

Vydává Ministerstvo financí České republiky ve spolupráci s Českou národní bankou ve vydavatelství *Economia, a. s.*, Praha

© Ministerstvo financí ČR

Adresa redakce: Vinohradská 49  
120 74 Praha 2

Telefon: 253 018 nebo: 24 21 00 25, l. 6141

Fax: 253 728

Šéfredaktor: Ing. Ivan Kočárník, CSc.

## OBSAH

- Stanislava JANÁČKOVÁ: K některým specifickým měnové politiky v ČR . . . . . 445
- Jiří KINKOR: Měření daňové progresivity . . . . . 455
- Karel JANDA: Modelování rizika akciového portfolia . . . . . 463

### Rozpočtová politika — jaká byla, je a bude — 4. část

Milena HORČICOVÁ—Drahomíra VAŠKOVÁ: Mimorozpočtové fondy a jejich postavení v systému veřejných rozpočtů . . . 473

Bibiana JÍLKOVÁ—Olga NOVOSADOVÁ: K některým souvislostem vládního dluhu v ČR . . . . . 483

Miroslav HAVEL: Státní rozpočet v roce 1993 a 1994 a střednědobá strategie rozpočtové politiky do roku 2000 . . . . . 488

### Recenze

Aleš BULÍŘ: Jak měřit fiskální deficit? (ed.: M. I. Blejer—A. Cheasty) . . . . . 500

### Finance a úvěr v zahraničí

Jana MARKOVÁ: Měnové účinky euroměnového trhu a možnosti jejich eliminace . . . 504

### Přehled — Survey

Czech Republic: General Government Fiscal Operations, 1993 (table) . . . . . 514

Publishers: Ministry of Finance of the Czech Republic in Cooperation with Czech National Bank in Publishing House *Economia, Prague*

© Ministry of Finance of the Czech Republic

Editor's Office: Vinohradská 49  
120 74 Prague 2  
Czech Republic

Editor in Chief: Ivan Kočárník

## CONTENTS

- Stanislava JANÁČKOVÁ: Specific Issues of Monetary Policy in the Czech Republic . . 445
- Jiří KINKOR: Measurement of Tax Progressivity . . . . . 455
- Karel JANDA: Modelling Risks of Share Portfolio . . . . . 463

### Budgetary Policy — Past, Present and Future — 4th Part

Milena HORČICOVÁ—Drahomíra VAŠKOVÁ: Extrabudgetary Funds and Their Role in General Government Sub-Sector . . . 473

Bibiana JÍLKOVÁ—Olga NOVOSADOVÁ: Some Government Debt Implications in the Czech Republic . . . . . 483

Miroslav HAVEL: The State Budget in 1993 and 1994 and the Medium-Term Fiscal Policy Strategy to 2000 . . . . . 488

### Book-Review

Aleš BULÍŘ: How to Measure the Fiscal Deficit? (Eds.: M. I. Blejer—A. Cheasty) . . 500

### Finance and Credit Abroad

Jana MARKOVÁ: Monetary Impacts of Euro-Currency Market and Possibilities of Their Elimination . . . . . 504

### Survey

Czech Republic: General Government Fiscal Operations, 1993 (table) . . . . . 514

# Měření daňové progresivity

Jiří KINKOR\*

Je všeobecně známo, že samotná právní úprava daní vypovídá velmi málo o tom, jakou část svých soukromých důchodů odevzdávají daňoví poplatníci státu. Nalezení odpovědi na tuto otázku je cílem zkoumání efektivního zdanění, které zjišťuje, jak se zákonná podoba daňového systému transformuje do efektivního daňového břemene.

Efektivní zdanění charakterizuje průměrná daňová sazba, kterou definujeme jako procentní podíl daňové povinnosti k hrubému příjmu. Daňové předpisy s průměrnou sazbou nepracují. Konstruuje ji daňová teorie právě pro měření daňového zatížení. Výše průměrné sazby závisí na výši zákonných mezních sazeb, šíří daňových pásem a konstrukci daňového základu (úlevy, odpočty, osvobození ap.).

