23	-0,43	0,38	-2,69	0	-4,61
Yr \in (466,7; 528,8>	-4,45	-3,81	-3,27	-0,91	-0,32	0,32	-2,04	0	-3,48
Yr \in (528,8; 590,9>	-3,48	-3,06	-2,52	-0,70	-0,29	0,21	-1,60	0	-2,79
Yr \in (590,9; 653>	-5,31	-4,88	-4,50	-1,12	-0,75	-0,38	-1,88	0	-4,13
Yr \in <32; 653>	7,73	14,84	21,95	9,27	16,37	23,48	-0,83	0	-1,53

3. Lotyšská republika

Příjmové decily	$P_{ATR} (\times 10^{-6})$			$P_{ATR1} (\times 10^{-6})$			$P_{ATR2} (\times 10^{-6})$	$P_{ATR3} (\times 10^{-6})$
	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti		
$Y_r \in <38; 52,9>$	15	38,36	55,37	15	38,36	55,37	0	0
$Y_r \in (52,9; 80,4>$	7,09	18,13	29,18	7,09	18,13	29,18	0	0
$Y_r \in (80,4; 101,6>$	4,18	10,60	17,01	4,18	10,60	17,01	0	0
$Y_r \in (101,6; 122,8>$	2,69	6,94	11,12	2,69	6,94	11,12	0	0
$Y_r \in (122,8; 144>$	1,94	4,85	7,84	1,94	4,85	7,84	0	0
$Y_r \in (144; 165,2>$	1,42	3,66	5,90	1,42	3,66	5,90	0	0
$Y_r \in (165,2; 186,4>$	1,04	2,76	4,48	1,04	2,76	4,48	0	0
$Y_r \in (186,4; 207,6>$	0,90	2,24	3,58	0,90	2,24	3,58	0	0
$Y_r \in (207,6; 228,8>$	0,75	1,79	2,91	0,75	1,79	2,91	0	0
$Y_r \in (228,8; 250>$	0,60	1,57	2,46	0,60	1,57	2,46	0	0
$Y_r \in <38; 250>$	3,56	9,09	13,98	3,56	9,09	13,98	0	0

4. Polská republika

Příjmové decily	P _{ATR} (×10 ⁻⁷)			P _{ATR1} (×10 ⁻⁷)			P _{ATR2} (×10 ⁻⁷)	P _{ATR3} (×10 ⁻⁷)
	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti		
Y _r ∈ <47; 74,5>	15,05	21,12	0	15,05	21,12	0	0	0
Y _r ∈ (74,5; 102>	6,82	16,54	11,50	6,82	16,54	11,50	0	0
Y _r ∈ (102; 129,5>	4,02	9,53	15,14	4,02	9,53	15,14	0	0
Y _r ∈ (129,5; 157>	2,62	6,26	9,81	2,62	6,26	9,81	0	0
Y _r ∈ (157; 184,5>	1,78	4,30	6,82	1,78	4,30	6,82	0	0
Y _r ∈ (184,5; 212>	1,40	3,27	5,14	1,40	3,27	5,14	0	0
Y _r ∈ (212; 239,5>	1,03	2,43	3,93	1,03	2,43	3,93	10,75	0
Y _r ∈ (239,5; 267>	4,30	5,51	6,64	4,30	5,51	6,64	12,34	0
Y _r ∈ (267; 294,5>	5,51	6,45	7,38	12,90	13,38	14,77	10,09	-7,38
Y _r ∈ (294,5; 322>	3,46	4,21	4,95	11,03	11,76	12,52	8,32	-7,57
Y _r ∈ <47; 322>	4,60	7,96	7,13	6,09	9,46	8,63	4,15	-1,50

