

Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR[#]

**Stanislav Klazar – Barbora Slintáková – Slavomíra Svátková –
Martin Zelený***

Úvod

Daň z přidané hodnoty (DPH) byla v ČR zavedena 1. ledna 1993 se základní sazbou 23 % a sníženou sazbou 5 %. Úroveň sazeb byla v souladu s tzv. Šestou směrnicí, která je základním právním dokumentem pro harmonizaci DPH v členských státech Evropské unie.¹ Avšak na některé druhy zboží nebo služeb byly aplikovány sazby odlišné od ustanovení Šesté směrnice, např. místo základní sazby podle směrnice byla přiřazena sazba snížená. Proto v době od zavedení DPH do 1. května 2004, kdy se ČR stala členem EU a kdy nabyl účinnosti nový zákon o DPH, docházelo k různým změnám sazeb, tj. především ke změně snížené sazby na základní nebo opačně, které byly zdůvodňovány např. nutností harmonizovat českou DPH se Šestou směrnicí.² (Kromě základní a snížené sazby je uplatňováno u vybraných statků, zejména služeb, osvobození od DPH. Avšak osvobozená plnění se na zdaněná plnění často neměnila, protože v této oblasti český zákon o DPH více méně od začátku Šesté směrnici vyhovoval.)

Cílem našeho výzkumu bylo analyzovat dopad změn v sazbách DPH, ke kterým došlo v období před vstupem ČR do EU, resp. k datu vstupu, na rozdělení daňového břemene mezi české domácnosti. Je možné předpokládat, že ne všechny změny v sazbách DPH byly provedeny v souladu se Šestou směrnicí, to znamená např., že některé změny provedeny být nemusely. Na druhou stranu, sazby DPH v ČR stále nejsou v současné době dokonale se Šestou směrnicí sladěny. Naším cílem však nebylo analyzovat stupeň harmonizace české DPH se Šestou směrnicí, ale porovnat zatížení DPH českých domácností, resp. progresivitu české DPH, v době zavedení DPH a zatížení DPH po vstupu ČR do EU.

Tento článek je rozdělen do dvou částí. V první části je popsán postup kalkulace daňového břemene domácností před a po vstupu ČR do EU. Ve druhé části jsou

[#] Článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Analýza zatížení spotřebního koše daněmi ze spotřeby v České republice* registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem 402/04/1069.

* Ing. Stanislav Klazar, Ph.D., – odborný asistent; Katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze, klazar@vse.cz

Ing. Barbora Slintáková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze, barbora@vse.cz.

doc. Ing. Slavomíra Svátková, Ph.D.; Katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, VŠE v Praze, svatkova@vse.cz

Mgr. Ing. Martin Zelený, Ph.D. – odborný asistent; Katedra ekonomické statistiky, Fakulta informatiky a statistiky, VŠE v Praze, zelenym@vse.cz

¹ Směrnice 77/388/EEC.

² Zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

prezentovány výsledky analýzy dopadu daňového břemene na domácnosti rozdělené podle jejich blahobytu, počtu dětí nebo sociálního statusu přednosti domácnosti.

1. Kalkulace břemene DPH českých domácností

Podstatnou součástí našeho výzkumu byla kalkulace daňového břemene domácností sledovaných ve Statistice rodinných účtů (SRÚ) před a po vstupu ČR do EU, protože žádná statistika v ČR individuální data o DPH zaplacené domácnostmi neposkytuje.³ Kalkulace vycházela z předpokladu, že DPH je přesunuta zcela na konečné spotřebitele, tzn. že v ceně nakupovaných statků je obsažena DPH ve výši odpovídající příslušným sazbám, kterým dané statky podléhají.

Daňové břemeno domácnosti i bylo pro účely naší analýzy definováno jako podíl daně zaplacené v cenách nakoupených statků (T_i) a celkových spotřebních výdajů snížených o DPH, tj. čistých výdajů ($Cnet_i$). Daňové břemeno tak lze považovat za efektivní míru zdanění (et_i) aplikovanou na celkové spotřební výdaje domácnosti i :

$$et_i = T_i / Cnet_i$$
⁴

Celková částka DPH zaplacená domácností za rok byla kalkulována jako součet daní zahrnutých ve výdajích na jednotlivé statky spotřebované domácnostmi, které se ve SRÚ třídí do tzv. statistických znaků:

$$T_i = \sum_{n=1}^N SCI_{ni} * t_n / (t_n + 100),$$

kde SCI_{ni} jsou výdaje na zboží a služby domácnosti i zahrnuté do tzv. statistického znaku n (viz dále), a t_n (v %) je sazba přiřazená statistickému znaku n . Protože je daň počítána ze základu, kterým jsou výdaje včetně DPH, byla sazba v kalkulaci příslušně upravena.

V našem výzkumu jsme kalkulovali břemeno DPH pro 3 036 domácností sledovaných ve SRÚ v r. 2004. Spotřební výdaje domácností jsou ve SRÚ tříděny podle klasifikace CZ-COICOP (česká verze Classification of Individual Consumption by Purpose). Nejnížší úrovní třídění spotřebních výdajů na zboží a služby, které domácnosti nakoupily, jsou tzv. statistické znaky. Statistický znak je identifikován jednak číselně, jednak verbálně vyjmenováním jednotlivých druhů zboží nebo služeb, které mají určité společné charakteristiky týkající se jejich použití.