Propočty průměrné sazby pro různé typy poplatníků pak používáme pro mezinárodní a intertemporální porovnání jednotlivých daní nebo celých daňových systémů, přičemž hodnotíme v zásadě dva aspekty: míru daňového zatížení a míru daňové progresivity. Jde o dva odlišné pohledy. Zatímco míra zatížení vypovídá o tom, jakou část ze svého příjmu zaplatí daňový poplatník na dani, progresivita charakterizuje míru rozdílnosti daňové zátěže jednotlivých typů poplatníků podle výše jejich příjmu.

Cílem tohoto příspěvku je stručné shrnutí diskuze daňové progresivity, která se koncentruje do otázky měření míry progresivity. Omezíme se přitom na oblast individuálního zdanění, protože zdanění společností by naše téma neúnosně rozšířilo.<sup>1</sup>

## Progresivita a míra progresivity

Podle standardní definice je daň progresivní tehdy, dochází-li s růstem hrubého příjmu k růstu průměrné daňové sazby.<sup>2</sup> Daňová teorie rozlišuje progresivitu lokální (bodovou, intervalovou) a globální. Lokální progresivita umožňuje hodnotit změnu průměrné sazby v jednom bodu nebo mezi dvěma zvolenými body na stupnici příjmů. Je to nepochybně velmi užitečný nástroj k vyšetřování efektivního zdanění. Avšak v praxi nemá snad žádná progresivní daň stejnou lokální míru

\* Ing. Jiří Kinkor, poradce ministra financí ČR

Redakce příspěvek obdržela 11. 5. 1994.

<sup>1</sup> Diskuze progresivity daně společnosti by se nemohla vyhnout otázkám dvojího ekonomického zdanění (dividend), a zejména smyslu a funkce této daně vůbec. Mnozí ekonomové ji považují pouze za formu zdanění dočasně nerozděleného individuálního příjmu, který zůstává v majetku společnosti. Pokud je tomu tak, nedává zkoumání progresivity této daně velký smysl. Na druhé straně existuje přístup, který — v rozporu s teorií daňové incidence — implicitně považuje právnické osoby za subjekty schopné a povinné nést daňové břemeno.

<sup>2</sup> Existují sice i jiné formulace, např. že daň roste rychleji než příjem, avšak obsah zůstává stejný.

progrese v celém svém průběhu. Ekonom nebo politik často potřebují hodnotit daň právě v celém jejím průběhu synteticky — jedním ukazatelem. Zajímají se tedy o globální progresivitu příslušné daně.

Zatímco výše uvedená definice progresivity je obecně přijímána, způsob měření progresivity je předmětem velkých diskuzí. U globální progresivity se vedou spory o její měření až k nastolení fundamentální otázky pojetí státu a jeho funkcí.

## Lokální progresivita

V literatuře se nejčastěji objevují tři metody měření lokální progresivity:

- I.  $\frac{T_1/Y_1 - T_0/Y_0}{Y_1 - Y_0}$  — progresivita průměrné sazby (poměr změny průměrné sazby ke změně příjmů)
- II.  $\frac{T_1 - T_0}{T_0} \cdot \frac{Y_0}{Y_1 - Y_0}$  — progresivita daňové povinnosti (elasticita daňové povinnosti vzhledem k příjmu před zdaněním)
- III.  $\frac{(Y_1 - T_1) - (Y_0 - T_0)}{Y_0 - T_0} \cdot \frac{Y_0}{Y_1 - Y_0}$  — progresivita příjmu po zdanění (elasticita příjmu po zdanění vzhledem k příjmu před zdaněním)

kde  $Y$  je příjem před zdaněním a  $T$  je daňová povinnost. Indexy 0 a 1 se vztahují ke krajním bodům příjmového intervalu, na němž se progresivita měří.<sup>3</sup> Přehled o tom, jakých hodnot ukazatele I až III nabývají a jaká je jejich interpretace, podává *tabulka č. 1*.

TABULKA č. 1

daň je:	hodnota ukazatele		
	I	II	III
proporcionální	0	1	1
progresivní	>0	>1	<1
regresivní	<0	<1	>1

Uvedme příklad. Nechť daňovou tabulku představuje *tabulka č. 2*.