5. Rakouská republika

Příjmové decily	$P_{ATR}(\times 10^{-6})$			$P_{ATRI}(\times 10^{-6})$			$P_{ATR2}(\times 10^{-6})$	$P_{ATR3}(\times 10^{-6})$
	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti	Bezdětný poplatník	Poplatník vyživující 1 dítě	Poplatník vyživující 2 děti		
$Y_r \in <3; 27,7>$	13,96	13,96	13,96	-0,96	-0,96	-0,96	0	14,92
$Y_r \in (27,7; 52,4>$	9,32	8,95	8,57	6,35	5,61	5,61	13,24	2,97
$Y_r \in (52,4; 77,1>$	6,62	6,74	6,87	6,62	6,74	6,87	6,37	0
$Y_r \in (77,1; 101,8>$	4,05	4,07	4,09	4,05	4,07	4,09	4,35	0
$Y_r \in (101,8; 126,5>$	2,86	2,91	2,95	2,86	2,91	2,95	2,65	0
$Y_r \in (126,5; 151,2>$	1,48	1,50	1,54	2,21	2,24	2,27	1,78	-0,74
$Y_r \in (151,2; 175,9>$	-0,12	-0,08	-0,06	2,31	2,33	2,35	1,44	-2,41
$Y_r \in (175,9; 200,6>$	-0,01	-0,01	-0,02	1,80	1,80	1,79	1,65	-1,81
$Y_r \in (200,6; 225,3>$	0,56	0,57	0,59	1,98	1,99	2,01	1,30	-1,41
$Y_r \in (225,3; 250>$	0,46	0,47	0,48	1,60	1,61	1,62	1,03	-1,14
$Y_r \in <3; 250>$	3,92	3,91	3,90	2,88	2,87	2,86	3,38	1,04

H Mezinárodní srovnání progresivity efektivního zdanění – bezdětný poplatník

Y_r – relativní příjem [% průměrného příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ΔETR – změna v efektivní daňové sazbě v rámci daného intervalu [p.b.]

P_{ATR} – progresivita průměrné sazby

1. Bulharská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (21,61; 17,76>$; $\Delta ETR = -3,85$; $P_{ATR} = -1,4 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (17,76; 14,43>$; $\Delta ETR = -3,33$; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <21,61; 14,43>$; $\Delta ETR = -7,18$; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <21,61; 14,43>$; $\Delta ETR = -7,18$; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$

2. Česká republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <13,51; 18,76>$; $\Delta ETR = 5,25$; $P_{ATR} = 26,25 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (18,76; 24,88>$; $\Delta ETR = 6,12$; $P_{ATR} = 9,27 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (24,88; 29,03>$; $\Delta ETR = 4,15$; $P_{ATR} = 1,55 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (29,03; 24,73>$; $\Delta ETR = -4,3$; $P_{ATR} = -1,4 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <32; 700>$; $ETR \in <11; 24,73>$; $\Delta ETR = 13,73$; $P_{ATR} = 2,06 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <11; 24,73>$; $\Delta ETR = 13,73$; $P_{ATR} = 2,07 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <11; 24,73>$; $\Delta ETR = 13,73$; $P_{ATR} = 2,08 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <13,51; 24,73>$; $\Delta ETR = 11,22$; $P_{ATR} = 1,72 \times 10^{-4}$

3. Lotyšská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <28,71; 30,06>$; $\Delta ETR = 1,35$; $P_{ATR} = 6,75 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in <30,06; 31,64>$; $\Delta ETR = 1,58$; $P_{ATR} = 2,39 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in <31,64; 32,72>$; $\Delta ETR = 1,08$; $P_{ATR} = 0,4 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (32,72; 32,94>$; $\Delta ETR = 0,22$; $P_{ATR} = 0,07 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <27,63; 32,94>$; $\Delta ETR = 5,31$; $P_{ATR} = 0,8 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <27,77; 32,94>$; $\Delta ETR = 5,17$; $P_{ATR} = 0,78 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <28,71; 32,94>$; $\Delta ETR = 4,23$; $P_{ATR} = 0,65 \times 10^{-4}$

4. Polská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <25,97; 27,27>$; $\Delta ETR = 1,3$; $P_{ATR} = 6,5 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (27,27; 28,78>$; $\Delta ETR = 1,51$; $P_{ATR} = 2,29 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (28,78; 31,67>$; $\Delta ETR = 2,89$; $P_{ATR} = 1,08 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (31,67; 33,05>$; $\Delta ETR = 1,38$; $P_{ATR} = 0,46 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <25,97; 33,05>$; $\Delta ETR = 7,08$; $P_{ATR} = 1,08 \times 10^{-4}$

5. Rakouská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <20,42; 28,04>$; $\Delta ETR = 7,62$; $P_{ATR} = 38,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (28,04; 37,73>$; $\Delta ETR = 9,69$; $P_{ATR} = 14,68 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (37,73; 41,11>$; $\Delta ETR = 3,38$; $P_{ATR} = 1,27 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (41,11; 42,23>$; $\Delta ETR = 1,13$; $P_{ATR} = 0,37 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <32; 700>$; $ETR \in <14,22; 42,23>$; $\Delta ETR = 28,01$; $P_{ATR} = 4,19 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <14,84; 42,23>$; $\Delta ETR = 23,39$; $P_{ATR} = 4,14 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <14,87; 42,23>$; $\Delta ETR = 27,36$; $P_{ATR} = 4,14 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <20,42; 42,23>$; $\Delta ETR = 21,81$; $P_{ATR} = 3,34 \times 10^{-4}$

I Mezinárodní srovnání progresivity efektivního zdanění – sezdaný poplatník vyživující jedno dítě

Y_r – relativní příjem [% průměrného příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

Δ ETR – změna v efektivní daňové sazbě v rámci daného intervalu [p.b.]

