

VYSOKÁ ŠKOLA
EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA VEŘEJNÝCH FINANCÍ



Lenka Malcová

Bakalářská práce, 2019

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní program: Finance a účetnictví

Studijní obor: Zdanění a daňová politika

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti v České republice
(bakalářská práce)

Autorka bakalářské práce: Lenka Malcová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Základ daně z příjmů ze závislé činnosti v České republice vypracovala samostatně a veškerou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne _____

Lenka Malcová

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Janě Tepperové, Ph.D. za podnětné připomínky, cenné rady a v neposlední řadě za vedení této práce a panu doc. Ing. Janu Zouharovi, Ph.D. za čas věnovaný konzultacím statistické části této práce.

Abstrakt

Cílem této práce bylo zjistit, zda existuje závislost mezi zavedením tzv. superhrubé mzdy – neboli dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – a úhrnnou částkou vybranou na dani z příjmů. Za účelem zjištění stanoveného cíle byla provedena regresní analýza panelových dat ve statistickém programu Gretl. Panelová data se týkala států Visegrádské čtyřky – tedy České republiky, Slovenska, Maďarska a Polska – v letech 2007 až 2016. Při sběru dat bylo čerpáno z databází OECD a EuroStatu. Proměnnými byly náhrady zaměstnanců, hrubý domácí produkt, celkový daňový výnos, výnos na dani z příjmů a efektivní daňová sazba. Dále byla v rámci regresní analýzy zavedena tzv. dummy proměnná, kterou bylo použito tzv. superhrubé mzdy jako dílčího základu daně pro stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v daném státě a roce. Z výstupu provedené analýzy vyplývá, že zavedení tzv. superhrubé mzdy má za následek snížení objemu finančních prostředků vybraných na dani z příjmů.

Klíčová slova

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti, dílčí základ daně, superhrubá mzda, regresní analýza, panelová data.

Abstract

The aim of this dissertation was to establish whether the introduction of a Super-Gross Salary – a partial tax base from dependent activity – influences the total amount of money raised from income tax. To test this hypothesis, regression analysis of panel data was conducted using a statistics package called Gretl. The panel data-set comprised data from the Visegrad Group countries – Czech Republic, Slovakia, Hungary and Poland – spanning 2007 to 2016. Data was sourced from the OECD and EuroStat databases. Variables were compensations of employees, gross domestic product, total tax revenue, income tax revenue and effective tax rate. Furthermore, a “dummy” variable was introduced for the regression analysis. The dummy variable stated whether or not the Super-Gross Salary had been used as a partial tax base to determine income tax of persons from dependent activity in a respective state and year. Regression analysis outcomes indicate that introduction of the Super-Gross Salary results in a decline in the total sum of revenues gained from income tax.

Key words

Tax base from incomes from dependent activity, partial tax base, super-gross salary, regression analysis, panel data-set

Obsah

Úvod.....	6
1 Daň z příjmů fyzických osob: charakteristika, základní pojmy.....	8
1.1 Závislá činnost a její základ daně (resp. dílčí základ daně).....	9
2 Reforma veřejných financí z roku 2007.....	11
2.1 Důvody zavedení reformy.....	11
2.2 Důsledky změn uskutečněných v rámci daňové reformy	13
2.2.1 Přehled změn.....	13
2.2.2 Důsledky	15
3 Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tzv. superhrubá mzda ...	18
3.1 Okolnosti zavedení tzv. superhrubé mzdy	18
3.2 Zavedení tzv. superhrubé mzdy, její konstrukce a význam	19
4 Data a metody	22
4.1 Použitá data.....	22
4.2 Proměnné	22
4.3 Metodologie	23
5 Výsledky	24
5.1 Popisná analýza.....	24
5.1.1 Náhrady zaměstnancům	24
5.1.2 Hrubý domácí produkt	27
5.1.3 Celkový daňový výnos.....	31
5.1.4 Výnos na dani z příjmů fyzických osob.....	35
5.1.5 Efektivní daňová sazba	38
5.2 Regresní analýza	41
Závěr	44
Literatura.....	46
Citované zdroje	46
Další použitá literatura.....	46

Úvod

Základ daně spolu s daňovou sazbou, metodou zdanění či výší odvodů na sociální a zdravotní pojištění významně ovlivňují výslednou daňovou povinnost. Po rozdělení Československa v roce 1993 došlo k zásadním změnám v daňovém systému. Tehdy nový daňový systém položil základy daňovému systému, který známe dnes.

K větším či menším změnám v oblasti daňového práva však následně docházelo takřka každý rok. Jednou z více zásadních změn zákona číslo 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jenž nabyl účinnosti k 1. lednu roku 2008 v rámci reformy veřejných financí, bylo zavedení tzv. superhrubé mzdy, jakožto nového základu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Nový základ daně, tzv. superhrubá mzda, rozšířil původní základ daně ve výši hrubé mzdy zaměstnance rovněž o částky pojistného na zdravotní a sociální pojištění hrazené za zaměstnance zaměstnavatelem. Tento koncept byl od samého počátku považován za kontroverzní, a ačkoli prakticky v okamžiku jeho zavedení byly započaty diskuse o jeho zrušení, ke dnešnímu dni tak stále učiněno nebylo.

Kromě České republiky zavedlo koncept zdanění prostřednictvím tzv. superhrubé mzdy v roce 2010 rovněž Maďarsko. Maďaři se však po několika letech vrátili zpět k základu daně v podobě hrubé mzdy a tzv. superhrubou mzdu využili pro stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti naposledy v roce 2013. Tím se tedy Česká republika stala opět jedinou zemí, která tento koncept používá.

Tato práce si klade za cíl zjistit, zda existuje závislost mezi zavedením tzv. superhrubé mzdy – neboli dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – a úhrnnou částkou vybranou na dani z příjmů.

Za účelem dosažení vytýčeného cíle bude provedena regresní analýza panelových dat ve statistickém programu Gretl. Analyzována budou data států Visegrádské čtyřky v letech 2007 až 2016.

Práce bude členěna do několika dílčích částí. První část bude pojednávat o dani z příjmů fyzických osob v současnosti. Daň bude charakterizována a rovněž budou vymezeny základní pojmy. V rámci této části bude užitá metoda popisná a metoda explanace.

Popisná metoda bude použita rovněž v druhé části práce, jejímž hlavním tématem bude uvedení širšího kontextu týkajícího se reformy veřejných financí, respektive její první části.

V návaznosti na druhou část se bude třetí část detailně věnovat tzv. superhrubé mzdě, a to jak okolnostem jejího zavedení, tak její konstrukci a významu. I v této části bude použita popisná metoda spolu s metodou explanace.

Čtvrtá část práce bude zaměřena na zdůvodnění a popis výběru konkrétních statistických dat a statistických metod.

V páté části pak bude detailně popsán vývoj dat uvedených ve čtvrté části. Dále bude provedena komparace vývoje sledovaných dat v rámci pozorovaných států. V druhé polovině páté části budou uvedeny výsledky regresní analýzy panelových dat a na základě těchto výsledků bude provedena syntéza a indukce.

Syntéza a indukce budou rovněž hlavními metodami použitými v závěru práce.

1 Daň z příjmů fyzických osob: charakteristika, základní pojmy

Daň z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“ či „DPFO“) bývá často považována za daň, která je známa nejširšímu spektru obyvatel, neboť se s ní v nějaké podobě setká naprostá většina občanů. Tato daň je upravována zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. (dále jen „zákon“ či „ZDP“) a je uvalena na příjem neboli důchod fyzických osob. Řadí se mezi daně přímé, což umožňuje přesně definovat ekonomický subjekt neboli poplatníka, který bude tuto daň platit.

Jejími poplatníky jsou fyzické osoby, které se dále člení na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňovým rezidentem je osoba, která má na území České republiky bydliště, nebo se zde obvykle zdržuje, jinými slovy je Česká republika místem obvyklého výskytu dotyčné osoby. Osoba zde tedy pobývá více než polovinu roku (183 a více dnů) v celkovém součtu za zdaňovací období. Taková osoba – daňový rezident – potom má v České republice absolutní daňovou povinnost, tj. platí v České republice daň ze svých celosvětových příjmů.

Daňovým nerezidentem je potom rozuměna osoba, která není daňovým rezidentem dle výše uvedených kritérií, ani to o ní nestanovuje mezinárodní smlouva. Z toho plyne, že daňový nerezident nemá v České republice bydliště, ani se zde obvykle nezdržuje, tuzemsko tedy není místem obvyklého výskytu dané osoby a dotyčná osoba zde v celkovém součtu za zdaňovací období pobývá méně než 183 dnů. Poplatník, který je daňovým nerezidentem, má v České republice částečnou daňovou povinnost neboli je daň uvalena pouze na příjem ze zdroje v České republice, z příjmů ze zahraničních zdrojů v ČR daň neplatí.

Dalším významným daňovým subjektem – kromě poplatníka, jehož příjem je zdaňován, je plátce daně. *„Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.“* (Vančurová a Láchová, 2018). Za některých okolností je poplatník i plátce téže osoba, někdy se jedná pokaždé o osobu jinou. Plátcem DPFO může být jak fyzická, tak právnická osoba.

Příjmy poplatníků mohou plynout z různých zdrojů. Předmětem DPFO jsou příjmy:

- ze závislé činnosti (§ 6 ZDP),
- ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- z kapitálového majetku (§ 8 ZDP),
- z nájmu (§ 9 ZDP)

- a ostatní příjmy (§ 10 ZDP).

Příjmem se rozumí jak plnění peněžité, tak nepeněžité. Některé příjmy jsou z předmětu daně vyňaté či od daně osvobozené. Mezi příjmy vyňaté z předmětu daně se řadí například cestovní náhrady zaměstnancům či většina úvěrů a zápůjček. Příjmy osvobozené jsou popsány zejména v §4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dále v paragrafech týkajících se jednotlivých dílčích základů daně, patří sem například příspěvek fyzické osobě poskytovaný podle zákona upravujícího stavební spoření a státní podporu stavebního spoření či příjem plynoucí ve formě daňového bonusu. V případě některých osvobozených příjmů provádíme tzv. časový test, tj. zkoumáme, zda určitý majetek byl ve vlastnictví osoby po dobu delší, než je minimální zákonem stanovená doba pro osvobození příjmu z prodeje daného majetku od daně.

Základ daně z příjmů fyzických osob je tvořen úhrnem dílčích základů daně. Zákon definuje:

- dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti,
- dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti,
- dílčí základ daně z příjmů z kapitálového majetku,
- dílčí základ daně z příjmů z nájmu
- a dílčí základ daně z ostatních příjmů.

Obecně platí, že daň odváděná z příjmů fyzických osob nemůže být menší než dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti, neboť případná ztráta z činností vykonávaných poplatníkem dle paragrafů 7 až 10 zákona o daních z příjmu nesmí snižovat příjem ze závislé činnosti poplatníka.

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je příslušný kalendářní rok.

1.1 Závislá činnost a její základ daně (resp. dílčí základ daně)

Za příjem ze závislé činnosti, jak stanovuje zákon o daních z příjmů, je považováno plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovně právního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Dále sem patří funkční požitky, jako např. příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným či odměny členu orgánu právnické osoby.

Plátcem je obvykle zaměstnavatel a poplatníkem obvykle zaměstnanec.

Dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti (dále jen „základ daně“) je takzvaná superhrubá mzda, kterou zákon definuje jako: *„příjmy ze závislé činnosti... zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů... povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“) ...“* Superhrubá mzda byla zaveden jako jedna z mnoha změn v rámci reformy veřejných financí z roku 2007 a více se jí budu zabývat v následujících kapitolách.

2 Reforma veřejných financí z roku 2007

2.1 Důvody zavedení reformy

Při vstupu do Evropské unie roku 2004 se Česká republika zavázala k plnění cílů tzv. Paktu stability a růstu. Pakt stability a růstu, původním názvem Pakt o stabilitě a růstu či Stability and Growth Pact (dále též „SGP“ či „Pakt“), je tvoře souborem fiskálních pravidel – evropských právních norem a je možno jej do jisté míry považovat za nástupce tzv. Maastrichtských konvergenčních kritérií.

Jak již název napovídá, je společným paktem či dohodou mezi jednotlivými členy eurozóny, tedy státy, které již Euro jako svoji oficiální měnu zavedly (jinými slovy zeměmi, které již vstoupily do tzv. třetí fáze Evropské měnové unie (dále též EMU)), včetně některých zemí, které o zavedení eura jako své měny uvažují a do Eurozóny měly vstoupit po roce 2016 (k těmto zemím se řadí na příklad právě Česká republika). *„Za přijetím Paktu stály obavy Německa, aby zodpovědná rozpočtová politika, k níž v období příprav na měnovou unii motivovalo plnění maastrichtských konvergenčních kritérií, byla zajišťována na trvalém základě i po získání členství v měnové unii.“* (Dědek, 2013)

Mezi základní pravidla Paktu stability a růstu se řadí:

- ✓ Schodek veřejných financí nesmí překročit 3 % HDP,
- ✓ Veřejný dluh musí být menší než 60 % HDP nebo se musí prokazatelně snižovat.

Pakt tedy zavazuje jednotlivé státy udržovat rozpočty: *„...ve střednědobém období blízko vyrovnaným, nebo v přebytku.“* (ČNB, n.d.)