Druhým činitelem potřebným pro výpočet břemene DPH domácnosti byly sazby DPH pro jednotlivé statistické znaky. Protože jsou v ČR sazby DPH diferencované, tj. uplatňuje se jak sazba základní, tak sazba snížená, a kromě toho je řada zboží a služeb osvobozená od daně nebo dokonce dani nepodléhá, nebylo přiřazování sazeb statistickým znakům vždy triviálním úkolem. Přiřazení sazby statistickému znaku bylo jednoduché v případě, kdy všechny druhy zboží nebo služeb, které tvoří náplň statistic-

³ Více podrobností viz ve studii Svátková – Slintáková – Klazar – Zelený, 2005.

⁴ Naše efektivní míra zdanění domácnosti nevyjadřuje, kolik z celkových spotřebních výdajů domácnost zaplatila na DPH, ale odpovídá spíše průměrné nominální sazbě, která je aplikována na statky nakupované domácností.

kého znaku, jsou zdaněny jednotně. Přiřazení bylo složitější v případě statistických znaků, které zahrnují zboží a služby zdaněné diferencovaně. V takových případech jsme museli kalkulovat průměrnou sazbu příslušející statistickému znaku. Ideální by bylo, kdyby mohly být sazby počítány jako vážené průměry, kdy vahami by byly podíly výdajů na jednotlivé statky na celkových výdajích na statistický znak, avšak z důvodu nedostupnosti vhodných dat jsme museli od výpočtu vážených průměrů upustit.

Za účelem přiřazení správných sazeb DPH k jednotlivým druhům zboží a služeb zahrnutým ve statistických znacích jsme museli pracovat s několika různými klasifikacemi, které třídí zboží a služby podle různých kritérií a které navíc používají odlišné číselníky nebo slovní označení pro zboží a služby, což přiřazování sazeb ztěžovalo. To znamená, že jsme museli nejprve správně „rozluštit“ zboží a služby uvedené v zákoně o dani z přidané hodnoty (zejména v jeho přílohách). K tomu jsme využili celní sazebník nebo Standardní klasifikaci produkce. Potom jsme museli porovnat zboží nebo služby tříděné podle klasifikace CZ-COICOP a rozdělení zboží a služeb podle sazeb v zákoně o dani z přidané hodnoty.

Břemeno DPH každé ze sledovaných domácností bylo kalkulováno jednak pro období před vstupem, jednak pro období po vstupu ČR do EU. Protože se sazby DPH nezměnily „ze dne na den“, rozhodli jsme se období před vstupem definovat třemi termíny: 1. ledna 1993 (zavedení DPH v ČR, začíná být účinný první zákon o DPH, základní sazba je 23, resp. 22 %), 31. prosince 2003 a 1. ledna 2004 (došlo k významným změnám v sazbách, základní sazba je 22 %). Období po vstupu bylo určeno na 1. května 2004 (začíná být účinný nový zákon o DPH, základní sazba je 19 %).

Pro kalkulaci daňového břemene jsme využili data SRÚ za rok 2004. Daňová břemena před a po vstupu do EU byla odhadnuta pomocí konstantních hodnot spotřebních výdajů domácností a sazeb platných k daným termínům. Naše výpočty by tak platily za předpokladu, že v průběhu zkoumaného období nedošlo k žádné změně v chování spotřebitelů, ani ke změně v cenách statků, které plátcí DPH (tj. prodávající) použili jako základ pro výpočet DPH.

2. Rozdělení břemene DPH mezi české domácnosti

Největší pozornost jsme v distribuční analýze věnovali dopadu daňového břemene na domácnosti rozdělené podle jejich důchodů. Obvykle jsou v distribučních analýzách jednotky analýzy rozdělovány – např. do decilů – podle jejich ročních příjmů. Literatura však poskytuje teoretické a empirické argumenty také ve prospěch použití celoživotních příjmů. Např. podle Friedmanovy hypotézy permanentního důchodu se jedinci o spotřebě nerozhodují na základě ročních, ale celoživotních příjmů. Spotřeba je tak v rámci celoživotního cyklu rozložena rovnoměrněji: např. ji ve větší míře neovlivňují dočasné výkyvy v (ročních) příjmech. Dále, fluktuace v ročních příjmech nebo skutečnost, že jedinci mají nižší příjmy v mládí (kdy např. studují) nebo naopak ve stáří (kdy už nepracují), způsobí, že do nízkopříjmových skupin – měřeno podle ročních příjmů – se mohou dostat nejen jedinci, které lze za sociálně slabší považovat po celý jejich život.

