

PROGRESIVITA DANĚ Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ

TOBACCO TAX PROGRESSION

Petr David

Anotace:

Tento příspěvek se zabývá progresivitou daně z tabákových výrobků v České republice v letech 2000 až 2003, tedy mírou zdanění jednotlivých skupin domácností rozdělených dle výše jejich příjmů. V souvislosti s progresivitou, regresivitou nebo proporcionalitou uvedené daně je také třeba zkoumat čistý příjem a spotřebu tabáku domácností v závislosti právě na uvedeném čistém příjmu, což jsou k tomuto účelu nejvhodnější dostupné charakteristiky.

Klíčová slova:

Daň z tabákových výrobků, progresivita, index koncentrace, důchod, spotřeba

Abstract:

The article deals with tobacco tax progressivity in Czech Republic from the year 2000 to 2003, which means households taxation analyse divided by its incomes. In tax progressivity, regressivity or proportionality context is also necessary to examine households and its member incomes and tobacco consumption, which are most convenient available readings.

Key words:

Tobacco tax, progression, concentration index, income, consumption

ÚVOD

Daňová teorie považuje za subjekty efektivní incidence jednotlivce, tedy fyzické osoby. Odpověď na incidenční otázku vyžaduje třídění těchto poplatníků podle relevantních kritérií (ekonomických, či jiných), tedy vybrání určitého znaku, k jehož různým hodnotám (kvantitativním nebo kvalitativním) lze přiřadit různé hodnoty absolutního nebo relativního daňového zatížení.

Historicky první ekonomické studie zabývající se daňovou incidencí rozdělují poplatníky do společenských tříd a uvažují, jak a které daně na tyto třídy dopadají. Fyziokraté rozlišují třídu produktivní (pracovníci v zemědělství), třídu vlastníků půdy a třídu sterilní (řemeslníci, duchovní). Angličtí klasičtí političtí ekonomové rozlišují třídy podle druhu získávaného důchodu, jímž jsou renty, zisky a mzdy. Dnes lze tento přístup nazvat funkční incidencí nebo distribucí (dopad na práci a kapitál).

Kromě funkční distribuce lze sledovat distribuci podle výše důchodu či spotřeby, podle typu domácností (např. počet členů nebo dětí), podle územního hlediska, podle generační příslušnosti nebo etnické příslušnosti, apod. Funkční incidence slouží především jako určitý mezistupeň při sledování toku daně z místa statutárního dopadu na místo dopadu konečného.

Problém zjišťování dopadu daní podle výše důchodu nebo spotřeby odráží požadavek na vertikální spravedlnost daní, který říká, že jedinci s vyšší platební schopností mají platit i vyšší daň. Měření velikosti placených daní u jedinců s různými důchody či různou spotřebou může potom odpovídat na otázku, zda jsou uvažované daně v souladu s názorem veřejnosti, politiků, atd. na daňovou a distribuční spravedlnost. (1)

Některé incidenční studie daní ze spotřeby vztahují výši daně k celkové spotřebě poplatníků. Výsledky měření jsou pak závislé na vybrané bázi (důchod, spotřeba). Pro incidenci daní ze spotřeby a měření jejich progresivity lze použít dva přístupy. Vycházejí z poznatků teorie přesunu a dopadu v podmínkách jednak dílčí rovnováhy, jednak teorie celkové rovnováhy.

První způsob je založen na stanovení incidenčních předpokladů, druhý způsob se vyznačuje aplikací matematických modelů s provázanými funkčními vztahy. Práce využívající incidenčních předpokladů alokují daňové břemeno jednotlivým domácnostem, resp. jednotlivým příjmovým skupinám domácností. Vychází se přitom ze statistických údajů o důchodech, spotřebě a placených daní jednotlivých domácností.