P_{ATR} – progresivita průměrné sazby

1. Bulharská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; ETR $\in <21,61; 21,61>$; Δ ETR = 0; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (67; 133>$; ETR $\in (21,61; 21,61>$; Δ ETR = 0; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (133; 400>$; ETR $\in (21,61; 17,76>$; Δ ETR = -3,85; $P_{ATR} = -1,4 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; ETR $\in (17,76; 14,43>$; Δ ETR = -3,33; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; ETR $\in <21,61; 14,43>$; Δ ETR = -7,18; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; ETR $\in <21,61; 14,43>$; Δ ETR = -7,18; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$

2. Česká republika

- $Y_r \in <47; 67>$; ETR $\in <4,01; 12,1>$; Δ ETR = 8,09; $P_{ATR} = 40,45 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; ETR $\in (12,1; 21,53>$; Δ ETR = 9,43; $P_{ATR} = 14,29 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; ETR $\in (21,53; 27,97>$; Δ ETR = 6,44; $P_{ATR} = 2,39 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; ETR $\in (27,97; 24,1>$; Δ ETR = -3,87; $P_{ATR} = -1,27 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <32; 700>$; ETR $\in <-2,94; 24,1>$; Δ ETR = 27,04; $P_{ATR} = 4,05 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; ETR $\in <-0,74; 24,1>$; Δ ETR = 24,84; $P_{ATR} = 3,75 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; ETR $\in <-0,44; 24,1>$; Δ ETR = 24,54; $P_{ATR} = 3,71 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; ETR $\in <4,01; 24,1>$; Δ ETR = 20,09; $P_{ATR} = 3,08 \times 10^{-4}$

3. Lotyšská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; ETR $\in <21,64; 25,1>$; Δ ETR = 3,46; $P_{ATR} = 17,3 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; ETR $\in (25,1; 29,15>$; Δ ETR = 4,05; $P_{ATR} = 6,14 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; ETR $\in (29,15; 31,89>$; Δ ETR = 2,74; $P_{ATR} = 1,03 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; ETR $\in (31,89; 32,47>$; Δ ETR = 0,58; $P_{ATR} = 0,19 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; ETR $\in <18,89; 32,47>$; Δ ETR = 13,52; $P_{ATR} = 2,05 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; ETR $\in <19,26; 32,47>$; Δ ETR = 13,21; $P_{ATR} = 2 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; ETR $\in <21,64; 32,47>$; Δ ETR = 10,83; $P_{ATR} = 1,66 \times 10^{-4}$

4. Polská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; ETR $\in <21,48; 23>$; Δ ETR = 1,52; $P_{ATR} = 7,6 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; ETR $\in (23; 26,63>$; Δ ETR = 3,63; $P_{ATR} = 5,5 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; ETR $\in (26,63; 30,95>$; Δ ETR = 4,32; $P_{ATR} = 1,62 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; ETR $\in (30,95; 32,64>$; Δ ETR = 1,69; $P_{ATR} = 0,56 \times 10^{-4}$

- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <21,48; 32,64>$; $\Delta ETR = 11,16$; $P_{ATR} = 1,71 \times 10^{-4}$

5. Rakouská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <20; 27,75>$; $\Delta ETR = 7,75$; $P_{ATR} = 38,75 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (27,75; 37,56>$; $\Delta ETR = 9,81$; $P_{ATR} = 14,86 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (37,56; 41,04>$; $\Delta ETR = 3,48$; $P_{ATR} = 1,3 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (41,04; 42,19>$; $\Delta ETR = 1,15$; $P_{ATR} = 0,38 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <32; 700>$; $ETR \in <14,22; 42,19>$; $\Delta ETR = 27,97$; $P_{ATR} = 4,19 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <14,84; 42,19>$; $\Delta ETR = 27,35$; $P_{ATR} = 4,13 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <14,87; 42,19>$; $\Delta ETR = 27,32$; $P_{ATR} = 4,13 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <20; 42,19>$; $\Delta ETR = 22,19$; $P_{ATR} = 3,4 \times 10^{-4}$

J Mezinárodní srovnání progresivity efektivního zdanění – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

Y_r – relativní příjem [% průměrného příjmu]

ETR – efektivní daňová sazba [%]

ΔETR – změna v efektivní daňové sazbě v rámci daného intervalu [p.b.]