I s vědomím toho, že není příliš vhodné prisuzovat domácnosti jako jednotce analýzy celoživotní příjem, rozdělili jsme domácnosti v naší analýze podle celoživotních příjmů, resp. podle běžných celkových spotřebních výdajů, které lze použít jako zástupnou proměnnou pro současnou hodnotu celoživotní spotřeby, která společně

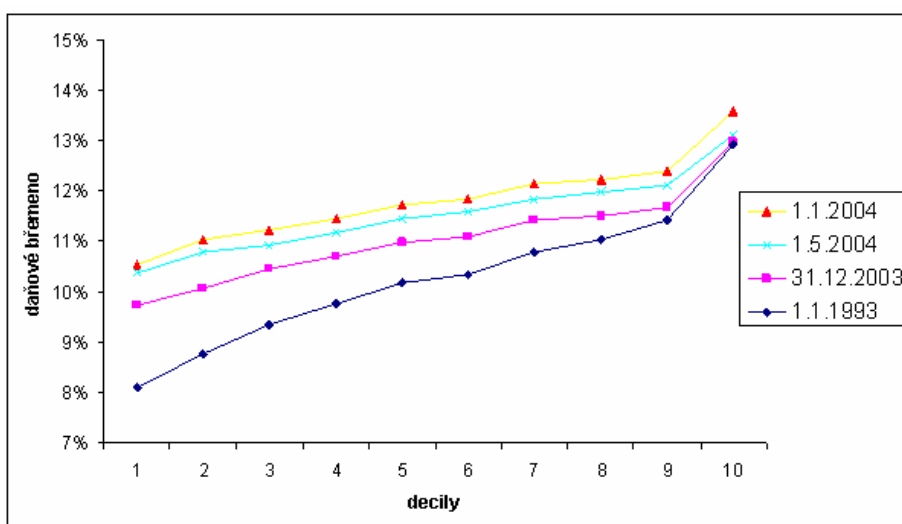
s dědictvím může reprezentovat celoživotní příjem (viz Poterba, 1989, Caspersen-Metcalf, 1993 nebo Metcalf, 1994). Je třeba přiznat, že z důvodu nedostupnosti vhodných dat nebyla naše veličina běžných spotřebních výdajů upravena, podobně jak to provedli Caspersen-Metcalf (1993) nebo Metcalf (1994), o výdaje na dopravní prostředky nebo výdaje na bydlení vlastníků nemovitostí (výdaje na nákup nemovitostí nejsou ve spotřebních výdajích zahrnuty). Navíc jsme nezohlednili potenciální zděděné příjmy. Nedokonalosti rozdělení domácností tak mohou být zdrojem zkreslení analýzy (např. mezi bohaté domácnosti se mohly dostat i domácnosti, které v daném roce koupily osobní automobil).

V tzv. distribuční tabulce (tab. 1) jsou prezentovány průměrné hodnoty efektivní míry zatížení DPH neboli daňového břemene domácností v jednotlivých decilech, a to za jednotlivá zkoumaná období. Domácnosti byly do decilů rozděleny podle výše jejich celkových spotřebních výdajů bez DPH za rok 2004 (zdroj dat – SRÚ).

Tab. č. 1: Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle příjmů

decil	1. ledna 1993	31. prosince 2003	1. ledna 2004	1. května 2004
1	8,11 %	9,75 %	10,55 %	10,37 %
2	8,78 %	10,08 %	11,03 %	10,78 %
3	9,36 %	10,45 %	11,23 %	10,94 %
4	9,77 %	10,70 %	11,47 %	11,18 %
5	10,17 %	10,98 %	11,73 %	11,45 %
6	10,36 %	11,10 %	11,84 %	11,59 %
7	10,80 %	11,44 %	12,16 %	11,85 %
8	11,05 %	11,50 %	12,24 %	11,99 %
9	11,43 %	11,69 %	12,40 %	12,12 %
10	12,93 %	12,97 %	13,58 %	13,13 %

Graf č. 1: Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle příjmů



Zdroj: Tab. 1

Z tabulky 1 nebo z grafu 1 je evidentní, že daňové břemeno, které české domácnosti nesly, se mezi 1. lednem 1993 a 31. prosincem 2003 zvýšilo. K dalšímu, „skokovému“ zvýšení daňového břemene došlo 1. ledna 2004 a k 1. květnu 2004 se daňové břemeno snížilo, avšak zůstalo vyšší než břemeno k 31. prosinci 2003. Uvedené platí pro všechny decily domácností. Za předpokladu, že spotřebitelské chování a ceny statků (jako základ DPH) byly konstantní, byly změny ve výši daňového břemene důsledkem změn v sazbách DPH, tj. změny ze snížené na základní sazbu nebo opačně, změny osvobozeného plnění na plnění zdaněné a snížení základní sazby.⁵

Zvýšení daňového břemene mezi 1. lednem 1993 a 31. prosincem 2003 bylo výsledkem změn v sazbách, ke kterým během jedenáctiletého období došlo. Na základě rozboru těchto změn lze shrnout, že změna snížené na základní sazbu (nebo změna osvobozeného plnění na plnění zdaněné) nastala u statků (např. u elektřiny a plynu), na které domácnosti vydaly větší část spotřebních výdajů než na statky, u nichž došlo ke změně ze základní na sníženou sazbu (např. za jídla v restauračním stravování) nebo ke snížení základní sazby z 23 % na 22 %.⁶

Důležitá novela zákona o DPH, účinná k 1. lednu 2004, vedla k dalšímu růstu daňového břemene domácností. Důvodem byla hlavně změna snížené na základní sazbu u řady služeb (např. telefonní služby). Opačná změna v sazbách byla zanedbatelná.