Před rokem 2008 Česká republika dlouhodobě neplnila cíle Paktu. Českou ekonomiku sužoval stav nerovnováhy, zejména se pak jednalo o dlouhodobý deficit veřejných rozpočtů a nevyrovnaný rozpočet. Na tento nežádoucí stav české ekonomiky reagovala Rada Evropské unie pro hospodářské a finanční věci (dále též „Rada“ či „ECOFIN“) doporučením, aby Česká republika snížila schodek veřejného rozpočtu.

Ve snaze vyhovět doporučením ECOFINu snížit deficit veřejných rozpočtů a celkově veřejné rozpočty stabilizovat byl následně v České republice koalici Občanské demokratické strany (ODS), Křesťanské a demokratické unie – Československé strany lidové (KDU-ČSL) a Strany zelených (SZ) v čele s předsedou vlády za Občanské demokraty, Mirkem Topolánkem, vytvořen a v létě 2007 přijat zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zejména prostřednictvím tohoto zákona došlo ke změně 46 zákonů a zrušení

jednoho zákona, jinými slovy se jednalo o doposud největší reformu veřejných financí od roku 1993 a Ministerstvo financí České republiky si od těchto změn slibovalo právě zejména snížení schodku veřejných rozpočtů pod Paktem vyžadovaná 3 % HDP již v průběhu roku 2008 a udržení jej pod touto hranicí i v roce následujícím, což byl také hlavní argument vlády pro prosazení reformy.

Předpokládá se, že kdyby k žádné reformě nedošlo, vývoj veřejných financí České republiky by vedl ke značným potížím, neboť hrozilo, že by v horizontu dvou let došlo k vyrovnání příjmů státního rozpočtu na úroveň mandatorních výdajů, což by v důsledku znamenalo, že by chyběly prostředky k investování. V letech následujících by se situace dle dobových prognóz nadále zhoršovala, mandatorní výdaje by postupně převýšily příjmy veřejných rozpočtů vedoucí k čím dál zápornější bilanci, což by negativním způsobem ovlivnilo celou společnost. Reforma veřejných financí v nějaké podobě tedy byla nevyhnutelnou.

Nutnost zreformovat veřejné finance však nemění nic na skutečnosti, že reforma, která nakonec byla prosazena, nepřispěla ke zjednodušení daňového systému, jak její zastánci slibovali, ale naopak se dle mnohých odborníků zařadila mezi nejsložitější a nejméně srozumitelné reformy v Evropě, a to zejména kvůli složitosti některých implementovaných ustanovení.

Ačkoli se často hovoří o reformě veřejných financí (dále jen „RVF“) jako takové, reforma se ve skutečnosti skládala ze tří dílčích reforem, a to z:

- Daňové reformy
- Sociální reformy
- Reformy financování zdravotnictví

Původně se předpokládalo, že reforma veřejných financí se bude skládat z několika na sebe navazujících fází či etap, které měly probíhat postupně od počátku roku 2008 a poslední fáze reformy pak měla být dokončena v roce 2017. Trvání jednotlivých etap a jejich rozložení v čase bylo následovné:

- První etapa: 2007–2009
- Druhá etapa: 2010–2013
- Třetí etapa: 2014–2017

K naplnění tohoto očekávání však nedošlo, a tak některé změny zavedené v rámci první fáze reformy – ku příkladu sazby některých daní, které měly být měněny v etapách následujících, platí dodnes.

2.2 Důsledky změn uskutečněných v rámci daňové reformy

V rámci reformy veřejných financí došlo k výše zmíněným třem dílčím reformám, a to reformě daňové, sociální a reformě financování zdravotnictví. Ačkoli všechny dílčí reformy byly velkého významu, budu se dále – v souladu se zaměřením této práce – zabírat do větší podrobnosti pouze reformou daňovou. Co se změn v sociální oblasti týká, zde bych pouze chtěla zmínit podstatnou redukci sociálních dávek na straně jedné a navýšení částek daňových odpočtů a slev na dani na straně druhé. V oblasti zdravotnictví bylo nejzásadnější změnou zavedení platby za návštěvu u lékaře a za každou jednotlivou položku lékařského předpisu.

2.2.1 Přehled změn

Daně tvoří nejvýznamnější příjem veřejných rozpočtů. Jelikož daňová reforma zásadně změnila daňový systém České republiky, výrazně ovlivnila rovněž příjmovou stranu veřejných rozpočtů.

Změny vzniklé v důsledku přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jsem stručně shrnula do následujícího přehledu.

- Snížená sazba daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) byla z původních 5 % zvýšena na 9 %. Základní sazba daně zůstala zachována beze změny, tedy sazba před i po reformě byla ve výši 19 %.
- U spotřebních daní došlo k navýšení sazby u daně z cigaret a ostatních tabákových výrobků, což mělo za následek zdražení krabičky cigaret v průměru o 7 Kč.
- Dále byly rovněž v rámci spotřebních daní zavedeny zcela nové ekologické daně. Konkrétně se jednalo o daň z elektřiny, daň z pevných paliv a daň ze zemního a některých dalších plynů.
- U majetkových daní ke čtyřem významným změnám, a to k:
 - » rozšíření osvobození od daně dědické;
 - » zavedení osvobození darů u daně darovací za předpokladu, že dědictví či dar byl od příbuzného v linii přímé či dalších osob uvedených v zákoně;
 - » zavedení možnosti osvobodit pozemky od daně z nemovitostí za splnění uzákoněných podmínek;

- » či umožnění obcím stanovit místní koeficient a tím zvýšit příjmy místních veřejných rozpočtů díky zvýšení výnosů daně z nemovitostí.
- Rovněž byla snížena sazba daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) a to z původních 24 % na 21 % od 1. 1. 2008, 20 % od 1. 1. 2009 a 19 % od 1. 1. 2010.
- Zdaleka nejrazantnější změny však zaznamenala daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“). V rámci této daně došlo k:
 - » Zrušení progresivní zdanění se sazbami ve výši 12 %, 19 %, 25 % a 32 %, kdy výše sazby závisela na výši daňového základu a uplatňována byla tzv. klouzavá progresse.
 - » Zavedení lineárního zdanění s jednotnou sazbou daně 15 % bez ohledu na výši základu daně. Od počátku ledna roku 2009 se pak předpokládalo snížení sazby dokonce na 12,5 % (kompenzované snížením slev na dani), k tomu však již nedošlo.
 - » Navýšení základu daně u zaměstnanců, a to tak, že původní základ daně, kterým byla hrubá mzda zaměstnance, byl navýšen o pojistné na zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnancem i zaměstnavatelem (Malý, 2007), pro takto navýšený základ daně zaměstnanců se ujal již v předchozích kapitolách zmiňovaný název superhrubá mzda, kterou se budu podrobněji zabývat níže.
 - » Zrušení minimálního základu daně u osob samostatně výdělečně činných (dále jen „OSVČ“) a dále k navýšení základu daně o pojistné na zdravotní a sociální pojištění placené OSVČ.
 - » Zrušení společného zdanění manželů.
 - » Zásadnímu zvýšení slev na dani (viz tabulka dále).
- Ke změně došlo nejen v rámci jednotlivých daní, ale i ve správě daní, kde bylo zrušeno např. rozhodnutí o zavedení registračních pokladen k 1. 1. 2008. (Malý, 2007)

Roční slevy na dani	Před reformou	Od 1. 1. 2008	Od 1. 1. 2009
Na poplatníka	7 200 Kč	24 840 Kč	16 560 Kč
Na druhého z manželů bez příjmu	4 200 Kč	24 840 Kč	16 560 Kč
Na poživatele částečného invalidního důchodu	1 500 Kč	2 520 Kč	2 520 Kč
Na poživatele plného invalidního důchodu	3 000 Kč	5 040 Kč	5 040 Kč
Na držícího průkazu ZTP / P	9 600 Kč	16 140 Kč	16 140 Kč
Na studujícího	2 400 Kč	4 020 Kč	4 020 Kč
Na nezaopatřené dítě	6 000 Kč	10 680 Kč	10 200 Kč

Tabulka 1: Přehled ročních částek slev na dani z příjmů fyzických osob před a po reformě veřejných financí. Zdroj a zpracování: Malý, 2007.

2.2.2 Důsledky

Obecně je možno říci, že daňová reforma uskutečněná v rámci reformy veřejných financí přinesla větší výhody pro právnické osoby a osoby samostatně výdělečně činné, respektive fyzické osoby – podnikatele než pro zaměstnance. Rovněž lze tvrdit, že osoby s vyššími příjmy profitovaly z provedených změn více než nízkopříjmové skupiny obyvatelstva.

Podrobněji jsem důsledky reformních změn týkajících se daňového systému České republiky i jednotlivých daní rozepsala v přehledu níže, k jehož zpracování jsem se inspirovala v práci Malého, nicméně ani tento přehled neposkytuje výčet veškerých dopadů reformy, ale pouze dopadů z mého subjektivního úhlu pohledu nejdůležitějších:

➤ Posun od přímého zdanění k zdanění nepřímému.

V důsledku změn proběhlých v rámci daňové reformy bylo možno pozorovat mírný posun od zdanění přímého ke zdanění nepřímému, příkladem čehož může být např. zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty, zvýšení daňové zátěže u zdanění spotřeby (zvýšení zdanění cigaret a tabákových výrobků a zavedení nových tzv. zelených ekologických daní, kterými je daň z elektřiny, pevných paliv, zemního a dalších plynů), tedy celkovém nárůstu daňového břemene spjatého s daněmi nepřímými a oproti tomu snížení daňové zátěže plynoucí z daní přímých.

➤ Větší podpora právnických osob a OSVČ než zaměstnanců.

To plyne z rozšíření daňového základu a přechodu z progresivního zdanění na zdanění ploché. „U zaměstnanců dochází v důsledku reformy k rozšíření daňového základu o 54 %, protože se do něj nově zahrnuje pojistné na zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnancem i zaměstnavatelem. Proto 15 %-ní daň z příjmů zaměstnanců platná po reformě odpovídá 23 %-ní sazbě daně vztahované na daňový základ uplatňovaný před reformou.“ (Malý, 2007)

Obdobnou situaci je možné pozorovat rovněž u osob samostatně výdělečně činných, i když – v porovnání se zaměstnanci – v menším měřítku. Rozšíření daňového základu v tomto případě znamená nárůst základu pro výpočet daně o 31 % a tedy reálné zdanění ve výši takřka 20 %-ní sazby daně v porovnání se situací před reformou.

Jelikož slevy na dani mají pro zaměstnance i OSVČ stejnou výši, je na základě výše uvedené argumentace možno vypočítat snahu zákonodárce podpořit podnikající fyzické osoby a podnikání obecně, čímž je možné rovněž vysvětlit snížení daňového zatížení právnických osob.

➤ Snížení progresivity daňového systému.

Ačkoli zrušením progresivního zdanění a zavedením lineárního zdanění došlo k významnému snížení progresivity českého daňového systému, zůstala jistá progresivita zachována, a to vlivem nově rapidně navýšených slev. K opětovnému mírnému navýšení progresivity daňového systému došlo pak v roce 2013 zavedením 7 %-ního solidárního navýšení zmiňovaného již v kapitole týkající se vývoje českého daňového systému, to však nebylo součástí reformy veřejných financí z let 2007–2010.

➤ Větší výhoda pro skupiny obyvatel s vyššími příjmy v porovnání s nízkopříjmovou skupinou obyvatel.

Uvedená skutečnost je důsledkem zejména dvou změn, a to snížením progresivity daňového systému, v důsledku čehož daňoví poplatníci s vyššími příjmy zaznamenají větší úsporu na daních v porovnání s poplatníky mající příjmy nižší. Kromě toho negativní dopady zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty o čtyři procentní body více pocítí sociálně slabší skupiny obyvatelstva vlivem toho, že statky patřící do skupiny statků zdaňovaných nižší sazbou DPH, jsou sociálně citlivějšími položkami jako potraviny či bydlení. (Malý, 2007) Na druhou stranu pro skupiny obyvatelstva s nižšími příjmy představoval daňový odpočet úroků

z hypotečních úvěrů či odpočet pojistného v případech penzijního a životního pojištění větší výhodu než pro skupiny obyvatelstva s vyššími příjmy.

- Negativní dopad na generace pobírající starobní důchod v porovnání s generacemi mladšími.

Občany pobírající starobní důchod můžeme obecně zařadit do nízkopříjmové skupiny obyvatel, tedy i na ně mělo nepříznivý dopad zvýšení snížené sazby DPH, stejně jako zvýšení či zavedení nových spotřebních daní.

- Omezení daňové optimalizace prostřednictvím vyvážení zisku do zahraničí u právnických osob

V rámci daňové reformy došlo k omezení daňové uznatelnosti úroků z úvěrů a zápůjček. To mělo na jednu stranu nepříznivý dopad na některé společnosti, kterým zavedení tohoto opatření ztížilo přístup k úvěrům, na druhou stranu však zamezilo úvěrům a zápůjčkám mezi spojenými právnickými osobami navzájem, což omezilo možnost snížit daňovou povinnost společnostem prostřednictvím vývozu zisku do zahraničí právě přes úroky z úvěrů a zápůjček od spojených osob společností.

- Zlepšení podnikatelského prostředí.