Průměrné daňové břemeno jednotlivých příjmových skupin domácností je podílem hrubého důchodu, který má odpovídat jejich podílu na hrubém domácím produktu. Zahrnuje tedy i důchod dani nepodléhající, nebo zdaňovaný u zdroje. V některých pracích se zkoumaná daň vztahuje nikoliv k hrubému domácím produktu, ale k celkové spotřebě domácností. Pro účely kvantifikace daňového břemene s využívá poznatku o přesunech daní dopředu nebo dozadu s tím, že uvažovaná velikost přesunuté daně se určí podle tzv. incidenčních předpokladů.

Daně nesou poplatníci jako spotřebitelé, nebo jako vlastníci výrobních faktorů. Například nepřímé daně nesou lidé jednak podle spotřeby prostřednictvím zvýšení cen, jednak podle důchodu z práce (v případě, že je daň přesunuta dozadu na práci), nebo podle důchodu z kapitálu, když daň přesunuta není (plátcí spotřebních daní jsou výrobci).

CÍL A METODY

Identifikace daňové incidence bude určena v letech 2000 až 2003 pomocí metody kvantifikace daňové incidence založené na porovnání indexů koncentrace důchodů a daní, přičemž indexy koncentrace jsou odvozeny ze známé Lorenzovy křivky koncentrace důchodů.

Dopad změn daňových sazeb na přerozdělování disponibilních reálných důchodů domácností v ekonomice jako celku se nejčastěji měří pomocí Lorenzovy křivky, která zároveň slouží k měření globální progresivity daní. Lorenzova křivka se konstruuje jako poměr počtu domácností v procentech k celkovému důchodu v procentech, který tyto domácnosti získávají. Důležitým pravidlem je kumulativní způsob načítání příjmů domácností (tj. od domácností, které mají nejnižší příjmy, až po domácnosti s příjmy nejvyššími). (2)

Vlastní ukazatel daňové progresivity nebo regresivity je pak konstruován na základě tzv. Giniho koeficientu.

Pro různé příjmové skupiny domácností je míra zdanění rozdílná. Tato klasifikace nám pomáhá posoudit, zda je zdanění spravedlivé a jak se míra zdanění bude měnit od domácností s nízkými příjmy až po domácnosti s vysokými příjmy.

Rozlišujeme pak daně proporcionální, progresivní, regresivní. (2) Proporcionální daně jsou daně, kdy se míra zdanění s rostoucím důchodem poplatníka nemění. Poplatníci s různou výší příjmu platí stejné procento ze svého důchodu jako daň. Pak platí, že: $\text{daň} / \text{důchod} = \text{konstanta}$.

Progresivní daně jsou daně, kdy míra zdanění je tím vyšší, čím je důchod poplatníka vyšší. Tedy s růstem příjmu poplatník platí vyšší část svého důchodu jako daň. Pak platí, že: $\text{daň} / \text{důchod} = \text{rostoucí funkce důchodu}$.

Regresivní daně jsou daně, kdy míra zdanění je tím menší, čím je příjem poplatníka vyšší. Poplatník s vyšším důchodem platí menší % svého důchodu jako daň. Pak platí, že: $\text{daň} / \text{důchod} = \text{klesající funkce důchodu}$.

VÝSLEDKY A DISKUSE

V oblasti měření skutečného dopadu daňového břemene na poplatníky či domácnosti nemáme k dispozici dostatek vhodných údajů, které by současně zachycovaly spotřební, důchodové a daňové poměry jednotlivců, proto se zde setkáváme s mnoha teoretickými i praktickými obtížemi.

Zdrojem dat pro stanovení incidence spotřební daně v České republice pomocí Kakwaniho metody je Statistika rodinných účtů ČR, v níž jsou obsaženy údaje o příjmech a vydáních vybraných domácností. Domácnosti jsou vybírány záměrným kvótním výběrem podle výsledků mikrocensu. Od roku 1993 jsou základní položky vydání tříděny způsobem používaným v mezinárodních srovnáních, tj. podle účelu užití. Vydání jsou od roku 1999 uspořádána do decilů.

Výhodou této metody je skutečnost, že v případě jejího použití nemusíme kvantifikovat velikost přesunu daně na spotřebitele. Metoda spočívá v porovnání indexů koncentrace důchodů a daní, přičemž indexy koncentrace jsou odvozeny od Lorenzovy křivky koncentrace důchodů.