P_{ATR} – progresivita průměrné sazby

1. Bulharská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (21,61; 21,61>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (21,61; 17,76>$; $\Delta ETR = -3,85$; $P_{ATR} = -1,4 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (17,76; 14,43>$; $\Delta ETR = -3,33$; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <21,61; 14,43>$; $\Delta ETR = -7,18$; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <21,61; 14,43>$; $\Delta ETR = -7,18$; $P_{ATR} = -1,1 \times 10^{-4}$

2. Česká republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <-5,48; 5,44>$; $\Delta ETR = 10,92$; $P_{ATR} = 54,6 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (5,44; 18,17>$; $\Delta ETR = 12,73$; $P_{ATR} = 19,29 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (18,17; 26,8>$; $\Delta ETR = 8,63$; $P_{ATR} = 2,23 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (26,8; 23,46>$; $\Delta ETR = -3,34$; $P_{ATR} = -1,11 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <32; 700>$; $ETR \in <-16,88; 23,46>$; $\Delta ETR = 40,34$; $P_{ATR} = 6,04 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <-12,48; 23,46>$; $\Delta ETR = 35,94$; $P_{ATR} = 5,43 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <-11,88; 23,46>$; $\Delta ETR = 35,34$; $P_{ATR} = 5,35 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <-5,48; 23,46>$; $\Delta ETR = 28,94$; $P_{ATR} = 0,88 \times 10^{-4}$

3. Lotyšská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <14,57; 20,15>$; $\Delta ETR = 5,58$; $P_{ATR} = 27,9 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (20,15; 26,65>$; $\Delta ETR = 6,5$; $P_{ATR} = 9,85 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (26,65; 31,05>$; $\Delta ETR = 4,4$; $P_{ATR} = 1,65 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (31,05; 32>$; $\Delta ETR = 0,95$; $P_{ATR} = 0,32 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <11; 32>$; $\Delta ETR = 21$; $P_{ATR} = 3,17 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <11; 32>$; $\Delta ETR = 21$; $P_{ATR} = 3,18 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <14,57; 32>$; $\Delta ETR = 17,43$; $P_{ATR} = 2,67 \times 10^{-4}$

4. Polská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <21,48; 21,48>$; $\Delta ETR = 0$; $P_{ATR} = 0$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (21,48; 24,48>$; $\Delta ETR = 4,55$; $P_{ATR} = 4,55 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (24,48; 30,24>$; $\Delta ETR = 2,16$; $P_{ATR} = 2,16 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (30,24; 32,23>$; $\Delta ETR = 1,99$; $P_{ATR} = 0,66 \times 10^{-4}$

- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <21,48; 32,23>$; $\Delta ETR = 10,75$; $P_{ATR} = 1,65 \times 10^{-4}$

5. Rakouská republika

- $Y_r \in <47; 67>$; $ETR \in <19,58; 27,45>$; $\Delta ETR = 7,87$; $P_{ATR} = 39,35 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (67; 133>$; $ETR \in (27,45; 37,38>$; $\Delta ETR = 9,93$; $P_{ATR} = 15,05 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (133; 400>$; $ETR \in (37,38; 40,98>$; $\Delta ETR = 3,6$; $P_{ATR} = 1,35 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in (400; 700>$; $ETR \in (40,98; 42,15>$; $\Delta ETR = 1,17$; $P_{ATR} = 0,39 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <32; 700>$; $ETR \in <14,22; 42,15>$; $\Delta ETR = 27,93$; $P_{ATR} = 4,18 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <38; 700>$; $ETR \in <14,84; 42,15>$; $\Delta ETR = 27,31$; $P_{ATR} = 4,13 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <39; 700>$; $ETR \in <14,87; 42,15>$; $\Delta ETR = 27,28$; $P_{ATR} = 4,13 \times 10^{-4}$
- $Y_r \in <47; 700>$; $ETR \in <19,58; 42,15>$; $\Delta ETR = 22,57$; $P_{ATR} = 3,46 \times 10^{-4}$

K Progresivita ETR v České republice a Rakouské republice – sezdaný poplatník vyživující dvě děti