V rámci reformy přišlo v účinnost také ustanovení upravující nezaplacené faktury, kdy za předpokladu, že dlužník – právnický osoba – nezaplatí dlužné faktury do tří let počínaje datem splatnosti, budou mu tyto dlužné částky připočteny k daňovému základu a přímo tedy zvýší výši jeho výsledné daňové povinnosti.

3 Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tzv. superhrubá mzda

Přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a jeho nabytím účinnosti dne 1. ledna 2008 se začala k výpočtu daně z příjmů fyzických osob – zaměstnanců, tedy pro výpočet daně ze závislé činnosti používat zcela nová konstrukce základu daně, která vstoupila ve známost pod pojmem tzv. superhrubá mzda, ačkoli tento pojem není oficiální a neobjevuje se v žádném zákoně či jiných legislativních a dalších dokumentech, jedná se o pojem běžně užívaný, a to i ve sdělovacích prostředcích, oficiálních diskusích, dokonce i v odborných kruzích a bude nadále používán i v rámci této práce.

3.1 Okolnosti zavedení tzv. superhrubé mzdy

Tzv. superhrubá mzda byla zavedena jako jedna z mnoha radikálních změn v rámci reformy veřejných financí, jejímž úkolem bylo zejména snížit deficit státního rozpočtu a rozkolísanost veřejných rozpočtů (podrobnější informace o reformě a důvodech reformy jsou uvedeny v přechozích kapitolách). Konkrétně zavedení superhrubé mzdy bylo nutné z toho důvodu, že vláda tvořená koalici Občanské demokratické strany (ODS), Křesťanské a demokratické unie – Československé strany lidové (KDU-ČSL) a Strany zelených (SZ) ve svém Programovém prohlášení vlády slíbila, že se nikomu nezvýší daňová zátěž a současně chtěla prosadit lineární zdanění s rovnou sazbou daně ve výši 15 %.

Prvopočátek lineární daně je ale možno hledat již v roce 2006, kdy proběhly volby do Poslanecké sněmovny a Parlamentu České republiky. V rámci předvolební kampaně začala ODS mluvit o zavedení rovné daně z příjmů se sazbou ve výši 15 % slibující významné úspory na dani pro všechny poplatníky daně z příjmů fyzických osob. V rámci výše zmiňované kampaně začali poslanci rovněž rozdávat tzv. Tlustého kolečka, pojmenované po tehdejším stínovém ministroví a kandidátu za ODS, Vlastimilu Tlustém. Jednalo se o kolečka, která obdobně jako tzv. daňová kalkulačka na webových stránkách Občanské demokratické strany měla voličům názorně ukázat, jak velkých daňových úspor by v případě zavedení těchto změn dosáhli. V případě celých rodin se údajně mělo jednat o úspory v řádech tisíců korun.

Tzv. Tlustého kolečko a celá myšlenka zvýšení mezd zavedením 15 %-ní rovné daně vyvolala silnou odezvu takřka okamžitě. Tehdejší opoziční lídr za ČSSD, Jiří Paroubek, prohlásil, že v případě, že by ODS skutečně chtěla dostát těmto slibům, jednalo by se o

rozpočtovou sebevraždu. Nicméně ODS si za tímto konceptem stála. Později po volbách a zavedení tzv. superhrubé mzdy, kterou někteří nazývali podvodem na voliče, však začali mnozí z Tlustého spolustraníků obracet a tvrdit, že se nejednalo o koncept celé Občanské demokratické strany, ale pouze Vlastimila Tlustého. Za příklad může sloužit výrok Martina Římana, tehdejšího ministra průmyslu, z roku 2009, který se o myšlence rovné 15 %-ní sazby daně z příjmů fyzických osob vyjádřil mimo jiné jako o „*sólo jízdě Tlustého bez vědomí vedení strany*“ a dále uvedl: „*Ale to, že ta jeho rovná šance je absolutní nesmysl, který zvyšoval státní přerozdělování o stovky miliard korun, protože někde na tu sociální dávku pro všechny musíte vzít, zdaňoval i modré z nebe nad hlavou mimochodem, je prostě pravda. To byl ne podvod na voliče, to byl podvod Vlastimila Tlustého na nás, na ODS.*“ (Říman, 2009)

3.2 Zavedení tzv. superhrubé mzdy, její konstrukce a význam

Za předpokladu, že vláda po volbách chtěla:

- ✓ zavést lineární zdanění
- ✓ s rovnou sazbou ve výši 15 %,
- ✓ nikomu nezvýšit daňovou zátěž
- ✓ a dosáhnout dostatečného daňového výnosu,

nezbylo jí nic jiného než změnit způsob stanovení základu daně pro výpočet daňové povinnosti. Vláda se proto u fyzických osob – zaměstnanců rozhodla rozšířit původní základ daně, kterým byla hrubá mzda, o částky pojistného na sociální a zdravotní pojištění (přesně řečeno o částky sociálního pojistného získaného jako součet pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a pojistné na veřejné zdravotní pojištění) placené zaměstnancem i zaměstnavatelem, a ke změnám došlo i v případě zdanění osob samostatně výdělečně činných (viz dále). V následujících letech pak docházelo k dalším změnám a v současnosti se tzv. superhrubá mzda – jako jeden z mála stále platných pozůstatků daňové reformy jakožto součásti reformy veřejných financí – se stanovuje jako součet hrubé mzdy zaměstnance navýšené o povinné pojistné placené zaměstnavatelem.

Konstrukcí dílčího základu daně ze závislé činnosti se zabývá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon“) v § 6 odstavci 12: „*Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti... zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnavatel*

(dále jen „povinné pojistné“)… Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru.“

Výši pojistného na sociální pojištění (dále jen „SP“) a pojistného na veřejné zdravotní pojištění (dále jen „VZP“) jsem shrnula v tabulce níže:

	VZP	SP
Zaměstnanec	1/3 z 13,5 %	6,5 %
Zaměstnavatel	2/3 z 13,5 %	25 %
Osoba samostatně výdělečně činná	13,5 %	29,2 %
Osoba bez zdanitelných příjmů	13,5 %	-
Státní pojištěnec	13,5 %	-

Tabulka 2: Přehled výše částek pojistného na sociální pojištění a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Zdroj a zpracování: vlastní.

Za použití druhého řádku tabulky vyjadřují procentuální výši částek povinného pojistného, tedy výši těchto částek placených zaměstnavatelem, je možné výše uvedenou zákonnou definici vyjádřit a upravovat. Následující tvrzení je platné pouze zpravidla, nikoli výlučně:

$SHM = HM + \text{povinné pojistné placené zaměstnavatelem}$

$SHM = HM + 2/3 \text{ z } 13,5 \% \text{ z } HM + 25 \% \text{ z } HM$

$SHM = HM + 34 \% HM;$

kde „SHM“ je superhrubá mzda a „HM“ značí mzdu hrubou.

Částka povinného pojistného placeného zaměstnavatelem představuje tzv. vedlejší náklady práce. Z výše uvedeného výpočtu je viditelné, že celkové vedlejší náklady práce, tedy náklady vyvolané zaměstnavateli zaměstnáním daného zaměstnance, dosahují hodnoty 34 % hrubé mzdy zaměstnance. Tato částka je v porovnání s ostatními zeměmi světa nebyvale vysokou hodnotou, která by se však od nástupu účinnosti nového daňového balíčku v červenci 2019 měla mírně snížit, a to na 33,8 %.

Ačkoli zákonem je superhrubá mzda definována jako součet hrubé mzdy zaměstnance a povinného pojistného placeného zaměstnavatelem, v praxi se pro zjednodušení výpočtu velmi často využívá formule:

$$\text{SHM} = 1,34 \times \text{HM},$$

která, ačkoli nesleduje zákonem stanovenou definici, je zpravidla platnou matematickou úpravou oficiální zákonné formule, existují však situace, kdy tuto rovnici použít nelze.

4 Data a metody

4.1 Použitá data

Pro provedení regresní analýzy panelových dat, kterou se bude bakalářská práce podrobněji zabývat dále, byla potřebná data vypovídající o výši náhrad zaměstnancům, dále o výši hrubého domácího produktu, celkového daňového výnosu, efektivní daňové sazby a výnosu na dani z příjmů fyzických osob v jednotlivých letech ve zemích Visegrádské čtyřky, tedy v České republice, na Slovensku, v Maďarsku a v Polsku.

Data byla čerpána z EuroStatu a OECD:

- EuroStat:
 - » Náhrady zaměstnancům
 - » Efektivní daňová sazba
- OECD:
 - » Hrubý domácí produkt
 - » Celkový daňový výnos
 - » Výnos na dani z příjmů

Datový soubor se skládá z dat za následující roky:

- Náhrada zaměstnanců: rok 1995 – rok 2017
- Hrubý domácí produkt: rok 1995 – rok 2016
- Celkový daňový výnos: rok 1995 – rok 2016
- Výnos na dani z příjmů: rok 2007 – rok 2016
- Efektivní daňová sazba: rok 2007 – rok 2017.

Původním záměrem bylo zkoumat vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob v závislosti na vývoji výše vyjmenovaných proměnných od roku 1995 do roku 2018. Pro tak rozsáhlý výzkum se však ukázalo jako nemožné dohledat veškerá potřebná data z důvěryhodných zdrojů. Vzhledem k dostupnosti potřebných proměnných patrných ze schématu číslo 4 v různých letech, bylo možno provést analýzu v plném rozsahu v rozmezí let 2007 až 2016.

4.2 Proměnné

Pro potřeby provedení regresní analýzy bylo zapotřebí rozdělit proměnné do dvou skupin, a to na proměnné závislé a nezávislé. V případě obou provedených modelů byl závislou

proměnnou výnos na dani z příjmů, proměnnými nezávislými neboli regresory byly tzv. superhrubá mzda a efektivní daňová sazba.

Tzv. superhrubá mzda byla v rámci regresní analýzy využita rovněž jako tzv. dummy proměnná: „*V ekonometrických modelech se často mezi vysvětlujícími proměnnými vyskytují veličiny, které nelze číselně vyjádřit měřením. Přítomnost těchto veličin je nicméně často velmi důležitá s ohledem na to, že tyto veličiny často vykazují významný vliv na závisle proměnnou. Nejčastěji se jedná o proměnné demografického, sociálního, urbanistického, etnického nebo obdobného charakteru. Společným znakem kvalitativních či diskrétních proměnných je to, že mají omezený (a často uměle vytvořený) okruh přípustných hodnot, kterých nabývají.*“ (MUNI.cz, 2005) Pokud byla v určitém roce v daném státě tzv. superhrubá mzda využívána jako základ daně, hodnota dummy proměnné byla 1; pokud tzv. superhrubá mzda v určitém roce v daném státě pro výpočet daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti využívána nebyla, pak byla hodnota této proměnné 0.

4.3 Metodologie

Pro vyhodnocení výše popsaných dat jsem použila regresní analýzu dlouhých panelových dat, a to jednak vzhledem k možnosti porovnat trend množství vybraných prostředků v jednotlivých státech a rovněž z důvodu možnosti lépe očistit sledovaný průběh vývoje proměnných od dalších skutečností, které mohly ovlivnit prvotní hodnoty, jako např. finanční krize, která zaznamenala svůj nástup v Evropě v roce 2008.

Soubor panelových dat je takový soubor, ve kterém každá z $N > 1$ jednotek je pozorována v čase. Ve vyrovnaném panelu je $T > 1$ pozorování každé jednotky, obecně řečeno se počet pozorování může lišit o jednotku. (Cottrell and Lucchetti, 2019)

Při zpracovávání této práce bylo vycházeno z regresní analýzy panelových dat na základě metody odhadu dle statistiků Arellano a Bond z roku 1991 a Blundell a Bond z roku 1998.

Je obvyklé při regresní analýze využívat tzv. časové dummies, v případě jednoho z modelů ale časové dummies užity nebyly z důvodu malého množství vstupních dat, v případě druhého z modelů užity byly. Z důvodu dosažení smysluplných výstupů ze statistického programu bylo nutné veškeré proměnné – s výjimkou dummy proměnné a efektivní daňové sazby – zlogaritmovat.

Zvolená metoda ovlivnila volbu proměnných.

5 Výsledky

5.1 Popisná analýza

5.1.1 Náhrady zaměstnancům

Výše náhrad vyplácených zaměstnancům neboli absolutní výše celkových odměn vyplácených zaměstnavatelem zaměstnanci za práci provedenou během účetního období může mít formu mzdy, platu, jiného peněžitého či nepeněžitého plnění. (EuroStat, n.d.) Data o výši náhrad jsem čerpala z EuroStatu.

Celková výše náhrad zaměstnancům v České republice činila v roce 1995 celkem 17 872,2 milionů eur a je možno pozorovat poměrně stabilní růst náhrad. Lokálního maxima bylo dosaženo roku 2008 s hodnotou 64 809,5 milionů eur. V následujících dvou letech, tedy v roce 2009 a 2010 došlo k mírnému propadu a hodnota z roku 2008 byla převyšena až v roce 2011. Jelikož obdobný trend – poměrně stabilní růst a následný mírný propad po roce 2008 je ve větší či menší míře patrný ve všech sledovaných státech (s výjimkou Slovenska, kde růstový trend nebyl přerušen, pouze silně oslaben na hodnotu takřka stagnace), lze předpokládat, že byl dopadem finanční krize, která ve střední Evropě naplno udeřila na podzim roku 2008.