Křivka koncentrace důchodů je konstruována na základě čistých příjmů domácností. Čistý peněžní příjem je pro výběr domácností definován jako hrubý příjem domácnosti snížený o daň z příjmů a příspěvky na zdravotní a sociální pojištění. Do příjmů se nezapočítávají ani výpůjčky, přijaté úvěry a vybrané úspory. Z čistého příjmu domácnosti se vypočte průměr na člena.

Kakwaniho metoda zavádí index daňové progresivity, resp. regresivity odvozený od křivky daňové koncentrace, která měří rozložení daňového břemene mezi domácnosti. Na základě koncentračních křivek se vypočte index daňové koncentrace a index důchodové koncentrace jako jedna minus 2x plocha pod křivkou.

Obě křivky koncentrace, tj. křivku koncentrace důchodů i křivku koncentrace daní, lze zakreslit do jednoho grafu. Vzájemná poloha obou křivek vyjadřuje stupeň progresivity daní.

Plocha kvadrantu je rozdělena na 3 oblasti podle polohy obou křivek. Křivka koncentrace daní se může nacházet v oblasti kde se jedná o daň progresivní, neboť relativně více postihuje příjemce vyšších důchodů, nebo v oblasti, kde se jedná o daň regresivní či vysoce regresivní. Křivka daňové koncentrace také ukazuje, jaký podíl daně platí každá důchodová skupina.

Tab. č. 1: Kakwaniho klasifikace indexů progresivity

Výše indexu progresivity [%]	Hodnocení
méně než -30	velmi regresivní
-30 až -15	dosti regresivní
-15 až -5	mírně regresivní
-5 až +5	převážně proporcionální
+5 až +15	mírně progresivní
+15 až +30	dosti progresivní
+30 a více	velmi progresivní

Pramen: (3)

Pro výpočet indexu progresivity daní byly použity údaje za rok 2000, 2001, 2002 a 2003. Aby bylo možné stanovit výši tohoto indexu, musíme vyjít z koncentrace důchodů a z koncentrace spotřeby zdaněných výrobků. Křivka koncentrace důchodů je na rozdíl od Kakwaniho metody, kde byly použity hrubé příjmy domácností, stanovena na základě čistých příjmů domácností, protože statistika neposkytuje třídění domácností podle výše hrubých

důchodů. Použití čistých důchodů způsobí, že se křivka koncentrace důchodů posune blíže k linii rovné distribuce a výsledky se přesunou více do oblasti progresivity. Znamená to, že v případě použití hrubých důchodů místo čistých by se pravděpodobně indexy více posunuly z oblasti proporcionality do oblasti regresivity.

Odlišností od Kakwaniho metody je i použití přepočítacího koeficientu pro jednotlivé členy domácností. V ČR je přepočítací koeficient pro výpočty u každé osoby roven jedné což je dáno metodikou Českého statistického úřadu. Ale Kakwani použil pro jednotlivé členy domácnosti různé koeficienty (koeficient 1 pro prvního dospělého, 0,7 pro druhého dospělého a 0,5 pro dítě). Různé koeficienty vedou k různému uspořádání domácností a rodin podle velikosti příjmů a k různým průběhům křivek koncentrace.

U tabákových výrobků statistika neuvádí spotřebu v naturální jednotkách, protože nabídka je velmi rozmanitá. A proto je třeba se spokojit s údaji vyjádřenými v peněžních jednotkách.

Dalším problémem je rozdělení domácností do decilů, které je pouze u domácností zaměstnanců, kteří sice představují nejvýznamnější část domácností, ale toto podrobnější členění chybí u dalších skupin domácností, které jsou uváděny v kvintilech. Tyto údaje jsou však k výpočtu nevyhovující, protože jsou příliš hrubé.