TABULKA č. 2

příjem	mezni sazba
0 až 20 000	10 %
20 001 až 80 000	20 %
nad 80 000	30 %

<sup>3</sup> V textu uvedené vzorce měří intervalovou progresivitu. Pokud chceme měřit progresivitu v jednom bodě příjmové škály, musíme použít derivaci.

Daňovou povinnost označíme  $t(y)$  jako funkci příjmu  $y$ . Příjem po zdanění označíme  $x(y) = y - t(y)$ . Průměrnou daňovou sazbou označíme  $a(y) = t(y)/y$ . Ukazatelům intervalové progresivity pak odpovídají (v uvedeném pořadí) tyto ukazatele progresivity bodové:  $da/dy$ ,  $(dt/dy)(y/t)$ ,  $(dx/dy)(y/x)$ .

Pro jednoduchost budeme předpokládat absenci jakýchkoli daňových úlev. Zvolíme např. příjmy  $Y_0 = 70\,000$ ,  $Y_1 = 71\,000$  a podle tabulky č. 2 vypočteme jim odpovídající daňové povinnosti  $T_0 = 12\,000$ ,  $T_1 = 12\,200$ . Výsledky, které získáme dosazením do vzorců I až III, uspořádáme do *tabulky č. 3*.

TABULKA č. 3

hodnota ukazatele		
I	II	III
$0,4 \cdot 10^{-6}$	1,17	0,97

Všechny tři ukazatele ukazují, že daň je v daném intervalu progresivní. Lze dovést, že všechny tři ukazatele vyhovují definici progresivity, tj. jejich hodnota se monotónně mění s růstem průměrné sazby. Nelze říci, který(é) z nich měří progresivitu lépe než ostatní. V diskuzích o progresivitě v rámci volby konkrétní daňové politiky je však nezbytné odvolávat se vždy na konkrétní typ ukazatele, aby se zabránilo vzniku možného nedorozumění.<sup>4</sup>

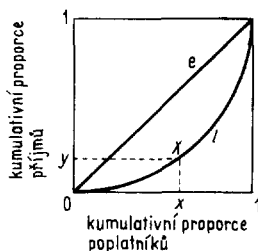
### Globální progresivita

Teoretické příspěvky na téma globální progresivita se vesměs orientují na Lorenzovu metodu analýzy příjmového rozložení, která měří kumulativní proporci příjmů v závislosti na kumulativní proporcii daňových poplatníků.<sup>5</sup>

Diskuzi progresivity snad nejvíce ovlivnil klasický příspěvek Musgrava a Thina [1948] a v 70. a 80. letech pak Kakwani [1976] a Suits [1977]. Suitsův a Kakwanio index, jakož i index navržený Musgravem a Thinem (dále jen *M*) jsou ukazatele pro měření globální progresivity založené na Lorenzově metodě. Zmíněné indexy lze nejuvěstičněji charakterizovat grafickým znázorněním.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> R. A. Musgrave a P. B. Musgrave uvádějí ve své učebnici [1989] zajímavý příklad, kdy úkolem daňové politiky je zvýšit daňové zatížení tak, aby míra progresivity zůstala nezměněna. Tento požadavek však vyvolává rozpaky, neboť není jasné, kterým ukazatelem se progresivita měří. Zatímco z hlediska jednoho ukazatele by se jednotlivé mezní sazby měly zvyšovat o rostoucí počet procentních bodů, pak z hlediska jiného ukazatele o stejný počet procentních bodů a z hlediska dalšího ukazatele o klesající počet bodů. Je pak zřejmé, že každá příjmová skupina poplatníků bude obhajovat použití jiného ukazatele.