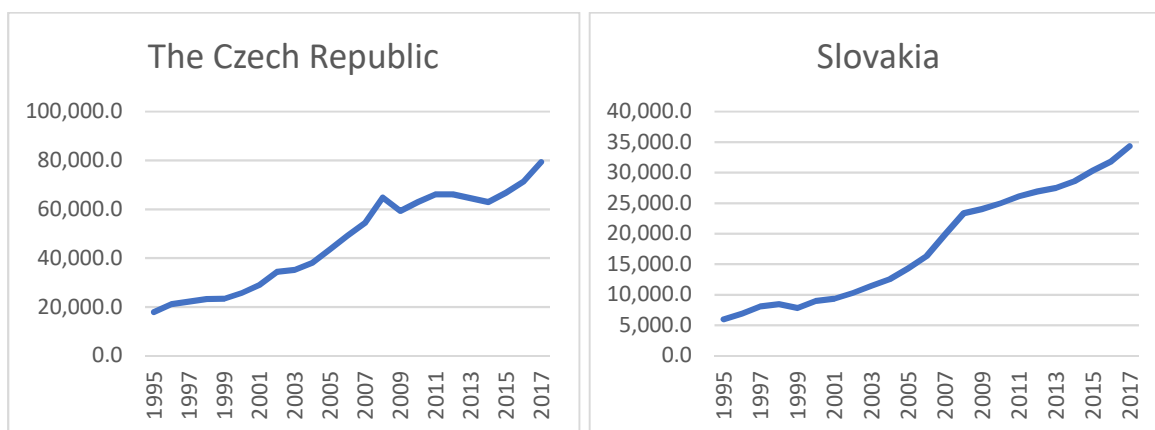
K dalšímu mírnému propadu došlo v České republice rovněž v letech 2013 a 2014, kdy po v podstatě stagnaci růstu v letech 2011 a 2012 (hodnota v roce 2011 činil 66 140,4 milionů eur, hodnota v roce 2012 činila 66 193,5 milionů eur) v roce 2013 klesla na 64 518,2 milion eur a znovu klesla o něco málo více než 1500 milion eur na částku 62 996,1 milion eur v roce 2014. Tento dočasný propad a odchýlení se od celkového růstového trendu v ostatních zemích Visegrádské čtyřky nebyl zaznamenán, na základě čehož lze předpokládat, že byl způsoben domácím hospodářským vývojem, nikoli mezinárodní ekonomickou situací.

K růstu došlo opět až roku 2015, kdy se náhrady zaměstnanců vyšplhaly v celkové výši na 66 757,9 milionů eur a rostoucí trend byl poté patrný i nadále až do roku 2017, kde pozorování dané proměnné končí.

Ačkoli vývojový trend výše náhrad zaměstnanců vykazuje u všech pozorovaných států značnou podobnost, hodnoty dílčích států v jednotlivých letech se poměrně významně liší, a to zejména v případě porovnání částek vyplácených v Polsku a ostatních třech státech Visegrádské čtyřky. Ku příkladu v roce 1995 činila výše náhrad zaměstnancům v České republice částku 17 872,2 milionů eur, v Maďarsku byla nepatrně nižší, a sice 15 904,3

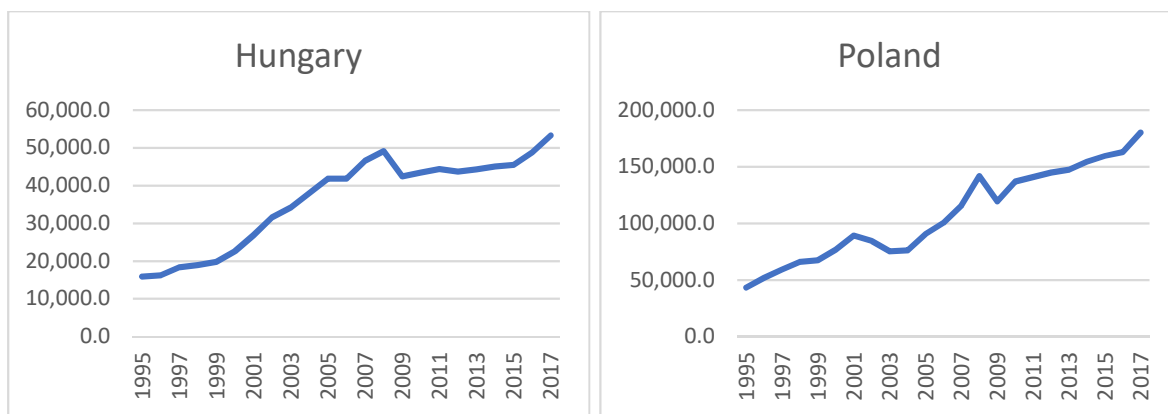
milionů eur, oproti tomu v Polsku činila v porovnání s Českou republikou více než dvojnásobek a v porovnání s Maďarskem dokonce dosahovala polská hodnota se svou výší 43 392,8 milionů eur takřka trojnásobku hodnoty maďarské. Na Slovensku činily náhrady zaměstnancům pouhých 5 981,6 milionů eur, tedy méně než osminu celkových náhrad vyplacených v Polsku.

Roku 2017 pak byly hodnoty následující: Česká republika 79 339,9 milionů eur, Maďarsko 53 298,0 milionů eur, Polsko 180 237,5 milionů eur, Slovensko 34 359,3 milionů eur. Z těchto hodnot je patrný zvyšující se poměrný rozdíl mezi částkami vyplácenými v ČR a Maďarsku, stejně jako v Maďarsku a Polsku. Opačný posun můžeme pozorovat mezi Českou republikou a Polskem, kde se naopak poměrný rozdíl vyplácených výší náhrad zaměstnancům snížil. Stejně tak došlo i k snížení rozdílu mezi Slovenskem a Polskem. Ačkoli je nutné vzít v potaz množství obyvatel žijících v jednotlivých státech pozorované skupiny, přesto se jedná o značné rozdíly.



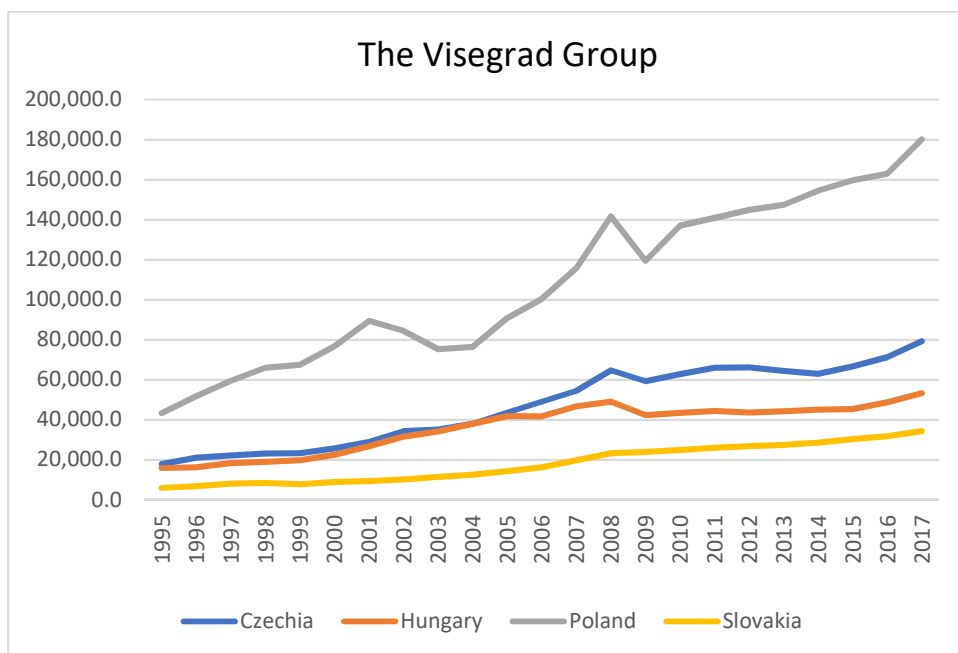
Graf 1: Vývoj výše náhrady zaměstnanců v České republice mezi lety 1995 a 2017. Hodnoty uvedeny v běžných cenách v milionech eur. Zdroj dat: EuroStat. Zpracování: vlastní.

Graf 2: Vývoj výše náhrady zaměstnanců na Slovensku mezi lety 1995 a 2017. Hodnoty uvedeny v běžných cenách v milionech eur. Zdroj dat: EuroStat. Zpracování: vlastní.



Graf 3: Vývoj výše náhrady zaměstnanců v Maďarsku mezi lety 1995 a 2017. Hodnoty uvedeny v běžných cenách v milionech eur. Zdroj dat: EuroStat. Zpracování: vlastní.

Graf 4: Vývoj výše náhrady zaměstnanců v Polsku mezi lety 1995 a 2017. Hodnoty uvedeny v běžných cenách v milionech eur. Zdroj dat: EuroStat. Zpracování: vlastní.



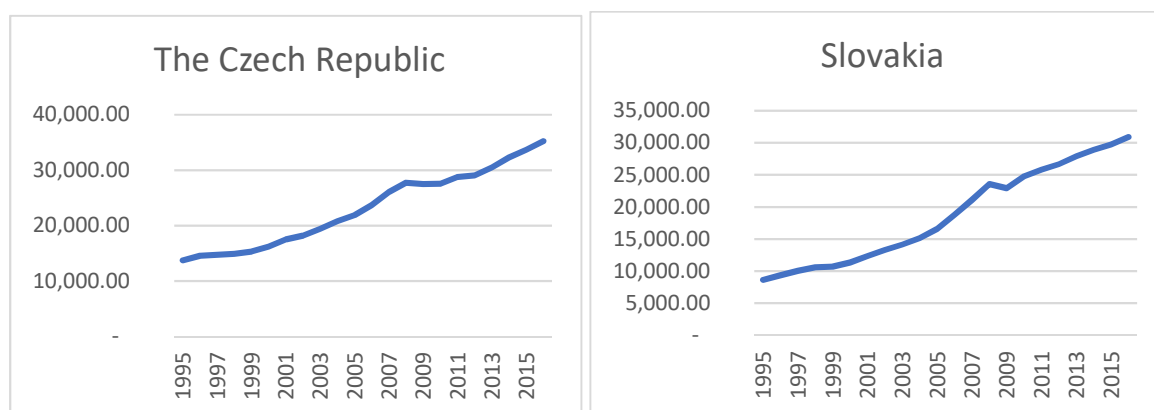
Graf 5: Vývoj výše náhrady zaměstnanců v zemích Visegrádské čtyřky mezi lety 1995 a 2017. Hodnoty uvedeny v běžných cenách v milionech eur. Zdroj dat: EuroStat. Zpracování: vlastní.

5.1.2 Hrubý domácí produkt

Údaje o výši hrubého domácího produktu v jednotlivých státech jsem čerpala z OECD. Vycházela jsem z hodnot uváděných v amerických dolarech per capita z let 1995 až 2016. Stejně jako v případě náhrad zaměstnancům i zde je patrný rostoucí trend napříč spektrem sledovaných států, nicméně se jedná o růstu mnohem pozvolnější a zejména stabilnější.

Výkyvy v meziročním růstu hodnot jednotlivých států jsou poměrně mírnější oproti výkyvům hodnot u celkových náhrad zaměstnanců, nicméně opět je možno pozorovat nevýrazný propad dočasného charakteru ve všech sledovaných státech v období následujícím nástupu finanční krize v roce 2008 s výjimkou Polska, které i v tomto období vykazuje trvale rostoucí hodnoty.

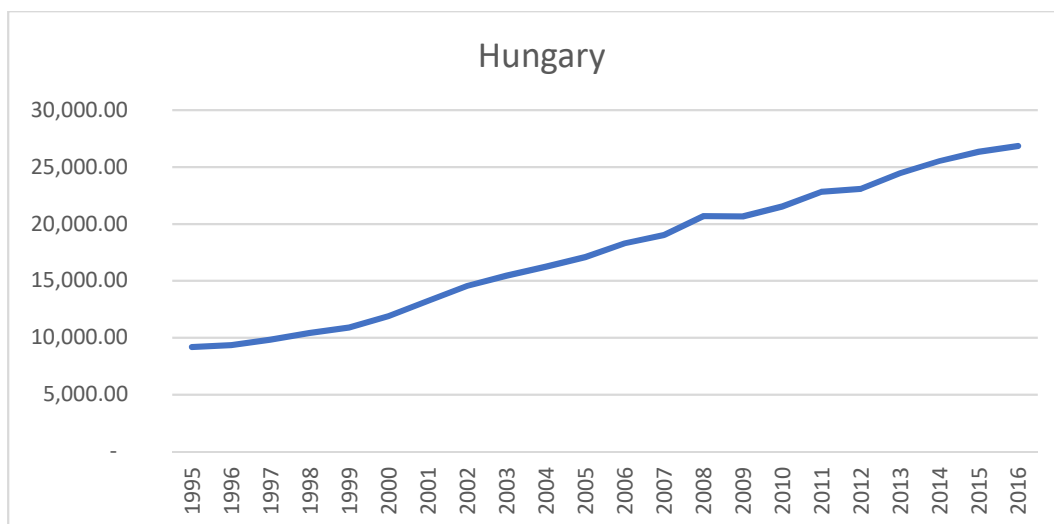
Nejvýznamnější propad je možno pozorovat u Slovenska, kde z hodnoty 23 574,93 USD / capita naměřené za rok 2008 došlo k meziročnímu poklesu hrubého domácího produktu o 649,15 amerických dolarů per capita, hodnota za rok 2009 tedy činila 22 925,78 USD / capita. V České republice byla hodnota roku 2008 ve výši 27 724,42 USD / capita, roku 2009 pak 27 474,20 USD / capita. V ČR tedy meziroční pokles hodnot činil 250,22 amerických dolarů per capita. V Maďarsku došlo dokonce hrubý domácí produkt klesl o pouhých 26,92 USD / capita, což znamená, že slovenská hodnota činí jen o nemnoho více než dvacetičtyřnásobek hodnoty maďarské a maďarská hodnota činí méně než devítinu české hodnoty. V obou případech se opět jedná o částky vztažené per capita.