Změny v sazbách DPH přinesl i nový zákon o DPH účinný od 1. května 2004. Tyto změny se odrazily ve snížení daňového břemene. Můžeme tvrdit, že snížení základní sazby z 22 % na 19 % mělo za následek větší redukci břemene než byl jeho růst způsobený změnou snížené na základní sazbu (např. u sběru pevných odpadů, za jídla v restauračním stravování a řady služeb) nebo zdaněním dříve osvobozených plnění (např. léků).

Z distribuční tabulky (tab. 1) vidíme, že změny v průměrném daňovém břemenu domácností mezi jednotlivými obdobími jsou větší u domácností s nižšími celkovými spotřebními výdaji (např. průměrná efektivní míra zatížení DPH se u domácností ve druhém decilu zvýšila mezi prvním a druhým obdobím o 1,3 %, mezi druhým a třetím o 0,95 % a mezi třetím a čtvrtým se snížila o 0,25 %, zatímco u domácností v devátém decilu se zvýšila o 0,26 %, resp. o 0,71 a snížila o 0,28 %). To znamená, že změny v sazbách DPH měly na chudší domácnosti větší dopad než na domácnosti bohatší. K tomu mohlo dojít tak, že sazba se změnila, tj. zvýšila spíše u statků zatížených sníženou sazbou, příp. osvobozených od DPH, a zároveň že tyto statky spotřebovávaly spíše chudší domácnosti (např. sběr pevných odpadů nebo elektřina a plyn nebo léky).⁷ Jinak lze tento výsledek vysvětlit tak, že bohatší domácnosti vydávaly více na spotřebu statků od začátku zatížených základní sazbou (např. alkoholické nápoje, odívání, údržba a opravy bytu, nábytek a bytové zařízení nebo nákup osobních dopravních prostředků).

Další důležitou informací, kterou lze z distribuční tabulky (tab. 1) vyčíst, je, že průměrné daňové břemeno rostlo s růstem celkových spotřebních výdajů domácností, a to ve všech sledovaných obdobích. Jinak řečeno, podle této analýzy česká DPH byla

⁵ To je zřejmé i z postupu výpočtu DPH na výstupu.

⁶ Podrobně se změnám sazeb věnuje studie Svátková – Slintáková – Klazar – Zelený, 2004.

⁷ Údaje o struktuře spotřeby domácností jsme čerpali z *Příjmy, vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů za rok 2005, I. díl – sociální skupiny, příjmová pásma*, ČSÚ, dostupné na [http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/A00021C8C8/\\$File/30010634.xls](http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/A00021C8C8/$File/30010634.xls) [on-line, cit. 2006-02-20].

vždy, a zřejmě stále je, progresivní. Progresivita DPH pravděpodobně závisí na konstrukci daně, tj. na diferenciaci sazeb nebo existenci osvobození od DPH, na struktuře spotřebních výdajů domácností v jednotlivých skupinách a na ukazateli, podle kterého byly domácnosti v této analýze rozděleny do skupin.

Zdá se, že na výsledky analýzy progresivity daní ze spotřeby má vliv také způsob rozdělení jednotek analýzy. Caspersen-Metcalf (1993) nebo Metcalf (1994) ukázali, že DPH je spíše progresivní v případě, kdy jsou v analýze dopadu použity k rozdělení celoživotní příjmy, resp. DPH se může jevit jako regresivní daň, jestliže jsou v analýze dopadu použity roční příjmy. Rozdíl ve výsledcích analýz dopadu je vysvětlován volatilitou ročních příjmů a vlivem věku na spotřebu v rámci jednoho roku, v důsledku čehož může být podíl spotřebních výdajů na ročním příjmu u řady jedinců významně odlišný od podílu výdajů na celoživotním příjmu. A pokud mají chudší jedinci v daném roce vysoký podíl spotřebních výdajů na příjmech, může se daň ze spotřeby jevit jako regresivní. Je-li však spotřeba rozložena v rámci celoživotního cyklu podle permanentního důchodu, může se DPH jevit jako proporcionální, a to v případě jednotné sazby, nebo dokonce jako progresivní daň, a to pokud jsou sazby diferencované nebo pokud nejsou některé statky zdaněny nebo pokud je např. daň vracena.

My jsme zkoumali celkovou progresivitu DPH. Zaměříme-li se však na určitý statek nebo „skupinu“ statků podle klasifikace CZ-COICOP, pak dopad DPH uvalené na tento statek nebo „skupinu“ statků nemusí být vždy progresivní. Za předpokladu, že pro tento statek nebo „skupinu“ statků existuje jednotná sazba pro všechny spotřebitele a celkové spotřební výdaje se rovnají příjmu, záleží progresivita zdanění tohoto statku nebo „skupiny“ statků na podílech výdajů na dané položky statků na celkových výdajích u různých skupin domácností. Například, vydávají-li chudší domácnosti na určité zboží a služby relativně více než domácnosti bohatší, pak by DPH uvalená na tyto statky, měla působit regresivně. V ČR by to mohlo platit např. pro potraviny, zvláště pro chleba, mléko, sýry nebo vejce, pro tabákové výrobky, obuv, pro spotřebu vody a ostatních služeb souvisejících s bydlením, které zahrnují zejména sběr pevných odpadů, nebo pro provoz osobních dopravních prostředků, který zahrnuje pohonné hmoty, či dopravní služby. Progresivně bude DPH působit v případě statků, na které chudší domácnosti vydávají relativně méně než bohatší domácnosti. V České republice by to mohlo platit např. pro alkoholické nápoje, nábytek a bytové zařízení, odívání nebo dovolenou s komplexními službami.⁸