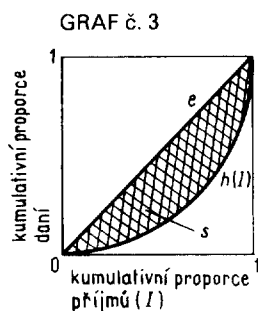
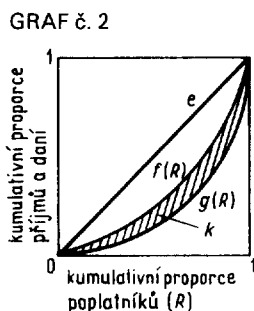
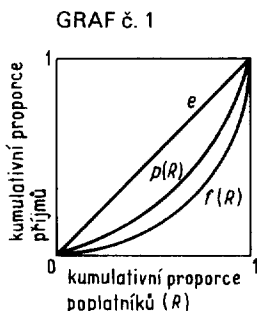
<sup>5</sup> Lorenzova metoda (křivka) je klasickým nástrojem analýzy příjmového rozdělení. Bývá často uváděna v základních učebnicích (viz např. [Samuelson — Nordhaus 1985, s. 567] nebo [Hardwick — Khan — Langmead 1990, ss. 531—534]); zde ji jen krátce zopakujeme pomocí známého jednotkového čtverce:



Na vodorovné ose uvádíme kumulativní proporci daňových poplatníků počínaje poplatníkem s nejnižším příjmem. Na svislé ose měříme kumulativní proporci příjmů. Např. bod *X* ukazuje, že u prvních *x* % daňových poplatníků je soustředěno *y* % z celkových příjmů všech poplatníků.

Míra příjmové nerovnosti se měří jako podíl plochy mezi křivkou *e* a *l* k polovině obsahu jednotkového čtverce. Tento poměr se nazývá Giniho koeficient (*C. Gini* — italský statistik).

<sup>6</sup> Grafické znázornění je převzato z [Formby — Seaks — Smith 1981].



Graf č. 1 představuje odvození indexu  $M$ . Funkce  $f(R)$  je klasická Lorenzova křivka a vztahuje se k rozložení příjmů před zdaněním. Funkce  $p(R)$  je opět Lorenzova křivka, která charakterizuje rozložení příjmů po zdanění. Index  $M$  je konstruován na bázi Giniho koeficientů před a po zdanění, na obrázku si jej lze představit jako poměr plochy pod křivkou  $p(R)$  k ploše pod křivkou  $f(R)$ . Vyšší  $M$  znamená vyšší míru progresivity a naopak. Označíme-li Giniho koeficient křivky  $f(R)$  jako  $G$  a Giniho koeficient křivky  $p(R)$  jako  $G^*$ , lze  $M$  vyjádřit jako

$$M = \frac{1 - G^*}{1 - G}$$

Z konstrukce indexu  $M$  vyplývá jeho závislost nejen na rozložení daňového břemene mezi poplatníky, ale i na jeho celkové výši (celkové průměrné daňové sazby).

Graf č. 2 představuje Kakwaniho metodu. Funkce  $f(R)$  je klasická Lorenzova křivka a funkce  $g(R)$  je tzv. křivka koncentrace, která měří rozložení daňového břemene mezi poplatníky. Index  $K$  je konstruován jako poměr vyšrafovaného prostoru  $k$  vzhledem k polovině obsahu jednotkového čtverce, tj. k obsahu rovnostranného trojúhelníka s přeponou  $e$ , tj.

$$K = \frac{k}{1/2} = 2k$$

Označíme-li Giniho koeficient funkce  $f(R)$  jako  $G$  a Giniho koeficient funkce  $g(R)$  jako  $C$ , lze  $K$  vyjádřit také jako:

$$K = C - G$$

Míra progresivity se s rostoucím  $K$  zvyšuje. Je-li  $K$  nulové, je daň proporcionální.

Kakwani kritizoval index  $M$ , protože neshouhlasil s širokým pojetím progresivity jako míry redistribuce. Míru nerovnosti příjmů po zdanění ( $G^*$ ) viděl jako funkci tří faktorů:

- míry nerovnosti před zdaněním ( $G$ ),
- míry celkového průměrného daňového zatížení ( $t$ ),
- míry progresivity ( $K$ ).