Graf 6: Vývoj výše hrubého domácího produktu v České republice mezi lety 1995 a 2016.

Hodnoty uvedeny v amerických dolarech per capita. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Graf 7: Vývoj výše hrubého domácího produktu na Slovensku mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v amerických dolarech per capita. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.



Graf 8: Vývoj výše hrubého domácího produktu v Maďarsku mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v amerických dolarech per capita. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

V porovnání s ostatními státy Visegradské čtyřky došlo v již výše zmiňovaném Polsku v době nástupu finanční krize k překvapivému trvalému růstu hodnot HDP, nicméně v porovnání s vývojem hodnot v předchozích letech se růst polského HDP přeci jen zpomalil. Jak je viditelné z tabulky pro lepší přehlednost uvedené dále, vykazují meziroční přírůstky od roku 1995 do roku 2002 relativně stabilní hodnoty s mírnými, avšak celkově nevýznamnými, výkyvy.

1995 / 1996	597,85	USD / capita
1996 / 1997	678,66	USD / capita
1997 / 1998	559,78	USD / capita
1998 / 1999	559,27	USD / capita
1999 / 2000	529,07	USD / capita
2000 / 2001	447,44	USD / capita
2001 / 2002	679,45	USD / capita
2002 / 2003	479,65	USD / capita
2003 / 2004	1 081,66	USD / capita
2004 / 2005	555,67	USD / capita
2005 / 2006	1 248,32	USD / capita
2006 / 2007	1 644,12	USD / capita
2007 / 2008	1 525,15	USD / capita
2008 / 2009	765,57	USD / capita
2009 / 2010	1 708,49	USD / capita
2010 / 2011	1 786,99	USD / capita
2011 / 2012	965,82	USD / capita
2012 / 2013	880,76	USD / capita
2013 / 2014	875,19	USD / capita
2014 / 2015	1 230,87	USD / capita
2015 / 2016	876,75	USD / capita

Tabulka 3: Meziroční změna HDP v Polsku mezi lety 1995 a 2016. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

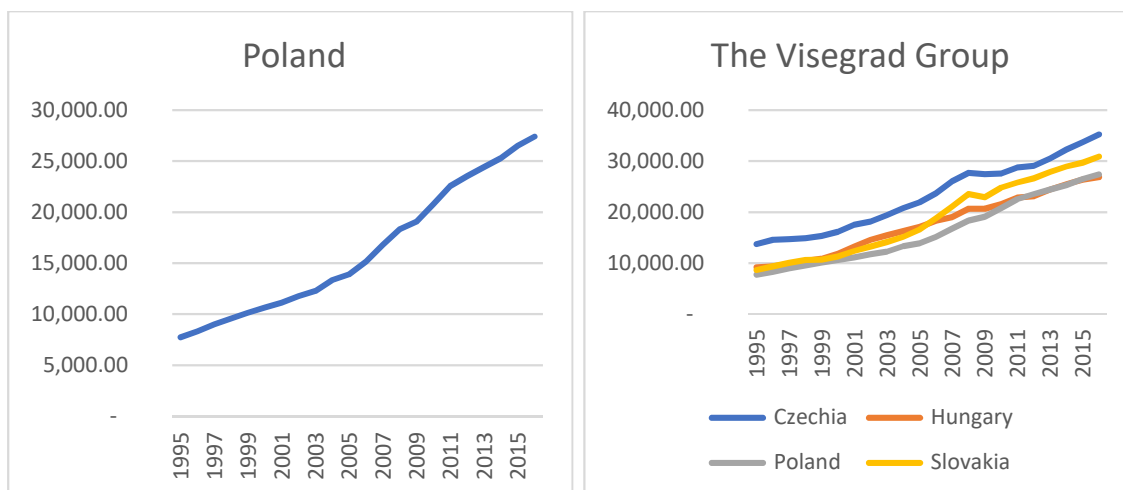
K překvapivému více než zdvojnásobení meziročního přírůstku HDP vztaženého per capita došlo mezi lety 2003 a 2004, v období následujícím však tempo růstu razantně zpomalilo hodnota meziročního přírůstku klesla zpět z 1 081,66 USD / capita (meziroční přírůstek mezi lety 2003 a 2004) na 555,67 USD / capita (meziroční přírůstek mezi lety 2004 a 2005). Ihned následujícího roku se však hodnoty opět vyšplhaly vzhůru, a dokonce předstihly zdánlivě extrémní hodnotu z let 2003 / 2004, když meziroční přírůstek dosáhl za období 2005 / 2006 dosáhl výše 1 248,32 USD / capita a následujícího roku ještě o 395,8 USD / capita vyšší. Mezi lety 2007 a 2008 byl vykázán přírůstek v hodnotě 1 525,15 USD / capita, tedy mírně

nižší než v mezi lety 2006 a 2007, kdy dosáhl do té doby rekordní hodnoty 1 644,12 USD / capita.

S nadcházejícím příchodem finanční krize došlo mezi lety 2008 a 2009 k zpomalení tempa růstu a z toho plynoucího meziročního přírůstku HDP o - v porovnání s bezprostředně předcházejícími roky pouhých avšak z historického hlediska stále nadstandardně vysokých - 765,57 USD / capita. Pro porovnání jsou hodnoty meziročního přírůstku veličiny za stejné období ve zbylých státech Visegrádské čtyřky uvedeny níže:

- Česká republika: -250,22 USD / capita,
- Slovensko: -649,15 USD / capita,
- Maďarsko: -26,92 USD / capita).

Propastný rozdíl výše uvedených hodnot a opačný, tedy neklesající, trend vývoje HDP v Polsku - tedy pouhé zpomalení růstu v porovnání s poklesem - během ekonomicky obtížného období dle mého názoru poukazuje na vyšší stabilitu polské ekonomiky oproti zbylým státům Visegrádské čtyřky, i přesto, že – jak je patrné z grafu číslo 10 - dosahuje nejnižších hodnot HDP v USD per capita. Oproti tomu Česká republika v celém sledovaném období dosahovala nejvyšších hodnot a v posledních letech daného období svůj náskok na druhé Slovensko ještě navýšila.



Graf 9: Vývoj výše hrubého domácího produktu v Polsku mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v amerických dolarech per capita. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

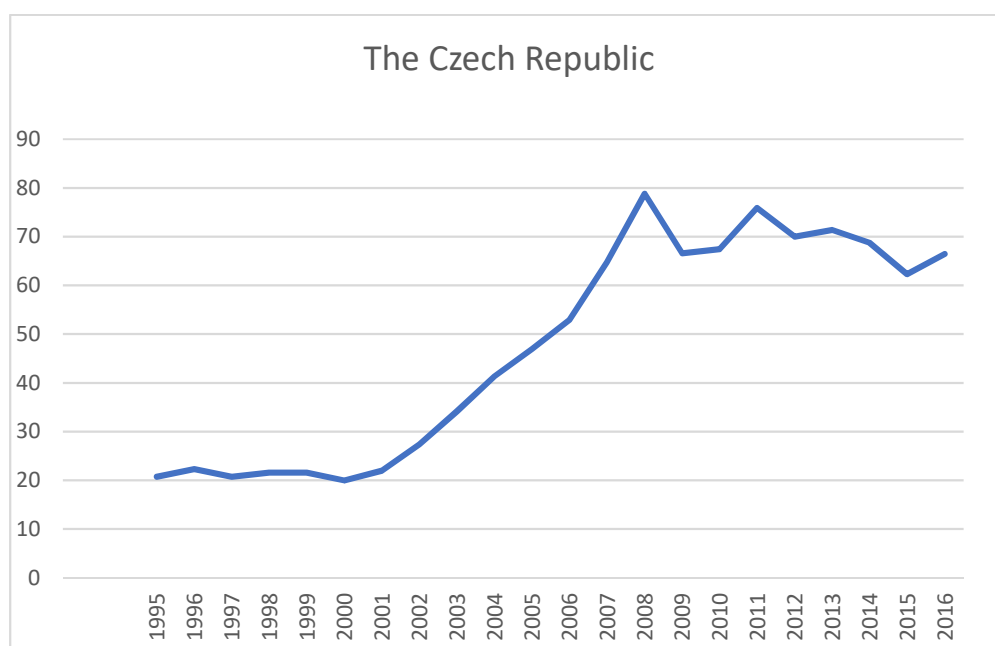
Graf 10: Vývoj výše hrubého domácího produktu v zemích Visegrádské čtyřky mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v amerických dolarech per capita. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

5.1.3 Celkový daňový výnos

Celkový daňový výnos je definován jako suma výnosů veškerých dílčích daní vybíraných v dané ekonomice, lze jej rovněž považovat za jeden z indikátorů míry kontroly vlády nad ekonomickými zdroji. Daňové břemeno je možno získat vyjádřením celkové daňového výnosu jako procenta hrubého domácího produktu. (OECD Data, n.d.) Data týkající se této proměnné jsem dohledávala za roky 1995 až 2016, jsou vyjádřena v milionech amerických dolarů a čerpána byla z OECD.

Ze shromážděných dat vyplývá, že ve všech čtyřech zkoumaných státech měl celkový daňový výnos obdobný trend vývoje. Od roku 1995 do roku 2002 docházelo ve všech ekonomikách s výjimkou ekonomiky polské k jisté fluktuaci hodnot, kdy nedocházelo k žádným výrazným poklesům ani nárůstkům. Pouze v Polsku byl patrný téměř nepřetržitý mírný růst hodnot. Po roce 2003 se pak trend změnil na trend – v porovnání s předchozími obdobími – poměrně rychle rostoucí. Absolutního maxima dosáhly všechny země s výjimkou Slovenska v roce 2008. Na Slovensku pak byl absolutní vrchol naměřen v roce 2014, kdy ostatní země zaznamenaly vrchol pouze lokální.

Při podrobnějším pohledu na vývoj úhrnné částky vybrané na daních v České republice je patrné, že v roce 1995 bylo na daních vybráno celkem 20,7 milionů amerických dolarů a v roce následujícím pak 22,3 milionů USD. Následně roku 1997 došlo k opětovnému propadu na hodnotu 20,8 milionů USD a obdobně hodnota fluktovala až do roku 2002, ve kterém bylo na všech daních celkově vybráno do té doby rekordních 27,4 milionů amerických dolarů. V roce následujícím došlo k významnému nárůstu sumy na hodnotu 34,1 milionů dolarů, tedy o 6,7 milionu USD. Mezi lety 2003 a 2004 došlo k meziročnímu nárůstu dokonce o 7,2 milionu amerických dolarů a vytrvalý růst trval až do roku 2008, kdy meziroční přírůstek celkového daňového výnosu mezi lety 2007 a 2008 dosáhl celých 14 mil. USD. V roce 2008 bylo v České republice dosaženo již v předchozím odstavci zmiňovaného absolutního maxima, když celková částka vybraná na daních dosáhla 78,8 milionů amerických dolarů. Již následujícího roku však došlo k poklesu na „pouhých“ 66,6 milionů USD a od roku 2010 až do posledního zkoumaného roku, tedy do roku 2016, hodnota střídavě rostla a klesala mezi hodnotami 68,8 a 75,9 milionů USD s lokálním minimem v roce 2015, kdy bylo na daních vybráno pouze 62,3 milionů amerických dolarů.