Vezmeme-li v úvahu, že domácnosti spotřebovávají v různých poměrech statky zdaněné různými sazbami, pak lze dojít (za předpokladu, že spotřební výdaje se rovnají důchodu) k obecnému závěru, že DPH bude celkově progresivní, když bude podíl výdajů na statky se sníženou sazbou u chudších domácností větší než u bohatších nebo když budou chudší vydávat relativně méně na statky se základní sazbou. Zdá se, že v ČR chudší domácnosti vydávají více na potraviny, vodu a veřejnou dopravu, tj. na statky zatížené sníženou sazbou DPH. Naopak, na alkoholické nápoje, odívání, na bytové vybavení a zařízení domácností nebo na nákup osobních dopravních prostředků,

⁸ Údaje o struktuře spotřeby domácností jsme čerpali z *Příjmy, vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů za rok 2005, I. díl – sociální skupiny, příjmová pásma*, ČSÚ, dostupné na [http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/A00021C8C8/\\$File/30010634.xls](http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/A00021C8C8/$File/30010634.xls) [on-line, cit. 2006-02-20].

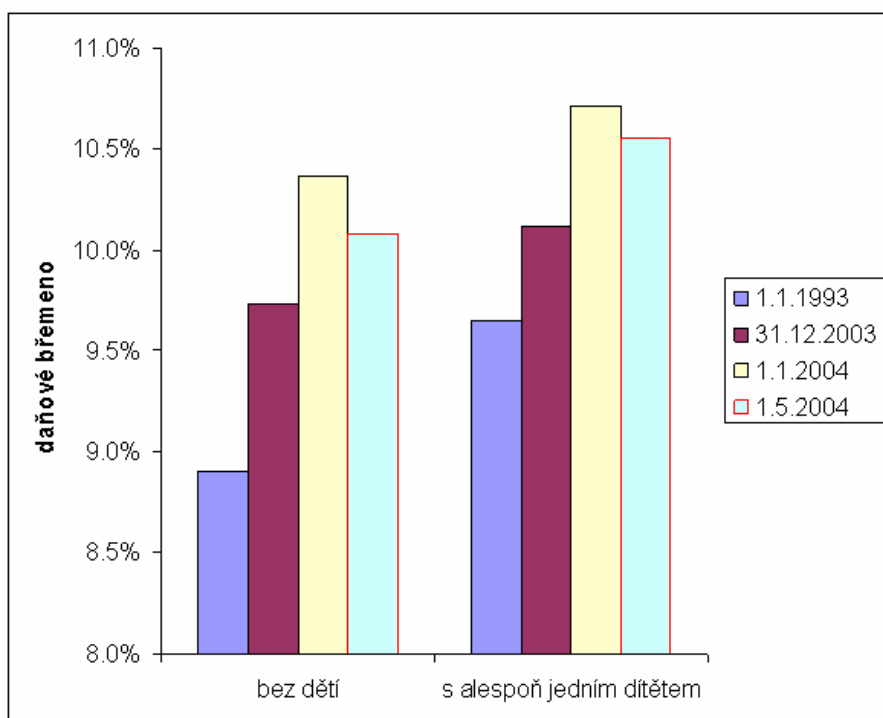
tj. na statky zatížené základní sazbou, zřejmě vydávají chudší domácnosti v ČR relativně méně než bohatší.

V následujícím kroku jsme kalkulovali průměrné břemeno DPH neboli průměrnou efektivní míru daňového zatížení pro domácnosti rozdělené ne podle celkových spotřebních výdajů, ale podle vybraných charakteristik. Nejprve jsme domácnosti rozdělili do dvou skupin, a to na domácnosti bez dětí a domácnosti s aspoň jedním nezaopatřeným dítětem. V tabulce 2 a na grafu 2 je vidět, že průměrná efektivní míra DPH domácností, ve kterých žije aspoň jedno nezaopatřené dítě, je vyšší než průměrná míra domácností bez dětí.