Otázkou také zůstává, zda je vzorek domácností zahrnutých do mikrocensu dostatečně reprezentativní, aby odrážel skutečnou spotřebu domácností v ČR. Je možné, že ve statistikách jsou zastoupeny především domácnosti s průměrnými příjmy, zatímco zastoupení domácností s nejnižšími a nejvyššími příjmy je nižší než odpovídá jejich zastoupení v rámci celé společnosti.

ZÁVĚR

U daně z tabákových výrobků došlo vždy k několika překřížením Lorenzovy křivky a křivky daňové koncentrace. Z toho vyplývá, že daň v různých příjmových skupinách dopadá různě. Indexy jsou však natolik nízké, že podle slovního hodnocení tabulky jde ve všech případech s výjimkou roku 2003 o proporcionalitu. Tato proporcionalita je mimo jiné způsobena tím, že jsme museli použít údaje o spotřebě v peněžním vyjádření.

V případě, že budeme vycházet z grafického vyjádření, pak v roce 2000 dopadá daň spíše regresivně v prvních pěti příjmových intervalech, šestá skupina vykazuje progresivitu a od sedmé skupiny dopadá daň opět regresivně.

V roce 2001 došlo k čtyřnásobnému překřížení obou křivek. Progresivita vychází u čtvrté a šesté příjmové skupiny. Zbytek opět vykazuje spíše regresivitu.

V roce 2002 měření vykazalo regresivní dopad daně, a to ve všech příjmových intervalech.

Také v roce 2003 výsledky ukazují na regresivní dopad ve všech skupinách, avšak ve skupinách s nižšími příjmy je mnohem výraznější než v předcházejícím roce. V tomto roce můžeme konstatovat regresivitu i podle slovního hodnocení tabulky. Vychází zde mírná regresivita, která by se s velkou pravděpodobností přesunula do oblasti vyšší regresivity, pokud by bylo použito rozdělení domácností podle výše hrubého důchodu.

Tab. č. 2: Indexy progresivity spotřební daně z tabákových výrobků v %

Rok	Index koncentrace důchodů G	Index daňové koncentrace C	Index progresivity P	Slovní hodnocení dopadu daně
2000	41,03	38,56	-2,47	převážně proporcionální
2001	41,15	39,65	-1,50	převážně proporcionální
2002	41,38	37,28	-4,10	převážně proporcionální
2003	40,92	34,24	-6,68	mírně regresivní

Pramen: Vlastní výpočty

Dle výpočtů činí index progresivity pro rok 2000 -2,47%, pro rok 2001 -1,5%, pro rok 2002 -4,1% a pro rok 2003 -6,68%. Dá se tedy předpokládat, že má klesající tendenci a pro následující roky by mohl být ještě nižší.

Podle slovního hodnocení tabulky Kakwaniho klasifikace indexů progresivity, dopadala v letech 2000, 2001 a 2002 na důchody jednotlivých příjmových skupin téměř proporcionálně a v roce 2003 byl dopad mírně regresivní.

Vycházíme-li z grafického vyjádření, pak se křivka koncentrace daní v letech 2002 a 2003 nachází pouze v oblasti označené jako II. Tedy podle grafického hodnocení je daň regresivní.

Literatura

- 1.) KUBÁTOVÁ, K. Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby. *Finance a úvěr*, 1996, roč. 46, č. 6, s. 335–346.
- 2.) ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
- 3.) KUBÁTOVÁ, K. Incidence spotřebních daní v ČR. *Finance a úvěr*, 1997, roč. 47, č. 2, s. 77–87.
- 4.) ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2001* [online]. 2001, [cit. 01-06-05]. Dostupné z: <[http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2001/II-1-g\).html](http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2001/II-1-g).html)>.
- 5.) ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2003* [online]. 2003, [cit. 07-06-05]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2003/II.html>>.
- 6.) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Statistika rodinných účtů. Díl 1, Příjmy, vydání a spotřeba domácností za rok 2000, 2001, 2002, 2003. Praha 2004.

Kontaktní adresa:

Ing. Petr David
Ústav účetnictví a daní
PEF, MZLU v Brně
Tel.: 545 132 346
E-mail: david@node.mendelu.cz