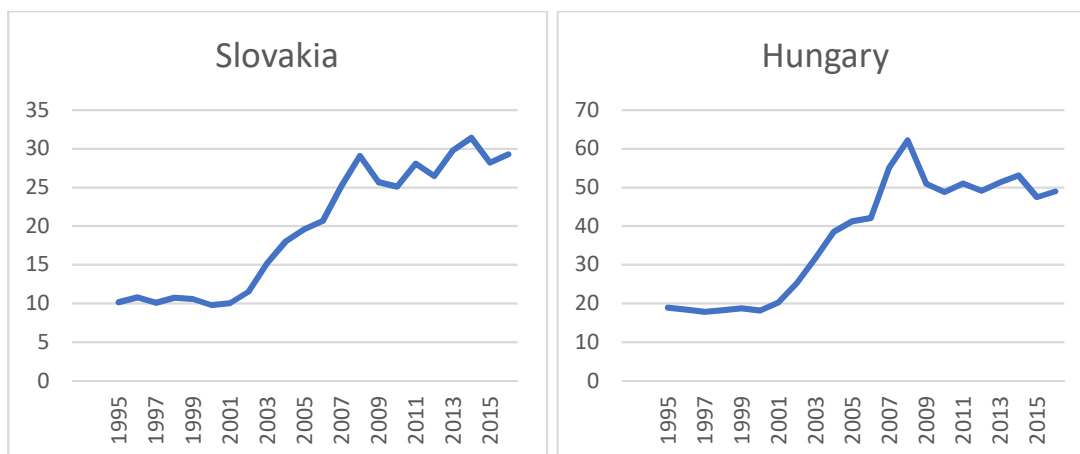


Graf 11: Vývoj celkového daňového výnosu v České republice mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v milionech amerických dolarů. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Na Slovensku bylo roku 1995 celkově vybráno na daních 10,2 milionů amerických dolarů. Obdobně jako v České republice docházelo v následujících letech k mírným výkyvům

hodnot, avšak až do roku 2002 bez jakéhokoli významného trendu. Mezi lety 2002 a 2003 poprvé došlo k významnějšímu nárůstu a to o 3,7 mil. USD z hodnoty 11,5 milionu USD z roku 2002 na hodnotu 15,2 milionu amerických dolarů z roku 2003. Tím došlo k započetí následného rostoucího trendu, který trval až do roku 2008. V roce 2008 bylo na Slovensku dosaženo – na rozdíl od ostatních států Visegrádské čtyřky – pouze lokálního a nikoli globálního maxima se sumou peněžních prostředků vybraných souhrnně na všech daních ve výši 29,1 milionu USD. V následujících dvou letech došlo k postupnému propadu až na hodnotu 25,1 mil. amerických dolarů vybraných roku 2010. Následně však opětovně došlo k návratu rostoucího trendu, který trval mezi lety 2010 až 2014 s výjimkou propadu v roce 2012. Absolutního maxima, jak je již zmíněno výše, bylo na Slovensku dosaženo s hodnotou celkového daňového výnosu ve výši 31,4 milionu amerických dolarů v roce 2014. V roce 2015 pak došlo k poklesu na 28,2 vybraných milionů USD, avšak v roce následujícím hodnota opět vzrostla a to o 1,1 milionu amerických dolarů. Celková suma prostředků vybraných prostřednictvím všech daní zkoumané ekonomiky činila 29,3 milionu amerických dolarů.

I v Maďarsku došlo k obdobnému vývoji celkového daňového výnosu jako v předchozích dvou státech. Za jedinou výraznější odlišnost oproti vývoji v České a Slovenské republice je možno považovat opravdu významné globální maximum, které – stejně jako v České republice – nastalo roku 2008. Nejméně bylo v Maďarsku na daních vybráno roku 1997, a to 17,9 milionu amerických dolarů, naopak nejvíce pak v již několikrát zmiňovaném roce 2008, kdy celkový daňový výnos dosáhl výše 62,2 mil. USD.



Graf 12: Vývoj celkového daňového výnosu na Slovensku mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v milionech amerických dolarů. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

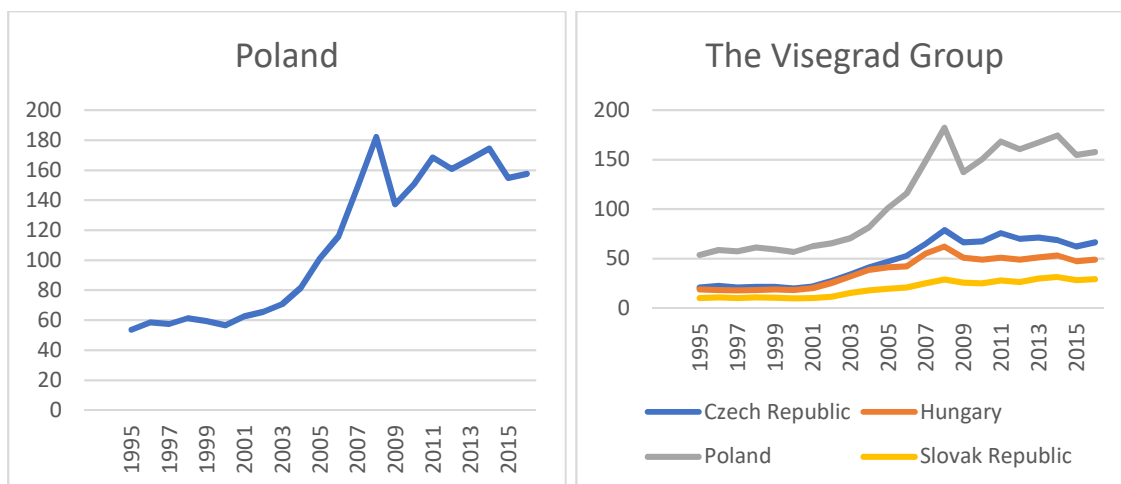
Graf 13: Vývoj celkového daňového výnosu v Maďarsku mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v milionech amerických dolarů. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Při zkoumání dat týkajících se celkového daňového výnosu je u Polska proti ostatním zemím Visegrádské čtyřky opět patrný mnohonásobně vyšší objem vybíraných prostředků. Nicméně průběh a vývojový trend sledované proměnné se nijak výrazně neodlišuje od sledovaného trendu v České republice, na Slovensku či v Maďarsku.

Pro potřeby porovnání byly do následujícího přehledu použity nejstarší dostupné hodnoty datového souboru, tedy data za rok 1995, dále data nejnovější, tedy za rok 2016, a posléze data v extrémních hodnotách jednotlivých zemí:

	ČR	Slovensko	Maďarsko	Polsko
Rok 1995	20,7 mil. USD	10,2 mil. USD	18,9 mil. USD	53,6 mil. USD
Rok 2016	66,5 mil. USD	29,3 mil. USD	49,0 mil. USD	157,5 mil. USD
Globální minimum	20,0 mil. USD (rok 2000)	9,8 mil. USD (rok 2000)	17,9 mil. USD (rok 1997)	53,6 mil. USD (rok 1995)
Globální maximum	78,8 mil. USD (rok 2008)	31,4 mil. USD (rok 2014)	62,2 mil. USD (rok 2008)	182,2 mil. USD (rok 2008)

Tabulka 4: Porovnání hodnot celkového daňového výnosu v letech 1995 a 2016, dále nejmenších a největších hodnot v jednotlivých státech Visegrádské čtyřky. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.



Graf 14: Vývoj celkového daňového výnosu v Polsku mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v milionech amerických dolarů. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

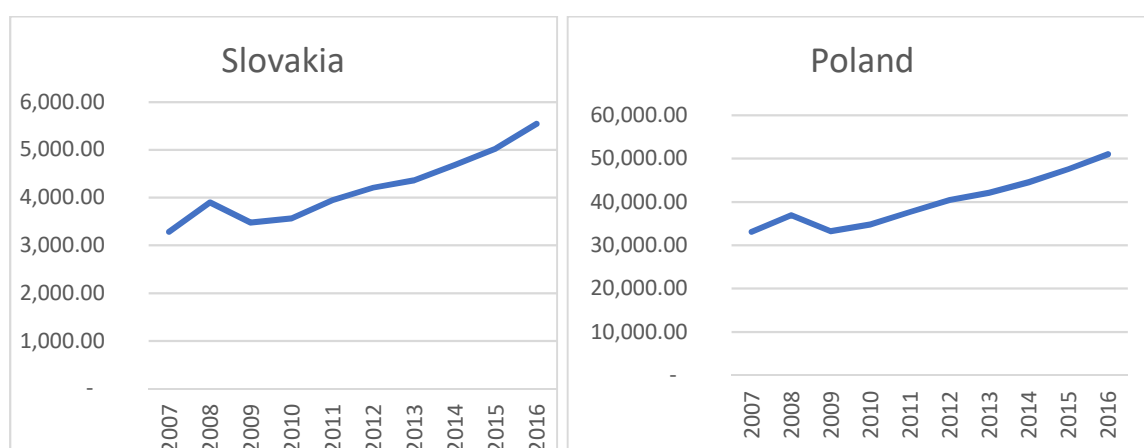
Graf 15: Vývoj celkového daňového výnosu v zemích Visegrádské čtyřky mezi lety 1995 a 2016. Hodnoty uvedeny v milionech amerických dolarů. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

5.1.4 Výnos na dani z příjmů fyzických osob

Úhrn příjmů plynoucích do veřejného rozpočtu na základě výběru daní z příjmů fyzických osob tvoří celkový výnos této daně. Získat data k této proměnné bylo poměrně náročnější než u dat týkajících se ostatních proměnných. Původní záměr použít data týkající se výnosu na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která by byla pro prováděný výzkum vhodnější, bohužel ztroskotala neexistencí daných dat, a tudíž nemožnosti je využít.

I získání dat týkajících se výnosů z daní z příjmů fyzických osob bez ohledu na druh jejich činnosti byl, a to z toho důvodu, že výnos na dani z příjmů fyzických byl náročný, neboť v databázi OECD byl uveden pouze jako procentuální vyjádření hrubého domácího produktu. Z toho důvodu bylo nezbytné dohled rovněž relevantní data poskytující informace o HDP zkoumaných ekonomik v absolutních hodnotách a na základě těchto dvou informací posléze vypočítat výnosy daně z příjmů fyzických osob pro země Visegrádské čtyřky v dílčích letech. Veškerá data nutná pro výše uváděný výpočet byla čerpána z OECD. Data byla zkoumána za období 2007 až 2016 a údaje jsou uváděny v absolutních hodnotách v milionech amerických dolarů.

Vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob se napříč státní Visegrádské čtyřky mírně lišil. Nejpodobnější si z hlediska vývojového trendu byl na Slovensku a v Polsku. V obou zemích došlo z roku 2007 na rok 2008 k nárůstu na daních z příjmů fyzických osob vybrané částky a v následujícím roce opět k poklesu. V případě Slovenska se jednalo o nárůst z 3 282,96 milionu amerických dolarů z roku 2007 na 3 898,47 mil. USD roku 2008 a následný pokles na 3 480,26 milionu USD vybraných v roce 2009. V případě Polska hovoříme o prakticky desetinásobcích hodnot slovenských, nicméně vývoj, jak již bylo zmiňováno, byl velmi obdobný, a to nárůst z 33 124,69 mil. USD z roku 2007 na 36 929,47 mil USD roku 2008 a opětovný pokles na 33 263,01 milionu amerických dolarů v roce 2009. V následujících letech až do konce zkoumaného období docházelo v obou státech k vytrvalému růstu hodnot. V posledním zkoumaném roce, tedy v roce 2016 činila slovenská hodnota výnosu na dani z příjmů fyzických osob 5 545,46 mil. amerických dolarů a v případě Polska 51 044,42 milionu USD.



Graf 16: Vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob na Slovensku mezi lety 2007 a 2016.

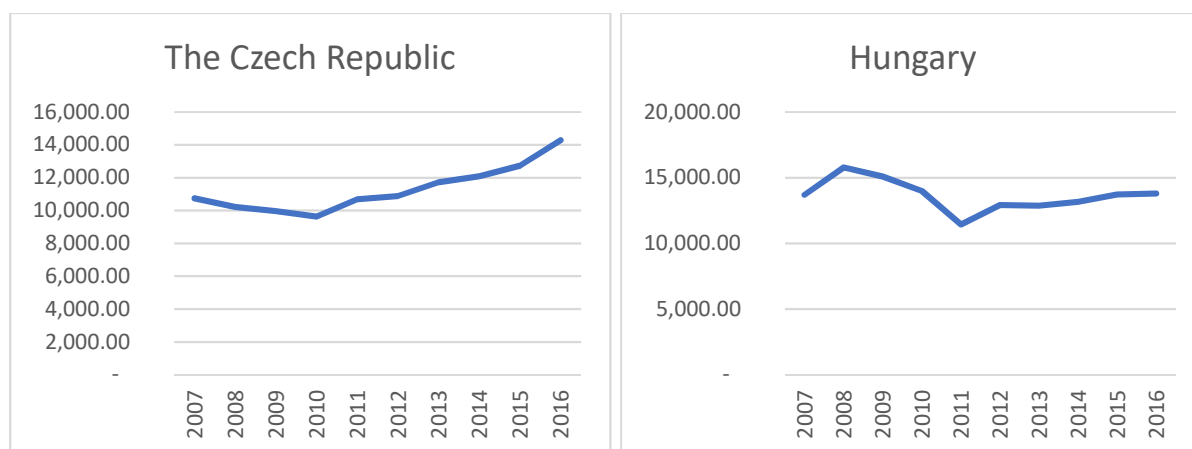
Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Graf 17: Vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob v Polsku mezi lety 2007 a 2016. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Mírně odlišný vývojový trend je možno pozorovat v České republice, kde na rozdíl od předchozích dvou států docházelo od roku 2007 do roku 2010 k trvalému poklesu hodnot, a to z počátečních 10 745,09 milionu USD z roku 2007 o více než 1000 milionů amerických dolarů na hodnotu 9 632,95 mil. USD roku 2010. V následujících obdobích se pak již vývoj nijak nelišil od vývoje na Slovensku a v Polsku, a docházelo k stabilnímu růstu částek vybraných na dani z příjmů fyzických osob. Mezi lety 2015 a 2016 pak došlo k skokovému

meziročnímu nárůstu o 1 563,86 milionu USD, tedy růstu z hodnoty z roku 2015 ve výši 12 730,82 mil. USD na 14 294,68 milionu USD vybraných v roce 2016.