Tab. č. 2: Dopad DPH na české domácnosti rozdělené na domácnosti bez dětí a domácnosti s aspoň jedním dítětem

domácnosti	1. ledna 1993	31. prosince 2003	1. ledna 2004	1. května 2004
bez dětí	8,91 %	9,74 %	10,37 %	10,10 %
s alespoň jedním dítětem	9,66 %	10,12 %	10,71 %	10,56 %

Graf č. 2: Dopad DPH na české domácnosti rozdělené na domácnosti bez dětí a domácnosti s aspoň jedním dítětem



Zdroj: Tab. 2

Rozdělíme-li dále domácnosti s dětmi podle jejich počtu, získáme rozdělení daňového břemene znázorněné v tabulce 3 a na grafu 3. Nejvyšší průměrnou míru

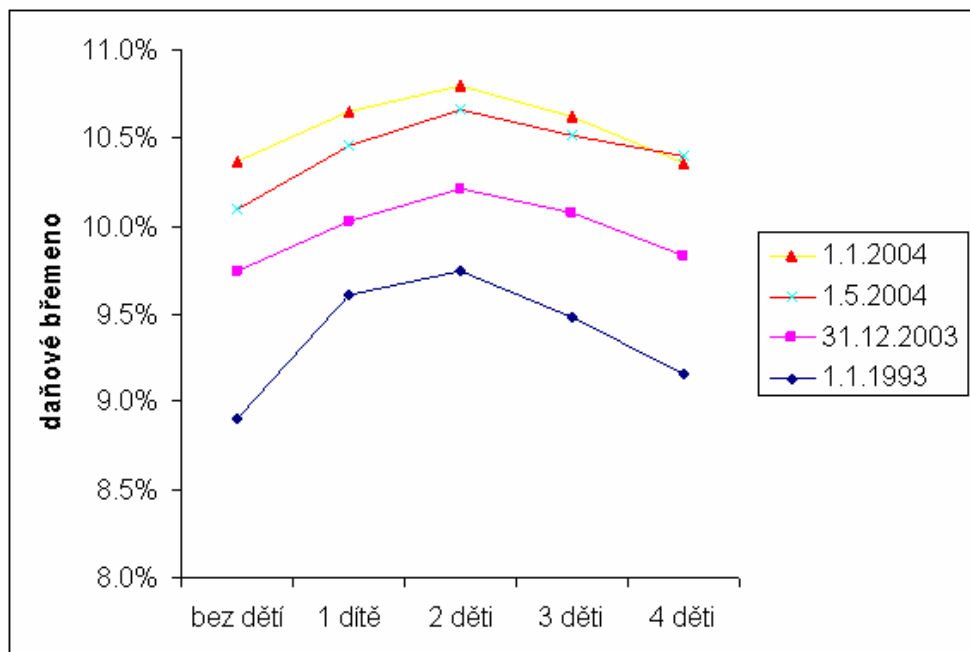
zatížení DPH měly domácnosti se dvěma dětmi, průměrná míra zatížení domácností se třemi dětmi je podobná průměrné míře domácností s jedním dítětem a průměrná míra domácností se čtyřmi dětmi průměrné míře domácností bez dětí.

Tab. č. 3: Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle počtu dětí

domácnosti	1. ledna 1993	31. prosince 2003	1. ledna 2004	1. května 2004
všechny	9,28 %	9,93 %	10,54 %	10,32 %
bez dětí	8,91 %	9,74 %	10,37 %	10,09 %
s 1 dítětem	9,61 %	10,03 %	10,65 %	10,45 %
se 2 dětmi	9,74 %	10,21 %	10,80 %	10,66 %
se 3 dětmi	9,48 %	10,07 %	10,62 %	10,51 %
se 4 dětmi	9,16 %	9,83 %	10,36 %	10,40 %

Pozn. Domácností s pěti dětmi byl zanedbatelný počet.

Graf č. 3: Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle počtu dětí

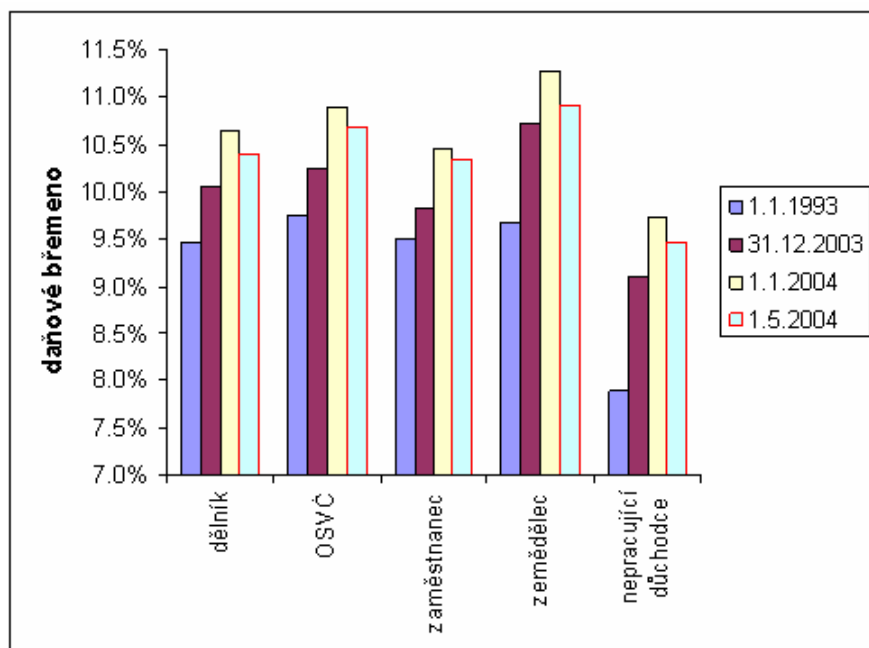


Zdroj: Tab. 3

Dalším kritériem pro rozdělení domácností byl sociální status přednosti domácnosti. Pro účely SRÚ jsou domácnosti rozděleny podle toho, zda přednost domácnosti je dělník, osoba samostatně výdělečně činná, zaměstnanec, zemědělec nebo nepracující důchodce. Vyjma prvního období mají nejvyšší průměrné břemeno DPH domácnosti, v jejichž čele stojí osoba pracující v zemědělství. Naopak, nejnižší břemeno nesou domácnosti nepracujících důchodců. Průměrné zatížení domácností dělníků a zaměstnanců je podobné a přitom nižší než průměrné břemeno domácností, jejichž přednostou je samostatně výdělečná osoba. Viz tabulku 4 nebo graf 4.