Vztah mezi těmito veličinami je podle něho následující:

$$G^* = G - \frac{t \cdot K}{1 - t}$$

Kakwani se tímto vztahem snažil ukázat, že změna celkové průměrné sazby  $t$  nemá nic společného s progresivitou  $K$ . Neschopnost rozlišit tyto koncepty považoval za zásadní vadu indexu  $M$ . Např. zdvojnásobení všech daňových sazeb by se v indexu  $M$  jistě odrazilo, protože míra přerozdělení se zvýší. Naproti tomu index  $K$  je k takové změně neutrální.

Snaha o zřetelnou identifikaci konceptů „celková průměrná sazba“ a „míra progresivity“ — jako dvou odlišných faktorů ovlivňujících příjmové přerozdělení — je Kakwaniho nesporným přínosem. Kakwani jde však až příliš daleko. To, že celková průměrná daňová sazba nesouvisí s mírou progresivity, neznamená, že proporcionalní zvýšení všech mezních sazeb daňové stupnice (tj. jejich vynásobení konstantou) nezmění globální míru progresivity daně, jak tvrdí Kakwani, protože dojde ke změně lokální progresivity v celém průběhu.<sup>7</sup> Odlišnost obou veličin, tj.  $K$  a  $t$ , je třeba interpretovat tak, že změna jedné nemusí nezbytně znamenat změnu druhé a naopak.

Kakwani jasně a správně identifikoval míru nerovnosti příjmů před zdaněním ( $G$ ) jako samostatný faktor (jiný než míra progresivity) ovlivňující míru nerovnosti příjmů po zdanění, a přesto — poněkud paradoxně — používá veličinu  $G$  při konstrukci svého indexu  $K$ . Zdá se tedy, že Kakwani chybně klade více důrazu na rozlišení míry progresivity a celkové průměrné sazby než na zřejmě důležitější rozlišení míry progresivity a nerovnosti příjmů před zdaněním.

Také Suitsův index  $S$ , jehož odvození zachycuje *graf č. 3*, se od indexu  $M$  zásadně odlišuje tím, že změna celkového daňového zatížení se v něm nijak neodrazí. Suitsův návrh přišel současně a nezávisle s příspěvkem Kakwaniho. Funkce  $h(l)$  měří závislost kumulativní proporce daňové povinnosti na kumulativní proporcii příjmů před zdaněním. Kdyby daň byla proporcionalní, byla by proporce daňové povinnosti vždy shodná s proporcí příjmu, čemuž odpovídá úhlopříčka  $e$ . Progresivní daň způsobí vychýlení funkce  $h(l)$  vpravo od úhlopříčky, protože z nižších příjmů se platí nižší procento daně. Míru tohoto vychýlení ukazuje vyšrafovaná plocha  $s$ , na jejímž základě se (podobně jako v předchozí metodě) vypočte index  $S$ :

$$S = \frac{s}{1/2} = 2s$$

Index  $S$  má sice zásadní společný rys s indexem  $K$ , tj. oba jsou neutrální vůči míře celkové daňové zátěže ( $t$ ), avšak odlišnost jejich konstrukce může teoreticky vést — a empiricky se to potvrdilo — k odlišnému hodnocení progresivity daně.<sup>8</sup>

## Progresivita a liberální fiskální politika

Diskuze lokální progresivity ukázala, že může docházet k praktickým sporům o volbu ukazatele, které musí vyřešit politický kompromis.

Při měření globální progresivity však vyvstává zásadní koncepční spor v ideologické rovině. Máme-li zaujmout nějaký postoj k pojmu globální progresivita a hodnotit zmíněné způsoby jejího měření, musíme si ujasnit konečný účel, který zkoumáním efektivního zdanění sledujeme:

(1) Jde-li nám o hodnocení daňového systému, resp. jednotlivých daní z pohledu „spravedlivého“ působení daně na jednotlivce, zajímá nás, jak se mění efektivní zatížení daňového poplatníka s růstem jeho příjmů. Vertikální daňová spravedlnost, o kterou tu jde, v nejobecnějším pojetí vyžaduje, aby poplatník s určitou výší příjmu či majetku nesl daňové břemeno, které je v určitém poměru jednak k jeho příjmu a jednak k břemenu, které nesou ostatní poplatníci. Řekněme-li, že je žádoucí, aby daňová zátěž poplatníka z příjmové skupiny A byla v určitém poměru k daňové zátěži poplatníka z příjmové skupiny B, pak by tento žádoucí poměr neměl záviset na četnosti skupiny A a B, tj. na rozložení důchodů ve společnosti. Nezajímá nás tedy, jakou měrou se jednotlivé skupiny poplatníků

<sup>7</sup> Na Kakwaniho omyl poukazují např. Liu [1985] nebo Bracewell-Milnes [1979].

<sup>8</sup> viz [Formby—Seaks—Smith 1981]

podílejí na celkové absolutní výši daňového břemene, nýbrž to, jakou část soukromého důchodu vyžaduje daňový systém od individuálních poplatníků podle výše jejich důchodů. Pokud bychom vertikální spravedlnost daňového systému posuzovali agregátně, tedy podle rozložení celkového daňového břemene mezi jednotlivé příjmové skupiny, hodnotili bychom stejný daňový systém každý rok jinak, podle toho, jak by se měnilo rozložení důchodů ve společnosti, protože na něm je rozložení daňového břemene kriticky závislé. Agregátní pohled typu informace o rozložení důchodů a o rozložení celkového daňového břemene ve společnosti je z hlediska daňové spravedlnosti nevýznamný. Tyto informace získávají význam v jiném kontextu, např. při predikci celkového daňového výnosu. Zamýšlí-li vláda např. snížit některou z mezních sazeb, je užitečné vědět, na kolik daňových poplatníků se tato konkrétní sazba vztahuje a jakou měrou, protože z toho lze propočítat změnu daňového výnosu (dalším faktorem změny výnosu je zřejmá změna daňového základu, kterou snížení sazby také pravděpodobně vyvolá).

(2) Pokud máme zájem zjistit, jakým způsobem daňový systém mění konečné rozdělení důchodů ve společnosti, tedy jak splňuje představu o „spravedlivém“ rozdělení důchodů, dostává se diskuze do poněkud jiné polohy, kde dominantní není otázka, jak se daňový systém chová k individuálnímu poplatníku podle jeho příjmu, nýbrž starost o to, jaké jsou rozdíly v důchodech jednotlivých skupin společnosti, a o jejich porovnávání před a po zdanění. Nezájímá nás tedy úzce pojatá spravedlnost daňová, nýbrž spravedlnost, které se často říká „sociální“. Znalost konkrétního rozdělení důchodů v dané zemi je naopak pro tento typ šetření základem předpokladem. Metodologie tohoto pojetí globální progresivity vede k tomu, že vláda, pokud chce zachovat dosavadní míru progresivity, by musela neustále přizpůsobovat daňový systém tak, aby jeho změna neutralizovala efekt změny v rozložení důchodů, který vyvolá změnu globální progresivity.

Liberalní ekonom by druhý přístup zřejmě odmítl. Úkolem státu totiž není měnit rozložení soukromých důchodů s cílem přiblížení se tzv. sociální spravedlnosti. Existující fiskální přerozdělování lze snadno interpretovat i bez uchýlení se ke konceptu sociální spravedlnosti. Daňový systém je nástrojem toho, jak donutit jednotlivce k příspěvkům na uhrazení kolektivních výdajů. Jedním z takových výdajů je i sociální podpora nízkopříjmových skupin, kterou lze chápat jako veřejný statek.<sup>9</sup> To, že daňový systém zatěžuje daňové poplatníky nestejně v závislosti na jejich příjmech, nemusí být vedeno snahou o zmírnění či odstranění nerovnosti důchodů, nýbrž např. principem užitku (benefit principle).<sup>10</sup> Sociální spravedlnost, je-li chápána jako morální hodnota spočívající ve zmírnění či odstranění příjmové nerovnosti, je pro liberální ideologii nepřijatelným konceptem. Vyjadřuje falešnou víru v to, že nerovné rozložení důchodů ve společnosti je nespravedlností, jakousi temnou stránkou tržního spontánního řádu, kterou je třeba záměrně napravit. Nespravedlivé však nemůže být něco, co nikdo záměrně nezpůsobil.