V Maďarsku byl vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob naprosto odlišný od zbylých států tvořících Visegrádskou čtyřku. Mezi lety 2007 a 2008 byl sice patrný nárůst vybraných hodnot s mírným poklesem v roce 2009 stejně jako na Slovensku či Polsku, ale na rozdíl od druhých dvou zmiňovaných států hodnota vytrvale klesala i v dalších dvou následujících letech s tím, že mezi lety 2010 a 2011 došlo k poměrně razantnímu propadu z na dani vybraných 13 991,24 milionů amerických dolarů na 11 442,98 mil. USD. V roce 2012 došlo k nárůstu hodnoty na 12 912,39 mil. amerických dolarů a s výjimkou takřka nepatrného propadu v roce bezprostředně následujícím pak až do konce sledovaného období docházelo k stabilnímu růstu výnosů na dani z příjmu fyzických osob. Zmiňovaný propad v letech 2010 a 2011 i jeho nestandardnost v porovnání s trendy vývoje sledované proměnné v ostatních státech Visegrádské čtyřky by mohl souviset se zavedením tzv. superhrubé mzdy na území Maďarska v roce 2010, která byla posléze v roce 2013 zrušena a došlo k návratu k základu daně stanovovaném ve výši hrubé mzdy.



Graf 18: Vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob v České republice mezi lety 2007 a 2016.

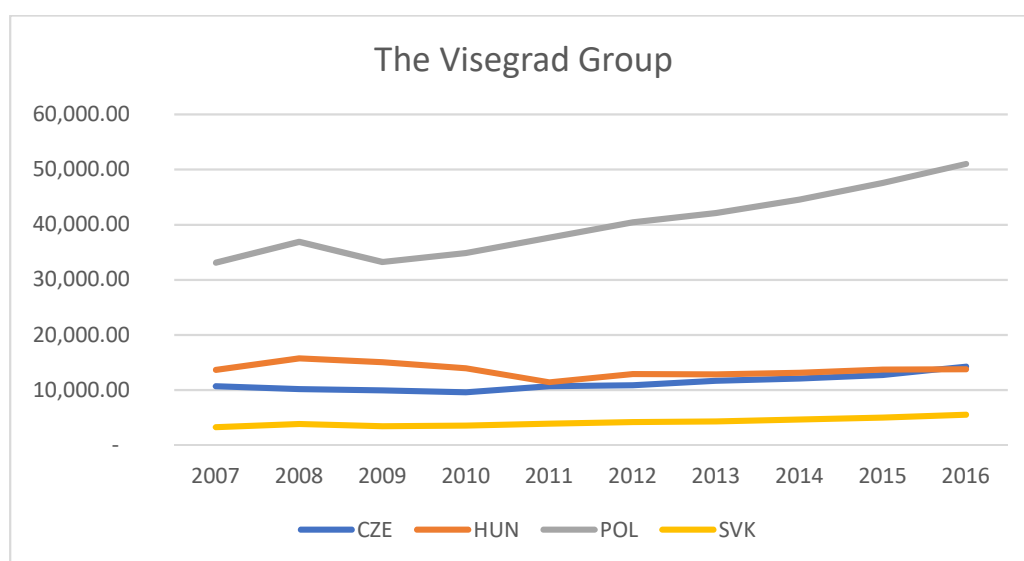
Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Graf 19: Vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob v Maďarsku mezi lety 2007 a 2016.

Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

Při pohledu na graf tvořený hodnotami výnosu na dani z příjmů fyzických osob všech zkoumaných států, tedy celé Visegrádské čtyřky, je opět patrný výrazný odstup částek vybíraných každoročně na zmiňované dani v Polsku, kde ku příkladu v prvním roce datového

souboru, tedy v roce 2007 bylo vybráno téměř trojnásobné množství v porovnání s hodnotou vybranou v témže roce na území České republiky, a dokonce takřka desetinásobek částky vybrané na Slovensku. Opačným extrémem oproti významně vysokým hodnotám výnosu na dani z příjmu fyzických osob vybraných v Polsku jsou až překvapivě nízké výnosy odpovídající daně na Slovensku, které dosahují přibližně pouhé třetiny sumy vybrané v České republice a čtvrtiny výnosů na území Maďarska. Hodnoty výnosů zkoumané daně na území České republiky a Maďarska v průběhu let vykazují patrnou konvergenci, kdy původně nižší částky výnosů České republiky dostihly, a dokonce mezi lety 2015 a 2016 předstihly původně mírně vyšší sumy finančních prostředků vybraných v Maďarsku.



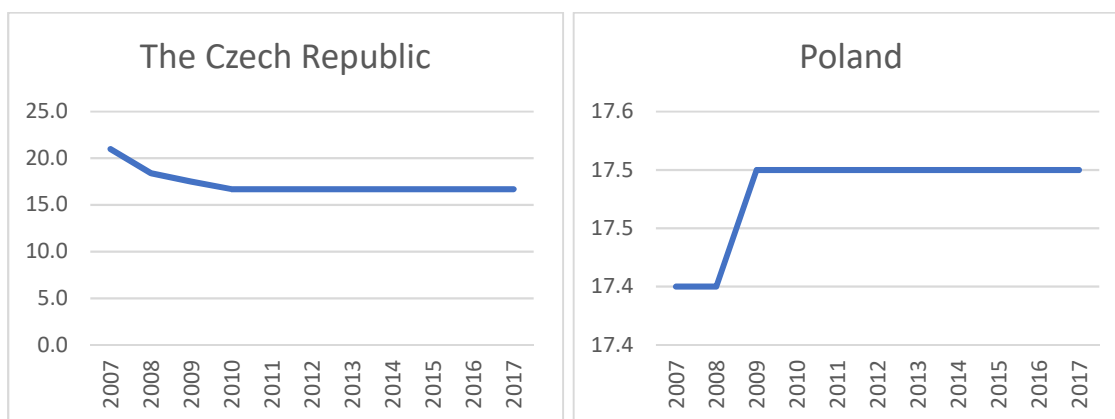
Graf 20: Vývoj výnosu na dani z příjmů fyzických osob v zemích Visegrádské čtyřky mezi lety 2007 a 2016. Zdroj dat: OECD. Zpracování: vlastní.

5.1.5 Efektivní daňová sazba

Efektivní sazbu daně v procentuálním vyjádření získáme jako podíl daně k hrubému důchodu. Kromě výše důchodu (čím většího důchodu poplatník dosáhne, tím menší bude nárůst jeho efektivní daňové sazby) ovlivňují výši efektivní sazby daně rovněž, jak píše Šíroký, daňové úlevy a zápočty. Daňovými úlevami jsou myšleny daňové odpočty a zápočty jsou myšleny slevy na dani. Za některých okolností může nastat i situace, že se efektivní daňová sazba a nominální daňová sazba mohou rovnat. (Šíroký, 2008) Data týkajících se efektivní daňové sazby byla čerpána z Eurostatu a uváděna jsou v procentních bodech.

V České republice měla efektivní sazba daně postupně klesající tendenci, a to od roku 2007, kdy dosahovala výše 21 %, do roku 2010, kdy prvně klesla na hodnotu 16,7 %. Od roku 2010 až do posledního roku statistického souboru, tedy do roku 2017, zůstávala hodnota efektivní daňové sazby konstantní na uvedených 16,7 procentech. Zmiňovaný pokles mezi lety 2007 až 2010 je možno pokládat za pravděpodobný dopad reformy veřejných financí, které je věnován prostor v dřívějších kapitolách. Zajímavé je, že ačkoli reforma veřejných financí a v rámci ní zavedení tzv. superhrubé mzdy, zřejmě hrálo významnou roli na vývoj efektivní sazby daně, zavedení tzv. solidárního navýšení se v efektivní daňové sazbě žádným způsobem neprojevilo.

V Polsku – ačkoli to z grafu na první pohled tak nevypadá – došlo k nárůstu efektivní sazby daně o pouhou jednu desetinu procentního bodu z hodnoty 17,4 %, které efektivní daňová sazba dosahovala v letech 2007 a 2008, na úroveň 17,5 %, na které zůstala v nepozměněné výši až do roku 2017, tedy do posledního zkoumaného roku.

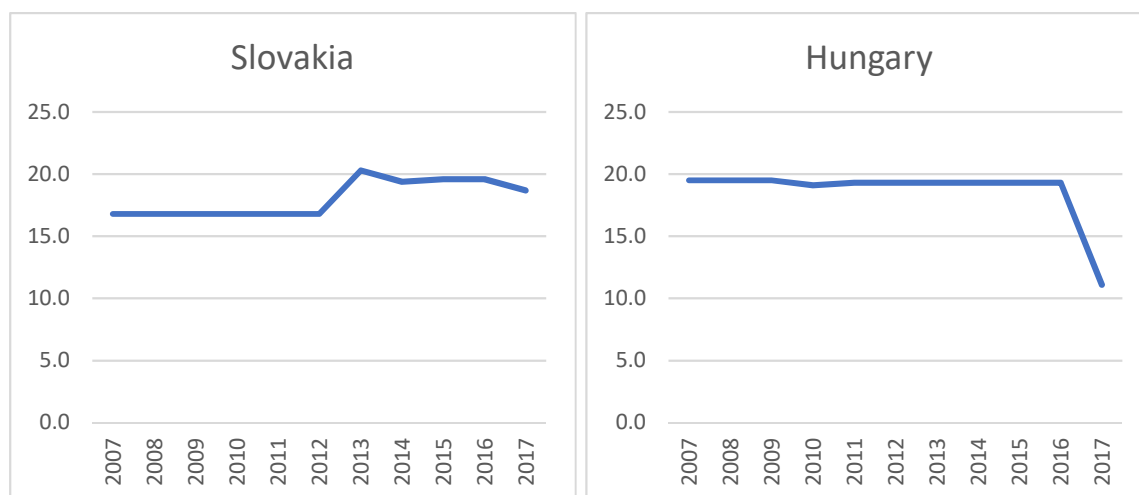


Graf 21: Vývoj efektivní daňové sazby v České republice mezi lety 2007 a 2017. Zdroj dat: Eurostat. Zpracování: vlastní.

Graf 22: Vývoj efektivní daňové sazby v Polsku mezi lety 2007 a 2017. Zdroj dat: Eurostat. Zpracování: vlastní.

Na Slovensku se efektivní daňová sazba držela na úrovni 16,8 % od počátku datového souboru, tedy od roku 2007, až do roku 2012. V následujícím roce poté došlo k poměrně výraznému nárůstu o 3,5 procentního bodu na 20,3 %. Ihned v roce 2014 však sazba poklesla na hodnotu 19,4 %. Na této úrovni však nesetrvávala dlouho a v letech 2015 a 2016 dosahovala efektivní daňová sazba výše 19,6 %. V roce 2017 pak zaznamenala opět pokles, a to až na hodnotu 18,7 %, což je nejnižší hodnota od roku 2012.

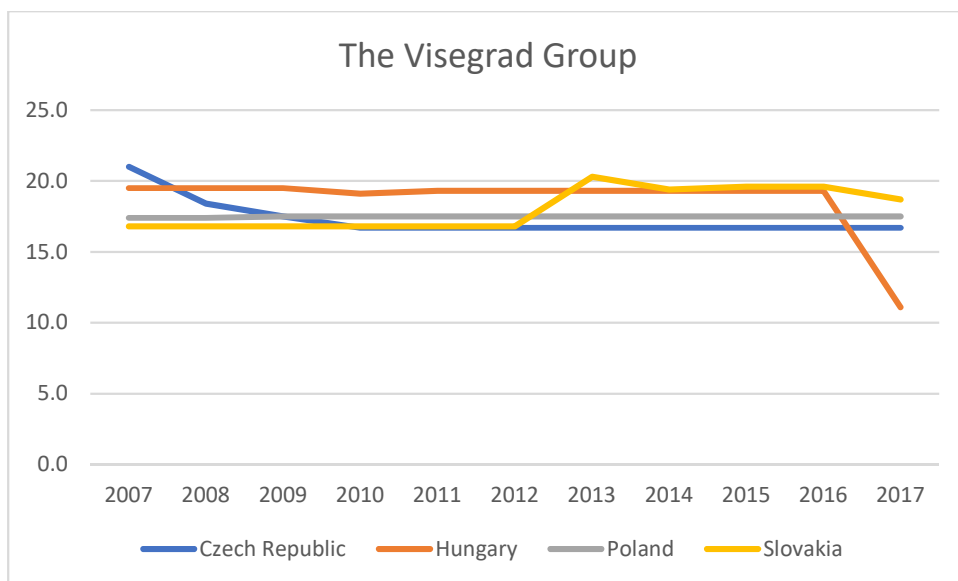
Překvapivý vývoj úrovně efektivní sazby daně lze pozorovat v Maďarsku, kde se daňová sazba po první tři sledované roky, teda od roku 2007 do roku 2010, držela na hodnotě 19,5 %. V roce 2010 – je možno spekulovat, zda v důsledku zavedení tzv. superhrubé mzdy – poklesla o čtyři desetiny procentního bodu na 19,1 %. Od roku 2011 pak až do roku 2016 vykazovala efektivní daňová sazba daně hodnotu 19,3 %. V roce 2017 však nastal nečekaný zlom, když došlo k rapidnímu propadu úrovně efektivní sazby daně o celých 8,2 procentní body na úroveň 11,1 %.



Graf 23: Vývoj efektivní daňové sazby na Slovensku mezi lety 2007 a 2017. Zdroj dat: Eurostat.
Zpracování: vlastní.