Tab. č. 4: Dopad DPH na domácnosti rozdělené podle sociálního statusu přednasty

sociální status přednasty	1. ledna 1993	31. prosince 2003	1. ledna 2004	1. května 2004
dělník	9,46 %	10,06 %	10,65 %	10,39 %
OSVČ	9,75 %	10,24 %	10,90 %	10,68 %
zaměstnanec	9,51 %	9,82 %	10,45 %	10,35 %
zemědělec	9,68 %	10,73 %	11,27 %	10,91 %
nepracující důchodce	7,89 %	9,11 %	9,74 %	9,47 %

Graf č. 4: Dopad DPH na domácnosti rozdělené podle sociálního statusu přednasty

Zdroj: Tab. 4

Vývoj průměrné míry zatížení DPH ve zkoumaném období je v případě rozdělení domácností podle dětí nebo sociálního statusu přednasty domácnosti obdobný jako v případě rozdělení domácností podle jejich celkových spotřebních výdajů: břemeno DPH se mezi 1. lednem 1993 a 30. dubnem 2004 zvyšovalo a 1. května 2004 se snížilo (přičemž zůstalo vyšší než na konci roku 2003).

Závěr

DPH je po pojistném na sociální pojištění nejvýnosnějším zdrojem veřejných příjmů v ČR. Za předpokladu, že břemeno DPH na konec nesou koneční spotřebitelé v cenách nakupovaných statků, mohou být poznatky o jeho dopadu zajímavé pro odborníky, politiky i občany. Výše a rozdělení břemene DPH je závislé mj. na struktuře

spotřebních výdajů a na konstrukci DPH, zejména na sazbách, kterým jednotlivé statky podléhají. V ČR došlo k podstatným změnám v sazbách DPH mj. z důvodu harmonizace s legislativou EU, tj. tzv. Šestou směrnicí. Cílem našeho výzkumu bylo zjistit, jak se změnil dopad DPH na české domácnosti v důsledku změn v sazbách DPH, které proběhly před vstupem, resp. ke dni vstupu, ČR do EU.

Distribuční analýza ukázala, že zatížení českých domácností DPH se mezi 1. lednem 1993 a 1. květnem 2004 zvýšilo. Navíc změny v sazbách dopadly více na domácnosti s nižšími celkovými spotřebními výdaji. Důležitým výsledkem distribuční analýzy bylo zjištění, že česká DPH je progresivní daní. DPH byla v době svého zavedení progresivnější než po vstupu ČR do EU. Progresivní dopad je zřejmě výsledkem jednak diferenciací sazeb DPH a rozdílné struktury spotřebních výdajů u různě bohatých domácností, jednak použití celoživotního příjmu, resp. spotřebních výdajů, jako kritéria pro rozdělení domácností. Podle výsledků distribuční analýzy jsou DPH více zatíženy domácnosti s dětmi, hlavně ty, které mají děti dvě, nebo domácnosti zemědělců – zejména na rozdíl od domácností nepracujících důchodců.

Literatura

- [1] BRADFORD, D. F. (ed.), 1995: *Distributional Analysis of Tax Policy*. Washington D. C., The AEI Press, 1995.
- [2] CASPERSEN, E. – METCALF, G. E., 1993: *Is a Value Added Tax Progressive? Annual Versus Lifetime Incidence Measures*. Working Paper No 4387. Cambridge (USA), NBER, 1993. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w4387> [on-line, cit. 2006-06-19].
- [3] ČNB, 2003: *The Impact of the Czech Republic's Accession to the European Union on Consumer Prices in the Czech Republic*. Praha. Česká národní banka, 2003. Monetary policy strategic documents series. dostupné na http://www.cnb.cz/www.cnb.cz/en/monetary_policy/strategic_documents/download/cr_eu_access_price_impacts.pdf [on-line, cit. 2006-06-19].
- [4] EC, 2000: *Tax Policy in the European Union*. Luxembourg, European Commission, 2000. Office for Official Publications of the European Communities.
- [5] EC, 2006: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*. Brussels. European Commission, 2006. DOC/1803/2006-EN. dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf [on-line, cit. 2006-06-19].
- [6] FEENBERG, D. R. – MITRUSI, A. W. – POTERBA, J. M., 1997: *Distributional Effects of Adopting a National Retail Sales Tax*. Working Paper, 1997, No 5885. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w5885> [on-line, cit. 2006-06-19].
- [7] FERNANDEZ-CORUGEDO, E., 2004: Consumption Theory. *Handbooks in Central Banking*, No 23. London. Centre for Central Banking Studies. Bank of England. dostupné na <http://www.bankofengland.co.uk/education/ccbs/handbooks/pdf/ccbshb23.pdf> [on-line, cit. 2006-06-19].