<sup>9</sup> Pojem veřejný statek však automaticky neznamená, že daný statek musí být poskytován kolektivně z veřejného rozpočtu. Vlastnosti veřejného statku vedou pouze k teoretické možnosti, že by jeho soukromé poskytování nemuselo být efektivní nebo by zcela chybělo. Učebnicová schémata tento problém poněkud zjednodušují v rámci otázky „selhání trhu“. Sociální zabezpečení se v tomto smyslu uvádí jako častý příklad toho, kdy trh selhává a musí nastoupit stát.

Ve skutečnosti lze pochybovat o tom, zda je státní angažovanost v této oblasti účinnější než soukromá iniciativa. Tržní řád je založen na směně, která přináší vzájemný prospěch. Prospěch nemusí mít jen formu peněžního zisku. Motiv k vyvíjení aktivity může být — a často je — i neziskový; i altruistické chování přináší oboustranný prospěch. Soukromý sektor tedy nemusí „selhat“, i když ziskový motiv evidentně chybí. Dobrovolná charita v sociální oblasti je poměrně významná zejména v USA, poněkud méně v západní Evropě.

## Netradiční pohled na progresivitu

Tradiční diskuze progresivity daní se odehrává v naprosté izolaci od druhé části fiskálního systému — výdajové strany veřejných rozpočtů. S kritikou ortodoxního přístupu vystoupil J. Buchanan [1966], který navázal na italskou fiskální teorii. Moderní tendence spojovat automaticky míru progresivity daňového systému s mírou redistribuce považuje za nepřijatelné zužování a zjednodušování problému. Pro fiskální teorii i politiku je relevantní pouze hodnocení fiskálního systému jako celku, nikoli jen jedné části. „Je pravděpodobné, že izolovaná analýza daňového břemene vede ke zcela jiným a snad i zavádějícím závěrům.“ [Buchanan 1966, s. 17]

Buchanan navrhuje, aby tradiční termíny *progresivní*, *regresivní* a *proporcionální* byly opuštěny a místo toho se pozornost věnovala tomu, zda fiskální systém jako celek působí ve směru zlepšování, zachování či zhoršování fiskální pozice jednotlivých poplatníků. Fiskální systém, kde kombinace výdajů a daní působí ve směru zmírnění (zachování, zvýšení) příjmové nerovnosti, by se mohl nazývat redistribuční (*status quo*, přítěžující).

I když v teoretické rovině jde jistě o velmi přínosný námět — a přimlouval bych se za jeho další teoretické rozvinutí —, pro fiskální politiku představuje těžko uchopitelný nástroj, protože individuální prospěch z výdajových programů není měřitelný. I pokud by se za individuální prospěch považoval jen peněžní příjem, což by bylo drastické, a tudíž sotva přijatelné zúžení všech možných zdrojů individuálního užítku, bylo by vyšetřování výdajové incidence nekonečně složitým úkolem vzhledem k multiplikačním efektům každého výdaje.

## Závěr

Všechny v literatuře diskutované ukazatele neměří globální progresivitu přímo, nýbrž nepřimo na základě rozložení příjmů či rozložení celkového daňového břemene mezi jednotlivé skupiny poplatníků. Neodrážejí pouze samotnou progresivitu daně (tj. průběh změny průměrné sazby), která je bezprostředně určena její konstrukcí, nýbrž i zkreslující vliv rozložení důchodů. Pokrok, který představují Suitsův a Kakwaniho indexy, spočívá v tom, že identifikují problém rozlišení daňového zatížení (celkové průměrné daňové sazby) a daňové progresivity. Avšak tím, že průměrnou daňovou sazbou úplně vylučují z vlivu na progresivitu, se dopouštějí omylu. Kromě toho jsou oba indexy závislé na příjmovém rozložení.