Graf 24: Vývoj efektivní daňové sazby v Maďarsku mezi lety 2007 a 2017. Zdroj dat: Eurostat.
Zpracování: vlastní.

Při pohledu na souhrnný graf vývoje efektivní daňové sazby v zemích Visegrádské čtyřky, jsou patrné naprosto odlišné vývojové trendy, ke kterým v jednotlivých zemích během sledovaných období docházelo. Za jediný všem sledovaným státům společný prvek v trendovém vývoji efektivní sazby daně lze považovat poměrně významné úseky trvající několik let, kde se efektivní daňová sazba ustálila na konstantní hodnotě. V případě České republiky se pak jedná o období mezi lety 2010 až 2017, v případě Maďarska mezi lety 2007 až 2009 a 2011 až 2016, na Slovensku došlo ke konstantnímu vývoji efektivní sazby daně mezi lety 2007 až 2012. Polsko je pak výjimečným případem, kdy – jak je již zmiňováno výše – hodnota byla konstantní téměř neustále.



Graf 25: Vývoj efektivní daňové sazby v zemích Visegrádské čtyřky mezi lety 2007 a 2017.

Zdroj dat: Eurostat. Zpracování: vlastní.

5.2 Regresní analýza

Z modelu 1 vyplývá, že výnos daně z příjmů se vzhledem k setrvačnosti odvíjí z 66,45 % od loňské částky výnosu daně z příjmů. Řádek SupGrSal značí, že země, které tzv. superhrubou mzdu zavedly, vybraly na dani z příjmů statisticky významně ($p < 0,0001$) méně, a to o 2,4 % oproti částce, kterou vybraly v předchozím roce. Efektivní daňová sazba se vlivem zavedení tzv. superhrubé mzdy prakticky nezměnila, respektive došlo k poklesu o 0,04 procentního bodu, ze statistického hlediska se však jedná o statisticky nevýznamnou proměnnou.

V modelu 2 se jedná o stejnou analýzu jako v případě modelu 1, ale tentokrát dochází k využití časových dummies. Vzhledem k užití dummies by měl být tento model de facto upřesněním modelu 1, ale vzhledem k malému množství vstupních dat lze považovat oba modely za stejně přesné. Výnos daně z příjmů se setrvačností odvíjí ze 73,57 % od částky vybrané na dani z příjmů v předchozím roce. V případě zavedení tzv. superhrubé mzdy došlo k poklesu o 1,89 % oproti výnosu předchozího roku. Efektivní daňová sazba je statisticky nevýznamnou proměnnou ($p = 0,6075$), její pokles model odhaduje v případě zavedení tzv. superhrubé mzdy nepatrný, a to 0,24 %.

Model 1: 1-step dynamic panel, using 32 observations

Included 4 cross-sectional units

H-matrix as per Ox/DPD

Dependent variable: IncTaxRvLOG

	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>z</i>	<i>p-value</i>	
IncTaxRvLO(-1)	0.664454	0.0284007	23.40	<0.0001	***
const	0.00656728	0.00254200	2.584	0.0098	***
SupGrSal	-0.0239213	0.00450901	-5.305	<0.0001	***
EfTaxRate	0.000428155	0.00412793	0.1037	0.9174	
Sum squared resid	0.051094	S.E. of regression		0.042718	

Number of instruments = 29

Test for AR(1) errors: $z = -1.65304$ [0.0983]

Test for AR(2) errors: $z = 0.25416$ [0.7994]

Sargan over-identification test: Chi-square(25) = 26.9435 [0.3587]

Wald (joint) test: Chi-square(3) = 724937 [0.0000]

Model 1: Regresní analýza panelových dat států Visegrádské čtyřky v letech 2007 až 2016 bez použití tzv. časových dummies. Zdroj a zpracování: vlastní.

Model 2: 1-step dynamic panel, using 32 observations

Included 4 cross-sectional units

H-matrix as per Ox/DPD

Dependent variable: IncTaxRvLOG

	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>z</i>	<i>p-value</i>	
IncTaxRvLO(-1)	0.735732	0.0957193	7.686	<0.0001	***
const	-0.0612635	0.0216351	-2.832	0.0046	***
SupGrSal	-0.0189594	0.00504594	-3.757	0.0002	***
EfTaxRate	-0.00239932	0.00467084	-0.5137	0.6075	
T4	0.0836639	0.0373849	2.238	0.0252	**
T5	0.0738449	0.0239294	3.086	0.0020	***
T6	0.0841358	0.0398508	2.111	0.0347	**
T7	0.0577503	0.0137216	4.209	<0.0001	***
T8	0.0637972	0.0252072	2.531	0.0114	**
T9	0.0716270	0.0196241	3.650	0.0003	***
T10	0.0743680	0.0171646	4.333	<0.0001	***
Sum squared resid	0.033793	S.E. of regression		0.040115	

Number of instruments = 31

Test for AR(1) errors: $z = -1.49438$ [0.1351]

Test for AR(2) errors: $z = 0.466244$ [0.6410]

Sargan over-identification test: Chi-square(20) = 19.8233 [0.4690]

Wald (joint) test: Chi-square(3) = 82.1297 [0.0000]

Model 2: Regresní analýza panelových dat států Visegrádské čtyřky v letech 2007 až 2016 za použití tzv. časových dummies. Zdroj a zpracování: vlastní.

Závěr

Daňový systém je v neustálém vývoji, takže každý rok dochází k alespoň minimálním změnám v oblasti daňového práva. Jednou z pravděpodobně nejvýznamnějších, ne-li zcela nejvýznamnější, změnou od rozdělení Československa v roce 1993 bylo přijetí zákona číslo 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jenž nabyl účinnosti k 1. lednu roku 2008 v rámci reformy veřejných financí. Tímto zákonem došlo k zavedení tzv. superhrubé mzdy, jakožto nového základu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Ačkoli se o zrušení tzv. superhrubé mzdy diskutuje prakticky od okamžiku jejího uzákonění, nebyla v České republice dosud zrušena, a tak se daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti stanovuje prostřednictvím tohoto – o pojistné na zdravotní a sociální pojištění rozšířeného – základu daně.

Česká republika byla prvním státem, který koncept tzv. superhrubé mzdy přijal do své daňové legislativy, ale nebyla jediným státem, který tak učinil. V roce 2010 došlo prvně k použití tzv. superhrubé mzdy pro stanovení daňové povinnosti fyzických osob ze závislé činnosti rovněž v Maďarsku. Na rozdíl od České republiky využívali Maďaři tento koncept pouze několik málo let a naposledy prostřednictvím tzv. superhrubé mzdy stanovili daňovou povinnost zaměstnanců v roce 2013.

Cílem této bakalářské práce bylo zjistit, zda existuje závislost mezi zavedením tzv. superhrubé mzdy – neboli dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – a úhrnnou částkou vybranou na dani z příjmů.

Za účelem naplnění cíle byla provedena regresní analýza panelových dat ve statistickém programu Gretl. Analyzována byla data států Visegrádské čtyřky, tedy České republiky, Slovenska, Maďarska a Polska, v letech 2007 až 2016.

Práce byla rozčleněna do několika dílčích částí. První část pojednávala o dani z příjmů fyzických osob v současnosti. Daň byla charakterizována a rovněž byly vymezeny základní pojmy.

V druhé části práce bylo v širším kontextu pojednáváno o reformě veřejných financí, respektive její první části.

Třetí část se pak v návaznosti na část druhou detailně věnovala tzv. superhrubé mzdě z pohledu okolností jejího zavedení, dále její konstrukci a významem.

Ve čtvrté části práce byl zdůvodněn výběr konkrétních statistických dat a statistických metod včetně jejich stručného popisu.

Detailnímu popisu a porovnání vývoje dat uvedených ve čtvrté části mezi jednotlivými zkoumanými státy byla věnována první polovina páté části. V druhé polovině páté části pak byly uvedeny a popsány dva modely regresní analýzy panelových dat.

Z výsledků prvního modelu analýzy plyne pokles objemu vybraných prostředků na dani z příjmů v důsledku zavedení konceptu tzv. superhrubé mzdy o 2,4 % oproti částce, kterou státy vybraly v předchozím roce, kdy tzv. superhrubá mzda ještě nebyla zavedena.

Druhý model potvrzuje výsledky prvního modelu, neboť i z něj plyne statisticky významný pokles objemu vybraných prostředků na dani z příjmů v závislosti na zavedení tzv. superhrubé mzdy. Pokles však odhaduje procentuálně o něco menší, tvrdí totiž, že v případě zavedení tzv. superhrubé mzdy došlo k poklesu o 1,89 % oproti výnosu předchozího roku.

Literatura

Citované zdroje

- Cottrell, A. and Lucchetti, R. (2019). Gretl User's Guide. [Accessed 15 May 2019]
- ČNB. (n.d.). Pakt stability a růstu. [online] Available at: https://www.cnb.cz/cs/o_cnb/mezinarodni_vztahy/cr_eu_integrace/eu_integrace_07.html [Accessed 22 Mar. 2019].
- Dědek, O. (2013). Pakt stability a růstu. [online] Zavedení Eura v České republice. Available at: <https://www.zavedenieura.cz/cs/euro/eurozona/pakt-stability-a-rustu> [Accessed 22 Mar. 2019].
- EuroStat (n.d.). Glossary: Compensation of employees. [online] Available at: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Compensation_of_employees [Accessed 16 Apr. 2019].
- Is.muni.cz. (2005). Umělé (dummy) proměnné v ekonometrickém modelu. [online] Available at: <https://is.muni.cz/el/1431/jaro2005/E8301/P11-Umelepromenne.pdf> [Accessed 6 May 2019].
- Malý, J. (2007). Reforma veřejných financí v České republice a její důsledky. Friedrich Ebert Stiftung – Analýzy z České republiky, [online] (5). Available at: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/prag/06169.pdf> [Accessed 24 Mar. 2019].
- OECD Data. (n.d.). Tax revenue. [online] Available at: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm> [Accessed 28 Apr. 2019].
- Říman, M. (2009). Tlustý s rovnou daní podvedl ODS, tvrdí Říman. Lidové noviny. [online] Available at: https://www.lidovky.cz/domov/ln-tlusty-s-rovnou-dani-podvedl-ods-tvrdi-riman.A090424_182938_ln_domov_mpr [Accessed 29 Mar. 2019].
- Široký, J. and kol. (2008). Daňová teorie: s praktickou aplikací. 2nd ed. Praha: C. H. Beck, p. 124–128.
- Vančurová, A. and Láchová, L. (2018). Daňový systém ČR 2018. Praha: 1. VOX, a.s., p.15.

Další použitá literatura

- ALTAXO (2013). Solidární zvýšení daně. [online] ALTAXO. Available at: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danove-vydaje/solidarni-zvyseni-dane> [Accessed 9 Mar 2019].

Arellano, M. and S. Bond (1991) 'Some tests of specification for panel data: Monte carlo evidence and an application to employment equations', *The Review of Economic Studies* 58: 277–297.

Blundell, R. and S. Bond (1998) 'Initial conditions and moment restrictions in dynamic panel data models', *Journal of Econometrics* 87: 115–143.

Braunová, V. (2011). *Je superhrubá mzda skutečně superhrubý, světově nestandardní omyl?* Praha: Vysoká škola ekonomická.

Dvořáková, Z. (2012). *Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice v letech 2005–2011*. Brno: Mendelova univerzita v Brně.

<http://www.cevro.cz/cs/197554-reforma-verejnych-financi-jeji-dopad>

Kubátová, K. (2003). *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI Publishing, s.r.o., p.16.

Mankiw, G. (1999). *Zásady ekonomie*. Praha: Grada Publishing, p.261.

Mašková, P. (2012). *Vývoj daně z příjmů fyzických osob*. Jihlava: Vysoká škola polytechnická Jihlava.

MFČR (2003). *Koncepce RVF 2003*. [online] Ministerstvo financí České republiky. Available at: <https://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2003-2006/koncepce-rvf-2003> [Accessed 4 Mar 2019]

MFČR (2008). *Příprava reformy daňového systému ČR*. [online] Ministerstvo financí České republiky. Available at: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2008/2008-04-03tiskova-zprava-5605-5605> [Accessed 4 Mar 2019]

MFČR (2013). *Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.* [online] Ministerstvo financí České republiky. Available at: <https://www.mfcr.cz/cs/alegislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110> [Accessed 13 Mar 2019]

Neubauer, J. (n.d.). *Statistika II: Regresní analýza – Lineární regresní model*. [online] K101.unob.cz. Available at: <https://k101.unob.cz/~neubauer/pdf/regrese1.pdf> [Accessed 5 May 2019]

Prausová, M. (2012). *Základ daně – superhrubá mzda versus hrubá mzda zaměstnance*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě.

Schneiderová, A. (2018). *Vývoj základu daně z příjmů ze závislé činnosti v České republice*. Praha: Vysoká škola ekonomická.

Široký, J. and kol. (2008). *Daňová teorie: s praktickou aplikací*. 2nd ed. Praha: C. H. Beck, p.49.

Vančurová, A. (2014) *Daňové reformy ČR*. Praha: Komora daňových poradců ČR.

Vančurová, A. and Láchová, L. (2018). Daňový system ČR 2018. Praha: 1. VOX, a.s., pp.10, 20, 24, 51 – 54.

Zákon č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů. Ve zněních platných v příslušných letech.