- [8] FULLERTON, D. – ROGERS, D. L., 1991: *Lifetime vs. Annual Perspectives on Tax Incidence*. Working Paper, 1991, No 3750. Cambridge (USA). NBER. dostupné na <http://www.nber.org/papers/w3750> [on-line, cit. 2004-01-10].
- [9] FULLERTON, D. – ROGERS, D. L., 1995: Distributional Effects on a Lifetime Basis. In Bradford, D.F. (ed.): *Distributional Analysis of Tax Policy*. Washington, D.C., The AEI Press.
- [10] JOUMARD, I., 2001: *Tax Systems in European Union Countries*. OECD. Economics Department Working Papers, 2001, No 301. ECO/WKP (2001) 27. Dostupné na [http://www.oecd.org/olis/2001doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/c1256985004c66e3c1256a7a004cd064/\\$FILE/JT00110384.DOC](http://www.oecd.org/olis/2001doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/c1256985004c66e3c1256a7a004cd064/$FILE/JT00110384.DOC) [on-line, cit. 2006-06-19].
- [11] MATHIS, A., 2004: VAT Indicators. Taxation Papers. *Working Paper*, 2004, No 2. European Commission. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/vat_indicators.pdf [on-line, cit. 2006-06-19].
- [12] METCALF, G. E., 1994: Lifecycle vs. Annual Perspectives on the Incidence of a Value Added Tax. *Working Paper*, 1994, No 4619. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w4619> [on-line, cit. 2006-06-19].
- [13] METCALF, G. E., 1998: A Distributional Analysis of an Environmental Tax Shift. *Working Paper*, 1998, No 6546. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na <http://www.nber.org/papers/w6546> [on-line, cit. 2006-06-19].
- [14] POTERBA, J. M., 1989: *Lifetime Incidence and the Distributional Burden of Excise Taxes*. Working Paper, 1989, No 2833. Cambridge (USA). NBER. dostupné na <http://www.nber.org/papers/w2833> [on-line, cit. 2004-01-19].
- [15] ŠIROKÝ, J., 2004: Jak se liší náš zákon a Šestá směrnice. *Ekonom*, 2004, č. 39, s. 60–61.
- [16] SVÁTKOVÁ, S. – SLINTÁKOVÁ, B. – KLAZAR, S. – ZELENÝ, M., 2004: *Teoreticko-metodologická a legislativní východiska pro analýzu zatížení spotřebního koše daněmi ze spotřeby*. Oponovaná studie. Praha, VŠE v Praze, 2004.
- [17] SVÁTKOVÁ, S. – SLINTÁKOVÁ, B. – KLAZAR, S. – ZELENÝ, M., 2005: *Sběr dat pro klasifikaci CZ-COICOP – analytická studie*. Oponovaná studie. Praha, VŠE v Praze, 2005.

Dopad harmonizace sazeb DPH v ČR

***Stanislav Klazar – Barbora Slintáková – Slavomíra Svátková
– Martin Zelený***

Abstrakt

V tomto článku jsou prezentovány výsledky výzkumu, jehož cílem bylo analyzovat dopad harmonizace sazeb DPH související se vstupem ČR do EU na rozdělení daňového břemene mezi domácnosti charakterizované různými atributy, včetně jejich příjmu. V analýze byla použita data o spotřebních výdajích a dalších charakteristikách domácností ze SRÚ za rok 2004. Podstatným úkolem výzkumu bylo kalkulovat břemeno DPH jednotlivých domácností před a po vstupu do EU. Analýzou bylo zjištěno, že břemeno DPH českých domácností se vlivem harmonizace daní zvýšilo. Důležitým výsledkem analýzy bylo zjištění, že česká DPH je progresivní. Progresivita je pravděpodobně zapříčiněna diferencovaným zdaněním různých druhů zboží a služeb, které domácnosti kupují. DPH byla v ČR navíc progresivnější v době svého zavedení než po vstupu do EU.

Klíčová slova: DPH; dopad daně; progresivita zdanění.

Incidence of the VAT Rates Harmonisation in the Czech Republic

Abstract

This paper reports results of the research concerning incidence of the value added tax in the Czech Republic over the period 1993–2004. The aim of our research was to analyse the impact of the harmonisation of the VAT rates connected with the entry of the Czech Republic into the EU on the distribution of the tax burden among households with different attributes including income. In our analysis we used 2004 Household Budget Survey data on consumption expenditures and various households' attributes. Considerable issue of our research was to estimate the VAT burden for each household in the statistical survey before and after the entry into the EU. We found out that the VAT burden of Czech households increased after the VAT rates harmonisation. Important result of our analysis was that the Czech VAT is progressive. The progressivity of the VAT is probably caused by a design of the tax when different items of household consumption are taxed at different rates including exemptions. Moreover, we found out that the Czech VAT was more progressive when the VAT was introduced than in time of the accession to the EU.

Key words: VAT; tax incidence; progressivity of taxation.

JEL classification: H22; H23