Pokud globální progresivitu chápeme v pojetí odpovídajícím individualistické metodologii, jeví se použití výše uvedených ukazatelů jako nevhodné. Z hlediska praktické fiskální politiky je pro prvotní celkovou informaci velmi užitečné grafické znázornění bodového průběhu průměrné sazby, i když je nelze použít k algebraickým analýzám a srovnáním. Podstatné je, že neobsahuje zkreslující vliv rozložení důchodů. V každém případě jsme však omezeni dostupností empirických dat o rozložení příjmů v ČR.

<sup>10</sup> Princip užítku je normativním požadavkem toho, aby každý poplatník nesl takové daňové břemeno, které se rovná individuálnímu užítku odvozovanému z kolektivně poskytovaných statků. Jiným normativním principem může být například „schopnost platit“ (*ability to pay*), podle něhož s růstem příjmu platí poplatník vyšší daň v absolutním vyjádření. Oba jmenované principy neimplikují nutnost progresivního zdanění. Míru progresivity či regresivity daňového systému lze považovat jen za technický nástroj uplatnění těchto obecných fiskálně-etických standardů; nemusí sloužit jako nástroj k dosažení redistribučních cílů.



- BRACEWELL-MILNES, B.: Measurement of Tax Progressivity: A Comment. *Economic Journal*, Vol. 89, 1979.
- BUCHANAN, J. M.: *Fiscal Theory and Political Economy*, Chapel Hill. University of North Carolina Press 1966.
- FORMBY, J. P.—SEAKS, T. G.—SMITH, W. J.: A Comparison of Two New Measures of Tax Progressivity. *Economic Journal*, Vol. 91, 1981.
- HARDWICK, P.—KHAN, B.—LANGMEAD, J.: *An Introduction to Modern Economics*. 3rd ed. Longman 1990.
- KAKWANI, N. C.: Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison. *Economic Journal*, Vol. 87, 1976.
- KAKWANI, N. C.: Measurement of Tax Progressivity: A Reply. *Economic Journal*, Vol. 89, 1979.
- LIU, P. W.: Lorenz Domination and Global Tax Progressivity. *Canadian Journal of Economics*, Vol. 18, 1985.
- MUSGRAVE, R. A.—MUSGRAVE, P. B.: *Public Finance in Theory and Practice*. 5th ed. McGraw-Hill 1989.
- MUSGRAVE, R. A.—THIN, T.: Income Tax Progression, 1929—48. *Journal of Political Economy*, Vol. 56, 1948.
- SAMUELSON, P. A.—NORDHAUS, W. D.: *Economics*. 12th edition. McGraw-Hill 1985.
- SUITS, D. B.: Measurement of Tax Progressivity. *American Economic Review*, Vol. 67, 1977.
- The Personal Income Tax Base — A Comparative Survey. OECD Studies in Taxation, OECD, Paris 1990.

## SUMMARY

### Measurement of Tax Progressivity

Jiří KINKOR, Advisor to Minister of Finance of the Czech Republic

The paper presents a brief summary of the fundamental contributions to the tax progressivity debate while confronting them with an individualistic methodology. After short discussion of the local progressivity measurement based on the pioneering Musgrave—Thin article attention is turned to the controversial issue of global progressivity. Three most widely employed methods are introduced and their dependence on income distribution is stressed.

The ongoing dispute over the concept of global progressivity can hardly avoid defining the ultimate fiscal goal of progressivity measurement. This article argues that if it is redistributive concern what drives an analyst's interest, then currently available indexes (Suits, Kakwani, Musgrave—Thin) represent valid options. If, however, progressivity is intended to measure the difference in tax treatment of individuals placed along different parts of an income scale, then none of the commonly used methods seems appropriate.

Also reminded is non-conventional Buchanan's treatment of progressivity which seems to rest on sound theoretical reasoning. Unlike traditional analysis, Buchanan advocates the approach of assessing combined incidence of both taxation and spending. However, the subjectivity of individual utility valuation prevents his proposal from serving as an operational tool of fiscal decision-making.

In conclusion, graphical analysis of local progressivity (e. g. average rate progressivity) is suggested to serve as a quickly available tool for rough progressivity evaluations consistent with individualistic methodological perspective.